

تمهيد:

إن الغرض من هذا الفصل هو التعرف بالتكلفة، إذ تعد هي التي تدعم الوحدة الاقتصادية لكونها تعتبر من المؤشرات الرئيسية الدالة على فعالية المؤسسة وقدرتها على التحكم في الموارد المتاحة لديها، وعلى مدى تحكمها في تسييرها واستغلالها الاستغلال الأمثل، ودليل على ذلك في المؤسسات ذات التكاليف المنخفضة هي الأكثر صموداً في السوق.

أن إظهار الأهمية البالغة للطريقة الجديدة لحساب التكاليف ألا وهي طريقة التكلفة على أساس النشاط، حيث تعتبر من أبرز التطورات التي نالت اهتمام الباحثين والكتاب خلال السنوات الأخيرة في مجال الإدارة، ويعود هذا إلى العيوب التي شابت بها الطرق التقليدية، حيث تؤدي التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق المنافع وأهمها تحسين الأداء الكلي للمؤسسة، ورفع كفاءتها، وتعزيز التنافسية لها.

إن دراستنا لهذا الفصل تستلزم منا تناول المباحث التالية:

- المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للتكاليف.
- المبحث الثاني: التكلفة على أساس النشاط.
- المبحث الثالث: تطبيق التكلفة على أساس النشاط.

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للتكاليف

أصبحت التكاليف وطرق قياسها، والوقوف على أصنافها من اهتمامات المؤسسات الحديثة، كونها من الاسباب التي تدعم هذه الاخيرة، لأن التحكم فيها يعمل على التكاليف المؤسسة والقدرة على التحكم في الموارد المتاحة، وبناءا على هذا سنتناول في هذا المبحث المفاهيم الأساسية للتكلفة، وتصنيفاتها وطرقها التقليدية.

المطلب الأول: ماهية التكلفة

أولاً: مفهوم التكلفة

يعتبر مصطلح التكاليف من أكثر المصطلحات المحاسبية تداولاً وانتشاراً، كما تعددت واختلقت معانيه باختلاف الصفة الدالة له، والغرض والمجال الذي سوف يستخدم من اجله، وبناءا على ذلك فانه لا بد من عرض المفاهيم المختلفة للتكاليف:

- يعرف "التكلفة" بتشكيل بتجميع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتج معين (سلعة أو خدمة) وهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة¹.

- التكلفة هي "القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة"².

- تعرف التكلفة على أنها " تعبر من منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدتها المنشأة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية، وهذا العنصر قد يكون على شكل ملموس (مواد، آلات، بضاعة... الخ) أو على شكل غير ملموس (أجور، اضاءة، ايجار... الخ)، ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الاصول"³.

- التكلفة "هي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة اقتصادية"⁴.

- يمكن التعبير عن التكلفة رياضياً كما يلي : التكلفة = الكمية × السعر⁵.

لـ نستخلص مما سبق إن التكلفة ما هي إلا تضحية بموارد اقتصادية يتوقع أن يترتب عليها منافع تزيد في قيمتها عن قيمة النفقة.

ويمكن التمييز بين التكلفة والمصرف والأعباء والخسارة، حيث يعتبر المصرف بأنه "تكلفة اعطت منفعة واصبحت مستنفدة، أما التكاليف الغير مستنفدة التي يمكن أن تعطي منافع مستقبلية

¹- Gerard Melyon: Comptabilite Analytique, Edition, Breal, Paris, 2001, P15.

²- عبد الكريم بويقوب: المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، الجزائر، 2005، ص26.

³- خليل عواد ابو حشيش: محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، عمان، الأردن، 2013، ص32.

⁴- أسماعيل يحيى التكريتي: محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2006، ص 22.

⁵- أسماعيل يحيى التكريتي: محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010، ص23.

فتصنف كأصول"¹، أما الأعباء فهي" كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات"². وكما تعرف الخسارة هي تضحية اقتصادية أيضا يعبر عنها بقيم نقدية لكن لا يقابلها اي منفعة اقتصادية"³، بينما التكلفة هي "مجموعة المصاريف أو الأعباء بحيث تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي، مثل مصاريف الشراء التي تجمع سعر الشراء ومصاريف الشراء"⁴.

ثانيا: سعر التكلفة

يتم حساب سعر التكلفة بعد انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع، وبالتالي انتهاء دورة الاستغلال، اذ نجد المصطلح الأكثر دقة هو التكلفة النهائية نظرا لمدلوله، وفيما يلي نقدم تعريفات متعددة للسعر التكلفة كما يلي:

- "يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين اعداد المنتج وبيعه"⁵.

- "سعر التكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتي اصبح تاما وقابلا للبيع"، ويتم حسابه بالعلاقة التالية⁶:

سعر التكلفة = كلفة الإنتاج المنتجات المباعة + كلفة التوزيع المنتجات المباعة.

سعر التكلفة في المؤسسة التجارية :

سعر التكلفة = كلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة.

سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية:

سعر التكلفة = كلفة الإنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة.

- يعرف المعهد الفرنسي للتسيير "IFG" "سعر التكلفة على أنه: "مجموعة التكاليف المتعلقة بمجموعة النفقات الضرورية لإعداد ووضع السلع والخدمات في السوق"⁷.

¹ - كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون: محاسبة تكاليف متقدمة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، ط1، عمان، الاردن ،2008،ص41.

² - درحمون هلال: محاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، اطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خده، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سنة 2004-2005،ص31.

³ - أسماعيل التكريتي: محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 23.

⁴ - علي رحال: سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص4.

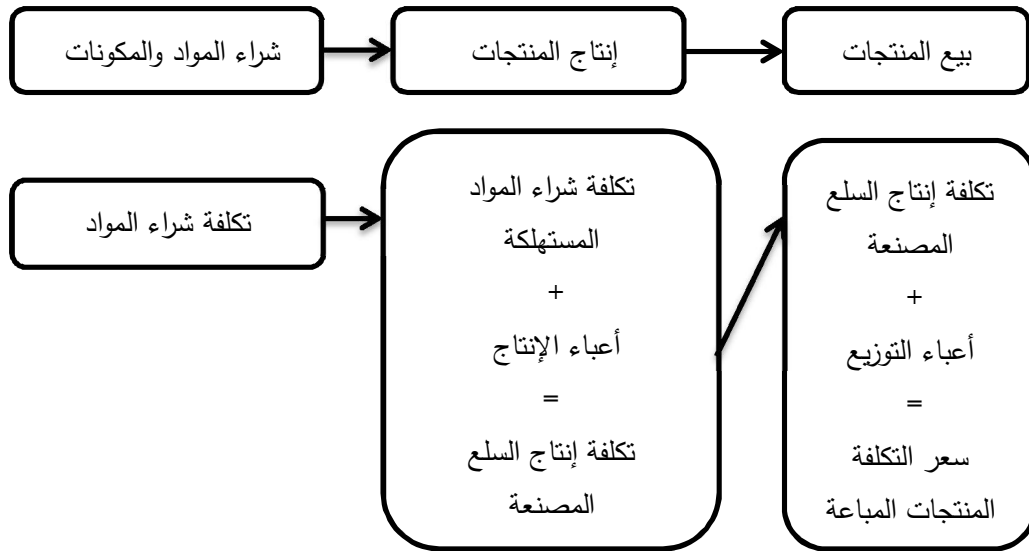
⁵ - المرجع نفسه: ص38.

⁶ - عبد الكريم بويقوب: مرجع سابق، ص28.

⁷ - Abdellah Boughara: Comptabilité analytique D'exploitation, Berti édition, Alger, 1998, P03

والشكل الموالي يبين مراحل سعر التكلفة :

شكل رقم (1-1): مراحل حساب سعر التكلفة



المصدر: عبد الواحد نسيم: دور التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحسين المردودية التجارية للمؤسسة الاقتصادية، ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2013-2014، ص9.

وبالتالي نستنتج ان سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، لكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة واحد.

المطلب الثاني: تصنيفات التكلفة

إن الغرض من تصنيفات و تبويات التكلفة هو تجميع عناصرها في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسما معين، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وقياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، وإعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال، وفيما يلي أهم التصنيفات:

أولا: تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالمنتج

تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التصنيف إلى:

1-1- التكاليف المباشرة: وهي تلك المصاريف المتعلقة بتكلفة أو سعر التكلفة نشاط أو مرحلة إنتاجية معينة، وتتميز بكونها لا تطرح أي مشكل في حسابها¹، حيث تسجل مباشرة وكليا في حساب التكلفة وذلك بسبب ارتباطها المباشر بالمنتج، وتشمل التكاليف المباشرة كلا من²: المواد الأولية، المواد المباشرة، مواد نصف مصنعة، اليد العاملة المباشرة، ومصاريف اخرى مباشرة.

¹ عثمان بودحشر: تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حالة شركة اسمنت عين الكبيرة، ماجستير، غير منشورة، سكيكدة، 2007-2008، ص42.

² عبد الكريم بويقوب: مرجع سابق، ص30.

1-2- التكاليف غير المباشرة: هي تكاليف لا يمكن تخصيصها مباشرة لموضوع التكلفة، وتحتاج لمعالجة وسيطية لتحميلها على موضوع تكلفة معين¹، وهي عكس التكاليف المباشرة حيث يصعب تمييزها وهي لا ترتبط بوحدة منتج معينة، وتشمل التكاليف غير مباشرة كلا من²: تكلفة المواد غير المباشرة، ساعات العمل غير المباشرة، تكلفة الإنتاج غير المباشرة... الخ.

ثانيا: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من التكاليف حسب هذا التصنيف وهي:

1-2- التكاليف المتغيرة: يقصد بالتكاليف المتغيرة مجموعة عناصر التكاليف بصورتها الطبيعية، التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأحجام الإنتاج فتتزايد بتزايدها، وتتناقص بتناقصها وبنفس النسبة³. وبالتالي نستنتج بأن التكاليف المتغيرة هي تلك التكاليف التي يكون معامل ارتباطها بأحجام الإنتاج مساويا للواحد الصحيح، ويكون متزايدا عن معامل الارتباط القطعي الذي تحدده المؤسسة.

2-2- التكاليف الثابتة: هي تلك التكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة بدون تغيير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط⁴.

2-3- التكاليف شبه المتغيرة: وهي التكاليف التي لا تتغير تغيرا كاملا مع التغيرات في الحجم طالما بقيت العوامل الأخرى على ما هي عليه، وفي حقيقة الأمر نجد أن هذه التكاليف تتغير في نفس اتجاه تغير حجم الإنتاج لكن ليس بنفس نسبة التغير⁵.

ثالثا: تصنيف التكاليف على أساس الأنشطة

ويحقق هذا التقسيم امكانية قياس تكاليف كل وظيفة على حدى، كما يفيد في تتبع تكاليف النشاطات المختلفة من فترة لأخرى والرقابة عليها، وتتمثل التكاليف وفق هذا المفهوم في⁶:

3-1- تكاليف الإنتاج: هي كل التكاليف المستخدمة في شراء أو صنع المنتجات، وهي تتكون من تكاليف المواد المباشرة والعمل المباشر والصنع الإضافية.

¹ -Abdellah Boughara: Op-Cit ,P06 .

² - هادي خالد: دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، ماجستير، غير منشورة، بسكرة، 2012-2013، ص37.

³ - أحمد محمد نور: محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصر، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص95.

⁴ - أسماعيل يحيى التكريتي: محاسبة التكاليف ، مرجع سابق، ص40.

⁵ - أحمد محمد نور : مرجع سابق، ص99.

⁶ - خليل عواد ابو حشيش: مرجع سابق، ص ص 60-62.

3-2- تكاليف التسويق أو البيع: وهي كل التكاليف اللازمة لتلبية أوامر العملاء وتوصل السلع والخدمات ليد العميل، وهذا المصطلح مرادف لتكلفة الحصول على أوامر العملاء وتكلفة تلبية أوامر العملاء.

3-3- التكاليف الإدارية: كل التكاليف المتعلقة بإدارة وتنظيم المنشأة.

رابعا: تصنيف التكلفة حسب علاقتها بالفترة الزمنية

تصنف التكاليف وفق هذا التصنيف الى ما يلي¹:

4-1- التكاليف الإيرادية: هي التكاليف التي تدفع على الإنتاج خلال الفترة المحاسبية، وتحمل عادة على الإيرادات تلك الفترة فالتكاليف المتعلقة بإنتاج السلع المختلفة من أجور ومواد ومصاريح الأخرى التي تحمل على إيرادات الفترة المحاسبية التي وقعت التكاليف خلالها.

4-2- التكاليف الرأسمالية: هي تشمل جميع الأصول طويلة الأجل التي تستخدم لعدة فترات، ونصيب الفترة هو مقدار الخدمات التي استفادتها من استخدام الأصل كالمباني والأراضي ومعدات...الخ.

خامسا: تصنيف عناصر التكاليف لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات

يضم هذا التصنيف بعض التكاليف التي تستفيد منها الإدارة وذلك من أجل سهولة اتخاذ قراراتها الإدارية المناسبة وتتمثل في²:

5-1- التكاليف التفاضلية: وهي الفرق بين التكاليف البدائل المختلفة، فإذا ازدادت التكلفة بين بديل واخر سميت بالتكاليف المتزايدة، وإذا قلت بين بديل واخر سميت بالتكاليف المتناقصة، وأن التأثيرات التفاضلية لكل بديل على اعمال المؤسسة لده أهمية كبيرة في اتخاذ قرار معين.

5-2- التكاليف الملائمة والغير الملائمة: التكاليف الملائمة هي تكاليف مستقبلية متوقعة تتغير من بديل إلى آخر، أما التكاليف الغير الملائمة لا تتأثر بالفعاليات الإدارية ولا تأخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات.

5-3- التكاليف الغارقة: تمثل التكاليف التي تستثمر في أصول الموجودة في المؤسسة، وهي تكاليف لا تتأثر عند اختيار أي بديل من بدائل اتخاذ القرار معين.

5-4- تكاليف الفرصة البديلة: هي صافي المنفعة (الدخل) التي يمكن أن يحققها الأصل لو استخدم أحسن استخدام الذي هو فيه الان³.

¹ عبد الناصر انور واخرون: محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الاردن، 2002، ص28.

² كمال حسين جمعة الربيعي واخرون: مرجع سابق، ص 43.

³ خليل عواد ابو حشيش: مرجع سابق، ص61.

سادسا: تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن

تقسيم التكاليف حسب هذا الأساس¹:

6-1- التكاليف الفعلية: هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع والخدمات، معززة بمستندات واثباتات لامجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي.

6-2- التكاليف النمطية: هي التكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثيل الهدف الواجب التواصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة، وتستخدمها الإدارة كأداة للرقابة وإتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف

سننطلق في هذا المطلب إلى دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، بدءا بطريقة التكاليف الكلية باعتبارها الطريقة الاقدم والأكثر انتشارا، ثم مختلف الطرق الجزئية الأخرى، مع بيان مزايا وعيوب كل طريقة، وأهم هذه الطرق ما يلي:

أولا: طريقة التكاليف الكلية

تقوم هذه الطريقة بحساب التكاليف الأكثر قدما وذلك من خلال اعتمادها على أسلوب الأقسام المتجانسة في حساب سعر التكلفة، وتقوم بتحديد الأعباء المباشرة، والأعباء غير المباشرة، سواء كانت ثابتة أو متغيرة.

1- حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية:

يتم تبويب عناصر التكاليف إلى أعباء مباشرة وهي التي يمكن تخصيصها مباشرة لوحدات المنتج النهائي، وحدثها يتطابق مع إنتاج تلك الوحدات كالمواد الأولية واللوازم واليد العاملة المباشرة وغيرها من الأعباء، وإلى أعباء غير مباشرة والتي لا يمكن تخصيصها لمنتج معين بل ترتبط بأكثر من غرض، ومجموعهما يشكل التكلفة الاجمالية (سعر التكلفة) متضمنة أعباء التسويق والبيع، ويتم حسابها حسب تسلسل مراحل النشاط الإنتاج وفق الترتيب التالي²:

1- تكلفة مباشرة أولية = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة.

2- تكلفة الإنتاج = تكلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة.

3- تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + تكلفة المنتجات تحت التشغيل أول مدة - تكلفة المنتجات تحت التشغيل آخر مدة.

4- تكلفة الإنتاج المباع = تكلفة الإنتاج التام + تكلفة الإنتاج التام أول مدة - تكلفة الإنتاج التام آخر مدة.

¹ رضوان محمد العناني: محاسبة التكاليف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2000، ص30.

² عثمان بودحشر: مرجع سابق، ص48.

5- سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع.

حسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة الى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون يتعلق بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن ان يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة¹.

2- أسلوب الأقسام المتجانسة في حساب سعر التكلفة :

1-2- تعريف القسم المتجانس

يعرف القسم المتجانس على أنه: " جزء حقيقي ومعين من المؤسسة (ادارة، نقل، إنتاج... الخ) بحيث له امكانياته، أهدافه، نشاطه الذي يمكن قياسه، ومصاريفه التي تنقسم الى مصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة"².

2-2- محتويات طريقة الأقسام المتجانسة:

يتمثل محتوى هذه الطريقة في النقاط التالية³:

1-2-2- ترتيب الأقسام: عملية ترتيب الأقسام تكمن في:

- ✓ تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون ان يستفيد من اي خدمة؛
- ✓ تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة (من القسم الذي سبقه) وقدم بدوره خدمات إلى كل الأقسام الأخرى ؛
- ✓ تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلى بقية الأقسام، وهكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام الأخرى.

2-2-2- مراكز التحليل: مراكز التحليل جزء معين من المؤسسة اين تجمع المصاريف الخاصة بعدة أنواع من المنتوجات وتنقسم الى⁴:

1-مراكز تحليل فعلية (رئيسية): وهي ذات نشاط قابل للقياس وتمثل في:

- ✓ قسم التموين: داخل المؤسسة، هو قسم رئيسي متجانس ذو نشاط اقتصادي متمثل أساسا في الشراء والتخزين وهو نشاط قابل للقياس.
- ✓ قسم الإنتاج: والمتمثل في الورشات هو كذلك قسم رئيسي متجانس لأنه قابل للقياس بواسطة وحدة معبرة عن نشاط القسم قد تكون عدد الوحدات المنتجة، أو ساعات العمل المباشرة.

¹ حابي أحمد: دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010- 2011، ص 47.

² درحمون هلال: مرجع سابق، ص 188.

³ علي رجال: مرجع سابق، ص 47.

⁴ المرجع نفسه: ص 48.

✓ **قسم التوزيع:** قسم رئيسي ذو نشاط متجانس متمثل في البيع أساسا، يمكن قياسه مثلا بعدد الوحدات المباعة.

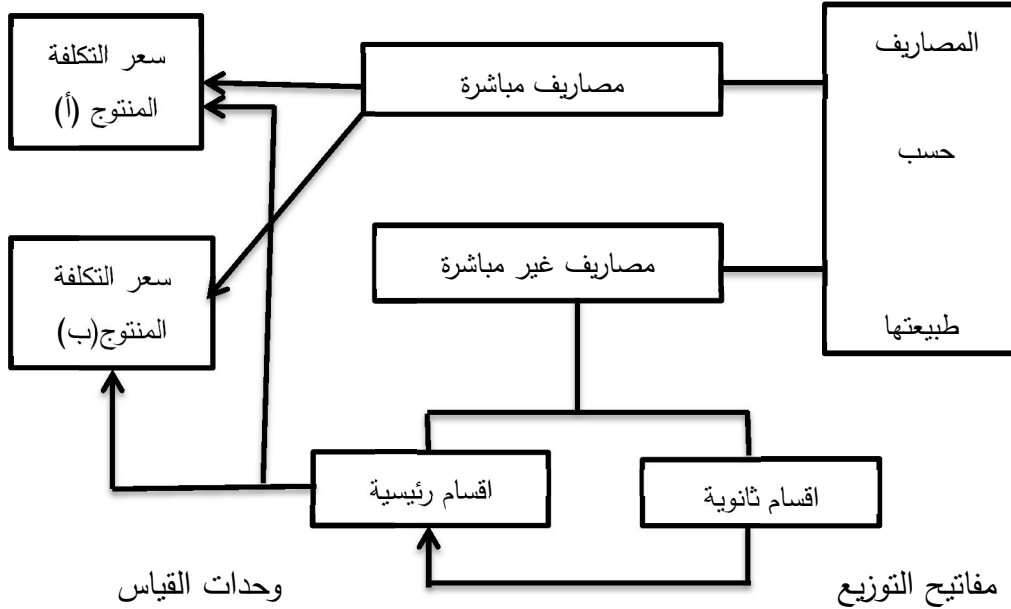
2-مراكز التحليل الثانوية: ذات نشاط يصعب قياسه، مهمة هذه المراكز تكمن في مساعدة الأقسام الرئيسية على تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على احسن ما يرام من هذه الأقسام وهي قسم الادارة، الصيانة، الطاقة المحركة، تسيير البنائيات، تسيير العتاد، المالية، النقل...الخ.

2-2-3-مفاتيح التوزيع ووحدات العمل:

مصاريف الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة وإنما إلى الأقسام الأخرى لأن هذه الأقسام لا تقدم خدمات إلى المنتج في حد ذاته وإنما تقدمها للأقسام الأخرى أو فيما بينها، ومن هذا نفهم أن مصاريف الأقسام الثانوية تحول إلى الأقسام الرئيسية بواسطة نسب مئوية تسمى بمفاتيح التوزيع، هذه النسب المئوية يحددها المحاسب بعد دراسة دقيقة لمصاريف كل قسم ونسبة سيتحملها تعامله مع الأقسام الأخرى، أي تقدير نسبة الخدمات المقدمة له لتحديد نسبة المصاريف التي يتم التحويل بواسطة وحدات العمل التي تسمى كذلك وحدات القياس وتعرف على أنها مؤشر يعكس نشاط القسم.

والشكل الموالي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة:

الشكل رقم (1-2) : طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: علي رحال: سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ص51.

ومن خلال الشكل يمكننا أن نلخص طريقة الأقسام المتجانسة في النقاط التالية:

- ✓ تحمل المصاريف المباشرة إلى سعر تكلفة المنتج الذي تخصه (أ) و (ب)؛
- ✓ توزع المصاريف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل الثانوية منها والرئيسية، يسمى هذا التوزيع بالتوزيع الأولي؛

✓ تحول المصاريف غير المباشرة من الأقسام الثانوية إلى الرئيسية بواسطة مفاتيح التوزيع، يسمى هذا التوزيع بالتوزيع الثاني؛

✓ تحول المصاريف غير المباشرة من الأقسام الرئيسية إلى سعر التكلفة بواسطة وحدات القياس.

2-3- تحديد الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة على المنتجات¹:

2-3-1- تحديد الأعباء المباشرة على المنتجات: وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر وأعباء مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها. وتتكون الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج، وتنقسم بدورها إلى المواد الأولية و الكميات المستهلكة العاملة المباشرة.

2-3-3- تحديد الأعباء غير المباشرة على المنتجات: وتتمثل في الأعباء التي لا تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة، لأنها تتعلق بمجموعة من الأنشطة، وبالتالي بمجموعة من التكاليف، مثل مصاريف الصيانة، الكهرباء... الخ أو بالنشاط العام للمؤسسة، مثل المصاريف الإدارية، إلى جانب مصاريف غير مباشرة أخرى، والتي تكزن موزعة حسب مراحل النشاط أي مصاريف الشراء غير مباشرة، مصاريف الإنتاج غير المباشرة، مصاريف التوزيع غير المباشرة.

ثانيا: طرق التكاليف الجزئية

تعتمد هذه الطريقة بالتحميل الجزئي للتكاليف، وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف، أما الجزء الآخر يحمل إلى النتيجة، وتوجد عدة طرق في هذه الطريقة نذكر منها:

1- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

ظهرت طريقة التحميل العقلاني لتحميل التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة مهما كان حجم الإنتاج وهو ما سنتطرق إليه في هذه الطريقة.

1-1- تعريف طريقة التحميل العقلاني:

هي عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل، أي تكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي².
1-2- مبدأ طريقة التحميل العقلاني: يقوم هذا المبدأ على ربط بين التكاليف الثابتة بمستوى النشاط الطبيعي، وبالتالي فهي تسمح بتخصيص جزء من الأعباء الهيكلية إلى التكاليف، والذي يناسب النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط الطبيعي.

¹ - رضوان محمد العناني: مرجع سابق، ص27.

² - محمد الخطيب نمر: اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص36.

1-3- حساب التكاليف بطريقة التحميل العقلاني:

تتركز طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على تحديد مختلف التكاليف كما يلي:

1- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف:

ويتم حسابه بالعلاقة التالية¹:

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط}}$$

2- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقليا:

و يتم حساب بالعلاقة التالية²:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \frac{\text{الأعباء الثابتة الفعلية} \times (\text{المستوي الحقيقي للنشاط الاقتصادي} / \text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي})$$

3- تحديد فروق التحميل العقلاني:

ويتم تحديد فروق التحميل العقلاني، وذلك من خلال ثلاث حالات ممكنة توضح ما يلي³:

3-1- معامل التحميل العقلاني > 1:

هذا يعني أن النشاط الفعلي أقل من النشاط العادي، هذا يعني أن طاقات المؤسسة لم تستغل بصورة عقلانية.

3-2- معامل التحميل العقلاني < 1:

هذا يعني أن النشاط الفعلي أكبر من النشاط العادي، هذا يعني أن طاقات المؤسسة قد استغلت بشكل فوق الطاقة.

3-3- معامل التحميل العقلاني = 1:

هذا يعني أن النشاط الفعلي يساوي النشاط العادي، فإن التكاليف الثابتة تحمل كليا على التكاليف النهائية ولا تنتج أي فرق التحميل.

2- طريقة التكاليف المتغيرة:

هي عبارة عن نظام التكاليف المتغيرة كطريقة لدراسة العلاقات بين الحجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح، وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة واخرى ثابتة.

¹ عبد الواحد نسيمة: مرجع سابق، ص30.

² عبد الكريم بويقوب: مرجع سابق، ص214.

³ هادي خالد: مرجع سابق، ص ص 54-55.

2-1 طرق حساب النتيجة التحليلية بطريقة التكاليف المتغيرة :

لحساب النتيجة التحليلية في هذه الطريقة نميز بين طريقتين:¹

2-1-1- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:

حسب هذه الطريقة فإن كل الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها على المنتجات حتى ولو كان يوجد منها أعباء مباشرة، وتقوم بحساب هامش تكلفة متغيرة من خلال الفرق بين رقم الاعمال و إجمالي التكلفة المتغيرة، ويطرح التكاليف الثابتة من هذا الهامش نحصل على النتيجة.

2-1-2- طريقة التكاليف المتغيرة المطورة:

تقوم هذه الطريقة على تخصيص لكل قسم أو قطاع التكاليف الثابتة الخاصة بنشاط وهذا تماشياً مع التفكير المحاسبي الحديث الذي يركز على الدقة والاستغلال بين المنتجات في العملية الإنتاجية حيث أصبح كل منتج ينتج في ورشات خاصة به، وهذا كان نتيجة لكبر حجم المؤسسات وتنوع المنتجات.

3- طريقة التكاليف الهامشية²:

3-1- تعريف طريقة التكاليف الهامشية:

هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقائص في التكاليف الكلية على اثر انخفاض في كمية الإنتاج.

3-2- مبدأ طريقة التكاليف الهامشية:

تقوم هذه الطريقة على دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة انخفاض أو زيادة الإنتاج، وهذه الزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري:

$$\text{تكلفة هامشية إجمالية} = \text{التكلفة الإجمالية للإنتاج} - \text{التكلفة الإجمالية}$$

3-3- تحديد الأفضلية الاقتصادية للإنتاج:

يمثل حجم الإنتاج الذي يحقق أكبر ربح ممكن من خلال الفرق بين رقم الاعمال الإجمالي والتكلفة الإجمالية، تبلغ الأفضلية الاقتصادية حدها الأقصى عندما تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج إلى غاية بلوغ الكمية التي تضمن التساوي بين الإيراد الهامشي والتكلفة الهامشية، أما إذا أنتجت أكثر، فهذا يؤدي إلى انخفاض الربح خاصة في سوق المنافسة، فالأفضلية الاقتصادية يتم بلوغها عندما تكون التكلفة الهامشية مساوية إلى سعر البيع.

¹ - عبد الواحد نسيمية: مرجع سابق، ص 34.

² - هادي خالد: مرجع سابق، ص 63، 64.

ثالثا: طريقة التكاليف المعيارية:

الهدف من ظهور هذه الطريقة هو التحكم أكثر في تسيير التكاليف من خلال الرقابة عليها وذلك بتحديد الانحرافات في التكاليف، ومعرفة اسبابها وتصحيحها.

1- تعريف طريقة التكاليف المعيارية: يمكن تعريفها بأنها "تكلفة محددة مقدما وفق أسس علمية وتتبؤات دقيقة، وذلك بوضع معايير نمطية بالكمية والقيمة لعناصر التكاليف فهي تعبر عن برنامج دقيق يستهدف من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية مستقبلا"¹.

التكاليف المعيارية: "هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي وعملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا القياس وضبط التكاليف المعيارية"².

2- طريقة حساب التكلفة المعيارية:

يتم حساب التكلفة المعيارية بنفس طريقة التي تحسب التكاليف الحقيقية، إلا أن الاشكالية قد تظهر من الناحية التطبيقية في كيفية إعداد التقديرات التي تفترض تفكيرا مسبقا، وقد تتضمن مخاطر إرتكاب الأخطار، خاصة إذا أسندت مهمة التفكير في إعداد المعايير إلى من ليسوا من الاختصاص³.

3- أنواع التكاليف المعيارية⁴:

3-1- التكلفة المعيارية النظرية: تحدد على أساس أحسن استعمال لعوامل الإنتاج أي تمثل الحالة المثالية للنشاط، ولا تتحقق الا في الحالات الاستثنائية.

3-2- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ورغم سهولة تحديدها لا يستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

3-3- التكلفة المعيارية العادية: تحدد على أساس تكاليف فترات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية بالقيم الحالية.

3-4- التكلفة المعيارية التاريخية: تحدد على أساس تكاليف فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، فهي إذن تحمل الضعف المسجل في الفترات السابقة، لذلك يجب استعمالها بحذر.

¹-حابي أحمد: مرجع سابق، ص56.

²- عبد الكريم بويقوب: مرجع سابق، ص 227.

³- درحمون هلال: مرجع سابق، ص237.

⁴- ناصر دادي عدون: مرجع سابق، ص ص 162-163.

المبحث الثاني: التكلفة على أساس النشاط

أصبحت الطريقة التقليدية لا تخدم المؤسسة الجزائرية نظرا لقصورها وعدم دقتها في حساب التكاليف، مما أدى بالمؤسسات إلى البحث على أدوات وطرق حديثة تتماشى ومتطلبات بيئة التصنيع الحديثة ومن أهم هذه الطرق طريقة التكلفة على أساس النشاط.

حيث سنوضح في المطلب الأول لمحة تاريخية عن التكلفة على أساس النشاط، وفي المطلب الثاني مفهوم واهداف هذه التكلفة، اما في المطلب الثالث سنتناول أساسيات التكلفة على أساس النشاط.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التكلفة على أساس النشاط

ان التكلفة على أساس النشاط كانت نتيجة جهود العديد من الباحثين والمراقبين، الذي كونتهم المؤسسة الأمريكية، في الستينات القرن العشرين من أجل تطوير نموذج تحليل التكلفة أساسه النشاط، لتحسين التكاليف غير المباشرة والسيطرة عليها، ولتحقيق ذلك اقترح الفريق تكتيك جديد هو "الأنشطة المسببة للتكاليف"، وبين T. Johnson إن فريق المحاسبين في المؤسسة قد استخدموا تعبير النشاط لوصف وتحليل العمل الذي ويسبب التكاليف¹.

وفي بداية عقد الثمانينات اهتم الباحثين والمدراء والمستشارين، بتقنية التكلفة على أساس النشاط، ويعود الفضل إلى "روين كوبر" و"روبرت كابلان"، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس النشاط، وقد حقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي².

ولقد طور "كوبر" و "كابلان" عام 1987 اسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث قام "كابلان" بإصدار حوله أولى المقالات في نفس العام ثم صدرت مقالات اخرى، ويرى أن التحدي الحقيقي في كيفية تصميم نظم محاسبة داخلية، تكون قادرة على تدعيم استراتيجية المنشأة في ظل البيئية الصناعية الحديثة في الأمد طويل الأجل³، وقام "كوبر" بنشر كتاب يسلط الضوء على المحاسبة واعترف بالتناقص والتعسف من قواعد التوزيع التقليدية وتم وضع نهج جديد لحساب التكاليف يسمى تقنية التكلفة على أساس النشاط⁴.

¹ - أسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2008، ص 160.

² - أحمد صلاح عطية: محاسبة تكاليف (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، ط1، الاسكندرية، مصر، 2006، ص70.

³ - أمير ابراهيم المسحال: تصور مقترح لتطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية، ماجستير، غير منشورة، غزة، 2005، ص46

⁴ - Gerard Melyon :Op-Cit ,P275 .

في بداية التسعينات تم تطبيق التكلفة على أساس النشاط في عدد كبير من المصانع والشركات، والمدراء الذين تبنا هذه التقنية كانوا قادرين على تخفيض التكاليف، وبالتالي إعطاء فرص للتحسين وإظهار سلسلة منتجات أكثر ربحاً¹.

ولقد مرت التكلفة على أساس النشاط، ليصبح على شكلها الحالي بثلاث مراحل هي²:

المرحلة الأولى: إدارة النشاط

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة لهذه أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يأتي:

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري؛
- تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة

جاءت هذه المرحلة لتؤكد ان كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة؛
- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

المرحلة الثالثة: تكلفة على أساس النشاط

يتم في هذه المرحلة تحديد الاسلوب الذي يقيس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بأهداف التكلفة من منتجات أو خدمات أو زبائن، فتكلفة كل نشاط تتحدد على أساس مقدار استخدامه للموارد وتحمل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو على الزبائن بمقدار استخدامها للأنشطة، فهو اسلوب يعترف بالعلاقة السببية بين المسببات التكاليف والأنشطة.

المطلب الثاني: مفهوم واهداف التكلفة على أساس النشاط

أولاً: مفهوم التكلفة على أساس النشاط

إن ل (ABC) عدة تعاريف نذكر منها:

- التكلفة على أساس النشاط هي "عبارة عن وجود مجمع للتكلفة يرتبط بنشاط معين بحيث تكون الأنشطة مسببة للتكلفة، وعليه فإن الأنشطة تستهلك التكاليف، بحيث يصبح لكل نشاط تكلفة، ومن ثم يتم

¹- فيصل زماط حسن السليم: التكاليف على أساس النشاط وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد السابع وستون، 2007، ص27.

²-امين بن السعيد: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، ماجستير، غير منشورة، الجزائر، 2010، ص95.

- استهلاك تلك التكلفة من المنتجات، وهذا أكثر معقولية في تخصيص التكاليف على أساس المنتجات¹.
- تعرف التكلفة على أساس النشاط "على أنها طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة"².
- تعرف التكلفة على أساس النشاط على أنها "طريقة لقياس التكلفة، وأداء الأنشطة، وأغراض التكلفة حيث تخصص التكلفة إلى الأنشطة مستندة على مقدار استخدامهم من مصادر التكلفة، وتخصيص التكلفة إلى أغراض التكلفة مستندة على مقدار استخدامهم من الأنشطة، وبالتالي هذه التقنية تعرف العلاقة المسببة لمواجهات التكلفة إلى الأنشطة"³.
- تعرف على أنها " تقنية أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه تستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين التكاليف لأغراض أخرى مثل: السلع، الخدمات، العملاء"⁴.
- لذلك من خلال هذا التعريف نستنتج أن نظام التكلفة على أساس النشاط هو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، و تحليل أنشطة المؤسسة.
- و تختلف طريقة التكلفة على أساس النشاط على الطرق التكاليف التقليدية، إذ أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم هي المسببة لتكلفة وليست المنتجات، وإن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، ثم تحميل على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة والشكل الموالي يوضح ذلك:

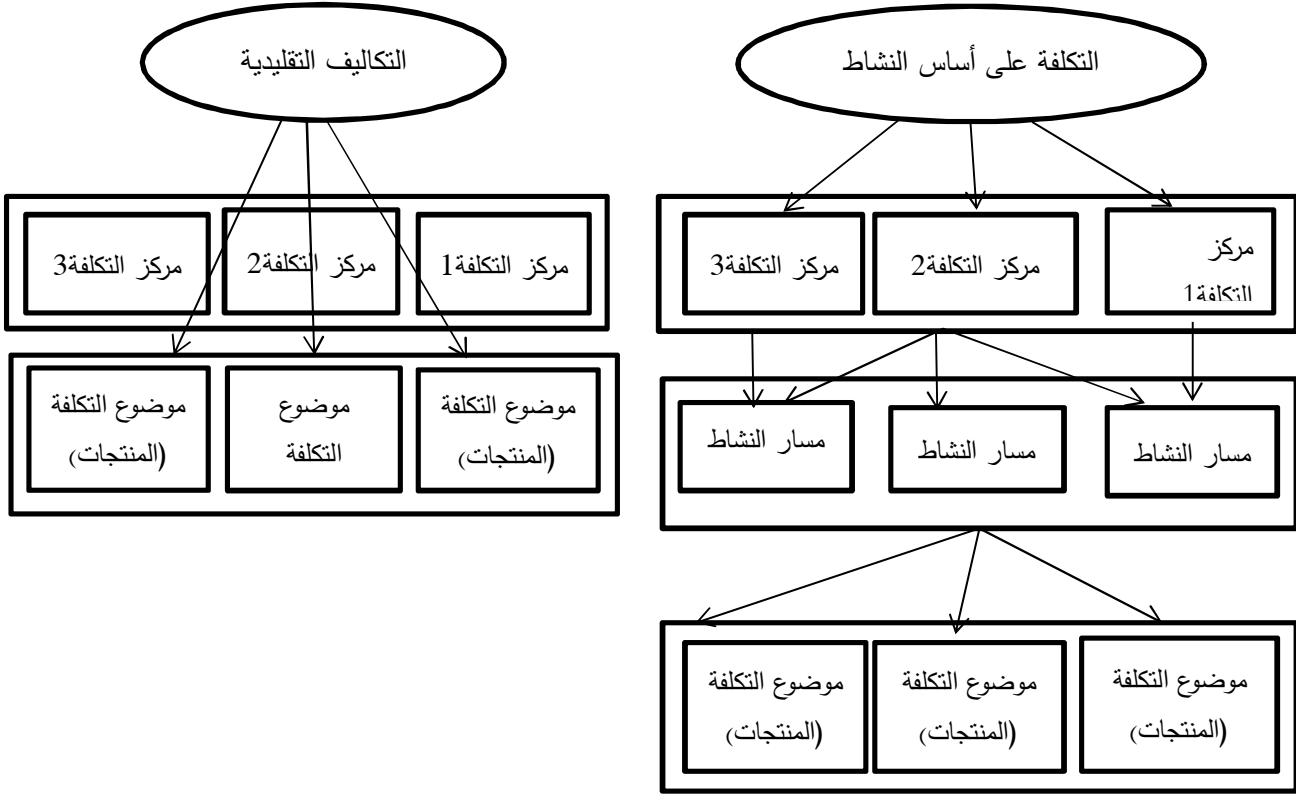
¹ - سليمان حسين البشتاوي: تطبيق المعرفة الجديدة: نظام ادارة التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الاردني)، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد1، الاردن، 2007، ص88.

² - محمد الخطيب نمر، هواري سوسي: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد4، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2013، ص74.

³ - فيصل زماط حسن السليم: التكاليف على أساس النشاط وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مرجع سابق، ص30.

⁴ - غضاب رانية: استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس النشاط لبناء المنافسة للمؤسسة، ماجستير، غير منشورة، بسكرة، 2014، ص15.

الشكل (1-3): الفرق بين التكلفة على أساس النشاط والطرق التكاليف التقليدية



المصدر: عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر: إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الاردني، اطروحة دكتوراه، غير منشورة، الاردن، 2007، ص 24.

ثانياً: اهداف التكلفة على أساس النشاط

- ✓ تسعى التكلفة على أساس النشاط الى تحقيق الأهداف التالية¹:
- ✓ تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛
- ✓ تساعد إدارة المؤسسة في اعطاء صورة واضحة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ،ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ تزويد الإدارة بالمعلومات من اجل اتخاذ القرارات وتحديد اسباب ارتفاع التكاليف؛
- ✓ توزيع الدقيق لتكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد التي تم استخدامها في الإنتاج، وتخصيص تكلفة الموارد على استهلاكها وتخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات النهائية².

¹ - أسماعيل يحيى التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة -قضايا معاصرة-، مرجع سابق، ص 164.

² - سليمان حسين البشناوي: مرجع سابق، ص 87.

ثالثاً: مبدأ التكلفة على أساس النشاط¹

تقوم هذه الطريقة بتخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات كالتالي:

- تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة (مجمعات الأنشطة)، وأن من أهم العوامل التي يتم على أساس اختيار مجتمعات الأنشطة نذكر منها: نوعية الإنتاج، تكرار الأنشطة، طبيعة الأنشطة داخل المؤسسة، درجة التعقيد هذه الأنشطة.
- تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقاً من مسيبيات التكلفة.

المطلب الثالث: أساسيات التكلفة على أساس النشاط

أولاً : أساسيات التكلفة على أساس النشاط

تقوم التكلفة على أساس النشاط على ثلاث أساسيات أساسية والمتمثلة فيما يلي:

1. النشاط:

1-1- تعريف النشاط:

يعرف النشاط على أنه:

- "هو عبارة عن مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تؤدي إلى اتمام تنفيذ أعمال المشروع"².
- فالنشاط "هو عبارة عن وحدات عمل أو مهام ذات أهداف محددة، مثل نشاط شراء المواد الأولية، والذي قد يحدد كنشاط أساسي مستقل ليشمل عدة مهارات مختلفة لتحديد الموردين وإعداد أوامر الشراء والاستلام ومتابعة طلبات الشراء. ومن الأمثلة على الأنشطة: تهيئة وتشغيل الآلات، فتح حساب بنكي جديد، معاينة مريض في عيادة المستشفى... الخ"³.
- للنشاط هو عبارة عن الأحداث والمهام أو وحدة العمل المتعلقة بهدف معين.

2-1 تصنيفات النشاط:

1-2-1 تصنيف Lorino⁴:

حسب (Lorino) فإنه يصعب إيجاد تعريف واضح ودقيق لمصطلح النشاط فهو كل ما يمكن وصفه من افعال داخل المؤسسة و العناصر التي تصنف النشاط هي كالتالي:

¹ - محمد الخطيب نمر، هواري سوسي: مرجع سابق، ص74.

² - أمير ابراهيم المسحال: مرجع سابق، ص49.

³ - د. عماد يوسف أحمد الشيخ، د. عبد الحكيم مصطفى محمود: جودة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، الأردن، 2007، ص11.

⁴ - غضاب رائية: مرجع سابق، ص 16.

1-1-2-1- المخرجات: يمكن أن يعالج نشاط منجز من قبل كمدخلات ليوجه النشاط مستقبلي له وهنا يجب تحديد نوعية المخرجات :

رئيسية: المنتج الموجه للمستهلك النهائي.

ثانوية: والتي توجه كمدخلات لنشاط آخر.

1-2-1-2- العميل: وهو المستفيد النهائي من المخرجات ويمكن أن يكون داخلي أو خارجي.

1-2-1-3- اختيار وحدة قياس مستوى النشاط: من الضروري إيجاد وحدة القياس الكمي لمستوى النشاط بكل دقة ووضوح.

1-2-1-4- المدخلات: المادية والمعلوماتية.

1-2-1-5- مقومات الأداء: مجموعة المؤشرات لقياس مستوى أداء النشاط مثل: الجودة، التكلفة.

1-2-2-1- تصنيف "Cooper":

تصنف الأنشطة التي يتم تحديدها في المؤسسة إلى أربعة مجموعات رئيسية على النحو التالي:

1-2-2-1- أنشطة على مستوى الوحدة المنتج:

تمثل الأنشطة التي تتغير بتغير عدد الوحدات والتي يتم اداؤها من أجل وحدة من منتج معين وعدد أنشطة مستوى الوحدة المؤداة متناسب مع الإنتاج وحجم المبيعات¹، وعند هذا المستوى يتم أخذ حجم الإنتاج الفعلي خلال العملية بعين الاعتبار².

1-2-2-2- أنشطة على مستوى الدفعة:

وهي التي تنجز كلما تم مناولة أو تشغيل مجموعة من المنتجات معا في دفعة واحدة، والتي تتضمن المهام مثل اصدار أوامر الشراء، أو اعداد الآلات لبدء العمل...الخ³.

1-2-2-3- أنشطة على مستوى الإنتاج:

وهي الأنشطة التي ترتبط بشكل مباشر بتصنيع وحدات الإنتاج، وهذا النوع من الأنشطة يجب أن ينجز لكل هدف تكلفة (وحدة، خدمة...). وعندما يتوقف الإنتاج تتوقف هذه الأنشطة، فهذا المستوى يأخذ بعين الاعتبار ، حجم الإنتاج المنفذ من خلال العملية⁴.

¹ - غضاب رائية: مرجع سابق، ص17.

² - عماد يوسف الشيخ : محاسبة التكاليف ، دار اثراء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2008،

³ - كمال خليفة ابو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي: دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص374.

⁴ - د. عماد يوسف أحمد الشيخ، د. عبد الحكيم مصطفى محمود: مرجع سابق، ص11،

1-2-2-4- أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات:

وهي التي تحافظ للبساطة على تشغيل العملية الصناعية بصفة، ومن هذه الأنشطة غلى سبيل المثال: نشاط مدير التخطيط، مصاريف دعم القنوات... الخ¹.

كما تصنف الأنشطة وفقا لمقاربة اخرى إلى أساسية، داعمة ومنحرفة حيث يقصد بالأنشطة الرئيسية على انها الأنشطة الضرورية للعملية الإنتاجية بينما الداعمة تعتبر أنشطة ثانوية فهي غير مرتبطة بمنتج معين ويمكن اخرجتها، اما الأنشطة المنحرفة وهي الأنشطة الوهمية التي عادة تحدث نتيجة الحالات الاستعجالية أو الاخطاء وتكون عادة اضافية ويجب اخذها بالحسبان.

2. مسببات التكلفة:

1-2-1- تعريف مسببات التكلفة:

يمكن تعريف مسببات التكلفة كما يلي:

- "معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل افضل على الأنشطة أو الاغراض النهائية للتكلفة ويتم اختيار المسببات وفقا لاعتماد على المعلومات المتوفرة بالفعل"².

- المسببات هي "التي تقيس مقدار الموارد المستخدمة في انجاز الأنشطة، وتدعم ربط الموارد بالأنشطة، أو اعادة توزيعها بين عدة أنشطة، وهي صيغة لوحدة العمل التي تسمح بربط التكاليف بالموضوع (المنتج أو الخدمة)³.

وبالتالي مسبب التكلفة هو عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في التكلفة النشاط

2-2-2- أنواع المسببات التكلفة:

ومن اهم أنواع المسببات التكلفة ما يلي⁴:

1-2-2-1- مسببات العمليات:

تستعمل لحساب تكرار الأنشطة، وهي تستخدم في حالة اذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط وعلى سبيل المثال فان أنشطة جدولته تشغيل الآلات الإنتاج وتشغيل امر الشراء

¹ - كمال خليفة ابو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي: مرجع سابق، ص376.

² - أحمد صلاح عطية: مرجع سابق، ص80.

³ - عيادي عبد القادر، نوي الحاج: دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 17-08-2010، ص3

⁴ - امين بن السعيد: مرجع سابق، ص108.

والصيانة جزء معين من الآلة يمكن ان تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

2-2-2- مسيبيات الفترة:

يستخدم هذا النوع من مسيبيات التكلفة عند وجود تباين واضح في كمية الوقت المطلوب من وقت اخر، أي تهتم بالفترة الزمنية التي تستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين.

2-2-3- مسيبيات الكثافة:

يستخدم لتحميل المباشر على المواد المستخدمة في كل مرة لتحضير النشاط، أن بعض المنتجات تتميز بدرجة كبيرة من التعقيد والتي لا يكون فيها عامل الزمن العامل الوحيد المطلوب. وبالتالي أن استخدام مسيبيات التكلفة تتغير حسب الحالات، ويمكن القول أن العلاقة بين النشاط ومسيبه يسمح لنا على البيانات المرتبطة بهذا المسبب، والدرجة التي يقيس بها مسبب التكلفة ما تستهلكه المنتجات فعلا من الأنشطة.

3. المسار:

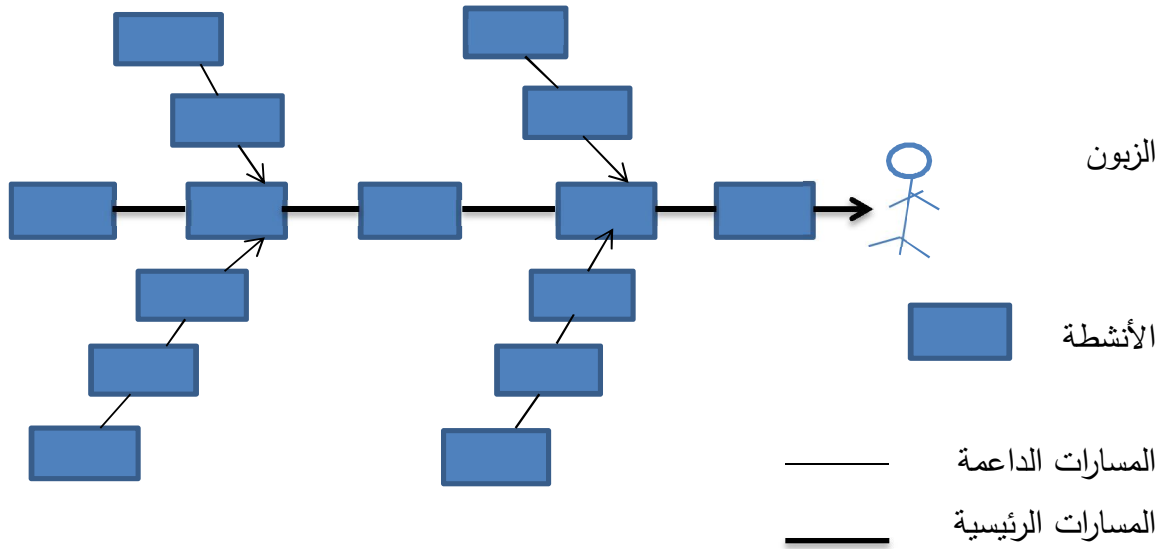
تتعدد تعاريف المسار كما يلي:

- المسار " يعبر عن مجموع الأنشطة التي لها دافع موحد وملحق بهدف جد محدد مشترك مع طرف خارجي أو داخلي مثل: الإجابة عن شكوى زبون، إجراء تحليل قرض، مراقبة القوائم المالية...الخ¹.
 - يعرف على أنه: "مزيج من الأنشطة توجد بينهم رابط لتلبية هدف مشترك يتمثل في المساهمة في إنتاج سلع أو خدمات وتسليمها في النهاية الى العملاء"².
- والشكل الموالي يوضح الأنشطة والمسارات:

¹- عيادي عبد القادر، نوي الحاج: مرجع سابق، ص8.

²- امين بن السعيد: مرجع سابق، ص89.

الشكل (1-4) المسارات والأنشطة



المصدر: امين بن السعيد: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، ماجستير، غير منشورة، الجزائر، 2010، ص 89.

والشكل الموالي يوضح نوعين من المسارات وهما كالتالي:

- **المسارات الرئيسية:** هي التي تقود مباشرة إلى الزبون النهائي على سبيل المثال: مسار محدد الطلبات، التوزيع، اعداد الفواتير، التحصيل...الخ.
 - **المسارات الداعمة:** هي التي تساعد من جهة وبطريقة مباشرة أعمال المسارات الرئيسية على سبيل المثال: مسار اختيار موظفين جدد...الخ.
- وبالتالي المسار عبارة عن جميع الأنشطة التي لها هدف واحد رغم اختلاف المصالح التي تنتمي لها.

المبحث الثالث: تطبيق التكلفة على أساس النشاط

بعد تعرفنا على أهم جوانب التكلفة على أساس النشاط في المبحث السابق، سوف نوضح في هذا المبحث مؤشرات وخطوات تطبيقها، وذلك انطلاقاً من المؤشرات التي يجب توفرها في المؤسسة والتي تساعدنا على تطبيق وتقييم التكلفة على أساس النشاط.

حيث سنوضح في المطلب الأول المؤشرات التكلفة على أساس النشاط، وفي المطلب الثاني خطوات تطبيق هذه التكلفة، أما في المطلب الثالث تقييم التكلفة على أساس النشاط وأوجه التفرقة بينها وبين الطرق التقليدية .

المطلب الأول: مؤشرات التكلفة على أساس النشاط

توجد مجموعة من المؤشرات التي تساعد الإدارة على تطبيق التكلفة على أساس النشاط، وتتمثل هذه المؤشرات في¹:

- 1- قيام المنشأة بإنتاج تشكيلة من المنتجات أو الخدمات هذا بالإضافة الى تعقد العملية الإنتاجية؛
 - 2- زيادة استخدام الأنشطة المساعدة في المنشأة؛
 - 3- زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة بنسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج وهي التي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج من المنتجات على حدى؛
 - 4- اختلاف أحجام كميات الإنتاج للسلع المنتجة مع زيادة حدة المنافسة في السوق الذي تعمل فيه المنشأة؛
 - 5- عدم اعتماد مديري التسويق على تقارير قسم المحاسبة بخصوص تكاليف المنتجات والخدمات عند اتخاذ قرارات التسعير، وذلك لانعدام ثقتهم في صحتها ودقتها؛
 - 6- زيادة مبيعات المؤسسة مع انخفاض ارباحها؛
- ومن بين المؤشرات التي يراها Cooper مناسبة هي كالتالي:
- 1- تنوع واختلاف المنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة؛
 - 2- توفر نظام محاسبي يمكن من توفير البيانات اللازمة والتفصيلية لأغراض تحديد وقياس العلاقة الموجودة بين التكلفة ومسببات التكلفة؛
 - 3- تشكيل التكاليف المشتركة لنسبة كبيرة في هيكل تكلفة المنتج؛
 - 4- صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة.
- لبي ويبقى السبب الأهم الذي يقع وراء اقناع المؤسسة ويدفعها إلى تطبيق التكلفة على أساس النشاط هو مدى احتياجها لمخرجات هذه الطريقة ومدى قدرتها على توفير الدعم المادي والتقني لتطبيق هذه الطريقة.

¹ عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر: مرجع سابق، ص 37-39.

المطلب الثاني: خطوات تطبيق التكلفة على أساس النشاط

تتضمن خطوات تطبيق التكلفة على أساس النشاط ما يلي:

الخطوة 01: تحديد المنتجات المختارة كأغراض التكلفة:

تحديد المنتجات النهائية كأغراض للتكلفة وفقا لأهداف المؤسسة من خلال حساب اجمالي التكاليف أولا ثم حساب تكلفة إنتاج وتوزيع الوحدة من كل المنتجات¹.

الخطوة 02: تحديد التكاليف المباشرة للمنتجات:

في هذه المرحلة تحديد تكاليف المؤسسة المباشرة والتي تتضمن تكاليف المواد الأولية المباشرة وتكاليف المستخدمين المباشرة المتعلقة مباشرة بالوحدات المنتجة وتخصيص مباشرة على المنتجات باستخدام ساعات العمل المباشر والكميات.

الخطوة 03: تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها:

أ- تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد:

تحتاج هذه الخطوة الى فهم جيد للأنشطة اللازمة للمنتج، ويجب اختيار الأنشطة التي تكون ذات اكبر اثر على التكاليف، ويمكن استخدام عامل واحد لكل نشاط، ثم تحديد معدلين احدهما للتكاليف الثابتة والآخر للتكاليف المتغيرة².

ب- قياس تكلفة كل نشاط:

بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمع لكل نشاط على حدة، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج التي امكن تتبعها، وتبين انها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة³.

ج- تحديد مراكز النشاط:

يقصد بمركز النشاط هو جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفة بشكل مستقل أو المراكز الفنية والإدارية التي تتخذ كأساس لحصر وتحميل التكاليف غير مباشرة لكل مركز نشاط أو مجتمع تكلفة، الذي يتم فيه تجميع لعناصر التكاليف في مجموعات يجمعها قاسم مشترك بحيث يسهل فيمل بعد توزيع تلك التكاليف على أساسه⁴.

¹ - غضاب رانية : مرجع سابق، ص 23.

² - كمال خليفة ابو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي: مرجع سابق، ص 365.

³ - هاشم أحمد عطية: محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 28.

⁴ - كمال خليفة ابو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي: مرجع سابق، ص 366.

الخطوة 04: تحديد مسببات التكلفة:

بعد انتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة، والتي عبارة عن العوامل التي أدت الى نشوء النشاط أو تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط¹، ويمكن تطبيق ثلاثة معايير لاختيار العوامل المسببة للتكاليف²:

1- علاقات السببية: يتم اختيار العامل الذي يسبب التكلفة وهذا اختيار مثابي، ولكن صعوبته ترجع الى عدم امكانية تطبيقه بسهولة في التكاليف الصناعية غير المباشرة، حيث لا توجد علاقات سببية واضحة بينها وبين موضوع التكلفة.

2- المنافع التي يمكن الحصول عليها: يتم اختيار العامل المسبب للتكلفة بحيث تخصص التكاليف بنسبة المنافع التي يتم الحصول عليها.

3- اختيار الأساس الملائم والمعقول: على سبيل المثال اذا كانت تكاليف ثمانية أنشطة قد تم توزيعها، فان تكاليف النشاط التاسع يمكن ان توزع على أساس نصيب المنتجات من تكاليف الأنشطة الثمانية الأولى.

والجدول الموالي يوضح بعض الامثلة عن الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها:

¹ محمد الخطيب نمر، هواري سوسي: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد4، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2013، ص75.

² كمال خليفة ابو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي: مرجع سابق، ص ص367-366.

الجدول رقم (1-1) امثلة عن الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها

المستوي النشاط	مركز النشاط	عوامل التكلفة	التكلفة الممكن تحويلها
وحدة المنتج	- الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل: التقطيع، الصيانة. - عدد وحدات المخرجات والأنشطة	- ساعات الآلات - ساعات العمل - تكاليف العمل	- تكاليف القوى المحركة - تكاليف الصيانة
دفعات الإنتاج	- اعداد أوامر الشراء - اعداد أوامر الإنتاج	- عدد الأوامر المصدرة - عدد مرات التوقف	- المهتمات المستخدمة - تكاليف توقف العمل
المنتج	- فحص الجودة - اختيار المنتج	- عدد مرات الفحص - عدد الاختيارات	- تكاليف رقابة الجودة - تكاليف معدات الاختبار
التسهيلات	- المصنع بصفة عامة. - اشغال المباني	- ساعات الآلات - ساعات العمل	- استهلاك المباني - استهلاك المباني

المصدر: كمال خليفة ابو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي: دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص ص 378-379

الخطوة 05: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة

يتم في هذه المرحلة تجميع الأنشطة المختلفة بمراكز التكلفة والتي تضم مجموعة تكاليف الأنشطة المتجانسة حيث يتحقق هذا التجانس من خلال¹:

- وجود تكلفة مسبب مشترك: غالبا ما يتسبب عامل مشترك في حدوث مجموعة معينة من الأنشطة حيث تشكل هذه الأنشطة المتجانسة عملية قد تتعارض والهيكل التنظيمي السلمي الوظيفي المعروف تقليديا وذلك عند تجميع الأنشطة المنتمية إلى وظائف مختلفة بالمؤسسة.
- وحدة عمل مشتركة: يجب تجميع الأنشطة التي تستعمل نفس وحدة العمل لحساب سعر التكلفة المنتج النهائي في مجمع أنشطة مشترك.

كطريقة أكثر منهجية يفضل استعمال مصفوفة (الأنشطة، مسببات التكلفة) كما هو موضح في

الآتي:

¹-غضاب رانية : مرجع سابق، ص 25.

الجدول رقم (1-2): مصفوفة (الأنشطة ،مسببات التكلفة)

←	نشاط 05	نشاط 04	نشاط 03	نشاط 02	نشاط 01	مسببات التكلفة-الأنشطة
		x			x	عدد الطلبات العملاء
						عدد طلبات الشراء
			x			عدد العمال
	x			x	x	عدد ساعات العمل
		x				عدد سلاسل المنتج
						↓

المصدر: غضاب رانية: استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس النشاط لبناء المنافسة، ماجستير، غير منشورة، بسكرة، 2014، ص 26.

كل مركز تكلفة يجب أن يحتوي على المعلومات التالية:

- 1- إجمالي الموارد المستهلكة؛
- 2- طبيعة مسببات التكلفة وتلك التي أخذت كوحدات عمل؛
- 3- حجم كل مسبب التكلفة؛
- 4- التكلفة الوحديّة لمسبب التكلفة (يحسب في الخطوة الموالية).

الخطوة 06: تحميل تكاليف النشاط لأغراض التكلفة:

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب التكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف مراكز التكلفة على حجم مسببات كل مركز، وذلك وفق المعادلة التالية¹:

$$\text{التكلفة الوحديّة لمسبب التكلفة} = \text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة} / \text{حجم مسببات كل مراكز}$$

الخطوة 07: حساب سعر التكلفة الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة كل التكاليف (المباشرة - غير المباشرة) للمنتجات (أغراض التكلفة):

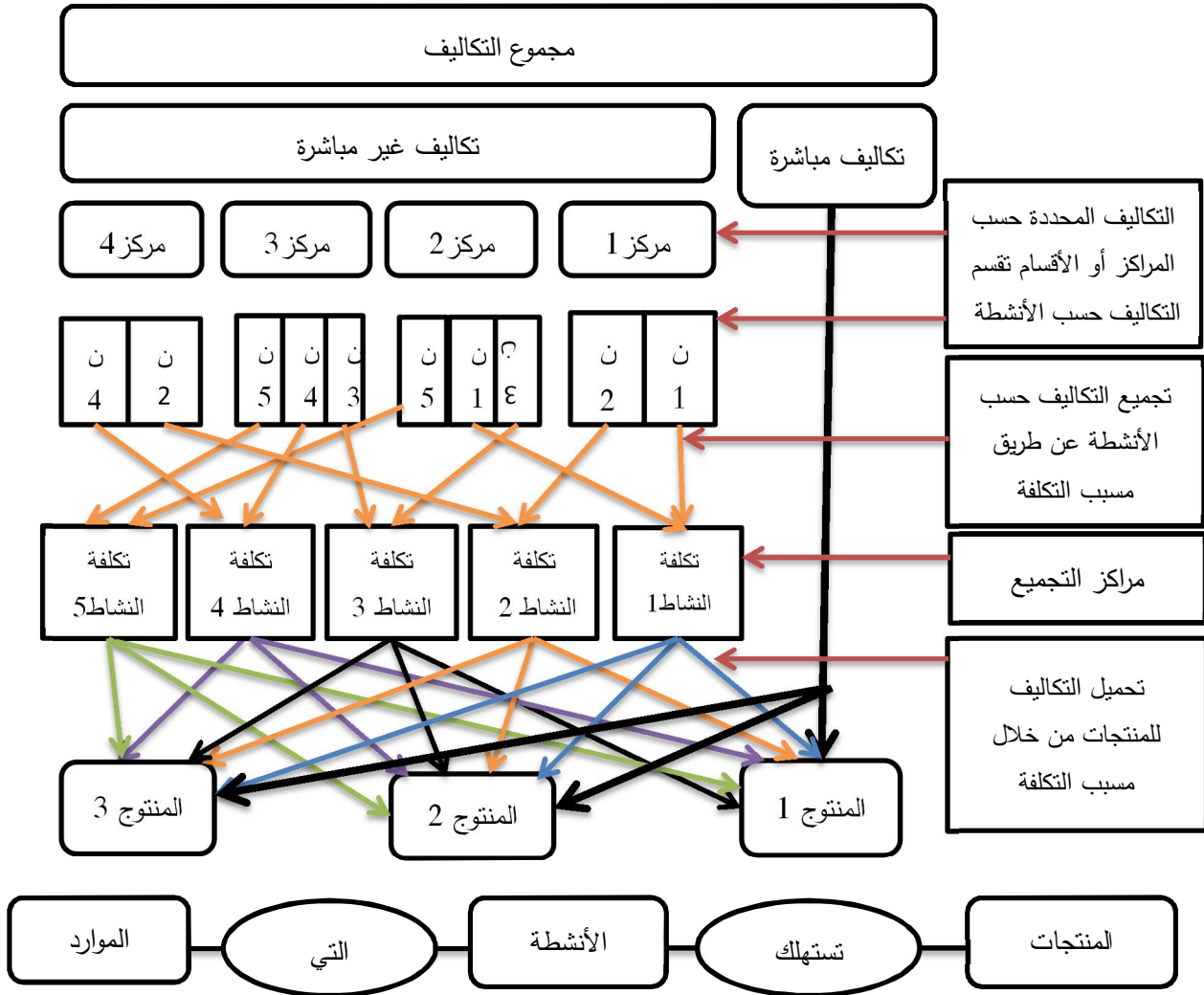
ويتم في هذه المرحلة حساب سعر التكلفة النهائي بعد تحديد وتحميل التكاليف المباشرة المحسوبة في الخطوة الثانية والتكاليف غير المباشرة في الخطوة السادسة، وعليه يتشكل سعر التكلفة الودودي وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{سعر التكلفة الودودي} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف}$$

¹ - ماهر موسى درغام: مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، جوان 2007 ، ص 700.

والشكل المولي يوضح مراحل تطبيق التكلفة على أساس النشاط ABC

الشكل (1-5) مراحل تطبيق التكلفة على أساس النشاط



المصدر: عيادي عبد القادر، نوي الحاج: دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 17-08-2010، ص9.

ويوضح الشكل السابق نموذج تطبيق طريقة عمل تقنية التكلفة على أساس النشاط ويوضح الجانب العملي لهذه التقنية، فهي تقنية تهتم بتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بصورة دقيقة، فالأقسام أو مراكز المسؤولية في المؤسسة هي عبارة عن مجموعة أنشطة تستهلك هذه الأخيرة الموارد مما يخلق تكاليف ومن ثم فإن عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات تستلزم القيام بعدد معين من الأنشطة مما يخلق استهلاك لهذه الأنشطة وتكاليفها.

المطلب الثالث: تقييم التكلفة على أساس النشاط وأوجه التفرقة بينها وبين الطرق التقليدية

تعتبر التكلفة على أساس النشاط أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح للتكلفة على أساس النشاط على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.

أولاً: مزايا تطبيق التكلفة على أساس النشاط

وتتميز التكلفة على أساس النشاط ABC بالعديد من المزايا أهمها¹:

- 1- فعالية الدور الرقابي لـ ABC مقارنة بالتكاليف التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة طالما بأنه يأخذ بعين الاعتبار لتوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم خدمات النهائية الأمر الذي يزيد من إمكانية إيجاد الانحرافات؛
- 2- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة في التكلفة على أساس النشاط هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات في التكاليف التقليدية؛
- 3- اتخاذ قرارات إدارية أفضل، فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي للمساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للتوصل إلى مستوى الربح المنشود هذا بالإضافة إلى أن معلومات الدقيقة عن تكاليف المنتجات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية؛
- 4- يسمح بدراسة أدق لسلوك التكلفة من خلال تفسير الغير في مسبب التكلفة بكل نشاط خلال فترة زمنية معينة، مما يساعد في إعداد الموازنة بعدة بدائل؛
- 5- يستفاد من التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات؛
- 6- التحسين المستمر لأداء المؤسسة من خلال عملية تحليل الأنشطة؛
- 7- إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية غير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المعقولة والمنخفضة وهي بمثابة طريقة لإدارة الأنشطة والرقابة عليها؛
- 8- من أهم نتائج استخدام التكلفة على أساس النشاط في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تساعد في تخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد.

¹ - تم الاعتماد على: ماهر موسى درغام مرجع سبق ذكره، ص 692.

- هادي خالد: مرجع سابق، ص 74

- عبد الواحد نسيمية: مرجع سابق، ص 91.

- عماد يوسف الشيخ: مرجع سابق، ص 122.

- عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر: مرجع سابق، ص 25.

ثانياً: الصعوبات التي تواجه تطبيق التكلفة على أساس النشاط

- رغم المزايا التي تقدمها التكلفة على أساس النشاط والاهداف التي تسعى لتحقيقها والتي تخدم المؤسسة بالدرجة الأولى، إلا أنها لا تخلو من بعض الصعوبات التي تعيق تطبيقها، وتتمثل في¹:
- 1- يتطلب تطبيق التكلفة على أساس النشاط تكلفة مرتفعة وجهداً كبيراً وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استعمالها؛
 - 2- تري التكلفة على أساس النشاط أن العلاقة بين الأنشطة واستهلاك الموارد خطية مطلقة واكيدة، وهذا يعني أن الأنشطة الاضافية تخلف تكاليف اضافية بينما مستويات النشاط المنخفضة تؤدي إلى تخفيض التكلفة وهذا من غير الممكن عملياً وليس من واقع التكاليف وبالتالي فالعلاقة غير خطية؛
 - 3- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا من الصعب توفيره، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة؛
 - 4- ان العيب الرئيسي للتكلفة على أساس النشاط هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا يكون مكلفاً للتطوير والصيانة أكثر من التكاليف التقليدية الأمر الذي يتطلب اجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى التكلفة؛
 - 5- رغم أن الهدف هذه الطريقة تحقيق العدالة في تخصيص التكاليف وتقادي العشوائية، إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف لا يتم تخصيصها إلى أي نشاط، وتجميع عند مستوى التسهيلات ليتم توزيعها على أساس معين.

لـ في ضوء ما سبق أن أهم المحددات التي قد تقف عائقاً أمام تطبيق التكلفة على أساس النشاط هو عدم القناعة التامة من قبل الإدارة العليا بها بالإضافة إلى تكاليفها العالية وصعوبة تطبيقها نظراً لعدم استيعاد أساليبها وفهم فلسفتها.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين الطرق التقليدية وطريقة التكلفة على أساس النشاط

ويوضح الإطار الشامل للتكلفة على أساس النشاط (ABC) الاختلاف بين التكلفة على أساس النشاط والتكاليف التقليدية، كون أن التكلفة على أساس النشاط يتم فيها تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي يستهلكها حيث يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سبب في وجوده، أما في التكاليف التقليدية نجد معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه

¹ - تم الاعتماد على:

- غصاب رانية: مرجع سابق، ص 31 .
- ماهر موسى درغام: مرجع سابق، ص 694.
- عبد الواحد نسيمية: مرجع سابق، ص 92.

الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع. والجدول الموالي يوضح الاختلاف بين التكاليف التقليدية والتكلفة على أساس النشاط:

الجدول (3-1) الاختلاف بين التكاليف التقليدية والتكلفة على أساس النشاط

وجه المقارنة	التكاليف التقليدية	التكلفة على أساس النشاط
من حيث المعلومات المقدمة	- تقدم تكاليف التقليدية معلومات تكاليف كاملة عن وظيفة كاملة، وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر فيها الإنتاج ويصعب تحليلها.	- تقدم (ABC) معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
من حيث التركيز	- تركز التكاليف التقليدية على المنتجات ويعتبرها هدف التكلفة.	- تركز (ABC) على الأنشطة ويعتبرها هدف التكلفة.
من حيث عدد المعدلات المستخدمة للتحميل (موجهات التكلفة)	- تستخدم التكاليف التقليدية معدلاً واحداً لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة للمصنع كله أو معدلاً متخصصاً لكل قسم إنتاجي، ويتم تحديده بقسمة مجموع التكلفة غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.	- تستخدم التكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على العامل الموجه لتكلفة ذلك النشاط.
من حيث مجتمعات التكلفة	- في التكاليف التقليدية تستخدم مجمع واحد للتكلفة الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمنشأة.	- في تقنية (ABC) يتعدد استخدام مجتمعات التكلفة في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين أو أنشطة متجانسة.
من حيث المتغيرات التي يستند إليها	- التكاليف التقليدية تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية، مثل: تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة... الخ .	- في الغالب لا يستند العامل الموجه في طريقة (ABC) إلى متغيرات مالية، بل إلى متغيرات أخرى مثل الوقت وعدد الأوامر أو المرات، وكمية الإنتاج.

المصدر : د. عماد يوسف أحمد الشيخ، د. عبد الحكيم مصطفى محمود: **جودة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)**، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، الأردن، 2007، ص16.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل المفاهيم الأساسية للتكلفة، والمفاهيم المرتبطة بها والمتمثلة في سعر التكلفة الذي يعبر عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع، وموضوع التكلفة الذي يعتبر المحور الذي تقوم عليه التكلفة، وتصنيفاتها المختلفة، وأهم النظريات التكاليف المستخدمة لقياسها.

تناولنا كذلك لمحة تاريخية عن التكلفة على أساس النشاط، ومفهومها وأهدافها، وأساسياتها، وخطوات تطبيقها، ومزاياها، والصعوبات التي تواجه اثناء تطبيقها، والغرض من هذه التكلفة على أساس النشاط هو تخلص إلى أن الرقابة تعتبر من الأنواع العامة للرقابة التي يجب ان تمارسها كافة المستويات الإدارية ويعني ذلك اتخاذ مجموعة من الاجراءات التي تهدف إلى الحد منها والاقتصادية في الانفاق وتخفيض التكاليف الى اقل قدر ممكن.

نخلص ايضا اصبحت الطريقة التقليدية لا تخدم المؤسسة الجزائرية نظرا لقصورها وعدم دقتها في حساب التكاليف، مما ادى بالمؤسسات الى البحث الى ادوات وتقنيات حديثة تتماشى ومتطلبات بيئة التصنيع الحديثة ومن اهم هذه التقنيات تقنية التكلفة على أساس النشاط (ABC).

ونستنتج ان التكلفة على أساس النشاط تصل الى معلومات دقيقة وواضحة، وهذا ما جعلها تقنية ادارية تسييرية، وبالتالي الادارة اصبحت تعتمد على هذه الطريقة في اتخاذ قراراتها الاستراتيجية التي من شأنها تحديد مستقبل المؤسسة، اذ انه هناك بعض الصعوبات التي تواجهها اثناء تطبيقها لهذه الطريقة.

