

المحور الثاني:

نظام التسعير على أساس الانشطة ABC.

تمهيد:

لقد شكلت النفقات أو التكاليف المرتبطة بالإنتاج من الخمسينات حتى السبعينات من القرن الماضي حوالي 25% من إجمالي تكلفة المنتج أو الخدمة بينما هي اليوم تمثل حوالي 50% من إجمالي التكاليف بسبب زيادة حجم الشركات، والتوجه نحو الاستغناء عن العنصر البشري وتعويضه بالآلات والتكنولوجيات الحديثة. من هنا أصبح ضروريا البحث في الأساليب والطرق المحاسبية البديلة عن التوزيع التقليدي للتكلفة (المحاسبة التحليلية)؛ ولقد أصبح نظام حساب التكاليف التقليدية رغم استخدامه الواسع في الماضي غير مناسباً في ظل هذه المستجدات التي تميز منظمات الأعمال الدولية وظهر نظام التسعير أو المحاسبة على أساس الأنشطة ABC لمعالجة ارتفاع التكاليف بالنظام التقليدي. وهذا ما سنتطرق له ضمن هذا المحور من ناحية النشأة والمفهوم والمراحل الأساسية التي تميزه، كما سنحاول التعرض بالتحليل لأهم الإيجابيات والعيوب في تبني هذا الأسلوب أو النظام.

أولاً: مدخل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

1/ نبذة تاريخية عن ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing ABC تحديداً في الثمانينات لمعالجة أوجه القصور التي شهدتها أنظمة التكاليف القياسية التقليدية؛ فقد استخدمت نظم التكاليف التقليدية أساساً ثلاث فئات فقط لحساب التكاليف وهي كل من اليد العاملة، المواد واللوازم، والأعباء المباشرة في حين كان بإمكان شركات التصنيع أن تقوم بمتابعة اليد العاملة والمواد واللوازم المستعملة لإنتاج منتجاتها بصفة فردية (أي للوحدة الواحدة من المنتج) مثل ساعات العمل المباشرة.

لقد أدى التقليل في اليد العاملة المباشرة والتوجه لإستخدام الآلات أكثر أو ما يسمى بالهندسة الصناعية خلال القرن العشرين إلى الرفع من إجمالي التكاليف الصناعية والنفقات العامة الإجمالية بشكل كبير، إضافة إلى تحول العديد من الشركات إلى الإنتاج الضخم وتنوع المنتجات، من هنا برزت فكرة وضع إستراتيجيات لدراسة الزبون، والبدائل المتاحة، حيث حاولت منظمات الأعمال وضع إستراتيجيات تركز بشكل أساسي على الزبون ومتطلباته لضمان إستمرارية ونمو الشركة وذلك من خلال تقديم مجموعة من الخدمات كالتالي:

- إنتاج وتخزين مجموعة متنوعة من المنتجات.
 - دعم المزيد من مجالات مراقبة وتتبع نظام التكاليف وإدخال الطلبات.
 - الإنتاج والتخزين بطلبات أقل حجماً.
 - التوزيع المباشر للزبون أو المستهلك النهائي.
 - دعم جهود تبني وتقديم التطبيقات التقنية المتخصصة.
- حيث غدى الهدف الأساسي الذي تسعى له كبرى المؤسسات هو كسب رضى وولاء الزبون لضمان إستمرارية النشاط والنمو، أين تم إستحداث العديد من الخدمات لتحقيق ذلك على غرار التخزين، الإستلام، الإعداد، الرقابة، المتابعة، التعبئة والتغليف، التوزيع، معالجة الطلبات، والتسويق والبيع والتي لم تكن موجودة في السابق..

ويمكن إرجاع أصل النظام ABC لبعض الطرق والأساليب التي إستخدمتها بعض الشركات الأمريكية في سنة 1960 مثل شركة General Electric أين كانت أول من إستخدم أسلوب النشاط وطور جورج George Staubus سنة 1970 نظرية مماثلة وحسب رأي جون دوقدال Jones Dugdale يعود تاريخ ظهور النظام Abc الى سنة 1984 وهي السنة التي تم فيها تعيين روبرت كابن Robert Kaplan مع مجموعة أخرى من الباحثين ضمن فريق بحث بجامعة هارفرد Harvard، واللذين كانوا يبحثون في تأثير التغيرات المتسارعة في بيئة الشركات الأمريكية من عولمة وحوسبة ومنافسة شديدة وعدم إستقرار أين عرض kaplan وجهة نظره الإنتقادية بخصوص نظام التكاليف التقليدي.

وقد عرفت هذه الفترة بتيارين كانا السبب في بروز نظام ABC ويتمثلان في كل من :

***التيار الأول:** والمتمثل في فرقة البحث بجامعة هارفرد والتي تضم كل من Cooper كوبر ، و كابن kaplan ، و جونسون johnson .

ففي سنة 1985 قام Robin cooper بإكتشاف وتحليل ممارسات التكلفة المبتكرة المعمول بها من خلال دراسة حالة Sharder Bellows، وبعدها بدأ التعاون بين كلا الباحثين كوبر وكابن سنة 1987 ، أين تمخض عنه إرساء نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC على رأس ممارسات التكلفة المبتكرة في الصناعات الأمريكية والعمل على حل الصعوبات التي تواجهها الإدارة التقليدية، تماشيا مع التغيرات البيئية والحجم المتزايد للأعباء غير المباشرة.

***التيار الثاني:** شبكة CAMI وهي اختصار لـ Computer Aided Manufacturing وهي منظمة بحث وتطوير تضم مجموعات صناعية كبرى و وكالات حكومية أمريكية ومؤسسات عامة، وشركات مراجعة وأكاديميين؛ وكان محورها الأساسي هو حوسبة العمليات التكنولوجية و أثرها على الأعمال التجارية أو ما يطلق عليه بـ AMT تكنولوجيا التصنيع المتقدمة، ولقد أطلقت CAMI سنة 1985 مشروعا بحثيا حول نظام إدارة التكاليف Cms (Cost Management System) . وهو عبارة عن مشروع ثلاثي المراحل مرحلة التصميم المفاهيمي سنة 1986 ثم مرحلة تصميم النظام سنة 1987 و مرحلة التنفيذ سنة 1988 و نتج عنه فيما بعد مشروع محاسبة الأنشطة الذي يهدف لقياس تكلفة الموارد المستهلكة على أداء الأنشطة التجارية الهامة.

فإن تطبيق المدخل التقليدي لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات التكلفة في ظل البيئة الصناعية الحديثة القائمة على الآلية ، دفع بالعديد من مستخدمي المعلومات الحاسوبية ومتخذي القرار بمنظمات الأعمال الى التشكيك في مصداقية المعلومات المستمدة من أنظمة القياس هذه (التقليدية)، ففي بداية السبعينات طالب القائمون على العملية الإنتاجية بمصنع Toyota لصناعة السيارات باليابان بضرورة إستبعاد المحاسبين عن رسم الخطط الإنتاجية ، و عدم الاعتماد على البيانات المقدمة من نظام المحاسبة عن التكلفة كونها غير موثوقة ، ولا يمكن الإعتماد عليها وهذا عند بداية تبنيهم لسياسة الإنتاج الفوري (just in time production) ؛ هذا ما دفع المهتمين بالمجال المحاسبي للعمل على محاولة إيجاد بديل آخر لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات التكلفة وقد نتج عنها ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC .

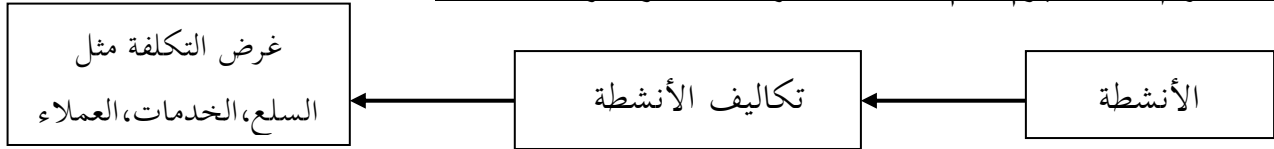
وبحلول الثمانينات لم تصبح أنظمة التكاليف القياسية المعتمدة صالحة لمستجدات التغيرات الحاصلة في أنظمة الإدارة العلمية الحديثة، كما أنها أصبحت لا تعكس الواقع الاقتصادي الحقيقي فالمعلومات التي تقدمها كانت مظلمة

لمتخذي القرار مثل المعلومات عن ربحية الطلبيات والمنتجات والزبائن. وإنطلاقاً من هنا نشأ نظام ABC وحل مشكلة التخصيص غير الدقيق للنفقات العامة الذي كان موجوداً في أنظمة القياس السابقة والتي كانت تظهر مثلاً أن جميع العملاء أو الزبائن مريحين بالنسبة للمؤسسة ، رغم أن الواقع قد يكون عكس ذلك تماماً.

2/ مفهوم نظام التكاليف التسعير المبني على أساس الأنشطة ABC

عرفه باهنوب Bahhub بأنه: " أسلوب وطريقة لتخصيص التكاليف على أساس أنشطة العمل ، و العمليات و المنتجات أو الخدمات و الزبائن و خطوط العمل، و يستند هذا النظام على فكرة أن الجهود المطلوبة لإنتاج المنتجات أو الخدمات يمكن أن يتم تحديدها والتالي يمكن تخصيصها للمنتج أو الخدمة. أما دافيدسون davidson فعرفه بأنه: " نظام تخصيص التكاليف على مرحلتين في المرحلة الأولى يتم تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مجاميع التكلفة Cost pool والتي تمثل الأنشطة، ثم وفي المرحلة الثانية يتم تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها. كما عرفه هورونجرن Horngren بأنه: " النظام الذي يركز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية و يستخدم الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض التكلفة الأخرى مثل السلع ، الخدمات والعملاء. و فيما يلي ندرج تصور عام لمفهوم نظام ABC حسب المراحل عند هورنجرن Horngren:

الشكل رقم (01) : مفهوم نظام ABC حسب المراحل عند هورنجرن Horngren



وعرفه Raffish بأنه نظام جمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب الأنشطة الأساسية للمؤسسة وصلتها بتكاليف المنتجات.

وعرف أيضاً على أنه نظام معلومات يكشف ويظهر بنية تكاليف و ربحية المنتجات و الخدمات في المؤسسة . مما سبق يمكننا أن نعرف نظام ABC بأنه أسلوب وطريقة محاسبية تقوم على تقييم وتصنيف أعمال المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية وإعتبارها كمراكز تكلفة ثم يتم تحميل الموارد المستخدمة والأعباء غير المباشرة على مراكز التكلفة هذه و أخيراً يتم تحديد نصيب كل منتج من الإستهلاكات ضمن هذه الأنشطة.

3/ العوامل والأسباب التي أدت الى ظهور نظام ABC:

يرى هيلتون Hilton أن أسباب ظهور وتبني نظام ABC راجع إلى :

- عدم ثقة المدراء بالتكاليف المستخرجة من أنظمة المحاسبة عن إتخاذ قرارات التسعير (تحديد سعر بيع المنتجات).
- إظهار أن بعض المنتجات تزيد من ربحية المؤسسة رغم عدم إمكانية تسعيرها بهامش ربح مقبول.
- إنخفاض الأرباح رغم إرتفاع حجم المبيعات.
- إرتفاع التكاليف غير المباشرة بشكل كبير.
- التنوع في خطوط الإنتاج.
- تكلفة اليد العاملة المباشرة تشكل نسبة ضئيلة من إجمالي تكاليف الإنتاج.

- بعض المنتجات تباع بأسعار منخفضة مقارنة بأسعار المنافسين.
- تستغرق المحاسبة المالية والتحليلية وقتا طويلا لحساب وتحديد التكاليف، ثم تسعير المنتجات، مما يطيل من مدة التسعير لبعض أوامر البيع ذات الطبيعة الإستثنائية.

لكن تبقى أهم العوامل التي ساهمت في ظهور نظام ABC منحصرة في النقاط الأساسية التالية :

- التغير في شكل و هيكل التكاليف بالشركات؛ حيث ارتفعت التكاليف غير المباشرة بشكل كبير وانخفضت معها تكاليف اليد العاملة المباشرة والمواد واللوازم الأولية المباشرة.
- ارتفاع حجم وعدد الوظائف داخل نفس المؤسسة و أصبح من الضروري للمسيرين والمديرين أن يقوموا بتحديد ومعرفة العلاقة التي تربط بين مختلف هذه الأقسام والوظائف.
- ظهور قواعد البيانات الإستراتيجية وتكنولوجيا المعلومات والتي تساهم في تنظيم البيانات بشكل أسرع.

ثانيا: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وعوامل نجاحه:

1/ عوامل نجاح نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC :

تتطلب عملية تبني نظام ABC توفر الخبرة الكافية واللازمة وتوفير موارد كافية ولهذا يجب على الإدارة أن تتأكد أولا من المنافع التي يمكن أن تحققها من تبني هذا النظام من عدمه ويمكن حصر أهم الظروف و العوامل التي تدعم عملية تطبيق نظام ABC و تضمن نجاحه في:

- تعدد المنتجات وتنوعها وتعقد العمليات الإنتاجية وتشابكها.
- ارتفاع حجم الأنشطة المساعدة بالمؤسسة كنشاط التصميم الهندسي أو تصميم العمليات الخاصة بالمنتجات أو الخدمات.
- ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة كاليد العاملة مثلا مما يزيد من أهمية التخصيص الدقيق للأعباء غير المباشرة ودورها في ترشيد القرارات.
- زيادة حجم المنافسة على المستوى المحلي والدولي مما يزيد من أهمية الخفض من التكاليف للمحافظة على المكانة السوقية.
- قصر دورة الحياة الاقتصادية للمنتج أو الخدمة ما يتطلب إستبعاد أنواع معينة من المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة بشكل مستمر.

2/ خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

يمكننا تحديد الخطوات الأساسية لتطبيق أسلوب ABC فيما يلي :

1-2 التخطيط : تركز هذه المرحلة في إعداد فريق عمل لتصميم وتنفيذ النظام ، حيث يتم تحديد المشاكل التي تواجه المؤسسة ومن تم تحديد نوع و مستوى المعلومات المطلوبة لإتخاذ القرارات اللازمة بخصوص حل هذه المشاكل وتطوير أسلوب جديد يتماشى مع النظام.

2-2 تحديد وتجميع الأنشطة الأساسية: تعد هذه المرحلة من أهم المراحل حيث تقوم المؤسسة بدراسة طبيعة العمل في كل قسم ضمن مسار العملية الإنتاجية ويتم تحديد الأنشطة الأساسية والفرعية أو الثانوية.

2-3 حساب وتسجيل تكلفة الأنشطة: بعد تحديد وتعيين الأنشطة و تحديد مدى تأثير كل منها على العملية الإنتاجية يتم احتساب تكاليف هذه الأنشطة، وتمثل تكلفة النشاط مجموعة التكاليف المجمعة لهذا النشاط؛ ويمكن استخدام المعلومات المتاحة ضمن السجلات المحاسبية لإيجاد تكاليف الأنشطة من خلال القيام بالتقديرات اللازمة عند الحاجة، ويعتمد مدى دقة تحليل الأنشطة على قرارات الإدارة ومستوى المعلومات المتوفرة لديها حيث يقوم نظام ABC بتحديد وتحليل الأنشطة من بداية طلب المواد حتى مرحلة الانتاج واستخدام الأنشطة و وضع المنتج في السوق للبيع.

2-4 تحديد مراكز النشاط: مركز النشاط هو قسم من مراحل الإنتاج، والذي تقوم إدارة المؤسسة من خلاله بتسجيل تكلفة الأنشطة بشكل مفصل مثل تحديد قسم أو فرع الإستلام كمركز يسمى بمركز نشاط الإستلام (مركز التكلفة). وتسمح هذه العملية من الرقابة على الأنشطة بشكل أفضل من طرف المسيرين.

2-5 إختيار مسببات التكلفة (موجهات التكلفة): يعرف مسبب التكلفة بأنه الخاصية لفعالية نشاط معين، وهي التي تشكل المحور الأساسي الذي يسبب التكلفة ويوجهها ولإختيار مسبب التكلفة يجب أخذ مجموعة من المعايير بعين الإعتبار كالعلاقة السببية، المنافع المستلمة، الأهمية النسبية، العقلانية، المنفعة و التكلفة ، التأثيرات السلوكية. فمسبب التكلفة هو الوسيلة التي تربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من منتجات أو خدمات فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط .

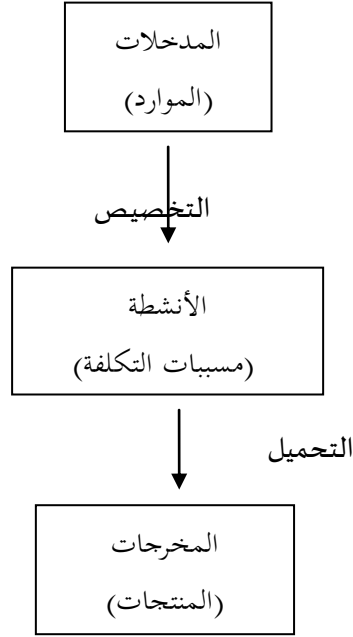
و يمكننا تحديد أمثلة عن نشاطات معينة بالمؤسسة و مسبب التكلفة الأساسي لكل نشاط في الشكل الموالي :

الجدول رقم 03: الأنشطة ومسببات تكلفتها في نظام ABC

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء أو عدد الطلبيات
إستلام المواد	عدد وصولات الإستلام
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	عدد مرات التشغيل
صيانته الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للزبائن

2-6 تحديد تكلفة المنتجات: بعد تجميع الأنشطة ضمن مجموعات للتكلفة وتحديد مسببات التكلفة اللازمة والمناسبة يتم احتساب مسبب التكلفة الواحدة أي تحميل المنتجات بنصيبها من التكاليف الموزعة على الأنشطة من خلال مسببات التكلفة.

و الشكل الموالي يوضح عملية تخصيص التكاليف أو الأعباء غير المباشرة بشكلها المختصر :
الشكل رقم (02) : المراحل المختصرة لتحميل التكاليف غير المباشرة حسب نظام ABC



يتضح من خلال هذا الشكل أن نظام ABC يقوم أساسا على تخصيص الموارد على الأنشطة من خلال مسببات التكلفة، ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات، فالأنشطة تستهلك الموارد؛ والمنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة.

ثالثا: تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و مقارنته بالأنظمة التقليدية
لحساب التكاليف:

1/مزايا تطبيق نظام ABC :

- يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على توفير معلومات تتميز بالدقة بخصوص الكيفية التي تستخدم بها الموارد التي ترتبط بالأنشطة المختلفة وتتحقق من خلالها مجموعة من المزايا نذكرها فيما يلي :
- توفير المؤشرات التي تساهم في تحديد أهمية الأنشطة وتحديد مجالات الوفرة و الإسراف في التكلفة ، ويمكن الإدارة من إتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد إستنادا لأهداف كل نشاط.
 - التوصل الى تكاليف دقيقة بخصوص المنتجات أو الخدمات مقارنة بالأسلوب التقليدي.
 - إتخاذ قرارات إدارية أفضل حيث يساهم التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات من إتخاذ قرارات عقلانية بخصوص تسعير المنتجات ، ومستوى الربحية، وغيرها من القرارات الإدارية متمثلة في رسم السياسات الإنتاجية مثل التوقف عن إنتاج منتج ما أو التوسع في إنتاجه، أو دراسة إمكانية شراء سلع وسيطة من الخارج أو إنتاجها داخليا.

- دقه أكبر في قياس وتحديد مسببات التكلفة ، ما يساهم في تحسين المنتجات و تصميم القرارات و الرقابة الجيدة على عناصر التكلفة وقيمة العمليات.
- إيجاد أسلوب لتخصيص التكاليف غير المباشرة المرتفعة من خلال ربط الأنشطة و الموارد المستخدمة في إنجاز هذه التكاليف و السماح من تحديد أدق للتكاليف ومنتجات.
- تقديم معلومات تفصيلية حول الأنشطة اللازمة و الضرورية للإنتاج ، ما يساهم في ترشيد القرارات الإدارية القصيرة و الطويلة الأجل.
- يساهم التخصيص الدقيق للتكاليف على أساس الأنشطة في تحديد ربحية عناصر التكلفة، ما يسمح من توفير معلومات من شأنها أن تساهم في تحقيق أهداف نظام التحسين المستمر.
- يساهم نظام ABC في تخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة من خلال تقسيم مختلف الأنشطة على المستويات المختلفة .
- يساهم ABC في تحسين وظيفة التخطيط و الرقابة و رفع الكفاءة، و تحسين مستوى الأداء التسييري و ضبط الإنفاق العام.
- يساهم ABC في تقليص التكاليف الإضافية من خلال التخلي عن الأنشطة عديمة المنفعة والتي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.
- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

2/عيوب تطبيق نظام ABC:

- رغم المزايا التي جاء بها نظام ABC بالمقارنة مع الأنظمة التقليدية فلقد وجهت له العديد من الانتقادات وفيما يلي نعرض أهم المشاكل والعيوب التي أكتشفت في نظام ABC:
- صعوبة تطبيقه، ذلك أن عملية تحديد مسببات التكلفة ليست بالأمر الهين، وتتطلب جهودا كبيرة وضرورة الإستعانة بخبرات خارجية عن المؤسسة ومختصة ، و إلزامية إجراء تكوين و تدريب للإطارات المحاسبية.
- إرتفاع تكلفة تطبيق النظام ما يستوجب الموازنة بين تكاليف تطبيقه و المنافع الناجمة عنه لإتخاذ قرار تبنيه من عدمه.
- عدم إمكانية تطبيق النظام إلا في حالة إجراء تغييرات إدارية شاملة و تطلبه لنظام إدارة الجودة الشاملة.
- التركيز على الزبائن حيث يعتبرهم مسألة محورية في توجيه العمليات الإنتاجية و أنشطة المؤسسة المختلفة.
- إرتفاع تكاليف الحصول على البيانات الخاصة بالأنشطة و معرفة مسببات التكلفة و تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف أو الأعباء غير المباشرة، فلم تنتهي هذه المشكلة بتطبيق نظام ABC حيث يواجه صعوبات في توزيع بعض الأنواع من الأعباء غير المباشرة بشكل دقيق و سليم بسبب صعوبة تحديد مسببات (محركات) التكلفة لبعض الأنشطة، ما يدفع الى التوزيع العشوائي و غير الدقيق و السليم لهذه الأعباء.

3/الإختلاف بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يقوم نظام التكاليف التقليدي بتخصيص المصادر على المنتجات بطريقتين، التكلفة المباشرة كالمواد واليد العاملة المباشرة التي تخصص مباشرة للمنتج، والمصادر الأخرى التي تخصص للمنتج بأسلوب إعتباطي من خلال إستخدام نماذج ساعات العمل و أجور العمل والمبيعات. أما نظام ABC فيقوم جوهره في أن الخدمات أو المنتجات تكون الأنشطة ، والأنشطة تكون التكاليف وبالتالي فإن التكاليف هنا على عكس النظام التقليدي لا تنسب بشكل مباشر إلى المنتجات أو الخدمات بل ترتبط أولاً بالأنشطة من خلال إستخدام أسلوب منطقي يقوم على النسب والمعادلات. فالملاحظ أن الأساليب والطرق التقليدية على عكس نظام ABC إهتمت فقط بخصائص المنتج من حيث الحجم عند تحميل التكاليف، ولا تأخذ بعين الإعتبار الخصائص الأخرى، وهذا ما قد يجعل تحميل التكاليف غير دقيقاً مقارنة بنظام ABC.

وفي الجدول الموالي ندرج أهم الإختلافات بين الأسلوبين

الجدول رقم 04: أوجه الإختلاف بين النظام ABC والأنظمة التقليدية لحساب التكاليف

أوجه الإختلاف	نظام ABC	الأنظمة التقليدية
المعلومات	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات تجميعية لكافة الأنشطة (التكلفة الكاملة)
الهدف	التركيز على الأنشطة و إعتمادها كهدف أساسي للتكلفة.	التركيز على المنتجات كهدف أساسي للتكلفة.
أسلوب تحميل التكاليف وتخصيصها	إستخدام مؤشر التكلفة لكل نشاط داخل قسم إنتاجي ويتم قياسه بتوزيع تكلفة النشاط على مقياس المخرجات.	إستخدام معدل تحليل واحد للأعباء غير المباشرة، و إستخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويحدد من خلال توزيع إجمالي الأعباء غير المباشرة على أساس أسلوب التحميل الذي تم إختياره.
طبيعة معدل التحميل	لا يستند على المتغيرات المالية بل إلى أنواع أخرى من المتغيرات (مسببات التكلفة).	يستند على متغيرات مالية كتكلفة العمل المباشرة أو تكلفة المواد الأولية المباشرة.

تمرين تطبيقي 01:

تقوم شركة الأمل بإنتاج المنتجين A و B ولديك المعلومات التالية الخاصة بالإنتاج خلال شهر ديسمبر 2018:

البيان	A	B
الكميات المنتجة	4000 وحدة	2000 وحدة
عدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة الواحدة	3 سا	1,5 سا
إجمالي التكاليف غير المباشرة	35000 دج	40000 دج
تكلفة المواد الأولية المستهلكة للوحدة المنتجة	20 دج	15 دج
تكلفة ساعة العمل المباشرة	10 دج	8 دج

و قام مدير الشركة بإجراء دراسة حول إمكانية استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة لمعرفة تكاليف المنتجين وتحصل على المعلومات التالية:

النشاط	محرك التكلفة (مسبب التكلفة)	مجموع التكاليف غير المباشرة	مجموع استخدام محرك التكلفة
إعداد الآلات للتشغيل	عدد مرات التشغيل	10000	800
تشغيل الآلات	عدد ساعات التشغيل	10000	3200
معاينة المنتجات	عدد مرات معاينة المنتجات	24500	1400

ولإنتاج المنتج A يستلزم 300 مرة تشغيل للآلات ، و 2000 ساعة تشغيل ، و 400 مرة معاينة للمنتجات.

ولإنتاج المنتج B يستلزم 500 مرة تشغيل للآلات، و 1200 ساعة تشغيل، و 1000 مرة معاينة للمنتجات.

المطلوب: 1- حساب إجمالي تكاليف الإنتاج حسب الأسلوب التقليدي.

2- حساب تكاليف الإنتاج للوحدة الواحدة من A و B حسب الأسلوب التقليدي.

3- حساب إجمالي تكاليف الإنتاج لكل من المنتجين A و B حسب نظام الأنشطة ABC.

4- حساب تكاليف إنتاج الوحدة الواحدة من A و B حسب نظام الأنشطة ABC.

5- إجراء عملية مقارنة و إستنباط الإختلافات بين النظامين ، ثم تحديد القرار الأمثل الذي يمكن أن يتخذه مسير الشركة.

حل التمرين التطبيقي 01 :

1-تحديد إجمالي تكاليف الإنتاج حسب الأسلوب التقليدي:

B			A			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
30000	2000	15	80000	20	4000	تكلفة شراء المواد الأولية
24000	8	3000	120000	10	12000	الأعباء المباشرة (اليد العاملة المباشرة)
40000			35000			الأعباء غير المباشرة
94000			235000			إجمالي تكاليف الإنتاج
2000			4000			عدد الوحدات المنتجة
47			58.75			تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة
329000						مجموع تكاليف الإنتاج للمنتجين

عدد ساعات العمل = الكمية المنتجة × عدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة

عدد ساعات العمل لإنتاج A $4000 \times 3 = 12000$

عدد ساعات العمل لإنتاج B $2000 \times 1.5 = 3000$

2- حساب إجمالي تكاليف الإنتاج لكل من المنتجين A و B حسب نظام الأنشطة ABC:

B			A			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
30000	2000	15	80000	20	4000	تكلفة شراء المواد الأولية
24000	8	3000	120000	10	1200	الأعباء المباشرة (اليد العاملة المباشرة)
						<u>الأعباء غير المباشرة:</u>
6250	12.5	500	3750	12.5	300	• إعداد الآلات للتشغيل
3750	3.125	1200	6250	3.125	2000	• تشغيل الآلات
17500	17.5	1000	7000	17.5	400	• معاينة المنتجات
81500			217000			إجمالي تكاليف الإنتاج
2000			4000			عدد الوحدات المنتجة
40.75			54.25			تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة
298500						مجموع تكاليف الإنتاج للمنتجين

3- إجراء عملية مقارنة وتحديد القرار الأمثل:

إجمالي التكاليف حسب نظام ABC أقل مقارنة بإجمالي التكاليف حسب الأسلوب التقليدي و بالتالي فمن منظور إجمالي التكاليف فمن المستحسن استخدام نظام ABC حيث يمكن من تخفيض إجمالي التكاليف بمقدار 30500 دج وهو الفرق بين (329.000 و 298500)، وإذا قارنا بين إجمالي التكاليف لإنتاج للمنتج A حسب النظامين نجد أن هناك فرق في التكاليف يقدر بـ 18000 (217000-235.000)، أما بالنسبة للمنتج B فالفرق يقدر بـ 12500 دج (81500-94000)، ونلاحظ أن تكلفة الوحدة الواحدة من A في الأسلوب التقليدي تقدر بـ 58.75 مقابل 54.25 في نظام ABC، أي فرق في تكلفة إنتاج الوحدة بـ 4.5، وتكلفة إنتاج الوحدة من B في النظام التقليدي 47 و نظام ABC 40.75 أي تخفيض في تكلفة إنتاج الوحدة بـ 6.25، و بالتالي نستنتج أن نظام ABC هو الخيار الأمثل الذي يسمح من تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة لكل من المنتجين، أي أنه فعال في تخفيض إجمالي التكاليف بشكل كبير.