

المحور الثالث: الطريقة الحديثة لحساب التكاليف (أنظمة محاسبة الأنشطة (ABC))

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى نظام محاسبة الأنشطة (ABC) هي العيوب التي شابت النظم التقليدية فأدت إلى صرف النظر عن تلك النظم نسبياً.

1. الجانب التاريخي لظهور أنظمة محاسبة الأنشطة: لقد اثبتت الدراسات التي قام بها الباحثين في ميدان المحاسبة التحليلية، أن أغلبية المؤسسات تلجأ إلى استعمال طريقة التكاليف الكلية، لتقييم مخزوناتها وتحليل نتائجها. و رغم ما توفره طرق التكاليف الجزئية من مزايا في التسيير والمساعدة على اتخاذ القرار، إلا أن تفضيل طريقة التكاليف الكلية يرجع في غالب الأحيان إلى الصعوبات الميدانية للفصل ما بين الأعباء من جهة، وللاحتياجات إلى المعلومة للقرارات الاستراتيجية من جهة أخرى. ومهما كانت الطريقة المتبعة، الكلية أو الجزئية، فإن التطورات التي عرفتها المؤسسات، سواء من الناحية التكنولوجية أو من ناحية مسارات الإنتاج أو النظرة التي توليها المؤسسة إلى الخارج ، جعلتها طرق غير نافعة في اتخاذ القرارات.

ورغم أن المختصين تفتنوا إلى هذه الصعوبات منذ سنوات الستينات، إلا أن هذا الأمر لم يعرف رواجاً إلا في سنوات الثمانينات، أين سجلت السلبية الرئيسية للتكاليف الكلية والمتعلقة بالنقص الهائل لحصة اليد العاملة المباشرة، التي أصبحت لا تمثل أكثر من 15% من التكاليف الإجمالية. وبمقابل تراجع اليد العاملة المباشرة، فإن المصاريف العامة التي كانت لا تمثل في بداية القرن العشرين إلا 50 إلى 60% من تكلفة اليد العاملة المباشرة، أصبحت اليوم تقارب نسب تصل من 400% إلى 500% في أغلب المؤسسات. فكيف يمكن إذن توزيعها على أساس اليد العاملة المباشرة التي هي في تراجع مستمر. ورغم وجود عدد كبير من مؤشرات التوزيع، إلا أن أغلبية المؤسسات لا تستعمل إلا اليد العاملة المباشرة

كقاعدة، و ذلك لسهولة الحصول على هذه المعلومة.

2. مفهوم محاسبة الأنشطة: لقد عرفت محاسبة الأنشطة أو ما يسمى بطريقة ABC إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأمريكية و الأوروبية في سنوات الثمانينات، خاصة بعد صدور كتاب Robert KAPLAN و Thomas JOHNSON سنة 1987، الذي ذكر فيه حدود المحاسبة التقليدية وعرضا فيه إطار تصوري جديد. أما أساس هذه المحاسبة فيرجع إلى المنظمة الدولية CAM.I التي يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة و التنظيم، و التي توصلت سنة 1986 إلى إنشاء نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف و الذي يدعى (برنامج CMS). هذا النظام الذي انبثقت منه المحاسبة على أساس الأنشطة. إلا أن التجارب في استعمال طريقة ABC ترجع إلى سنوات الستينات، أين اجتمعت الأشغال النظرية الجامعية و التطبيقات العملية التي شرعت فيها شركة GENERAL ELECTRIC وكانت تلك أول تجربة للتحكم في المصاريف العامة (الأعباء غير المباشرة) على أساس الأنشطة والتي حققتها هذه الشركة سنة 1963.

تعتمد هذه التجربة على الملاحظة التالية: إن أغلبية التكاليف غير المباشرة تجد مصدرها على مستوى القرارات المتخذة في البداية ، أثناء مرحلة تصور المنتجات. بمعنى آخر، فإن الأسباب توجد قبل الالتزام بالتكاليف، بالتالي هناك ضرورة لمراقبة الأنشطة التي تمثل مصدر هذه التكاليف. إلا أن هذه الأنشطة هي بدورها تحتاج إلى وحدات عمل للتمكين من تحميلها إلى مختلف مواضيع التكلفة، والتي يطلق عليها مولدات التكاليف أي أسباب وجود هذه التكاليف.

تعالج الأعباء المباشرة لمواضيع التكلفة في أنظمة ABC بنفس الطريقة التي تعالج بها في الأنظمة الكلاسيكية. أما الأعباء غير المباشرة فتعالج بطريقة مختلفة حسب ما هو مبين في الشكل أعلاه، حيث أن تخصيص هذه الأعباء للتكلفة النهائية لمواضيع التكلفة يتم في مرحلتين:

• توزع الأعباء غير المباشرة لمختلف مواضيع التكلفة بين مراكز التجميع المحاسبي المعدة حسب كل نشاط؛

• تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة حسب استهلاكها للأنشطة.

من هنا يمكن استنتاج أن تأسيس نظام محاسبي على أساس الأنشطة يتم عبر عدة مراحل متتالية

تتمثل في:

- تعيين الأنشطة والمسارات التي تكوّن المنظمة؛
- تميّز كل نشاط؛
- تجميع الأنشطة إلى مراكز متجانسة؛
- تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة.

3. مراحل حساب تكلفة مواضيع التكلفة في طريقة ABC

تتم عملية حساب التكلفة في هذه الطريقة باحترام النقاط المذكورة أعلاه والمتعلقة بكيفية تأسيس النظام المحاسبي المؤسس على الأنشطة، وذلك حسب التفصيل التالي:

- **تعيين الأنشطة والمسارات التي تكوّن المنظمة:** يعتبر تحليل الأنشطة، المرحلة الأولى في بناء نظام ABC، وهي مرحلة أساسية بما أن الاختيارات التي تتم فيها، ستحدد طبيعة معلومة التسيير التي ستنتج في المستقبل من طرف نظام المعلومات المحاسبي على المدى الطويل.

لذلك من الضروري تحديد مسبقاً الأهداف المتبعة من خلال بناء نمذجة المؤسسة على أساس الأنشطة. إن تقسيم المؤسسة إلى أنشطة هو نتيجة بناء، مؤسس على الأهداف المعطاة لتحليل الأنشطة وبالتالي، فإن نفس المسار داخل منطمتين مختلفتين تتبعان أهداف مختلفة في وضعهما لتمثيل المؤسسة على أساس الأنشطة، قد يؤدي إلى تقسيمين مختلفين من حيث الأنشطة. كما أن نجاح تحليل الأنشطة، يتعلق بكثير باشتراك مجموع أعضاء المنظمة في تحديد الأنشطة. فالكثير من المهام التي تتم داخل المنظمة غير معروفة على مستوى المديرية المركزية، لذلك من الضروري تجنيد مجموع العمال لبناء تمثيل ملائم للأنشطة. مع العلم أن إسهام كل أعضاء المنظمة، في تحليل الأنشطة، سيسمح بامتلاك العمال لأداة تسيير مطوّرة، من خلال تحليل الأنشطة، وهذا يعتبر شرط أساسي لاستعمالها الفعلي فيما بعد.

- **مميزات كل نشاط:** لتحقيق مختلف أهداف تحليل الأنشطة، من الضروري جمع معلومات حول كل نشاط، وذلك للتمكين من حساب التكلفة من جهة، و لتسييرها بصفة أفضل من جهة أخرى. لذلك لا بد من جمع معلومات حول كل نشاط، تشمل على الخصوصيات الآتية:

- الانتماء إلى مركز مسؤولية؛
- الإدماج ضمن مسار؛
- الإنتاج (المخرجات)، الزبائن و موردو النشاط؛
- العوامل المسببة أو مولدات تكلفة النشاط؛

- الموارد المادية و الإعلامية المستهلكة من طرف النشاط؛

- القدرات المجهزة للنشاط،

- وقياس النتائج.

• **مرحلة اختيار وتجميع الأنشطة:** نظرا لتعدد الأنشطة التي تحتوي عليها المؤسسة والتي قد تتعدى المئات، فإن تحليلها يجب أن يتم بعناية كبيرة، حيث أن نموذج الأنشطة في هذه الحالة يتطلب نظام معلومات جدّ ثقيل ومكلف. لذلك، من الضروري أن تشرع المؤسسة الراغبة في الاعتماد على هذا النموذج في تجميع عدد من الأنشطة إلى أنشطة كلية للتمكن من الإبقاء على نظام قابل للتسيير، حتى وإن أدى ذلك إلى التقليل من الدقة، أو التقليل من عدد هذه الأنشطة و الأخذ بعين الاعتبار تلك التي تمثل حصة مهمة في استهلاكها للموارد.

وإذا كان من الضروري تجميع الأنشطة، فلا بد أن يتم هذا العمل بصفة تسمح بتقليل مخاطر الانحرافات في حساب التكلفة النهائية لمواضيع التكلفة. في هذه الحالة يمكن الاعتماد على المعايير التالية للتقليل من هذه المخاطر:

- تجميع الأنشطة إلى مسارات.

- تجميع الأنشطة حسب عوامل السببية .

في هذا النوع من التجميع يظهر أن عامل السببية هو عامل للتكلفة، بما أنه يساهم في استهلاك الموارد من طرف عدة أنشطة، كما أن هذه العوامل قابلة للرقابة وهي في صلة مباشرة مع استراتيجية المؤسسة.

4. **تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة:** لتحديد التكلفة النهائية الكلية لمواضيع التكلفة (منتوج،

خدمة، زبون...)، لا بد من توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل حسب الأنشطة. هذا التوزيع الأولي يعتمد على طريقتين هما:

- هناك جزء من الأعباء غير المباشرة لمواضيع التكلفة المراد قياس تكلفتها، هي مباشرة بالنسبة إلى مركز الأنشطة. في هذه الحالة، كل الأعباء المباشرة و المتصلة بمركز تحليل يتم تحميلها مباشرة للمركز، كما هو الحال بالنسبة للأعباء المباشرة للمنتجات؛

- يوجد جزء من الأعباء غير المباشرة هو في نفس الوقت غير مباشرة لمواضيع التكاليف و لمراكز التحليل على أساس الأنشطة. هذه الأعباء لا يمكن تحميلها مباشرة وإنما يجب توزيعها بين مختلف

مراكز التحليل على أساس الأنشطة، وذلك باستعمال مفاتيح توزيع تكون نوعا ما عشوائية.

- تخصيص الأعباء المباشرة من مواد أولية، يد عاملة مباشرة و أعباء أخرى مباشرة، إلى التكلفة النهائية للمنتجات؛

- توزيع الأعباء غير المباشرة للمنتجات بين مراكز تجميع الأنشطة؛
 - تحميل تكلفة مراكز تجميع الأنشطة للمنتجات، تناسبا مع استهلاكهم لمولدات التكلفة.
- إذا كان بالإمكان تجميع الأنشطة وقياسها بوحدة مشتركة، تكون التكلفة الوحيدة للمولد

(ت و م) تساوي إلى:

$$\text{ت و م} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من طرف مركز التجميع}}{\text{عدد المولدات}}$$

أما إذا تم حساب التكلفة الوحيدة حسب كل نشاط، فيكون حساب هذه التكلفة الوحيدة على

الأساس التالي:

$$\text{ت و م} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من طرف هذا النشاط}}{\text{عدد المولدات}}$$

على أساس طريقة الحساب المذكورة أعلاه يمكن رسم الشكل الموالي، الممثل لكيفية الانتقال من مراكز التجميع إلى التكلفة الوحيدة لمولد التكلفة، و بالتالي إلى التكلفة النهائية للمنتج أو المنتجات.

5. تقييم طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة: تقدم هذه الطريقة عدة مزايا في استعمالها لتحسين التسيير و اتخاذ القرار، لكنها لا تخلو من بعض النقائص، التي تحد من النظرة التي كانت تتمتع بها في سنوات الثمانينات، أين عرفت رواجاً كبيراً، حتى اعتبرت كالحل المطلق لكل مشاكل المؤسسة و كمفتاح نجاح بدون منازع.

a. مزايا استعمال طريقة ABC:

- يتطلب استعمال طريقة حساب التكاليف بالأنشطة اللجوء إلى تسيير المؤسسة على أساس هذه الأنشطة. وقد تتعارض هذه الفكرة مع واقع المؤسسات التي يتأسس هيكلها على المفهوم التaylorي، الذي يعتمد على الهيكل التسلسلي أو الوظيفي، مما قد لا يتماشى مع مفهوم التسيير على أساس

- الأنشطة. إلا أن المؤسسات التي ترغب في اللجوء إلى طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة، لا تكون مرغمة على تغيير هيكلها، وإنما تتكيف فقط مع حسيلة الأنشطة التي تتمتع بها.
- التسيير على أساس الأنشطة (أو ما يسمى بطريقة ABM) يسمح للمسيرين، على أساس مولدات التكاليف وتجميع الأنشطة، بتقويم، بصفة استراتيجية، آثار بعض القرارات على التكاليف والنتائج.
 - تتلاءم طريقة ABC أكثر مع طريقة التكلفة المستهدفة Target costing: اكتشفت طريقة التكلفة المستهدفة من طرف شركة TOYOTA اليابانية سنة 1965، ثم تطورت وعرفت إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأوروبية والأمريكية، خاصة في سنوات الثمانينات، أين تم دمج طريقة التكلفة المستهدفة مع طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة.
 - يفرض سعر البيع المستقبلي للمنتج من طرف السوق، أما الربح المنتظر تحقيقه من هذا المنتج فتقرضه الاختيارات الاستراتيجية الشاملة للمؤسسة (نظام وطريقة التطوير، طريقة التمويل، الاستراتيجية التجارية).

2.5. حدود استعمال طريقة ABC

- لقد عرفت هذه الطريقة رواجاً كبيراً في سنوات الثمانينات، إلا أن الدراسات أثبتت أن عدد المؤسسات التي لجأت إلى استعمالها قليل، وأن تلك التي اعتمدها، تخلت عنها في معظمها. و من خلال التحقيق الذي قام به معهد محاسبة التسيير عام 1996 و الخاص بالمؤسسات التي التزمت في مسار تحديث نظام تسييرها للتكاليف، تبين أن 81% من المؤسسات التي أجري فيها التحقيق، لم تحقق تحسناً في أرباحها الصافية بفضل الاعتماد على طريقة ABC.
- عند التعمق في مضمون الأنشطة ومولدات التكاليف، يتبين أن الأساس الذي تعتمد عليه طريقة ABC مشابه، إن لم يكن نفس الأساس الذي تعتمد عليه طريقة الأقسام المتجانسة. فكل نشاط له أهمية من حيث التكلفة، يمكن اعتباره قسم من الأقسام، كما أن كل مولد للتكلفة قد يصلح كوحدة عمل. فالأمر إذن يتعلق بإعادة تصنيف الأعباء على مستوى الأقسام بشكل معبر فقط. لذلك إذا كانت طريقة الطرح مختلفة بين مؤيدي طريقة التكلفة الكلية الكلاسيكية و مؤيدي طريقة ABC، فإن مضمون الطريقتين هو واحد. ومن هنا لا يمكن اعتبار طريقة محاسبة الأنشطة طريقة جديدة كما يروج لها من طرف مؤلفيها.
- إن إكثار الأنشطة يجعل نظام التكاليف جد مكلف سواء من ناحية وضعه أو من ناحية تشغيله. كما

أن إعادة هيكلة نظام التكاليف لا يؤدي إلى الحصول على تكاليف منتوجات دقيقة Exacts. حتى تتمكن المؤسسة من تخصيص الموارد المستهلكة ضمن نشاط معين للمنتوجات، لا بد أن تكون كل الموارد المستهلكة على نفس الأساس، لكن هذه الحالة تكاد تنعدم في الواقع. حتى وإن تعلق الأمر بالأعباء المتغيرة فقط، ولكنها مستهلكة بصفة غير متناسبة من طرف المنتوجات، فإن التكلفة المخصصة للمنتوجات لا يمكن أبدا أن تكون دقيقة.

- هناك غموض فيما يتعلق بطبيعة التكاليف المحصل عليها عن طريقة محاسبة الأنشطة. إلا أنه بمجرد توزيع التكاليف الثابتة على أساس الحصص أو الأحجام، تزول العلاقة المباشرة، خاصة عند حساب التكاليف الوحديّة. لذلك، هناك من يصنف هذه التكاليف المحسوبة على أساس الأنشطة ضمن التكاليف الكلية التي تتبع منهج التكلفة المباشرة، لكن ليست تكلفة مباشرة. وهناك من يرى أنها تكلفة مباشرة شبه كلية.

قائمة المراجع

1. ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية - تقنيات مراقبة التسيير - ، الجزء الثاني، ط 2، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1994 .
2. أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر ، 2000.
3. هاشم أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية -محاسبة التكاليف -المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية ، مصر 2000 .
4. محمد الفيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف ، دار النهضة العربية ، بيروت، لبنان، 1988.
5. بو يعقوب عبد الكريم، محاسبة التكاليف، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
6. هاشمي الطيب، المحاسبة التحليلية دروس مدعمة بأمثلة ، وتمارين محلولة وتمارين للحل، ألفا للوثائق، 2021.
7. سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، سوريا، 1979.
8. عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر ، 1999 .
9. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية، مصر، 2000 .
10. علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.