

## دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف

أ. زعرور نعيمة

أ.د. تومي ميلود

جامعة بسكرة-الجزائر

### الملخص:

تشهد بيئة الأعمال تغيرات كبيرة صناعية وتكنولوجية خاصة في محيط تنافسي، ونجد أن المؤسسات تسعى في مثل هذه الظروف إلى التركيز على اتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق الأهداف المخطط لها وتلبية حاجات أفراد المجتمع، والبحث عن التفوق بتعزيز قدرتها التنافسية في كافة المجالات.

وبسبب الانتقادات التي وجهت للأساليب التقليدية لمحاكاة التكاليف بسبب مشكلة تخصيص التكاليف الغير مباشرة، ظهر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، إلا أننا سنحاول في مقالنا هذا تسليط الضوء على أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كأسلوب لتخفيض التكاليف.

### Résumé :

Witnessing the business environment changes large industrial and technologique especially in a competitive environment, and we find that institutions are seeking in such circumstances to focus on making appropriate decisions to achieve the planned objectives and meet the needs of members of the community, and the search for excellence by strengthening its competitiveness in all areas.

Because of the criticism directed at the traditional methods of cost accounting because of the problème of the allocation of indirect costs, the back of cost méthode on the basis of activités (ABC), but we will try our article in this shed light on the cost méthode on the basis of the activités as a way to reduce costs.

### المقدمة:

نظرا لتزايد المنافسة وتغيرات البيئة أدي إلي حرص المؤسسات على تقديم خدمات بحيث تقوم بتمويلها وإدارتها والإشراف عليها وضمانها، ونتج عن تطبيق الأساليب التقليدية المتمثلة أساسا في أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكلفة المتغيرة وأسلوب التكلفة المباشرة وأسلوب التكاليف المعيارية... الخ، ونظرا للانتقادات والمشاكل التي تعرضت لها الأساليب السابقة الذكر لاسيما المتعلقة بتخصيص التكاليف الغير مباشرة، أدي كل هذا إلي ظهور

أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) الذي يعتمد على تخصيص التكاليف الغير مباشرة على الأنشطة ثم تحميلها على خدمات أو منتجات المؤسسة.

وفي ضوء ما سبق يمكن إيجاز إشكالية الدراسة في السؤال التالي:

**ما هو دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف؟ أهمية الدراسة:**

- 1 التعرف على أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من خلال التطرق للأسلوب من حيث مفهومه وخطواته.
  - 2 التعرف على المقومات الأساسية لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وكذلك الصعوبات التي تواجه تطبيقه.
  - 3 توضيح دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وكذا بعض الأمثلة عن تطبيقات أسلوب (ABC) في بعض الدول.
- أهداف الدراسة:** تسعى هذه الدراسة إلي تحقيق الأهداف التالية:
- 1 توضيح دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد التكاليف.
  - 2 تحديد مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) .
  - 3 إلقاء الضوء على بعض تطبيقات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في بعض الدول.

**أولاً: التكلفة cost**

### **1 مفهوم التكلفة:**

تعد التكلفة المحور الرئيسي للعديد من القرارات الإدارية كونها ذات اثر على العديد من جوانب التخطيط والرقابة، وقد يكون هناك خلط بين مفهوم التكلفة والمصروف الخسارة بحيث يقصد بـ:

**التكلفة:** تعرف على أنها "شكل من أشكال التضحية المالية ويستعمل هذا المصطلح أحيانا كمرادف لعبارة النفقة، مع أن النفقات تعتبر عادة تكاليف على المكتسبات المحققة." (بشير عباس العلاق، 1425، ص ص: 131-132)

"القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة." (محمد احمد خليل،

2004، ص 11)

ونستخلص أن التكلفة في معناها العام عبارة عن مقدار التضحية القابلة للقياس بالنقد المدفوع للحصول على سلعة أو خدمة.

#### المصرف:

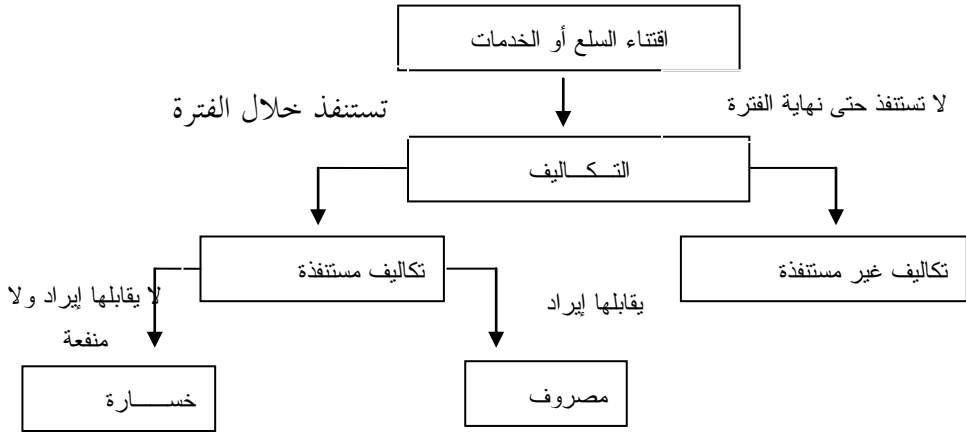
"تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر." (عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، 2002، ص 3)

#### الخسارة:

"تضحية اختيارية وإجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة." (عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، الإسكندرية، 2002، ص 9)

ويمكن توضيح العلاقة بين التكلفة والمصرف والخسارة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01) العلاقة بين التكلفة والمصرف والخسارة



المصدر : صالح عبد الله الرزاق، عطا الله وراذ خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار وهران للنشر و التوزيع: عمان 1999، ص25

وبناء عليه يمكن تلخيص أركان التكلفة فيما يلي: (محمد سامي راضي، 2003، ص ص:

(19-18)

أ التوضيحية: بما أن التكلفة تعتبر عبئاً تتحمله الإدارة فلا شك أن الشعور المصاحب لها غالباً يكون الضيق وعدم الارتياح، كما أنه من ناحية أخرى يترتب عن خروج النقدية وعادة ما ينتج عنها نقص في الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على أن التكلفة توضيحية.

ب مبلغ نقدي: للاعتراف بالتوضيحية لا بد أن تكون في صورة مبلغ نقدي معين. ت تحقيق المنفعة: ليس من المتصور اعتبار أي توضيحية نقدية ما لم تتحقق من وراءها منفعة، وفي ذلك نميز الفرق بين التكلفة والخسارة، إذ أن التوضيحية النقدية التي لن تترتب عنها منفعة تعتبر خسارة.

## 2 تبويبات عناصر التكلفة:

يقصد بتبويب "تجميع العناصر وفقاً لما لها من خصائص ولتحقيق أغراض معينة، بحيث تساعد في تحديد تكلفة السلع أو الخدمات ويستخدم كل منها في أهداف معينة." (هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، الإسكندرية، 2000، ص 192)

وهي كذلك "عملية تجميع حقائق متشابهة تحت عناوين عامة تجمع بينها صفات وخصائص متشابهة." (محمود علي الجبالي، قصي السمراي، 2000، ص 9) واهم هذه التبويبات وأكثرها شيوعاً نذكر:

أ التتبويب حسب طبيعة العناصر: يتم ترتيب عناصر التكلفة على أساس الطبيعة إلي:  
➤ تكلفة المواد: وتعني التوضيحات والأعباء التي تتحملها الإدارة للحصول على الموارد والمستلزمات السلعية اللازمة لنشاطها. (هاشم احمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد، 2000، ص 192)

➤ تكلفة العنصر البشري: وتمثل تكلفة العمل الإنساني لأنه من العوامل المهمة والمؤثرة، لذلك يجب الاهتمام بهذا العنصر وتكون في شكل أجور نقدية أو مزايا عينية أو تأمينات اجتماعية. (محمود علي الجبالي، ، قصي السمراي، 2000، ص 21)

➤ تكلفة الخدمات: وهي الخدمات الخارجية اللازمة لإتمام عمل الإدارة وتشمل كافة المصاريف التي تنفق.

ب تبويب عناصر التكلفة حسب الوظائف:

يهدف هذا التصنيف بالدرجة الأولى إلى حصر تكلفة كل وظيفة على حدي ففي المؤسسات الصناعية الوظائف الأساسية هي: (عاطف الأخرس، إيمان الهيني، سمير حمود، أحمد الجعبري 2001، ص 37)

➤ تكاليف إنتاجية: وتضم كل التكاليف التي تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في عملية تصنيع المنتجات والخدمات.

➤ تكاليف تسويقية: وتشمل كافة النفقات التي تتعلق بوظيفة التسويق.

➤ تكاليف إدارية: ويقصد بها كل التكاليف المرتبطة بالإدارة وتوفير الأموال اللازمة لها. ت- تبويب العناصر حسب درجة التحكم فيها:

تبويب التكاليف حسب هذا التصنيف بهدف إخضاع أكبر قدر ممكن منها إلى الرقابة، ويتم ذلك عن طريق إجراء مقارنة بين المعايير الموضوعية مسبقاً وبين التكاليف الفعلية التي حدثت فعلاً، من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب بعد تحديد الانحرافات والأسباب، وتنقسم التكاليف إلى: (عاطف الأخرس، إيمان الهيني، سمير حمود، أحمد الجعبري 2001، ص ص: 49-50)

➤ تكاليف يمكن التحكم فيها: هي التكاليف التي تستطيع الإدارة التحكم فيها مستقبلاً.

➤ تكاليف لا يمكن التحكم فيها: وتشمل جميع التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها

لخضوعها لظروف خارجية.

ث- التبويب حسب علاقتها بوحدة النشاط:

تبويب فيه التكاليف على أساس علاقة وحدة النشاط بعنصر التكاليف إلى: (عاطف

الأخرس، إيمان الهيني، سمير حمود، أحمد الجعبري 2001، ص ص: 41-42)

➤ تكاليف مباشرة: ويقصد بها كافة التكاليف التي يمكن تتبعها وتخصيصها مباشرة

لمنتج معين بشكل واضح ومباشر.

➤ تكاليف غير مباشرة: ويقصد بها مجموع المبالغ التي تنفق على المؤسسة بصفة

عامة ولا يوجد ارتباط مباشر بينها وبين المنتج أو الخدمة المقدمة.

ج- التبويب حسب علاقتها بحجم الإنتاج:

تبوب التكاليف على أساس علاقة عناصر التكاليف بحجم النشاط في المؤسسة وتنقسم إلى: (هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، الإسكندرية، 2000، ص ص: 195-200)

تكاليف متغيرة: وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها طرديا مع تغير حجم النشاط وهي لا تتأثر بالزمن.

تكاليف ثابتة: وهي التكاليف التي لا تتأثر بحجم النشاط بل تتأثر بالزمن، فالعبارة في حدوث التكلفة هو مرور الزمن.

تكاليف شبه متغيرة وتكاليف شبه ثابتة: (سمير محمد عبد العزيز، 1998، ص 272) وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة، بحيث تشمل التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة على جزء متغير وجزء ثابت، مما يستلزم الأمر فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة في هذه الحالة.

ثانيا: مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

### 1 مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) :

يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كغيره من المصطلحات المحاسبية ، بحيث بدأ ظهورها بداية عقد الثمانينيات على يد روبين كوبر، وروبرت كابلان بحيث يعرف هذا الأسلوب على انه "نظام يسعى إلى تحقيق مستوي من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا الأسلوب على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد المؤسسة على تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثير على زيادة الإرباح." (هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، الإسكندرية، 2000، ص ص: 21-22)

ويعرف كذلك بأنه "مدخل للتكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية وتستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات." (Horngren charbes, T& others,2000, p 140)

وبناء عليه يمكن تلخيص أهم المفاهيم الرئيسية المستخدمة في أسلوب التكلفة على أساس التكلفة (ABC) فيما يلي: (أحمد صلاح عطية، الإسكندرية، ص ص: 71-80)

أ -الأنشطة: Activités تعرف الأنشطة بأنها" مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة.  
ويتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المؤسسة،ولكن هناك معيارين يمكن استخدامها من اجل تقليل عدد الأنشطة وحصرها في مجموعات متجانسة وهما:

➤ التصنيف طبقا لمستوي النشاط:حسب هذا المعيار يتم تبويب الأنشطة تحت أربع مستويات وهي :

✓ مستوي وحدة الإنتاج: هي تلك الأنشطة المؤداة لإنتاج منتج او خدمة ما، بحيث نجد أن هناك علاقة طردية بين تكاليف الأنشطة على مستوي الوحدة وبين عدد الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة.

✓ مستوي الطلبية أو الدفعة الإنتاجية: هي تلك الأنشطة المؤداة لإنتاج طلبية أو دفعة من المنتج أو الخدمة .

✓ مستوي المنتج: وتعني تلك الأنشطة المؤداة لدعم وخدمة المنتجات والخدمات التي تنتجها أو تقدمها المؤسسة مثل الصيانة.

✓ مستوي المصنع أو الخدمات العامة: وهي الأنشطة المؤداة بهدف دعم العمليات التي تتم على مستوي المؤسسة ككل، وتقدم هذه الأنشطة منافع للمؤسسة مثل: الأمن ، إدارة المؤسسة.

➤ التصنيف طبقا لمستوي مسبب التكلفة: حسب هذا المعيار يمكن تبويب الأنشطة إلى ثلاثة لأنها تتعلق بالمنتج أو الخدمة بصورة واضحة وهي: الأنشطة على مستوي الوحدة وعلى مستوي الدفعة والمنتج، ويعني ذلك إمكانية قياس الطلب من قبل المنتجات أو الخدمات (كل على حدي) على الأنشطة المختلفة أو يطلق عليه نسبة أو معدل الاستهلاك ويعني مقدار ما يستهلكه المنتج او الخدمة من كل نشاط.

ب -أغراض التكلفة: يعرف غرض التكلفة بأنه" وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات ( منتج أو خدمة) أو وحدة تنظيمية ( قسم، وظيفة...الخ)، ويعتبر كذلك عن الشيء المراد معرفة تكلفته."من التعريف السابق يتضح أن غرض التكلفة قد يكون:

➤ نهائي: ويعني المنتج النهائي الذي من اجله يتم إنفاق التكاليف، ومن ابرز خصائصه "إنتاج ملموس وغير ملموس" يتم تحويله خارج المؤسسة بعد تحمل تكاليف يتم مقابلها عادة بإيرادات.

➤ متوسط: وهو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها، مثل نشاط إدارة شؤون العاملين.

ت - أوعية التكلفة: تعرف أوعية التكلفة بأنها "اقل مستوي من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف". ويمكن القول أن وعاء التكلفة المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة وذلك باعتبار أن مجموعات الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة، مما يسهل عملية تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة.

ث - مسببات التكلفة: يعرف مسبب التكلفة بأنه "مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل وعاء تكلفة". وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة. وأحيانا يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، وفي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يطلق عليها "مسببات التكلفة البديلة" وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة.

## 2 مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة(ABC):

إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يتم وفق مجموعة من الخطوات المتتالية تتمثل أساسا في: (أحمد صلاح عطية، الإسكندرية، ص ص: 81- 82)

➤ تجميع وتخصيص التكاليف على الأنشطة.

➤ تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات.

أ -مرحلة تجميع وتخصيص التكاليف على الأنشطة: يتم في هذه المرحلة تحديد الأنشطة والتكاليف المرتبطة بكل منها، تم يتم تبويب كلاهما في مجموعات متجانسة. يتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة عن طريق إجمالي تكاليف الأنشطة الفرعية الداخلة في نطاق المجموعة ويطلق عليها بوعاء تكلفة متجانس لان الأنشطة الداخلة في كل



وعاء تملك نفس معدل الاستهلاك لذا يمكن حساب تكلفة الوحدة الواحدة لكل وعاء باستخدام مسيبب تكلفة واحد يطلق عليه في هذه الحالة معدل تكلفة الوعاء وعلى ذلك يمكن القول أن مخرجات المرحلة الأولى تتمثل في:

✓ تحديد وتوصيف الأنشطة.

✓ تحديد تكاليف كل نشاط.

✓ تجميع الأنشطة المرتبطة وتكاليفها في مجموعات متجانسة تسمى أوعية التكلفة.

✓ حساب معدل التكاليف الإضافية لكل وعاء.

ب مرحلة تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات:

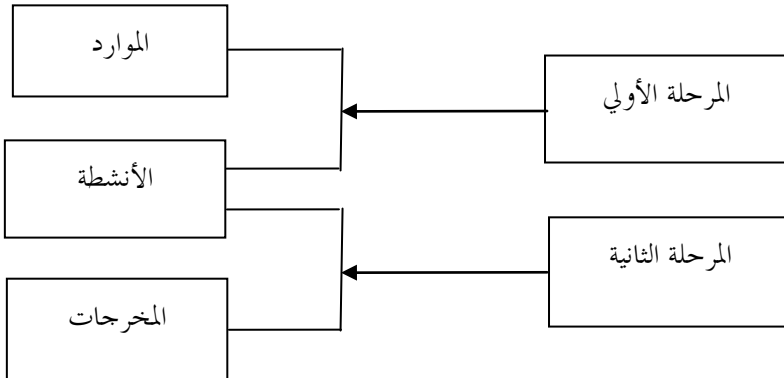
في هذه المرحلة يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع أو خدمات وفقا لعدد وحدات المنتج أو الخدمة المطلوب انجازها، ويتم ذلك باستخدام مسببات التكلفة كمقياس للتوزيع.

وعليه فان أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يقوم على قياس تكلفة الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، ثم ربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات النهائية التي تستفيد من هذه الأنشطة باستخدام مقياس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات أو الخدمات من الأنشطة المختلفة.

ومما سبق يمكن توضيح مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لتحميل

التكاليف الغير مباشرة وفق الشكل التالي:

شكل رقم (02) مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة



المصدر: سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد الأول، 2007، ص 220.

### 3 مزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

أ - مزايا أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

يمكن تلخيص أهم مزايا استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة فيما يلي: (أحمد كلبونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، 2011، ص ص 311-312)

➤ توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة وفي تحديد مجالات الإسراف والوفرة في هذه التكلفة وهذا يمكن من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط.

➤ تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد تلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاءة في الأداء.

➤ تستخدم مسببات أو موجبات التكلفة كأداة لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط، مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة.

➤ يعتبر مدخلا لتقييم الأداء على أساس المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.

➤ تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف مما ينتج فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

➤ يعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق ويمثل آلية للرقابة على التكاليف.

➤ توفير بيانات أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة.

➤ زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

ب - عيوب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

على الرغم من مزايا هذا الأسلوب إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى أسلوب

ABC تتمثل في: (أحمد حسن ظاهر، 2008، ص 213)

➤ إن أسلوب ABC ما هو إلا تطوير للأساليب التقليدية والتي تعتمد في تحميل

وتخصيص التكاليف غير المباشرة على العلاقة السبب-النتيجة مع إجراء تفاصيل في مراكز الأنشطة.

➤ إن كفاءة استخدام أسلوب ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل.

➤ إن تطبيق أسلوب ABC يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا ما يجعل المؤسسات تتردد في استخدامه.

➤ يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب المختصين.

➤ إن تطبيق أسلوب ABC لا يتم إلا من خلال إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة، مع التوجه نحو جعل مسالة إرضاء الزبائن مسالة محورية توجه الإنتاج والخدمات وجميع أنشطة المؤسسة.

ثالثا: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكلفة

### 1 خطوات تخفيض التكلفة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

يمكن توضيح الخطوات التي يتم إتباعها من خلال تحليل وتنظيم الأنشطة كما يلي:

(نجوي عبد الصمد، 2002، ص 66)

أ تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط.

ب -إلغاء الأنشطة غير الضرورية: قد تكون هذه النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال. إذ انه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات أو الخدمات والأنشطة التي لا تضيف القيمة التي يطلبها المستهلك.

ت - انتقاء الأنشطة ذات التكلفة الأكبر وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وبتكلفة اقل.

### 2 أمثلة عن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في بعض الدول:

منذ أواخر الثمانينات وهي الفترة التي ظهر فيها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ودخل حيز التطبيق العملي من قبل العديد من الشركات فيما يلي بعض نتائج الدراسات الميدانية التي أجريت في بعض الدول:(نجوي عبد الصمد، 2002، ص ص:

(64 - 65)

➤ في الولايات المتحدة الأمريكية: أظهرت دراسة أجريت على 162 شركة (تتضمن

29 منشأة من القطاع الخدمي) الترتيب الأتي للمجالات الأساسية لاستخدام نظام ABC :

✓ تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة.

✓ تخفيض التكلفة.

✓ تحسين العمليات.

أما المجالات التي تؤدي فيها معلومات ABC إلى إحداث تغييرات مهمة في القرارات فكانت بحسب الترتيب الآتي:

✓ إستراتيجية تحديد الأسعار.

✓ العمليات.

✓ مزيج المنتجات والخدمات.

➤ في كندا: فقد تبين في دراسة ميدانية أجريت على عينة من الشركات أن 29% من

هذه الشركات قد تبنت أسلوب ABC وان ما يجذب هذه الشركات لأسلوب ABC الآتي:

✓ توفير معلومات تكلفة أكثر دقة لتسعير المنتجات.

✓ تحليل أكثر دقة للربحية.

✓ تحسين مقاييس الأداء.

✓ التعمق أكثر في مسببات التكلفة.

➤ في المملكة المتحدة: أظهرت معاينة أجريت على بعض الشركات، أن أقل من

20% فقط من هذه الشركات تستخدم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ولقد كان ترتيب

محالات استخدام هذه الشركات للأسلوب كما يلي:

✓ إدارة التكلفة.

✓ قياس الأداء.

✓ تسعير المنتجات أو الخدمات.

✓ تعديل التكلفة.

➤ في نيوزيلندا: تبين في الدراسة التي أجريت على عينة من الشركات أن أهم فوائد

أسلوب ABC صنفت كما يلي:

✓ إدارة التكلفة.

✓ تسعير المنتجات والخدمات.

✓ تقييم المخزون.

وان أهم المشاكل التي تواجهها هذه الشركات تتمثل في صعوبات في الحصول على البيانات موثوق فيها ومن عدم تقبل الإدارة لهذا الأسلوب.

#### الخاتمة:

إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC يعتبر من الأساليب الحديثة التي ساهمت في تحقيق أهم أهداف المؤسسات، والمتمثل في تخفيض التكاليف ولقد عالج هذا الأسلوب القصور الذي تعاني منه الأساليب التقليدية، وهذا لمواكبة التغيرات والتطورات التي حدثت في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسات، إضافة إلى تخفيض التكاليف فان أسلوب ABC يساهم في تحسين ربحية المؤسسات.

أن العرض الموجز لبعض الأمثلة عن تطبيق أسلوب ABC في بعض الدول، قد يعطي الفرصة للوقوف على إيجابيات هذه التطبيقات ومحاولة تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسات الصناعية والخدمية كذلك.

إلا أن مساعدة أسلوب ABC في اتخاذ القرارات وفق أسس سليمة وموضوعية وكذا الرقابة على التكاليف يعتبر هدف كل مؤسسة مهما كان نشاطها.

#### الهوامش:

- 1 - احمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية:الإسكندرية، 2006.
- 2 - أحمد كلبونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، دار وائل للنشر: عمان، 2011.
- 3 - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر: عمان، 2، 2008.
- 4 بشير عباس العلاق، المعجم الشامل للمصطلحات العلوم الإدارية والمحاسبية والتمويل والمصارف، انكليزي عربي، الدار الجماهيرية: ليبيا، 1425.
- 5 - سمير محمد عبد العزيز، الاقتصاد الإداري، 2، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية: القاهرة، 1998.
- 6 - عاطف الأخرس، إيمان الهيني، سمير حمود، احمد الجعبري، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع: عمان، 2001.
- 7 عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2002.
- 8 محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2003.
- 9 محمد احمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية: القاهرة، 2004.
- 10 - محمود علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر: عمان، 2000.

- 11 - نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، ملقني تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، 29-30 أكتوبر 2002.
  - 12 - هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المتخصصة: النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2000.
  - 13 - هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية: القاهرة، 2000.
- 14-Horngren charbes, T& others, Cost Accounting a Managérial Emphases, 10<sup>th</sup> Ed, prentice-Hall international Inc, 2000.