



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة ابو بكر بلقايد-تلمسان-
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



محاضرات مقياس : محاسبة التسيير
موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس
قسم العلوم التجارية

الدكتورة :فاندي نزيهة

السنة الجامعية 2024-2025

نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing

بدء ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (نظام ABC) بداية الثمانينات على يد بعض الأكاديميين مثل "روبين كوبل" و"روبرت كابلان" لتدارك النقائص والانتقادات الموجهة للطرق الموجهة للطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف.

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب أن تنسب التكاليف المختلفة إلى الأنشطة ثم يتم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات بما يتناسب مع استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام في تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج وبالتالي ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها⁽¹⁾.

1- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

عرفت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بأنها مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل وربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة عن طريق تقسيم العمل إلى مجموعة من الأنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة⁽²⁾.

كما عرفته الجمعية الدولية للتصنيع المتقدم: بأنه الأسلوب الذي يقيس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بأهداف التكلفة من منتجات وخدمات، فتكلفة كل نشاط تتحدد على مقدار استخدامه الموارد وتحمل تكاليف للأنشطة، فهو أسلوب يعترف بالعلاقة السببية بين مسببات التكاليف والأنشطة⁽³⁾.

ويرى R.Cooper بأن طريقة ABC هو عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا، حيث يتم تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة التي تقوم بها

(1) - زينات محمد محرم وآخرون: أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر ، 2005، ص394.

(2) - محمد حنفي زكري وآخرون: أساسيات محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة القاهرة، مصر 2000، ص420.

(3) - The institute of company secretaries of India, cost and Management accounting. Printed at M.P, New Delhi, 2014, p190.

المؤسسة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن بحسب الاستفادة منها⁽⁴⁾.

مما سبق يمكن تعريف طريقة ABC على أنها طريقة تعتمد على تحميل التكاليف غير المباشرة على تكاليف الإنتاج بدقة، ومن ثمّ تحديد الربحية التي تحققها المنتجات أو الخدمات، ويعتبر نظام ABC نظام تكاليف حديث يتكوّن من مدخلات تتمثل في الموارد ومعالجة هذه المدخلات في مراكز تكلفة تسمى بالأنشطة، وفي الأخير نتحصّل على مخرجات تتمثل في توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الأساسية التي تحددها المؤسسة في العملية الإنتاجية.

2- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يسعى نظام ABC إلى تحقيق الأهداف التالية⁽⁵⁾:

- يقدّم معلومات مفيدة للإدارة في اتّخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف
- يعطي للإدارة صورة واضحة وحقيقية عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثمة معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى.
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
- يساعد على التخلّص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

3- خطوات تطبيق نظام ABC:

يمرّ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بأربع مراحل أساسية هي:

- ◆ تحديد الأنشطة.
 - ◆ تخصيص التكاليف للأنشطة.
 - ◆ تحديد مسببات التكلفة لكلّ نشاط.
 - ◆ توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات
- ### أ- الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة

النشاط هو مجموعة المهام المرتبة والمرتبطة فيما بينها والتي تسمح بالحصول على نتائج معينة انطلاقاً من استعمال موارد المؤسسة، وتعدّ مرحلة

(4) - إسماعيل يحيى التركيتي: محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمّان، 2010، ص161.

(5) - إسماعيل يحيى التركيتي: مرجع سابق، ص164.

تحديد الأنشطة بداية تطبيق نظام ABC حيث يتم دراسة المؤسسة والتعرّف على طبيعة العمل في كل قيم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها، فمن خلال هذه العملية يتمّ التعرّف على الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين، لكنّ الدّراسات أوضحت أنّه كلّما زاد عدد الأنشطة زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، ممّا يرفع تكلفة تنفيذ هذه الطريقة، وتصنّف الأنشطة إلى⁽⁶⁾:

* أنشطة مضافة للقيمة:

هي تلك الأنشطة التي يعتبر وجودها أساس لإتمام عمليات إنتاج وتسويق وبيع المنتج، ومن أمثلتها شراء مواد أولية لصنع المنتج هو نشاط ذو قيمة لأنّ المؤسسة بدونها لن تستطيع تصنيع المنتج، وكذلك دهان سيارة بجودة معيّنة هو نشاط ذو قيمة لأنّ العملاء يتوقعون ذلك ويرغبون فيه وغيرها.

* أنشطة غير مضافة للقيمة:

هي الأنشطة التي لا يودّي تنفيذها إلى إضافة قيمة إلى المنتج، بمعنى أنّ التخلّص من هذه الأنشطة وإلغائها لا يودّي إلى التأثير في قيمة المنتجات، ومن أمثلتها تخزين المواد الأولية أو المنتجات التامة الصنع يعدّ نشاطاً غير مضيف للقيمة من وجهة نظر العميل، لذلك كان السعي إلى تطبيق سياسية الإنتاج في الوقت المحدد، وكذلك إعادة تصنيع الوحدات المعيبة هو نشاط عديم القيمة بالنسبة للعملاء، لذلك يمكن بل يتوجّب استبعاده.

ب- الخطوة الثانية: تخصيص التكاليف للأنشطة:

يتمّ تخصيص التكاليف من خلال المراحل التالية:

- جمع التكاليف المتعلقة بعوامل الإنتاج الموظفة في كل نشاط حيث يمكن تتبعها.
 - تتبع التكاليف من خلال إيجاد العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط.
 - تجميع الأنشطة التي لها علاقة فيما بينها في مركز نشاط واحد.
- #### ج- الخطوة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة لكلّ نشاط:

مسبب أو محدّد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، وتحليل مسببات

(6) - أحمد حسن ظاهر: المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمّان، الأردن، 2002، ص192.

التكلفة هو التحليل الذي يتناول تحديد سبب حدوث التكاليف مع مراعاة أنّ مسبب التكلفة يحدث قبل النشاط ذاته⁽⁷⁾.

النشاط	مسبب التكلفة
تشغيل للآلات	ساعة عمل الآلة
صيانة	عدد مرات صيانة الآلة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء

الملاحظ أنه ليس هناك عدد مثالي لمسببات التكلفة، ولكن كلما زاد عدد مسببات التكلفة كلما زادت دقة تخصيص التكلفة على المنتجات، مع مراعات أن ذلك قد يزيد من تكلفة نظام التكاليف، وبالتالي يجب مراعات درجة تعقد المنتجات والعمليات ومراعاة تحليل التكلفة/عائد

د-الخطوة الرابعة: توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات:

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كلّ وعاء على المنتجات النهائية وذلك باستعمال معدّل تكلفة كلّ وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد والتكاليف المستهلكة بواسطة كلّ منتج، ويتمّ تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها وتخصّص التكاليف على المنتجات بضرب تكلفة العامل المسبب للتكلفة في مقدار العامل المسبب للتكلفة المستخدم في المنتج.

نصيب المنتج من تكاليف النشاط = تكلفة العامل المسبب لتكلفة كلّ نشاط
 \times حجم العامل المسبب للتكلفة المستخدم في المنتج.
 تكلفة العامل المسبب للتكلفة كل نشاط = تكلفة النشاط / حجم العوامل المسببة للتكلفة

= مجموع التكاليف غير المباشرة المقدّرة / الحجم المقدّر

لمسببات التكلفة

خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

مثال 1:

لدينا المعلومات التالية عن المنتجات P_1 ، P_2 ، P_3 ، التي تقوم بإنتاجها المؤسسة الصناعية x

الإجمالي	المنتجات			البيان
	P_3	P_2	P_1	

(7) - أحمد حسن ظاهر: المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 192.

	200	100	50	عدد الوحدات المنتجة
	25	20	30	مواد مباشرة للوحدة
	24	17	20	أجور مباشرة للوحدة
7	4	2	1	عدد مرات تجهيز الآلات (طاقة النشاط)
6	3	1	2	عدد مرات المناولة (طاقة النشاط)
8	5	2	1	عدد مرات الفحص (طاقة النشاط)

وبلغت التكاليف الإضافية للأنشطة 18000 دج على النحو التالي:

- تكلفة نشاط تجهيز الآلات 7000 دج

- تكلفة نشاط المناولة 5400 دج

- تكلفة نشاط الفحص 5600 دج

المطلوب: تحديد إجمالي تكلفة الوحدة من المنتجات الثلاثة في ضوء نظام التكاليف على أساس النشاط ABC

الحل:

يعتمد نظام التكاليف على أساس النشاط على عدة خطوات وهي:

- تحديد معدّل التحميل لكلّ نشاط

- تخصيص التكاليف الإضافية للأنشطة على المنتجات وتحديد نصيب الوحدة من التكلفة الإضافية.

- تجميع تكلفة الوحدة لكلّ منتج.

أولاً: تحديد تكلفة العامل المسبّب للتكلفة لكلّ نشاط:

تكلفة العامل المسبّب لتكلفة كلّ نشاط = تكلفة النشاط/حجم العوامل المسبّبة للتكلفة

الأنشطة	تكلفة النشاط	حجم العوامل المسبّبة للتكلفة	تكلفة العامل المسبّب للتكلفة
نشاط تجهيز الآلات	7000	7	1000
نشاط المناولة	5400	6	900
نشاط الفحص	5600	8	700

ثانياً: تخصيص التكاليف الإضافية للأنشطة على المنتجات وتحديد نصيب الوحدة من التكلفة الإضافية.

المنتج P ₃	المنتج P ₂	المنتج P ₁	البيان
-	-	1000	نشاط تجهيز الآلات المنتج P ₁ 1000 x 1
-	2000	-	المنتج P ₂ 1000 x 2
4000	-	-	المنتج P ₃ 1000 x 4
			نشاط المناولة
		1800	المنتج P ₁ 900 x 2
	900		المنتج P ₂ 900 x 1
2700			المنتج P ₃ 900 x 3
			نشاط الفحص
		700	المنتج P ₁ 700 x 1
	1400		المنتج P ₂ 700 x 2
3500			المنتج P ₃ 700 x 5
10200	4300	3500	إجمالي التكاليف الإضافية لكل منتج
200	100	50	* عدد الوحدات المنتجة لكل منتج
51	43	70	= تكلفة الوحدة من التكاليف الإضافية

ثالثاً: تجميع تكلفة الوحدة لكل منتج:

المنتج P ₃	المنتج P ₂	المنتج P ₁	البيان
25	20	30	مواد مباشرة
24	17	20	أجور مباشرة
51	43	70	تكلفة إضافية
100	80	120	إجمالي تكلفة الوحدة لكل منتج

مثال 2:

تنتج مؤسسة نوعين من المنتجات A و B حيث بلغت الكميات المنتجة من المنتج A خلال شهر نوفمبر 2020 قدرت 50000 وحدة، والكميات المنتجة من المنتج B 10000 وحدة ويتطلب إنتاج وحدة واحدة من المنتج A 02 ساعة عمل مباشر في حين يتطلب إنتاج وحدة واحدة من المنتج B 01 ساعة عمل مباشر. علماً أنّ التكاليف الغير مباشرة خلال شهر نوفمبر 2020 قدرّت بمبلغ 880000 دج علماً أنّ تكلفة المواد الأولية المستهلكة للوحدة من المنتج A هي 50 دج، في

حين أنها تعادل 30 دج للوحدة بالنسبة للمنتج B أما تكلفة ساعة العمل المباشر 10 دج للساعة.

ونظراً لعدم اقتناع مدير المؤسسة بتكلفة كلّ من المنتوجين الصادرة في التقارير المحاسبية باستعمال نظام التكلفة التقليدية يرغب باستعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة لمعرفة تكلفة الوحدة من المنتوجين، حيث تمّ تجميع المعطيات التالية:

النشاط	محرك التكلفة	مجموع التكاليف غير مباشرة	مجموع العمال محرك التكلفة	معدّل التكاليف غير مباشرة
إعداد الآلات للتشغيل	عدد مرات تشغيل الآلات	200 000	1 000	200
تشغيل الآلات	عدد مرات تشغيل الآلات	500 000	50 000	10
فحص المنتجات	عدد مرات فحص المنتجات	180 000	2 000	90

كما تبين المعلومات الآتية المتعلقة بالعدد المتوقع لاستعمال محرك التكلفة الكلية للمنتوجين.

محرك التكلفة	المنتج A	المنتج B	مجموع الاستعمال
عدد مرات تشغيل الآلات	400	600	1000
عدد ساعات تشغيل الآلات	30 000	20 000	50 000
عدد مرات فحص المنتجات	500	1 500	2 000

المطلوب: إعداد مقارنة بين تكلفة الإنتاج للوحدة لكلّ من المنتوجين باستعمال نظام التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

الحل:

مجموع عدد ساعات العمل المباشر للمنتوجين:

$$110000 = (1 \times 10000) + (2 \times 50000)$$

معدّل التكاليف غير المباشرة لكلّ ساعة = مجموع التكاليف غير مباشرة /
مجموع عدد
ساعات العمل المباشرة للمنتوجين

$$= 110000/880000 = 0.125$$

*تكلفة الوحدة لكلّ منتج باستعمال نظام التكاليف التقليدية:

	المنتج B	المنتج A	البيان
	30	50	المواد الأولية المستهلكة
2 x 10	10	20	اليد العاملة المباشرة
2 x 8	08	16	التكاليف الغير مباشرة
	48	86	تكلفة الوحدة

*التكاليف غير مباشرة لكلّ منتج باستعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة
(طريقة ABC):

مجموع التكاليف	المنتج B		المنتج A		النشاط
	المبلغ	الكمية	المبلغ	الكمية	
200 000	120 000	600 x 200	80 000	400 x 200	إعداد الآلات للتشغيل
500 000	200 000	20 000 x 10	300 000	30 000 x 10	تشغيل الآلات
180 000	135 000	1 500 x 90	45 000	500 x 90	فحص المنتجات
880 000	455 000		425 000		مجموع التكاليف
	10 000		50 000		الكمية المنتجة
	45,5		8,5		التكاليف غير مباشرة للوحدة

إذا تكلفة الوحدة لكلّ منتج باستعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

	المنتج B	المنتج A	البيان
	30	50	المواد الأولية المستهلكة
	10	20	اليد العاملة المباشرة
	45,5	8,5	التكاليف الغير مباشرة
	85,5	78,5	تكلفة الوحدة

نلاحظ أن تكلفة الوحدة للمنتوج A بطريقة التكاليف التقليدية مرتفعة مقارنة مع تكلفة الوحدة بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة على عكس المنتج B، والجدول يوضح ذلك:

البيان	المنتج A	المنتج B
تكلفة الوحدة حسب نظام التكاليف التقليدية	86	48
تكلفة الوحدة حسب نظام ABC	78,5	85,5
الفرق	7,5	37,5