

**نظام ABC ودوره في تحسين  
الأداء واستدامته بالمؤسسة**



محمد كنفوش

**ملخص:**

لقد أفرزت التحولات العالمية الجارية على كل الأصعدة واقعا جديدا، يتمثل فيما يمكن اعتباره بيئة أعمال جديدة سمتها الأساسية هي المنافسة التي أصبحت تمثل التحدي الرئيس الذي تسعى المؤسسات المعاصرة بكل أنواعها إلى ربح رهاناته من أجل كسب معركة التطور والبقاء، ويتوقف ذلك على مدى قدرة هذه المؤسسات على تقديم قيمة وبشكل دوري ومستديم للمساهمين فيها، أو تلك التي تنشئها لزيابائها بصفة مباشرة، وللمتعاملين معها والمجتمع بصفة غير مباشرة، حيث تتجسد هذه القيمة من خلال رفع مزايا التميز والتكاليف الممنوحة للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة.

وأمام عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة، بالإضافة إلى قصور المبادئ والأسس التي تقوم عليها هذه الأنظمة، مما يجعلها لا تتكامل مع التوجهات الإدارية والتسويقية الحديثة في المؤسسات، الأمر الذي يتطلب من هذه الأخيرة تجاوزها في اتجاه اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC\*، الذي يعتبر في ظل ظروف بيئة الأعمال المعاصرة، منهجا شاملا وعصريا يمكن استخدامه في دعم التوجهات المعاصرة التي تعنى بالتسيير في المؤسسة سواء من المنظور التسويقي، من خلال مساهمته في إنشاء القيمة بمفهومها الحديث، أو من المنظور الإستراتيجي من خلال الإدارة بالأنشطة.

\* Activity based costing

### مقدمة:

إن التحول الملحوظ الذي تشهده بيئة التصنيع منذ بداية الثمانينات من القرن 20 نحو زيادة الآلية وظهور تقنيات ووسائل الإنتاج الحديثة في كثير من الأنشطة الصناعية والخدمية التي أصبحت تتميز بالإنتاج الواسع والمتنوع بما يتناسب مع التقدم الفني والتكنولوجي الحاصل من جهة، واستجابة للمنافسة العالمية الشديدة التي تواجهها المؤسسات من جهة أخرى، فقد انعكس هذا التحول على أنظمة التكاليف وأثر فيها تأثيراً هيكلياً بالغاً امتد نطاقه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بتلك الأنظمة، حيث أدى إلى تغيير كثير من المفاهيم والأساليب المتبعة في تحديد التكلفة كما أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف، وإلى تغيير مضمون بنودها وطبيعة سلوكها تجاه العمليات الإنتاجية، مما جعل المعلومات التي تنتجها هذه الأنظمة لا تتسم بالدقة والموضوعية وبشوبها الكثير من النقص والقصور، الأمر الذي تطلب البحث عن بديل يراعى هذه التحولات ويسد الفجوة التي أحدثتها على أنظمة التكاليف التقليدية، فكان ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كمدخل معاصر طور لهذه الغرض.

حيث في منتصف الثمانينات من القرن العشرين قدم بصفة رسمية كل من Robart Kaplan وروبن كوبر Robin Cooper وتوماس جونسون Thomas Johnson في هارفارد عام 1987 نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، هذا الأخير لا يقتصر على أنه نظام مالي يستخدمه المحاسبون لحساب سعر التكلفة فقط، بل هو أكثر من ذلك بكثير، إذ يمثل طريقة فعالة للتأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم بشكل فعال لكي تضيف قيمة للمؤسسة، بحيث تتم إدارة وتخطيط التكاليف قبل أن تتحملها المؤسسة، بدلاً من راقبتها بعد الحدث، فضلاً على أن أسلوب ABC يعتبر نظام معلومات فعال حيث يوفر للمسيرين المعلومات الملائمة والمناسبة والدقيقة التي تساعدهم في صنع واتخاذ القرارات الرشيدة مما ينعكس بالإيجاب على أداء المؤسسة وتنافسيته.

ومن خلال هذه المقالة سنسعى إلى إلقاء الضوء على المحاور التالية:

- مفهوم، متطلبات ومكونات نظام ABC.
- أسباب الاتجاه نحو مدخل ABC.
- خطوات ومجالات تطبيق نظام ABC.
- مساهمة نظام ABC في تحسين الأداء بالمؤسسة.

**I. مفهوم نظام A.B.C :** لقد خُص نظام A.B.C بتعريفات عديدة نذكر منها:

**تعريف HORNGREN** " نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو مدخل كلفة يركز على الأنشطة كأغراض كلفة رئيسية (COST OBJECT)"<sup>(1)</sup>.

**تعريف " DAVIDSON " ABC** هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف (COST POOL) والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها"<sup>(2)</sup>.

**تعريف C.MENDOZA :** حسب هذه الكاتبة نظام ABC يستند على النشاطات من خلال الافتراضات التالية<sup>(3)</sup>:

- المنتجات تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة تستهلك الموارد.
- تزداد أهمية الأنشطة كلما تعددت المنتجات أو على الأقل أن يكون في المؤسسة خطي إنتاج.

وتضيف C.MENDOZA أن طريقة ABC تتبنى رؤية موسعة لموضوع التكلفة، فهي صيرورة تشتمل على تحديد تكاليف كل العناصر خاصة تلك التي تسهم في تقديم فوائد للمسؤولين فيما يتعلق برشادة قراراتهم، ويقوم نظام ABC على تحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدا وتحميلها للمنتجات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة وطبقا لـ Kaplan فإن الدعامة الأساسية في هذا النظام هي تحديد مسببات التكلفة Cost Driver حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج ويفترض هذا النظام أن الأنشطة تسبب التكاليف وأن المنتجات تظهر بدورها طلبا

(1) نجوى عبد الصمد، " دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال"، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة 30/29 أكتوبر 2002 ص 61.

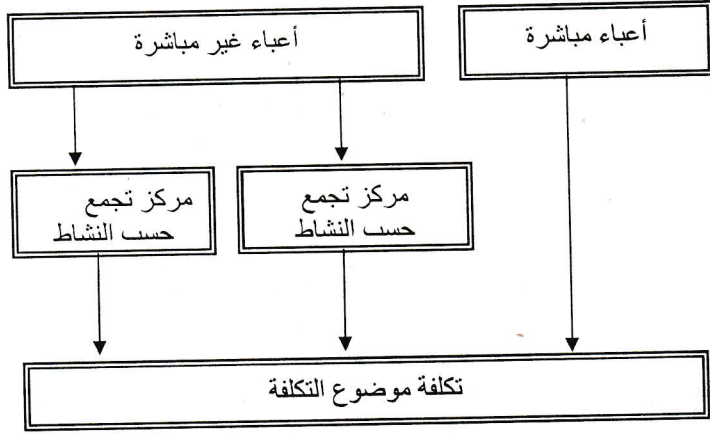
(2) المرجع السابق ص: 61

(3) انظر: " CARLA MENDOZA ET AUTRES , COÛT et DÉCISIONS, " 2<sup>e</sup> édition , paris , 2004 p150.

على هذه الأنشطة وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف الإضافية أمرا أكثر موضوعية<sup>(1)</sup>.

والشكل (01) يوضح بصورة مبسطة كيفية حساب التكاليف باستعمال نظام ABC.

الشكل (01) حساب التكاليف الكلية حسب نظام ABC



Source: OCTAVE JOKUNG-NUGUENA et autres: Introduction au management de la valeur, Dunod, 2001, P. 109

إن نظام ABC فضلا عن كونه نظاما محاسبيا فهو نظاما إداريا إذ يقدم نوعين من المعلومات، المعلومات الخاصة بالمتغيرات المالية والتي تتعلق بكلفة الأنشطة والمنتجات أو الخدمات، والمعلومات المتعلقة بالمتغيرات غير المالية والخاصة بالأنشطة ذاتها " موجهات " أو مسببات التكلفة، وتستخدم هذه المعلومات في مجالات إدارية عديدة تزداد أهميتها في المؤسسات التي تعمل في محيط تنافسي، إذ تسهم هذه المعلومات في تحسين أداء وظائف الإدارة والمؤسسة من خلال استخدام

<sup>(1)</sup> نصر عبد الكريم محمد، رشيد فائق الكخن: مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة نظرية وميدانية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 36، العدد: 4، الرياض شوال 1417 هـ، مارس 1997 ص: 626



أسلوب الإدارة الحديث: الإدارة على أساس الأنشطة ABM(\*) والذي يعد الأداة التنفيذية التي يحقق بواسطتها نظام ABC أهدافه في مجال التسيير.<sup>(1)</sup>

**II. الظروف الداعمة لنظام ABC:** يمكن اعتبار الظروف التالية مشجعة لتطبيق النظام بل قد يصبح تطبيقه أمرا ضروريا مع توافر تلك الظروف، ونجد:

- تعدد المنتجات وتنوع نماذجها، مع اختلاف في أحجام إنتاجها، مما يجعل العملية الإنتاجية جد معقدة.
- ازدياد الأنشطة الداعمة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات وازدياد أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية.
- ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة مع تضائل نسبة التكاليف المباشرة لليد العاملة نتيجة لما سبق، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة مهمة جوهرية في ترشيد قرارات الإدارة.
- تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة كاستخدام الإنسان الآلي، الأمر الذي يخلق طاقة إنتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل تكلفة المؤسسة.
- ازدياد حدة المنافسة محليا وعالميا بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المؤسسة في السوق.
- قصر العمر الاقتصادي للمنتج مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين.

(\*) ABM: Activity Based Management

(1) نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره ص:62.

### III. مكونات نظام ABC :

نجد عدة تركيبات تدخل في تكوين هذا النظام وهي: المهام، الأنشطة، المسارات، ومسببات التكلفة، وسنتطرق إلى كل عنصر من هذه العناصر كما يلي:

**1- المهمة:** هي أول مستوى في وصف الأعمال، بحيث لا يمكن تخصيص التكاليف عليها<sup>(1)</sup>، ولا يمكن تجزئتها، ومن أمثلة ذلك: تفريغ حمولة شاحنة، تحرير مراسلة، تكوين رقم هاتف...

**2- النشاط:** تعتبر الأنشطة في نظام ABC هي الوسيط لتخصيص التكاليف على المنتجات، ونجد عدة تعريفات قد أطلقت عليه.

فحسب C.MENDOZA ET AUTRE : النشاط هو ذلك التنسيق (التوليفة) بين الأشخاص والتكنولوجيا والمواد وطرق صناعة منتجات أو خدمات معينة.<sup>(2)</sup>

أما P. Lorino فيعرفه: "النشاط هو مجموعة من المهام الأساسية"<sup>(3)</sup>:

- منجزة من طرف فرد أو مجموعة.
- تتطلب معرفة أو مهارة خاصة: specific know-how.
- متجانسة من حيث سلوك تكاليفها وأدائها.
- يتولد عن إنجازها مخرجات.
- هذه المخرجات موجهة لزبون داخلي أو خارجي، انطلاقا من سلسلة مدخلات.
- وقدم علماء الإدارة عدة تصنيفات للأنشطة، وذلك حسب عدة أسس، ومنها نجد: حسب سلسلة القيمة، أنشطة مباشرة وغير مباشرة، حسب إجراء تقسيم التكاليف غير المباشرة، حسب طبيعتها، وحسب موضع التكلفة.

<sup>(1)</sup> انظر : www.comptalia.com 19/01/2006

<sup>(2)</sup> انظر : CARLA MENDOZA ET AUTRES , op cit p 150

<sup>(3)</sup> انظر : Philippe lorino, le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, dunod, paris 1991, p 40

**3- المسار process: يعرفه "P.Lorino" المسار هو مجموعة من الأنشطة<sup>(1)</sup>:**

- تترابط فيما بينها بواسطة تدفق المعلومات أو المواد.
- تنظم تمويل منتج مادي أو غير مادي مهم ومحدد.
- كما تعرفه CMA-I<sup>(\*)</sup>: " المسار هو سلسلة من النشاطات المترابطة، لأجل تحقيق هدف معين، مثلاً: تسديد فاتورة يتطلب تنفيذ عدة أنشطة مترابطة"<sup>(2)</sup>
- بناء على ما سبق نستنتج أن المسار هو في الأصل عبارة عن مجموعة من الأنشطة المترابطة فيما بينها، لأجل انجاز هدف معين ونهائي.
- وكما يرى Lorino أن الغاية من تجميع الأنشطة في شكل مسارات هي لوصف وتحليل:
- تكون القيمة والتكاليف.
- طرق ووسائل إرضاء حاجات الزبائن.
- طرق ووسائل بلوغ الأهداف الإستراتيجية.
- ومن المسارات ذات الوجهة الإستراتيجية والتي تشترك فيها جميع المؤسسات حسب Kaplan & Norton نجد ثلاث مسارات وهي<sup>(3)</sup>: الابتكار، الإنتاج، خدمات ما بعد البيع.
- وعلى غرار الأنشطة تتميز المسارات بعدة مميزات، لخصها P.LORINO في ثلاث ميزات وهي<sup>(4)</sup>:

<sup>(1)</sup> انظر : ibid p 106.

<sup>(\*)</sup> Computer Aided Manufacturing international.

<sup>(2)</sup> ibid p 106

<sup>(3)</sup> انظر : R.S.KAPLAN et D.P NORTON, **le tableau de bord prospectif**, traduit de l'américain par monique sperry, édition d'organisa, 6<sup>ème</sup> tirage 2002, p111.

<sup>(4)</sup> انظر : Philippe Lorino, le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, op cit p 40-41.

- عموماً تكون أفقية للتنظيم السلمي والتقسيمات الوظيفية الكبرى للمؤسسة، (الدراسات، الإنتاج، التسويق، البيع، المالية، الموظفين، التخطيط...).
- لكل مسار مخرج وحيد شامل.
- لكل مسار زبون داخلي أو خارجي.

#### 4- مسببات التكلفة Cost Drivers:

تعتبر مسببات التكلفة من الإضافات التي جاء بها نظام ABC، ونظراً للأهمية التي تمثلها المسببات، فقد حظيت بعدة تعاريف يمكن ذكر أهمها كما يلي:

" المسبب هو وحدة قياس تمكن من تتبع سلوك تكاليف الأنشطة، أي هو الرابطة الموجودة بين تكلفة النشاط واستهلاكه من طرف المنتج أو أي غرض تكلفة آخر. "(1)

ويمكن تعريفه كذلك بـ " العامل الذي يسبب أو يقود كلف النشاط "(2) ويعرفها JULIE MABBERLEY " مسببات التكلفة هي العوامل التي تتسبب في الإنفاق "(3).

وبناء على ما سبق نستطيع القول أن مسبب التكلفة هو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة، أي أن وجود هذه الأخيرة متوقف على وجود مسبب التكلفة الذي يعتبر هو المحرك الأساسي لمستوى حجم النشاط.

ويمكن تصنيف مسببات التكاليف من حيث سلوكها فنجد:

- مسببات تكاليف على مستوى الوحدة المنتجة
- مسببات تكلفة على مستوى الدفعة

(1) انظر : CARLA MENDOZA et AUTRES, op cit, p154.

(2) نجوى عبد الصمد مرجع سبق ذكره ص: 63

(3) جولي مابرلي، ترجمة أحمد محمد زامل: تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات

المالية: كيف تدعم الإدارة على أساس النشاط وتدير مواردك بفعالية، طبع معهد الإدارة العامة، الطبعة الثانية، العربية السعودية، 2002. ص: 195



- مسببات تكلفة على مستوى نوعية المنتجات  
- مسببات على مستوى المؤسسة  
أما فيما يخص مجالات استخدام هذا النظام ومن خلال متابعة تطوره التاريخي يلاحظ أنه استخدم في أول الأمر في المؤسسات الصناعية وذلك من أجل:

- رقابة وإدارة التكلفة.  
- ربط التكاليف بالمنتجات وأنواع الأعمال ربطا دقيقا.  
ثم تطور ليصبح منهجا يمكن الإدارة من استخدام معلومات التكلفة من أجل اتخاذ القرارات على جميع المستويات داخل المؤسسة، مع التركيز على العوامل المسببة للتكاليف والآثار الضمنية للتغيرات في تلك العوامل على الربحية الشاملة للمؤسسة وتحسين الأداء فيها سواء كانت خدمة أم صناعية<sup>1</sup>.

**IV. أسباب التوجه نحو نظام ABC** ويمكن تلخيص الأسباب المتصلة بمتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة التي أدت إلى إعادة النظر في أنظمة التكاليف التقليدية من جهة، وحتمية اعتماد نظام التكلفة على أساس النشاط ABC، من جهة أخرى، على النحو التالي:

#### 1- المنافسة الشديدة والمتزايدة:

إن النموذج الجديد للمنافسة الذي يمثل - في بداية القرن 21- مصدرا للمزايا التنافسية، ليس مرتبطا بتوفر المواد الأولية فحسب، بل مرتبط أكثر بنوعية المرافق، والكفاءات والقدرات التنظيمية والتقنية وكذلك تكاليف الإنتاج.

وعليه فقد أصبحت المؤسسة مطالبة أكثر من أي وقت مضى بالاستجابة بسرعة لمتطلبات البيئة الصناعية المفروضة والمتسمة بـ<sup>(2)</sup>:

- تسريع وتيرة الإنتاج وذلك بالتصريف السريع للمنتجات (الأسواق)

<sup>(1)</sup> انظر : Jacques Barreaux, *Entreprise et performance globale*, édition Economica, Paris, 1997, p187.

<sup>(2)</sup> انظر : Eric tort, *organisation et management des systèmes comptables*, dunod, paris 2003, p93.

- تعقيد العمليات الإنتاجية كنتيجة لإدخال التقنيات الحديثة
- تنمية الأنشطة المتعلقة بالقطاع الثالث ( tertierition ) وتزايد أهمية الوظائف الداعمة والخارجية مقارنة بالأنشطة ذات الطابع الإنتاجي المحض.
- التنوع في الأنشطة لأجل إحداث التجزئة الإستراتيجية الموجهة للأسواق.

## 2- الدور المتنامي للتكنولوجيا على حساب العمل المباشر:

- نستطيع القول أن التكنولوجيا قد أصبحت عامل إنتاج هام ضمن عوامل الإنتاج بالإضافة إلى تأثيرها غير المباشر على عناصر الإنتاج الأخرى، مما أدى إلى تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة على حساب تكلفة اليد العاملة، الأمر الذي أبرز مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة، وزيادة هذه الأخيرة ينتج عنه ثلاث نتائج سلبية<sup>(1)</sup>:
- زيادة نطاق نشاط المؤسسة: من السهل إضافة نشاطات جديدة ولكن من الصعب إلغاء أنشطة كانت موجودة
  - زيادة وقت اهتلاك الاستثمارات: هذا الأمر يجعل المساهمين في حالة قلق بشأن المردودية المنتظرة.
  - زيادة الضغط الإداري: مما يؤدي إلى ثقل كبير في العمل الإداري في المؤسسة.
- وعليه كان لا بد من إعادة النظر في الأنظمة الكفوية التقليدية، والتوجه نحو بديل يراعي المتغيرات المسجلة، ومنها الاستخدام الأوسع للتكنولوجيا الحديثة في العمليات الإنتاجية.

## 3- الزيادة في تنوع وتعقد المنتجات:

إن تعدد المنتجات وتنوعها من حيث الحجم أو النوع كاستجابة لتعدد وتغير أذواق المستهلكين جعل من العملية الإنتاجية أكثر تعقيدا عما كان عليه الحال من قبل، حيث أن هذا التنوع في الأذواق يؤدي إلى التنوع في

<sup>(1)</sup> انظر : David P. Doyle, *la maîtrise des coûts : une approche globale*, traduit de l'anglais par Séverine CHARBONNEL, les éditions d'organisation, 1996, p21.

#### أصناف المنتجات.

وقد أدى تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى الجهود المطلوبة لخدمة وإنتاج هذه المنتجات، بمعنى التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة الرئيسية المطلوبة لتصنيع المنتج، وكل هذا يمكن أن يتجسد من خلال اعتماد نظام ABC في المؤسسة.

بالإضافة إلى عدم مسايرة الأنظمة الكفوية التقليدية التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال، فإن هذه الأنظمة تتصف بعدة عيوب تجعلها لا تستطيع مراقبة جزء مهم من التكاليف الإنتاجية، ولا تحديد مسبباتها ولا حتى مبالغها، وكذلك اعتمادها على طرق مبسطة وتقريبية في احتساب وتوزيع التكاليف غير المباشرة.

وإجمالاً يمكنني حصر أهم أوجه القصور في الأنظمة الكفوية التقليدية في العناصر التالية:

#### 4- المنتجات تستهلك الموارد حسب حجمها الإنتاجية:

تقوم الأنظمة الكفوية التقليدية على افتراض أن المنتجات تستهلك الموارد حسب حجمها الإنتاجية، أي أنها تعتبر أن العامل المفسر للتكاليف هو حجم الإنتاج، حيث يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات عمل مرتبطة بحجم الإنتاج ( عدد ساعات العمل المباشر، عدد ساعات دوران الآلة... الخ )

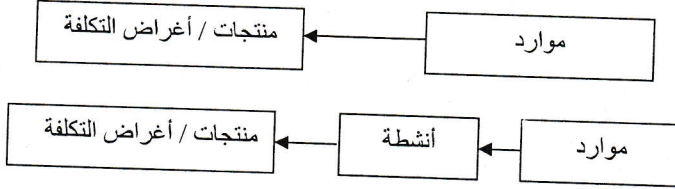
وبالتالي لا يمكن لأساس تخصيص واحد أن يستوعب بدقة كل مدخلات التكاليف التي استهلكتها المنتجات، حيث أن استخدام أسس تحميل مرتبطة بالحجم بمفردها لتتبع التكاليف سيؤدي إلى عدم دقة التكاليف في حالة عدم ارتباط بعض الأنشطة التي تستهلكها المنتجات بالحجم، فمثلاً مضاعفة حجم الإنتاج لا يتطلب بالضرورة مضاعفة عدد مرات أو عدد ساعات إعداد الآلات للإنتاج، ولذلك فإن تتبع التكاليف التي تنشأ بسبب أنشطة غير مرتبطة بالحجم يتطلب بالضرورة أسس



تحميل مستقلة عن الحجم، أي يتطلب نظام تتبع تكاليف الأنشطة وليس المنتجات<sup>(1)</sup>.

والشكل (02) يوضح هذا الاختلال.

الشكل (02): إهمال دور الأنشطة في أنظمة التكاليف التقليدية



{ الربط كما يجب أن يكون حسب الأنظمة الكفوية التقليدية }

المصدر: من تصور الباحث

5- استخدام أنظمة التكاليف التقليدية علاقات جد مبسطة في توزيع التكاليف:

تستخدم الأنظمة التقليدية علاقات مبسطة في توزيع التكاليف في شكل عمليات حسابية تعتمد على الأرقام متجاهلة تعقيدات الأنشطة والمسارات الإنتاجية.

6- اعتماد أنظمة التكاليف التقليدية على المتغيرات المالية:

تستند الأنظمة التقليدية للتكاليف في معظمها إلى المتغيرات المالية (تكاليف العمل، المواد) ولذلك فإن مدخلات البيانات والمعلومات في هذه الأنظمة تعتمد أساساً على المحاسبة المالية وكأن محاسبة التسيير جزءاً منها. أما من حيث المخرجات فينحصر تقديم المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، مثل تقييم المخزون السلعي، تكلفة إنتاج الدورة، تكلفة الوحدة المنتجة... الخ.

(1) غريب جبر غنام، تطور طرق تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل اقتصاد المعرفة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الزيتونة الأردنية - عمان، الأردن في الفترة من 27-28/4/2005، ص: 44



**7- عدم الأخذ بعين الاعتبار تغير الأهمية النسبية في هيكله التكاليف:**

- يمكن التعبير عن هذا التغير من خلال النقاط التالية:
- تزايد نسبة التكاليف غير المباشر على حساب تكلفة اليد العاملة المباشرة:
  - خلل في تحديد التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة:

8- اختلال فكرة تجانس الأقسام: تقوم فكرة تجانس الأقسام على أن الموارد تستهلك من قبل وحدات المؤسسة التي تقدم الخدمات، حيث يصطدم هذا المسلك بصعوبة تحديد وقياس الخدمة التي تقدمها كل وحدة إلى كل منتج، حيث يتم ذلك بواسطة وحدة تدعى "وحدة العمل" والتي لا تعتبر بالضرورة سببا في التكاليف بل هي المتغير الذي يبدو مرتبطا بهذه الأخيرة<sup>(1)</sup>.

9- إهمال دور الأنشطة في تحميل التكاليف: تقوم أنظمة التكاليف التقليدية على مبدأ مفاده أن المنتجات أو أغراض التكلفة هي التي تستهلك الموارد، ولكن الواقع العملي يثبت عكس ذلك، حيث نجد المنتجات أو أغراض التكلفة تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد، وبذلك تكون أنظمة التكاليف التقليدية قد أهملت دور الأنشطة في تحميل التكاليف.

**10- انطواء أنظمة التكاليف التقليدية على نفسها وعدم إنشائها للقيمة:**

إن إنشاء القيمة بحسب النظرة الجديدة وهي قيمة التبادل الناشئة عن تقويم الزبائن لمختلف الصفات التي يمكن الاستدلال بها في المزوجة " منتج / خدمة " المقترح لهم، هذا هو السبب الذي يفرض على نظام التكاليف، الانتقال من المفهوم المنطوي على ذاته لكي يتطور بشكل متزايد نحو هيكله متجهة كلية نحو الذات، ومن هذا المنطلق ينتظر من هذا النظام ليس فقط إعطاء قراءة لاستهلاك الموارد كما هو الحال بالنسبة لأنظمة التكاليف التقليدية، وهذا سواء حسب كل مركز مسؤولية أو كل منتج، وإنما الواجب أيضا اقتراح قراءة لمسار إنشاء القيمة من طرف المؤسسة وبتحقق هذا الشرط، تتحقق مهمة نظام محاسبة التسيير

(1) هانري بوكان ترجمة: أحمد شقرون، محاسبة التسيير، دار الاتفاق للنشر، الجزائر، 2003 ص: 63

بالمساهمة فيما اعتبر دائما مفتاح المردودية: التسيير المتزامن للتكاليف والقيمة<sup>(1)</sup>.

**V. مراحل تطبيق نظام ABC:** إذا كان المدخل التقليدي يعتمد في تخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، الأولى تخصيص تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، والثانية تخصيص ما تجمع لدى الأقسام الرئيسية على المنتجات، كذلك بدوره نظام ABC يتضمن مرحلتين، تختص الأولى بتحديد مجموعات تكلفة الأنشطة بينما تتناول الثانية نصيب المنتجات أو خطوط الإنتاج من هذه المجموعات، هذا على المستوى النظري، أما عمليا فإن مراحل تطبيق نظام ABC تختلف من مؤسسة لأخرى ويتوقف ذلك على طبيعة المؤسسة والأهداف المتوخاة من النظام، وعموما توجد خمسة مراحل يجب مراعاتها عند اعتماد نظام ABC، وهي كما يلي:

- **تحديد وتحليل الأنشطة:** وتتوقف عملية تصنيف الأنشطة على الأهداف المتوخاة من تطبيق نظام ABC، وبصفة عامة يجب الوصول في تحديد وتحليل الأنشطة التفصيلية إلى المستوى الذي يسمح بربط التشغيل داخل المؤسسة بمستوى اتخاذ القرارات الذي يركز عليه التحليل، فبالنسبة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة يتوقع أن يكون تحديد الأنشطة في مستوى مرتفع، ومن أجل خفض التكلفة يعتبر تحديد الأنشطة من الأمور المهمة والحاسمة بالنسبة لعملية التحليل لما يوفر ذلك من بيانات تمكن من دراسة وظائف المؤسسة وتشخيصها بشكل دقيق، لهذا فإن وضع قاموس يوضح بيانات وخصائص الأنشطة يعد أمرا في غاية الأهمية.

- **تحديد مسببات التكلفة:** بما أن المسبب هو وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات أو حتى المعلومات، فإن نجاح نظام ABC يتوقف على التحديد الدقيق لهذه المسببات، والتي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، وغالبا ما تكون هذه المسببات مقاييس كمية عديدة مثل عدد ساعات عمل الآلات،

(1) درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بن يوسف بن خدة، 2005/2004. ص 177 نقلا عن:



عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات.

- **تعيين مراكز الأنشطة:** بعدما تصبح كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج موثقة في خريطة تدفق الأنشطة، حيث تكون هناك العشرات من الأنشطة، لذلك يجب العمل على تجميع الأنشطة المتجانسة ( التي لها نفس السلوك الاقتصادي )، في مراكز نشاط **Activity centers**، أي أن مركز النشاط تحدث خلاله مجموعة من التكاليف تعرف بتكلفة مركز النشاط أو حوض الكلفة **Cost Pool**. ويعرف كذلك مركز النشاط بأنه ذلك الجزء من العملية الإنتاجية، التي يؤدي عملاً متكرراً لأداء وظيفة معينة، ويتم تحديد تكاليف مركز النشاط بصورة مستقلة<sup>(1)</sup>.

III. - **تخصيص التكاليف لمراكز الأنشطة:** عند الانتهاء من المرحلة السابقة يكون الشكل المحاسبي

للمؤسسة مكوناً من مجموعة مراكز تجميع محاسبية التي تحتوى كل واحدة منها على مجموعة كبيرة من الأنشطة، تنتمي إلى نفس المسار أو تشترك في مسبب تكلفة...

ويهدف تحديد تكاليف مواضيع التكلفة (منتج، خدمة، زبون...) يجب توزيع التكاليف غير المباشرة بالنسبة لمواضيع التكلفة على مراكز تجميع الأنشطة.

- **ربط الأنشطة بأغراض التكلفة:** يتم تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة طبقاً لحاجة كل من هذه الأغراض (منتجات مثلاً) للموارد المستهلكة في إنجاز الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب ويتم إعداد معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة بقسمة مجموع تكاليف الأنظمة المكونة لمركز أو حوض التكلفة على حجم أو عدد مسببات التكلفة المحدد كمحرك لهذا الحوض ويحسب كما يلي :

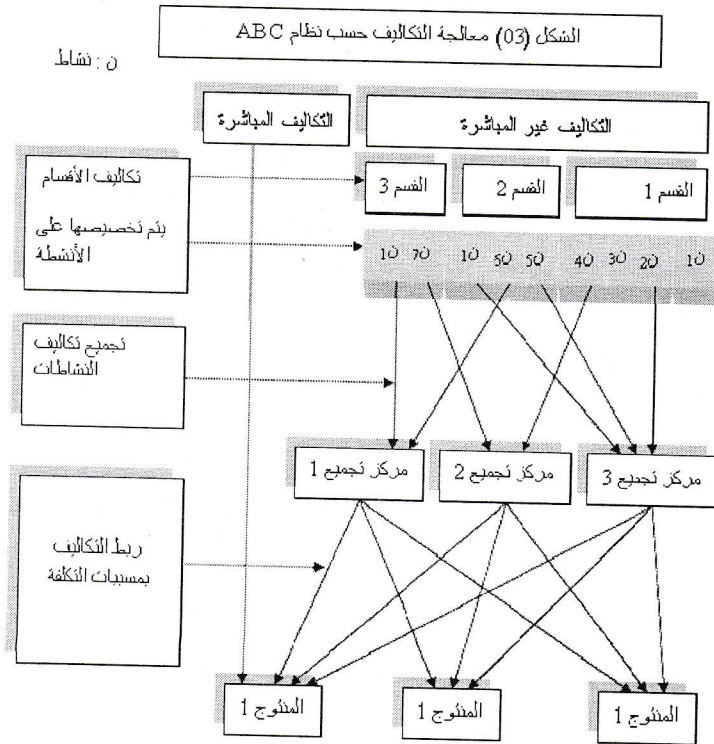
(1). ري آيتش جاريسون، إيرليك نورين ترجمة: محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، العربية السعودية، 2002 ص: 288

$$\frac{\text{إجمالي تكاليف المركز}}{\text{عدد المسببات}} = \text{التكلفة الوحشية للمسبب}$$

وكما أشرنا سابقا فإن عدد هذه المراحل ليس إلزامي لأي مؤسسة تريد تطبيق نظام ABC، بل عدد مراحل التطبيق يحدد على حسب طبيعة المؤسسة المعنية وكذلك درجة التعقيد في العمليات الإنتاجية فيها، بالإضافة إلى الأهداف التي تصبو لتحقيقها جراء استخدامها لنظام ABC.



واختصارا يمكن التعبير عن آلية عمل نظام ABC من خلا الشكل (03).



Source : Saada Toufic : Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 2<sup>e</sup> édition, vuibert 1998 p114

### VI دور نظام ABC في تحسين الأداء في المؤسسة واستدامته

إن إدارة النشاط المالي والتشغيلي عن طريق قياس ومتابعة ورقابة تكاليف الأنشطة، سيساهم في إحداث نوع من التزاوج بين متطلبات الزبائن في الخارج وبين أولويات المسييرين داخل المؤسسة،

هذا التزاوج مرتبط بدرجة كبيرة بعامل التكلفة هذا العامل كما يرى P.Mevellec بدوره مربوط ضمناً بمفهوم الأداء وعبره بالقيمة<sup>(1)</sup> ولإبراز مساهمة نظام ABC في تحسين الأداء المحقق واستدامته، من خلال الاستعمال الأحسن للموارد وعقلنتها، سنتطرق للنقاط التالية:

**1- في مجال الاستغلال الأمثل للموارد:** يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بربط تكاليف الموارد ضمن المؤسسة بالأنشطة الإنتاجية والإدارية والمعلوماتية والفنية المختلفة اللازمة لإتمام عمليات الإنتاج والبيع مثل أنشطة تصميم المنتجات وتخطيط الإنتاج ورقابة الجودة.. الخ، فنظام ABC يمكن أن يساعد المديرين في خفض وترشيد الموارد المستنفذة من خلال:

- **خفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة:** وذلك من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق، وكذلك من خلال التطوير المستمر في المنتجات.

- **رفع الكفاءة في أداء الأنشطة:** فزيادة الكفاءة تساهم في تنفيذ العديد من الأنشطة بأقل موارد ممكنة.

**2- في مجال تحفيز الأفراد في المؤسسة:**

يعمل نظام ABC على تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاءة في الأداء، وقد تستخدم مسببات أو موجهات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه المسببات.

**3- في مجال تخفيض التكاليف :**

إن ربط التكاليف غير المباشرة للإنتاج بالأنشطة التي تسببت في نشوء هذه التكاليف وفق مفهوم ABC يقدم إمكانية أفضل لإلغاء مفهوم التكاليف غير المباشرة.

<sup>(1)</sup> انظر : Pierre Mevellec, Coûts a base d'activités : un succès construit sur un malentendu, Revue française de gestion, Janvier-fevrier 1994 p 21

ووفق نظام ABC فإن تخفيض التكاليف من خلال تحليل وإدارة الأنشطة يتم من خلال<sup>1</sup>

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط:
- إلغاء الأنشطة غير الضرورية:
- انتقاء الأنشطة ذات الكلفة الواطئة:
- دقة ABC في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات

4- في مجال تحديد المزيج الأمثل للمنتجات: نظرا لأن الربحية المتوقعة للمؤسسة تتحدد في ضوء تشكيلة المزيج الأمثل من المنتجات التي تتحدد بدورها في ضوء بيانات التكلفة المستمدة من نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة، ولذلك فإن نظام ABC يعمل على ربط التكلفة بالمزيج السلعي الذي تقدمه المؤسسة، الأمر الذي ينعكس على نوعية منتجات المزيج الأمثل، أو على الكميات المرتبطة بكل منتج من منتجات هذا المزيج.

5- في مجال اختيار المزيج الأمثل من الزبائن: يسعى نظام ABC وبالتكامل مع أسلوب التكلفة المستهدفة التي تهدف إلى تحديد التكاليف بناء على السوق الخارجية وفق مسارات التي تعتبر من أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام ABC، وحسب Lorino فإن النظرة إلى المسار يجب أن تركز على نظام الأنشطة إنطلاقا من<sup>(2)</sup>:

- النتيجة المحققة
- الزبائن
- إرضاء الحاجات

بالإضافة إلى ما سبق فإنه في أحيانا كثيرة تؤدي قنوات التوزيع إلى تنوع في الإنتاج دون معرفة أكان ذلك يزيد في القيمة للمؤسسة أم لا، مما يصعب التواصل بين الأقسام لاسيما التشغيل والبيع والتسويق، مما ينعكس سلبا على عملية تكييف السلع وفقا لاحتياجات الزبائن لذا يسعى نظام ABC إلى التركيز على ضرورة التواصل بين العمليات والمبيعات ومحركات السوق، بحيث يتم تجنب التحديات الخاسرة والعمل على النجاح في التحديات الحقيقية.

<sup>(1)</sup>نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره ص: 66

<sup>(2)</sup> انظر : Philippe lorino, Jean-claude Tarondeau, de la stratégie aux processus stratégiques, revue française de gestion – N° 160/2006 p 321



## 6- في مجال تحسين الجودة

حسب P.LAURENT فإن مفهوم النشاط يتلاءم مع الجودة الشاملة، التي تحدد هدفين رئيسيين وهما: القيام بالمهام بصفة صحيحة من أول مرة وإيجاد مسار للتحسين المستمر، وهذا يتكامل مع التسيير بالنشاطات سيما في ما يتعلق بتقييم تكاليف اللاجودة وتكاليف الحصول على الجودة<sup>(1)</sup>. وحسب H.Bouquin توجد أربعة أصناف لتكاليف الجودة وهي<sup>(2)</sup>:

- تكاليف الوقاية: تكاليف المتابعة:
- تكاليف الخلل الداخلي: تكاليف الخلل الخارجي:

## 7- في مجال دعم التكامل الأفقي بين وظائف المؤسسة

من خلال اعتماد نظام ABC يمكن تجاوز سلبيات الهيكل العمودية، وذلك بالاعتماد على تحليل الأنشطة والمسارات مما يؤدي إلى نمذجة المؤسسة في شكل سياق تنظيمي أفقي الأمر الذي يؤدي إلى إزالة الحواجز بين الوظائف والمسؤوليات المختلفة، وبنظرة أفقية للمسؤوليات تستطيع هذه الطريقة أن تزيد من وعي المسيرين بضرورة تداخل المسارات مما يجعلها في موقف متميز أمام منافسيها.

## 8- في مجال دعم المقاربة الإستراتيجية للمؤسسة

يستخدم نظام ABC في المجال الاستراتيجي، وذلك بغرض تركيز الاهتمام على تلك العوامل التي تحدد الإنفاق على أنشطة الأعمال، أيضا يساعد ABC في تحديد أولويات هذه أنشطة عن طريق توفير المعلومات المتعلقة بالتكلفة التي تتسبب فيها مجالات أعمال معينة، أسواق في مناطق جغرافية معينة، منتجات معينة، مجموعات معينة من الزبائن، والعائد الذي يتحقق من كل منها، كما يمكن نظام ABC من تحديد المنافع المرتقبة من الاستثمارات المستقبلية في اتجاه استراتيجي معين، كما يمكن أن يُستخدم هذا النظام في تطوير تحليل سلسلة القيمة كوسيلة لتحليل الأنشطة المناسبة استراتيجيا<sup>(3)</sup>.

وفي هذا الصدد يرى LORINO أن تحليل المسارات - المشكلة من عديد الأنشطة - يتضمن التحليل الاستراتيجي، فالموارد في حد ذاتها لا تصنع

(1) انظر : Pierre Laurent BESCOS et Carla MENDOZA, *Le management de la performance*, Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1997, p36.

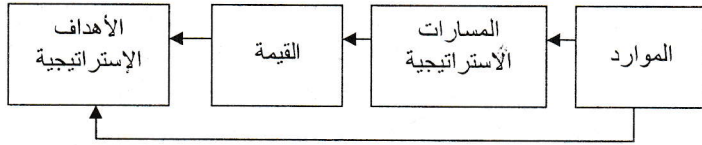
(2) هنري بوكان، مرجع سبق ذكره ص: 101

(3) جولي مايرلي ترجمة أحمد محمد زامل مرجع سبق ذكره ص: 266



الإستراتيجية أبداً، وإنما يمكن تخصيصها بشكل إستراتيجي من خلال استغلالها في مسارات تتوفر على الشروط الضرورية لكي تكون مؤهلة إستراتيجياً<sup>(1)</sup> ويمكن التعبير عن ذلك من خلال الشكل (04).

الشكل رقم (04): سلسلة السببية في التعبير عن الأداء الإستراتيجي



Source : Philippe lorino, Jean-claude Tarondeau op cit p 324

فحسب P.Lorino, & J-C Tarondeau فإن مراقبة الإستراتيجيات ضمن المسارات سيسمح بتقريب العلاقة: "إستراتيجية - أداء" بشكل مباشر، فعوض البحث عن كيفية تخصيص الموارد، من الأجدد دراسة وتحليل المسارات التي تتضمن استغلال هذه الموارد، وكل هذا يدخل في صميم الإضافات التي جاء بها نظام ABC.

#### خاتمة :

يعتبر نظام ABC نظام معلومات محاسبي وإداري يقدم معلومات تسمح بتكوين نظرة إستراتيجية حول المؤسسة وتساعد الإدارة العليا في فهم اقتصاديات المؤسسة المستقبلية المحتملة عند تصنيع المنتجات أو خدمة الزبائن، الأمر الذي يتطلب المزيد من التحليلات الداخلية التي تركز على القيمة المتولدة داخل كل قطاع من قطاعات المؤسسة، وتحديد الطرق التي يمكن بها زيادة القيمة وتحسين الأداء فيها، لذلك يسعى نظام ABC إلى الربط بين إدارة الأداء بإدارة الموارد، ويتطلب ذلك المزج بين تحديد الأهداف والرقابة على التكاليف، والمسؤولية حسب مقاييس إنجاز الأفراد أو مؤشرات الأداء الرئيسية، ومتابعة الأنشطة المنجزة بمقارنة فعاليتها وكفاءتها بتلك المؤشرات بشكل منتظم.

كما أن إدارة النشاط المالي والتشغيلي عن طريق قياس ومتابعة ورقابة تكاليف الأنشطة، سيساهم في إحداث نوع من التزاوج بين

<sup>(1)</sup> Philippe lorino. Jean-claude Tarondeau, op cit p 324

متطلبات الزبائن في الخارج وبين أولويات المسيرين داخل المؤسسة، هذا التزاوج مرتبط بدرجة كبيرة بعامل التكلفة والذي بدوره مرتبط ضمناً بمفهوم الأداء وعبره بالقيمة.

ومما سبق نستطيع القول أن نظام ABC فضلا عن كونه نظاماً محاسبياً فهو نظام إداري، إذ يقدم نوعين من المعلومات، المعلومات المتعلقة بالمتغيرات المالية والتي ترتبط بتكاليف الأنشطة والمنتجات أو الخدمات، والمعلومات ذات الصلة بالمتغيرات غير المالية والخاصة بأداء الأنشطة ذاتها، ويتم ذلك من خلال العلاقات التفاعلية بين هذا النظام ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM.

#### المراجع:

1. جولي مابولي، ترجمة أحمد محمد زامل: تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية: كيف تدعم الإدارة على أساس النشاط وتدير مواردك بفعالية، طبع معهد الإدارة العامة، الطبعة الثانية، العربية السعودية، 2002
2. هانري بوكان ترجمة: أحمد شقرون، محاسبة التسيير، دار الأفاق للنشر، الجزائر، 2003
3. ري ايتش جاريسون، إيرليك نورين ترجمة: محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، العربية السعودية، 2002
4. نجوى عبد الصمد، " دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال"، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة 30/29 أكتوبر 2002
5. نصر عبد الكريم محمد، رشيد فائق الكخن: مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة نظرية وميدانية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 36، العدد: 4، الرياض شوال 1417هـ، مارس 1997
6. درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة - أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بن يوسف بن خدة، 2005/2004
7. غريب جبر غنام، تطور طرق تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل اقتصاد المعرفة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي

الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية – جامعة الزيتونة الأردنية – عمان،  
الأردن في الفترة من 27-28/4/2005

8. CARLA MENDOZA et autres , **coût et décisions**,GUALINO ÉDITIO, 2<sup>e</sup> édition , paris 2004.
9. OCTAVE JOKUNG-NUGUENA et autres: **Introduction au management de la valeur**, Dunod, 2001.
10. Philippe lorino, **le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activité**,dunod, paris 1991
- 11 R.S.KAPLAN ET D.P NORTON, **le tableau de bord prospectif**, traduit de l'américain par monique sperry, édition d'organisa, sixième tirage 2002
12. Eric tort, **organisation et management des systèmes comptables**, dunod, paris 2003
13. David p. Doyle, **la maîtrise des coûts: une approche globale**, traduit de l'anglais par Séverine CHARBONNEL, les éditions d'organisation, 1996
- 14 Saada Toufic : **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**,2<sup>e</sup> édition,vuibert 1998
15. Pierre Mevellec, **Coûts a base d'activités : un succès construit sur un malentendu**,Revue française de gestion, Janvier-fevrier 1994
16. Philippe lorino. Jean-claude Tarondeau, **de la stratégie aux processus stratégiques**, revue française de gestion – N° 160/2006
17. Pierre Laurent BESCOS et Carla MENDOZA, **Le management de la performance**, Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1997
18. Jacques Barreaux, **Entreprise et performance globale**, édition Economica, Paris, 1997.
19. [www.comptalia.com](http://www.comptalia.com)-