

نظام التكلفة على أساس النشاط: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة

أ.اليزيد ساحري

جامعة سطيف 1

الملخص:

نظام التكلفة على أساس النشاط هو نظام لإدارة التكلفة استراتيجيا، ظهر في الثمانينات نتيجة لعجز نظم التكاليف التقليدية ولتحسين اتخاذ القرارات الإستراتيجية. يتناول هذا البحث نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، من خلال معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، ومن ثم تحسين عملية تخصيص للموارد. الكلمات الدالة: نظام التكلفة على أساس النشاط، إدارة التكلفة الإستراتيجية، التحليل الإستراتيجي للتكلفة.

Abstract :

Activity-Based Costing (ABC) is strategic cost management system, developed in the 1980s to overcome some of the limitations of traditional cost accounting and to enhance its usefulness to strategic decision-making. This paper presents a framework to ABC system as strategic approach to costing management, by identify critical activities and focus on activities that added value and then improve allocation process of resources.

Key words: Activity-based Costing, strategic cost management, strategic cost analysis

المقدمة

جاء نظام التكلفة على أساس النشاط نتيجة الانتقادات الموجهة لنظم حساب التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مسايرة التطور الحاصل في نظم المعلومات ونظم إدارة الإنتاج الحديثة والتغير التكنولوجي وزيادة المنافسة وتنوع المنتجات. هذه العوامل بينت عجز نظم التكاليف التقليدية عن تزويد المنظمة بمختلف المعلومات التي تتناسب وهذه البيئة، وخاصة انه أصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل أكبر نسبة من مجموع التكاليف؛ بسبب استبدال العمل المباشر بالتجهيزات الآلية أو ما يسمى بالرجل الآلي. فالاعتماد على معلومات النظم التقليدية بالضرورة يؤدي إلى الحصول على معلومات مشوهة ومضللة لاتخاذ القرار. اذن هذه العوامل أدت إلى إعادة النظر في نظم التكاليف التقليدية بما يتواءم والبيئة الحديثة، وتبني طرق لها بعد استراتيجي، فكانت هناك بحوث أدت إلى ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط Activity-Based Costing كنظام لإدارة التكلفة إستراتيجيا؛ والذي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات وتقييم مردودية المنتجات والزبائن، وتوزيع أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة، ومن ثم تحسين أداء المنظمة.

مشكلة البحث

البحث على ميزة تنافسية دائمة في هذه البيئة يتوقف على ثلاثة بدائل معروفة في الأدبيات، من بينها التحكم في التكاليف وإدارتها استراتيجيا، فمراقبة التكاليف وإدارتها استراتيجيا يعني وجود نظام معلومات محاسبي قادر على توفير معلومات معلومات مفصلة سواء عن البيئة الداخلية أو الخارجية في الوقت المناسب والنوعية المناسبة والتكلفة المناسبة، ونظم محاسبة التكاليف التقليدية أصبحت عاجزة عن توفير هذا النوع من المعلومات خاصة فيما يتعلق بالبيئة الخارجية، والتي تتمثل في احتياجات الزبائن ورغباتهم والأسعار والوضع التنافسي للمنظمة وإدارة الجودة الشاملة وغيرها. وهكذا ظهرت أهمية الاعتماد على مدخل إدارة التكلفة على أساس النشاط باعتباره يوفر معلومات أكثر دقة سواء على المستوى التشغيلي أو الإستراتيجي.

ومنه فإن إشكالية هذا البحث تتمثل في:

" ماهو البعد الاستراتيجي لنظام التكلفة على أساس النشاط مقارنة بنظم التكاليف التقليدية" ؟

فرضيات البحث

يرتكز هذا البحث على فرضية جوهرية تتمثل في:

" البعد الاستراتيجي لنظام التكلفة على أساس النشاط هو تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة".

أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهميته في أنه:

1. يعالج نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لتحسين ومراقبة التكاليف.
2. عدم ملائمة نظم التكاليف التقليدية على توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة الحديثة.
3. قلة الأبحاث الجزئية المنشورة التي تناولت نظام التكلفة على أساس النشاط.

أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث في إبراز ما يلي:

- أهمية نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط كمدخل استراتيجي.
- عدم مواكبة نظم التكاليف التقليدية في تحليل ومراقبة التكاليف في البيئة الحديثة.

منهج البحث

تم الاعتماد في إعداد هذا البحث على المنهج الاستقرائي، من خلال دراسة وتحليل مختلف نتائج الدراسات التي تناولتها أدبيات المحاسبة الإدارية، والتي تضمنت نظم التكاليف التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط والبعد الاستراتيجي له.

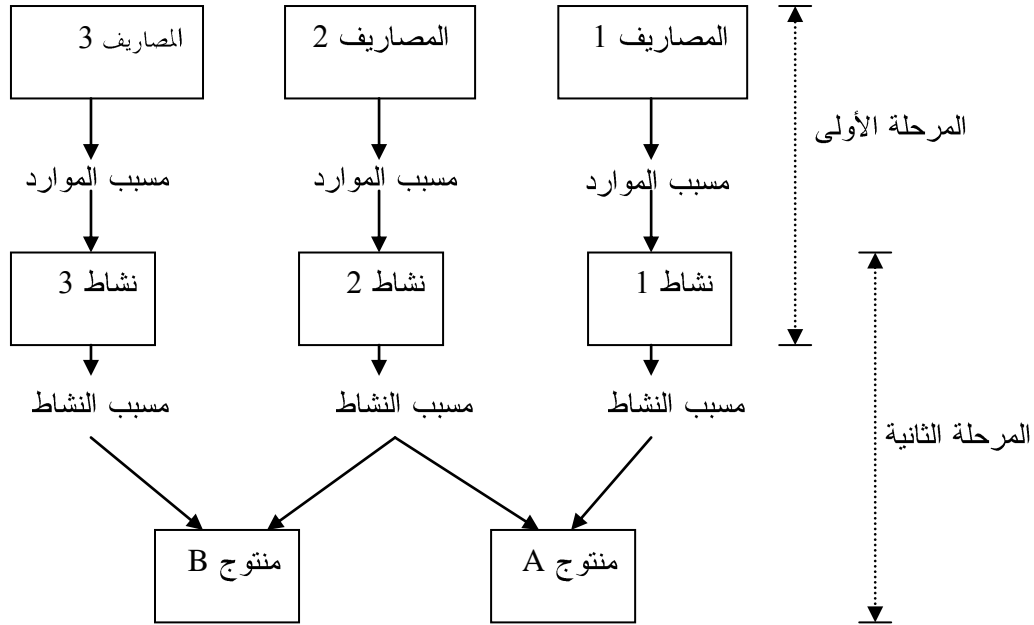
1. مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط (Activity Based Costing)

يعود الفضل في التوصل أو إيجاد نظام ABC إلى الأمريكيين (S.R Kaplan و R.Cooper)، اللذين كشفوا عنه في بيان أو تقرير في مؤتمر في جوان من سنة 1986 — Harvard Business School، حيث تم في هذا المؤتمر تقديم ورقة بحث متميزة بعنوان الملائمة الضائعة "Relevance Lost" من طرف (T.Johnson و S.R.Kaplan و R.Cooper).¹

تعددت تعاريف نظام التكلفة على أساس النشاط وفقا لعدة وجهات نظر، فيعرف على أنه " طريقة لتخصيص التكاليف على الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة (cost driver)، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات، فهي تركز على استخدام كل منتج للأنشطة؛ بمعنى أنها تستخدم الأنشطة كمعيار لتخصيص التكلفة."² أما الباحث (T.C Horngren) فيعرفه على أنه " النظام الذي يقوم بتجميع كافة التكاليف غير المباشرة لمختلف أنشطة المنظمة كمرحلة أولى، ثم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات، والخدمات، أو أغراض تكلفة أخرى تسببت في هذه الأنشطة؛ بمعنى وجود العلاقة سبب-نتيجة (cause-effect) بين النشاط وغرض التكلفة، وأن مسببات التكلفة تكون محددة لكل نشاط."³ ويعرفه آخر بأنه " نظام محاسبة التكاليف يركز على قياس التكلفة، وأداء الأنشطة، والمنتجات، والزيائن، وأغراض تكلفة أخرى؛ حيث أن القاعدة الأساسية لهذا النظام تتمثل في أن الأنشطة تستهلك الموارد، وأغراض التكلفة تستخدم هذه الأنشطة، وبالتالي فإن نظام ABC يخصص تكاليف الموارد على أغراض التكلفة على أساس الأنشطة المستخدمة من أغراض التكلفة."⁴ واستنادا إلى التعاريف السابقة لنظام ABC يمكن تعريفه بأنه " تقنية لتخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين؛ حيث يتم تجميع تكاليف الأنشطة في أحواض التكلفة (cost pools) كمرحلة أولى، وهذا التجميع يتم على أساس العلاقة بين حدوث النشاط وتحقيق التكلفة، ومن ثم يتم تخصيص تكاليف هذه الأحواض على أغراض التكلفة (منتجات، وخدمات، وزيائن،...) باستخدام مسببات التكلفة، وذلك وفقا لمعدل استهلاك أو درجة استفادة أغراض

التكلفة من هذه الأنشطة، ويتبع عملية التخصيص رقابة أداء الأنشطة وأغراض التكلفة بهدف الحصول على معلومات دقيقة تساعد الإدارة على اتخاذ أفضل القرارات. والشكل (1) يوضح آلية عمل النظام.

الشكل (1) العلاقات بين مختلف المصاريف، والأنشطة، والمنتجات، ومراحل عمل النظام



Source: Narcyz Roztocki et al, A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Company, Publication of State University of New York at New, Paltz/ Department of Business Administration, NY 12561, U.S. 1999, p.2.

2. تصنيف الأنشطة في نظام ABC

أما فيما يخص تصنيف الأنشطة في نظام ABC وحسب (R.Cooper) فهي التي يمكن أن تقوم بإنتاج منتج أو خدمة معينة حسب خاصية التسلسل أو الهرمية (hierarchies of activities)، وهي الخاصية الجوهرية التي تساهم في تخفيض العيوب الموجودة في نظم التكاليف التقليدية؛ بمعنى أنه يتم تصنيف الأنشطة التي يتم تحديدها في المنظمة إلى أربعة مجموعات رئيسية على النحو التالي:⁵

1.2 أنشطة على مستوى الوحدة (unit level activities)

تسمى كذلك بالأنشطة التي ترتبط بوحدة المنتج، وهي الأنشطة التي يتم أدائها من أجل إنتاج وحدة من منتج معين أو خدمة مقدمة، وعدد أنشطة مستوى الوحدة المنفذة متناسب مع الإنتاج وحجم المبيعات.

2.2 أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج (batch-level activities)

وهي الأنشطة التي يتم أدائها لكل دفعة إنتاجية، وذلك بغض النظر على عدد الوحدات في الدفعة أو عدد الأجزاء (مكونات) المنتج، أو كمية المواد في طلبية الشراء، أو عدد المنتجات المشحونة للزبائن؛ بمعنى أن هذه الأنشطة مستقلة أو لا تعتمد على عدد الوحدات في الدفعة مهما كان نوع هذه الدفعة (إنتاج، وأمر شراء...)، وعليه فإن مسببات التكلفة الخاصة بهذه الأنشطة التي تستخدم لتخصيص التكلفة (قد تكون أوامر إنتاج، وأمر حركات المعدات material movements، تنسيبات أوامر الزبون set-ups customer Orders، وأوامر الشراء) على المنتجات، الزبائن والخدمات التي تطلق أو تحدث (triggered) النشاط.

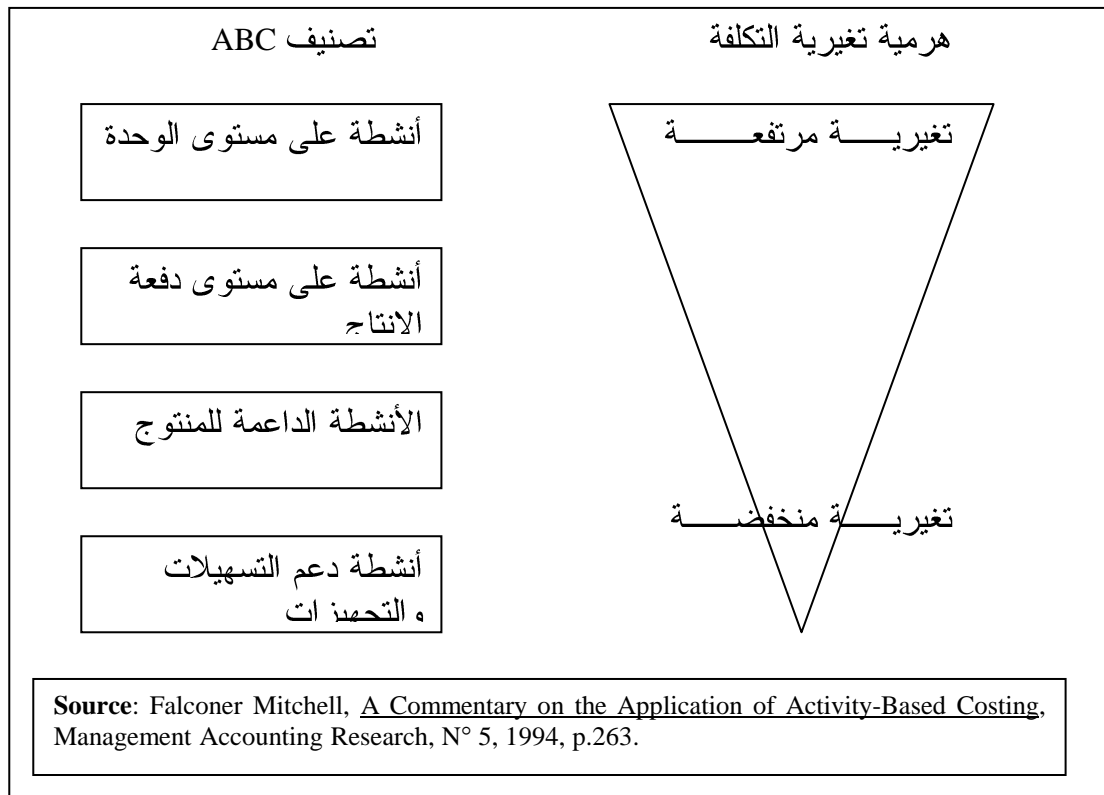
3.2 الأنشطة الداعمة للمنتوج (product-sustaining activities)

تسمى كذلك بالأنشطة على مستوى المنتج، وهي الأنشطة التي يتم أداؤها من أجل دعم إنتاج كل أنواع المنتجات أو الخدمات، ويتوسع هذا المفهوم إلى خارج المنظمة ليشمل أنشطة دعم الزبون (customer-sustaining activities)، التي تسمح للمؤسسة بالبيع إلى كل أصناف الزبائن، وهذا النوع من الأنشطة (سواء المتعلقة بالزبون أو المنتج) مستقل أو لا يعتمد على الإنتاج وحجم المبيعات، وأنشطة دعم الزبون لا تأخذ بعين الاعتبار (لا تعتمد) الحجم ومزيج الإنتاج أو الخدمات المباعة والمسلمة للزبون. ومن أمثلة هذه الأنشطة الداعمة تتضمن الصيانة (maintaining)، تحديث (updating) المنتجات، التجارب الخاصة (special testing)، توفير الآلات أو الوسائل لكل نوع من المنتجات أو الخدمات، تقديم الدعم التقني لكل نوع من المنتجات أو الخدمات. ونشير إلى أن كمية الموارد المستخدمة في أنشطة دعم المنتج والزبون من التعريف مستقلة عن كمية الإنتاج وحجم المبيعات، أما نظم التكاليف التقليدية فيتم الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة وبالتالي لا يمكن تتبع موارد دعم المنتج والزبون لكل نوع من المنتجات أو الخدمات.

4.2 أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات (facility sustaining activities)

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم عمليات المنظمة بصفة عامة؛ بمعنى أنها الأنشطة التي لا تتعلق بكل منتج أو خدمة أو زبون، وبالتالي فمواردها لا يمكن تتبعها لكل غرض تكلفة، ومن هذه الأنشطة على سبيل المثال لا الحصر: نشاط مدير التخطيط، مصاريف دعم القنوات، والنظافة، والأمن، أو كل ما يتعلق بالشؤون الإدارية، والشكل (2) يوضح هذه التقسيمات.

الشكل (2): تصنيف الأنشطة حسب نظام ABC



يمكن القول من خلال هذا التصنيف للتكلفة أو ما يسمى بهرمية التكلفة في نظام ABC أنه يقيس تكاليف الموارد المستعملة لأداء الأنشطة من المنتجات، والخدمات، والزبائن، في حين أن نظم التكاليف التقليدية تقيس تكاليف الموارد التي تم

الحصول عليها لأداء الأنشطة، وعليه فإن نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر دعامة للإدارة لاتخاذ أفضل القرارات من أجل تحسين أداء المنظمة. ويوضح الجدول (1) تصنيف هذه الأنشطة حسب الهرمية (hierarchies of activities) ومسبباتها.

وبما أن مسببات الأنشطة مرتبطة بالأنشطة التي تحدث فإنها تقسم حسب تقسيم الأنشطة التالي:⁶

أ. مسبب مستوى واحد (unit level driver): يفترض هذا المسبب زيادة المدخلات لكل وحدة أنتجت.

ب. مسبب مستوى الدفعة (batch level driver): يفترض تغير المدخلات لكل دفعة أنتجت.

ج. مسبب مستوى الإنتاج (product level driver): يفترض هذا المسبب ضرورة المدخلات لدعم الإنتاج لكل نوع مختلف من الإنتاج.

د. مسبب مستوى التسهيل (facility level driver): فالمسبب مرتبط بتركيب أو تسهيل العمليات الصناعية.

3. تصنيف التكاليف في نظام ABC

يتم تصنيف التكاليف في ظل نظام ABC في أحواض تكلفة مختلفة على أساس أنواع مختلفة من مسببات تكلفة (تخصيص التكلفة من أجل تحديد العلاقة سبب-نتيجة)، وبالتالي تستخدم خاصية هرمية التكلفة (hierarchies cost) حسب الأنشطة على النحو التالي:⁷

1.3 تكاليف مرتبطة بوحدة المنتج (output unit-level costs)

يعرّف هذا النوع من التكاليف حسب (C. T Horngren) بأنها "الموارد المستخدمة في سبيل تنفيذ الأنشطة المتعلقة بإنتاج السلع والخدمات، مثل تكاليف العملية الصناعية (الطاقة، الصيانة،...) التي لها علاقة مع نشاط عمل الآلات، وكذلك تكاليف الاستغلال (ساعات اليد العاملة المباشرة). فهذا النوع من تكاليف الأنشطة ترتفع مع كل وحدة إضافية من المنتجات".

2.3 تكاليف مستوى الدفعة (batch level costs)

يعرّف هذا النوع من التكاليف حسب (C. T Horngren) بأنها "الموارد المنفقة على الأنشطة المرتبطة بمجموع الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة، فتكاليف التركيب وتكاليف التموين تمثل تكاليف مستوى الدفعة في الصناعة. ويقسم هذا النوع من التكاليف إلى أنواع مختلفة من الدفعات:

أ. تكاليف دفعة التموين (procurement batch costs): تتضمن هذه التكاليف تكاليف تحرير طلبية الشراء، استلام المواد، الدفع للموردين.

ب. تكاليف دفعة التسليم (delivery batch costs): يتضمن هذا النوع تكاليف الاستلام من مواقع التخزين، فهذه التكاليف تحدث عند استقبال المنظمة للمواد.

ج. دفعة المهام (task batch): تسمى كذلك دفعة العملية في المصطلحات الصناعية، وتتضمن هذه تكاليف التركيب، وتكاليف فحص الجودة والرقابة.

د. دفعة المناولة (a hand-off-batch): هي كمية المنتجات الوسيطة المصدرة لإنتاج دفعة، وتتضمن تكاليف الفحص (المعاينة الخارجية external inspection).

فهذا التقسيم ليس له هدف محاسبي فحسب والمتمثل في تحديد قواعد تخصيص التكلفة، بل له هدف إدارة الإنتاج أيضا.

3.3 تكاليف الخط الإنتاجي (product sustaining cost)

يعرّف (C. T Horngren) هذا النوع من التكاليف بأنه "الموارد المنفقة على الأنشطة التي تتولى دعم المنتجات أو الخدمات. فتكاليف التصميم وتكاليف الهندسة هي أمثلة على هذا النوع من التكاليف.

4.3 تكاليف دعم التسهيلات (Facility sustaining cost)

يعرّفها (C. T Horngren) على أنها الموارد المنفقة على الأنشطة التي لا يمكن تتبعها على المنتجات أو الخدمات، فهي تدعم المنظمة في مجموعها؛ أي تتعلق بعمليات المنظمة بصورة كلية مثل تكاليف الإدارة العامة، الإمداد بالخدمات الإنتاجية والإدارية، ومباني، وتجهيزات، والتسخين، والإنارة. فهذه الأنشطة لا تركز على خصائص المنتج الظاهرة (جودة، والحجم، والمرونة) وبالتالي يجب أن لا ترى من ناحية المنتج.

4. مراحل عمل نظام التكلفة على أساس النشاط

يتضمن المرور على أربعة خطوات أساسية لبناء نظام التكلفة على أساس النشاط:⁸

المرحلة الأولى: جرد أنشطة المنظمة وخصائصها

تعتبر الأنشطة أساس نظام التكلفة على أساس النشاط، وهي النظرة الجديدة لتقسيم المنظمة إلى مجموعة أنشطة بدلا من تقسيمها إلى مجموعة وظائف في نظم التكاليف التقليدية. يعرف النشاط على أنه "سلسلة من المهام الأساسية نسبيا مستقرة ومتكررة وتساهم في إتمام هدف مشترك محدد بوضوح."⁹ يعرف النشاط كذلك بأنه "وصف للعمل الذي ينفذ في المنظمة، وهو توليفة من الأفراد والتكنولوجيا والمعدات والعمليات والبيئة التي تنتج منتوجا أو خدمة؛ فالنشاط ليس ضروريا لوجود الوظيفة أو القسم أو مركز تكلفة، بعض الأنشطة يمكن أن تقطع الحدود الوظيفية أو الأقسام مثل شحن طلبية، ف شراء المواد مثال لنشاط الذي يقطع الحدود التنظيمية (الشراء، والاستلام، ومراقبة الجودة، والتخزين، والحاسبة)."¹⁰ اذن فالنشاط هو عمل أو مهمة تؤدي في المنظمة من أجل تحقيق هدف معين ويعتبر مسبب رئيسي لحدوث التكلفة. في ظل نظام ABC فإنه يتم تقسيم المنظمة إلى مجموعة من الأنشطة لتعيين غرض التكلفة، ويتم تحديد عدد الأنشطة، خصائصها، وتجميع هذه الأنشطة داخل عمليات، وتتم هذه الأعمال بمقابلة المسؤولين بهدف تحديد الأنشطة بأكثر بدقة.

المرحلة الثانية: تخصيص التكاليف على مراكز تكلفة النشاط

بعد تحديد ووصف الأنشطة تأتي عملية تحديد تكلفة أداء أو تنفيذ كل نشاط؛ أو بمعنى آخر تكلفة الموارد المستهلكة خلال مدة معينة يجب أن تخصص على كل نشاط، تكلفة النشاط هي تكلفة الموارد المستهلكة من كل نشاط، والأنشطة تستهلك موارد مثل اليد العاملة، ومواد، وطاقة، ومن الضروري تحديد العامل المتسبب في تغيير تكلفة النشاط (بمسبب التكلفة) بهدف تتبع التكلفة، وباعتبار أن كل نشاط يستهلك موارد (يد عاملة، ومواد، وتجهيزات، وآلات،...) لذلك لا بد على إدارة المنظمة من مراجعة الوثائق المحاسبية حتى يمكنها وضع تحليل كمي لاستهلاكات الموارد بأسلوب يكشف عن العوامل التي تتحكم أو تحدد هذه الموارد، وهذا يسمى بمسبب الموارد؛ لأنه هو الذي يحدد لنا استهلاكات كل نشاط.

المرحلة الثالثة: اختيار مسببات تكلفة ملائمة لتخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة

من أجل تخصيص التكاليف المرتبطة بكل مركز تكلفة نشاط على المنتجات لا بد من اختيار مسبب تكلفة لكل مركز نشاط. مسببات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة تسمى مسببات تكلفة النشاط، ويوجد العديد من العوامل التي تؤثر

على اختيار مسبب تكلفة ملائم، منها أنه لا بد أن تقدم أفضل تفسير للتكاليف في كل حوض تكلفة نشاط، وأن مسبب التكلفة يجب أن يكون قابل للقياس وسهل، والبيانات نسبيا من السهل الحصول عليها وخاصة أو محددة مع المنتج. يعتبر مسبب النشاط حلقة وصل بين تخصيص تكاليف النشاط والمنتجات؛ بمعنى أنه يستخدم كأساس لتخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة (منتجات، وخدمات، وزبائن، وقنوات...) ويوضح العلاقة السببية بين النشاط ومسبب تكلفته. يعرف الباحثان (Turney و Raffish) مسبب تكلفة النشاط بأنه " كل عامل أو حدث (event) يتسبب في تغير تكلفة النشاط".¹¹ ويعرف كذلك على أنه " عامل يستخدم لتخصيص تكاليف النشاط على غرض التكلفة، فهو آلية لتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات وقياس ل تكرار أداء النشاط والجهود المطلوبة من أجل إتمام النتيجة النهائية".¹² إذن يمكن تعريف مسبب التكلفة بأنه العامل الذي له علاقة سبب-نتيجة مع التكلفة، أو هو العامل الذي يسبب تغير في تكلفة العمل المنفذ في المنظمة، ويستخدم كأساس لتخصيص تكلفة النشاط على المنتجات.

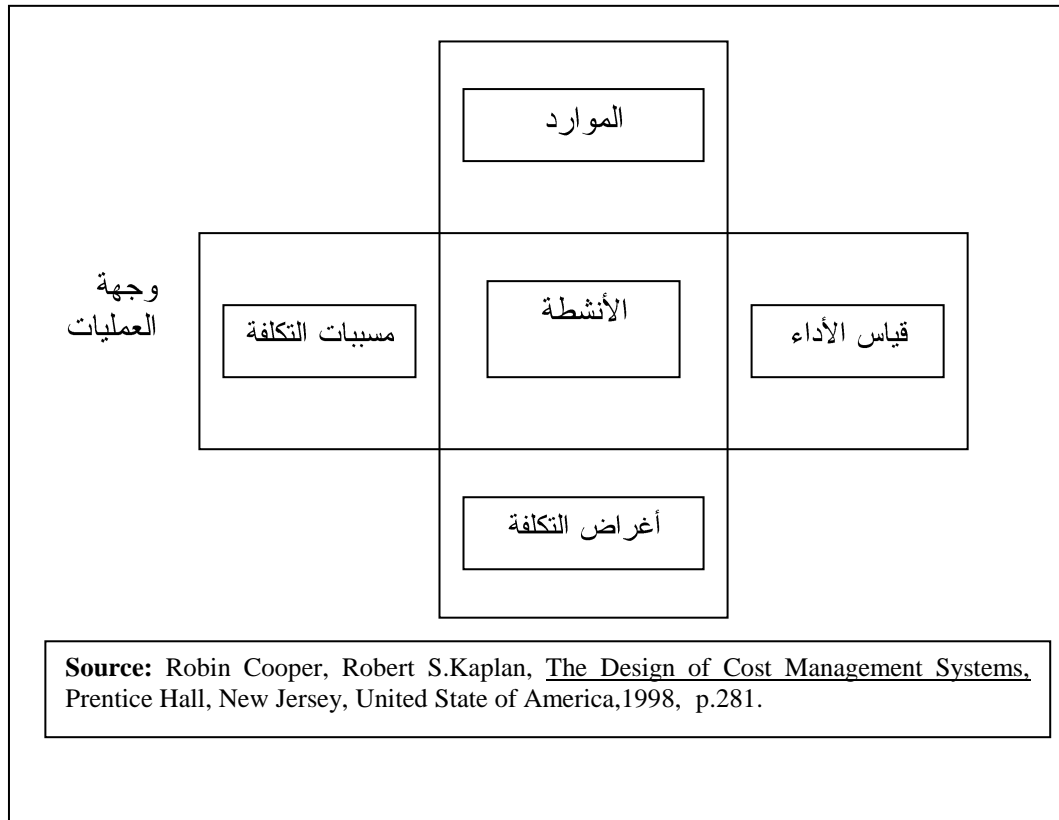
المرحلة الرابعة: تخصيص تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة

بعد تحديد مسبب النشاط، تأتي عملية تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، ويتم ذلك باستخدام مسببات الأنشطة؛ حيث يتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها فقط، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام ABC يحمّل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما نظم التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها، ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة أو غير دقيقة.

من خلال المراحل السابقة (عملية تحديد سعر تكلفة المنتج تحت نظام ABC) يمكن القول أن مبادئ النظام تتمحور حول مرحلتين أساسيتين، ففي المرحلة الأولى يتم تخصيص كل تكاليف الموارد على مراكز الأنشطة (الأنشطة الرئيسية) على أساس مسبب الموارد؛ حيث يتم تجميع كل عناصر التكلفة المرتبطة بنشاط واحد في حوض تكلفة، ولا بد من توفر خاصية التجانس في هذه الأحواض (بمعنى أن تكاليف الأنشطة في كل حوض تكلفة لها نفس العلاقة سبب-نتيجة cause-effect) مع اختيار مسبب التكلفة، وهي الفرضية الأساسية لنظام ABC، أما المرحلة الثانية فيتم تخصيص تكاليف كل حوض تكلفة (عناصر التكلفة المرتبطة بنشاط واحد) على المنتج على أساس استخدام المنتج لكل نشاط. وعليه فإن منهجية المحاسبة على أساس النشاط تقوم على قياس تكلفة الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، ثم ربط تكلفة الأنشطة بالأغراض النهائية التي تستفيد منها باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة، والمبدأ العام لنظام التكلفة على أساس النشاط هو " أن المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد".

وقد وضع (Turney) إطارا لنظام التكلفة على أساس النشاط يحتوي على وجهة التكلفة (cost view) ووجهة العمليات (process view). فوجهة التكلفة يمكن أن ينظر لها على أنها مرحلة بناء نموذج نظام ABC، وتتضمن المراحل الأساسية لعمليات النظام، وترتكز أولا على تحديد الموارد ثم تخصيص هذه الموارد على الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة، مما يساعد المنظمة على تحليل الأنشطة، وأخيرا تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، والهدف الأساسي من هذه العملية هو معرفة تكاليف الأنشطة وأغراض التكلفة. أما وجهة العمليات فينظر على أنها مرحلة استعمال نموذج المرحلة الأولى (وجهة التكلفة)، ومراحل وجهة العمليات تحتوي على إيجاد مسببات تكلفة الأنشطة واستعمال المعلومات لقياس الأداء، والعلاقة بين هذين الوجهتين ممثلة في الشكل التالي.

الشكل (3): وجهتي التكلفة والعمليات لنظام ABC
وجهة تخصيص التكلفة



5. التحليل الإستراتيجي للتكلفة

يعتبر الباحث Simmonds أول من أطلق مصطلح "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية" عام 1981، على مجموعة جديدة من أنشطة المحاسبة الإدارية التي ضمها إلى عمل المحاسب الإداري، يعرفها أنها توجه خارجي يتطلب تجميع وتحليل البيانات حول التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحصة السوقية والتدفقات النقدية واستخدام الموارد لكل من الأعمال (المنظمات) ومنافسيها، والبحث عن المؤشرات المتعلقة بالوضع التنافسي للمنظمة في الصناعة وتحليل إطار وضع المنافسين¹³؛ بمعنى أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي ربط محاسبة التسيير ووظيفة التسويق، وأشار إلى أن المحاسب الإداري لابد أن يعرف أنشطة ووظيفة التسويق والتي تتمثل في التخطيط والتسيير، ولابد أن تكون لهم مهارات ضرورية ومفاهيم حول إدارة الوضع التنافسي، وهذا يفرض عليهم البحث عن معلومات مالية عن المنافسين.¹⁴

مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية حسب Shank & Govindarajan أن دور معلومات التكلفة في المراحل الأربعة للإدارة إستراتيجية، والتي تتمثل في: صياغة الإستراتيجية واتصال الإستراتيجية وتنفيذ الإستراتيجية ورقابة الإستراتيجية، ويأخذ هذا الإطار بعين الاعتبار ثلاثة مواضيع: تحليل سلسلة القيمة، وتحليل الوضع الإستراتيجي وتحليل مسبات (محركات) التكلفة، لصياغة إطار يتعلق بالعلاقة بين الإستراتيجية والمحاسبة الإدارية، وهذا الإطار هو إدارة التكلفة الإستراتيجية؛ بمعنى أنه بأنه استخدام الإدارة لمعلومات التكلفة الموجه بوضوح إلى مستوى المراحل الأربعة لدورة الإدارة الإستراتيجية.¹⁵

إدارة التكلفة الإستراتيجية هي أكثر توسعا مقارنة بالتكاليف التقليدية، فهي استخدام معلومات التكلفة لتطوير أفضل الإستراتيجيات بهدف الحصول على ميزة تنافسية، بينما التحليل التقليدي للتكاليف فهو يدرس أو يبحث عن الأثر المالي للقرارات الإدارية الفردية، إدارة التكلفة الإستراتيجية تستخدم عن قصد معلومات التكلفة لدعم وتحسين إستراتيجية

الأعمال، ويمكنها أن تحسن هيكل تكلفة المنظمة وأداء المنتج أو الخدمة بتحليل آني لمسببات أو محركات تكلفتها والوضع الإستراتيجي وسلسلة القيمة لأفضل تقييم للقرارات الإستراتيجية والتي تتمثل في الإنتاج insourcing والأخرجة outsourcing بتحديد المزايا أو المنافع الممكنة لتكامل العمليات الداخلية مع كل من الزبون والمورد. فالكثير من المنظمات عرفت أهمية ومنافع إدارة التكلفة الإستراتيجية خلال مرحلة تصميم المنتج الجديد وبالخصوص التأكيد على تطبيقات هندسة المنافسة.¹⁶

أشار الباحث Wilson أن إدارة التكلفة الإستراتيجية هي محاسبة التسيير مع إدارة التسويق مقارنة مع الإستراتيجية؛ فهي تطور يحمل مزيج من مفاهيم التسويق ومحاسبة التسيير من أجل البحث عن ميزة تنافسية دائمة.¹⁷ ومنه يمكن القول أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي مدخل حديث يهتم بدراسة التكاليف من منظور إستراتيجي؛ بمعنى أنه توجه نحو السوق بتحليل تكاليف المنتجات والزبائن والمنافسين، بمعنى آخر تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة. والجدول التالي يبين الاختلافات بين التحليل الإستراتيجي للتكاليف ونظم التكاليف التقليدية.

الجدول (1): المقارنة بين التحليل الإستراتيجي ونظم التكاليف التقليدية للتكلفة

وجه المقارنة	الإدارة الإستراتيجية للتكاليف	محاسبة التكاليف التقليدية
التركيز	خارجي	داخلي
المنظور	تحليل سلسلة القيمة	إضافة القيمة
طريقة تحليل التكلفة	تحليل تكاليف مختلف مراحل كل سلسلة القيمة، بدء بالمورد إلى الزبون	تحليل تكاليف المنتج والزبون والوظيفة
هدف تحليل التكلفة	الأهداف التقليدية مع: تصميم تغيرات أنظمة إدارة التكلفة، والذي يعتمد أساسا على الموقف الإستراتيجي للمؤسسة، تحت إستراتيجية الريادة في التكاليف أو إستراتيجية التميز.	القياس والتوجيه وحل المشاكل، مع عدم أخذ بعين الاعتبار السياق الإستراتيجي
مفهوم مسبب التكلفة	مسببات تكلفة متعددة تتمثل في: مسببات هيكلية مثل: النطاق، المدى، والخبرة السابقة، والمستوى التقني، ودرجة التعقيد. مسببات تنفيذية مثل: الإدارة بالمشركة، وإدارة الجودة الشاملة، وكفاءة تصميم المصنع.	مسبب تكلفة واحد أساسي التكلفة هي دالة في الحجم
فلسفة رقابة التكلفة	رقابة التكلفة هي دالة مسبب التكلفة، يغير أو يعدل قيمة نشاط.	مدخل تخفيض التكلفة من خلال مراكز المسؤولية أو قضايا تكلفة المنتج
القرارات الإستراتيجية	قرارات الإنتاج أو الأخرجة التكامل الخلفي أو الأمامي تقييم قوة المورد والمشتري استغلال المنظمة للعلاقات المتداخلة مع الموردين والعملاء في إطار سلسلة القيمة الكلية للمنظمة.	تقارير حول تحليل التكلفة

Source: John K. Shank, *Strategic cost management: new wine or just new bottles?* J. Manage. Account. Res. 1, 1989, P.62, and Shank, J.K., Vijay Govindarajan, 1992. *Strategic cost management: the value chain perspective.* J. Manage. Account. Res. 4, P.196.

6. البعد الاستراتيجي لنظام التكلفة على أساس النشاط

إن أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط من المنظور الإستراتيجي تكمن فيما يلي:

أ. النظام له إمكانية تحسين الإدارة الإستراتيجية بتخفيض تشوه التكلفة، فالاستخدام الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج هو: تحديد ما إذا كانت المنظمة قادرة على المنافسة بفعالية في السوق، وتحديد الفرص للتكلفة المستهدفة؛ فعدم التأكد أو الخطأ في فهم التكلفة لتقدم المنتج إلى الزبون، يمكن أن يؤثر سلباً على المردودية، فالمنظمات يمكن أن تخسر أو تخطئ دخول السوق وتلغي فرص أو تخسر (تجهل أو تهمل) فرص لتحسين التكلفة. وبالتالي فالفهم الدقيق لتكاليف المنتج في المنظمات ذات المنتجات المتعددة والمعقدة يمكن أن يقدم ميزة تنافسية في سوق انخفاض أو تقلص الهامش، وزيادة دقة بيانات التكلفة من خلال النظام يسمح كذلك للمنظمة من تنفيذ إستراتيجية سوقها بأكثر فعالية، والاستعمال الاستراتيجي الآخر لنظام أ ب س هو قدرته على تتبع تكاليف النشاط على عدد مختلف من أغراض التكلفة، وهذا يسمح للمنظمة من تحديد القيمة لمختلف أغراض تكلفة المنظمة؛ فمثلاً ليس من الصعب تتبع الإيرادات المولدة من منطقة جغرافية، أو زبون أو مجموعة منتجات، فالتتبع الدقيق للأنشطة المرتبطة بأغراض التكلفة، الأرباح المولدة من مختلف أغراض التكلفة يمكن تحديدها، والأكثر أهمية بهذه المعلومة، الإدارة تطور معرفة حول مختلف أغراض التكلفة، مثل المستخدمين والزبائن، والمناطق، ومجموعة منتجات تؤدي إلى أفضل إدارة لتكاليف النشاط.¹⁸

ب. تطبيق النظام يوفر معلومات دقيقة حول الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة من أجل تخصيص تكاليف النشاط على أغراض التكلفة؛ بمعنى أنه يوفر معلومات حول تكاليف دقيقة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية من ناحية مزيج المنتجات، والموارد، والتسعير، وتحسين العمليات وتقييم أداء عمليات المنظمة، فاستخدامه يؤدي إلى الحصول على مزايا عملية (operational benefits)، بتحسين العمليات الإنتاجية، ومزايا إستراتيجية (strategic benefits)، والحصول على أفضل المعلومات من أجل تطوير المنتجات، الموارد، مزيج الإنتاج، إلغاء التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة، تحسين كفاءة العمليات الداخلية وإدارة الجودة الشاملة TQM.¹⁹

ج. تطبيقه يؤدي إلى الحصول على تكاليف إنتاج دقيقة؛ وذلك بهندسة التكلفة من أجل ربح حصة سوق مستهدف بسعر محدد مسبقاً مع ربح مقبول، بتخطيط خفض التكلفة من خلال دورة حياة المنتج كتكلفة مستهدفة.²⁰

د. يستخدم النظام في تحديد ما هي تكلفة الأشياء (what things cost)؛ بمعنى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يستعمل لوصف استخدام تحليل الأنشطة من أجل تحسين معالجة التكلفة، تقييم تكاليف الزبائن وارتباطها بالمردودية، معرفة تكاليف الأسواق وقنوات التوزيع، قياس تكاليف العقود، تحليل إستراتيجية ماذا ننتج ومن هم الزبائن، دعم تحليل القيمة الاقتصادية، تنمية الإيرادات بمساعدة الزبائن على فهم تخفيض التكلفة، من خلال استعماله لمنتجات وخدمات المنظمة، فهو يقدم مدخلاً أساسياً لاستهداف التكلفة، ويقدم معلومات للمقارنة المرجعية (benchmarking)، يساهم في كشف الأرباح الخفية والخسائر الخفية ويوفر معلومات مهمة من أجل موازنة العمليات.²¹

هـ. أشار (S.R.Kaplan و R.Cooper) أن نظام ABC هو نظام إستراتيجي له أهداف إدارة الأعمال، ودعم المنتجات، وتحليل مردودية الزبائن، وتوجيه القرارات الإستراتيجية.²²

و. أشار (Johnson و Kaplan) أن نظام ABC يوفر معلومات من أجل التخطيط الإستراتيجي، وإستراتيجية التميز، وإستراتيجية الريادة في التكلفة، ويساعد على تحديد الأنشطة الرئيسة وتحليل النظم وسياسات إدارة التكلفة.²³

ز. نظام التكلفة على أساس النشاط له تأثير كبير على مصممي المنتجات الجديدة أو الخدمات باعتبار أنه يحدد خصائص المنتج التي تسبب التكلفة، ومن ثم توفير عدة بدائل من أجل اختيار التصميمات التي لها مردودية أكثر وبتكلفة مستهدفة.²⁴

الخاتمة

من خلال هذه الورقة تبين أهمية وضرورة تبني نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل استراتيجي لإدارة التكلفة والأنشطة، من خلال معرفة الموارد بدقة ومعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، ومن ثم تحسين أداء الأنشطة التي تضيف قيمة وإعادة النظر أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛ بمعنى إعادة توزيع الموارد على منتجات المنظمة حسب الأنشطة التي استهلكها كل منتج لتحقيق الكفاءة والفعالية، وهذا بالضرورة يؤدي إلى تحسين أداء المنظمة بتخفيض زمن التنفيذ أو بإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛ لأنها تمثل تكلفة إضافية على المنظمة وعلى الزبون. فالإستراتيجية التنافسية هي أن تختار المنظمة الأسلوب الذي تتبعه للمنافسة بنجاح في أسواق منتجاتها وتقدم أفضل قيمة للزبون، والتحكم في التكلفة ومراقبتها، من خلال الاستغلال الأمثل للموارد في تخصيصها، يقدم أفضل إستراتيجية عمل لما السعر التنافسي يكون خاص والمنتجات الصناعية تكون معيارية. فتنطبق نظام التكلفة على أساس النشاط يعطي نظرة أكثر إستراتيجية للمنظمة حول تكاليفها.

الهوامش والمراجع

¹ S.Robert Kaplan, Management Accounting (1984-1994): Development of New Practice and Theory, Management Accounting Research, 5, 1994, p.248-249.

² Kyoung- Jac Kim, Ingoo Han, Nonlinear Cost Allocation Base on Optimal Cost driver Set in Activity Based Costing: Using Hybrid Genetic Algorithms and Artificial Neural Net Works, Fall Conference on Korea Expert Systems Society, 1998, p.2.

³ T. Charles Horngren, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice Hall International, Inc, 2001, p.196.

⁴ Wiriya Chongruk Sut, The Adoption of Activity Based Costing in Thailand, A Thesis for the Degree of Doctor of philosophy, Victoria University, June 2002, p.10.

⁵ S.Robert Kaplan, op. cit, pp.249-251.

⁶ Derya Eren Akyol et al, An Analysis of Activity Based costing in a Manufacturing System, International Journal of Information Technology, Volume1, N°1, 2004, p.54.

⁷ Yong-Wov Kim, Glenn Ballard, op. cit, p.5-6.

⁸ Colin Drury, Cost and Management accounting an Introduction, 6nd Edition, Thomson Learning, London, United Kingdom, 2006, P.360.

⁹ Yves Dupuy, Denis Travailé, op. cit, P.178.

¹⁰ Henry Martin, op. cit, P.239.

¹¹ Yong -Woo Kim, Glenn Ballard, Activity Based Costing and its Application to lean Construction, proceeding of the 9th Annual Conference of the International Group for Lean Construction, National University of Singapore, August, 2001, P.7.

¹² K.Donald Tham, Marks Fox, op. cit, PP.310-311.

¹³ Robin Roslender, Susan J. Hart, In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, Management Accounting Research 14, 2003, P.256

¹⁴ Simmonds, K., “Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example”, Accounting and Business Research, Vol. 42, 1982, pp. 207.

¹⁵ John K. Shank, Strategic cost management: new wine or just new bottles? J. Manage. Account. Res. 1, 1989, P.50,

¹⁶ Lisa M. Ellram, Linda L. Stanley, Integrating strategic cost management with a 3DCE environment: Strategies, practices, and benefits, Journal of Purchasing & Supply Management, 14, 2008, 180.

¹⁷Robin Roslender, Susan J. Hart, Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. Crit. Perspect. Account. 13, (2), 2002, 256.

¹⁸Monte R. Swain, Stanley E. Fawcett, Innovation in competitive manufacturing, chapter 31, American Management Association International, 2002, P.385-386.

¹⁹D. Rajive Banker et al, The Role of Manufacturing Practices in Mediating the Impact of Activity-Based Costing on Plant Performance, Accounting, Organization and Society, N° ×××, 2007, pp.1-5.

²⁰Stane Brignall, A Contingent Rationale for Cost System Design in Services, Management Accounting Research, N° 8, 1997, p.330.

²¹Arthure Andersen's, Activity-Based-management: Lessons from the ABM Battlefield, 2nd Ed, John Wiley & Sons, Inc, New York, 1999, p.4.

²²Tommi Lahikainen et al, Implementing Activity Based Costing in Enterprise Resource Planning System, Publications of the Tampere University of technology, Finland, 2000, p.5.

²³Wiriya Chongruksut, op.cit, p.48-53.

²⁴John Innes, Falconer Mitchell, op. cit. p.139.