

## دور نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية Activity based costing as strategic approach to improve competitive advantage

د.ساحري اليزيد

جامعة سطيف1 - الجزائر

[elyazid.sahri@univ-setif.dz](mailto:elyazid.sahri@univ-setif.dz)

تاريخ النشر: 2019/12/31

تاريخ القبول: 2019/9/21

تاريخ الاستلام: 2018/5/21

### الملخص:

نظام التكلفة على أساس النشاط هو نظام معلومات ظهر في الثمانينات نتيجة لعجز نظم التكاليف التقليدية ولتحسين اتخاذ القرارات الإستراتيجية. يتناول هذا البحث نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحسين الميزة التنافسية في الأسواق العالمية. فالنظام يلعب دورا مهما في تحسين الإستراتيجية التنافسية وتحسين جودة عملية اتخاذ القرارات، في الأسواق التي تشهد منافسة على أساس السعر والجودة.

- الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة على أساس النشاط؛ الإستراتيجيات التنافسية؛ الميزة التنافسية.
- تصنيف JEL: XNN ;XNN; XNN

### Abstract:

Activity based costing (ABC) is an Information System developed in the 1980s to overcome some of the limitations of traditional cost accounting and to improve its usefulness to strategic decision-making. This paper presents a framework to ABC system to enhance competitive advantage in global markets. In this era of intense competition on price and quality, ABC system plays an important role in improving competitive strategy and to enhance the quality of the decision-making process.

- **Keywords:** Activity-based Costing; competitive strategies; competitive advantage.
- **Jel Classification Codes :** XNN ; XNN; XNN

المؤلف المراسل: اليزيد ساحري، بريد التواصل: [yazidsahri@yahoo.fr](mailto:yazidsahri@yahoo.fr)

## 1- تمهيد :

أدت المنافسة إلى انخفاض في الهامش الإجمالي، وزيادة تعقد بيئة الأعمال؛ وتنوع كبير في المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن؛ وظهور التقنيات الجديدة التي أدت إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف الحالي للبيئة الصناعية، أما العمل المباشر في الكثير من الصناعات فقد تم تعويضه بالتجهيزات الآلية، فالسرعة الكبيرة والمتميزة للتغيرات التكنولوجية، أدت إلى انخفاض دورة حياة المنتج. وفي ظل هذه البيئة الجديدة أصبحت نظم التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة التي تتواءم وهذه المتطلبات، كما أثرت هناك شكوك حول مدى دقة وصحة هذه المعلومات، والتي قد تكون مضللة لمتخذي القرارات؛ نظراً لتأثير البيئة الحديثة بشكل كبير على هيكل التكاليف. كل هذه العوامل أدت إلى إعادة النظر في نظم التكاليف التقليدية، وتبني مداخل حديثة لها توجه إستراتيجي يتلاءم مع هذه البيئة، ومن هذه المداخل نظام التكلفة على أساس النشاط كأسلوب لإدارة التكلفة إستراتيجياً؛ يوفر معلومات هامة لاتخاذ القرارات وتقييم مردودية المنتجات والزبائن، ومن ثمة تحقيق ميزة تنافسية.

تغير البيئة الاقتصادية التي أثرت على العلاقة بين العرض والطلب، وسرعة رد الفعل والمرونة والتكيف والمنافسة الكبيرة بين المؤسسات والجودة، والبحث على ميزة تنافسية دائمة، والمرونة من عملية التدفق بالدفع إلى عملية التدفق بالسحب؛ بمعنى إنتاج ما سيتم بيعه وبدون تخزين، وتخفيض الأجل والبحث الدائم عن الجودة الشاملة، وتعدد كفاءات المستخدمين، والتنوع في المنتجات والخدمات.

وعليه فإن مسابقة هذه البيئة الحديثة يتطلب وجود نظام معلومات لمحاكاة التسيير فعال وقادر على توفير هذا القدر من المعلومات في الوقت والنوعية والتكلفة المناسبة. فلم تعد الإدارة بحاجة إلى معلومات ملائمة عن الجوانب الداخلية للتسيير فقط، وإنما امتدت حاجتها لتشمل البيئة الخارجية وما يسودها من متغيرات سريعة ومتباينة، وشدة المنافسة، والتركيز على رغبات العملاء بما يحقق وضعاً تنافسياً أفضل. كل هذه العوامل أدت إلى إعادة النظر في نظم محاسبة التكاليف التي أصبحت عاجزة عن توفير الكم الهائل من المعلومات، حتى يمكنها التكيف ومتطلبات هذه البيئة، فتبلورت أهمية الاعتماد على مدخل إدارة التكلفة على أساس النشاط باعتباره يوفر معلومات أكثر دقة على جميع المستويات سواء على المستوى التشغيلي أو الإستراتيجي. ومنه فإن إشكالية هذا البحث تتمثل في:

" ما هو دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين الميزة التنافسية؟ "

## فرضيات البحث

يرتكز هذا البحث على فرضية جوهرية تتمثل في:

"أن نظام التكلفة على أساس النشاط يلعب دوراً مهماً في تحسين الميزة التنافسية".

## أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهميته في أن:

- نظام التكلفة على أساس النشاط مدخل إستراتيجي حديث لتحسين وتحقيق ميزة تنافسية في ظل حاجة الإدارة إلى معلومات ملائمة عن الجوانب الداخلية للتسيير، وعن البيئة الخارجية وما يسودها من متغيرات، بما يحقق مركزاً تنافسياً أفضل.
- عدم ملائمة نظم التكاليف التقليدية على توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة الحديثة.
- قلة الأبحاث المنشورة التي تناولت نظام التكلفة على أساس النشاط.

## أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث في إبراز مايلي:

- أهمية نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لدعم الميزة التنافسية.
- عجز نظم التكاليف التقليدية عن تحليل ومراقبة التكاليف في البيئة الجديدة.

## منهج البحث

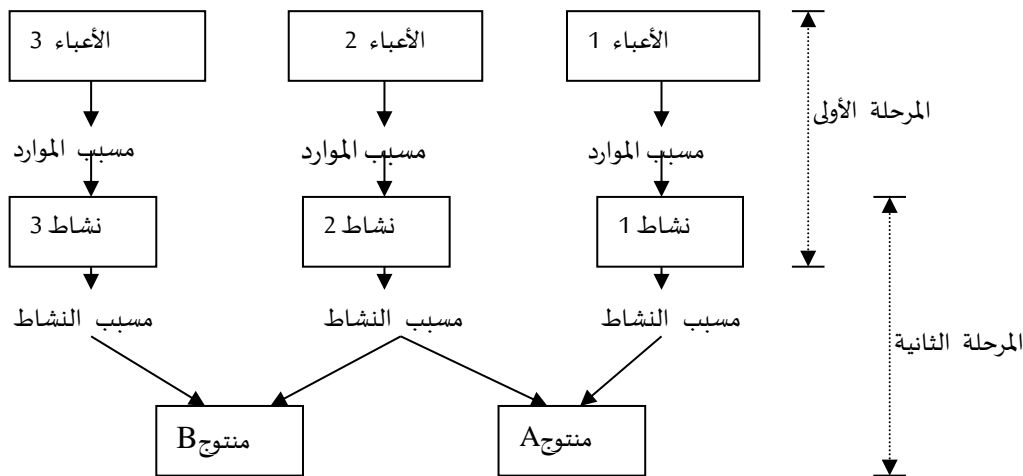
تم الاعتماد في إعداد هذا البحث على المنهج الاستقرائي، من خلال دراسة وتحليل مختلف نتائج الدراسات التي تناولتها أدبيات المحاسبة الإدارية، والتي تضمنت نظم التكاليف التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط والميزة التنافسية.

## II - مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط:

جاء مدخل نظام التكلفة على أساس النشاط (Activity Based Costing) نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة. ويعود الفضل في التوصل إلى نظام ABC إلى الأمريكيين (S.R Kaplan و R.Cooper)، اللذين كشفوا عنه في تقرير في مؤتمر في جوان من سنة 1986 بـ Harvard Business School، حيث تم في هذا المؤتمر تقديم ورقة بحث متميزة بعنوان الملائمة الضائعة "Relevance Lost" من طرف (Kaplan, 1994). (T.Johnson و S.R.Kaplan و R.Cooper)

تعددت تعريفات نظام التكلفة على أساس النشاط وفقا لعدة جهات نظر، فيعرف (CIMA) النظام على أنه " استخدام خاص للتكلفة، والموارد، وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة، بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار." (CIMA, 2001)، ويعرف كذلك على أنه " طريقة لتخصيص التكاليف على الأنشطة التي تستخدم 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." (kyoung, 1998) أما (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." (Horngren, 2001) وهناك من يعرفه بأنه " مدخل لتوزيع التكاليف غير المباشرة على مرحلتين على الوحدات المنتجة باستخدام مسببات تكلفة لمختلف الأنشطة، ففي المرحلة الأولى تخصص تكاليف الموارد على أحواض التكلفة والتي تتلاءم مع مختلف أنواع الأنشطة المنفذة من طرف المنظمة، أما المرحلة الثانية فيتم فيها تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات التي لها ربح وتخلق طلب على هذه الأنشطة." (Tzvi Raz, 1999) وقد عرف CAM-I نظام ABC بأنه " تجميع مالي وعملي لمعلومات الأداء التي تتبع الأنشطة الرئيسية للمؤسسة على تكاليف الإنتاج، فنظام ABC هو مدخل فيه أن التكاليف غير المباشرة تخصص على المنتج على أساس عدد الأنشطة المستهلكة من طرف هذا المنتج." (Gurses, 1999) ويعرفه آخر بأنه " نظام محاسبية التكاليف يرتكز على قياس التكلفة، وأداء الأنشطة، والمنتجات، والزبائن، 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." (Sut, 2002) 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 وتحقق التكلفة (تجميع للتكاليف التي لها مسبب واحد)، ومن ثم يتم تخصيص تكاليف هذه الأحواض على أغراض التكلفة (منتجات، وخدمات، وزبائن،...) 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 الأعباء، الأنشطة، المنتجات، 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,

## III- مقومات نظام التكلفة على أساس النشاط:

حدّد (S.R.Kaplan و R.Cooper) أهم العناصر التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس النشاط والتي تمثلت في العناصر التالية: (حلس، 2007)

## III.1. الموارد

تمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي يتم إدارتها لتنفيذ وأداء الأنشطة. فباستهلاك الموارد تحدث تكلفة، فهذه الأخيرة تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة الأنشطة للحصول على مخرجات، أو بمعنى آخر فالموارد هي كل الوسائل المتمثلة أساسا في الأفراد، والتجهيزات والمعدات، والمواد، والمعلومات، والتكنولوجيا، والخدمات، والتي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما، لتوليد مخرجات هذا النشاط. (Fievez, 1999)

## III.2. الأنشطة

تعتبر الأنشطة هي بؤرة التركيز في نظام التكلفة على أساس النشاط، وهي النظرة الجديدة لتقسيم المنظمة إلى مجموعة أنشطة بدلا من تقسيمها إلى مجموعة وظائف في نظم التكاليف التقليدية. فيعرف النشاط على أنه " سلسلة من المهام الأساسية نسبيا مستقرة ومتكررة وتساهم في إتمام هدف مشترك محدد بوضوح." (Yves Dupuy, 2003) ويعرّف كذلك على أنه " أي حدث أو معاملة تعتبر محرك تكلفة؛ بمعنى أنه يعمل كعامل مسبب لحدوث التكاليف في المنظمة." (نوريك، 2006، ويعرّف J.A.Brimson وC.Berliner) النشاط على أنه " مجموعة من الأعمال أو المهام المترابطة والمتناسقة التي تهدف إلى إضافة قيمة للغرض أو تسمح بتحقيق هذه القيمة في الأجل القصير أو في الأجل الطويل." ويضيفان بأن النشاط هو " توليفة من الأفراد، التكنولوجيا، مواد أولية، طرق والمحيط التي تقدم منتج أو خدمة معينة." (Arrégle, 2000)

من خلال التعاريف السابقة للنشاط يمكن تعريفه على أنه مجموعة من المهام المترابطة التي تهدف إلى تحقيق هدف مشترك وتعتبر مسبب رئيسي لحدوث التكلفة في المؤسسة.

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 رئيسة على النحو التالي: (Kaplan, 1994)

## III.2.1 أنشطة على مستوى الوحدة (Unit Level Activities)

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

## III.2.2 أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج (Batch-Level Activities)

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها 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، أمر شراء...)، وعليه فإن مسببات التكلفة الخاصة بهذه الأنشطة التي تستخدم لتخصيص التكلفة (قد تكون أوامر إنتاج، أوامر حركات المعدات material movements، تنصيبات أوامر الزبون set-ups customer Orders، وأوامر الشراء) على المنتجات، الزبائن والخدمات التي تطلق أو تحدث (triggered) النشاط.

## III.2.3 الأنشطة الداعمة للمنتج (Product-Sustaining Activities)

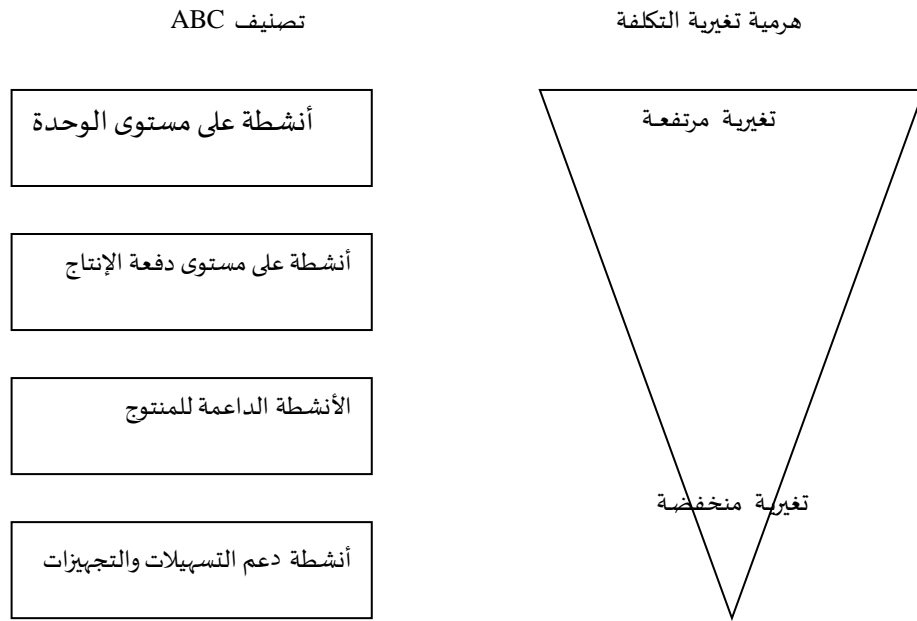
تسمى كذلك بالأنشطة على مستوى المنتج، وهي الأنشطة التي يتم أداؤها من أجل دعم إنتاج كل أنواع المنتجات أو الخدمات، ويتوسع هذا المفهوم إلى خارج المؤسسة ليشمل أنشطة دعم الزبون (customer-sustaining activities)، التي تسمح للمؤسسة بالبيع إلى كل أصناف الزبائن، وهذا النوع من الأنشطة (سواء المتعلق بالزبون أو المنتج) 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 مستقلة عن كمية الإنتاج وحجم المبيعات. أما نظم التكاليف

التقليدية فيتم الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة وبالتالي لا يمكن تتبع موارد دعم المنتج والزيون لكل نوع من المنتجات أو الخدمات.

### III. 2. 4 أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات (Facility Sustaining Activities)

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

#### الشكل (2): تصنيف الأنشطة حسب نظام ABC



Source: Falconer Mitchell, A Commentary on the Application of Activity-Based Costing, Management Accounting Research, N° 5, 1994, p.263.

يمكن القول من خلال هذا التصنيف للتكلفة أو ما يسمى بهرمية التكلفة في نظام ABC أنه يقيس تكاليف الموارد المستهلكة لأداء الأنشطة من المنتجات، والخدمات، والزيائن، في حين أن نظم التكاليف التقليدية تقيس تكاليف الموارد المستهلكة التي تم الحصول عليها لأداء الأنشطة، وعليه فإن نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر دعامة للإدارة لاتخاذ أفضل القرارات من أجل تحسين مردودية المؤسسة. ويوضح الجدول (1) تصنيف هذه الأنشطة حسب الهرمية (hierarchies of activities) ومسبباتها.

#### جدول (1): مراكز الأنشطة ومسبباتها حسب هرمية التكلفة

تصنيف الأنشطة	مراكز الأنشطة	مسببات الأنشطة
أنشطة على مستوى الوحدة	أنشطة الآلات مثل آلات الحفر والتقطيع والصبانة أنشطة العمل	ساعات عمل الآلات ساعات العمل البشري عدد وحدات المخرجات
أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج	عملية الأمر بالشراء عملية الأمر بالإنتاج إعداد الآلات والمعدات مناولة المواد	عدد الأوامر المنفذة عدد أذون استلام المواد وزن المواد المتناولة عدد مرات إعداد الآلات عدد ساعات إعداد الآلات
الأنشطة الداعمة للمنتج	التفتيش على الجودة	عدد مرات الفحص

عدد ساعات الفحص عدد الاختبارات عدد ساعات الاختبارات عدد أنواع القطع عدد ساعات التصميم عدد أوامر التغيير الهندسي	اختبارات المنتج إدارة مخزون القطع تصميم المنتج	
عدد ساعات الآلات عدد ساعات العمل البشري عدد العاملين عدد ساعات التدريب	معدات المصنع العامة إدارة تدريب الأفراد	أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات

المصدر: ري إتش جاريسون، إريك نوريك، (2006)، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، السعودية، ص ص. 230-229.

### III. 3 مسببات الموارد

تسمى كذلك مسببات المرحلة الأولى كما هو مبين في الشكل (1)، فتخصيص تكاليف الموارد (المرحلة الأولى) يتم باستخدام مسبب الموارد (resource driver)، فيعرف على أنه " مفتاح توزيع يسمح بتوزيع استهلاك مورد على عدة أنشطة." (Fievez, 1999) فهو " يقيس الموارد المستهلكة من الأنشطة ويستعمل نسبة التكاليف الكلية المخصصة على كل نشاط استعمل هذه الموارد."

واستنادا إلى هذه التعاريف يمكن تعريف مسبب الموارد على أنه " طريقة يتم بها تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة التي استهلكتها هذه الموارد، فهو مقياس لمعرفة استهلاكات كل نشاط من هذه الموارد." (K.Donald Tham, 2004)

### III. 4 مسببات الأنشطة

تسمى كذلك بمسببات المرحلة الثانية، ويعتبر مسبب النشاط (activity driver) حلقة وصل بين تخصيص تكاليف النشاط والمنتجات؛ بمعنى أنه يستخدم كأساس لتخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة (منتجات أو خدمات،...) ويوضح العلاقة السببية بين النشاط ومسبب تكلفته. فيعرف (Turney و Raffish) مسبب تكلفة النشاط على أنه " كل عامل أو حدث (event) يتسبب في تغير تكلفة النشاط." (Yong –Woo Kim, 2001) ويعرف كذلك على أنه " عامل يستخدم لتخصيص تكاليف النشاط على غرض التكلفة، فهو آلية لتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات و قياس لتكرار أداء النشاط والجهود المطلوبة من أجل إتمام النتيجة النهائية." (K.Donald Tham, 2004) ويعرف كذلك بأنه " عامل شبيه بمعدل تحميل المصاريف غير المباشرة لكنه لا يلد أن يمثل العامل الذي له تأثير كبير على سلوك المصاريف غير المباشرة في أحواض التكلفة." (Granof, 2000) Using Activity Based Costing to Manage More Effectively,

من خلال هذه التعاريف يمكن تعريف مسبب النشاط بأنه كل عامل يتسبب في تغيير التكلفة يستخدم كمعيار أو أساس لتخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة.

فعملية اختيار مسبب نشاط دقيق لتخصيص التكلفة يتوقف على كفاءة نظام ABC وذلك بتوفير معلومات جيدة حول العلاقات بين النشاط ومسببه. (kyoung, 1998) لذا لا بد على الإدارة أن تسعى للبحث عن مسببات تكلفة لها علاقة مقنعة أو منطقية بين السبب (النشاط الذي يستفيد) والنتيجة (استهلاك الموارد وعلاقة التكلفة). (Horngren, 2001)

### III. 5 مجمعات تكلفة النشاط:

عرف CAM-I أحواض التكلفة (cost pool) بأنه "تجميع لكل عناصر التكلفة المرتبطة بنشاط واحد." (Gurses, 1999) وتعرف كذلك بأنها "تجميع للتكاليف في أحواض نشاط تتلاءم مع مجموعة من العمليات المتشابهة أو الأنشطة المتجانسة ويحركها عامل مشترك." (Granof, Using Activity Based Costing to Manage More Effectively, 2000) ويعرف (Horngren) حوض التكلفة بأنه " مجموع التكاليف الفردية (individual cost) التي تخصص على أغراض التكلفة (cost object) باستعمال مسبب تكلفة واحد، ولا بد من أن تكون تكاليف حوض التكلفة لها مسبب من نفس العامل، هذا العامل هو مسبب التكلفة." (Horngren, 2001)

واستنادا إلى هذه التعاريف يمكن تعريف حوض التكلفة على أنه تجميع لكل عناصر التكلفة للأنشطة المتجانسة التي لها مسبب تكلفة واحد.

ويمكن القول أن الهدف من تحديد أنواع المسببات ومستوياتها هو معرفة الارتباطات بين الأنشطة ومسبباتها، باعتبار أن مسبب النشاط يفترض أنه يعكس ما هي أسباب النشاط حتى يؤدي أو ينجز، وما هو مسبب التكلفة لتغيير أداء النشاط. وعليه فإن نظام ABC مصمم من أجل تحسين دقة تقدير التكلفة باستعمال العديد من المسببات من أجل تتبع تكاليف الموارد المستهلكة من الأنشطة والمنتجات التي تخدم هذه الأنشطة.

وتجميع التكلفة في أحواض تكلفة متجانسة يسمح بالإجابة على ثلاثة أسئلة: (Michel, 1999)

ما هو نوع التكلفة؟ What Type of Cost?

كم هو مقدارها؟ How much of it?

أين تم إنفاقها؟ Where is it Incurred?

إذن فتجانس أحواض التكلفة هي الفرضية الأساسية لنظام ABC؛ بمعنى أن تكاليف الأنشطة في كل حوض تكلفة يجب أن تكون لها نفس العلاقة سبب-نتيجة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه العلاقة السببية يمكن أن تتغير حسب الحالات، وعليه فإنه لا بد من تحديث بيانات النشاط لضمان أن هذه المسببات ملائمة للاستعمال. (Yong –Woo Kim, 2001)

ويمكن القول أن فهم العلاقة بين النشاط ومسببه يسمح للإدارة من معرفة الأنشطة التي تحسن أداءها، من أجل الحصول على أفضل معلومات حول عملية تحسين الأداء.

وبما أن مسببات الأنشطة مرتبطة بالأنشطة التي تحدث فإنها تقسم حسب تقسيم الأنشطة التالي: (Akyol, 2004)

أ. مسبب لمستوى واحد (Unit Level Driver): والذي يفترض زيادة المدخلات لكل وحدة أنتجت.

ب. مسبب لمستوى الدفعة (Batch Level Driver): والذي يفترض تغير المدخلات لكل دفعة أنتجت.

ج. مسبب لمستوى الإنتاج (Product Level Driver): والذي يفترض ضرورة المدخلات لدعم الإنتاج لكل نوع مختلف من الإنتاج.

د. مسبب لمستوى التسهيل (Facility Level Driver): فالمسبب مرتبط بتركيب أو تسهيل بالعمليات الصناعية.

وبسبب تعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات فإنه يمكن استعمال عدة مسببات تكلفة، لكن تقسم غالبا حسب (S.R.Kaplan and R.Cooper) إلى نوعين أساسيين: (حلس، 2007)

أ-مسببات خاصة بالعمليات (Transaction Cost Drivers): يقوم هذا النوع من المسببات على عدد المرات التي يؤدي فيها النشاط الواحد، فهي تستعمل إذا ما كانت المنتجات تحتاج إلى نفس الكمية أو القدر من النشاط؛ فعلى سبيل المثال فإن الأنشطة الخاصة بجدولة تشغيل الآلات للإنتاج، وإصدار أمر الشراء وصيانة الآلات، يمكن أن تنجز وتستغرق نفس الجهود والوقت، بغض النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

ب-مسببات خاصة بالفترة الزمنية (Duration Cost Drivers): تركز هذه المسببات على الفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، ويستعمل هذا النوع في حالة اختلاف حجم النشاط اللازم تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلة هذا النوع من المسببات ساعات العمل المباشر، وساعات الفحص، وساعات تهيئة الآلة للتشغيل.

#### IV- 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: (Yong –Woo Kim, 2001)

#### IV. 1 تكاليف مرتبطة بوحدة المنتج (Output Unit-Level Costs)

يعرف 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.IV 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 التمويل تمثل تكاليف مستوى الدفعة في الصناعة. ويقسم هذا النوع من التكاليف إلى أنواع مختلفة من الدفعات:

أ. تكاليف دفعة التمويل (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 المؤسسة 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.IV 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.IV 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 المؤسسة في مجموعها؛ أي تتعلق بعمليات المؤسسة 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.

## V. المخرجات

تتمثل مخرجات نظام ABC في أغراض التكلفة التي تستهلك خدمات مختلف الأنشطة، وهذه الأغراض تتضمن (منتجات، خدمات، زبائن، مشاريع، دفعات، قنوات التوزيع... الخ)، ويتم الربط بين أغراض التكلفة وتكاليف الأنشطة باستخدام مسببات تكاليف الأنشطة. ففي أدبيات ABC مصطلح غرض التكلفة يفسر الأنشطة المنفذة في المؤسسة، فالمنتجات، والخدمات، والزبائن، تعتبر أغراض تكلفة تكون سببا مفسرا للماذا نفذت الأنشطة. (K.Donald Tham, 2004)

## VI. مراحل عمل نظام التكلفة على أساس النشاط:

من أجل تحديد تكلفة غرض التكلفة في ظل نظام ABC لابد من المرور بالمراحل التالية: (Patrick, 1999)

## المرحلة الأولى: جرد عمليات وأنشطة المؤسسة وخصائصها

في ظل نظام ABC فإنه يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة لتعيين غرض التكلفة، ويتم تحديد عدد الأنشطة، خصائصها ومستوى تفصيلها الذي يعتمد على درجة تعقيد الهيكل التنظيمي ودرجة الدقة التي تريدها المؤسسة، وتجميع هذه الأنشطة داخل عمليات، وتتم هذه الأعمال بمقابلة المسؤولين بهدف تحديد الأنشطة بأكثر دقة. هذا وتجدر الإشارة أنه (في هذه المرحلة) من غير المفيد والملائم تحديد عدد كبير من الأنشطة، لذلك لابد من التركيز إلا على الأنشطة الرئيسية حتى يمكن للمؤسسة التحكم فيها ومراقبتها.

## المرحلة الثانية: البحث عن العوامل المفسرة لاستهلاك الأنشطة للموارد

من الضروري تحديد العامل المتسبب في تغيير تكلفة النشاط (بمسبب التكلفة) بهدف تتبع التكلفة، وباعتبار أن كل نشاط يستهلك موارد (يد عاملة، مواد، تجهيزات، آلات، ...) فمن الصعب تحديد استهلاك الموارد ومسبباتها، لذلك لابد على إدارة



المؤسسة من مراجعة الوثائق المحاسبية حتى يمكنها وضع تحليل كمي لاستهلاكات الموارد بأسلوب يكشف عن العوامل التي تتحكم أو تحدد هذه الموارد.

#### المرحلة الثالثة: حساب استهلاك الموارد لكل نشاط

في هذه المرحلة يتم تحليل استهلاك الموارد من كل نشاط، من خلال تجميع المصاريف حسب طبيعتها وتقسيم كل من هذه المصاريف على الأنشطة المعنية. وتجدر الإشارة إلى أن مفاتيح توزيع الموارد على مختلف الأنشطة المستعملة لا بد أن تكون ملائمة مع مسببات الموارد.

#### المرحلة الرابعة: بناء مسبب النشاط وحساب تكلفته الوحودية

معرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة هي أساس البناء وحساب التكلفة الوحودية لمسببات الأنشطة، لذا لا بد من توفر شرطين في مسببات الأنشطة:

1- إمكانية ترجمتها إلى وحدة عمل (unité d'oeuvre)؛ حيث يتم حساب تكلفتها الوحودية ومن ثم حساب سعر تكلفة المنتج أو الخدمة حسب عدد وحدات العمل المستهلكة من غرض التكلفة، وهذا يفترض وجود علاقة خطية بين تكلفة النشاط وعدد المسببات المستهلكة.

2- اختيار مسبب واحد لكل نشاط بهدف تحديد استهلاك غرض التكلفة من هذا النشاط، والتي تساوي إلى مجموع التكلفة الوحودية لمسبب النشاط مضروبة بعدد المسببات المستهلكة من هذا النشاط.

#### المرحلة الخامسة: حساب تكلفة المنتجات

بعد معرفة التكلفة الوحودية لكل مسبب نشاط، تأتي عملية تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، ويتم ذلك باستخدام مسببات الأنشطة؛ حيث يتم تحميل المنتج إلا بتكاليف الأنشطة التي استهلكها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام ABC يحتمل 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.

#### المرحلة السادسة: استغلال نتائج النظام للمساعدة في عملية التسيير

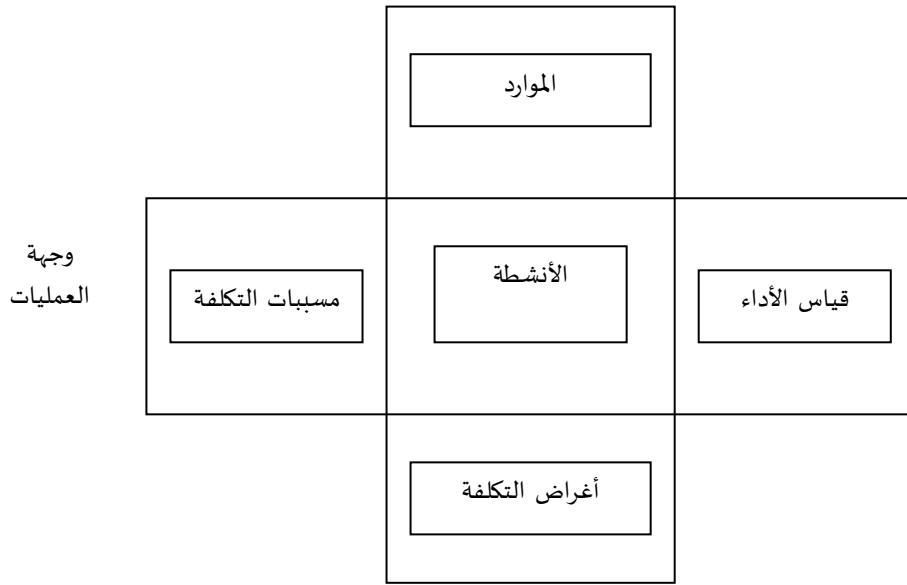
في هذه المرحلة يتم استغلال كل المعلومات التي يوفرها النظام ثم القيام بعملية تحليلها لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للمنتج والزبون (بهدف إلغاء الأنشطة التي لا تضيف أية قيمة)، وتحديد العمليات الأساسية، ورقابة التكاليف بهدف تحسين الأداء.

من خلال المراحل السابقة (لعملية 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 effect-cause) 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 المؤسسة 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)، ومرآحله 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



Source: Robin Cooper, Robert S.Kaplan, *The Design of Cost Management Systems*, Prentice Hall, New Jersey, United State of America, 1998, p.281.

## VII. الإستراتيجيات التنافسية:

الإستراتيجيات التنافسية هي اختيار كيف للمنظمة أو وحدة الأعمال أن تنافس في صناعة أو في سوق معين. حسب M.Porter أن تحقيق ميزة تنافسية يتوقف على ثلاثة استراتيجيات تتمثل في: الريادة في التكلفة أو التميز أو التركيز. تسمى هذه الإستراتيجيات بالإستراتيجيات العامة لأنه يمكن تطبيقها في أي صناعة كانت، وتصنف ضمن مستوى إستراتيجية الأعمال، والجدول التالي يوضح هذه الإستراتيجيات.

الجدول (2): الإستراتيجيات التنافسية لـ M.Porter

التميز الإستراتيجي		المجال المستهدف
تحدد من الزبون	التمركز بالتكلفة المنخفضة	
إستراتيجية التميز	إستراتيجية قيادة التكلفة	المجال الصناعي
إستراتيجية التركيز (التميز)	إستراتيجية التركيز (التكلفة المنخفضة)	تقسيم السوق

Source: Michel E. Porter, *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors: With a New Introduction*. The Free Press, New York, United State of America, 1998b, P.39.

## VII.1. إستراتيجية الريادة في التكلفة

ترتكز هذه الإستراتيجية على تحسين الكفاءة ومراقبة التكاليف من خلال مختلف وظائف المنظمة؛ بمعنى أنها تسعى لتخفيض تكاليف المنتج في صناعة معينة بإتباع مختلف المداخل، والتي تتمثل أساسا في اقتصاديات حجم الإنتاج وتأثير منحني التعلم ومراقبة التكاليف الثابتة وتخفيض تكاليف وظائف سلسلة الإمداد، والتي تتمثل أساسا في البحث والتطوير وتصميم المنتج والخدمات وقوة البيع والإشهار. (Porter, 1998b).

## VII. 2 إستراتيجية التميز

حسب هذه الإستراتيجية فإن المؤسسة تبحث على التميز في صناعة معينة على مستوى بعض الخصائص التي يعتمد عليها الزبون في شراء منتج أو خدمة المؤسسة؛ بمعنى أن منتجات وخدمات المنظمة تلبى احتياجات الزبون وتقدم له قيمة لا توجد لدى المنافسين؛ هذه الخصائص تتمثل إما في الجودة أو أفضل خدمات ما بعد البيع أو أكثر ملائمة ونجاعة أو سرعة إجابة الزبون أو الابتكار، ومن ثم الحصول على ولاء الزبون وحصة سوقية. (Porter, 1998b)

## VII. 3 إستراتيجية التركيز

تبحث هذه الإستراتيجية على تحقيق الميزة التنافسية بالتركيز على سوق أو جزء من سوق أو مجموعة من الزبائن في صناعة معينة، ومن ثم تفصيل إستراتيجيتها لخدمة هذا السوق وإلغاء الأسواق الأخرى، وتعتمد هذه الإستراتيجية على متغيرين أساسيين: إستراتيجية الريادة في التكلفة أو إستراتيجية التميز أو كلاهما. (porter, 1998a)

## VIII. التحليل الإستراتيجي للتكلفة

يعتبر Simmonds أول من أطلق مصطلح "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية" عام 1981، على مجموعة جديدة من أنشطة المحاسبة الإدارية التي ضمها إلى عمل المحاسب الإداري، يعرفها بأنها توجه خارجي يتطلب تجميع وتحليل البيانات حول التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحصة السوقية والتدفقات النقدية واستخدام الموارد لكل من الأعمال (المنظمات) ومنافسها، والبحث عن المؤشرات المتعلقة بالوضع التنافسي للمنظمة في الصناعة وتحليل إطار وضع المنافسين (Robin Roslender, 2003)؛ بمعنى أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي ربط محاسبة التسيير ووظيفة التسويق، وأشار إلى أن المحاسب الإداري لا بد أن يعرف أنشطة وظيفة التسويق والتي تتمثل في التخطيط والتسيير، ولا بد أن تكون لهم مهارات ضرورية ومفاهيم حول إدارة الوضع التنافسي، وهذا يفرض عليهم البحث عن معلومات مالية عن المنافسين. (Simmonds, 1982)

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 مسببات (محركات) التكلفة، لصياغة إطار يتعلق بالعلاقة بين الإستراتيجية والمحاسبة الإدارية، وهذا الإطار هو إدارة التكلفة الإستراتيجية؛ بمعنى أنه يستخدم الإدارة لمعلومات التكلفة الموجه بوضوح إلى مستوى المراحل الأربعة لدورة الإدارة الإستراتيجية. (Shank, 1989)

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 و أداء المنتج أو الخدمة بتحليل أني 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. (Lisa M. Ellram, 2008)

أشار 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. (Robin Roslender S. J., 2002) 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.

## IX. أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة

التقنيات الجديدة للتحليل الإستراتيجي للتكاليف تتمثل في نظام تكاليف الجودة ونظام التكلفة المستهدفة وتحليل وضع المنافسين وتحليل سلسلة القيمة ونظام تكلفة دورة الحياة life cycle costing ونظام التكلفة على أساس النشاط، والذي يعتبر أساس هذا البحث. والجدول التالي يبين الاختلافات بين التحليل الإستراتيجي للتكاليف ونظم التكاليف التقليدية.

الجدول (3): 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، والمدى، والخبرة السابقة، والمستوى التقني، ودرجة التعقيد. مسببات تنفيذية مثل: الإدارة بالمشاركة، 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, (1989), Strategic cost management: new wine or just new bottles? J. Manage. Account. Res. 1, P.62, and Shank, J.K., Vijay Govindarajan, (1992). Strategic cost management: the value chain perspective. J. Manage. Account. Res. 4, P.196.

#### X. نظام التكلفة على أساس النشاط والميزة التنافسية:

إن أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية تكمن فيما يلي:

- أ. ربط نظام ABC بالإستراتيجيات التنافسية (الجودة، والنمو، والتخصّص، والريادة في التكلفة التكلفة، والتركيز...) عامل مهم في عملية إنجاح النظام ومواجهة المنافسة، لأن معلومة النظام مهمة لتحسين المكانة التنافسية ومردودية المؤسسة؛ بمعنى أنه إذا كانت المؤسسة تطبق إستراتيجية الريادة في التكلفة، فنظام ABC يقوم بتقييم دقيق للمنتج أو تكاليف العملية من أجل التصميم؛ لمعرفة تكاليف الزبون، وبالتالي فالربط بينهما هو ضروري. ففي دراسة أجريت من طرف (cost management group of the institution of management) وضحت أنه لا يمكن تحويل الموارد الكافية لتطبيق النظام كون أن تطبيقه يتطلب إستراتيجيات أخرى مثل إدارة الجودة الشاملة، ونظام الوقت المحدد JIT، وبطاقة الأداء المتوازن (balanced scorecard). (Sut, 2002)
- ب. تطبيق نظام ABC يؤدي إلى فهم جيد لمسببات التكلفة التي تولد هذه الأخيرة، ومن ثم تركيز جهود الإدارة على معرفة كيفية استهلاك الموارد وإدارة الأنشطة بكفاءة؛ باعتبار أن المعلومات التي يوفرها النظام ناجعة ووسيلة لدعم واتخاذ أفضل القرارات الإستراتيجية حول المنتجات والعمليات والتأثير على عملية تصميم الأنشطة. (Nitza Geri, 2005)
- ج. 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، الموارد، التسعير، تحسين 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. (Banker, 2007)

د. 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. (Brignall, 1997)

هـ. 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 وارتباطاتها بالمردودية، معرفة تكاليف الأسواق وقنوات التوزيع، قياس تكاليف العقود، تحليل إستراتيجية ماذا نتج ومن هم الزبائن، دعم تحليل القيمة الاقتصادية، تنمية الإيرادات بمساعدة الزبائن على فهم تخفيض التكلفة، من خلال استعماله لمنتجات وخدمات المؤسسة، فهو يقدم مديلاً أساسياً لاستهداف التكلفة، ويقدم معلومات للمقارنة المرجعية (benchmarking)، يساهم في كشف الأرباح الخفية والخسائر الخفية ويوفر معلومات مهمة من أجل موازنة العمليات. (Andersen's, 1999)

و. يساعد نظام ABC على تحسين المردودية، توجيه مزيج الإنتاج وقرارات الاستثمار، والاختيار من بين بدائل المورد، والمفاوضة حول السعر، والجودة، والتصميم، والتسليم، وخدمات ما بعد البيع، والكفاءة في توزيع الموارد، وخدمة العمليات لاستهداف الأسواق، وتقسيمات الزبائن، وتحسين قيمة منتجات وخدمات المنظمة، وفهم سلوك التكلفة من خلال عملية تحليل ABC؛ بمعنى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعمل على جمع وتحليل البيانات لتحسين اتخاذ القرار على المستويين العملي والإستراتيجي، بالإضافة إلى ذلك أن تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (activity based management) يركز على نظام ABC. فنظام التكلفة على أساس النشاط هو وقود أو محرك ABM، (this is the Essence of ABM)؛ أو بمعنى آخر نظام ABM هو نظام ABC في العمل (الفعال)، (ABM is ABC in Action)، ويساهم في تدعيم النظرة الأفقية أو العرضية للمؤسسة. (CIMA, 2001)

ز. 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. (Lahikainen, 2000)

ح. 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. (Sut, 2002)

ط. 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 بتكلفة مستهدفة. (Mitchell, 1994)

ي. نمذجة التكلفة، في ظل نظم التكاليف التقليدية تصنف التكلفة إلى تكلفة متغيرة وأخرى ثابتة، أما في نظام التكلفة على أساس النشاط فيصنفها بطريقة أكثر دقة لتحليل التكلفة من أجل النمذجة؛ بمعنى أن تصنيف نظام ABC للتكلفة أكثر واقعية، وبالتالي يستخدم هرمية الأنشطة التي تعكس المستويات المختلفة التي تتغير على النحو التالي: (Mitchell, 1994)

للوحدة (unit): تتأثر التكلفة بكل وحدة مضافة من الإنتاج.

للدفعة (batch): أين الدفعة الإضافية مطلوبة لتعديل التكلفة.

للإنتاج (product): التكلفة محددة بوجود منتج أو مجموعة من المنتجات.

للتسهيل (facility): تعتمد التكلفة على تموين الطاقة الإنتاجية في شكل مخططات إنتاج.

فهذه النمذجة تسمح للمنظمة بتحديد استهلاكات كل نشاط بدون أية ضياع، ومن ثم الاستغلال الأمثل للموارد وبالتالي تحسين المردودية.

## IX. الخاتمة:

يعد التحكم في التكاليف وإدارتها مصدراً مهماً لتحقيق ميزة تنافسية، وعليه فإن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق هذه الميزة، أو المساهمة في تحسينها، من خلال الاستغلال الأمثل للموارد بتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها، وكذلك إدارة الأنشطة؛ وذلك بمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة، من منظور الزبون، والعمل على حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يعني تحسين الأداء الكلي للمنظمة ومن ثم تحسين ربحيتها.

1. Akyol, D. E. (2004). An Analysis of Activity Based costing in a Manufacturing System. International Journal of Information Technology .
2. Andersen's, A. (1999). Activity-Based-management: Lessons from the ABM Battlefield, 2 nd Ed. New York: John Wiley & Sons, Inc.
3. Arrégle, J. L. (2000). Les Nouvelles Approche de la Gestion des Organasation. Paris, France: economica.
4. Banker, D. R. (2007). The Role of Manufacturing Practices in Mediating the Impact of Activity-Based Costing on Plant Performance. Accounting, Organization and Society, N° xxx , 1-5.
5. Brignall, S. (1997). A Contingent Rationale for Cost System Design in Services. Management Accounting Research, N° 8 .
6. CIMA, T. C. (2001). Technical Briefing Developing and Promoting Strategy-Activity Based Management- an Overview. London: CIMA.
7. Fievez, J. (1999). La Méthode U.V.A -Du Contrôle de Gestion à la Maîtrise du Profit- Une Approche Nouvelle en Gestion, édition , , p.62. Paris, France: Dunod.
8. Granof, H. (2000). Using Activity Based Costing to Manage More Effectively. the Price water House Coopers Edoment for the Business of Government.
9. Granof, H. (2000). Using Activity Based Costing to Manage More Effectively. he Price water House Coopers Edoment for the Business of Government.
10. Granof, H. (2000). Using Activity Based Costing to Manage More Effectively. the Price water House Coopers Edoment for the Business of Government.
11. Granof, H. (2000). Using Activity Based Costing to Manage More Effectively. the Price water House Coopers Edoment for the Business of Government.
12. Gurses, A. P. (1999). An Activity Based Costing and Theory of Constraints Model for Product, Mix Decisions. Virginia: Blacksburg.
13. Horngren, T. .. (2001). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. united state: Prentice Hall International, Inc.
14. K.Donald Tham, M. F. (2004). Determining requirements and specifications of enterprise information systems for profitability. ICEIS: Information systems analysis and specification.
15. Kaplan, S. (1994). Management Accounting (1984-1994): Development of New Practice and Theory. Management Accounting Research , 247–260.
16. kyoung, J. K. (1998). Nonlinear Cost Allocation Base on Optimal Cost driver Set in Activity Based Costing: Using Hybrid Genetic Algorithms and Artificial Neural Net Works. Korea Expert Systems Society. korea: Korea Expert Systems Society.
17. Lahikainen, T. (2000). Implementing Activity Based Costing in Enterprise Resource Planning System. Finland: Publications of the Tampere University of technology.
18. Lisa M. Ellram, L. L. (2008). Integrating strategic cost management with a 3DCE environment: Strategies, practices, and benefits . Journal of Purchasing & Supply Management, 14 .
19. Michel, L. (1999). Which ABC? Accounting Based on Causality rather than Activity Based Costing. European Management Journal .
20. Mitchell, F. (1994). A Commentary on the Application of Activity-Based Costing. Management Accounting Research, N° 5 .

21. Nitza Geri, B. R. (2005). Relevance Lost: The Rise and Fall of Activity-Based Costing. Human Systems Management, N° 24 .
22. Patrick, B. (1999). contrôle de gestion –cours et applications-. France: Vuibert.
23. porter, M. (1998a). Competitive Advantage, Creating and Sustaining Superior Performance, With a New Introduction. United State of America: The free Press, New York.
24. Porter, M. E. (1998b). Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors: With a New Introduction. United State of America: The Free Press, New York.
25. Robin Roslender, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. Management Accounting Research 14 .
26. Robin Roslender, S. J. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. Crit. Perspect. Account 13, (2) .
27. Shank, J. K. (1989). Strategic cost management: new wine or just new bottles? . Management Accounting Research .
28. Simmonds, K. (1982). Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example. Accounting and Business Research, Vol. 42 .
29. Sut, W. C. (2002). The Adoption of Activity Based Costing in Thailand, A Thesis for the Degree of Doctor of philosophy. united state: Victoria University.
30. Tzvi Raz, D. E. (1999). Activity Based Costing for projects. International Journal of Projects Management .
31. Yong –Woo Kim, G. B. (2001). Activity Based Costing and its Application to lean Construction, proceeding of the 9th Annual Conference of the . International Group for Lean Construction. Singapore: National University of Singapore.
32. Yves Dupuy, D. T. (2003). Les Bases de la Comptabilité Analytique de Gestion. Paris, France: economica.
33. حلس, س. ع. (2007). نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات. مجلة الجامعة الإسلامية، (سلسلة الدراسات الإنسانية. 220-224، )
34. نوريك, ر. إ. (2006). المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد. السعودية: دار المريخ.