

اعتبارات وخطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط

١/٤ اعتبارات تطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط

أهم الاعتبارات والمقومات الواجب اخذها فى الحسابان عند تطبيق تكاليف النشاط بما يلى:

١/١/٤ موقف الإدارة

- من أهم العوامل لنجاح تطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط هو موافقة الإدارة على تطبيق هذا النظام والحصول على تأييد الإدارة فى تسهيل وإنجاح عملية تطبيق النظام.

- الهدف من النظام مساعدة الإدارة بتقديم المعلومات الضرورية التى تساعد على اتخاذ قرارات سليمة، لكن غالبا ما يحدث مقاومة لعملية التطوير لنظام التكاليف فى المنشأة وخاصة من جانب المستويات الإدارية الوسطى والتنفيذية.

ولذا لتأمين قبول النظام لابد من إشراك المنشأة منذ البداية فى مراحل التخطيط لتطبيق النظام وإشراك جميع المستويات الإدارية ورؤساء الإدارات والأقسام بالمنشأة.

ومن الاقتراحات التى من شأنها الحصول على موافقة الإدارة وإقناعها:

(١) إطلاع الإدارة على النجاحات التى حققتها بعض الشركات الأخرى التى طبقت النظام.

(٢) عقد بعض السمنارات والمحاضرات للتعريف بالنظام ومقوماته والفوائد المتوقعة من تطبيقه.

(٣) تكليف فريق عمل مصغر بالمنشأة لإظهار مزايا نظام تكاليف النشاط وفوائد تحديث النظام.

(٤) اختيار احد الوحدات أو الأقسام التى تعاني ضياع فى الوقت والجهد وتطبيق النظام بها لإثبات أهمية النظام للمنشأة.

٢/١/٤ ملائمة النظام لظروف ومتطلبات المنشأة

هناك تفاوت فى استفادة المنشآت من هذا النظام يرجع لطبيعة النشاط والظروف التى تعمل فى ظلها وكذلك متطلبات كل منشأة من المعلومات التى يقدمها نظام التكاليف، وللوصول إلى مدى ملائمة نظام محاسبة تكلفة النشاط لظروف وطبيعة ومتطلبات المنشأة لابد من الإجابة على السؤالين الآتيين:

أ- هل من المحتمل أن يقيس نظام محاسبة التكاليف النشاط تكلفة مختلفة عن التكلفة التى تم حسابها بواسطة النظم التقليدية للمنشأة التى يراد تطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط فيها؟ وهل من المحتمل أن يكون حساب التكلفة أفضل من النظم التقليدية؟

ب- إذا اعتبرت المعلومات التى يقدمها نظام محاسبة تكاليف النشاط أفضل مما تقدمه النظم التقليدية للتكاليف، فهل هذه المعلومات سوف تؤثر على القرارات الإدارية المعتمدة على هذه المعلومات؟

للإجابة على السؤال الأول المتعلق باختلاف حساب التكلفة في نظام محاسبة تكلفة النشاط عن النظم التقليدية وهل هذا الحساب أفضل أم لا ؟ ويتطلب ذلك دراسة العوامل التالية:

(1) كثرة وتنوع المنتجات (Product diversity)

تنوع المنتجات يعنى وجود المزيد من التكاليف غير المباشرة وزيادة الطلب على الأنشطة الخدمية والمساندة للإنتاج بالتالى يستلزم وجود نظام محاسبى دقيق لتحميل هذه التكاليف.

(2) تعقيد المنتجات (Product complexity)

زيادة التعقيد بالمنتج يشير لزيادة التكاليف غير المباشرة حتى لو كانت الشركة تنتج عدد قليل من منتجات التى تتميز بالتعقيد مما يبرر استخدام نظام تكاليف جيد.

(3) العمليات المشتركة (Common Process)

وهذه العمليات عبارة عن مجموعة أنشطة متماثلة مثل الإنتاج، الهندسة، التسويق، التوزيع، مناولة المواد، رقابة الجودة، البحوث، التطوير والإدارة ، ومن ثم إن كان هناك درجة عالية من العمومية لهذه العمليات فإن تكاليف الفترة التى يتطلبها كل منتج لا يمكن فصلها عند استخدام النظم التقليدية لكن نظام تكاليف محاسبة النشاط سيكون أكثر فاعلية.

(4) نسبة ومعدل النمو فى التكاليف الدورية (Rate of growth of period costs)

وجود نسبة كبيرة من التكاليف الدورية فى المنشأة من المتوقع أن يحدث خطأ فى طريقة تحميل هذه التكاليف على موضوعات التكلفة طبقا للنظم التقليدية وخصوصا إذا كانت تتغير من فترة لإخرى ومن ثم ارتفاع نسبة هذه التكاليف وتغيرها من فترة لأخرى يستلزم استخدام نظام محاسبة تكلفة النشاط.

أما بالنسبة للسؤال الثانى المتعلق بتأثير المعلومات على القرارات الإدارية فإن هناك عددا من العوامل التى يجب أخذها فى الاعتبار مما يبرر استخدام نظام تكاليف النشاط ومنها:

(1) حرية التسعير (Pricing Freedom)

كلما زادت قدرة وحرية تحديد الأسعار كلما قلت أهمية تكلفة المنتج فى قرار التسعير وبالعكس إذا قلت الحرية فى تحديد الأسعار نتيجة ظروف المنافسة التى تتعرض لها المنشأة مثلا، تزداد أهمية التكلفة لمعرفة ربحية المنتجات ومعرفة المنتجات التى تركز عليها المنشأة فى إنتاجها واستبعاد المنتجات غير المرحة بالتالى نجد نظام محاسبة تكاليف النشاط لتوفير تكلفة دقيقة للمنتجات.

(2) أثر الخطأ فى تحديد التكلفة على عمليات اتخاذ القرارات

يختلف أثر الخطأ فى تحديد التكلفة على عمليات اتخاذ القرارات من منشأة لأخرى حسب طبيعة النشاط الذى تمارسه كل منشأة ونوعية المنتجات التى تنتجها على سبيل المثال خطأ تحديد تكلفة بنسبة ٥% من إجمالى التكلفة لا يؤثر فى منشأة تنتج مجوهرات نسبة أرباحها ٣٠٠% لكن بالتأكيد لها تأثير قوى على منشأة تنتج سلع استهلاكية بنسبة هامش ربح بين ٢% إلى ٤%.

(٣) مدى أهمية التكلفة فى اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية على سبيل المثال استراتيجيات التسويق والتكنولوجيا والتصنيع والجودة وكذلك مدى اهتمام المنشأة بربط العناصر غير المباشرة من تكاليف المنتج بعملية اتخاذ القرارات الداخلية بالمنشأة مثل تحسين العمليات الانتاجية وتصميم المنتج وقرارات المفاضلة بين الشراء أو الصنع وغيرها من القرارات.

(٤) التكلفة والعائد

على الرغم من الفوائد والمزايا المتوقع الحصول عليها من تطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط إلا انه يقابله زيادة فى تكاليف أنظمة المعلومات الإدارية والموارد البشرية عالية الكفاءة ومن ثم لابد من مقارنة هذه التكاليف بالعائد من تطبيق هذا النظام.

ولمعرفة مدى ملائمة تطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط من الناحية الاقتصادية فعلى المنشأة مقارنة تكاليف تطبيق هذا النظام مع تكاليف اتخاذ قرارات خاطئة نتيجة النظام المطبق حالياً بالمنشأة مثل القرارات الخاطئة المتعلقة بـ:

- أ - بالمنتجات ، وإنتاج وبيع منتجات غير مربحة.
- ب- تصميم المنتج.
- ج- الموازنات التخطيطية للتكاليف التشغيلية.
- د- استثمارات غير رشيدة على أساس وفورات غير جوهرية فى التكاليف غير المباشرة.

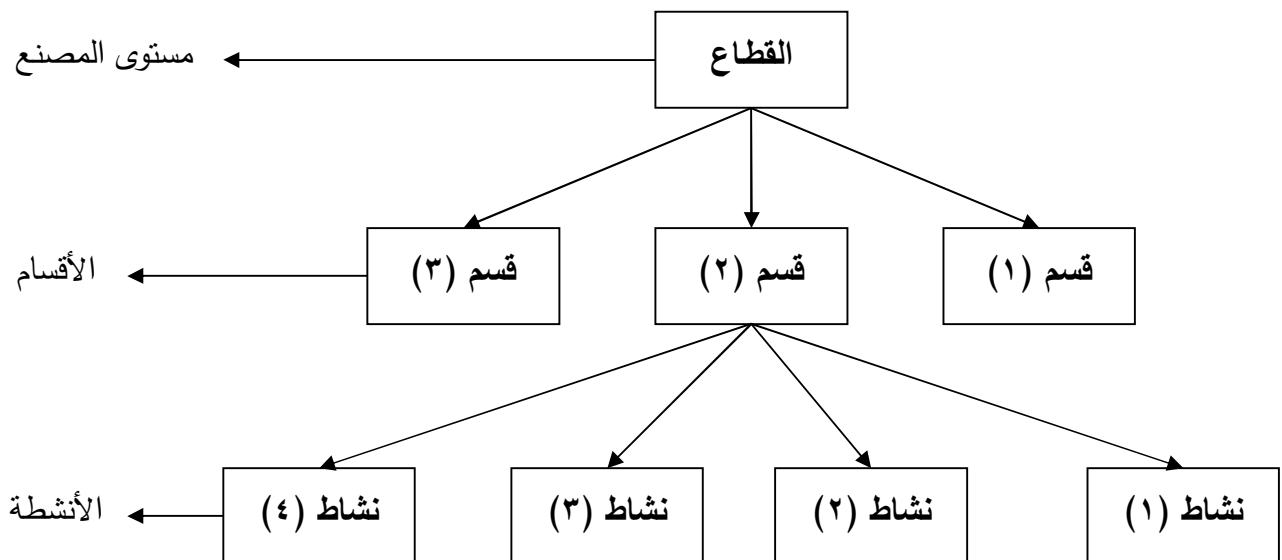
ومن ثم فإذا كانت القيمة الحالية للمنافع من تطوير النظام تفوق القيمة الحالية لتكاليف إعادة تصميم نظام التكاليف، فمن الأفضل تطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط. ولابد من الأخذ فى الاعتبار عند تفصيل النظام عدم تجاوز الأهداف المرجوة بزيادة التفصيل حتى لا يزيد تكلفة النظام ويصعب استخراج المعلومات اللازمة لكثرة المعلومات المتدفقة منه.

٣/٤ خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط

- (١) تحديد الأنشطة
- (٢) إنشاء مراكز النشاط
- (٣) اختيار مسببات التكلفة
- (٤) ربط التكاليف بالأنشطة، وموضوعات التكلفة

١/٣/٤ تحديد الأنشطة

- تتطلب هذه الخطوة تحليل الوظائف و الأعمال التي يتم القيام في المنشأة لتحديد وحصر الأنشطة اللازمة لتطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط التي سيتم ربط تكاليف المنشأة بها لتقديم المعلومات عنها
- يرتبط تحديد الأنشطة بالهدف الذي يتم من أجله تطبيق النظام سواء كان الحصول على تكاليف أكثر دقة أو تحسين الأنشطة والعمليات إلا أنه في كل حالة يستلزم الأمر تحديد الأنشطة عن طريق التحليل والتقسيم لاعمال ووظائف المنشأة.
- وتبدأ عملية التحليل الوظيفي بدراسة الخريطة التنظيمية للمنشأة حيث يتم من خلالها التعرف على الوظائف والأعمال التي يقوم بها كل قسم أو إدارة بالمنشأة ومن ثم يتم بناء خريطة تدفق لنظام تكاليف النشاط، وتختلف نقطة البداية لهذه الخريطة حسب الهدف منها فإذا كان الهدف تطبيق النظام بقسم معينة إذا نقطة البداية هي هذا القسم أما إذا كان الهدف المصنع أو المنشأة ككل نبدأ من إدارة المصنع نفسه، كما نرى بالشكل التالي لخريطة تدفق التكاليف لمحاسبة النشاط :



أهمية خريطة تدفق نظام محاسبة تكاليف النشاط:

تنظيم العمل عند تطبيق النظام، إتاحة الفرصة لأداء العمل من خلال مستويات متعددة أو مهمات متعددة مما يسهل عملية التحليل الوظيفي للأنشطة مما ينتج عنه تحديد أفضل للأنشطة وتعتبر هيكل أو إطار لجمع المعلومات وأداة جيدة للاتصال في تطبيق النظام.

عملية تحديد الأنشطة تتطلب جمع المعلومات اللازمة عن الأقسام، الإدارات ومن أهم طرق جمع المعلومات:

- إجراء مقابلات مع المديرين ورؤساء الأقسام لمعرفة عدد العاملين بالإدارة أو القسم
- يطلب من كل قسم أن يعد قائمة بالعمليات والأنشطة الخاصة به (أساسية - ثانوية)
- إجراء مقابلات مع العاملين وملى العامل لنموذج موضح فيه عدد الأنشطة التي يقوم بها والوقت المستغرق لأدائها وما هي مسببات أدائها.

ونتيجة لذلك بعد حصر الأنشطة نجد إنها قد تزيد عن ألف نشاط بالتالى استخدام مسبب تكلفة لكل نشاط سيزيد من درجة التعقيد وبالتالي ينصح معظم الخبراء والمستشارين بألا يزيد عدد الأنشطة من عشرين إلى ثلاثين نشاط حسب طبيعة كل منشأة.

- وهنا يتبادر سؤال كيف يتم تقليص هذه الأنشطة لأقل عدد ممكن فى حين الهدف من تطبيق النظام هو ليس حساب التكلفة فقط بل وتحسين عمليات المنشأة مما يستلزم التوسع فى عدد الأنشطة؟
- **الإجابة** هى التوسع فى عملية التحليل الوظيفي للأنشطة إلى الحد المطلوب لتحسين العمليات والأنشطة ومن ثم يتم تجميع الأنشطة الجزئية فى أنشطة رئيسية أكثر شمولا واستبعاد الأنشطة غير الضرورية ويحدد لكل نشاط رئيسى منها مسبب تكلفة واحد فقط لتحميل التكلفة، مثال: كل الأنشطة المتعلقة بتجهيز الآلات يتم تجميعها فى نشاط واحد يطلق عليه "نشاط تجهيز الآلات" ويكون مسبب التكلفة هو عدد مرات تشغيل الآلات.

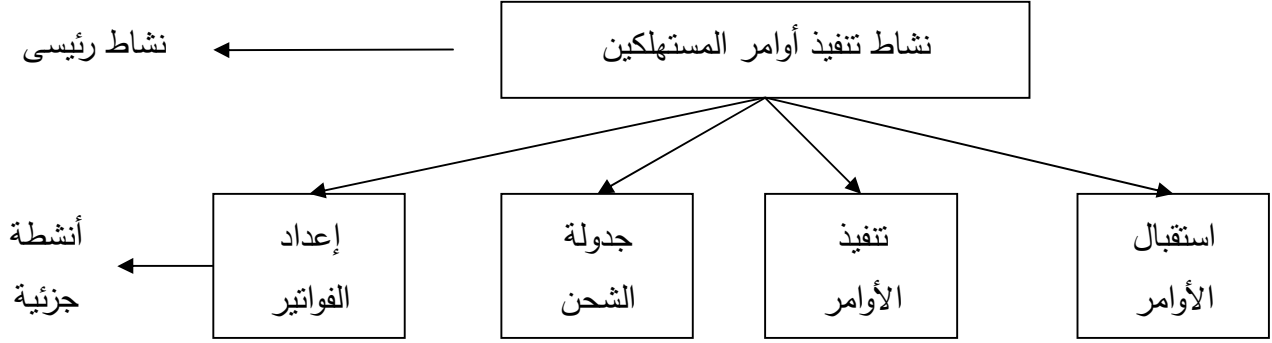
قواعد دمج الأنشطة الجزئية فى نشاط رئيسى واحد:

- ١- أن تكون الأنشطة الجزئية فى مستوى واحد حسب التسلسل الهرمى لنظام محاسبة تكلفة النشاط.
- ٢- أن يكون لهذه الأنشطة مسبب تكلفة واحد.
- ٣- أن يكون لهذه الأنشطة هدف واحد.

على سبيل المثال بفرض أن قسم خدمة المستهلكين يشتمل على الأنشطة التالية:

استقبال الأوامر - تنفيذ الأوامر - جدولة الشحن - إعداد الفواتير

ومن ثم يمكن تجميع هذه الأنشطة في نشاط رئيسي واحد وهو "نشاط تنفيذ أوامر المستهلكين" وبتطبيق القواعد السابقة على الأنشطة الجزئية نجد أن جميع الأنشطة في مستوى واحد وهو مستوى الدفعة ويمكن استخدام مسبب واحد لقياس تكلفتهم مثلا عدد اوامر المستهلكين وهدف الأنشطة جميعها واحد وهو خدمة المستهلكين الخارجيين.



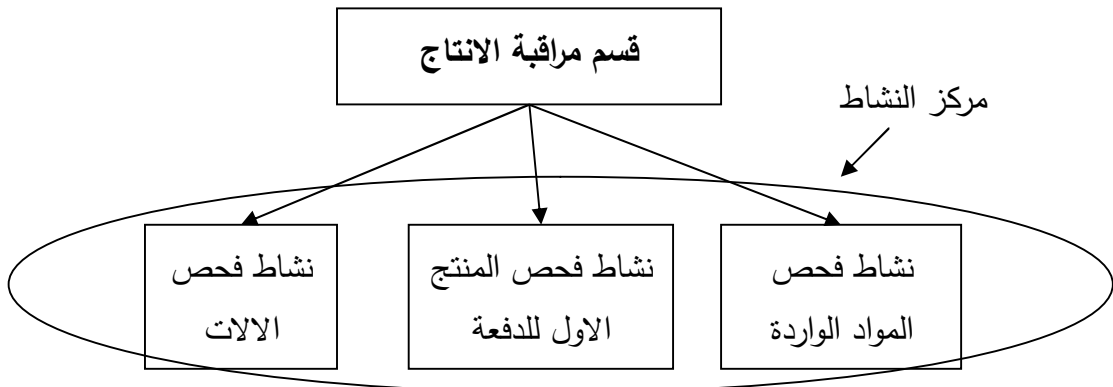
٢/٣/٤ إنشاء مراكز النشاط

بعد تحديد وحصر عدد من الأنشطة الرئيسية فإن الخطوة التالية هي إنشاء مراكز النشاط من أجل إيجاد هيكل للمعلومات المتعلقة بالأنشطة في نظام محاسبة تكاليف النشاط حيث يتم تجميع عدد من الأنشطة المتعلقة بوظيفة أو عملية معينة في مركز واحد يسمى "مركز النشاط" مما يمكن من إعداد التقارير عن هذه الأنشطة بسهولة ومرونة لمواجهة احتياجات الإدارة من المعلومات.

يتم تكوين المراكز باتجاه عكسي لعملية التحليل الوظيفي حيث أن الغرض من إنشاء المراكز التخلص من الكم الهائل من المعلومات التي تم جمعها وتلخيصها وتنظيمها بطريقة تفيد إدارة المنشأة.

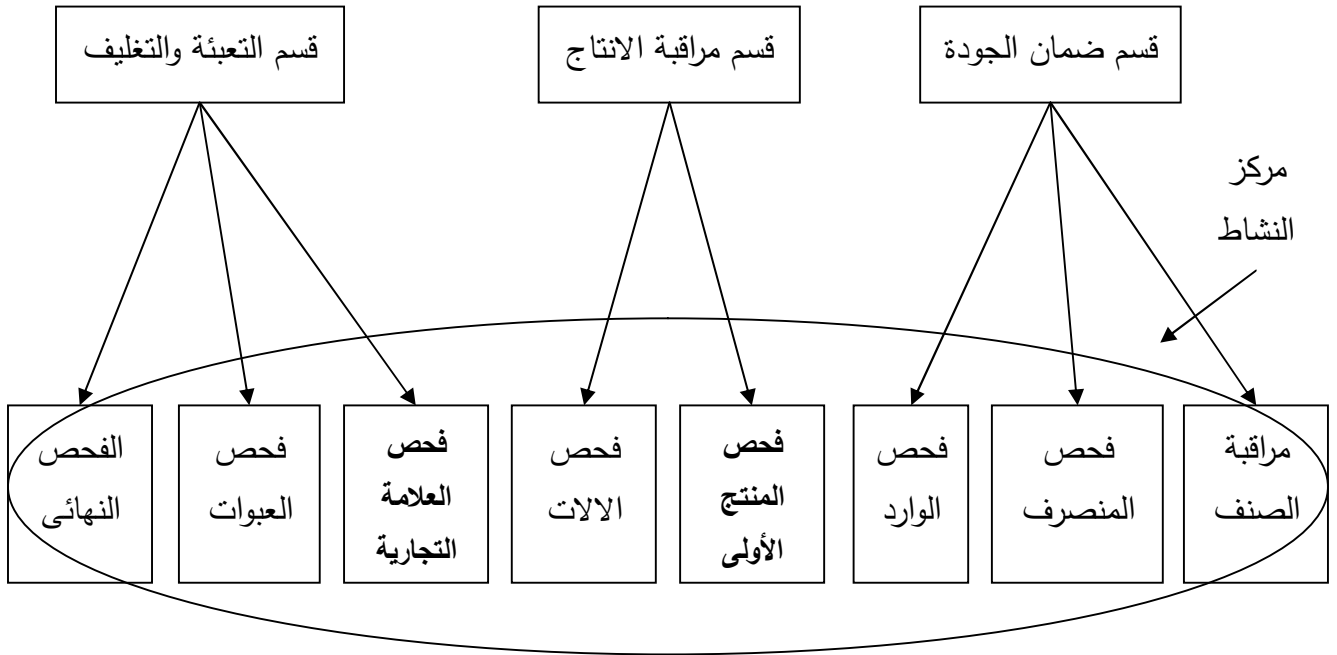
الطرق التي يمكن بها تكوين المراكز طبقا لنظام محاسبة تكاليف النشاط :

(١) تجميع الأنشطة المتعلقة بعملية معينة في قسم من أقسام المنشأة في مركز نشاط واحد كالتالي



وتعتبر هذه الطريقة أسهل الطرق لتكوين مراكز نشاط لسيرها في خط مواز مع الخريطة التنظيمية.

(٢) تجميع عدد من الأنشطة المتعلقة بعملية أو وظيفة معينة التي يتم القيام بها في عدد من الإدارات أو أقسام المنشأة وليست مقتصرة على قسم معين أي أن هذه الأنشطة متقاطعة خلال حدود الخريطة التنظيمية للمنشأة مثل كتجميع نشاط اكتشاف الخلل في الجودة .



وبعد استعراض الطريقتين السابقتين على مصمم النظام والمنشأة اختيار الطريقة الملائمة لطبيعة أنشطة المنشأة أو استخدام أى طريقة أخرى تلبى احتياجات مستخدمى المعلومات.

يرى الباحث أن نظام محاسبة تكاليف النشاط يتميز بالمرونة فى إعداد تقارير التكاليف لأنشطة المنشأة حيث أن التوسع فى تقسيم أنشطة المنشأة يمكن المصمم من صياغة تقارير بطريقة تلبى احتياجات إدارة المنشأة من المعلومات واثاحة الفرصة لرقابة تكاليف الاقسام والانشطة بالمنشأة اكثر مما تقدمه نظم التكاليف التقليدية.

٣/٣/٤ اختيار مسببات التكلفة

وهى اختيارا مسببات التكلفة بنوعها مسببات تكلفة الموارد ومسببات تكلفة الأنشطة اللازمة لمراحل تخصيص التكلفة فى نظام محاسبة تكاليف النشاط.

تخضع للأعتبارات التالية:

(١) اختيار مسببات التكلفة التي تحقق شرطى التجانس فى مجموعات التكلفة، والتناسب الطردى بين التكاليف والأنشطة فى مجموعات التكلفة، ان يكون مسبب التكلفة مرتبط ارتباط قوى مع كل نشاط فى مجمع التكلفة.

مستوى النشاط	مسببات التكلفة
مستوى وحدة الانتاج	<ul style="list-style-type: none"> - ساعات العمل المباشر - ساعات دوران الآلات - عدد الوحدات المنتجة - تكلفة العمل المباشر
	(٢) مسببات متعلقة بالعمليات
مستوى دفعة الإنتاج	<ul style="list-style-type: none"> - عدد مرات تجهيز الآلات - عدد أوامر الاستقبال - عدد مرات مناولة المواد - عدد عمليات الفحص والمعينة - عدد مرات جدولة الإنتاج - عدد مرات تشغيل الآلات
مستوى خطوط الإنتاج	<ul style="list-style-type: none"> - عدد مرات التصميم - عدد أوامر التغيير الهندسى - عدد مرات فحص الجودة
	(٣) مسببات متعلقة بالمنشأة ككل
مستوى المنشأة أو المصنع	<ul style="list-style-type: none"> - ساعات عمل الآلات - عدد العاملين - المساحة بالمتر المربع
	(٤) مسببات متعلقة بمرحلة ما بعد المصنع
مستوى دفعة الإنتاج، ومستوى الإنتاج	<ul style="list-style-type: none"> - كمية الوحدات المباعة - عدد الحمولات - عدد أوامر المستهلكين - عدد قنوات التوزيع

(٢) يجب دراسة الآثار السلوكية المترتبة على استخدام مسببات التكلفة، واختيار مسببات التكلفة التي يترتب عليها آثار سلوكية إيجابية .

التي من شأنها تحفيز العاملين على أداء عملهم بطريقة سليمة وفعالة مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج وتقليل التكلفة على سبيل المثال اختيار وقت الفحص للمنتج كمسبب للتكلفة من شأنه تحفيز العاملين على تقليل وقت الفحص للمنتج بينما لو تم اختيار عدد مرات الفحص كمسبب للنشاط فهذا المسبب وإن كان له دور في حساب تكلفة دقيقة ألا أنه قد لا يؤثر على سلوك العاملين في هذا النشاط.

(٣) استخدام مسببات التكلفة المتاحة

بمعنى تجنب اختيار مسببات التكلفة التي لايتوافر عنها معلومات في نظام المعلومات الحالي بالمنشأة حيث أن قياسها وتوفير معلومات عنها سيترتب عليه جهد وتكلفة او نظام جديد للمعلومات. - مثال: استخدام عدد ساعات تجهيز الالات كمسبب تكلفة لنشاط تجهيز الالات يكون أصعب وأكثر تكلفة في القياس من استخدام عدد مرات تجهيز الالات كمسبب للتكلفة لهذا النشاط لانه ستطلب عمل نظام معلومات جديد لتسجيل ساعات العمل التي يقضيها العامل في تجهيز الالات.

(٤) يجب مشاركة جميع العاملين بالنشاط والمشرفين ومهندسى انتاج، وغيرهم ذو علاقة بالمنشأة والاستفادة بالخبرة العلمية في عملية في اختيار مسبب التكلفة.

(٥) التأكد من صحة المسببات التي تم اختيارها بالوسائل المتاحة من تحليل الانحدار والوسائل الرياضية والإحصائية.

٤/٣/٤ ربط التكاليف بالأنشطة وموضوعات التكلفة

لابد من القيام بالتالى :

(١) حصر التكاليف من خلال المراجعة وفحص السجلات وتحديد احتياجات الأنشطة وموضوعات التكلفة وقد يتطلب الامر إعادة تصميم الدورة المستندية لتلائم احتياجات النظام محاسبة تكلفة النشاط.

(٢) التأكد من أن جميع تكاليف الموارد تم حصرها وتحديدها وتم اختيار مسببات التكلفة اللازمة لربط هذه الموارد بالأنشطة وموضوعات التكلفة.

(٣) على مصمم النظام عند تخصيص التكاليف الابتعاد عن التخصيص الحكى قدر المستطاع للوصول لأقل خطأ فى حساب التكلفة وعليه أن يراعى التالى عند التخصيص:
أ- التركيز أولاً على عناصر التكاليف التى يمكن تحميلها مباشرة على الأنشطة فى المرحلة الأولى والمرحلة الثانية.

ب- بالنسبة للأنشطة التى لايمكن تتبعها تتبع مباشر عند التخصيص لابد ان يستخدم مسببات تكلفة مناسبة لتخصيص هذه التكاليف على الأنشطة.

ج- أما بالنسبة للأنشطة التى يصعب تخصيصها فلا بد من تخصيصها بطرق التخصيص الحكى مستخدم المصمم للبدئية والخيرة لاختيار الطريقة المناسبة للتخصيص.

ويوضح الشكل التالى المسارات التى يمكن أن يسلكها مصمم نظام محاسبة تكلفة النشاط للقيام بربط عناصر التكاليف بالأنشطة.

