

تطبيق (ABC) على أساس الاداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة

الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة القادسية/ العراق

ملخص البحث :

هدفت الدراسة الحالية إلى إلقاء الضوء على نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأحد أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة في الكثير من المؤسسات العالمية القوية والذي اثبتت العديد من الدراسات أنه في حال تبنيه يعمل على رفع القدرة التنافسية والكفاءة الانتاجية للمؤسسات وتأثير هذا النظام على معيار الأداء في معمل الألبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق . ولتحقيق هذه الأهداف تم دراسة واقع أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة ، ومن ثم تطبيق هذا التصور على معمل الألبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق. وتم الاعتماد على أسلوب الدراسة التطبيقية من أجل تصميم نظام تكاليف لمعمل الألبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق ، وذلك باستخدام كل من المعلومات المحاسبية المتوفرة والمقابلات. وأظهرت نتائج الدراسة التي تم تطبيقها أن معمل الألبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق يفتقر إلى وجود نظم تكاليف يساعدها على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها، وأن معظمها تعتمد الأسعار التنافسية عند عملية التسعير، غير أخذة بعين الاعتبار ظروف الشركات الأخرى سواء في نقل المواد الخام أو في التكنولوجيا.

Abstract:

This study aimed at shedding light on the activity based costing (ABC) as one of the most recent accounting developments used in many strong international institutions. Performance Standard in the Ready Wear and General Trading Factory in Iraq. To achieve these goals, the researcher studied the reality of cost systems based on activities, and then applied this perception to the factory of ready-made clothes and general trade in Iraq. The method of applied study was adopted to design a cost system for the ready-made garments and general trade in Iraq, using both available accounting information and interviews. The results of the study showed

that the factory of ready-made clothes and general trade in Iraq lacks the existence of cost systems to help them in the exact pricing of their products, and that most of them adopt competitive prices in the pricing process, not taking into account the conditions of other companies either in the transfer of raw materials or in technology Used in the manufacturing process.

مقدمة :

اهتمت المنشآت الصناعية بدراسة الأسواق، وتطوير أساليب الإنتاج في محاولة لخفض تكلفة المنتج دون التأثير على جودته، وسخرت الأموال والجهود في مجال الأبحاث من أجل إدخال التحسينات على المنتجات، وخفض كلفتها لزيادة الربحية، ورفع القدرة التنافسية.

ونتيجة للتطور السريع، اهتمت الإدارات بتوفير نظام محاسبي جيد، لديها بمعلومات ذات دقة عالية، لتساعدها في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، كما استمرت في البحث عن اساليب لحصولها على معلومات أكثر دقة، لتساعدها في صنع القرار وتحقيق أهدافها المنشودة. (Hilton, Ronald, et al.2000, P.6)

ولقد أدخلت على الصناعة وسائل متطورة ومعقدة، أدت إلى زيادة أعداد المنتجات ومشتقاتها، مما اضطرت الإدارات بتوفير نظام متطور لمحاسبة التكاليف، يوفر لها معلومات دقيقة تساعدها في عملية اتخاذ القرارات، والتنبيه بالتكاليف المستقبلية للإنتاج، المتعلقة بالسياسات الإنتاجية وتسعير المنتجات، لتحسين الربحية وزيادة القدرة التنافسية. (بلبع، ١٩٨٥: ص ٤٠١)

لم يعد هناك منشآت تستطيع أن تعيش بدون تكلفة، فوجودها هو دليل على وجود المنشأة وهذه التكاليف تعرف بالتكاليف الثابتة والتي يجب تحملها سواء أنتجت أم لم تنتج ، فإذا أنتجت عليها أن تتحمل تكاليف أخرى إضافية تعرف بالتكاليف المتغيرة والمرتبطة بالمنتج، ولكي تقوم المنشأة للوحدات الإنتاجية بأعمالها الأساسية من انتاج للسلع والخدمات فإنها بحاجة إلى الوحدات الخدمية التي لها جزء من التكاليف الثابتة والمتغيرة المرتبطة بطبيعة الخدمة. (يوسف، ٢٠٠٣: ص ٢٢١).

فيحتاج المديرون إلى معرفة تكاليف منتجاتهم بدقة لاتخاذ قرارات إضافة منتج جديد، وتسعير المنتجات، وطلب الدعم لبعضها ، وشراء أو تصنيع بعض الأجزاء ، والتوقف عن انتاج أحد المنتجات، فضلا عن احتياجات التقارير

تطبيق (ABC) على أساس الاداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

الخارجية، فقرار التسعير -على سبيل المثال - يتأثر بتكلفة المنتج، حيث يسهل على المنشأة تحديد خصم الكمية، والزيادة اللازمة في أسعار الأوامر الخاصة، ومدى تنوع المنتجات، فضلا عن تقييم الاستثمارات واتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء(محمد، ١٩٩١:ص ٦٣).

وتعالج التكاليف غير المباشرة في الأنظمة التقليدية على أنها إضافة إلى التكلفة المباشرة وبتغيير تقنية الإنتاج أصبحت ممثلة لنسبة كبيرة من إجمالي تكلفة المنتج ليس فقط لإنخفاض أهمية العمل المباشر حيث أصبحت تمثل ٥-١٠% فقط من تكلفة المنتج وإنما أيضا لأن طبيعة العمل قد تغيرت بحيث لم يعد العديد من خدمات العمل في علاقة مباشرة بالمنتج ، وبالتالي يرتفع حاليا إجمالي التكلفة غير المباشرة بحيث يتضمن جزءا كبيرا من تكلفة التصنيع. (Cooper & Kaplan (a), 1988, p.21).

فالتكاليف غير المباشرة لا يتحمل بها المشروع لأنها تحدث نتيجة لمسببات لها ، وإذا ما اتخذ قرار ما يسبب هذه الأنشطة المستهلكة للموارد فإن ذلك سيؤدي إلى تخفيض دائم في التكاليف، فالمنتجات لا تستهلك موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد(Ostrenga, 1990, P.42).

مشكلة الدراسة :

تكمن مشكلة البحث في أن معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق والذي يستخدم أنظمة تكاليف لتحديد تكلفة منتجاته لازال يعتمد الأسلوب التقليدي لحساب تكلفة المنتج مما لا يتيح له إمكانية القياس الصحيح نظراً لقصور هذا الأسلوب في خدمة الإدارة لاتخاذ أهم القرارات ومنها قرارات التسعير حيث إنه يكون في مهبط الريح نتيجة صعوبة الدخول في مضمار المنافسة لارتفاع مستوى أسعار منتجاته وانخفاض مستوى جودتها. وعليه ومما سبق يمكن لنا طرح الإشكالية التالية:

ما مدى اعتماد معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق على نظام (ABC) كأحد أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة في الكثير من المؤسسات العالمية القوية ؟

وهذه الإشكالية تتفرع منها مجموعة من الأسئلة التي يمكن طرحها على النحو التالي:

١- ما مدى مساهمة تطبيق نظام (ABC) في تمكين معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق من تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل أكثر دقة؟

تطبيق (ABC) على أساس الاداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

- ٢- ما مدى مساهمة تطبيق نظام (ABC) في تمكين معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق من استغلال الموارد المتاحة بشكل أكثر كفاءة؟
- ٣- ما مدى مساهمة تطبيق نظام (ABC) في تمكين معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق من اتخاذ قرارات إدارية أكثر كفاءة؟
- ٤- ما هي المعوقات التي تحد من تطبيق نظام (ABC) في معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق طالما أنه يمتلك المقومات التي تمكنه من تطبيق النظام؟

أهداف البحث :

- تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى تطبيق نظام (ABC) على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق ومعرفة أثر تطبيق النظام على تكلفة المنتجات ومدى مساهمتها فعليا على ربحية المعمل وذلك للحد من الخسائر المتركمة التي يتعرض إليها المعمل سنويا ، بالإضافة إلى الأهداف التالية:
١. دراسة وتحليل الواقع الفعلي لنظام التكاليف المتبع لدى معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق (ومدى علاقة النظام المتبع حالياً بالخسائر المتركمة التي يتعرض إليها المعمل.
 ٢. التعرف على أهم المشكلات التي تواجه عملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتقديم التوصيات لحل هذه المشكلات.
 ٣. التعرف على مدى إدراك إدارة معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق لأهمية ومزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

أهمية البحث :

وتتبع أهمية هذا البحث في كونه يتناول أحد أنظمة التكاليف المعاصرة وهو نظام ABC الذي جاء كبديل للأنظمة المحاسبية التقليدية، والذي تنعكس تطبيقاته على تحقيق الدقة والتفعيل والشمول في البيانات، بالإضافة إلى الحاجة المؤسسات إلى القياس الدقيق للتكاليف بما يساعد على ترشيد النفقات والاستخدام الجيد للموارد وتحديد المسبب لعدم الكفاءة مما يساهم في دعم القرارات الإدارية.

حيث يعد نظام (ABC) تقنية من تقنيات ادارة الكلفة وتتبع أهميته من المنافع التي يحققها بسبب تقديمه معلومات عن تكلفة المنتج أو الخدمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات كذلك يعد هذا النظام مفيدا من ناحية الرقابة حتى عندما تكون تكلفة المنتج او الخدمة كبيرة، حيث يتم رقابتها من خلال الرقابة على العوامل التي تحرك العناصر الأكثر أهمية للتكلفة فضلا عن كونه أداة ادارية قيمة

تفصح عن جميع النشاطات في المنشأة، لكون تطبيقه يتطلب تقسيم المنشأة الى عدد من الأنشطة لغرض حصر تكلفة كل نشاط بشكل سليم.

الإطار النظري للبحث :

اولا- نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC)

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أحدث التطورات في مجال محاسبة التكاليف والذي ظهر نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية واستجابة للتطور الذي حصل في عمليات التصنيع وارتفاع درجة التقنية. وعليه ومن خلال هذا المحور سنحاول الإحاطة بالإطار العام لهذا النظام.

١- نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تعتبر دراسة Stanbus عام ١٩٧١ الدراسة الأكاديمية الأولى التي تناولت فكرة النظام حيث قام بدراسة الفقرات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة الأنشطة والتي وضحت مركز النشاط وأهداف التكلفة وأوضح من خلالها أن استخدام أسس التخصيص في النظم التقليدية يضلل تكلفة المنتج ويسبب بتحميل بعض المنتجات بأقل من التكاليف الخاصة بها أو أكثر منها ومن ثم ربط هذه الأنشطة بالمنتجات عن طريق ما يعرف بحركات التكلفة.

أما في عام ١٩٨٧ بدأ الحديث عن نظام جديد حيث أنشأ أستاذ المحاسبة (Robert Kaplan) من جامعة هارفرد نظاما جديدا أحدث ثورة في أنظمة محاسبة التكاليف. وفي عام ١٩٨٨ طور (cooper and kaplan) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة حيث أشار إلى أن التحدي الحقيقي في كيفية تصميم نظام محاسبة داخلية يكون قادرا على تدعيم استراتيجية المؤسسة في ظل البيئة الحديثة في الأمد الطويل الأجل.

٢- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة إقبال كبير من قبل المؤسسات الأمريكية والأوروبية في سنوات الثمانينات خاصة بعد التعرف على حدود المحاسبة التقليدية. وانطلاقا من نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف يدعى برنامج (CMS) Cost Management System الذي قدمته المنظمة الدولية (CAMI) Computer Aided Management International انبثق النظام الذي كان تحت تجارب الاستعمال منذ ١٩٦٣.

ولقد تعددت تعاريف النظام حسب اختلاف الكثير من وجهات النظر فيعرفه بعض الأكاديميون أنه " عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على

مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية" (التكريتي، ٢٠٠٧: ١٦٣)

كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه ذلك النظام الذي يقوم على تخصيص الكلف على مرحلتين المرحلة الاولى يقوم بتخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على احواض الكلف (cost pool) والتي تتمثل في الانشطة اما في المرحلة الثانية فيتم تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الانشطة اللازمة لانهاؤها. (حجازي ومعاليم، ٢٠١٣: ٩٨)

كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه اسلوب من اساليب محاسبة التكاليف المتطورة الذي يوفر تخصيصات اكثر واقعية للتكاليف، وذلك عن طريق تحليل الأنشطة والعمليات الرئيسية والتخلص من الأنشطة التي لاتضيف قيمة وتعزيز الأنشطة التي تعمل على رفع وكفاءة الانتاج والخدمات (Hansen, at 10:2009, al.) أي أنه يقوم على فكرة تجميع وتوزيع كل التكاليف المخصصة الى المنتجات اعتمادا على الأنشطة المنجزة عليها، والغرض من هذا النظام تزويد الادارة بمعلومات الكلف لتلبية متطلباتها لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والرقابة على التشغيل. (عبود ويعقوب، ٢٠١٤: ١٥٧)

٣- خصائص نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة له خصائص عدة من بينها: (التكريتي، ٢٠٠٧، ١٦٤) (العشماوي، ٢٠١١: ٢٨٧-٢٨٨)

- يساعد نظام ABC في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين العمليات والمراحل التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل.
- يتم تحديد تكاليف المنتجات بصورة صحيحة ودقيقة التي تعتبر مدخل لتأدية الوظائف الادارية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية المتعلقة بعملية التسعير الخاصة بالمنتجات وتحديد المنتجات التي تحقق ربحية اعلى وتحديد مايلزمها من موارد.
- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية كما ونوعا والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد.

٤- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

هناك مجموعة من الأهداف لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ومن أبرزها نذكر ما يلي: (التكريتي، ٢٠٠٧: ١٦٦)

- يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات من خلال تقديم المعلومات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.

- توزيع التكاليف غير المباشرة بصورة عادلة بين مختلف المنتجات.
- يساعد الإدارة في إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومعرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى.
- يسمح هذا النظام بإدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج، والربط بين التكاليف والنشاطات والمراكز المسؤولة من وجهة نظر أداة الأداء الداخلي.

ثانياً: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يأخذ بعداً كبيراً من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها، ألا أنه يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية لأنه يوفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكلفة ومسبباتها والسيطرة عليها.

١- الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ويشابه أنظمة التكاليف التقليدية في أن كلاهما يقوم بعملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على عدة مراحل، وأن اختلاف النظامين من حيث فلسفة وإجراءات وإعادة التجميع على مستوى كل مرحلة، بالإضافة إلى وجود اختلاف في المبدأ الذي يقوم عليه كل منهما ويمكن ذكر أهم الفروقات بين النظامين كما يلي:

الجدول رقم (١): الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة المحاسبية التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام ويصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة واعتبارها الأساس	التركيز على المنتجات
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة أو متخصص ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشر المخططة على أساس التحميل المختار
تستخدم عدة مجتمعات للتكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط	يستخدم مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)
لا يستند العامل المسبب في الغالب إلى متغيرات مالية، وإنما إلى متغيرات أخرى مثل الوقت،	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة

تطبيق (ABC) على أساس الأداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

عدد الأجزاء، كمية الإنتاج	تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت بإنائه
تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط ١، ٢٠٠٧.

٢- الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يقدم نظام ABC العدالة في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ومن ثم الاقتراب إلى التكلفة الدقيقة نسبيا لكل منتج وما سيتبع ذلك من اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة. وهذا يتطلب ضرورة توافر مجموعة من الفروض أو المتطلبات. وقد تم تصنيف الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام (ABC) في ثلاثة مجموعات هي: (زكي، ٢٠٠٠، ٤٢٣)

أ-فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة: وتضم هذه الفروض التنوع في تشكيلة المنتجات حيث يتم استخدام نظام (ABC) كلما تنوعت تشكيلة منتجات المؤسسة، أما في حالة انتاج منتج واحد فليس من المجدي اتباع هذا نظام، بل سيكون في صالح المؤسسة الاستعانة بالأسلوب التقليدي.

ب- فروض تتعلق بإجراءات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة: والتي تضم كل من تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة الذي يعتبر أحد المقومات الأساسية لنجاح نظام (ABC).

ج-الاتساق بين مفردات التكلفة المكونة لوعاء التكلفة.

د-تغيير بنود عناصر التكلفة بنفس مقدار التغيير في مستوى النشاط.

٣- خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يقوم تطبيق نظام ABC على ثلاثة خطوات أساسية:-

أ- الخطوة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها: يتم في هذه المرحلة احصاء كافة الأنشطة الأساسية والعمليات الانتاجية اللازمة لإنتاج منتج او خدمة معينة والموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة التي تبدأ من نشاط استلام المواد الى نهاية تسليم المنتج للزبون (حجلزي والعالم، ٢٠١٣: ١٣٠). كما تعد عملية تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد جوهرًا لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة الذي يعمل على ربط الأنشطة بالظروف المسببة للحاجة الى النشاط، ثم بعد ذلك الحاجة الى استهلاك الموارد (العشماوي، ٢٠١١: ٣٠٦). حيث ان الأنشطة التي ضيف القيمة مثل نشاط استلام المواد الخام التي لا يمكن بدونها القيام بعملية الإنتاج، فالتخلي عن أي نشاط من أنشطة هذه المجموعة يؤدي على المدى البعيد إلى تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك. (العقار، ٢٠٠٩، ٢٧)

ب- الخطوة الثانية: تحديد تكاليف الأنشطة

تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذها حيث تتكون من أفراد، آلات، نظم الحاسب الآلي. وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها. (يوسف ، ٢٠٠٦ : ٨٣٣) وتحديد هذه التكاليف تمر بمراحل انطلاقاً من تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف المواد من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات كل نشاط. والمحور الرئيسي لتحديد العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات من النشاط. (هاشم ، ٢٠٠٠ : ٢٨) ثم تحديد مسبب تكاليف الموارد عن طريق توزيع تكاليف الموارد ليتم تحديد مقدار كل نشاط من هذه التكاليف.

ج- الخطوة الثالثة: تحديد تكاليف المنتجات

في هذه المرحلة يتم تحديد التكاليف من خلال تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات انطلاقاً من تحديد العلاقة بين الأنشطة والمنتجات وتحديد مسبب الأنشطة بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي تستهلك الأنشطة. (زينات ، د.ن : ٣٧٩)

٤- استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الادارية

تعد عملية اتخاذ القرارات إحدى الوظائف الرئيسية لإدارة المنشأة، حيث تواجه الإدارة العديد من المشاكل وإيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها وتقييمها جيداً. وتستخدم المعلومات المحاسبية كالتكاليف والإيرادات وغيرها لاتخاذ القرارات الادارية المختلفة ويجب على ادارة المنشأة ان تكون قادرة على تمييز وتحديد التكاليف والإيرادات وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات. [حسين، ٢٠٠٠: ص ٣٥٠]. فعند وجود مشكلة معينة نحتاج لاتخاذ قرار بشأنها فيتم في البداية تجميع المعلومات الملائمة والمتعلقة بالمنشأة، ويتم تحليلها وتحديد البدائل المختلفة لحل المشكلة وتقييمها ومن ثم اختيار البديل الأفضل من بينها واتخاذ القرار المناسب بشأنها. [ديبان، ١٩٩٩: ص ٣٦٠].

ويمكن تحديد الخطوات الآتية اللازمة لاتخاذ القرار المناسب: (١) تجميع المعلومات اللازمة والملائمة لاتخاذ القرار المناسب؛ (٢) تحديد البدائل المختلفة وتحديد المنافع المترتبة عليها ودراسة التوقعات المحتملة لتلك البدائل؛ (٣) اختيار البديل الأفضل بعد تقييم البدائل المختلفة وقياس المنافع ومقارنتها بالتكاليف المتعلقة بها؛ (٤) تنفيذ القرار باختيار البديل الأفضل؛ (٥) تقييم الأداء الناتج عن تنفيذ القرار من ناحية الفاعلية والتي هي مقياس لتحقيق الغاية المرجوة (مبارك وآخرون، ٢٠٠٨: ص ١٤٨).

٥- الخصائص الواجب توفرها في المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات:

هناك خاصيتين يجب توافرها خاصيتي الملائمة والثقة ويمكن أيضاً ذلك بالآتي:

١- الملائمة: ويقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار:

(أ) القدرة على التنبؤ بالمستقبل: القيام بتحسين قدرة متخذي القرارات على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل .

(ب) القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة: هو تقييم مدى صحة التوقعات السابقة لتساعد مستخدم المعلومات، وبالتالي تقييم النتائج .

(ج) التزامن: توفير المعلومات في حينها، وذلك لما لها من تأثير على الحدث او القرار اذا لم تتوفر عند الحاجة اليها.

٢- الثقة: تشير الى امانة المعلومات وأمكانية الاعتماد عليها، وهناك ثلاث مقومات لها:

(أ) الصدق في التعبير عن الظواهر: هو وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التعبير عنها.

(ب) إمكانية التثبت من المعلومات: توفر الموضوعية في أي قياس علمي، باستخدام نفس الاساليب للقياس والافصاح والنتائج التي يتوصل اليها.

(ج) الحياد: تجنب تحيز الشخص الذي يقوم بأعداد وعرض المعلومات، لأن المعلومات التي لا تتوفر فيها الحياد لا تعتبر امينة. (الشيرازي، ١٩٩٠: ص ١٩٩). ويجب الاشارة انه من الواجب اخضاع خاصيتي الملائمة والثقة لنوعين من الاختبار هما:

(١) اختبار مستوى الأهمية: هناك ارتباط وثيق بين الملائمة والأهمية النسبية، لأن المعلومات التي لا يوجد فيها ارتباط وثيقاً بأهداف التقارير المالية لا تعتبر معلومات مهمة؛ (٢) اختيار التكلفة – العائد: هناك قاعدة عامة تنص على ان المعلومات المحاسبية لا يجب انتاجها وتوزيعها الا اذا زادت منفعتها على تكاليفها حكمها في ذلك حكم أي خدمة اقتصادية. [WiIiam G., 2001 , P5]. R.K.Mautz & .

(٣) انواع القرارات والمفاضلة بين البدائل: تتطلب عملية اتخاذ القرارات توفر المعلومات الملائمة التي تساعد على الاختيار ما بين البدائل المتاحة لتلك العملية ومن تلك القرارات مايلي:

(أ) قرار التصنيع او الشراء: تواجه العديد من المنشآت الصناعية اتخاذ قرار التصنيع الداخلي او الشراء من الخارج، ويعتمد هذا القرار على عوامل متعلقة بالتكلفة وعوامل اخرى غير كمية .

(ب) قرار البيع او التصنيع الى حد أبعد: عندما تنتج المنشأة الصناعية منتجاتها فأنه عادة تمر هذه المنتجات بمراحل مختلفة قبل الوصول الى المرحلة النهائية ليتم طرحها في السوق طبقاً لرغبة المستهلكين.

(ج) قرار أضافة او التخلص من احد خطوط الانتاج: تعتبر هذه القرارات من اصعب القرارات التي يجب على ادارة المنشأة اتخاذها، حيث ان هناك عدة عوامل كمية ونوعية يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار قبل اتخاذ القرار النهائي بأضافة او التخلص من احد خطوط الانتاج. (ظاهر، ٢٠٠٢: ص ٣٧١).

٦ - دور نظام (ABC) في ترشيد عملية اتخاذ القرارات:

يقوم نظام (ABC) على تخصيص الموارد على الأنشطة وذلك من خلال حصر اوجه النشاط الرئيسية الامر الذي يتطلب تقسيم المنشأة الى مجموعة من الأنشطة الرئيسية، بحيث ان كل نشاط يصف جانباً مما تؤديه المنشأة من عمليات، ويتم بعد ذلك تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع او خدمات بأستخدام مسببات التكلفة. ويجب معرفة مسببات الكلفة بهدف ضبط ورقابة التكاليف، لكونها تساعد على تحميل التكاليف بشكل سليم. (البستكي ورمضان، ١٩٩٨: ص٢٠).

نتائج الدراسة :

قام الباحث بتطبيق مراحل نظام ABC السبعة داخل معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق وكانت النتائج كالآتي : في المرحلة الأولى قام الباحث بتحديد التكاليف المباشرة للشركة والغير مباشرة والرأسمالية وفيما يلي بيان للتكاليف والأنشطة في المعمل من واقع البيانات الفعلية التحليلية والبيانات الفنية والهندسية ومن ميزان المراجعة لحسابات المعمل للفترة من ٠١ / ٠١ / ٢٠١٥ حتى ٣٠ / ٠٦ / ٢٠١٥ وكما يلي :-

(أ) عدد الساعات التي تم احتسابها خلال الفترة تم خلال الفترة احتساب الساعات المتاحة للتشغيل التي بلغت ١١٨٨ ساعة وهي عدد ساعات العمل الرسمي للمعمل خلال الفترة للنصف الأول من عام ٢٠١٥ أي (٦ شهور * ٢٢ يوم عمل في الشهر * ٩ ساعات عمل في اليوم).

(ب) الأجور المباشرة بلغ اجمالي تكلفة العاملين في الشركة للفترة ما يقدر ب ١,١٩٠,٢٦٤.٧٨ دينار، منها ٥٠١,٥٥١.٤٩ دينار تكلفة الموظفين في المصنع، واستناداً إلى التقارير الداخلية في الشركة فإن هذه التكلفة توزع كالآتي:-

(١) رواتب وأجور وبدلت أخرى مباشرة لموظفين الإنتاج - ٧١,٠٧٨.٤٩ دينار
(٢) رواتب وأجور وبدلت أخرى غير مباشرة لباقي موظفي المصنع - ٤٣٠,٤٧٣.٠٢ دينار; المجموع ٥٠١,٥٥١.٤٩ دينار.

بخصوص الأجور المباشرة يبلغ عدد العاملين ضمن هذه الفئة ٢٤ عامل، وقد تم تمييز هذه المجموعة باعتبارها تكاليف مباشرة بسبب ارتباط عملهم بساعات عمل الماكينات في المصنع بشكل مباشر.

ج - التكاليف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بالإنتاج

١ - تكلفة استهلاك تجهيزات ومباني المصنع:

ويبين توزيعها الجدول (١) ومنه يتضح ان تكلفة الاستهلاك للفترة ١٧٩,٥٣٨.٧٧ دينار:

جدول (١) : تكلفة استهلاك تجهيزات ومباني المصنع

التفاصيل	تكلفة الفترة بميزان المراجعة
استهلاك المباني ومحطة المياه	58,107.91
التوزيع	1,751.22
ماكينة الخلط	22,903.71
ماكينة التخثير	18,927.42
ماكينة الكيولات	5,124.27
ماكينة التلبيس	11,400.96
ماكينة البلمستر	18,725.46
ماكينة الطباعة	724.3
ماكينة التغليف	19,911.22
المختبرات	12,368.60
المشتريات	350.00
الهندسية	3,345.20
الخدمات	260.00
التثبتية	260.00
تأكيد الجودة	450.00
إدارة المصنع وإدارة الإنتاج	120.00
البويلر والتكييف	4,808.50
المجموع	179,538.77

المصدر: اعداد الباحث: عن ميزان المراجعة للمعمل في ٣٠ / ٠٦ / ٢٠١٥

٢ - تكلفة الكهرباء:

ويبين ذلك الجدول (٢) ومنه يتضح ان تكلفة الكهرباء للفترة ٤١,٦٩٩.٥٨ دينار.

جدول (٢) : تكلفة الكهرباء

التفاصيل	تكلفة الفترة بميزان المراجعة
المستودعات	11,868.37
الإنتاج	14,742.74
الخدمات الهندسية والتثبتية	480.05
التكييف	6409.93
مختبرات ضبط الجودة	6,946.99
تأكيد الجودة	891.55
المشتريات	360.09
المجموع	41,699.58

المصدر: اعداد الباحث: عن ميزان المراجعة للمعمل في ٣٠ / ٠٦ / ٢٠١٥

٣ - تكلفة الأجور الصناعية غير المباشرة:
ويبين ذلك الجدول (٣) ومنه يتضح أن تكلفة الأجور الصناعية غير المباشرة بلغت ٤٣٠,٤٧٣.٠٢ دينار.

جدول (٣) تكلفة الأجور الصناعية غير المباشرة

التفاصيل	تكلفة الفترة بميزان المراجعة
إدارة المصنع	58,263.01
التثبئية	15,206.24
المستودعات	7,629.37
المشتریات	41,577.49
الهندسية	50,028.58
تأكيد الجودة	31,546.21
الخدمات	33,577.70
محطة المياه	11,148.34
مختبرات	146,044.49
مدير انتاج	19,324.60
مشرف انتاج	16,126.97
المجموع	430,473.02

المصدر: اعداد الباحث: عن ميزان المراجعة للمعمل في ٣٠ / ٠٦ / ٢٠١٥
٤ - تكلفة المياه والتنظيف: في المعمل يتم تنظيف كل الغرف قبل البدء بعملية الإنتاج لأي منتج، وتحتاج عملية التنظيف الى ٦ أنشطة وكل نشاط منها يشغل غرفة وبذلك نحتاج الى ٦ عمليات تنظيف وأن تنظيف الغرفة الواحدة يستغرق بمتوسط ساعة واحدة وهذا يعني أن الانتاج يستغرق في المتوسط (٦ ساعات) ، وبلغ عدد مرات استخدام الغرف خلال فترة الدراسة ١٥٧٠ مرة.
ويبين الجدول (٤) تكلفة المياه والتنظيف في المصنع ومنه يتضح أن تكلفة تشغيل للفترة ١٣٢٥٥.٩٧ دينار.

جدول (٤): تكلفة المياه والتنظيف

التفاصيل	تكلفة الفترة بميزان المراجعة
تكلفة التنظيف	7,630.27
التكلفة المياه	5,625.69
المجموع	13,255.97

تطبيق (ABC) على أساس الأداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

المصدر: اعداد الباحث: عن ميزان المراجعة للمعمل في ٣٠ / ٠٦ / ٢٠١٥
٥ - **تكلفة المواد الكيميائية:** حيث أن المواد الكيميائية تخص قسم ضبط الجودة لإجراء التحليلات اللازمة للمنتجات ويبين الجدول (٥) قيمة تكلفة المواد الكيميائية، ومنه يتضح أن تكلفة المواد الكيميائية للفترة ٦٣.٦٨٢٤ دينار.

جدول (٥): تكلفة المواد الكيميائية

التفاصيل	تكلفة الفترة بميزان المراجعة
المواد الكيميائية	6,957.30
المستهلكات	69,867.33
المجموع	76,824.63

المصدر: اعداد الباحث: عن ميزان المراجعة للمعمل في ٣٠ / ٠٦ / ٢٠١٥

٦ - **تكلفة المحروقات** حيث أن المحروقات تخص البويلر وهو يخص الإنتاج بشكل مباشر، ويبين الجدول (٦) قيمة تكلفة المحروقات ومنه يتضح أن تكلفة المحروقات للفترة ٢١.٦٢١ دينار

جدول (٦): تكلفة المحروقات

التفاصيل	تكلفة الفترة بميزان المراجعة
المحروقات	3,621.21
المجموع	3,621.21

المصدر: اعداد الباحث: عن ميزان المراجعة للمعمل في ٣٠ / ٠٦ / ٢٠١٥
وبذلك فإن إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة للفترة كانت ١٧.٤١٣,٤١٥ دينار من الجداول (١) إلى (٦) ويبين ذلك الجدول (٧)

جدول (٧): مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة

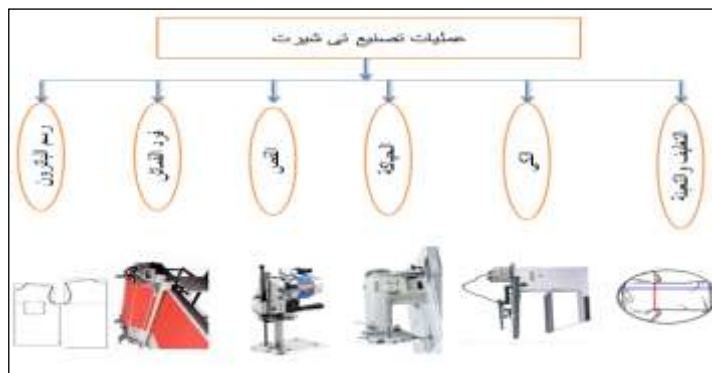
التفاصيل	تكلفة الفترة بميزان المراجعة
تكلفة الاستهلاكات	179,538.77
تكلفة الكهرباء	41,699.58
الاجور الصناعية غير المباشرة	430,473.02
تكلفة المياه والتنظيف	13,255.96
تكلفة المواد الكيميائية	76,824.63
تكلفة المحروقات	3,621.21
المجموع	745,413.17

المصدر: اعداد الباحث

وقام الباحث بتحديد موجهات الكلفة لتحديد العلاقة السببية بين الكلفة غير المباشرة والنشاط حيث يمثل ذلك الأساس الملائم لتوزيع كل نوع من أنواع التكاليف التشغيلية على أنشطة معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق كما يلي :

١- تحديد الأنشطة :

قام الباحث باختيار القطع الملابسية لـ (تى شيرت) كنموذج من إنتاجية المعمل ، وإنتاج القطعة الملابسية يتم عمل التصميم القطعة ثم يتم تحديد نوعية الأقمشة المطلوب تنفيذها ثم يتم قصها وتجميعها في حزم من أجل تشكيل القطعة وتعتمد المصانع ذات الإنتاج غير النمطي من حيث أختلاف الشكل التصميم والتي يمكن أن ترتبط برغبة العميل أو التصميم المقترح من قبل المصنع . وكانت المشكلة الرئيسية في خط الحياكة حيث كان الهدف لدينا فكرة واضحة عن كيفية تدفق خط تى شيرت داخل الخط مع أختلاف شكل التصميم من منتج لآخر مع أختلاف قدرات العمال من منتج لآخر، ثم كيف يتم تقليل زمن الإنتاج في بعض المحطات داخل خط الإنتاج مع باستخدام التكنولوجيا الحديثة لماكينات مع العلم أختلاف شكل التصميم وارتباطها بقدرات العمال بحيث يتم استخدام الماكينات الحديثة بحيث يحدث توازن داخل الخط الإنتاج فضلاً عن زيادة الإنتاج . ويوضح الشكل الاتي الأنشطة التي يمر بها التي شيرت أثناء عملية التصنيع



شكل (١) مراحل التصنيع بولو شيرت (إعداد الباحث)

٢ - عدد ساعات التشغيل في كل نشاط

يبين الجدول (٨) عدد ساعات التشغيل في كل نشاط من الأنشطة الرئيسية التي احتاجها انتاج ٥٠٠٠٠ تي شيرت من هذا المنتج وعدد الموظفين لكل نشاط جدول (٨): عدد ساعات التشغيل في الأنشطة الرئيسية للمنتج

رقم النشاط	اسم النشاط	عدد ساعات التشغيل	عدد الموظفين
١	رسم البترون	٢.١٦	٢
٢	فرد القماش	٤.٨٣	٢
٣	القص	٥.١٦	٢
٤	الحياكة	٧.٣٣	١
٥	الكي	٩	٢
٦	التغليف والتعبئة	١٨	٦
	المجموع	٤٦.٤٨	١٥

المصدر : إعداد الباحث من واقع تقارير الإنتاج الفعلية

٣- احتساب الأجور الصناعية المباشرة للمنتج:

يبين الجدول (٩) الأجور المباشرة للمنتج:

جدول (٩): الأجر الصناعية المباشرة للمنتج

رقم النشاط	اسم النشاط	عدد ساعات التشغيل	عدد الموظفين	معدل تكلفة الساعة	تكلفة الأجر المباشرة للإنتاج
١	رسم الباترون	٢.١٦	٢	٢.٤٩	١٠.٧٥٦٨
٢	فرد القماش	٤.٨٣	٢	٢.٤٩	٢٤.٠٥٣٤
٣	القص	٥.١٦	٢	٢.٤٩	٢٥.٦٩٦٨
٤	الحياكة	٧.٣٣	١	٢.٤٩	١٨.٢٥١٧
٥	الكي	٩	٢	٢.٤٩	٤٤.٨٢
٦	التغليف والتعبئة	١٨	٦	٢.٤٩	٢٦٨.٩٢
	المجموع	٤٦.٤٨	١٥		٣٩٢.٤٩٨

المصدر: اعداد الباحث

٤ - احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتج:

تم احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتج من ثلاثة وجوه:

- ١ . احتساب التكاليف وفق نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة.
- ٢ . احتساب التكاليف وفق الأسس العلمية للأسلوب التقليدي.
- ٣ . احتساب التكاليف وفق اسلوب محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

وبيان ذلك كما يلي:

أ - احتساب التكاليف وفق نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة: - بلغت التكاليف لهذا المنتج وفق نظام محاسبة التكاليف المطبق في المعمل ٦٩٥.٤٩ دينار، وبذلك تكون حصة التي شيرت الواحدة (٠.٠١٤) دينار وقد كانت أسس الحساب المتبعة كالتالي:

١- لا زالت الشركة تعتمد في احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة على أسس وضعت عام ٢٠١١ ، وهي السنة التي بدأت فيها الشركة بتصنيع الملابس ، ولم يتم تحديث هذه الأسس أو تغييرها، ولم يستطع الباحث معرفة طريقة الحساب التي اتبعتها الشركة.

٢- لا تدخل في حسابات التكاليف الصناعية غير المباشرة جميع التكاليف المتعلقة بدائرة ضبط الجودة والدائرة الهندسية والمستودعات ودائرة تأكيد الجودة.

٣- لأغراض إدارية داخلية، تقوم الشركة بعد احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة وفق الأسس المذكورة أعلاه بإضافة نسبة ١٤ % من التكاليف الصناعية غير المباشرة المحتسبة للمنتج باعتبارها مصاريف تسويقية على المنتج وتضيف أيضاً ١٠ % منها باعتبارها حصة المنتج من المصاريف الإدارية والعمومية، ولم يحصل الباحث على بيان المبررات التي اعتمدت في اضافة هذه النسب.

ب - احتساب التكاليف الصناعية للمنتج وفق الأسس العلمية للأسلوب التقليدي: -

اتضح أن تكلفة الفترة هي ٧٤٥,٤١٣.١٧ دينار، وأن إجمالي الساعات التشغيلية الفعلية للإنتاج هو ٢٧٢٤.٧٢ ساعة تشغيلية، وأن عدد الساعات الفعلية لإتمام هذا

تطبيق (ABC) على أساس الأداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

المنتج هو ٤٦.٤٨ ساعة تشغيلية، ومن ذلك جميعه تم احتساب تكلفة المنتج وفق نظام محاسبة التكاليف التقليدية كما يلي ويبين الجدول (١٠) ذلك .

جدول (١٠): تكلفة المنتج وفق نظام محاسبة التكاليف التقليدية

التكلفة للمنتج	التكلفة للفترة	البيان
٣٩٢.٥٠	٣٩٢.٥٠	الأجور المباشرة
	٧٤٥.٤١٣.١٧	التكاليف الصناعية غير المباشرة للفترة
	٢٧٢٤.٧٢	عدد الساعات التشغيلية للفترة
	٢٧٣.٥٧	متوسط تكلفة الساعة التشغيلية
	٤٦.٤٨	عدد الساعات التشغيلية الفعلية لاتمام المنتج
١٢.٧١٥.٧٣		تكلفة المنتج من (ت ص غ م)
١٣,١٠٨.٢٣		إجمالي تكلفة المنتج من الأجور المباشرة و(ت ص غ م)
٠.٢٦٢		كلفة التي شيرت الواحد

المصدر: اعداد الباحث

وبذلك نجد فروقات كبيرة بين ما ورد في الفقرة (أ) احتساب التكاليف وفق نظام محاسبة التكاليف - المطبق في الشركة (واعتماد احتساب التكاليف وفق الأسس العلمية للأسلوب التقليدي، حيث أن تكلفة العلبة الواحدة وفق الأساس التقليدي زادت بحدود ١٩ ضعفاً عما تحتسبه الشركة، وهذا يشير الى ابتعاد السلوب المطبق في الشركة عن تطبيق الأسس العلمية للأسلوب التقليدي.

ج احتساب التكاليف وفق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة: -

بينما في هذا الفصل ان عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في الشركة تتكون من تكلفة الاستهلاك وتكلفة الكهرباء وتكلفة الرواتب وتكلفة المياه والتنظيف وتكلفة المواد الكيميائية وتكلفة المحروقات كما تم التوضيح بأن المنتج (التي شيرت) يمر في ستة أنشطة رئيسية حتى يصبح تام الصنع الشكل (١) والأنشطة هي نشاط رسم الباترون ، فرد القماش ، القص ، الحياكة ، الكي، التغليف والتعبئة

ج - ١ : احتساب الأجور المباشرة للمنتج لا يختلف احتساب الأجور المباشرة للمنتج وفق هذا الأسلوب عما ورد وفق الأسلوب التقليدي حيث تبلغ هذه التكلفة (٣٩٢.٥) دينار

ج- ٢ : احتساب (ت ص غ م) للمنتج نبين في التي كيفية توزيع عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة التي يمر بها المنتج:

١ - توزيع تكلفة الاستهلاك على الأنشطة: - يبين الجدول (١١) توزيع تكلفة الاستهلاك على الأنشطة وذلك اعتمادا على تكلفة الاستهلاك المحتسبة لكل نشاط ومجموع ساعات تشغيل النشاط للفترة وحاجة المنتج منها.

تطبيق (ABC) على أساس الأداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

جدول (١١) : توزيع تكلفة الاستهلاك على الأنشطة

رقم النشاط	اسم النشاط	الاستهلاك (دينار)	ساعات النشاط الفعلي للفترة	نوع النشاط	عدد الساعات الفعلي اللازمة لإنتاج المنتج	التكلفة بالدينار*
١	رسم الباترون	١.٧٥١.٢٢	٢٨٣.٣٤	ساعات عمل الماكينة	٢.١٦	١٣.٣٥
٢	فرد القماش	٢٢.٩٠٣.٧١	١٧٥.٤٦	ساعات عمل الماكينة	٤.٨٣	٦٣٠.٤٩
٣	القص	١٨.٩٢٧.٤٢	٢٣٢.٨٣	ساعات عمل الماكينة	٥.١٦	٤١٩.٤٧
٤	الحياسة	١١.٤٠٠.٩٦	٢١١.٣٣	ساعات عمل الماكينة	٧.٣٣	٣٩٥.٤٤
٥	الكي	١٨.٧٢٥.٤٦	٣٦٧.٨٥	ساعات عمل الماكينة	٩	٤٥٨.١٥
٦	التغليف والتعبئة	١٩.٩١١.٢٢	٧٤٦.٣	ساعات عمل الماكينة	١٨	٤٨٠.٢٤
مجموع تكلفة الاستهلاك للمنتج للأنشطة الرئيسية						
	استهلاك المباني ومحطة المياه	٥٨١٠٧.٩١	٢٧٢٤.٧٢	عدد ساعات التشغيل للانتاج	٤٦.٤٨	٩٩١.٢٤
	المختبرات	١٢٣٦٨.٦	١١٨٨	عدد ساعات الدوام الفعلي	٥.٨	٦٠.٣٩
	المشتريات	٣٥٠	٢٦٣١	عدد طلبات الشراء	١٢	١.٦٠
	الهندسية والتبئية	٣٦٠٥.٢	١١٨٨	عدد ساعات الدوام الفعلي	٥	١٥.١٧
	الخدمات	٢٦٠	١٥٧٠	عدد مرات تنظيف الغرف	٦	٠.٩٩
	تأكيد الجودة	٤٥٠	١١٨٨	عدد ساعات الدوام الفعلي	٦	٢.٢٧
	التكيف والبولير	٤.٨٠٨.٥٠	٢٧٢٤.٧٢	عدد ساعات التشغيل للانتاج	٤٦.٤٨	٨٢.٠٣
	إدارة المعمل وإدارة الانتاج	١٢٠	٢٧٢٤.٧٢	عدد ساعات التشغيل للانتاج	٤٦.٤٨	٢.٠٥
إجمالي تكلفة المنتج						
٣.٥٥٢.٨٧						

المصدر: اعداد الباحث

٢ - توزيع تكلفة الكهرباء على الأنشطة :-

يبين الجدول (١٢) توزيع تكلفة الكهرباء على الأنشطة بقسمة مجموع تكلفة كهرباء الإنتاج للفترة البالغة ٤١,٦٩٩.٥٨ دينار على مجموع ساعات عمل الأنشطة مضربا في عدد الساعات الفعلية / المرات التي احتاجها انتاج هذا المنتج

تطبيق (ABC) على أساس الأداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

جدول (١٢): توزيع تكلفة الكهرباء على الأنشطة

رقم النشاط	اسم النشاط	الاستهلاك (دينار)	ساعات النشاط الفعلي للفترة	نوع النشاط	عدد الساعات الفعلي اللازم لإنتاج المنتج	التكلفة بالدينار*	
١	رسم الباترون	١٤٧٤٢.٧٤	٢٧٢٤.٧٢	ساعات عمل الماكينة	٢.١٦	١١.٦٩	
٢	فرد القماش	١٤٧٤٢.٧٤	٢٧٢٤.٧٢	ساعات عمل الماكينة	٤.٨٣	٢٦.١٣	
٣	القص	١٤٧٤٢.٧٤	٢٧٢٤.٧٢	ساعات عمل الماكينة	٥.١٦	٢٧.٩٢	
٤	الحياسة	١٤٧٤٢.٧٤	٢٧٢٤.٧٢	ساعات عمل الماكينة	٧.٣٣	٣٩.٦٦	
٥	الكي	١٤٧٤٢.٧٤	٢٧٢٤.٧٢	ساعات عمل الماكينة	٩	٤٨.٧٠	
٦	التغليف والتعبئة	١٤٧٤٢.٧٤	٢٧٢٤.٧٢	ساعات عمل الماكينة	١٨	٩٧.٣٩	
مجموع تكلفة الكهرباء للمنتج للأنشطة الرئيسية							
	المختبرات	٦٩٤٦.٩٩	١١٨٨	عدد ساعات الدوام الفعلي	٥.٨	٣٣.٩٢	
	المشتریات	٣٦٠.٠٩	٢٦٣١	عدد مرات تنظيف الغرف	١٢	١.٦٤	
	الهندسية والتنشيطية	٤٨٠.٠٥	١١٨٨	عدد ساعات الدوام الفعلي	٥	٢.٠٢	
	التكيف	٦٤٠٩.٩٣	٢٧٢٤.٧٢	عدد عمل الماكينة	٤٦.٤٨	١٠٩.٣٤	
	تأكيد الجودة	٨٩١.٥٥	١١٨٨	عدد ساعات الدوام الفعلي	٦	٤.٥٠	
	المستودعات	١١٨٦٨.٣٧	٤٥٨٨	استلامات الفترة	٤	١٠.٣٥	
		إجمالي تكلفة المنتج					٤١٣.٢٦

المصدر: اعداد الباحث

٣ - توزيع تكلفة الأجور الصناعية غير المباشرة على الأنشطة: -
يبين الجدول (١٣) توزيع تكلفة الأجور الصناعية غير المباشرة على الأنشطة وبذلك تكون تكاليف الأنشطة لهذا المنتج من كالاتي:

جدول (١٣): توزيع تكلفة الأجور الصناعية غير المباشرة على الأنشطة

اسم النشاط	تكلفة الفترة	مجموع النشاط	نوع النشاط	عدد الساعات الفعلي اللازم لكل قسم	التكلفة بالدينار*
محطة المياه	١١١٤٨.٣٤	٢٧٢٤.٧ ٢	ساعات عمل الماكينة	٤٦.٤٨	١٩٠.١٨
المختبرات	١٤٦٠.٤٤ ٩	١١٨٨	عدد ساعات الدوام الفعلي	٥.٨	٧١٣.٠١
المشريات	٤١٥٧٧.٤٩	٢٦٣١	عدد مرات تنظيف الغرف	١٢	١٨٩.٦٤
الهندسية والتثبينة	٦٥٢٣٤.٨٢	١١٨٨	عدد ساعات الدوام الفعلي	٦	٣٢٩.٤٧
الخدمات	٣٣٥٧٧.٧	١٥٧٠	عدد مرات تنظيف الغرف	٦	١٢٨.٣٢
تأكيد الجودة	٣١٥٤٦.٢١	١١٨٨	عدد ساعات الدوام الفعلي	٦	١٥٩.٣٢
المستودعات	٧٦٢٩.٣٧	٤٥٨٨	استلامات الفترة	٤	٦.٦٥
إدارة المعمل وإدارة الانتاج	٩٣٧١٤.٥٨	٢٧٢٧.٧ ٢	ساعات عمل الماكينة		
إجمالي تكلفة المنتج					٣.٣١٥.٢٣

المصدر: اعداد الباحث

٤ - توزيع تكلفة المياه والتنظيف :-

اظهرت النتائج السابقة أن تكلفة المياه والتنظيف خلال الفترة بلغت ١٣٢٥٥.٩٧ دينار، وبينت التقارير ان تكلفة كل من المياه والتنظيف تستخدم في نفس الوقت، وفي كل مرة، ويتم توزيع هذه التكلفة على الأنشطة حسب الغرف المستخدمة في الإنتاج، وبلغ عدد مرات استخدام الغرف خلال الفترة ١٥٧٠ مرة، ويبين الجدول رقم (١٤) توزيع تكلفة المياه والتنظيف بين الأنشطة لإنتاج ٥٠.٠٠٠ تي شيرت.

تطبيق (ABC) على أساس الأداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

جدول (١٤): تكلفة المياه والتنظيف للمنتج

رقم النشاط	اسم النشاط	عدد مرات التنظيف اللازمة للمنتج	تكلفة كل مرة من المياه والتنظيف	إجمالي تكلفة النشاط
١	رسم الباترون	١	٨.٤٤	٨.٤٤
٢	فرد القماش	١	٨.٤٤	٨.٤٤
٣	القص	١	٨.٤٤	٨.٤٤
٤	الحياسة	١	٨.٤٤	٨.٤٤
٥	الكي	١	٨.٤٤	٨.٤٤
٦	التغليف والتعبئة	١	٨.٤٤	٨.٤٤
إجمالي تكلفة المنتج				٥٠.٦٦

المصدر: اعداد الباحث

٥ - توزيع تكلفة المواد الكيميائية :- اظهرت النتائج السابقة أن تكلفة المواد الكيميائية خلال الفترة بلغت ٧٦,٨٢٤.٦٣ دينار، ويبين الجدول رقم (١٥) توزيع تكلفة المواد الكيميائية بين الأنشطة لإنتاج ٥٠٠٠٠ تي شيرت.

جدول (١٥): توزيع تكلفة المواد الكيميائية

النشاط	تكلفة الفترة	مجموع النشاط	نوع النشاط	عدد الساعات الفعلي للقيام لكل قسم	التكلفة بالدينار
المختبرات	٧٦.٨٢٤.٦٣	١١٨٨	عدد ساعات الدوام الفعلي	٥.٨	٣٧٥.٠٧
إجمالي تكلفة المنتج					٣٧٥.٠٧

المصدر: اعداد الباحث

٦ - توزيع تكلفة المحروقات :-

اظهر الجدول (١٦) أن تكلفة المحروقات خلال الفترة بلغت ٣,٦٢١.٢١ دينار، ويبين الجدول رقم (١٦) توزيع تكلفة المحروقات بين الأنشطة لإنتاج ٥٠٠٠٠ تي شيرت.

جدول (١٦): توزيع تكلفة المحروقات

النشاط	تكلفة الفترة	مجموع النشاط	نوع النشاط	عدد الساعات الفعلي للقيام لكل قسم	التكلفة بالدينار
المحروقات	٣.٦٢١.٢١	٢٧٢٤.٧٢	ساعات عمل الماكينة	٤٦.٤٨	٦١.٧٧
إجمالي تكلفة المنتج					٦١.٧٧

المصدر: اعداد الباحث

تطبيق (ABC) على أساس الاداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

ونلخص في الجدول (١٧) حصة تكلفة انتاج ٥٠٠٠٠٠ علبة تي شيرت من الأجرور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة، حيث بلغت تكلفة انتاج هذه الكمية ٨١٦١.٣٥ دينار بواقع ٠.١٦٣ دينار لكل تي شيرت تم انتاجه في المعمل.
جدول (١٧): ملخص التكاليف الصناعية غير المباشرة والأجرور المباشرة للمنتج

النشاط	الاستهلاكات	الكهرباء	الأجرور غ.م	المواد الكيميائية	المحروقات	المياه والتنظيف	مجموع (ت ص غ م)	الأجرور المباشرة	الإجمالي
رسم الباترون	13.35	11.69	-	-	-	8.44	33.48	10.76	44.24
فرد القماش	630.49	26.13	-	-	-	8.44	665.06	24.05	689.11
القص	419.47	27.92	-	-	-	8.44	455.83	25.70	481.53
الحياكة	395.44	39.66	-	-	-	8.44	443.54	18.25	461.79
الكي	458.15	48.70	-	-	-	8.44	515.29	44.82	560.11
التغليف والتعبئة	480.24	97.39	-	-	-	8.44	586.07	268.92	854.99
ت الأنشطة الرئيسية	2,397.14	251.49	-	-	-	50.64	2,699.27	392.50	3,091.77
المباني	991.24	-	190.18	-	-	-	1,181.42	0.00	1,181.42
التكليف	82.03	109.34	-	-	-	-	191.37	0.00	191.37
المختبرات	60.39	33.92	713.01	375.07	-	-	1,182.39	0.00	1,182.39
المشريات	1.60	1.64	189.64	-	-	-	192.88	0.00	192.88
الهندسية والتنبتية	15.17	2.02	329.47	-	-	-	346.66	0.00	346.66
الخدمات	0.99	-	128.32	-	-	-	129.31	0.00	129.31
تأكيد الجودة	2.27	4.50	159.32	-	-	-	166.09	0.00	166.09
المحروقات	-	-	-	61.77	-	-	61.77	0.00	61.77
المستودعات	-	10.35	6.65	-	-	-	17.00	0.00	17.00
إدارة المعمل	2.05	-	1,598.64	-	-	-	1,600.69	0.00	1,600.69
المجموع	3,552.88	413.26	3,315.23	375.07	61.77	50.64	7,768.85	392.50	8,161.35
تكلفة التي شيرت الواحد للمنتج من الأجرور المباشرة و (ت ص غ م)									0.163

المصدر: اعداد الباحث

ملاحظات واستنتاجات حول أسس احتساب تكلفة المنتج

لقد أظهرت الحسابات عدداً من الأمور نلخصها كالآتي:

- وجود فروقات عند احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة والأجرور المباشرة للمنتج، في حين بينت الحسابات المتبعة في المعمل ان حصة المنتج (تي شيرت) من التكاليف الصناعية غير المباشرة والأجرور المباشرة كانت ٦٩٥.٤٩ دينار، فإن هذه وفق الأسلوب التقليدي الصحيح بلغت ١٣,١٠٨.٢٣ دينار وبلغت وفق أسلوب محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ٨,١٦١.٣٥ دينار، بمعنى أن حصة تي شيرت الواحد من (ت ص غ م) والأجرور المباشرة في الشركة بلغت ٠.٠١٤ دينار، دينار، ٠.٢٦٢ دينار، ٠.١٦٣ دينار على التوالي.

تطبيق (ABC) على أساس الاداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

٢ - باستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة امكن تحديد الأهمية النسبية لتكاليف كل نشاط ساهم في المنتج، ويبين الجدول (١٨) مساهمة كل نشاط في إجمالي تكلفة المنتج، وقد شكلت الأنشطة الرئيسية ما نسبته ٣٧.٨٨ % من اجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة والأجور المباشرة للمنتج، وكان نشاط التغليف والتعبئة الأكثر تكلفة يليه نشاط فرد القماش ونشاط الكي، كما يتضح من الجدول أن تكلفة نشاط الفحص (دائرة ضبط الجودة) تشكل ١٤.٤٩ % من الإجمالي، ويمكن من هذه النتائج أن يدرس المعمل هذه العناصر لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

جدول (١٨) : الأهمية النسبية لتكاليف الأنشطة للمنتج (تي شيرت)

النشاط	المجموع	% من الإجمالي
رسم الباترون	44.24	0.54%
فرد القماش	689.11	8.44%
القص	481.53	5.90%
الحياسة	461.79	5.66%
الكي	560.11	6.86%
التغليف والتعبئة	854.99	10.48%
مجموع تكلفة الاستهلاك للمنتج للأنشطة الرئيسية	3091.77	37.88%
استهلاك المباني ومحطة المياه	1181.42	14.48%
استهلاك التكييف والبولير	191.37	2.34%
المختبرات	1182.39	14.49%
المشتريات	192.88	2.36%
الهندسية والتثبيتية	346.66	4.25%
الخدمات	129.31	1.58%
تأكيد الجودة	166.09	2.04%
المحروقات	61.77	0.76%
المستودعات	17	0.21%
إدارة المعمل وإدارة الانتاج	1600.69	19.61%

تطبيق (ABC) على أساس الأداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

المجموع	8161.35	100.00%
---------	---------	---------

المصدر: اعداد الباحث

٣ - يبين الجدول (١٩) مقارنة عناصر التكلفة وأهميتها النسبية للمنتج ودرجة تأثيرها في إجمالي تكلفة المنتج باستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، حيث يتبين أن تكلفة الأجور الصناعية تشكل ٤٥.٤٣ % من إجمالي، ثم الاستهلاكات ٤٣.٥٣ %، ثم المختبرات ٤.٦٠ %، ثم الكهرباء ٥.٠٦ %، ثم المحروقات ٠.٧٦ %، ثم المياه والتنظيف بنسبة ٠.٦٢ % وتخدم هذه النتائج المعمل بحيث تؤكد على أهمية السعي للاستفادة من استخدام عناصر التكلفة للحصول على أعلى مردود ممكن أو السعي لتخفيض التكاليف سواء في مجال الرواتب أو الطاقة الكهربائية أو الاستهلاكات.

جدول (١٩) : مقارنة الأهمية النسبية لعناصر تكلفة للمنتج (تي شيرت)

عناصر التكلفة	إجمالي التكلفة	% من الإجمالي
الاستهلاكات	3552.87	43.53%
الكهرباء	413.26	5.06%
الأجور الصناعية	3707.73	45.43%
المواد الكيميائية	375.07	4.60%
المحروقات	61.77	0.76%
المياه والتنظيف	50.64	0.62%
المجموع	8161.34	100.00%

المصدر: اعداد الباحث

٤ - من المؤكد بعد استعراض طرق احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة والأجور المباشرة وتوزيعها على المنتجات أن المعمل لم يكن ليحصل على ميزة مقارنة تكاليف الأنشطة أو تحميل المنتج على الوجه الحقيقي ما لم يكن يطبق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

النتائج والتوصيات

اولاً: النتائج

- ١- إن عملية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط هي عملية منظمة تتم على مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلى تطبيق لهذا النظام وأن هذه الخطوات لا تختلف في التنفيذ العملي من شركة إلى أخرى.
- ٢- أن معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق يفتقر إلى وجود نظم تكاليف يساعده على عملية التسعير الدقيق لمنتجاته، كذلك فإنه يعتمد على الأسعار المنافسة عند عملية التسعير، غير أخذة بعين الاعتبار ظروف الشركات الأخرى سواء في نقل المواد الخام أو في التكنولوجيا المستخدمة في عملية التصنيع ، لذلك تعتبر أنظمة التكاليف التقليدية القائمة قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- ٣- أن أنظمة التكاليف التقليدية تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، إضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج، والذي لا يمكن الإعتماد عليه كأسلوب مناسب لإتخاذ قرارات إدارية سليمة تفيد في عملية التسعير.
- ٤- أظهرت النتائج أن تكلفة المنتجات طبقا لمدخل التكلفة على أساس النشاط ، يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط المساعدة على كل مركز من مراكز النشاط الرئيسية ووحدات التكلفة، وكذلك يؤدي إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة، مما يؤدي ذلك بالضرورة إلى إختلاف التكلفة المحددة على أساس ABC لكل منتج من المنتجات عن التكلفة المحددة كما في النظام الحالي .
- ٥- لا يوجد نظام تحميل دقيق للأجور المباشرة في معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق ولا يوجد نظام يستطيع أن يبين رقم العامل، وطبيعة العمل، والقسم الإنتاجي الذي يعمل به ورقم التشغيل، وعدد ساعات العمل الفعلية، وكمية الإنتاج، والذي يسهل عمل الإدارة في احتساب وتحميل كل تشغيله بنصيبها من الأجور المباشرة.
- ٦- لم يوضح المعمل قيمة العينات التي يتم توزيعها، كما أنه لا يميز بين المنتجات التي تنتج للسوق المحلي عن تلك التي تنتج بهدف التوزيع كعينات، وبالتالي هناك أعباء إضافية وهدر للتكلفة من خلال عدم التفرقة بين المنتجين (العينة، والسوق) وهذا بدوره يؤدي إلى قرارات غير سليمة.
- ٧- إن إدارات معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق ليس لديها معرفة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وكذلك عدم وجود جهات تعمل على تعريف إدارات هذه الشركات وموظفيها بنظام ABC وأهميته، لذلك تواجه صعوبات لتطبيق هذا النظام.

ثانيا: التوصيات

من خلال الدراسة توصل الباحث إلى التوصيات التالية:

- ١- الاهتمام بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق ، إذ ثبت أن هذا النظام يخفض من التكاليف الخاصة بالإنتاج نتيجة لموضوعية إجراءات قياس التكاليف غير المباشرة، ويزيد من قدرة معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق من الاستفادة من موارده.
- ٢- إعادة هيكلة نظم التكاليف في معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق والتحول السريع إلى مدخل الأنشطة، إذا توافرت الظروف المناسبة لذلك، إذ ثبت أن هذا النظام يعيد تخصيص التكاليف بدقة مما يؤثر على قدرة المعمل التنافسية.
- ٣- على إدارة معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق وكمدخل لتطبيق نظام ABC أن تعمل على التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، ومن ثم العمل على تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل.
- ٤- أن يتم تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ليشمل المنشآت الخدمية العراقية، مثل الجامعات والمستشفيات والجمعيات غير الربحية لما له من أهمية في تحديد التكلفة الدقيقة التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.
- ٥- على الشركات التي تنجى إلى تطبيق النظام ABC أن تحدد في البداية الهدف المرجو من تطبيق هذا النظام، حيث أنه إذا كان هناك صعوبة في التطبيق أو غير قدرة الشركات على التطبيق الشامل، فإنه يمكن التطبيق الجزئي للنظام ثم تصميم النظام خطوة خطوة وصولاً إلى التطبيق الشامل.
- ٦- إجراء المزيد من التطبيقات العملية لمدخل ABC على فروع صناعية أخرى وذلك لتعزيز فكرة هذا النظام في المنشآت الصناعية العراقية واستخدام بيانات أكثر تفصيلاً للوصول إلى نتائج قريبة من الواقع.
- ٧- ضرورة قيام الجامعات العراقية وخاصة كلية التجارة والأعمال بدور مناسب في توعية الشركات الصناعية العراقية والمجتمع المحلي بأحدث النظم التي توصل إليها العلم والتي من بينها نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث أن دور الجامعات وأدائها في هذا المجال موثوق به وله التقدير الخاص من قبل الشركات وذلك لعلمها بأن الجامعات لاتسعى لتحقيق الربح.
- ٨- ضرورة قيام الاتحادات المهنية واتحاد الصناعيين وكذلك وزارة الاقتصاد الوطني بتسهيل العمل داخل المؤسسات وكذلك مد يد العون لها من خلال شتى الوسائل وأحدث العلوم المحاسبية، بحيث تقوم هذه الشركات بتطبيقها.

المراجع :

أولاً : المراجع العربية :

- ١) أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر ط١، ٢٠٠٠.
- ٢) إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط١، ٢٠٠٧.
- ٣) اسماعيل يحيي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٩.
- ٤) إسماعيل حجازي ، سعاد العاليم ، سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، اعمان، الأردن، ط١، ٢٠١٣.
- ٥) احمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد ابراهيم. " محاسبة التكاليف المتقدمة"، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن، ١٩٩٩.
- ٦) احمد حسين، " المحاسبة الادارية المتقدمة " دار المعرفة الجامعية الاسكندرية جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٠.
- ٧) احمد حسن ظاهر، " المحاسبة الادارية " دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ٢٠٠٢.
- ٨) السيد عبد المقصود ديبان، " النماذج الكمية في المحاسبة الادارية وأخذ الفيومي محمد محمد، "تقييم نموذج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط مع استخدام نموذج ورقة عمل إلكترونية "مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثامن والعشرون، العدد الثاني، ١٩٩١.
- ٩) الفيومي محمد محمد، "تقييم نموذج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط مع استخدام نموذج ورقة عمل إلكترونية "مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثامن والعشرون، العدد الثاني، ١٩٩١.
- ١٠) القرارات"، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، ١٩٩٩.
- ١١) جلال العقار، مراحل تصميم نظام تكاليف الأنشطة، مجلة اخبار الدوحة، قطر، العدد ٠٦، فيفري ٢٠٠٩.
- ١٢) حسن وصايل رمضان البستاني " تطبيقات نظام ABC"، مجلة الادارة والاقتصاد، المملكة العربية السعودية، العدد (١) ص (٢٠)، ١٩٩٨.
- ١٣) خليل ديلمي، نواف فخر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ج١، ط١، ٢٠٠٢.
- ١٤) خولة وقيس، محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) قياس ربحية المؤسسات الاقتصادي، رسالة ماجستير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١٤.
- ١٥) رائد محمود ابراهيم، "تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في شركات صناعة الأدوية الأردنية" دراسة حالة في شركة التقدم للصناعات الدوائية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط. ٢٠١٧.
- ١٦) زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية - دراسة حالة، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد ٢٢ ، العدد (٤)، العراق، ٢٠١٤.
- ١٧) سالم محمد يعقوب، عبد الله فيحاء، اتجاهات الحديثة في تقنيات التكاليف، الطبعة الاولى، جامعة بغداد، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية، ٢٠١٤.

تطبيق (ABC) على أساس الأداء "دراسة تطبيقية على معمل الألبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

- ١٨) صلاح مبارك، ابراهيم عثمان، محمد محمد محرم، " محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الادارية"، دار المطبوعات الجامعية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٨.
- ١٩) عباس مهدي الشيرازي، " نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر الكويت، ١٩٩٠.
- ٢٠) عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير "دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة ٢٠١١"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - الجزائر، ٢٠١٣.
- ٢١) عمر سعيد أحمد حبتور، نظام التكلفة على أساس النشاط وامكانية تطبيقه على شركات صناعة السجائر والكبريت اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عدن، اليمن، ٢٠٠٨.
- ٢٢) عبد العزيز الرومي، أثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في الكويت، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٣.
- ٢٣) فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)، كلية الادارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية، العراق، ٢٠٠٧.
- ٢٤) محمد حنفي زكي، أساسيات محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، ١، ٢٠٠٠.
- ٢٥) محمد محرم زينات، أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعة، مصر، ط ١.
- ٢٦) محمد توفيق بلبع، "محاسبة التكاليف"، مكتبة الشباب، مصر، ١٩٨٥.
- ٢٧) محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١١.
- ٢٨) محمد محمود يوسف، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية محاسبة التكاليف، مؤسسة الكتب العربية للنشر الالكتروني، المجلد ١، ٢٠٠٦.
- ٢٩) محمد محمود يوسف، "الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف" الطبعة السابعة، مكتبة الشباب، مصر، ٢٠٠٣.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- 1) Cooper, R., & Kaplan, R. S.. How cost accounting distorts product costs. Strategic Finance, 69(10), 20, 1988.
- 2) Godil, D. I., Shabib-ul-Hasan, S., & Abid, Y.. Application Of Activity Based Costing In A Textile Company Of Pakistan-A Case Study. Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, 4(11), 80-93, 2013.
- 3) Hilton, R. W., Maher, M., & Selto, F. H.. Cost management: Strategies for business decisions. McGraw-Hill/Irwin, 2003.
- 4) Hansen, D. Mowen, M. Guan, L., Cost Management Accounting and control, 6 ed. South- western, a Part of cengage learning, 2009.
- 5) Ostrenga, M. R. Activities: The focal point of total cost management. Management Accounting, 71(8), 42-49, 1990.
- 6) R.K. Mautz & Wiliam G." Financial disclosure in a Competitive Economy " New York . prentice - Hill ,U. S. A, 2001.

تطبيق (ABC) على أساس الاداء "دراسة تطبيقية على معمل الالبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق"

زينب هادي مهدي

- 7) Shil, N. C., & Pramanik, A. K.. Application of activity based costing in manufacturing companies in Bangladesh: a survey based study. The USV Annals of Economics and Public Administration, 12(1 (15)), 170-182, 2013.
- 8) Witherite, Jeffrey, Kim, Il-Woon, Implementing Activity-.Based Costing in the Banking Industry, Bank accounting and Finance 29-34, 2006.