

دور نظام ABC في تحسين ربحية الشركة

دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء(*)

أ.م.د. ليث نعمان حسون

جامعة تكريت

كلية الإدارة والاقتصاد

Lath522@tu.edu.iq

الباحثة: لمى شاكر حميد

جامعة تكريت

كلية الإدارة والاقتصاد

Cade.2021.107@st.tu.edu.iq

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.4.6.5>

تأريخ النشر ٢٠٢٣/٦/٣٠

تأريخ قبول النشر ٢٠٢٢/١٠/١٣

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٢/١٠/٩

المستخلص

يهدف البحث الى التعريف بمفهوم نظام (ABC) ودوره في تحسين ربحية الشركة محل البحث، ولتحقيق هدف البحث تم إجراء دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية / سامراء، عن طريق محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، من أجل التحقق من مدى فاعلية النظام في تقديم معلومات دقيقة تساعد الشركة في إتخاذ قرارات إستراتيجية رشيدة، وقد إعتد الباحثان في قياس الربحية بإستخدام معدل العائد على الأصول، وتوصل البحث الى إن نظام (ABC) يحقق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الانشطة داخل الشركة وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة، فضلاً عن إن نظام (ABC) يسمح برؤية إستراتيجية الشركة من خلال تحديد إمكانياتها ونقاط الضعف وفرص التحسين، فضلاً عن القضاء على التلف والضياع من خلال توفير معلومات تساعد على ترشيد القرارات المتعلقة بإستبعاد الانشطة غير المضيئة للقيمة، وكذلك مساعدة الشركات التحكم في تكاليفها بشكل أفضل للحفاظ على مركزها التنافسي وتحسين ربحيتها، وأوصى البحث بضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام (ABC) في الشركات وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء وإستشاريين مؤهلين ومتخصصين في تطبيق هذا المجال، وتوعية الشركات على ضرورة منح جميع الموظفين دورات تدريبية تعزز بها قدرتهم وإدراكهم لمدى أهمية نظام (ABC) ودوره في تعظيم الربحية وتخفيض التكاليف من خلال الاستعانة بذوي الخبرة والمعرفة في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة على أساس النشاط، الربحية.



مجلة اقتصاديات الأعمال

المجلد (٤) العدد (٦) ٢٠٢٣

الصفحات: ٩١-١١٠

(*) البحث مستل من رسالة ماجستير للباحثة الأولى.

The role of the (ABC) system in improving the profitability of the company

A case study in the General Company for the Pharmaceutical Industry and Medical Appliances / Samarra^(*)

Researcher: Luma Shaker Hamid

Tikrit University

College of Administration and Economics

Cade.2021.107@st.tu.edu.iq

A.Prof. Dr. Laith Noaman Hassoun

Tikrit University

College of Administration and Economics

Lath522@tu.edu.iq

Abstract

The research aims to define the concept of the (ABC) system and its role in improving the profitability of the company in question. The system provides accurate information that helps the company in making rational strategic decisions. The researchers relied on measuring profitability using the rate of return on assets, and the research concluded that the (ABC) system achieves a distinguished level of accuracy in calculating cost data by analyzing activities within the company and tracking what is related to in addition, the (ABC) system allows a vision of the company's strategy by identifying its capabilities, weaknesses and opportunities for improvement, as well as eliminating damage and loss by providing information that helps rationalize decisions related to the exclusion of non-value-adding activities. As well as helping companies to better control their costs to maintain their competitive position and improve their profitability, the research recommended the need to plan the process of implementing the (ABC) system in companies through the use of experts and consultants. Qualified buyers and specialists in the application of this field, and raising companies' awareness of the need to give all employees training courses to enhance their ability and awareness of the importance of the (ABC) system and its role in maximizing profitability and reducing costs through the use of experts and knowledge in this field.

Key words: Activity-Based Costing, Profitability.

(*) The research is extracted from a master's thesis of the first researcher.

المقدمة:

في بيئة الأعمال التي تتميز بعدم التأكد، أصبحت إدارة التكلفة وتحسين الربحية عاملاً حاسماً لنجاح الشركة والمحافظة على قدرتها التنافسية، ولأجل إنشاء استراتيجية عمل ناجحة، تستجيب لجميع تحديات البيئة الحديثة، كان يجب على إدارة الشركات أن تمتلك قاعدة بيانات عالية الجودة والدقة، ففي الوقت الحاضر تعد معلومات التكلفة الدقيقة أمراً بالغ الأهمية للشركات للحفاظ على ربحيتها وميزتها التنافسية، لمساعدة المديرين على اتخاذ قرارات سليمة، مثل تحديد الأسعار، وقياس الأداء، وإدارة التكاليف، إذ يخضع نظام التكلفة التقليدي للعديد من الانتقادات بسبب الفشل في توفير معلومات التكلفة الموثوقة والدقيقة في الوقت المناسب للمديرين لاتخاذ قرارات استراتيجية، ونتيجة لذلك تم تقديم نظام التكلفة على أساس النشاط بواسطة (Coper & Kaplan) عام (1988) لمعالجة أوجه القصور في الأنظمة التقليدية، فهو نظام محاسبي مبتكر لتخصيص التكاليف بدرجة عالية من الدقة، إذ لا يعمل هذا النظام على تحسين دقة تكلفة المنتج والخدمة فحسب، بل مساعدة المديرين على فهم كيفية استخدام الموارد.

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة وإسهامات البحث الحالي:

يقدم هذا المحور عرضاً لمنهجية البنية الاجرائية للبحث ومشكلته التي تتضمن الكيفية التي صيغ من خلالها التساؤل الرئيس للبحث، والاهمية المتوقعة أن يضيفها على المستوى النظري والتطبيقي لموضوعات البحث وتحديد الاهداف المتوخاة منه، ومن ثم إستعراض أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث وأهم الاسهامات التي يقدمها البحث الحالي:

أولاً: منهجية البحث:**١. مشكلة البحث:**

يعد الهدف الاستراتيجي لإدارات الشركات الصناعية هو استمراريتها وتعظيم ربحيتها، وتحسين موقفها التنافسي في الاسواق، وبما أن أنظمة التكاليف التقليدية تقوم بتحميل التكاليف الإجمالية على المنتج النهائي، فإن ذلك يؤدي إلي تحميل المنتج النهائي بتكاليف غير مبررة أو مرتبطة به بشكل مباشر و بدون وجود معايير تحكم عملية التحميل، ومن ثم صعوبة تحديد تكلفة كل منتج بصورة دقيقة وصعوبة تحديد الربحية وجودة قياسها، لذلك كان لابد لهذه الشركات تطبيق نظم التكلفة الحديثة التي تسهل تخطيط وضبط وتخفيض تكلفة المنتج، وبالتالي تحسين ربحيتها، فضلاً على توفير معلومات مالية وغير مالية لكي تتمكن الشركات من قياس الربحية والتكاليف بشكل أكثر دقة ومن أهمها تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط، وتحدد مشكلة البحث الرئيسة من خلال التساؤل الآتي: "هل هناك دور لنظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين ربحية الشركة؟".

٢. فرضية البحث:

انطلاقاً من اشكالية البحث المطروحة فقد بني البحث على فرضية مفادها: "هناك دور لنظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين ربحية الشركة".

٣. هدف البحث:

يتمثل هدف البحث في بيان وتوضيح الآتي:

أ. إطار نظري لنظام التكلفة على أساس النشاط.

- ب. عرض مفاهيمي للربحية.
ت. توضيح دور وأهمية نظام (ABC) في تحسين ربحية الشركة.
ث. إجراء دراسة حالة لدور نظام (ABC) في تحسين ربحية الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية/سامراء.

٤. أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث بما يضيفه من إطار علمي ومنهجية منظمة في تناوله لإحدى الموضوعات المهمة في التطبيق المحاسبي وهو نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحسين الربحية، من خلال تقديم بيانات تكاليفية أكثر ملاءمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية الرشيدة، لتقديم منتجات ذات جودة عالية وتكاليف منخفضة وتحقيق رضا المستهلك، لذلك فإن أهمية البحث تتمثل في وضع إطار نظري لموضوع التكلفة على أساس النشاط ومعرفة مساهمته في تحسين الربحية.

٥. حدود البحث:

يقتصر البحث على تناول دور نظام (ABC) في تحسين ربحية الشركة، إذ تقتصر حدود البحث المكانية في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية/سامراء وللفترة ٢٠٢١.

٦. منهجية البحث:

اعتمد البحث على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما المنهج الوصفي والمنهج التطبيقي، وذلك لتأصيل مفاهيمه وموضوعاته، عبر الادبيات والنشرات العلمية ذات الصلة به من كتب ودوريات علمية ورسائل جامعية ومقالات وأبحاث عربية وأجنبية، بغرض تحليلها وبناء جانبه النظري، إذ اقتصر البحث على البيانات والمعلومات الخاصة بعينة من الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية / سامراء.

٧. خطة البحث:

سيتم تقسيم البحث الى خمسة محاور، يتم في المحور الأول عرض منهجية البحث ومناقشة أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، فضلاً عن تناول أهم إسهامات البحث الحالي، وفي المحور الثاني سيتم إعطاء تأطير نظري لمتغيرات البحث، بينما سيتم تناول في المحور الثالث العلاقة بين متغيرات البحث، وسيتم تناول في المحور الرابع الجانب التطبيقي للبحث، وسيتم تخصيص المحور الخامس لتوضيح أهم الاستنتاجات النظرية والتطبيقية والتوصيات التي سيتوصل إليها البحث، وسوف يتم قياس الربحية باستخدام معدل العائد على الأصول.

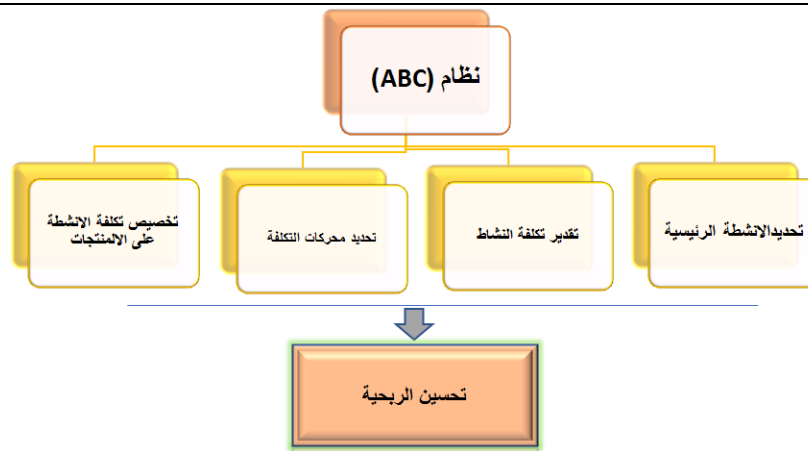
ثانياً: دراسات سابقة:

توصلت دراسة (لطي، ٢٠١٧) الى أن استخدام نظام (ABC) قد حقق للشركات تحسين في الربحية، فضلاً عن أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى ارتفاع سعر السهم في السوق، وكذلك يؤدي إلى ارتفاع إجمالي حقوق المساهمين وارتفاع القيمة الدفترية للسهم. وأوضحت دراسة (Al-Qudah & Al-Hroot, 2007) إلى أن معدل العائد على الأصول ومعدل العائد على حقوق الملكية ونسب هامش الربح الصافي قد تم تطويرها وتحسينها بعد تنفيذ نظام (ABC)، إذ تم تسجيل نسب العائد على الأصول كأعلى النسب في الشركات، وكما أظهرت النتائج بأن استخدام

نظام (ABC) قد أدى إلى تحسين ربحية الشركات بنسبة 47%، بعد تنفيذ نظام (ABC) في الشركة، وتوصلت دراسة (بشير، ٢٠٢٠) إلى مساهمة نظام التكلفة على أساس النشاط في الحد من التأثير السلبي لبعض الأنشطة على الأرباح بتخفيض تكاليف الإنتاج من خلال معالجة الأنشطة التي يمكن أن تستهلك موارد الشركة ولا تدر عائداً، فضلاً عن توفير بيانات دقيقة وتفصيلية عن التكلفة والعائد تساعد في تحديد تشكيلة المنتجات التي تعظم الربحية.

ثالثاً: إسهامات البحث الحالي:

يعد أهم ما يميز البحث الحالي عن سابقه إختلاف الفترات الزمنية التي يغطيها البحث وإختلاف بيئة التطبيق، فضلاً عن ذلك إنه يمثل أول دراسة حالة (حسب علم الباحثان) تجري في البيئة العراقية على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء، والشكل (1) يوضح نموذج البحث.



الشكل (1) أنموذج متغيرات البحث

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان.

المحور الثاني: الاطار النظري للبحث:

أولاً: مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط:

هناك العديد من المفاهيم والتعريفات التي أوردها الكتاب والباحثون حول ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وفيما يلي يستعرض الباحثان بعض هذه المفاهيم، إذ يعد نظام لتقدير التكاليف يقوم بتحديد الأنشطة في الشركة وتخصيص تكاليف هذه الأنشطة على الموارد لجميع المنتجات والخدمات وفقاً للاستهلاك الفعلي لكل منها (Desti,2015:275)، ويمكن تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من منظور الاستراتيجية باعتباره مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، يساعد على إنشاء موقف فريد وقيم يتطلب مجموعة من الأنشطة، من خلال خلق توافق بين الأنشطة المختلفة للشركة (Fito,et.al.,2018:147)، ويرى كل من (Al-Eidan) وآخرون بأنه نظام محاسبي يحدد الأنشطة في المنظمة ويتعامل معها ككائن تكلفة أساسي، أي يركز على أنشطة الشركة من خلال جمع جميع التكاليف المتعلقة بهذه الأنشطة بناء على طبيعتها (Al-Eidan, et.al.,2019:1964).

مما سبق يستنتج الباحثان بأن نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه طريقة جديدة يعمل على توسيع نطاق محاسبة التكاليف، إذ يحصل على التكلفة الإجمالية من خلال جمع وحساب تكلفة التشغيل الفردية التي تشمل مصروفات الفترة مما يجعل حساب التكلفة أكثر دقة، إذ يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل الشركة.

ثانياً: دوافع التحول إلى نظام التكلفة على أساس النشاط:

يرى (Mahal & Hossain, 2015:66) بأن نظام (ABC) هو نظام ضروري للشركة للحصول على تكلفة دقيقة وفعالة لمنتجاتها لتجنب تشويه التكلفة الذي قد يؤدي إلى التنمية المستدامة والنمو، وهو أمر ضروري للتنافس في عصر العولمة وبيئة الأعمال المعقدة، إذ تم تطوير وإستخدام نظام (ABC) نتيجة لغرضين هما:

١. منع تشويه التكلفة: يحدث تشوه التكلفة لأن أنظمة التكلفة التقليدية تجمع بين جميع التكاليف غير المباشرة في مجمع تكلفة واحد ولقد جاء نظام (ABC) لمعالجة هذه المشكلة من خلال اعتماد مجموعات تكلفة متعددة.
٢. تقليل الفاقد أو الأنشطة غير المضافة للقيمة: من خلال ما يوفره نظام (ABC) من معلومات دقيقة تساهم في ترشيد القرارات بشأن إستبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة.

ثالثاً: أهداف التكلفة على أساس النشاط:

يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) إلى توفير معلومات التكاليف التي يخدم بها الإدارة المعاصرة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، من أجل تطوير عملية التخطيط الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية وذلك وفق الأهداف الآتية:

١. يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط، إلى معرفة مدى فعالية إستخدام الموارد، وكيفية مساهمة جميع الأنشطة في التكلفة النهائية لكل منتج، فهو أداة قادرة على تحسين الإدارة المالية للشركة، إذ يجعل من الممكن على الشركات معرفة كيفية ارتباط تكاليف النشاط بتوليد الإيرادات (Araujo, et.al., 2019:2).
٢. يسمح نظام (ABC) برؤية استراتيجية الشركات، من خلال تحديد إمكاناتها ونقاط الضعف وفرص التحسين، فضلاً عن القضاء على التلف والضياع من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة، فضلاً عن مساعدة الشركات في التحكم في تكاليفها بشكل أفضل للحفاظ على مركزها التنافسي في السوق وتحسين ربحيتها (Quesado, et.al., 2021:2).

رابعاً: مزايا وعيوب نظام التكلفة على أساس النشاط:

١. يحقق نظام (ABC) مجموعة من المزايا التي يمكن تلخيصها بالآتي:
تخفيض التكاليف وتحسين الوضع التنافسي للشركة من خلال حساب التكلفة الفعلية للمنتج وتحسين عملية صنع القرار من خلال تقديم معلومات موثوقة (Quesado, et.al., 2021:4).
٢. يسمح نظام (ABC) للشركات بتحديد الأنشطة المضافة وغير المضافة للقيمة وتحديد فرص خفض التكلفة وتحسين الربحية (Huq, 2010:138). ويعد نظام (ABC) مفهوم حظي بأهتمام واسع، لذلك اكتسب اهتمام الأكاديميين والممارسين والشركات كأسلوب محتمل لتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ومع ذلك فإن معدل اعتماد (ABC) كان منخفض نظراً للعيوب التي ترافق تطبيقه ومنها الآتي:

١. انتقد (Chea) نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه يفتقر إلى التركيز على العملاء، كما لا يمكن قياس التأثير قصير الأجل للقرارات المتعلقة بتكاليف التشغيل، والمخزون، والإنتاجية بشكل موثوق (Chea,2011:5).
٢. تكلفة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط مرتفعة جداً، حيث تحتاج إلى بيانات وتفصيلات كثيرة، فضلاً عن نقص موارد تكنولوجيا المعلومات، وكذلك صعوبة تحديد محركات التكلفة الملائمة لكل نشاط (يعقوب، ٢٠١٧: ٦).

خامساً: مفهوم الربحية:

تعد الربحية هدفاً أساسياً لبقاء واستمرارية جميع الشركات الهادفة للربح، وهي أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام مواردها، إذ تعرف الربحية بأنها قدرة الشركة على جني الأرباح من جميع الأنشطة التجارية للشركة وتعبر عن مدى كفاءة الشركة في تحقيق الأرباح باستخدام جميع الموارد المتاحة في السوق (Iliemena & Amedu,2019:30)، وأشار (Muhindo,et.al., 2014:188) بأن الربحية مقياس واقعي للعائد من الأموال المستثمرة في الأعمال التجارية، إذ يتم قياسها من حيث الحصة السوقية التي تم اكتسابها خلال فترة معينة، وأوضح (Hossain,2020: 1497) بأن الربحية تعني تحقيق النجاح الاقتصادي للشركة التي تتولد بعد دفع جميع التكاليف التي ترتبط مباشرة بالدخل.

مما سبق يرى الباحثان بأن الربحية تعد من أهم المؤشرات المالية عن كفاءة الإدارة في توظيف أموالها.

سادساً: أهمية الربحية:

يعد تحسين الربحية هدفاً أساسياً لبقاء الشركات على المدى الطويل ومقاومة المنافسة الشديدة، فهي تعد أحد العناصر الأساسية لتقييم الأداء، فلا يقتصر دورها على تقييم أداء الأعمال بل تعد أيضاً أداة للتنبؤ بأداء الأعمال في المستقبل، إذ تكمن أهمية الربحية كما أشار (الحساني، ٢٠٢١: ٤٢-٤٣) بما توفره مؤشرات من معلومات مفيدة للمستخدمين الخارجيين حول الوضع المالي وقدرة الشركة على الاستمرار، وكذلك تساعد الربحية على توجيه سلوك المديرين والموظفين، فهي تعكس مدى كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح من خلال أصولها التشغيلية.

سابعاً: أنواع الربحية:

تصنف الربحية إلى أربعة أنواع وكما يأتي: (نوري وسعيد، ٢٠١٨: ٢٤٨)، (حسين، ٢٠١٩: ٥١)، (مجيد ونعمة، ٢٠٢١: ١٩)، (Nkwoji,2021:25)

١. **الربحية المحاسبية:** وهي إيراد تحصل عليه الشركات بعد سداد كافة نفقات الإنتاج، فضلاً عن الالتزامات المتعلقة بالضرائب والتأمينات، وتقاس الربحية المحاسبية عن طريق ربط المخرجات كنسبة من المدخلات (نوري وسعيد، ٢٠١٧: ٢٤٨).
٢. **الربحية الاقتصادية:** من الضروري معرفة وقياس الربحية الاقتصادية الناشئة عن استثمارات الشركة، إذ يقصد بها إجمالي الموجودات التي تمتلكها الشركة، والتي تنشأ نتيجة استعمال الشركة لعواملها الإنتاجية (مجيد ونعمة، ٢٠٢١: ١٩).

٣. **الربحية الاجتماعية:** فضلاً عن الهدف الاقتصادي المتمثل بكسب الأرباح، لابد من العمل لأداء عدد من الأهداف الاجتماعية المتمثلة بتوفير أفضل نوعية من المنتجات بأقل الأسعار وأعلى جودة فضلاً عن تلبية احتياجات المجتمع والمحافظة على الموارد (حسين، ٢٠١٩: ٥١).
٤. **الربحية المالية:** تؤكد على المتغيرات المتعلقة مباشرة بالقوائم المالية فهي مقياس شخصي لمدى قدرة الشركة على استخدام الأصول وتوليد الإيرادات من واقع أعمالها (Nkwoji, 2021: 25).

المحور الثالث: دور نظام (ABC) في تحسين الربحية:

تواجه الشركات الصناعية تغيرات سريعة ومتلاحقة في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية من أجل تحسين ربحيتها، لذا تحتاج الشركات إلى معلومات وطريقة لحساب التكلفة بشكل صحيح ودقيق لتحقيق وتقييم الربحية وباستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط، فإن المعلومات وحساب التكلفة سيكون أكثر دقة، إذ يعد نظام التكلفة على أساس النشاط مقياساً للربحية، من خلال ما يوفره من معلومات دقيقة تساعد في توفير مقاييس للربحية لاتخاذ وصياغة أفضل القرارات الاستراتيجية الخاصة بالتسعير وتقسيم السوق، إذ يمكن أن يؤدي نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تحسين الربحية من خلال الدور الذي يلعبه في شتى المجالات ومنها الآتي وذلك حسب دراسة كل من (شلال، ٢٠٠٩: ٩٨)، (Joseph, et.al., 2012: 44)، (الخاص، ٢٠١٦: ٦١)، (علاوة، ٢٠٢١: ١٧):

١. في مجال خفض التكلفة:

يعمل نظام التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات دقيقة وموثوقة عن سلوك التكاليف، مما يحقق العدالة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة، باستخدام محركات تكلفة ملائمة لكل نشاط، كما أنه يعزز من فعالية النظام الرقابي من خلال مراقبة الأنشطة المتسببة في حدوث التكاليف، إذ يمكن أن يؤدي نظام التكلفة المستندة إلى النشاط إلى تخفيض التكاليف من خلال ما يأتي:

- أ. تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج واستبعادها.
- ب. تقسيم الشركة إلى مجموعة من الأنشطة، مما يساهم بالتحكم في تكاليف الأنشطة وتخفيضها.

٢. في مجال تسعير المنتجات أو الخدمات:

يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط معلومات أكثر تفصيلاً حول تكلفة المنتجات والخدمات، مما يحسن من كفاءة وفعالية قرارات تسعير المنتجات من خلال اعتماد إدارة الشركات على المعلومات التكاليفية التي يوفرها، وهذا يسهل على الشركة تحديد سعر بيع يضمن لها البقاء والاستمرار في الأسواق، إذ تعد استراتيجية التسعير عنصراً مهماً في تحسين وتعظيم الربحية.

٣. في مجال قياس الأداء:

وذلك من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية عن متابعة وقياس تكاليف وكفاءة وفعالية الأنشطة التي يتم إنجازها داخل الشركة، فضلاً عن دوره في تحسين الأداء من خلال التركيز على التكلفة والوقت والنوعية، فضلاً عن رفع كفاءة أداء الأنشطة من خلال الاستعانة بالأساليب الحديثة في تنفيذ الأنشطة بأقل موارد ممكنة مثل إدارة الجودة الشاملة وأنظمة الإنتاج الحديثة.

٤. في مجال تقييم المخزون:

وذلك من خلال السيطرة على حركة المخزون من أجل إعادة تنظيم المخزون وتصنيفه، إذ أن بما يوفره نظام التكلفة على أساس النشاط من معلومات يساعد الشركة من معرفة كلف الاحتفاظ بالمخزون وانعكاساتها على الكلف الإجمالية للإنتاج، من أجل العمل على تدنية الكلف المترتبة عليه. وتركيز جهودهم للرقابة على المواد ذات القيمة الأكثر أهمية مما يؤدي إلى تحسين ربحية الشركات.

٥. في مجال تصميم المنتجات والخدمات:

إذ يلعب نظام التكلفة على أساس النشاط دور في التركيز على المستهلك من خلال تصميم منتجات أو تقديم خدمات تلبي رغباته، إذ أن هذا النظام له تأثير على مصممي المنتجات والخدمات، فهو يحدد خصائص المنتجات التي تسبب التكلفة، ومن ثم توفير عدة بدائل لاختيار تصميمات المنتجات التي تحقق ربحية أكثر، فضلاً عن ذلك فإن الشركات التي تتبع وتطبق نظام التكلفة على أساس النشاط تكون قادرة على تقديم خدمات كفوءة للمستهلكين من خلال قدرتها على التسليم المباشر إلى موقع المستهلك النهائي في فترات زمنية سريعة. وتوصلت دراسة المطيري إلى دور وأهمية نظام (ABC) في تعظيم الأرباح من خلال تخفيض التكاليف دون التأثير على جودة المخرجات من أجل تحقيق خفض حقيقي لتكلفة المنتج، إذ يمكن أن يساعد هذا النظام الشركات في تقييم وتقنين التكاليف من خلال دراسة وتحليل الأنشطة المضيقة للقيمة وتعزيزها والأنشطة غير المضيقة للقيمة واستبعادها، وبالتالي تعظيم الربحية كما يساهم هذا النظام في زيادة حجم المبيعات نظراً لانخفاض التكلفة (المطيري، ٢٠١٦)، وأشارت دراسة (البدر) إلى دور نظام (ABC) في تحسين الربحية من خلال ما يوفره من قياس أكثر دقة للتكاليف، مما يؤدي إلى مساعدة الإدارة في تحديد تكاليف منتجاتها وتسعيها بشكل سليم لتحقيق الأرباح المرجوة اعتماداً على مخرجات هذا النظام (البدر، ٢٠١٧: ٣).

المحور الرابع: الجانب التطبيقي:

يتمثل الجانب التطبيقي للبحث في إجراء دراسة حالة على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء من أجل اختبار فرضية البحث عبر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط من قبل الباحثان لتحسين ربحية الشركة محل البحث، وفي ضوء ماتقدم لابد من التعريف بمفهوم نظام التكاليف المطبق في الشركة، ومعرفة كيفية احتساب تكلفة المنتج في ضوء النظام التقليدي، قبل تطبيق نظام (ABC) في الشركة محل البحث و كما يأتي:

أولاً: نظام التكاليف المطبق في الشركة:

إن النظام المطبق في وحدة حسابات الكلفة هو نظام التكاليف الفعلي، إذ تعتمد الشركة على أساليب تقليدية في احتساب التكاليف، فهي تعتمد بصورة عامة على نظام الاوامر الإنتاجية في عملها ووفق النظرية الكلية للتكاليف، إذ يتم استخدام هذا النظام في الشركات الصناعية التي تعتمد على اتفاقات بين الشركات الصناعية وبين المستهلكين، إذ يتم تحديد قيمة الامر الإنتاجي من حيث مواصفات المنتج والكمية المطلوبة في ضوء متطلبات ورغبات المستهلك، وعليه ففي ظل نظام الاوامر الإنتاجية تبدأ اجراءات الكلفة عن طريق توزيع التكاليف على المراكز الإنتاجية، وذلك بعد حصر ما يخص كل مركز إنتاجي من أجور ورواتب ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية ومصروفات أخرى وفي ضوء دليل النظام المحاسبي الموحد، وكذلك تستخدم الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء نظام المراحل الإنتاجية، إذ يظهر هذا النوع من الانظمة في الشركات الصناعية التي يتميز إنتاجها بالتجانس والنمطية من حيث الشكل والحجم،

وبشكل عام يكون الإنتاج بغرض التخزين وبانتظار طلب الصرف تتميز الشركات التي تطبق هذا النظام بالاستمرارية والتتابع من مرحلة إلى أخرى وإنتاج السلع النمطية المتشابهة والتي تمر في مراحل متسلسلة، ولغرض الدراسة تم اختيار مستحضر الباراستول وفق الآتي:

١. تحديد التكلفة الكلية لمستحضر الباراستول:

وبطاقة التكلفة الخاصة به كانت وفق الجدول (1).

الجدول (1) قائمة التكاليف الكلية الخاصة بمستحضر الباراستول

البند	التكاليف الكلية
إجمالي تكلفة المواد الكيميائية	222816000
إجمالي تكلفة مواد التعبئة	122826000
تكلفة الأجور المباشرة	199602000
مصارييف أخرى مباشرة	6540000
كلفة الصنع المباشرة	551784000
التكاليف الصناعية غير المباشرة	330716000
التكاليف التسويقية	15450000
التكاليف الإدارية	19312200
التكلفة الكلية للمنتج	917262200

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة.

نلاحظ من الجدول (1) بأن التكلفة الإجمالية لمستحضر الباراستول بلغت (917262200)، إذ بلغت تكلفة الصنع المباشرة منها حوالي (551784000)، وبلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة منها (330716000)، كما يجب توضيح بأنه تم الحصول على تكاليف المواد الأولية الداخلة في العملية التصنيعية لمستحضر الباراستول، فضلاً عن التكاليف الصناعية غير المباشرة من قسم الكلفة.

٢. إعداد قائمة تكاليف للوحدة الواحدة لمستحضر الباراستول:

علماً بأن كمية الإنتاج لمستحضر الباراستول لسنة 2021 بلغت (6000000) شيتاً، وكما موضح بالجدول (2).

الجدول (2) قائمة تكاليف للوحدة الواحدة لمستحضر الباراستول

البيان	تكلفة الوحدة الواحدة
إجمالي تكلفة المواد الكيميائية	37.1
إجمالي تكلفة مواد التعبئة	20.4
تكلفة الأجور المباشرة	33.2
مصارييف أخرى مباشرة	1.09
كلفة الصنع	92
التكاليف الصناعية غير المباشرة	55
التكاليف التسويقية	2.5
التكاليف الإدارية	3.2
تكلفة الوحدة للمنتج	153

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة.

ومن الجدول (2) نلاحظ أن كمية الإنتاج لمستحضر الباراستول بلغت (6000000)، كما بلغت تكلفة الوحدة حوالي (153)، إذ تعد تكلفة وحدة مرتفعة نسبياً بالمقارنة مع سعر بيع الشيت الواحد الذي يبلغ حوالي (170) دينار.

٣. إعداد قائمة الإيرادات والتكاليف في ظل النظام التقليدي:

علماً كميات وأسعار المبيعات للمنتج في الشركة محل البحث هي: كمية مبيعات مستحضر الباراستول (6000000) شيناً، وسعر بيع الشيت (170) دينار/شيت، وعليه تكون قائمة الإيرادات والتكاليف لمستحضر الباراستول وفق الجدول (3).

الجدول (3) قائمة تكاليف وإيرادات لمستحضر الباراستول

البيانات	الباراستول
إيراد المبيعات	102000000
تكلفة الإنتاج	222816000
إجمالي تكلفة المواد الكيميائية	122826000
إجمالي تكلفة مواد التعبئة	199602000
تكلفة الأجور المباشرة	6540000
مصاريف أخرى مباشرة	330716000
التكاليف الصناعية غير المباشرة	137500000
مجل الربح	15450000
التكاليف التسويقية	19312200
التكاليف الإدارية	102737800
صافي الربح	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة.

نلاحظ من الجدول (3) ان ايراد المبيعات لمستحضر (102000000)، وان إجمالي التكلفة بلغت (917262200)، وبذلك يحقق مستحضر الباراستول صافي ربح بمقدار (102737800)، بعد طرح كافة المصاريف التسويقية والإدارية، وبعد التعرف على النظام الكفوي للشركة محل الدراسة، سيتم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركة محل البحث، لمحاولة تخفيض التكلفة وتحسين ربحية المنتجات، وبيان أهم الاختلافات التي سيتم التوصل إليها.

ثانياً: استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركة محل الدراسة:

تم اخيار قسم الحبوب كونه أهم أقسام الشركة وأكثرها تكلفة لاجراء هذه الدراسة، وتم الاعتماد على اجراء المقابلات مع موظفي الشركة لجمع البيانات اللازمة، وسيتم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط من خلال اجراء الخطوات الآتية:

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة التي يمر بها قسم الحبوب:

إذ تبين ان قسم الحبوب يمر بمجموعة من الأنشطة ليصبح تام الصنع، وهذه الأنشطة هي نشاط تهيئة المواد الأولية، نشاط التجزئة، نشاط التحضير، نشاط التعبئة، نشاط التغليف، نشاط الخزن الأولي، نشاط خزن الإنتاج التام داخل القسم.

الخطوة الثانية: تحديد تكلفة الصنع للأنشطة التي يمر بها قسم الحبوب:

تقسم الكلف الخاصة بهذه الأنشطة على وفق نسب ما يستنفذ كل نشاط، والأنشطة التي يمر بها قسم الحبوب عددها (7) أنشطة، إذ يستوعب هذا القسم تقريباً 300 عامل وعدد المكنائن ما يقارب 10 والأنشطة هي كالآتي:

- **نشاط تهيئة المواد الأولية:** في هذا النشاط وفي ضوء المسار التكنولوجي له فانه لا يوجد هناك صرف للمواد إنما تهيئة، فهذا النشاط لا يتحمل بكلف المواد، لذلك فان كلفة هذا النشاط تكاليف صناعية غير مباشرة، وتظهر الكلف كما في الجدول (4).

الجدول (4) قائمة تكاليف لنشاط المواد الأولية لإنتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
83699543	صيانة اثاث واجهزة مكتب	209248858	ت.ص.غ
104624429	اندثار مباني وطرق	104624429	مواد انشائية
73237100	اندثار اثاث واجهزة مكتب	52312215	مواد طبية
784683218	إجمالي كلفة النشاط	156936644	كساوي
			صيانة مباني وطرق

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل البحث.

- **نشاط التجزئة:** في هذا النشاط وفي ضوء المسار التكنولوجي له فانه لا يوجد هناك صرف للمواد إنما تجزئة للمواد الكيماوية على وفق الأوزان القياسية الموجودة في سر المعرفة لكل نوع، لذلك فإن كلفة هذا النشاط تتكون تكاليف صناعية غير مباشرة، كما في الجدول (5).

الجدول (5) قائمة تكاليف لنشاط التجزئة لإنتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
120945495	صيانة اثاث واجهزة مكتب	241665990	مواد انشائية
96801396	اندثار مباني وطرق	120945495	مواد طبية
72657297	اندثار اثاث واجهزة مكتب	60585248	كساوي
48513198	خدمات ابحاث واستشارات	145089594	صيانة مباني وطرق
907203713	إجمالي كلفة النشاط		

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة.

- **نشاط التحضير:** في هذا النشاط يتم صرف المواد الكيماوية التي هيأت من خلال الانشطة السابقة، إذ يتحمل هذا النشاط كلف المواد المباشرة (مواد كيماوية)، وتكاليف غير مباشرة، ولكون نظام التكلفة على أساس النشاط يقتصر على توزيع ت.ص.غ، لذلك ستتألف الكلفة الإجمالية لهذا النشاط من تكاليف صناعية غير مباشرة فقط، وتظهر الكلف كما في الجدول (6).

الجدول (6) قائمة تكاليف لنشاط التحضير لإنتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
108648446	صيانة مباني وطرق	217296891	ت.ص.غ
130378135	صيانة اثاث واجهزة مكتب	239026580	مواد احتياطية
260756269	صيانة الآلات ومعدات	43459378	مواد انشائية
43459378	اندثار مباني وطرق	65189067	مواد نفطية
130378135	اندثار الآلات ومعدات	86918756	كساوي
65189067	اندثار اثاث واجهزة مكتب	65189067	مواد طبية
1607996993	إجمالي كلفة النشاط	152107824	مياه
			كهرباء

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل البحث.

- **نشاط التعبئة:** يتحمل هذا النشاط تكاليف صناعية غير المباشرة، وتظهر الكلف كما في الجدول (7).

الجدول (7) قائمة تكاليف لنشاط التعبئة في إنتاج الحبوب

البيان	التكاليف	البيان	التكاليف
ت.ص.غ	209248858	صيانة اثاث واجهزة مكتب	128768528
أدوات احتياطية	177056726	صيانة مباني وطرق	96576396
مواد انشائية	80480330	اندثار الالات ومعدات	112672462
مواد طبية	112672462	اندثار مباني وطرق	48288198
كهرباء	48288198	اندثار اثاث واجهزة مكتب	32192132
كساي	160960660	إجمالي تكلفة النشاط	1207204950
صيانة الالات ومعدات			

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل البحث.

- **نشاط التغليف:** يتحمل هذا النشاط بالتكاليف الصناعية غير مباشرة الآتية، وتظهر الكلف كما في الجدول (8).

الجدول (8) قائمة تكاليف لنشاط التغليف لإنتاج الحبوب

البيان	التكاليف	البيان	التكاليف
ت.ص.غ	52312215	صيانة مباني وطرق	40240165
ادوات احتياطية	44264182	صيانة الالات ومعدات	32192132
مواد انشائية	20120083	صيانة اثاث واجهزة مكتب	24144099
مواد طبية	28168116	اندثار مباني وطرق	28168116
كساي	12072049	اندثار الالات ومعدات	8048033
كهرباء	12072049	اندثار اثاث واجهزة مكتب	12072049
		إجمالي تكلفة النشاط	301801239

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل البحث.

- **نشاط الخزن الأولي:** في هذا النشاط يتم تحويل المنتج التام إلى مخزن أولي داخل الورش الإنتاجية، لذلك فإن هذا النشاط يتحمل تكاليف صناعية غير مباشرة فقط، وتظهر الكلف كما في الجدول (9).

الجدول (9) قائمة تكاليف لنشاط الخزن الأولي لإنتاج الحبوب

البيان	التكاليف	البيان	التكاليف
ت.ص.غ	160960660	صيانة اثاث واجهزة مكتب	88528363
مواد انشائية	120720495	اندثار مباني وطرق	24144099
مواد طبية	80480330	اندثار اثاث واجهزة مكتب	32192132
كساي	96576396	إجمالي كلفة النشاط	603602475
صيانة مباني وطرق			

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل البحث.

- **نشاط الخزن التام داخل القسم:** في هذا النشاط يتم تحويل المنتج التام إلى مخزن أولي داخل الورش الإنتاجية، لذلك فإن هذا النشاط يتحمل تكاليف صناعية غير مباشرة، فقط وتظهر الكلف كما في الجدول (10).

الجدول (10) قائمة تكاليف نشاط الخزن التام لإنتاج الحبوب

البيان	التكاليف	البيان	التكاليف
ت.ص.غ	160960660	صيانة اثاث واجهزة مكتب	88528363
مواد انشائية	120720495	اندثار مباني معدات	24144099
مواد طبية	80480330	اندثار اثاث واجهزة مكتب	32192132
كساوي	96576396	إجمالي تكلفة النشاط	603602475
صيانة مباني ومعدات			

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل البحث.

الخطوة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط:

إذ يتم تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط وفق الجدول (11).

الجدول (11) مسبب التكلفة لكل نشاط

الأنشطة	مسبب التكلفة	عدد مسببات التكلفة
تهيئة المواد الأولية	عدد مرات التجهيز	456
التجزئة	عدد العاملين	50
التحضير	ساعات التشغيل	1075
التعبئة	ساعات التشغيل	860
التغليف	عدد العاملين	70
الخزن الأولي	عدد مرات الخزن	360
الخزن التام	عدد مرات الخزن	360

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

يلاحظ من الجدول (11) تم الاعتماد على عدد العاملين كموجه تكلفة للأنشطة (نشاط نشاط التجزئة، نشاط التغليف)، في حين تم اعتماد ساعات التشغيل كموجه تكلفة للأنشطة (نشاط التحضير، نشاط التعبئة)، وتم اعتماد عدد مرات التجهيز كموجه تكلفة لنشاط (تهيئة المواد الأولية)، وتم اعتماد عدد المرات كموجه تكلفة للأنشطة (الخزن الأولي، الخزن التام)، وقد تم اختيار هذه الموجهات للتكاليف لوجود علاقة وثيقة بين هذه التكاليف والموجه.

الخطوة الرابعة: تحديد معدل تحميل التكلفة لكل نشاط:

يتم حساب معدل التحميل لكل نشاط وفق المعادلة الآتية:

معدل تحميل التكلفة لكل نشاط = تكلفة النشاط ÷ عدد مسببات التكلفة

وكما موضح بالجدول (12).

الجدول (12) توزيع مسببات التكلفة على المنتجات

المنتجات	نشاط تهيئة المواد الأولية	نشاط تجزئة	نشاط تحضير	نشاط تعبئة	نشاط تغليف	نشاط الخزن أولي	نشاط الخزن التام
اسبين	20	2	45	25	2	16	16
الجيسك	18	3	30	30	3	15	15
باراستول	35	3	30	20	4	25	25
سامادول	30	2	50	35	2	10	10
اللرمين	20	2	55	20	5	22	22
الدوسام	12	3	40	30	5	20	20
بايرودمام	20	2	35	45	2	15	15
فلو أوت	24	2	60	40	5	12	12
انيورين	21	3	25	45	4	14	14
اسماسام	12	2	70	55	2	20	20

المنتجات	نشاط تهيئة المواد الأولية	نشاط تجزئة	نشاط تحضير	نشاط تعبئة	نشاط تغليف	نشاط الخزن أولي	نشاط الخزن التام
ازوثرومايسين	21	3	48	50	3	17	17
بايروكسيسام	17	2	56	30	4	22	22
بايروسام	22	2	64	30	3	15	15
انجيزاسام	21	3	42	35	2	16	16
انترستوب	25	2	48	55	4	15	15
رياباسام	19	2	53	40	3	18	18
برزلون	25	2	65	73	5	16	16
بروسترايد	20	2	65	52	5	15	15
بروفين	22	2	60	30	2	12	12
دكسون	23	2	52	35	3	20	20
ديبي سام	13	2	50	50	3	15	15
برياكتين	16	2	32	35	2	10	10
المجموع	456	50	1075	860	70	360	360

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بناء على معلومات الجداول السابقة.

- تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة:

بناءً على ما تم تحديده من مسببات تكلفة لكل منتج سيتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة المخصصة لكل منتج وفق المعادلة الآتية:

عدد المسببات × معدل التحميل = التكلفة المخصصة لكل منتج

وكما موضح بالجدول (13).

الجدول (13) تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات

المنتجات	نشاط تهيئة المواد الأولية	نشاط تجزئة	نشاط تحضير	نشاط التعبئة	نشاط التغليف	نشاط الخزن الأولي	نشاط الخزن التام	المجموع
اسين	34415930.61	36288148.52	67311502.03	35093167.15	8622892.543	26826776.67	26826776.67	235385194.2
الجيبيك	30974337.54	54432222.78	44874334.69	42111800.58	12934338.81	25150103.13	25150103.13	235627240.7
باراستول	60227878.56	54432222.78	44874334.69	28074533.72	17245785.09	41916838.54	41916838.54	288688431.9
سامانول	516236895.91	36288148.52	74790557.81	49130434.01	8622892.543	16766735.42	16766735.42	253989399.6
الثرمين	34415930.61	36288148.52	82269613.6	28074533.72	21557231.36	36886817.92	36886817.92	276379093.6
الدوسام	20649558.36	36288148.52	59832446.25	42111800.58	21557231.36	33533470.83	33533470.83	265650201
بايروكسيسام	34415930.61	36288148.52	52353390.47	63167700.87	8622892.543	25150103.13	25150103.13	245148269.3
فلو أوت	41299116.73	36288148.52	89748669.38	56149067.44	21557231.36	20120082.5	20120082.5	285282398.4
انثورين	36136727.14	54432222.78	37395278.91	63167700.87	17245785.09	23473429.58	23473429.58	255324573.9
اساماسام	20649558.36	36288148.52	104706780.9	77204967.73	8622892.543	33533470.83	33533470.83	314539289.8
ازوثرومايسين	36136727.14	36288148.52	71798434.5	70186334.3	12934338.81	28503450.21	28503450.21	302495459
بايروكسيسام	29253541.01	36288148.52	83765424.75	42111800.58	17245785.09	36886817.92	36886817.92	282438335.8
بايروسام	37857523.67	36288148.52	95731914	42111800.58	12934338.81	25150103.13	25150103.13	275223931.8
انجيزاسام	36136727.14	54432222.78	62824068.56	49130434.01	8622892.543	26826776.67	26826776.67	264799898.4
انترستوب	43019913.26	36288148.52	71798935.5	77204967.73	17245785.09	25150103.13	25150103.13	295857956.3
رياباسام	32695134.07	54432222.78	79277991.28	56149067.44	12934338.81	30180123.75	30180123.75	277704927.6
برزلون	43019913.26	36288148.52	97227725.16	102472048.1	21557231.36	26826776.67	26826776.67	354218619.7
بروسترايد	34415930.61	36288148.52	97227725.16	72993787.67	8622892.543	25150103.13	25150103.13	299848690.8
بروفين	37857523.67	36288148.52	89748669.38	42111800.58	12934338.81	20120082.5	20120082.5	259180646
دكسون	39578320.2	36288148.52	77782180.13	49130434.01	12934338.81	33533470.83	33533470.83	282780363.3
ديبي سام	22370354.89	36288148.52	74790557.81	70186334.4	8622892.543	25150103.13	25150103.13	262558494.3
برياكتين	27532744.48	54432222.78	47865957	49130434.01	8622892.543	16766735.42	16766735.42	202973647.4
المجموع	784683218	907203713	1607996993	1207204950	301801239	603602475	603602475	6016095063

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بناء على معلومات الجداول السابقة.

الخطوة السادسة: تحديد تكلفة الوحدة وفق نظام (ABC):

ومن أجل اتمام الجانب التطبيقي للدراسة سيتم اختيار مستحضر الباراستول، إذ سيتم في هذه الخطوة تحديد التكاليف الكلية وتكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول، وذلك من أجل إجراء مقارنة بين (١٠٥)

تكلفة الوحدة في ظل النظام التقليدي وتكلفة الوحدة المحسوبة وفق نظام (abc)، اذ يتم تحديد تكلفة الوحدة لكل منتج من خلال المعادلة التالية علما ان كمية الإنتاج لمستحضر الباراستول (6000000).

تكلفة الوحدة للمنتج = التكلفة الكلية ÷ كمية الإنتاج

وكما موضح بالجدول (14).

الجدول (14) التكلفة الإجمالية وتكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول وفق نظام (ABC)

التكاليف	البيان
222816000	إجمالي تكلفة المواد الكيميائية
122826000	إجمالي تكلفة مواد التعبئة
199602000	تكلفة الأجور المباشرة
6540000	مصاريف أخرى مباشرة
551784000	تكلفة الصنع
288688432	التكاليف الصناعية غير المباشرة
15450000	تكاليف تسويقية
19312200	تكاليف إدارية
875234632	التكاليف الكلية
6000000	كمية الإنتاج
146	تكلفة الوحدة

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بناء على معلومات الجداول السابقة.

يلاحظ من الجدول (14) التكاليف الكلية بلغت (875234632)، اذ بلغت التكاليف المباشرة منها (551784000)، وبلغت التكاليف الغير مباشرة منها (288688432)، وكما وبلغ كمية الإنتاج (6000000)، وعليه بلغت تكلفة الوحدة المحسوبة وفق نظام التكلفة على أساس النشاط (146) دينار للشيت.

قائمة إيرادات وتكاليف مستحضر الباراستول وفق نظام (ABC):

سيتم في هذه الخطوة اعداد قائمة إيرادات وتكاليف مستحضر الباراستول، وبيان صافي الربح المتحقق من هذا النظام. وكما موضح بالجدول (15).

الجدول (15) قائمة الإيرادات والتكاليف لمستحضر الباراستول وفق نظام (ABC)

البيانات	الباراستول
إيراد المبيعات	1020000000
تكلفة الإنتاج	
إجمالي تكلفة المواد الكيميائية	222816000
إجمالي تكلفة مواد التعبئة	122826000
تكلفة الأجور المباشرة	199602000
مصاريف أخرى مباشرة	6540000
التكاليف الصناعية غير المباشرة	288688432
مجل الربح	179527568
التكاليف التسويقية	15450000
التكاليف الادارية	19312200
صافي الربح	144765368

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بناء على معلومات الجداول السابقة.

يلاحظ من الجدول (15) بأن صافي الربح في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط بلغ (144765368)، بعد طرح كافة المصاريف الادارية والتسويقية.

الخطوة السابعة: مقارنة بين النظام التقليدي المطبق بالشركة محل الدراسة ونظام التكلفة على أساس النشاط:

سيتم في هذه الخطوة مقارنة تكلفة الباراستول التقليدية بالتكلفة المحسوبة وفق نظام التكلفة على أساس النشاط وكما موضح بالجدول (16).

الجدول (16) مقارنة بين النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس النشاط		
مستحضر الباراستول	النظام التقليدي	نظام التكلفة على أساس النشاط
تكلفة الكلية السنوية للمنتج	917262200	875234632
تكلفة الوحدة للمنتج	153	146

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بناء على معلومات الجداول السابقة.

يلاحظ من الجدول (16) بأن تكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول في ظل استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط بلغت (146) دينار، وهي أقل من تكلفة الوحدة في ظل النظام التقليدي والتي بلغت (153) دينار أي انخفضت بمقدار (7) دينارا للشيت، مما أدى ذلك إلى تحسين ربحية المنتج

ثالثاً: دور نظام (ABC) في تحسين الربحية:

سيتم قياس المتغير التابع (الربحية) باستخدام مؤشر العائد على الموجودات، الذي يعد أفضل مقياس لقياس كفاءة وأداء الشركات، إذ يمكن أن يؤدي إلى نتائج أكثر واقعية تعود بالفائدة على أصحاب المصلحة في الشركة، وتحديد الدائنين والمستثمرين والمساهمين والإدارة، إذ أنه يعد من أكثر النسب المالية شمولاً، فهو محصلة لجميع بنود الموجودات في الميزانية وجميع بنود قائمة الدخل، وذلك من خلال المعادلة الآتية:

معدل العائد على الموجودات = صافي الربح / إجمالي الموجودات

إذ بلغت الموجودات لسنة ٢٠٢١ في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء كما موضحة في قائمة المركز المالي الحوالي (147864138940)، وعليه فإن معدل العائد على الأصول بلغ وفق النظام التقليدي كالآتي:

$$\text{معدل العائد على الأصول} = 147864138940 / 102737800 = 0.06\%$$

بينما بلغ معدل العائد على الأصول في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط كالآتي:

$$\text{معدل العائد على الأصول} = 147864138940 / 144765368 = 0.09\%$$

ومن خلال الدراسة التطبيقية على شركة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء أكدت النتائج بأن استخدام أنظمة إدارية حديثة تمكن الشركات من تحسين ربحية منتجاتها، إذ كانت تكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول في ظل النظام التقليدي (153) دينار، وباستخدام نظام (ABC) انخفضت تكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول إلى حوالي (146)، أي انخفضت بمقدار (7)، فضلاً عن أن معدل العائد على الأصول ارتفع من حوالي (0.06%) إلى حوالي (0.09%) في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط، وهذا يعد مؤشر جيد على ربحية الشركة، وكان سبب هذا التخفيض هو قدرة نظام (ABC) من توفير معلومات دقيقة عن كلفة المنتجات مما ساعد الشركة محل البحث من إتخاذ قرارات رشيدة، وعليه تقبل فرضية البحث.

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

١. يحقق نظام (ABC) مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل الشركة وتتبع مايرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة.
٢. يسمح نظام (ABC) برؤية استراتيجية الشركة من خلال تحديد إمكانياتها ونقاط الضعف وفرص التحسين فضلاً عن القضاء على التلف والضياع من خلال توفير معلومات تساعد على ترشيد القرارات المتعلقة باستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة وكذلك مساعدة الشركات التحكم في تكاليفها بشكل أفضل للحفاظ على مركزها التنافسي وتحسين ربحيتها.
٣. تحسين ربحية مستحضر الباراستول من خلال تخفيض تكلفة الوحدة اذ بلغت تكلفة الوحدة في ضوء استخدام النظام التقليدي (153) بينما بلغ في ظل استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (146) اي انخفضت بمقدار (7) وحدة.
٤. يؤدي نظام (ABC) الى تحسين معدل العائد على الاصول، اذ ارتفع من حوالي (0.06) ارتفع الى حوالي (0.09%) في ظل استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط.

ثانياً: التوصيات:

١. يمكن تقديم توصيات البحث على النحو الآتي:
٢. ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام (ABC) في الشركات وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء واستشاريين مؤهلين ومتخصصين في تطبيق هذا المجال.
٢. توعية الشركات على ضرورة منح جميع الموظفين دورات تدريبية تعزز بها قدرتهم وأدراكهم لمدى أهمية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والتكامل بينهما ودورهما في تعظيم الربحية وتخفيض التكاليف من خلال الاستعانة بذوي الخبرة والمعرفة في هذا المجال.
٣. ضرورة العمل على تطوير النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء ليتلاءم مع المستجدات المحاسبية والتقنيات والأنظمة الحديثة للمحاسبة الإدارية.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

١. البدر، اسماعيل محمد صالح، الدعاس، عبدالله أحمد عبدالله، (٢٠١٧)، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعة الأغذية الاردنية: دراسة حالة على شركة حلوليات العبتاوي. رسالة ماجستير، كلية اللغوال، جامعة الشرق الأوسط.
٢. بشير، زرياب عبدالله العوض، (٢٠٢٠)، التكامل بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية ونظام التكلفة علي أساس النشاط وأثره علي الربحية: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في السودان، اطروحة دكتوراه.
٣. الحساني، محسن جاسم محمد، (٢٠٢١)، مؤشرات التدفقات النقدية والربحية ودورهما في التنبؤ بالتعثر المالي، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية.
٤. حسين، أحمد علي، (٢٠١٩)، نمط العلاقة بين الربحية والسيولة والملاءة وأثرها في إنتاجية المصرف: دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية الخاصة (٢٠١٢-٢٠١٧)، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
٥. الخاص، فارق علي بخيت، (٢٠١٦)، التكلفة على أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية: دراسة ميدانية على مجموعة جيايد الصناعية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

٦. شلال، زينب، (٢٠٠٩). بناء نظام تصنيف ABC في مخازن الشركة العامة للموانئ العراقية، مجلة دراسات إدارية، المجلد ٣، العدد ٥.
٧. علاوة، (٢٠٢١). دور نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج: دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس - أم البواقي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.
٨. المطيري، سعد خالد سعد ولطفي، محمد علي وعبدالبر، عمرو حسين، (٢٠١٧)، أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط على تعظيم الأرباح وعلى أسعار أسهم الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية: دراسة تطبيقية في قطاع الأغذية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢١، العدد ١.
٩. نعمة، نعم حسين ومجيد، اسامة حميد، (٢٠٢١)، تأثير استثمار رأس المال الفكري في ربحية منظمات الاعمال: بحث تطبيقي في شركة زين العراق للاتصالات، مجلة الريادة للمال والاعمال، المجلد ٣، العدد ١.
١٠. نوري، كرار نزار وسعيد، بلال نوري، (٢٠١٧). استخدام مؤشرات مرضية رأس المال في تقييم الربحية المصرفية: دراسة تطبيقية مقارنة بين مصرفي الاردني والقاهرة عمان. مجلة جامعة بابل، ٢٥ (١).
١١. يعقوب، فاطمة الهادي موسى، (٢٠١٩). نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في دعم القدرة التنافسية للمنشآت: دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية بالمنطقة الصناعية - الخرطوم بحري، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

12. Al-Eidan, D., Al-Ahmad, M., Al-Ajmi, M., Al-Sayed, N., Al-Ajmi, R. & Smew, W. (2019). Activity-based costing (ABC) for manufacturing costs reduction and continuous improvement: a case study. In Proceedings of the International Conference on Industrial Engineering and Operations Management Issue, Czech Republic, July (pp. 23-26).
13. Al-Qudah, L. A. M., & Al-Hroot, Y. A. K. (2017). The Implementing Activity-Based Costing Technique (ABC) and its impact on profitability: A Study of Listed Manufacturing Companies in Jordan. International Journal of Economics and Financial Issues, 7(2), 271-276.
14. Araujo, J. B. C. N., Souza, A. N., Joaquim, M. S., Mattos, L. M., & Lustosa Junior, I. M. (2020). Use of the activity-based costing methodology (ABC) in the cost analysis of successional agroforestry systems. Agroforestry Systems, 94(1), 71-80.
15. Chea, A. C. (2011). Activity-based costing system in the service sector: A strategic approach for enhancing managerial decision making and competitiveness. International Journal of Business and Management, 6(11).
16. Desti, K. (2015). Activity Based Costing (ABC): is it a tool for company to achieve competitive advantage?. International Journal of Economics and Finance, 7, 275-281.
17. Fitó Bertran, M. À., Llobet, J., & Cuguero, N. (2018). The activity-based costing model trajectory: A path of lights and shadows. Intangible capital, 14(1), 146-161.
18. Hossain, T. (2020). Determinants of profitability: A study on manufacturing companies listed on the Dhaka stock exchange. Asian Economic and Financial Review, 10(12), 1496-1508.
19. Huq, M. M., & Ullah, M. T. H. M. E. (2010). TQM and ABC in Practice. Business Review, 1(2), 137-150.
20. Iliemena, R. O., & Amedu, J. M. A. (2019). Effect of standard costing on profitability of manufacturing companies: study of Edo State Nigeria. Journal of Resources Development and Management, 53(0).
21. Joseph, J., & Vetrivel, A. (2012). Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability of Spinning Mills in Coimbatore-Empirical study on Spinning Mills. Journal of Contemporary Research in Management, 7(2).
22. Malue, J. (2013). Analisis Penerapan Target Costing Sebagai Sistem Pengendalian Biaya Produksi Pada PT Celebes Mina Pratama. Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi, 1(3).

23. Muhindo, A., Mzuza, M. K., & Zhou, J. (2014). Impact of accounting information systems on profitability of small scale businesses: A case of Kampala City in Uganda. *International Journal of Academic Research in Management (IJARM)*, 3(2), 185-192.
24. Nkwoji, N. (2021). Environmental accounting and profitability of selected quoted oil and gas companies in Nigeria (2012-2017). *Journal of Accounting and Financial Management*, 7(3), 22-39.
25. Quesado, P., & Silva, R. (2021). Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(1), 41.