أثر استخدام نظام (ABC) في تقويم كفاءة الاداء [+]

(دراسة تطبيقية في معمل الغزل والنسيج الصوفي في الناصرية)

INFLUENCE OF USING ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM IN EVALUATION OF PERFORMANCE EFFICINCY

صبيحة برزان فرهود[*]

المستخلص

في نظام الكلفة على أساس النشاط (Activity Based Costing) تحدد الشركات الانشطة الهامة أو الرئيسة والتي تسبب التكاليف غير المباشرة التي سوف تحدث فعلا. بعض تلك الانشطة تتعلق بحجم الإنتاج ، لكن البعض الاخر لا يتعلق بالإنتاج ، في هذا النظام تجمع موارد الكلف في الانشطة (مجمع الكلف) وفي النهاية تخصص الكلف الى المنتجات المستخدمة في قياس الانشطة باستخدام موجهات الكلف ، يقوم نظام (ABC) بتوجيه التكاليف غير المباشرة على أساس الموجهات التي ترتبط بالمنتوج وربطها مباشرة بالمنتجات من خلال موجهات تتعلق بالمنتوج ، بالدفعة أو المصنع ككل.

Abstract

In the Activity-Based costing system the companies identify the major activities that cause overhead costs to be incurred . Some of these activities are related to production volume , but others are not . The costs of the resources consumed performing these activities are grouped in to cost Pools. Finally the costs are assigned to product using a measure of referred to as a cost . The ABC system is based on direct factory overhead costs which are called (Indirect) based on drivers which are related to the products and linked to it's directly through others drivers are related to products, batch or factory as a whole .

المقدمة

يعد نظام الكلفة على أساس النشاط (ABC) واحدا من اهم النظم الحديثة والذي يمكنه أنتاج بيانات تكاليفية أكثر دقة بكثير من تلك التي يوفرها النظام التقليدي نتيجة توفيره أسس عادلة لتخصيص التكاليف الاضافية على المنتجات باستخدام معدلات تحميل معينة على أساس ما تستهلكه تلك المنتجات من تشكيل الانشطة المتنوعة بالمنظمة وذلك بعدها بديل عن معدلات التحميل التي كان يستخدمها النظام التقليدي والمبنية على أساس الحجم والتي يطلق عليها VBC systems) or volume-Based costs system) . ويستخدم نظام الكلفة على أساس النشاط (ABC) في الأغراض الخاصة بتقييم الأداء والموارد البشرية وقنوات التوزيع وربحية العملاء مما يمكن القول أن النظام (ABC) يوفر معلومات تكاليفية تكشف عن هيكل التكلفة

+ تاريخ استلام البحث ٢٠٠٣/٩/٣٠ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٥/٣/١

*مدرس/المعهد التقني / ناصرية

والربحية لمنتجات المنظمة ، والبحث يكشف عن أداء هذا النظام في ظل تحديد انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وبالتالي الحكم على كفاءة أداء المنشأة عينة البحث ، وبالتالي الحصول على أجوبة لتساؤلات تظهر عند انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة مما يؤثر ايجابيا على عملية تقويم كفاءة الاداء .

منهجية البحث

١ -أهمية البحث

تبرز أهمية البحث في تسليط الضوء على دور نظام الكلفة على أساس النشاط في أثاره المستقبلية في خفض التكاليف لما ينتج من تطبيق الانظمة التقليدية من مشاكل تتجلى في التوزيع غير العادل للتكاليف وما ينتج عنها من قرارات ادارية غير دقيقة ، حيث تعد قرارات تقويم كفاية الاداء واحدة من أهم هذه القرارات . وذلك عن طريق المسببات الحقيقية للانحرافات وبالتالي معالجة الانحرافات السالبة وتشجيع الانحرافات الموجبة .

٢ -فرضية البحث

أن تحليل انحرافات التكاليف في ظل النظام (ABC) يوفر معلومات اكثر في عملية تقويم كفاءة الاداء .

٣ -هدف البحث

يهدف البحث الى تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك لغرض تقويم كفاءة الاداء في ظل استخدام نظام الكلفة على أساس النشاط . (ABC) .

٤ -مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في امكانية تأثير نظام الكلفة على أساس النشاط بشكل ايجابي على عملية تقويم كفاءة.

٥ -اطار البحث

تمثل اطار البحث في ثلاثة مباحث ، خصص المبحث الاول للاطار النظري ، أما المبحث الثاني فقد خصص للجانب التطبيقي ، أما المبحث الثالث فقد خصص للاستنتاجات والتوصيات.

تحديد المصطلحات

١ -نظام الكلفة على أساس النشاط (ABC):-

هو نظام يركز على الانشطة ويعدها هدف الكلفة الاساس (وحدة قياس تربط بها الكلف) واستخدام كلف هذه الانشطة كأساس لتخصيص الكلف على أهداف التكلفة كالمنتجات والخدمات والزبائن .[1] وهو نظام يتلائم جدا مع المحاسبين والاداريين بسبب إمكانياته في التخلص من مشاكل أنظمة الكلفة التقليدية المتمثلة بتوزيع الكلف غير الدقيق وما ينتج عنه من قرارات خاطئة وكذلك فشل الانحرافات المحاسبية في الرقابة على العمليات بسبب عدم تفسيرها لنتائج العمليات بشكل صحيح .

٢ -الانشطة Activities:-

تعرف الانشطة طبقا لمحاسبة تكاليف الانشطة (ABC) بأنها مجموعة من العمليات أو الاجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أداؤه داخل المنظمة ، ومن أساسيات التطبيق في نظام (ABC) ضرورة تحديد الانشطة بدقة ، ثم بتبويبها في مجموعات متجانسة [2].

٣ -موجة الكلف Costs driver:-

خاصية لفعالية أو نشاط والتي تسبب الكلف عن طريق تلك الفعالية أو النشاط أو هو الذي يقود الكلف.

٤ -النشاط المضيف للقيمة Value added activity:-

هو ذلك النشاط الذي يكون المستهلك مستعدا للدفع مقابله واذا ما الغي فأنه سوف يخفض على المدى البعيد أو القصير الخدمة الموفرة للمستهلك بوساطة المنتج لتحديد الانشطة التي تضيف قيمة مثل انشطة التصنيع الرئيسة ، تصميم الاجزاء ، الانشطة التكميلية كالطلاء وغيرها من الانشطة التي تلبي احتياجات ورغبات المستهلك والتي تدفعه للدفع مقابلها [3].

٥ -مجمع أو (أوعية) التكاليف Costs pools:-

أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف [4] . هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد ، أو مجموعة متجانسة من الانشطة . وفي هذه الحالة يمكن القول وعاء التكلفة المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الاضافية بكل مجموعة من الانشطة المتجانسة .

٦ -النشاط غير المضيف للقيمة Non value added activity

وهي الانشطة التي يترتب على إلغائها تحسين عمليات المنظمة وتخفيض تكاليفها . وهذه الانشطة هي أما تكون :-

١)غير ضرورية ويمكن الاستغناء عنها .
٢)ضرورية لكنها غير كفوءة وقابلة للتحسين [5] .

٧-الكلفة Cost

هي التضحية التي يتحملها المشروع في سبيل الحصول على خدمة أو منفعة التي يمكن قياسها بوحدة النقد[6].

٨-الكلفة المعيارية Standard cost

هي تكلفة تحدد مقدما من قبل الانتاج على أسس علمية مدروسة . تمثل الاهداف التي يجب على المشروع تحقيقها أو قياس الانحرافات عنها وبحث أسبابها والعمـــل على ملاقاتها مستقبلا [6].

٩-التكاليف الصناعية غير المباشرة Factory overhead

هي الكلفة التي لا يمكن ربطها بأمر معين أو وحدة منتج بدقة وسهولة ألا بعد أجراء سلسلة من الخطوات تتمثل بحصرها وفصلها وتوزيعها ومن ثم تحميلها على المنتجات [7].

المبحث الاول

الجانب النظري

أولا: طبيعة نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)

بدأ ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) بداية من عقد الثمانينات على يد بعض الاكاديميين من أمثال (روبين كوبر) ، و (روبرت كابلان) حيث أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية . في هذا الوقت تمكن (روبين كوبر) من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الاضافية على الانشطة ثم على المنتجات أطلق عليه (ABC) .

ويقوم مفهوم نظم محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى منظمات (تقوم بأنشطة) تتطلب (تكلفة أو موارد) مما يعني ضرورة تصميم النظم بحيث يتم تخصيص أي تكاليف (لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج) على الانشطة المتسببة فيها ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط[4].

وفي نظام (ABC) يتم تخصيص التكاليف الاضافية على مرحلتين :-
-المرحلة الاولى : يتم فيها تخصيص التكاليف على الانشطة .

-المرحلة الثانية : يتم فيها التخصيص على المنتجات .

ثانيا: كيفية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بموجب النظام التقليدي :-

تقوم المنظمات باتباع عدد من الخطوات لاغراض توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات المختلفة وبالتالي تحديد كلفة انتاج الوحدة الواحدة من كل منتج . وتنقسم هذه الخطوات على مرحلتين :

١)**المرحلة الاولى** : وتتضمن توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الاقسام أو ما يسمى بمراكز الكلف وكما يأتي :

أ-تقسم المنظمة على عدة مراكز كلف بالشكل الذي يسهل معه ربط الكلفة بمراكز المسؤولية عن نشأة هذه الكلفة وهناك ثلاثة أنواع من هذه المراكز وهي:

-مراكز التكاليف الصناعية .
-مراكز التكاليف التسويقية .
-مراكز التكاليف الادارية .

ومحور اهتمام بحثنا هو مراكز التكاليف الصناعية التي تنقسم بدورها إلى :

-مراكز تكاليف الانتاج .
-مراكز تكاليف خدمات الانتاج .

ب-تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز الكلف الخدمية والانتاجية بموجب المستندات الخاصة بعنصر الكلفة ، حيث تتميز هذه التكاليف بوضوح علاقة السببية بينها وبين مركز التكلفة المسؤول عن حدوثها ، وبالتالي انعدام الحاجة إلى توزيعها على هذه المراكز بأسس اجتهادية.

ج-توزيع التكاليف الصناعية المتبقية على مراكز الكلف الخدمية والانتاجية بوساطة أسس التوزيع التي يتم اختبارها بعد تحديد هدف عملية التوزيع ومن ثم تحديد المعيار المناسب لعملية التوزيع . وتتميز هذه التكاليف بكونها تتبع مركزي تكلفة أو أكثر وبالتالي يصعب التوصل إلى علاقة السببية بينها وبين مركز التكلفة المسؤول عن حدوثها .

كما أن هذه التكاليف يمكن تحليلها إلى جزء ثابت وجزء متغير ثم القيام بتوزيع كل جزء بشكل منفصل وباستخدام أسس توزيع مختلفة أو نفس أساس التوزيع لكن بمعدلات تحميل مختلفة . وتعد هذه الطريقة الافضل في التوزيع لما تقدمه للمدراء من مساعدة في صنع القرارات التي تفيد اقسامهم كما تفيد المنظمة ككل عن طريق تعرفهم على كيفية سلوك كل من الجزء الثابت والجزء المتغير من هذه التكاليف . أما المقياس الذي يفضل استخدامه لقياس هذه التكاليف فأن المقياس المعد مسبقا Predetermined measure يعد الافضل مقارنة بالمقياس الفعلي وذلك لان المقياس المعد مسبقا يساعد مدراء الاقسام التي ستوزع عليها التكاليف في

التعرف مقدما على معدلات تحميل التكاليف المستخدمة في تلك المدة وبالتالي يستطيعون برمجة احتياجاتهم وتحديد فيما اذا كانوا بحاجة إلى الاستعانة بالمجهزين الخارجيين بدلا من المجهزين الداخليين .

د-اعادة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتجمعة في المراكز الخدمية على المراكز الانتاجية بوساطة أسس التوزيع التي يتم اختيارها وبما يؤدي إلى تحقيق العدالة في التوزيع .

٢)**المرحلة الثانية** : وتتضمن توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات أو أوامر العمل وعلى الوجه الاتي :

-توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات بوساطة معدلات تحميل التكاليف لوحدات أساس التوزيع . وهناك نوعان رئيسيان من معدلات التحميل في هذه المرحلة هما:-

أ-معدلات التحميل على أساس المصنع ككل Plant - Wide : وهي معدلات التحميل التي تحتسب للمصنع ككل وبالاعتماد على مجموعة تكاليف واحدة وعلى أساس توزيع واحد .

ب-معدلات التحميل على أساس القسم Department : وهي معدلات التحميل التي تحتسب لكل قسم بشكل منفصل وبالاعتماد على مجاميع تكاليف منفصلة لكل منها أساس توزيع منفصل .

ويعتمد اختيار المنشأت لنوع معدل التحميل تبعا للاختلافات في اقسام المصنع فيما بينها بالنسبة لعلاقات السبب والنتيجة أو علاقات المنافع المتسلمة بين التكاليف الصناعية غير المباشرة للقسم وموجهات هذه الكلف . واختلاف المنتجات في كيفية تصنيعها من قبل الاقسام المختلفة في المصنع . أي الاختلافات في مدى استفادة المنتجات من الاقسام المختلفة .

ونلاحظ أن المنشات تميل إلى اختيار معدل التحميل على أساس المصنع عندما تكون هذه الاختلافات صغيرة، أما اذا كانت الاختلافات كبيرة فأن المنشأة تميل إلى اختيار معدل التحميل على أساس القسم [3].

ثالثا: تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة لغرض تقويم كفاءة الاداء بموجب النظام التقليدي

تواجه نظم محاسبة التكاليف في المنظمات الحديثة مقياسين رئيسيين لغرض قياس تكاليف عناصر الانتاج هما :

١.المقياس المعد مسبقا والذي يتفرع بدوره إلى :

-المقياس المعياري .

-المقياس التقديري .

وعلى الرغم من أن العديد من الدراسات والبحوث قد اثبتت تفوق المقياس المعد مسبقا على المقياس الفعلي لاغراض التخطيط والرقابة وتقويم الاداء ، فأن استخدام هذا المقياس يؤدي إلى ظهور فروقات في تكاليف عناصر الانتاج عند مقارنتها مع التكاليف الفعلية التي يستمر النظام المحاسبي بتسجيلها في السجلات المحاسبية الرسمية طوال السنة المالية . وتدعى هذه الفروقات بالانحرافات Variances حيث يمكن تعريفها بأنها ((الاختلافات ما بين النتائج الفعلية والنتائج المعيارية)) ، أو الاختلافات ما بين النفقات الفعلية والنفقات

المخططة . وتكون هذه الانحرافات على نوعين من وجهة نظر ادارة المنظمة فهي أما انحرافات موجبة Favorable variances وذلك عند تجاوز التكاليف المعدة مسبقا للكلف الفعلية وبالتالي زيادة الربح الفعلي عن الربح المعد مسبقا ، أو هي انحرافات سالبة Unfavorable variances عند حدوث العكس .

رابعا: كيفية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بموجب (ABC) :

يستلزم تطبيق هذا النظام القيام بعدة خطوات يمكن تلخيصها فيما يلي :

١.تعيين الانشطة المؤداة من قبل المنظمة .

٢.أعداد (تصميم) خارطة على أساس العمليات توضح تدفق الانشطة والموارد والعلاقات الممكنة بينها .

٣.تحديد التكاليف اللازمة لاداء كل نشاط من أنشطة المنظمة .

٤.تعيين موجه أو موجهات التكاليف لكل نشاط من أنشطة المنظمة .

٥.تحديد عدد وحدات موجه التكاليف المتاحة بواسطة الموارد الممكنة لكل نشاط من انشطة المنظمة .

٦.تحديد معدل أو معدلات تحميل تكاليف النشاط لوحدة الموجه عن طريق المعادلة الاتية :

$$\text{معدل تحميل تكاليف النشاط للوحدة الواحدة من الموجه} = \frac{\text{إجمالي تكاليف النشاط}}{\text{إجمالي عدد وحدات موجه التكاليف المتاحة بواسطة موارد النشاط}}$$

٧.تخصيص التكاليف لوحدات التكلفة النهائية (المنتجات أو الخدمات أو الزبائن) عن طريق المعادلة الاتية:

حصة وحدة التكلفة النهائية من تكاليف النشاط = معدل تحميل تكاليف النشاط لوحدة موجه الكلف الواحدة × نصيب وحدة الكلفة النهائية من وحدات موجه تكاليف النشاط

وقد يبدو تطبيق نظام (ABC) سهلا من الناحية النظرية ألا أنه صعب ومعقد أشد التعقيد من حيث التطبيق العملي ، فلولا ظهور الحاسبات الالكترونية والتطور الهائل في قدرتها على معالجة البيانات لما كان بالامكان تحديد الانشطة المتعددة في المنظمة وتمييز موجهات الكلف وكمياتها المتاحة ضمن مدى معقول من التكاليف .

خامسا: تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة لغرض تقويم كفاية الاداء بموجب نظام (ABC):

تعد الموازنات المرنة وتحليل الانحرافات من أهم أساليب تقويم كفاية الاداء التي تعتمد على البيانات الكلفوية. ومن الطبيعي أن تتأثر هذه الاساليب بنظام (ABC) بما يستلزمه هذا النظام من تغييرات جذرية في عملية التوزيع .

وقد يبدو للوهلة الاولى تطابق التحليل ونتائجه في كل من النظام التقليدي ونظام (ABC) ، ألا أن الحقيقة هو أن مقومات نظام (ABC) المتمثلة باستخدام مجموعات تكاليف متعددة تميل للتجانس واستخدام

موجهات تكاليف سببية ستؤدي إلى الحصول على نتائج أكثر دقة بكثير من النتائج التقليدية فعلى الرغم من أن انحراف الكفاية التقليدي يعكس مدى الكفاية في استخدام أساس التوزيع المستخدم نجد أن انحراف السعر (الصرف) قد يعود سبب نشوءه جزئيا للاستخدام غير الكفوء لهذا الاساس .

أما في نظام (ABC) فأن تفسير الانحرافين سيكون أفضل بكثير اذ أن انحراف الكفاية سيميل بشكل أكبر ليعكس مدى الكفاية في استخدام موجه التكاليف ، كما أن انحراف السعر سيميل بشكل أقل للتأثر بكفاية استخدام موجهات الكلف ، وبشكل عام فكلما أزداد الترابط بين موجه الكلف واستهلاك التكاليف كلما ازدادت دقة نتائج الانحراف .

أما بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة فيمكن احتساب انحرافين أثنين :

١.انحراف الموازنة .

٢.انحراف الطاقة .

ويتم احتساب انحراف الموازنة بشكل مشابه للطريقة التقليدية حيث يتم مقارنة الصرف الفعلي والصرف المقدر على كلف النشاط الثابتة مع الاخذ بنظر الاعتبار أن يتم احتساب لكل نشاط من انشطة المنظمة . أما انحراف الطاقة فيمكن احتسابه عن طريق مقارنة الكميات المتاحة من موجه التكاليف والكميات الفعلية منه مضروبا بمعدل تحميل وحدة الموجه من الكلف الثابتة للنشاط . اذ أن تجاوز الكميات المتاحة للكميات الفعلية من موجه التكاليف يعني أن الانحراف غير ملائم وأن هناك طاقة فائضة يتم الصرف عليها من دون أي استفادة منها . أما تخلف الكميات المتاحة عن الكميات الفعلية من موجه التكاليف يعني أن الانحراف ملائم وأن هناك حاجة لزيادة الصرف على ذلك النشاط مستقبلا .

اما بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة للانشطة يمكن أن تعدل الكلف المقدرة بالمستويات الفعلية من موجهات الكلف المختارة ومن ثم مقارنتها مع الكلف الفعلية للتوصل إلى انحراف الموازنة المرنة والذي يمكن تحليله إلى أنحرافي السعر والكفاية ، لكن الامر الهام هو أن هذا التحليل يتم احتسابه عند كل نشاط من أنشطة المنظمة .

المبحث الثاني

الجانب التطبيقي

<u>نبذة عن معمل الغزل والنسيج الصوفي في الناصرية</u>

تعد صناعة الغزل والنسيج الصوفي من الصناعات القديمة في العراق ، حيث كانت تزاول في البيوت وعلى الطريقة القديمة ، وقد كان العراق يعتمد المستورد من المصانع الاجنبية لعدم وجود مصانع هامة ، وأن أغلبيتها كانت يدوية وقد تم انشاء أول معمل للغزل والنسيج الصوفي في الناصرية عام ١٩٨٠ ، حيث كان تابع للمنشأة العامة للصناعات الصوفية ، حيث كانت السلع المنتجة فيه هي الاقمشة والبطانيات والغزول الصوفية ، أما في عام ١٩٩٣ فقد تم تحويل المعمل إلى شركة نسيج الناصرية (مساهمة عامة) بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (سابقا) المرقم (١٤٠) في ٢٥ / ١٢ / ١٩٩٣ برأسمال رسمي قدره (

٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار فقط وفي عام ١٩٩٩ تم اعادة هذه الشركة إلى معمل المنتوجات الصوفية ويكون تابع للمنشأة العامة للصناعات الصوفية (التقارير السنوية لمعمل وشركة الغزل والنسيج الصوفي في الناصرية لسنوات مختلفة).

أن لصناعة الغزل والنسيج الصوفي في القطر الدور الاساس في دعم الميزان التجاري لانها تعد من الصناعات المعوضة عن الاستيراد ، وقد حضيت برعاية الدولة وتشجيعها عن طريق الحماية لكونها من الصناعات الملائمة لظروف البلدان الاخذة بالنمو ، وذلك لتوفير متطلباتها في هذه البلدان وانشاء مثل هذه الصناعات كصناعات معوضة عن الاستيراد ، اذ يترتب عليها فوائد كثيرة منها:

١-سد حاجة السوق المحلي لهذه المنتجات وصولا لتحقيق الاكتفاء الذاتي .
٢-أن استحداث الصناعات المعوضة للاستيراد يساهم فعلا في تخفيض الضغط على الميزان التجاري عن طريق تخفيض الاموال المخصصة للاستيراد من هذه السلع .
٣-استيعاب وتشغيل اعداد كبيرة من الايدي العاملة بالاضافة إلى اكسابهم مهارات جديدة تؤهلهم للعمل في المشروعات الصناعية الاخرى .

ويتبع المعمل نظام المراحل الانتاجية ويضم خطين [8].

١) **الخط الاول** : خط انتاج البطانيات .
٢) **الخط الثاني** : خط انتاج الاقمشة .

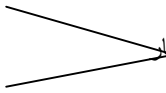
١-حدود البحث:- تم تطبيق البحث في معمل الغزل والنسيج الصوفي في الناصرية عن طريق السجلات والتقارير الخاصة بحسابات التكاليف بعدها افضل وسيلة للحصول على المعلومات الخاصة بموضوع البحث .
٢-عينة البحث:- تضمن البحث تطبيق انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات (البطانيات والاقمشة) وعندما تم تطبيق نظام (ABC) تم استخدام الانشطة المرتبطة بالمنتجات.
٣-طريقة البحث:- اعتمد الباحث على المقابلات الشخصية مع المحاسبين في شعبة حسابات الكلفة في معمل الغزل والنسيج الصوفي في الناصرية فضلاً عن السجلات والتقارير المالية .

البيانات الفعلية

١.خط أنتاج البطانيات

المنتج	الانتاج الفعلي (بطانية)	الانتاج المخطط (بطانية)	التكاليف ص.غ.م الفعلية		
			الكلية	المتغيرة	الثابتة
بطانية نفر واحد	٢٣٣٣٧	٢٠٠٠٠	٤٢١٢٣٢٨٥	٢٥٢٧٣٩٧١	١٦٨٤٩٣١٤
بطانية نفرين	٤٦٦٧٥	٣٥٠٠٠	٨٤٢٤٨٣٧٥	٥٠٥٤٩٠٢٥	٣٣٦٩٩٣٥٠
المجموع	٧٠٠١٢	٥٥٠٠٠	١٢٦٣٧١٦٦٠	٧٥٨٢٢٩٩٦	٥٠٥٤٨٦٦٤

المصدر : (من أعداد الباحثة)

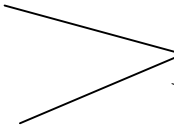


سعر ت . ص . غ . م المخطط = ١٨١٠ دينار

٢.خط انتاج الاقمشة :

المنتج	الانتاج الفعلي (متر)	الانتاج المخطط (متر)	التكاليف ص.غ.م الفعلية		
			الكلية	المتغيرة	الثابتة
أقمشة نوع (١)	٢٣١٩٥٠	٢٢٠٠٠٠	١٢٢٤٦٩٦٠٠	٧٣٥٢٨١٥٠	٤٨٩٤١٤٥٠
أقمشة نوع (٢)	١١٥٩٧٥	١٠٠٠٠٠	٦١٢٣٤٨٠٠	٣٦٧٦٤٠٧٥	٢٤٤٧٠٧٢٥
المجموع	٣٤٧٩٢٥	٣٢٠٠٠٠	١٨٣٧٠٤٤٠٠	١١٠٢٩٢٢٢٥	٧٣٤١٢١٧٥

المصدر (من اعداد الباحث)



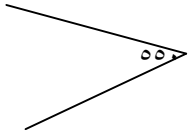
سعر ت . ص . غ . م المخطط = ٥٥٠ دينار

البيانات المخططة : ث = (٧٢٤) – م = (١٠٨٦)

١.خط انتاج البطانيات : ١٨١٠ دينار ت . ص . غ للوحدة

المنتج	الانتاج المخطط (بطانية)	التكاليف ص.غ.م الفعلية		
		الكلية	المتغيرة	الثابتة
بطانية نفر واحد	٢٠٠٠٠	٣٦٢٠٠٠٠٠	٢١٧٢٠٠٠٠	١٤٤٨٠٠٠٠
بطانية نفرين	٣٥٠٠٠	٦٣٣٥٠٠٠٠	٣٨٠١٠٠٠٠	٢٥٣٤٠٠٠٠
المجموع	٥٥٠٠٠	٩٩٥٥٠٠٠٠	٥٩٧٣٠٠٠٠	٣٩٨٢٠٠٠٠

المصدر : (من أعداد الباحثة)



خط الاقمشة :

المنتج	الانتاج المخطط (بطانية)	التكاليف ص.غ.م الفعلية		
		الكلية	المتغيرة	الثابتة
بطانية نفر واحد	٢٢٠٠٠٠	١٢١٠٠٠٠٠٠	٧٢٦٠٠٠٠٠	٤٨٤٠٠٠٠٠
بطانية نفرين	١٠٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠٠٠	٣٣٠٠٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠٠٠

المجموع	٣٢٠٠٠٠	١٧٦٠٠٠٠٠٠	١٠٥٦٠٠٠٠٠	٧٠٤٠٠٠٠٠٠

المصدر : (من أعداد الباحثة)

تحليل انحرافات أجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة للخط الانتاجي الاول (البطانيات) بموجب النظام التقليدي .

أ-الجزء المتغير = انحرافات الموازنة الساكنة = ت.ص.غ.م متغيرة فعلية – ت.ص.غ.م مخططة متغيرة

١.خط البطانيات = ٧٥٨٢٢٩٩٦ – ٥٩٧٣٠٠٠٠ = (١٦٠٩٢٠٩٩٦) دينار غير مفضل .

٢.خط الاقمشة = ١١٠٢٩٢٢٢٥ – ١٠٥٦٠٠٠٠٠ = (٤٦٩٢٢٢٥) دينار غير مفضل .

أنحراف حجم المبيعات = (ت.ص.غ.م لوحدة أساس التوزيع × الكمية المخططة لوحدة أساس التوزيع الواحدة (الفعلية) - ت.ص.غ.م مخططة)

خط البطانيات = (١٠٨٣ × ٥٥٠٠٠) – ٥٩٧٣٠٠٠٠

= ٥٩٥٦٥٠٠٠ – ٥٩٧٣٠٠٠٠ = ١٦٥٠٠٠ ملائم

خط الاقمشة = (٣١٧ × ٣٢٠٠٠٠) – ١٠٥٦٠٠٠٠٠

= ١٠١٤٤٠٠٠٠ – ١٠٥٦٠٠٠٠٠ = ٤١٦٠٠٠٠ ملائم

(انحراف الموازنة المرنة = ت.ص.غ.م فعلية متغيرة - ت المتغيرة للوحدة المخططة للوحدة الواحدة × الكمية الفعلية)

خط البطانيات = ٧٥٨٢٢٩٩٦ – (١٠٨٦ × ٧٠٠١٢) =

= ٧٥٨٢٢٩٩٦ – ٧٦٠٣٣٠٣٢ = ٢١٠٠٣٦ (مفضل)

خط الاقمشة = ١١٠٢٩٢٢٢٥ – (٣٣٠ × ٣٢٠٠٠٠)

= ١١٠٢٩٢٢٢٥ – ١٠٥٦٠٠٠٠ = ٤٦٩٢٢٢٥ انحراف غير ملائم

انحراف الكفاءة = (الكمية الفعلية من أساس التوزيع عند الحجم الفعلي من الانتاج – الكمية المخططة عند أساس التوزيع عند الحجم الفعلي من الانتاج) × ت.ص.غ.م للوحدة المتغيرة والمخططة للوحدة

خط البطانيات = (٧٠٠١٢ – ٥٥٠٠٠) × ١٠٨٦ = ١٦٣٠٣٠٣٢ غير مفضل

خط الاقمشة = (٣٤٧٩٢٥ – ٣٢٠٠٠٠) × ٣١٧ = ٨٨٥٢٢٢٥ دينار غير ملائم

ب-تحليل الجزء الثابت

انحراف الموازنة الساكنة والمرنة والانفاق = ت.ص.غ.م فعلية – ت.ص.غ.م ثابتة مخططة

خط البطانيات = ٥٠٥٤٨٦٦٤ – ٣٩٨٢٠٠٠٠ = ١٠٧٢٨٦٦٤ دينار (غير ملائم)

خط الاقمشة = ٧٣٤١٢١٧٥ – ٧٠٤٠٠٠٠ = ٣٠١٢١٧٥ دينار انحراف (غير ملائم)

انحراف حجم الانتاج = (الكمية المتاحة – الكمية المخططة من أساس التوزيع عند الحجم الفعلي من الانتاج) × ت.ص.غ.م كمية مخططة الكمية المتاحة طن أساس التوزيع

خط البطانيات = (٨٠٠٠ – ٥٥٠٠٠) × ٥٠٥٤٨٦٦٤ / ٨٠٠٠ =

= ٢٥٠٠٠ × ٦٣١,٨٥٨٣ = (١٥٧٩٦٤٥٧,٥) غير ملائم

خط الاقمشة = (٣٧٠٠٠٠ – ٣٢٠٠٠٠) × ٧٣٤١٢١٧٥ / ٣٧٠٠٠٠ =

= ٥٠٠٠٠ × ١٩٨,٤١١٢٨٣٨ = (٩٩٢٠٥٦٤) دينار (غير مفضل)

انحراف الطاقة العاطلة = (الكمية المتاحة من أساس التوزيع – الكمية الفعلية من أساس التوزيع عند الحجم الفعلي من الانتاج) × ت.ص.غ.م كمية مخططة / الكمية المتاحة طن أساس التوزيع

خط البطانيات = ٨٠٠٠٠ – ٧٠٠١٢ × ٥٠٥٤٨٦٦٤ / ٨٠٠٠٠

= ٩٩٨٨ × ٦٣١,٨٥٨٣ = (٦٣١١٠٠٠,٧) دينار (غير مفضل)

خط الاقمشة = (٣٧٠٠٠٠ – ٣٤٧٩٢٥) × ٧٣٤١٢١٧٥ / ٣٧٠٠٠٠

= ٢٢٠٧٥ × ١٩٨,٤١١٢٨٣٨ = (٤٣٧٩٩٢٩) (غير مفضل)

انحراف الكفاءة = (الكمية الفعلية من وحدات أساس التوزيع عند الحجم الفعلي من الانتاج – الكمية المخططة من وحدات أساس التوزيع عند الحجم الفعلي من الانتاج) × ت.ص.غ.م كمية مخططة / الكمية المتاحة طن أساس التوزيع

خط البطانيات = (٧٠٠١٢ – ٥٥٠٠٠) × ٥٠٥٤٨٦٦٤ / ٨٠٠٠٠

= ١٥٠١٢ × ٦٣١,٨٥٨٣ = (٩٤٨٥٤٥٦,٨) دينار (غير ملائم)

خط الاقمشة = (٣٤٧٩٢٥ – ٣٢٠٠٠٠) × ١٩٨,٤١١٢٨٣٨ = (٥٥٤٠٦٣٥) (غير مفضل)

= ٢٧٩٢٥

ثانيا: تطبيق نظام (ABC) الكلفة على أساس النشاط في الشركة عينة البحث

تتكون الشركة عينة البحث من الانشطة التالية :

١.الصوف والغسلية ٢٠ %

٢.الغزول المسرحة ٢٠ %

٣.التخزين ٣٥ %

٤.الفحص والريافة ٢٥ %

أولا: نشاط الصوف والغسيلة

ويتضمن هذا النشاط غسل الاصواف التي تأتي بشكلها الخام وتتضمن التنظيف بأزالة كافة العوالق والروائح منها . وفيما يلي المعلومات المتعلقة بهذا النشاط :

١.تقويم النشاط من وجهة نظر المستهلك : يضيف قيمة .

٢.موجه كلف النشاط : عدد أو كمية الاصواف (بالطن) .

٣.الطاقة الطبيعية للنشاط من موجه الكلف = ٤٠٠٠٠ طن سنويا .

٤.الطاقة الفعلية من موجهات الكلف النشاط خلال العام ٢٠٠٠ موزعة حسب المنتجات :

المنتج	الموجه	النسبة المئوية
البطانيات	٥٩٧٨٠	% ٧٠
الاقمشة	٢٥٦٢٠	% ٣٠
المجموع	٨٥٤٠٠	% ١٠٠

المصدر : (من أعداد الباحثة)

أجمالي كلف النشاط الفعلية لعام ٢٠٠٠ كانت ٤٥١٨٤٣٣٢ دينار موزعة على المنتجات كالتالي :

المنتج	التكاليف	النسبة
البطانيات	٣١٦٢٩٠٣٢	% ٧٠
الاقمشة	١٣٥٥٥٣٠٠	% ٣٠

المصدر : (من أعداد الباحثة)

ثانيا: نشاط الغزول المسرحة : وتكون مهمة هذا النشاط هو تسريح الغزول بعد غزلها وجعلها مهيئة للنسج وأهم المعلومات الخاصة بهذا النشاط

١.تقويم النشاط من قبل المستهلك : يضيف قيمة .

٢.موجه الكلف عدد الاطنان المستلمة من النشاط السابق .

٣.الطاقة الطبيعية للنشاط = ٣٥٠٠٠ طن .

٤.الطاقة الفعلية من موجهات كلف النشاط مدة عام ٢٠٠٠ موزعة حسب المنتجات :

المنتج	الموجه (طن)	النسبة المئوية
البطانيات	٢٠٢٥٠	% ٤٥
الاقمشة	٢٤٧٥٠	% ٥٥
المجموع	٤٥٠٠٠	% ١٠٠

المصدر : (من أعداد الباحثة)

٥.أجمالي كلف النشاط الفعلية لعام ٢٠٠٠ = ٤٥١٨٤٣٣٢ دينار .

٦.احتساب كلف المنتجات استنادا لنظام (ABC) .

المنتج	التكاليف	النسبة المئوية
البطانيات	٢٠٣٣٢٩٤٩	% ٤٥
الاقمشة	٢٤٨٥١٣٨٣	% ٥٥
المجموع	٤٥١٨٤٣٣٢	% ١٠٠

المصدر : (من أعداد الباحثة)

ثالثا: نشاط الفحص والريافة

ويتضمن فحص المنتجات (بطانيات وأقمشة) من حيث الجودة المطلوبة واللون وكذلك ريافة المنتجات (الحاشية) بالنسبة للبطانيات للمحافظة عليها من التلف أثناء نقلها الى المستهلك أو أثناء الخزن . وما يلي أهم المعلومات التي تتعلق بالنشاط .

١.تقييم النشاط من قبل المستهلك : يضيف قيمة للمنتوج .

٢.موجه الكلفة (البطانيات والاقمشة) = عدد الساعات .

٣.الطاقة الطبيعية للنشاط = ٨٠٠٠٠ ساعة سنويا .

٤.الطاقة الفعلية = ٦٩١٢٠ ساعة سنويا موزعة على المنتجات كالاتي :

المنتج	النسبة	الموجه
البطانيات	% ٨٥	٥٨٧٥٢
الاقمشة	% ١٥	١٠٣٦٨
المجموع	% ١٠٠	٦٩١٢٠

المصدر : (من أعداد الباحثة)

التكاليف الصناعية غير المباشرة للنشاط = ٥٦٤٨٠٤١٥ دينار سنويا . لعام ٢٠٠٠

المنتج	النسبة المئوية	التكاليف
البطانيات	% ٨٥	٤٨٠٠٨٣٥٣

الاقمشة	% ١٥	٨٤٧٢٠٦٢
المجموع	% ١٠٠	٥٦٤٨٠٤١٥

المصدر : (من أعداد الباحثة)

رابعا: نشاط تخزين المواد التامة الصنع

ويتلخص هذا النشاط باستلام المواد التامة الصنع من قسم التكملة وتخزينها وفق شروط التخزين ومن ثم ارسالها الى الجهات المشترية .

وفيما يلي المعلومات الخاصة بالنشاط .

١.تقويم النشاط من قبل المستهلك : يضيف قيمة .

٢.موجه الكلفة عدد الاطنان المخزنة من المواد التامة الصنع .

٣.الطاقة الطبيعية من موجه الكلف النشاط سنويا ١١٠٠٠٠ طن سنويا موزعة كالاتي :

المنتج	النسبة	الموجه
البطانيات	% ٧٠	٦٦٥٠٠
الاقمشة	% ٣٠	٢٨٥٠٠
المجموع	% ١٠٠	٩٥٠٠٠

المصدر : (من أعداد الباحثة)

٤.التكاليف الفعلية للنشاط حسب موجه الكلف = ٧٩٠٧٢٥٨١ دينار .

المنتج	التكاليف	النسبة المئوية
البطانيات	٥٥٣٥٠٨٠٧	% ٧٠
الاقمشة	٢٣٧٢٠٧٧٤	% ٣٠
المجموع	٧٩٠٧٢٥٨١	% ١٠٠

المصدر : (من أعداد الباحثة)

تقويم كفاءة أداء المعمل عينة البحث بموجب نظام (ABC)

تمثل المرحلة الاولى من تقويم أداء الانشطة بمحاولة تصنيفها على أنشطة تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك وأخرى لا تضيف قيمة . وقد لاحظنا أن نشاط التخزين للمواد التامة الصنع والمواد الاولية بكونها لا تضيف أي قيمة من وجهة نظر المستهلك مما يستلزم الغائها في الامد الطويل ومحاولة اعادة التقييم العمل لتجنب الحاجة الى مثل هذه الانشطة من خلال استخدام بعض الاساليب الحديثة مثل نظام (MRP) أو (JIT) .

أما في الامد القصير فيمكن تحسين كفاءة أداء مثل هذه الانشطة فضلاً عن تحسين كفاءة أداء الانشطة الاخرى التي قيمها المستهلك على أنها تضيف قيمة للمنتج عن طريق عدة أساليب أهمها أسلوب تحليل انحرافات كلف الانشطة وكما في الجدول أدناه :

الانشطة	التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية		التكاليف الصناعية غير المباشرة المخططة	
	المتغيرة	الثابتة	المتغيرة	الثابتة
الصوف والغسيلة	٢٧١١٠٥٩٩	١٨٠٧٣٧٣٣	١٣٢٢٦٤٠٠	٨٨١٧٦٠٠
الغزول المسرحة	٢٧١١٠٥٩٩	١٨٠٧٣٧٣٣	١٣٢٢٦٤٠٠	٨٨١٧٦٠٠
الفحص والريافة	٣٣٨٨٨٢٤٩	٢٢٥٩٢١٦٦	١٦٥٣٠٠٠	١١٠٢٢٠٠٠
تخزين المواد الاولية والمواد التامة الصنع	٤٧٤٤٣٥٤٩	٣١٦٢٩٠٣٢	٢٣١٤٦٢٠٠	١٥٤٣٠٨٠٠

المصدر : (من أعداد الباحثة)

١.تحليل انحرافات الجزء الثابت :

١.نشاط غسل الصوف :

انحراف الموازنة = ت.ص.غ.م ثابتة فعلية – ت.ص.غ.م ثابتة مخططة

انحراف الموازنة = ١٨٠٧٣٧٣٣ – ٨٨١٧٦٠٠ = (٩٢٥٦١٣٣) غير ملائم

انحراف الطاقة (الطاقة الطبيعية من موجهات الكلف – الطاقة الفعلية من موجهات الكلف) × معدل تحميل كلف النشاط الثابتة لوحدة موجه الكلف

انحراف الطاقة = (٤٠٠٠٠ – ٨٥٤٠٠) × $\frac{٨٨١٧٦٠٠}{٤٠٠٠٠}$ =

٤٥٤٠٠ × ٢٢٠,٤٤ = ١٠٠٠٧٩٧٦ دينار ملائم

٢.نشاط تسريح الغسول :

انحراف الموازنة = ت.ص.غ.م ثابتة فعلية – ت.ص.غ.م ثابتة مخططة

انحراف الموازنة = ١٨٠٧٣٧٣٣ – ٨٨١٧٦٠٠ = (٩٢٥٦١٣٣) غير ملائم

انحراف الطاقة = (الطاقة الطبيعية من موجهات الكلف – الطاقة الفعلية من موجهات الكلف) × معدل تحميل كلف النشاط الثابتة لوحدة موجه الكلف

انحراف الطاقة = (٣٥٠٠٠ – ٤٥٠٠٠) × $\frac{٨٨١٧٦٠٠}{٣٥٠٠٠}$ = ٢٥١٩٣١٤,٣ (ملائم)

نشاط الريافة :

انحراف الموازنة = ٢٢٥٩٢١٦٦ – ١١٠٢٢٠٠٠ = (١١٥٧٠٦٦) غير ملائم

انحراف الطاقة = (٨٠٠٠٠ – ٦٩١٢٠) × $\frac{١١٠٢٢٠٠٠}{٨٠٠٠٠}$ = ١٤٩٨٩٩٢ (ملائم)

٣.نشاط تخزين المواد الاولية والمواد التامة الصنع :

انحراف الموازنة = ٣١٦٢٩٠٣٢ – ١٥٤٣٠٨٠٠ = (١٦١٩٨٢٣٢) غير ملائم

انحراف الطاقة = (١١٠٠٠٠ – ٩٥٠٠٠) × $\frac{١٥٤٣٠٨٠٠}{}$ = ٢١٠٤٢٠٠ (ملائم)

تحليل النتائج

عن طريق تطبيق نظام (ABC) أنشطة الشركة عينة البحث نستنتج ما يلي :

١.تم تحليل الجزء الثابت فقط لعدم وجود طاقة مخططة للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة .

٢.بالنسبة لنشاط (الغسل) فقط استغل العاملون كامل الطاقة وعملوا بأكثر من الطاقة الطبيعية للنشاط وهذا يعني أن هناك كفاءة عالية في الاداء ورفع الروح المعنوية للعاملين مما يبرر تجاوز الانفاق في هذا النشاط ينبغي الانتباه لها مستقبلا للتقليل منها .

٣.أما بالنسبة لنشاط التسريح فنرى أن العاملين عملوا بأكثر من الطاقة الطبيعية وهذا يبرر وجود انحراف الطاقة الملائم (٢٥١٩٣١٤,٣) وهذا يعني أن النشاط ضروري وارتفاع الروح المعنوية للعاملين في هذا القسم . أما ارتفاع انحراف الموازنة غير الملائم هذا يبرره أن العاملين عملوا بأكثر من الطاقة الطبيعية وهذا يتطلب انفاقاً أكثر مما هو مخطط له من تكاليف ثابتة .

٤.أما بالنسبة لنشاط الريافة فأن العاملين قد عملوا بأقل من الطاقة الطبيعية وهذا يتطلب استغلال الطاقة الفائضة في أعمال أو انشطة أخرى تعوض الشركة عن الخسائر التي لحقتها جراء عدم استغلال الطاقة ووجود طاقة عاطلة

٥.نشاط تخزين المواد الاولية والمنتجات التامة الصنع : تبين عن طريق تحليل الانحراف أن العمل يتميز بانعدام الكفاءة حيث أن العاملين يعملون بأقل من الطاقة الطبيعية وكذلك زيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة أكثر من المخططة وهذا يعود الى انعدام كفاءة الاقسام الانتاجية .

ويظهر الاختلاف الكبير بين تحليل الانحرافات في ظل استخدام نظام (ABC) والنتائج التي تم الحصول عليها من استخدام النظام التقليدي لم يقدم إلا ارقاماً إجمالية على مستوى المنتجات ، وهذا لا يساعد الادارة في إتخاذ القرار المناسب في التعرف على مواطن القوة والضعف في الاقسام وكيفية معالجتها حيث كانت الانحرافات على مستوى المنتجات التي لا تبين مستويات الطاقة المستغلة والفائضة لكل نشاط وما يتطلبه أداء نشاط معين من طاقة أو تكاليف مخططة .

المبحث الثالث

الاستنتاجات والتوصيات

أولا: -الاستنتاجات الخاصة بالدراسة .

١.عدم قيام الشركة عينة البحث بأعداد تحليلات لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة لاغراض الرقابة وتقويم الاداء بسبب عدم توفر الكادر القادر على أداء هذه المهمة فضلاً عن أن التعليمات لم تنص على ضرورة قيام الشركة عينة البحث بأعداد هذه التحليلات .

٢.أن اعتمـــــاد أساس (عدد أطنان الاصواف المغسولـــة) في نشاط الصوف الفعلية في الشركة عينة البحث كمـــــوجه كلف قد أدى الى تغير حصـــة كل منتج من منتجات الشركة الى (البطانيات ٧٠ %) (والاقمشة ٣٠ %) بعد أن كانت البطانيات (٦٠ %) ، والاقمشة (٤٠ %) حسب النظام التقليدي .

٣.أن اعتماد عدد اطنان الاصواف في نشاط الغزول المسرحة في الشركة عينة البحث كموجه كلف قد أدى الى تغيير نصيب كل منتج من منتجات الشركة (بطانيات ٤٥ %) ، (الاقمشة ٥٥ %) . بعد أن كانت البطانيات (٦٠ %) والاقمشة (٤٠ %) .

٤.أن اعتماد عدد الوحدات المفحوصة في نشاط الفحص والريافة كموجه كلف في الشركة عينة البحث قد أدى الى تغيير حصة كل منتج (البطانيات ٨٥ %) (والاقمشة ١٥ %) بعد أن كانت في النظام التقليدي (٦٠ % للبطانيات) ، (٤٠ % للاقمشة) .

٥.أن اعتمـــاد عدد الاطنان المخزنـــة مـــن المواد المخزنة التامة الصنع في نشاط التخزين قد أدى الى تغيير نسبة كـــــل منتج (البطانيات ٧٠ %) ، (الاقمشة ٣٠ %) بعد أن كانت في ظل النظام التقليدي (٦٠ % للبطانيات) ، (٣٠ % للاقمشة) .

ثانيا: - التوصيات

١.يمكن استخدام نظام الكلفة على أساس النشاط في المنشات التي تتوافر فيها معلومات إحصائية جيدة عن موجهات الكلف فضلاً عن تعدد منتجاتها وارتفاع كلفها المباشرة وضألة كلف العمل المباشر .

٢.ضرورة توافر قناعة الادارة العليا في المنشاة عينة البحث بالنظام والتي تعد الخطوة الرئيسية .

٣.احتساب وتحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة لانشطة هذه الشركات بالاعتماد على موجهات الكلف الخاصة بكل منها .

٤.تغيير أعداد الموازنات التخطيطية خطوة هامة لغرض تحليل الجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة.

٥.اعتماد أساس كمية الاصواف (بالطن) كموجه كلف في نشاط الصوف والغسلية بدلا من قيمة المواد الاولية

٦.اعتماد أساس كمية الاصواف المغسولة في نشاط الغزول المسرحة كموجه كلف بدلا من قيمة الاصواف المغسولة.

٧.اعتماد أساس عدد الساعات كموجه كاف في نشاط الفحص والريافة بدلا من عدد الاطنان المفحوصة .

٨.اعتماد أساس كمية المواد المخزونة كموجه كلف في نشاط التخزين بدلا من قيمة المواد المخزونة .

٩.القيام بإعداد موازنات تخطيطية للعناصر غير المباشرة من كلف الانتاج في كل مركز إنتاجي ومراكز الخدمات وعلى مستوى المصانع ومنتجاتها .

المصادر

١-Horngren , Charles T., etial , *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* , 10th ed., 2000 .

٢.عطية ، أحمد صلاح ، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الادارية ، *مجلة التكامل للنشر والتوزيع* ، ١٩٩٨ .

٣.التكريتي ، إسماعيل ، " الادارة على أساس النشاط (ABM) " ، *مجلة العلوم الاقتصادية والادارية* ، المجلد الثامن ، العدد ٢٧ ، ٢٠٠١ .

4-Hicks , Douglas T., *Activity-Based Costing for Small and Mid Sizes Business* , John Wiley & Sons , New York , 1992 .

5-Hilton , Ronald W., *Managerial Accounting* , 2000 .

٦.الطعمة ، عبد الوهاب حبش وعودة ،علي عبد الغني ، *محاسبة التكاليف* ، مطبعة هيئة المعاهد الفنية ، بغداد-العراق ، ٢٠٠٠ .

7-Moscove , Stephen A., Growningshield and Gorman , *Cost Accounting with Managerial Application* , Fifth Edition , Houghton Mifflin Co., Boston , 1985 .

8-Marry D., Bryce , *Industrial development* , McGraw-Hill , New York , 1960 .