

تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الادارية
دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الاشرف⁺
DETERMING ACTIVITY BASED COSTING AND ITS ROLE IN MAKING
MANAGEMENT DECISION
A PRACTICAL STUDY IN AL KHAFAJI FACTORY LOCATED IN
HOLY NAJAF PROVINCE

مجبل دواي اسماعيل^{**}

ميثم مالك راضي^{*}

المستخلص:

يهدف البحث الى التعريف باهمية نظام التكاليف على اساس الأنشطة ودوره في تحديد وقياس تكاليف الوحدات والخدمات المنتجة بكل دقة وذلك من خلال التوزيع العادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مما يساعد في اتخاذ القرارات الادارية الناجحة.

اجري البحث في شركة مثلجات الخفاجي في النجف الاشرف. بني البحث على فرضية مفادها (إن استخدام نظام أل ABC يحقق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى توفير معلومات أكثر دقة عما يقدمه النظام التقليدي فيما يتعلق بتقدير مستويات النشاط المحتملة والتكاليف المقترحة بكل مستوى). استخدم الباحثان الاسلوب الوصفي في الجانب النظري والتحليل في الجانب العملي خرج البحث بجملة توصيات منها ضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بتطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة وخاصة الوحدات التي تكون فيها نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة اعلى من التكاليف الصناعية المباشرة مع الاخذ بنظر الاعتبار مبدا التكلفة والمنفعة عند اختيار نوع النظام المراد تطبيقه.

Abstract:

This study is aimed to shed a light on Activity Based Costing system (ABC) and its role in determining and measuring the cost of productive units and services precisely through a fair distribution of Factory Overhead Costs. This is expected to be helpful in making successful management decisions.

The research was implemented in ALKHAFAJI FACTORY which is located in Holy Najaf. It is based on a hypothesis which states that; applying ABC system will achieve justice in distributing Factory Overhead Costs and make available of more precise information compared to the traditional system in terms of assessing expected activity levels and the costs suggested for each level.

The researchers have applied a descriptive style in theoretical part and an analytical style in the practical part.

The research has resulted in some recommendations among which the necessity of applying ABC system in economical units especially those units in which the percentage

⁺ تاريخ استلام البحث ٢٠٠٨/٨/١٧ ، تاريخ قبول النشر ٢٠١١/٣/١٤

^{*} مدرس مساعد - جامعة الكوفة

^{**} مدرس - المعهد التقني في العمارة

of factory overhead costs are high compared to the percentage of direct costs taking into account cost and benefit principles when selecting the system which is to be applied.

المقدمة:

تعد محاسبة التكاليف في مفهومها البسيط بمثابة الوسيلة الأساسية التي تساعد إدارة المنظمة في التخطيط والرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها ، حيث تمتد إدارة المنظمة من خلال نظام التكاليف بالمعلومات والبيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، إلا أنه وأمام التحديات التي تفرضها تطورات البيئة الإنتاجية لم يعد دورها قاصراً على ذلك بل أصبحت تشكل وسيلة هامة لإدارة المنافسة وتحسين عمليات وأنشطة المنظمة ، وكغيرها من فروع المحاسبة الأخرى واجهت محاسبة التكاليف منذ نشوئها العديد من المشاكل ، تم التغلب على بعض منها ولا زالت المحاولات جارية للتغلب على بعضها الآخر ، وتعتبر مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة من أهم مشاكل محاسبة الكلفة وهي تزداد تعقيداً بازدياد التطور التكنولوجي واعتماد المنظمات على الآلات بشكل كبير مما يترتب عليه زيادة التكاليف غير المباشرة ناهيك عن احتدام حدة المنافسة بين المنظمات وتسابقها على اكتساب أسواق جديدة إلى جانب المحافظة على الأسواق الحالية مما يجعل نجاح سياسات وقرارات المنظمات مرهوناً بمدى دقة المعلومات التي تبني عليها ، الأمر الذي يقتضي ضرورة وجود أنظمة تكاليف متطورة تحقق القياس الدقيق والتوزيع العادل للتكاليف وتوفر المعلومات الدقيقة والمفصلة لدعم الإدارة في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها بما يواكب تطورات البيئة الإنتاجية وتعقيدها المتزايدة.

ولقد شهدت أواخر الثمانينات من القرن المنصرم تطوراً هاماً في محاسبة التكاليف تمثل في ظهور فلسفة تكاليفية جديدة مبنية على تخصيص وتوزيع التكاليف على أساس الأنشطة تمخض عنها نظاماً عرف بنظام Activity Based Costing يرمز له اختصاراً بنظام (A B C) ولقد أحدث ظهوره دويماً كبيراً في الأدب المحاسبي حتى كاد أن يكون الموضوع الأكثر سخونة في الدراسات المحاسبية المعاصرة ولقد لاقى قبولاً كبيراً في المنظمات الصناعية وحقق تطبيقه نجاحاً كبيراً فيها ، إلا أن مسألة تطبيقه في المنظمات الخدمية تواجه مشكلة تتمثل في إن مخرجات هذه المنظمات غير ملموسة إضافة إلى إن استهلاك الأنشطة للموارد ليس واضحاً بشكل جيد مما يجعل ربط السبب (النشاط) بالنتيجة (الكلفة) أمراً صعباً ومن ثم كان لابد من إجراء الأبحاث والدراسات لتطويع هذا النظام وتطبيقه في تلك المنظمات لما سيكون له من أثر عظيم في رسم سياساتها واتخاذ قراراتها وتقييم أدائها ، وعليه ونظراً لأهمية الموضوع وما تعانيه الأنظمة التقليدية من أوجه قصور في تحديد التكاليف بشكل عادل وصحيح فقد جاءت هذه الدراسة لتحديد أهمية تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وما له من دور كبير في توفير المعلومات المفيدة التي تساعد الإدارة في ترشيد ودعم قراراتها المختلفة.

منهجية البحث

يتضمن هذا البحث دراسة نظرية وتطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الاشرف ، وقد

جاءت منهجية البحث على وفق الآتي:-

أولاً : مشكلة البحث

تواجه الإدارات في المنشآت الصناعية والخدمية مشكلة كيفية توفير بيانات ومعلومات محاسبية دقيقة تساعد في تقدير مستويات النشاط المحتملة والتكاليف المقترنة بكل مستوى ومدى تأثير ذلك على تقدير إرباح المستقبل ولاسيما إن اغلب الطرق المتبعة حالياً في مجال تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وتوزيعها لا يحقق العدالة في

التخصيص مما يؤدي إلى عدم اتخاذ قرارات إدارية صحيحة فيما يتعلق بتخطيط الكلف ، ومستويات الإنتاج ، والإرباح ، ورسم السياسة السعرية وتحديد كلف المنتجات والخدمات المقدمة.

ثانيا : هدف البحث

يهدف البحث إلى تجاوز السلبيات التي تعاني منها الأنظمة التقليدية في تحديد التكاليف وبيان أهمية تطبيق نظام ABC كنظام حديث ومتطور في مجال تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وتوزيعها وبيان مدى مساهمة هذا النظام في الارتقاء بجودة المعلومات التي توفرها ودقتها في تقدير إرباح المستقبل ومن خلال بيان تأثير ذلك في كلف الأنشطة التي تشكل مجموعها الكلف الكلية للمنتجات.

ثالثا : فرضية البحث

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها (إن استخدام نظام ال ABC يحقق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى توفير معلومات أكثر دقة عما يقدمه النظام التقليدي فيما يتعلق بتقدير مستويات النشاط المحتملة والتكاليف المقترحة بكل مستوى).

رابعا : أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث من أهمية موضوع تحديد التكاليف وما له من أهمية كبيرة في توفير المعلومات التي تبنى عليها القرارات الإدارية المختلفة ، فضلا عن إن الأنظمة التقليدية تعاني من أوجه قصور عديدة في عدم تحديد تكاليف المنتجات المتعددة في الشركة الواحدة بشكل صحيح وعادل مما يؤدي إلى عدم توفير المعلومات الدقيقة التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة مما برزت أهمية البحث عن نظام بديل يساعد في تحديد تكاليف المنتجات المتعددة والمنتجة من قبل الشركة الواحدة بشكل صحيح وأكثر عدالة من الأنظمة التقليدية ألا وهو تطبيق (نظام ABC) إذ إن هذا النظام سيؤدي إلى مدخل أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة.

خامسا : خطة البحث

تضمنت خطة البحث ثلاث مباحث رئيسية تناول المبحث الأول الجانب النظري للبحث من خلال تناول أنظمة الكلفة التقليدية وما تعانيه من قصور ، مفهوم نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة، أهمية نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، خطوات تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة إما المبحث الثاني فتناول الجانب العملي من البحث من خلال تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في معمل مثليات الخفاجي واخيرا تناول المبحث الثالث تقديم اهم الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول

انظمة الكلفة التقليدية وما تعانيه من قصور ونظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC)

أولا : أنظمة الكلفة التقليدية

رغم أن الكثير من المؤلفات تشير إلى أن محاسبة التكاليف نشأت كفرع متخصص من فروع المحاسبة نتيجة التطورات التي رافقت الثورة الصناعية في أواخر القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر، إلا أن المؤكد تاريخياً إن هذا

الفرع من فروع المحاسبة يضرب بجذوره في أعماق التاريخ حيث يذكر أن الفراعنة كانوا يتبعون أنظمة وإجراءات خاصة للنشاط الزراعي والمعماري تشبه إلى حد ما إجراءات وأنظمة التكاليف المعروفة حالياً، كما أن قصة سيدنا يوسف (ع) تعد نوعاً من أنواع الممارسة لمحاسبة التكاليف، وهكذا يمكن القول أن محاسبة التكاليف عرفت وارتبطت بالحضارات منذ القدم ثم تطورت بتطور الحياة الإنسانية، ولقد كان للنهضة التجارية والصناعية التي شهدها القرن الرابع عشر والقرون التي تلتها في بعض دول أوروبا أثراً عظيماً في إرساء الأسس والقواعد العلمية لمحاسبة التكاليف، حيث شهد القرنين الخامس عشر والسادس عشر ظهور الكثير من المشروعات الصناعية الصغيرة في تلك الدول مما أوجد نوعاً من المنافسة فرض على أصحاب تلك المشروعات مسك سجلات لإثبات نفقات

مشروعاتهم وحصرها وتحليلها وخلال تلك الفترة ظهر ما يعرف حالياً بنظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية، ولقد صدرت بعد ذلك العديد من الكتابات الرائدة التي تناولت هذا النظام كان أهمها كتاب بعنوان (تكلفة المصنع ١٨٨٩) لمؤلفه هنري ميتكالف وقد أرسى ميتكالف قواعد وأسس ما يعرف حالياً بنظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية، وإن هذا النظام انتشر في الولايات المتحدة الأمريكية ، وفي القرن التاسع عشر ونتيجة للتطورات التكنولوجية التي طرأت على الصناعات التقليدية وظهور الصناعة ذات المراحل المتعاقبة ظهر ما يعرف حالياً بنظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية لمحاسبة كل مرحلة على حدة ، ولقد اصدر المحاسب الإنكليزي (نورتن) في أواخر القرن التاسع عشر كتاب تناول فيه مشاكل التكاليف في الإنتاج المستمر للمراحل المتعاقبة وبذلك أرسى نورتن أسس وقواعد ما يعرف حالياً بنظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية ويرى (Horngren,1994: 154) أنه قبل الدخول في أنظمة تحديد الكلفة التقليدية وإي نظام كلفوي آخر يجب أن نلاحظ ونتأكد من ثلاث نقاط :

١ . يعد مدخل المنفعة التكلفة أمراً أساسياً يجب مراعاته عند تصميم واختيار نظم المحاسبة الإدارية ، فالنظم المتقدمة تكون ولا شك مكلفة بالنسبة للوقت والاموال وبالطبع فإن تكاليف تعليم وتدريب الادارة وبقية العاملين يجب ان تؤخذ في الحسبان ، كما ان النظم الأكثر تعقيداً يؤخذ بها فقط اذا كانت الادارة تعتقد ان مجموعة القرارات ستتحسن وبكفاءة ، اي اذا كانت مبررة في ضوء هذا المدخل المنفعة والتكلفة .

٢ . ان النظم يجب ان تفصل وتصمم للعمليات الأساسية وليس العكس ، وبالتالي فإن أي تغيير جوهري في هذه العمليات الأساسية يتطلب تغيير فيما يصاحبها من نظم محاسبية ، فالنظم الجيدة يجب ان تبدأ بدراسة متأنية لتفهم عمليات وانشطة التنظيم ،وبتحديد المعلومات المطلوب جمعها والتقرير عنها . اما اسوأ النظم فهي التي تضلل الادارة وحتى تكون عديمة الفائدة .

٣ . ان نظم تحديد التكلفة انما تستهدف التقرير عن التكاليف التي تعكس وتبين طريقة استخدام اغراض تكلفة معينة كالسلع او الخدمات او العملاء للموارد المتاحة للتنظيم ، وان معلومات التكلفة تلعب دوراً أساسياً وهاماً في اتخاذ العديد من القرارات .

ثانياً: اوجه القصور في الانظمة التقليدية

خلال الثمانينات من القرن المنصرم بدأت تظهر وتنتشر جوانب قصور أنظمة الكلفة التقليدية بشكل واسع ، وهي أنظمة تم تصميمها للعمل في ظل نوع خاص من بيئة القرار ونوع خاص من التكنولوجيا ، حيث كانت تتسم معظم الشركات بمحدودية الإنتاج ، وكان العمل المباشر والمواد المباشرة يشكلان التكاليف الأساسية للإنتاج آنذاك ، فضلاً عن أن تكاليف تجميع البيانات ومعالجتها كانت كبيرة جداً مما يجعل من الصعب استخدام أنظمة كلفة أكثر تطوراً ، لكن تضخم حجم المنشآت وتنوع منتجاتها وتزايد اعتمادها على الآلات أدى إلى تزايد الكلف غير المباشرة وانخفاض كلفة العمل المباشر مما يجعل التوزيعات البسيطة للتكاليف غير المباشر بالاعتماد على أسس مرتبطة بحجم الإنتاج غير مقبولة لاسيما وأن تكاليف تجميع البيانات ومعالجتها لم تعد تشكل عائقاً أمام استخدام أنظمة كلفة أكثر تطوراً ، وفضلاً

عن ذلك فإن المنافسة الشديدة خلال العقدين الأخيرين من القرن المنصرم جعلت اتخاذ القرارات بالاعتماد على معلومات كلفة غير دقيقة أمراً في غاية الخطورة ، إذ أصبحت دقة المعلومة تلعب دوراً حاسماً في المنافسة (Drury,2000:340).

ويرى (Hilton,1999:169) ان كلاً من الخاصيتين التاليتين سوف تفقدان مقدرة نظام الكلفة التقليدي المعتمد على أسس ترتبط بالحجم في تخصيص الكلف غير المباشرة بدقة على المنتجات أو الخدمات أو غيرها من أهداف الكلفة .

النسب الكبيرة للكلف غير المباشرة التي ليست على مستوى الوحدة المنتجة : إن استخدام موجه كلفة يرتبط بالوحدة المنتجة كساعات العمل المباشرة أو ساعات المكننة لن يحقق دقة كافية في تخصيص كلف الأنشطة التي ليست على مستوى الوحدة المنتجة (مثل أنشطة إعداد الماكائن وتصميم المنتجات) .

تنوع المنتجات : حينما تنتوع المنتجات بشكل كبير فإن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى اختلاف نسب استهلاكها للأنشطة بشكل كبير ، ومن ثم فإن استخدام موجه كلفة واحد لن يؤدي إلى تخصيص الكلف غير المباشرة المتحققة عن استهلاك الأنشطة للموارد بشكل دقيق .

ثالثاً: نشأة نظام تحديد التكاليف على اساس الأنشطة

برغم ما أحدثته منهج الكلفة على أساس النشاط (ABC) من ضجة في الأدب المحاسبي المعاصر ، إذ يكاد أن يكون الموضوع الأكثر سخونة في معظم الدراسات المحاسبية ، إلا أن العديد من الكتاب يشيرون إلى أن فكرة الكلفة على أساس النشاط ليست بالفكرة الجديدة ، فقد راودت العديد من المهتمين بالعلوم المحاسبية منذ أمد بعيد فعلى سبيل المثال :

يشير (Drury,2000:340) . إلى أنه في نهاية النصف الأول من القرن المنصرم تطرق بعض الكتاب بشكل أو بآخر إلى مفاهيم الكلفة على أساس النشاط ، فمثلاً تناول Goetz في إحدى كتاباته عام ١٩٤٩ مفهوم الكلفة على أساس النشاط ، حيث أشار إلى أن بعض الأحجام الرئيسة ربما تختلف أي من كلفها غير المباشرة عن عدد الوحدات المنتجة في إشارة إلى أن الكلف غير المباشرة لا تتناسب مع حجم الوحدات المنتجة فقد يكون هناك كلف غير مباشرة تزيد أو تنقص بناءً على عوامل أخرى كعدد عمليات التشغيل ، ولتحقيق مستوى تخطيطياً ورقابياً أفضل ينبغي أخذ ذلك الأمر في الاعتبار . وأياً كانت فكرة الكلفة على أساس النشاط قديمة أم حديثة فإن المهم هو أن دخولها إلى حيز التطبيق واستخدامها في جوانب إدارية مهمة كتحليل الربحية والتسعير وتطوير العمليات لم يكن إلا في نهاية الثمانينات من القرن المنصرم حيث استطاع (Cooper and Kaplan) في سلسلة من المقالات أن يجعلوا أفكار الكلفة على أساس النشاط مفهومة وقابلة للتطبيق ، ولقد أحدثت هذه المقالات صدًى واسعاً ونوعاً من الدعاية لتطبيق أنظمة ABC .

رابعاً: مفهوم نظام تحديد التكاليف على اساس الأنشطة

رغم تبين الكتاب في إطلاق تسمية للكلفة على أساس النشاط ، إذ يذهب كبار أساتذة محاسبة الكلفة إلى تسميتها نظاماً ، فمثلاً يعرف بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتجميع الكلف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنظمة ثم يخصص كلف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات أو (أهداف الكلفة الأخرى) التي تسبب الأنشطة (Horngren,1999: 136) . في حين يطلق عليه آخرون مدخلاً أو طريقة ويميل الباحثان إلى ما ذهب إليه الفريق الأول وسيوردوه خلال البحث تحت تسمية نظام ABC حيث أنه ولو لم يرق إلى مستوى أن يكون نظاماً

كفويماً متكاملأ ، فبالإمكان أن يطلق عليه نظاماً فرعياً لتخصيص الكلف غير المباشرة يعمل تحت أنظمة الكلفة المتعارف عليها والتي هي في الأساس جزءاً من النظام المحاسبي المتكامل للمنظمة. إن المنطق الأساسي لنظام ABC هو : أن الأنشطة تستهلك الموارد ، وأن المنتجات تستهلك الأنشطة ، ويفترض نظام ABC أن الأنشطة هي التي تسبب الكلف وليس المنتجات ، حيث يقوم نظام ABC بتتبع الكلف إلى مراكز الأنشطة أولاً ومن ثم إلى المنتجات.

عرف ABC بأنه النظام الذي يخصص الكلف أولاً للأنشطة ثم للمنتجات أو الخدمات على أساس استخدام كل منتج أو خدمة من الأنشطة (Maher, 1997: 150) .

وان الباحثان يقدمان تعريفاً لنظام ABC بأنه ذلك النظام الذي يقوم بتجميع كلف استهلاك كل نشاط من موارد المنظمة ثم يقوم بتوزيع كلفة كل نشاط للمنتجات أو الخدمات أو أي أهداف كلفة أخرى بحسب استفادتها من النشاط.

سادساً: الحاجة الى أنظمة الكلفة على أساس النشاط ABC

هناك العديد من النقاط الرئيسية التي يمكن إجمالها فيما يأتي لتوضيح أهم جوانب قصور أنظمة الكلفة التقليدية والعوامل التي تجعل أنظمة الكلفة على أساس النشاط ABC أكثر ملاءمة للعمل في البيئة الإنتاجية الحديثة.

١. إن ازدياد تعقيد الأعمال والتباين الكبير في أنواع المنتجات والخدمات ، وكذلك تنوع الزبائن من شأنه أن يؤدي إلى تباين كبير في استهلاك موارد المنظمة مما يتطلب تتبعاً دقيقاً لاستهلاك الأنشطة المختلفة لتلك الموارد.

٢. معظم رجال الإدارة يرون أن إدارة الكلف يجب أن تكون من خلال مراقبة الأنشطة بدلاً من المنتجات ، إذ أن تجميع الكلف بواسطة الأنشطة توفر المعلومات التي ربما تساعد المدراء في تخطيط ورقابة الكلف بشكل أفضل من خلال سلسلة القيمة بدءاً بالبحث والتطوير وانتهاءً بخدمة المستهلك (Horngren, 1997: 153) .

٣. إن العديد من الأنشطة التي ترتبط بإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة لا ترتبط بحجم الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة ومن ثم فإن تخصيص كلفها بالاعتماد على مقاييس ترتبط بحجم الإنتاج سيشوّه كلفة المنتج أو الخدمة

٤. إن ضغط المنافسة الشديدة يؤدي إلى تقليص الأرباح الحدية للمنظمات ، ومع أن المنظمات تعرف ربحها الحدي الإجمالي إلا أنها لا تعرف ربحها الحدي على مستوى المنتج أو الخدمة بشكل دقيق ، فقد تكون بعض منتجاتها

أو خدماتها مربحة في حين بعضها الآخر يحقق خسارة ، ولا يمكن للمنظمة معرفة أي من هذه المنتجات أو

الخدمات يحقق ربحاً وأيهما يحقق خسارة إلا من خلال الحصول على كلف دقيقة وبشكل مفصل

(Horngren, 1999: 143) .

٥. إن تقنيات الإنتاج الحديثة أدت إلى تغير بنية كلفة المنتج أو الخدمة بحيث أصبحت الكلف غير المباشرة أكثر أهمية في البيئة الإنتاجية اليوم فقد أدى إحلال العمل المباشر بمعدات أوتوماتيكية إلى تزايد الكلف غير المباشرة بحيث أصبحت تزيد نسبتها عن ٥٠% من إجمالي الكلف في العديد من المنظمات ، الأمر الذي يستلزم ضرورة قياس تلك الكلف وتخصيصها بدقة.

٦. إن اتخاذ القرارات بناءً على معلومات غير دقيقة وغير مفصلة قد يؤدي إلى أن تكون القرارات خاطئة ويترتب عليها كلفاً وخسائر كبيرة ومن ثم يمكن القول أن الكلف الدقيقة تمنح المنظمة ميزة وتجنبها الكثير من الخسائر.

٧. إن تكنولوجيا الكمبيوتر خفضت كلف تطوير وتشغيل أنظمة الكلفة التي تتعقب (تتبع) العديد من الأنشطة.

٨. إن بيئة التصنيع الحديثة تتطلب قياس ثلاثية (التكاليف ، الأداء ، الجودة) بالاعتماد على أساليب فنية معاصرة ومشتقة من طبيعة هذه البيئة المتسمة باعتمادها على الأوتوماتيكية بشكل كبير مما يقتضي ضرورة القياس الدقيق لمفردات هذه الثلاثية.

ويرى الباحثان ان الحاجة الحقيقية لنظام تحديد التكاليف على اساس الانشطة تولدت بسبب تزايد حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة في حين تقلص حجم التكاليف المباشرة وفي ظل هذا الوضع يصعب على أنظمة الكلفة التقليدية من القياس الدقيق لتكاليف المنتجات والخدمات.

سابعا: أهمية نظام تحديد التكاليف على اساس الانشطة

لا تنحصر أهمية نظام ABC فيما تقدمه من معلومات اكثر دقة عن كلف المنتجات أو الخدمات وانما تمتد لتشمل دعم وتحسين اتخاذ القرارات والسياسات الإدارية والرقابة وإدارة الكلفة وتحليلات الربحية ، ولاسيما من خلال تكاملها مع بعض الأساليب والتقنيات الأخرى مثل الإدارة على أساس النشاط. و ان أهمية نظام ABC تكمن في جوانب مختلفة وعلى النحو الآتي :

١. أهمية أنظمة ABC في مجال قياس الكلفة

تسهم أنظمة ABC إسهاماً كبيراً في تحسين دقة كلفة المنتج أو الخدمة من خلال استخدام موجهات كلفة متعددة لتتبع كلف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات المرتبطة بالأنشطة التي تستهلك موارد المنظمة، إذ يمكن أن تعكس أنظمة ABC العديد من الكلف غير المباشرة إلى كلف مباشرة من خلال تخصيص الكلف لأهداف كلفة محددة بشكل خاص ، إذ أن الاختيار الملائم للأنشطة وموجهات الكلفة تسمح بتتبع العديد من الكلف غير المباشرة لأهداف الكلفة كما لو كانت كلف مواد مباشرة أو عمل مباشر، ولأن أنظمة ABC تصنف الكثير من الكلف الغي مباشرة ككلف مباشرة ، فإن المدراء يكونون أكثر ثقة في دقة المعلومات الناتجة عن استخدام أنظمة: Horngren,1999 ABC (142) .

إن أنظمة ABC والتي يطلق عليها أحياناً أنظمة الكلفة على أساس الإجراء تحاول تحسين دقة كلفة المنتج أو الخدمة من خلال إدراك أو تمييز ، أن كلف بعض الأنشطة يكون تخصيصها اكثر ملائمة بالاعتماد على أسس لا ترتبط بحجم الإنتاج يتم تحديدها وفقاً لمعيار السبب- النتيجة حيث تركز أنظمة ABC على مسببات الكلفة وليس على أهداف الكلفة (كما تفعل أنظمة الكلفة التقليدية)، إذ تأخذ أنظمة ABC بالاعتبار التنوع الكبير في الأنشطة المنفذة وتعكس كلف استهلاك الموارد عن طريق تحديد الموجهات التي يمكن أن تتحقق في مستويات متعددة داخل المنظمة وكذلك ABC ممكن أن يسيطر على تعقيدات الكلف غير المباشرة ويحقق نتائجاً أكثر دقة.

٢. أهمية أنظمة ABC لإدارة الكلفة واتخاذ القرارات والسياسات الإدارية تكمن في الجوانب التالية:

(Horngren,2000: 140-150) .

أ. تخفيض الكلفة وتحسين العمليات :

توفر أنظمة ABC المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل أفضل ، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها ، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض كلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة نتيجة رفع مستوى كفاءة أداء

تلك الأنشطة التي تضيف قيمة ، كما أن التحليل العميق لكلف الأنشطة (مجمعات كلف الأنشطة) والعوامل التي تسبب هذه الكلف (موجهات الكلف) تكشف عن فرص تحسين الكفاءة .
ب. في مجال الرقابة على الكلفة :

إن نظام ABC طور الرؤية والرقابة على الكلف ، فتركيز أنظمة ABC على العلاقة بين موجهات الكلف والأنشطة خلال عمليات المشروع يمكن المدراء من الفهم والتأثير على مسببات الكلف وليس على أغراضها ، فمن خلال ما توفره أنظمة ABC من معلومات مفصلة عن الأنشطة والموارد المطلوبة لتنفيذها تساعد المدراء في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي المنتجات أو الخدمات تكون مكلفة أكثر ، كما تشجع معلومات أنظمة ABC إدارات المشاريع على تقييم الأنشطة والعمل على تحسينها. فضلاً عن أن تحليل الأنشطة وربطها بمسبباتها من شأنه أن يؤدي إلى فهم إداري أفضل لكافة العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المنظمة الأمر الذي يسمح برقابة أفضل على الكلفة .
ج. في اتخاذ قرارات مزيج المنتجات والتسعير :

يزود نظام ABC إدارة المنظمة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية كلف منتجاتها أو خدماتها ، وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات ، فما توفره أنظمة ABC من معلومات كلفة دقيقة يمكن الإدارة من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول ، كما أن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة المنظمة عن المنتجات الأكثر كلفة والمنتجات أو الخدمات الأقل كلفة ، وهذا من شأنه أن يدعم قرارات أو توجهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات (Horngren,2000: 140-150).

د. في مجال تخطيط وإدارة الأنشطة :

تستخدم العديد من الشركات أنظمة ABC لتخطيط وإدارة أنشطتها ، إذ تحدد الكلف المخططة للأنشطة ثم تستخدم معدلات الكلفة المخططة لتحديد كلف المنتجات أو الخدمات ليتم بعد ذلك مقارنة الكلف المخططة للأنشطة مع كلفها الفعلية عند تحققها لتعطي تغذية عكسية حول الكيفية التي ستدار بها الأنشطة ولقد تحول هدف تطبيق الانظمة من مجرد الحصول على معلومات كلفة أكثر دقة إلى إدارة الأنشطة والعمليات وهذا التحول في التطبيق افرز ما يسمى بأسلوب الإدارة على أساس النشاط (ABM) والتي تربط الكلفة على أساس النشاط ABC بالعديد من التقنيات الأخرى ، مثل إعادة هندسة العمليات ، وإدارة العمليات، وتقييم الأداء ، فعمليات المشروع ترتبط عادة بمجموعة من الأنشطة غالباً ما تنتج بأسلوب متتابع ، وجدير بالإشارة أن تطبيق أنظمة ABC لتحسين عمليات المشروع تستلزم كلاً من بيانات الكلفة والأداء المرتبطة بأي نشاط ، حيث تجمع بيانات الأنشطة لاستخدامها في قياس الكلفة ، الكفاءة، الجودة ، وتقييم الأداء. وتشير دراسة قام بها Innes and Mitchell عام ١٩٩٥ حول تطبيقات أنظمة ABC إلى أن استخداماتها لأغراض إدارة الكلفة تكاد تغطي على استخداماتها للحصول على كلف منتج دقيقة والتي تعتبر الأساس الأول لتطوير أنظمة ABC (Drury,2000: 346) كما أن الإلمام بسلوك الكلفة عن طريق تحليلات موجهات الكلفة تقدم المساعدة في وضع واعداد الموازنات وفي إعداد نماذج تقدير اتجاه الكلفة.

هـ. في مجال قرارات تصميم المنتج والعمليّة :

من خلال ما توفره أنظمة ABC من معلومات تستطيع الإدارة تقدير الكيفية التي تؤثر فيها تصاميم المنتج والعمليّة على الأنشطة والكلف ومن ثم تستطيع تحديد تصميمات جديدة وتحسين الأداء ، كما تستطيع الإدارة العمل مع زبائن المنظمة على تقدير الكلف والأسعار لخيارات التصميم البديلة (Horngren,2000: 140-150).

ثامناً: خطوات تطبيق نظام تحديد التكاليف على اساس الانشطة

المرحلة الأولى : تحديد الأنشطة الرئيسية في المنظمة

إن نقطة الانطلاق في تصميم أنظمة ABC هي تحديد الأنشطة الرئيسية في المنظمة وجمع كل ما يرتبط بها من بيانات ومعلومات ، ويعتبر تحديد الأنشطة بمثابة المرحلة الأكثر تحدياً في عملية تطبيق أنظمة ABC لأنها تتطلب فهم جميع الأنشطة المطلوبة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة ، وبدايةً ينبغي إيضاح المقصود بالنشاط :

يعرف النشاط بأنه مجموعة من وحدات العمل أو المهام التي يتم وصفها عن طريق الأفعال التي ترتبط بالأهداف.

كما يعرف بأنه حدث أو مهمة أو وحدة عمل ، لها غرض معين (Horngren,2000: 140) .

ويعرف أيضاً بأنه مجموعة من المهام التي تقوم بها المنظمة لإنتاج المنتج أو الخدمة (Maher,1997: 236) .

إن تجميع العديد من الأحداث المتجانسة في نشاط معين يأتي نتيجة لان الأحداث المنجزة داخل المنظمة تكون كبيرة جداً ومن ثم قد لا يكون من الملائم أن يتم استخدام موجه كلفه مختلف لكل حدث أو مهمة مما يقتضي عملية تجميع الأحداث أو المهام المتجانسة في نشاط معين واختيار موجه كلفه ملائم لهذا النشاط ، ومن ثمّ فتجميع الأحداث أو المهام تحت نشاط واحد يزيل الحاجة إلى تتبع وقياس كل حدث بصورة منفردة ، وجدير بالإشارة انه كلما زادت الأحداث المجمعة داخل النشاط كلما تناقصت مقدرة موجه الكلفة على المتابعة الدقيقة للموارد المستهلكة بواسطة المنتجات أو الخدمات ولذا ينبغي مراعاة ذلك عند تحديد الأنشطة.

إذاً في المرحلة الأولى يتم تقسيم المنظمة إلى أنشطة رئيسية يمكن فهمها وبسهولة إدارتها وليس بالضرورة أن تكون الأنشطة أجزاء المنظمة التقليدية كالأقسام مثلاً فقد يشمل القسم عدة أنشطة وقد يتجاوز النشاط حدود القسم ، فعلى سبيل المثال يمكن اعتبار قسم الحسابات الجارية في البنك نشاطاً مستقلاً بما يتضمنه من مهام (فتح الحساب الجاري ، الإيداع في الحساب الجاري بـصك أو نقداً ، السحب من الحساب الجاري بـصك) وقد يتم اعتبار إحدى هذه المهام نشاطاً مستقلاً بذاتها . ومن ناحية أخرى قد يتم دمج نشاط قسم معين مع نشاط قسم آخر ليكون نشاطاً واحداً

وجدير بالإشارة أن مستوى تفصيل الأنشطة أو تجميعها يجب أن يكون بمستوى معقولاً وبالاعتماد على معيار الكلفة مقابل المنفعة، ولتحديد الأنشطة لابد من تحليلها وتصنيفها حسب مستويات إنجازها.

أ. تحليل الأنشطة : يتم توضيح تدفق الأنشطة المختلفة في المنظمة من خلال وضع مخطط تدفق الأنشطة لتحديد

الأنشطة السابقة والأنشطة اللاحقة ، وتستخدم تقنية التحليل الشبكي للمساعدة في إعداد خريطة تدفق الأنشطة

لتوضيح ترابط الأنشطة السابقة واللاحقة والمرافقة لإنجاز منتج معين أو خدمة معينة.

وبشير (Horngren,1997: 140) . إلى أن تحليل الأنشطة يتم من خلال إعداد خريطة عمليات توضح تتابع

الأنشطة ، الموارد ، العلاقات المشتركة ، وتحديد الازدواجية فيما بين الأنشطة.

ب. تصنيف الأنشطة : تصنف الأنشطة حسب مستويات إنجازها كما تصنف حسب تأثيرها على قيمة المنتج أو الخدمة

تصنيف الأنشطة حسب مستويات إنجازها :

في عام ١٩٩٠ صنف Cooper الأنشطة حسب مستويات إنجازها إلى أربعة مجموعات (Drury,2000: 346)

أ. الأنشطة على مستوى الوحدة : وهي الأنشطة التي تنجز لإنجاز وحدة المنتج أو تقديم وحدة الخدمة .

ب. الأنشطة على مستوى الدفعة: وهي تلك الأنشطة التي يتم تنفيذها لإنتاج كل دفعة من المنتجات أو الخدمات بدلاً من كل وحدة .

ج. الأنشطة المساندة للإنتاج: وهي الأنشطة التي تتجزئ لمساندة خط الإنتاج ككل وذلك لإنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات وتكون كلف هذه الأنشطة مستقلة عن عدد وحدات المخرجات أو الدفعات ومثل هذه الأنشطة نشاط تصميم المنتج والذي ينجز لمساندة منتج معين بغض النظر عن عدد الوحدات أو الدفعات المنتجة منه كما تمتد هذه الفكرة خارج نطاق الإنتاج إلى أنشطة مساندة الزبون والتي تمثل العمل الذي يدعم مقدرة المنظمة على البيع للزبون المفرد ولكن هذا لا يكون مستقلاً عن حجم ومزيج المنتجات أو الخدمات المباعة أو المقدمة للزبون وذلك مثل الأنشطة المتعلقة بتقنية تقديم المنتج أو الخدمة للزبون أو الأنشطة المتعلقة بسوق الزبون (Kaplan, 1998: 105)

د. أنشطة مساندة عامة : وهي الأنشطة التي تتجزئ لمساندة عمليات المنظمة بشكل عام مثل أنشطة الإدارة العامة ويشير (Horngren, 2000: 143) إلى أن الكلف المتحققة عن إنجاز هذه الأنشطة في مستوياتها الأربعة تعبر عن سلسلة

(هرم) الكلفة حيث تستخدم أنظمة ABC أربعة أجزاء لسلسلة الكلفة هي :

أ. الكلف على مستوى الوحدة من المنتجات أو الخدمات : وهي تعبر عن الموارد المضحى بها لإنجاز الأنشطة على مستوى كل وحدة مفردة من المنتج أو الخدمة .

ب. الكلف على مستوى الدفعة: وتعبر عن الموارد المضحى بها لإنجاز الأنشطة المرتبطة بمجموعة من الوحدات المنتجة أو الخدمات بدلاً من كل وحدة مفردة من المنتج أو الخدمة .

ج. الكلف المساندة للمنتج أو الخدمة : وهي الموارد المضحى بها على الأنشطة المنكفلة بمساندة المنتجات أو الخدمات.

د. كلف المساندة العامة : وهي الموارد المضحى بها على الأنشطة التي لا يمكن تتبعها (أو ربطها) بمنتجات فردية أو خدمات حيث تساند المنظمة ككل .

٢. تصنيف الأنشطة حسب تأثيرها على قيمة المنتج أو الخدمة :

توفر أنظمة ABC المعلومات المفصلة عن الأنشطة بحيث يمكن تصنيفها حسب تأثيرها على قيمة المنتج إلى أنشطة تصنيف قيمة للمنتج أو الخدمة، أنشطة لا تصنيف قيمة للمنتج أو الخدمة .

المرحلة الثانية : تخصيص الكلف إلى مجمع الكلفة لكل نشاط رئيس :

بعد أن يتم تحديد الأنشطة يتم تجميع الكلف الخاصة بكل نشاط تحت ما يسمى بمجمع كلفة النشاط .

إن إنجاز أي نشاط يؤدي إلى استهلاك موارد المنظمة وبالتالي فإن كلف الموارد المستهلكة يجب أن تخصص لكل نشاط وذلك بهدف تحديد كم تتفق المنظمة على كل نشاط من أنشطتها ، وبرغم أن بعض الموارد ترتبط بأنشطة محددة إلا أن هناك موارد أخرى لا تكون مرتبطة بنشاط محدد مباشرة ، وإنما تكون مشتركة بين عدد من الأنشطة ولذا ينبغي تخصيصها لتلك الأنشطة على أساس الموجهات المعتمدة على معيار السبب - النتيجة ، وتسمى الموجهات التي تستخدم هنا لتوزيع كلف الموارد المشتركة على الأنشطة (موجهات كلف الموارد) وفيما يأتي توضيح المقصود بمجمع الكلفة :

تعريف مجمع الكلفة : يعرف مجمع الكلف بأنه مجموعة من الكلف الفردية التي تخصص جميعها باستخدام موجه كلفة واحد . ويعرف بأنه مجموعة من الكلف الفردية تخصص لأهداف الكلفة باستخدام موجه كلفة مفرد (واحد)

(Horngren, 1999: 454)

ويرى الباحثان أن مجمع الكلفة هو مجموعة من الكلف المتجانسة التي تربطها بالنشاط علاقة سببية واحدة بحيث يمكن تخصيصها باستخدام موجه كلفة واحد .

و تتلخص المرحلة الثانية في تجميع الكلف المتجانسة لكل نشاط في مجمع كلفة واحد ليتم بعد ذلك توزيعها على المنتجات أو الخدمات أو أي أهداف أخرى .

المرحلة الثالثة : اختيار موجه الكلفة لكل نشاط :

تعتبر مرحلة اختيار موجهات الكلف أكثر مراحل تطبيق أنظمة ABC أهمية باعتبار أن موجهات الكلفة المتعددة والمتنوعة إحدى أهم سمات أنظمة ABC التي تميزها عن أنظمة الكلفة التقليدية كما أنها تعدّ بمثابة حلقة الوصل التي تربط الكلفة بالنشاط ومن ثم بأهداف الكلفة ، ولذا يجب توخي الحذر والعناية عند اختيار موجهات الكلف وعرف موجه الكلفة بأنه ذلك العامل الذي يسبب (يحرك أو يوجه) كلف النشاط (Maher,1997: 238) . كما يعرف موجه الكلفة بأنه سمة الحادثة أو المهمة التي تؤدي إلى تحقق أو حدوث الكلف (Hilton,1999:170) ويرى الباحثان أن موجه الكلفة هو ذلك العامل الذي يؤثر على الكلف فتتغير تبعاً لتغيره زيادة أو نقصاناً . وهناك العديد من العوامل التي ينبغي أخذها بالاعتبار عند اختيار موجه الكلفة الملائم كما أن هناك معايير يستند إليها في اختيار موجهات الكلف وتحديد العدد المطلوب منها وأنواعها :

أ. العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند اختيار موجه الكلفة الملائم :

١. تكاليف القياس: إن تصميم أي نظام كلفة يجب أن يعتمد على مبدأ الكلفة مقابل المنفعة وبالتالي عند اختيار موجهات الكلف لابد من مراعاة مدى سهولة الحصول على البيانات المطلوبة لموجه الكلفة .
٢. درجة الارتباط : إن دقة نتائج الكلف المخصصة تعتمد على درجة الارتباط بين استهلاك الأنشطة وموجهات الكلفة ، فمثلاً لتخصيص كلفة نشاط الفحص هناك اثنين من الموجهات يمكن استخدامها (عدد الفحوصات ، عدد ساعات الفحص) فإذا كان كل فحص يتطلب نفس المقدار من الوقت لكل المنتجات فإن عدد الفحوصات يكون على درجة كبيرة من الارتباط مع استهلاك نشاط الفحص بواسطة المنتجات وبالتالي يعتبر موجه الكلفة الملائم لتوزيع كلف نشاط الفحص ، أما لو كانت الفحوصات تختلف بشكل كبير فيما تتطلبه من وقت لفحص المنتجات ، فإن عدد الفحوصات لن يكون موجهاً ملائماً ، لأن استخدامه سيؤدي إلى تحميل المنتجات التي تتطلب وقت فحص أكثر بكلفة فحص أقل من اللازم في حين تحمل المنتجات التي تتطلب وقت فحص أقل بكلفة فحص أكثر من اللازم. بمعنى أن موجه الكلفة يجب أن يقدم تفسيراً مقنعاً عن كلفة النشاط (Hilton,1999:171)
٣. التأثيرات السلوكية : إن تأثير استخدام موجه الكلفة على سلوك الأفراد يجب أخذه بعين الاعتبار عند اختيار موجهات الكلف ، فمثلاً قد يؤثر موجه الكلفة على سلوك الأفراد في حال شعورهم بأن موجه الكلفة سيستخدم كأساس لتقييم أدائهم ومحاسبتهم ، وقد يكون تأثير موجه الكلفة على السلوك تأثيراً سلبياً أو إيجابياً ولذا يجب اختيار موجهات الكلف التي تحفز على التصرفات المحبذة أو التي تحد من التصرفات غير المرغوبة ، فمثلاً استخدام ساعات عمل الحاسبة كموجه كلفة لتوزيع كلف نشاط الحاسبة سيؤدي إلى تقليل الاستخدام العاثر للحاسبة .

ب. معايير اختيار موجهات الكلف :

تعتبر موجهات الكلفة بمثابة حلقة الوصل التي تربط الكلفة بالنشاط ومن ثم بهدف الكلفة ، ولذا عند اختيار

موجه الكلفة الملائم يجب الاعتماد على المعايير الآتية

١. معيار السبب - النتيجة : ويقصد به أن تكون لموجه الكلفة علاقة سببية قوية مع كلفة النشاط .
 ٢. معيار الارتباط : ويقصد به أن يكون بالإمكان ربط موجه الكلفة بخطوط منتج معينة .
- ويشير (Maher,1997: 156) إلى أن المعيار الرئيسي لاختيار موجه الكلفة هو العلاقة السببية وبضيف أنه في حالة تعذر إثبات علاقة السبب - النتيجة فهناك من يوصي باستخدام معايير أخرى وهي من وجهة نظر Maher تابعة لمعيار السبب - النتيجة وهي .

١. معيار المنافع المتحققة: ويعني ذلك أن يتم تخصيص الكلف بحسب المنافع المتحققة فإذا كان هناك منتج أو خدمة تستفيد من نشاط معين أكثر من منتج أو خدمة أخرى فيجب اختيار موجه الكلفة الذي يميز هذه الفوائد بحيث يؤدي إلى تخصيص قدر أكبر من الكلف لأهداف الكلف التي تستفيد بقدر أكبر من النشاط .

٢. المعقولية : ويعني أنه في حالة وجود كلف لا يمكن ربطها بالمنتجات أو الخدمات على أساس السببية أو المنافع المتحققة فيجب توزيعها على أساس الملائمة أو المعقولية . وهناك من يضيف معيارين آخرين.

٣. القدرة على التحمل : ويعني أن موجه الكلفة يجب أن يؤدي إلى تخصيص المزيد من الكلف إلى أهداف الكلفة التي تكون مربحة أكثر ، فلكونها مربحة أكثر فإنه يمكن تحميلها بكلف أكثر .

ويرى الباحثان أن هذا المعيار يتنافى مع فلسفة أنظمة ABC القائمة على أساس ربط الكلف بسبب نشوئها ولذا ينبغي عدم الاعتماد عليه .

٤. العدالة : ويشير هذا المعيار إلى أن موجه الكلفة يجب أن يؤدي إلى التخصيصات التي تكون مناسبة وعادلة .
ج. عدد موجهات الكلفة المطلوبة :

إن الحد الأدنى أو الأعلى لعدد موجهات الكلفة التي يستخدمها نظام ABC يعتمد على الدقة المرغوبة في قياس كلفة المنتج أو الخدمة وعلى مستوى التفصيل في المعلومات المطلوبة من النظام كما يعتمد أيضاً على مدى تعقيد وحدة المنتج أو الخدمة ، حيث تلعب الدقة المطلوبة ومستوى تفصيل المعلومات دوراً واضحاً في عدد موجهات الكلفة المستخدمة ، إذ أنه كلما زاد عدد موجهات الكلفة كلما زادت دقة كلفة المنتج أو الخدمة وزاد مستوى تفصيل المعلومات التي يقدمها النظام ، وبعبارة أخرى كلما رغبت إدارة المنظمة في الحصول على معلومات أكثر تفصيلاً وتحقيق دقة أكبر في قياس الكلفة كلما تطلب الأمر استخدام موجهات كلفة أكثر وتحليل الأنشطة بشكل أكبر ومن ثم استخدام موجهات كلفة متعددة ومتنوعة حيث يعتمد دمج الأنشطة مع بعضها على مقدرة موجه الكلفة في تقديم تفسير مقنع عن كلف الأنشطة عند اندماجها .

د. أنواع موجهات الكلفة :

يمكن تصنيف موجهات الكلفة بحسب مراحل التخصيص التي تتبعها أنظمة ABC أو حسب طبيعتها الى:

أولاً: موجهات الكلفة حسب مراحل التخصيص :

بما أن أنظمة ABC تقوم بتخصيص الكلفة لأهداف الكلفة وفقاً لأسلوب التخصيص بمرحلتين حيث تخصص الكلف للأنشطة أولاً ثم تخصص كلف الأنشطة لأهداف الكلفة النهائية ، فإنها تستخدم موجهات كلفة في كل مرحلة من مرحلتي التخصيص .

أ. موجهات المرحلة الأولى : في المرحلة الأولى يتم تتبع كلف المدخلات إلى مجتمعات كلف الأنشطة لتحديد المقدار المرتبط بكل مجمع كلفة نشاط لغرض تحقيق الدقة في تسجيل الكلف ويطلق على موجهات هذه المرحلة بموجهات الموارد .

ب. موجهات المرحلة الثانية : بعد تحديد كلف الموارد المستهلكة بواسطة كل نشاط وتتبعها لمجمع كلفة النشاط باستخدام موجهات المرحلة الأولى ، يتم بعد ذلك تخصيص كلف الأنشطة لأهداف الكلفة النهائية (منتجات ، خدمات ، أو أية أهداف أخرى) بحسب استهلاكها أو طلبها من تلك الأنشطة وذلك باستخدام موجهات الكلفة التي لها علاقة سببية قوية بكلفة النشاط .

ثانياً: موجهات الكلفة حسب طبيعتها: صنف Kaplan موجهات الكلفة حسب طبيعتها إلى ثلاثة أصناف (Kaplan,1998: 109)

أ. موجهات الإجراء : وتحسب هذه الموجهات عدد مرات إنجاز النشاط وذلك مثل عدد مرات إعداد المكائن أو عدد إجراءات الحوالات في المصرف . ويكون هذا النوع من الموجهات أقل كلفة ولكن قد يكون أيضاً أقل دقة لأنه يفترض أن نفس المقدار من الموارد يكون مطلوباً في كل وقت ينجز فيه النشاط وبالتالي فإن استخدام هذه الموجهات سيؤدي إلى تحميل المنتجات أو الخدمات التي تتطلب وقتاً أكبر من النشاط بكلفة أقل من اللازم وتحميل المنتجات التي تتطلب وقتاً أقل من النشاط بكلفة أكثر من اللازم ، ومثل هذه الموجهات يمكن استخدامها عندما تكون المخرجات تستخدم نفس المقدار من الأنشطة .

ب. الموجهات الفترية : وهي تمثل مقدار الوقت المطلوب لإنجاز النشاط وذلك مثل ساعات إعداد المكائن أو ساعات استخدام الحاسبة ويجب استخدام هذا النوع من الموجهات عندما يكون هناك اختلافات كبيرة في المقادير المطلوبة من الأنشطة للمنتجات أو الخدمات المختلفة .

ج. موجهات الكثافة (أو القوة) : وتعتبر بشكل مباشر عن الحصة المستخدمة من الموارد لكل وقت ينجز فيه النشاط فالموجهات الفترية تفترض أن كل ساعات إعداد المكائن أو ساعات النشاط تكون متساوية الكلفة ولكنها لا تعكس المتطلبات الأخرى كالعمال الماهرين أو المعدات غالية الثمن التي قد تتطلبها بعض الإعدادات ولا يتطلبها البعض الآخر

المرحلة الرابعة :

تخصيص كلف الأنشطة لأهداف الكلفة النهائية (منتجات أو خدمات أو غيرها) بعد تحديد كلفة كل نشاط باستخدام موجهات المرحلة الأولى التي يطلق عليها موجهات الموارد يتم تخصيص كلف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات أو أي أهداف أخرى للكلفة بحسب استفادتها أو طلبها من تلك الأنشطة ولهذا السبب يجب أن يكون موجه الكلفة قابلاً للقياس بالطريقة التي تمكن من تحديد مقدار ما تتطلبه للمنتجات أو الخدمات الفردية منهم فمثلاً إذا تم اختيار ساعات الإعداد كموجه كلفة يجب أن يكون هناك آلية لقياس ساعات الإعداد المطلوبة لكل منتج أو خدمة (Drury, 2000: 345)

المبحث الثاني

تناول تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الاشرف

نبذة تعريفية عن معمل مثلجات الخفاجي عينة البحث

تم تأسيس معمل مثلجات الخفاجي في عام ١٩٩٥ في محافظة النجف الاشرف بأسم معمل مثلجات الخفاجي بكادر قليل وبسيط ويتكون من ست عمال وماكينتين وغرفة تجميد واحدة وبأنواع محدودة مثل (موطا بالفسق) و(ازبري) وبعد ذلك وبمواكبة التطورات الحديثة تم تطوير المعمل الصغير الى معمل كبير حسب المواصفات والتطور الحديث. واخذ المعمل ايضا بالاتساع ليشمل شراء مكائن حديثة وبمواصفات عالية ومن ثم زيادة عدد العمال الى عشرين عامل وتعدد المنتجات لتشمل اكثر من نوع واحد واصبح لدى المعمل وكلاء في داخل المحافظة وخارجها وذلك لما يقدمه من منتجات جديدة وبمواصفات تضاهي المنتجات المنافسة المستوردة مثل المثلجات السورية والايرانية وبأقل كلفة. وتبدأ العملية الانتاجية في المعمل بشراء المواد الاولية المستخدمة في الانتاج من الاسواق التجارية من بغداد حسب طلبات مخطط لها وخزنها في مخازن المعمل وبعد ذلك يتم صرفها في الانتاج على شكل دفعات او مراحل وتوزيعها على المنتجات حسب احتياج كل منتج وما يتطلبه من عمال وتكاليف اخرى وكما سوف نبينها من خلال استعراض كلفة

كل منتج من المنتجات التي يقوم المعمل بأنتاجها وفقا للاسلوب التقليدي ونقارن النتائج بما سيظهره احتساب كلف الوحدات المنتجة وفقا لنظام ABC.

وقد تم اختيار العينة من معمل اهلي حرصا من الباحثين لتوسيع قاعدة المستفيدين من مزايا تطبيق الانظمة الحديثة وخاصة في الوقت الحاضر لانفتاح الاسواق على البضائع المستوردة وشدة المنافسة في السوق المحلي هذا من جانب ومن جانب اخر تم اختيار فترة العينة لمدة ثلاثة اشهر تبدا من شهر حزيران وتنتهي بشهر اب من نفس السنة ٢٠٠٧ لكون الطلب يصل الى ذروته في هذه الفترة والانتاج يرتفع الى اعلى مستوياته والذي يتذبذب صعودا ونزولا في الفترات الاخرى قبل وبعد فترة العينة المختارة.

اولا: تحديد تكاليف الوحدات المنتجة وفق الاسلوب التقليدي للفترة من شهر حزيران لغاية شهر اب من عام ٢٠٠٧

جدول (١) يبين تكاليف المواد المباشرة

ت	البيان	المنتج الاول (ازيري)			المنتج الثاني(راس العبد)			المنتج الثالث(عوائل)		
		كمية(كغم)	السعردينار (كغم)	كلف شهريه/دينار	كمية(كغم)	السعردينار (كغم)	كلف شهريه/دينار	كمية(كغم)	السعردينار (كغم)	كلف شهريه/دينار
١	سكر	١١٥٢٠	٧٥٠	٨٦٤٠٠٠٠	١٠٨٠٠	٧٥٠	٨١٠٠٠٠٠	٨٦٤٠	٧٥٠	٦٤٨٠٠٠٠
٢	ليمي دوزي	٩٠	١٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠						
٣	حليب				١٦٢٠	٦٠٠٠	٩٧٢٠٠٠٠	١٠٨٠	٦٠٠٠	٦٤٨٠٠٠٠
٤	تعلبية	٩٠	٥٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	٩٠	٥٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	٩٠	٥٠٠٠	٤٥٠٠٠٠
٥	فانيلا	٥٤٠	٨٠٠٠	٤٣٢٠٠٠٠	٥٤٠	٨٠٠٠	٤٣٢٠٠٠٠	٥٤٠	٨٠٠٠	٤٣٢٠٠٠٠
٦	قــــدح ازيري(وحدة)	٧٢٠٠٠٠	٢٦ دينار/وحدة	١٨٧٢٠٠٠٠						
٧	بسكت راس العبد				٥٠٤٠٠٠	٢٥	١٢٦٠٠٠٠٠			
٨	قــــدح عوائل/وحدة							٢٨٨٠٠٠	٢٥ وحدة	٧٢٠٠٠٠٠
	اجمالي الكلفة الشهرية			٣٣٠٣٠٠٠٠			٣٥١٩٠٠٠٠			٢٤٩٣٠٠٠٠

جدول (٢) يبين تكاليف العمل المباشر الشهرية للفترة من شهر حزيران لغاية شهر اب من عام ٢٠٠٧

البيان	المنتج الاول (ازيري)			المنتج الثاني(راس العبد)			المنتج الثالث(عوائل)		
	عدد العمال	معدل الاجر بالدينار	الكلفة الشهرية بالدينار	عدد العمال	معدل الاجر بالدينار	الكلفة الشهرية بالدينار	عدد العمال	معدل الاجر بالدينار	الكلفة الشهرية بالدينار
كلفة العمل المباشر	٦	٣٣٠٠٠٠	١٩٨٠٠٠٠	٨	٣٣٠٠٠٠	٢٦٤٠٠٠٠	٦	٣٣٠٠٠٠	١٩٨٠٠٠٠
اجمالي الكلفة الشهرية			١٩٨٠٠٠٠			٢٦٤٠٠٠٠			١٩٨٠٠٠٠

جدول (٣) يبين اجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة و التكاليف التسويقية والادارية الشهرية وقبل التوزيع على المنتجات للفترة من شهر حزيران لغاية شهر اب من عام ٢٠٠٧

ت	البيان	الكلفة الشهرية بالدينار
١	اجور الماء	١٧٥٠٠٠
٢	ايجار المصنع	١٢٥٠٠٠٠
٣	اجور الصيانة	١٥٠٠٠٠٠
٤	اجور الكهرباء	٢٥٠٠٠٠
٥	راتب مدير المصنع	٤٥٠٠٠٠
٦	مصاريف تسويقية	٣٠٠٠٠٠٠
	اجمالي التكاليف الشهرية	٦٦٢٥٠٠٠

ان الجدول يبين فقط تفاصيل التكاليف الصناعية غير المباشرة وقبل التوزيع على المنتجات

جدول (٤) يبين تحديد كلفة الوحدات المنتجة وفقا للاسلوب التقليدي للفترة من شهر حزيران لغاية شهر اب من عام ٢٠٠٧

ت	البيان	المنتج الاول (ازيري)		المنتج الثاني (راس العبد)		المنتج الثالث (عوائل)		اجمالي الكلفة الشهرية
		اجمالي الكلفة الشهرية بالدينار	كلفة الوحدة (٧٢٠٠٠٠)	اجمالي الكلفة الشهرية بالدينار	كلفة الوحدة (٥٠٤٠٠٠)	اجمالي الكلفة الشهرية بالدينار	كلفة الوحدة الواحد (٢٨٨٠٠٠)	
١	مواد مباشرة	٣٣٠٣٠٠٠٠	٤٥,٨٧٥	٣٥١٩٠٠٠٠	٦٩,٨٢١	٢٤٩٣٠٠٠٠	٨٦,٥٦٣	٩٣١٥٠٠٠٠
٢	اجور مباشرة	١٩٨٠٠٠٠	٢,٧٥	٢٦٤٠٠٠٠	٥,٢٣	١٩٨٠٠٠٠	٦,٨٧٥	٦٦٠٠٠٠٠
٣	تكاليف غير مباشرة	٣١٥٥٠٠٠	٤,٣٨٢	٢٢٠٨٠٠٠	٤,٣٨٢	١٢٦٢٠٠٠	٤,٣٨٢	٦٦٢٥٠٠٠
	اجمالي التكاليف	٣٨١٦٥٠٠٠	٥٣,٠٠٧	٤٠٠٣٨٠٠٠	٧٩,٤٣٣	٢٨١٧٢٠٠٠	٩٧,٨٢٠	١٠٦٣٧٥٠٠٠

٦٦٢٥٠٠٠

معدل تحميل الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة = $\frac{6625000}{1012000} = 6,5464427$ = ٤,٣٨٢ دينار / وحدة

١٥١٢٠٠٠

ثانيا: تحديد تكاليف الوحدات المنتجة على اساس الانشطة

جدول (٥) يبين اساس توزيع كل بند من بنود التكاليف غير المباشرة على الانشطة المسببة لنشونها

البيان	اساس التوزيع (موجة الكلفة)	نشاط التخزين	نشاط التصنيع	نشاط الصيانة	النشاط الاداري	النشاط التسويقي
اجور الماء	مباشر		١٧٥٠٠٠			
ايجار المصنع	عدد الغرف	٣٥٧١٥٠	٧١٤٣٠٠		٨٩٢٧٥	٨٩٢٧٥
اجور الكهرباء	عدد الغرف	٧١٥٠٠	١٤٢٨٠٠		١٧٨٥٠	١٧٨٥٠
اجور الصيانة	مباشر			١٥٠٠٠٠٠		
رواتب الموظفين الاداريين	مباشر				٤٥٠٠٠٠	
المصاريف التسويقية	مباشر					٣٠٠٠٠٠٠
الاجمالي		٤٢٨٦٥٠	١٠٣٢١٠٠	١٥٠٠٠٠٠	٥٥٧١٢٥	٣١٠٧١٢٥

$$\begin{aligned} \text{حصة نشاط التخزين من ايجار المصنع} &= \frac{١٢٥٠٠٠٠}{٣٥٧١٥٠} \times ٣٥٧١٥٠ = ١٢٥٠٠٠ \text{ دينار} \\ \text{حصة نشاط التصنيع من ايجار المصنع} &= \frac{٧١٤٣٠٠}{٣٥٧١٥٠} \times ٣٥٧١٥٠ = ٧١٤٣٠٠ \text{ دينار} \\ \text{حصة نشاط التخزين من اجور الكهرباء} &= \frac{٧١٥٠٠}{١٤٢٨٠٠} \times ١٤٢٨٠٠ = ٧١٥٠٠ \\ \text{حصة نشاط التصنيع من اجور الكهرباء} &= \frac{١٤٢٨٠٠}{١٤٢٨٠٠} \times ١٤٢٨٠٠ = ١٤٢٨٠٠ \end{aligned}$$

المعمل يتكون من (٧) غرفة موزعة كما يلي: (٢) غرفة لنشاط التخزين، (٤) غرفة لنشاط التصنيع، (١) غرفة للنشاط الاداري و التسويقي

جدول (٦) يبين حصة الموجة الواحد من اجمالي كلف الانشطة

ت	اسم النشاط	موجة الكلفة	اجمالي الكلفة بالدينار	اجمالي عدد موجهات الكلفة	حصة الموجة الواحد من الكلفة
١	نشاط التخزين	وزن الوحدات المنتجة	٤٢٨٦٥٠	٣٤,٠٩٢ كغم	١٢٥٧٣ دينار لكل وحدة
٢	نشاط التصنيع	الوحدات المنتجة	١٠٣٢١٠٠	١٥١٢٠٠٠ وحدة	٠,٦٨٢ دينار لكل وحدة
٣	نشاط الصيانة	عدد ساعات العمل المباشر	١٥٠٠٠٠٠	٢١٦٠ ساعة عمل مباشر	٦٩٤,٤٤٤ دينار لكل وحدة
٤	النشاط الاداري	الوحدات المنتجة	٥٥٧١٢٥	١٥١٢٠٠٠ وحدة	٠,٣٦٨ دينار لكل وحدة
٥	النشاط التسويقي	الوحدات المباعة	٣١٠٧١٢٥	١٥٠٠٠٠٠ دينار	٢,٠٧ دينار لكل وحدة
	المجموع		٦٦٢٥٠٠٠		

$$\begin{aligned} \text{وزن الوحدات المنتجة} &= ١٠,٠٨ + ١١,٥٩٢ + ١٢,٤٢٠ = ٣٤,٠٩٢ \text{ كغم} \\ \text{الوحدات المنتجة} &= ٢٨٠٠٠٨ + ٥٠٤٠٠٠ + ٧٢٠٠٠٠ = ١٥١٢٠٠٠ \text{ وحدة} \\ \text{ساعات العمل المباشر} &= ٧٢٠ + ٧٢٠ + ٧٢٠ = ٢١٦٠ \text{ ساعة} \\ \text{الوحدات المباعة} &= ٢١٨٠٠٠ + ٤٩٧٠٠٠ + ٧٨٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠٠ \end{aligned}$$

جدول (٧) يبين تحديد كلفة الوحدات المنتجة وفقا لنظام تحديد التكاليف على اساس الانشطة

الاجمالي	عوائل	راس العبد	ازبري	البيان	
					الكلفة المباشرة
٩٣١٥٠٠٠٠	٢٤٩٣٠٠٠٠	٣٥١٩٠٠٠٠	٣٣٠٣٠٠٠٠	مواد مباشرة	
٦٦٠٠٠٠٠	١٩٨٠٠٠٠	٢٦٤٠٠٠٠	١٩٨٠٠٠٠	اجور مباشرة	
٩٩٧٥٠٠٠٠	٢٦٩١٠٠٠٠	٣٧٨٣٠٠٠٠	٣٥٠١٠٠٠٠		اجمالي الكلفة المباشرة
					الكلفة غير المباشرة
٤٢٨٦١٤	١٢٦٧٣٦	١٤٥٧٢١	١٥٦١٥٧	كلفة نشاط التخزين	
١٠٣٢١٠٠	١٩٧٣٣٢	٣٤٣٧٢٨	٤٩١٠٤٠	كلفة نشاط التصنيع	
١٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	كلفة نشاط الصيانة	
٥٥٧١٢٥	١٠٦٦٩٣	١٨٥٤٧٢	٢٦٤٩٦٠	كلفة النشاط الاداري	
٣١٠٧١٢٥	٤٣٥٣٨٥	١٠٢٨٧٩٠	١٦٤٢٩٥٠	كلفة النشاط التسويقي	
٦٦٢٥٠٠٠	١٣٦٤٥٧٣	٢٢٠٤٤٨٨	٣٠٥٥٩٣٩		اجمالي الكلف غير المباشرة
١٠٦٣٧٥٠٠٠	٢٨٢٧٤٥٧٣	٤٠٠٣٤٤٨٨	٣٨٠٦٥٩٣٩		اجمالي التكاليف الكلية
١٥١٢٠٠٠	٢٨٨٠٠٠	٥٠٤٠٠٠	٧٢٠٠٠٠		عدد الوحدات المنتجة
٧٠,٣٥	٩٨,١٧	٧٩,٤٣	٥٢,٨٧		كلفة الوحدة الواحدة المنتجة

كلفة نشاط التخزين بالكغم تحسب للازبري ١٢,٤٢x ١٢٥٧٣ ، راس العبد ١١,٥٩x ١٢٥٧٣، عوائل ١٠,٠٨x ١٢٥٧٣
 كلفة نشاط التصنيع بالوحدة تحسب للازبري ٠,٦٨x ٧٢٠٠٠٠ ، راس العبد ٠,٦٨x ٢٨٨٠٠٠٠، عوائل ٠,٦٨x ٥٠٤٠٠٠
 كلفة نشاط الصيانة بالساعة تحسب للازبري ٦٩٤,٤٤x ٧٢٠ ، راس العبد ٦٩٤,٤٤x ٧٢٠ ، عوائل ٦٩٤,٤٤x ٧٢٠
 كلفة النشاط الاداري بالوحدة تحسب للازبري ٠,٣٦x ٧٢٠٠٠٠ ، راس العبد ٠,٣٦x ٢٨٨٠٠٠٠، عوائل ٠,٣٦x ٥٠٤٠٠٠
 كلفة النشاط التسويقي بالوحدة تحسب للازبري ٢,٠٧x ٧٨٥٠٠٠ ، راس العبد ٢,٠٧x ٩٩٧٠٠٠، عوائل ٢,٠٧x ٩٨٠٠٠

المبحث الثالث

اهتم المبحث الثالث بتقديم اهم الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات

لقد تضمن هذا البحث دراسة نظرية وتطبيقية لكل من انظمة التكاليف التقليدية ونظام محاسبة الانشطة (ABC) في مجال تحديد تكاليف المنتجات في معمل مثلجات الخفاجي ، وفيما يأتي اهم الاستنتاجات التي توصل اليها هذا البحث:

١. يعاني النظام التقليدي من اوجه قصور في تحديد تكلفة المنتج بشكل عادل وصحيح ويرجع السبب في ذلك الى الاسلوب التقليدي المستخدم في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بالاعتماد على اساس توزيع واحد والذي يعد خلل كبير في توزيع التكاليف لاختلاف طبيعة كل منها وهذا ما يظهر بوضوح عند ملاحظة الجداول رقم (٤) الذي يظهر الكلفة الاجمالية و كلفة الوحدة الواحدة .

٢. يعد نظام تحديد التكاليف على اساس الانشطة (ABC) اكثر عدالة في توزيع التكاليف بين المنتجات وذلك بالاستناد على المسبب الرئيسي لنشوء الكلف الا وهي الانشطة و بالاستناد على عدة موجهات كلفة حسب طبيعة كل مصروف

ومن ثم توزيعها على المنتجات بأعتماد موجهات كلفة اخرى ذات علاقة بين النشاط وكل منتج من المنتجات المقدمة في المعمل مما يساعد الادارة على اتخاذ قرار صحيح في مجال التخطيط والتنفيذ والمنافسة مع الشركات الاخرى. وهذا ما يظهر بوضوح في الجدول رقم (٧) الذي يظهر الكلفة الاجمالية و كلفة الوحدة الواحدة وفق نظام التكاليف على اساس الانشطة.

من خلال المعلومات النظرية عن نظام (ABC) والنتائج العملية لتطبيقه فانه يمكن تطبيقه في جميع المنشآت الا ان فائدته تبرز بشكل كبير في المنشآت التي:

- أ. تشكل فيها التكاليف غير المباشرة (خاصة الثابتة) نسبة عالية من اجمالي التكاليف.
 - ب. في المنشآت ذات خطوط الانتاج والمنتجات المتعددة كما في المعمل عينة البحث.
- عدم كفاية البيانات والمعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي المعمول به في المعمل عينة البحث فهي بيانات اجمالية عن نتائج أنشطة المعمل ككل مما جعل نصيب المنتجات متساوية من التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- ضعف المتابعة اليومية للمواد الصادرة من المخازن الى الانتاج ، حيث ان المعالجة المحاسبية المعمول بها في المعمل تفترض ان كل المواد الصادرة من المخازن يتم استخدامها في الانتاج ، على الرغم من ان قسماً منها تبقى لدى الاقسام الانتاجية بدون استخدام.

قلة عدد الكادر العامل في قسم الحسابات وضعف كفاءته وخبرته بحيث انعكس تأثيره في تأخر انجاز العمل كالحسابات الختامية

- ان نتائج تطبيق الانظمة الكفوية التقليدية في المعمل عينة البحث كانت لها الاثر الاكبر في تطبيق نظام الـ (ABC) على مجموعة من الانشطة في المعمل بالاعتماد على مجموعة من موجهات الكلفة والتي تعتبر اكثر موضوعية ودقة من الاسس المستخدمة في الانظمة التقليدية لتخصيص تكاليف تلك الانشطة. وقد ادى ذلك الى النتائج الاتية:
- أ. معرفة الاساس الذي يوجه تكاليف الانشطة في عينة البحث مما يساعد على دراسة هذه الانشطة بدقة.
 - ب. اختلاف كلف الانشطة الرئيسية في نظام التكاليف على اساس الانشطة عما هو عليه بالنظام التقليدي.
 - ج. اختلاف كلف المنتجات عما هو عليه بالانظمة التقليدية وذلك بسبب تغير استهلاك هذه المنتجات للتكاليف غير المباشرة حسب نظام ABC .

ثانياً :التوصيات

على ضوء الاستنتاجات السابقة ، فانه يمكن التوصية بما يلي:

- ١- ضرورة التزام ادارة المعمل عينة البحث على اعتماد انظمة لمحاسبة التكاليف مبنية على الاسس العلمية والعملية السليمة كنظام التكاليف على اساس الانشطة مع توفير المستلزمات والمقومات التي تقوم عليها هذه الانظمة .
- ٢- ضرورة استحداث شعبة خاصة لحسابات التكاليف ، وتوفير الكادر المحاسبي الكفوء القادر على القيام بالمهمة على اكمل وجه والعمل على رفع كفاءة الكادر العامل بادخالهم في دورات تطويرية وتدريبية متخصصة.
- ٣- ضرورة اجراء المتابعة اليومية للمواد الصادرة من المخازن الى الاقسام وارجاع المتبقي منها الى المخازن ، وعدم جعله مصروف الا اذا تم استخدامه فعلاً.
- ٤- دراسة مدخلات ومخرجات النظام المحاسبي المعمول به في المعمل لغرض الوقوف على نواحي القصور الموجودة فيها وذلك بغية توفير المعلومات المطلوبة وانطلاقاً من تحديد مخرجات هذا النظام وبما يفي بمتطلبات الادارة.

٥- اعتماد المنهجية التي تم اتباعها في هذا البحث في تطبيق نظام محاسبة التكاليف وذلك لاحتساب تكاليف مراكز الكلفة والمنتجات التي يقدمها المعمل.

٦- دراسة الأنشطة الرئيسية والمساندة التي يتم انجازها في سبيل انتاج منتجات المعمل وتحليلها وبالشكل الذي يفيد في تحديد الأنشطة المضيق للقيمة والعمل على دعمها واسنادها وتلك غير المضيق للقيمة لغرض تفعيلها اذا امكن او حذفها والغاءها.

المصادر:

- 1- Drury, Colin, *Management & Cost Accounting* 5Th Ed, Business presses Thomson Learning, pp.340-355 .2000.
- 2- Horngren, Charles T., and Foster, George, *Cost Accounting a Managerial Ephasis*, 7th ed., Prentice – Hall, Inc, pp.150-154, 1994.
3. Hilton, Ronald W., *Managerial Accounting*, 4th ed., the McGraw – Hill Co, Inc., pp.169-174, 1999.
4. Horngren, Charles T., and Foster, George and Datar, Srikant M., *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, 9th ed., Prentice – Hall, Inc., New Jersey, pp.153, 1997.
5. Horngren, Charles T., and Sundem, Gary L., and Stratton, William O., *Introduction To Management Accounting*, 8th ed., Prentice – Hall, Inc, pp.140-143, 1999.
6. Horngren, Charles T., etal, *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, 10th ed., Prentice – Hall, Inc, pp.140-150, 2000.
7. Kaplan, Robert S., Atkinson, Anthony A., *advanced management Accounting* 3rded prentice-hall international Inc, pp105-109, 1998.
8. Maher, Michael W., *Cost Accounting*, 4th ed., McGraw - Hill Co., Inc., Irwin, Boston Massachusetts, pp.156-236, 1997.