



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة لمعالجة  
مشكلات النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي

اعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة لمعالجة  
مشكلات النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي

أ.د. نصيف جاسم الجبوري  
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد  
المستخلص

حسنين حميد العبيدي  
الباحث

تحتاج كافة الوحدات الاقتصادية الى معلومات تحليلية وتفصيلية لاتخاذ مختلف قرارات، ويجب أن تتصف هذه المعلومات بالملائمة والمصدقية وان تقدم في الوقت المناسب، ويوفر نظام التكاليف المعلومات التي تستخدم لغراض المحاسبة المالية ( تحديد كلفة المخزون بأنواعه ، كلفة الانتاج) ولاغراض المحاسبة الادارية لاتخاذ مختلف القرارات ( قرار التسعير ، قبول او رفض الطلبية)، ويواجه نظام محاسبة التكاليف العديد من المشكلات بالاضافة الى عدم معالجة العديد من الجوانب لذلك ينبغي تطوير النظام الحالي بالاستفادة من معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة .

#### Abstract

You need all economic units to the analytical and detailed information to make different decisions, and should be characterized by this information to relevance and credibility and to provide in a timely manner, and provide cost information to be used for the purposes of financial accounting system (to determine the cost of inventory types, the cost of production) For the purposes of management accounting to take a different decisions (pricing decision, to accept or reject the order), and faces many problems cost accounting system in addition to the failure to address many aspects of it should be developed to take advantage of the current system of cost accounting for the countries selected criteria.

#### المقدمة

على الرغم من تحديث النظام المحاسبي الموحد من قبل ديوان الرقابة المالية وإصدار الطبعة الثانية في سنة ٢٠١١ لارتفاع مستوى المحاسبة في العراق وخدمة الاقتصاد الوطني وإنسجاماً مع التشريعات الخاصة لعدد من المؤسسات الحكومية مثل ( البنك المركزي العراقي والمصارف وشركات التأمين وسوق العراق للأوراق المالية ) والهدف الرئيس لمعايير المحاسبة الدولية، وسعي الديوان في المحافظة على إستمرارية التوحيد المحاسبي في العراق وتقديم التقارير

بحث مستل من أطروحة دكتوراه لم تناقش .

المالية التي تلبي احتياجات جميع المستخدمين وللمقارنة بين الوحدات الاقتصادية للقطاع العام والمختلط والخاص، وتقدم جميع مفاهيم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، ولكن لم يتم تحديث اي من الطرائق والمعالجات والاجراءات الخاصة بنظم التكاليف رغم التطور الكبير في نظم محاسبة التكاليف اذ لم يشمل

تحديث النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي على اي تحديثات وكذلك لم يعالج الانتقادات الموجه للنظام الكلفوي وواجه القصور الكثيرة، ومنها عدم التمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة والاعتماد على التكاليف الفعلية المستندة على الحسابات المالية في اعداد حسابات التكاليف ( اعتماد طريقة الاندماج في اعداد الحسابات )، وعدم عرض كلف الانتاج في كشف الانتاج وإنما إقتصرت الكشف على عرض كلفة مراكز الانتاج، وعدم وجود تبويبات لمعالجة كلفة التلف والضياغ في المواد والاجور، وعدم وجود تبويبات لمعالجة الانحرافات الناتجة عن مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وغيرها من المشكلات التي يتم معالجتها .

## ١- منهجية البحث : Methodology of the Research

١-١ / مشكلة البحث: **Research Problem** / تتبع وتلتزم الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية بالنظام المحاسبي الموحد للجوانب المالية والكفوية وفي اعداد الموازنات، وان تصميم وتطبيق نظام محاسبة التكاليف الحالي لا يعتمد على معايير محددة من قبل جهات مهنية محلية أو بمعايير لدول معينة لأغراض التطبيق، كذلك ان نظام التكاليف الحالي لا يلبي متطلبات الوحدات الاقتصادية لغرض التحديد والقياس والعرض والافصاح ولا توجد معايير لمحاسبة التكاليف يتم الالتزام بها من قبل الوحدات الاقتصادية لغرض توفير معلومات تفصيلية وتحليلية عن تكاليف المنتجات والخدمات والتي تستخدم لاتخاذ مختلف القرارات، مما يؤدي إلى عدم قدرة النظام في تحقيق الأهداف المنشودة منه بشكل سليم، ووفقا لما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث بشكل تساؤل على النحو الآتي:

هل النظام المحاسبي الموحد الكلفوي المطبق حالياً في الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية يعتمد على قواعد أو معايير خاصة بمحاسبة التكاليف صادرة من جهات مهنية محلية أو عالمية وهو يلبي متطلبات الوحدات الاقتصادية لتوفير معلومات تفصيلية وتحليلية ملائمة لاتخاذ القرارات ؟

١-٢ / أهمية البحث : **Research Importance** / تنبع أهمية البحث من أهمية معايير محاسبة التكاليف، ولما لهذه المعايير من أهمية في تحديد وقياس تكاليف المنتجات والخدمات المقدمة والتي تؤثر على قرارات الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية، إذ إن التغيرات الاقتصادية التي شهدتها العراق والانفتاح على الأسواق العالمية وشدة المنافسة يتطلب من الوحدات الاقتصادية الاهتمام المتزايد بتكاليف ونوعية المنتجات والخدمات التي تقدمها لكي تتمكن الوحدات الاقتصادية من البقاء والعمل في الاسواق، وان مهمة المعايير هي توفير قواعد واجراءات وإحكام ميدانية وأن غياب المعايير قد يؤدي إلى استخدام طرائق محاسبية غير سليمة وصعوبة اتخاذ القرارات، إن نظام محاسبة التكاليف وما يوفره من معلومات تحليلية وتفصيلية تساعد إدارة الوحدات الاقتصادية في اتخاذ مختلف القرارات وتحديد كلفة المنتجات والخدمات ومع وجود نظام يستند إلى معايير صادرة من قبل جهات مهنية سوف تؤدي إلى مخرجات سليمة تلبي احتياجات المستخدمين .

### ٣-١ / اهداف البحث : Research Objective / يهدف البحث إلى :-

١-٣-١ دراسة نظام محاسبة التكاليف الحالي المطبق من قبل الوحدات الاقتصادية والمحدد في النظام المحاسبي الموحد .

١-٣-٢ تحديد أوجه القصور الموجودة في نظام محاسبة التكاليف الحالي .

١-٣-٣ التعريف بالمبادئ الدولية والمعايير الخاصة بمحاسبة التكاليف في بعض الدول .

١-٣-٤ تحديد مفهوم وأهمية وخطوات تطبيق معايير محاسبة التكاليف .

١-٣-٥ اقتراح نظام محاسبة التكاليف المطبق من قبل الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية بأستخدام معايير محاسبة التكاليف .

### ٤-١ / فرضية البحث : Research Assumption / يستند البحث على فرضية مفادها ( ان اعتماد

معايير محاسبة التكاليف يؤدي الى تقديم مخرجات لنظم محاسبة التكاليف ملائمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات )

### ٥-١ / حدود البحث : Research Scope /

١-٥-١ الحدود المكانية : تتضمن عينة البحث شركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة - خاصة وهي من الشركة الصناعية الراححة وتستخدم النظام المحاسبي الموحد وقد تم اختيارها كعينة عمدية بسبب إمكانية الحصول على بعض البيانات التي يحتاجها البحث.

١-٥-٢ / الحدود الزمانية : تم إختيار التقارير المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية لسنة ٢٠١٣-٢٠١٤ لغرض اعداد الجانب العملي .

١-٦ / منهج البحث : يتم الاعتماد على المنهج الإستقرائي في دراسة وتحليل نظام التكاليف المطبق في الوحدات الاقتصادية من خلال الكتب والرسائل والدوريات والقوانين والتعليمات لتغطية الجانب النظري، اما الجانب العملي سوف يتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الإعتداد على التقارير المالية السنوية للشركة عينة البحث .

١-٧ / اساليب جمع البيانات والمعلومات : إعتد البحث على مجموعة من الأدوات البحثية لغرض إكمال متطلباته في جانبها النظري والعملي وكما يأتي :

١-٧-١ الجانب النظري / يعتمد على :-

أ- الكتب العربية والاجنبية والدوريات والرسائل والاطاريج الجامعية .

ب- معايير محاسبة التكاليف لعدد من الدول .

ت- إستخدام الشبكة الدولية للمعلومات ( Internet ) .

١-٧-٢ الجانب التطبيقي :

أ- البيانات المالية للشركة عينة البحث .

ب- المقابلات الشخصية مع العاملين في الشركة عينة البحث .

## ٢- دراسة تحليلية لنظام محاسبة التكاليف ودور المنظمات المهنية في تحديد الإجراءات والمعالجات الكلفوية :

١-٢ مفهوم وتعريف محاسبة التكاليف : تعد محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة التي ظهرت نتيجة حاجة الوحدات الاقتصادية الى معلومات تفصيلية وتحليلية عن كلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة أو كلفة القسم أو النشاط أو المرحلة أو كل امر إنتاجي بصورة مستقلة لتصنيف عناصر الكلفة وتحديد أسعار بيع كل وحدة منتجة أو كل خدمة مقدمة وتحديد أرباح كل قسم أو نشاط وتوفير المعلومات الضرورية للوحدات الاقتصادية لاتخاذ مختلف القرارات، وهناك العديد من التعاريف لمحاسبة التكاليف ومنها ( Meigs,2001: 25) " هي تحديد كلفة أنشطة اعمال معينة وتفسير معلومات التكاليف"، كما تعرف ( Eldenbueg, 2011:8) " بانها تتضمن تصنيف وتسجيل وتخصيص وتلخيص والإبلاغ عن التكاليف الحالية والمستقبلية، وتشمل تصميم وتشغيل نظم وإجراءات الكلفة لتحديد كلفة القسم والوظائف والأنشطة والمنتجات والأهداف الأخرى"

ومن التعاريف السابقة لمحاسبة التكاليف فهي تتضمن على :- ( Tulsian,2008:4)

١- تجميع، تصنيف، تسجيل، تخصيص وتحليل التكاليف.

٢- إعداد التقارير والكشوفات الدورية للتحقق ومراقبة التكاليف .

٣- تطبيق اساليب مراقبة التكاليف .

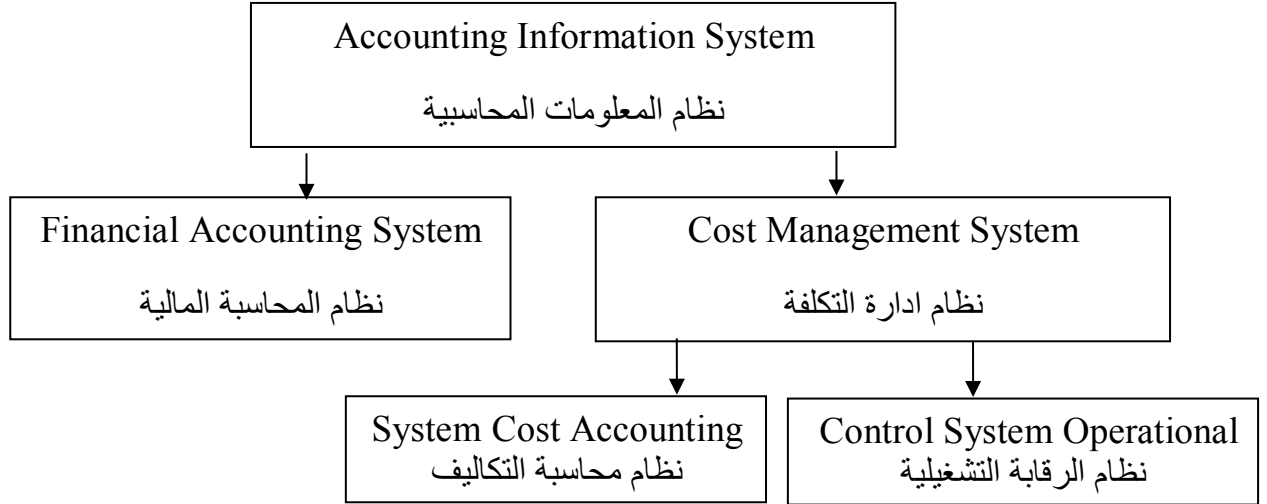
٤- تحديد ربحية الأنشطة المنفذة أو المخططة .

وتم تعريف نظام محاسبة التكاليف من قبل العديد من الباحثين والكتاب ومنها تعريف (Hilton,1999:8) بأنه " فرع من فروع النظام المحاسبي والذي يقوم بجمع بيانات التكاليف التي يستفاد منها في المحاسبة الإدارية والمالية " ، كما تم تعريفه (Hansen,2006:969) عبارة عن " نظام فرعي لأدارة الكلفة يتم وضعه وتصميمه لتحميل التكاليف على المنتجات والخدمات واهداف الكلفة الأخرى كما هو محدد من قبل الادارة " . ان نظام محاسبة التكاليف له مجموعة من الاهداف التي يسعى الى تحقيقها وهو جزء من نظام متكامل داخل الوحدة الاقتصادية وان تحقيق هذه الاهداف المتعلقة بتوفير المعلومات عن كلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة وغيرها من المعلومات المستخدمة من قبل اي وحدة اقتصادية، ومن خلال الشكل ( ١ ) يمكن تحديد موقع نظام محاسبة التكاليف :-

شكل ( ١ )

The Subsystems of an Accounting Information System

النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية



Source: (Hansen, Don R, Mowen, Maryanne M, and Liming, Guan, Cost Management Accounting & Control , ( Sixth Ed.) Prentice – South- Western , 2009:6)

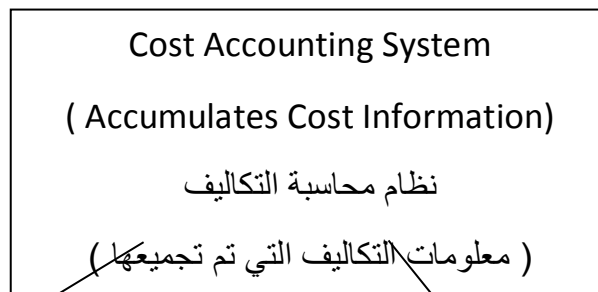
ومن خلال النقاط السابقة نجد أهمية محاسبة التكاليف لجميع الوحدات الاقتصادية من خلال ما توفره من معلومات مفيدة وملائمة تستخدم في مختلف المجالات والتي تؤثر على قدرة الوحدات الاقتصادية في المنافسة والبقاء في الاسواق، ولغرض انتاج المعلومات المحاسبية يمكن استخدام نظام محاسبة التكاليف المتكامل Integrated Cost Accounting System اي تكامل حسابات التكاليف والحسابات المالية وتكون مدمجة في مجموعة واحدة من الحسابات أو استخدام نظام محاسبة التكاليف المستقل Interlock cost accounting اي تكون حسابات التكاليف مستقلة عن الحسابات المالية. ( Drury,2012:96)، ويمكن تحديد مستخدمي وإستخدامات معلومات نظام محاسبة التكاليف كما في الشكل ( ٢ ) الآتي:-



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة لمعالجة  
مشكلات النظام المحاسبي الموحد الجانب الكفوي

شكل ( ٢ )

مستخدمي وإستخدامات معلومات نظام محاسبة التكاليف



Managerial Accounting المحاسبة الادارية	Financial Accounting المحاسبة المالية	Characteristics الخصائص
- المدراء	- الاطراف الخارجية ( حملة الاسهم، الدائنون ، الدوائر الحكومية ) - المدراء	المستخدمين
قطاعات من الوحدة الاقتصادية	داخل الوحدة الاقتصادية	التركيز
-التخطيط - اعداد الموازنة -التسويق- تحديد الاسعار -الافراد - تحديد الاجور -الادارة - تقويم الاداء - قرارات خاصة مثل ذلك قرار التصنيع أو الشراء، إستبعاد أو الإبقاء على منتج أو قسم، بيع المنتج بسعر خاص . -معلومات غير مالية مثل نسبة المعيب، نسبة مردودات المنتجات .	تكاليف المنتج لتجميع كلفة البضاعة المباعة ) كشف الدخل )، وكلفة المخزون من البضاعة التامة، انتاج تحت التشغيل مخزون المواد الأولية ( الميزانية العامة ) بإستخدام الكلفة التاريخية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .	إستخدام معلومات الكلفة

Source: (Vanderbeck, Edward J, Principles of Cost Accounting , Fifteenth Ed.  
Prentice - South- Western , 2010:9) .

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة لمعالجة  
مشكلات النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي

٢-٢ دور المنظمات المهنية في تحديد الاجراءات والمعالجات الكلفوية .

٢-٢-١ المنظمات المهنية في جمهورية العراق: يوجد في جمهورية العراق العديد من المنظمات المهنية ( الحكومية وغير الحكومية ) التي تقوم بتحديد القواعد والاجراءات التنظيمية لمهنة المحاسبة والتدقيق التي تهتم بالجوانب المحاسبة المالية والكلفوية والرقابية والتنظيمية للمهنة، وتشمل هذه المنظمات وأن كانت لا تهتم بالجوانب الكلفوية بصورة مباشرة هي ( ديوان الرقابة المالية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، نقابة المحاسبين والمدققين ) .

٢-٢-٢ معايير التكاليف الصادرة من مجلس معايير محاسبة التكاليف في امريكا CASB :-

أسس الكونغرس الامريكي مجلس معايير محاسبة الكلفة CASB في سنة ١٩٧٠، ويقوم المجلس بإعداد وتعديل معايير محاسبة التكاليف وتفسيرها لذا فهي مصممة لتحقيق التوحيد والثبات في تطبيق محاسبة الكلفة المستخدمة من قبل المتعاقدين مع الحكومة الفدرالية لتقليل حدوث التزوير وسوء الإستخدام، ( Blocher,2010:20). أن معايير محاسبة التكاليف التي يتم اتباعها من قبل المقاولين الرئيسيين والثانويين ضمن العقود مع الحكومة الفدرالية في المجال العسكري، سيتم إستخدامها من من قبل كافة المؤسسات الحكومية الفدرالية ذات الصلة ومن قبل المقاولين في تقدير، وتجميع، والابلاغ عن التكاليف وعلاقتها مع تحديد الاسعار والتوصل الى اتفاق بشأن العقود الرئيسة والعقود الثانوية (Usry ,1991:18). أن الحكومة الفدرالية كان لها شروط ومعايير محاسبية معدة ومصممة لحمايتها من مخاطر دفع المبالغ مقابل السلع والخدمات وذلك من خلال التحكم بالطريقة التي تتم من خلالها تحديد التكاليف من قبل المقاولين بالنسبة لعقودهم القائمة على اساس (الكلفة / زائد) مع الحكومة، وخلال فترة عمل مجلس معايير محاسبة التكاليف أصدر سلسلة من معايير محاسبية التكاليف CASs، والتي تحكم وتنظم وتحديد وتوزيع التكاليف، أن هذه المعايير كان قد تم تعريفها بكونها نصوص رسمية والتي توضح بشكل دقيق :- ( Matz,1984:12)

١- مبدأ معين أو مجموعة مبادئ يستلزم اتباعها .

٢- وضع تطبيقات مهنية يستلزم ممارستها .

٢-٢-٣ مبادئ محاسبة التكاليف الصادرة من لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الاعمال ( PAIB ) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) : أقرت لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الاعمال Professional Accountants in Business ( PAIB ) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) الارشادات الدولية للممارسة الجيدة في سنة ٢٠٠٩ والمعنونة ( تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها) والتي تحكم عملية تقويم و تحسين نظم التكاليف داخل الوحدات الاقتصادية، وتضمنت على (WWW.ifac.org)

١- أهمية نظم التكاليف من أجل ادارة مالية جيدة The Importance of Costing to Good Financial Management .

٢ - الملاءمة للهدف Fitness for Purpose .

٣ - نموذج الاعمال المستمد من الواقع العملي Business Model : Reality Driven .

٤ - الاهمية النسبية ، فاعلية الكلفة Materiality / Cost Effectiveness .

٥ - القابلية للمقارنة الزمنية والاتساق Comparability Overtime and Consistency

٦ - الوضوح والقابلية للتدقيق Transparency and Auditability .

٢-٤-٤ معايير التكاليف الصادرة من مجلس معايير محاسبة التكاليف في الهند ( CASB ) : نتيجة للمنافسة الواسعة في ظل نظام العولمة فإن إدارة التكاليف قد حظيت بأهمية خاصة في الأنشطة الاقتصادية المختلفة، ونتيجة لإدراك وتشخيص الحاجة لطريقة منظمة لقياس الكلفة في قطاعات التصنيع أو الخدمات ولتوفير دليل إرشادي للوحدات الاقتصادية المستفيدة مثل دوائر الحكومة والجهات التنظيمية والمؤسسات البحثية أو المؤسسات الأكاديمية لتحقيق صيغة موحدة واتساق في تبويب وقياس وتحميل وتوزيع الكلفة على السلع المنتجة والخدمات، فقد تم تأسيس مجلس معايير محاسبة التكاليف ( CASB ) من قبل مجلس معهد محاسبي التكاليف والاعمال في الهند ( ICWAI ) وذلك بهدف القيام بصيغة معايير محاسبة الكلفة، وتم اصدار المعايير من اجل تحديد وتعريف الاهداف والاجراءات التنفيذية والنطاق ومجالات التطبيق والصلاحيات الخاصة بـ ( CASB )، يتمثل الهدف من عمل ( CASB ) في وضع معايير لمحاسبة التكاليف بشأن قضايا ومواضيع مهمة ذات صلة بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية وذلك من اجل تحقيق الاهداف الآتية : ( www.casbicwai.org )

٢-٥-٥ إصدارات معهد المحاسبين الإداريين في امريكا ( IMA ) : لأكثر من ٩٠ عاماً، أثبت معهد المحاسبين الإداريين في امريكا ( IMA ) Accountants Institute of Management ( www.investopedia.com ) نجاحاً لا نظير له في مجال الإدارة الماليّة ومهنة المحاسبة، وقد اصدار المعهد مجموعة من المعايير الاخلاقية لمن يمارس مهنة محاسبة الكلفة والادارية وينبغي عدم ارتكاب اي اجراء لمخالفة هذه المعايير، وتتضمن المعايير على الآتي :

١ - الكفاءة : ( Maher,2006:19-20 )

أ- المحافظة على مستوى لائق من الكفاءة المهنية وذلك من خلال التطوير المستمر للمعرفة والمهارات.  
ب- أداء الواجبات والمسؤوليات المهنية وفقاً للقوانين، والانظمة، والمعايير الفنية ذات الصلة .  
ت- إعداد تقارير متكاملة وواضحة وتوصيات بعد القيام بدراسات وتحليلات مناسبة للمعلومات ذات الصلة والموثوق بها .

٢ - السرية :

أ- عدم الافصاح عن معلومات مصنفة أو سرية يتم الحصول عليها خلال مسار عمل المحاسبة الاداريين إلا في حالة وجود تفويض بذلك، أو عندما يكون ذلك أمراً مطلوباً و لازماً بموجب القانون.



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة لمعالجة  
مشكلات النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي

ب- إبلاغ المرؤوسين كلما تطلب الامر ذلك فيما يتعلق بالمحافظة على سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها خلال مسار عملهم ومراقبة نشاطاتهم وذلك لضمان المحافظة على تلك السرية .  
ت- الامتناع عن إستخدام أو التظاهر بإستخدام المعلومات المصنفة أو السرية التي تم الحصول عليها خلال مسار عمل المحاسبين والاداريين لغرض تحقيق منافع غير إخالقية أو غير قانونية سواء على الصعيد الشخصي أو عبر أطراف ثالثة .

٣ - النزاهة :

أ- تجنب تضارب المصالح الفعلية أو الظاهرة وتقديم النصيحة لكافة الاطراف المعنية بأي تضارب محتمل للمصالح .

ب- الامتناع عن الدخول في أي نشاط والذي يمكن أن يعيق مقدرة المحاسبين الاداريين عن تنفيذ واجباتهم ومسؤولياتهم بشكل أخلاقي .

ت- رفض أي هدية، ميزة، أو ضيافة والتي يمكن أن تؤثر أو يبدو بأنها ستؤثر في عمل المحاسبين الاداريين .

ث- الإمتناع عن القيام بأي عمل متعمد سواء بشكل فعلي أو بشكل خفي لإعاقة الشركة أو المنظمة من الوصول الى تحقيق أهدافها المشروعة والأخلاقية .

ج- تحديد التقييدات المهنية أو تقييدات أخرى والابلاغ عنها والتي يمكن أن تحول دون إصدار قرار مسؤول أو القيام بأداء ناجح لأي نشاط .

ح- الابلاغ عن المعلومات غير الجيدة وكذلك المعلومات الجيدة والتقديرات أو الاداء المهنية.

خ- الامتناع عن التورط في أو دعم أي نشاط والذي يمكن أن يؤثر سلبياً في الثقة بالمهنة.

٤- الموضوعية :

أ- الابلاغ عن المعلومات بشكل عادل وموضوعين .

ب- الإفصاح بشكل كامل عن كافة المعلومات الوثيقة الصلة والتي يتوقع لها أساس منطقي أن تؤثر في تفهم وإستيعاب الطرف المستفيد للتقارير، والتعليقات والهوامش، والتوصيات التي يتم تقديمها .

وتضمنت معايير محاسبة التكاليف الصادرة من المنظمات المهنية على مجموعة من الاهداف التي تسعى لتحقيقها وهي :

١- قدمت المعايير تبويات وتعريف لجميع انواع التكاليف التي تتحملها الوحدات الاقتصادية، مثل تبويب التكاليف الى متغيرة وثابتة، مباشر وغير مباشر، صناعية وتسويقية وادارية، على اساس طبيعة العنصر الى مواد واجور ومصاريف اخرى، وعرفت المعايير كلفة المواد المباشرة وغير المباشرة والاجور المباشرة وغير المباشرة والمصاريف المباشرة والتكاليف المشتركة والتكاليف التسويقية والادارية ومراكز الكلفة ووحدة الكلفة وكلفة الجودة والتكاليف البيئية مما لايضع الشك عند عملية التبويب .

٢- تضمنت المعايير على طرائق تحديد الطاقة الانتاجية ومساعدة ادارة الوحدات الاقتصادية في التخصيص والتوزيع والامتصاص المناسب للكلفة .

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة لمعالجة  
مشكلات النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي

٣- توفر المعايير مبادئ القياس لكل انواع من انواع التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية بحيث يكون هنالك ثبات واتساق في تحديد هذه التكاليف دون الاجتهاد الشخصي من قبل المحاسب في الوحدة الاقتصادية .

٤- تم تحديد التكاليف المشتركة وكيفية توزيع التكاليف بين المنتجات الرئيسية والمنتجات الثانوية .

٥- تم تحديد كلفة الأوامر الانتاجية وتكاليف المراحل الانتاجية .

٦- تم تحديد كلفة الرقابة على تكاليف الجودة والتكاليف البيئية .

٧- حددت المعايير الفترة التكاليفية و كلفة المراكز الخدمية .

٨- تضمنت المعايير على نقاط عرض التكاليف وبشكل مبوب في قائمة الكلفة وكما يأتي :

أ- الكلفة المباشرة وغير المباشرة ، متغيرة وثابتة ، صناعية وتسويقية وأدارية . ب - التكاليف الداخلية والخارجية . ت - التكاليف الحالية والمستقبلية . ث - معلومات الكلفة ذات الصلة بالعناصر المختلفة للكلفة والتي تعرض بشكل منفصل .

٩- تقدم المعايير نقاط للافصاحات عن كل نوع من الكلفة التي تتحملها الوحدة الاقتصادية ( وأن الافصاحات سيتم تقديمها فقط في حالة كونها ذات أهمية نسبية، وقابلة للقياس الكمي، ويتم الافصاح عنها في الجزء الرئيسي من قائمة الكلفة أو كهامش توضيحي أو كجدول منفصل)، ومن هذه النقاط :

أ- أساس توزيع الكلفة على هدف الكلفة / وحدات الكلفة .

ب- الكلفة التي تم تكبدها بالعملة الاجنبية .

ت- أي أعانة مالية / منحة مالية / حوافز مالية أو أي مقدار أو مبلغ ذو طبيعة مماثلة تم أستلامه/ أو قابل للأستلام وتم طرحه من الكلفة.

ث- الافصاح عن الانحرافات عند مقارنة التكاليف الفعلية التكاليف بالمعيارية وكيفية معالجة هذه الانحرافات .

ج- أي تغيير في مبادئ محاسبة الكلفة والطرائق المستخدمة لقياس وتوزيع الكلفة خلال الفترة التي تغطيها قائمة الكلفة والذي له تأثير ذو أهمية نسبية، أن تأثير مثل هكذا تغيير عندما لا يكون بالامكان التحقق منه سواء بشكل كامل أو بشكل جزئي، فأن هذه الحقيقة يتوجب الافصاح عنها .

٣- نبذة تعريفية عن الشركة عينة البحث وأعتتماد معايير محاسبة التكاليف في معالجة مشكلات النظام المحاسبي الموحد .

٣-١ شركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة - خاصة : تأسست الشركة سنة ١٩٨٩ وفق قانون الشركة رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٣ وتعديلاته برأس مال مقداره (٧٠) مليون دينار لممارسة نشاطها الرئيسي وهو إنتاج المشروبات الغازية وستثمار رأس المال الشركة بكامله لشراء موجودات اكبر مصانع المنشأة العامة للمشروبات والمعلبات الغذائية ( الملعغة ) وهي مصنع الزعفرانية للمشروبات الغازية ومصنع بغداد للمشروبات الغازية وبضمنه خط تعبئة المشروبات الغازية بالعلب المعدنية والبلاستيكية وأكتمل تأسيس الشركة بصور شهادة

التأسيس المرقم م . ش ٣٣١٥ والمؤرخة في ٢٣ / ٣ / ١٩٨٩، ومرت الشركة بمراحل تطور وزيادة في مقدار راس المال حتى اصبح رأس مال الشركة ( ١٣٣ ) مليار دينار موزع على ( ١٣٣ ) مليار سهم قيمة السهم الواحد دينار، وتساهم في الشركة ثلاثة قطاعات ( القطاع الحكومي بنسبة ١٣,٨٢% ، القطاع المختلط بنسبة ٠,٦٨ % القطاع الخاص بنسبة ٨٥,٥% )، ويتمثل نشاط الشركة هو تأسيس المعامل لإنتاج المشروبات الغازية والمعدنية على اختلافها وإقامة مشاريع اخرى مكمله وفقاً للأساليب الحديثة مراعية بذلك أحكام قانون الاستثمار الصناعي للقطاعات المختلط والخاص رقم ( ١٥ ) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته وقانون الشركات، كذلك تأسيس معامل لإنتاج العلب المعدنية لأغراض تعبئة المياه الغازية والمعدنية مع انتاج السدادات للقناني الزجاجية وتأسيس معامل لإنتاج الصناديق والقواعد البلاستيكية .

ثانياً / أعتداع معايير محاسبة التكاليف لمعالجة مشكلات النظام المحاسبي الموحد :-

لمعالجة المشكلات والانتقادات الموجه لنظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي المطبق من قبل الشركة عينة البحث سوف يتم الاعتماد على مجموعة من المعايير الصادرة من قبل مجلس معايير محاسبة التكاليف في الهند لغرض التحديد والقياس والعرض والافصاح مع تكيف هذه المعايير مع النظام المحاسبي المطبق .

١- معيار كلفة المواد المباشرة رقم ( ٦ ) وتضمن على الآتي :

أ- التميز ما بين المواد الاولية المباشرة والمواد غير المباشرة ، فقد عرف المعيار المواد الاولية المباشرة " هي تلك المواد التي يمكن أن يتم تحديد تكاليفها بهدف تكلفة معين بطريقة مناسبة ومجدية من الناحية الاقتصادية "، اما كلفة المواد الاولية فهي " تكلفة المواد الاولية من أي نوع كانت والتي يتم استخدامها لغرض أنتاج سلعة معينة أو خدمة معينة " كما تم تعريف المواد غير المباشرة " ويقصد بها تلك المواد التي لا يمكن أن يتم تحديد تكاليفها بشكل مباشر بهدف تكلفة معين " ( او ان تحديد كلفها بهدف تكلفة معين يكون غير مجدي اقتصادياً ) ومن خلال التعريف السابقة التي يمكن الاعتماد عليها عند تحديد وقياس كلفة المواد الاولية المباشرة والتي ترتبط بالمنتج المصنع من قبل الوحدة الاقتصادية وتحديد حساب مستقل لغرض القياس والافصاح عن كلفة المواد الاولية المباشرة وتميزها عن كلفة المواد غير المباشرة ، وتحديد كيفية عرض كلفة المواد الاولية المباشرة في قائمة التكلفة وفق عناوين رئيسية مثل ( المواد الاولية الخام، الاجزاء المكونة، السلع شبه نهائية، الاجزاء شبه مجمعة) كذلك يتم تبويب المواد الاولية المباشرة الى مشترة، محلية، مستوردة، ومصنعة ذاتياً.

ب- لغرض معالجة كلفة التلف الطبيعي وغير الطبيعي في المواد الاولية فقد حدد المعيار تلف المواد الاولية خلال الخزن أو عملية الانتاج وذلك نتيجة لعوامل متعددة مثل التبخر، التفاعلات الكيماوية، ترسبات غير قابلة للمعالجة، التلوث، النقل، ويتم بالتالي اعتبارها مواد متروكة والتي يمكن أن يكون لها قيمة أو لا يكون لها قيمة، أن التلف الاعتيادية في المواد الاولية قبل الوصول الى المصنع أو الاماكن التي يتم فيها تقديم الخدمات يتم توزيعها على تكلفة المواد الاولية مطروح منها المبالغ القابلة للأسترجاع من

المجهزين او الجهات الضامنة او الناقلين أو المبالغ المستردة من بيع الخردة، كذلك التلف بسبب التقلص او التبخر والزيادة بسبب التمدد أو امتصاص الرطوبة، يتم توزيعها على تكلفة المواد الاولية والى الحد الذي تكون فيه أعتيادية، مع التسوية المقابلة في الكمية، كذلك يتم معالجة كلفة التلف في كلفة المواد الاولية غير الطبيعي باعتباره تكاليف غير اعتيادية .

٢- معيار تكلفة العمل رقم ( ٧ ) والذي تضمن على الاتي :-

أ- ميز المعيار بين الاجور المباشرة والاجور غير المباشرة وقدم تعريف لكل منهم " الاجور المباشرة - وهي كلفة العمل الذي يمكن نسبه الى هدف كلفة معين وبطريقة عملية وملائمة من الناحية الاقتصادية " اما الاجور غير المباشرة " التكلفة التي لايمكن أن يتم نسبها الى هدف كلفة معين " او يمكن نسبها الى هدف كلفة معين ولكن ليس بصورة مجدي من الناحية الاقتصادية .

ب- أن تكاليف العمل المباشرة يتوجب ان يتم عرضها تحت عنوان تكلفة منفصل في قائمة التكلفة .

ت- أن تكلفة العمل غير المباشرة يتوجب أن يتم عرضها في قوائم التكلفة بأعتبارها جزءاً من التكاليف غير المباشرة التي ترتبط بوظائف التصنيع، الادارة، التسويق .

ث- أن قائمة التكلفة يتوجب أن توضح الموارد التي تم أستهلاكها لحساب تكلفة العمل وبشكل مبوب مثل الرواتب والاجور الى العاملين الدائمين والمؤقتين وبدوام جزئي والتسديدات بحسب القطعة، والتسديدات عن العمل الاضافي، ومزايا أو منافع المدفوعة وذلك كلما كانت تلك الفقرة تشكل جزءاً ذو أهمية نسبية من أجمالي تكلفة العمل .

ج- أجور الاعمال الاضافية " يقصد بالوقت الاضافي هو الوقت الذي يتم تخصيصه فوق ساعات العمل الاعتيادية والذي عادة يدفع مقابله معدل أجر أعلى من معدل أجر وقت العمل الاعتيادي، أن المبلغ الاضافي فوق الرواتب والاجور الاعتيادية والذي يتم دفعه مقابل وقت العمل الاضافي يسمى مكافأة الوقت الاضافي" وتتم معالجة كلفة الوقت الاضافي ضمن التكاليف غير المباشرة.

ح- لغرض معالجة تكلفة وقت العمل الضائع " وهو الفرق ما بين الوقت الذي على أساسه يتم التسديد الى العمال ووقت العمال الذي يتم تسجيله على هدف التكلفة " ويتم تحديد وقت العمل الضائع الاعتيادي " الوقت الذي يتم تسديد كلفته الى العمال عن العطل، الاجازات المدفوعة واية أوقات أخرى مسموح بها للتوقف عن العمل مثل فترات الغداء والراحة " ووقت العمل الضائع بشكل غير أعتيادي" ويقصد به وقت العمل الذي يحدث فيه هدر غير أعتيادي وعادة ما يحدث بشكل غير منتظم وغير متوقع أو نتيجة لبعض الظروف غير الاعتيادية، مثل حصول ضياع في وقت العمل نتيجة للأضرار، الاغلاق أو نتيجة لحادث معين" وتكلفة الوقت الضائع الطبيعي يتوجب أن يتم تحميلها مباشرة على هدف التكلفة أو يتم معالجتها بأعتبارها تكاليف غير مباشرة وذلك يعتمد على الجدوى الاقتصادية والظروف المحددة التي تسبب في ذلك الوقت الضائع، اما كلفة الوقت الضائع غير الطبيعي تكون ضمن التكاليف غير الاعتيادية .

خ- كما تضمن المعيار على معالجة للانحرافات التي تتعلق بعنصر العمل، فأن الانحرافات نتيجة أسباب اعتيادية مرتبطة بتكلفة العمل يتوجب أن يتم التعامل معها كجزء من تكلفة العمل، اما الانحرافات الناجمة عن أسباب غير اعتيادية يتوجب أن يتم التعامل معها كجزء من التكلفة غير الاعتيادية ( والتي لاتضاف على كلفة الانتاج ) .

٣- معايير التي تخص التكاليف الاخرى :- فيما يخص التكاليف الاخرى من غير المواد والاجور، تضمن معيار تكلفة عمليات الصيانة والتصليح رقم ( ١٢ ) على تحديد عمليات الصيانة والتصليح، والتي تشمل الصيانة الروتينية الوقائية (الصيانة المخطط لها مسبقاً ) والتي تكون دورية ويتم تنفيذها لغرض المحافظة باستمرار على الموجود وفقاً لشروط العمل المطلوبة، والصيانة غير المتوقعة اي عند حدوث عطل مفاجيء في الموجودات، كذلك تتم معالجة تكلفة المواد الاحتياطية والتي لا تعزز المنافع الاقتصادية المستقبلية للموجود الحالي ضمن تكلفة عمليات الصيانة والتصليح ( مصروف تشغيلي )، وبالمقابل رسمة تكلفة المواد الاحتياطية التي تعزز المنافع المستقبلية للموجودات ( مصروف رأسمالي )، اما عمليات الصيانة والتصليح المنفذة من قبل كوادر الوحدة الاقتصادية سوف يتم تحديد كلفة هذه العمليات والتي تشمل على كلفة المواد والعمل والمصاريف المدفوعة والمستحقة الدفع والتي يتم الافصاح عنها بشكل منفصل عن عمليات الصيانة والتصليح المنفذة من قبل جهات خارجي، مع الافصاح عن المبالغ المدفوع بالعملة الاجنبية للطرف الخارجين .

كما تضمن معيار كلفة مواد التعبئة رقم ( ٩ ) تعاريف ومعالجات تتعلق بتكلفة مواد التعبئة، فقد عرف مواد التعبئة بأنها المواد المستخدمة " لحفظ، تعريف، وصف، خزن، حماية، عرض، نقل، ترويج المنتج، وجعل المنتج قابل للتسويق وايصال المعلومات الى المستهلك"، وصنف المعيار مواد التعبئة الى رئيسية وثانوية، وقدم المعالجات لكلفة التلف الاعتيادي وغير الاعتيادي لمواد التعبئة، " اذ يتم اضافة كلفة التلف الاعتيادي على كلفة مواد التعبئة وكذلك يطرح منها المبالغ الخاصة بالتلف التي يمكن استردادها من المجهزين، جهات التأمين، الناقلين، ومعالجة تكلفة التلف غير الاعتيادي ضمن التكاليف غير الاعتيادية، اما اي تكاليف عن التأخير والتلكؤ في التفرغ أو عقوبات يتم فرضها من قبل هيئة النقل او اي سلطة حكومية أخرى يتوجب أن لاتشكل جزءاً من تكلفة مواد التعبئة .

اما معيار تكاليف البيع والتوزيع غير المباشرة رقم ( ١٥ ) فقد عرف تكاليف البيع والتوزيع هي " التكاليف التي يتم تكبدها في تهيئة منتج معين او خدمة معينة من الوقت الذي تكون فيه جاهزة للتسليم ولغاية وصولها الى المستهلك النهائي" كما حدد المعيار التكاليف البيع والتوزيع غير المباشرة والتي ستكون إجمالي تكلفة الموارد المستهلكة في أنشطة البيع والتوزيع للوحدة الاقتصادية، او تكلفة الموارد المجهزة من خارج الوحدة الاقتصادية وسيتم تحديدها وفقاً لسعر القائمة أو السعر المتفق عليه مضاف لها الرسوم والضرائب، وأي انفاق أخرى مطروحاً منه الخصومات ( غير الخصومات النقدية ) والضرائب والرسوم القابلة للأعادة، كما أن تكاليف ما بعد عملية البيع مثل تكلفة الضمان، وتكلفة خدمات ما بعد البيع سيتوجب أن يتم تقديرها على اساس معقول، اما تكاليف البيع والتوزيع غير المباشرة، والمنافع التي من المتوقع أن يتم

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة لمعالجة  
مشكلات النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي

الحصول عليها خلال فترة زمنية طويلة ( مثل الاعلان )، سيتوجب أن يتم اطفائها وفقاً لأساس معقول، كما يستوجب استبعاد اي تكاليف غير اعتيادية مرتبطة بتكاليف البيع والتوزيع .

اما المصاريف الادارية فقد تضمن معيار المصاريف الادارية رقم ( ١١ ) على معالجة تكلفة برامج الحاسوب ( المطورة داخلياً، المشتراة، أو الممنوحة ) بما في ذلك تكلفة رفع مستوياتها ( تطوير البرامج القائمة ) اذ يتم تحديد تكلفة هذه البرامج على اساس سعر الشراء مضاف له جميع المصاريف المتعلقة بعملية الشراء او التكاليف المصروفة عند تصميم هذه البرامج من قبل كوادرات الوحدات الاقتصادية ومن ثم يتم اطفاء كلفتها على امتداد عمرها الانتاجي، اما المعالجات الخاصة بالمصاريف الادارية التي يتم الحصول عليها من جهات خارج الوحدة الاقتصادية تحدد بالسعر المتفق عليه بما في ذلك الرسوم والضرائب وأي أنفاق آخر يمكن تحميلها بشكل مباشر على تلك الخدمات .

ولغرض تطبيق الاجراءات والمعالجات التي تم تحديدها في المعايير، وتكيف دليل النظام المحاسبي الموحد مع المعايير يتطلب استحداث حسابات مثل حساب المواد المباشرة والمواد غير المباشرة وحساب كلفة التلف والضياع للمواد والذي يحلل الى كلفة تلف وضياع اعتيادي وغير اعتيادي وحساب للأجور المباشرة والأجور غير المباشرة وكلفة الوقت الضائع الاعتيادي وغير الاعتيادية، اذ تتم معالجة كلفة التلف والضياع الاعتيادي ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة والتلف والضياع ضمن التكاليف غير الاعتيادية مما يتطلب استحداث حساب خاص بالتكاليف غير الاعتيادية، وكذلك استحداث حساب لعلاوة الوقت الاضافي ومعالجة كلفتها ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة، بالاضافة الى استحداث حساب خاص بالتكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية وحساب خاص بمعالجة الانحرافات بالتكاليف، وبالاعتماد على دليل الحسابات المحدد في النظام المحاسبي الموحد والحسابات المقترح استحداثها يمكن تلبية تطبيق معايير محاسبة التكاليف،

وبعد الاعتماد على معايير محاسبة التكاليف يمكن تحديد تكاليف شركة بغداد للمشروبات الغازية المباشرة والتكاليف غير المباشرة والتكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة و كلفة التلف والضياع الطبيعي لعنصر المواد وكلفة الوقت الضائع الاعتيادي وكلفة الانتاج والتكاليف التسويقية والمصاريف الادارية، كما تم تحديد التكاليف غير الاعتيادية الناتجة عن كلفة التلف والضياع غير الاعتيادي لعنصر المواد وكلفة الوقت الضائع غير الاعتيادي اذ بلغت كلفة التلف غير الطبيعي لعنصر المواد ٥,٢٤٢,٤٤٨ دينار اما كلفة الوقت الضائع غير الاعتيادي ١,٦٦٤,٤٦٧ دينار، ويمكن تحديد الاختلاف بين التكاليف الاجمالي لشركة بغداد للمشروبات الغازية كما في الجدول ( ١ ) الاتي :

جدول ( ١ )

التكاليف الاجمالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية - مساهمة خاصة

رقم الدليل	اسم الحساب	اجمالي المبلغ دينار	كلفة الانتاج دينار	كلفة خدمات الانتاج ٦ / دينار	كلفة الخدمات التسويقية دينار	كلفة خدمات الادارية والتمويلية دينار
			٥ / دينار	دينار	٧ / دينار	٨ / دينار



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة لمعالجة  
مشكلات النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي

			58,706,523,794	58,706,523,794	مواد مباشرة	51
			2,579,857,875	2,579,857,875	اجور مباشرة	52
			102,608,741,117	102,608,741,117	تكاليف صناعية غير مباشر	53
96,770,367	118,274,894	2,079,601,443		2,294,646,704	مواد غير مباشرة اخرى	1
2,939,546,487	2,978,658,955	5,002,833,266		10,921,038,708	رواتب وأجور غير مباشرة	2
2,399,442,773	1,374,743,888	5,425,526,403		9,199,713,064	مصاريف اخرى	3
				6,906,914	تكاليف غير اعتيادية	4
5,435,759,628	4,471,677,736	12,507,961,111	163,895,122,786	186,317,428,175	المجموع	

المصدر : أعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد

جدول ( ٢ )

توزيع الاستخدامات على مراكز الكلفة لشركة بغداد للمشروبات الغازية - مساهمة خاصة

رقم دليل	اسم الحساب	اجمالي المبلغ	كلفة الانتاج / ٥ دينار	كلفة خدمات الانتاج ٦ / دينار	كلفة الخدمات التسويقية / ٧ دينار	كلفة خدمات الادارية والتمويلية / ٨ دينار
٣١	الرواتب والاجور	١٥,٤٧٠,١٩٩,٢٧٥	٤,٥٥٦,٥٠٩,٦٧٢	٤,٩٣٣,٩٣٢,١٩٤	٤,٠٥٣,٢٩٦,٤٧٠	١,٩٢٦,٤٦٠,٩٣٩
٣٢	المستلزمات السلعية	١٥٥,٠٣١,٩٥٧,٤٣٥	١٤٩,١٥٧,٢٢٧,٧٤٧	٣,٨٥٥,٦٤٦,١٩١	١,٩٦١,٣٥٥,٠٣٤	٥٧,٧٢٨,٤٦٣
٣٣	المستلزمات الخدمية	٤,٧٤٩,٨٠٠,١٨٥	٨٥٨,١٢٣,١١٤	١,٢٢١,١٩٧,٥٤٣	١,٧٣١,٤٢٨,٣٧٢	٩٣٩,٠٥١,١٥٦
٣٤	الفوائد واستئجار الاراضي	٣٠,٢٨٨,٨٩٠	-	-	-	٣٠,٢٨٨,٨٩٠
٣٥	الاندقارات	١١,٠٣٥,١٨٢,٣٩٠	٦,١١٤,٥٨٥,٨٩٨	٢,٦٥٤,٢٨٨,٤٤٨	٢,١٧٩,٥٢١,٧١٣	٨٦,٧٨٦,٣٣١
	المجموع	186,317,428,175	1٦٠,٦٨٦,٤٤٦,٤٣١	١٢,٦٦٥,٠٦٤,٣٧٦	٩,٩٢٥,٦٠١,٥٨٩	٣,٠٤٠,٣١٥,٧٧٩

المصدر : أعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد

وبالمقارنة بين أجمالي التكاليف في الجدول ( ١ ) مع توزيع الاستخدامات على مراكز الكلف في ظل النظام المحاسبي الموحد كما في الجدول ( ٢ ) يمكن تحديد النقاط الآتية :

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة لمعالجة  
مشكلات النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي

١- عدم تحديد كلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة ( وهي من متطلبات معايير محاسبة التكاليف لغرض العرض والافصاح عن هذه التكاليف ) ضمن توزيع الاستخدامات على مراكز الكلفة .

٢- زيادة التكاليف الانتاجية بمبلغ 3,208,676,355 دينار وكذلك زيادة المصاريف الادارية بمبلغ 2,395,443,849 بعد اعادة تخصيص وتوزيع التكاليف على مراكز الكلفة .

٣- انخفاض في تكاليف الخدمات الانتاجية بمبلغ 157,103,265 دينار والتكاليف التسويقية بمبلغ 5,453,923,853 دينار بعد اعادة تخصيص وتوزيع التكاليف .

٤- تم تحديد التكاليف غير الاعتيادية بمبلغ 6,906,914 دينار عن كلفة التلف والضياع في المواد وكلفة الوقت الضائع غير الاعتيادي .

**٤-الاستنتاجات والتوصيات :**

٤-١ **الاستنتاجات /** تضمن البحث أهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها ضمن الاطارين النظري والتطبيقي، اذ تم تصنيف الاستنتاجات الآتي :-

١- يوفر نظام محاسبة التكاليف المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بكل قسم أو نشاط أو مرحلة انتاجية أو امر معين لتحديد كلفة المنتجات او الخدمات المقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية والمساعدة على اتخاذ مختلف القرارات، لذلك لا يخلو اي قرار متخذ من قبل الادارة في الوحدة الاقتصادية من جانب كلفوي .

٢- أن نظام محاسبة التكاليف يوفر معلومات للمحاسبة المالية لغرض اعداد التقارير المالية عن الوحدة الاقتصادية ( تحديد كلفة المخزون بكافة انواعه وكلفة الانتاج ) .

٣- لغرض تحقيق رضا الزبون وتلبية كافة احتياجاته من خلال اضافة مواصفات محدد من قبله على المنتجات، ولغرض توفير معلومات لمثل هكذا نشاط يتطلب استخدام نظام محاسبة التكاليف الهجين الذي يكون جزء منه نظام مراحل انتاجية والجزء الاخر نظام اوامر انتاجية لتوفير معلومات عن تكاليف مثل هكذا منتجات .

٤- تعتمد شركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة خاصة وشركة الزوراء العامة على النظام المحاسبي الموحد في الجانب المالي والكلفوي، وتضمن الجانب الكلفوي على مجموعة من المبادئ والتعاريف لغرض تحديد التكاليف للوحدات الاقتصادية كما ترك للوحدات الاقتصادية حرية تطبيق الطرائق والمعالجات ( اعتماد قائمة التكاليف الكلية او المتغيرة، اي طريقة من طرق التوزيع الاجمالية او الانفرادية او التنازلية او التبادلية ) وكذلك حرية استخدام اسس التحميل الفعلية او التقديرية .

٥- تضمن النظام المحاسبي الموحد على دليل لمراكز الكلفة أذ تم تقسيم الدليل على اساس مراكز كلفة انتاجية وخدمات الانتاج وتسويقية وادارية واستثمارية ضمن المستوى الاول وترك للوحدات الاقتصادية تحديد بقية المستويات من الدليل .



٤-٢ التوصيات : من خلال الاستنتاجات النظرية والتطبيقية التي تم التوصل اليها في المبحث الاول يمكن تقديم مجموعة من التوصيات لمقابلة هذه الاستنتاجات وكالاتي :

١- زيادة الوعي للأدارات في الوحدات الاقتصادية بأهمية محاسبة التكاليف لغرض تحديد كلفة المنتجات او الخدمات وتقديم المعلومات التي تساعد في اتخاذ مختلف القرارات وتشجيع كافة الوحدات لرفع المستوى العلمي والعملية للكوادر المحاسبية في كافة الوحدات الاقتصادية من خلال اقامة الدورات والندوات لتعريف بالتقنيات الحديثة لمحاسبة التكاليف ولما لها من دور في تحديد التكاليف بصورة دقيقة مع تخفيض التكاليف من خلال استبعاد جميع الانشطة التي لا تؤدي الى اضافة اي قيمة لهدف الكلفة .

٢- أن اصدار معايير محاسبة التكاليف سوف يؤدي الى تنظيم العمل المحاسبي ويقلل من الاجتهاد الشخصي والاختلافات في التطبيق بين الوحدات الاقتصادية مما يسهل من عملية المقارنة بين الفترات المختلفة وبين الوحدات في نفس القطاع، لذلك من المهم اصدار معايير محاسبة التكاليف في العراق لتنظيم المحاسبي والخاص بالجوانب الكفوية لتحقيق الثبات والاتساق في تطبيق هذه المعالجات.

٣- لغرض تطبيق معايير محاسبة التكاليف في العراق ينبغي اقامة الدورات التدريبية للكوادر المحاسبية لتطوير الجوانب العملية ولبيان أهمية الالتزام بتطبيق هذه المعايير والفوائد المتحقق منها .

#### المصادر :

- ١- النظام المحاسبي الموحد، ديوان الرقابة المالية، الطبعة الثانية، ٢٠١١ .
- ٢- التقارير المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة - خاصة لسنة ٢٠١٤ .
- ٣- Blocher, Edward J. Cost Management . ( Fifth Ed ), Prentice- McGraw-Hill ,2010 .
- ٤- Drury, Colin, Management and Cost Accounting , ( Eighth Ed.) Prentice- Cengage Learning com. 2012.
- ٥- Eldenburg, Leslie G, and Wolcott, Susan K, Cost Management . (Second Ed.) Prentice - Wiley, Inc,2011 .
- ٦- Hilton, Ronald W., “Managerial Accounting”, (Fourth Ed.), Prentice- McGraw-Hill, 1999.
- ٧- Hansen, Don R, Mowen, Maryanne M, Cost Management Accounting & Control , ( fifth Ed.) Prentice – South- Western , 2006 .
- ٨- Hansen, Don R, Mowen, Maryanne M, and Liming, Guan, Cost Management Accounting & Control , ( Sixth Ed.) Prentice – South- Western , 2009
- ٩- Maher, W. Michael, Lanen, N. William, and Rajan, V. Madav , Fundamentals of Cost Accounting , Prentice- McGraw-Hill, 2006.
- ١٠- Matz, Adolph, Usry, Milton F. and Hammer, Lawrence H, ( Eighth Ed.) Prentice- South- Western Publishing Co. , 1984 .
- ١١- Meigs, Robert F. Williams, Jan R. Haka, Susan F. and Bettner, Mark s. Financial Accounting ( Tenth Ed.) Prentice – Hall, Inc, 2001.



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة لمعالجة  
مشكلات النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي

- Tulsian, P. C. , Cost Accounting, ( First Ed ), Prentice- S. Chand & Company Ltd. -١٢  
2011.  
Usry, Milton F. Hammer, Lawrence H, and Carter, William K. ( tenth Ed.) -١٣  
Prentice- South- Western Publishing Co. , 1991 .  
Vanderbeck, Edward J, Principles of Cost Accounting , Fifteenth Ed. Prentice - -١٤  
South- Western , 2010

**Internet .**

- [www.casbicwai.org/CASB/casb-about.asp](http://www.casbicwai.org/CASB/casb-about.asp) The Institute of Cost Accountants of -١٥  
India.  
[www.investopedia.com/terms/i/institute-of-management-accountants](http://www.investopedia.com/terms/i/institute-of-management-accountants). -١٦  
WWW.ICMAP.COM -١٧  
WWW.ifac.org. -١٨