

تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف

دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود - مصنع الجلدية - معمل رقم (٧)

Activity- Based Costing technology and its role in Cost Guidance / An Applied Study at the General Company for Textile and Leather Industries - Leather plant - Factory No. (7)

www.akj1993@gmail.com

الجامعة المستنصرية/ كلية الإدارة والاقتصاد

عبدالله غالب جواد

dr.selma_960@yahoo.com

الجامعة المستنصرية/ كلية الإدارة والاقتصاد

ا. م. د. سلمى منصور سعد

المستخلص:

تواجه الوحدات الصناعية العراقية منافسة قوية بسبب مشكلات عديدة منها ١-ارتفاع تكاليف الإنتاج ٢- ضعف الاهتمام بدراسة السوق ٣- قلة الدعم الحكومي لمنتجاتها ٤- إغراق السوق بالمنتجات المستوردة بمواصفات وسعر تنافسي فضلا عن اعتماد نظام التكاليف التقليدية في حساب التكاليف الذي لا يوفر معلومات ملائمة لقرارات التسعير الأمر الذي يتطلب دراسة وتحليل تلك المشكلات ومعالجتها باعتماد تقنيات حديثة بما يمكنها من المنافسة ، لذا يهدف البحث الى بيان المرتكزات المعرفية لتقنية التكاليف على اساس الأنشطة ، مع بيان دور تقنية التكاليف على اساس الأنشطة في ترشيد التكاليف ، و استند البحث إلى فرضية اساسية مفادها : (تسهم تقنية التكاليف على اساس الأنشطة في ترشيد التكاليف) ، وان ابرز ما توصل اليه البحث إن اعتماد تقنية (ABC) في توزيع التكاليف غير المباشرة للمعمل على أساس أنشطة المعمل والمتمثلة في سبعة أنشطة (١-نقل المواد الاولية من المخازن ٢- الفصال ٣- الخياطة ٤- الجر ٥- فحص الجودة ٦- التعبئة والتغليف ٧- نقل الإنتاج التام الى المخازن) ادى إلى توزيع اكثر عدالة للكلف غير المباشرة من خلال تحديد تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة وتكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي مساعدة الادارة على التعرف على تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة والبالغة (١٣٦٤٥٣٠٣١) مئة وستة وثلاثين مليون واربعمئة وثلاثة وخمسين الف و واحد وثلاثين دينار وبالتالي ساهمت في ترشيد التكاليف حيث ان هذه التكاليف ليس لها صلة بالمعمل مع مراعات المستوى المطلوب من الجودة وتعظيم مستوى منفعة الزبون.

الكلمات المفتاحية: التكاليف على اساس الأنشطة ، ترشيد التكاليف

Abstract

Iraqi industrial units face strong competition due to many problems including 1- high production costs 2- weak interest in studying the market 3- lack of government support for their products 4- dumping the market with imported products with specifications and a competitive price as well as adopting the traditional cost system in calculating costs that do not provide appropriate information for pricing decisions Which requires studying and analyzing these problems and dealing with them by adopting modern technologies so that they can compete, so the research aims to show the knowledge bases of technology Activity- Based Costing, with an indication of the role of technology Activity- Based Costing in rationalizing the tax In, and the research was based on a basic hypothesis that: (the technology Activity- Based Costing contributes to cost guidance), and that the most prominent finding of the research is the adoption of (ABC) technology in the distribution of indirect costs of the laboratory on the basis of laboratory activities and is represented in seven activities (1- transport Raw materials from stores, 2-separation 3-sewing 4-traction 5-quality inspection 6-packaging 7-transfer of complete production to stores) It led to a fairer distribution of the indirect costs by identifying the costs of activities that add value and the costs of activities that do not add value and thus helping the administration to identify the costs of activities that do not add value and amounting to (136453031) dinars and thus contributed to the rationalization of costs as these costs do not have Link to the factory, taking into account the required level of quality and maximizing the level of customer benefit..

Keywords: Activity- Based Costing , Cost Guidance

المبحث الأول/منهجية البحث**أولاً : مشكلة البحث**

إن الوحدات الصناعية العراقية تواجه تحدياً كبيراً يتمثل في عدم قدرتها على المنافسة والاستمرار وذلك بسبب العديد من المشكلات ومنها ارتفاع التكاليف الإنتاج وكثافة العمالة بشكل كبير، تقادم الآلات والمعدات ، قصور نظام التكاليف التقليدية على تحديد الاختناقات في العملية الإنتاجية ، وتتمثل مشكلة البحث في تطبيق تقنيات إدارة التكاليف الحديثة التي تسهم في ترشيد التكاليف ومنها تقنية التكاليف على أساس الأنشطة.

ثانياً : اهداف البحث: يهدف البحث الى :

أ- بيان المرتكزات المعرفية لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة .

ب- بيان دور تقنية التكاليف على اساس الأنشطة في ترشيد التكاليف .

ثالثاً : أهمية البحث

تتجلى أهمية الدراسة في الوقت الراهن من حاجة الوحدات الصناعية العراقية الى الارتقاء بأدائها بهدف تمكينها من مواجهة المنافسة مع السلع المستوردة والبقاء في السوق من خلال اعتماد تقنيات حديثة من تقنيات المحاسبة الإدارية تتمثل بتقنية التكاليف على أساس الأنشطة وبيان دورها في توفير معلومات كلفوية مهمة تساعد ادارات الوحدات الاقتصادية في الارتقاء في اداءها نظرا لما توفره من معلومات عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة في العملية التصنيعية والمساهمة في ادره التكاليف بشكل افضل مما يمكنها من المنافسة والبقاء في السوق.

رابعاً : فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية اساسية مفادها :

(ان اعتماد تقنية التكاليف على اساس الأنشطة يسهم في ترشيد التكاليف)

المبحث الثاني/التكاليف على أساس الأنشطة :مدخل تعريفي**اولاً: نشأة التكاليف على اساس الأنشطة (Activity-Based Costing)**

إن نظم التصنيع المتطورة زادت من حجم التكاليف غير المباشرة في العديد من الوحدات الاقتصادية ، وفي العديد من الحالات حلت محل الأجر المباشرة، ونتيجة لذلك فإن الوحدات الاقتصادية أخذت تفكر في التوجه إلى نظام كفاء يمكن من خلاله ربط التكاليف غير المباشرة بالمنتجات المختلفة. (الوائلي، ٢٠٠٥: ٤٤). ظهرت تقنية التكاليف على أساس الأنشطة Activity-Based Costing) في الثمانينيات من القرن الماضي وتحديدا في عام ١٩٨٧ من قبل بعض الباحثين ومنهم (Kaplan and Cooper) اذ قاما بالبحث عن أسلوب جديد لتخصيص التكاليف غير المباشرة بدلا عن الأسلوب التقليدي بعد توجيه عددا من الانتقادات لهذا الأسلوب اذ أن هذا الأسلوب لا يملك درجة كافية وملائمة لتحديد التكاليف في ظل البيئة الصناعية التي تطورت بشكل متسارع اذ تمكنا من تطوير أسلوب جديد لتخصيص التكاليف غير المباشرة يقوم على فكرة الأنشطة وليس مراكز التكاليف، ويقوم مفهوم هذا الأسلوب على أساس ان إنتاج المنتجات في أي وحدة اقتصادية يحتاج أن تقوم هذه الوحدة بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، وتقوم فكرة الأسلوب الجديد على أساس انه يتم تخصيص التكلفة التي لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج على الأنشطة المتسبب فيها ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط . (الجبوري، ٢٠١٥: ٢٦٧)

ثانيا : تعريف تقنية التكاليف على أساس الأنشطة : وردت العديد من التعاريف لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) منها : عرفها (Blocher et, al) : هي طريقة تقدير التكاليف التي تحدد تكاليف الموارد لعناصر التكلفة مثل المنتجات أو الخدمات أو العملاء استناداً إلى الأنشطة المستنفذة للتكلفة. حيث نفترض هذه الطريقة أن منتجات الوحدة الاقتصادية هي نتائج الأنشطة والأنشطة التي تستخدم الموارد تتكبد تكاليف. بتعبير اخر ان ABC تتعرف على العلاقات السببية أو المباشرة بين تكاليف الموارد ومحركات التكلفة والأنشطة وعناصر التكلفة في تخصيص التكاليف للأنشطة ثم إلى عناصر التكلفة. (Blocher et, al ,2010:129)

وعرفها (Horngren et, al) : واحدة من أفضل الأدوات لتحسين نظام حساب التكاليف اذ تقوم التكاليف المستندة إلى النشاط (ABC) بتحسين نظام تقدير التكاليف من خلال تحديد الأنشطة الفردية كأدوات التكلفة الأساسية. ،اذ تحدد (ABC) الأنشطة في جميع وظائف سلسلة القيمة ، وتقوم بحساب تكاليف الأنشطة الفردية ، وتحديد تكاليف كل من المنتجات والخدمات على أساس مزيج من الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج أو خدمة . (Horngren et, al, 2016: 168)

وعرفها (عبود و يعقوب) بانها: عبارة عن نظام يركز على الأنشطة كهدف كلفوي رئيس، ومن توجيهه أو تخصيص تكاليف تلك الأنشطة كتركيبه كلفوية (هيكل كلفوي) لأهداف كلف اخرى كالمنتجات ، و بالإمكان تطبيقه في كل أنظمة التكاليف (الأوامر والمراحل). (عبود، يعقوب ، ٢٠١٤ : ١٥٧)

مما سبق يتضح ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة هي: تقنية كلفوية مستحدثة تهتم بقياس وتوزيع التكاليف غير المباشرة بشكل اكثر عدالة من النظام التقليدي ،حيث يتم تجميع تكاليف الأنشطة في الوحدة الاقتصادية وتخصص هذه التكاليف على السلع والخدمات المنتجة حسب استهلاكها للأنشطة المنجزة لها عن طريق موجبات الكلف الخاصة بكل نشاط .

ثالثا: المفاهيم الرئيسية لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة

١- **الأنشطة (Activities) :** يعرف النشاط بأنه "وحدة عمل أو مهمة لهدف محدد و تشكل مجموعة العمليات والإجراءات جوهر العمل الذي يتم إداؤه داخل الوحدة الاقتصادية (النشاط هو أي حدث يؤدي إلى استهلاك الموارد العامة)، ويختلف مفهوم النشاط عن مفهوم مراكز التكلفة في نظام الكلفة التقليدي اذ يتكون مركز التكلفة من مجمع واحد للتكلفة بينما في تقنية التكاليف على أساس الأنشطة يتكون مركز التكلفة من مجموعة من الأنشطة. (الجبوري، ٢٠١٥: ٢٧٣)

ويمكن تقسيم الأنشطة الى عدة مستويات للحصول على مستوى عالي من الدقة في تحديد التكلفة وتمثل بالاتي (Drury :2018:265):

- **أنشطة على مستوى الوحدات :** يتم تنفيذ الأنشطة على مستوى الوحدة في كل مرة يتم فيها إنتاج وحدة من المنتج أو الخدمة.
- **أنشطة على مستوى الدفعات:** يتم تنفيذ الأنشطة المتعلقة بالدفعات ، مثل إعداد آلة أو اعداد أمر شراء ، في كل مرة يتم فيها إنتاج مجموعة من المنتجات.
- **أنشطة على مستوى المنتج:** يتم تنفيذ أنشطة دعم المنتج أو أنشطة دعم الخدمة لتمكين إنتاج وبيع المنتجات (أو الخدمات) الفردية. وتشمل الأمثلة على أنشطة دعم المنتجات صيانة وتحديث مواصفات المنتج والدعم الفني المقدم للمنتجات والخدمات الفردية و الموارد اللازمة لإعداد وتنفيذ التغيير الهندسي.
- **أنشطة على مستوى دعم الوحدة الاقتصادية :** (أو أنشطة دعم الأعمال) يتم تنفيذها لدعم عملية التصنيع العامة لأقسام المصنع وتشمل الموظفين الإداريين العاملين وإدارة المصنع وتكاليف الممتلكات التي يتم تكبدها لدعم الوحدة الاقتصادية ككل وهي مشتركة بين جميع المنتجات المصنعة في المصنع.

٢- **مجمعات التكلفة غير المباشرة (Indirect-cost pools) :** على عكس مجمعات التكاليف غير المباشرة الفردية لنظام التكلفة التقليدي ، فإن كل مجموعة من مجمعات التكاليف المرتبطة بالنشاط متجانسة. وهذا يعني أن كل تجمع لتكاليف النشاط يشمل فقط تلك المجموعة الضيقة والمركزة من التكاليف التي لها نفس موجه التكلفة. (Horngern , 2016 : 169) و عند تطبيق تقنية التكلفة على أساس الأنشطة يتم تجميع الأنشطة المتجانسة بمجموعة واحدة

اسمها وعاء او مجمع ويعرف المجمع بأنه "اقل مستوى من التفاصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف " (الجبوري ، ٢٠١٥ : ٢٧٤)

٣- **موجهات او محركات التكلفة (Cost Drivers):** هي الأسباب أو الإجراءات أو الاحداث او العمليات التي أدت بشكل مباشر الى خلق وإيجاد وتكوين التكلفة ،أي هي المتغيرات المسببة لحدوث التكلفة " وبذلك فإن محركات التكلفة تستخدم كبديل لمصطلح مقياس النشاط باعتبار أن كل منهما يستخدم للدلالة على تفسير التكلفة وبيان كيفية تخصيص التكاليف على المنتجات. و يتم تحديد محركات او موجهات تخصيص التكلفة لكل نشاط خلال مرحلتين:

المرحلة الأولى : تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لها باستخدام موجهات تكلفة مناسبة لاستهلاك الموارد وتسمى أيضا (موجهات الموارد).

المرحلة الثانية : تخصيص تكاليف الأنشطة إلى عناصر التكلفة (المنتجات او الخدمات) المسببة لها باستخدام موجهات تكلفة مناسبة لغرض معرفة مدى استهلاك عناصر تكلفة من الأنشطة.

ان استخدام موجهات الكلف في كل من تخصيصات التكلفة للمرحلة الأولى والثانية ، يسهم في ان توفر تقنية (ABC)مقاييس أكثر عدالة لتكاليف المنتج أو الخدمة فيما يخص كلف الأنشطة التي لا تتناسب مع حجم المخرجات المنتجة و باختصار ، يختلف تقدير التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عن أنظمة التكاليف التقليدية بطريقتين:

أولاً : يعرّف (ABC) مجمعات التكاليف على أنها أنشطة بدلاً من مراكز تكلفة الإنتاج أو المصنع.

ثانياً: موجهات التكلفة التي يستخدمها (ABC) لتخصيص تكاليف النشاط إلى اهداف التكلفة هي موجهات تكلفة تستند إلى نشاط أو أنشطة تم تنفيذها لهدف التكلفة.

بينما النظام التقليدي يعتمد فقط على أساس الحجم والذي غالباً ما يكون ذا علاقة قليلة أو معدومة باستهلاك تكاليف الموارد بواسطة اهداف التكلفة. (Blocher et, al, 2010: 130)

الجدول التالي يوضح بعض من الأمثلة عن مستويات الأنشطة وامثلة لموجهات الكلفة الخاصة بها وكذلك بعض من عناصر التكاليف التي يمكن تتبعها .

جدول (١) امثلة عن مستويات الأنشطة وموجهات الكلفة وعناصر التكاليف التي يمكن تتبعها

المستوى	مراكز الأنشطة	موجهات التكلفة	الكلف الممكن تتبعها
أنشطة على مستوى الوحدة	-أنشطة تشغيل المكين -أنشطة العمل	-ساعات عمل الآلات - ساعات العمل المباشر	- كلف القوى - كلف الصيانة
أنشطة على مستوى الدفعة	-أنشطة أوامر الشراء -أنشطة أوامر الانتاج	-عدد أوامر الشراء -عدد أوامر الانتاج -عدد مرات الاعداد	-كلف الاعمال الكتابية - التجهيزات المستهلكة -كلف العمل للمواد المتداولة
أنشطة على مستوى المنتج	-أنشطة فحص الجودة -أنشطة تخزين المواد والإنتاج -أنشطة الصيانة	-عدد مرات الفحص / ساعات الفحص - المساحة - ساعات الصيانة	- كلف السيطرة النوعية
أنشطة على مستوى المصنع	- أنشطة إدارة الأفراد -أنشطة المالية - أنشطة تدريب العاملين	-عدد العاملين -عدد العاملين / تكاليف الأقسام - عدد العاملين	- رواتب إدارة المصنع - اندثار المصنع - كلف إدارة الأفراد

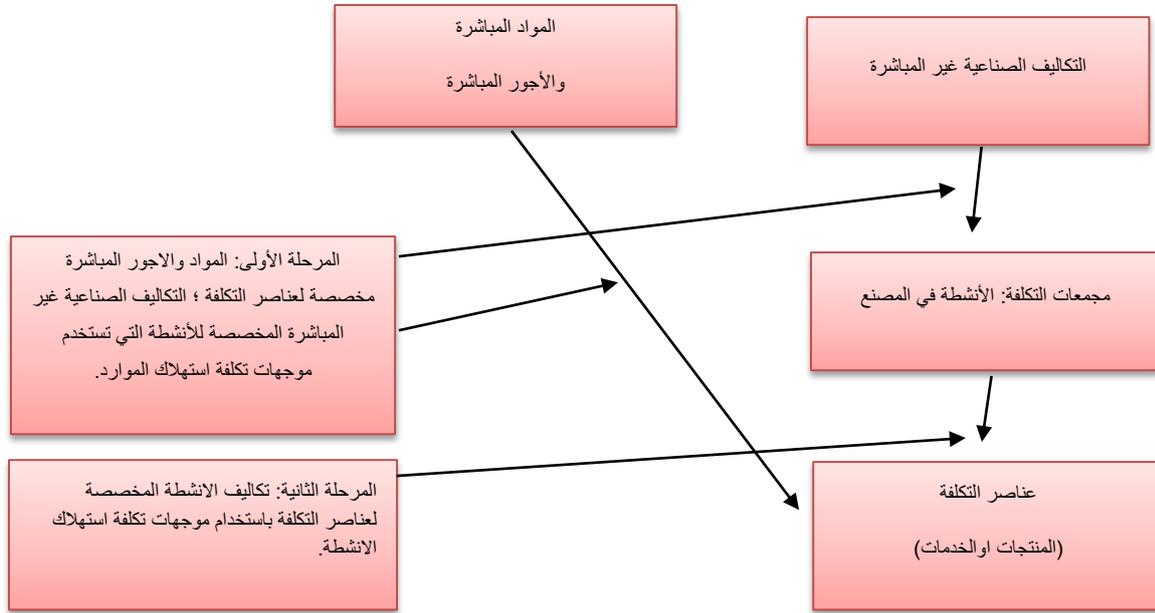
المصدر: الجبوري، نصيف جاسم " محاسبة التكاليف المتقدمة " جامعة بغداد ،كلية الإدارة والاقتصاد، ٢٠١٥ : ٢٧٥ .

عبود، سالم محمد، يعقوب، فيحاء عبدالله" اتجاهات حديثة في تقنيات التكاليف" جامعة بغداد ،دار الدكتور للعلوم الإدارية، بغداد، ٢٠١٤ : ١٧٢ .

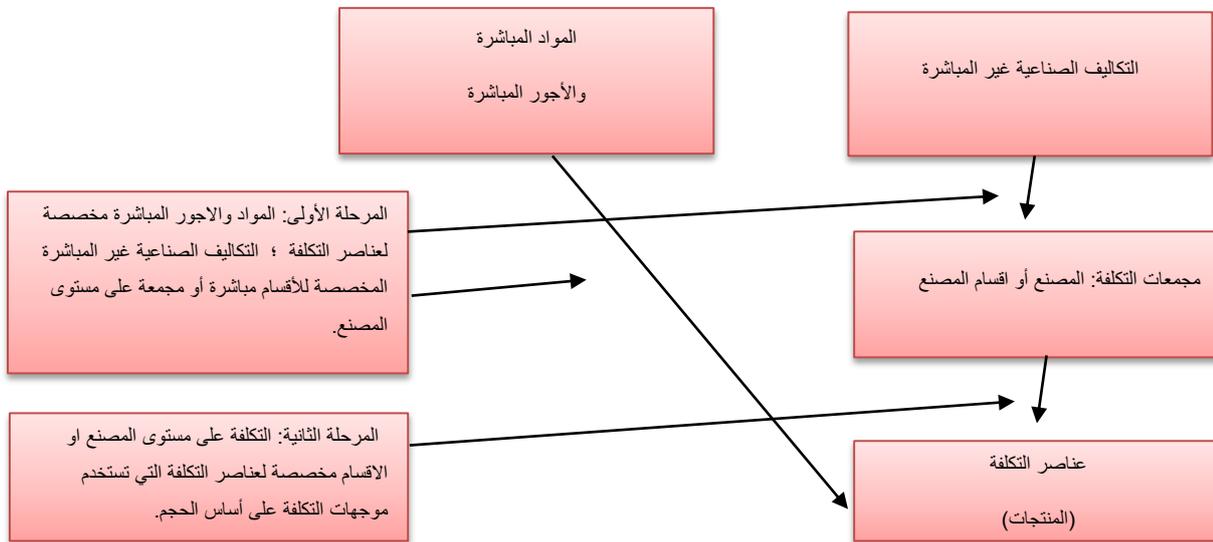
والشكل الاتي يوضح الفرق بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة والنظام التقليدي الذي أساسه الحجم .

شكل (١) نظام التكاليف على أساس الأنشطة والنظام التقليدي

١- نظام التكاليف على أساس الأنشطة :



٢- نظام التكاليف التقليدي المستند على الحجم:

Source: Blocher,EdwardJ, Stout,DavidE" Cost Management" 5th ed , USA, 2010: 130

رابعاً: مراحل تطبيق تقنية التكلفة على أساس الأنشطة:

يتطلب تطبيق التكلفة على أساس الأنشطة ضرورة اعتماد المراحل الآتية :

المرحلة الأولى : التخطيط

تعد من أهم المراحل في تحديد مدى نجاح تطبيق تقنية (ABC) في الوحدة الاقتصادية وتركز على (عبود، يعقوب، ٢٠١٤: ١٦٧):

١- إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتطبيق التقنية.

٢- حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة المالية و تطوير أسلوب عملها بما يتلاءم و التقنية الجديدة.

المرحلة الثانية: تحديد الأنشطة ، مجمعات تكلفة النشاط

تتمثل المرحلة الرئيسية في تطبيق تقنية ABC تحديد الأنشطة التي ستشكل الأساس للنظام. ان هذه المرحلة تكون صعبة وتستغرق وقتا طويلا وتتطلب قدرا كبيرا من الحكم، ان الإجراء الشائع هو قيام الأفراد في فريق تطبيق ABC بمقابلة الأشخاص الذين يعملون في الإدارات العامة و الطلب منهم وصف أنشطتهم الرئيسية. (Garrison et, al, 2018: 318)

المرحلة الثالثة: تحديد تكاليف الأنشطة

بعد تحديد الأنشطة ، يجب تخصيص تكلفة الموارد المستهلكة خلال فترة محددة لكل نشاط. الهدف هو تحديد مقدار ما تنفقه الوحدة الاقتصادية على كل نشاط من أنشطتها. و يتم تخصيص العديد من الموارد بشكل مباشر إلى مراكز نشاط محددة ، او قد تكون غير مباشرة (مثل تكاليف اليد العاملة والإضاءة والتدفئة) مشتركة مع العديد من الأنشطة، هنا يجب تحديد هذه التكاليف للأنشطة على أساس الدوافع وراء التكلفة والنتيجة ، أو المقابلات مع الموظفين الذين يمكنهم تقديم تقديرات معقولة للموارد التي تستهلكها الأنشطة المختلفة. (Drury, 2018: 264)

المرحلة الرابعة: اختيار موجهات التكلفة المناسبة لتخصيص تكلفة الأنشطة على عناصر التكلفة (المنتجات)

يقوم النظام التقليدي بربط التكلفة بالوحدة المنتجة حيث تقسم التكاليف إلى متغيرة وثابتة أما بالنسبة لنظام

(ABC) فيقوم بتحليل سلوك التكلفة بناء على مقاييس من نوع مختلف تكون السبب وراء حدوث

التكاليف وهذه المقاييس هي موجهات الكلفة والتي تسبب تكلفة النشاط . لتخصيص التكاليف المرتبطة بكل مركز تكلفة للنشاط على المنتجات ، يجب اختيار موجه التكلفة لكل مركز نشاط. تسمى موجهات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة بموجهات تكلفة النشاط. (عبود، يعقوب، ٢٠١٤ : ١٦٩)

المرحلة الخامسة : تخصيص تكلفة الأنشطة للمنتجات

تتضمن المرحلة الأخيرة تخصيص كلف الأنشطة على المنتجات. هذا يعني أن موجه التكلفة يجب أن يكون قابلاً للقياس بطريقة تمكنه من التعرف على المنتجات الفردية. وبالتالي ، إذا كانت ساعات الإعداد تم اختيارها كموجه للتكلفة ، يجب أن تكون هناك آلية لقياس ساعات الإعداد التي يستهلكها كل منتج. بدلاً من ذلك ، إذا تم تحديد عدد عمليات الإعداد كموجه للتكاليف ، فلن تكون هناك حاجة للقياسات حسب المنتجات نظراً لأن جميع المنتجات التي تتطلب إعداداً يتم تحصيلها بتكلفة إعداد ثابتة. لذلك تعد سهولة وتكلفة الحصول على بيانات حول استهلاك موجهات التكلفة من قبل المنتجات عاملاً يجب مراعاته أثناء المرحلة السابقة عند اختيار موجه مناسب للتكلفة. (Drury, 2018: 265)

خامسا : أهمية استعمال تقنية التكاليف على أساس الأنشطة

تتجلى أهمية استعمال تقنية (ABC) بالاتي (الوائلي، ٢٠٠٥ : ٥٠) :

١- توفر تقنية ABC معلومات كلفوية اكثر كفاءة تجعل المدراء يحرصون على فرص التحسين المستمر في كل مظاهر عمليات الوحدة الاقتصادية من اجل تحقيق ودعم الميزة التنافسية.

٢- ان فائدة (ABC) في صنع قرارات التخطيط لا تكون محدودة بتوفير تكاليف منتج كفوءة ، وانما أيضا تساعد المد يرين في إيجاد فرص تخفيض التكاليف ، إذ انه من خلال تحديد الأنشطة التي تسبب التكاليف غالبا ما تظهر الأنشطة التي لا تضيف قيمة فأنها توفر فرصة لتخفيض التكاليف .

٣- تقدم (ABC) معلومات تساعد في تنفيذ تقنية الإدارة على اساس الأنشطة (ABM) .

٤- ان (ABC) من خلال القياس الكفوء لتكاليف وحدة المنتج فانها تساعد في وضع اسعار المبيعات وتقييم الربحية لكل خط انتاج.

٥- تعمل (ABC) على تحسين الاداء من خلال التركيز على الوقت ، الكلفة ، الجودة .

سادسا : تقنية (ABC) وترشيد التكاليف

يعرف ترشيد التكاليف على انه التحكم والتوجيه الجيد في موارد الوحدة الاقتصادية من أجل تقديم المنتجات بأقل الكلف من خلال رقابة الوحدة الاقتصادية على تكاليفها لاكتشاف الانحرافات و تعديلها ، أن مفهوم ترشيد التكاليف يختلف عن مفهوم تخفيض التكاليف إذ أن مفهوم تخفيض التكاليف يعني تقليل الموارد المستخدمة والتخلص من أي كلف يمكن الاستغناء عنها ، في حين يعني مفهوم ترشيد الكلف الاستخدام الأمثل للموارد المتوفرة بهدف تقليل الهدر وزيادة الإنتاجية ، وان تقنية (ABC) واحدة من الأدوات التي تستخدم لحسابكلف الترشيدي .

(أبو حشيش ، ٢٠١٠ : ٢٧)

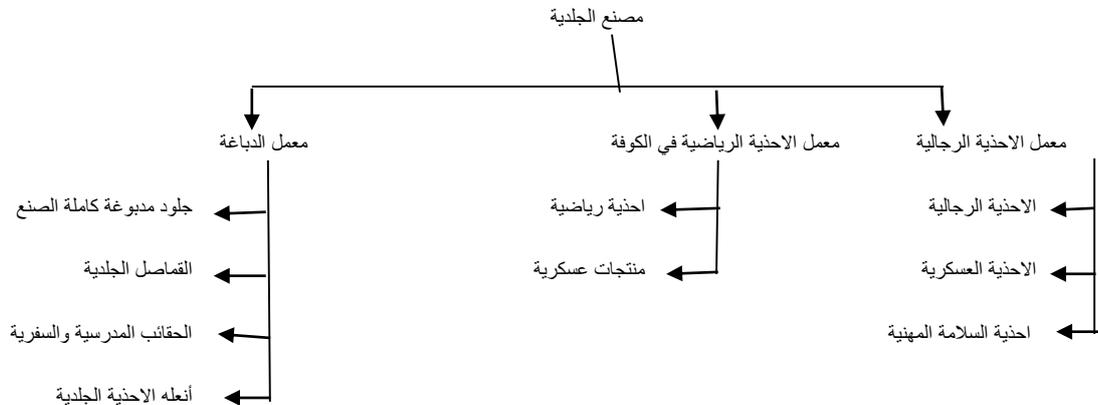
المبحث الثالث/ ترشيد التكاليف بتقنية التكاليف على اساس الأنشطة**اولا: نبذة تعريفية عن الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود**

في عام ٢٠١٥ قامت وزارة الصناعة والمعادن بدمج الشركات، حيث تأسست الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود بناءً لقرار مجلس الوزراء المرقم ٣٦٠ لسنة ٢٠١٥ المتضمن دمج الشركات العامة العائدة لوزارة الصناعة والمعادن، حيث تم دمج كل من (الشركة العامة للصناعات القطنية ، الشركة العامة للسجاد اليدوي ، والشركة العامة للصناعات النسيجية ، الشركة العامة للصناعات الجلدية ، الشركة العامة لصناعة الالبسة الجاهزة ، الشركة العامة للصناعات الصوفية ، شركة واسط العامة للصناعات النسيجية، مصنع منسوجات ذي قار) باسم الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود ، والتي رأسمالها : ١٣٣٦٩٠٢٧٣٤٦ ثلاثة عشر مليار وثلاثمائة وتسعة وستون مليون وسبعة وعشرون الف وثلاثمائة وستة واربعون دينار .

(العراقية ، ٤٤٤٧ ، ٢٠١٧)

تتكون الشركة من عدة مصانع وهي كما يأتي :

١- مصنع الجلدية / بغداد:- يضم عدد من المعامل الانتاجية والتي تمارس نشاطها حالياً و كالآتي:-



٢ - مصنع القطنية ٣- مصنع الصوفية ٤- مصنع السجاد اليدوي ٥- مصنع نسيج الحلة

٦- مصنع نسيج وحياسة واسط ٧- مصنع الألبسة الجاهزة - الموصل ٨- مصنع منسوجات ذي قار

ونظرا لتنوع مصانع الشركة ومعاملها وتعدد منتجاتها، لذا قام الباحث باختيار معمل رقم (٧) التابع

لمصنع الجلدية عينة للبحث وذلك للأسباب الآتية:

١- كبر حجم المعمل قياسا بمعامل للشركة و تنوع المنتجات التي ينتجها

٢- حصول المعمل على شهادة الجودة العراقية المطابق لمتطلبات مواصفة ISO9001 .

٣- اغلب أجزاء المنتج يتم انتاجها داخليا في المعمل مما يمكن الباحث من تتبع مراحل الانتاج.

٤- ارتفاع تكاليف المنتج وكثرة الاختناقات في العملية الإنتاجية مما يؤدي الى ارتفاع سعره وعدم قدرته على منافسة المستورد .

٥- التعاون مع الباحث في توفير البيانات اللازمة إضافة الى جودة وترتيب البيانات.

ثانياً: حساب التكاليف غير المباشرة وفق تقنية التكاليف على أساس الأنشطة

سيتم في هذه الخطوة بتطبيق تقنية التكاليف على أساس الأنشطة وسوف تقسيم عينة البحث الى مجموعة أنشطة حسب طبيعة العمل اذ ان والمنتجات تستهلك تكاليف الأنشطة ، وانشطة المعمل هي:

- ١- نشاط نقل المواد الأولية من المخازن ٢- نشاط الفصال ٣- نشاط الخياطة ٤- نشاط الجر ٥- نشاط فحص الجودة (ISO) ٦-
- نشاط التعبئة والتغليف ٧- نشاط نقل الانتاج التام الى المخازن تم استخراج التكاليف الخاصة بمعمل رقم (٧) من ميزان الكلف الخاصة بالشركة وكما يأتي :

جدول (٢) التكاليف الصناعية غير المباشرة لمعمل (٧)

ت	رقم الحساب	اسم الحساب	التكاليف بالدينار
١	٣١	رواتب واجور	٣٤٨٧٥٤٠٥٥
٢	٣٢٢٣	زيوت وشحوم	١٦١١٤٣
٣	٣٢٣	أدوات احتياطية	١٩٣١٩٠٢٦
٤	٣٢٤	مواد تعبئة وتغليف	٣٤٤١٨٠٣
٥	٣٢٥١	لوازم ومهمات	١٦٥٠٠٠٠
٦	٣٢٦١	كساوي	١١٠٠٠
٧	٣٣١٢١١	صيانة مباني صناعية	١٥١٠٠٠٠٠
٨	٣٣٦٩	مصروفات خدمية أخرى	١٧٣٢٤٧٥٠
٩	٣٧٢	اندثار انشاءات وطرق	٣٠٠٠٠٠
١٠	٣٧٣	اندثار الآلات ومعدات	٤٠٧٥٠٩٧
١١	٣٧٥	اندثار عدد وقولب	١٠٠٠٠٠٠٠
١٢	٣٧٦	اندثار اثاث وأجهزة مكتب	٢٥٠٠٠
	--	المجموع	420161876

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على ميزان الكلف التفصيلي

يتضح من الجدول السابق ان اجمالي التكاليف غير المباشرة بلغت (420161876) اربعمائة وعشرين مليون ومئة و واحد وستون الف وثمانمائة وستة وسبعين دينار ، وقد تم اعتبار تكاليف الرواتب والأجور تكاليف غير مباشرة في ضوء متطلبات تقنية المحاسبة عن الإنجاز لعدم وجود علاقة بين الرواتب والأجور وكمية الوحدات المنتجة . وسيتم حساب ساعات المكائن لمعمل (٧) وكما يأتي:

اجمالي ساعات عمل الماكينة الواحدة = (عدد أيام السنة - عدد أيام العطل الرسمية) × ساعات العمل في اليوم الواحد

$$= (٣٦٥ - ١١١ *) \times ٦ = ١٥٢٤ \text{ ساعة}$$

* هناك ٥ أيام في عام ٢٠١٨ خلال أيام زيارة الأربعة لم يقم العمال بتشغيل المكائن

صافي ساعات عمل الماكينة الواحدة = اجمالي ساعات عمل الماكينة الواحدة - الوقت الضائع الطبيعي

$$= ١٥٢٤ - (٣ * ١٢) = ١٤٨٨ \text{ ساعة}$$

* من خلال المعايشة الميدانية للباحثين تبين ان هناك ٣ ساعات توقف صيانة خلال الشهر

و يحتوي المعمل على ثلاثة مكائن تعمل سوية وعليه فان ساعات عمل المكائن الاجمالية للمعمل كما يأتي:

ساعات عمل المكائن = صافي ساعات عمل الماكينة الواحدة * عدد المكائن

$$= ٣ \times ١٤٨٨ = ٤٤٦٤ \text{ ساعة}$$

بعد ان تم تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة وساعات عمل المكائن سيتم تقسيم المعمل الى مجموعة من الأنشطة ويحدد موجه لكل تكلفة ، وكذلك استخراج معدلات التحميل لكل نشاط وكما في الجدول الاتي :

تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف/دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود

جدول (٣) حساب معدلات توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

اسم الحساب	نوع الموجه	تكاليف الحساب	مقدار الموجه	المعدل ***
زيوت وشحوم	ساعات مكائن	١٦١١٤٣	٤٤٦٤	٣٦,٠٩٨٤
أدوات احتياطية	ساعات مكائن	١٩٣١٩٠٢٦	٤٤٦٤	٤٣٢٧,٧٣٨٨
لوازم ومهمات	عدد العمال*	١٦٥٠٠٠٠	*٥٢	٣١٧٣,٧٦٩
صيانة مباني صناعية	مساحة النشاط**	١٥١٠٠٠٠٠	**١٨٠٠	٨٣٨٨,٨٨٨
مصروفات خدمية أخرى	عدد عمال	١٧٣٢٤٧٥٠	٥٢	٣٣٣١٦٨,٢٦٩
اندثار الآلات ومعدات	ساعات مكائن	٤٠٧٥٠٩٧	٤٤٦٤	٩١٢,٨٨٠
اندثار انشاءات وطرق	مساحة النشاط	٣٠٠٠٠٠	١٨٠٠	١٦٦,٦٦٦
اندثار عدد وقوالب	ساعات مكائن	١٠٠٠٠٠٠	٤٤٦٤	٢٢٤٠,١٤٣٤
اندثار اثاث وأجهزة مكتب	عدد عمال	٢٥٠٠٠	٥٢	٤٨٠,٧٦٩

*إدارة مصنع الجلدية

**قام الباحثان بحساب مساحة المعمل

***المعدل = تكاليف الحساب ÷ مقدار الموجه

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

تم اعتماد ساعات المكائن كموجه تكلفة لحساب (الزيوت والشحوم و الأدوات احتياطية و اندثار الآلات ومعدات واندثار العدد والقوالب) ، وقد تم اعتماد عدد العاملين كأساس لتوزيع تكاليف (لوازم ومهمات ومصروفات خدمية أخرى واندثار اثاث وأجهزة مكتب) وقد تم اعتماد مساحة النشاط في توزيع تكاليف (صيانة المباني الصناعية واندثار انشاءات وطرق) ، وقد تم تحديد هذه الموجهات للتكاليف لوجود علاقة وثيقة بين هذه التكاليف والموجه .

ان تم حساب معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة سيتم حساب حصة كل نشاط من هذه التكاليف وفق تقنية التكاليف على أساس الأنشطة وكما يأتي :

١- تكاليف نشاط نقل المواد الأولية من المخازن : والجدول الاتي يوضح التكاليف الخاصة بهذا النشاط:

جدول (٤) تكاليف نشاط نقل المواد الأولية

اسم الحساب	مقدار الموجه*	معدل الموجه	حصة النشاط**
صيانة مباني صناعية	٥٢ م	٨٣٨٨,٨٨٨	٤٣٦٢٢٢,١٧٦
اندثار انشاءات وطرق	٥٢ م	١٦٦,٦٦٦	٨٦٦٦,٦٣٢
المجموع	----	----	٤٤٤٨٨٨,٨٠٨

*قام الباحثان بحساب مساحة النشاط

**حصة النشاط = مقدار الموجه × معدل الموجه

المصدر : اعداد الباحثان

يتضح من الجدول السابق ان تكاليف النشاط تتضمن تكاليف صيانة مباني صناعية واندثار انشاءات وطرق وذلك لكون هذا النشاط لا يحتوي على عاملين يختصون بهذا النشاط ، حيث يقوم عمال أنشطة الانتاج بنقل احتياجاتهم من المواد الأولية من المخازن الى المعمل وبلغت تكاليفه (٤٤٤٨٨٨,٨٠٨) اربعمائة وأربعة واربعون الف وثمانمائة وثمانية وثمانين دينار وثمانمائة وثمانية فلس.

٢- تكاليف نشاط الفصال : حيث يمثل ثاني أنشطة المعمل ويضمن (٣) عمال والجدول التالي يوضح تكاليف هذا النشاط وكما يأتي :

تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف/دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود

جدول (٥) تكاليف نشاط الفصال

اسم الحساب	مقدار الموجه*	معدل الموجه	حصة النشاط**
رواتب واجور	---	---	٢١٦٧٢.٠٠٠
زيوت وشحوم	١٤٨٨	٣٦,٠٩٨٤	٥٣٧١٤,٤١٩٢
أدوات احتياطية	١٤٨٨	٤٣٢٧,٧٣٨٨	٦٤٣٩٦٧٥,٣٣٤٤
لوازم ومهمات	٣	٣١٧٣٠,٧٦٩	٩٥١٩٢,٣٠٧
صيانة مباني صناعية	١٤٤	٨٣٨٨,٨٨٨٨	١٢.٧٩٩٩,٩٨٧٢
مصروفات خدمية أخرى	٣	٣٣٣١٦٨,٢٦٩	٩٩٩٥٠.٤,٨٠٧
اندثار الآلات ومعدات	١٤٨٨	٩١٢,٨٨٠	١٣٥٨٣٦٥,٤٤
اندثار انشاءات وطرق	١٤٤	١٦٦,٦٦٦٦	٢٣٩٩٩,٩٩٠٤
اندثار عدد وقوالب	١٤٨٨	٢٢٤٠,١٤٣٤	٣٣٣٣٣٣٣,٣٧٩٢
اندثار اثاث وأجهزة مكتب	٣	٤٨٠,٧٦٩	١٤٤٢,٣٠٧
المجموع	---	---	٣٥١٨٥١٦٤,٩٧١

*قام الباحثان بحساب مساحة النشاط وتحديد عدد العمال الخاصين بالنشاط

**حصة النشاط = مقدار الموجه × معدل الموجه

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

من الجدول أعلاه يتبين ان الرواتب والأجور والخاصة بالنشاط تم تحديدها من كشف الرواتب الخاص بالمعمل وتحميلها على النشاط مباشرة ، وقد تم اعتماد ساعات عمل مكينة الفصال والبالغ (١٤٨٨) ساعة كمقدار لموجه تكلفة (زيوت وشحوم ، أدوات احتياطية ، اندثار الآلات ومعدات ، واندثار عدد وقوالب) وكذلك اعتماد عدد العمال البالغ (٣) عمال كموجه لتكلفة (لوازم ومهمات ، مصروفات خدمية أخرى ، واندثار اثاث واجزة مكتب) واعتماد المساحة لحساب تكاليف (صيانة مباني صناعية و اندثار انشاءات وطرق) وبذلك بلغت اجمالي تكاليف الفصال (٣٥١٨٥١٦٤,٩٧١) خمسة وثلاثين مليون ومئة وخمسة وثمانين الف ومئة وأربعة وستون دينار .

٣- نشاط الخياطة : ويعتبر هذا النشاط من اهم الأنشطة و يبلغ عدد العمال في هذا النشاط (٩) عمال والجدول الاتي يوضح تكاليف هذا النشاط وفق تقنية التكاليف على أساس الأنشطة :

جدول (٦) تكاليف نشاط الخياطة

اسم الحساب	مقدار الموجه*	معدل الموجه	حصة النشاط**
رواتب واجور	---	---	٤٤٠٨٥.٠٠٠
زيوت وشحوم	١٤١٦	٣٦,٠٩٨٤	٥١١١٥,٣٣٤٤
أدوات احتياطية	١٤١٦	٤٣٢٧,٧٣٨٨	٦١٢٨٠٧٨,١٤٠٨
لوازم ومهمات	٩	٣١٧٣٠,٧٦٩	٢٨٥٥٧٦,٩٢١
صيانة مباني صناعية	٢٧٠	٨٣٨٨,٨٨٨٨	٢٢٦٤٩٩٩,٩٧٦
مصروفات خدمية أخرى	٩	٣٣٣١٦٨,٢٦٩	٢٩٩٨٥١٤,٤٢١
اندثار الآلات ومعدات	١٤١٦	٩١٢,٨٨٠	١٢٩٢٦٣٨,٠٨
اندثار انشاءات وطرق	٢٧٠	١٦٦,٦٦٦٦	٤٤٩٩٩,٩٨٢
اندثار عدد وقوالب	١٤١٦	٢٢٤٠,١٤٣٤	٣١٧٢٠.٤٣,٠٥٤٤
اندثار اثاث وأجهزة مكتب	٩	٤٨٠,٧٦٩	٤٣٢٦,٩٢١
المجموع	---	---	60327293

*قام الباحثان بحساب مساحة النشاط وتحديد عدد العمال الخاصين بالنشاط

**حصة النشاط = مقدار الموجه × معدل الموجه

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

يتبين من الجدول السابق ان اجمالي تكاليف نشاط الخياطة بلغت (60327293) ستون مليون وثلاثمائة وسبعة وعشرين الف ومئتان وثلاثة وتسعون دينار ، حيث بلغت اجمالي ساعات المكنات الخاصة بهذا النشاط (١٤١٦) ساعة وان المساحة الخاصة بهذا النشاط تبلغ (٢٧٠) متر ، وان اجمالي الرواتب والأجور الخاصة بهذا النشاط تبلغ (٤٤٠٨٥٠٠٠) أربعة واربعون مليون وخمسة وثمانين الف دينار وهي تمثل رواتب واجور (٩) من العاملين تم استخراجها من خلال كشف الرواتب الخاص بالمعمل .

تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف/دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود

٤- **نشاط الجر** : ويعتبر من اهم الأنشطة في المعمل حيث يعتمد بشكل كبير على النشاط البشري بالإضافة الى وجود الآلات حيث يبلغ عدد العمال في هذا النشاط (٢٣) عامل والجدول الاتي يوضح التكاليف الخاصة بهذا النشاط :

جدول (٧) تكاليف نشاط الجر

اسم الحساب	مقدار الموجه*	معدل الموجه	حصة النشاط**
رواتب واجور	---	---	١٣٨٥٧٣.٠٠٠
كسايوي	---	---	١١.٠٠٠
زيوت وشحوم	١٣٤٤	٣٦,٠٩٨٤	٤٨٥١٦,٢٤٩٦
أدوات احتياطية	١٣٤٤	٤٣٢٧,٧٣٨٨	٥٨١٦٤٨٠,٩٤٧٢
لوازم ومهمات	٢٣	٣١٧٣٠,٧٦٩	٧٢٩٨٠,٧,٦٨٧
صيانة مباني صناعية	٦٢٥	٨٣٨٨,٨٨٨٨	٥٢٤٣,٥٥,٥
مصروفات خدمية أخرى	٢٣	٣٣٣١٦٨,٢٦٩	٧٦٦٢٨٧٠,١٨٧
اندثار الآلات ومعدات	١٣٤٤	٩١٢,٨٨٠	١٢٢٦٩١,٠٧٢
اندثار انشاءات وطرق	٦٢٥	١٦٦,٦٦٦٦	١٠٤١٦٦,٦٢٥
اندثار عدد وقالب	١٣٤٤	٢٢٤٠,١٤٣٤	٣٠١٠٧٥٢,٧٢٩٦
اندثار اثاث وأجهزة مكتب	٢٣	٤٨٠,٧٦٩	١١٠٥٧,٦٨٧
المجموع	---	---	١٦٢٤٣٧٦١٨,٣٣١

*قام الباحثان بحساب مساحة النشاط وتحديد عدد العمال الخاصين بالنشاط

**حصة النشاط= مقدار الموجه × معدل الموجه

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

بلغت اجمالي ساعات المكائن الخاصة بهذا النشاط (١٣٤٤) ساعة حيث تتوقف المكائن يومين في بداية كل شهر وذلك لانتظار تجهيز الانتاج في المراحل السابقة ، وتم اعتبار تكاليف الكسايوي خاصة بهذا النشاط وذلك لعدم وجود حاجة فعلية لها في الأنشطة الأخرى ، وان اجمالي المساحة الخاصة بهذا النشاط تبلغ (٦٢٥) متر ، ومما سبق يتبين ان اجمالي تكاليف هذا النشاط طبقاً لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة تبلغ (١٦٢٤٣٧٦١٨,٣٣١) مئة واثنين وستون مليون واربعمائة وسبعة وثلاثين الف وستمائة وثمانية عشر دينار .

٥- **نشاط فحص جودة المنتج (ISO)** : بما ان الشركة تطبق معايير الـ (ISO) فقد تم تخصيص هذا النشاط من اجل فحص المنتج النهائي لضمان تطابقه مع معايير الـ (ISO) حيث يوضح الجدول الاتي التكاليف الخاصة بنشاط الفحص وكما يأتي :

جدول (٨) تكاليف نشاط فحص جودة المنتج

اسم الحساب	مقدار الموجه*	معدل الموجه	حصة النشاط**
رواتب واجور	---	---	٨٨٥.٠٠٠
لوازم ومهمات	١	٣١٧٣٠,٧٦٩	٣١٧٣٠,٧٦٩
صيانة مباني صناعية	١٢	٨٣٨٨,٨٨٨٨	١٠٠٦٦٦,٦٦٥٦
مصروفات خدمية أخرى	١	٣٣٣١٦٨,٢٦٩	٣٣٣١٦٨,٢٦٩
اندثار انشاءات وطرق	١٢	١٦٦,٦٦٦٦	١٩٩٩,٩٩٩٢
اندثار اثاث وأجهزة مكتب	١	٤٨٠,٧٦٩	٤٨٠,٧٦٩
المجموع	---	---	9318046.4718

*قام الباحثان بحساب مساحة النشاط وتحديد عدد العمال الخاصين بالنشاط

**حصة النشاط= مقدار الموجه × معدل الموجه

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

يتبين من الجدول السابق ان اجمالي الرواتب والأجور الخاصة بالنشاط تبلغ (٨٨٥.٠٠٠) ثمانية ملايين وثمانمائة وخمسون الف دينار وهي تمثل رواتب واجور عامل واحد لكون النشاط لا يحتوي غير هذا العامل ، وان المساحة المخصصة لهذا النشاط تمثل (١٢) متر فقط ، حيث بلغت اجمالي تكاليف هذا النشاط (9318046.4718) تسعة ملايين وثلاثمائة وثمانية عشر الف وستة واربعين دينار .

٦- **نشاط التعبئة والتغليف** : ويقوم هذا النشاط بتعبئة وتغليف المنتج النهائي قبل تحويله الى المخازن والجدول الاتي يوضح تكاليف هذا النشاط :

جدول (٩) تكاليف نشاط التعبئة والتغليف

اسم الحساب	مقدار الموجه*	معدل الموجه	حصة النشاط**
رواتب واجور	---	---	٦٣٥١٠٠٠
مواد تعبئة وتغليف	---	---	٣٤٤١٨٠٣
لوازم ومهمات	١	٣١٧٣٠,٧٦٩	٣١٧٣٠,٧٦٩
صيانة مباني صناعية	٢٥	٨٣٨٨,٨٨٨٨	٢٠٩٧٢٢,٢٢
مصروفات خدمية أخرى	١	٣٣٣١٦٨,٢٦٩	٣٣٣١٦٨,٢٦٩
اندثار انشاءات وطرق	٢٥	١٦٦,٦٦٦٦	٤١٦٦,٦٦٥
اندثار اثاث وأجهزة مكتب	١	٤٨٠,٧٦٩	٤٨٠,٧٦٩
المجموع	---	---	١٠٣٧٢٠٧١,٦٩٢

*قام الباحثان بحساب مساحة النشاط وتحديد عدد العمال الخاصين بالنشاط

**حصة النشاط = مقدار الموجه × معدل الموجه

المصدر : اعداد الباحثان

بلغت اجمالي تكاليف هذا النشاط (١٠٣٧٢٠٧١,٦٩٢) عشر ملايين وثلاثمائة واثنين وسبعون الف و واحد وسبعون دينار ، حيث يحتوي هذا النشاط علي عامل واحد ولا يحتوي على أي الآلات ومعدات وان المساحة المخصصة لهذا النشاط (٢٥) متر ، اما تكاليف مواد التعبئة والتغليف فهي تكاليف تخص هذا النشاط فقط .

٧- **نشاط نقل الانتاج التام** : حيث يتم في هذا النشاط نقل المنتج النهائي بعد تعبئته وتغليفه الى مخازن الانتاج التام ويوضح الجدول الاتي تكاليف هذا النشاط وكما يأتي :

جدول (١٠) تكاليف نشاط نقل الانتاج التام

اسم الحساب	مقدار الموجه*	معدل الموجه	حصة النشاط**
رواتب واجور	---	---	٤٨٩٣٠٠٠
لوازم ومهمات	٢	٣١٧٣٠,٧٦٩	٦٣٤٦١,٥٣٨
مصروفات خدمية أخرى	٢	٣٣٣١٦٨,٢٦٩	٦٦٦٣٦,٥٣٨
اندثار اثاث وأجهزة مكتب	٢	٤٨٠,٧٦٩	٩٦١,٥٣٨
المجموع	---	---	56237٥٩,٦١٤

*قام الباحثان بتحديد عدد العمال الخاصين بالنشاط

**حصة النشاط = مقدار الموجه × معدل الموجه

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

من الجدول السابق يتضح ان اجمالي تكاليف الرواتب والأجور الخاصة بهذا النشاط تبلغ (٤٨٩٣٠٠٠) أربعة ملايين وثمانمائة وثلاث و تسعون الف دينار وهي تمثل رواتب واجور اثنين من العاملين ، ولا يحتوي النشاط على الآلات ومعدات ولا يوجد أي مساحة مخصصة لهذا النشاط ، وعليه فان اجمالي تكاليف هذا النشاط تبلغ (٥٦٢٣٧٥٩,٦١٤) خمسة ملايين وستمائة وثلاث وعشرين الف وسبعمائة وتسعة وخمسين دينار .بعد ان تم حساب تكاليف كل نشاط من أنشطة المعمل سنقوم في الخطوة الاتية بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات المستفيدة من تلك الأنشطة وذلك عن طريق موجبات الأنشطة الخاصة بالمنتجات .

والجدول الاتي يوضح ساعات العمل الفعلية لكل نشاط من أنشطة الانتاج :

جدول (١١) ساعات العمل الفعلية لنشاط الإنتاج

رمز المنتج	اسم المنتج	وقت الفصال ساعة	وقت الخياطة ساعة	وقت الجرساعة
٧٠٢١٨	حذاء رجالي ١	٨,٤٥	٤٥,١١٦٦٧	٢١,٢٨
٧٧٠٩٤	حذاء رجالي ٢	١٠٦,١٧٥	٤١٣,٢٨٣٣	١٩١,٨
٧٦٠١٢	بسطال صحراوي	٨٢,٣٢٥	٦٩٤,٩٨٣٤	٢٤٤,٧٥
٦٦٠٢٢	حذاء رياضي رجالي	-----	-----	١٥,٦٨٧٥
	المجموع ساعة	١٩٦,٩٥	١١٥٣,٣٨٣٣	٤٧٣,٥١٧٥

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

من الجدول السابق يتبين ان منتج (الحذاء الرياضي) لا يحتاج الى وقت فصال و خياطة لان الشركة تقوم بشراء الجزء العلوي من المنتج (البستانية) جاهزة من السوق مما يستوجب عدم مرور المنتج في نشاط الفصال والخياطة ، وان هذا الوقت من الساعات الظاهرة في الجدول اعلاه تمثل اجمالي عدد الساعات الكلية لأجمالي عدد الوحدات المنتجة من كل نوع من انواع المنتجات . بعد ان تم تحديد ساعات العمل الفعلية لكل منتج سوف نحتسب عدد دفعات الانتاج التام وكذلك عدد دفعات المواد الاولية وكما يأتي:

دفعات الانتاج التام

دفعات الانتاج التام لكل منتج = عدد الوحدات المنتجة الكلية ÷ عدد الوحدات في كل دفعة

دفعات الانتاج التام لمنتج الحذاء الرجالي ١ = $114 \div 20 = 5,7$ دفعة

دفعات الانتاج التام لمنتج الحذاء الرجالي ٢ = $1370 \div 20 = 68,5$ دفعة

دفعات الانتاج التام لمنتج البسطال الصحراوي = $890 \div 20 = 44,5$ دفعة

دفعات الانتاج التام لمنتج الحذاء الرياضي = $75 \div 20 = 3,75$ دفعة

اجمالي عدد الدفعات من الانتاج التام = $(3,75 + 44,5 + 68,5 + 5,7) = 122,45$ دفعة

* ان ادارة المعمل يعتبر كل ٢٠ زوج دفعة

** قسم المالية اشعبة التكاليف

حيث ان دفعات المواد الولية من المخازن الى الانتاج كانت بمعدل دفعة واحدة يومياً و سيتم اعتماد عدد دفعات الانتاج التام كأساس في حساب دفعات المواد الاولية نسبة جزء الى الكل وكما يأتي :

اجمالي عدد دفعات المواد الاولية = عدد الدفعات في كل يوم × عدد ايام الدوام الفعلي خلال السنة

$$= 254 \times 1 = 254 \text{ دفعة}$$

حصة منتج الحذاء الرجالي ١ من دفعات المواد الاولية = $(122,45 \div 5,7) \times 254 = 11,824$

حصة منتج الحذاء الرجالي ٢ من دفعات المواد الاولية = $(122,45 \div 68,5) \times 254 = 142,09$

حصة منتج البسطال الصحراوي من دفعات المواد الاولية = $(122,45 \div 44,5) \times 254 = 92,307$

حصة منتج الحذاء الرياضي من دفعات المواد الاولية = $(122,45 \div 3,75) \times 254 = 7,779$

بعد ان تم حساب الوقت الفعلي لكل منتج من نشاط الفصال والخياطة والجر وكذلك حساب عدد دفعات المواد الاولية ودفعات الانتاج التام لكل منتج من منتجات المعمل سنقوم بحساب معدل توزيع تكاليف الانشطة على المنتجات المستفيدة منها وكما في الجدول :

جدول (١٢) حساب معدلات توزيع تكاليف الانشطة على المنتجات

النشاط	نوع الموجه	تكاليف النشاط	مقدار الموجه	المعدل **
نقل المواد الاولية	عدد دفعات المواد الاولية	٤٤٤٨٨٨,٨٠٨	٢٥٤	١٧٥١,٥٣٠٧
الفصال	ساعات عمل الافراد	٣٥١٨٥١٦٤,٩٧١	*١٩٦,٩٥	١٧٨٦٥٠,٢٤١
الخياطة	ساعات عمل الافراد	٦٠٣٢٧٢٩٣	*١١٥٣,٣٨٣٣	٥٢٣٠٤,٦٣٥٤١
الجر	ساعات عمل الافراد	١٦٢٤٣٧٦١٨,٣٣١	*٤٧٣,٥١٧٥	٣٤٣٠٤٤,٥٩٣٦
فحص المنتج	عدد دفعات الانتاج التام	٩٣١٨٠٤٦,٤٧١٨	١٢٢,٤٥	٧٦٠٩٦,٧٤٥٣٨

تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف/دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود

التعبئة والتغليف	عدد دفعات الانتاج التام	١٠٣٧٢٠٧١,٦٩٢	١٢٢,٤٥	٨٤٧٠٤,٥٤٦٢٨
نقل الانتاج التام الى المخازن	عدد دفعات الانتاج التام	٥٦٢٣٧٥٩,٦١٤	١٢٢,٤٥	٤٥٩٢٦,٩٨٧٤٦

*جدول (١١)

**المعدل = تكاليف النشاط ÷ مقدار الموجه

المصدر : اعداد الباحثان

لقد تم اعتماد عدد دفعات المواد الاولية كموجه لتكاليف نشاط نقل المواد الاولية ، وساعات عمل الافراد كموجه لتكاليف نشاط (الفصال ، الخياطة ، الجر) ، وعدد دفعات الانتاج التام كموجه لتكاليف نشاط (فحص المنتج، التعبئة والتغليف، نقل الانتاج التام الى المخازن) ولقد تم اعتماد هذه الموجهات لتكاليف الانشطة لوجود علاقة وثيقة بين الموجهات والانشطة . بعد ان تم تحديد معدلات توزيع تكاليف الانشطة على المنتجات سيتم هنا حساب حصة كل منتج من تكاليف كل نشاط من أنشطة المعمل وكما يأتي :

١- حصة منتج الحذاء الرجالي ١ (٧٠٢١٨) من تكاليف الانشطة : الجدول الاتي يوضح حصة منتج الحذاء الرجالي ١ من تكاليف الانشطة :

جدول (١٣) حصة الحذاء الرجالي ١ من تكاليف الانشطة

الانشطة	مقدار الموجه*	معدل التوزيع	حصة المنتج من تكاليف النشاط**
نقل المواد الاولية	١١,٨٢٤	١٧٥١,٥٣٠٧	٢٠٧١٠,٠٩٩
الفصال	٨,٤٥	١٧٨٦٥٠,٢٤١	١٥٠٩٥٩٤,٥٣٦
الخياطة	٤٥,١١٦٦٧	٥٢٣٠٤,٦٣٥٤١	٢٣٥٩٨١٠,٩٧٥
الجر	٢١,٢٨	٣٤٣٠٤٤,٥٩٣٦	٧٢٩٩٩٨٨,٩٥٢
فحص المنتج	٥,٧	٧٦٠٩٦,٧٤٥٣٨	٤٣٣٧٥١,٤٤٨٧
التعبئة والتغليف	٥,٧	٨٤٧٠٤,٥٤٦٢٨	٤٨٢٨١٥,٩١٣٨
نقل الانتاج التام الى المخازن	٥,٧	٤٥٩٢٦,٩٨٧٤٦	٢٦١٧٨٣,٨٢٨٥
المجموع			١٢٣٦٨٤٥٥,٧٥

*الصفحات (١٨ - ١٩)

**حصة المنتج من تكاليف النشاط = مقدار الموجه × معدل التوزيع

المصدر : اعداد الباحثان

من الجدول السابق يتبين ان اجمالي التكاليف غير المباشرة لمنتج الحذاء الرجالي ١ بلغت (١٢٣٦٨٤٥٥,٧٥) اثنا عشر مليون وثلاثمائة وثمانية وستون الف واربعمائة وخمسة وخمسين دينار .

٢- حصة منتج الحذاء الرجالي ٢ (٧٠٢١٨) من تكاليف الانشطة : الجدول الاتي يوضح حصة منتج الحذاء الرجالي ٢ من تكاليف الانشطة :

جدول (١٤) حصة الحذاء الرجالي ٢ من تكاليف الانشطة

الانشطة	مقدار الموجه*	معدل التوزيع	حصة المنتج من تكاليف النشاط**
نقل المواد الاولية	١٤٢,٠٩	١٧٥١,٥٣٠٧	248874.9972
الفصال	١٠٦,١٧٥	١٧٨٦٥٠,٢٤١	18968189.34
الخياطة	٤١٣,٢٨٣٣	٥٢٣٠٤,٦٣٥٤١	21616632.33
الجر	١٩١,٨	٣٤٣٠٤٤,٥٩٣٦	65795953.05
فحص المنتج	٦٨,٥	٧٦٠٩٦,٧٤٥٣٨	5212627.059
التعبئة والتغليف	٦٨,٥	٨٤٧٠٤,٥٤٦٢٨	5802261.42
نقل الانتاج التام الى المخازن	٦٨,٥	٤٥٩٢٦,٩٨٧٤٦	3145998.641
المجموع			120790536.8

*الصفحات (١٨ - ١٩)

**حصة المنتج من تكاليف النشاط = مقدار الموجه × معدل التوزيع

المصدر : اعداد الباحثان

وبيين الجدول السابق ان التكاليف غير المباشرة لمنتج الحذاء الرجالي ٢ بلغت (120790536.8) مئة وعشرين مليون وسبعمائة وتسعين الف وخمسمائة وستة وثلاثين دينار .

٣ - حصة منتج البسطال الصحراوي (٧٦٠١٢) من تكاليف الانشطة : الجدول الاتي يوضح حصة منتج الحذاء الرجالي ٢ من تكاليف الانشطة :

جدول (١٥) حصة البسطال الصحراوي من تكاليف الانشطة

الانشطة	مقدار الموجه*	معدل التوزيع	حصة المنتج من تكاليف النشاط**
نقل المواد الاولية	٩٢,٣٠٧	١٧٥١,٥٣٠٧	161678.5443
الفصال	٨٢,٣٢٥	١٧٨٦٥٠,٢٤١	14707381.09
الخيطة	٦٩٤,٩٨٣٤	٥٢٣٠٤,٦٣٥٤١	36350853.35
الجر	٢٤٤,٧٥	٣٤٣٠٤٤,٥٩٣٦	83960164.28
فحص المنتج	٤٤,٥	٧٦٠٩٦,٧٤٥٣٨	3386305.169
التعبئة والتغليف	٤٤,٥	٨٤٧٠٤,٥٤٦٢٨	3769352.309
نقل الانتاج التام الى المخازن	٤٤,٥	٤٥٩٢٦,٩٨٧٤٦	2043750.942
المجموع			144379485.7

*الصفحات (١٨ - ١٩)

**حصة المنتج من تكاليف النشاط = مقدار الموجه × معدل التوزيع

المصدر : اعداد الباحثان

وبيين الجدول السابق ان التكاليف غير المباشرة لمنتج البسطال الصحراوي بلغت (144379485.7) مئة واربعة واربعون مليون وثلاثمائة وتسعة وسبعين الف واربع مائة وخمسة وثمانون دينار .

٤ - حصة منتج الحذاء الرياضي من تكاليف الانشطة : الجدول الاتي يوضح حصة منتج الحذاء الرياضي من تكاليف الانشطة :

جدول (١٦) حصة الحذاء الرياضي الرجالي من تكاليف الانشطة

الانشطة	مقدار الموجه*	معدل التوزيع	حصة المنتج من تكاليف النشاط**
نقل المواد الاولية	٧,٧٧٨	١٧٥١,٥٣٠٧	13623.40578
الجر	١٥,٦٨٧٥	٣٤٣٠٤٤,٥٩٣٦	5381512.062
فحص المنتج	٣,٧٥	٧٦٠٩٦,٧٤٥٣٨	285362.7952
التعبئة والتغليف	٣,٧٥	٨٤٧٠٤,٥٤٦٢٨	317642.0486
نقل الانتاج التام الى المخازن	٣,٧٥	٤٥٩٢٦,٩٨٧٤٦	172226.203
المجموع			6170366.515

*الصفحات (١٨ - ١٩)

**حصة المنتج من تكاليف النشاط = مقدار الموجه × معدل التوزيع

المصدر : اعداد الباحثان

حيث يوضح الجدول السابق ان هذا المنتج لا يحمل بتكاليف كل من نشاط (الفصال، الخيطة) لان الجزء العلوي من الحذاء تقوم الشركة بشراؤه ولذلك لا يحتاج المنتج بالمرور بهذه الانشطة كما و ان التكاليف غير المباشرة لمنتج الحذاء الرياضي الرجالي بلغت (6170366.515) ستة ملايين ومئة وسبعين الف وثلاثمائة وستة وستون دينار. ويمكن معرفة قيمة التكاليف غير المباشرة لمعمل

رقم (٧) بعد تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة من خلال جمع تكاليف المنتجات ويوضح ذلك الجدول الاتي:

جدول (١٧) التكاليف غير المباشرة لمعمل (٧) بعد استخدام تقنية التكاليف على أساس الأنشطة

اسم المنتج	التكاليف غير المباشرة
الحذاء الرجالي ١	١٢٣٦٨٤٥٥,٧٥
الحذاء الرجالي ٢	120790536.8
البسطال الصحراوي	144379485.7
الحذاء الرياضي الرجالي	6170366.515
المجموع	283708845

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على الجداول من (١٣) الى (١٦)

يتضح من الجدول السابق ان التكاليف الصناعية غير المباشرة لمعمل (٧) بعد استخدام تقنية التكاليف على أساس الأنشطة بلغت (283708844.8) مئتان وثلاثة وثمانين مليون وسبعمائة وثمانية الف وثمانمائة وأربعة واربعون دينار ، حيث انخفضت التكاليف غير المباشرة بمقدار (١٣٦٤٥٣٠٣١) مئة وستة وثلاثين مليون واربعمئة وثلاثة وخمسين الف و واحد وثلاثين دينار بفضل تقنية (ABC)، حيث ان هذه التكاليف لا تخص معمل (٧) وان تحميلها على المعمل غير عادل .

لذا فإن تقنية (ABC) كشفت للإدارة عن تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمعمل وبذلك توجه أنظار الإدارة في دراسة تكاليف هذه الأنشطة و محاولة توجيهها في أنشطة ومنتجات أخرى تستهلكها او حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة من خلال (ABM) وبالتالي تخفيض التكاليف، لذا فإنه تقنية (ABC) ساهمت في ترشيد قرار الإدارة من خلال إما بتجاه الاستغلال الصحيح للموارد في أنشطة ومنتجات أخرى للشركة وبالتالي ترشيد التكاليف أو باتجاه حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكاليف.

المبحث الرابع/الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- ١- ان تقنية (ABC) تتلافى الكثير من مشاكل أنظمة التكاليف التقليدية حيث تحقق قياساً أكثر عدالة للتكاليف غير المباشرة وتوفر معلومات مفصلة من خلال ربط التكاليف بمسببات حدوثها.
- ٢- ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ABC بما تحققة من توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة وتوفر المعلومات المهمة على مستوى كل نشاط من الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية تعد ملائمة لإدارة الوحدة بسبب اختلاف الأنشطة و حاجة الإدارة الى قياس نتيجة كل نشاط بصورة مستقلة.
- ٣- ان تقنية ABC توفر معلومات لتقنية ABM تمكنها من تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون
- ٤- إن اعتماد تقنية (ABC) في توزيع التكاليف غير المباشرة للمعمل على أساس أنشطة المعمل والمتمثلة في سبعة أنشطة (نقل المواد الأولية من المخازن، الفصال، الخياطة، الجر، فحص الجودة، التعبئة والتغليف، نقل الإنتاج التام الى المخازن) ادى إلى توزيع أكثر عدالة للكلف غير المباشرة وأسهم في تخفيض تكاليف التشغيل بمقدار (١٣٦٤٥٣٠٣١) مئة وستة وثلاثين مليون واربعمئة وثلاثة وخمسين الف و واحد وثلاثين دينار حيث ان هذه التكاليف ليس لها صلة بالمعمل مع مراعات المستوى المطلوب من الجودة وتعظيم مستوى منفعة الزبون.

ثانياً: التوصيات

- ١- سعي الشركات الصناعية العراقية بشكل عام والشركة العامة لصناعة النسيج والجلود بشكل خاص الى تطبيق التقنيات والأساليب الحديثة والتي تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة للارتقاء بأدائها مثل تقنية التكاليف على أساس الأنشطة.
- ٢- قيام إدارة الشركة بدراسة أسباب الارتفاع في التكاليف والسعي لتخفيضها من خلال الاستعمال الأمثل للموارد ومنع الهدر بهدف تعظيم الإنجاز.
- ٣- اجراء مناقصات لتوريد المواد الأولية والمساعدة بأسعار منخفضة وبجودة عالية من خلال موردين معتمدين مع ضرورة متابعة أسعار تلك المواد لأنها في تغير مستمر .

المصادر

أولاً: المصادر العربية

١- الوثائق والتقارير الرسمية

- ١- الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود مصنع الجلدية السجلات المحاسبية الكفوية والاحصائية وسجلات الراتب والأجور لسنة ٢٠١٨.
- ٢- الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود مصنع الجلدية بيانات شعبة التخطيط المتعلقة بالوقت في معمل (٧)
- ٣- جريدة الوقائع العراقية العدد (٤٤٤٧) لسنة ٢٠١٧.

ب- الكتب

- ١- ابو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية، الطبعة الثانية، الأردن/ عمان / دار وائل للنشر، ٢٠١٠.
- ٢- الجبوري، نصيف جاسم "محاسبة التكاليف المتقدمة" جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، مكتبة المنهج: ٢٠١٥.
- ٣- عبود، سالم محمد، يعقوب، فيحاء عبدالله "الاتجاهات الحديثة في تقنيات التكاليف" جامعة بغداد، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية، بغداد، العراق: ٢٠١٤.

ج- الرسائل والأطاريح

- ١- الوائلي، علي عباس حسين "دور تحديد التكاليف على اساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية" دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات
١ معمل بابل، رسالة ماجستير غير منشورة في الجامعة المستنصرية، كلية الادارة والاقتصاد، بغداد، ٢٠٠٥.

ثانياً: المصادر الأجنبية

١—BOOKS

- a- Blocher, Edwad J., Stout, David E., Cokins, Gary, " **Cost Management : A Strategic Emphasis**" 5th ed., McGraw-Hill Co., 2010.
- b- Drury, C. "**Management and Cost Accounting**", 10th Ed: Thomson, London, United Kingdom, 2018.
- c- Garrison, Ray & Noreen, Eric, & Brewer, Peter C. " **Managerial Accounting**", 16th ed., McGraw Hill Inc.,USA, 2018.
- d- Horngren, Charles T., Datar, Srikant M.,& Rajan, Madhav V., "**Cost Accounting A Managerial Emphasis**", Fifteenth Edition, by Pearson Education, USA, 2016.