

اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة)

م.م. لبنى هاشم نعمان العاني

د. كمال احمد يوسف

المعهد التقني الانبار / الجامعة التقنية الوسطى

كلية التجارة / جامعة النيلين

المقدمة :

نتيجة للتقدم العلمي والتكنولوجي الذي شهده العصر الحالي ازداد دور المعلومات المالية والمحاسبية حيث أصبحت من المدخلات الإستراتيجية للشركات والتي على أساسها تتخذ العديد من القرارات الإدارية والإستراتيجية ، ولكي تكون المعلومات المالية والمحاسبية فعالة ومفيدة يجب ان تتوفر فيها مجموعة من الخصائص النوعية كالملائمة والموثوقية لكي تؤدي الدور المنوط بها ، وهذا لن يتوفر الا بوجود نظام متطور يمكن الاعتماد عليه في توفير المعلومات المالية والمحاسبية . ، ومن اهم الانظمة التي قدمت لتحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكاليف هو نظام التكاليف على اساس الانشطة من خلال اعتبار الأنشطة هي التي تسبب التكاليف بدلا من الاعتماد على حجم الإنتاج لتخصيص التكاليف غير المباشرة .
ونظرا لأهمية استخدام نظام التكاليف على اساس الأنشطة ولافتقار الشركات العراقية لمثل هذه النظم التي تساعدها على التحديد الدقيق لتكلفة منتجاتها وتوفير معلومات ملائمة وموثوقة لاتخاذ القرارات الرشيدة ظهرت الحاجة للقيام بهذا البحث .

مشكلة البحث

تتبع مشكلة البحث من عدم إدراك الشركات لأهمية تطبيق نظم تكاليف حديثة كنظام التكاليف على اساس الانشطة لقدرته على تزويد الادارة بمعلومات ملائمة وذات مصداقية تستطيع من خلالها اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق اهداف الشركة في الاستمرارية والبقاء . وبذلك يمكن حصر عناصر المشكلة في البحث عن إجابة التساؤلات التالية :

١. هل يوفر نظام التكاليف على اساس الانشطة معلومات ملائمة تساعد على اتخاذ

القرارات الرشيدة ؟

٢. هل يوفر نظام التكاليف على اساس الانشطة معلومات موثوقة تتميز بالصدق

والموضوعية ويمكن الاعتماد عليها كقاعدة بيانات متاحة للجميع ؟

فرضيات البحث

انطلاقا من المشكلة المطروحة في هذه الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية :



١. لا يوفر نظام التكاليف على اساس الانشطة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة .
٢. لا يوفر نظام التكاليف على اساس الانشطة معلومات موثوقة تساعد في بناء قاعدة بيانات متاحة للمستفيدين.

أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من الدور الذي تلعبه جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية والإستراتيجية وخاصة في ظل وجود أنظمة كلفوية متعددة وخاصة بعد ظهور نظام التكاليف على اساس الانشطة وتوجه الشركات نحو تطبيقه لذا اصبح من الضروري توضيح مدى قدرته على توفير المعلومات المحاسبية وأثره على تحسين جودة هذه المعلومات .

هدف البحث

يهدف البحث الى ما يلي :

١. التعريف بمفهوم وأهمية نظام التكاليف على اساس الانشطة .
٢. توضيح اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
٣. محاولة تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة على احدى الشركات الصناعية وإجراء مقارنة بين نتائج النظام المطبق حالياً في الشركة ونظام التكاليف على اساس الأنشطة .

منهجية البحث

اعتمد هذا البحث في إطاره النظري على مجموعة من الكتب والدوريات العربية والأجنبية المختصة بالموضوع . اما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة على احدى الشركات الصناعية ، بعد ان تمت دراسة سير العملية الانتاجية والأنشطة الانتاجية والخدمية ومقابلة المسؤولين المعنيين بالموضوع وجمع البيانات الضرورية من سجلات الشركة .

ثانياً : الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع نظام التكاليف على اساس الانشطة ، وسيعرض الباحثان بعض من تلك الدراسات علي النحو التالي:

١. دراسة : مجدي محمد سامي ، ٢٠١٠

هدفت هذه الدراسة الى التوصل الى مدى فعالية نظام ABC كنظام للمعلومات الكلفوية مع التركيز على الوظيفة الرقابية ، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها :

أ. يوفر النظام المعلومات غير المالية عن الأنشطة ومقاييس الأداء التي تساعد على تحسين وتطوير الأداء .

ب. يوفر المعلومات المالية (الكفوية) الدقيقة لوضع الاستراتيجيات اللازمة .

ت. يعتبر هذا النظام من أكثر أنظمة التكاليف ملائمة لترشيد القرارات الادارية الداخلية والخارجية لما يوفره من معلومات مالية وغير مالية .

وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق النظام لما له من فوائد ومزايا عديدة مقارنة بالنظام التقليدي .

٢. دراسة : عماد الدين محمد إبراهيم زيان ، ٢٠١١

هدفت الدراسة إلى المساهمة في التعريف بجودة المعلومات ومدى تطورها وأهميتها في تحسين الأداء وضبط الرقابة على التكاليف وذلك من خلال الإفصاح الكامل عن السياسات والمعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير والقوائم المالية ، وتحديد أهم العوامل التي تؤثر على تحسين الأداء المالي وضبط الرقابة على التكاليف داخل الهيئة القومية للكهرباء في السودان .

وتوصلت الدراسة الى إن إهمال جودة المعلومات المحاسبية لها اثار سلبية تؤدي إلى تدهور الموارد المادية والبشرية ، وأوصت بأهمية جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء وضبط الرقابة على التكاليف باستخدام المعايير والأساليب والأدوات التي تتناسب مع طبيعة عمل الهيئة

٣. دراسة Emmanuel K. Oseifuah ، ٢٠١٤

الهدف من هذه الدراسة هو معرفة فوائد ومحددات تطبيق نظام ABC للتغلب على أوجه القصور بالنظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات في القطاع العام في جنوب أفريقيا ، وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أبرزها ما يلي :

أ. على الرغم من الصعوبات التي تعيق تطبيق نظام ABC الا ان النظام له من الفوائد ما تفوق التكاليف المترتبة على تطبيقه والتي يمكن جنيها على المدى الطويل مثل : تحسين اتخاذ القرارات وتحسين في اداء المؤسسة التشغيلي والمالي بالاضافة الى انه يوفر أفضل رقابة .

اما أهم ما اوصت به الدراسة فهي ضرورة تطبيق النظام في المؤسسات والمنظمات في جنوب أفريقيا .

٤. دراسة : DAASI. KATRIB ، ٢٠١٤

هدفت هذه الدراسة الى الإشارة الى أهمية تطبيق نظام ABC في المؤسسات الصناعية الاردنية في ظل وجود تغيرات في بيئة التصنيع الحديثة واستخدام التكنولوجيا الحديثة في الإنتاج وفي ظل المنافسة الشديدة وحاجة الادارة المتزايدة الى جودة المعلومات التي تساعد على صنع القرارات الاستراتيجية لمواجهة تحديات المنافسة ، اما اهم ما توصلت إليه الدراسة فهي ان تطبيق



ABC يساعد على الدقة في احتساب تكاليف الإنتاج وتخفيضه وفعالية وكفاءة تسعير المنتجات وتحديد المنتج الأكثر ربحية ، وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق النظام في حالة وجود منتجات متعددة وبمواصفات وأحجام مختلفة لضمان توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة كضرورة أساسية في توجيه قرارات الإدارة .

٥. دراسة : **Mehtap Idogan & A. David Austill & Mehmet C. Kocakülâh**

٢٠١٤،

هدفت هذه الدراسة الى إثبات تفوق نظام ABC في القطاع الصحي من خلال تطبيقه في مستشفى خاص باسطنبول في تركيا ومقارنة ما تم التوصل إليه مع النظام التقليدي ، وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها مايلي :

أ. تفوق نظام ABC على النظم التقليدية في دقة تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة .

ب. ABC هو أداة أساسية لتوفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتج أو الخدمة .
ت. يُمكن هذا النظام المدراء من اتخاذ القرارات بصورة أكثر دقة خاصة القرارات المتعلقة بالتخطيط الاستراتيجي ووضع الموازنات .

وختتمت الدراسة بالتوصية التالية :

ينبغي الاعتراف بان نظام التكاليف على اساس الانشطة هو أداة مفيدة لتحسين إدارة الأعمال ويمكن ان يلعب دوراً مهماً في نجاح الشركات والمنظمات .

نخلص مما سبق أن الدراسات السابقة في مجملها تناولت توضيح الإطار العام لنظام التكاليف على اساس الانشطة ، وإجراءات وخطوات تطبيقه وبيان أهمية تطبيقه لدقته في احتساب تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة ولدوره الفاعل في توفير المعلومات المالية وغير المالية لإغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير وتقييم الاداء وغيرها من القرارات ، وهذا البحث يعتبر إمتداد للدراسات السابقة حيث يتناول العلاقة بين نظام التكاليف على اساس الانشطة وتحسين جودة المعلومات .

المحور الاول

الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف على اساس الانشطة

The conceptual framework of Activity Based Costing System

أولاً : مفهوم النظام **System concept**

يعرف نظام ABC بأنه ذلك النظام الذي يصحح انظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع الكلفة الأساسي (Horngren , 2006 , 144)

بينما عرفه Garrison بأنه طريقة لحساب التكلفة ، ومصمم لتزويد المدراء بمعلومات التكلفة للقرارات الإستراتيجية والقرارات الأخرى والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية ، وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة ، وأضاف أن نظام (ABC) عادة ما يستخدم كمكمل لنظام التكاليف العادي للشركة وليس بديلاً عنه (Garrison ، 2012 ، 216)
وتعرفه Ross بأنه النظام الذي يستخدم لزيادة قيمة المعلومات للمساعدة في اتخاذ القرارات وذلك من خلال الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة (Ross, 2004 , 4)
يتضح مما سبق ان نظام التكاليف على اساس الأنشطة هو نظام أساسه تقسيم المشروع الى أنشطة وربط تكاليفها بالمنتج النهائي بالاعتماد على مسيبيات تكلفة مناسبة ، مما يساهم في إمداد الادارة ببيانات مالية أكثر دقة وغير مالية تساعدها في اتخاذ القرارات وتعزيز الرقابة .

ثانياً : اهداف نظام التكاليف على اساس الأنشطة Objectives of the ABC

هناك العديد من الأهداف لنظام ABC إذ بإمكان هذا النظام ان يخدم الإدارة في المجالات التالية:

- ١ . تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بدقة وموضوعية بدون اللجوء الى التوزيع الاجتهادي أو ألتحكيمي استناداً الى علاقة السبب والنتيجة (Adams & Hurston , 2010 , 334)
- ٢ . توفير معلومات تكاليف دقيقة تستفيد منها الإدارة العليا في تطوير عملية التخطيط الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية وكذلك في رفع كفاءة تقييم الأداء وتشخيص الأنشطة الكفوءة والفعالة التي تسهم في زيادة الربحية والعمل على تطوير تلك الأنشطة وبالمقابل الحد من التأثير السلبي لبعض الأنشطة في ربحية الوحدة (ميده ، ٢٠٠٥ ، ٢٨٥) .
- ٣ . قياس وتحديد جميع الموارد المستخدمة في الأنشطة ، وتزويد إدارة الشركة بمعلومات أكثر شمولية لدعم الأنشطة التي من الممكن ان تقدم منتجات أو خدمات متنوعة لأكبر عدد من الزبائن والعمل على تحسين خدمات الزبائن وإرضاءهم وتحديد ربحية الزبون وتفعيل خدمة ما بعد البيع (Kaplan & Atkinson , 2008 , 297) .
- ٤ . مساعدة الادارة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة (التكريتي ، ٢٠٠٨ ، ١٦٦) .
- ٥ . مساعدة الادارة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على التخلص منها .

من خلال ما تقدم من عرض للأهداف المختلفة لنظام ABC يضيف الباحثان الآتي :

- ١ . تنمية وتدعيم الفهم بشكل اكبر للعوامل التي تحدث التكاليف غير المباشرة.



اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة....

د.م. لبنى هاشم نعمان العاني

د. كمال احمد يوسف

٢. توفير معلومات دقيقة عن تكلفة العمليات والانشطة وفي الوقت المناسب لاستخدامه التقنيات الحديثة في تخزين وعرض المعلومات مما يساعد الادارة على تكوين رؤية واضحة عن الطرق المختلفة لقيادة التكلفة .

ثالثاً: مزايا نظام التكاليف على اساس الأنشطة Advantages of the ABC

يعمل التطبيق السليم لنظام ABC على تحقيق المزايا التالية :

١. دقة وسرعة في احتساب التكاليف والتي تعتبر من العوامل المهمة في مساعدة الشركة ليس فقط بإعداد تقارير التكاليف بل باتخاذ العديد من القرارات الإدارية (درغام ، ٢٠٠٧ ، ٦٩٢) .

٢. يمزج نظام ABC بيانات المحاسبة وبيانات التشغيل ضمن معلومات يمكن استخدامها من قبل المدراء لتحسين الجودة وإدارة طلبات الزبائن وتحسين خطوط الإنتاج وإعداد الموازنة المبنية على الأنشطة ABB باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء (بكر ، ٢٠١٢ ، ٥) .

٣. تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة باستخدام مسببات تكلفة ملائمة (التكريتي ، ٢٠٠٧ ، ١٨٣) .

٤. يزود المدراء برؤية واضحة بتحليلات التكلفة والمنفعة وأسباب نشوء التكلفة ، مما يعزز ثقتهم بصحة وموثوقية البيانات التي يوفرها النظام ويجعلهم مستعدون لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات (Geri & Ronen , 2005 , 134) ، ومنها القرارات المتعلقة بالتوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو شراءه من الخارج (Needy & R. Warner , 2003 , 4)

٥. يؤدي تطبيق نظام ABC الى زيادة فعالية الرقابة ، حيث يربط بين ثلاث متغيرات هي : النشاط والموارد التي استهلكها والمسئول عن هذا النشاط ، وبالتالي تقييم أداءه لهذه المسئولية (إبراهيم ، ٢٠١٢ ، ٣٢) .

٦. يساعد في البحث عن طرق لتخفيض تكاليف الأنشطة من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للسلعة أو الخدمة اما باستبعادها أو تخفيضها أو تخفيض أوقات هذه الأنشطة شرط الحصول على نفس المخرجات وبنفس نسبة الجودة .

مما سبق من عرض لمزايا نظام ABC يضيف الباحثان ما يلي :

١. يوفر نظام ABC المعلومات المالية وغير المالية التي تعتبر مقاييس جيدة لقياس كفاءة الأداء والتي يمكن الاستفادة منها في تحسين كفاءة اداء الأنشطة والعاملين بها .

رابعاً: خطوات تصميم نظام التكاليف على اساس الأنشطة

The Steps ABC System Design

لغرض تصميم نظام التكاليف على اساس الأنشطة لابد من إتباع مجموعة من الخطوات اللازمة لعمل هذا النظام وبشكل متسلسل وكما يلي :

الخطوة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة Identification and Analysis Activities

يتم في هذه الخطوة تحديد جميع الأنشطة التي يقوم بها العاملين بالشركة لإنتاج المنتج ، ثم إعداد قائمة بها تدعى قاموس الأنشطة (Witherite & Kim , 2006 , 31) .

الخطوة الثانية: تحديد تكاليف الأنشطة Determining Costs of Each Activities

في هذه الخطوة تحدد استفادة كل نشاط من جميع العوامل الموظفة لتنفيذه ، حيث تتكون هذه العوامل الانتاجية من الأفراد ، آلات ، نظم حاسب آلي ، وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها (يوسف ، ٢٠٠٦ ، ٨٣٣) ، اما الموارد التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها على تكلفة النشاط فيتم توزيعها على الأنشطة حسب نسبة استفادة كل نشاط منها من خلال فحص العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط .

الخطوة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة Identifying Cost Drivers

في هذه الخطوة يتم اختيار مسبب تكلفة ملائم لكل نشاط من الأنشطة ليتم بموجبه توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات المختلفة (العاني ، ٢٠١٣ ، ٥١٥) .

الخطوة الرابعة: تحميل المنتجات بتكاليف الأنشطة Determining the Costs

في هذه الخطوة توزع تكاليف الأنشطة على المنتجات المختلفة طبقاً لمقدار استفادة هذه المنتجات من تكلفة كل نشاط ، وتتم هذه العملية عن طريق تحديد معدل تحميل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب وذلك حسب المعادلة التالية :

معدل التحميل = مجموع تكاليف النشاط / عدد مسببات التكاليف

وبعد احتساب معدل التحميل يتم احتساب نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة المستهلكة من قبل الأنشطة المختلفة وذلك بضرب معدل تحميل كل نشاط في حجم ما استفاده كل منتج من كل نشاط وكما يلي :

معدل تحميل النشاط × حجم استفادة المنتج

المحور الثاني

العلاقة بين نظام التكاليف على اساس الانشطة وتحسين جودة المعلومات المحاسبية

The Relationship between (ABC) and Improve the Quality of Accounting Information



تمثل المعلومات المحاسبية ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية بما يحقق الفائدة من استخدامها (القاضي ، أبو زلطة ، ٢٠١٠ ، ٢٦٩ - ٢٧٠) .

اما جودة المعلومات فهي المعلومات التي تتصف بالثقة والوقتية (الوقت المناسب) والملائمة لإغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة (العناتي وآخرون ، ٢٠١١ ، ٣٠٣) .

بمعنى انه لكي تكون المعلومات مفيدة يجب ان تتصف بالملائمة والموثوقية والثبات وقابلية المقارنة والوضوح والاكتمال وهذه الصفات يطلق عليها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ، كما تظهر القوائم المالية بصورة صادقة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للشركة (سالم ، احمد ، ٢٠١٣ ، ٩٢) .

ولتوضيح اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية لا بد من معرفة مدى توافر خصائص المعلومات المحاسبية في المعلومات التي يوفرها هذا النظام لتصل الى مستوى الجودة ومن هذه الخصائص ما يلي :

أولاً : الملائمة Relevance

تعرف الملائمة بأنها المعلومات التي تعمل على زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من اجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تُسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق وأكفأ مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة (قويدر ، ٢٠١٢ ، ٢٧٩) . ولكي تكون المعلومات ملائمة لا بد من ان تتوافر فيها الخصائص التالية :

١. القيمة التنبؤية Prediction Value

أي يجب ان تكون المعلومة لها قدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية وتقييم الأحداث الماضية والحالية (344 , 2011 , Glautier) إذ يعتبر التنبؤ ركناً أساسياً يساعد في إدراك أبعاد المشكلة تمهيداً لاتخاذ قرار بشأنها (عليان ، ٢٠١٠ ، ٦٢) ، لان مستخدم المعلومات قد يلجأ احياناً الى التنبؤ عند اتخاذه لبعض القرارات .

٢. التغذية العكسية Feedback Value (خليل ، العشماوي ، ٢٠٠٨ ، ١١٠)

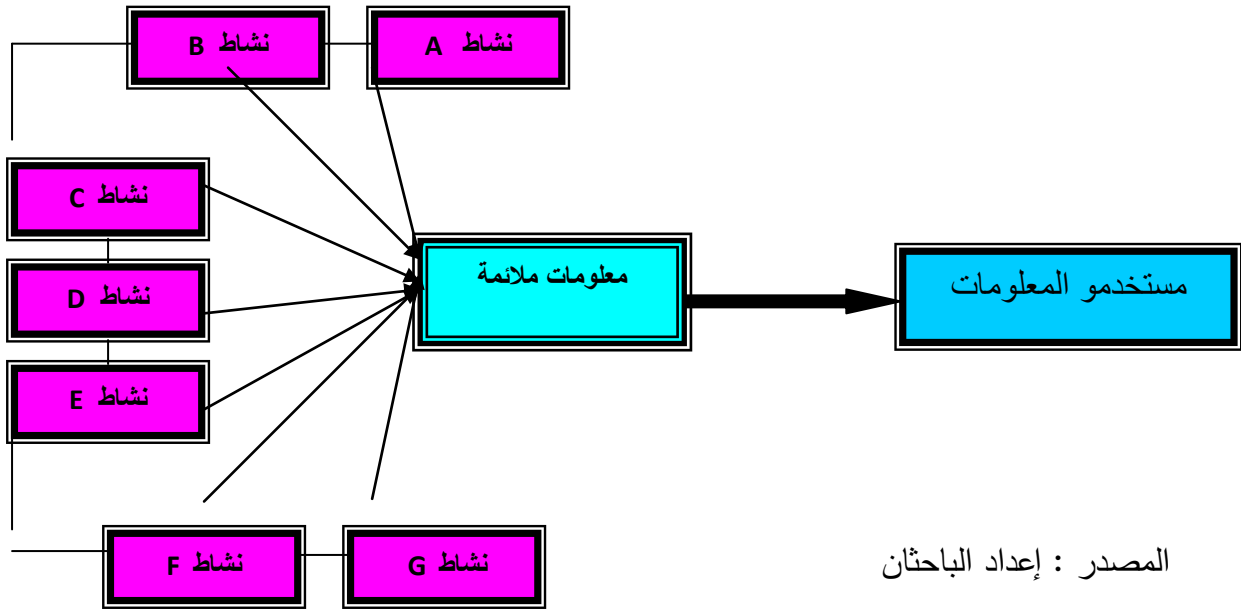
ويقصد بها قدرة المعلومات المحاسبية على التقويم والتصحيح بمعنى انه يمكن استخدام تلك المعلومات في تقييم الأحداث السابقة والحاضرة والمستقبلية ، وكلما توفرت في المعلومات المحاسبية صفة الارتدادية كلما أسهمت في تحسين نوعية وجودة المعلومات بشكل عام .

٣. التوقيت المناسب Timelines

ان من صفات المعلومة الملائمة هي وصولها في الوقت المناسب لمستخدميها وان يكون لها تأثير على القرار الذي سيتم اتخاذه من قبل متلقي المعلومة (عجمي ، ٢٠١١ ، ٢٧) ، إذ ان التأخير في إيصال المعلومات المحاسبية يؤثر في فائدتها حيث ان قسماً كبيراً من المعلومات يصبح متقدماً بمرور الوقت (Siddiqui , et al., 2006 , 126) .

اما دور نظام ABC في تحقيق خاصية الملائمة فقد تبين للباحثان ان هذا النظام من خلال تقسيمه للشركة الى أنشطة وحصر تكاليف ومتغيرات كل نشاط بصورة منفردة واعتبارها موقع التكلفة الأساسي يؤدي الى تقديم معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب عن تكلفة العمليات والأنشطة وتكلفة الوحدة المنتجة يمكن الرجوع إليها في تقييم الأحداث وفي أي وقت باستخدامه للتقنيات الحديثة في تسجيل ومعالجة البيانات المالية وغير المالية عن الأنشطة التي تحدث التكلفة داخل الشركة ، والشكل التالي يوضح آلية تقديم المعلومات للمستخدمين والتي تؤدي الى تحقيق صفة الملائمة .

شكل رقم (١) آلية تقديم المعلومات لنظام ABC



المصدر : إعداد الباحثان

ثانياً : الموثوقية Reliability

تمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها ، أي إمكانية استخدام المعلومات بأقل درجة خوف ممكنة (بوخالفة ، ٢٠١٣ ، ٤) . ولكي تكون المعلومات موثوق بها لا بد من ان تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية :

١. الصدق في العرض Representational Faithfulness

يعتبر الصدق في العرض العنصر الأكثر أهمية الذي يتعلق بمسألة التطابق أو التماثل بين قياس أو وصف ما وبين الحدث أو الشيء الاقتصادي الذي يدعي القياس أو الوصف على انه يمثله (فرنون ، ٢٠١٠ ، ٧١٢) .

٢. الحيادية Neutrality

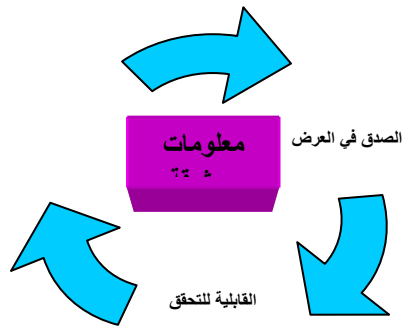
ويقصد بالحيادية عدم انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل أحد الأطراف المستفيدة منها على الأخرى ، وعليه فان مصطلح " الحيادية " متعلق بدرجة كبيرة بمصطلح "خالي من التحيز" (Belkaoui & Riahi , 2004 , 187) .

٣. القابلية للتحقق Verifiability

أي القدرة على الوصول الى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص باستخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية وهذا يعني توفر شرط الموضوعية في القياس العلمي (الاسطل ، ٢٠١٠ ، ٢٢) .

اما دور نظام التكاليف على اساس الانشطة في تحقيق خاصية الموثوقية فقد تبين للباحثان ان تطبيق هذا النظام يؤدي الى تحسين جودة وموثوقية المعلومات ، فمن خلال استخدامه مسببات تكلفة ومعدلات تحميل متعددة فانه يوفر بيانات تكلفة مفصلة تصف بصدق وواقعية كل ما يحدث في الشركة ويستفيد من هذه المعلومات كافة الفئات بدون تفضيل فئة على حساب فئة أخرى ويتم على أساسها احتساب مؤشرات الكفاءة للسيطرة الفعالة على الموارد وتحسين الإدارة المالية وعملية صنع القرار (Ivana & Martina , 2012 , 54) . والشكل التالي يوضح ذلك.

شكل رقم (٢) يوضح موثوقية معلومات نظام ABC



المصدر : إعداد الباحثان

ثالثاً : الثبات أو الاتساق Consistency

تتحقق خاصية الثبات عندما تستخدم الشركة نفس المعالجة المحاسبية لنفس الحدث من فترة لآخرى بدون أي تغيير (Kieso ,et al., 2007 , 33) .

اما دور نظام التكاليف على اساس الانشطة في تحقيق خاصية الثبات أو الاتساق فقد تبين للباحثان انه من خلال تطبيق النظام يتم الاعتماد على أسس موحدة وذلك من خلال قيامه بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة الشركة في مجتمعات التكلفة Cost Pool ولكل مجمع مسبب تكلفة واحد Cost Driver لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج أو الخدمة النهائية ، بمعنى توحيد أسس توزيع التكاليف غير المباشرة داخل الشركة عبر فترات مختلفة وتوحيدها في الوحدات الاقتصادية التي تعمل في نفس المجال .

رابعاً : القابلية للمقارنة Comparability

تُمكن هذه الخاصية مستخدم المعلومات المحاسبية من إجراء عملية المقارنة لاداء الشركة نفسها وتقييم مركزها المالي والتغيرات الحاصلة عليه فيما بين الفترات الزمنية المختلفة كما تمكنهم من مقارنة اداء الوحدة المعنية بأداء الوحدات الأخرى خلال فترة زمنية معينة (ابو بكر ، ٢٠١٢ ، ١١٧) . وتحقق إمكانية المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة نتيجة استخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى.

اما دور نظام التكاليف على اساس الانشطة في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة فقد تبين للباحثان انه من خلال استخدام النظام لأسس موحدة (مسببات تكلفة) في توزيع التكاليف غير المباشرة داخل الشركة خلال فترات مختلفة وتوحيدها على مستوى الوحدات المماثلة يؤدي الى :

١ . تسهيل عملية المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة على مستوى الشركة وبين الوحدات الاقتصادية التي تعمل في نفس القطاع .

خامساً : الوضوح Clarity

تكتسب المعلومات المحاسبية صفة الوضوح عندما تكون خالية من الغموض والالتباس ومقدمة بشكل يسهل فهمها من قبل المستخدم كلما أمكن (الجوهر ، ٢٠١١ ، ١١٣) . ولكي تكون المعلومات مفهومة يجب ان تعرض بشكل مناسب سواء كانت بالأرقام أو بالجدول أو غيرها وبصورة مفصلة .

اما دور نظام التكاليف على اساس الانشطة في تحقيق خاصية الوضوح ، فقد تبين للباحثين ان نظام ABC يعتمد على التقنيات الحديثة في تشغيل ومعالجة البيانات مما يساعد على تسجيل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالأنشطة بصورة مفصلة وواضحة ويمكن الرجوع إليها عند الحاجة بشكل تقارير مطبوعة سهلة وواضحة ومرتبطة.

سادساً : الاكتمال Completeness

ويقصد بالاكتمال هو ان تكون المعلومات كاملة وتحتوي على كافة التفاصيل بدون أي نقص أو حذف وتلبي حاجات المستخدم واهتماماته .



اما دور نظام التكاليف على اساس الانشطة في تحقيق خاصية الاكتمال ، فقد تبين للباحثين ان هذا النظام يقدم معلومات اقل تجميعاً من المعلومات التي تقدمها الانظمة التقليدية أي انه ينسجم مع نظرية الحوادث Events Theory التي تفترض ان تكون المعلومات المقدمة عن الحوادث الاقتصادية التي يمكن للمستخدمين استخدامها في اتخاذ القرارات يجب ان تكون اقل تجميعاً . وعليه فانه يوفر الكثير من المعلومات نذكر منها :

1. معلومات عن المستوى التشغيلي لكل نشاط من الانشطة (عبود ، ٢٠٠٩ ، ٦٢٩) .
 2. معلومات حول نوع الموارد من تجهيزات وأيدي عاملة ومواد أولية وكافة مستلزمات تنفيذ الأنشطة من حيث الكمية والمواصفات .
 3. معلومات عن تكلفة كل نشاط بصورة منفردة ومدى استغلاله للطاقة المخططة ، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة .
 4. معلومات عن الزبائن ومناطق التسويق وقنوات التوزيع (فرحات ، ٢٠٠٤ ، ٤٤-٤٥)
 5. معلومات عن ربحية كل منتج أو خدمة أو زبون أو قنوات توزيع وبالتالي التوصل لأفضل طريقة لتحقيق الأرباح .
 6. توفير المعلومات اللازمة لدعم جهود إعادة هندسة العملية والتحسين المستمر ودعم عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية (Witherite et al., 2006 , 29) .
- يتضح مما سبق من عرض ان المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على اساس الانشطة تتوفر فيها خصائص المعلومات المحاسبية مما يسمح في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

المحور الثالث

الجانب التطبيقي

أولاً : نبذة تاريخية عن مصنع سمنت ماس

يعتبر مصنع سمنت ماس هو احد المصانع التي قامت ببنائها شركة ماس العراق للاستثمار الصناعي ، وذلك للمساهمة بشكل فعال في إحياء البنية التحتية وإعادة إعمار العراق ومن ثم المساهمة في تطوير البلاد .

تم البدء بإنشاء المصنع عام ٢٠٠٧ في ناحية بازيان التابعة لمدينة السليمانية في إقليم كردستان العراق ، في منطقة قريبة من جداً من موقع مصادر المواد الأولية (الحجر الجيري والطفلة والجبس) اللازمة لتصنيع الاسمنت ويستورد البعض الآخر من مصادر موثوق بوجودها .

وقد تم مراعاة في التصميم اختيار التكنولوجيا المحافظة على البيئة من التلوث وتوفير جو عمل صحي للعاملين وذلك بتجهيز خطوط الإنتاج بكافة المعدات والأجهزة (الفلاتر ومحلات

الغازات العادمة) اللازمة للحفاظ على نظافة البيئة من التلوث. يتكون المصنع من ثلاث خطوط إنتاجية متوازية لإنتاج الاسمنت بطاقة إجمالية ٦ مليون طن سنوياً .
وينتج المصنع ثلاث أنواع من الاسمنت وجميعها تنتج حسب المواصفة العراقية ٥١١٩٨٤ .

١. الاسمنت البورتلاندي الاعتيادي (Ordinary Portland Cement (OPC

٢. الاسمنت المقاوم للأملاح (High Sulfur Resisting Cement (SRC

٣. الاسمنت عالي النعومة سريع التصلب (اسمنت البلوك) High Blaine Early Strength Cement (BESC)

ثانياً : أسباب اختيار شركة ماس لتطبيق البحث

من خلال المسح الميداني الذي قام به الباحثان على العديد من الشركات الصناعية ، تبين ان هذه الشركة لها العديد من المزايا التي تميزها عن باقي الشركات نذكر منها التالي :

١. تعتبر الشركة من الشركات التي تستخدم المكننة الحديثة في الإنتاج ، وهذا يعني زيادة التكاليف غير المباشرة مما يستوجب تطبيق النظم الحديثة في احتساب التكاليف ومنها نظام التكاليف على اساس الانشطة .

٢. يوجد لدى الشركة نظام تكاليف يمكن ان يوفر البيانات التفصيلية التي يمكن الاعتماد عليها في تطبيق نظام ABC .

٣. تعاون إدارة الشركة مع الباحثان من خلال تقديمها للمعلومات وتوفير التسهيلات اللازمة لتطبيق البحث .

٤. تعاني الشركة من مشكلة ارتفاع تكاليف الإنتاج ولم تعد الشركة قادرة على تحقيق حجم المبيعات المطلوب نتيجة لازدياد حدة المنافسة في السوق مع الشركات الأخرى العاملة في نفس المجال خاصة وان الشركة لازالت فتية اذا ما قورن عمرها بعمر الشركات الأخرى بالإضافة الى إغراق الأسواق المحلية بالاسمنت المستورد ، مما يستدعي تطبيق أنظمة كلفوية تؤمن لها النوعية المناسبة من المعلومات وفي الوقت المناسب لتحسين قراراتها المتعلقة بالإنتاج والتسعير ورسم السياسات .

ثالثاً : مراحل تصنيع الاسمنت

تتم صناعة الاسمنت في الشركة عينة البحث وفق الطريقة الجافة ، وتتم عملية إنتاج الأسمت بالمرحل التالية :

المرحلة الاولى : التكسير

بعد ان يتم نقل الحجر الجيري والطين من المقلع بواسطة آليات نقل (قلابات) يتم تفرغها في قمع الكسارة Crushers Hoppers ، ويضم قسم التكسير ثلاث كسارات بطاقة إنتاجية ١٢٠٠ طن \ ساعة ، وبعد الانتهاء من عملية التكسير والخلط ترسل المواد الناتجة بواسطة ناقل



مطاطي مثبت عليه جهاز لتحليل المواد الأولية One Line Analyzer الى مخزن مؤقت يطلق عليه مخزن التجانس Mixture House ، ثم يرسل منتج الكسارة الى الصوامع النسبية (سائلوات Silos) حيث يتم تعديل نسب المكونات للوصول الى الخبطة المطلوبة لمنتج الكلينكر Clinker بإضافة بعض المواد الكيماوية.

المرحلة الثانية : الطحن

في هذه المرحلة يتم طحن الخبطة بواسطة طاحونة عمودية حيث تتحول المواد الى مسحوق ناعم ، ويضم قسم الطحن ثلاث طواحين لكل خط إنتاجي طاحونة واحدة ، ثم ينقل المسحوق عن طريق رافع سطلي الى صوامع مجانسة المواد الخام Homogenizing ليتم مجانسة المواد المطحونة وكذلك تأمين تلقيم الفرن الدوار لعدة أيام .

المرحلة الثالثة : الفرن والمبرد

تسحب المواد الخام من قاع الصوامع (سائلوات) الى فتحة تغذية برج التسخين الابتدائي وهو أعلى مبنى في مصنع الاسمنت المؤلف من مجموعتين من السايكلونات (Cyclones) كل مجموعة تتألف من خمس سايكلونات ، تدخل المواد السايكلون الاول لتبدأ عملية رفع درجة حرارة المواد عند الانتقال من سايكلون لآخر وصولاً الى المكلسنة الأولية وتصل درجة الحرارة الى ٩٠٠ درجة ، بعد ذلك تدخل المواد الى الفرن الدوار Rotary Kiln لشي المواد في الفرن بدرجة حرارة ١٤٠٠ درجة مئوية ، ناتج الفرن الدوار مادة تعرف بالكلينكر .

المرحلة الرابعة : الطحن النهائي

يتم في هذه المرحلة إضافة الجبس الى الكلينكر في مطحنة الاسمنت يؤدي دوران المطحنة الى سحق الكلينكر والجبس بالكرات الفلزية ، وبعد انتهاء عملية الطحن ينقل المسحوق الخارج (الاسمنت) الى صوامع تخزين الاسمنت .

المرحلة الخامسة : التعبئة

ينقل الاسمنت من صوامع تخزين الاسمنت الى مكائن التعبئة لتعبئته بأكياس مصنوعة من الورق كذلك يوجد تحت هذه الصوامع موقف خاص لشاحنات الاسمنت يشحن فيها الاسمنت غير المعبأ (السائب).

رابعاً : نظام التكاليف المستخدم في الشركة

تطبق شركة ماس نظام تكاليف المراحل الانتاجية وطريقة قياس التكاليف هي التكاليف الكلية Total Cost Method وهي بذلك تقوم بتحصيل كافة التكاليف المباشرة (المواد المباشرة وأكياس التعبئة) والتكاليف غير المباشرة على المنتجات المصنعة ، وعلى الرغم من كبر حجم الشركة

واستخدامها للطرق الحديثة في تصنيع منتجاتها الا إنها لم تطبق نظم التكاليف الحديثة ومنها نظام التكاليف على اساس الانشطة .

وتبدأ إجراءات احتساب تكاليف المنتجات بحصر كافة التكاليف الخاصة بكل مركز إنتاجي من مستلزمات سلعية وخدمية ورواتب وأجور واندثارات ومصروفات أخرى ومن ثم يتم تحديد كافة التكاليف الخاصة بالمراكز الخدمية لتتم بعدها عملية توزيعها على المراكز الانتاجية على اساس نسب الاستفادة المقدمة من كل مركز خدمي الى المراكز الانتاجية ، ومن ثم توزع تكاليف المراكز الانتاجية على المنتجات على أساس عدد الوحدات المنتجة مما يجعل عملية التحميل تفتقد الى الدقة وبالتالي يؤدي الى تشويه التكلفة الحقيقية للمنتج واتخاذ قرارات غير سليمة . والجدول رقم (١) يوضح تكاليف المنتجات حسب النظام التقليدي .

جدول رقم (١)

تكاليف المنتجات حسب النظام التقليدي

للفترة من ١١١ - ٢٠١٥/٦/٣٠ (المبالغ بالدولار)

البيان	اسمنت عادي معبأ	اسمنت عادي	اسمنت مقاوم معبأ	اسمنت مقاوم	اسمنت بلوك
	سائب	سائب	سائب	سائب	سائب
مواد مباشرة	13,121,0	2,209,84	4,645,80	1,562,9	603,24
	54	8	1	36	4
تكلفة صناعية مباشرة	1,663,32	573,604	604,978	282,90	139,87
	2			7	0
إجمالي التكاليف المباشرة	14,784,3	2,783,45	5,250,77	1,845,8	743,11
	76	2	9	43	4
اجور غير مباشرة	7,338,39	2,642,23	1,455,14	702,99	680,46
	8	4	8	0	0
قوى محرك	2,049,58	737,966	406,417	196,34	190,05
	6			2	0
نפט اسود	16,638,3	5,990,73	3,299,25	1,593,8	1,542,8
	45	6	6	88	07
اندثار	20,320,7	7,316,60	4,029,44	1,946,6	1,884,2
	49	8	9	48	62
صيانة آلات ومعدات	5,310,79	1,912,18	1,053,08	508,75	492,44
	2	3	9	3	9
تكاليف أخرى	713,981	257,073	141,577	68,397	66,205
إجمالي التكاليف الصناعية	52,371,8	18,856,8	10,384,9	5,017,0	4,856,2

اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة...



م.م. لبنى هاشم نعمان العاني

د. كمال احمد يوسف

33	17	36	01	51	غير مباشرة
156,46 1	161,64 1	334,586	607,536	1,687,33 6	تكاليف تسويقية وإدارية
5,012,6 94	5,178,6 58	10,719,5 22	19,464,3 37	54,059,1 87	إجمالي تكاليف غير مباشرة
5,755,8 03	7,024,4 90	15,970,2 77	22,247,7 77	68,843,5 32	إجمالي التكاليف
100,48 7	103,81 4	214,889	390,192	1,083,69 8	كمية الإنتاج (طن)
57.28	67.66	74.32	57.02	63.53	تكلفة الطن

المصدر : إعداد الباحثان اعتماداً على سجلات شعبة التكاليف
يتضح من الجدول أعلاه ان إنتاج الشركة من الاسمنت العادي المعبأ يمثل النسبة الأكبر من حيث عدد الوحدات المنتجة التي تم إنتاجها خلال النصف الاول من عام ٢٠١٥ فقد بلغت الكمية المنتجة من هذا المنتج 1,083,698 طن اما الاسمنت العادي السائب فقد بلغت الكمية المنتجة لنفس الفترة 390,192 طن ، اما بالنسبة للاسمنت المقاوم المعبأ والسائب واسمنت البلوك فقد بلغت الكمية المنتجة 214,889 ، 103,814 ، 100,487 طن على التوالي . كما تبين قوائم التكاليف ان التكاليف المباشرة للمنتجات خلال النصف الاول من عام ٢٠١٥ تشكل حوالي % 21.2 من التكلفة الإجمالية للمنتجات في حين تشكل التكاليف غير المباشرة حوالي % 78.80 مما يتطلب توزيعها بصورة عادلة على الكميات المنتجة ، وكما مبينة بالجدول رقم (٢) .

جدول رقم (٢)

نسبة التكاليف غير المباشرة من التكاليف الإجمالية للمنتجات

المنتجات	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة	التكاليف الإجمالية
الاسمنت العادي المعبأ	14,784,37 6	54,059,187	68,843,532
الاسمنت العادي السائب	2,783,452	19,464,337	22,247,777
الاسمنت المقاوم المعبأ	5,250,779	10,719,522	15,970,277
الاسمنت المقاوم السائب	1,845,843	5,178,658	7,024,490



5,755,803	5,012,694	743,114	الاسمنت البلوك السائب
119,841,963	94,434,399	25,407,564	إجمالي التكاليف
%100	%78.80	%21.20	النسبة

المصدر : إعداد الباحثان

خامساً : تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة

لتطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة يجب إتباع الخطوات التي تم دراستها في الجانب النظري .

الخطوة الاولى : تحديد الأنشطة الرئيسية في الشركة

من خلال دراسة الواقع العملي للعملية الانتاجية يمكن تحديد الأنشطة الرئيسية للشركة ومهام كل نشاط من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٣)

يوضح أنشطة الشركة ومهامها

النشاط	مهام النشاط
نشاط تهيئة وإعداد المواد الأولية	استلام المواد الأولية من المقالع وتكسيورها وخلطها وفق النسب القياسية وإرسالها الى الصوامع النسبية
نشاط طحن المواد الخام (الطحن الأولي)	إضافة بقية المواد الأولية وفق النسب القياسية وطحنها ومجانستها
نشاط الفرن	حرق الخبطة ومن ثم تبريدها وصولاً الى منتج الكلينكر
نشاط طحن الاسمنت	إضافة الجبس الى الكلينكر والقيام بعملية الطحن النهائية
نشاط التعبئة	تعبئة الاسمنت بالأكياس الورقية
نشاط التخزين	تخزين الاسمنت
نشاط الصيانة	صيانة وإصلاح المكائن والمعدات
نشاط الفحص	القيام بفحص المواد الأولية وفحص الإنتاج خلال مراحل إنتاجه وبعد إكمال إنتاجه وفحص جودته
نشاط الادارة وخدمة العاملين	القيام بكافة الانشطة التي من شأنها تسيير العمل داخل الشركة كأنشطة الادارة والتسويق والحراسة والأمن والخدمات المحاسبية والتدفئة والتبريد وخدمات التأمين والضرائب... الخ

المصدر : إعداد الباحثان

الخطوة الثانية : تحديد تكاليف الانشطة

بالرجوع الى سجلات الشركة وبالتعاون مع مسئول شعبة التكاليف تم تحديد التكاليف الخاصة بتنفيذ الانشطة خلال فترة الدراسة ، وقد كان مقدار استهلاك الانشطة بعد تجميعها في مجتمعاتها الرئيسية من التكاليف غير المباشرة كالاتي :

جدول رقم (٤)

يوضح توزيع التكاليف غير المباشرة على الانشطة

النشاط	تكلفة النشاط
نشاط تهيئة وإعداد المواد الأولية	5,113,042
نشاط الطحن الأولي	11,488,838
نشاط الفرن	42,385,121
نشاط طحن الاسمنت	10,508,163
نشاط التعبئة	1,300,596
نشاط التخزين	475,183
نشاط الصيانة	18,923,345
نشاط الفحص	332,617
نشاط الادارة وخدمة العاملين	3,907,494
المجموع	94,434,399

المصدر : إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات شعبة التكاليف

الخطوة الثالثة : اختيار مسببات التكلفة

في هذه الخطوة يتم اختيار مسبب تكلفة مناسب لكل نشاط من الانشطة التي تم تحديدها ونتيجة لعدم توفر بيانات عن السنوات السابقة فقد اعتمدت الباحثان في اختيار مسبب التكلفة بناء على المقابلات مع رؤساء المراكز والاستفادة من خبرتهم في مجال العمل ، وتم اختيار مسبب تكلفة واحد لكل نشاط والذي يمثل الحجم الأكبر من تكلفة المركز ليتم التوزيع على أساسه والجدول التالي يبين مسببات التكلفة لكل نشاط .



جدول رقم (٥)

يوضح مسببات التكلفة لكل نشاط

الرقم	النشاط	مسبب تكلفة النشاط
1	نشاط تهيئة وإعداد المواد الأولية	عدد مرات المناولة
2	نشاط الطحن الأولي	كمية المواد الخام المجهزة للطحن
3	نشاط الفرن	كمية أطنان النفط الأسود (المازوت)
4	نشاط طحن الاسمنت	قيمة المواد المضافة الى منتج الكلينكر
5	نشاط التعبئة	عدد الأكياس المعبأة
6	نشاط التخزين	الأطنان المنتجة
7	نشاط الصيانة	ساعات الصيانة الفعلية
8	نشاط الفحص	الأطنان المنتجة
9	نشاط الادارة وخدمة العاملين	الأطنان المباعة

المصدر : إعداد الباحثان

وبعد ان تم تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من الانشطة المحددة يجب تحديد مدى استفادة كل منتج من هذه الانشطة والجدول التالي يبين مدى استفادة كل منتج من الانشطة .

جدول رقم (٦)

مسببات التكلفة حسب كل نشاط ولكل منتج

الرقم	مسبب تكلفة النشاط	اسمنت عادي معبأ	اسمنت عادي سائب	اسمنت مقاوم معبأ	اسمنت مقاوم سائب	اسمنت بلوك سائب	حجم النشاط
1	عدد مرات المناولة	57,653	20,758	14,672	7,088	5,625	105,797
2	كمية المواد الخام	1,368,741	492,824	767,694	370,877	133,623	3,133,759
3	أطنان المازوت	134,376	48,382	14,180	6,850	12,346	216,134
4	قيمة المواد المضافة	311,674	112,220	45,205	21,839	32,348	523,286

اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة...



د. م. م. لبنى هاشم نعمان العاني

د. كمال احمد يوسف

25,971,753			4,297,789		21,673,964	عدد الأكياس	5
1,893,082	100,487	103,814	214,889	390,192	1,083,698	الأطنان المنتجة	٦
11,052	621	428	886	2,413	6,704	ساعات الصيانة	7
1,893,082	100,487	103,814	214,889	390,192	1,083,698	الأطنان المنتجة	8
1,893,082	100,487	103,814	214,889	390,192	1,083,698	الأطنان المباعة	9

المصدر : إعداد الباحثان بالتعاون مع محاسب التكاليف ومسؤولي الأقسام المختلفة وبعد تحديد مسببات التكلفة لكل منتج من الممكن الآن تحديد معدل التحميل لكل نشاط وكما موضحة بالجدول التالي :

جدول رقم (٧)

معدل التحميل لكل منتج

النشاط	تكلفة النشاط (١)	المجموع (حجم النشاط) (٢)	معدل التحميل ٢ ÷ ١
نشاط تهيئة وإعداد المواد الأولية	5,113,042	105,797	48.33
نشاط الطحن الأولي	11,488,838	3,133,759	3.67
نشاط الفرن	42,385,121	216,134	196.106
نشاط طحن الاسمنت	10,508,163	523,286	20.08
نشاط التعبئة	1,300,596	25,971,753	0.05
نشاط التخزين	475,183	1,893,082	0.25
نشاط الصيانة	18,923,345	11,052	1712
نشاط الفحص	332,617	1,893,082	0.18
نشاط الادارة وخدمة العاملين	3,907,494	1,893,082	2.06
	94,434,399		

المصدر : إعداد الباحثان



نلاحظ من خلال الجدول رقم (٧) انه تم احتساب معدل التحميل لكل نشاط بقسمة إجمالي تكلفة كل نشاط من المصاريف غير المباشرة على إجمالي حجم النشاط المتوقع .

الخطوة الرابعة : تحميل المنتجات بتكاليف الانشطة

بعد ان تم تحديد مسببات التكلفة ومعدل التحميل لكل نشاط تأتي الخطوة التالية وهي توزيع تكاليف الانشطة على المنتجات المختلفة وبالتالي التوصل الى تكلفة كل منتج من المنتجات وفقاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة وكما موضحة بالجداول التالية (الجداول من رقم ٨ الى رقم ١٢).

جدول رقم (٨)

تكاليف الاسمنت العادي المعبأ وفقاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة
للفترة من ١١١ - ٢٠١٥٦١٣٠ (المبالغ بالدولار)

التكاليف		البيان		
13,121,054		مواد مباشرة		
1,663,291		تكلفة صناعية مباشرة		
14,784,375		إجمالي التكاليف المباشرة		
13.64		تكلفة الطن		
البيان	عدد المسببات ١	معدل التحميل ٢	التكلفة ٢×١ الطن	تكلفة الطن
نشاط تهيئة وإعداد المواد الأولية	57,653	48.33	2,786,302	2.57
نشاط الطحن الأولي	1,368,741	3.67	5,018,013	4.63
نشاط الفرن	134,376	196.10 6	26,351,90 7	24.32
نشاط طحن الاسمنت	311,674	20.08	6,258,761	5.78
نشاط التعبئة	21,673,96 4	0.05	1,085,374	1
نشاط التخزين	1,083,698	0.25	272,019	0.25
نشاط الصيانة	6,704	1,712	11,478,05 0	10.59
نشاط الفحص	1,083,698	0.18	190,407	0.175

اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة....



د. م. م. لبنى هاشم نعمان العاني

د. كمال احمد يوسف

2.064	2,236,852	2.06	1,083,698	نشاط الادارة وخدمة العاملين
			55,677,686	إجمالي التكاليف غير المباشرة
			70,462,061	إجمالي التكاليف
			1,083,698	كمية الإنتاج (طن)
			65.02	تكلفة الطن

المصدر : إعداد الباحثان

جدول رقم (٩)

تكاليف الاسمنت العادي السائب وفقاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة للفترة من ١١١ - ٢٠١٥٦١٣٠ (المبالغ بالدولار)

التكاليف				البيان
2,209,848				مواد مباشرة
573,604				تكلفة صناعية مباشرة
2,783,452				إجمالي التكاليف المباشرة
7.13				تكلفة الطن
البيان	عدد المسببات	معدل التحميل	التكلفة	تكلفة الطن
	١	٢	٢×١	
نشاط تهيئة وإعداد المواد الأولية	20,758	48.33	1,003,225	2.57
نشاط الطحن الأولي	492,824	3.67	1,806,768	4.63
نشاط الفرن	48,382	196.10	9,487,989	24.32
نشاط طحن الاسمنت	112,220	20.08	2,253,507	5.78
نشاط التخزين	390,192	0.25	97,942	0.25



10.59	4,131,600	1,712	2,413	نشاط الصيانة
0.175	68,557	0.18	390,192	نشاط الفحص
2.064	805,393	2.06	390,192	نشاط الادارة وخدمة العاملين
			19,655,006	إجمالي التكاليف غير المباشرة
			22,438,458	إجمالي التكاليف
			390,192	كمية الإنتاج (طن)
			57.51	تكلفة الطن

المصدر : إعداد الباحثان

جدول رقم (١٠)

تكاليف الاسمنت المقاوم المعبأ وفقاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة
للفترة من ١١١ - ٢٠١٥٦١٣٠ (المبالغ بالدولار)

التكاليف				البيان
4,645,801				مواد مباشرة
604,978				تكلفة صناعية مباشرة
5,250,779				إجمالي التكاليف المباشرة
24.43				تكلفة الطن
تكلفة الطن	التكلفة ٢×١	معدل التحميل ٢	عدد المسببات ١	البيان
3.30	709,089	48.33	14,672	نشاط تهيئة وإعداد المواد الأولية
13.10	2,814,483	3.67	767,694	نشاط الطحن الأولي
12.94	2,780,780	196.106	14,180	نشاط الفرن
4.22	907,768	20.08	45,205	نشاط طحن الاسمنت
1	215,222	0.05	4,297,789	نشاط التعبئة
0.25	53,939	0.25	214,889	نشاط التخزين
7.06	1,517,396	1,712	886	نشاط الصيانة
0.175	37,756	0.18	214,889	نشاط الفحص
2.064	443,551	2.06	214,889	نشاط الادارة وخدمة العاملين
9,479,956				إجمالي التكاليف غير المباشرة

اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة...



م.م. لبنى هاشم نعمان العاني

د. كمال احمد يوسف

14,730,736	إجمالي التكاليف
214,889	كمية الإنتاج (طن)
68.55	تكلفة الطن

المصدر : إعداد الباحثان

جدول رقم (١١)

تكاليف الاسمنت المقاوم السائب وفقاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة
للفترة من ١١١ - ٢٠١٥٦١٣٠ (المبالغ بالدولار)

التكاليف				البيان
1,562,936				مواد مباشرة
282,907				تكلفة صناعية مباشرة
1,845,843				إجمالي التكاليف المباشرة
17.78				تكلفة الطن
البيان	عدد المسببات ١	معدل التحميل ٢	التكلفة ٢×١	تكلفة الطن
نشاط تهيئة وإعداد المواد الأولية	7,088	48.33	342,565	3.30
نشاط الطحن الأولي	370,87 7	3.67	1,359,69 2	13.10
نشاط الفرن	6,850	196.10 6	1,343,32 4	12.94
نشاط طحن الاسمنت	21,839	20.08	438,548	4.22
نشاط التخزين	103,81 4	0.25	26,058	0.25
نشاط الصيانة	428	1,712	733,083	7.06
نشاط الفحص	103,81 4	0.18	18,240	0.175
نشاط الادارة وخدمة العاملين	103,81 4	2.06	214,282	2.064
إجمالي التكاليف غير المباشرة	4,475,813			



6,321,656	إجمالي التكاليف
103,814	كمية الإنتاج (طن)
60.89	تكلفة الطن

المصدر : إعداد الباحثان

جدول رقم (١٢)

تكاليف الاسمنت البلوك السائب وفقاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة للفترة من ١١١ - ٢٠١٥٦١٣٠ (المبالغ بالدولار)

التكاليف				البيان
603,244				مواد مباشرة
139,870				تكلفة صناعية مباشرة
743,114				إجمالي التكاليف المباشرة
7.40				تكلفة الطن
تكلفة الطن	التكلفة ٢×١	معدل التحميل ٢	عدد المسببات ١	البيان
2.70	271,863	48.33	5,625	نشاط تهيئة وإعداد المواد الأولية
4.87	489,882	3.67	133,623	نشاط الطحن الأولي
24.09	2,421,12 2	196.106	12,346	نشاط الفرن
6.46	649,579	20.08	32,348	نشاط طحن الاسمنت
0.25	25,223	0.25	100,487	نشاط التخزين
10.58	1,063,21 6	1,712	621	نشاط الصيانة
0.175	17,656	0.18	100,487	نشاط الفحص
2.064	207,415	2.06	100,487	نشاط الادارة وخدمة العاملين
5,145,938				إجمالي التكاليف غير المباشرة
5,889,052				إجمالي التكاليف

اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة....



م.م. لبنى هاشم نعمان العاني

د. كمال احمد يوسف

100,487	كمية الإنتاج (طن)
58.60	تكلفة الطن

المصدر : إعداد الباحثان

تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

بعد محاولة تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة على المنتجات محل الدراسة يمكن إجراء عملية مقارنة بين النظام المطبق في الشركة والنظام الحديث (ABC) وتحليل نتائج الدراسة .

جدول رقم (١٣)

مقارنة بين نتائج النظام التقليدي ونظام التكاليف على اساس الانشطة (المبالغ بالدولار)

الاختلاف	نظام ABC (طن\$)			النظام التقليدي (طن\$)			البيان
	تكلفة إجمالية	تكلفة غير مباشرة	تكلفة مباشرة	تكلفة إجمالية	تكلفة غير مباشرة	تكلفة مباشرة	
٢-١	٢	مباشرة	مباشرة	١	مباشرة	مباشرة	
1.49 -	65.02	51.38	13.64	63.53	49.88	13.64	الاسمنت العادي المعبأ
0.49 -	57.51	50.38	7.13	57.02	49.88	7.13	الاسمنت العادي السائب
5.77	68.55	44.12	24.43	74.32	49.88	24.43	الاسمنت المقاوم المعبأ
6.77	60.89	43.11	17.78	67.66	49.88	17.78	الاسمنت المقاوم السائب
-	58.60	51.20	7.40	57.28	49.88	7.40	الاسمنت البلوك السائب
1.33							

المصدر : إعداد الباحثان

يبين الجدول رقم (١٣) جملة من النتائج تمثلت في الآتي :

١. تساوي نصيب الطن المنتج لكافة أنواع الاسمنت من التكاليف غير المباشرة فقد بلغ نصيب الطن \$ 49.88 وذلك حسب نظام التكاليف التقليدي ، مما يدل على عدم الدقة في تحميل هذه التكاليف على المنتجات .

٢. اختلاف تكلفة المنتجات عند إحلال نظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) مكان النظام الحالي المطبق لدى الشركة ، فمن خلال تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة الشركة واعتبارها مجمع تكلفة ولكل مجمع مسبب تكلفة واحد ومن ثم توزيع هذه التكاليف على المنتجات بموجب معدل التحميل ، نجد اختلافاً في نصيب الطن من التكاليف غير المباشرة على عكس النظام التقليدي مما ادى الى ارتفاع تكلفة بعض المنتجات قابلها انخفاض في تكلفة منتجات أخرى ، فتطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة ادى الى تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة تتلاءم مع احتياجات كل منتج ، حيث ان المنتجات تستهلك الأنشطة بنسب متفاوتة حسب درجة الاستفادة من الأنشطة فمثلا انخفضت تكلفة إنتاج الطن الواحد من الاسمنت المقاوم المعبأ والسائب بمقدار \$ 5.77 ، على التوالي وبالمقابل ارتفعت تكلفة إنتاج الطن الواحد من الاسمنت العادي المعبأ والسائب واسمنت البلوك بمقدار \$ 1.49 ، \$ 0.49 ، \$ 1.33 على التوالي وعند الرجوع الى قوائم التكاليف المعدة وفق نظام التكاليف على اساس الأنشطة نجد ان هناك عدة أسباب تفسر سبب هذا الاختلاف في هيكل التكاليف وهي :

أ. ارتفعت حصة الطن الواحد من الاسمنت العادي واسمنت البلوك بشكل ملحوظ من تكاليف نشاط الفرن حيث بلغت \$ 24.32 ، \$ 24.09 على التوالي في حين تم تحميل الطن المنتج من الاسمنت المقاوم بمبلغ \$ 12.94 وسبب ذلك يرجع الى انه تم إنتاج الاسمنت العادي واسمنت البلوك خلال فترة الدراسة على الخط الاول وهو من أقدم الخطوط الانتاجية ، وبسبب كثرة توقفات الفرن لإغراض الصيانة ارتفعت كمية المازوت (النفط الأسود) المستخدمة في عملية التسخين حيث ان إعادة تسخين الفرن في كل مرة يحصل فيها توقف عن العمل تتطلب استخدام وقود أكثر مما ترتب عليه ارتفاع في تكلفة المنتجات وكما موضحة بالجدول رقم (٩) ، (١١) ، (١٢) .

ب. لنفس السبب أعلاه ارتفع نصيب الطن المنتج من الاسمنت العادي واسمنت البلوك من تكاليف نشاط الصيانة حيث بلغت \$ 10.59 في حين تم تحميل الطن المنتج من الاسمنت المقاوم \$ 7.06 .



اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة....

د.م.م. لبنى هاشم نعمان العاني

د. كمال احمد يوسف

ت. يقوم المصنع بتحميل كافة المنتجات بتكاليف التعبئة والتي بلغت تكلفتها الإجمالية \$1,300,596 في حين طبقاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة تم تحميلها للإنتاج المعبأ فقط من الاسمنت العادي والمقاوم والتي بلغت \$1 / طن .

يتضح مما سبق من عرض انه من خلال استخدام عدة مسببات تكلفة واكثر من معدل تحميل تم التعرف على أسباب التفاوت النسبي في تكاليف كل نشاط ، كما تم توزيع التكاليف حسب درجة استفادة المنتجات من مختلف الانشطة وبالتالي ادى الى عدالة أكثر في القياس وتحديد أدق لتكلفة المنتجات ، كما تم توفير معلومات مهمة عن كافة الانشطة تساعد الإدارة على تتبع التكاليف المرتبطة بها وبالتالي يؤدي الى اتخاذ القرارات الرشيدة ، ومنها القرارات المتعلقة بالتسعير وتشكيلة المنتجات وغيرها من القرارات ، فبالنظر الى قائمة الدخل الجزئية الموضحة في الجدول رقم (١٤) نلاحظ ان كلاً من الاسمنت العادي المعبأ والسائب واسمنت البلوك حسب نظام التكاليف التقليدي مريحة لكنها متباينة من حيث الأهمية النسبية في هذه الأرباح ويتصدر اسمنت البلوك هذه المنتجات ويحقق أعلى الأرباح للشركة بالمقابل نجد الاسمنت المقاوم المعبأ والسائب يحققان خسارة بلغت \$1.46 اطن و \$0.05 اطن على التوالي ، وفي ضوء هذه النتائج سيكون قرار الإدارة بالإيعاز الى إدارة الإنتاج بضرورة زيادة الإنتاج من اسمنت البلوك والاسمنت العادي المعبأ والسائب وزيادة سعر بيع الاسمنت المقاوم المعبأ والسائب ، في حين من المفروض ان يكون قرار الادارة وفقاً لنتائج نظام التكاليف على اساس الانشطة بضرورة تجديد الخط الإنتاجي الاول وتحويل إنتاج الاسمنت العادي واسمنت البلوك الى خط آخر لحين إكمال عمليات الصيانة أو التجديد ، إذ من الصعوبة زيادة سعر بيع الاسمنت العادي لشدة المنافسة التي تتعرض لها الشركة ، أما بالنسبة للاسمنت المقاوم الذي يتصدر المنتجات في تحقيقه أعلى الأرباح فعلى الإدارة اتخاذ قرار بزيادة إنتاجه وتخفيض سعر بيعه ليتمكن المصنع من مواجهة المنافسين .

جدول رقم (١٤)

قائمة الدخل الجزئية

نظام التكاليف على اساس الانشطة			نظام التكاليف التقليدي			المنتجات
صافي الربح أو الخسارة	تكلفة الطن	السعر البيع	صافي الربح أو الخسارة	تكلفة الطن	سعر البيع	
0.17 -	65.02	64.85	1.33	63.52	64.85	الاسمنت العادي المعبأ
0.68	57.51	58.19	1.17	57.02	58.19	الاسمنت العادي السائب
4.31	68.55	72.86	(1.46)	74.32	72.86	الاسمنت المقاوم المعبأ
6.71	60.89	67.61	(0.05)	67.66	67.61	الاسمنت المقاوم السائب
1.51	58.60	60.11	2.83	57.28	60.11	الاسمنت البلوك السائب

المصدر : إعداد الباحثان

مما سبق تبين للباحثة ان نظام التكاليف على اساس الانشطة يوفر معلومات تؤثر على قرارات الشركة القصيرة والطويلة الأمد ، فمن خلال المعلومات المفصلة التي قدمها نظام ABC عن تكاليف وربحية كل منتج تستطيع الإدارة اتخاذ العديد من القرارات نذكر منها :

١. إعادة تسعير المنتجات
٢. تحديد مستويات الإنتاج
٣. تحديد المزيج الإنتاجي
٤. التوقف عن إنتاج المنتجات غير المربحة
٥. تحسين أو تجديد خطوط الإنتاج

وعليه ترفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على :



" يوفر نظام التكاليف على اساس الانشطة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة "

كما أوضح تطبيق نظام ABC ان هذا النظام قد وفر العديد من المعلومات المالية الأكثر دقة عن تكلفة كل نشاط من تجهيزات وأيدي عاملة وكافة مستلزمات التنفيذ ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط بصورة منفردة ، وتوفير معلومات غير مالية عن المستوى التشغيلي لكل نشاط من الانشطة ومسببات حدوث التكلفة والوقت اللازم لتنفيذ كل نشاط ، ولكل وحدة منتجة وبالتالي فان توفير مثل هذه المعلومات التفصيلية والشاملة والتي تعبر بصدق وواقعية عن جميع أوجه الأنشطة يساعد في بناء قاعدة بيانات متاحة للمستخدمين بدون تمييز فئة على حساب فئة أخرى مما يؤدي الى تعزيز الثقة بمعلومات هذا النظام ، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على :

" يوفر نظام التكاليف على اساس الانشطة معلومات موثوقة تساعد في بناء قاعدة بيانات متاحة للمستخدمين " .

النتائج والتوصيات

النتائج

على ضوء المعلومات التي وردت في هذا البحث يمكن إجمال أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان على النحو التالي :

أولاً: نتائج الدراسة النظرية

١. ان القرارات الاستثمارية والتشغيلية تعتمد على المعلومات المحاسبية ولكي تكون المعلومات المحاسبية فعالة ومفيدة يجب ان تتوفر فيها مجموعة من الخصائص الرئيسية والثانوية ولا يتم ذلك الا بوجود نظام قادر على توفير مثل هذه المعلومات كنظام التكاليف على اساس الانشطة .

٢. ان نظام ABC يحقق خاصية الملائمة حيث انه يوفر المعلومات في الوقت المناسب باستخدامه للتقنيات الحديثة في تسجيل ومعالجة البيانات المالية وغير المالية عن الانشطة التي تحدث التكلفة داخل الشركة مما يسهل عمل مستخدمي هذه المعلومات على التنبؤ بالأحداث المتوقعة بالمستقبل والمساعدة على تأكيد التنبؤات السابقة أو تصحيحها وبالتالي يحسن من جودة المعلومات المقدمة .

٣. ان نظام ABC يحقق خاصية الموثوقية حيث انه يوفر معلومات تتميز بالصدق والموضوعية في التعبير عن كل نشاط من الانشطة المنفذة داخل الشركة بحيث يمكن الاعتماد عليها

كقاعدة بيانات متاحة للجميع بدون تمييز فئة على حساب فئة أخرى مما يؤدي الى تعزيز الثقة بمعلومات هذا النظام .

٤. ان نظام ABC يحقق خاصية الثبات والقابلية للمقارنة من خلال توحيد أسس توزيع التكاليف غير المباشرة داخل الشركة عبر الفترات المختلفة مما يؤدي الى تسهيل عمليات المقارنة على مستوى الشركة عبر فترات مختلفة وعلى مستوى الوحدات التي تعمل في نفس القطاع وبالتالي تحسين جودة المعلومات .

٥. ان نظام ABC يحقق خاصية الوضوح والاكتمال بتوفيره معلومات واضحة ومفصلة عن تكلفة ومخرجات كافة الانشطة المنفذة داخل الشركة وتقييمها وتحديد الانشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف وغيرها من المعلومات مما يؤدي الى تحسين جودة المعلومات المقدمة .

ثانياً : نتائج الدراسة التطبيقية

١. ان نظم التكاليف التقليدية المستخدمة في الشركة تعطي نتائج غير دقيقة لتكاليف المنتجات مما يؤدي الى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة ، حيث اتضح انه بموجب النظام المطبق في الشركة تم توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بصورة متساوية متجاهلاً درجة استفادة المنتجات من هذه التكاليف .

٢. تتطلب عملية اتخاذ القرار توفر المعلومات التي تتوفر فيها خاصيتي الملائمة والموثوقية لضمان صحة عملية اتخاذ القرار ، فقد اتضح من خلال تطبيق نظام ABC ان هذا النظام يحسن من جودة المعلومات إذ تبين ان بعض المنتجات تحقق خسارة وفق النظام التقليدي في حين إنها حققت أرباحاً بعد تطبيق نظام ABC .

٣. ان تطبيق نظام ABC في الشركة عينة البحث أكثر ملائمة لمعالجة وتخصيص التكاليف غير المباشرة ، فهو يقدم بيانات أكثر دقة ووضوح عن تكلفة الوحدة المنتجة من خلال استخدامه العديد من مسببات التكلفة وأكثر من معدل تحميل ، مما يساعد الادارة على اتخاذ العديد من القرارات نذكر منها :

أ. إعادة تسعير المنتجات

ب. تحديد مستويات الإنتاج

ت. تحديد المزيج الإنتاجي

ث. التوقف عن إنتاج المنتجات غير المربحة

ج. تحسين أو تجديد خطوط الإنتاج



اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة....

م.م. لبنى هاشم نعمان العاني

د. كمال احمد يوسف

٤. ان تطبيق نظام ABC يوفر العديد من المعلومات المالية وغير المالية التفصيلية والشاملة والتي تعبر بصدق وواقعية عن جميع أوجه الأنشطة ولكل منتج والتي تساعد في بناء قاعدة بيانات متاحة للمستفيدين وبدون تحيز .
٥. ان نظام التكاليف على اساس الانشطة يقوم على اساس علاقة السبب - النتيجة مما يوفر للإدارة معلومات تحليلية عن أسباب ارتفاع تكاليف الانشطة والتي لا تتناسب تكلفتها مع المنفعة المتحققة منها فقد تبين من خلال تطبيق نظام ABC ان سبب ارتفاع تكلفة الاسمنت العادي واسمنت البلوك هو ارتفاع ساعات توقف الخط الاول بسبب الأعطال والذي صاحبه ارتفاع في تكاليف الصيانة العلاجية بالاضافة الى ارتفاع أسعار النفط الأسود مما يتطلب من الادارة اتخاذ القرار المناسب لتخفيض التكاليف .

التوصيات

- على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بما يلي :
١. الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تتصف بالخصائص النوعية للمعلومات عند اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية .
 ٢. تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة لتوفيره معلومات أكثر دقة وموضوعية وعلى درجة عالية من الثقة وإمكانية إيصالها الى المستخدمين في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المختلفة .
 ٣. ضرورة قيام الشركة عينة البحث بإعادة النظر في انظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها مع دراسة إمكانية تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة في المستقبل لما يوفره من معلومات دقيقة حول تكلفة الإنتاج والتي تمكن الشركة من اتخاذ قرارات سليمة
 ٤. ضرورة تكوين قاعدة بيانات مفصلة وواضحة وشاملة للمعلومات المالية وغير المالية والمتعلقة بكل نشاط من أنشطة الشركة لتساعد الادارة في توزيع الموارد على الانشطة وإحكام الرقابة على عناصر التكاليف بهدف تخفيضها وبالتالي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة .
 ٥. على إدارة الشركة اتخاذ قرار إداري بشأن الخط الاول حيث انه احد الأسباب الرئيسية في ارتفاع التكاليف وانخفاض الإنتاج .
 ٦. يجب على الشركة في حالة إتباعها لنظام التكاليف على اساس الأنشطة توفير المقومات الفنية المتمثلة بإقامة دورات لتدريب العاملين على آلية عمل هذا النظام وإجراءات تطبيقه بالاضافة الى الإمكانيات التنظيمية وذلك لاحتياج هذا النظام الى معلومات وبيانات تفصيلية عن كافة الأنشطة التي تقوم بها .

٧. اذا كانت الشركة غير قادرة على التطبيق الشامل للنظام ، فانه يمكن التطبيق الجزئي للنظام ثم تصميم النظام خطوة خطوة وصولا الى التطبيق الشامل .

المراجع

المراجع العربية

أولاً : الكتب

- التكريتي ، إسماعيل يحيى ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، قضايا معاصرة ، الطبعة الثانية ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٨ ، ص : ١٦٦ .
- التكريتي ، إسماعيل يحيى ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، قضايا معاصرة ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٧ .
- العاني ، لبنى هاشم نعمان ، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠١٣ .
- العناتي ، رضوان ، إيهاب نظمي ، رأفت سلامة ، واحمد كلبونة ، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها ، الجزء الاول ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، ٢٠١١ .
- القاضي ، زياد عبد الكريم ، ومحمد خليل ابو زلطة ، تصميم نظم المعلومات الادارية والمحاسبية ، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠١٠ .
- خليل ، عطا الله وارد ، محمد عبد الفتاح العشماوي ، الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة ، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع ، مصر ، ٢٠٠٨ .
- عبود ، سالم محمد ، تطبيقات حديثة في المحاسبة الادارية ، دار الدكتور ، الطبعة الأولى ، بغداد ، ٢٠٠٩ .
- عليان ، ربحي مصطفى ، العمليات الادارية ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠١٠ .
- فرنون كام ، النظرية المحاسبية ، ترجمة رياض العبد الله ، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، ٢٠١٠ .
- يوسف ، محمد محمود ، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الادارية ، المجلد الأول ، مؤسسة الكتب العربية للنشر الالكتروني ، ٢٠٠٦ .

ثانيا : الدوريات

- إبراهيم ، بن مزوزية ، اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية " ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، ٢٠١٢ .
- ابو بكر ، عوض الله جعفر الحسين ، أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ، مجلة العلوم والتقانة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلد ١٢ (٢) ، ٢٠١٢ .
- الاسطل ، احمد محمود خليل ، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة : دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين لأوراق المالية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، ٢٠١٠ .
- الجوهري ، كريمة علي كاظم ، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة : دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العدد ٩٠ ، ٢٠١١ .
- بكر ، عبد الرحمن ، وآخرون ، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني ، مجلة البحوث المحاسبية الدولية ، المجلد الثالث ، ٢٠١٢ .
- بوخالفة ، وسيلة ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية : دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة مابين ٢٠٠٨ - ٢٠١٢ ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة ، ٢٠١٣ .
- درغام ، ماهر موسى حامد ، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة : دراسة ميدانية ، مجلة الجامعة الإسلامية ، مجلد ١٥ ، العدد ٢ ، غزة ، فلسطين ، ٢٠٠٧ .
- سالم ، بدر الدين فاروق احمد ، ونصر الدين حامد احمد ، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد ١٤ ، العدد ١ ، ٢٠١٣ .
- عجمي ، منصور ، قياس كفاءة وفاعلية النظم المحاسبية في شركات النفط الكويتية ، رسالة ماجستير ، جامعة عمان العربية ، عمان ، الأردن ، ٢٠١١ .
- عماد الدين محمد إبراهيم زيان ، أثر جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء وضبط الرقابة على التكاليف : دراسة تطبيقية تحليلية ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات التجارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، ٢٠١١ .
- فرحات ، منى خالد ، نظام التكلفة حسب الأنشطة : دراسة تطبيقية على احدى الوحدات الاقتصادية العاملة في سوريا " اطروحة دكتوراه ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، ٢٠٠٤ .



- قويدر ، قورين حاج ، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات ، مجلة الباحث ، جامعة الشلف ، الجزائر ، العدد ١٠ ، ٢٠١٢ .
- ميده ، إبراهيم ، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط في مجال المسؤولية الاجتماعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد ٢١ ، (٢) ، ٢٠٠٥ .
- مجدي محمد سامي ، مدى فعالية نظام تكاليف النشاط ABC كنظام لمعلومات التكاليف ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد ٢٢ ، العدد ٢ ، ٢٠١٠ .

ثالثاً : المراجع الأجنبية

- Adams, Steven J. Pryor, Leroy J. Keller, Donald E, and Hurston Mary E. Management Accounting Information South- Western College Publishing, U.S.A ,2010 .
- Belkaoui, Ahmed Riahi , Accounting Theory, Thomson 5th ed., Thomson Learning, London. 2004 .
- Daasi. Katrib , The efficiency of using activity based costing system in cost management and performance enhancement and its development of Jordanian business organizations, Interdisciplinary Journal of contemporary Research in business ,vol.5,No 9, 2014.
- Emmanuel K. Oseifuah , Activity based costing (ABC) in the public sector: benefits and challenges , Problems and Perspectives in Management, Vol. 12 , Issue 4, 2014 .
- Glautier, Michel, Under down ,Brian & Morris, Deign, Accounting Theory and Practice , Prentice Hall, 2011 .
- Garrison R., Noreen, E.,Brewer, Managerial Accounting , 14thed, McGraw-Hill / Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., 1221 Avenue of the Americas, New York , 2012 .
- Geri, Nizta., Ronen Boza., Relevance Lost: the rise and fall of activity-based costing. Human System Management, (24), 2005 .
- Horngren , C.T. ,Dater ,S.M., Foster , Cost Accounting A managerial Emphasis, Upper saddle , River , New Jersey , prentice –Hill ,U. S. A. 2006 .
- Ivana Dražić Lutisky ,& Martina Dragija, Activity Based Costing as A Means to full Costing – Possibilities and Constraints for European Universities , Management, Vol. 17, 2012 .
- Kaplan R. & Atkinson A., Advanced Management Accounting , Prentice Hall International, Inc , 2008 .
- Kieso, D.E., Weygandt, J.J. and Warfield,T.D., Intermediate Accounting ,12thed. Wiley & Sons, Inc , 2007 .



- Mehtap Idogan & A. David Austill & Mehmet C. Kocakülâh , The Excellence of Activity-Based Costing in Cost Calculation: Case Study of A Private Hospital in Turkey , Journal of Health Care Finance , 2014 .
- Needy K., Nachtmann H., Roztocki N. & R. Warner, Implementing Activity Based Costing System in Small Manufacturing Firms , A field Study , Engineering , Management Journal, Vol. 15, No 1 , 2003 .
- Siddiqui, Jamshed & Zillur Rahman , TQM for information systems: are Indian organizations ready , Interdisciplinary Journal of information, knowledge and Management, Vol. 1, 2006 .
- Witherite, Jeffrey & Kim, Il-Woon, Implementing Activity – Based Costing in the Banking Industry, Bank Accounting and Finances , 2006 .
- Ross, Thomas.K., Analyzing Health Care Operation Using ABC. , Journal of Health Care Finance , Vol. 30 (3) , 2004.

الملخص

يعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وسيلة لتحديد التكاليف الحقيقية . وعلى الرغم من ان هذا النظام هو ابتكار حديث نسبيا في محاسبة التكاليف ، الا انه تم اعتماده بسرعة من قبل العديد من الشركات في العديد من الصناعات ، الحكومية وغيرها من المنظمات مثل مؤسسات التمويل أو قطاع الخدمات ، لان نظام ABC يوفر للمنظمات مجموعة متكاملة من الفوائد لصناعة القرارات ، فالمعلومات الناتجة من النظام يمكن استخدامها للتخطيط، والتسعير، ووضع الموازنات ، وقياس الأداء.

وفي هذه الورقة نوضح أثر نظام التكاليف على اساس الانشطة في تحسين جودة المعلومات.

Abstract

Activity-based costing System (ABC) is a method for determining true costs . Though this system a relatively recent innovation in cost accounting , it is rapidly being adopted by companies across many industries, within government and other organizations like institutions, finance or services sectors , because ABC system provided the organizations with a whole spectrum of usefulness in decisions making. The information generated from ABC system can be used for planning, pricing, budgeting, and performance measurement.