**نظام التكاليف على أساس الأنشطة واثره علي قرارات**

**ترشيد التكاليف الإنتاج في الوحدات الإقتصادية / دراسة تطبيقية على معمل ئالين الصناعية-أربيل**

|  |  |
| --- | --- |
| الموضوع | رقم الصفحة |
| الأهداء | أ |
| الشكر والتقدیر | ب |
| قائمة المحتويات | ت |
| قائمة الأشكال وقائمة الجداول | ث |
| المقدمة | 1 |
| منهجية البحث | 4-1 |
| **الفصل الأول: مفهوم وأهمية التكاليف على اساس الأنشطة** |  |
| **المبحث الأول : مفهوم التكاليف وتعريفها وتصنيفاتها** |  |
| **المبحث الثاني: مفهوم النظام التكاليف علي أساس الأنشطة وتعريفه و وأهدافه وعيوب** |  |
| **المبحث الثالث: ترشيد التكاليف المنتوج** |  |
| **فصل الثاني : تطبيف النظام تكاليف علي أساس الأنشطة علي عينة البحث** |  |
| **المبحث الأول : نشأة تطور معمل ئالين وكشوفات تكاليفه :** |  |
| **المبحث الثاني : تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قوائم التكاليف المعمل** |  |
| **المبحث الثالث: المقارنة بين النظام التكاليف التقليدي مع نظام التكاليف علس أساس الأنشطة** |  |
| الإستنتاجات والتوصيات |  |
| مصادر |  |
| الملاحق |  |

**المقدمة:**

إن التطور الحاصل في بيئة الاعمال ادي الي ظهور الحاجة لتطور اساليب تخصيص التكاليف غير المباشرة لكي تتوافق مع متطلبات بيئة الاعمال الحديثة التي شهدت تطوراً إقتصادياً وإدارياً وتكلنوجيا . لأن هذه التكاليف اصبحت تشكل جزءا كبيراً من كلفة أي منتوج أو خدمة ، لذا من هنا إنبثقت اهمية تطبيق نظام يعالج التكاليف غير المباشرة وكيفية تحميل المنتجات أو الخدمات لهذه التكاليف عليها . فعندها بدايتة تم إبتكار إسلوب جديد في قياس سُمي التكلفة علي اساس النشاط (ABC)**والذي** يقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة علي أنشطة الإنتاجية في الوحدات الإقتصادية ، حيث أثبت نجاحاً كبيراً في إيجاد الحلول لمشاكل تخصيص التكاليف غير المباشرة التي لم تعالجها يشكل سليم طرائق التكاليف التقليدية.

**مشكلة البحث:**

يمكن طرح مشكلة البحث من خلال التساؤلات الأتية :

1/هل هناك خلل في قياس التكلفة في ظل نظام التكاليف التقليدي؟

2/هل قياس نظام التكاليف على أساس الانشطة (ABC) ملائمة في ظل البيئة التنافسية الشديدة؟

3/ كيف يمكن ترشيد تكاليق المنتجات في الوحدات الإقتصادية باستخدام نظام التكاليف

علي اساس انشطة[ABC]؟

**هدف البحث:**

يهدف البحث بشكل أساسي إلى تحقيق الأتي:

1/ بيان دور مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين قيمة المنتج ومقارنته مع مدخل التكاليف التقليدية.

2 /قياس التكاليف على أساس الأنشطة في المعمل عينة البحث.

3 /بيان تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة على المنتجات بترشيد تكاليفها في الشركة عينة البحث.

**أهمية البحث:**

تنبع أهمية هذا البحث من أهمية تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة عادلة علي المنتجات لما تشكلة هذه التكاليف غير المباشرة من نسبة كبيرة منى إجمالي التكاليف في ظل البيئة التصنيع الحديثة والتي تتسم بشدة المنافسة بين المنتجات المعروضة بالسوق. لذا فإن أهمية البحث تدور حول المدى إمكانية تطبيق منهج التكاليف على اساس الأنشطة وبيان تأثير هذا النظام في ترشيد التكاليف المنتوج.

**فرضية البحث:**

يستند البحث على فرضية أساسية هي:-

إن إعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كنظام جديد لقياس التكاليف يؤدي الى ترشيد التكاليف المنتجات مقارنة مع نظام التكاليف التقليدية"

**منهج البحث:**

يعتمد البحث إلى المنهج العلمي لكي يتوصل الى تحقيق أهدافة وإثبات فرضية، وذلك من خلال:

المنهج الإستنباطي: ذلك المنهج لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات.

المنهج الاستقرائي :ذلك المنهج لتحديد مشكلة البحث وإختبار الفرضيات.

المنهج العملي: وذلك من خلال الدراسة التطبيقية والإطلاع علي القوائم والكشوفات التكاليفية للشركة عينة البحث.

**حدود البحث:**

1/ تم إختيار شركة (ئالين) الصناعة لإنتاج المنظفات والبهارات كعينه للبحث وذلك من خلال استفسار المسؤلين فيهوا تقديم المعلومات اللازمة موضوع البحث.

2/كما تم إختيار سنة 2023 كحدود زمنية للبحث.

**الفصل الأول :**

**المبحث الأول: مفهوم التكاليف وتعريفها وتصنيفاتها :**

**اولاً: نشأة نطور التكاليف:**

ولقـد نشـأت محاسبة التكاليف وارتبطت إلى حد كبير بالنشاط الصناعي ومن ثم فإن تغير البيئة الصناعية وانتشار نظم التصنيع الحديثة لابد وأن تـنعكس أثارها على نظم محاسبة التكاليف، حيث أن البيئة الصناعية قد شـهدت الكثير مـن المتغيرات الجوهرية والمتمثلة في زيادة حدة المنافسة العالميـة مـن ناحيـة والـتقدم المستمر في تطبيق التكنولوجيا المتقدمة في المنشـآت الصناعية والاتجاه نحو المزيد من درجة الآلية في التصنيع من ناحيـة أخرى. ولقد أدت التطورات التكنولوجية إلى ظهور نظم تصنيع حديثة وكذلك أساليب إدارية للإنتاج من أهمها وأكثرها حداثة ما يلى :

1/نظم التصنيع المرنة flexible manufacturing systems(fms)

2/ نظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلى computer integrated manufacturing (cim)

3/نظام الإنتاج في الوقت المناسب( النتاج بدن المخزون) just- in- time(jit)

4/نظام إدارة الجودة الشاملة total quality management (tqm)

وتجدر الإشارة إلى أن نظم التصنيع المرنة ونظم التصنيع المتكاملة مـع الحاسب الآلى تعتبر من المستجدات الحديثة في مجال تكنولوجيا الإنتاج والتصـنيع، بينما يعتبر كل من نظام الإنتاج في الوقت المناسب ونظام إدارة الجـودة الشاملة من المستجدات الحديثة في مجال الأساليب الإدارية للإنتاج (نور واخرون ، 2007،ص61-62)

الا انه بمرور الزمن لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصراً على النشاط الصناعي وانما تعداه الى كافة انواع الانشطة الانتاجية والخدمية الأخرى . فمحاسبة التكاليف تستخدم الآن في مجالات الانتاج الزراعي والحيواني ، والري والبزل ، وتصفية المياه والاسالة ، والكهرباء، والنقل والمواصلات ، والتسويق ، والصيرفة ، والتأمين ، والطباعة ، والصحافة، والتعليم، والقضاء، والطب ، والمحاماة ، والمحاسبة ، والهندسة وغيرها. وسيتركز الحديث في الفصول والمباحث القادمة على محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية . (الراشد، 1986،ص14)

**ثانياً: مفهوم التكاليف وتعريفها :**

**مفهوم التكاليف:**

يعتبر مصطلح التكلفـة مـن أكـثـر المصطلحات المحاسبية تـداولا و انتشارا ، إلا أن لفظ "تكلفة" لا يعني بمفرده كثيرا ، لكونه يعطي مجموعة متنوعة من المعاني و بالتالي فإنه من الضروري تعريف التكلفـة حسب الصفة الدالة لها، حيث أن كل صفة تضاف لكلمة " تكلفة "(سوف تعطي خصوصية تختلف عن الأخرى.) (حجازي و سعاد ، 2012،ص13)

تختص محاسبة التكاليف بتحليل وتسجيل وتقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف في المشروع بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف بعد تسجيلها إضافة إلى توفير البيانات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة التي تساعد على رسـم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها (نور،1993)إن مفهوم محاسبة التكاليف يختلف من حيث وجهتي النظر لطبيعة محاسبة التكاليف:

1/ إن وجهة النظر الأولى تدعو إلى التمييز بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإداريـة وتعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحديـد تكلفة الوحـدات المنتجة والاهتمام بدراسة معاني التكلفة ونظرياتها المختلفة، بينما تعتبر المحاسبة الإدارية بأنها تسعى إلى مساعدة المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها ووضع خططها بناء على أسس علمية يوفرها المحاسب المالي أو محاسب التكاليف .(الاخرس،1991،ص7)

2/ إن وجهة النظر الثانية لا تضـع حـدأ فـاصلاً بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وتعتبر وجهة النظر الثانية هي الأكثر شيوعاً والأكثر قبولاً، حيث يـرى (HORNGREN) أن محاسبة التكاليف تهدف إلى تجميع وتوفير المعلومـات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها والتي تفي مختلف المجالات بدءاً من العمليات المتكررة (الروتينية) إلى اتخاذ القرارات الاستراتيجية وصياغة السياسـات الهامة للمنشأة فضلا عن أنها تساعد علـى سـد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من مستثمرين ومقرضين وجهات حكومية … الخ.(horngren,1986,p5)

**تعريف التكاليف :**

1/بأنها: "ذلـك الفـرع مـن فروع علم المحاسبة الذي يهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليـل وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة وتكون هذه البيانات متعلقـة بـالمواد والعمـل وتكاليف التصنيع غير المباشرة والمتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمـة بهدف قياس تكلفـة هـذه لأنشطة وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية". (غرايبة،1979، ص16)

ویری المؤلف ان المحاسبە التکالیف هي” ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة مفاهيم التكاليف وعناصرها ونظرياتها وتطبيق دورة محاسبة التكاليف لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها"

2/القـد عـرف Pearce و Sturmey التكاليف بأنها : (الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها ).(شنواني،1970،ص207)

3/إلا أن التعريف هو: ( التضحية ذات القيمة الإقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل...)

(نور، 1993،ص36)

4/إلا أن التعريف الحديث للتكلفـة هـو: ( مقـدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى الحصول على منفعة أو عدم حصولها )

(الجبالي و السامرائي ، 1999،ص9)

5/و يرى Gerard Melyon أيضا أن التكلفة ( تتشكل مع جمع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتوج معين · سلعة أو خدمة - وهي عبارة عن مفهـوم داخلي في المؤسسة) (melyon,2001,p15)

6/أما J.Margerin فيعـرف التكلفـة : ( أنهـا مجموعـة مـن الأعبـاء المحاسبية المنسوبة إلى شيء معين ) (margerin,1991,p14)

**ثالثاً:عناصر التكاليف:**

أن تكلفة أي منتـج نهائي تتألف ثلاثة عناصر رئيسة للتكلفة هي:

/1تكلفة المواد المباشرة Direct Materials: وتشمل جميع المواد التي تدخل وبشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزءاً مادياً ملموساً وملاحظاً وتلزم هـذه التكلفة لإتمام المنتج النهائي.

/2تكلفة الأجور المباشرة Direct Labor: وتشمل أجـور عمـال التشغيل وأجـور عمال الإنتاج الذين يعملون على تحويل المـواد باستخدام الآلات أو يدويا إلى سلع تامة الصنع وجاهزة للبيع.

/3تكاليف صناعية غير مباشرة (الأعباء الصناعية الإضافية) indirect manufacturing costs( factory overhead) :

وتشمل جميع التكاليف باستثناء تكلفة المواد المباشرة وتكلفـة الأجور المباشـرة والتي تكون ملازمة ومصاحبة لعملية التصنيع، ويغلب على هذه التكاليف أنـه يصعب تخصيصها لسلعة معينة وتتكون التكاليف الصناعية غير المباشـرة مـن المواد غير المباشرة والأجور الصناعية غير المباشرة والخدمات الصناعية والإنتاجية الأخرى مثل استهلاك آلات المصنع ومياه وكهرباء المصنع ... إلخ.

ومن ضمن مصطلحات التكاليف: التكلفة الأولية (Prime Cost ويتـم احتسابها عن طريق جمع تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة.

(العناتي،2005،ص43)

**رابعاً:أنواع التكاليف حسب أسس التبويب المختلفة**

**1/ تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة ( وحدة الانتاج):**

أ/ التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي ترتبط ارتباطا وثيقا بـوحـدات الإنتاج وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدهـا وتخصيصها لوحـدات إنتـاج معينة حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها(فهمي،1978،ص38)وتتكون التكاليف المباشرة من:

* تكلفة المواد المباشرة: وتشمل جميع المواد التي تدخـل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزءاً منه وتلزم لإتمامـه ويمكـن تمييز هذه المواد في وحدة الإنتاج مثل الخشب في صناعة الأثاث والجلد في صناعة الأحذية والقماش في صناعة الملابس.
* تكلفة العمل المباشر: وتمثل أجور عمال التشغيل أو إنتاج السلعة في المصنع والذين يعملون على تحويل المواد الأولية أو المواد نصف المصنعة إلى سلع تامة الصنع وجاهزة للبيع مثل أجـور عمـال التقطيع أو عمـال الحفر أو الزخرفة في مصنع الأثاث أو أجور عمال قص الحديد وتركيبـه مصنع خزانات المياه.

ب/التكاليف غير المباشرة : وهي تلك النفقات التي تُنفق من أجـل خـدمـة المصنع أو المشروع كوحدة واحدة ولا يوجـد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطـا مباشـراً، وتقسم إلى ما يلي:

أ- تكاليف صناعية غير مباشرة: وتشمل جميع النفقات المتعلقة بالإنتـاج داخـل المصنع ولا تخص سلعة معينة بل جميع السلع، وتشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة:

/1 مواد صناعية غير مباشرة: وتشمل تلك المواد التي لا تدخـل في إنتـاج السلعة بشكل مباشر مثـل المسامير والغـراء لصناعة الأثاث والوقـود ومواد التشحيم والزيوت ، وغيرها.

/2 الأجور الصناعية غير المباشرة: وتشمل تكلفة العمل المبذول في المصنع كوحدة واحدة ولا يخص سلعة معينة مثل أجـور الكتبـة وعمال النظافة داخل المصنع وأجور الفحص والنقل وأجور المهندسين وغيرها.

/3 تكاليف صناعية أخرى غير مباشرة: ويقصد بها الخدمات الإنتاجية التي تصرف على النشاط الصناعي بشكل عام ولا ترتبط بسلعة معينـة مثـل إيجار المصنع وتأمين المصنع ومصاريف الإضاءة الخاصة بالمصنع إضافة إلى الخسائر التي تنتج عن التلف العادي من المواد الأولية وتكلفة الوقت الضائع العادي .

ب/ تكاليف تسويقية غير مباشرة: وهي جميع النفقات التي تنفق في سبيل بيع وتوزيع منتجات المشروع فهي تمثل جميع تكاليف التخزين المنتج التام والإعلان عنه وترويجه وبيعه ونقله وتوزيعه وكذلك تكاليف الأبحاث التسويقية.

ج/ التكاليف الإدارية : وتمثل النفقات التي تنفق على مختلف الإدارات من مواد و أجور وخدمات وتكاليف التمويل .

(العناتي،2005،ص27-30)

**2/ تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط ( الإنتاج او البيع):**

أ/التكاليف المتغيرة : وهي النفقات التي يكون سلوكها متغير طردياً بنفس التغير في حجم الإنتاج مع بقاء جميع العوامل الأخرى ثابتة في تلك الفترة مثـل أسـعار المواد الخام ومعدلات الأجور والأسلوب الفني للإنتاج ومواصفـات السـلع\* وطرق الصناعة والتسويق، وعليـه فـإن التكاليف المتغيرة تزداد بزيـادة حجـم الإنتاج وتنقص بنقص حجم الإنتاج، وتشمل جميع عناصر التكاليف الصناعيـة المباشرة من تكلفة مواد أولية تدخل في الإنتاج بشكل مباشـر والعمـل المباشـر وتكلفة الخدمات الصناعية المباشرة أما عناصر التكاليف الصناعية غير المباشـرة وعناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة فتحتوي على جزء متغير يتغير بتغير حجم النشاط والجزء الآخر ثابت لا يتأثر بتغير حجـم النشاط. ومـن أمثلة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة تكلفة الوقود وتكاليف نقل المواد الخام داخل الأقسام وتكاليف صيانة الآلات التي تزداد بزيادة حجم الإنتاج. (فهمي،1978،ص45)

ب/التكاليف الثابتة : وهي عناصر التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم، بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو توقـف تماماً لفترة من الوقت فإن عناصر التكاليف الثابتة ستبقى كما هـي دون تغيير ومن الأمثلة على التكاليف الثابتة استهلاك الأصول الثابتـة باستخدام طريقة القسط الثابت والإيجار ورواتب الإداريين الذين لا يستطيع المشروع الاستغناء عنهم مهما تغير حجم الإنتاج. ويمكن تبويب التكاليف الثابتة إلى:

* تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة: وتشمل إيجار المصنـع والتأمين على المصنع وراتب مدير المصنع والصيانة العادية للأصول الثابتة الخاصة بالمصنع.
* تکالیف تسويقية ثابتة: وتمثل نفقات البيع والتوزيع التي لا تتغير في مجموعـها بتغير حجم المبيعات مثل الرواتب الخاصة بمدراء المبيعات والإعـلان والمخازن، إيجار المعارض، أقساط تأمين المعارض.
* تكاليف إدارية: وتعتبر جميع التكاليف الإدارية بطبيعتـها ثابتـة حيـث أنها لا تتغير بتغير حجم النشاط (حجم الإنتاج أو حجـم البيـع) ومـن أمثلتها إيجـار مكاتب الإدارة، رواتب أعضاء مجلس الإدارة، راتب المدير العام، رواتب المحاسبين في الإدارة.

ج/التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة: وتمثل مجموعة النفقات التي تحتوي على جـزء متغير يتأثر بحجم النشاط وعلى جزء ثابت كونه لا يتأثر بتغير حجـم النشـاط، فمثلاً فاتورة الكهرباء المستهلكة في المنزل تحتوي على جزء ثابت:

أجرة العداد: 150 فلسا، رسوم تلفزيون: دينار، رسوم النفايات وتحتوي كذلك على جزء متغير مرتبط بكمية الاستهلاك من الكهرباء. (العناتي،2005،ص29-33)

3**/ تبويب التكاليف حسب عامل الزمن :**

أ/ التكاليف التاريخية (الفعلية) : هي التكاليف التي تمت فعـلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعبر هذه التكاليف عن وقائع حدثت فعلا لهـا مـا يعززها من مستندات واثباتات ولا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي. ويمكن حصر التكاليف الفعلية من سجلات التكاليف وذلك لإجراء المقارنـة مـع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات ومعالجـة الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات، وتعتبر تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال النصف الأول مـن عـام 2000 لمصنع معين تكاليف فعلية.

ب/ التكاليف النمطية (المعيارية) : هي "تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدمـاً الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة"(مرعي،1974،ص446)

يلاحظ أن التكاليف المعياريـة هـي تكاليف محـددة مقدماً وتعتمد على الاتجاهات التي كانت سائدة في الماضي، وفي الحقيقة أن التكاليف المعيارية هـي نتـاج جهود وتفكير الإدارة والمهندسين والمحاسبين مجتمعة، فالإدارة هـي الـتـي تحـد حـجـم الإنتاج المطلوب ومستويات الجودة، وعلى المهندسين دراسة وإقرار البرامج الهندسية والإنتاجية ومواصفات المواد اللازمـة علـى ضـوء الإطـار المحـدد مـن الإدارة، وعلى المحاسبين ترجمة البرامج السابقة إلى بيانات كمية ومالية وتسجيل نتائج التنفيذ الفعلي ومقارنتها بالمعايير السابق تحديدها لاكتشاف الانحرافات وتحديد المسؤولين عن وجودها(خليل و عبدالعال،1982،ص31)

**4/ تبویب عناصر التکالیف علي أساس وظيفة عنصر التكاليف في المشروع:**

أ/ التكاليف الإنتاجية : هي مجموعة النفقات مـن مـواد وعمـل وخـدمـات صناعية تنفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الإنتاج وتشمل:

* تكاليف المواد المستخدمة في الإنتـاج مـن مـواد مباشـرة خـام أو نصـف مصنعة أو مواد غير مباشرة.
* تكاليف العمل أو الأجور المتعلقة بالعاملين في الإنتاج مباشـرة مثـل العمال الذين يعملون على آلات المصنع أو في مجالات الخدمـات الإنتاجية مثل العاملين على صيانة آلات المصنع أو على حراسة المصنع.
* تكاليف التصنيع غير المباشرة: هي نفقات إنتاجية لا يمكن ربطها بسلعة معينة مثل إيجار المصنع والتأمين على المصنع.

ب/التكاليف التسويقية: وهي مجموعـة النفقات المتعلقة بعملية البيع والتوزيع وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع والإعلان والترويج والبيع والنقـل والتوزيع ومن أمثلة هذه التكاليف: مواد التغليف، عمولة وكلاء البيع، مصاريف الضيافة والنظافة في المعارض.

ج/ التكاليف الإدارية : هي مجموعة النفقات المتعلقة بـإدارة المنشأة مثـل القرطاسية المستهلكة من جميع إدارات المنشأة باستثناء إدارتـي التسويق والإنتاج، التأمين على مباني الإدارة، أتعاب مدققي الحسابات، رواتب الموظفين في الدائرة المالية. (العناتي ، 2005، ص36)

**5/ تبويب عناصر التكاليف علي أساس علاقتها بالفترة المحاسبية:**

أ/التكاليف الإيرادية : وهي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية وغالباً ما تكون سببا في تحقيق الإيـراد بصـورة مباشرة أو غير مباشرة مثـل الرواتـب والأجور، أثمان المياه والكهرباء والهاتف ... الخ.

ب/ التكاليف الرأسمالية: وهي مجموعة النفقات التي تخص وتستفيد منها أكـثـر مـن سنة مالية كالأثاث والأراضي والمعدات .... الخ. (العناتي،2005ص36)

**6/ تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة:**

أ/تكاليف خاضعة للرقابة : وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبـها وله القدرة على التأثير فيـها فمثلاً تعتبر كميـة المـواد المستخدمة في الإنتاج العمالة وحجم في مصنع معين قابلة للرقابة من مدير المصنع.

ب/تكاليف غير خاضعة للرقابة : وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها وتشمل أيضاً التكاليف التي مـن الصعب التحكـم فيـهـا مـن قبـل الإدارة خلال فترة زمنية محددة لأن المنشأة تكـون قـد تعاقدت عليـهـا مثـل عـقـد توريد مواد خام لمدة معينة وكان من شروط العقد الالتزام وعـدم جـواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المنشأة التحكم في السعر مثلاً خلال فترة العقد. (العناتي،2005،ص37)

**7/تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:**

أ/التكلفة الملائمة (المناسبة) : هي التكلفة المرتبطة بقرار معين فإذا لم يتم اتخـاذ هـذا القرار أصبحت هذه التكلفة لاغية. فمثلاً لو قررت منشأة إنتاج سلعة جديدة فإن جميع تكاليف المواد الخـام والعمل المباشر تكلفة مناسبة إذ أنه في حالة إلغاء قرار إنتاج هذه السلعة الجديدة فإن تكاليف المواد الخام والعمل المباشر تصبح لاغية.

ب/ تكلفة الفرصة البديلة : هي قيمة المزايا أو العوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر. فمثلاً لو اختارت الشركة البديل (أ) ورفضت البديـل (ب) الذي يحقـق أرباحاً مقدارها 12000 دينار فإن تكلفة الفرصة البديلة 12000 دينار.

ج/التكلفة التفاضلية : هي الفرق بين مجمـوع التكاليف بين بديلين عنـد اختيـار أحدهما، فمثلاً إذا كانت تكاليف الإنتاج 60000 دينـار وتقـرر زيادة الإنتـاج بنسبة 10% وأصبحت تكاليف الإنتاج 70000 دينار لذا فإن التكلفة التفاضليـة هي 10000 دينار.

د/التكلفة المستغرقة : وهي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصـول مثـل الأصـول الثابتة الملموسة وغير الملموسة ولا يمكـن استرداد هـذه الأصـول إلا باستعمال الأصل خلال عمره الإنتاجي حيث يتم احتساب استهلاك أو إطفاء لهذه الأصول. فمثلاً تعتبر تكلفة المعدات للشركة الصناعية تكلفة مستغرقة. (العناتي،2005،ص37)

**الفصل الأول**

**المبحث الثاني: مفهوم نظام التكاليف علي أساس الأنشطة وتعريفه و وأهدافه وعيوب**

**اولاً:نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:**

تعتبر دراسة Stanbus عام 1971 الدراسة الأكاديمية الأولى التي تناولت فكرة نظام التكاليف على أساس النشاط حيث قام بدراسة النقاط الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة الأنشطة والتي وضحت مركز النشاط وأهداف التكلفة وأوضح من خلالها أن استخدام أسس التخصيص في نظم التكاليف التقليدية يضلل تكلفة المنتج ويسبب بتحميل بعض المنتجات بأقل من التكاليف الخاصة بها أو أكثر منها ومن ثم ربط هذه الأنشطة بالمنتجات عن طريق ما يعرف بحركات التكلفة.

أما في عام 1987 بدأ الحديث عن نظام جديد حيث أنشأ أستاذ المحاسبة (Robert Kaplon) من جامعة هارفرد نظاما جديدا أحدث ثورة في أنظمة محاسبة التكاليف

وفي عام 1988 طور ( cooper and kaplan) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة حيث أشار إلى أن التحدي الحقيقي في كيفية تصميم نظام محاسبة داخلية يكون قادرا على تدعيم استراتيجية المؤسسة في ظل البيئة الحديثة في الأمد الطويل الأجل. وبذلك يعتبر كل من ( cooper and kaplan) أول من قام بتطبيق النظام عمليا في ثمانينيات القرن الماضي على الشركات الأمريكية ومن ثم طيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في كل من بريطانيا وأروبا وكندا وغيرها من البلدان.

وقد دلت الدراسات الميدانية على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة قابلة للتطبيق في كافة المجالات – المؤسسات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة - والقطاعات الاقتصادية والإنتاجية والخدمية وذلك بهدف تحقيق الأهداف وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف. (دیلمي وفخر،2002،ص390)

ومن خلال مختلف الدراسات التي قدمها الباحثون يتضح أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة قد نضج نتيجة للتقدم التقني الكبير في أنظمة الإنتاج، كذلك نتيجة التشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الأنظمة التقليدية لاحتساب تكاليف الإنتاج، إضافة إلى تزايد حاجة إدارات المؤسسات الاقتصادية لمعلومات أكثر دقة وتفصيلا. وتأتي الدقة المتزايدة وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد تكاليف المنتج من خلال تحديد عدد كبير من مجمعات كلفة النشاط وتحديد مواصفات موجه التكلفة الملائم لكل نشاط.

**ثانیاً :مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة: (ABC)**

تتكون كلفة المنتج من التكاليف المباشرة سواء أكانت من المواد الأولية أم العمالة التي يمكن تتبعها أو تحميلها على كلفة المنتج بشكل واضح، ومن التكاليف غير المباشرة التي يصعب توزيعها على المخرجات النهائية نظرا لارتباطها بأكثر من سلعة واحدة، ففي أنظمة التكاليف التقليدية يتمت تحميل المنتج النهائي بحصته من التكاليف غير المباشرة على افت راض أن المنتج النهائي هو الذي يسبب حدوث التكلفة التي يتمت توزيعها بناء على حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى إيجاد علاقة ترابطية طردية بينهما، أما في نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، فأنه ولإنتاج السلعة لا بد من ممارسة أنشطة مختلفة تؤدي إلى إحداث التكاليف

(أبو مغلي، 2008، ص28).

**ثالثاً: تعريف نظام ABC :**

حضي نظام ABC بتعريفات عديدة نذكر منها :

/1 تعریف (Horngren) : نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى (Other Cost Object) مثل (السلع و الخدمات و العملاء) . (Charles,1996,p140 )

/2 تعريف (ABC ) : (Davidson ): (ABC) هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف (Cost Pool) و التي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها) (Charles,1996,p140 ).

/3تعريف( (ABC) : (Raffish هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي و الذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج) (عبدالصمد،2002،ص61).

/4 تعريف: هو الإجراءات المستندة إلى تحليل التكلفة القائم على النشاط، و التي تهدف إلى تغيير الطلب على الأنشطة لتحقيق الربحية. (عدس وخلف،2013،ص27).

/5تعريف BLOCHER : بأنه المنهج الذي يقوم بتخصيص التكاليف إلى أهد Charles Charles اف التكلفة، بناءا على الأنشطة التي تساهم في إنجاز هدف التكلفة ، و يرى أن منتجات الوحدة الإقتصادية هي نتيجة الأنشطة التي تستهلك موارد ، و أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يوضح العلاقة المباشرة بين الموارد . (Edwards.2008.p.3).

/6تعريف: هو نظام محاسبي و إداري متطور، يهدف إلى تخصيص التكاليف غير مباشرة بشكل دقيق و موضوعي، بغرض زيادة فعالية هذا النظام من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء الخدمات أو المنتجات، و حساب تكلفة كل نشاط أو مجمع تكلفة على حدى و من ثم ربطها بالمنتجات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق و موضوعي. )نور وآخرون ، 2013،،ص 74(.

/7تعريف: " هو طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادة منها ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات) نادیة،2017 ،ص7(.

8/ تعريف :(P.Mevellee) محاسبة الأنشطة تعني أن نظام ABC هو مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات أكثر منه نظام لحساب التكاليف، يمكنان يستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة للقيادة و للتحكم في قياس الأداء، )حجازي وسعاد، 2012، ص 98 – (99.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى القول أن: نظام ABC هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها و من ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة. وعليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد و إنما تستهلك أنشطة هذه الأنشطة و هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة ، هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات ( أو أي غرض تكلفة آخر) و بين الموارد .

**رابعاً: خصائص نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) :**

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة له خصائص عدة من بينها: (التكریتي،2007 ،ص164‌)

/1يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين العمليات والمراحل التي يمر بها المنتوج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتوج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية .

/2 يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتوج عن أخر إلى كيفية استخدام هذه المنتوجات للموارد الاقتصادية كما ونوعا والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف .

/3يساهم هذا النظام في تعظيم التكاليف من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام حيث يمكنه ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل يساعد بمعالجتها وخفض تكلفتها.

وعليه يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحث على إيجاد قاعدة بيانات لدمج مميزات معينة لطلبات معينة وعمليات أو زبائن من توفير أفضل المعلومات.

إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يزود بأفضل المعلومات والتي بدورها تساعد الإدارة على تفهم نظام المنافسة ونقاط القوة والضعف التي تمكنها من أداء مهامها بالكفاءة.

**خامساً: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):**

هناك مجموعة من الأهداف لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ومن أبرزها نذكر ما يلي:(التكرتيي،2007،ص166)

/1 مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات من خلال تقديم المعلومات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما. /2 توزيع التكاليف غير المباشرة بصورة عادلة بين مختلف المنتجات .

/3 يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى.

/4 يسمح هذا النظام بإدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج، والربط بين التكاليف والنشاطات والمراكز المسؤولة من وجهة نظر أداة الأداء الداخلي.

**سادساً: مزايا نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) :**

منذ بدأ الاهتمام علميا وعمليا بقياس التكلفة على أساس النشاط خاصة في الشركات الصناعية ظهرت العديد من المزايا لهذا المدخل ويمكن اختصارها فيما يلي: (القباني،2002،ص313)

/1 يساعد على تحديد الأحداث والأنشطة المسبقة للتكلفة تحديدا دقيقا .

/2يفيد في توزيع التكاليف غير المباشرة .

/3 إن قياس التكلفة على أساس النشاط يساعد على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكلفة من خلال الآليات التالية:

* تخفيض الزمن والجهد.
* استبعاد الأنشطة غير الضرورية.
* اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.
* مشاركة الأنشطة.
* إعادة توزيع المواد غير المستخدمة.

**سابعاً: عیوب نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):**

كأي نظام وجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عدة عیوب ومن أهمها ما يلي : (نور وآخرون،2007،ص347)

/1أن نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطور لنظام التكاليف القديم أوالتقليدي الذي يبحث في علاقة النتيجة مع السبب مع إدخال تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.

/2 إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختبار السليم المسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر الهين ولا السهل بل يحتاج إلى تكاليف ووقت كبير ودراسة دقيقة

/3عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليفي ودراية كافية من قبل المحاسب وهذا ما ينقص مستخدمي النظام التقليدي.

/4صعوبة التطبيق في المؤسسات الخدماتية ولهذا صعوبة الحصول على البيانات.

/5أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يحتاج إلى جهد كبير وتكاليف مرتفعة وإضاعة للوقت وهو ما يجعله صعب التطبيق والعزوف عنه من قبل بعض الشركات.

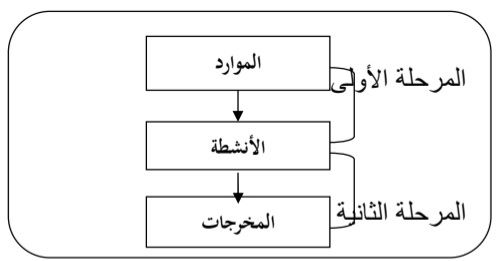
**ثامناً: مراحل تطبيق نظام :ABC**

يتم تطبيق نظام ABC على مرحلتين أساسيتين:

المرحلة الأولى : تخصيص التكاليف على الأنشطة، يتم في هذه المرحلة تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة الرئيسية من خلال مسببات تكلفة مرتبطة بهذه الموارد ؛ )حلس، 2007، ص 221(

المرحلة الثانية: تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات، وفقا لهذه المرحلة يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتج النهائي. ) عبد اللطيف ، 2009، ص 314(. ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم 1: تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل نظام ABC.



المصدر): حلس، 2007، ص 221(

**تاسعاً:خطوات تطبيق نظام ABC :**

نظام ABC هو إطار متكامل وشامل وتشمل عملية تطبيقية على الخطوات الخمس الآتية: ) عطية، 2006، ص80.(

/1تحديد الأنشطة : من خلال التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية وسبب تعدد هذه الأعمال أي تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، من أنشطة رئيسية وفرعية عن طريق تعريف كل نشاط

/2 تحديد المسببات لكل نشاط: أي تحديد مسببات حدوث التكلفة والمتمثلة في عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف، وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاج معين مثل تكلفة المواد المباشرة، ساعات عمل الآلات... إلخ.

/3تحديد مراكز الأنشطة :مركز النشاط هو تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد أو ما يسمى بحوض التكلفة .

/4تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة: أي تخصيص الموارد لمراكز الأنشطة وهو ما يطلق عليه مسببات الموارد، والتي تعرف على أنها مفاتيح للتوزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة وهي تستعمل لتسيير التكاليف.

/5تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة : يتم تحميلها طبقا لحاجة كل المنتجات للموارد المستهلكة في إنجاز الأنشطة، وذلك عن طريق تحديد معدل تحميل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب المناسب الذي يتم حسابه كما يلي:

معدل تحميل تكلفة المركز ( التكلفة الوحدوية للمسبب(= إجمالي تكاليف المركز/ عدد المسببات.

**عاشراً:الفروق بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة abc و النظم التقليدية في الجدول التالي:**

الجدول رقم (1): مقارنة بين التكاليف المبني على الأنشطة abc و النظم التقليدية

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| البیان | نظام التكاليف المستندة إلى النشاط | الأنظمة التقليدية |
| المعلومات | يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أى قسم. | يقدم معلومات عن التكلفة كاملة عن وظيفة كاملة و تكون تجميعية لمختلف الأنشطة. |
| الهدف | التركيز على الأنشطة و اعتبارها هدف التكلفة الأساسي. | التركيز على المنتجات و اعتبارها هدف التكلفة الأساسي. |
| طریقة تحمیل التكالیف | يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، و يتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط. | يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير مباشرة للمؤسسة، أو يتم استخدام معدل تحميل مخصص لكل قسم إنتاجي، و يتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير مباشرة على أساس التحميل المختار . |
| طبیعة معدل التحمیل | في الغالب لا يستمد العامل إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت و عدد الأجزاء و كمية الإنتاج. | تتضمن اسس التحميل في الغالب متغيرات مالية مثل تغيرات تكلفة العمل المباشر او تكلفة المواد المباشرة. |

المصدر: )عباس ، 2012،ص.60(

**الفصل الأول**

**المبحث الثالث:ترشيد تكاليف المنتجات**

**اولا:مفهوم وتعريف الترشيد:**

لقد تناولت العديد من الدراسات مفهوم مدخل الترشيد LEAN (APPROACCH) ،ومنها ما يلي:فقد عرف GRASSO مدخل الترشيد بأنه "مدخل للإدارة يعمل علي توفير الفرص لتخفيض الفاقد في أجزاء الوحدة الاقتصادية وتعظيم قيمة المنشأة من وجهة نظر العميل حيث يمثل المستخدم لمخرجات عمليات التشغيل"(grasso,2005,p18).

فقد (womack & jones) عرف الترشيد " بأنه مدخل يرتكز على فكرة اساسية هى تعظيم القيمة للعملاء والقضاء على الفاقد، من خلال الخفض المنظم لكل أنواع الفاقد ويشمل انواع الفاقد المال المستثمر ( المخزون )، فاقد الخامات ( الهالك )، فاقد الوقت (زمن التشغيل )، فاقد الجهد البشرى ( ضعف الكفاءة واعادة التشغيل )، وفاقد الطاقة ( ضعف كفاءة استخدام الطاقة المتاحة )، وفاقد الموارد البيئية (الثلوت)"(womack&jones,2005,p13)أما عبد المجيد فقد عرف الترشيد بأنه "مدخل يساعد على توفير إطار متكاملاً يتضمن العديد من الأدوات والأساليب الإحصائية والإدارية ، والمالية ، على انه لا يستخدم تلك الأدوات دفعة واحدة ، بل وفقاً لاحتياجات نموذج القرار وبشكل يتضمن الحد من التعارض بينها ، كذلك يستند الى مجموعة من المقومات لتحقيق هدف عام يثمتل في إستمرارية الوحدة الاقتصادية، من خلال الارضاء المستمر للعملاء مما ينعكس على استقرار او زيادة النصيب السوقي،، وبالتبعية تحقيق ربحية مناسبة، ورضاء المساهمين ودعم المركز التنافسى من جانب اخر (عبدالمجيد،2006،ص33)

في حين دكرatnout بأن ترشيد هو رفض قبول الهدر وهو نظام يهتم بإزالة كافة اشكال الهدر والاسراف الموجودة في كافة العمليات الإنتاجية، وذلك بممارسة سياسة للتطور الدائم الداخل المنشأة"(arnout,et al,2011,p194)

**ثانيا:مفهوم وتعريف تكاليف:**

مصطلح اقتصادي يمثل أي شكل من أشكال التضحية في سبيل الحصول على منفعة. فإذا قيست بالنقود سميت نفقة نقدية وإذا قيست بالجهد أو الألم أو بما ضحي به في سبيلها من متاع سميت نفقة حقيقية. أو تمثل أيضاً أي شكل من أشكال التضحية المالية، سواء أثرت هذه التضحية في حقوق المساهمين أو المالكين خلال مدة معينة أم لم تؤثر (wikipedia)

بالمفهوم الاقتصادي بإنها مجموع ما تدفعه المنشأة من قيمة المواد والعمل والمصاريف غير المباشرة لإنتاج سلعة معينة،أو بمعنى آخر، إنها ثمن ما تتحمله المنشأة أو الشركة من المواد وأجور العمال والنفقات الأخرى في أنتاج السلع والخدمات(wikipedia)

**ثالثا:مفهوم وتعريف ترشيد تكاليف:**

**مفهوم ترشيد تكاليف:**

يعود مصطلح التاشيد الي الرشادة فالمؤسسة الإقتصادية هي وحدة انتاجية لمجموعة من السلع او الخدمات حيث يتم بداخلها مزج عناصر الإنتاج بشكل يحقق أعلى مردودية مالية ممكنة,ترشيد نفقات وخفض التكاليف والمصروفات اصبح من الموضوعات الهامة في ظل التوجه لترشيد المصروفات الحكومية والخاص.

يمكن اعطاء تعريف شامل للرشادة كالتالي :"الحكم الرشيد هو مجموعة القواعد الطموحة الموجهة لإعانة ومساعدة المسيرين للالتزام بالتسيير الكفء للمؤسسة والتحكم الجيد في استغلال مواردها فحسب البنك الدولي هو مرادف للتسيير الإقتصادي الفعال الذي يجعل المؤسسة أكثر صلابة مما يزيد من ثقة أفراد المجتمع في منتجاتها(هارون ،2013،ص47).

**تعريف ترشيد تكاليف:**

ويعرف ترشيد التكاليف بأنو "عملية التحكم والتوجيه الجيد لموارد المؤسسة مما يساعد في تحقيق النمو وتقديم السلع والخدمات الأساسية بأقل التكاليف "ومن أهم استراتيجيات ترشيد التكاليف استراتيجية السيطرة بالتكاليف(عزي،2005،ص 5نقلا عن سمية حرنان) .

ويعرف أيضا بأنه" عملية التحكم والتوجية الجيد في موارد المؤسسة من أجل تقديم السلع والخدمات بأقل التكاليف من خلال رقابة المؤسسة على تكاليفها لإكتشاف الإنحرافات ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية وكذا الحصول على ميزة تنافسية من أجل تحقيق مركز تنافسي في السوق(حرنان ،2007،ص5).

ومن هذين التعريفين نستنتج أن: ترشيد التكاليف هي عملية استخدام الموارد داخل المؤسسة بأقل قدر ممكن بشكل مدورس دون التأثير على جودة المنتوج سواء كان سلعة أو خدمة بحيث تحقق أعلى عائد ممكن للمؤسسة.

**رابعا:ترشيد تكاليف انتاج:**

لقد استحوذ فكر ترشيد التكاليف على الفكر المحاسبي بشكل كبير للوصول لنظم ومنهجيات أكثر دقة تساهم في ترشيد تكاليف الإنتاج فى المنشآت بشكل فعلى بما لا يؤثر على جودة الإنتاج، ولتحقيق القدرة التنافسية على المدى طويل الأجل، كما أنه هناك دوافع وأسباب تدفع المنشآت لاستخدام العديد من الأساليب والاستراتيجيات لترشيد التكاليف للمنتجات والخدمات منها: (الجيوشي، 2019، ص59-57)

/1 مواجهة مشكلة انخفاض الأسعار، يمكن القيام بذلك من خلال البحث عن إمكانية تحقيق وفورات في التكاليف التي تتحملها المنشأة مثل تكاليف الأجور المواد التكاليف الصناعية غير المباشرة .

/2بساطة فلسفة ترشيد التكاليف مقارنةً بزيادة الإيرادات.

/3 وجود قاعدة من التكاليف الثابتة لدى المنشأة مثل الإيجارات، وقد تتحمل المنشأة بعض التكاليف الثابتة الاستثنائية بسبب مثلاً استخدام مستويات مرتفعة من التشغيل الألى، أو استخدام قدر عالي من المعدات.

/4 الحد من التكاليف المتزايدة التي لا يمكن تحديدها إلا في الأجل الطويل

**خامساً: انواع القرارات والمفاضلة بين البدائل:**

تتطلب عملية اتخاذ القرارات توفر المعلومات الملائمة التي تساعد على الاختيار ما بين البدائل المتاحة لتلك العملية, وتتمثل المعلومات الملائمة بالتكاليف الملائمة والأيرادات الملائمة, حيث تشير التكاليف الملائمة الى التكاليف التي تتغير من بديل لأخر عند عملية اتخاذ القرارات اما الايردات الملائمة فهي تلك الايرادات التي لها القابلية على التغير من بديل لأخر والتي ترتبط بعدد الوحدات المتوقع بيعها بســــــعـر معين . وهناك العديد من القرارات التي تواجه المنشـأة والتي يكون لها عدة بدائل مما يتطلب اختيار القرار المناسب ومن تلك القرارات مايلي:(ظاهر ،2002،ص371)

1/قرار التصنيع او الشراء : حيث تواجه العديد من المنشآت الصناعية اتخاذ قرار التصنيع الداخلي او الشراء من الخارج, ويعتمد هذا القرار على عوامل متعلقة بالتكلفة عادة وعوامل أخرى غير كمية مثل مدى الاعتماد على الجهات الخارجية بتزويد المنشأة بما تحتاجه وبشكل منتظم وعند الطلب وعلى عملية الرقابة على جودة الاجزاء او المواد المشتراة من الخارج, ويعتبر هذا القرار من القرارات الستراتيجية والتي يتطلب اخذها بعناية فائقة . تأثيرها الكبير على نشاط المنشأة

2/ قرار البيع او التصنيع الى حد أبعد: عندما تنتج المنشأة الصناعية منتجاتها فأنه عادة تمر هذه المنتجات بمراحل مختلفة قبل الوصول الى المرحلة النهائية ليتم طرحها في السوق طبقا لرغبة المستهلكين, وقد يمكن في بعض الحالات بيع المنتجات قبل الوصول الى المراحل النهائية وفي هذه الحالة تواجه المنشأة اتخاذ قرار البيع بتلك المرحلة او التصنيع الى حد أبعد كمرحلة متقدمة عن مرحلة البيع او الوصول الى أتمام المنتج بشكله النهائي ولأتخاذ القرار المناسب لابد من قيام المنشأة بمقارنة الايرادات التفاضلية الناتجة عن التصنيع الى مرحلة التكاليف الأضافية للتصنيع المتعلق بالوصول للمرحلة الأبعد,مثال على ذلك احد المنتجات يتطلب انتاجه (٥)مراحل ويمكن ان يباع بعد أنتهاء المرحلة الرابعة,وفي هذه الحالة تقوم المنشأة بالمفاضلة مابين البيع بعد اكتمال المرحلة الرابعة أو تقوم ببيعه بعد اكتماله بشكل نهائي مراعية في ذلك تكلفة المنتج والايراد المتوقع.

3/قرار أضافة او التخلص من احد خطوط الانتاج : تعتبر هذه القرارات من اصعب القرارات التي يجب على ادارة المنشأة اتخاذها حيث ان هناك عدة عوامل كمية ونوعية يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار قبل اتخاذ القرار النهائي بأضافة او التخلص من احد خطوط الانتاج, لأن من شأن تلك القرارات التأثير على صافي الربح, الأمر الذي يتطلب عمل التحليل المناســب للتكاليف المتعلقة والملائمة لأتخاذ القرار.

**سادساً: تأثير نظامABC في مجال اتخاذ القرارات:**

تحتاج ادارة رة المنشات في الظروف والبيئة الحالية الى معلومات دقيقة ومفصلة لاتخاذ قراراتها، ولا سيما ما يتعلق بتعظيم القيمة السوقية للمنشاة الذي قد يكون عن طريق تعظيم ربحيتها، وتهدف محاسبة التكاليف الى توفير بيانات تكاليفية لغرضين رئيسيين هما .(عبدالرحيم واخرون،1990، ص46)

1/ لغرض اعداد القوائم المالية قائمة الربح والمركز المالي) ويعكس ذلك الدور التقليدي لمحاسبة التكاليف.

2/ لغرض تزويد ادارة المنشاة بالمعلومات التي تفيد في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية، ويعكس هذا الغرض امتداداً وتطويراً لدور أنظمة محاسبة التكاليف في السنوات الاخيرة.

وبسبب تطور بيئة الاعمال ودخول الاتمته والتكنلوجيا الحديثة في الإنتاج زيادة على المحددات و المشاكل التي واجهت أنظمة التكاليف التقليدية، والتي تتمثل في اعداد التقارير الكلفوية التي لا تلبي احتياجات الادارة من المعلومات والبيانات بالتفصيل والدقة المناسبة الامر الذي افرز اجراء تعديلات في أنظمة التكاليف التقليدية بالاساليب الحديثة، وبالتالي اعداد التقارير الكلفوية التي تتجاوز محددات الأنظمة الكلفوية التقليدية وقصورها، وكان هذا من اهم الاسباب التي ادت الى ظهور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" والتي تعد احدى الطرق" الاساليب الحديثة في تحضير التقارير الكلفوية التي تقدم معلومات ذات دقة نسبية اكبر وبمستوى اعلى من التفصيل اذ توفر هذه الطريقة نوعين من المعلومات(turney&atratton,1992,p47)

أ/معلومات مالية خاصة بكلف الأنشطة والمنتجات المصنعة.

ب/معلومات غير مالية خاصة بالأنشطة نفسها.

وبالإضافة الى كون هذه معلومات تفيد في تحديد كلف المنتجات بدقة، فانها تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات التي توجهها ضمن المنشات المتختلفة خلال اعمالها المعتادة ، والتي يكون للمعلومات الكلفوية دوراً رئيسياً في اتخاذها وعلى وفق ما يأتي:

* **قرارات تصميم المنتجات**

لا شك في أن قبل بدأ العملية الإنتاجية لانتاج منتج معين في أية منشاة ســـــــواء أكانت انتاج سلعة ام تقديم خدمة. يجب اجراء دراسات وبحوث لتصميم المنتجات المراد انتاجها، ويعد تصميم المنتجات المقياس الحقيقي لنجاح المنشاة ومدى ملائمتها لرغبات المستهلكين زيادة على مطابقتها مع قدرات الإنتاج بكفاءة وفاعلية وكذلك جودة الإنتاج، وعليه فان الجهد الاداري ينصب أساسا في كيفية تصميم منتوج معين وتنفيذه بالشكل الذي يلبي احتياجات المستهلكين مع بنظر الاعتبار الامكانيات المتاحة للمنشاة. والغرض الأساسي من ذلك هو تحقيق الكلف المنخفضة والجودة الجيدة وكذلك السرعة في تقديم المنتوج الى السوق (العلي: 2000،ص142)

لان المستهلك يتوقع صفات وخصائص معينة من المنتوج ومنها السعر المناسب لغرض اقتنائه، لذلك يلاحظ ان قرار تصميم المنتج وتسعيره مرتبطان معاً لانهما يدخلان ضمن البدائل الموضوعة من قبل المستهلك في اختيار المنتجات.

وعادة الدراسات المتعددة تسبق عملية قرار تصميم المنتجات اذ تقوم الهيئة الادارية والاقسام الهندسية في المنشاة بدراسة الطلب على المنتوج وكذلك رغبات المستهلكين وعاداتهم ... وغيرها، لتحديد معايير معينة لنوعية ومواصفات المنتجات، وقد تشمل هذه المعايير مثلاً الألوان او الوزن او الحجم..... وما الى ذلك الصفات المرئية والصفات القابلة للقياس. ويعد موضوع ضبط جودة الإنتاج والثبات على المواصفات المقررة من بين اهم الموضوعات الحيوية في التصنيع اذ ان جودة السلعة تعد عاملاً هاماً من عوامل تسويقها (زمزیر،1995،ص291)

* **قرارات تخفيض التكاليف**

يعد موضوع خفض الكلفة من المواضيع المهمة التي لا يمكن تجاهلها من قبل ادارة المنشات على اختلاف اشكالها واحجامها وانواعها، ولا سيما المنشات الصناعية (الإنتاجية) لذا تستدعي توجيه الاهتمام الكافي لها كونها تقضي على مصادر الضياع والاسراف في عوامل الإنتاج. بناء عليه يرى بعض الباحثين ان قرار التكاليف وخفضها يعد من القرارات المهمة والملحة ضمن واقع الزيادة المطردة باستخدام عناصر الكلف وندرة عوامل الإنتاج واشتداد مظاهر المنافسة المختلفة والذي يؤثر بشكله النهائي في مستوى العائد الذي تحققه المنشات (الشيخلي،1998،ص72)

* **قرارات التسعير**

تعد قرارات التسعير من اهم القرارات التي تتخذها ادارة المنشات، فلا يعد قرار تحديد سعر البيع للمنتج النهائي مجرد قرار تسويق او قرار تمويل ولكنه يؤثر في ربحية المنشاة في الاجلين الطويل والقصير معاً، وتأثيره في استمرار المنشاة في نشاطها وتنميته و تطويره، وذلك لان استراتيجيات المواجهة بين المنشات سواء أكانت ذات المتشابهة ام المتباينة في الاسواق المحلية او العالمية تركز على التكاليف بالدرجة الاولى لغرض تخفيض السعر، فضلا عن تحسين جودة ونوعية المنتوج. وتظهر اهمية ABC في هذا المجال في احتساب كلف المنتجات بصورة اكثر دقة، وكمل تم توضيحه فان استخدام المدخل التقليدي يؤدي الى انحرافات خطيرة في كلفة المنتجات نتيجة التخصيصات الخاطئة، فالمنتوجات البسيطة نسبياً وذات الحجم الكبير تحمل بتكلفة اكثر من اللازم وبالتالي وضع اسعار عالية لهذه المنتجات، بينما تحمل المنتجات المعقدة الصنع وذات الاحجام الصغيرة بكلف اقل من اللازم، وبالتالي تسعر باسعار منخفضة (p741,1999:Hilton)

و جوهر طريقة ABC هو استخدام الأنشطة وموجهات الكلفة غير المرتبطة بالحجم لاحتساب تلك الكلف والتي ترتبط بدرجات تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود الكلف.

* **قرارات الربحية ومزيج المنتجات**

ان تعدد المنتجات او الخطوط الإنتاجية قد تتطلب اعداد البيانات المحاسبية التي تظهر ربحية كل قطاع أو خط انتاجي على حده، ومدى ما يسهم به كل منها في الربحية الاجمالية للمنشاة ومما يلاحظ ان استخدام بيانات الربحية هذه ربما لا تظهر بشكل دقيق أي المنتجات او الخطوط الإنتاجية الاكثر مساهمة في الربحية الاجمالية للمنشاة، لذلك فقد يحتاج الامر الى تحليلات خاصة للتكاليف التفاضلية، او تصنيف التكاليف الى تكاليف يمكن تجنبها "وهي تعـد تكاليفاً ملائمة في اتخاذ القرارات لانه بالامكان الغاءها في حالة اختيار بديــــل مـــن دون اخـــر" وتكاليف لا يمكن تجنبها " وهي التكاليف التي تتحملها المنشاة بغض النظر عن البديل المختار" وهي غير ملائمة لاتخاذ القرارات. وهنا يبرز دور طريقة ABC في هذا النوع من القرارات من خلال تحليله للانشطة، ولا سيما المرتبطة بالعمليات الإنتاجية وبشكل أكثر تفصيلا من المداخل الكلفوية التقليدية، كذلك تبين الطريقة ترابط الأنشطة بعضها ببعض بهدف توليد الارباح من خلال استهلاك الموارد

(1991, p131:Cooper & Kaplan) أي ان طريقة ABC تركز على تحليل الكلـ بالأنشطة التي تؤدي الى تكوين المنتج من اجل توفير معلومات افضل عن تحليل الربحية، وبذلك سوف تتوفر قاعدة معلومات افضل لاتخاذ مثل هذه القرارات، كما ان تحديد ربحية المنتجات في المنشاة يمكن الادارة من اتخاذ القرارات الخاصة باختيار مزيج المنتجات التي سيتم انتاجها بما يحقق الربح الافضل والاستغناء عن المنتجات التي تحقق خسائر او ارباح غير اقتصادية.

**سابعاً: دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في ترشيد التكاليف :**

يعد نظام ABCمتجاوز لسلبيات الأنظمة التقليدية من خلال توفير معلومات تفصيلية حول مختلف الأنشطة والتكاليف ومسبباتها، كما يعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف، ذلك من خلال منحهم فهما عمقا لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها وذلك (موسى،2013،ص9)

/1تقليص الجهد والوقت المطلوبين إلى قيام بالنشاط (الفعالية).

/2إلغاء الأنشطة غير الضرورية وهي النقطة الأكثر أهمية في هذا النظام إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى منتجاته وحذفها(وقيس،2014،ص7)

/3تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لإنجازها، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

/4 قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة، وهذا ما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل تتعلق بالإنتاج والأنشطة.

/5يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات

مثل :قرارات التسعير ، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة ،تحديد مستويات الإنتاج ، اختيار قنوات التسويق والتوزيع ،

/6قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

/7 يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل: إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية ، إجراء تعديل في تصميم المنتج ، إتباع أساليب تكنولوجية حديثة، تغييرنسبة التشكيل البيعي.

**الفصل الثاني**

**المبحث الاول/**

**نشأة تطور معمل ئالين وكشوفات تكاليفه**

أولاً/ نشأة تطور المعمل عينة البحث :-

إن معمل ئالين من أحد معامل الصناعية الرائدة التي تقع مقره الرئيسي في مدينة أربيل-إقليم كردستان العراق وتعد من اشهر المعامل في البيئة المحلية الذي تخدم المجتمع من خلال تقديم منتجاته، والذي تم تأسيسه في عام 2005 وتم إكمال إجراءات والتسجيلات الرسمية المطلوبة في عام 2008 ومر بعدة المراحل والتطورات كثيرة جدا وينتج معمل ئالين حاليا عدة انواع من المنتجات منها البهارات وايضا منظفات وكاتشاب ودبس الرمان والعمبة والصاص وأنواع الخل والملح والمناديل و...... وغيرها من منتجات، قام الباحثون بتوزيع المنتجات المعمل الى اربعة خطوط الانتاجية لغرض تسهيل عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الانشطة واحتساب تكلفة الوحدة كل منتج من المنتجات المعمل والمقارنة بين نظام التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس الانشطة كجيل الأول من نطام التكاليف الحديثة، ومن هذه الخطوط، الخط الانتاجي الأول لمنتجات المتعلقة بالمنظفات بكافة أنواعها، الخط الانتاجي الثاني المتعلقة بمنتجات البهارات بأنواعها الكافة، الخط الانتاجي الثالث المتعلقة بمنتجات المناديل، وأخيراً الخط الانتاجي الرابع المتعلقة بمنتجات الأخرى مثل العمبة والصاص وكتشب و الخل والدبس.

ثانياً / كشوفات تكاليف المعمل عينة البحث:-

قام المعمل بتطبيق نظام المحاسبي الموحد لاعداد قوائمه المالية، لذا قام الباحثون بتحول النظام المتبع في العينة الى نظام التكاليف التقليدية، منها:

1. جدول المتعلقة بالمواد الاولية للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023:

الجدول (1) تكاليف المواد الاولية للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) | المجموع |
| المواد المباشرة | 89500$ | 86750$ | 84320$ | 93900$ | 354470$ |
| وقود وزيوت | 12500$ | 11900$ | 10750$ | 15870$ | 51020$ |
| المواد الصناعية الأخرى | 8990$ | 7760$ | 5670$ | 11230$ | 33650$ |
| المجموع تكلفة المواد الاولية | 110990$ | 106410$ | 100740$ | 121000$ | 439140$ |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

1. جدول المتعلقة بالرواتب والاجور للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023:

الجدول (2) تكاليف الرواتب والاجور للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) | المجموع |
| أجور عمال مباشرين | 63000$ | 58790$ | 53000$ | 76000$ | 250790$ |
| أجور عمال منظفين المصنع | 10350$ | 8985$ | 5750$ | 15890$ | 40975$ |
| أجور عمال حراسة المصنع | 3000$ | 3000$ | 3000$ | 3000$ | 12000$ |
| أجور عمال مشغل المولدات | 9800$ | 7900$ | 4670$ | 12500$ | 34870$ |
| أجور صناعية غير مباشرة أخرى (المشرفين، المدراء) | 18800$ | 16800$ | 14000$ | 20400$ | 70000$ |
| المجموع تكلفة الاجور والرواتب | 104950$ | 95475$ | 80420$ | 167790$ | 448635$ |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

1. جدول المتعلقة بالتكاليف الصناعية غير المباشرة للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023:

الجدول (3) التكاليف الصناعية غير المباشرة للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) | المجموع |
| الإندثارات | 9000$ | 8500$ | 7500$ | 11200$ | 36200$ |
| التأمينات | 15000$ | 7000$ | 6500$ | 14000$ | 42500$ |
| الصيانة والتصليح | 22000$ | 18900$ | 6900$ | 12200$ | 60000$ |
| الفحص والتجربة | 2500$ | 4000$ | 1950$ | 7500$ | 15950$ |
| الإيجارات | 10000$ | 10000$ | 10000$ | 10000$ | 40000$ |
| مصاريف صناعية أخرى | 20600$ | 16000$ | 12900$ | 20050$ | 69550$ |
| المجموع | 79100$ | 64400$ | 45750$ | 74950$ | 264200$ |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

1. جدول المتعلقة بكميات الإنتاج والبيع والمخزون للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023 بالوحدات:

الجدول (4) كميات الإنتاج والبيع للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) |
| كميات البضائع أول المدة | 10000 | 50000 | 35000 | 135000 |
| كميات البضائع المنتجة | 900000 | 1400000 | 1750000 | 2000000 |
| كميات البضائع غير المباعة | 250000 | 20000 | 40000 | 335000 |
| كميات البضائع المباعة | 750000 | 1430000 | 1745000 | 1800000 |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

**الفصل الثاني**

**المبحث الثاني/**

**تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قوائم التكاليف المعمل**

في هذا المبحث قام الباحثون بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على كشوفات التكاليف عينة البحث لكي يستخرج تكلفة الوحدة المنتجة من المنتجات الأربعة للعمعل في نهاية الفترة المحاسبية بموجب نظام التكاليف التقليدية والذي يستخدم المعمل عينة البحث النظام التكاليف الفعلية لأحتساب تكلفة البضاعة المصنعة، ثم إحتساب التكلفة الانتاج التام بموجب النظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام التكاليف الحديثة والذي يسمى بالجيل الأول من النظام التكاليف ثم يقارن بين النظامين لاغراض اتخاذ القرارات الادارية مثل اتخاذ قرار التسعير واتخاذ قرار الاستثمار وغيرها، وتكون بشكل التالي:

أولاً:- احتساب تكلفة وحدة الوحدة لكل من المنتجات الاربعة بموجب النظام التكاليف التقليدية (الفعلية):

1. جدول المتعلقة بتكاليف الإنتاج للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023:

الجدول (5) تكاليف الإنتاج للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) | المجموع |
| تكلفة المواد المباشرة | 89500$ | 86750$ | 84320$ | 93900$ | 354470$ |
| تكلفة الأجور المباشرة | 63000$ | 58790$ | 53000$ | 76000$ | 250790$ |
| التكاليف الصناعية غير المباشرة | 142540$ | 120745$ | 89590$ | 153840$ | 506715$ |
| التكلفة البضاعة المصنعة | 295040$ | 266285$ | 226910$ | 323740$ | 1111975$ |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

1. جدول المتعلقة بتكلفة الوحدة المنتجة للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023:

الجدول (6) تكلفة الوحدة المنتجة للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) |
| التكلفة البضاعة المصنعة | 295040$ | 266285$ | 226910$ | 323740$ |
| متوسط كميات البضائع المنتجة | 900000 | 1400000 | 1750000 | 2000000 |
| متوسط التكلفة الوحدة الواحدة | 0.33$ | 0.19$ | 0.13$ | 0.16$ |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

ثانياً:- احتساب تكلفة وحدة الوحدة لكل من المنتجات الاربعة بموجب النظام التكاليف على أساس الأنشطة (الحديثة):

بموجب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ينبغي على المعمل ان يحدد أهم أنشطة الرئيسة فيه لكي تخصص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة على أساس مقاييس محرك للتكلفة ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات بموجب محرك التكلفة كأساس التحميل. لغرض تحديد أهم الأنشطة قام الباحثون بزيارة المعمل كعينة لبحثهم من خلال المقابلات الشخصية مع مسؤولين الأقسام الانتاجية من المهندسين والفنيين وغيرهم، وتكون بشكل التالي:

1. الانشطة الرئيسية في الخطوط الانتاجية الاربعة في المعمل لسنة 2023 وتوزيع الكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة:

الجدول (7) توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الانشطة الرئيسية في نهاية سنة 2023

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| الأنشطة  التكاليف غير المباشرة | إعداد المكائن  (5%) | مناولة المواد  (40%) | الاستلام والفحص  (25%) | عدد طلبات الشراء  (30%) | المجموع  (100%) |
| المواد غير المباشرة | 4234$ | 33868$ | 21167$ | 25401$ | 84670$ |
|  | (10%) | (25%) | (30%) | (35%) | (100%) |
| الأجور غير المباشرة | 15785$ | 39461$ | 47353$ | 55246$ | 157845$ |
|  | (60%) | (30%) | (10%) | 0% | (100%) |
| الإندثارات | 21720$ | 10860$ | 3620$ | 0$ | 36200$ |
|  | (25%) | (25%) | (25%) | (25%) | (100%) |
| التأمينات | 10625$ | 10625$ | 10625$ | 10625$ | 42500$ |
|  | (45%) | (35%) | (15%) | (5%) | (100%) |
| الصيانة والتصليح | 27000$ | 21000$ | 9000$ | 3000$ | 60000$ |
|  | (15%) | (15%) | (40%) | (30%) | (100%) |
| الفحص والتجربة | 2392$ | 2392$ | 6380$ | 4786$ | 15950$ |
|  | (25%) | (25%) | (25%) | (25%) | (100%) |
| الإيجارات | 10000$ | 10000$ | 10000$ | 10000$ | 40000$ |
|  | (20%) | (35%) | (20%) | (25%) | (100%) |
| المصاريف الصناعية الأخرى | 13910$ | 24343$ | 13910$ | 17387$ | 69550$ |
| المجموع | 105666$ | 152549$ | 122055$ | 126445$ | 506715$ |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

1. تحديد محرك التكلفة (أساس تحميل التكلفة) للانشطة الرئيسية في الخطوط الانتاجية الاربعة في المعمل لسنة 2023 وتوزيع الأساس على المنتجات الرئيسية الاربعة:

الجدول (8) محرك التكلفة للانشطة الرئيسية في الخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| الأنشطة | محرك التكلفة | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) | المجموع |
| إعداد المكائن | عدد ساعات اعداد المكائن | 5000 | 3400 | 4000 | 4100 | 16500 ساعة |
| مناولة المواد | عدد مرات مناولة المواد | 2200 | 1350 | 3300 | 2680 | 9530 مرة |
| الاستلام والفحص | عدد مرات استلام وفحص المواد والمنتجات | 7000 | 8410 | 4000 | 5000 | 24410 مرة |
| عدد طلبات الشراء | عدد اصدار طلبات الشراء | 25 | 35 | 20 | 45 | 125 مرة |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

1. توزيع تكاليف الانشطة على المنتجات الرئيسة الأربعة للمعمل في نهاية سنة 2023:

الجدول (9) توزيع تكاليف الانشطة على المنتجات الرئيسة الأربعة للمعمل في نهاية سنة 2023

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| الأنشطة | معدل التحميل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) | المجموع |
| إعداد المكائن | 6.404$ | 32020$ | 21774$ | 25616$ | 26256$ | 105666$ |
| مناولة المواد | 16$ | 35220$ | 21620$ | 52819$ | 42890$ | 152549$ |
| الاستلام والفحص | 5$ | 35000$ | 42055$ | 20000$ | 25000$ | 122055$ |
| عدد طلبات الشراء | 1011.56$ | 25289$ | 35405$ | 20231$ | 45520$ | 126445$ |
| المجموع |  | 127529$ | 120854$ | 118666$ | 139666$ | 506715$ |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

1. جدول المتعلقة بتكاليف الإنتاج للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023 بطريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

الجدول (10) بتكاليف الإنتاج للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023 بطريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) | المجموع |
| تكلفة المواد المباشرة | 89500$ | 86750$ | 84320$ | 93900$ | 354470$ |
| تكلفة الأجور المباشرة | 63000$ | 58790$ | 53000$ | 76000$ | 250790$ |
| التكاليف الصناعية غير المباشرة | 127529$ | 120854$ | 118666$ | 139666$ | 506715$ |
| التكلفة البضاعة المصنعة | 280029$ | 266394$ | 255986$ | 309566$ | 1111975$ |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

1. جدول المتعلقة بتكلفة الوحدة المنتجة للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023 بطريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

الجدول (11) تكلفة الوحدة المنتجة للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023 بطريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) |
| التكلفة البضاعة المصنعة | 280029$ | 266394$ | 255986$ | 309566$ |
| متوسط كميات البضائع المنتجة | 900000 | 1400000 | 1750000 | 2000000 |
| متوسط التكلفة الوحدة الواحدة | 0.31$ | 0.19$ | 0.16$ | 0.15$ |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

1. جدول بمقارنة التكاليف الصناعية غير الباشرة بوجب ظامي التقليدية (اساس الفعلي) والحديثة (أساس الانشطة) للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023 :

الجدول (12) مقارنة التكاليف الصناعية غير المباشرة بموجب ظامي التقليدية (اساس الفعلي) والحديثة (أساس الانشطة) للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023 :

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) | المجموع |
| التكاليف الصناعية غير المباشرة حسب نظام التكاليف التقليدية (أساس الفعلي) | 142540$ | 120745$ | 89590$ | 153840$ | 506715$ |
| التكاليف الصناعية غير المباشرة حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة | 127529$ | 120854$ | 118666$ | 139666$ | 506715$ |
| الفرق | 15011$ | (109$) | (29076$) | 14174$ | 0 |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

1. جدول بمقارنة تكلفة البضاعة المصنعة بموجب ظامي التقليدية (اساس الفعلي) والحديثة (أساس الانشطة) للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023 :

الجدول (13) مقارنة تكلفة البضاعة المصنعة بموجب ظامي التقليدية (اساس الفعلي) والحديثة (أساس الانشطة) للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023 :

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) | المجموع |
| تكلفة البضاعة المصنعة حسب نظام التكاليف التقليدية (أساس الفعلي) | 295040$ | 266285$ | 226910$ | 323740$ | 1111975$ |
| تكلفة البضاعة المصنعة حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة | 280029$ | 266394$ | 255986$ | 309566$ | 1111975$ |
| الفرق | 15011$ | (109$) | (29076$) | 14174$ | 0 |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

1. جدول بمقارنة تكلفة الوحدة الواحدة بموجب ظامي التقليدية (اساس الفعلي) والحديثة (أساس الانشطة) للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023 :

الجدول (14) مقارنة تكلفة الوحدة الواحدة بموجب ظامي التقليدية (اساس الفعلي) والحديثة (أساس الانشطة) للخطوط الانتاجية الاربعة في نهاية سنة 2023 :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الخط الانتاجي الاول  (المنظفات) | الخط الانتاجي الثاني  (البهارات) | الخط الانتاجي الثالث  (المناديل) | الخط الانتاجي الرابع  (الاخرى) |
| تكلفة الوحدة الواحدة حسب نظام التكاليف التقليدية (أساس الفعلي) | 0.33$ | 0.19$ | 0.13$ | 0.16$ |
| تكلفة الوحدة الواحدة حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة | 0.31$ | 0.19$ | 0.16$ | 0.15$ |
| الفرق | 0.02 | 0 | (0.03) | 0.01 |

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التكاليف المعمل

يلاحظ من الجداول (6، 7، 8) عند مقارنة التكاليف حسب نظامي التقلدية (أساس الفعلي) والحديثة (أساس الانشطة)، ظهر لنا بأن نتائج التكاليف الصناعية غير المباشرة في الجدول (6) تغيرت فيما بين الخطوط الانتاجية الأربعة، بحبث انخفضت التكاليف في خطي الانتاجي الأول والرابع (المنظفات والاخرى) حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة من (142540$ و 153840$) إلى (127529$ و 139666$) أي بمبلغ (15011$ و 14174$) أو بنسبة (10% و 9%) على التوالي ويسمى مبالغة في تحميل التكاليف من قبل إدارة المعمل، في حين أرتفعت خطي الأنتاج الثاني والثالث (البهارات والمناديل) من (120745$ و 89590$) إلى (120854$ و 118666$) أي بمبلغ (109$ و 29076$) أو بنسبة (0.09% و32%) على التوالي ويسمى تقليل في تحميل التكاليف من قبل إدارة المعمل، لذاك أن نظام التكاليف على أساس الانشطة يؤدي إلى تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات الأربعة في عينة البحث بشكل عادل وهذا السبب يؤدي إلى تأثير على نتائج جدولي (7 و8)، وكل هذه الأسباب يؤدي إلى ترشيد قرارات تكاليف وبيع المنتجات وغيرها بشكل الذي يراه مدير المعمل بأنه ضرورة تطبيق استخدام النظام الجديد وهو نظام التكاليف على أساس الأنشطة في بيئة المعمل بشكل خاص والبيئة المحلية بشكل عام.

إذا، توصلوا الباحثون إلى إثبات فرضية البحث الذي تنص "إن إعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في قياس التكاليف يؤدي الى ترشيد تكاليف المنتجات بالمقارنة مع نظام التكاليف التقليدية".

**الإستنتاجات والتوصيات**

توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات المتعلقة بمموضوع البحث، وتكون بشكل التالي:

أولاً:- الاستنتاجات:

ظهر للباحثون مجموعة من الاستنتاجات سواء كانت من الجانب النظري والتطبيقي، وكالآتي:-

1. ظهر لنا، أن تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات تكون بشكل متساوي من خلال معدل التحميل الواحد، وهذا يؤدي إلى مبالغة أول تقليل في تحميل التكاليف على المنتجات وفقاً نظام التكاليف التقليدية.
2. ظهر لنا، بأن أن تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات تكون بشكل عادل من خلال عدة معدلات التحميل، وهذا يؤدي إلى معالجة مبالغة أول تقليل في تحميل التكاليف على المنتجات وفقاً نظام التكاليف الحديثة (أساس الانشطة).
3. ظهر لنا، أن بموجب نظام التكاليف على الأنشطة توزع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة من خلال أساس مقاييس الملائمة ثم تحميل التكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق مقاييس محركات التكلفة كأساس التحميل.
4. ظهر لنا، بأن جاء النظام الجديد (التكاليف على أساس الأنشطة) من خلال الأستجابة للتغيرات في البيئة الديناميكية والتي تتسم بالمنافسة الشريسة فيما بين الشركات بشكل عام والشركات الصناعية بشكل خاص لمعالجة النواقص الموجودة في النظام التقليدي.
5. ظهر لنا، بأن عند مقارنة التكاليف حسب نظامي التقلدية (أساس الفعلي) والحديثة (أساس الانشطة)، نتائج التكاليف الصناعية غير المباشرة تغيرت فيما بين الخطوط الانتاجية الأربعة، بحث انخفضت التكاليف في خطي الانتاجي الأول والرابع (المنظفات والاخرى) حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة من (142540$ و 153840$) إلى (127529$ و 139666$) أي بمبلغ (15011$ و 14174$) أو بنسبة (10% و 9%) على التوالي ويسمى مبالغة في تحميل التكاليف.
6. ظهر لنا، بأن عند مقارنة التكاليف حسب نظامي التقلدية (أساس الفعلي) والحديثة (أساس الانشطة)، نتائج التكاليف الصناعية غير المباشرة تغيرت فيما بين الخطوط الانتاجية الأربعة، بحث ارتفعت التكاليف في خطي الانتاجي الثاني والثالث ((البهارات والمناديل) من (120745$ و 89590$) إلى (120854$ و 118666$) أي بمبلغ (109$ و 29076$) أو بنسبة (0.09% و32%) على التوالي ويسمى تقليل في تحميل التكاليف.
7. ظهر لنا، بأن سعر البيع لخطي المنتج الأول (المنظفات) والرابع (الأخرى) بموجب النظام التقليدي عالي، وهذا يؤدي إلى انخفاض في بيع عدد وحدات منتجي المعمل بسبب تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة أكثر مما هو عليهما.
8. ظهر لنا، بأن سعر البيع لخطي المنتج الثاني (البهارات) الثالث (المناديل) بموجب النظام التقليدي منخفض، وهذا يؤدي إلى ارتفاع في بيع عدد وحدات منتجي المعمل بسبب تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة أقل مما هو عليهما، وهذا السبب في توزيع راس المال المعمل بدلاً من توزيع أرباحه في نهاية سنة 2023.

ثانياً:- التوصيات:

إستنادا من الاستنتاجات البحث، توصلوا الباحثون مجموعة من التوصيات المتعلقة بالجانب التطبيقي للبحث، وتكون بشكل التالي:

1. ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام بديل لنظام التقليدي الذي يعتمد المعمل عينة البحث.
2. ضرورة فتح الدورات للعاملين من المهندسين والفنيين والمحاسبين لفهم كيفية تطبيق نظام التكايف على اساس الأنشطة في بيئة المعمل.
3. ضرورة إعادة تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات بموجب نظام التكاليف على اساس الأنشطة عند إعداد قوائم التكاليف لإغراض إتخاذ القرارات الإدارية في عينة البحث.
4. لكي يبقى ويستمر وينمو المعمل أو يحقق الميزة التنافسية له، ضرورة انسجامه مع البيئة المليئة بالمنافسة من خلال اعتماده على النظام التكاليف الحديثة وهو نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
5. ضرورة المعمل عينة البحث بإعادة النظر في الهيكل التكاليفي بشكل يتوافق مع الهياكل التكاليف الشركات المنافسة في البيئة المحلية.
6. ضرورة تخفيض اسعار بيع المنتجات المعمل لكي ينافس الشركات نفس الصناعة ويكون من خلال تخفيض التكاليف منتجاته دون مساس جودتهم.