

أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية بحث تطبيقي في الشركة العراقية لإنتاج البذور - موقع غماس

محمد سمير دهيرب^a ، شادية حسين عباس^b ، نورفاضل شحادة^c

الملخص

تطور أنظمة التكاليف واحدا من أهم التحديات التي تواجه شركات القطاع الخاص والعام والمختلط المثل للهادفة للربح، حيث تكمن مشكلة البحث في استخدام الأسلوب التقليدي لاحتساب كلفة المنتجات مما لا يتيح لهذا الأسلوب إمكانية القياس والتحديد الدقيق لهذه التكاليف. ونظرا لعدم جدوى هذا الأسلوب في خدمة الإدارة في ترشيد قرارات التسعير والربحية وتقويم الأداء التنافسي، من هنا برزت أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العراقية لإنتاج البذور بالشكل الذي يحقق مجموعة نتائج منها قياس أفضل للتكاليف، تعزيز الرقابة على التكاليف، قرارات إدارية تخدم تسعير المنتج بشكل أفضل. ويهدف البحث إلى التعرف على سمات نظام (ABC) وفوائده ومحاولة تطبيق هذا البحث في الشركات الزراعية (عينة البحث). وتكمن أهمية البحث في تطبيق هذا النظام في الشركات الزراعية (عينة البحث) إذ يحقق هذا النظام قياسا دقيقا للتكاليف ويقدم معلومات تفصيلية تخدم الإدارة. وأهم الاستنتاجات التي توصل إليها البحث أن أنظمة التكاليف التقليدية تعد قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، فضلا عن اعتماد التقدير الشخصي لتحميل كثير من التكاليف على وحدة المنتج، الذي لا يمكن اعتماده أسلوبا مناسباً لاتخاذ قرارات إدارية سليمة تفيد في عملية التسعير، وعليه فإن نظام ABC يعد أساساً ملائماً للتسعير عن طريق ما يوفره من معلومات دقيقة مما يساهم في عملية اتخاذ قرارات إدارية سليمة وهو ما يجب على التساؤل الثاني الذي ينص على أن نظام ABC يؤدي إلى توفير معلومات تساعد على اتخاذ قرارات إدارية سليمة.

المقدمة

يشهد العالم اليوم تطورات عديدة في البيئة المحيطة بالمنظمات وما يرافقها من تطورات في أنظمة التكاليف المعتمدة في تحديد تكلفة المنتج، وما تزال شركات القطاع الخاص والعام والمختلط العراقية الهادفة للربح تعتمد على الأنظمة التقليدية في تحديد تكلفة المنتج، ومن ثمّ عدم إمكانية قياس دقيق هذه التكاليف وتحديدها، ونظرا لعدم جدوى هذا الأسلوب في خدمة الإدارة في ترشيد قرارات التسعير والربحية وتقويم الأداء التنافسي برزت أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنظمة (ABC) في الشركة

a- المدرس ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة المشي

b - طالبة دكتوراه ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية

c- طالبة دكتوراه ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية

المبحث الأول / منهجية البحث

1- مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في أن النظام المحاسبي المطبق والمعمول به شركات القطاع العام يستخدم الأسلوب التقليدي لاحتساب كلفة المنتجات، مما لا يتيح لهذا الأسلوب إمكانية القياس والتحديد الدقيق لهذه التكاليف. ونظرا لعدم جدوى هذا الأسلوب في خدمة الإدارة في ترشيد قرارات التسعير والربحية وتقويم الأداء التنافسي، من هنا برزت أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في معالجة جوانب القصور التي تعاني منها أنشطة التكاليف التقليدية والمطبقة حاليا في معظم الشركات الإنتاجية (سواء أكانت صناعية، زراعية، خدمية) المتمثلة باستخدامها لآلية توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة تهمل العلاقة السببية في تخصيص هذه التكاليف بين المنتجات المختلفة وبشكل يؤدي إلى تسوية كلفة المنتج، ولهذا يعد استخدام نظام (ABC) بمثابة الوسيلة المناسبة لتلافي نواحي القصور.

2- أهمية البحث :

تنبع أهمية البحث من كونه يسلط الضوء على أهمية نظام (ABC) الذي يعد أحد أنظمة التكاليف الحديثة، وذلك من خلال تطبيق هذا النظام في الشركات الزراعية (عينة البحث) إذ يحقق هذا النظام قياسا دقيقا للتكاليف ويقدم معلومات تفصيلية تخدم الإدارة، وتعد هذه المعلومات مصدراً لها لمساعدتها في ترشيد القرارات ولقياس أكثر دقة لكلفة المنتج.

3- أهداف البحث :

يهدف البحث إلى :

أ - التعرف إلى سمات وفوائد نظام (ABC) ومحاولة لتطبيق هذا البحث في الشركات الزراعية (عينة البحث).

ب - بيان أو إظهار المعوقات التي تحول دون تطبيقه في الشركات وسبل حلها من خلال التعرف عليها.

ج - بيان دور نظام (ABC) في ترشيد القرارات.

4- فرضية البحث :

هناك إمكانية لتطبيق نظام (ABC) في الشركة العراقية لإنتاج البذور بالشكل الذي يحقق مجموعة نتائج منها قياس أفضل للتكاليف، تعزيز الرقابة على التكاليف، قرارات إدارية تخدم تسعير المنتج بشكل أفضل.

5- عينة البحث :

للبحث حدود مكانية وزمانية:

أ - الحدود المكانية / الشركة العراقية لإنتاج البذور مساهمة مختلطة / موقع غماس التي تكون وزارة الزراعة من أكبر مساهمها.

ب - الحدود الزمانية فقد تم اختبار السنة المالية التي تبدأ في 1 / 3 / 2014 إلى 1 / 3 / 2015.

6- أسباب اختيار البحث :

أ - نظرا لأهميتها في الاقتصاد الزراعي (الأمن الغذائي)

ب - تعدد المنتجات في هذا القطاع.

ج - لم يتم تطبيق (ABC) في القطاع الزراعي .

د - إن السجلات والدفاتر والمستندات (النظام المحاسبي) المعمول بها من الشركة لا تلبي احتياجات الأنظمة الحديثة لتحسين التكاليف، ومن ثم لا تعمل على تلبية رغبات الوحدة بالتخفيض ومواجهة تحديات الأسعار، إذ تعتمد الشركة على دعم وزارة الزراعة التي تعد من أكبر مساهمها مما يؤدي إلى زيادة العبء على كاهل الدولة ماليا واقتصاديا.

7- منهج البحث:

- تكلفة الأخطاء (التكلفة التي تترتب على حدوث أخطاء في بيانات تكلفة وحدة المنتج).

في الجانب الميداني تم اختيار الشركة العراقية لإنتاج البذور/ موقع غماس حيث تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وتم اتباع أسلوبين في هذه الدراسة:

- درجة تنوع منتجات المنظمة.
وتوصلت هذه الدراسة إلى أن النظام الأمثل للتكلفة هو الذي يحقق أدنى قدر من تكلفة القياس لبيانات التكاليف وأدنى قدر من تكلفة الأخطاء التي ترتبط بالقرارات الضعيفة التي اعتمدت على بيانات تكلفة غير صحيحة للمنتج . فنظام التكاليف المبسط قد يحقق تكلفة قياس منخفضة إلا أنه يفصح عن تقارير تكلفة فيها أخطاء كثيرة، أما النظم الأكثر تعقيدا فقد تكون تكلفة القياس فيها مرتفعة إلا أنها تتميز بتكلفة منخفضة الأخطاء .

- أسلوب البحث التحليلي (تجميع البيانات والمعلومات من المراجع والأدبيات) .
- أسلوب التطبيق العملي (البيانات المالية للشركة وموازن المراجعة والكشوفات التحليلية والمقابلات الشخصية).

8- الدراسات السابقة :

3- دراسة (Partridge,1994) :

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الأسباب التي جعلت الشركات الأمريكية تتخلى عن أنظمة التكاليف التقليدية والتحول إلى تطبيق نظام ABC ، وقد تم إجراء الدراسة بوساطة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وكان مجتمع الدراسة الشركات الصناعية والتجارية الأمريكية. وقد توصلت الدراسة إلى أن 29% من الشركات الأمريكية تحولت إلى تطبيق نظام ABC في حين أن 56% من الشركات تستخدم نظام ABC فقط للتحليل والرقابة فضلا عن الأنظمة التقليدية.

فيما يأتي سنلقي نظرة على أهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إذ تناولت جوانب عدة، منها من وجهة نظر اقتصادية ومنها من وجهة نظر محاسبية، وسنذكر أهمية كل دراسة ونتائجها.

1- دراسة ([1]) (Cooper & Kaplan,1991) :

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في احتساب تكاليف المنتجات بشكل أكثر دقة واثراً ذلك على اتخاذ القرارات المختلفة، إذ أظهرت أن القياس الدقيق للتكلفة يؤدي إلى اتخاذ قرارات صحيحة. وقد توصلت الدراسة إلى أن اتخاذ القرارات الإدارية السليمة والصحيحة يستند بدرجة أساسية إلى الاحتساب السليم لتكاليف الإنتاج .

4- دراسة (Sridhar, Sri . 1994) :

أوضحت هذه الدراسة أن كفاءة متخذ القرار تدعم درجة ودقة التنبؤ في القرارات المستقبلية مما يساعد على التخصيص الأمثل لموارد المنظمة. إذ لاحظ أن معلومات التكلفة التي يفصح عنها نظام التكاليف تؤثر على استخدامها وطبيعة القرار المتخذ، وبالطبع فإن الإفصاح عن بيانات ومستوى التحليل بالنظام يجب أن يرتبط بالمنفعة الناتجة من ذلك.

2- دراسة ([2]) (Cooper & Kaplan,1991) :

أوضحت هذه الدراسة أن هناك عوامل ثلاثة لها دور هام في تحديد مستوى دقة بيانات نظام التكاليف بشأن تكلفة وحدة المنتج، وهذه العوامل هي:
- دقة ومستوى تقنية نظم المعلومات بالمنظمة .

5- دراسة عبد الكريم (1995)

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى خفض التكاليف عن طريق استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة لوحدة المنتج، والإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة لوحدة المنتج مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف للمنتجات.

8- دراسة إبراهيم، علي(2002):

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية القياس الدقيق لتكلفة المنتج ثم تحديد مقدار العجز المخطط والأرباح المخططة التي تضاف إلى التكلفة للوصول إلى السعر. كما هدفت الدراسة إلى تعريف المفاهيم المتعددة للتكلفة وكذلك النظريات المختلفة والبدايل المتعددة للقياس.

وقد توصلت الدراسة إلى انه بمعزل عن الأسس الاقتصادية والاجتماعية المؤثرة في السعر فان نقطة البداية في عملية التسعير، يجب أن تنطلق من القياس الدقيق لتكلفة المنتج، ثم يتم بعد ذلك تحديد مقدار العجز المخطط أو الأرباح المخططة التي تضاف إلى التكلفة للوصول إلى السعر. وبقدر ما تكون أرقام التكلفة صحيحة ودقيقة وموضوعية بقدر ما يكون السعر المحدد للمنتج استنادا لها صحيحا وعلميا. كما توصلت الدراسة إلى أن القياس المحاسبي القائم على منهج التكلفة التاريخية في ظروف ساكنة مفترضة يختلف عن القياس الذي يجب أن يكون في ظروف اقتصادية متغيرة، ولكون التضخم النقدي وارتفاع المستوى العام للأسعار يُعدّ من سمات هذا العصر، فان القياس التاريخي للتكلفة يصبح غير موضوعي، ولا يمكن الركون إليه في رسم سياسة علمية للتسعير.

9- دراسة صالح، رضا إبراهيم (2004):

هدفت هذه الدراسة بصورة رئيسة إلى استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، وتوفير

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف النظري بجوانب نظام تكاليف الأنشطة كافة، كما هدفت إلى معرفة مدى استجابة الشركات الصناعية الفلسطينية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط. وقد توصلت الدراسة إلى عدم رضا إدارات الشركات الفلسطينية عن أدائها وإلى إمكانية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بعد إحداث التعديلات على النظم الإنتاجية والإدارية.

6- دراسة عبده الدقاق (1996):

تضمنت الدراسة دراسة تطبيقية لإحدى الشركات في اليمن بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على وظيفة التسويق.

وقد توصلت الدراسة إلى أنّ الأسلوب المستخدم في الشركة في تحديد نصيب (القطاعات والمنتجات) باستخدام أسس مرتبطة بحجم المبيعات لا يوضح استفادة أهداف التكاليف من الموارد، مما يجعل من الصعب الاعتماد على هذه المعلومات عند اتخاذ القرارات، كما توصلت إلى أنّ تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على حسابات الشركة في تحميل التكاليف على أهدافها عن طريق توسيط الأنشطة، أدى إلى إنتاج معلومات أكثر دقة مقارنة بالأسلوب الذي تتبعه الشركة.

7- دراسة (Cooper & Kaplan:1998) :

تم تطبيق هذه الدراسة على شركة ABB الأمريكية وقد كان تطبيق النظام على جزء من الشركة وهو دائرة المشتريات حيث تم تقسيم الدائرة على مجموعة أنشطة تمت دراستها من خلال تطبيق المنهج التحليلي الوصفي.

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى تخفيض التكاليف للمنتجات .

نموذج ABC يمكن تطبيقه في كل من الشركتين العامتين لمرفأى اللاذقية وطرطوس.

وقد توصلت الدراسة إلى أن القيمة الحقيقية لنظام ABC تكمن في استخدام المعلومات التي يقدمها من اجل دعم جهود إعادة هندسة العملية والتحسين المستمر، ودعم عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، والتركيز على الزبون من اجل دعم الميزة التنافسية وان هناك علاقة وثيقة بين نظام ABC ونظام ABM، حيث تعد المعلومات التي يقدمها مدخلا أساسيا لنظام ABM، كما توصلت الدراسة إلى أن استخدام نظام ABC يؤدي إلى قياس التكلفة وقياس الأداء المتكامل وتزويد المديرين بالمعلومات المناسبة في الوقت المناسب، من اجل كلٍ من: الأغراض الإدارية وأغراض التقارير الخارجية بشكل عام. وبعد عرض بعض الدراسات السابقة وعلى الرغم من أن هناك كثيرا من الدراسات النظرية والعملية التي تطرقت لنظام التكلفة على أساس النشاط ومن أوجه مختلفة.

فإن ما تتميز به هذه الدراسة محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وفقا لنموذج خاص من خلال دراسة أنشطة الخدمات المساندة وبأخذ الاستفادة المتبادلة بينها، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات ومعرفة اثر ذلك على تحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة وأثره على قرارات التسعير وكذلك تخفيض تكلفة المنتج من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة. وكذلك أهم ما يميز هذه الدراسة تطبيقها على شركة إنتاج البذور التي تتميز بإنتاج أكثر من منتج واحد وكثرة مواقعها المنتشرة من الشمال إلى الجنوب، مما يؤدي إلى ضعف النظام التقليدي في تحديد تكلفة كل منتج.

المبحث الثاني الجانب النظري

المعلومات اللازمة في مجال قياس وترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات في المستشفيات الخاصة على أسس موضوعية دقيقة.

توصلت الدراسة إلى إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وذلك باستخدام نظام تكاليف الأنشطة في استخراج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها.

وفي إطار تسعير الخدمات الصحية توصلت الدراسة إلى أن التسعير على أساس بيانات التكاليف يفيد كلا من إدارة المستشفى والمتعاملين معها مما يسهم في زيادة الوعي التكاليفي، الذي ينعكس أثره على الاستخدام والتشغيل الاقتصادي للموارد المتاحة والمستخدم في المستشفيات بما يحقق الأهداف المرغوبة.

10-4- دراسة (Khasharmeh,2008):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الفوائد الناجمة عن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في الشركات الصناعية الأردنية، كما هدفت إلى تحديد الصعوبات والعوائق التي تحول دون تطبيق الشركات الصناعية الأردنية لنظام تكاليف الأنشطة. وقد أوصت الدراسة بضرورة تبني الشركات الأردنية لنظام تكاليف الأنشطة نظراً للفوائد الكبيرة التي تحصل عليها هذه الشركات نتيجة لتبنيها هذا النظام.

11-4- دراسة فرحات، منى خالد(2012):

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على نظام ABC بصفته نظام تكاليف جديداً صمم أصلاً للوفاء بحاجة الإدارة للمعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ومن اجل دعم الإستراتيجية التنافسية، ودعم جهود التحسين المستمر، ودعم التحسين غير المستمر. كما هدفت الدراسة إلى إعداد

التكاليف المستندة على النشاط في تحديد كلفة
المنتجات ABC

1- نشأة أنظمة الكلفة على أساس النشاط ABC
وتطورها

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

يشير (Drury,2002:148) إلى أنه في نهاية
النصف الأول من القرن المنصرم تطرق بعض الكتاب
بشكل أو بآخر إلى مفاهيم الكلفة على أساس النشاط
، فمثلاً تناول (Goetz, 2006: 28) في إحدى كتاباته
عام 1994 مفهوم الكلفة على أساس النشاط، فأشار
إلى أن بعض الأحجام الرئيسة ربما تختلف أي من
كلفتها غير المباشرة عن عدد الوحدات المنتجة في إشارة
إلى أن الكلف غير المباشرة لا تتناسب مع حجم
الوحدات المنتجة، فقد تكون هناك كلف غير مباشرة
تزيد أو تنقص بناءً على عوامل أخرى كعدد عمليات
التشغيل، ولتحقيق مستوى تخطيطي ورقابي أفضل
ينبغي أخذ ذلك الأمر في الحسبان.

كما يشير (Johnson,2010:56) إلى أن شركة General
Electric ربما تكون أول شركة قامت باستخدام تقنية
مشابهة لـ ABC ، إذ قدّم فريق مراقبي الشركة (في
محاولة للسيطرة على الكلف غير المباشرة المتنامية
بشكل كبير في الشركة) عام 1963م مقترحاً باستخدام
تقنية جديدة لاحتساب الكلف تقوم على أساس أن
الأنشطة هي التي تسبب الكلف.

وأياً كانت فكرة الكلفة على أساس النشاط قديمة
أم حديثة فإن المهم أن دخولها إلى حيز التطبيق
واستخدامها في جوانب إدارية مهمة كتحليل الربحية
والتسعير وتطوير العمليات لم يكن إلا في نهاية
الثمانينات من القرن المنصرم، إذ استطاع (Cooper
and Kaplan) في سلسلة من المقالات أن يجعلوا أفكار
الكلفة على أساس النشاط ABC مفهومة وقابلة
للتطبيق، ولقد أحدثت هذه المقالات صدىً واسعاً
نوعاً من الدعاية لتطبيق أنظمة ABC.

مفهوم الكلفة على أساس النشاط (Activity-Based Costing (ABC
والافتراضات التي تقوم عليها :

تباين الكتاب في إطلاق تسمية للكلفة على أساس
النشاط ABC ، إذ ذهب كبار أساتذة محاسبة الكلفة
إلى تسميتها نظاماً System ، فمثلاً عرّف (ABC
(Horngren,2012:226) بأنه : ذلك النظام
الذي يقوم أولاً بتجميع الكلف غير المباشرة لكل
نشاط من أنشطة المنظمة ثم يخصص كلف الأنشطة
للمنتجات أو الخدمات أو (أهداف الكلفة الأخرى) التي
تسبب الأنشطة. في حين أطلق عليه آخرون مدخلاً
Approach أو طريقة Method ، ويميل الباحثون إلى
ما ذهب إليه الفريق الأول، وسيورد خلال البحث تحت
تسمية نظام ABC إذ أنه وإن لم يرق إلى مستوى أن
يكون نظاماً كلفياً متكافئاً ، فبالإمكان أن يطلق عليه
نظام فرعي (Sub-System) لتخصيص الكلف غير
المباشرة يعمل تحت أنظمة الكلفة المتعارف عليها التي
هي في الأساس جزء من النظام المحاسبي المتكامل
للمنظمة.

إن المنطق الأساسي لنظام ABC هو : أن الأنشطة
تستهلك الموارد، وأن المنتجات تستهلك الأنشطة،
ويفترض نظام ABC أن الأنشطة هي التي تسبب الكلف

التي تسببت في حدوث التكلفة ثم يقوم بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي استلزمت وجود هذه الأنشطة.

إن جميع التعريفات السابقة على الرغم من ورودها بصيغ مختلفة لا تخرج عن كونها تصب في معنى واحد، هو أن نظام ABC يقوم أولاً بتجميع كلف الأنشطة ثم يقوم بتخصيص كلف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات بحسب استفادتها من تلك الأنشطة.

وعلى ضوء ما سبق يستطيع الباحثون أن يقدموا تعريفاً لنظام ABC بأنه ذلك النظام الذي يقوم بتجميع كلف استهلاك كل نشاط من موارد المنظمة ثم يقوم بتوزيع كلفة كل نشاط للمنتجات أو الخدمات أو أية أهداف كلفة أخرى بحسب استفادتها من النشاط.

بمعنى أنه يسعى لإيجاد حلقة الوصل بين أهداف الكلفة (المنتجات، الخدمات، أو أية أهداف كلفة أخرى) وبين الموارد التي لا ترتبط بها مباشرة، من خلال تتبع كلف استهلاك الأنشطة للموارد وتجميعها لكل نشاط، ثم ربط الأنشطة بأهداف الكلفة النهائية (المنتجات أو الخدمات أو أية أهداف كلفة أخرى) من خلال تخصيص كلف الأنشطة لأهداف الكلفة حسب استهلاكها أو طلبها منها.

إذاً يمكن القول إنه وفقاً لأنظمة ABC يتم أولاً تحديد الأنشطة الرئيسية في المنشأة وبعد ذلك يتم تتبع كلف الموارد المستهلكة في سبيل إنجاز هذه الأنشطة وتجميعها تحت ما يسمى مجمعات الكلف (Cost Pools)، ثم تخصص هذه الكلف للمنتجات باستخدام مقياس النشاط الذي يطلق عليه موجه الكلفة (Cost driver).

وليس المنتجات، إذ يقوم نظام ABC بتتبع الكلف إلى مراكز الأنشطة أولاً ومن ثم إلى المنتجات.

ويشير (Drury,2002: 158) إلى أن أنظمة ABC تفترض أن التدفقات النقدية الخارجة تكون للحصول على تجهيزات الموارد (مثل الأجور، المواد، المكائن) التي تُستهلك فيما بعد بواسطة الأنشطة، بمعنى أن الأنشطة تسبب الكلف وأن المنتجات أو الخدمات تخلق الطلب على الأنشطة.

وينشأ الارتباط بين الأنشطة والمنتجات عن طريق تخصيص كلف الأنشطة للمنتجات على أساس استهلاك المنتج الفردي أو الخدمة للنشاط أو طلبه منه، فأنظمة ABC ببساطة تدرك (أو تؤكد) أن على المنظمات أن تفهم العوامل التي تحرك (أو توجه) Driven الأنشطة وكلفها وأن تدرك كيف ترتبط الأنشطة بالمنتجات أو الخدمات. ومن ثم فنظام ABC يقوم أولاً بتجميع الكلف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنظمة ثم يخصص كلف تلك الأنشطة للمنتجات أو الخدمات أو أية أهداف كلفة أخرى تسببت في حدوث تلك الأنشطة.

2- تعريف نظام ABC

عرضت الأدبيات المحاسبية العديد من التعريفات لنظام ABC منها:

عرفه (Michael & Maher, 2006: 302) بأنه: النظام الذي يخصص الكلف أولاً للأنشطة ثم للمنتجات أو الخدمات على أساس استخدام كل منتج أو خدمة من الأنشطة.

وعرفه (Babab, Yair, 2006:78) بأنه نظام المعلومات الذي يكشف (أو يوضح) بنية الكلفة والربحية للمنتجات أو الخدمات.

وعرفه (Hieks, 2010:92) بأنه أسلوب يقوم بتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

التي ربما تساعد المدراء في تخطيط ورقابة الكلف بشكل أفضل من خلال سلسلة القيمة Value Chain بدءاً بالبحث والتطوير وانتهاءً بخدمة المستهلك. 3. إن العديد من الأنشطة التي ترتبط بإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة لا ترتبط بحجم الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة، ومن ثم فإن تخصيص كلفها بالاعتماد على مقاييس ترتبط بحجم الإنتاج سيشوّه كلفة المنتج أو الخدمة.

4. إن ضغط المنافسة الشديدة يؤدي إلى تقليص الأرباح الحدية للمنظمات، ومع أن المنظمات تعرف ربحها الحدي الإجمالي إلا أنها لا تعرف ربحها الحدي على مستوى المنتج أو الخدمة بشكلٍ دقيق، فقد تكون بعض منتجاتها أو خدماتها مربحة في حين بعضها الآخر يحقق خسارة، ولا يمكن للمنظمة معرفة أي من هذه المنتجات أو الخدمات يحقق ربحاً وأيهما يحقق خسارة إلا من خلال الحصول على كلف دقيقة وبشكل مفصل.

5. إن تقنيات الإنتاج الحديثة أدت إلى تغيير بنية كلفة المنتج أو الخدمة بحيث أصبحت الكلف غير المباشرة أكثر أهمية في البيئة الإنتاجية اليوم، فقد أدى إحلال العمل المباشر بمعدات أوتوماتيكية إلى تزايد الكلف غير المباشرة بحيث أصبحت تزيد نسبتها عن 50% من إجمالي الكلف في العديد من المنظمات، الأمر الذي يستلزم ضرورة قياس تلك الكلف وتخصيصها بدقة.

6. إن اتخاذ القرارات بناءً على معلومات غير دقيقة وغير مفصلة قد يؤدي إلى أن تكون القرارات مغلوبة وتترتب عليها كلف وخسائر كبيرة، ومن ثم يمكن القول أن الكلف الدقيقة تمنح المنظمة ميزة عظيمة وتجنبها كثيراً من الخسائر.

أن التركيز الأساسي للتغيرات في محاسبة الكلفة هو الاهتمام المتزايد بكلف الأنشطة ابتداءً بالتصميم، الإنتاج، البيع، تسليم المنتج أو الخدمة. ولذا تركز أنظمة ABC على الأنشطة كأهداف كلفة رئيسة إذ تقوم أولاً باحتساب كلف الأنشطة ثم تقوم بتخصيص كلف الأنشطة لأهداف الكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات بحسب استفادة كل منتج أو خدمة من الأنشطة.

إن أنظمة الكلفة على أساس النشاطات ABC تدرك حاجة المنظمات للحصول على فهم أفضل لسلوك الكلف غير المباشرة، ومن ثم فهي تسعى للتحقق من أسباب نشوء الكلف غير المباشرة وكيفية ارتباطها بالمنتجات أو الخدمات، إذ تدرك أنظمة ABC أن معظم التكاليف غير المباشرة، هي تكاليف غير ثابتة على المدى البعيد وعليه فهي تحاول أن تفهم القوى التي تسبب تغيرها.

3- أنظمة الكلفة التقليدية و أنظمة ABC

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

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

2. معظم رجال الإدارة يرون أن إدارة الكلف يجب أن تكون من خلال مراقبة الأنشطة بدلاً من المنتجات، إذ أن تجميع الكلف بواسطة الأنشطة توفر المعلومات

شأنه أن يحقق عدالة في التخصيص ويوفر معلومات عن الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة Value Added فيتم العمل على تنميتها، أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة Non-Value Added فيتم العمل على الحد منها ومن ثم يمكن ترشيد استغلال موارد المنظمة وتخفيض الكلف.

د. أن التبع المستمر للأنشطة من خلال أسلوب سلسلة القيمة Value Chain من شأنه أن يوفر ينبوعاً مستمر التدفق من المعلومات، ابتداءً بالبحث والتطوير D&R ثم التصميم ثم الإنتاج وبعد ذلك التسويق وأخيراً خدمة ما بعد البيع Customer Service التي من شأنها مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتحليل الشامل لربحية المنتجات أو الخدمات وكلفها.

4- مزاي نظام تكاليف على أساس الأنشطة

1- أداة إدارية ذات قيمة لأنها تجمع وتفصح عن الأنشطة المهمة في المنشأة، وتفيد هذه الأداة المنشآت الخدمية التي تعد النظام التقليدي غير مناسب لطبيعة نظام قطاع الخدمات.

2- تحسين مقاييس الأداء ووتحقيق فاعلية أكثر في مجال التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية مع تطوير نظم المعلومات الإدارية والتكاليفية، مع المساعدة في اتخاذ القرارات بشكل أفضل ولاسيما في مجالات التسعير والمزيج السلعي.

3- يساعد تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأخرى لا تضيف قيمة مما يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة خاصة في ظل نظام الإنتاج بدون مخزون.

4- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة، وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تتعلق

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

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

(Maher, et al.,1997:255)

مما تقدم يرى الباحثون:

أ. أن الاستناد على المعلومات التي توفرها أنظمة الكلفة التقليدية التي قد تحدد كلفاً أكثر من اللازم Over Costed للمنتجات بأحجام عالية وتحدد كلفة اقل من اللازم Under Costed للمنتجات بأحجام منخفضة بحيث تظهر منتجات الأحجام العالية اقل ربحية ومنتجات الأحجام المنخفضة أكثر ربحية قد يؤدي إلى إتباع المنظمة لإستراتيجية مدمرة من خلال التوسع في منتجات الأحجام المنخفضة على حساب منتجات الأحجام العالية.

ب. أن استناد المنظمة في تسعير منتجاتها على ما توفره أنظمة الكلفة التقليدية من معلومات قد يؤدي إلى تسعير منتجات الأحجام المنخفضة بأقل من كلفتها فتحقق المنظمة خسائر ضمنية من دون أن تشعر، ومن ناحية أخرى قد تسعير منتجات الأحجام العالية بأسعار مرتفعة مما يؤدي إلى خسارة المنظمة لحصتها في السوق أو خسارة عروض مهمة وعدم مقدرتها على المنافسة.

ج. أن تتبع أنظمة ABC للكلف من خلال افتراض أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد فتنشأ الكلف، وان المنتجات أو الخدمات هي التي تستهلك الأنشطة باعتماد معيار (السبب – النتيجة Cause-Effect) من

- 9- يعمل نظام الـ ABC على زيادة النظرة الايجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل المنشأة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، إذ انه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.
- 10- إظهار المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، إذ تساعد هذه المعلومات التي يوفرها مدخل التكلفة على أساس النشاط في التنبؤ بالتغيرات في الطلب على الأنشطة المستهلكة للموارد نتيجة للتغيرات في حجم وتشكيلة المنتجات أو تقديم منتجات جديدة أو إيقاف منتجات حالية أو تحسين عمليات التصنيع أو التغيير في تصميم المنتجات. (فخر والدليهي، 2002: 149)
- 5- عيوب نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC على الرغم من المميزات سالفه الذكر إلا أن هناك بعض العيوب التي تواجه نظام (ABC) منها:
- 1- تعقيد الإجراءات وصعوبة الوصول إلى المعلومات والحاجة إلى إقناع المديرين بأهميته ومنافعه مع بطء الاستجابة من المديرين والعاملين، كما أن تحديد أنشطة المنشأة بدقة نظام (ABC) ووضوحه يعد من أهم التحديات التي تواجه ذلك النظام.
- 2- يعتمد نظام الـ ABC أيضاً في اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد قصير الأجل.
- 3- تكلفة تطبيق نظام (ABC) مرتفعة جداً وكذلك صعوبة اختيار مسببات التكلفة وتحديدتها، واستناده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخلياً.
- 4- يتم تعريف الأنشطة في الغالب في مفاهيم عامة، إذ النشاط مجمع تكلفة على مستوى المنشأة يعكس مجموعة من الأنشطة الفرعية، وهذا لا يوفر معلومات تكلفة مفصلة عن تلك الأنشطة.
- بفترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي لا يتم تجنبه في كثير من الأحيان في ظل نظام التكاليف التقليدي. مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية.
- 5- يوفر نظام الـ ABC لقياس مسببات التكلفة إذ تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة كما يساعد هذا النظام كونها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في (ABB) في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة في تقويم الأداء.
- 6- يساعد المديرين في خفض وترشيد الموارد المستنفدة من خلال:
- أ- خفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة: وذلك من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق، وكذلك من خلال التطوير المستمر في المنتجات.
- ب- رفع الكفاءة في أداء الأنشطة: فزيادة الكفاءة تسهم في تنفيذ العديد من الأنشطة بأقل موارد ممكنة، وذلك باستخدام المناهج الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة، وهو نظام الإنتاج الأمثل في خفض التكاليف اللازمة لفحص المنتجات.
- 7- العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة المناسبة للموارد، والأنشطة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع.
- 8- يعد نظام الـ ABC أكثر دقة، فقد برهن هذا النظام على أن هناك كثيراً من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد المنتجات وتنوعها، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.

- 5- اعتماد نظام ABC على بيانات تاريخية تعدد داخليا
ويجب أن تكون هذه البيانات معدة من جهات خارجية.
- 6- يسهم الـ (ABC) في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، لأن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع المنشآت الهادفة للربح.
- 7- إن تطبيق نظام الـ (ABC) قد يؤدي إلى إغفال برامج التطوير وإعادة الهندسة الحالية، كما أنه لا ينطوي على إستراتيجية خفض التكلفة.
- 6- مقومات نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة الـ (ABC)
هناك مجموعة من العوامل اللازم توافرها لضمان نجاح تطبيق نظام (ABC) وهي:
- 1- ضرورة الحصول على دعم الإدارة العليا.
 - 2- عدم التخلص السريع والفوري من المنتجات والخدمات والعملاء غير المريحين.
 - 3- توخي الحذر عند نقاط اختناق التكاليف.
 - 4- حساب تكلفة كل مسبب سواء على المستوى الأدنى أو الأعلى في المنشأة.
 - 5- التحديد المسبق لشكل نظام (ABC) (مشروع- نموذج- نظام).
- التسلسل الهرمي للتكلفة :-
- إن التسلسل الهرمي للتكلفة يجمع التكاليف في مجموعات تكلفة متنوعة على أساس أنواع مختلفة لمحركات التكلفة أو أساس تخصيص التكلفة أو درجات مختلفة من الصعوبة في تحديد علاقات السبب - النتيجة (المنافع المستلمة) وتستخدم نظم تحديد التكلفة على أساس النشاط بصفة عامة تسلسلاً هرمياً للتكلفة مكوناً من أربعة مستويات هي :

- تكاليف على مستوى الدفعة.
- تكاليف دعم المنتج.
- تكاليف دعم التسهيلات.

وذلك لتحديد أسس التخصيص التي تعد محركات التكاليف في مجموعات تكلفة النشاط تكاليف على مستوى وحدة المخرجات : هي تكلفة الأنشطة المؤداة لكل وحدة فردية من المنتج ومن أمثلتها تكاليف العمليات الإنتاجية، تكاليف الطاقة، واندثار الآلات والإصلاح المرتبطة بنشاط تشغيل الآلات، وذلك لأن تكلفة هذا النشاط تزيد بزيادة عدد الوحدات المنتجة (أو ساعات العمل الآلي المستخدمة).

تكاليف على مستوى الدفعة : هي تكاليف الأنشطة المرتبطة بمجموعة وحدات من المنتجات او الخدمات بدلاً من الوحدات الفردية.

تكاليف دعم المنتج : هي تكاليف الأنشطة المتعلقة بدعم المنتجات او الخدمات الفردية بغض النظر عن عدد الوحدات او عدد الدفعات المنتجة.

تكاليف دعم التسهيلات : هي تكلفة الأنشطة التي لا يمكن تتبعها للمنتجات أو الخدمات الفردية ولكنها تدعم المنظمة بالكامل (Charles Horngren 2000).

المبحث الثالث / الجانب التطبيقي

إمكانية تطبيق نظام ABC في الشركة عينة

البحث / موقع غماس

1- نبذة تاريخية وتعريفية عن الشركة عينة البحث
أسست الشركة العراقية لإنتاج البذور- مساهمة مختلطة- بموجب شهادة التأسيس المرقمة ش/3275 في 10/5/1989م وفقاً لأحكام المادة (21) من قانون الشركات ذي العدد (36) لسنة 1983 المعدل ومقرها العام في بغداد - أبي غريب مدخل شارع عكر كوف برأسمال قدره خمسون مليون دينار ازداد تدريجياً إلى

- تكاليف على مستوى وحدة المخرجات.

- ب- التعاقد مع المزارعين أفراداً وشركات زراعية ومفرغين زراعيين لإنتاج البذور والتقاوي.
- ج- تأمين البذور والمحافظة على الأصناف المحلية العريقة بإكثار بذورها محلياً والمساهمة في نشرها لمختلف مناطق القطر.
- د- تخصيص وإنشاء محطات مركزية لإنتاج البذور وللإغراض البحثية.
- هـ- الإشراف المباشر على حقول المتعاقدين معهم.
- و- تنقية الأصناف المحلية الجيدة والعمل على إنتاج أصناف أكثر تفوقاً من الأصناف السابقة.
- ز- استيراد وتصدير البذور الزراعية.
- ح- شراء واستئجار جميع أنواع الأجهزة والمعدات ذات العلاقة بعملها.
- ط- إجراء الدراسات والبحوث العملية والتجارب الفنية التي تؤدي إلى تحسين وتطوير عملية الإنتاج الزراعي.
- ي- تملك الأموال المنقولة وغير المنقولة وتسجيلها باسمها في الدوائر المختصة وبيعها وإيجارها أو استثمارها وإجراء التصرفات القانونية كافة بشأنها.
- ك- شراء وإيجار أو استثمار مختلف وسائل النقل والأموال المنقولة وغير المنقولة الأخرى التي تدخل في نطاق أغراض الشركة وفقاً للشروط التي تراها.
- ل- أن تجري جميع المعاملات وتعقد مختلف أنواع العقود مع الدوائر الرسمية والشركات والأفراد ولها أن تجري التصرفات كافة التي تراها لازمة ومناسبة لتنفيذ أغراضها وبالشروط التي ترتأبها ولها أن تؤمن على موجوداتها التي بعهدتها لدى شركات التأمين المختصة.
- م- أن تفتح الاعتمادات والودائع الثابتة والحسابات لدى البنوك وأن تنشئ أو تسحب أو تتصرف بأية صورة كانت بالأوراق التجارية والسندات القابلة أن أصبح (5,128) مليار دينار (خمسة مليارات ومائة وثمانية وعشرين مليون دينار) في السنة المالية 2013-2014.
- تم تحديد السنة المالية للشركة في الأول من نيسان من كل سنة تنتهي في 31 آذار من السنة التي تليها بموجب موافقة ديوان الرقابة المالية الاتحادي بكتابها 6062 في 10/24/1989م.
- تخضع الشركة لتدقيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي كونها شركة مساهمة مختلطة.
- اعتمدت الشركة النظام المحاسبي الموحد لمسك السجلات المالية كما تم اعتماد قانون الشركات رقم (1) لسنة 1985م المعدل لاستخراج نتائج النشاط للشركة وقانون الشركات رقم (21) لسنة 1997م المعدل.
- تم إتباع نظام الاندثار رقم (33) لسنة 1957م المعدل لاحتساب نسب اندثار الموجودات الثابتة فضلاً عن النظام المحاسبي الموحد لسنة 2011م.
- 2- أهداف الشركة
- المساهمة في نشاط القطاع الزراعي عن طريق إنتاج البذور والتقاوي من الرتب العليا أو استيرادها وبيعها إلى المزارعين والفلاحين بغية تحسين وتطوير الإنتاج الزراعي والمحافظة على النوعية العالية للأصناف المحلية العريقة والعالمية المتفوقة وتدريب الكوادر وإعدادها علمياً وعملياً لإنتاج البذور في القطر.
- 3- نشاط الشركة
- تم تحديد نشاط الشركة بموجب شهادة التأسيس المرقمة ش/3275 في 10/5/1989م والتي تتضمن الأتي:
- أ- إنتاج البذور بواسطة أجهزتها الفنية عن طريق إيجار الأراضي.

الملائمة، مازال نشاط تقاوي البطاطا متوقفاً لارتفاع كلف الإنتاج ومنافسة البطاطا المستوردة منذ عام 2003م.

ج- محلج القطن في الناي/متوقف منذ عدة سنوات بسبب عزوف المزارعين عن زراعة القطن وقامت الشركة بتأجيله لمدة (10) سنوات من عام 2009م.

د- المزارع/

(1) مزرعة اللطيفية وتتكون من قسمين:

القسم الأول : وهو ملك للشركة بمساحة (402) دونم.

القسم الثاني: مستأجرة من وزارة الزراعة ومساحتها (819) دونما.

(2) مزرعة ربيعة: مستأجرة من وزارة الزراعة، مساحتها الكلية (1071) دونما.

5- نبذة مختصرة عن معمل تنقية البذور في غماس (عينة البحث) :

أنشئ سنة 1976 من شركة (سورتكس الانكليزية) وبدأ تشغيله سنة 1978 بطاقة تصميمية في الاستلام الابتدائي (50 طناً) بخطين إنتاجيين كل خط (25 طناً) أما طاقة التنظيف النهائي ف(10 طن) للخطين لكل خط (5 طن) يحتوي على 32 سايلو حديدية السعة المخزنية للسايلو الواحد (100 طن).

تم تحويل المعمل سنة 2014 بخطين جديدين (تركي المنشأ) للتنظيف الابتدائي بالطاقة القديمة نفسها. إن حالة المعمل حالياً متوسط يقوم بتنقية بذور (الحنطة، الشلب، الشعير)، يتضمن المعمل (إدارة , مخازن حديدية عدد 2, ميزان أرضي, سقائف).

6- أنظمة التكاليف المستخدمة في الشركة العراقية لإنتاج البذور:

بموجب الدراسة الميدانية التي قام بها الباحثون في الشركة تم التوصل إلى أهم النقاط الآتية :

للتداول والأوراق الأخرى من الكمبيالات ومستندات الشحن وغيرها مهما كان نوعها.

ن- استيراد المستلزمات التي تتطلبها عملية الإنتاج البذور وتنقيتها وكل ماله علاقة بها.

س- أن تكتتب بأسهم ومستندات أو حوالات أو أية أوراق لأية شركة أو هيئة بالشكل الذي تراه مناسباً.

ع- أن تقتض المبالغ بالصورة التي ترتأها لقاء رهن أو بدونه بالشروط التي تراها مناسبة مع أحكام القانون بهذا الخصوص.

ف- فتح مراكز للتجهيز أو منح وكالات للتجهيز بصورة مباشرة للمستفيدين.

ص- مزاولة أي عمل أو نشاط آخر يؤدي الى تسهيل مهامها.

4- ممتلكات الشركة

لدى الشركة العراقية لإنتاج البذور المعامل والمخازن والمزارع الآتية:

أ- معامل تنقية البذور/ تمتلك الشركة ستة معامل لتنقية البذور تقع في (الموصل/الحيوجة/الصويرة/غماس/نهر سعد/أبي غريب)، تقوم باستلام البذور من المزارعين والفلاحين المتعاقد معهم والمزارع التابعة للشركة وتنقيتها في المعامل بعد تفتيشها تصديقها من هيئة فحص وتصديق البذور قبل الاستلام وبعد التنقية ومن ثم توزيعها على الفلاحين والمزارعين في مواعيد زراعتها الملائمة.

ب- المخازن المبردة/ تمتلك الشركة خمسة مخازن مبردة تقع في (أبي غريب/الخالدية/بابل/الصويرة).

مهامها استلام تقاوي البطاطا من المزارعين المتعاقد معهم من حملة هوية منتجي البذور ومن الحقول المقبولة بالتفتيش الحقلية وخبزها على درجة حرارة 4 مئوية ثم بيعها للفلاحين والمزارعين في مواعيد زراعتها

وهنا تتم معرفة عناصر التكاليف التي تتحملها الشركة لإنتاج المنتجات الخاصة بموقع غماس، وهذه العناصر هي:

1- التكاليف المباشرة: وتتمثل بتكلفة شراء البذور وتخصص مباشرة على المنتجات وحسب ما موضح في الجدول التالي:

الجدول (1)

ت	المنتجات	كمية الإنتاج طن	تكاليف الشراء دينار
1	الحنطة	7912.98	4925000
2	الشعير	20851.99	191998612
3	الشلب	69.392	624528
	المجموع	28834.362	191998612

المصدر: إعداد الباحثين

2- التكاليف غير المباشرة: ندرج أدناه جدولاً يبين التكاليف غير المباشرة موزعة حسب الدليل المحاسبي الموحد المعتمد لدى الشركة وكالاتي:

رقم الدليل	اسم الدليل	المبلغ
31	الرواتب والأجور	22644020
32	المستلزمات السلعية	2150000
33	المستلزمات الخدمية	14522000
	المجموع	39316990

المصدر: إعداد الباحثين

ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات وفقاً لمعدل تحميل محدد مسبقاً مبني على مسبب تكلفة واحد لجميع التكاليف غير المباشرة، أي يتم اعتماد مجمع تكلفة واحد، وتم اعتماد كمية الإنتاج لكل منتج كموجه تكلفة وحسب المعادلة التالية:

معدل تحميل المنتجات من التكاليف غير المباشرة =

التكاليف غير المباشرة ÷ مجموع كميات الإنتاج

$$= 39316990 \text{ دينار} \div 28834.362 \text{ طن} = 1363.546383$$

3- تحديد تكلفة المنتج وبحسب الجدول التالي:

البيان	الحنطة/دينار	الشعير/دينار	الشلب/دينار
--------	--------------	--------------	-------------

1- إن الشركة لا تطبق نظم التكاليف الحديثة وإن ما تقوم به هو بعض الجزئيات أو لا تقوم بعملية التطبيق أصلاً، ويستند بالدرجة الأولى على حجم الشركة والنشاط ومدى احتياج الإدارة.

2- نتيجة لانعدام تطبيق النظم المحاسبية بشكل واضح ودقيق فإن مخرجات النظام المطبق في الشركة لا يُمكن الإدارة من اتخاذ القرارات الإدارية الملائمة والمناسبة.

3- على الرغم من انعدام وجود نظام تكاليف موحد وآلية دقيقة للمتابعة والتقييم فإنه من الصعب تحديد نسبة التكاليف غير المباشرة، إلا أننا نستطيع القول إن التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف تعد مرتفعة.

أما عن ملاءمة هذه الشركة لأنظمة التكاليف الحديثة، يمكن القول إن أنظمة التكاليف الحديثة التي تم وضعها لتلائم الصناعات المختلفة، وقد تركت حرية اختيار المنظومة المناسبة للإنتاج، لذلك يمكن القول إن عملية الإنتاج ملائمة لتطبيق مثل هذه النظم من التكاليف.

تم أخذ موقع غماس لاختبار تطبيق نظام الـ ABC لكن في البدء يجب التطرق إلى النظام المطبق حالياً في الشركة وتحديد كلفة المنتجات بموجبه ومن ثم تطبيق نظام ABC وتحديد الفرق في تكلفة المنتج. لقد تم اختيار موقع غماس لأنه تُنتج من خلاله 3 منتجات (الحنطة، الشعير، الشلب) إذ أن أهمية تطبيق النظام تكون بتعدد المنتجات.

أولاً: تحديد تكلفة المنتجات بالاعتماد على الطرق التقليدية:

624528	191998612	4925000	التكاليف المباشرة/دينار
94619.21	28432655.54	10789715.25	تخصيص التكاليف غير المباشرة بموجب معدل التحميل = 1363.546383 دينار/طن×7912.98طن , 20851.99 طن , 69.392 طن
6719147.21	220431267.54	15714715.25	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين

ويتم من خلال هذا النشاط بوضع البذور في أكياس ومن ثم خياطة هذه الأكياس ويتم ذلك يدويا ويبدأ هذا النشاط من نشاط تنقية البذور ولغاية نشاط خزن البذور .

د- نشاط خزن البذور :-

ويتم في هذه النشاط القيام بخزن أكياس البذور في مخازن خاصة لحين تجهيزها الى المزارعين، وتبدأ هذا المرحلة من انتهاء مرحلة تعبئة البذور ولغاية تسليمها إلى المزارعين.

2 - الأنشطة الساندة : وهناك مجموعة من الأنشطة الساندة للإنتاج متمثلة بمراكز الإنتاج رقم (٦) (مراكز خدمات الإنتاج) التي تقدم خدماتها إلى الأنشطة الإنتاجية فضلا عن تبادل الخدمات مع الأنشطة الأخرى، وتتمثل الأنشطة بالآتي:

أ- نشاط الصيانة :

يقدم هذا النشاط خدمات إلى جميع أدوات الموقع، من خلال قيامه بصيانة آلات المعمل وصيانة الأجهزة الأخرى الموجودة في الموقع، وتكون استفادة قسم التنقية من هذا النشاط الأنشطة (الهندسة، الهندسة المدنية، الورشة) ويتم اعتماد عدد العطلات، أو الوقت المصروف للصيانة كأساس لتخصيص الكلفة على الأنشطة المستفيدة.

ب- نشاط المالية :

يقوم هذا النشاط بتوفير الأموال اللازمة للقيام بأعمال الموقع، إذ يقوم بتوفير الأموال من الموقع الرئيس (موقع الشركة الرئيس في أبي غريب) ومن

ثانيا : تحديد تكلفة المنتجات بموجب نظام ABC

لغرض تنفيذ هذا الأسلوب في عينة البحث سنقوم بالخطوات الآتية :

أولا - تحديد الأنشطة وتحليلها :

ويتم في هذه الخطوة تحديد وتعيين الأنشطة من بداية استلام البذور ولغاية تسليمه الى المزارعين، وقد تم تحديد الأنشطة لموقع غماس كالآتي:

1 - الأنشطة الرئيسية :

ا- نشاط استلام البذور:

وهو نشاط مختص باستلام البذور من المزارعين وتحديد نوعها. ويتم استلام استمارة طلب البذور ودراستها من الوحدة التجارية في الشركة ووضع التعاقدات القانونية لتجهيزها. ويبدأ هذا النشاط بعملية استلام الطلبات لغاية وضع هذه الطلبات في مرحلة التنقية للبذور. ويتم تجهيز الطلبات بحسب التعاقدات.

ب- نشاط تنقية البذور:

وتتم في هذا النشاط غربلة البذور من خلال تمريرها على غربيل متخصصة بذلك إذ يتم التخلص من الشوائب والأحجار ومن خلال هذه العملية يتم تحديد مواصفات البذور سواء أكانت أساسا أو مسجلة أو مصدقة 1 أو مصدقة 2. وتبدأ هذه المرحلة بعد انتهاء مرحلة استلام البذور.

ج- نشاط تعبئة البذور:

أولاً- تخصيص التكاليف إلى مراكز الأنشطة: ويتم من خلال تحديد الموارد التي تم استهلاكها من الأنشطة. ويوضح الجدول (2) تحليل الموارد للقسم وحسب كل نوع من أنواع المصروفات وبحسب تقسيمها ضمن دليل النظام المحاسبي الموحد.

الجدول (2) توزيع الموارد على الأنشطة لموقع غماس لشهر آذار/ 2015

المصاريف الأنشطة	31 دينار	32 دينار	33 دينار	المجموع
استلام البذور	925000		4000000	4925000
تنقية البذور	2787000		1425000	4212000
تعبئة البذور	15969500	1920000		16014500
التخزين	1543000		2495000	4038000
الصيانة	1471000	150000	3766000	5387000
المالية	1310000		480000	1790000
إدارية	2545000	36600	2356000	4937600
الكهربائية	1105000	44370		1149370

المصدر: إعداد الباحثين

رابعا - تحديد مجتمعات الموارد وكالاتي:

1- مجمع كلف التكاليف المباشرة (مخصصة): وتشمل جميع التكاليف التي تتعلق بقسم إنتاج البذور وتشمل المصاريف الخاصة بالأنشطة (استلام البذور وتنقية البذور وتعبئة البذور).

2- مجمع التكاليف غير المباشرة: وتشمل جميع المصاريف المتعلقة بالأنشطة (مراكز الخدمات الإنتاجية، الإدارية والمالية والكهربائية).

خامسا - اختيار مسببات كلف الموارد:

ويتم في هذه المرحلة اختيار موجه الكلفة الملائم لتخصيص كلفة كل بند من بنود التكاليف على الأنشطة، وتحديد نصيب كل نشاط من وحدات موجهات الكلفة، واحتساب معدل موجه الكلفة، مع تحديد الأساس الذي تم اعتماده في اختيار موجه

خلاله يتم أيضا صرف رواتب الموظفين العاملين في هذا الموقع.

ج - نشاط الإدارية:

يكون هذا النشاط المسؤول عن أقسام الموقع ككل، ويقوم بأعمال الصادرة والواردة وتأشير البريد والإشراف على حركة وسائل النقل اليومية من السيارات وتنظيمها وتوزيعها بما يتناسب مع الأنشطة التي تضطلع بها الأقسام.

د- نشاط الكهربائية:

ويتركز عمل هذا النشاط في توليد الطاقة الكهربائية في حالة انقطاع الطاقة، وقد تم تجميع البيانات عن هذا النشاط من واقع السجلات (مقدار الإستهلاك من الطاقة الكهربائية لكل شعبة). وقد تم اختيار موجه الكلفة لهذا النشاط الكيلو واط للمحولات كأساس لتخصيص التكاليف.

ثانيا - تحديد مراكز الأنشطة:

بعد تحديد وظائف العمليات التي يقوم بها القسم قام الباحثون بتجميع الأنشطة التي تُعدّ مراكز نشاط مستقلة لغرض الحصول على وضوح في تحديد تكلفة الأنشطة وبحسب مستويات الأنشطة وكما موضحة بالجدول (1) وكالاتي:

مركز النشاط	مستوى النشاط
مركز نشاط استلام البذور	المنتج
مركز نشاط تنقية البذور	المنتج
مركز نشاط تعبئة البذور	المنتج
مركز الخزن	المنتج
مركز نشاط الصيانة	المنظمة
مركز نشاط المالية	المنظمة
مركز نشاط الإدارية	المنظمة
مركز نشاط الكهربائية	المنظمة

المصدر: إعداد الباحثين

ثالثا- تتبع تكاليف مراكز الأنشطة: في هذه الخطوة تم تحديد كلف مراكز الأنشطة من خلال:

الجدول (4) تحليل مسببات كلف الموارد

النشاط	الصيانة	المالية	الإدارية	الكهربائية
استلام البذور	ساعات الصيانة	عدد الأوامر	عدد العاملين	كيلوواط
2	1	86	3	2
تنقية البذور	3	10	6	60
تعبئة البذور	2	26	3	23
تخزين البذور	2	2	3	5
المجموع	8	124	15	90

وبحسب الجدول (5) يتم استخدام معدل موجبات الكلفة لغرض استخراج كلفة معدل موجّه الكلفة.

الكلفة. ولغرض تحديد كلفة الأنشطة تم استخدام المعلومات المتوافرة في السجلات المحاسبية للشركة لغرض اختيار مسببات الكلفة في تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى الأنشطة وكالاتي:

الجدول (3) أسس اختيار موجبات الكلف

النشاط	موجه الكلفة	أساس الاختيار
الصيانة	ساعات الصيانة	زمن الصيانة
المالية	عدد الأوامر	عدد مستندات الصرف
الإدارية	عدد العاملين	مدى استفادة العاملين
الكهربائية	كيلوواط	عدد الوحدات للطاقة المستهلكة

وبين الجدول (4) تحليل مسببات كلف الموارد وحسب الأنشطة.

الجدول (5) استخراج كلفة موجّه الكلفة

البيان	استلام البذور	تنقية البذور	تعبئة البذور	تخزين البذور
تكاليف النشاط المباشرة	4925000	4212000	16014500	4038000
<u>توزيع تكاليف الأنشطة الساندة على الأنشطة الرئيسية</u>				
الصيانة 5387000 / 8 = 673375 دينار	673375	2020125	1346750	1346750
$2 \times, 2 \times, 3 \times, 1 \times$				
المالية 1790000 / 124 = 14435 دينار	124140	144350	375310	28930
$2 \times, 26 \times, 10 \times, 86 \times$				
الإدارية 4937600 / 15 = 329173 دينار	987519	1975043	987519	987519
$3 \times, 3 \times, 6 \times, 3 \times$				
الكهربائية 1149370 / 90 = 12771 دينار	25542	766260	293723	63845
$5 \times, 23 \times, 60 \times, 2 \times$				
المجموع	1810576	4905778	3003302	2427044

خامسا - اختيار مسببات الأنشطة : المنتجات التي تُعدّ المسبب في استهلاك الأنشطة، ثمّ يتم بوضع الجدول (6) مسببات الأنشطة لمنتجات موقع احتساب معدل مسببات الكلفة ولكل نشاط وحسب غماس، ويتم في هذه المرحلة تخصيص تكاليف الأنشطة الى المنتجات.

الجدول (6) تحديد مسببات الكلف للمنتجات، ومعدل مسبب الكلفة

الأنشطة	موجه الكلفة	المنتجات		
		حنطة	شعير	شلب
المجموع				

75	35	25	15	عدد الطلبات	استلام البذور
16	8	0	8	وقت الإنتاج/(ساعة/طن)	تنقية البذور
16	8	0	8	وقت الإنتاج/(ساعة/طن)	تعبئة البذور
60	20	20	20	المساحة	تخزين البذور

سادسا - إحتساب كلفة المنتجات: كذلك حصة المنتجات من التكاليف التسويقية التي
لقد تم تقسيم كلف المنتجات الجدول (7) تم توزيعها على أساس الوحدات المنتجة او
وبحسب المنتجات من تكاليف مباشرة (مخصصة) المباعه ومن ثم استخراج كلفة الوحدة (طن)
وتكاليف غير مباشرة وحسب الأنشطة، وحسب نوع المنتج.

الجدول (7) تحديد تكلفة المنتجات

شلب/دينار	شعير/دينار	حنطة/دينار	البيان
624528	191998612	4925000	تكاليف النشاط المباشرة: وتشمل كلفة شراء البذور
			توزيع تكاليف الأنشطة الرئيسة على المنتجات على أساس أن المنتج يستهلك الأنشطة
844935	603525	362116	استلام البذور 1810576 / 75 = 24141 دينار 15 × , 25 × , 35 ×
2452888	0	2452888	تنقية البذور 4905778 / 16 = 306611 دينار 8 × , 0 × , 8 ×
1501648	0	1501648	تعبئة البذور 3003302 / 16 = 187706 دينار 8 × , 0 × , 8 ×
809015	809015	809015	تخزين البذور 2427044 / 60 = 40450.73 دينار 20 × , 20 × , 20 ×
<u>5608486</u>	<u>1412540</u>	<u>5125667</u>	المجموع

تدرج فيه جميع التكاليف الصناعية غير المباشرة،
وهذا ما لا تقوم به الشركة.

3 - بسبب ضعف نظام التكاليف المعمول به من
الشركة لا يمكن الوصول إلى كلفة كل منتج على حدة
(حنطة، شعير، ذرة، شلب)، عليه لا يمكنهم معرفة أي
منتج مربح وأي منها الخاسر.

4 - بسبب ضعف نظام التكاليف المستخدم لا يكون
هناك توزيع عادل للتكاليف على المنتجات مما يؤدي
إلى ظهور منتجات بأعلى من كلفتها الحقيقية أو بأدنى
كلفتها الحقيقية.

المبحث الرابع/الاستنتاجات والتوصيات

1- الاستنتاجات :

1 - عند فحص التقارير المقدمة من الشركة الخاصة
بنظام التكاليف، تبين وجود ضعف كبير في النظام،
إذ لا يعبر بصورة دقيقة عن كلفة المنتج، بل يقسم
الأنشطة فقط على مركزي كلفة إنتاجي وخدمي.

2 - أن الشركة تستخدم مركزي كلف فقط كما ذكر
في أعلاه، وهذا مخالف للنظام الحاسبي الموحد الذي
يستوجب استخدام مراكز كلف إنتاجية ومراكز كلف
خدمية ومراكز كلف خدمات الإنتاج، وهذا الأخير

طريق ما يوفره من معلومات دقيقة، مما يساهم في عملية اتخاذ قرارات إدارية سليمة، وهو ما يجيب على التساؤل الثاني الذي ينص على أن نظام ABC يؤدي إلى توفير معلومات تساعد على اتخاذ قرارات إدارية سليمة.

4- ارتباط إدارة الكلفة بالقسم المالي مما يؤدي إلى ضعف أداء هذا القسم الفعال. لذا نوصي باستقلالية قسم التكاليف وارتباطه المباشر مع الإدارة العليا لأهميته الكبيرة.

5 - توافر الموارد البشرية المؤهلة، وأنظمة المحاسبة المتقدمة في الشركات الإنتاجية يعطي مؤشرا إيجابيا على وجود بنية تحتية لتطبيق أنظمة محاسبية متقدمة لدى هذه الشركات، وهذا بدوره يساعد في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والموازنات على أساس الأنشطة (ABB) والإدارة على أساس الأنشطة ABM وغيرها من الأنظمة الحديثة ولهذا نوصي بضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة للمسؤولين وأصحاب القرار وهي إدارة الشركة وكذلك الكادر المالي جميعا، عن أهمية الأنظمة الحديثة من حيث آلية التطبيق والمنافع، والمزايا.

6 - تنوع الخدمات والأنشطة التي تقدمها الشركة وتعدّها يؤدي لزيادة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكاليف هذه الشركة، ومع عدم قدرة أنظمة المحاسبة التقليدية معالجتها بشكل صحيح فمن الضروري التوجه لأنظمة محاسبية متقدمة ومتطورة لمعالجة هذه التكاليف.

7 - إن عملية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط عملية منظمة تتم على مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلى تطبيق هذا النظام، وإن هذه الخطوات لا تختلف في التنفيذ العملي من شركة إلى أخرى، ولكن

5 - عدم تحديد الأنشطة الرئيسة للشركة والأنشطة الساندة، ومن ثمّ لا معرفة لأي الأنشطة التي تضيف قيمة وأي الأنشطة التي لا تضيف قيمة وفقاً لتطبيق نظام ABC.

6 - أن الشركة تقوم بإعداد الموازنات التخطيطية الثابتة فقط ولا تقوم بإعداد الموازنات الشاملة الخاصة بكل فقرة من فقرات كشف الدخل، ابتداء من موازنة المبيعات وصولاً إلى موازنة صافي الدخل لبيان الانحرافات في كل فقرة وتحديد أسباب ذلك، وصولاً إلى الانحراف في نتيجة النشاط.

7 - لا تقوم الشركة بإعداد ميزان الكلفة التفصيلي الذي يُعد أحد التقارير الكلفوية المهمة، والذي على ضوئه يتم إعداد بقية التقارير الكلفوية مثل تقرير كلفة المنتج الصناعية والمؤشرات الكلفوية وغيرها.

2- التوصيات :

1 - بسبب ضعف نظام التكاليف المتبع نوصي باتّباع أنظمة تكاليف حديثة تواكب التطور العالمي في مجال محاسبة التكاليف، أو بقدر الإمكان تفعيل مراكز الكلف في النظام المحاسبي الموحد المحوسب، وعليه يمكن منه استخراج ميزان كلفة تفصيلي للتمكن من إعداد التقارير الكلفوية.

2 - تعيين كادر مختص بالتكاليف وتدريبه على نظام التكاليف المتبع والنظام المحوسب للارتقاء بنظام التكاليف.

3 - أن أنظمة التكاليف التقليدية تعد قاصرة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة، فضلا عن اعتماد التقدير الشخصي لتحميل كثير من التكاليف على وحدة المنتج، الذي لا يمكن اعتماده أسلوباً مناسباً لاتخاذ قرارات إدارية سليمة تفيد في عملية التسعير، لذا فإن نظام ABC يعد أساساً ملائماً للتسعير عن

- التفصيلات الخاصة بكل خطوة إنما تختلف من شركة إلى أخرى، ومثال ذلك فإن خطوة تحديد الأنشطة من الخطوات الأساسية لتطبيق النظام، ولكن عدد الأنشطة يختلف من نظام لآخر، لذلك نوصي بالاهتمام بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركة، إذ ثبت من خلال هذه الدراسة التي تم عرضها أن هذا النظام يخفض من التكاليف الخاصة بالإنتاج نتيجة لموضوعية إجراءات قياس التكاليف غير المباشرة، ويزيد من قدرة هذه الشركات على الاستفادة من مواردها.
- 9- ضرورة مواكبة التطور الذي يحصل عالميا بالمكائن والمعدات والآلات والأجهزة واستخدامها، ولاسيما في مجال التعبئة والتغليف وفي ظل توافر المواد الأولية ذات المواصفات الجيدة.
- المصادر:**
- أولا: الوثائق الرسمية والمقابلات:-**
- بيانات قسم الحسابات المالية للفترة من 2014/3/1 – 2014/3/1، لعينة البحث (الشركة العراقية لإنتاج البذور / موقع غماس).
 - موازين المراجعة الشهرية وميزان المراجعة السنوي (قبل الغلق وبعد الغلق) للفترة عينه البحث.
 - جداول المصروفات والإيرادات للفترة عينه البحث.
 - كشوف الحسابات للفترة عينه البحث، والبطاقات والكشوف المخزنية للفترة عينه البحث.
 - تقارير السيطرة النوعية والمختبرات وكشوف الصيانة والكهرباء للفترة عينه البحث.
 - تقارير الإنتاج والمبيعات للفترة عينه البحث.
 - تقارير الجودة للفترة عينه البحث.
 - المقابلات الشخصية مع إدارة المعمل، والكوادر الهندسية والفنية والمالية والرقابية والإدارية للفترة عينه البحث.
- ثانياً: المصادر العربية:-
- الفضل مؤيد محمد علي ونور، عبد الناصر إبراهيم والراوي عبد الخالق، 2010، المحاسبة الإدارية، ط2، دار المسيرة للنشر، عمان.الأردن.
 - الكواز، صلاح مهدي ويوسف، فائز نعيم، 2011، المحاسبة الإدارية، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل.
 - باسيلي، مكرم عبد المسيح، 2001، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ط3 سلمان، علاء جاسم، 2009، محاسبة التكاليف المتقدمة مدخل إداري في بيئة الأعمال المعاصرة، ط1، مكتبة الصادق، صنعاء، اليمن.
 - فخر، (2002) محاسبة التكاليف الصناعية ط 1 عمان: الدار العلمية للنشر والتوزيع.
 - رياض البكري وفائز يوسف (1996)، " نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثالث، العدد الثامن، بغداد.
 - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001)، المحاسبة الإدارية (المفاهيم الأساسية)، بموجب المنهج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد – ONCTAD).

- Management Review , Cambridge , Vol.40 ,No.4 , and (sum).
- Drury, Colin, 1997 , Management Accounting for business decision , London , international Thomas computer press.
- Drury, Colin, 2000, Management and Cost Accounting, Thomson, UK.
- Garrison, Ray, Noreen, Eric, Brewer. Peter, Rania. Mardini, 2011, Management Accounting, 14th edition. Irwin Mc Graw-Hill, Inc.
- Goagne ,M, and ,R .Discenza , 1993 , New product costing , Japanese style , the CPA journal , US- Japan , Vol.63 , No.5 (May).
- Horngren T. Charles, Datar M. Sirkant. , Rajan V. Madhav, 2012, Cost Accounting: A managerial emphasis, 14th edition, prentice – Hill, Inc.
- Horvarth P. 1993, system ABC : state of the art report , Arlington , Texas : computer.
- Kato Y. 1993 , Target Costing support system : lessons from leading Japanese companies , Management Accounting Research , Japan , Vol. 4 , No.1,(Mar).
- Kaplan R.S, and Atkinson .A , 1998, Advanced Management Accounting , 3 ed, prentice – Hill , Inc.
- Hilton W.Ronald ,and Platt .David , 2011, Managerial Accounting , 9th edition.
- لؤي خليل (2003) ، " تطوير نظام التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة اليرموك .
- رابعا": المصادر الأجنبية:-
- Ansari , S ,and Bell ,J, 1997, system ABC ; the next frontier in strategic Cost Management , USA , Mc Graw – Hill.
- Atkinson,A,Anthony,Kaplan ,S,Robert,2012,Management Accounting, sixth edition .
- Anderson, A, 1998, practice and Techniques: Tools and techniques for Implementing Target Costing, statement No.4 GG, US: Montvale, N j: The Institute of Management Accountants.
- Babad , Yair ,Balach and Ran , W .Bala , 1993 , Cost Driver Optimization in activity based costing , the accounting review , July.
- Barfield , j .T. ,Raiborn C.A and Kinney , M.R , 2003 , Cost Accounting , Tradition and Innovations , 5th ed , U.S.A.
- Blocher . J. Edward , Stout , E , David , Cokins , Gary , 2010 , Cost Management – strategies Emphasis , fifth edition ,Mc Graw –Hill.
- Boer , G . and Ettlíe , J , 1999 , Target Costing can boost your bottom line , Strategic Finance , vol . 81 , No.1 , July.
- Cooper , R . and Slagmulder , R. 1999 , Develop Profitable new product with system ABS, Sloan

- http:// InfoTech accountants. Com /Forms. – Hilton W.Ronald, Maher , W. Michael , Selto . H. Frank, 2003, Cost Management , strategies for business decision , Mc Graw – hill.
- Weygant J.Jerry , Kieso ,E. Donald , Kimmel ,D.Paul , 2010 , Accounting Principles , 9th edition , john Wiley and sons , Inc.

خامسا: "المواقع الالكترونية:

IMPORTANT IMPLICATION SYSTEM ACTIVITY BASE COSTS IN RATIONALIZATION PRODUCT COST AND IMPROVEMENT MANAGEMENT DECISIONS

Mohammed Sameer ^a

Shadia Hussein ^b

Noor Fadhil ^c

ABSTRACT

This study of the development of costs system represents an important challenge that is facing of companies of private , general and mixed sectors that of profit . The core problem of this study lies in using conventional approach for measuring products which is accurate. Since this way is useless, it is important to apply ABC system in the Iraqi company for seeds production to achieve a set of results including best measure for costs, enhancing control the costs management decisions that serve to produce seeds with the best prices. The study aims at identifying the features and benefits of ABC system to the agricultural companies (the sample). The importance of the study lies in implicating this system on agricultural companies in which this system accomplishes accurate measure for costs and introduce detailed information to service management. The study got some important conclusions that are : the conventional system is insufficient. Thus, the ABC system leads to provide some information the help the decision makers to take suitable procedures .

a - Assistant Lecturer, Muthanna University, Faculty of Management and Economics .

b - PhD student, University of Baghdad, Higher Institute of Accounting Studies.

c - PhD student, University of Baghdad, Higher Institute of Accounting Studies .