

دور الموازنة المرنة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية)

م. د. صبيحة برزان العبيدي
المعهد التقني/ الناصرية
قسم المحاسبة

الملخص

يهدف البحث إلى التعرف على مدى زيادة أو انخفاض تكلفة المنتج من خلال الموازنات التخطيطية على أساس النشاط، إذ إنها تتيح الفرصة لتتبع التكلفة منذ التخطيط لصناعته وحتى إظهاره للمستهلك في السوق، وتساعد الإدارة على اكتشاف أي مشاكل يتوقع حدوثها في المستقبل ومحاولة إحكام الرقابة على التكاليف ومعرفة مدى مساهمة الموازنة المرنة في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لكي يمكن استغلالها الاستغلال الأمثل، وقد قسم البحث إلى ثلاثة مباحث خصص المبحث الأول للجانب النظري والمبحث الثاني للجانب التطبيقي، أما المبحث الثالث فقد خصص للاستنتاجات والتوصيات.

Abstract

The research aims to identify the level of increase or decrease the product cost through the activity based flexible budgeting that gives us the chance to follows the cost since the product is planed to be made till it appears in the market and it also helps to fined out any problems that are expected to happen in the future and to put the costs under control, also to know much the surveying affects the perfect use for the complete resources in order to be used in the demanded way, the research is divided in to three sides ,the first is specialized for the theoretical side, the second is for the partial side, while the third side is specialized for the conclusions and recommendations.



المقدمة

يلعب عنصر التكاليف دوراً هاماً في تحديد الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية في السوق، ولذلك ينصب اهتمام إدارة الوحدة الاقتصادية في تخطيط ومراقبة التكاليف ولكي تحقق الأهداف الرئيسية للنظام لأي وحدة اقتصادية والتي تسعى إلى توفير تكلفة المنتج وتكلفة الإنتاج التام وغير التام في نهاية الفترة، فإنه من الضروري تصميم نظام تكاليف بما يحقق هذه الأهداف الرئيسية، ويمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من تتبع عناصر التكاليف وحصرها وتحميلها على الوظائف الإنتاجية والتسويقية والإدارية، ومن ثم تحميل تكاليف هذه الوظائف على وحدات المنتج النهائي. وبسبب اختلاف الإجراءات المتبعة لتحصيل هذه العناصر نشأت الحاجة إلى الموازنات التخطيطية التي ساعدت الإدارة في تحقيق أهدافها في مجال التخطيط لعمليات الوحدة الاقتصادية من واقع تلك الخطة التي تحدد طبيعة وحجم المصروفات ومصادر الإيرادات المتوقعة خلال فترة زمنية متوقعة. كما أن الموازنة التخطيطية للمصروفات غير المباشرة يعتمد أرقامها على تقديرات الموازنة للتكاليف المباشرة وأيضاً تقديرات الموازنة التخطيطية لحجم الإنتاج التقديري وغيرها من الموازنات التخطيطية. ونتيجة للتقدم التكنولوجي الهائل الذي طرأ على الحياة الاقتصادية فقد اتسعت المنشآت وتعددت نشاطها وأصبح من الصعب المحافظة على المراكز التنافسية في السوق نسبة لكثرة الشركات والمنشآت الكبيرة في نفس المجال مما أدى إلى اهتمام الإدارة بضرورة تقليل تكاليف الإنتاج الذي يعود بدوره إلى انخفاض أسعار المنتج النهائي وبالتالي إقبال المستهلكين عليه وتحقيق مبيعات عالية، وظهور أنظمة التكاليف التي تركز على الأنشطة وتطبيقها على الموازنات المرنة، ولهذا فقد اهتمت الشركات بالرقابة على عنصر التكاليف منذ نشوئها وبالتالي ضمان إحكام الرقابة عليه وعدم حدوث أي نوع من الانحرافات أو تقليل الانحرافات في حالة حدوثها. وفي صدد ما تقدم تم تطبيق هذه الدراسة على إحدى المنشآت الصناعية في البيئة العراقية لبيان دور الموازنة المرنة على أساس النشاط في الرقابة على عنصر التكاليف باستخدام بيانات نظام التكاليف على أساس النشاط في إعدادها وتفعيل دور الموازنة من خلال استخدام معلومات النشاط في الرقابة على التكاليف واستخدام الانحرافات المعيارية للموازنة، إذ إن الرقابة تقارن الأداء المعياري بالأداء الفعلي ويكون دور نظام التكاليف المعيارية في توفير الجانب المعياري للموازنة وبالتالي فهي تساهم في تفعيل دور الرقابة وتقويم الأداء من خلال معرفة الانحرافات والأسباب التي أدت إلى ظهورها وبالتالي معالجتها.

منهجية البحث

1. **مشكلة البحث:** إن تحديد ومراقبة التكاليف وسلوكها أصبح أمراً ضرورياً وفي غاية الأهمية والخطورة وذلك لما تمثله تكلفة المنتج من جانب هام في تحديد الوضع التنافسي للمنشآت التجارية والصناعية في السوق وتتجلى مشكلة البحث في إن الوحدة الاقتصادية عينة الدراسة تعاني من ضعف في مستوى الرقابة المفروضة على عنصر التكاليف وذلك لعدم اتباع الأساليب الجيدة والحديثة ومنها الموازنات المرنة على أساس النشاط في الرقابة على عناصر التكاليف وتحديد المسؤوليات.
2. **أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث في إيجاد وسيلة فعالة للرقابة على عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة، وهي اتباع أسلوب الموازنات المرنة على أساس النشاط، في الوحدة الاقتصادية عينة الدراسة إضافة إلى بيان دور العنصر البشري في نجاح هذا الدور للموازنات.
3. **أهداف البحث:** يهدف البحث إلى:
 1. تحسين أسلوب إعداد الموازنات المرنة للتكاليف الصناعية وذلك عن طريق إدخال أساس الأنشطة في عملية إعدادها.
 2. إبراز دور الموازنات المرنة على أساس الأنشطة في الرقابة على عنصر التكاليف وبالتالي الحصول على معلومات أكثر دقة وتفصيلاً.
 4. **عينة البحث وحدوده:** تم اختيار الشركة العامة للصناعات الجلدية- معمل بغداد كعينة للبحث لسنة 2001. لتوافر بيانات محاسبية لدى الشركة تغني موضوع البحث وما أيداه منتسبي قسم الحسابات من مساعدة وتزويد الباحث بالبيانات المطلوبة.
 5. **فرضية البحث:** يقوم البحث على فرضيتين:-
 1. اعتماد أساس الأنشطة في إعداد الموازنات المرنة يزيد من فاعلية استخدامها كأداة للرقابة على التكاليف.
 2. توفر الموازنات المرنة على أساس الأنشطة وسيلة للرقابة على عنصر التكاليف وبالتالي توفير قاعدة بيانات تفيد كافة مستخدميها بأعلى جودة ودقة.
 6. **أساليب البحث:** اعتمد الباحث عدة أساليب لجمع المعلومات من الأدبيات المحاسبية العربية والاجنبية مع مراعاة توافر معلومات في الواقع العملي للشركة عينة البحث وهذه الأساليب:-
 1. المشاهدات والمقابلات الشخصية.
 2. السجلات والتقارير المالية والكمية.

المبحث الأول



الجانب النظري للموازنات التخطيطية

تعتبر الموازنات التخطيطية من أهم أدوات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ولا يقتصر إعدادها على المنشآت التجارية والصناعية فحسب بل تتعداها إلى الأنشطة والمجالات الاقتصادية مثل الفعاليات الحكومية والمؤسسات غير الهادفة للربح ويطلق على الموازنات التخطيطية كذلك اسم الموازنات التقديرية أو الموازنات الرقابية.

وتعرف الموازنات التخطيطية بأنها خطة أو برنامج عمل خلال فترة زمنية مستقبلية جرت العادة على اعتبارها سنة مالية واحدة أو قد تكون نصف سنوية أو ربع سنوية إن شهرية أو حتى أسبوعية وتمثل هذه الخطة كيفية حصول الوحدة الاقتصادية على الموارد البشرية والمادية والمالية مستقبلا وكيفية استخدامها خلال فترة تنفيذ الموازنة في ضوء أهداف الوحدة الاقتصادية وتوقعاتها المستقبلية المحددة مقدما باستخدام مجموعة من الأساليب والوسائل والطرق ولضمان فاعلية الموازنة التخطيطية فلا بد من توفر الآتي:-

1. هيكل محاسبي وتنظيمي للوحدة الاقتصادية يحدد سلطات وصلاحيات كل إدارة داخل الوحدة الاقتصادية.
2. نظام تكاليف معياري.
3. وجود معرفة لدى مختلف الإدارات داخل الوحدة الاقتصادية بمسؤولياتها وواجباتها. (الحارس، 2004 : 288-289)
4. وعرفت من قبل (Keller and ferrar) : بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة فهي تمد الوحدة الاقتصادية بتقدير لإرباحه الكلية والأرباح المتحققة بواسطة كل قسم من الأقسام عن طريق تجميع المبيعات والمصاريف الصناعية والمصاريف التسويقية والإدارية وإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي لم تتضمنها أي موازنة فرعية. (Keller and Ferrer, 1981 : 388-389)
5. وعرفت من قبل (Horngren) بأنها تعبير مالي عن خطة الأعمال ومساعد لتحقيق التنسيق والرقابة. ويعتمد إعداد الموازنات التخطيطية في كل مشروع على دراسة العوامل الأساسية المتكاملة التي تؤثر على السياسة العامة للمشروع، وقد يكون العامل الأساسي المتحكم هو حجم المبيعات المتوقعة أو الطاقة الإنتاجية أو ندرة المواد الخام وتحديد العوامل المتكاملة يقلل احتمالات الخطأ في التنبؤ بالمستقبل وقد يكون في كل مشروع عدد من العوامل المتكاملة، فالعامل المتحكم في منتج معين قد يختلف عن العامل المتحكم من فترة لأخرى، وتتمثل العوامل في:-

1. طلب المستهلكين.
2. الطاقة الإنتاجية المتاحة.
3. المساحة المتاحة للمصنع ولتخزين المواد الخام والمنتجات النهائية.
4. مدى وفرة المواد الخام ومدى وفرة العمالة الماهرة.
5. مدى وفرة رأس المال الثابت ورأس المال العامل.
6. السياسات الإدارية للمشروع مثل تحديد حجم الإنتاج للمحافظة على سعر البيع مثلا.

وتعرف الموازنة المرنّة بأنها الموازنة التي يجري على أساسها مقارنة التكاليف المقدرة مع التكاليف الفعلية عند نفس الحجم من المخرجات الفعلية لتوفير البيانات اللازمة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء. [Moscove, 1990: 278-279]

ونظرا لان استخدام الموازنات التخطيطية يهدف عموما الى مساعدة الادارة في القيام بوظائف التخطيط والرقابة على اكمل وجه، فان الموازنات المرنّة تستخدم كاداة اكثر فاعلية في تحقيق هذه الاهداف. فالموازنات المرنّة تتميز بانها تساعد على تحديد الاهداف لكل قسم او لكل وحدة من الوحدات داخل الوحدة الاقتصادية، اذ تقسم فيها تقديرات التكاليف حسب الاقسام، ولا تحتوي الموازنة الخاصة بكل قسم الا عناصر التكاليف التي تخضع للرقابة او العناصر التي لا تخضع، ولذلك تعد الموازنات المرنّة اداة هامة من ادوات نظام محاسبة المسؤولية، اذ ان الموازنات المرنّة اداة للتخطيط بما يحقق الرقابة الفعالة على التكاليف وخاصة في حالة تغير حجم النشاط الفعلي عن الحجم المخطط في الموازنة ويتحقق ذلك من خلال فصل عناصر التكاليف الثابتة عن المتغيرة وتبويبها حسب اقسام الوحدة الاقتصادية. (ابو حشيش، 2005: 409-410). ويؤكد كل من (جاريسون ونورين، 2002) على ان الموازنات الفعالة تحول اهداف الادارة الى بيانات ومتى تم اعداد الموازنات فانها تستعمل باعتبارها الخطوط الرئيسية لخطط الادارة في تشغيل الوحدة الاقتصادية اضافة الى انها تمثل احدى العوامل الاساسية للرقابة على الاداء بمقارنة النتائج الفعلية مع المخططة. (جاريسون ونورين، 2002 : 458)



أولاً: دور الموازنات كوسيلة للرقابة على التكاليف

الرقابة هي إخضاع الأحداث لتطابق ما هو مخطط لها، ويمكن تعريف الرقابة على التكاليف (القدرة على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط) وتقع كلمة الرقابة على المستويات الإدارية أما محاسب التكاليف فهو يساعد تلك المستويات للقيام بمهامها وتعني الرقابة عن طريق الموازنة مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط طبقاً للموازنة، ويتم ذلك من خلال إعداد تقارير الأداء **Performance Reports**، والتي يمكن من خلالها تحديد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط، تمهيداً لبحث الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية لذلك، وبالتالي ضمان وتحقيق كفاءة وفعالية النشاط. (هيتجر وماتولنتش، 2004: 234-235). وتتصل عملية التخطيط بالرقابة إذ يتم مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، فبدون التخطيط تكون الرقابة غير ذات جدوى والعكس بالعكس، إذ تمثل تقارير العمليات ووظيفة الرقابة التي تؤكد المدى الذي يتم فيه الوصول إلى أهداف الوحدة الاقتصادية، (Atkinson et al., 1995: 343)، لكن تتباين معلومات الرقابة عن معلومات التخطيط، إذ أن فائدة معلومات التخطيط تتمثل في إمكانية التنبؤ بالمستقبل لمختلف الاحتمالات، بينما معلومات الرقابة ينبغي أن تكون دقيقة وفي الوقت المناسب للقرارات الحالية (Boonder & Hopwood, 1995: 389). ومن الأهمية بمكان الإشارة إلى الرقابة والضبط والتحكم في عناصر التكاليف لما تمثله من مكانة هامة في تحديد مركز المؤسسة التنافسي في عصر العولمة والانفتاح وتحرر الاقتصاد العالمي والأخذ بأسلوب الموازنة التخطيطية المرنة في الرقابة على التكاليف وذلك لما يتيح من فرص للتعديل والحذف والإضافة والابتعاد قدر الإمكان عن استخدام أسلوب الرقابة على التكاليف عن طريق الموازنة التخطيطية الثابتة ويجب مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في عملية إعداد الموازنات التخطيطية حيث أن ذلك يساعد على الالتزام بتقديرات الموازنة وتحسين أداء العاملين في المؤسسة والتقليل قدر الإمكان من الأخطاء والانحرافات ويجب أن يقدر الجميع أن المساهمة المحاسبية كأحدى إجراءات الموازنة في تحقيق الرقابة هي لصالح المؤسسة الاقتصادية ككل .

ثانياً: نظام الكلفة على أساس النشاط

يعرف نظام الكلفة على أساس النشاط بأنه نظام يحدد العلاقة السببية بين الكلفة والأنشطة لتحديد تكاليف الأنشطة بموجب هذه العلاقة ووضع مجاميع التكاليف ذات الصلة بموجهات تكاليف الأنشطة لتخصيصها على المنتج على أساس الموارد المستهلكة. [Malcon, 1994: 16]

من خلال ما تقدم بالإمكان تلخيص مفهوم نظام الكلفة على أساس النشاط بأنه نظام توزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة بمرحلتين، في المرحلة الأولى يجري تحديد الأنشطة التي تسبب الكلف وتوزيع تكاليف الموارد المستنفذة بين هذه الأنشطة بموجب موجه تكلفة الأنشطة كهدف تكلفة أولي، أما المرحلة الثانية فيجري فيها تخصيص تكاليف الأنشطة بموجب موجه تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة الأخرى (المنتجات، الزبائن، الخدمات).

وتتلخص أهداف النظام بالآتي:-

1. الهدف الكلفوي: وهو التحديد الدقيق لأهداف التكلفة (المنتجات، الزبائن، الخدمات).
2. الهدف التشغيلي: تزويد الإدارات بالمعلومات الدقيقة عن الأنشطة والتكاليف وما استخدم من موارد لإنجاز الأنشطة فعاليتها بشكل دقيق وعلى أساس الاستغلال الأمثل لهذه الموارد ومن ثم تخفيض التكاليف.
3. الهدف الاستراتيجي: توفير المعلومات اللازمة للتخطيط الاستراتيجي عن طريق تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر المستهلك والأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم التخطيط لدعم الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.



ثالثاً: الموازنة على أساس النشاط

تعرف الموازنة على أساس النشاط بانها الموازنة التي يجري فيها تخطيط الصرف للموارد المطلوبة لاداء الأنشطة في الوحدة اقتصادية لفترة قادمة من الزمن حتى تمكن الإدارة من ترشيد الصرف الحقيقي للموارد لما هو مقدر لاداء الأنشطة وفعاليتها. <http://vb.arabsgate.com> يقوم إعداد الموازونات التخطيطية على أساس النشاط على أساس تحديد الطاقة المطلوبة من كل نشاط أن ينفذها ثم تخصيص الموارد الضرورية لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة في الفترات القادمة، ولعل من أهم مزايا نظم المعلومات المتكاملة إمكانية إعداد الموازونات التقديرية على أساس الأنشطة لتمكين الإدارة من الرقابة بشكل أكثر فعالية على عناصر التكاليف، إذ إنها تمكن الإدارة من تحويل القسم الأعظم من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة لأن التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة هو أمر متعلق بالقرار الإداري الذي يحدد كم يجب أن ينفق على تأمين هذه الموارد وليس متعلقاً بطبيعة الموارد المستخدمة وماهي قدرة القرار الإداري على المواءمة بين الحاجة الى الموارد وتوفير هذه الموارد بسرعة .

ان نظام تكاليف الأنشطة يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بحجم الإنفاق على الموارد التي تعد وفق المفهوم التقليدي ضمن التكاليف الثابتة مثل المعدات والتجهيزات. وتتضمن إعداد الموازونات المراحل الرئيسية التالية:- <http://vb.arabsgate.com>

1. تقدير كميات الانتاج والمبيعات في الفترة الحالية .
2. التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المنظمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط .
3. تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة .
4. تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها .
4. تحديد الطاقة لكل نشاط .

المبحث الثاني

الجانب التطبيقي

أولاً: إعداد الموازونات المرنة في الشركة العامة للصناعات الجلدية

تعد بعض الموازونات التخطيطية في الشركة عينة البحث وفقاً لتعليمات النظام المحاسبي الموحد وقد تبين من خلال المقابلات الشخصية مع مدير وموظفي حسابات التكاليف ومدير التخطيط والإحصاء ومدراء المعامل إن إعداد الموازونات يجري من خلال لجنة الموازنة إذ تقوم باستعراض نسب تحقق الخطة للفترة السابقة لغرض الوقوف على الإمكانيات المتاحة للمعامل مع مناقشة الانحرافات التي حدثت لكي يجري إعداد الموازونات للفترة القادمة وعلى أساس هذه النسب مع الأخذ بنظر الاعتبار العوامل الرئيسية المتحركة للشركة.

وتبين إن الشركة تقوم بأعداد موازنة الإنتاج أولاً وبحسب ما ورد في النظام المحاسبي الموحد ثم بعد ذلك تعد موازنة المبيعات في ضوء موازنة الإنتاج ، إذ تعد هذه الموازنة بالكميات وفيما يخص موازنة الأجر تعتمد بشكل أساسي على إجمالي الأجر المدفوعة للفترة السابقة، علماً أن الأجر المقدرة تظهر فقط بإجمالي الرواتب المتوقعة بدون تحديد عدد الموظفين والعمال ومن ثم ضعف فاعلية الرقابة بسبب كون الأجر والرواتب المدفوعة بشكل ثابت شهرياً سواء تحقق الإنتاج أم لم يتحقق.

وتبين ان الشركة عينة البحث لم تستخدم الموازونات المرنة على أساس الأنشطة على الرغم من حاجتها لمثل هذه الموازونات، ومن خلال الرجوع إلى أسلوب إعداد الموازونات التقديرية في الشركة عينة البحث وجد إنها تعتمد على المعايير الكمية فقط والتي تضعها اللجان الفنية في أقسام الشركة وطبقاً لاختصاصاتهم ولا تعتمد الشركة على الأسعار المعيارية بل تحدد أسعار عناصر الإنتاج بالاعتماد على أسعار الفترة السابقة المتحققة أو الأسعار المركزية التي تخططها وزارة الصناعة.

إن إعداد الموازنة المرنة يتطلب تهيئة البيانات الكفؤة اللازمة لإعداد الموازنة المرنة وفقاً للأسس النظرية مع الأخذ بنظر الاعتبار ظروف الشركة والأنظمة والأساليب المحاسبية في هذا الجانب لذا يجري إعداد الموازنة المرنة وتقارير الأداء وفقاً لهذه الأسس وكما هو مبين في الجدول رقم (1) .



جدول رقم (1) الموازنة التخطيطية للمستلزمات السلعية والخدمية والاندثارات لمعمل بغداد لسنة *2001

رقم الدليل	اسم الحساب	تكلفة مركز المراقبة
321	خامات ومواد أولية	51506866,4
322	وقود وزيوت	19325240
323	الأدوات الاحتياطية	99000000
324	مواد تعبئة وتغليف	3789940
327	مياه وكهرباء	54339120
331	خدمات الصيانة	43835000
336	خدمية متنوعة	550000
372	اندثار المباني والإنشاءات	388476
373	اندثار الآلات	2756105
374	اندثار وسائط النقل	203643
375	اندثار عدد وقوالب	64425,9
376	اندثار أثاث وأجهزة مكاتب	630718
387	إطفاء نفقات إيرادية موجلة	5142500

المصدر (اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة)

*الموازنة تخطيطية لحجم انتاج مخطط 198000 (زوج حذاء).

فهذه الموازنة تمثل التكاليف المتغيرة والثابتة لحجم مخطط يبلغ (1980000 زوج حذاء) في السنة لمعمل بغداد والذي على أساسه تقارن التكاليف الفعلية في نهاية السنة وتعرض في تقارير الأداء وكما موضح في الشكل رقم (2).

الجدول رقم (2) تقرير الأداء لتكاليف المستلزمات السلعية والخدمية والاندثار لسنة 2001 لمعمل بغداد في الشركة عينة البحث

رقم الدليل	اسم الحساب	الموازنة التخطيطية (1)	التكاليف الفعلية (2)	الانحرافات (1)-(2)
321	خامات ومواد أولية	51506866,4	46832500	(4674366,400)
322	وقود وزيوت	19325240	16995660	(2329580)
323	الأدوات الاحتياطية	99000000	77551705	(21448295)
324	مواد تعبئة وتغليف	3789940	3604755	(185185)
327	مياه وكهرباء	54339120	39847500	(14491620)
331	خدمات الصيانة	43835000	38326255	(5508745)
336	خدمية متنوعة	550000	344415,500	(205584,5)
372	اندثار المباني والإنشاءات	388476	357940	(30536)
373	اندثار الآلات	2756105	275000	(610,5)
374	اندثار وسائط النقل	203643	181830	(21813)
375	اندثار عدد وقوالب	64425,9	64350	(75,9)
376	اندثار أثاث وأجهزة مكاتب	630718	54450	(8621,8)
387	إطفاء نفقات إيرادية موجلة	5142500	618325,400	94614

المصدر (اعداد الباحث بالاعتماد على تقارير التكاليف وموازن المراجعة وتقارير الاداء ومن ثم استخراج التكاليف الفعلية).

تم استخراج التكاليف الفعلية باستخدام تقارير الأداء وتقارير التكاليف وموازن المراجعة ومن خلال الجدول أعلاه يتبين الانحراف في الموازنة التخطيطية لسنة 2001، ومن خلال الجدول رقم (2) نرى إن الانحراف الذي في الموازنة التخطيطية لسنة 2001 لا يعطي التصور الدقيق عن الأداء بسبب إعداد التقرير على أساس مراكز المعامل وليس على أساس الخطوط الإنتاجية والأنشطة ولا يجري فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة حتى يمكن تحديد مسؤولية الانحرافات الحاصلة في التكاليف الفعلية عما هو مخطط في الموازنة ومن ثم ضعف عملية تقويم الأداء بواسطة الموازنات وأخيراً لا يعطي التصور الدقيق عن الأداء الشهري أو الفصلي في الشركة بل فقط يقيم الأداء السنوي مما يؤدي إلى معالجة الانحراف والقيام بالعمل التصحيحي متأخراً جداً مما يؤدي إلى كون التوقيت غير ملائم.

ثانياً: التكاليف على أساس النشاط في الشركة عينة البحث:

لاعداد التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة عينة البحث تم تحديد الأنشطة وذلك من خلال الرجوع إلى الهيكل التنظيمي وهي:

1. نشاط القص
2. نشاط الفصل
3. نشاط الخياطة
4. نشاط جر القالب
5. نشاط التصميم
6. نشاط التهينة
7. نشاط المناقلة
8. نشاط فحص النوعية
9. نشاط الصيانة.

جدول رقم (4) تكاليف الأنشطة في الشركة عينة البحث لشهر تموز/2001 [5]

اسم النشاط	التكاليف*
القص	2109097,100
الفصال	766180,800
الخياطة	1852455
جر القالب	4579236,200
التصميم	1176136,500
مناقلة المستلزمات	6654300,400
فحص النوعية	1264626
التهينة	218856
الصيانة	1129733

المصدر (اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة المبينة في الملاحق من 1-7) وبموجب العلاقة السببية بين الكلفة ووحدة الكلفة الذي على أساسه يجري اختيار موجبات الكلف مع الأخذ بنظر الاعتبار طبيعة الأعمال في كل نشاط وتحليل الخطط الشهرية لكل نشاط في لشركة عينة البحث وتبين ذلك من خلال الجدول رقم (5).

جدول رقم (5) نوع ومقدار موجبات كلف النشاط لشهر تموز / 2001

النشاط	نوع موجبه الكلفة	وحدة قياس موجبه الكلفة	مقدار موجبه الكلفة الشهري
القص	وقت اشتغال آلة القص	دقائق دورات آلة القص	263197
الفصال	وقت اشتغال آلة الفصال	دقائق دورات آلة الفصال	295297,200
الخياطة	وقت اشتغال ماكينة الخياطة	دقائق دورات ماكينة الخياطة	522297,600
جر القالب	وقت اشتغال آلة جر القالب	دقائق دورات آلة جر القالب	606289,200
التصميم	عدد التصاميم	تصميم	9,9
المناقلة	عدد الوجبات المنقولة	وجبة النقل	29,7
فحص النوعية	وحدات الإنتاج التام	زوج حذاء تام	77674,3
التهينة	عدد مرات التهينة	مرة تهينة	9,9
الصيانة	وقت اشتغال الآلات	دقائق دوران الآلات	1687081

(المصدر : المقابلات الشخصية وسجلات الشركة)

ومن خلال تهينة البيانات الكلفوية اللازمة لاعداد الموازنة على أساس النشاط عن طريق تحديد معدل التكلفة المتغيرة لموجه كلفة النشاط المقاس زمنيا ولكل الأنشطة التي تغطيها الموازنة وتحديد التكاليف الثابتة لكل نشاط وكما مبين في الجدول رقم (6) بالاعتماد على بيانات التكاليف المتغيرة لشهر شباط بوصفه أساس تقديري لشهر آذار/2001 بسبب انتفاء الأسعار المعيارية في الشركة عينة البحث واقتصر على وجود المعيار الكمي، أما التكاليف الثابتة المخططة في الموازنة لشهر تموز سيجري تقديرها على أساس ما متحقق لشهر حزيران بشكل أجمالي وكما في الجدول رقم (7).



جدول رقم (6) التكاليف المتغيرة المخططة للوحدة الواحدة من موجه الكلفة المقاس زمنيا لشهر حزيران/2001

(3) التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة من موجه الكلفة المقاس زمنيا	(2) مقدار موجه الكلفة الفعلي مقاس زمنيا	(1) التكاليف المتغيرة للأنشطة بالدينار	الأنشطة
3,7356 دينار/دقيقة	339563,4 دقيقة	1153166,3	القص
1,5378 دينار/دقيقة	383417,32 دقيقة	536046,5	الفصال
5,6617 دينار/دقيقة	559628,3 دقيقة	288379,7	الخيطة
10,714 دينار/دقيقة	568455,58 دقيقة	5536934,7	جر القالب
8024,5 دينار/ساعة	142,45 ساعة	1039176,6	التصميم
12274,46 دينار/ساعة	418 ساعة	4664291,5	المناقلة
5,8003 دينار/دقيقة	272296,75 دقيقة	1435794,8	الفحص
2565,9216 دينار/ساعة	107,25 ساعة	250177,400	التهينة
1,1847 دينار/ساعة	1851064,6 دقيقة	1993418,9	الصيانة

المصدر (اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة)

الجدول رقم (7) التكاليف الثابتة الفعلية لشهر حزيران/2001

التكاليف الثابتة	النشاط
637913,5	القص
459498,6	الفصال
281723,2	الخيطة
494745,9	جر القالب
121033	التصميم
399620,1	المناقلة
94996	الفحص
25207,6	التهينة
97575,5	الصيانة

المصدر (اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة)

تحليل النتائج:-

- من خلال المقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة المرنة على اساس النشاط يتبين لنا ما يلي:
- 1- ان الموازنة التقليدية تبنى على اساس موجه تكلفه واحد لكل عناصر التكاليف وبشكل غير تفصيلي اذ ان اعداد تقرير الاداء على المستوى الاجمالي للمعمل لا يعطي التصور الدقيق عن اداء الانشطة التي تؤدي في هذا المعمل. اما اعداد الموازنة المرنة على اساس النشاط فهي موازنة تفصيلية تعد لكافة الانشطة في الشركة عينة البحث وعلى اساس موجهاً للكلف للانشطة الملانمة.
 - 2- نتيجة لما مبين في الفقرة (1) فان الشركة سوف تحصل على بيانات اكثر تفصيلاً ودقة من النظام التقليدي وبالتالي فان اعتماد اساس الانشطة عند اعداد الموازنات المرنة يزيد من فاعلية استخدام الموازنات كداة ووسيلة لتحقيق الرقابة على التكاليف.
 - 3- ان نسبة التكاليف الثابتة في الموازنة المرنة التقليدية عالية جدا قياساً الى التكاليف الكلية بسبب ان هذه التكاليف لا تتأثر بالتغيرات الحاصلة في حجم الانتاج (النشاط) والذي يعتمد كاساس لاعداد الموازنة المرنة. بينما يتبين ان التكاليف الثابتة في الموازنة المرنة على اساس النشاط اقل مما هي عليه في الموازنة المرنة التقليدية، وذلك بسبب تغير جزء من التكاليف الثابتة الى متغيرة وفقاً لموجهاً التكاليف الملانمة لكل نشاط، اما الجزء المتبقي من التكاليف فيرتبط بمستوى التسهيلات العامة على الوحدة اقتصادية ككل والذي لا يتغير وفقاً لاي موجه تكلفه، وهذا التغير سوف ينعكس على تكاليف الموازنة المرنة عبر تغير سلوكها ومن ثم انعكاسه على استخدام هذه الموازنات.
 - 4- لقد اختلف اسلوب تحديد الانحرافات عن طريق استخدام الموازنات المرنة في النظام التقليدي عن الموازنات المرنة على اساس الانشطة، فانحراف حجم النشاط المبين في تقرير الاداء باستخدام الاسلوب التقليدي اصبح اكثر تفصيلاً ودقة في تحديد الانحراف الحاصل للتغير في حجم موجه الكلفة باستخدام الموازنة المرنة على اساس الانشطة مما يوفر اساساً للرقابة على التكاليف ومن ثم يعطي تصوراً عن الانشطة التي حققت اهدافها عن الانشطة التي لم تحقق هدفها وذلك باستخدام (انحراف حجم الانشطة).
 - 5- اما انحراف الكفاءة فقد اختلف في الموازنة المرنة على اساس الانشطة عما هو مطبق تقليدياً، ففي ظل النظام التقليدي تحدد انحرافات الموازنة المرنة للتكاليف المتغيرة والثابتة على اساس اجمالي التكاليف على مستوى الشركة عين البحث ككل، لان جميع التكاليف يفسر سلوكها على اساس علاقتها بحجم الانتاج ومن ثم تجميع هذه التكاليف بوعاء واحد يرتبط بحجم الانتاج، ولكن في ظل استخدام اساس الانشطة في اعداد الموازنات المرنة في تحديد الانحرافات للتكاليف المتغيرة والثابتة يجري على مستوى الانشطة وعلى اساس ارتباطها بموجه التكاليف الملانم لكل نشاط وبشكل تفصيلي لكل وعاء من اوعية الانشطة في الشركة عينة البحث مما وفر اساساً اكثر دقة في تحديد انحرافات الموازنات المرنة.
 - 6- اما عملية تحليل انحرافات الموازنة المرنة فقد اختلفت بسبب معاملة معظم التكاليف غير المباشرة معاملة ثابتة مثل (المستلزمات السلعية، والمستلزمات الخدمية والاندثارات) فانحراف أنشطة التصاميم والتهينة والنقل والفحص يحل فقط الى انحراف الصرف بسبب معاملة تكاليفها معاملة ثابتة ومن ثم تنعدم مجالات تقويم الكفاءة بهذه الانشطة. ولكن في ظل استخدام نظام الانشطة وفق الانموذج المقترح لتحليل الانحرافات للموازنة المرنة على اساس الانشطة. يجري تحليل تكاليف هذه الانشطة الى انحراف الصرف وانحراف الكفاءة .
- فموجب التفسير الدقيق للانحرافات التي حصلت في الانشطة للشركة عينة البحث. وفرت اسلوباً لتتبع عناصر التكلفة منذ مرحلة التخطيط وحتى التنفيذ لتكاليف الشركة عينة البحث.



المبحث الثالث

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1- ان تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط ينعكس تأثيره على الاساليب المرتبطة بنظام التكاليف ومن اهم هذه الاساليب الموازنات المرنة، حيث تستخدم بيانات التكاليف على اساس الانشطة في اعداد الموازنات المرنة، والموازنات المرنة على اساس النشاط، لا تختلف عن الموازنة المرنة التقليدية سوى انها تعد على اساس الانشطة للوحدة الاقتصادية وفقاً لموجه تكلفة النشاط الملائم مما يؤدي الى تغير بعض التكاليف الثابتة في الموازنة المرنة لتصبح متغيرة مما ينعكس تأثيره على استخدام الموازنات المرنة في اسلوب الرقابة على التكاليف وتقويم الاداء.
2. ان استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة قد ادى الى تغير سلوك بعض التكاليف التي تعتبر ثابتة في النظام التقليدي الى تكاليف متغيرة وفقاً لموجه تكلفة النشاط الملائم، اما الجزء الذي لم يتغير فقد ارتبط بمستوى التسهيلات العامة في الشركة، لذا تبين ان نسبة التكاليف الثابتة الى التكاليف الكلية اقل من في نظام التكاليف على اساس الانشطة مقارنة بالنظام التقليدي.
3. ان تحديد الانحرافات وتحليلها باستخدام الموازنات المرنة على اساس النشاط في الشركة عينة البحث تمكن الشركة من تطبيق محاسبة المسؤولية بشكل جيد ومن ثم الرقابة على التكاليف بشكل ادق . مما يسهل عملية تقويم الاداء .
4. عند تطبيق نظام الموازنات المرنة على اساس النشاط. لابد من استخدام نظم معلومات الكترونية باستخدام برامج خاصة، وذلك لان العمل اليدوي في هذا النظام يحتاج الى جهد اكبر وكلفة عالية مما يؤدي الى ضرورة توافر الكادر المؤهل الذي يجيد استخدام الحاسوب بما يسهل تطبيق مثل هذه الانظمة.
5. ان استخراج انحرافات التكاليف لكل نشاط في ظل استخدام الموازنات المرنة على اساس النشاط يعطي معلومات اكثر دقة وتفصيلاً من استخدام الموازنات المرنة التقليدية. وبالتالي توفير المعلومات المحاسبية بالجودة العالية وبالتوقيت المناسب لمستخدميها مما يتيح لهم اتخاذ قرارات تتعلق بالرقابة وتقويم الاداء في ضوء ما متوفر من معلومات.

ثانياً: التوصيات

1. في ضوء ما توصل اليه الباحث من استنتاجات، لابد من طرح جملة من التوصيات:-
1. خلال فترة اعداد البحث، اتسمت بيئة الصناعة والاعمال بعدم الاستقرار وهذا يتطلب من الشركات التي تعمل في هذه البيئة باعتماد الموازنات المرنة على اساس النشاط، والتي تعتبر من الاساليب الحديثة في الرقابة على عناصر التكاليف. عن طريق النتائج الدقيقة التي يتوصل اليها في حالة تطبيقه.
2. حتى يتم تكيف اعداد الموازنات المرنة على اساس النشاط مع النظام الالكتروني، يتطلب تدريب ملاك محاسبي لمثل هذا النوع من الموازنات وتصميم برامج جاهزة على الحاسوب الالكتروني تتلائم مع احتياجات المنشآت الصناعية من خلال استخدام الانموذج المقترح لان تطبيقه يتكيف على الحاسوب.
3. ضرورة تطبيق انظمة التكاليف الحديثة ولاسيما نظام التكاليف على اساس الانشطة لاهميته في المنشآت الصناعية العراقية والتحول الى استخدامه وتكليف الاساليب كافة المرتبطة بنظام التكاليف ولاسيما الموازنات المرنة للحصول على ادق النتائج.
4. ينبغي تقديم التقارير الشهرية للاداء باستخدام الموازنة المرنة على اساس النشاط لاهميتها للادارة في الشركة عينة البحث لاهميتها الكبيرة في الرقابة وتقويم الاداء اذ يجب مراعاة التوقيت المناسب لتقديمها والا ستصبح غير ضرورية للاغراض الادارية ولاسيما في البيئة غير المستقرة.



المصادر

المصادر من الكتب العلمية

1. ابو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2005.
2. الحارس، اسامة، المحاسبة الادارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004: 288-289 .
3. Keller, W. Robert and Ferrar, M. Philips., *Management Accounting for Profit and Control*, Mc graw Hill , New York, N.Y. 1981 , p:388 -389.
4. Horngren , Charles T. & Harson , Walter T. , *Managerial Accounting* Prentice Hall, Inc., New Jersey, Upper Saddle River, 1990. P: 130 -133 .
5. عبد الرحيم واخرون، اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990 : 420 .
6. هيتجر، ليستر آي، ومالتولتس، سيرج، المحاسبة الادارية، ترجمة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2004.
7. Moscové, Stephen. A & Arnold, Wright. , *Cost Accounting with Managerial application*, Houghton Mifflin Company, Boston, MA ,1990: 278- 279.
8. Smith, Malcom., *Managing your ABC System Management Accounting*, John Wiley and Sons, New York, N.Y, 1994 .P:16-18.
اليات تحقيق التكامل بين نظام تكاليف الانشطة ونظام محاسبة المسؤولية بحث معد من قبل:-
(Khader 68)، منشور عبر الانترنت على الموقع الالكتروني:-
[http://vb.arabsgate.com/showthread.php? t=455225](http://vb.arabsgate.com/showthread.php?t=455225)
8. منشورات وزارة الصناعة والمعادن، الشركة العامة للصناعات الجلدية لسنة 2001.
9. استمارة اعداد الموازنات التخطيطية للشركة العامة للصناعات الجلدية لسنة 2001 .
10. تقرير تكاليف الانتاج المتراكم لشهري حزيران وتموز 2001 .



رقم الدليل	اسم الحساب	(1) مركز ضخ الفصل وملحقاته	(2) مركز قص الكف وملحقاته	(3) تكاليف القص 2+1
	التكاليف المتغيرة			
3223	وقود وزيوت	63250	300153,7	363403,7
3231	ادوات احتياطية	144045	714197	858242
3241	مواد تعبئة وتغليف	46117,5	200898,5	247035,8
	مجموع التكاليف المتغيرة			1468681,5
	التكاليف الثابتة			
31	اجور المشرفين	-	-	621500
3362	التأمين	3850	-	3850
37	الاندثارات	11000	4065,6	15065,6
	مجموع التكاليف الثابتة			640415,6
	تكاليف النشاط الكلية			2109097,1



ملحق رقم (5) تكاليف نشاط التهيئة لشهر تموز 2001

رقم الدليل	اسم الحساب	تكاليف الصيانة والتهيئة	تكاليف التهيئة	تكاليف الصيانة
	التكاليف المتغيرة			
31	الاجور والرواتب	1129133,5	188853,5	940280
321	خامات ومواد اولية	22660	660	22000
3223	وقود وزيت	49478	-	49478
3231	ادوات احتياطية	23617	3817	19800
	مجموع التكاليف المتغيرة	1224888	193330,5	1031558
	التكاليف الثابتة			
31	رواتب المشرفين	121000	24750	96250
3362	اقساط التأمين	1925	550	1375
37	الاندثارات	775,5	225,5	550
	مجموع التكاليف الثابتة	123700,5	25525,5	98175
	مجموع التكاليف الكلية	1348589	218856	1129733

ملحق رقم (6) تكاليف التصاميم وفحص النوعية لشهر تموز 2001

رقم الدليل	اسم الحساب	تكاليف التصاميم والفحص	تكاليف التصاميم	تكاليف الفحص
	التكاليف المتغيرة			
31	الاجور المباشرة	1962218,5	793210	1169008,5
321	خامات ومواد اولية	243249,6	243249,6	-
3241	مواد تعبئة وتغليف	18643,9	18643,9	-
	مجموع التكاليف المتغيرة	2224112	1055103,5	1169008,5
	التكاليف الثابتة			
31	اجور المشرفين	156200	66000	90200
3362	اقساط التأمين	3300	-	3300
37	الاندثارات	4981,9	2864,4	2117,5
378	اطفاء نفقات ايرادية	52168,6	52168,6	-
	مجموع التكاليف الثابتة	213350,5	121033	95617,5
	مجموع التكاليف الكلية	2437462,5	1176136,5	1264626

ملحق رقم (7) تكاليف مناقلة المستلزمات لشهر تموز 2001

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	تكاليف المناقلة
	التكاليف المتغيرة	
31	اجور العاملين	639100
3223	وقود وزيت	309100
3231	ادوات احتياطية	2018368
3314	صيانة وسائط نقل وانتقال	3229765
	مجموع التكاليف المتغيرة	6196333
	التكاليف الثابتة	
31	رواتب مشرفي العمل	58300
3362	اقساط التأمين	385000
37	الاندثارات	14667,400
	مجموع التكاليف الثابتة	457967,400
	مجموع التكاليف الكلية	6654300,400