

تصميم نظام التكاليف الموحد للوحدات الاقتصادية الصناعية

دراسة في معمل النسيج في شركة واسط للصناعات النسيجية

الباحث/ رجاء صادق بيجان

أ. د. نصيف جاسم الجبوري
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد/ قسم المحاسبة

المستخلص

تعد محاسبة التكاليف من الأدوات التحليلية التي تلعب دوراً مهماً في دعم الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما انها اصبحت ضرورة ملازمة لإنشاء اي مشروع صناعي او تجاري او خدمي او زراعي.. الخ.

فقد الزم النظام المحاسبي الموحد الشركات بضرورة ان يكون لديها نظام للتكاليف فعال يمكن من خلاله ان تستمد الإدارة بياناتها، ولكن نجد ان اغلب الوحدات الاقتصادية تعاني من مشاكل في تطبيق نظام التكاليف وذلك لأسباب تتعلق بتصميم النظام نفسه او قد تتعلق بمستلزمات نجاح تطبيقه. لذا جاءت هذه الدراسة من اجل امكانية اعداد وتصميم نظام تكاليف موحد يوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة. وتظهر الحاجة في الواقع العملي لإعادة النظر بنظام التكاليف الذي جاء به النظام المحاسبي الموحد ولاسيما في ظل تزايد الطلب على المعلومات والتغيرات التي حصلت في بيئة الأعمال والسعي نحو تحقيق مزايا تنافسية.

لقد تم اختيار الشركة العامة للصناعات النسيجية في الكوت مجالاً لتطبيق هذه الدراسة وذلك لأهميتها على صعيد القطاع الصناعي وتجربة الشركة وما تتمتع به من امكانيات وخبرات. ومن خلال دراسة واقع نظام التكاليف الحالي وتحديد نقاط القوة والضعف فيه وكذلك بناء نموذج لنظام تكاليف موحد يتناسب مع طبيعة مراكز الكلفة والمنتجات، فقد تم تطبيقه ومقارنته بمخرجاته بالشكل الذي يبين ان المعلومات والاساليب التي تنتج عن تطبيق النظام الجديد سوف تكون اكثر فاعلية واهمية في خدمة الإدارة وتوفير كل احتياجاتها من المعلومات.

المصطلحات الرئيسية للبحث / نظام محاسبي موحد - مشروع صناعي - معلومات ملائمة- اتخاذ القرار- تصميم نظام تكاليف موحد .



مجلة العلوم

اقتصادية والإدارية

المجلد 20

العدد ٢6

لسنة ٢٠١٤

الصفحات ٤١٢-٤٣٣

* بحث مستل من رسالة لم تناقش بعد.



المبحث الأول / الإطار المنهجي للدراسة

مشكلة البحث:

يعاني نظام التكاليف المدرج والمتكامل مع النظام المحاسبي الموحد من قصور في آلية الإعداد والتطبيق بالوحدات الاقتصادية العراقية التي تطبق هذا النظام ولا يلبي هذا النظام احتياجات إدارات هذه الوحدات من المعلومات الكفوية التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها الروتينية وغير الروتينية لأن النظام المعتمد حالياً يعتمد على المعلومات المحاسبية الفعلية كمخرجات للنظام المحاسبي الموحد ويمكن التعبير عن هذه المشكلة بالسؤال الآتي.

هل إن النظام المحاسبي الكفوي المعتمد حالياً في ظل النظام المحاسبي الموحد يوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارات المطبقة لهذا النظام وهل يحقق الهدف الذي صمم من أجله النظام ؟

فرضية البحث:

يستند البحث على الفرضية الأساسية الآتية:-

إن نظام التكاليف الموحد المصمم بشكل جيد والمستند الى الانفصال عن نظام المحاسبة المالية يوفر المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات ومنها الادارة المطبقة لهذا النظام .

أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من خلال جانبين أساسيين، الجانب الأول يتعلق بالحاجة إلى نظام تكاليف موحد قادر على تلبية المعلومات النافعة لغرض استعمالها من قبل متخذي القرار على مختلف اتجاهاتهم ولمختلف القطاعات الاقتصادية، أما الجانب الثاني فتوضح أهمية إجراء مثل هذه الدراسة في أبراز دور التكاليف في إنتاج المعلومات النافعة في القطاعات الاقتصادية بعد تزايد الطلب عليها في بيئة الأعمال من ناحية ومن ناحية أخرى لغرض انجاز نظام تكاليفي ينسجم والبيئة العراقية وفي جميع متطلبات القطاعات الاقتصادية وما تحتاجه من معلومات نافعة من دون التركيز على البيانات التاريخية التي تكون غير ملائمة لاتخاذ القرار.

هدف البحث:

يهدف البحث الى :

- ١- دراسة وتقييم نظام التكاليف المطبق حالياً والمرتبب بالنظام المحاسبي الموحد وتحديد أوجه القصور في ذلك النظام لغرض معالجتها وتلافيها.
- ٢- تصميم نظام محاسبي موحد للتكاليف مصمم بشكل جيد يمكن تطبيقه في جميع القطاعات الاقتصادية الصناعية العراقية ويتضمن الأسس العامة لذلك النظام في ظل التطورات الحديثة لغرض إدخالها في مجال التطبيقات.
- ٣- إيجاد مقارنة بين نظام التكاليف المعتمد على البيانات المالية والكفوية الفعلية والذي هو مطبق حالياً وبين اعتماد نظام التكاليف المستند الى الانفصال عن المحاسبة المالية والذي لايعتمد فقط على البيانات المالية والكفوية الفعلية .

منهج البحث:

يقوم الجانب النظري في إعدادة على المنهج الاستنباطي من خلال الاستفادة من المصادر العلمية العربية والأجنبية. أما الجانب التطبيقي فقد تم إعدادة من خلال دراسة واقع التطبيق المحاسبي لنظام التكاليف في بعض الوحدات الاقتصادية الصناعية العامة للتوصل إلى النتائج التطبيقية للبحث .



حدود البحث:

١. الحدود المكانية: تحددت الدراسة في معمل الحياكة في شركة واسط للصناعات النسيجية والتي تقع ضمن الرقعة الجغرافية لمحافظة واسط.
٢. الحدود الزمنية: حددت الدراسة المدة الخاصة بالبيانات المالية والكفوية لسنة ٢٠١١ لان حسابات عام ٢٠١٢ لم يصادق عليها لغاية مدة البحث.

المبحث الثاني/ دراسة نظام التكاليف المطبق حالياً

اولاً: مفهوم محاسبة التكاليف: Concept of cost accounting:

تعد محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة والتي نتجت عن التطور الاقتصادي والاجتماعي والصناعي، ويرجع ظهور المحاسبة المالية إلى زمن سيدنا يوسف عليه السلام عندما كان يقوم بتسجيل محصول القمح. وأشارت الدراسات إلى أن المحاسبة قد استخدمت من قبل قدماء المصريين والإغريق والصين واليونان وذلك للسيطرة على إيرادات الدولة. (كام، ٢٠٠٠: ١٧)

ثم تطورت بقيام الشركات الصناعية والتجارية، فكان لابد لمحاسبة التكاليف ان تتطور لمواكبة الواقع الجديد فأصبحت ليس فقط مجرد اجراءات بل هي نظام للمعلومات. وقد عرف نظام محاسبة التكاليف عدة تعاريف منها.

عرفه هلنتون بانها ((فرع من فروع النظام المحاسبي والذي يقوم بجمع بيانات التكاليف التي يستفاد منها في المحاسبة الإدارية والمالية). (Hilton, 1999: 8)

وعرف ايضا بانه (عملية ربط مدخلات التكاليف للوحدة الاقتصادية بالمخرجات والتي تتمثل بالسلع والخدمات).

(Barfield, 2003: 5)

وكذلك عرفت بأنه (التقنية للاعتراف بالتكاليف، وتلك التقنيات تشمل المبادئ والقواعد لتسجيل وحساب تكاليف المنتجات أو الخدمات). (Rajasekran, 2012: 2)

ثانياً: اهداف محاسبة التكاليف: Objectives of Cost Accounting:

هناك عدة اهداف لمحاسبة التكاليف يمكن تلخيصها بما يأتي: (ابو حشيش، ٢٠٠٩: ٢٨)

١- توفير المعلومات لغرض اتخاذ القرارات: Decision Making

٢- توفير المعلومات لغرض التخطيط: planning

٣- حساب تكلفة الإنتاج: Product Cost

٤- توفير المعلومات للإدارة لغرض الرقابة: Control

ثالثاً: مقومات نظام التكاليف:

ان اي نظام تكاليف لابد ان يحتوي على مجموعة من المقومات التي من خلالها يمكن تفعيل النظام لذلك فان النظام المحاسبي الموحد شكل في احد فصوله اطاراً عاماً لنظام التكاليف. وهذه المقومات هي:

- ١- دليل مراكز التكاليف: عرف مركز التكلفة بانه (موقع الانتاج او الخدمة او الوظيفة او فقرة من معدات الذي يتم فيه تجميع التكاليف). (Luccy, 2002: 11)



وفي ضوء ذلك وبعتماد الإطار العام لدليل النظام المحاسبي الموحد فإنه تم توحيد مراكز التكلفة بخمس مجاميع رئيسية وعلى أساس وظيفي وترقيم هذه المراكز ترقيما موحدًا وهي على النحو الآتي:

(مراكز انتاجية (5) ، مراكز خدمات انتاجية (6) ، مراكز خدمات تسويقية (7) ، مراكز خدمات ادارية (8) ، مراكز خدمات راسمالية (9)).

2- هدف التكلفة (عرض التكلفة): يعرف بانه (أي شيء يراد قياس تكاليفه بشكل منفصل) (Gupta,2007:48).

3- الفترة التكاليفية: وهي الفترة التي في نهايتها يتم حساب تكاليف الانتاج والتقرير عنها.

4- عناصر التكاليف: تتكون عناصر التكاليف من (المواد، الاجور ، المصروفات). وتمثل العناصر التي تتكون منها تكلفة المنتج. (الجبالي والسامرائي، 2000:21)

5- الدورة المستندية: وهي عملية توثيق لدورة نشاط معين فهي تمثل نماذج مطبوعة او محررة لاثبات العمليات المالية. (حنان والبلداوي، 2009:70)

6- المجموعة الدفترية: تعد الدفاتر والسجلات المحاسبية مخازن أو مستودعات للبيانات الخاصة بالوحدة الاقتصادية والتي ترد بواسطة المستندات، فهي مصدر لتجميع البيانات وتلخيصها ومطابقتها تمهيدا لعرضها أو إعداد التقارير بها. (الكبيسي، 2003:10)

7- التقارير: تعد تقارير التكاليف من المقومات الهامة لأية نظام تكاليفي فهي تقوم بعرض مخرجات نظام التكاليف إلى الأطراف ذات العلاقة على شكل تقارير فهي تعتبر أسلوبا من أساليب الرقابة التي من خلالها تستطيع الوحدة الاقتصادية الوقوف على عناصر التكاليف وأوجه استخداماتها. (Hall, 2011:7)

رابعاً: تقويم نظام التكاليف وتحديد اوجه القصور فيه:

خلال تطبيق نظام التكاليف في الوحدات الاقتصادية ظهرت اوجه قصور عديدة سواء من ناحية التصميم او متطلبات تطبيق النظام. ويمكن ادراج اوجه القصور من مدخلين وهما:

أ- القصور والمشاكل في تصميم النظام:

يمكن إدراج أوجه القصور والمشاكل الخاصة بالتصميم كما يلي:

- 1- إن نظام التكاليف وفي ظل النظام المحاسبي الموحد قد اعتمد منهج الاندماج مع الحسابات المالية فهو يبدأ فعلا من حيث تنتهي المحاسبة المالية من معالجة الأحداث الاقتصادية مما يستوجب الانتظار إلى نهاية الفترة المالية لغرض حساب التكاليف. (يوسف: 1994، 263)
- 2- مما يترتب على ذلك عدم وجود نظام محاسبه تكاليف متكامل يتم تطبيقه من قبل الوحدات الحكومية لأقتصاديته (أو حتى وحدات القطاع الخاص) لكونها ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد.
- 3- اعتمد النظام المحاسبي الموحد على تصنيف الدليل المحاسبي في تقسيم الوحدات الاقتصادية الى مراكز تكاليف رئيسية متمثلة في (مراكز انتاجية ، خدمية ، تسويقية ، ادارية ، تمويلية) من المستوى 5 - 9 ، ولم يحدد دليل تفصيلي بالمراكز الفرعية إذ ترك ذلك للوحدات الاقتصادية بأن تحدد ذلك الدليل .
- 4- إن مصادر المعلومات لنظام التكاليف هو النظام المحاسبي المالي (سواء كان ذلك من خلال السجلات أو موازين المراجعة أو التقارير المالية)، وهذا يعني أن الطرق المعتمدة في عملية التسجيل أو في تبويب المعاملات المالية في النظام المحاسبي الموحد (الحسابات المالية) هي التي يعتمد عليها نظام التكاليف على وضعها دون تغيير وخصوصا تلك الحسابات التي لا يوجد لها تبويب أو يجتهد فيها المحاسب . (ديوان الرقابة المالية، 2011:6)

٤-١-٤-٤ اعتمد نظام التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد آلية استخدام حسابات الاستخدامات والتي تمثل كافة النفقات التي تتحملها الوحدة خلال فتره ماليه محددة سواء كانت نقدية أو غير نقدية واعتبرها كعناصر تكاليف وهي من حساب (٣١-٣٩) وهذا طبعا سيجعل نظام التكاليف (وفقاً للنظام المطبق) يعتمد نفس التبويب، دون تحديد ماهية عناصر التكاليف وان النظام يقوم فقط بعملية إعادة توزيع الاستخدامات على مراكز التكلفة المحددة وحسب درجة الاستفادة.

٥- لقد أشار ديوان الرقابة المالية بأن نظم التكاليف يمكن أن تأخذ أشكالاً منها ما هو فعلي وآخر معياري وذلك لأغراض التخطيط والرقابة ومساندة الإدارة. بينما نظم واسس قياس المدخلات تتمثل في نظم

التكاليف (الفعلية، الاعتيادية، المعيارية) (Horngren, 2009, 134)

٦- إن النظام المحاسبي الموحد أعتمد الاساس المستعمل في تصنيف الاستخدامات (الأجرور ، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية) كأساس لتصنيف وتبويب التكاليف ، خلافا لما هو مطلوب في نظم محاسبة التكاليف ، إذ يتطلب الأمر تبويب وتصنيف التكاليف بطرق مختلفة مثل (التكاليف المباشرة وغير المباشرة ، التكاليف المتغيرة والثابتة) الخ. (الجبوري والجنابي، ٢٠١٢: ٢٦)

٧- إن التكاليف المباشرة تحمل بالكامل على وحدة المنتج أو الخدمة أما التكاليف غير المباشرة فيتم توزيعها وفق معدلات تحميل تقدرها الوحدة الاقتصادية. (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١: ٣٩٠)

وبهذا نجد أن النظام يؤكد بأن كافة عناصر الاستخدامات سيتم تحميلها بالكامل أي أن النظام المحاسبي الموحد ونظام التكاليف المطبق معه لا يفصل بين تكاليف المنتج والتي تتعلق بالنشاط الجاري الذي يمثل إنتاج المنتجات أو الخدمات (التي تتحمل بها تكلفة البضاعة المباعة) وبين تكاليف الفترة والتي تتعلق بالنشاط غير الجاري وكافة حالات الهدر والضياع التي يجب أن تتحملها الوحدة ضمن الأرباح والخسائر.

٨- إن قياس واثبات المعاملات والأحداث المالية في النظام المحاسبي الموحد، يتم بالاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبما أن نظام محاسبة التكاليف المطبق حالياً يعتمد على القياس والإثبات الذي تم في الحسابات المالية، فالنظام يخرج في كثير من القياس على المبادئ والمعايير المحاسبية لأن الاعتماد عليها يشوه عملية القياس للتكاليف. مثل الاندثار، فإن النظام المحاسبي الموحد يعتمد التكلفة التاريخية في قياس الاندثار وهذا القياس لا يمكن الاعتماد عليه لأنه يؤدي إلى قياس غير حقيقي للتكاليف.

٩- اعتماد محاسبة التكاليف على نفس المستندات والسجلات المعتمدة من قبل النظام المحاسبي الموحد، لأن نظام محاسبة التكاليف في ظل الاندماج ليس فيه مجموعه مستنديه أو دفترية مستقلة، مما يفقد النظام وظيفة الرقابة والمطابقة المطلوبة في تطبيق النظام. إذ لو كانت المعاملة أو الحدث المالي يتم إثباته في مجموعتين لكلا النظامين، فإن ذلك يساعد على إجراء المطابقة والرقابة المتوخاة من نظام محاسبة التكاليف.

١٠- أن اعتماد نظام محاسبة التكاليف على الاستخدامات (٣١-٣٩) بموجب النظام المحاسبي الموحد لغرض قياس التكاليف، واعتماد موازين المراجعة لغرض تحليل وتوزيع هذه الاستخدامات على مراكز التكاليف يؤدي إلى قياس غير دقيق لتكاليف الإنتاج وذلك لكون النظام الحالي لا يستبعد الهدر والضياع في عناصر التكاليف، كما ان الاعتماد على الموازين الشهرية في قياس التكاليف يؤدي الى عدم تضمين كافة البنود في تكاليف الإنتاج ومنها التكاليف الزمنية لانها تكون غير متحققة بالكامل او متحققة جزئياً.



ب- القصور والمشاكل في تطبيق النظام :

وفي ضوء ما تم ملاحظته بالواقع العملي أو من خلال خبراء في ديوان الرقابة المالية نجد أن هناك تشخيص عدد من أوجه القصور ومشاكل التطبيق تتمثل بالتالي:-

١- يعتمد تصميم وتطبيق نظام محاسبة التكاليف على وجود هيكل تنظيمي محدد بشكل رسمي ومصادق عليه فهو يعتمد في تحديد المراكز الإنتاجية. فالهيكل التنظيمي كما أشار إليه الشماع بأنه (البناء أو الشكل الذي يحدد التركيب الداخلي للعلاقات السائدة في المنظمة) فهو يوضح التقسيمات أو الوحدات الرئيسية والفرعية التي تضطلع بمختلف الأعمال والأنشطة التي يتطلبها تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية (الشماع، ٢٠٠٩: ١٦٣).

وليس هناك هيكل مثالي يصلح للتطبيق في مختلف الوحدات الاقتصادية وإنما يختلف باختلاف طبيعة الأعمال السائدة في الوحدة.

٢- إن نظام التكاليف المطبق في ظل النظام المحاسبي الموحد طالما هو مبني على التكاليف الفعلية فهو لا يأخذ في الحسبان التكاليف المحددة مسبقاً (المعيارية أو القياسية، أو المخططة بالموازنة) لغرض الحصول على المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط وإعداد الموازنات، مما يضعف إمكانية الرقابة واكتشاف الانحرافات، وذلك كون التكاليف يتم معرفة نتائجها بعد حدوثها. لذلك فإن وظيفة الرقابة لا زالت غير فاعلة كما يجب. مما يضعف عملية تطبيق النظام ويجعل من الصعوبة السيطرة على الموارد وكذلك عدم إمكانية تقويم وتطوير الخطط المستقبلية. (راتشمان، ٢٠٠١: ١٨٧)

٣- تعد العمليات أو المعالجات المحاسبية من المكونات الأساسية للوحدة الاقتصادية والتي من خلالها يتم معالجة مختلف البيانات ومن خلالها يمكن إنتاج المعلومات والتقارير المطلوبة. (السالم، ٢٠٠٠: ١٤٩)

ونجد أن الوحدات الاقتصادية تتبع إجراءات ليس لها صلة بنظم الكاليف بل هي اجتهادات وخطوات تؤدي الى حساب ما يسمى تكلفة المنتج فهي تحسب عناصر التكاليف كالآتي:

أ- بالنسبة للمواد تستعمل طريقة المعدل الموزون لتحديد تكلفتها وتحمل جميعها على الانتاج سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة .

ب- اما الاجور فيتم حسابها بطرق معقدة تختلف من وحدة اقتصادية الى اخرى بناءا على اجتهادات المحاسبين أو بناءا على ما ترغب به الادارة وتحميل الانتاج بكافة الاجور دون الاخذ بنظر الاعتبار الهدر في الوقت ولا يوجد حصر لهذا الوقت .

ج- اما التكاليف الصناعية غير المباشرة يصعب ربطها بهدف التكلفة وذلك لارتباطه بمتغيرات زمنية مثل الايجار والاندثار او متغيرات اخرى ، لذلك لا يمكن تحميله بشكل فعلي على الانتاج وإنما يتم حصرها فعلياً وتحميلها تقديريا (أبو حشيش: ٢٠٠٩: ١٩٥)

وهذا غير موجود في الواقع الفعلي إذ يتم حصر هذه التكاليف فعلياً وتحميلها على المنتجات مما يستوجب الانتظار الى نهاية الفترة المالية لتحقيق التكاليف.

٤- عدم وجود ادارات مؤهلة وذات معرفة بأهمية نظام محاسبة التكاليف مما تحاول ان تساعد في تطبيق النظام ،لانه يعد رقابة وقيد على التصرفات المالية للادارة. (راتشمان، ٢٠٠١: ١٨٧)

٥- يلعب الأفراد على مختلف تخصصاتهم دوراً في تنفيذ البرامج والنظم. (ياغي: ٢٠١١، ٣٣٦)

ومن الملاحظ ان اغلب الوحدات الاقتصادية تعاني من مشكلة قلة وضعف الملاك المتخصص سواء في مجال المحاسبة بشكل عام ومحاسبة التكاليف بشكل خاص.



المبحث الثالث/ الجانب العملي

التعريف بعينة البحث

أولاً: موقع الشركة ومراحل تطورها.

تأسست شركة واسط العامة للصناعات النسيجية خلال ستينيات القرن الماضي بأسم (الشركة العامة للحياكة) وتحديدًا عام ١٩٦٦ وكانت تظم معمل الحياكة فقط. وفي عام ١٩٦٩ تأسست الشركة العامة للغزل والنسيج القطني، وقد تم توحيد الشركتين عام ١٩٧١ في شركة عامة واحدة وباسم الشركة العامة للنسيج القطني في الكوت، وفي عام ١٩٨٨ تم دمج الشركة مع الشركة العامة للصناعات القطنية في بغداد والشركة العامة لنسيج الموصل والشركة العامة لنسيج الديوانية تحت اسم (المنشأة العامة للصناعات القطنية)، وفي منتصف عام ٢٠٠١ تم فصل معمل الغزل والنسيج ومعمل الحياكة عن المنشأة أعلاه وأصبح اسمها شركة واسط العامة للصناعات النسيجية. تقع الشركة بمعملها (معمل الحياكة ومعمل الغزل والنسيج) في مدينة الكوت (١٧٠) كم جنوب شرق مدينة بغداد، وبمساحة داخلية (٣٨٦٧٦٠) متر مربع وبمساحة خارجية للخدمات تبلغ (١٧٧٨٥٠) متر مربع أما مساحة الأبنية المشغولة فتبلغ (١٥٥٦٣٣) متر مربع. وتبلغ الطاقة التصميمية لمعمل الغزل والنسيج (٢٣) مليون متر من الأقمشة القطنية المقصورة والمصبوغة والمطبوغة، أما معمل الحياكة فتبلغ طاقته التصميمية السنوية (٥) خمسة مليون قطعة من الملابس الخارجية المحاكاة و(١١.٥) أحد عشر ونصف مليون قطعة من الملابس الخارجية المحاكاة. وتعد شركة واسط العامة للصناعات النسيجية شركة عامة تتمتع بالشخصية المعنوية والقانونية والاستقلال المالي والإداري وفق قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٧٧، فهي شركة إنتاجية مموله ذاتياً، تم تعديل رأسمالها ليكون (١٠٦٠٠٠٠٠٠٠٠) مانه وستة مليار دينار عراقي بعد أن كان رأسمالها يبلغ (١٥٠٠٠٠٠٠٠٠) مليار وخمسمائة مليون دينار عراقي.

ثانياً: تطبيق نظام التكاليف وفق النظام المعمول به في الشركة (التكلفة الفعلية).

١- أهداف التكلفة (وحدات التكلفة)

- تقتصر أهداف التكلفة في الشركة حصراً على المنتجات لذلك كل منتج يعد هدف تكلفة، أما الأنشطة والبرامج والأهداف فهي خارج النطاق، إذ تتمثل منتجات الشركة (أهداف التكلفة) بالآتي:
- أ- منتجات معمل الغزل والنسيج وهي:
 - ١- قماش بازة واسط، قماش بوبلين، قماش الخام (الأسمر)
 - ب- منتجات معمل الحياكة وهي:
 - ١- الملابس الخارجية (بلوز رجالي، بلوز نسائي، ملابس أطفال).
 - ٢- الأقمشة الخارجية المحاكاة (بولستر بأنواعه).
 - ٣- الجواريب الرجالية وجواريب الأطفال بنوعها الأكريليك والقطن.
 - ٤- الملابس الداخلية (الفانيلات) بأحجامها المختلفة، والسروال الرجالي والسيت الداخلي وقاط.
 - ٥- القبة العسكرية (البيرية).
 - ٦- أقمشة البرلون (نايلون).

وانسجاماً مع هدف البحث فإنه يتم الاقتصاد على معمل الغزل والنسيج وتحديد تكلفة الأهداف لكل قسم من أقسامه الإنتاجية، فبالنسبة لقسم الغزل فإن هدف التكلفة غرام /نمرة، ويقصد بالكيلو غرام / نمرة مصطلح حسابي يعبر عن حاصل ضرب نمرة الخيط في وزنه بالكيلو غرام. إذ ينتج قسم الغزل خيوط بنمرة (١٧، ٢٠، ٢٧)، أما أهداف التكلفة لقسم النسيج والتكملة فهي تتمثل بالمتري الطولي للأقمشة (البازة، البوبلين، الخام الأسمر).

٢- مراكز التكلفة في الشركة:

وبعد دراسة الهيكل التنظيمي فإن الدليل الذي سيتم اعتماده لغرض الدراسة سيتكون من الآتي:
أ- مراكز الإنتاج (٥): تتمثل المراكز الإنتاجية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية في معملين وهما:



دراسة في معمل النسيج في شركة واسط للصناعات النسيجية

* معمل الغزل والنسيج: ويتكون من ثلاثة أقسام رئيسية وكل قسم يمثل مرحلة إنتاجية متكاملة وكل مرحلة رئيسية تنفرع إلى عمليات فرعية، وكالاتي:

١- **قسم الغزل**: يتم تحويل قطن الشعر إلى غزول بنمر مختلفة لاستخدامها في نسيج أصناف الأقمشة، ويتكون القسم من عدة مراحل متسلسلة كالآتي:

اولا- النفاشات: وهي أول مرحلة في صناعة الغزل يتم فيها فتح الأقطان وتنظيفها من الشوائب والأوساخ العالقة فيها وتحويلها إلى ملفات (اسطوانات) لغرض تجهيزها للمرحلة التالية وهي التسريح. ثانيا- التسريح: يتم التخلص من الشوائب التي تكون باقية من العملية السابقة و تحويل الملفات إلى شريط ذو أوزان ونمر معينة ويسلم إلى المرحلة التالية (السحب).

ثالثا- السحب: يتم فيها تسوية الأشرطة المستلمة من المرحلة السابقة ودمج عدة أشرطة لتصبح شريط واحد متلاصق وبنمر معينة، وبرمه لغرض إكسابه القوة لزيادة مقاومته ويرسل إلى مرحلة الغزل النهائي. رابعا- الغزل النهائي: بعد استلام الأشرطة المبرومة يتم تحويلها إلى غزول بنمر مختلفة عن طريق السحب والبرم للشريط في أن واحد ويكون الإنتاج في هذه المرحلة على شكل مغازل يسلم لقسم النسيج.

٢- **قسم النسيج**: يقوم هذا القسم باستلام المادة الأولية (الغزول) من قسم الغزل وإجراء بعض العمليات التصنيعية عليها لغرض تحويلها إلى أقمشة مختلفة، ويتكون هذا القسم من عدد من المراحل الإنتاجية المتسلسلة كالآتي:

اولا- لف المخاريط: في هذه المرحلة يتم تحويل المغازل إلى مخاريط عن طريق مكانن لف البكر وذلك لغرض زيادة طول الخيط لتسهيل عملية التسدية كما يجري في هذه المرحلة التخلص من العقد الموجودة في الغزول.

ثانيا- التسدية والتنشية: في عملية التسدية يتم لف الغزول في المخاريط على بكرات السدى وترسل إلى قسم التنشية لإعطائها نسبة معينة من النشا لزيادة متانة الخيط ومقاومته للشد والاحتكاك التي تجري في عملية النسيج.

ثالثا- النسيج النهائي: في هذه المرحلة يتم نسيج خيوط السدى إلى أقمشة بأنواع مختلفة وفقا لمواصفات معينة.

رابعا- الحلاقة: بعد نسيج الأقمشة تجري عملية الحلاقة لها للتخلص من الخيوط الزائدة ومن ثم تسلم الأقمشة إلى قسم التكملة.

٣- **قسم التكملة**: يقوم هذا القسم باستلام القماش من قسم النسيج وإجراء بعض العمليات عليه لغرض تحويله إلى بضاعة جاهزة للبيع، ويتضمن القسم عدة مراحل متسلسلة كالآتي:

اولا- خياطة وقصر وتجفيف: يتم استلام الأقمشة على شكل خام اسمر إذ تجري عملية الخياطة للأطوال وهي ربط طول قماش بأخر للحصول على أطوال مناسبة ومن ثم يقصر قماش البوبلين فقط عن طريق تمريره بأحواض تحوي مواد كيميائية لغرض إعطائه اللون الأبيض ومن ثم غسله لإزالة المواد الكيميائية العالقة فيخرج القماش على شكل حبل لذلك يتم فتحه وتجفيفه.

ثانيا- طباعة وتثبيت: في هذه المرحلة يتم لف القماش على رولات ويمرر القماش على اسطوانات محفورة بنقشات مختلفة تمر في أحواض الصبغ لغرض طبع الأقمشة بالنقشات والألوان المرغوبة ومن ثم يتم تثبيت الألوان بغسلها، وتجري هذه العملية لقماش البازة فقط.

ثالثا- صباغة وغسل: بعض الأقمشة لا يتم طباعتها وإنما يتم صبغها فقط، لذلك تمرر على مكانن أخرى، كما توجد أقمشة تصبغ بدون مرورها بالقصر لذلك يجري غسل هذه الأقمشة وصبغها في أن واحد مثل الأقمشة المصبوغة باللون الغامق إذ لا تحتاج لتبييض، وهذه العمليات تجري كذلك لقماش البازة فقط.

رابعا- تخمير وتزبييت: يتم تمرير القماش على ماكينة مطلية بزيت لغرض رفع الوبرة من القماش وإعطاء بعض النعومة. هذه العملية تجري على الأقمشة البازة فقط.



دراسة في معمل النسيج في شركة واسط للصناعات النسيجية

خامسا- كوي وفحص وتعريض: تعد هذه المرحلة الأخيرة في صناعة الأقمشة إذ يتم كوي القماش وتمريه على جهاز فحص لغرض التعرف على العيوب التي في الأقمشة، ومن ثم يمرر القماش السليم على مكائن سحب لغرض إكسابه العرض المطلوب للقماش، وهذه العملية تتم لكافة أنواع الأقمشة. *معمل الحياكة: يتكون المعمل من ثمانية أقسام ويقدر تعلق الأمر في هذا البحث بحساب تكاليف معمل الغزل والنسيج فقط ولغرض سهولة القياس سوف نكتفي بالمراكز الرئيسية لقسم الحياكة دون التطرق إلى الفرعيات. فيتكون المعمل من الأقسام الآتية:-

- ١- قسم التصميم. ٢- قسم السطحية. ٣- قسم الجواريب. ٤- قسم قبعة الرأس. ٥- قسم النسيجية. ٦- قسم الخياطة والفصال. ٧- قسم الدائرية الداخلية. ٨- قسم الدائرية الخارجية. ٩- قسم التكملة.
- ب- مراكز الخدمات الإنتاجية (٦): تتمثل مراكز خدمات الإنتاج في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية في (المركز الطبي، التفتيش الهندسي، الورش، التكييف، المراجل، الإسلالة، الكهرباء، الهندسة المدنية، المخازن، الخدمات والعلاقات، النقل، والسيطرة النوعية).
- ج- مراكز تسويقية (٧): وتتمثل هذه المراكز في معارض البيع وبحوث السوق وتصريف منتجات الشركة.
- د-مراكز إدارية(٨): وتشمل كل من الأقسام (الحاسبة، البحث والتطوير، القانونية، الحسابات، الإدارية، إدارة الجودة، الرقابة الداخلية، الشؤون الفنية، الإعلام) ولسهولة القياس تم إدراج هذه الأقسام في حساب واحد (المراكز الإدارية).

٣- حساب تكلفة المنتجات:

ويقوم النظام الحالي بحساب تكلفة المنتجات كما يأتي:
أ- تحليل عناصر التكلفة (الاستخدامات) على مراكز التكلفة. يتم تحليل عناصر التكاليف على مراكز التكلفة من خلال الأوليات الخاصة بذلك والمرفقة مع قيود الاستخدامات وتثبيت البيانات في كشف تحليل الاستخدامات على مراكز التكلفة عن طريق الرجوع إلى الأوليات المرفقة بكل قيد ويتم ترحيلها تفصيلا وعلى حساب مراكز التكلفة، ويتم عمل ملخص تحليل الاستخدامات على مراكز التكلفة شهريا .
ب- توزيع تكاليف المراكز الخدمية على المراكز المستفيدة. . وفق الطريقة التنازلية، وحسب أساس واحد لكل مراكز الخدمات وهو عدد العاملين بهدف حصر التكاليف الصناعية لمراكز التكلفة الإنتاجية تمهيدا لتحميلها على منتجات الشركة، إن هذا الأساس يعد أساس جيد لتوزيع بعض المراكز الخدمية بينما قد لا يناسب توزيع مراكز خدمية أخرى، ويتم حساب حصة كل مركز خدمي من المراكز الأخرى حسب المعادلة الآتية:
عدد العمال للمركز الإنتاجي المعين

$$\text{حصة المركز الإنتاجي من تكلفة المركز الخدمي} = \text{تكلفة المركز الخدمي} \times \frac{\text{إجمالي عدد العمال}}{\text{عدد العمال للمركز الإنتاجي المعين}}$$

ج- تحديد تكلفة المنتجات الشهرية.

١- توزيع تكاليف قسم الغزل على منتجات المركز: بعد حصر تكاليف القسم. كما في الجدول (١).

جدول (١) قائمة تكاليف قسم الغزل

اسم الحساب	مراكز التكلفة			
	النفاشات	التسريح	السحب	الغزل النهائي
الرواتب والأجور ٣١	٦٧٩٤٨٧٦٨	٩٧٩٦٥٢٤	١١٥٨٠٠٦٢	١٧٣١٩٤٢٠
المواد الأولية ٣٢١	٦٣١٥٤٩٥٠	-	-	-
المصاريف الصناعية	٥٦١٩٦٣٥	٢٣٤٠١٦٥	٢٨٩٦٠٥٧	١٢٣٧٤٢٣٢
الاندثار ٣٧	١٥٩٤٥٩	٢٤٦٣١٢	٣٠٥٤٤٣	٧٩٩٥٧٨
المجموع	١٥١٠٧٩٢	١٥١٠٧٩٢	١٥١٠٧٩٢	١٥١٠٧٩٢



تصميم نظام التكاليف الموحد للوحدات الاقتصادية الصناعية

دراسة في معمل النسيج في شركة واسط للصناعات النسيجية

٥٤٢٨٠٤٦٧	١٨٦٣٦٨٠١	١١٩٠٠٢١٢	١٠٠٥٥١٢	١٣٦٨٨٢٨١	تكلفة الصنع
٦	٢	٩	٣	٢	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة.

يتم حساب تكلفة الكيلو من الغزل باعتماد أساس كميات الإنتاج في تحميل تكاليف المواد، أما تكلفة الكيلو من الأجر والمصاريف الصناعية والاندثار تختلف باختلاف نمر الغزل، إذ تحسب بالخطوات الآتية:
أولاً- استخراج تكلفة الكيلو من الرواتب = إجمالي الرواتب ÷ إجمالي الإنتاج.
ثانياً- استخراج معدل النمرة = الكمية الإجمالية للإنتاج / نمرة ÷ الكمية الإجمالية للإنتاج.
ثالثاً- استخراج تكلفة الكيلو من الرواتب للنمرة = (نمرة الخيط ÷ معدل النمرة) × تكلفة الكيلو من الرواتب .
أما تكلفة المر من القماش يتم استخراجها حسب الوزن لكل صنف من القماش .

٢- توزيع تكاليف قسم النسيج على منتجات القسم. يختلف حساب تكاليف منتجات قسم النسيج عن قسم الغزل لاعتماد حساب تكاليف منتجاته على الحذفات ويقصد بالحذفه ضربة مشط ماكينة النسيج وتمثل الحذفات مجموع الضربات اللازمة لإنتاج المتر الواحد من القماش، وبعد حصر تكاليف القسم يتم استخراج تكلفة المتر من القماش وحسب الأصناف كالآتي:

أولاً- حساب تكلفة المتر الواحد من القماش لمراكز التكلفة (لف المخاريط، التسدية والتنشية، الحلاقة) من خلال تقسيم تكاليف المراكز على الإنتاج. وكما مبين في جدول (٢).

جدول (٢) تكاليف قسم النسيج للمتر الواحد

اسم الحساب رواتب وأجر	إجمالي تكاليف (١+٢+٤)	الإنتاج (متر)	التكلفة للمتر
١٠٠٩٧٧١٣٠٧	١٦٨٣٦٧	٥٩٩٧.٤٤	٢
٧٢٣٨٨٣	١٦٨٣٦٧	٤.٢٩٩	
٦٩٨١٦٩٠	١٦٨٣٦٧	٤١.٤٦٧	
١٠١٧٤٧٦٨٨٠		٦٠.٤٣.٢٠	٨

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة

- ثانياً- حساب تكلفة المتر لقسم النسيج النهائي.** يختلف هذا المركز في حساب تكاليفه للمتر الواحد وذلك لاعتماده على الحذفات، ويقصد (بالحذف) ضربة الماكينة للمشط، إذ يتم حساب تكلفة المتر كالاتي:
- استخراج الإنتاج /الحذف من خلال حاصل ضرب الإنتاج في الحذفات لكل صنف من القماش.
 - استخراج معدل الحذف من خلال قسمة الإنتاج /حذف الكلي على كمية الإنتاج الكلية.
 - استخراج تكلفة المتر حسب صنف القماش من خلال قسمة إجمالي التكاليف لكل عنصر من عناصر التكاليف (رواتب، مصاريف صناعية، اندثار) على إجمالي الإنتاج.
 - استخراج تكلفة المتر من كل عنصر من عناصر التكلفة لكل أصناف الأقمشة وحسب الآتي:
- تكلفة المتر(لصنف القماش) من الرواتب = (الحذفات ÷ معدل الحذف) x تكلفة المتر من الرواتب.
- ٣- توزيع تكاليف قسم التكملة على الإنتاج:** من خلال تقسيم التكاليف لكل مركز تكلفة على إنتاج القسم
- ٤- حساب التكلفة النهائية لمنتجات معمل الغزل والنسيج:** ويتم من خلال جمع تكلفة كل من قسم الغزل والنسيج وقسم التكملة. كما موضحة في الجدول (٣).

جدول (٣) التكلفة الإجمالية للمتر الواحد من القماش

الحساب / الغزل	بازة	بويلين	خام واسط
الرواتب والأجور	٣٥٣٨.٠٠٩	٤١٢٤.٩٩٧	٣٤٠٦.٣٣٨
الخامات والمواد الأولية	٥٥٨.٠٧٦	٤٩٨.٩٨٥	٤٧٩.٢٨٨
الاندثارات	١١.٧٥	١٣.٦٩٩	١١.٣١٢
ت.ص.غ.م	١٨٠.٦٩١	٢١٠.٦٧١	١٧٣.٩٦٧
المجموع	٤٢٨٨.٥٢٦	٤٨٤٨.٣٥٢	٤٠٧٠.٩٠٥
الحساب/النسيج			
الرواتب والأجور	٩٢٥٦.٤٨	٩٨٢٦.٨١١	٨٨٤٩.١
الخامات والمواد الأولية	-	-	-
الاندثارات	٤٦٧.٨١٧	٥٤٨.٩٣٣	٤٠٩.٨٧٧
ت.ص.غ.م	١١٨.٢٨٨	١٣١.٧٣١	١٠٨.٦٨٥
المجموع	٩٨٤٢.٥٨٥	١٠.٥٠٧.٤٧٥	٩٣٦٧.٦٦٢
الحساب /التكملة			
الرواتب والأجور	٤٢٥٩.٠٣	١٥٣٨.٧٤٤	٢٦٢.١٩٣
الخامات والمواد الأولية	٥٢.٢٧٨	-	-
الاندثارات	١٣.٤٦٥	٨.٧٠١	٠.٧٠١
ت.ص.غ.م	١٢٢.٣٨٢	٣٤.٦٤٨	٦.١٩١
المجموع	٤٤٤٧.١٥٥	٥٧٧.٠٩٣	٢٦٩.٠٨٥
التكلفة الإجمالية للمتر الواحد	١٨٥٧٨.٢٦٦	١٦٩٣٧.٩٢	١٣٧٠٧.٦٥٢

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة.



ثالثاً: تطبيق نظام التكاليف وفق النظام المقترح .

سيكون هذا المبحث تطبيقاً عملياً للبيانات المستقاة من تقارير وسجلات الشركة على ما تم تصميمه من نظام مقترح وذلك لغرض معرفة مدى كفاءة هذا النظام والجدوى من تصميمه.

١- تحليل عناصر التكلفة (الاستخدامات) على مراكز التكلفة.

في ضوء أسلوب تطبيق النظام المقترح تم العمل على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة لعناصر التكاليف (الاستخدامات) وللمواد والأجور فقط. فبالنسبة للأجور تم تقسيم عدد العاملين الكلي في الأقسام الإنتاجية إلى عمال مباشرين وغير مباشرين. أما بالنسبة للمواد تعد الخامات والمواد الأولية (حساب ٣٢١) تكلفة مباشرة للمنتج وما عداها من المواد تعد غير مباشرة كما تم تحميل المواد المباشرة على مرحلة النفاشات باعتبارها المرحلة الأولى في العمليات الإنتاجية لقسم الغزل. أما بالنسبة للمستلزمات الخدمية والاندثار لم تفصل كونها تمثل بمجمليها تكاليف صناعية غير مباشرة.

ولإغراض حساب تكلفة المنتج وفق الطريقة المقترحة (الاعتيادية) فإن الأجور والمواد المباشرة تحسب على أساس فعلي أما تكلفة كل من (المواد والأجور غير المباشرة، المستلزمات الخدمية، الاندثار) فيتم تقديرها وتوزيعها على مراكز التكلفة .

٢- توزيع تكاليف المراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية يتم توزيع تكاليف المراكز الخدمية حسب الأساس الملانم لكل مركز وحسب الجدول (٤).

جدول (٤) اساس وزيع مراكز التكلفة الخدمية

ت	اسم المركز الخدمي	اساس التوزيع
١	التكييف	المساحة
٢	الهندسة المدنية	المساحة
٣	المخازن	المواد المباشرة
٤	الورشة	عدد الطلبيات
٥	النقليات	يتم تخصيصها على مركز التكلفة (التكملة)
٦	المركز الطبي	عدد العاملين
٧	الخدمات والعلاقات	عدد العاملين
٨	الاسالة	عدد العاملين
٩	التفتيش الهندسي	عدد المكائن
١٠	السيطرة النوعية	عدد الفحوصات
١١	المراجل	ساعات المكائن
١٢	محطة الكهرباء	ساعات المكائن

المصدر : اعداد الباحثة

وقد اعتمدت المعادلة الآتية في التوزيع:

$$\text{حصة المركز} = \frac{\text{مساحة المركز} \times \text{تكاليف المركز المراد توزيعه}}{\text{المساحة الكلية}}$$



٣- حساب معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة:
أن اختيار معدل التحميل كأساس واحد لا يحقق القياس العادل لذا تم اعتماد مؤشر يتناسب مع طبيعة الإنتاج وفي ضوء المشاهدة الميدانية للعملية الإنتاجية مع الاستفادة من الواقع العملي لحساب تكلفة المنتجات المعتمدة ، كون أن بعض منها أو أكثرها يصلح لاستخدامها في النظام المقترح . ويتم استخراج معدلات التحميل لكل مركز تكلفة وفق المعادلة الآتية :

ت.ص.غ.م. مقدر للقسمة

----- = معدل التحميل المقدر

الأساس المقدر

والجدول (٥) يوضح ذلك

جدول (5) معدلات التحميل المقدر

معدل التحميل 3÷1	كمية أساس التحميل المقدر (3)	أساس التحميل المقدر (2)	ت.ص.غ.م. مقدر (1) *	المركز الإنتاجي
				قسم الغزل
869.437	1065000	كمية الإنتاج	925950524	النفاشات
980.794	1065000	كمية الإنتاج	1044545725	التسريح
1074.141	1065000	كمية الإنتاج	1143960062	السحب
1757.891	1065000	كمية الإنتاج	1872154025	الغزل النهائي
				قسم النسيج
59.288	6670000	كمية الإنتاج	395451310	لف المخاريط
132.862	6670000	كمية الإنتاج	886188762	تسدية وتنشئية
0.481	1025600000	الحذفة	4930062158	النسيج النهائي
29.792	6670000	كمية الإنتاج	198712928	الحلاقة

* تشير ت.ص.غ.م. إلى التكاليف الصناعية غير المباشرة.

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة

وبعد استخراج معدلات التحميل ولغرض استخراج التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة يتم ضرب معدل التحميل المقدر في الأساس الفعلي . وحسب المعادلة الآتية:

ت.ص.غ.م. محملة = معدل التحميل المقدر × كمية الإنتاج الفعلية (إذا كان الأساس المحمل كمية الإنتاج)

٤- تحديد تكلفة المنتجات الشهرية.

أ- توزيع تكاليف قسم الغزل على منتجاته. لغرض تحديد حصة المنتج من تكاليف قسم الغزل يتم حصر إجمالي تكاليف القسم الفعلية والمقدرة في قائمة التكاليف . كما في جدول (٦).



جدول (٦) قائمة تكاليف قسم الغزل

اسم الحساب	النفقات	التسريح	السحب	الغزل النهائي	المجموع
الأجور المباشرة	15360089	25079268	24864226	18961315	84264898
المواد المباشرة	63154950				63154950
ت.ص.غ.م. محملة	16726229	18868515	20664325	33818307	90077376
تكلفة الصنع	٩٥٢٤١٢٦٨	43947783	45528551	52779622	237497224

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة

واستخراج تكلفة الكيلو من الغزل كالاتي:

- ١- استخراج تكلفة الكيلو من المواد = إجمالي تكاليف المواد المباشرة ÷ إجمالي الإنتاج.
- ٢- استخراج تكلفة الكيلو من الرواتب = إجمالي الرواتب ÷ إجمالي الإنتاج.
- ٣- استخراج معدل النمرة = الإنتاج / نمرة ÷ الإنتاج.
- ٤- استخراج تكلفة الكيلو من الرواتب للنمرة = (نمرة الخيط ÷ معدل النمرة) × تكلفة الكيلو من الرواتب. وبنفس طريقة حساب الرواتب تحسب التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة.

فعلى سبيل المثال لغرض استخراج تكلفة الكيلو لغزل نمرة (١٧) يتبع الآتي:

$$\begin{aligned}
 & \text{تكلفة الكيلو من المواد} = 63154950 \div 19238 \text{ كغم} = 3282.8 \text{ دينار/كغم} \\
 & \text{تكلفة الكيلو من الأجور المباشرة} = 15360089 \div 84264898 \text{ دينار} = 18961315 \text{ كغم} = 4380.128 \text{ دينار/كغم.} \\
 & \text{معدل النمرة} = 452098 \text{ متر} \div 19238 \text{ كغم} = 23.526 \text{ نمرة} \\
 & \text{تكلفة الكيلو من الأجور المباشرة لغزل نمرة (١٧)} = (23.526 \div 17) \times 4380.128 \text{ دينار/كغم.} \\
 & = 3165.101 \text{ دينار/كغم} \\
 & \text{تكلفة الكيلو من التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة} = 90077376 \div 19238 \text{ كغم} = \\
 & 4682.263 \text{ دينار/كغم} \\
 & \text{تكلفة الكيلو من ت.ص.غ.م. محملة لنمرة الغزل (١٧)} = (23.526 \div 17) \times 4682.263 \\
 & = 3383.426 \text{ دينار/كغم} \\
 & \text{وهكذا تحسب التكاليف لنمرة الغزل (٢٠) و (٢٧) ولأستخراج تكلفة المتر الواحد من القماش لقسم} \\
 & \text{الغزل نأخذ بنظر الاعتبار الوزن لنمرة الغزل، وحسب المعادلة الآتية:} \\
 & \text{تكلفة المتر من الأجور لصنف القماش} = \text{الوزن الكلي لنمرة الغزل} \times \text{تكلفة الكيلو من الأجور} \\
 & \text{ونفس الشيء للمواد والتكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة. فمثلا لحساب تكلفة المتر من الأجور} \\
 & \text{لقماش البازة والذي يتكون من غزل نمرة ٢٧ (سداء) زاندا غزل نمرة ١٧ (لحمة) يتبع الآتي:} \\
 & \text{غزل نمرة ١٧} = 0.107 \text{ غم} \times 3165.101 \text{ دينار/كغم} = 338.666 \text{ دينار/متر} \\
 & \text{غزل نمرة ٢٧} = 0.063 \text{ غم} \times 5026.926 = 316.696 \text{ دينار/متر}
 \end{aligned}$$



فتكون تكلفة المتر من الأجر لقماش البازة تساوي تكلفة نمرة الغزل ١٧ زاندا ٢٧ وتبلغ ٦٥٥.٣٦٢ وبنفس الطريقة يتم استخراج تكلفة المتر من المواد المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة ولكافة أصناف القماش. انظر الجدول (٧).

جدول (٧) قائمة تكلفة المتر الواحد لقسم الغزل

الصف	نمرة الخيط (١)	الوزن (غم) (٢)	تكلفة المواد (لكيلو) (٣)	تكلفة المواد للمتر (٣×٢) (٤)	تكلفة الأجر (لكيلو) (٤)	تكلفة الأجر للمتر (٤×٢) (٥)	تكلفة صناعية (لكيلو)	تكلفة صناعية للمتر (٦×٢) (٦)	إجمالي التكلفة للمتر
بازة	سداء ٢٧	٠.٠٦٣			٥٠٢٦.٩٢	٣١٦.٦٩٦	٥٣٦٧.٠٩٦	٣٣٨.١٢٧	
	لحمة ١٧	٠.١٠٧			٣١٦٥.١٠	٣٣٨.٦٦٦	٣٣٧٩.٢٨٣	٣٦١.٥٨٣	
	المجموع	٠.١٧	٣٢٨٢.٨	٥٥٨.٠٧	٨١٩٢.٠٢	٦٥٥.٣٦٢	٨٧٤٦.٣٧٩	٦٩٩.٧١٠	١٩١٣.١٤٨
بولين	٢٧	٠.١٥٢	٣٢٨٢.٨	٤٩٨.٩٨	٥٠٢٦.٩٢	٧٦٤.٠٩٣	٥٣٦٧.٠٩٦	٨١٥.٧٩٩	٢٠٧٨.٨٧٧
خام واسط	سداء ٢٧	٠.٠٦٧			٥٠٢٦.٩٢	٣٣٦.٨٠٤	٥٣٦٧.٠٩٦	٣٥٩.٥٩٥	
	لحمة ٢٠	٠.٠٧٩			٣٧٢٣.١٠	٢٩٤.١٢٦	٣٩٧٥.٦٢٧	٣١٤.٠٧٥	
	المجموع	٠.١٤٦	٣٢٨٢.٨	٤٧٩.٢٨	٨٧٥٠.٠٣	٦٣٠.٩٣	٩٣٤٢.٧٢٣	٦٧٣.٦٧	١٧٨٣.٨٨٨

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة.

ب- توزيع تكاليف قسم النسيج على منتجات القسم. بعد حصر إجمالي تكاليف القسم كما مبين في الجدول (٨).

جدول (٨) قائمة تكاليف قسم النسيج

اسم الحساب	مراكز التكلفة لف المخاريط (١)	تسديدية وتنشئية (٢)	نسيج نهائي (٣)	حلاقة (٤)	المجموع
الأجر المباشرة	٣١٤٣٥٢٠	١٧٣٩٤٤٨٤	٢٢٠٧٦٧٨٥٠	٦٢٥٨٠٥٤	٢٤٧٥٦٣٩٠٨
المواد المباشرة	-	١٥٠٠٠٠٠	٣١٥٠٠٠	-	١٨١٥٠٠٠
ت.ص.غ.م. محملة	٩٩٨٢١٤٣	٢٢٣٦٩٥٧٦	١٣٤٩٣٢١٠	٥٠١٥٩٩٠	٥٠٨٦٠٩١٩
تكلفة الصنع	١٣١٢٥٦٦٣	٤١٢٦٤٠٦٠	٢٣٤٥٧٦٠٦٠	١١٢٧٤٠٤٤	٣٠٠٢٣٩٨٢٧

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة.

يتم حساب تكلفة المتر حسب صنف القماش لكل من مراكز التكلفة (لف المخاريط، التسديدية والتنشئية، الحلاقة) وتم الإشارة إليها بالأرقام (٤،٢،١) على أساس كميات الإنتاج إذ يتم استخراج تكلفة المتر من القماش وحسب الأصناف من خلال تقسيم إجمالي تكاليف المراكز ولكل عنصر من عناصر التكلفة على إجمالي إنتاج القسم علما أن الشركة تتجاهل تحميل المنتج بالمواد المباشرة كونها قليلة نسبيا، وحرصا على الوصول لتكلفة المنتج الحقيقية من خلال النظام المقترح فقد تم تحميل المنتج بالمواد. والجدول (٩) يوضح ذلك.

جدول (٩) تكلفة المتر الواحد لمراكز التكلفة (لف المخاريط، تسديدية وتنشئية، حلاقة)

اسم الحساب	إجمالي تكاليف (٤+٢+١)	الإنتاج (متر)	التكلفة للمتر
أجر مباشرة	٢٦٧٩٦٠٥٨	١٦٨٣٦٧	١٥٩.١٥٣
مواد مباشرة	١٥٠٠٠٠٠	١٦٨٣٦٧	٨.٩٠٩
ت.ص.غ.م. محملة	٣٧٣٦٧٧٠.٩	١٦٨٣٦٧	٢٢١.٩٤٢
مجموع	٦٥٦٦٣٧٦٧		٣٩٠.٠٠٤

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة.



- أما حساب تكلفة المتر لمركز التكلفة النسيج النهائي. يتم كالآتي:
- 1- استخراج الإنتاج /حذفة من خلال حاصل ضرب الإنتاج في الحذفات لكل صنف من القماش.
 - 2- استخراج معدل الحذفة من خلال قسمة الإنتاج /حذفة الكلي على كمية الإنتاج الكلية.
 - 3- استخراج تكلفة المتر للقماش من خلال قسمة إجمالي التكاليف لكل عنصر من عناصر التكاليف (مواد مباشرة، أجور، تكاليف صناعية غير مباشرة محملة) على إجمالي الإنتاج.
 - 4- استخراج تكلفة المتر من كل عنصر من عناصر التكلفة لكل صنف من أصناف الأقمشة وحسب الآتي:
تكلفة المتر(لصنف القماش) من الأجور = (الحذفات ÷ معدل الحذفة) × تكلفة المتر من الأجور.
فعلى سبيل المثال لغرض استخراج تكلفة المتر من قماش البازة يتبع الآتي:
- تكلفة المتر من الأجور لمراكز التكلفة (٤،٢،١) = ٢٦٧٩٦٠.٥٨ دينار ÷ ١٦٨٣٦٧ متر = ١٥٩.١٥٣ دينار/متر
وهكذا للمواد والتكاليف الصناعية. أما تكلفة المتر لمركز النسيج النهائي وعلى سبيل المثال لقماش البازة تحسب كالآتي:

- الإنتاج /حذفة = ٥٦٣٦٦ متر × ١٦ = ٩٠١٨٥٦ حذفة
- معدل الحذفة = ٢٨٧٢٣٣٥.٦ حذفة ÷ ١٦٨٣٦٧ متر = ١٧.٠٦ حذفة/متر
- تكلفة المتر من الأجور = ٢٢٠.٧٦٧٨٥٠ دينار ÷ ١٦٨٣٦٧ متر = ١٣١١.٢٣٠ دينار /متر
- تكلفة المتر البازة من الأجور = (١٦ حذفة ÷ ١٧.٠٦) × ١٣١١.٢٣٠ = ١٢٢٩.٧٥٨ دينار/متر
وبنفس الطريقة تحسب عناصر التكاليف الأخرى ولبقية أصناف القماش. والجدول (١٠) يوضح ذلك.
جدول (١٠) تكلفة المتر الواحد من القماش لمركز التكلفة النسيج النهائي

الصنف	الإنتاج	الحذفة	الإنتاج/حذفة	تكلفة المتر من الأجور	تكلفة المتر من المواد	تكلفة المتر من م.صناعية	مجموع
بازة	٥٦٣٦٦	١٦	٩٠١٨٥٦	١٢٢٩.٧٥٨	١.٨٧١	٧٥.١٦٢	١٣٠٦.٧٩١
بوبلين	٨٣٨٤٧	١٨.٨	١٥٧٦٣٣٥.٦	١٤٤٤.٩٦٦	١.٨٧١	٨٨.٣١٦	١٥٣٥.١٥٣
خام واسط	٢٨١٥٤	١٤	٣٩٤١٥٦	١٠.٧٦.٠٣٩	١.٨٧١	٦٥.٧٦٧	١١٤٣.٦٧٧
المجموع	١٦٨٣٦٧		٢٨٧٢٣٣٥.٦				
معدل الحذفة		١٧.٠٦					

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة

ج- توزيع تكاليف قسم التكملة على الإنتاج . بعد إعداد قائمة التكاليف لقسم التكملة والمبينه في جدول (١١) يتم استخراج تكلفة المتر لكل مرحلة من مراحل الإنتاج لهذا القسم كون انه ليس كل أصناف الأقمشة تمر في كافة مراحل هذا القسم، إذ تحسب تكلفة المتر لكل مرحلة من خلال قسمة إجمالي التكاليف لكل عنصر تكلفة على إجمالي إنتاج المرحلة. وكما في الجدول (١٢) لذلك عند حساب تكلفة المتر من البازة سوف تأخذ تكاليف كل من مرحلة (الطباعة والتثبيت، الصباغة والغسل، التزيت والتخميل، الكوي والفحص) ولا تأخذ تكاليف مرحلة القصر كون قماش البازة لا يمر بهذه المرحلة، لذلك فإن تكلفة المتر البازة لقسم التكملة تكون كالآتي:
تكلفة المتر البازة = ٤٨٥.٨٥٦ + ٢٧٠.٨٢٨ + ٣٤٩.٨٢٩ + ١٨٣.٠٤٣ = ١٢٨٩.٥٥٦ دينار/متر
أما تكلفة المتر من البوبلين فتأخذ تكاليف كل من مرحلة القصر ومرحلة الفحص والكوي فقط، وتحسب تكاليف مرحلة الفحص فقط لقماش الخام كونه لا يمر بأي مرحلة سوى مرحلة الفحص والكوي.

د- حساب التكلفة الإجمالية للمتر لكافة أصناف الأقمشة. لغرض حساب التكلفة الإجمالية للمتر الواحد لصنف القماش يتم جمع تكلفة المتر الواحد لصنف القماش ولكل قسم من أقسام الإنتاج (الغزل، النسيج، التكملة). كما في جدول (١٣)

جدول (١١) قائمة تكاليف قسم التكملة

اسم الحساب	خياطة وقصر	طباعة وتثبيت	صباغة وغسل	تخميل وتزيت	كوي وفحص وتعرض	المجموع
الأجور المباشرة	15265441	104094078	2991969	9636596	10677375	142665459



تصميم نظام التكاليف الموحد للوحدات الاقتصادية الصناعية

دراسة في معمل النسيج في شركة واسط للصناعات النسيجية

2618539			1052190	1174762	391587	المواد المباشرة
73051815	20141071	10081848	9521368	12751808	20555720	ت.ص.غ.م. محملة
٢١٨٣٣٥٨١٣	30818446	19718444	13565527	118020648	36212748	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة

مركز التكلفة	الإنتاج الفعلي	أجور مباشرة	تكلفة المتر من الأجر	مواد مباشرة	تكلفة المتر من المواد المباشرة	ت.ص.غ.م. محملة	تكلفة المتر من ت.ص.غ.م. محملة	المجموع
خباطة وقصر وتجفيف	٣٤٤٣١	١	٤٤٣.٣٦	٣٩١٥٨٧	١١.٣٧٣	١.٥٥٥٧٢	٣.٦.٥٧٦	٧٦١.٣١٢
طباعة وتثبيت	٥٠٠.٨٩	٨	٢٠٧.٨٢	١١٧٤٧٦٢	٢٣.٤٥٣	١٢٧٥١٨٠	٢٥٤.٥٨٣	٤٨٥.٨٥٦
صباعة وغسل	٥٠٠.٨٩	٢٩٩١٩٦٩	٥٩.٧٣٣	١.٥٢١٩٠	٢١.٠٠٦	٩٥٢١٣٦٨	١٩٠.٠٨٩	٢٧٠.٨٢٨
تحميل وتزيت	٥٦٣٦٦	٩٦٣٦٥٩٦	١٧٠.٩٦			١٠٠٨١٨٤	١٧٨.٨٦٤	٣٤٩.٨٢٩
فحص نهائي	١٦٨٣٦	١٠٦٧٧٣٧	٦٣.٤١٧			٢٠١٤١٠٧	١١٩.٦٢٦	١٨٣.٠٤٣
التكلفة الكلية للمتر لقسم التكملة								٢٠٥٠.٨٦٨

جدول (١٢) التكلفة الإجمالية للمتر الواحد من القماش لقسم التكملة

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة.

جدول (١٣) التكلفة الإجمالية للمتر الواحد من القماش

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة

الحساب / الغزل	بازة	بويلين	خام واسط
أجور مباشرة	655.362	764.093	630.93
مواد مباشرة	558.076	498.985	479.288
ت.ص.غ.م. محملة	699.71	815.799	673.67
المجموع	1913.148	2078.877	1783.888
الحساب/النسيج			
أجور مباشرة	1388.911	1604.119	1235.192
مواد مباشرة	10.78	10.78	10.78
ت.ص.غ.م. محملة	297.104	310.258	287.709
المجموع	1696.795	1925.157	1533.681
الحساب / التكملة			
أجور مباشرة	501.935	506.78	63.417
مواد مباشرة	44.459	11.373	
ت.ص.غ.م. محملة	743.162	426.202	119.626
المجموع	1289.556	944.355	183.043
التكلفة الإجمالية للمتر الواحد	4899.499	4948.389	3500.612

رابعاً: مقارنة تكلفة المتر للقماش وفق النظام المطبق والنظام المقترح .

بعد التوصل إلى التكلفة النهائية لكل منتج يمكن إجراء مقارنة أولية بين تكاليف الإنتاج وفق نظام التكاليف المعتمد في الشركة وبين النظام المقترح، إذ من الواضح وجود فرق بين تكلفة المنتج بشكل عام ولصالح النظام المقترح وكما يأتي:



دراسة في معمل النسيج في شركة واسط للصناعات النسيجية

١- إن التكلفة الإجمالية للمتر الواحد من القماش قد اختلفت في النظام المطبق عن المقترح، إذ يلاحظ زيادة في التكاليف للوحدة (المتر) في النظام المطبق كونه يحمل كل الأجر سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو أجر الوقت الضائع على الإنتاج، علما بأن أجر العاملين تتضمن الحالات الآتية:

أ- هناك عمال فانضين عن الحاجة في الشركة.

ب- هناك وقت عمل ضائع كبير.

ج- هناك هدر بوقت العمل.

إن تحليل الأجر بشكل علمي صحيح يؤدي إلى عدم تحميل الإنتاج بأجر الوقت الضائع غير الطبيعي.

٢- الارتفاع الكبير في تكلفة الوحدة (المتر) سببه الترهل بالأيدي العاملة وارتفاع الرواتب والأجر (الشركة تعدها بالكامل تكلفة)، الهدر بموارد الشركة، عدم وجود نظم رقابية ومحاسبية مصممة بشكل جيد، بالإضافة إلى عدم اعتماد النظم الحديثة. والجدول (١٤) يوضح ذلك

جدول (١٤) مقارنة التكلفة للمتر وفق النظام المطبق والنظام المقترح

تكلفة المتر من القماش وفق النظام المطبق في الشركة			تكلفة المتر من القماش وفق النظام المقترح		
الحساب / الغزل	بازة	يوبلين	خام واسط	بازة	يوبلين
أجر	٣٥٣٨.٠٠٩	٤١٢٤.٩٩٧	٣٤٠٦.٣٣٨	٦٥٥.٣٦٢	٧٦٤.٠٩٣
المواد	٥٥٨.٠٧٦	٤٩٨.٩٨٥	٤٧٩.٢٨٨	٥٥٨.٠٧٦	٤٩٨.٩٨٥
ت.ص.غ.م	١٩٢.٤٤١	٢٢٤.٣٧	١٨٥.٢٧٩	٦٩٩.٧١	٨١٥.٧٩٩
المجموع	٤٢٨٨.٥٢٦	٤٨٤٨.٣٥٢	٤٠٧٠.٩٠٥	١٩١٣.١٤٨	٢٠٧٨.٨٧٧
الحساب/النسيج					
أجر	٩٢٥٦.٤٨	٩٨٢٦.٨١١	٨٨٤٩.١٠٠	١٣٨٨.٩١١	١٦٠٤.١١٩
مواد	-	-	-	١٠.٧٨	١٠.٧٨
ت.ص.غ.م	٥٨٦.١٠٥	٦٨٠.٦٦٤	٥١٨.٥٦٢	٢٩٧.١٠٤	٣١٠.٢٥٨
المجموع	٩٨٤٢.٥٨٥	١٠٥٠٧.٤٧٥	٩٣٦٧.٦٦٢	١٦٩٦.٧٩٥	١٩٢٥.١٥٧
الحساب/التكملة					
أجر	٤٢٥٩.٠٣٠	١٥٣٨.٧٤٤	٢٦٢.١٩٣	٥٠١.٩٣٥	٥٠٦.٧٨
مواد	٥٢.٢٧٨			٤٤.٤٥٩	١١.٣٧٣
ت.ص.غ.م	١٣٥.٨٤٧	٤٣.٣٤٩	٦.٨٩٢	٧٤٣.١٦٢	٤٢٦.٢٠٢
المجموع	٤٤٤٧.٠٧٧	١٥٧٧.٠٩٣	٢٦٩.٠٨٥	١٢٨٩.٥٥٦	٩٤٤.٣٥٥
التكلفة الإجمالية للمتر الواحد	١٨٥٧٨.٢٦٦	١٦٩٣٧.٩٢	١٣٧٠٧.٦٥	٤٨٩٩.٤٩٩	٤٩٤٨.٣٨٩
			٢		

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة.



المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: استنتاجات الجانب النظري

١. ما زالت فلسفة نظام التكاليف وتطبيقه في المؤسسة العراقية على العموم ليس بالمستوى المطلوب وغير مفعّل في عملية مد الإدارة بالبيانات والمعلومات اللازمة بل يمثل اجراء روتيني وتسطير للمعلومات وصولاً الى اجمالي تكاليف لاتعبر عن حقيقة مقاصد محاسبة التكاليف.
٢. ان النظام المحاسبي قد الزم الشركات الى تطبيق ما تم وضعه من نظام للتكاليف والذي مثل اعادة توزيع الاستخدامات على مراكز التكاليف بشكل اجمالي وهذا اضعف اهمية النظام المطبق فضلاً عن اعتماده على مخرجات وتقارير النظام المالي المناسب.
٣. عدم وجود اقسام او وحدات وان وجدت فهي روتينية او مجرد اجراءات غير فاعلة مع عدم مواكبة الشركات للمستجدات التي جاءت بها الادبيات المتخصصة.
٤. ان نظام التكاليف المعتمد من قبل ديوان الرقابة المالية يمثل اطاراً عام لا يصلح لكل الشركات وخصوصاً متعددة المراكز والمنتجات.
٥. ضعف استفادة المؤسسات من الخبرات الجامعية وبيوت الخبرة على اساس انها تملك الجوانب العملية والاجرائية.
٦. مازالت اسس التحميل المعتمد غير مفصلة بالشكل الذي يحقق العدالة وهذا طبعاً سوف يتم تحميل التكاليف غير المباشرة بشكل اجمالي.

ثانياً: استنتاجات الجانب العملي

١. ان الشركة تطبق نظام التكاليف الذي ورد في النظام المحاسبي الموحد والمقر من قبل ديوان الرقابة المالية حيث تقتصر اهداف التكلفة هنا على حصر كلفة كل منتج بشكل اجمالي بالاعتماد على بيانات المحاسبة المالية.
٢. يعتمد نظام التكاليف في قياس كلفة المنتج لكل مركز على اساس نظام المراحل الانتاجية واعتبار موازين المراجعة كمصدر للمعلومات في تحديد تكاليف المنتجات الفعلية مع تحمله كل ما تم الاشارة اليه النظام من انتقادات.
٣. ان الشركة ومن خلال معمل الغزل والنسيج يعتمد الطريقة التنازلية كاساس في توزيع كلف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة من خلال اعتماد اسس خاصة بالنشاط مثل الربط بين صنف القماش ومعدل الخدمة او غيرها من الاسس التي تتناسب مع طبيعة المعمل والمنتج.
٤. ان النظام المعتمد الحالي رغم انه مطبق بشكل روتيني فانه لا يصلح بالواقع لقياس الكلف الحقيقية، لذا يصبح من الضروري ان يتم تصميم نظام للتكاليف.
٥. صعوبة الفرز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة وكذلك للمواد مما يصعب عملية التحميل او التخصيص.
٦. يلاحظ ان التكلفة النهائية تختلف في نظام التكاليف المقترح عما هو عليه في النظام التقليدي.
٧. هناك ترهل في الايدي العاملة وارتفاع الرواتب والاجور مع وجود هدر بوقت العمل والذي يحمل على وحدة التكلفة وذلك لعدم وجود نظم رقابية ومحاسبية مصممة بشكل جيد.
٨. عدم اعتماد الشركة على النظم الحديثة والمستجدات التي تساعد في عملية توجيه التكاليف وحصرها بشكل واقعي وحقيقي.

ثالثاً: التوصيات

في ضوء الاستنتاجات وما افرزته الصعوبات اثناء تطبيق نظام التكاليف الموحد المقترح يمكن بلورة اهم التوصيات التي خرجت بها الباحثة وكما يلي:



دراسة في معمل النسيج في شركة واسط للصناعات النسيجية

1. ضرورة إعادة النظر بالهيكل التنظيمي وتوصيفه بالشكل الذي يتناسب مع الاهداف وطبيعة النشاط وحجم ونوع المعامل والمنتجات بما يمكن عملية تحديد مراكز المسؤولية التي سيتم الاعتماد عليها في تصميم نظام التكاليف الموحد وتفصيله.
2. ان تصميم نظام تكاليف موحد يستجيب لكل متطلبات الشركة يستوجب الاستعانة ببيوت الخبرة واساتذة الجامعات وذلك لما يتمتعون به من امكانيات علمية تساعد في تصميم نظام فاعل وكفوء.
3. تدريب وتطوير الملاكات العاملة في القسم المالي وخصوصاً في مجال تطبيق نظام التكاليف.
4. تصميم نظام للمعلومات بشكل متكامل يسهل انسياب المعلومات ونقلها للجهات المستفيدة بحيث تتسم مخرجاته بالخصائص التي يجب توفرها بالمعلومات مثل الملائمة والموثوقية.. الخ وذلك لأن نظام التكاليف الحالي في ظل طريقة الاندماج لايقوم بتوفير المعلومات في الوقت المناسب لذا يصبح من الضروري ان يكون النظام المصمم للمعلومات او التكاليف وفق طريقة الانفصال.
5. بما ان للادارة العليا دور بارز في تفعيل عمل النظام وتطبيقه فان من الضروري تطوير كفاءة الادارة المسؤولة عن ذلك واقناعها باهمية نظام التكاليف الموجود وتطبيقه بشكل حقيقي وليس مجرد اجراءات بما يمكن الادارة من الاستخدام الامثل للطاقات البشرية والموارد.
6. ان تصميم نظام للتكاليف الموحد للقطاع الصناعي يستوجب ان لا يكون وفق المعايير والاسس التقليدية بل لا بد من ان يعتمد التقنيات الحديثة في المحاسبة على عناصر الانتاج وقياسها او الرقابة عليها مع توفير المرونة اللازمة لتطويره حسب طبيعة وظروف كل شركة.
7. ضرورة ان يكون هناك وحدات قياس او طرق موحدة يتم اعتمادها وخصوصاً عند تقويم المخزون واعداد قوائم التكاليف بما يمكن الادارة من ممارسة وظائفها ودعم قرارات التسعير او تحليل التعادل فضلاً عن توحيد موجبات و اسس توزيع بنود التكاليف على مراكز التكاليف او عند اعادة توزيع مراكز الخدمات على المراكز الانتاجية حيث يجب ان تكون هناك علاقة بين الاساس المعتمد وعناصر التكاليف المراد توزيعها.
8. ان التقارير يجب ان تكون ذات اشكال منها ماهو ثابت من حيث طبيعة المحتويات على مستوى منتج او مركز كلفة ولكل مرحلة، وكذلك بشكل دوري على مستوى الوقت اي كل شهر، فصلي، نصف سنوي، وهكذا، وهذا سوف يقدم معلومات بشكل تفصيلي تدعم عمل الادارة، فضلاً عن مقارنتها بالمعايير التي تم تحديدها وذلك لغرض تحديد الانحراف ثم تحديد الاسباب واجراء المعالجة وتطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية لكل مركز.
9. ضرورة ان يعتمد دليل لعناصر التكاليف على اساس التكاليف المباشرة وغير المباشرة في ضوء ارتباطهما بوحدة التكلفة وهذا ما تم اعتماده في نظام التكلفة المقترح .
10. ضرورة توصيف العاملين في مراكز التكلفة على ضوء ما تم اقتراحه في تحديد الاجور المباشرة وغير المباشرة على كل مركز تكلفة وهذا يتطلب الاستقرار النسبي للعاملين في اقسامهم واصدار الاوامر الادارية في حالة نقلهم من مركز تكلفة الى اخر وذلك لمعرفة حجم الاستفادة عند تحديد التكاليف وكذلك اعداد قوائم الرواتب والاجور بموجب هذا التوزيع.
11. ضرورة دراسة الطاقة المتاحة ولكل مركز انتاجي ولكل مرحلة من المراحل في بداية السنة لغرض اعداد الموازنة التقديرية بحيث تكون تلك الطاقات معبرة عن واقع تلك المراحل الانتاجية تعبيراً حقيقياً من جهة ولكي تكون المقارنة مع الطاقة الفعلية واقعية ، كي يتسنى للإدارة تحديد الانحراف واسبابه والعمل على معالجته.
12. تطوير نظام السيطرة المخزنية والالتزام بالتقنيات الحديثة والعمل على دراسة مستويات الخزين والحفاظ عليها وفق متطلبات الانتاج وذلك لتجنب الهدر والتلف وتجميد الاموال والسعي نحو تخفيض التكاليف الخاصة بالخرن.
13. بما ان قسم النسيج يعتمد في قياس التكاليف على (الحذفات) في المتر الواحد حيث يعد هذا من المؤشرات الاساسية في النشاط بالاضافة الى ان كل صنف من القماش يعتمد على عدد معين من الحذفات وعليه لا بد من الاهتمام بتوصيف وتحديد عدد الحذفات واصدارها بجدول قياسية يتم اعتمادها ضمن متطلبات نجاح تطبيق نظام التكاليف المقترح.

المصادر

أولاً: المصادر العربية:

1. ديوان الرقابة المالية، ((النظام المحاسبي الموحد))، العراق، بغداد، 2011 .
2. النظام الداخلي للشركة العامة لصناعة النسيج في الكوت.
4. الجبوري، نصيف جاسم، الجنابي، عبد خلف، ((محاسبة التكاليف)) الطبعة الثانية، بغداد، 2012 .
5. ابو حشيش، خليل عواد، ((محاسبة التكاليف قياس وتحليل))، دار وائل للنشر، الاردن، 2009 .
6. كام، فيرنون، ((نظرية محاسبية))، ترجمة رياض العبد الله، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 2000 .
7. الشماع، خليل محمد حسن، محمود، خضير كاظم، ((نظرية المنظمة))، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن، 2009 .



دراسة في معمل النسيج في شركة واسط للصناعات النسيجية

- ٨ . يوسف، محمد محمود، ((محاسبة التكاليف))، دار الحكمة للنشر ، مصر، ١٩٩٤ .
- ٩ . ياغي، محمد عبد الفتاح، ((مبادئ الإدارة العامة))، دار وائل للنشر، الأردن، ٢٠١١ .
- ١٠ . راتشمان، دايفيد، ((الإدارة المعاصرة))، ترجمة، رفاعي محمد، عبد العال، محمد سيد احمد، دار المريخ للنشر، السعودية، ٢٠٠١ .
- ١١ . السالم، مؤيد سعيد، ((نظرية المنظمة الهيكل والتصميم))، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، عمان، ٢٠٠٠ .
- ١٢ . الكبيسي، عبد الستار، ((الشامل في مبادئ المحاسبة))، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٣ .
- ١٣ . الجبالي، محمود علي، السامرائي، قصي، ((محاسبة التكاليف))، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٠ .
- ١٤ . حنان، رضوان حلوة، البلداوي، نزار فليح، (مبادئ المحاسبة المالية)، دار اثراء للنشر، الأردن، 2009 .

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. Hilton, Ronald W., "Managerial Accounting", 4th ed., McGraw-Hill, USA, 1999.
2. Horngren, Charles T, Datar, Srikant M., Foster, George, Rajan, Madhur, Ittenr, Christopher, "Cost Accounting A Managerial Emphasis", 13th ed., Pearson Prentice Hall, USA, 2009.
٣. Rajasekaran, V., "Cost Accounting", Dorling Kindersley, New Delhi, 2012.
4. Barfield, Oesse T. Raiborn, Cecily A., Kinney, Michael R., "Cost Accounting and Innovations", 5th ed., South-Western, USA, 2003.
5. Hall, James A., "Accounting Information System", 8th-ed. South_ Western. Cengage Learning, USA, 2011.
6. Lucey, Terry, "Costing" 6th ed., Thomson Learning, London, 2002.
7. Gupta, S.P. Sharma, Ajay, Ahuja, Satish, "Cost Accounting", Printing History, India, 2007.



Design Consolidate Cost Accounting System For Economic Entities

Abstract

The Costing Accounting is one the analytic tools which plays important role by support the management in planning & control and decisions-making, as it became attendant necessity to establish any project whether industrial, commercial, service or agriculture ..etc.

The consolidated accounting system has committed the companies to have their active costing system in which the management can obtain their own data, but we found most of the economic units face problems of applying the costing system because of reasons related to the system design itself or might be related to the requirements of the application success.

So the study has been prepared for the potentiality to set and designing Consolidated Costing System that provides relevant information for proper decision-making, So the need has been emerged in practical realism to review the costing system that came with the Consolidated Accounting System specially since increasing the demand for information and the changes that occurs in business environments and the insistence to perform competitive advantageous.

Al-Kut General Company For Textile Industries has been selected as a field to apply this study due to its importance on industrial sector level, in addition to experience of the company and its potentialities as well

Through studying the truth of current costing system and identifying the weaknesses & strength points, also create model for a Consolidated Costing System that fits the nature of cost centers and products too.

The system has been applied and the outputs has compared in form that shows the information and the styles that is created from applying the new system shall be more efficient and important in serving the management to provide all requirements for information.

Keyword: Consolidated Accounting System, Industrial Project, Relevant Information, Decision-making, Design of Consolidated Costing System.