

واقع تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف والإدارية

في الشركات العراقية

بحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة (دراسة تقنيات

محاسبة التكاليف والإدارية في الشركات العراقية دراسة تطبيقية

على عينة من الشركات في محافظة البصرة)

المشرف

أ.م. د هاشم علي هاشم

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة البصرة

طالبة الماجستير

حوراء عبد الأمير احمد

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة البصرة

واقع تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف الإدارية في الشركات العراقية

بحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة (دراسة تقنيات محاسبة التكاليف والإدارية في الشركات العراقية دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في محافظة البصرة)

أ.م.د هاشم علي هاشم
طالبة الماجستير حوراء عبد الأمير احمد

المستخلص

تهدف الدراسة الى التعرف على التطبيقات الحالية من قبل الشركات العراقية لتقنيات محاسبة التكاليف والإدارية في الشركات العراقية وكذلك المجالات التي يتم فيها تطبيق هذه التقنيات، إضافة الى الكشف عن الصعوبات والمعوقات التي تحد أو تمنع الشركات من تطبيق التقنيات الحديثة ولتحقيق ذلك قامت الباحثة بتصميم استبانة البحث وتطويرها مستفيدة من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة الاكاديميين ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال. وكذلك تم الاعتماد على المقابلة الشخصية مع مدراء حسابات الكلفة والمحاسبين في عينة من الشركات في محافظة البصرة شملت مختلف القطاعات (صناعة، تجارة، خدمة) بغض النظر عن ملكية القطاع، من اجل الحصول على معلومات اكثر دقة تدعم الاجوبة المتحصل عليها من خلال الاستبيان الموجه لهؤلاء المحاسبين، وتكونت من قسمين رئيسيين تضمن القسم الاول : معلومات عن المجيب وكذلك معلومات عن الشركة بينما تضمن القسم الثاني محاور رئيسية تغطي الجوانب المطلوب دراستها. إذ كانت العينة التي اجريت الدراسة مكونة من (46) فرداً من المحاسبين ومدراء الحسابات وفي (12) من الشركات العراقية ، وباستخدام بعض الاساليب الاحصائية لتحليل البيانات وهي التكرارات، والنسبة المئوية وكما تم استخدام اختبار (One Sample T-test) وتحليل التباين الاحادي (ANOVA) في رفض أو قبول الفرضيات

Current applicabns of managerial and cost accounting in Iraq Companies

**Assistant.Prof.Dr. Hashim Ali Hashim
Hurah Abd Al-Ammar Ahmed Ammir**

ABSTRACT:

The study aimed to identify the current applications of Managerial and costs Accounting techniques in Iraqi companies, as well as areas in which the application of these techniques,

In addition to the disclosure of the difficulties and obstacles that limit or prevent the companies from the application of modern techniques and to achieve this, the researcher designed a questionnaire taking advantage from the similar previous literature and consulted academics with expertise and competence in this area.

It was also rely on a personal interview with the managers of cost accounts and accountants in a sample of companies in the province of Basra included various sectors (industrial, commercial, service) regardless of the ownership of the sector in order to get more accurate information to support the answers obtained through the questionnaire from those accountants , the questionnaire consisted of two main sections ,the first one is about the respondent as well as information about the company, while the second section include main themes covers the aspects that require to be studied.

The sample of the study is (46) members consist of accountants and Accounting managers in (12) company of Iraqi companies, and using some statistical methods to analyze the data which is the Frequencies the percentage also the researcher used (T test) and analysis of unilateral variance (ANOVA) to refuse or accept the hypothesis.

مقدمة :

يطلق على المحاسبة بشكل عام (لغة الاعمال)، ولذلك فهي نظام معلوماتي هدفه التحديد والقياس وايصال المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة الداخلية منها والخارجية لغرض تشغيل اعمالها، ولأجل الحصول على افضل اتصال لابد ان تفسر هذه المعلومات وان تكون مفيدة لأغراض الابلاغ واتخاذ القرارات والتقييم. ولغرض مساعدة الشركات بمزاولة انشطتها وفقاً لمتطلبات بيئة الاعمال التي شهدت متغيرات عديدة، فان محاسبة التكاليف والادارية بشكل خاص قدمت ولا زالت تقدم تقنيات تساعدها على تقديم المعلومات الملائمة والموثوقة التي تمكن تلك الشركات من تحقيق اهدافها ورسالتها . وتقوم الشركات بغض النظر عن طبيعة نشاطها باستخدام مجموعة من تقنيات محاسبة التكاليف والادارية لإمداد الادارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف وكيفية تحديدها والرقابة عليها وترشيد القرارات للوصول بالشركة الى أقصى كفاية ممكنة. لذلك ارتأينا الخوض في هذا الموضوع لعننا نصل الى نتائج يمكن الاستفادة منها أكاديمياً وتطبيقياً.

مشكلة البحث

تمثلت مشكلة البحث في الاجابة عن التساؤلات الآتية : " هل تستخدم الشركات العراقية تقنيات محاسبة التكاليف والادارية في تحديد تكلفة منتجاتها والرقابة وتقييم الاداء واتخاذ القرار ؟ وهل تختلف تقنيات محاسبة التكاليف والادارية باختلاف القطاع الاقتصادي الذي تنتمي اليه الشركة ؟ هل توجد معوقات تحول دون تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف والادارية في الشركات العراقية؟

أهمية البحث

تتبع أهمية البحث في الكشف عن واقع تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف والادارية التقليدية منها والحديثة في الشركات العراقية بغض النظر عن القطاع الذي تنتمي

واقع تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف الإدارية العلوم الاقتصادية

اليه وطبيعة نشاطها، وكذلك التعرف على مدى وعي المحاسبين في الشركات العراقية بهذه التقنيات.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على تقنيات محاسبة التكاليف والادارية الحالية المطبقة من قبل الشركات العراقية والتعرف على اكثر تلك التقنيات استخداماً، وكذلك الغاية المرجوة من تطبيق كل تقنية من التقنيات بعد تشخيص الصعوبات والمعوقات التي تحد او تمنع هذه الشركات من تطبيق هذه التقنيات.

فرضيات البحث : في ضوء مشكلة البحث واهدافه تم صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسة الاولى (توجد فروق ذات دلالة معنوية لتطبيق الشركات العراقية تقنيات محاسبة التكاليف والادارية التقليدية)

الفرضية الرئيسة الثانية (توجد فروق ذات دلالة معنوية لتطبيق الشركات العراقية تقنيات محاسبة التكاليف والادارية الحديثة) .

الفرضية الرئيسة الثالثة (توجد صعوبات أو معوقات تمنع تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف والادارية الحديثة في الشركات العراقية).

وسنتناول في هذا البحث المحاور الآتية:

أولاً: تقنيات محاسبة الكلفة والادارية التقليدية

1- التكلفة الكلية Absorption costing

تشكل تقنية التكلفة الكلية الاكثر قدماً في تحديد كلفة المنتج أو الخدمة، طورت في القرن العشرين (Myrelid,2013:15)

فقد عرفها كابتا وبريمر (Gupta and Parmar,2001:230) بانها "طريقة لتحديد كلفة المنتج أو الخدمة، من خلال تحميلها بالتكاليف الثابتة والمتغيرة كافة،

وتحمل التكاليف الثابتة بموجب اساس مناسب، ويختلف هذا الاساس باختلاف المنتجات أو الخدمات "

بينما جاريسون واخرون (Garrison etal,2008:276) يرون انها " طريقة يتم بموجبها حصر وتجميع كافة عناصر التكاليف، بغض النظر عن كونها متغيرة أو ثابتة، وتحملها على وحدة المنتج، وغالباً ما تسمى بطريقة التكلفة الاجمالية " ومن التعاريف السابقة يتضح ان الدافع الرئيس وراء هذه التقنية هو رغبة الشركة في ضمان استرجاع التكاليف المنفقة في الانتاج سواء كانت متغيرة او ثابتة مع نسبة معينة من الربح تحدد سلفاً. بشكل عام واستناداً الى تصنيف التكاليف الى متغيرة وثابتة، فإن تقنية الكلفة الكلية تركز على اسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتتمثل ب تعيين كلا التكاليف المتغيرة والثابتة الى المنتجات أو الخدمات، وكذلك تبعاً لتصنيف التكاليف الى مباشرة وغير مباشرة، فان هذه التقنية تقتضي استيعاب كل التكاليف الصناعية المباشرة من المواد والاجور وايضاً التكاليف الصناعية الاضافية. بهذه الطريقة فان كل وحدة من المنتج أو الخدمة، تستوعب بعض من التكاليف الاضافية الثابتة اضافة الى التكاليف المتغيرة المتحققة لإنتاج الشركة. اما بالنسبة للتكاليف والادارية فتحمل على الوحدات المباعة فقط لتحديد التكلفة الكلية لهذه الوحدات.

2 - لتكلفة المتغيرة Variable costing

تعد التكلفة المتغيرة من التقنيات الاساسية لتحديد كلفة المنتج أو الخدمة، تعمل على تصنيف التكاليف الى عناصر متغيرة واخرى ثابتة، مما يستلزم دراسة كل عنصر من العناصر المكونة لتكلفة المنتج وتحديد علاقته بحجم الانتاج. ان الوحدات المنتجة او الخدمات المقدمة تحدد تكلفتها وفقاً لهذه التقنية بالتكاليف

المتغيرة فقط اما التكاليف الثابتة فتعد تكاليف فترة تحسم بالكامل من دخل الفترة التي تحققت فيها وبالتالي لا تحمل على تكلفة المنتجات أو الخدمات .
يعرفها كيني (Kinny,2003:444) بانها " طريقة تقوم على اساس تحميل المنتجات أو الخدمات بكافة التكاليف المتغيرة، وتعتبرها تكاليف المنتج أما البنود الثابتة فهي اعباء زمنية، ولا تحمل على وحدات المنتج النهائي، ولكنها تحمل على ارباح وخسائر الفترة التي يتم فيها الانفاق "

كما عرفها جرسون واخرون (Garrison et al,2010:280) بانها " طريقة لتحديد تكلفة المنتج، في ظل هذه الطريقة تعامل تكاليف الانتاج التي تتغير بتغير النشاط فقط على انها تكلفة منتج، ويشمل ذلك تكلفة المواد المباشرة والاجور المباشرة والجزء المتغير من التكاليف الاضافية، ويعتبر الجزء الثابت من التكاليف الاضافية بمثابة تكلفة فترة مثلها في ذلك مثل مصروفات البيع والادارية وتحمل على ايرادات كل فترة بالكامل " .

على هذا الاساس يمكن القول ان تقنية التكلفة المتغيرة تستند الى مبدأ ان البند المتغير يبدأ مع النشاط ويستمر باستمراره وينتهي بانتهائه، لذا فان البنود المتغيرة هي تكاليف خاصة بالنشاط فهو المسؤول عن حدوثها وفي حاجة اليها وهكذا يكون هو المتحمل بها، اما البنود الثابتة فهي تكاليف زمنية لا تحمل على وحدات الانتاج النهائي ولكنها تحمل على ارباح وخسائر الفترة التي يتم الانفاق فيها " .
(هلال,2005:214)

3- تكاليف الاوامر Job - Order Costing

تتبع تقنية تكاليف الأوامر في الشركات التي تنتج منتجات أو تقدم خدمات متنوعة، وتتم طبقاً لطلبات وأوامر خاصة وبمواصفات معينة، من اجل تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة. قد وردت العديد من التعاريف منها:-

فقد عرفها (العزاوي,2003:14) بانها " نظام لتحديد التكلفة الذي بموجبه تعين التكاليف الى الدفعة أو الى الامر أو الانتاج " .

كما ان جرسون ونيدلز (Garrison and Needles,2008:11) فيؤكدون على ان تكاليف الاوامر الانتاجية " طريقة لتتبع التكاليف للأوامر الخاصة أو دفعة المنتجات وان دقة معلومات الكلفة التي تقدم دورياً تسهل انسياب التكاليف لكل امر (مواد، اجور، تكاليف اضافية)"

في ضوء هذه التعاريف نجد ان تقنية تكاليف الاوامر الانتاجية تقوم على اساس الامر الانتاجي، الذي يعد المحور في هذه التقنية، بعبارة اخرى فان الفكرة الاساسية لتقنية تكاليف الاوامر ليست في طبيعة العمل المطلوب لكل امر، ولكن في المقدرة على تمييز كل امر - بطريقة اقتصادية - من الناحية المادية وفصل التكاليف المتعلقة به، ويتم اعداد بطاقة امر العمل لكل عملية أو طلبية ترد للوحدة من زبائننا حيث تعتبر الاساس المستخدم في تجميع تكاليف المنتج. وتحتوي هذه البطاقة على بيانات وصفية عن الامر مثل رقمه وتاريخ بدء العمل عليه، وتاريخ تسليمه المتوقع وفي حالة وجود اكثر من قسم انتاجي تقسم الاعمدة الى مناطق كل واحدة منها تخصص لحصر التكاليف المحملة على الامر من الاقسام التي يمر فيها داخل الشركة .

4- تكاليف المراحل Process Costing

أن تقنية تكاليف المراحل تهتم بتحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات، وفقاً لنسبة اتمام المنتج في كل مرحلة من مراحل الانتاج المستمر وعند انتقاله من مرحلة الى اخرى، إذ يتم اضافة المواد واجزاء عمليات تصنيعية وتحويلية حتى يصبح المنتج جاهزاً في المرحلة الاخيرة. وتمثل المرحلة عملية صناعية كاملة ويخصص لكل مرحلة من المراحل الانتاجية حساب مستقل باسم المرحلة.

كما يتطلب التعرف على تقنية تكاليف المراحل التطرق الى تعريف تكاليف المراحل، فقد عرفها (المخلافي, 2002:10) " بانها نظام يهدف الى تجميع تكاليف مجموعات كبيرة من الوحدات المنتجة، واحتساب نصيبها من تكاليف كل عملية أو مرحلة انتاجية مرت بها الى ان اصبحت منتجات تامة، ومن ثم استخراج متوسط كلفة الوحدة الواحدة " . وعرفها دروري (Drury,2005:37) بانها " نظام يتم فيه انتاج المنتجات بنفس الاسلوب وتستهلك نفس القدر من التكاليف المباشرة والتكاليف الاضافية، لذلك فانه من غير الضروري تخصيص التكاليف للوحدات الخاصة من المنتجات، بدلاً من ذلك فان معدل الكلفة لكل وحدة من المنتجات يحسب عن طريق قسمة اجمالي تكاليف المنتج أو الخدمة لمرحلة معينة على عدد الوحدات المنتجة في تلك المرحلة " .

من خلال عرض تعاريف تقنية تكاليف المراحل يتضح ان جوهر هذه التقنية هي المرحلة التي يتم فيها تجميع عناصر التكاليف من مواد واجور وتكاليف صناعية اضافية ومن ثم تحديد تكلفة انتاج الوحدة في المرحلة، وان كل مرحلة انتاجية تؤدي جزءاً من عملية الانتاج الكلية للمنتج، وتتحول مخرجات المرحلة الاولى (وحدات تامة الصنع) للمرحلة التالية لاستكمال تصنيعها، وتعد مخرجات المرحلة الاولى بالنسبة للمرحلة التالية منتجات وسيطة (اي كمدخلات لها). وفي المرحلة التالية تحول مخرجاتها الى المرحلة اللاحقة، وهكذا يستمر تعاقب الوحدات من مرحلة الى اخرى حتى يتم تصنيعها في المرحلة الاخيرة كمنتج نهائي، وتصبح جاهزة للبيع ويحول الى مخزون الانتاج التام ويرافق انتقال الانتاج من مرحلة الى اخرى انتقال تكاليف ايضاً .

5 - التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات Standard Costs and Variance Analysis

تعتبر التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات من التقنيات التي تستخدمها الشركات في الرقابة وتقييم الاداء، وتمثل التكاليف المعيارية نوعاً من التكاليف المحددة مقدماً التي يتم وضعها على اساس دراسات فنية واقتصادية ويتم مقارنة التكاليف الفعلية لإنتاج الفترة مع التكاليف المعيارية وناتج المقارنة يمثل الانحرافات ولغرض اتخاذ اجراءات التصحيح يستلزم تحليل انحرافات التكاليف لغرض تحديد الاسباب التي ادت الى حصول هذه الانحرافات. وعلى هذا الاساس فان هذه التقنية تمثل تقنية موجهة للمستقبل. وبالتالي ان استخدام التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات، يوفر للإدارة الأساس الموضوعي للرقابة وتقويم الاداء، وقبل التطرق الى تعريف التكاليف المعيارية لابد من الاشارة الى تعريف المعيار والذي يعد الركيزة الاهم في التكاليف المعيارية .

فقد عرف وبرج (Wiberg,2002:17) المعيار بأنه يشبه القاعدة لقياس الكمية، الوزن، القيمة، أو النوعية، لكن في المجال المحاسبي فإن المعيار يمثل مدخلات مادية لكل وحدة من المخرجات، ومثال ذلك وضع معايير لمدخلات مادية لما يجب ان تكون عليه اجور العمل المباشرة، المواد المباشرة، وساعات عمل الماكينة شرط ان تستخدم في عملية الانتاج. أما معيار الكلفة فإنه يتكون من المعيار السعري والمعيار الكمي. أي سعر المواد ومعدل الاجر.

وقد عرفها دروري (Drury,2005:340) بأنها " تكاليف محددة مقدماً، تمثل تكاليف مستهدفة، والتي يفترض ان تأخذ بعين الاعتبار الظروف المتوقعة في الفترة القادمة " .

بذلك يتضح ان نجاح تقنية التكاليف المعيارية يعتمد بالدرجة الاساس على واقعية ودقة وقبول المعايير الموضوعية، وان اعداد المعايير يكون من العوامل

المهمة التي يجب مراعاتها عند اعداد خطة التكاليف المعيارية لجميع عناصر الانتاج عند حجم معين، من الانتاج المتوقع تحقيقه خلال فترة مقبلة وبذلك يستلزم تحديد الكميات المعيارية لجميع عناصر الانتاج ثم ترجمتها في صورة قيم مالية وبعد ذلك تجميعها في قوائم التكاليف (Kwan,2011:11) .

أما بخصوص تحليل الانحرافات، فيمكن تعريفها بانها " تلك المراحل في تحليل الفروق بين التكاليف المقدرة، لمستوى النشاط الفعلي بالتكاليف الفعلية المترتبة على نفس مستوى ذلك النشاط، ومعرفة اسباب هذه الانحرافات لاتخاذ الاجراءات التصحيحية، لتجنب حدوث مثل هذه الانحرافات في المستقبل " .
(Mononen,2013:17)

من خلال ما ذكر اعلاه يمكن التوصل الى ان تحليل الانحرافات هو مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المخططة، وتكون نتيجة المقارنة أما انحرافات مرغوباً بها وفي صالح الشركة، ويسمى الانحراف الموجب أو الملائم، وذلك عندما تكون التكاليف الفعلية اقل من التكاليف المعيارية، او قد يكون انحراف غير مرغوب به ويسمى انحراف سالب او غير ملائم، في حالة العكس، وعليه يمكن القول : إن القيام بتجميع وتحليل المعلومات الخاصة بالتكاليف و مقارنتها بالمعايير المعتمدة، تمكن القائمين على الشركة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات و العمل على تحليلها و تحديد أسبابها والمسؤولين عنها، واتخاذ كل الإجراءات اللازمة الكفيلة لتصحيح الانحرافات، و يتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة.

6- الموازنات Budgetary

تمثل الموازنة ترجمة كمية لخطة الشركة بمعنى ان كل الوحدات والانشطة الواردة في خطة الشركة، يتم وصفها او ترجمتها كمياً، اما في صورة مالية

باستخدام وحدة النقد السائدة، او في صورة عينية باستخدام وحدات قياس المدخلات (عوامل الانتاج) أو المخرجات (الانتاج).

عرف جرسون واخرون (Garrison etal,2003:418) الموازنة بأنها " خطة تفصيلية للحصول على واستخدام الموارد وغيرها، خلال فترة مقبلة وهي خطة للمستقبل معبرا عنها بشكل رسمي "

بينما هورنجرن واخرون (Horngren etal,2012:184) عرفوها بانها " تعبير كمي عن الخطة المقترحة، بواسطة الادارة عن فترة معينة، تساعد على تنسيق ما نحتاج ادائه لتنفيذ تلك الخطة ويمكن ان تغطي الموازنة كلاً من الجوانب المالية وغير المالية في الخطة، وتستخدم كمخطط في الشركة يجب اتباعه في الفترة القادمة "

بذلك فان فكرة الموازنة تعتمد على وضع تقديرات لخطة الشركة في ضوء الظروف المتوقعة في المستقبل، وبعد الدراسة الشاملة لجميع العوامل الداخلية والخارجية المحيطة التي يتوقع ان تسود خلال فترة الموازنة ، حيث ان العوامل الداخلية هي التي تخضع لرقابة ادارة الشركة ومن امثلتها الهيكل التنظيمي للشركة والكيان القانوني للشركة، اما العوامل الخارجية فهي التي تقع خارج نطاق رقابة ادارة الشركة مثل العوامل البيئية والتسويقية والتشريعات الحكومية، والنواحي الفنية التي ترتبط بالصناعة التي تنتمي اليها الشركة ومن هنا يجب اخذ هذه العوامل بعين الاعتبار عند اعداد الخطة لضمان فاعلية وواقعية الخطة . (خلف الله،2007:23)

7- محاسبة المسؤولية Accounting Responsibility

تشكل محاسبة المسؤولية احد التقنيات التي تسهل عملية تفويض السلطة للإدارات المختلفة، بحيث يكون كل مدير وحدة تنظيمية مسؤولاً عن وحدته،

وبالذات الوحدات التنظيمية مثل مراكز المسؤولية بحيث يمكن مسائلة مديره عن الانشطة المحددة به. وكلما ارتفع المستوى الاداري للمدير، كلما اتسع نطاق مركز المسؤولية الذي يشرف عليه ويديره، وفي نفس الوقت يكون له حرية في اتخاذ القرارات الادارية الخاصة بالمركز المسؤول عنه.

توجد عدة تعاريف لتقنية محاسبة المسؤولية من بينها الاتي :-عرفها زميرمان (Zimmerman,2001:197) بانها " عملية تنظيم الوحدات الفرعية داخل المنظمة، ويتم تعيين المسؤوليات لمدراء هذه الوحدات الفرعية، ويتم تقييم اداء هؤلاء المديرين . وهذه الوحدات الفرعية المنظمة تسمى مراكز مسؤولية ويملك مدير كل مركز مسؤوليات مختلفة".

وعرفها هلتون (Hilton,2008:502) بانها " الادوات والمفاهيم المختلفة، التي يمكن استخدامها من اجل اعداد التقارير عن كفاءة وفاعلية مديري الوحدات والاقسام بعدها مراكز مسؤولية على ان تتضمن هذه التقارير العناصر التي يستطيع المدير التحكم فيها " .

ويمكن تعريف مركز المسؤولية على انه " وحدة تنظيمية، يترأسها شخص مسؤول يتولى ادارتها. وبذلك فالشركة هي مجموعة من مراكز المسؤولية حسب هيكلها التنظيمي، اي توجد مراكز مسؤولية في المستويات العليا والدنيا، لكن هذا المصطلح يستخدم للإشارة الى مستوى الوحدات الاصغر والادنى في الشركة " .

من خلال العرض السابق يتضح ان جوهر محاسبة المسؤولية هي ان المدير يحمل مسؤولية الوحدة المسؤول عنها (Yashmin and Fewzia, 2010:140) اي انها تقوم على اساس ربط النظام المحاسبي بالتنظيم الاداري القائم وتحديد السلطات والمسؤوليات عن الانفاق لجميع المدراء

والمسؤولين في الشركة وغالباً ما يتم تنظيم هذه الوحدات على أساس وظيفي أو جغرافي أو خطوط نشاط .

8- تحليل التعادل Cost –Volume–Profit

تعد هذه التقنية من أبرز التقنيات المستخدمة لفحص العلاقة بين حجم النشاط، اجمالي التكاليف، اجمالي الإيرادات والربح لفترة معينة، يطلق عليها احياناً بتحليل الربحية والتي تعني في مجملها حجم النشاط الذي يمكن الشركة من الوصول الى مستوى نتيجة صفر (أي عدم تحقيق ربح أو خسارة)، وهو مؤشر أولي يساعد كشف عن ربحية الشركة.

وهناك تعاريف كثيرة لتقنية تحليل التعادل فقد عرفت من قبل ماهر ودكين (Maher and Deakin,1987:421) بانها " تقنية تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات الادارية، حيث يتطلب من المدراء فهم العلاقة بين الكلفة - الحجم - الربح من اجل الوصول الى افضل القرارات ."

ويرى هلتون (Hilton etal,2008:478) بانها " نموذج مالي يعكس أثر التغيرات في أنشطة الشركة، مثل حجم المبيعات، الاسعار، التكاليف على الربح أو الدخل. والنموذج المبسط لتحليل التعادل يفترض ان النشاط الذي يوجه الربح هو حجم المبيعات ."

والجدير بالذكر انه على الرغم من التسمية هي تحليل التعادل، وتعني التعادل بين اجمالي التكاليف واجمالي الإيرادات، وبالتالي فان صافي الربح يعادل (صفرأ)، الا ان هذه العلاقة تتناول اثر مستويات التكاليف وحجم النشاط في ربحية الشركة، اي انها لا تقتصر على تحديد مستوى النشاط الذي يحقق التعادل فقط، وانما يتناول ايضاً دراسة تأثيرها في صافي الربح عند مستويات مختلفة للنشاط،

واقع تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف الإدارية العلوم الاقتصادية

مع الاخذ بنظر الاعتبار المعلومات المتوفرة عن المتغيرات التي تؤثر في الربح.
(عبد الرحيم واخرون,1990:188)

ان تقنية تحليل التعادل تستند على اساس توييب عناصر التكاليف الى نوعين وهما تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، لذا يجب دراسة سلوك التكاليف، اي دراسة تغير التكاليف بالارتباط مع تغير حجم النشاط الانتاجي .

وعموما يمكن القول من خلال عرض تقنية تحليل التعادل انها من التقنيات المهمة التي تساعد في اتخاذ القرار في الشركة، من خلال قياس التكاليف ومقابلتها بالإيرادات، حيث تسعى الشركة في البداية الى تغطية تكاليفها بواسطة الإيرادات المتحققة، للوصول الى النقطة التي تكون فيها الشركة لا ربح ولا خسارة وهذه هي نقطة التعادل .

ثانياً : التقنيات الحديثة لمحاسبة الكلفة والادارية

1- التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) Activity Based Costing

تمثل تقنية التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) احدى التقنيات الحديثة لمحاسبة التكاليف، التي تقوم على تقسيم الشركة الى أنشطة وتحليل تلك الأنشطة وربطها بعلاقة سببية مع التكاليف الاضافية، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة وتحميلها للمنتجات على اساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة. وقد وضعت العديد من التعاريف لهذه التقنية. فقد عرفها ماهر (Maher,1997:236) بانها " هي طريقة لتعيين التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات حيث تفترض هذه الطريقة ان معظم التكاليف غير المباشرة لها علاقة مع الأنشطة وتتباين باختلاف الموجهات لهذه الأنشطة حيث ان هذه الطريقة تعد بداية لتخصيص هذه التكاليف الى الأنشطة ثم الى المنتجات بقدر استفادة هذه المنتجات من الأنشطة".

بينما عرفها هورنجرن واخرون (Horngren etal,2012:146) بانها " ذلك النظام الذي يقوم اولاً بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة الشركة، ثم تخصص تكاليف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات أو (اهداف كلفة اخرى) التي تسبب الانشطة .

ان التعاريف السابقة رغم ورودها بصيغ مختلفة لا تخرج عن كونها تصب في معنى واحد وهو ان تقنية التكاليف على اساس الأنشطة تقوم اولاً بتجميع تكاليف الأنشطة تم تقوم بتخصيص تكاليف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات بحسب استفادتها من تلك الأنشطة، بذلك يتضح انها تقنية لتوزيع وتخصيص التكاليف على مرحلتين، الاولى يتم فيها توزيع التكاليف على الأنشطة باستخدام موجهات الكلفة، اما الثانية فيتم فيها تخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن حسب موجهات الكلفة التي تم استخدامها لإنتاج الوحدة الواحدة من المنتج. بذلك نجد إن تقنية ABC تقوم على أساس التركيز على الأنشطة باعتبار النشاط هو حدث أو مهمة لها غرض معين، حيث يتم تجميع تكاليف الأنشطة على شكل مجمعات تسمى مجمعات التكاليف (Cost Pools) وذلك عن طريق موجهات التكاليف بحيث يكون موجهة كلفة لكل نشاط ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وفقاً لمسببات التكلفة بالاعتماد على معيار السبب / الأثر الذي يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من العدالة في تخصيص التكاليف وأكبر قدر من الدقة في التخصيص .

2- المقارنة المرجعية Benchmarking

إن التغيرات في البيئة والتحديات التي تواجه الشركات أوجبت عليها إن تخلق حالة من التفاعل بين البيئة والشركة حيث يؤثر ويتأثر أحدهما بالآخر، حيث أصبح على الشركات إن تشخص نقاط القوة والضعف في نشاطها لمعرفة مدى

نجاحها في تحقيق أهدافها. وهذا ما أدخل المحاسبة في عمليات تطوير مستمر واستجابة لكافة متغيرات البيئة الخارجية وذلك عن طريق استحداث معايير أداء خارجية إلى جانب معايير الأداء الداخلية وتتمثل تلك المعايير المستخدمة نظرة خارجية تتركز على التحدي والتطوير المستمر في السوق التنافسي وهو ما يسمى بالمقارنة المرجعية. ولغرض الإلمام بمفهوم تقنية المقارنة المرجعية سوف نستعرض مجموعة من التعاريف التي تضمنت هذا التقنية وكما يأتي:-

عرفها (التكريتي، 2000، 208) "الأسلوب الذي يمكن الشركة من تحديد ما إذا كانت الأهداف المحددة تتناسب مع احتياجات السوق التي تتأثر بالمنافسين إذ لا يكفي إن نحدد أهدافا تزيد بنسبة معينة عن أهداف العام الماضي ونعتبر ذلك مؤشراً للتقدم والتحسين".

وعرفت المقارنة المرجعية من قبل دروري (Drury,2005:14) "تقنية تتبنى آلية لإنجاز التحسين المستمر وهي عملية مستمرة لقياس منتجات أو خدمات أو أنشطة الشركة للوصول إلى عمليات مثالية".

هناك حقيقة واضحة يجب بيانها وهي ان المقارنة المرجعية تقوم على أساس إيجاد مستويات أداء أفضل داخل الشركة، هذا بالنسبة للمقارنة الداخلية، او مستويات مقارنة خارجية مع شركات منافسة أو عاملة ضمن نفس القطاع والتي عنها يتحقق الانفتاح إلى تجارب ونجاحات الآخرين.

ف تقنية المقارنة المرجعية، تستند الى مقارنة تطبيقات أعمال شركة معينة مع ما يقابلها من معايير معتمدة من قبل الشركات الرائدة في مجال العمل ذاته لغرض خلق تطبيقات تكون بمثابة معايير اعمال جديدة ومحسنة تؤدي الى الحصول على المنتج أو الخدمة الافضل، فضلاً عن مساهمة المقارنة المرجعية في مساعدة الشركات للوصول الى مكانة تجعلها هي القائدة في مجال عملها . وفيما له صلة

بتجميع المعلومات عن افضل التطبيقات لغرض تحقيق التحسينات المستمرة في الاداء، وصف (Hilton,2008:234) المقارنة المرجعية بانها تبحث بصورة مستمرة عن الطرق الاكثر فاعلية لإنجاز المهمة، عن طريق مقارنة الطرق المعمول بها ومستويات الاداء مع شركات الاخرى، أو شركات فرعية ضمن نفس الشركة، وهذه الطرائق الاكثر فاعلية لإنجاز المهمات غالباً ما تكتشف من خلال المقارنة المرجعية والتي يشار اليها بالتطبيقات الامثل.

3- بطاقة الاداء المتوازن (BSC) Balance Scorecard

تعتبر بطاقة الاداء المتوازن احد التقنيات الحديثة التي ساهمت في تقييم اداء الشركات، وتقيم أنشطة الشركة وفق رؤيتها واستراتيجيتها. وذلك من خلال ما تحققه هذه التقنية من توازن بين الجوانب المالية ورضا الزبون وفاعلية العمليات الداخلية، وجوانب التعليم والتطوير والابداع في الشركة (Horngren et al, 2012:470) وقد اقترح كابلان ونورتن Kaplan and Norton تقنية بطاقة الاداء المتوازن التي يمكن ان يقوم عليها الاسلوب الجديد لتقييم الاداء وتم تعريفها من قبلهما على انها " مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ، التي تقدم للإدارة العليا صورة واضحة وشاملة لأداء الشركة " . (Kaplan and Norton, 1992:71)

وعرفها دروري (Drury,2005:469) على انها "مجموعة مترابطة من مقاييس الاداء التي توفر اطار عمل مقارنة وترجمة اهداف الشركة الاستراتيجية الى مجموعة متماسكة من مقاييس الاداء " .
يرى جمبلوفو (Jiambalvo,2010:373) بأنها " نموذج مرتبط باستراتيجية الشركة من اجل النجاح يتكون من ثلاثة الى خمسة مقاييس من مقاييس الاداء التي يمكن للشركة ان تستخدمها في تقويم الاداء " .

مما تقدم تلاحظ الباحثة ان اغلبية هذه التعاريف قد ركزت في احد جوانبها على ان بطاقة الاداء المتوازن عبارة عن اداة أو تقنية أو نموذج، وفي جانب اخر على المحاور الاربعة لبطاقة الاداء المتوازن والمتمثلة بالزبون والعمليات الداخلية والتعلم والنمو، ويلاحظ ايضاً ان بطاقة الاداء المتوازن، تمثل نقطة تتوقف عندها ادارة الشركة لمعرفة مدى تحقيقها لأهدافها النابعة من استراتيجيتها، ومدى ارضاءها للزبون والعاملين وعلاقتها مع المجهزين، ومستوى النمو والتطور الذي وصلت اليه مقارنة بمقاييس الفترة السابقة، أو بتطور ونمو الشركات المنافسة

أما مسألة مبادئ أو اساس هذه التقنية فقد اشار مجموعة من الكتاب والباحثين، على انها تتكون من اربعة مناظير تشكل مجموعها بطاقة الاداء المتوازن التي تعتبر الاساس في عمل هذه التقنية، (Weygandt, Horngren ,Drury,) Hansen and Mowen وهي المالية، الزبون، العمليات الداخلية، والتعلم والنمو.

4- ادارة الجودة الشاملة وتكاليف الجودة Total Quality Management and Cost Quality

في ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبح تحقيق الجودة امراً ضرورياً ويجب توافرها في أي شركة ترغب بتحقيق أهداف النمو والتوازن والاستقرار في السوق، بحيث أصبحت تقنية ادارة الجودة الشاملة إحدى الأولويات الاستراتيجية لتحقيق المزايا التنافسية للشركة وذلك لانها لم تعد تقتصر على جودة المنتجات أو الخدمات التي تقدم إلى الزبائن فحسب بل امتدت الجودة لتشمل الهياكل التنظيمية والعمليات والنظم والإجراءات والموارد البشرية

لذاك فقد عرفها دروري (Drury,2005:442) على انها " مصطلح يستخدم لوصف حالة فيما اذا كان كل وظائف ومجالات العمل في الشركة، تتضمن

عمليات التحسين المستمر وهي معتمدة من قبل العديد من الشركات من اجل تقديم منتج أو خدمة يحقق رضا الزبون ."

بينما عرفها هورنجرن واخرون (Horngren et al,2012:670) بأنها " مجموعة من الخصائص والسمات المميزة للمنتجات أو الخدمات المقدمة طبقاً لرغبات الزبائن ."

من خلال استعراض تعاريف ادارة الجودة الشاملة الواردة اعلاه يلاحظ ان مضمونها لا يخرج في معناه عن انها تفكير الشركة المستمر لتقديم منتج أو خدمة بمستوى عالي من الجودة المتميزة، تكون قادرة من خلالها على الوفاء باحتياجات ورغبات زبائنها بالصورة التي تتفق وتوقعاتهم، وتحقيق الرضا والسعادة لديهم، من خلال مقاييس موضوعة مسبقاً لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة وايجاد صفة التميز فيها.

ويرى ديمينغ (Deming) الذي يعتبر الاب الروحي لجودة الانتاج ، ان ادارة الجودة الشاملة تركز على مجموعة من المبادئ منها رضا الزبون من خلال مطابقة السلعة المقدمة للمواصفات التصميمية، مما يفترض ان يؤخذ بالحسبان توقع رغباته وتلبيتها من خلال التصميم الجيد، وثقافة الشركة حيث اقترح ان اهداف الشركة ليس فقط تحقيق الربح حيث ان لكل شركة ثقافتها الخاصة بها (اي القيم والاعراف والاجراءات التي تعزز الجودة في الوحدة وتسعى الى تحسينها) وهذا بدوره يؤدي الى التحسين المستمر أذ ان التحسين المستمر يتطلب فهم للأهداف والمهارات الخاصة بنظم الجودة في الشركة. (Ho,2012:12)

5- التكلفة المستهدفة Target Cost

تعد الكلفة المستهدفة احدى التقنيات الحديثة التي تركز على سعر السوق في تحديد سعر البيع المستهدف واعتباره العامل الموجه لتخفيض التكاليف، من خلال

التركيز على ادارة التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم من دورة حياة المنتج، وتكشف هذه التقنية عن وجود صلة مباشرة بين متغير السوق في ضوء الوضع التنافسي، وارياح الوحدة في الامد الطويل، وادارة التكاليف، اي انها تربط بين ثلاث متغيرات هي :سعر السوق المستهدف، وهامش الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة .

لم يتفق الكتاب فيما بينهم على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، اذ ان هناك العديد من التعاريف المتباينة والتي تعكس وجهات نظر مختلفة يمكننا ان نورد بعضاً منها فيما يأتي :- عرفها هانسن و موين (Hansen and Mowen, 2007:740) على انها " تقنية لتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة على اساس السعر المستهدف لإمكانية الدفع للزبائن، اي السعر يقود التكلفة "

بينما عرفها وليامز واخرون (Williams et al, 2008:859) بانها " عملية تقوم بها الشركة والهادفة الى تطوير منتج أو (خدمة) جديد خلال المراحل المبكرة لدورة حياته، قبل انشاء وتصميم طرق الانتاج، وهذه العملية تكون موجهة بواسطة الزبون والهدف منها ابتكار عملية الانتاج للوحدة التي توفر ربحاً كافياً " .

ومن ملاحظة التعاريف السابقة يتبين ان التكلفة المستهدفة تمثل واحدة من التقنيات المهمة، التي تنظم جميع وظائف الشركة من تخطيط وتصميم وانتاج ورقابة، لتكسبه المنافسة القوية والمكانة السوقية المهمة، وكذلك تهدف الى خفض التكاليف وتقديم المنتجات ذات الجودة والسعر المناسبين والتي تشبع احتياجات الزبائن وتحقيق الارباح المطلوبة. أما مبادئ تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة فيمكن تحديدها بالنقاط الاتية :-

- 1- تحديد السعر اولاً
- 2- التركيز على الزيوت لتحديد المنتج الذي ينبغي ان يصمم تلبية لطلبه وبيع بالسعر الذي يرغب الزيوت بدفعه .
- 3- التركيز على تصميم الخصائص المرغوبة والسعر المناسب للتأكد من ان المنتج ينتج بكفاءة وبالتكلفة المسموح بها .
- 4- التنسيق بين المجاميع الوظيفية ، يرتبط هذا التنسيق بوظائف الاقسام الانتاجية والوظائف التي يؤديها المنتج .
- 5- استخدام سلسلة القيمة ، هناك ضرورة لاستخدام كل عناصر سلسلة القيمة، بحيث يتم شمول جميع العناصر الموجودة في نشاطات التجهيز والتوزيع وخدمة الزبائن في عملية تطبيق تقنية التكاليف المستهدفة. (Kwah, 2004:45)
- 6- تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج، دورة حياة المنتج هي المدة الزمنية من بداية الانفاق الاولى على عملية البحث والتطوير لغاية الاستخدام النهائي للمنتج من قبل الزيوت.

ثانيا: تحليل النتائج ومناقشتها

قبل الدخول في تحليل نتائج الاستبيان ذات العلاقة بموضوع الدراسة، فإننا نستعرض المعلومات الشخصية للأفراد الذين أجابوا على الاستبيان، إذ كان عمر المجيبين من سنة (31-50) فقد بلغت النسبة (65 %) و (42) فرداً هم من حملة شهادة المعهد أو الجامعية ويشكلون النسبة الغالبة من افراد العينة إذ بلغت نسبتهم (91 %)، ومن حيث الوظيفة الحالية ان ما نسبته (74 %) من المستجوبين هم من المحاسبين، و نلاحظ من خلال تحليل معلومات الشركة ان القطاع الصناعي يمثل العدد الاكبر من عينة الدراسة، إذ بلغت النسبة (65 %)، تليها القطاع الخدمي بنسبة (28 %)، ثم القطاع التجاري بنسبة (7 %)، في حين

ان ما نسبته (43 %) من المجيبين تشير الى ان عدد المحاسبين من (1-5) محاسب.

تستنتج الباحثة ان الذين اجابوا على الاستبيان، التي تم اعتمادها اداة للبحث، يتمتعون بصفات جيدة من حيث الاعمار والشهادات التي لديهم والوظائف الحالية، فضلاً عن تحليل المعلومات الخاصة بالشركة يوفر مقدمات ايجابية يمكن الاعتماد عليها في بناء النتائج للبحث للحصول على الحقائق من عينة البحث يمكن الاعتماد على ثباتها ومصداقيتها العلمية وقد وفرت أساساً لجمع البيانات عن الخصائص العامة لوحداث العينة والتي تمثل المادة الرئيسة لاختبار فرضيات البحث ومعرفة النتائج. أما بالنسبة لفقرات الاستبيان التي تختص بموضوع الدراسة، فقد اظهر تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيان النتائج التالية مبينة وفقاً لأسئلة الاستبيان :

أولاً: النتائج المتعلقة بتقنيات محاسبة الكلفة والادارية التقليدية في الشركات العراقية

اظهرت نتائج التحليل للمحور الاول من الاستبيان والمتعلق بالتطبيقات الحالية لتقنيات محاسبة الكلفة والادارية التقليدية من قبل الشركات المدروسة النتائج الموضحة بالجدول الاتي:

ت	التقنيات	الاجابة		
		نعم	النسبة المئوية %	لا
1	التكلفة الكلية	46	100	0
2	التكلفة المتغيرة	31	67	15
3	تكاليف الاوامر	31	67	15
4	تكاليف المراحل	31	67	15
5	التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات	31	67	15
6	الموازنات	33	72	13
7	محاسبة المسؤولية	40	87	6
8	تحليل التعادل	5	11	41

اظهرت نتائج التحليل لهذا المحور ان كل الشركات التي اخذت في العينة والبالغ عددها (12) شركة اجابت بنعم فيما يتعلق بتطبيق تقنية التكلفة الكلية أي انها مطبقة بنسبة (100%)، تليها قنية محاسبة المسؤولية إذ كانت نسبة الاجابة بنعم (87%)، ومن ثم تقنية الموازنات اذ كانت نسبة الاجابة بنعم قد بلغت (72%)، وحصلت كل من تقنية التكلفة المتغيرة وتكاليف الاوامر وتكاليف المراحل وتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات على نسبة اجابة بنعم متساوية بلغت (67%)، فيما كانت نسبة تقنية تحليل التعادل (11%).

وللوقوف على اسباب استخدام هذه التقنيات أجرت الباحثة مقابلة شخصية مباشرة مع كل من مسؤول قسم (أو شعبة) التكاليف والمحاسبين الموجودين في هذا القسم أو الشعبة لعينة من الشركات شملت مختلف القطاعات، ونوقشت اراء المديرين والمحاسبين حول الاسئلة الواردة في استمارة الاستبيان والهدف الاساسي من المقابلة الشخصية هو التأكد من صحة الاجابات المتحصل عليها. والجدير بالذكر ان الهيكل التنظيمي للشركات عينة البحث لا يتضمن قسم متخصص

بالمحاسبة الادارية ولا يتضمن منصب محاسب اداري لذلك تم التعويل على قسم أو شعبة محاسبة التكاليف.

وفي سؤالهم عن سبب استخدام تقنية التكلفة الكلية في تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة اجابوا بان السبب الرئيسي في ذلك هو التزام الشركات العراقية/ القطاع العام بتوجيهات وارشادات النظام المحاسبي الموحد فيما يتعلق باختيار التقنيات المحاسبية، أما بخصوص شركات القطاع الخاص فمن خلال المقابلة صرحت بانهم يفضلون التقليد على شركات القطاع العام من ناحية استخدامهم لتقنيات محاسبة الكلفة والادارية .

ومن خلال المقابلة الشخصية تبين ان الشركات تعول على المعايير العلمية في تحديد التكلفة المعيارية للمنتج ولكنها تفتقر الى التحديث مما يفقدها ملائمتها للتخطيط والرقابة. ومن خلال المقابلة تبين ايضاً ان الشركات المشمولة بالمقابلة تستخدم الموازنة التخطيطية تقنية من تقنيات المحاسبة الادارية للتوقع والتخطيط المستقبلي الا ان عدم استخدام الاساليب العلمية في إعدادها وتدخل الجهات العليا عن مصادقة الموازنة أفقد الموازنة التخطيطية قيمتها كأداة تخطيطية ورقابية مما يضطر إدارة الشركات لإجراء التعديلات والمناقشات طيلة السنة المالية. ومن خلال الاطلاع على الهيكل التنظيمي للشركات عينة البحث وجد انه يلبي متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية وذلك لوضوح خطوط السلطة والصلاحيه، فضلاً عن تحديد الأنشطة الامر الذي يؤدي الى سهولة تحديد التكاليف والايرادات الخاص بكل مركز مسؤولية.

ومن خلال المقابلة تبين ان ادارة الشركات العراقية المشمولة بالمقابلة تعول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار الاداري على شعبة التكاليف التي ترتبط

ادارياً وفنياً بالقسم المالي وخصوصاً قرارات الانتاج في الشركات الصناعية والتسعير في كافة الشركات .

وبالعودة للفرضيات (الرئيسية الاولى) المتعلقة بوجود فروق ذات دلالة معنوية لتطبيق الشركات العراقية تقنيات محاسبة الكلفة والادارية التقليدية فانه يمكننا رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية إذ لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لتطبيق الشركات العراقية تقنيات محاسبة الكلفة والادارية التقليدية .

ثانياً: النتائج المتعلقة بتقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة في الشركات العراقية

أظهرت نتائج التحليل للمحور الثاني من الاستبيان والمتعلق بتقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة النتائج الموضحة بالجدول الاتي :

ت	التقنيات	الاجابة		
		نعم	النسبة المئوية %	لا
1	المقارنة المرجعية	13	28	33
2	التكاليف على اساس الانشطة	0	0	46
3	بطاقة الاداء المتوازن	0	0	46
4	ادارة الجودة الشاملة وتكاليف الجودة	36	78	10
5	التكلفة المستهدفة	0	0	46

يبين الجدول اعلاه نسبة تطبيق تقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة، إذ بلغت نسبة الاجابة بنعم لتطبيق المقارنة المرجعية (28%)، للمقارنة مع الشركات المماثلة في حين غابت عن التطبيق كل من التكاليف على اساس الانشطة وبطاقة الاداء المتوازن والتكلفة المستهدفة، وفيما يتعلق بتقنية ادارة الجودة الشاملة

واقع تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف الإدارية العلوم الاقتصادية

وتكاليف الجودة كانت نسبة الاجابة بنعم (78%) اي انها مطبقة على نطاق واسع من قبل الشركات عينة البحث .

وبالرجوع للفرضيات (الفرضية الرئيسية الثانية توجد فروق ذات دلالة معنوية لتطبيق الشركات العراقية تقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة فانه يمكننا رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية إذ لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لتطبيق الشركات العراقية تقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة .

ويرجع عدم تطبيق الشركات العراقية لتقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة الى جملة من الصعوبات والمعوقات، يلخص الجدول التالي اجابات عينة البحث عن اسئلة محور الصعوبات والمعوقات التي تحد أو تمنع الشركات من تطبيق التقنيات الحديثة، باستعمال النسب المئوية

درجة الاستجابة										رقم الفقرة
لا اتفق تماماً		لا اتفق		اتفق الى حد ما		اتفق		اتفق تماماً		
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
-	-	6.5	3	2.1	1	26	12	65.2	30	1
2.1	1	-	-	10.8	5	23.9	11	63	29	2
10.8	5	15.2	7	26	12	43.4	20	-	-	3
43.4	20	19.5	9	19.5	9	10.8	5	6.5	3	4
6.5	3	10.8	5	17.3	8	21.7	10	43.4	20	5
2.1	1	21.7	10	65.2	30	-	-	10.8	5	6
32.6	15	17.3	8	32.6	15	13	6	21.7	2	7
43.4	20	21.7	10	17.3	8	10.8	5	6.5	3	8
6.5	3	10.8	5	17.3	8	21.7	10	43.4	20	9

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان هناك العديد من الصعوبات والمعوقات التي تحد أو تمنع الشركات المدروسة من تطبيق تقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة، إذ بلغت نسبة الاتفاق على الفقرة الاولى (93.3%) وهي التخوف من تبني تقنية حديثة مختلفة عن التقنيات المستخدمة حاليا في الشركة، وفي الفقرة الثانية كان هناك اتفاق تام فيما يتعلق بالتزام الشركات العراقية بتوجيهات وارشادات النظام المحاسبي الموحد بنسبة مئوية (97.7%)، وحصلت الفقرة الثالثة على نسبة اتفاق (69.4%) التي تخص عدم توفر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق كل تقنية من التقنيات الحديثة، وكان هناك اتفاق على الفقرة الرابعة التي تبين عدم توفر المعرفة والدراية الكافية بأهمية تطبيق هذه التقنيات بنسبة (36.8%) والمتبقي من النسبة (63.2%) وهي نسبة جيدة تدل على معرفة وادراك اهمية تقنيات محاسبة الكلفة والادارية، لكن ترى الباحثة انه وبالرغم من ادراك ومعرفة ادارات الشركات بهذه التقنيات الا ان هناك ضعف في المبادرة والتخطيط من قبل الادارة العليا في الشركات لتنفيذها في شركاتهم.

بينما الفقرة الخامسة والتي تتعلق بارتفاع تكاليف تطبيق هذه التقنيات وتغوق الفائدة المتوقعة حصلت اتفاق بنسبة (82.4%)، اما الفقرة السادسة فقد كان هناك اتفاق على انه ليس هناك فرصة حقيقية كاملة امام ادارة الشركة في الاطلاع على كل التقنيات بنسبة مئوية (76%)، اما بخصوص الفقرة السابعة فقد حصلت على نسبة موافقة (67.3%) والتي تنص على عدم توفر دورات مختصة تهتم بتقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة تمكن محاسبي الشركة من مواكبة التطورات في العالم. بينما حصلت الفقرة الثامنة على نسبة موافقة صغيرة (34.6%) التي توضح عدم وجود الملاكات الادارية والمحاسبية المؤهلة للتطبيق ، اما الفقرة

الاخيرة فقد كان هناك اتفاق على عدم وجود الدعم والتشجيع الكافيين لتطبيق تقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة بنسبة اتفاق بلغت (82.4%)

من العرض السابق يتضح ان هناك صعوبات رئيسية تتعلق بالتزام الشركات العراقية بتوجيهات وارشادات النظام المحاسبي الموحد وكذلك التخوف من تبني تقنيات حديثة فضلا عن عدم وجود الدعم الكافي من قبل الادارة لتطبيق التقنيات الحديثة فيما لم يمثل كلا من عدم توفر المعرفة والدراية الكافية بأهمية تطبيق هذه التقنيات و عدم وجود الملاكات الادارية والمحاسبية المؤهلة للتطبيق احد الصعوبات التي تواجه الشركات في التطبيق

ومن خلال المقابلة مع المعنيين اكدوا وجود عقبات تحد أو تمنع الشركات من تطبيق هذه التقنيات، واول هذه العقبات هو اعتماد الشركات العراقية / قطاع العام على نظام المعلومات المركزي الموحد والذي وصف بأنه قديم ولم يتم تحديثه ولا يقدم معلومات ملائمة، لذلك لا بد من تحديثه. وعلى الرغم من اتفاق عينة البحث على قيام الشركات بتوفير دورات متخصصة بتقنيات محاسبة الكلفة والادارية الا ان المعنيين بالمقابلة بينو ان هذه الاجراءات ينقصها الكثير من التنظيم ليتم الافادة منها على ارض الواقع .

وبالعودة للفرضيات (الفرضية الرئيسية الثالثة) المتعلقة بوجود صعوبات أو معوقات تمنع تطبيق تقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة في الشركات العراقية فانه يمكننا قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية العدمية " لا توجد صعوبات أو معوقات تمنع تطبيق تقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة في الشركات العراقية"

الاستنتاجات

من خلال ما سبق يمكن ان نستنتج ما يأتي :

1- ان اكثر تقنيات محاسبة الكلفة والادارية التقليدية تطبيقاً في الشركات العراقية هي (التكلفة الكلية بنسبة (100%) يليها محاسبة المسؤولية بنسبة (87%) ثم الموازنات بنسبة (72%) تليها التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات والتكلفة المتغيرة بنسبة (67%) ومن ثم تكاليف الاوامر وتكاليف المراحل بنسبة (31%) واقل التقنيات تطبيقاً هي تحليل التعادل بنسبة (11%) اما بالنسبة لتقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة فان اكثرها تطبيقاً هي ادارة الجودة الشاملة بنسبة (78%) والمقارنة المرجعية بنسبة مئوية (28%).

2- هناك غياب واضح لتقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة في الشركات العراقية

3- هناك صعوبات تحد أو معوقات تحد أو تمنع الشركات العراقية من تطبيق هذه التقنيات اغلبها تتعلق بالتخوف من تبني تقنيات حديثة مختلفة عن التقنيات المستخدمة حالياً، والتزام الشركات بتعليمات النظام المحاسبي الموحد.

التوصيات

في ضوء الاستنتاجات اعلاه فانه يمكن ايجاز التوصيات بالاتي :

1- ضرورة العمل على توحيد وتنسيق الجهود بين الجهات المركزية العليا وادارات الشركات العراقية بالتخطيط لتطبيق تقنيات محاسبة الكلفة والادارية الحديثة لما توفره هذه التقنيات من معلومات تساعد في اتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط والرقابة .

2- من اجل ضمان التطبيق الجيد لتقنيات محاسبة الكلفة والادارية وتحقيق الاستفادة القصوى منها يجب على الادارة في الشركة الالمام بجميع الجوانب

واقع تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف الإدارية العلوم الاقتصادية

النظرية العلمية لهذه التقنيات، وكيفية تطبيقها وذلك من خلال الدورات التدريبية، والاستعانة بذوي الاختصاص، واصحاب الخبرة في هذا المجال من اجل الوصول الى قناعة كاملة من قبل الادارة والمحاسبين بأهميتها .

3- تقترح الباحثة ان يكون للجامعات دور فعال في توجيه الشركات على اختلاف قطاعاتها لتعريفها واقناعها بالفوائد والايجابيات التي تستنتج من تطبيق تقنيات محاسبة الكلفة والادارية المختلفة، والتعاون المشترك في ابرام العقود للبرامج التدريبية .

المصادر

أولاً : المصادر العربية

- 1- التكريتي، أسماعيل (المقارنة المرجعية : أداة لتقييم الاداء واسلوب للتطوير المستمر، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد السابع، العدد 24، بغداد، 2000 .
- 2- خلف الله، وائل محمد ابراهيم (واقع اعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية قطاع غزة دراسة ميدانية) رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة، 2007
- 3- العزاوي، محمد عبد الله ابراهيم (نظام تكاليف اوامر العمل ودوره في تقويم الاداء لمراكز المسؤولية بالتطبيق في شركة ابن الرشد العامة) رسالة ماجستير، جامعة بغداد، 2003.
- 4- المخلافي، نجيب طاهر عبدة الحاج محمد (استخدام نظام ABC في قياس تكاليف أنشطة المصارف الاسلامية بالتطبيق على بنك سبأ الاسلامي في الجمهورية اليمنية) رسالة ماجستير، جامعة الموصل، 2002.
- 5- هلال، در حمون (المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة) اطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة الجزائر 2004-2005 .

ثانياً : المصادر الاجنبية

- 1- Barfield ,T. Jesse, Raiborn, A, Cecily, Kinny ,R, Michael, “ Cost accounting –Traditional and Innovations ”, 5th ed., Thomson South –Westren , 2005 .
- 2- Drury , Colin, “Management accounting for Business” ,3rd ed ., C&C Offset printing China ,2005 .
- 3- Garrison, H. Ray, Noreen, W, Eric, Brewer, C, Peter, “ Managerial Accounting ”, 13th ed ., McGraw –Hill Irwin, 2010 .
- 4- Garrison ,Noreen, Brewer “ Managerial Accounting ”, 12th ed .,McGraw - Hall Irwin,2008.
- 5-Gupta , PK, Lt Col, & Parmar, NK, Col, “ Costing A hospital service product: Marginal Vs Absorption costing , MJAFI :57, 2001

- 6- Grosson, V. Susan, Needles, E, Belyed, “ Managerial accounting ” , 8th ed .,Houghton Mifflin company ,2008 .
- 7- Hilton ,W, Ronald, Maher, W, Michael , Selto, H, Frank, “ Cost management – strategies for business decisions” , 2nd ed .,McGraw-Hill Irwin ,2003.
- 8-Horngren,T.Charles, Datar .M .Srikant, Rajan.V.Madhav “Cost accounting–A managerial emphasis, 14th ed.,Prentiss Hall,Inc, 2012
- 9- Ho, Phuvan ,“Total quality management approach to the information systems development processes : an empirical study”, Thesis for the degree of doctor of philosophy in public Administration and public Affairs ,2011 .
- 10- Jiambalove , James ., “ Managerial Accounting ” 4th ed., John Wiley & Sons ,Ins, 2010
- 11- Kaplan, S, Robert,& Norton, P, David, “ The Balance Scorecard measures that drive performance ” , Harvard Business Review,Jan – Feb, 1992.
- 12- Kwah, Ganye ,Driscole, “Target costing in Swedish firms-fiction , fad or fact ? An empirical study of some Swedish firms ”,Master's Thesis, Nov, 2004 .
- 13-Kwan, HO, Long , “Competing Globally with cost accounting”, Honor Thesis, University of Tennessee Knoxville, 2011 .
- 14- Maher, Chael, “Cost accounting –Creating value for management” ,5th ed ,McGraw-Hill Irwin, 1997
- 15- Mononen , Jari, “Implementation of an industrial variance analysis process a constructive study at Alstom ” , master's thesis , University of Tampere, 2013 .
- 16-Williams, R. Jan, Haka ,F, Susan , Bettner, S, Mark, Carcello, V Joseph, “Financial and Managerial accounting- The basis for business decisions”, 14th ed., McGraw Irwin, 2008 .
- 17- Wild ,J. John , “ Management Accounting ” , 2007 ed ., McGraw –Hill Irwin,2007 .
- 18-Yeshmin, Farjana,& Fowzia, Rehana, “ Management accounting practices: A comparative analysis of manufacturing and service industries” , SAS University Review , Vol.4, No.1, Jan –June, 2010.