مدخل المحاسبة عن التكاليف (TD-ABC) وأمكانية تطبيقة في البيئة العراقية

جليلة عيدان حليحل **أبتهاج أسماعيل يعقوب**
جامعة النهرين/ كلية اقتصاديات الاعمال *الجامعة المستنصرية/ كلية الادارة والاقتصاد*

المقدمة :

ان المخاضات التي مرت بأنظمة التكاليف والتي نتج عنها مداخل عديدة لقياس التكلفة كان بحكم تأثير التغيرات التكنولوجية والتطورات المتسارعة في بيئة التصنيع الحديثة ، وانعكاس هذا على الفكر المحاسبي وقدرته على توفير المعلومات المطلوبة .

ويُعد مدخل محاسبة التكاليف على أساس الانشطة (ABC) (Activity based costing) من أكثر المداخل تطبيقاً في الحياة العملية منذ ولادته (1987) وتطويره بوساطه (Kaplan And Cooper) ، وكان لطروحاته الاثر ، فضلاً عن تبني العديد من الوحدات الاقتصادية سواء الخدمية أو الصناعية العامة او الخاصة له كنظام كلفوي ، ألا أن العديد من العقبات واجهته وجعلته يتراجع .. ألا أنه عاد الى الصدارة في عام (2003) ، بعد (16) عاماً ونيف ليظهر الآصدار الثاني له على يد (Kaplan And Anderson) الذي أطلق عليه نظام التكاليف على أساس الانشطة الموجه بالوقتTime – Driven Activity Based Costing ويرمز له أختصاراً (TD-ABC) .

البحث يسلط الضوء على هذا المدخل المعاصرنسبياً من خلال تقسيم البحث الى عدة مباحث فضلاً عن منهجية البحث ، يتناول المبحث الاول : مسوغات ظهور أنظمة كلفوية معاصرة ، والمبحث الثاني : مدخل التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) : مدخل تعريفي أما الثالث : نظرة تحليلية لمدخل (TD-ABC) وأمكانية التطبيق في البيئة العراقية ، وأخيراً: الاستنتاجات والتوصيات .

منهجية البحث

اولاً : مشكلة البحث

يُعد ظهور مدخل كلفوي جديد من لامور التي باتت مألوفه في الطروحات المحاسبية المعاصرة الا أن الاستمرار في اعتماد مدخل كلفوي يرافقه العديد من المشاكل عند التطبيق اضحى من غير المألوف ، أن المدخل الكلفوي التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة لم يعد يلائم بيئة الاعمال المعاصرة ، مما دعا التحول الى تخصيص التكاليف غير المباشرة على اساس النشاط بولادة مدخل التكاليف على اساس الانشطة (ABC) ، وزخرت المكتبة في البيئة العراقية بالعديد من الانجازات البحثية الداعمة لتطبيق (ABC) في البيئة الآنفه الذكر وبمختلف القطاعات (الصناعية ، الخدمية ، ....) ، الا أن مدخل (ABC) وفي الأونه الاخيرة تعرض لانتقادات منها أرتفاع تكاليف اجراء الوصول الى موجهات الكلفة المناسبة للأنشطة المختلفة وصعوبه تكيفه مع حدوث أي تغير على العمليات واستخدامات الموارد ، مما دعا التحول الى تخصيص التكاليف غير المباشرة على اساس الانشطه الموجه بالوقت (TD-ABC) ، وليجعل هذا الأخير من مدخل (ABC) مدخلاً تقليدياً ، تكمن مشكلة البحث في أثارة التساؤلات البحثية الآتية :

1. ما هي طروحات مدخل (TD-ABC) وهل هو البديل الافضل عن مدخل (ABC) ؟
2. هل من الافضل تطوير مدخل الـ (ABC) بدلاً من الاستغناء عنه وأحلال (TD-ABC) عوضاً عنه .
3. هل أن طروحات (TD-ABC) نلائم البيئة العراقية ؟

ثانياً : أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الاتي :-

1. تسليط الضوء على المسوغات الحقيقية التي يمكن أعتبارها البذرة الاولية لظهور المداخل الكلفوية المعاصرة .
2. التعريف بالاسباب والمشاكل التي جعلت من مدخل الـ (ABC) مدخلاً يتراجع ويُعد مدخلاً تقليدياً .
3. رفد المكتبة العراقية ببحث تحليلي أنتقادي لاحد الطروحات المعاصرة وهو مدخل التكاليف على أساس الانشطة الموجة للوقت (TD-ABC) ، والذي يُعد المدخل الكلفوي المعاصر حالياً .

ثالثاً : أهمية البحث

يمكن بلورة الاهمية العلمية لهذا البحث بالاتي :
متابعة أبداعات الفكر المحاسبي على صعيد محاسبة التكاليف وبالاخص فيما يتعلق بمدخل (TD-ABC) وتقديم دراسة تحليلية لطروحات (TD-ABC) التي جعلت من مدخل (ABC) تقليدياً ، والتعريف بالأسباب . التي تجعل تبنية في البيئة العراقية شئ من الصعوبة بمكان .

رابعاً : فرضية البحث

" لا يمكن استخدام مدخل التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) كبديل عن مدخل التكاليف على اساس الانشطة (ABC) في البيئة العراقية "

المبحث الاول
مسوغات ظهور أنظمة كلفوية معاصرة

لقد تطورت الاساليب المتبعة في أحتساب التكلفة على وفق التطورات التي طرأت على البيئة الصناعية وحاجة ادارات الوحدات الاقتصادية الى بيانات عن تكاليفها لاغراض عدة ، ويُعد ظهور بيئة التصنيع المعاصرة الحافز الرئيس لظهور مداخل التكاليف كمدخلي (ABC و TD-ABC).

اولاً : سمات بيئة التصنيع المعاصرة

منذ نهاية القرن التاسع عشر وبدايه العشرين وتزامناً مع ظهور الوحدات الصناعية ذات الانتاج الواسع ، ثم أعقبتها فتره الثلاثينات من القرن العشرين كان هناك تناغم واضح المعالم بين الفكر المحاسبي والتغيرات في البيئة الصناعية ترجم على شكل طروحات (أنظمة ، تقنيات .....الخ) في محاسبة التكاليف تحتل بعضها مكان الصدارة تارة وتتراجع تارة أخرى لتصبح متقادمة تقليدية .
تعزى احد الاسباب الرئيسة لظهور النماذج المحاسبية الكلفوية المعاصرة الى أجتياح تطبيقات (التكنولوجيا) في الوحدات الاقتصادية الصناعية ، والتي شكلت بيئة أطلق عليها بيئة التصنيع المعاصرة (Advanced Manufacturing Technology) والتي تعد أستخدام (الأتمتة)*[1] من أبرز سماتها وظهور ما يمكن أن نطلق عليه الوحدات الصناعية المؤتمتة والمعتمدة وبشكل جوهري على الحاسوب الآلي ، وظهور نظم التصنيع المرنة والجودة الشاملة كعنوان لعمل الوحدات .... الخ والتي شكلت بمجملها سمات بيئة التصنيع المعاصرة والجدول (1) يظهر بعض من أهم النظم الصناعية التي أوجدتها التطورات والابتكارات والابداعات التكنولوجية

جدول (1)بعض النظم الصناعية التي أوجدتها التطورات التكنولوجية (سمات بيئة التصنيع المعاصرة)

الاسم / المجال	توصيف النظام	أنعكاساته على بيئة التصنيع الحديثة

* الأتمتة / أستخدام الآلة بدلاً من الايدي العاملة .

Computer- Aided Design (CAD) تصميم المنتجات	يتم تصميم المنتج بوساطة الحاسوب ، مسبقاً لمساعدة (المهندسين لمجابهة كافة التغيرات في مجموعة من التصميمات البديلة في مجال تصميم المنتجات يعتمد على برامج محوسبة مُعدة في مجال تصميم المنتجات فضلاً عن توفير منتج جديد .	يقلل من أحتمالات الفشل في تحقيق المنتج للغرض الذي أنتج من أجله بوساطة أختبار هذه البرامج لمؤشرات معينة قبل الانتاج .
Computer – Aided Manufacturing (CAM) تصنيع المنتجات	تربط الالات الانتاج بالحاسوب لاغراض الرقابة والتعاقب لعمليات الانتاج والتوجية والتدفق المتسلسل .	يقلل من الوقت الضائع (أنتظار التعليمات ... مثلاً) أمكانية ربط (CAD) مع (CAM)في قاعدة معلومات واحدة لزيادة فاعلية النظامين
Flexible Manufacturing system (FMS) تصنيع المنتجات	تمثل هذه المجموعة من برامج الحاسوب التي تتولى الاستجابة السريعة تتغير الظروف الصناعية (التحول من منتج الى آخر أو تعديل المواصفات الهندسية للمنتج)	- تخفيض الوقت اللازم لاعادة تهيئة (Setuptime) الالات لادنى حد ممكن . - يتم مواجهة الطلبات على منتجات الوحدة (كماً ونوعاً) لضمان الجودة وأمكانية تخفيض الاسعار لملاقاة ظروف المنافسة . - أمكانية تخفيض حجم دفعة الانتاج الى وحدة واحدة .
Computer –Integrated Manufacturing (CIM) تصنيع المنتجات	تتضمن مجموعة من برامج الحاسوب المتكاملة ولغاية مرحلة أعداد المنتج للشحن بجودة عالية وبأقل من مرحلة عملية تصميم المنتج وتصنيعة (فترة زمنية– وتكلفة ممكنة)	- تخطيط العمليات وتخطيط الطاقة والرقابة على عمليات التشغيل .
Materials Requirements planning (MRP) تصنيع المنتجات	يتمثل بنظام محاكاة بأستخدام الحاسوب لكي يوفر معلومات عن ماهية المواد الاولية المطلوبة نوعاً وتوقيتاً وأحتياجاً . وأدخل عليه تحسينات ليظهر نظام (MRPII) والذي يُحدد بموجبة الاحتياجات من العمالة وساعات العمل اللآلي اللازمة للعمليات الانتاجية .	يقلل من الوقت والكلفة
Automated material Handling (AMHS) تصنيع المنتجات	يتم مناولة المواد آلياً من خلال مجموعة من التجهيزات والمعدات التي يتم التحكم فيها بوساطة الحاسوب لاغراض نقل المواد من المخازن الى مواقع الانتاج ، أو من مرحلة لاخرى واخيراً الى مواقع الشحن لزبائن الوحدة .	- تخفيض زمن دورة التشغيل وتقليل الكلفة .
Group Technology تصنيع المنتجات	- يتمثل بأنظمة حاسوبية متكاملة .	- خفض الزمن الكلي للتشغيل . - تقسيم المصنع الى خلايا انتاجية ينتج عنه :- • تخفيض حجم المخزون من الانتاج تحت التشغيل . • تقليل حركة المواد الاولية . • تخفيض زمن الفحص . • تخفيض زمن دورة التشغيل

المصدر :- اعداد الباحثتين أستناداً الى عدة مصادر في محاسبة التكاليف :-

1. (Primose , 1988 : 26-27)
2. (Howell & stephen , 1997 : 26-32)
3. (السيد ، 1992 : 87)

من الجدول السابق يتضح أن بصمات التغيرات التكنولوجية التي ظهرت على شكل أنظمة أعتمادها الاساس على (الآتمتة) في التصنيع مما أنعكس هذا على انخفاض التكاليف المتغيرة بشكل بارز ورغم أرتفاع التكاليف الثابتة ، ألا أن أرتفاع مستويات الجودة للمنتجات نتيجة الاعتماد على الآلة وقلة الاعتماد على العنصر البشري أضافة الى انخفاض نسبة التالف وأزدياد حدة المنافسة كان الحافز الرئيس للأبداع والابتكار في نوعية المنتجات وتعدد بدائلها لتحقيق رغبات الزبائن وأقتطاع جزء من خريطة السوق .

على وفق طروحات بيئة التصنيع المعاصرة أصبح لا مكان للنظم الكلفوية التقليدية التي أعتمدت الحجم أساس لأحتساب الكلفة أن تقنيات التكنولوجيا المرافقة لهذه البيئة قد أنعكست على كفاءة النظام الكلفوي المستخدم في الوحدات وفي مجالات عدة ، كمجال قياس تكلفة الانتاج ، التركيز على جودة وكفاءة وفاعلية العمليات ، تغيير أنماط سلوك التكاليف ..... الخ .

وفي ظل بيئة معاصرة وتطبيقات كلفوية تقليدية أصبحت بيانات التكلفة تمتاز بمؤشرات خادعة للأدارة ، فقد أثبتت العديد من الدراسات أن مدخل التكاليف التقليدية تزيد من تكلفة المنتجات النمطية ذات الحجم الكبير ، بحيث تظهرها بشكل بأنها غير مربحة في حين تخفض تكلفة المنتجات غير النمطية ذات الحجم الصغير وتظهر وكأنها تبدو مشرقة تحقق هوامش ربح عالية وبالتالي أنعكس ذلك على أتخاذ قرارات أدارية خاطئة وأختيار مزيج أنتاجي خاطئ وبحكم ذلك أتجهت العديد من الوحدات الى خارج السوق نهائياً أو جزئياً ، والتي كان بسبب عدم توافر المعلومات التكاليفية الدقيقة والموضوعية ، أن تنفيذ تكنولوجيا تصنيع متقدمة تؤدي الى زيادة نسبة التكاليف الثابتة وأنخفاض التكاليف المتغيرة بالأضافة الى أزدياد التنوع في المنتجات والخدمات (Howell & Stephen , 1997 , 44) .

ان هيكل التكلفة قد تأثر ببيئة التصنيع المعاصرة وبشكل جوهري فقد أرتفعت التكاليف غير المباشرة في صناعات عدة ، وحتى في الوحدات الاقتصادية أو الخدمية المتمثلة بالمصارف وشركات الاتصالات تتراوح بين (40-50)% وفي الوقت ذاته تراجعت تكلفة الاجور المباشرة لتتراوح 5-10% (اصدارات المجمع العربي ، 2001 : 372) .

أن فترة اوآخر الالفية الثانية وبدايات الألفية الثالثة تعتمد فيما يتعلق بالقرارات وتصميم المنتجات او الخدمات على المعلومات التكاليفية فعلى سبيل الذكر لا الحصر أن انتاج المنتجات واستهلاكها عند الطلب عليها بفترة زمنية تتراوح بين ثوان وساعات معدودة مما يجبر محاسبة التكاليف على (التقاط) هذه التكاليف السريعة بشكل غير موجود في البيئة الصناعية التقليدية التي تتطلب عملية تصنيع المنتج فيها مراحل متعددة تمتد لفترة زمنية أطول (Rebischke , 2005 , 2 , 6) .

ان التحدي الحقيقي يتمثل في كيفية توافر أنظمة محاسبية كلفوية قادرة على أيجاد أرضية ملائمة في ظل بيئة تصنيعية متغيرة الملامح ، أن البيئة الصناعية المعاصرة تمثلت بأنعكاساتها الجمة على نظم التكاليف وطروحاتها والتي كانت من أهم افرازاتها معلومات تكاليفية تعكس واقع العمليات التشغيلية المعاصرة ، أن بعض الباحثين أرتأوا أن النظام التكاليفي التقليدي هو العدو الاول أمام الاداء الصناعي الجيد والانتاجية (Kaplan & And erson , 2003 , 3) .

وتأسيساً على ما تقدم وتلبية لاحتياجات بيئة التصنيع المعاصرة في ثمانينيات القرن العشرين وما أوجدته من تغييرات وانعكاسات في الانظمة المحاسبية كان مدخل التكاليف على أساس الانشطة (ABC) (Activity based – costing) أحد افرازات بيئة التصنيع المعاصرة في حينها على يد كوبرو دكابلن (Kaplan & Cooper , 1987:19) .

ثانياً : ولادة مدخل التكاليف على أساس الانشطة (ABC)

تعددت الاراء والطروحات حول فقد عرف بأنه مدخل للمعلومات الذي يكشف بنية الكلف والربحية للمنتجات او الخدمات (Babad & Babchandran , 1993 , 563) و (aplan & cooper , 1987) .
ويرى (Howell & Stephen :1997) بأنه أجراء ذو خطوتين لتوزيع الكلف غير المباشرة على المنتجات إذ تكون الخطوة الاولى لتحديد النشاطات الضرورية وتوزيع الكلف غير المباشرة عليها بالاعتماد على موارد الوحدة التي تستخدمه ويتضمن كل نشاط مجمع الكلف ثم يتم في الخطوة الثانية توزيع كلف الانشطة على الخط الانتاجي (Hilton , 1999 : 107) .

وتأسيساً على ما تقدم من تعاريف يمكن تحديد أجراءات عمل الـ (ABC) وكالاتي (Kaplan & And erson , 2003 : 7) :-

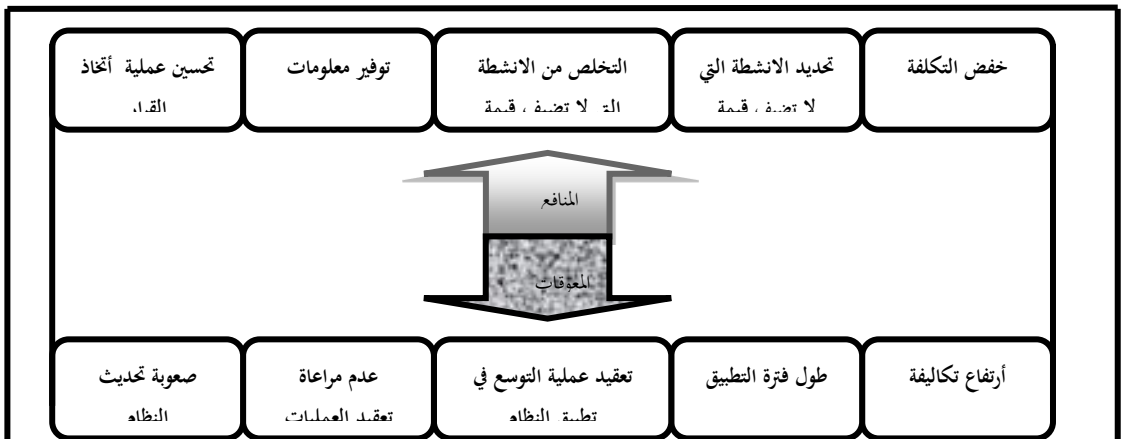
1. تحديد وتصنيف الانشطة الرئيسة الداخلة في تصنيع منتجات معينة وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد مجمعات كلف مناسبة للنشاط .
2. تحديد موجهات كلف كل نشاط .
3. أحتساب معدل التكلفة غير المباشرة ولكل موجه تكلفة .
4. تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مجمع تكلفة نشاط على المنتجات وبأستخدام معدلات كلف النشاط غير المباشرة لكل موجه تكلفة .

لقد نجح مدخل (ABC) على مدار (16) عاماً ونيف من التطبيق العملي في القطاعات الصناعية والخدمية وغيرها ، حيث عمل على خفض التكلفة نتيجة رفع مستوى كفاءة اداء الانشطة التي تضيف قيمة وهي تلك الانشطة التي يكون الزبون مستعداً للدفع مقابل عنها وأن هذا النشاط أذا ما ألغي فأنه سوف يخفض الخدمة المقدمة من المنتج على المدى البعيد والقصير ، وتحديد الانشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على التخلص منها والمقصود بها تلك الانشطة التي بالامكان أستبعادها وتقليص تكاليفها دون تخفيض الخدمات التي تقدمها المنتجات للزبون ويكون الزبون غير مستعداً للدفع مقابل عنها .

فضلاً عن أنه يولد معلومات كثيرة حول الانشطة والموارد المستخدمة لتنفيذ هذه الانشطة تساعد على كشف حقيقة تكلفة المنتجات والخدمات ، ويعمل على تحسين عملية أتخاذ القرار والتي ترجع الى تحديد تكلفة الخدمة المؤداة بشكل أكثر دقة ، وأمكانية تحديد التكاليف اللازمة لمدى أوسع من القرارات التي تعتمد في عمليات التنبؤ في المستقبل . (MCGowan , 1998 : 1- 5)

الا أن التطبيق العملي لمدخل (ABC) في العديد من الوحدات الاقتصادية أظهرت العديد من نقاط الضعف والتي يمكن أعتبارها (معوقات) أو مشاكل رافقت تطبيقة والشكل (4) يوضح المنافع والمشاكل التي رافقت تطبيق هذا المدخل .

شكل (4) بعض المنافع والمعوقات المرافقة لتطبيق مدخل (ABC)



المصدر : من اعداد الباحثتان

من الشكل السابق يتضح أن المعوقات المرافقة للجانب العملي هو أرتفاع تكاليف التطبيق فجوهر مدخل (ABC) هو ربط الموارد وتتبعها للأنشطة ، وتتم هذه عن طريق المقابلات مع العاملين فضلاً عن الملاحظة المباشرة والتي تتضمن وفقاً لذلك أحتساب الوقت الذي يقضيه العاملين في أنجاز أي نشاط مما يجعل هذا النشاط مكلفاً جداً ، وأن أي عملية للتوسع في تطبيق المدخل في كل الوحدة الاقتصادية يُعد أمراُ صعباً وذو تكلفة مرتفعة (Kaplan & Anderson , 2003 , 2) ، أن عملية أجراء المقابلات مع العاملين من أجل تقدير أوقات الانشطة في الوحدة الاقتصادية يتضمن هدراً كبيراً للوقت بفعل مناقشتهم حول دقة معدلات موجهات التكلفة المشتقة من أعتبارات معينة مع الميل الطبيعي للعاملين على أعتماد أوقات مثالية أكثر مما هي حقيقية (Thomson , 2003 , 30)، والمشكلة التي تظهر عند التطبيق ايضاً هي التعقيد عند التوسع في تطبيقة ، ففي ظل أزدياد المنافسة بين الوحدات الاقتصادية فالكل يبحث عن الدقة في أحتساب تكاليف المنتجات وللتوسع في الدقة ينبغي تقسيم الانشطة الى مكونات أصغر مما يؤدي الى تضخيم عدد الانشطة وتزايد الحاجة لبرنامج حاسوب خاص لتخزين ومعالجة البيانات (الشعراني ، 2009 ، 113) ، فضلاً عن عدم مراعاة التعقيد في التوسع فهي غير قادرة على مراعاة تعقيد العمليات وذلك من خلال أحتساب موجه تكلفة الصفقة بعدد مرات أنجاز النشاط (Kaplan And Anderson , 2003 , 4-5) ، وأن صعوبة التحديث على مستوى الوحدة الاقتصادية يُعد أحد المعوقات البارزة ، فأذا أضيف أي نشاط جديد لآحتاج الامر الى التحديث وبشكل كلي والى أعادة التقدير من خلال جولة جديدة من المقابلات والاستفسارات من قبل فريق العمل المختص بتطبيق (ABC) ، ويعني هذا كلفة أضافية ووقتاً اضافياً (Kaplan & Anderson , 2005 , 5) .

مما سبق يتضح أن مدخل (ABC) رغم المنافع التي رافقت تطبيقه الا أن المعوقات التي رافقته كانت كقوة دافعة تعمل على أيجاد مدخل أخر قادر على تجاوز المعوقات التي عانى منها مدخل (ABC) ، ليظهر الى الوجود مدخل جديد معاصر أطلق عليه التكاليف على أساس الانشطة الموجه بالوقت (Time Driven-Activity Basedcosting) .

المبحث الثاني

مدخل التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت : مدخل تعريفي

أشار (Kaplen) بعد (16) عاماً ونيف بان طروحاته التي قدمها مع زميله(Robin Cooper)[*] فيما يتعلق بمدخل التكاليف على أساس الانشطة (ABC) عانت من الفشل بالعديد من النواحي ، فقاما بالتخلي وبشكل واضح عن الاساسيات الرئيسة لمدخل (ABC) وعكس مدخلاته .

أن مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس الانشطة الموجة بالوقت (TD-ABC) (Time Driven Activity Based Costing) ظهرت طروحاته في عام (2003) وذلك لمعالجة بعض المشاكل العملية التي واجهت الوحدات الاقتصادية في أستخدام الـ (ABC) (NAMAZI , 2009 , 34)

اولاً : خطوات تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس الانشطة الموجة بالوقت (TD-ABC)

في ضوء طروحات هذا المدخل الذي قدمه (KAPLAN & Anderson) بالامكان الاجابة على التساؤلات (Bruggeman etal , 2005 , 12) :

- ماهي تكلفة الوحدة من الموارد الموجودة مقاس بالوقت ؟
- ما مقدار الوقت المطلوب لكل عملية أو نشاط من خلال مجموعة هذا الموارد ؟

بالامكان توضيح خطوات تطبيق (TD-ABC) بالاتي (Cooper etal , 2005 , 1-9) (Szychta , 2010 , 53-56) :-

1. تحديد مجموعة الموارد التي تؤدي النشاط بالوقت أي الموارد اللازمة لاداء نشاط كل أدارة أو قسم داخل الوحدة الاقتصادية .
2. تقدير تكلفة مجموعة الموارد التي تؤدي النشاط او الانشطة (أجور، أيجار ، .....الخ) .
3. تقدير الطاقة (العملية) وليست الطاقة (النظرية) لكل مجموعة من الموارد لادارة أو قسم مع أستبعاد أوقات التوقفات أو الاعطال او العطل ... الخ .
4. حساب تكلفة الوحدة من مجموع الموارد بالوقت أي حساب متوسط تكلفة وحدة الوقت من كل مجموعة موارد وذلك بقسمة التكلفة الاجمالية الفعلية لتلك المجموعة على وحدات الطاقة المتاحة لها بالساعات .
5. تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط (قد يحتوي النشاط على أحداث فرعية) بناءاً على مسببات الوقت المختلفة وذلك بتطبيق معادلة الوقت الملائمة لهذا النشاط وخصائص الحدث ، ويتم أحتساب تكلفة هذا الاخير بوساطة ضرب متوسط تكلفة وحدة الوقت من مجموعة الموارد في الوقت المطلوب لهذا الحدث ، وأخيراً يتم أحتساب تكلفة كل أمر أنتاجي أو خدمة .... الخ في ضوء الوقت المستنفذ لاداء الانشطة ومعدل تكلفة الوحدة من الزمن .

ان معادلة الوقت (Time Equations) هي التي ميزت (TD-ABC) عن (ABC) فهذا الاخير يعتمد على الصفقات (Transaction Driver) كأن تكون (تجهيز الالات ، اوامر الزبائن ...) في حين الاول يعتمد على مسببات تكلفة تعتمد على الوقت (الوقت اللازم لتجهيز الالات ، الوقت اللازم لتشغيل أمر وارد من زبون ... الخ) ، بحكم أن البيئات المعقدة لا تستلزم أداء النشاط في كل مرة استهلاك نفس الكمية من الموارد المتاحة في حين يتوقف ذلك على الخصائص المميزة للنشاط في كل مرة يتم فيها اداء النشاط .. ويمكن التعبيرعن معادلة الوقت بالصيغة التالية (Bruggeman etal , 2007 : 12) :-

$$T_{j,k} = \beta_o + \beta_1.X_1 + \beta_2.X_2 + \beta_3.X_3 + \ldots\ldots\ldots \beta_p.X$$

حيث أن :-

$T_{j,k}$ = الوقت المطلوب لانجاز الحدث (K) في النشاط (j)

β_o = المقدار الثابت في الوقت للنشاط (j) المستقل لخصائص الحدث (K)

β_1= الوقت المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت عندما :- X_2 , X_3 , X_P جميعها ثابتة

---

* قدمت طروحات الـ (ABC) من خلال مقال نشر عام (1987) في صحيفة (مدرسة الادارة لجامعة هارفارد) قسم المحاسبة والادارة بعنوان (كيف تقوم محاسبة التكاليف وبالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات : دراسة ميدانية) قدمت من قبل (Robin Cooper & Roberts Kaplan) .

X_1 = مسبب الوقت (1) ، X2 ، مسبب الوقت (2) .... Xp مسبب الوقت (P)
P = عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لانجاز نشاط (j) وبعد حساب مسببات الوقت اللازم لاداء كل نشاط بأستخدام معادلة الوقت ، يتم حساب تكلفة كل نشاط بضرب الوقت اللازم لاداء النشاط بأستخدام المعادلة السابقة في تكلفة كل وحدة وقت .

وفي ضوء ما تقدم يمكن تحديد التكلفة الكلية لموضوع القياس التكاليفي (وحدة منتج) ، (خدمة) عن طريق جمع كل تكاليف الانشطة اللازمة (للمنتج) او (الخدمة) ويمكن توضيح ذلك بالمثال الاتي (Kaplan & Anderson , 2003 :7-8) :

دائرة خدمات الزبائن (X) لديها ثلاث انشطة (معالجة الزبائن ، معالجة شكاوي الزبائن وفحص دائنية الزبون) . وبلغ اجمالي تكلفة الموارد (موظفين ، مشرفين ، اتصالات ، حواسيب) لثلاث اشهر مبلغ (560000$) ، وبلغ حجم العمل للأنشطة السالفة الذكر خلال نفس الفترة كالأتي :-

- (9800) طلب الزبون
- (280) شكوى
- (500) فحص دائنية

وعلى فرض وجود (28) موظفاً ، وبمجموع (10.560) دقيقة عمل شهرياً لكل موظف والذين يهتمون بالزبائن ، وبأعتماد نسبة (80%) للوقت العملي ، فإن الزمن العملي يكون (25000) دقيقة للموظف في الاشهر الثلاث هو (700000) دقيقة لـ (28) موظف . وتحتسب تكلفة الدقيقة بالاتي:-
560000 / 700000 = 0.8 $

ويمكن توضيح تكلفة النشاط في دائرة خدمات الزبائن في الشركة (X) بالجدول (1) .

جدول (1) تكلفة دائرة خدمات الزبائن (X) وفقاً لـ (TD-ABC)

النشاط	وحدة الوقت (دقيقة)	معدل موجه تكلفة النشاط للدقيقة $	تكلفة النشاط $
معالجة طلبات الزبائن	40	0.8	32
معالجة شكاوي الزبائن	220	0.8	176
فحص دائنية الزبون	250	0.8	200

المصدر :- (Kaplan , R . & Anderson , 2003 : 7-8)

ويوضح الجدول (2) التكلفة الاجمالية

جدول (2) التكلفة الاجمالية لدائرة خدمات الزبائن (X) وفقاً لـ (TD-ABC)

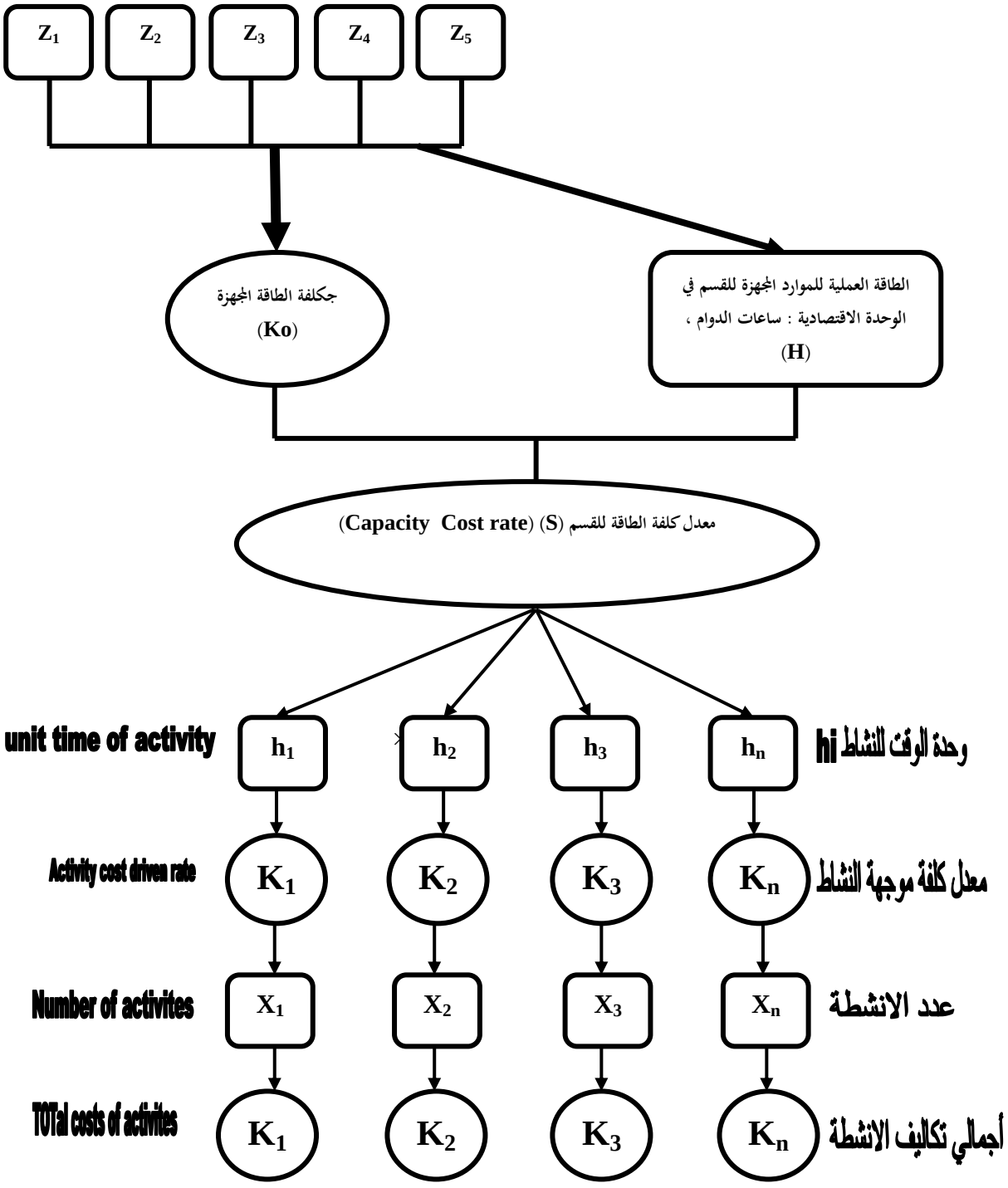
النشاط	وحدة الوقت (دقيقة)	كمية العمل للأنشطة لـ (3) اشهر	اجمالي الدقائق	اجمالي التكلفة $
معالجة طلبات الزبائن	40	9800	392000	313600
معالجةشكاوي الزبائن	220	280	61600	49280
فحص دائنية الزبون	250	500	125000	100000
الموارد المستخدمة			578600	462880
الموارد الكلية			700000	560000
الموارد غير المستغلة			121400	97120

المصدر :- (Kaplan , R . & Anderson , 2003 : 7-8)

فضلاً عن أن هذا المدخل يتميز عن (ABC) بقدرته على أستخدام محركات وقت مختلفة ويتم أدخالها في المعادلة الموضوعة لاحتساب وقت تكلفة نشاط معين ، فأذا أظهرت الحاجة لأن يتم أستخدام أكثر من محرك وقتي لكل نشاط من أجل دقة التكاليف فيستطيع (TD-ABC) على أحتوائها بأجمعها ويضمن معادلة وقت واحدة (Bruggeman etal , 2005 , 15) .

ويمكن توضيح ما تقدم سابقاً في كيفية أحتساب كلفة النشاط بأستخدام مدخل (TD-ABC) بالشكل (3)

شكل (3) احتساب كلفة النشاط بأستخدام (TD-ABC)



المصدر : (Szychta , 2008, 296)

ثانياً : منافع تطبيق مدخل المحاسبة على اساس الانشطة الموجه بالوقت (TD-ABC)

يمتلك (TD-ABC) منظومة متكاملة من المنافع التي تؤهلة لاحتواء المعوقات التي أصابت (ABC) التقليدي ، وقد قدمت الادبيات جملة من المميزات والمنافع لهذا المدخل وكالاتي (NAMAZ , 2009 , 5) ، (PROPRL & stout , 2011 , 6-8) ، (Kaplan & Anderson , 2007 , 117) ، (Kaplan & Anderson , 2003 , 7-11) :-

1. يمكين تقدير مدخلاته سريعاً .
2. يتم تحديثة بسهولة ليعكس التغيرات في العمليات وتنوع الاوامر والاختلاف في تكاليف الموارد .
3. يمكن تغذيته بالبيانات المطلوبة من واقع أنظمة تخطيط موارد الوحدة الاقتصادية للأدارات المختلفة (Enter Prise Resource Planning) وتعرف أختصاراً (ERP) ويتفرع من هذه الانظمة أنظمة أدارة علاقات الزبائن (Management Relationship Customer) وتعرف أختصاراً (CRM) . وأنظمة (ERP) وهي أنظمة تعتمد على تجميع البيانات من جميع أدارات الوحدة في قاعدة بيانات واحدة ضخمة يتم توظيفها في الوحدة التي تسعى الى أستخدام مواردها الكبيرة أحسن أستخدام ممكن أما أنظمة (CRM) فيعتبر العصب الرئيس لعمل الوحدات الكبرى ، ومن مسؤوليات هذه الانظمة تطوير قاعدة البيانات التي تحفظ معلومات زبائن الوحدة بحيث تكون جميع العمليات التي تخصهم موثقة في هذا النظام ويستفيد الكثير من الزبائن عند تطبيق الوحدات الاقتصادية التي يتعامل معها كنظام ادارة علاقة الزبائن فعندما يتعامل شخص مع وحدة أقتصادية ما ولفترة زمنية طويلة تنشأ علاقة بينهما ويتوقع الزبون من الوحدة خدمات أكثر من الزبون الجديد ، كما أن الوحدة تستفيد من هذا النظام لرغبتها في توثيق هذه العلاقة بشكل اكبر والمحافظة على أستمرارية ولاء الزبون ، هنا نجد أن الوحدة سوف تقدم خدمات اكثر لهذا الزبون ، وتكون له أفضلية في جميع منتجاتها وخدماتها ، وبالتالي يمكن القول أن نظام ادارة خدمة الزبائن يُعد واحداً من أهم الحلول التي تتيح متابعة نشاطات البيع والتسويق بحيث يعمل في الدرجة الاولى على جعل الزبون محور الاهتمام الاساس فيساعد على تكوين قاعدة بيانات متكاملة تستطيع عن طريق الوحدة أنجاز كافة أعمال البيع والمتابعة .... الخ ، وحفظ كافة الاحداث التي تتم بشكل يومي وأصدار التقارير وترتيب الاعمال وملاحظة كفاءة الموظفين في أداء القسم بأكملة وأبقاء العلاقة الطيبة مع الزبون ، فضلاً عن أن نظام أدارة خدمة الزبائن يمكن أن يستغل بشكل كامل بحيث يكون التواصل مع الزبائن عبر : البريد الالكتروني ، الفاكس ، الرسائل النصية عبر الهاتف النقال مما يجعل الخدمة مجسدة لاساليب التواصل الحديث .
4. يمكن اثبات صحة مدخل (TD-ABC) من خلال الرصد المباشر لتقديراته للوقت المستنفذ لكل حدث.
5. يمكن أن يتعامل (TD-ABC) مع الملايين من العمليات .
6. يتضمن مدخل (TD-ABC) صراحة طاقة الموارد المتاحة والمستغل منها مما يسلط الضوء على الطاقة غير المستغلة وهو ما يمكن أن يوفر رؤية واضحة عن درجة كفاءة التشغيل .
7. يمكن لطروحات (TD-ABC) أستخدام معادلات الوقت لاحتواء الاختلاف في خصائص الاحداث المختلفة دون زيادة في التعقيد وبالتالي الحفاظ على سهولة تطبيقة .
8. يمكن من خلال (TD-ABC) ربط التكاليف بالصفقات والاوامر على أساس خصائصها المختلفة ومن ثم يمكن تطبيقة في أي وحدة اقتصادية لديها تعقيدات تتعلق بالزبائن او المنتجات او الافراد .

رغم المنافع والمميزات التي قدمتها الادبيات لدعم مدخل (TD-ABC) الا أن البعض الاخر منها ، دافع عن مدخل (ABC) التقليدي وأعتبر أن المنافع التي قُدمتها لـ (TD-ABC) لم تكن هي الحلول الناجحة لحل المشاكل التي رافقت تطبيق لـ (ABC) . (Szychta , 2008 , 299)

المبحث الثالث

نظرة تحليلية لمدخل التكاليف (TD-ABC) وأمكانية تطبيقة في البيئة العراقية

اولاً : نظرة تحليلية لمدخل (TD-ABC)

قدم الفكر المحاسبي مداخل عدة لحل مشكلة (تخصيص التكاليف) ، حيث تُعد هذه الاخيرة من اكثر المشاكل التي نالت قدراً كبيراً من الاهتمام ، وما زالت تستحوذ على الكثير من الفكر المحاسبي دون أن يتم التوصل فيها الى نتيجة حاسمة تلاقي القبول .

من استقراء الطروحات المقدمة لمدخل (TD-ABC) فان ركائزه المعمارية وضعت لتجاوز المشاكل والمعوقات التي أصابت مدخل (ABC) التقليدي ، وعلى وفق طروحات (TD-ABC) فقد تم تقديمة بأعتباره

(الحل) الناجح لما أصاب مدخل (ABC) التقليدي من مشاكل . أن واضعي مدخل (TD-ABC) أرتاؤا أن (الفرض) الذي سُيعتمد في الطرح الجديد لهذا المدخل أو ما يمكن أن نطلق عليه الجيل الثاني من (ABC) التقليدي هو الوقت (Time) وأعتباره (محرك) او (موجه) التكلفة الرئيس ، أن أعتبار (الوقت) ، كموجة للتكلفة سيفقد العلاقة المنطقية (السبب – الاثر) (cause – effct) (NAMAZI , 2009 , 35).

حيث من الصعب أيجاد العلاقة بين الموارد والانشطة من جهة والانشطة وأنحراف التكلفة من جهة أخرى أعتماداً على هذا الموجه (الغروي ، 2008 ، 13) .

ان ادراك مدخل (ABC) العلاقة السببية بين محركات التكلفة والانشطة تُمكن المدراء أن يفهموا ويتصرفوا على اساس معرفتهم لاسباب التكاليف وليس ظواهر تلك الاسباب بحكم أن مدخل (ABC) يولد معلومات كثيرة حول الانشطة والموارد المستخدمة لتنفيذ هذه الانشطة والتي تساعد على كشف حقيقة تكلفة المنتجات والخدمات.

وفقاً لذلك فأن هذا المدخل (مُقَيد) بمعنى أنه لا تتاح فيه المرونة اللازمة حيث أُلزم الموارد (بالوقت) ، ومن الممكن أن يتم أختيار أي مقياس أخر شرط أن يحقق العلاقة المنطقية (السبب – الأثر) بين المورد المستهلك وغرض التكلفة المعني .

أن مدخل (TD-ABC) يُعد (خرقاً) أو خروجاً واضحاً عن النقاط الجوهرية الذي أرتكز عليها الـ (ABC) (Namazl , 2009, 37) ، حيث الغى الخطوة الاول في تصميم (ABC) وهي تحديد الانشطة وتعني هذه الخطوة (حصر وتبويب الانشطة التي تؤدي في المجالات الانتاجية والتسويقية والادارية ...) واللازمة لانجاز المهام الخاصة بالوحدة الاقتصادية وتحديد الموارد اللازمة لاداء كل نشاط مع تصنيف هذه الانشطة الى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة ، والتي تُعد الميزة الاساسية التي يتفوق بها مدخل (ABC) عن ما سبقه من مناهج تقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة ، أن هذا (الانحراف) الواضح عن الخطوة الاولى للـ (ABC) يفشل في تحديد الانشطة المتضمنة (involved Activities) (Szychta , 2008 , 2911) .

أن تحليل الوحدة الاقتصادية وتقسيمها الى أنشطة في ظل (ABC) التقليدي ، يمكن من التعرف على الخصائص الواجب توافرها في الانشطة المختلفة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لاحداث التطور المستمر، فضلاً عن أن الخطوة الاولى التي الغُيت في ظل طروحات مدخل (TD-ABC) هي خطوة ضرورية وحتمية نظراً لان طبيعة وسلوك التكلفة الخاصة بكل نشاط تختلف عن تلك الخاصة بالانشطة الاخرى وهي ضرورية عند تخصيص التكاليف للأنشطة المختلفة .

أن ما تم تقديمة من طروحات في مدخل (TD-ABC) من جانب الغاء الخطوة الاولى من مراحل تنفيذ (ABC) التقليدي ، لا يعد حلاً لتجاوز المعوقات التي طرأت على مدخل (ABC) ، وكان بالامكان أيجاد حل عن طريق السعي الى أيجاد نظام للمعلومات أكثر تكاملاً ودقة مع الاستعانه بالوسائل التقنية الحديثة بدلاً من الغاء هذه الخطوة وأن ما متاح من تقنيات حديثة قادرة على أيجاد الحلول بدلاً من تعقيد الامر والبحث مرة أخرى عن مدخل معاصر جديد لتجاوز العقبات التي وقع فيها مدخل (TD-ABC).

أن المرتكزات الاساسية لاي مدخل كلفوي هو محاولة التقليل قدر الامكان من (التشوهات) في ارقام تكاليف الاحداث المختلفة ، والابتعاد عن الذاتية والشخصية في وضع التقديرات . في الـ (ABC) التقليدي ، الوقت الذي يتم قضاؤه في كل نشاط يتم الحصول عليه من خلال اجراء المقابلات الشخصية مع العاملين أو من خلال استخدام الاستبانة ، في حين في (TD-ABC) يقوم المديرين او فريق الادارة (بتقدير) الفترة الزمنية المطلوبة لاداء النشاط وهذا المدخل يشوبه على الاقل بعض العيوب ومنها (Namazi , 2007 , 113-163) :-

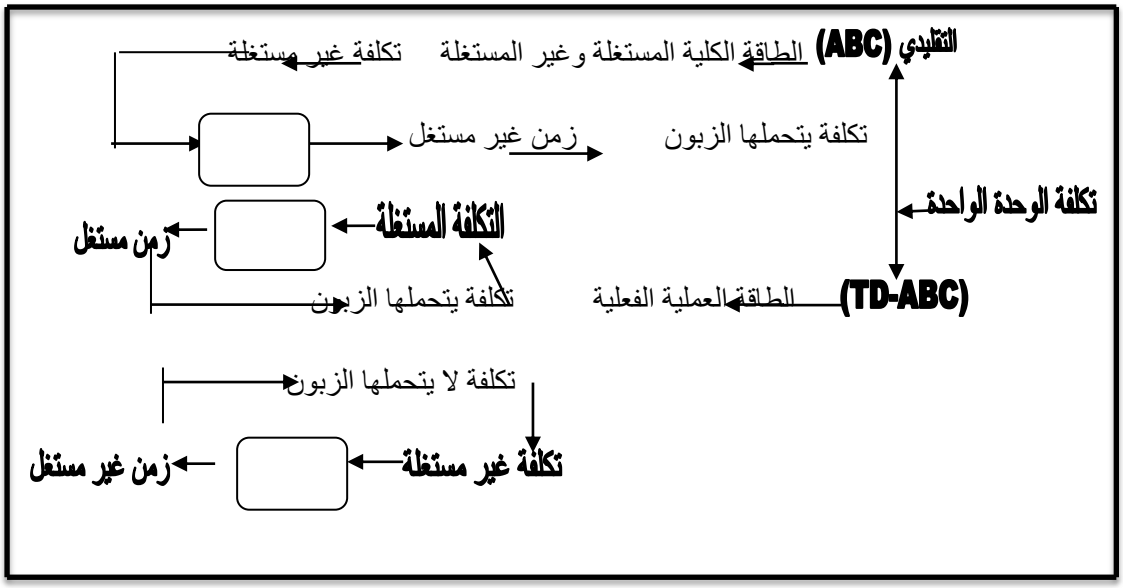
1. المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال مدخل (TD-ABC) تؤدي الى توافر مؤشرات خادعة للأدارة ومن المحتمل أن يتم الاعتماد عليها بدرجة أقل من معلومات الـ (ABC) التقليدي ، وذلك لان

المعلومات الضرورية في المرحلة الراهنة بحاجة الى تجميعها من المصادر المعلوماتية المختلفة مثل العاملين ، المديرين أو فريق العمل ، حيث أن عملية التقدير ترتكز على مصادر المعلومات غير التامة والتي من المحتمل أن تبعث أشارات مشوشة .

2. ظهور مشكلة المخاطرة الاخلاقية وفقاً لنظرية الوكالة ، وعلى ضوء ذلك فأن العاملين (الوكلاء) من المحتمل أن يقدموا معلومات غير دقيقة بشأن الوقت المطلوب لاداء أي نشاط من أجل تعظيم المنافع الذاتية وبأتجاه أخر فأن المديرين (الموكل) هم في جانب القائم على تقييم المعلومات ، مما يؤدي الى تجميع المعلومات وخلطها بوجهة نظرهم وتقييمهم الذاتي ، وهنا يظهر التعارض في المصالح الذاتية والانعكاسات السلبية لعلاقات الوكالة بما فيها مشكلة (عدم تماثل المعلومات) .

أن الطروحات المقدمة لـ (TD-ABC) أعتبرت أحد الميزات التي يتفوق بها على الـ(ABC) التقليدي فالاول والثاني يأخذان المسار الموضح في المخطط التالي :

الشكل (4) الاختلاف بين مدخلي التكاليف (ABC) و (TD-ABC) في تحديد الطاقة الانتاجية



المصدر : أعداد الباحثتان

من ناحية تحديد الطاقة الانتاجية الفعلية فأن الـ (TD-ABC) ، يعمل على تحديد معدل تكاليف الطاقة الانتاجية من خلال أجراء العملية الحسابية (قسمة) الطاقة الانتاجية المستغلة على الطاقة الانتاجية الفعلية للموارد المستهلكة في الدقيقة الواحدة ، وهذه الطريقة من الممكن أن تعمل على تخفيض منفعة مدخل (TD-ABC) بدرجة ملحوظة نظراً لأن الطاقة الانتاجية الفعلية يتم تحديدها أستناداً الى مصدر النشاط الوحيد ، وهذه العلاقة بين الوقت والتكلفة قد لا تمثل السلوك الفعلي للتكاليف التي يتم استهدافها في القسم (Everett & Bruggeman , 2007 , 16) ، فضلاً عن أن أستخدام الوقت لقياس الموارد الفعلية قد تنفع في الوحدات الاقتصادية الصغيرة التي ترتبط فيها البيانات والمعلومات بالفترات الزمنية لانتاجية العاملين ومن الممكن الحصول عليها بسهولة ، وقد لا تكون مناسبة لتلك الوحدات الاكثر تعقيداً ذات مخرجات الاقسام المختلفة حيثما التكاليف لا يمكن أن يتم تحديدها بأحتساب الوقت (Stout & Proprl , 2012 , 39) .

ان الطروحات المعاصرة التي قدمها (Kaplan And Anderson) للـ (TD-ABC) كانت من أجل تجاوز العقبات أو القصور الذي أحاط بمدخل (ABC) التقليدي ، ولكن رغم ذلك لم يتحقق ذلك في توفير المعلومات اللازمة للرقابة وتقييم الاداء بشكل كامل (Namazl , 2009 , 430) .

أن مدخل (ABC) التقليدي هو مدخلاً مختلفاً عن مدخل (TD-ABC) فالاول جوهره (الانشطة) والثاني جوهره (الوقت) ، وهذا الاخير لم يكن قادراً على أيجاد الدعائم الرئيسة لأحد المداخل الاساسية في المحاسبة وهو

مدخل الاحداث [*] ، بينما أكد (ABC) التقليدي مكانته في (مدخل الاحداث) ، فالانشطة هي (احداث) يقوم هذا المدخل التكاليفي بتتبعها ، فضلاً عن المجال الذي تحدث فيه التكلفة ، ويشير نسبياً الى نقاط الاداء التي يجب عندها أتخاذ القرار على عكس (TD-ABC) لا يحافظ على الطبيعة المستقلة لكل نشاط .

أن ما تم تقديمه من طروحات تتعلق بمدخل (TD-ABC) يُعد مدخلاً جديداً لا مدخلاً معالجاً لاوجه قصور(ABC) التقليدي ، وكان من الاجدر أن يتم أدخال التعديلات الجزئية على (ABC) التقليدي لا التعديلات الجوهرية التي أفقدت المدخل المنافع والميزات التي يتمتع بها .

ثانياً : مدخل (TD-ABC) في البيئة العراقية

تُعد البيئة العراقية في كافة قطاعاتها (الصناعية ، الخدمية ، ..... الخ) من البيئات الواعدة التطور ، والتي دخلتها التكنولوجيا وبشكل كبير نسبياً في السنوات القليلة المنصرمة ، نتيجة المنافسة الشديدة التي تعرضت لها هذه القطاعات في ظل الانفتاح الواسع على السوق المحلية الذي كان هو الرافد الرئيس لاستيعاب مخرجات كافة القطاعات .

أن المنافسة التي تعرضت لها القطاعات المختلفة وبالاخص الصناعية ، أدى بمعظم الوحدات الاقتصادية الصناعية الى حالة من (التعثر) فبعضها توقف وبشكل أضطراري والبعض الاخر خرج من السوق تماماً ، والمتبقي أقتطع الجزء اليسير من السوق .

أن الفجوة بين تبني وحداتنا الاقتصادية لنظم تصنيع عالية التكنولوجية والاستمرار بأعتماد أنظمة تكاليف تقليدية تعتمد على (الحجم) ، ستُترجم الى مؤشرات خادعة ينتج عنها قرارات غير صائبة .
وهنا تبرز الحاجة لمعلومات تكاليفية أكثر دقة وملائمة ، مع الاخذ بعين الاعتبار متغيرات البيئة الحديثة ، وأيجاد ألمنظومة التكاليفية التي لها القدرة على توفير الآلية التي تُمكن الوحدات من قياس تكلفة مخرجاتها بصورة أكثر دقة وأمدادها بالمعلومات اللازمة للرقابة وتقويم الاداء، والذي سيضمن لهذه الوحدات تحقيق تطور مستمر في أدائها بما يواكب التغيرات المتلاحقة ويعظم موقفها التنافسي .

ان وحداتنا الاقتصادية اليوم نظراً لما تعانية من تزايد في الوضع التنافسي أصبحت بحاجة ماسة الى الاستغلال الامثل للموارد المتاحة بغية توجيهها نحو أفضل الاستثمارات للأرتقاء بأرباحها . وهذه الحاجة ينبغي أن تترجم لصالح مدخل تكاليفي يناسب ويلائم حاجة الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية . والتي تكون مرتكزاته بالتعرف على الخصائص الواجب توافرها في انشطة الوحدات لاعادة هيكلة تكاليف مخرجاتها بشكل دقيق يمكنها من تحديد اسعار هذه المنتجات بما يتلاءم وتكلفتها وحجم الطلب عليها ، فضلاً عن تحسين كفاءة اداء الانشطة التي تضيف قيمة واستبعاد التي لا تضيف قيمة ومعرفة ما يرتبط بها من موارد والتعامل معها ، وأن التحليل على اساس الانشطة يُمكن من التعرف على الخصائص الواجب توافرها في الانشطة المختلفة التي تقوم بها أُلوحدات لأحداث التطور المستمر ، والتركيز على اسباب التكاليف وليس ظواهر تلك الاسباب ، وأن الحفاظ على طبيعة كل نشاط وخصوصيته من خلال عدم دمجها يوفر الارضية المناسبة لامتلاك بيانات ملائمة وغير مضللة وذات علائق تشابكية مما يساعد في تحقيق أغراض الرقابة وتقويم الاداء ويعد هذا من الامور التي تفسح المجال أمام الوحدة الاقتصادية في تحديد الاستراتيجية المناسبة مما يجعلها قادرة على تحقيق مكاسب وميزات تنافسية في السوق .

أن النظام المحاسبي التكاليفي الذي بأمكانه أن يوفر البصيرة النافذة لوحداتنا الاقتصادية وفقاً لوقتية الاحتياج للمعلومة في ظل المنافسة الشديدة هو النظام الذي تكون (الانشطة) حجر زاوية في علاقاته ، إذ أن فهم الانشطة يجعل القائمين على الوحدة الاقتصادية مدركين لمستوى الاداء المرتبط بكل نشاط وعلى وفق ذلك تكون

* مدخل الاحداث : يقوم هذا المدخل على ركائز أن المعلومة المحاسبية لا ترتبط بأحتياجات المستخدم غير المعروفة بوضوح ولكن يقوم على أساس ربط المعلومة المحاسبية بالحدث الاقتصادي ذاته بما يمكن الحصول على معيار اسناد واضح للمعلومة .

التوجيهات الصحيحة التي تُتُخذ تجاه السبب الرئيس للتكلفة ، وبالتالي يُمكن ربط المعلومات بالانشطة والمهام المؤداة وهذا ما سيوفر تلك البصيرة المنشودة .

تأسيساً على ما تقدم فأن الركائز الاساسية لمدخل (ABC) له دوافع منطقية لتبنيه في وحداتنا الاقتصادية ، على النقيض من مدخل (TD-ABC) الذي تفتقر طروحاته للمنطقية اللازمة ليتلاءم مع أحتياجات الوحدات الاقتصادية ذات التكنولوجيا المتطورة في البيئة العراقية وكالآتي :-

1. يُعد (النشاط) الركيزة الاساس في بناء (ABC) ، من خلال التعرف على الانشطة المتوافرة في الوحدة الاقتصادية بالامكان التحديد المنطقي لاسعار المنتجات أو الخدمات وفقاً لتكلفتها وحجم طلب السوق عليها ، وبالتالي يمكن بناء القواعد الاساسية للمنافسة .فضلاً عن أنه بالامكان تحديد الانشطة التي تضيف قيمة وتعزيزها واستبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة بأعتبارها عبئ على موارد الوحدة ، وأن تحليل الانشطة وبشكل مفصل سيساهم في التعرف على الخصائص الواجب توافرها في الانشطة المختلفة للوحدة وبالتالي سيساهم في التطوير المستمر وتحسين الانتاجية والتخطيط ، على النقيض من ذلك فأن (TD-ABC) يُعد (الوقت) هو الركيزة الاساس في بناءه مما سيضيع على الوحدة العوائد التي كان من المتوقع أن تحصل عليها في حالة استخدامها زخم المعلومات الناجمة عن تطبيقه ، وأن أستخدام هذه المعلومات لا يساعد في توفير المعلومات اللازمة للرقابة وتقويم الاداء بشكل كامل كما هو الحال في (ABC) فهذا الأخير يتبع مبدأ التجميع الأقل للبيانات المرتكز على تطبيق مدخل الاحداث ، والذي يصلح كركيزة لقاعدة بيانات تشمل الاستفادة منها كافة المستخدمين للمعلومة.
2. يحقق (ABC) علاقة (السبب – الاثر) بين المورد المستهلك وغرض (هدف) الكلفة المعني ، ويساهم هذا في تحقيق الوقت والتكلفة المستنفذة في أنجاز مختلف الانشطة في حين يفتقر (TD-ABC) لهذه الميزة والمنافع المتأتية منها .
3. أن تقدير الاوقات اللازمة لانجاز المهام المختلفة يظهر في المدخلين (تعارض في المصالح) ، ففي (ABC) يتم تخصيص الموارد اللازمة لانجاز الانشطة على الموارد الفعلية لكن في حالة عدم التمكن من التخصيص الفعلي يتم اللجوء الى المقابلات الشخصية مع منفذي هذه الانشطة من عمال ، موظفين .... الخ ، في حين في (TD-ABC) يتم أستخدام مفهوم الطاقة العملية وتحدد بوحدات (الوقت) ويتم تحديد مقدار الوقت المستنفذ داخل النشاط بوساطة فريق الادارة ، أن (تعارض في المصالح) يكاد يتلاشى في ظل ظروف كظروف البيئة العراقية وأحتدام المنافسة فالكل يسعى لاثبات نجاح مستمر للوحدة الاقتصادية التي يعمل بها لتدعيم موقفها التنافسي ، والحفاظ على مصدر العيش سواء كانت الوحدة قطاع (خاص أو عام) ، حيث ترتبط المكافئات والحوافز بالربحية عادة في هذه الاخيرة . وعلى كل حال بالامكان أيجاد حل عن طريق الحصول على معلومات متوافرة عن قوة العمل في الوحدة أو أي أنظمة أخرى ساندة داخل الوحدة والاستغناء بذلك عن التقديرات الشخصية .
4. أن التقدم التكنولوجي في مجال الحاسوب الآلي هو ما يساهم بفعالية في حل الضعف الذي أصاب (ABC) وخفض الوقت اللازم الذي يمكن أن يستغرق في تجميع البيانات وأنتاج المعلومات .

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً : الاستنتاجات

1. تُعد المحاسبة بكافة فروعها متكيفة ومتواصلة مع التغيرات التي تطرأ على البيئة بحكم كونها وليدة البيئة ، ترجمة بصمات نظم التصنيع العالية التكنولوجية بأرتفاع على القطاع بولادة مداخل كلفوية معاصرة .
2. نتيجة لما طرأ على مدخل (ABC) من تراجع في البيئة الغربية تمثلت أرتفاع تكاليف التطبيق و التعقيد و..... برز الى حيز الوجود مدخل (TD-ABC) .
3. هناك أختلافات جوهرية بين مدخلي (ABC) و (TD-ABC) والاخير يُعد مدخلاً جديداً لا معالجاً .

4. بينت الذرائع النظرية المنطقية أن مدخل (ABC) ملائم للتطبيق في البيئة العراقية الواعدة التطور على تطبيق مدخل (TD-ABC) فالاول يعطي صورة عن الخصائص الواجب توافرها في انشطة الوحدة الاقتصادية لغرض اعادة هيكلة تكاليف منتجاتها وبما يتلاءم مع حجم المنافسة التي تشهدها السوق في البيئة الانفة الذكر ، فضلاً عن أن (ABC) مدخلاً كلفوياً يعمل على تحسين كفاءة اداء الانشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تحديد الموارد ذات الصلة وسينعكس هذا على الاستراتيجية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية في اعادة هيكلة تكاليف منتجاتها .

ثانيا : التوصيات

خرج البحث بجملة من التوصيات من أهمها :-

1. يوصي البحث بتعميم تبني مدخل المحاسبة عن التكاليف على اساس الانشطة (ABC) في البيئة العراقية وخاصة في الوحدات الاقتصادية التي تشهد دخول التكنولوجيا في نظمها .
2. أجراء المزيد من البحوث التطبيقية التي تعقد المقارنة بين مدخلي (ABC) و (TD-ABC) وأختيار الانسب للوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية .

المصادر

اولاً : العربية

5. الرسائل والاطاريح والدوريات والاصدارات

1. السيد ، هادي محسن ، (المنظور المستقبلي للمحاسبة الادارية في ضوء التغيرات التكنولوجية الحديثة للتصنيع) ، المجلة العلمية للأقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، 1992 ، ص ص : 68-87 .
2. الشعراني ، علا أسامة ، (أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الانشطة على نشاط المرابحة في المصارف الاسلامية " دراسة تطبيقية") ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2010 .
3. الغروري ، علي مجدي ، (التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت منهج جديد لزيادة تكلفة المنتج) ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثالث والثلاثون ، العدد الثاني ، 2008 ، ص ص : 10-21 .
4. أصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، (المحاسبة الادارية للمعلومات اللازمة للتخطيط) ، كتاب رقم 11 ، 2001 .

ثانياً : الاجنبية

6. الكتب والدوريات والانترنيت

1. Bruggeman , Werner , and Everaert , patricia , and Anderson , steven , working paper-modeling Logistics costs using Time-Driven ABC : A casein a Distribution company Ghent University Belgium , September 2005.
2. Edward , James B., and Julie A.Head , (Is cost Accounting the NO.1 Enemy of productivity) , " management Accounting , USA , June , pp.23-31 .
3. Everet p. and w.Bruggeman , (Time – Driven Activity Based costing Exploring the understanding model , cost management , USA , Mar/Apr. 21-2 , 2007 , pp.16 -20 .

4. Howell , Robert , A. , and Stephen R. , soucy , (capital investment Analysis In the New manufacturing Environment (management Accounting) , USA , November , VOl . 69 , No . 6 , pp . 26-32, 1997.
5. Kaplan , R.S . , Anderson , R . , (Time – Driven Activity –Based costing) , social seience Research Network , USA , November , 2003 .
6. Kaplan , R.S . , Anderson , (Time – Driven Activity –Based costing: Asimpler and more powerfolpath to Higher profits) , Harvard Business school press , 2007 , Massachusetts .
7. MCGuire . B . , (Implementing Activity – Based management In the Banking Industry) , Journal of Bank cost & management Accounting , USA , VOL – 11 , 1998 .
8. NAMAZI , mohammd , (performance focused ABC) , cost management , USA , September /October , 2009 , pp: 39-45 .
9. Primrose , p. , (ATM Investment and costing system) , management Accounting ,USA , October , 1988 , pp.26-27 .
10. Rebischke , s. , (Activity – Based Information for financial Institutions) , Journal of performance management, USA , VOL . 1 , may , 2005 , USA .
11. Stout , DAVID , and proprl , JosEoh , (Implementing Time – Driven Activity – Based costing at a –medium – sized Electronics company) , management Accounting Quarteely spring 2012 , VOL.12 , NO .3 , pp.1-11 .
12. Szychta , Anna , (Time – Driven Activity –Based costing in serrice Industvies) , Institute of Management Accountants , USA , 2008 .
13. Tnomson , J . (sorting out the clutter) , strategic finance , August Institutee of managemt Accountants , 2003 , http//Imanet.org/pdf/325.pdf .