

تطوير نظام محاسبة التكاليف في البيئة العراقية باعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة**الباحث م . حسنين حميد العبيدي****أ.د نصيف جاسم الجبوري**

الملخص : تحتاج كافة الوحدات الاقتصادية الى معلومات تحليلية وتفصيلية لاتخاذ مختلف القرارات، ويجب أن تتتصف هذه المعلومات بالملائمة والمصداقية وان تقدم في الوقت المناسب، ويوفر نظام التكاليف المعلومات التي تستخدم لغراض المحاسبة المالية (تحديد كلفة المخزون بأنواعه، كلفة الانتاج) ولاغراض المحاسبة الإدارية لاتخاذ مختلف القرارات (قرار التسعير ، قبول او رفض الطلبية)، ويواجه نظام محاسبة التكاليف العديد من المشكلات بالإضافة الى عدم معالجة العديد من الجوانب لذلك ينبغي تطوير النظام الحالي بالاستفادة من معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة .

Abstract: You need all economic units to the analytical and detailed information to make different decisions, and should be characterized by this information to relevance and credibility and to provide in a timely manner, and provide cost information to be used for the purposes of financial accounting system (to determine the cost of inventory types, the cost of production) For the purposes of management accounting to take a different decisions (pricing decision, to accept or reject the order), and faces many problems cost accounting system in addition to the failure to address many aspects of it should be developed to take advantage of the current system of cost accounting for the countries selected criteria.

المقدمة : يوفر النظام المحاسبي توحيد لكافة المفاهيم والمصطلحات والمبادئ المحاسبية، وتم اصدر الطبعة الاولى للنظام المحاسبي الموحد في سنة 1985 من قبل ديوان الرقابة المالية، كما تم تحديث النظام المحاسبي الموحد من قبل ديوان الرقابة المالية وإصدار الطبعة الثانية في سنة 2011 للارتقاء بمستوى المحاسبة في العراق، وسعى الديوان في المحافظة على إستمرارية التوحيد المحاسبي في العراق وتقديم التقارير المالية التي تلبي احتياجات جميع المستخدمين وللمقارنة بين الوحدات الاقتصادية للقطاع العام والمختلط والخاص، وتقدم جميع مفاهيم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، ولكن لم يتم تحديث اي من الطرائق والمعالجات والاجراءات الخاصة بنظام التكاليف رغم التطور الكبير في نظم محاسبة التكاليف اذ لم يشمل النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي على تحديثات وكذلك لم يعالج الانتقادات الموجهة للنظام الكلفوي واوجه القصور الكثيرة . ومن خلال تكييف معايير محاسبة التكاليف الصادرة من قبل مجموع من الدول لكي تتلام مع البيئة العراقية لغرض تطوير ومعالجة مشكلات نظام التكاليف المطبق من قبل الوحدات الاقتصادية.

المحور الاول : منهجة البحث : Methodology of the Research

أولا / مشكلة البحث : Research Problem: أن الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية تتلزم وتطبق النظام المحاسبي الموحد (للحسابات المالية والكلفوية وفي اعداد الموازنات) ، وان تصميم وتطبيق نظام محاسبة التكاليف الحالي لأي وحدة اقتصادية لا يعتمد على معايير محددة من قبل جهات مهنية محلية أو بمعايير لدول معينة لأغراض التطبيق، كذلك ان نظام التكاليف الحالي لا يلبي متطلبات الوحدات الاقتصادية لغرض التحديد والقياس والعرض والافصاح والافصاح ولا توجد معايير لمحاسبة التكاليف يتم الالتزام بها من قبل الوحدات الاقتصادية لغرض توفير معلومات تفصيلية وتحليلية عن تكاليف المنتجات والخدمات والتي تستخدم لاتخاذ مختلف القرارات، مما يؤدي إلى عدم قدرة النظام في تحقيق الأهداف المنشودة منه بشكل سليم، ووفقا لما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث بشكل تساولات على النحو الآتي :

1- هل نظام محاسبة التكاليف المطبق حالياً لا يعتمد على قواعد أو معايير خاصة بمحاسبة التكاليف صادرة من جهات مهنية محلية أو عالمية ؟

2- هل نظام محاسبة التكاليف المطبق والمحدد ضمن النظام المحاسبي الموحد يلبي متطلبات الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية ؟

3- هل مخرجات نظام محاسبة التكاليف تكون ملائمة لاتخاذ مختلف القرارات ؟

ثانياً / أهمية البحث : Research Importance : تتبّع أهمية البحث من أهمية معايير محاسبة التكاليف، ولما لهذه المعايير من أهمية في تحديد وقياس تكاليف المنتجات والخدمات المقدمة والتي تؤثر على قرارات الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية، إذ إن التغيرات الاقتصادية التي شهدتها العراق والافتتاح على

الأسواق العالمية وشدة المنافسة يتطلب من الوحدات الاقتصادية الاهتمام المتزايد بتكليف ونوعية المنتجات والخدمات التي تقدمها لكي تتمكن الوحدات الاقتصادية من البقاء والعمل في الأسواق، وان مهمة المعايير هي توفير قواعد واجراءات وإحكام ميدانية وأن غياب المعايير قد يؤدي إلى استعمال طرائق محاسبية غير سليمة وصعوبة اتخاذ القرارات، إن نظام محاسبة التكاليف وما يوفره من معلومات تحليلية وتفصيلية تساعد إدارة الوحدات الاقتصادية في اتخاذ مختلف القرارات وتحديد كلفة المنتجات والخدمات ومع وجود نظام يستند إلى معايير صادرة من قبل جهات مهنية سوف تؤدي إلى مخرجات سليمة تلبي احتياجات المستخدمين .

ثالثاً/ اهداف البحث : Research Objective يهدف البحث إلى :-

- 1- دراسة نظام محاسبة التكاليف الحالي المطبق من قبل الوحدات الاقتصادية والمحدد في النظام المحاسبي الموحد .
- 2- التعريف بالمبادئ الدولية والمعايير الخاصة بمحاسبة التكاليف في بعض الدول .
- 3- تحديد آلية بناء معايير محاسبة التكاليف في البيئة العراقية وخطوات تطبيقها .
- 4- دراسة وتحليل عينة من نظم محاسبة التكاليف المطبقة من قبل الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية وتحديد الحاجة لمعايير محاسبة التكاليف لتشخيص أوجه القصور الموجودة في النظام .
- 5- اقتراح تطوير نظام محاسبة التكاليف المطبق من قبل الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية باستعمال معايير محاسبة التكاليف .

رابعاً/ فرضية البحث : Research Assumption / يستند البحث على فرضية مفادها (ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف في البيئة العراقية بالاعتماد على معايير محاسبة التكاليف محدد من قبل جهات مهنية يلبي متطلبات الوحدات الاقتصادية ويقدم مخرجات ملائمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات)

خامساً / حدود البحث : Research Scope

اولاً / الحدود المكانية : تتضمن عينة البحث شركة بغداد للمشروعات الغذائية مساهمة – خاصة وشركة الزوراء العامة، وتم اختيار هذه العينة العمدية كحالة دراسية لأسباب عدة من أهمها :-

- 1- اختلاف نظم التكاليف المستخدمة من قبل الشركتين اذ تستخدم شركة بغداد للمشروعات الغذائية نظام المراحل الانتاجية أما شركة الزوراء العامة نظام الأوامر الانتاجية .
- 2- تتبع كلا الشركتين نظام التكاليف المحدد في النظام المحاسبي الموحد .
- 3- إمكانية الحصول على بعض البيانات التي يحتاجها البحث من الشركتين .

ثانياً / الحدود الزمنية : تم اختيار التقارير المالية لشركة لشركة بغداد للمشروعات الغذائية وشركة الزوراء العامة لسنة 2013-2014 لغرض اعداد الجانب العملي .

سادساً / منهج البحث :

يتم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في دراسة وتحليل نظام التكاليف المطبق في الوحدات الاقتصادية من خلال الكتب والرسائل والدوريات والقوانين والتعليمات لتفصيلية الجانب النظري، اما الجانب العملي سوف يتم

الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الإعتماد على التقارير المالية السنوية للشركات موضوع الدراسة .

سابعاً / اساليب جمع البيانات والمعلومات / اعتمد البحث على مجموعة من الأدوات البحثية لغرض إكمال متطلباته في جانبها النظري والعملي وكما يأتي :

-1- الجانب النظري / يعتمد على :-

أ- الكتب العربية والاجنبية والدوريات والرسائل والاطاريج الجامعية والشبكة الدولية للمعلومات.

ب- معايير محاسبة التكاليف لعدد من الدول .

2- الجانب التطبيقي / البيانات المالية والمقابلات الشخصية مع العاملين للشركات موضوع الدراسة.

المحور الثاني: **تقنيات نظام محاسبة التكاليف المعاصرة :** أن تخفيض الكلفة وتحسين الجودة وتحقيق الميزة التنافسية واستبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة في ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبح من الأهمية لتدعم أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بالتقنيات المعاصرة والتي تلبي احتياجات الادارة وكذلك احتياجات كافة المستخدمين . ومن تقنيات التكاليف المعاصرة مايلي :

1- التكاليف على اساس النشاط (ABC) جاءت لتلبى متطلبات البيئة نتيجة للمنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية والبحث عن طائق لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات لتحقيق اكبر انصاف في توزيع هذه التكاليف على المنتجات، أن تقنية (ABC) هي (Manalo,2004:9) عبارة عن " عملية تحديث أو تهذيب لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية لتوزيع تكاليف التصنيع غير المباشرة على الوحدات المنتجة، فإن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية دائمًا ما تستخدم مقاييس متصلة بالحجم، أي بمعنى، ساعات العمل المباشر أو ساعات الماكينة، لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات المصنعة" ، أن أحد الوظائف المهمة لتقنية (ABC) تتمثل في تحديد وتعريف أنشطة وحدة اقتصادية معينة على أساس كونها أنشطة مضيفة للقيمة أو كونها أنشطة غير مضيفة للقيمة، إن الانشطة المضيفة للقيمة (Manalo,2004:9) هي عبارة عن " أعمال يتم تنفيذها من قبل الوحدة الاقتصادية والبيان مستعدين عادة لأن يدفعوا ثمنها" ، ومن جانب آخر، فإن الانشطة غير المضيفة للقيمة هي تلك " الانشطة التي تخلق الضياعات، وتؤدي الى التأخيرات وتضيف تكاليف الى المنتجات أو هي تلك الانشطة التي يكون الزيان غير مستعدين لأن يدفعوا ثمنها" .

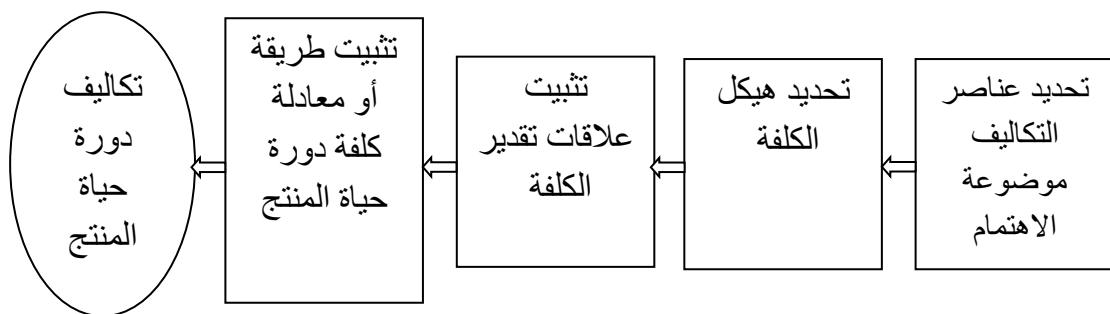
2- الانتاج في الوقت المحدد (JIT) : أن الجوهر الاساسي الذي تقوم عليه تقنية (JIT) يتمثل في كونه نظاماً للسحب، بدلاً من كونه نظاماً للدفع، ومن خلال استعمال نظام السحب، فإن المدراء يدركون بأنه من الأفضل عدم القيام بانتاج أجزاء غير ضرورية تؤدي الى مخزونات فائضة . (Atrill & McLaney 2013:560)، وتم تعريف JIT (Rayburn , 1996: 11) هو " نظام

لإدارة المخزون بهدف توريد احتياجات الوحدة الاقتصادية من مستلزمات الإنتاج في الوقت الذي سستخدمها فيه بالضبط".

3-تكاليف دورة حياة المنتج / **Product Life Cycle Costing** هي عبارة عن (Okoye, 2001: 318) "تقدير لتقدير الاتفاق والتي تحدد المبلغ الاجمالي لكافة التكاليف المرتبطة بالانفاق خلال الفترة التي يتحقق فيها الانفاق"، أن هذه الطريقة عبارة عن تقدير لتقدير، وتعود أحد المدخلات الرئيسية لعملية إتخاذ القرار، أن كلفة دورة الحياة عبارة عن "أداة لجمع بيانات مختلفة تساهم في التوصل إلى أتخاذ قرار منطقي وعقلاني" ، كذلك فإن كلفة دورة حياة المنتج هي (Gluch et. al, 2004:573) عبارة عن "تقدير التي يمكن من خلالها القيام بتقديرات مقارنة للكلفة خلال فترة زمنية محددة، مع الأخذ بنظر الاعتبار كافة العوامل الاقتصادية ذات الصلة من ناحية التكاليف الأساسية والتكاليف التشغيلية المستقبلية على حد سواء". ودورة حياة المنتج تتضمن على الأجراءات التنفيذية لأحتساب تكاليف دورة حياة المنتج وكما في الشكل (1) الآتي :

شكل (1)

تكليف دورة حياة المنتج



Source : Freibeerg, Frantisek , Sujova ,Erika , Product Life Cycle Cost Management , ACTA Facultatis Technicae , U.S.A. XVI 2011 :38

أن تحليل كلفة حياة المنتج **Product Life Cycle Cost (LCC)** عبارة عن منهجة لتقدير الاقتصادي للبدائل المتاحة والتي تدرس كافة التكاليف ذات الصلة المرتبطة بكل نشاط أو مشروع خلال فترة حياته، أن تحليل (LCC) يعد ملائماً بالدرجة الأساس للمقارنة الاقتصادية للبدائل المتاحة، أن مجال تركيزه يتمثل في التوصيل إلى تحديد كيفية تخصيص أو توزيع موازنة محددة فيما بين المشاريع المتنافسة وذلك لكي يتم تعظيم صافي العائد الكلي من ذلك المشروع، أن كلفة دورة الحياة تشير إلى كافة التكاليف المرتبطة بالنظام الذي يتم استعماله وتطبيقه بحسب دورة الحياة المحددة، وبشكل عام فإن كلفة دورة الحياة تشمل كلفة البحث والتطوير، كلفة الإنتاج والإنشاء، كلفة التشغيل والدعم، كلفة الاستبعاد والبيع للموجودات، وفي نهاية المطاف العمل على تجميع التكاليف للفترة الزمنية بأكملها لدورة الحياة، أن كلفة دورة الحياة تشمل

كافحة تكاليف المنتج، المجهز، الزيتون (المستفيد)، القائم بأعمال الصيانة، والتکاليف ذات الصلة . (Okoye,

2001: 318)

4- الكلفة المستهدفة Target Costing : تعود بداية ظهور الكلفة المستهدفة (TC) في اليابان، اذ تم استعمالها من قبل بعض الشركات اليابانية في مجال صناعة السيارات والالكترونيات، وتعرف الكلفة المستهدفة (Hansen & Mowen,2006:977) بأنها " طريقة لتحديد كلفة منتج معين أو خدمة معينة قائمة على اساس (السعر المستهدف) والذي يرغب الزبائن بدفعه"، وكما تعرف الكلفة المستهدفة (ابراهيم, 2013: 236) " هي إحدى إدوات ادارة الكلفة في ظل البيئة التنافسية لأنها تستهدف ثلاثة عناصر تنافسية رئيسة هي (السعر والجودة والكلفة) الى جانب الابداع .

5-كلف کایزن Kaizen costing : ترتبط کلف کایزن ارتباطاً وثيقاً وتكاملاً مع تقنية التکاليف المستهدفة، وتعرف کلف کایزن (Drury,2012:570) بأنها " إدخال تحسينات على العملية خلال مرحلة التصنيع من دورة حياة المنتج من خلال كميات إضافية صغيرة، وليس من خلال الابتكارات الكبيرة"، وكما تعرف (Hansen & Mowen,2006:972) هي " تقنية لتقليل تکاليف المنتجات والعمليات الانتاجية الحالية". وتوجد العديد من المزايا لستخدام هذا المدخل ومنها :

(الفضل واخرون، 2007: 37-38)

أ- حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود كلفة محددة مسبقاً بناء على معطيات السوق، فضلاً عن مساهمته في كبح جماح مهندسي التصميم، فإنه سوف يؤدي إلى الضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للسعى للحد من الفاقد والضياع .

ب- إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة .

ت- يوسع من دور المعلومات المحاسبية بدء من مرحلة التصميم، وبالتالي ينقل العمل المحاسبي من موقع الانتظار لحين وقوع الحدث أي التصميم وإنتاج المنتج بغية تتبع الحدث .

وتختلف الكلفة المستهدفة عن کلف کایزن ، ومن خلال اجراء المقارنة مابین الكلفة المستهدفة وکلف کایزن يمكن تحديد مجموعة من الاختلافات وكما في الجدول (1) الآتي :

جدول (1)

مقارنة بين الكلفة المستهدفة وكلفة كايزن

| كلفة كايزن Kaizen costing | الكلفة المستهدفة Target Costing | معيار المقارنة |
|--|--|-------------------------------------|
| تستخدم في مرحلة انتاج المنتج. | تستخدم في مرحلتي تخطيط وتصميم المنتج. | 1- مراحل دورة المنتج . |
| التحسين المستمر في إنتاج المنتج وبجهود ابتكارية. | التخفيض المستمر لكافة تخطيط وتصميم المنتج. | 2- الهدف . |
| محركات هيكيلية بعد بدء الإنتاج. | محركات هيكيلية قبل بدء الإنتاج. | 1- محركات خفض الكلفة. |
| دراسة طائق ومراحل تشغيل الأنشطة مع تدعيم الأنشطة المضيفة للقيمة في إطار متكامل من الجودة الشاملة . | السعر المناسب لرغبات الزبائن والربح المناسب للمنتج . | 4- العوامل المؤثرة. |
| التركيز على العمليات بتوجهات أهداف الربحية . | التركيز على المنتج بتوجهات الزبائن . | 5- المجالات . |
| الحفاظ على كلفة المنتج ثابتة وزيادة وظائفه . | الحفاظ على وظائف المنتج وتخفيف كلفته. | 6- تقييم المنتج وتحسين قيمته . |
| هندسة القيمة. | هندسة القيمة. | 1- أدوات تقييم المنتج وتحسين قيمته. |
| الخفض الفعلي- الخفض المستهدف. | التكليف المستهدفة + التكاليف الفعلية | 8- معدل الانجاز. |

المصدر : العشماوي، محمد ، محاسبة التكاليف المنظوري التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر

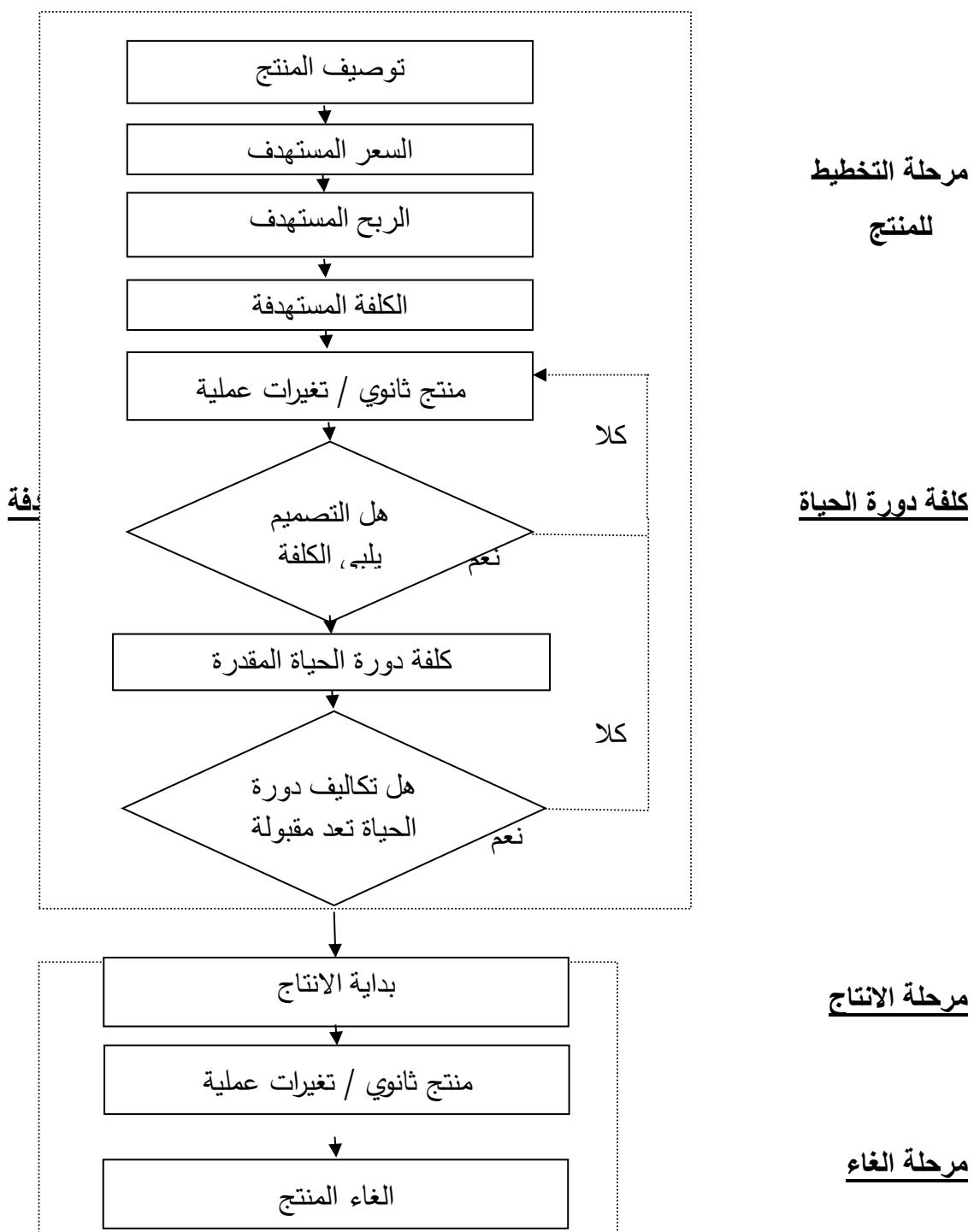
والتوزيع، عمان -الأردن، 2011: 334.

ويمكن تحديد مراحل تنفيذ كلف كايزن والكلفة المستهدفة وكلفة دورة الحياة للمنتج كما في الشكل (2)

الآتي:-

شكل (2)

مراحل تنفيذ كلف كايزن



Source : Okoye , Pius Vincent Chukwubuikem , Egbunike , Francis Chinedu & Meduoye, Olamide Mofolusho , Product Cost Management via the Kaizen Costing System: Perception of Accountants, Journal of Management and Sustainability, U.S.A. 2013: 116.

6- التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت Time Driven Activity Based costing TDABC

: وهي تقنية مناسبة واكثر دقه و تعد ابسط وارخص وبالغة الفاعلية والتأثير ودرجه أعلى بكثير بالمقارنة مع تقنية (ABC) التقليدية، أن النموذج الجديد يحمل تكاليف الموارد مباشرة على هدف الكلفة وذلك من خلال استعمال وتوظيف اطار عمل مناسب يستلزم مجموعتين فقط من التقديرات :

أ / انها تحتسب كلفة تجهيز وتوفير موارد الطاقة التشغيلية، مثل قسم خاص بتهيئة طلبيات الزبائن، في الخطوه الأولى ، فان نموذج TDABC يحسب الكلفة الخاصة بكافة الموارد (المالك الوظيفي، الاشراف، الاشغال، أو المكان الذي يتم أشغاله من قبل ذلك القسم أو النشاط، التكنولوجيا، والتجهيزات، المستلزمات التي تم توفيرها الى هذا القسم أو النشاط) ان هذه الطريقة تقسם الكلفة الكلية على الطاقة التشغيلية بالوقت المستغرق من العاملين فعلياً لتنفيذ أو لأنجاز العمل للقسم وذلك للتوصيل الى نسبة أو معدل كلفة الطاقة التشغيلية .

ب / ان TDABC تستخدم معدل أو نسبة كلفة الطاقة التشغيلية لتوجيه الموارد على مستوى القسم الى مواضع الكلفة من خلال تقدير المطلوب من مورد الطاقة التشغيلية (عادة الوقت، والذي منه تم اختيار أسم الطريقة الجديدة) الذي يحتاجه كل موضع كلفة.(Kaplan & Anderson, 2007:9-10)

أن TDABC (Monroy et. al, 2012:403) تحيط بالخصائص المختلفة لنشاط معين من خلال معادلات الزمن والتي فيها يكون الزمن المستهلك من قبل نشاط معين دالة للخصائص المختلفة، أن هذه المعادلة تحمل الزمن والكلفة للنشاط على مواضع الكلفة أستناداً الى خصائص كل موضع، أن كلفة الوحدة للموارد المستخدمة والزمن أو الوقت اللازم لتنفيذ نشاط معين تعد معاملين بالنسبة الى هذه الطريقة، أن الطريقة القائمة على أساس الزمن تتتألف من خطوات ست (Bruggeman, 2007:10) .

1. تحديد مجاميع الموارد والأنشطة التي يتم فيها استعمال تلك الموارد .

2. تحديد تكاليف لكل مجموعة . 3. تقدير الطاقة الانتاجية الفعلية لكل مجموعة .

4. أحتساب الكلفة لكل وحدة زمن . 5. تحديد وحدات الزمن المطلوبة لكل نشاط .

6. إحتساب الكلفة لكل معاملة تجارية .

أن مؤيدي TDABC يؤكدون على إن هذا النموذج يعد تطويراً على طريقة ABC في المجالات الآتية : (Stout & Propri, 2011:2-3)

أ - تلغى الحاجة لأستهلاك الوقت، والتقدير الذاتي، المقابلات، والمسح لغرض تحديد مجاميع أو مجموعات الموارد، أن هذه الطريقة تعتمد فقط على تقديرات الزمن البسيطة وعلى سبيل المثال، يمكن أن يتم تحديدها على أساس المشاهدة المباشرة للعملية أو للعمليات الانتاجية .

ب- تقلل بشكل جوهرى من وقت المعالجة المطلوب وذلك من خلال استعمال البيانات من أنظمة تخطيط موارد المشروع .(Enterprise Resource Planning) ERP

ت- تكون أسهل من ناحية المتابعة والتحديث، ومن خلال استعمال معدلات الزمن، وبمساعدة أنظمة ERP الحديثة، فإن المدراء يستطيعون بسهولة تحديث معدلات كلفة الطاقة الانتاجية و/أو تقديرات الوحدة، الزمن مع تغير ظروف التشغيل .

ث- تسمح بتوضيح أكثر دقة للمقدرة الانتاجية أو الطاقة الانتاجية فوق المستوى / أو دون المستوى وذلك من خلال التعبير عن الطاقة الانتاجية بوحدات الزمن، وبسبب طريقة المسح لطريقة ABC التقليدية، فإن تكاليف تنفيذ الأنشطة تتجه بشكل عام إلى المبالغة في تقديرها .

7- تقنية **MixBC** مزيج المنتجات لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات : أن تقنية محاسبة التكاليف القائمة على مزيج المنتجات تم صياغتها على أساس تحليلات مزيج المنتجات (بدلاً من صياغتها على أساس المنتجات كل على حدة أو بشكل فردي) وكذلك على أساس الفرضية بأن غياب منتج معين من المزيج يوفر دلائل فيما يتعلق بمدى الانتفاع من التكاليف المشتركة (وهي تكاليف يتشارك فيها منتج أكثر من منتج، عادة تكون غير مباشرة) من قبل ذلك المنتج الغائب بحد ذاته، أن الميزة الرئيسية يمكن ان تتجسد في السماح للتكاليف والمصاريف المشتركة غير المباشرة - والتي لايمكن فصلها فعلياً بالنسبة الى كل منتج - بأن يتم معالجتها بطريقة رياضية متراقبة، وفي هذا السياق فإن حالات عدم التأكيد يتم احتسابها من خلال عملية الاستدلال على الكلفة والقائم على أساس الانتاج الحصري (فقط المنتج الذي يتم تحليله يتم انتاجه) والانتاج المستبعد أو المستثنى (فقط المنتج الذي يتم تحليله لا يتم انتاجه) ، أن طريقة **MixBC** هي عبارة عن طريقة تعتمد بشكل مؤثر وكبير على الخبرة العملية وعلى الرؤية المنهجية لمحللي الكلفة، والذي يتوجب أن يمتلكوا معرفة معمقة بالواقع العملي للعمليات الانتاجية الخاص بالوحدة الاقتصادية، أن بعد النظر الملائم للمتخصصين سيكون مسؤولاً عن بناء وصياغة سيناريوهات متراقبة ومتماضكة لاستهلاك الموارد، وأن التطبيق العملي للطريقة سيؤدي إلى التنفيذ سليم لمهمة توزيع الكلفة . (Gregoio et. al, 2013:11)

8- التكلفة على أساس المواصفات (**ABCII**) : أن تقنية التكلفة على أساس المواصفات من أحد أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية إذ يقوم على تحليل خصائص المنتج، والربط بين المتغيرات الداخلية والخارجية، وتوقعات الزبائن وأدواتهم وعوامل المنافسة وقدرات وإمكانيات الشركة المتاحة وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة لتحسين فعالية أداء الوحدة الاقتصادية وتعظيم قيمتها، وتحقيق قيمة للزبائن(صالح، 2014: 48) ، ويرمز للتكلفة على أساس المواصفات بمصطلح (**ABCII**) اختصاراً لكلمات (**Attributes Based Costing**) اما (II) فهي تعني العدد (اثنان) باللغة اللاتينية ووضعت مع المصطلح تميزاً لها عن مصطلح التكلفة على أساس النشاط (**ABC**) . **Activity Based Costing** (ABC) (الربيعي، 2015 : 23)، وتعرف التكلفة على أساس المواصفات بأنه " تقنية جديدة يتم من خلاله تتبع عناصر التكاليف على أساس الخصائص والمواصفات (Dondero, 2003: 291) .

اما متطلبات وخطوات تطبيق مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات لقياس تكلفة المنتجات تتضمن على الآتي :- (محمود 2007: 177)

- اولاً - يعتمد مدخل قياس التكلفة على اساس المواصفات على وجود أربعة متطلبات أساسية وهي :-
- 1- وجود مجموعة من المواصفات الأساسية للمنتج تتفق مع احتياجات ورغبات الزبائن .
 - 2- وجود عدد من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج .
 - 3- إمكانية قياس التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من المستويات .
 - 4- إمكانية تحديد المزيج الأمثل من مستويات الإنجاز في شكل مصفوفة، وبما يتحقق معها أفضل عائد للمنظمة، مع الوفاء بمتطلبات الزبائن .

ثانياً. لغرض تطبيق مدخل قياس التكلفة على اساس المواصفات، هناك اربعة خطوات متتالية وهي :

- 1- تحديد احتياجات الزبائن .
- 2- تحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل صفة .
- 3- تحديد كلفة مستويات إنجاز كل صفة من المواصفات .
- 4- تحديد كلفة المنتج .

المحور الثالث : دور المنظمات المهنية في تحديد مفاهيم ومبادئ ومعايير نظم محاسبة التكاليف.

أولاً : المنظمات المهنية في جمهورية العراق: من المنظمات المهنية (الحكومية وغير الحكومية) في جمهورية العراق التي تقوم بتحديد القواعد والإجراءات التنظيمية لمهنة المحاسبة والتدقيق التي تهتم بالجوانب المحاسبة المالية والكلفوية والرقابية والتنظيمية للمهنة، وهذه المنظمات حتى وأن كانت لا تهتم بالجوانب الكلفوية بصورة مباشرة هي:-

- 1- ديوان الرقابة المالية الاتحادي .
- 2- نقابة المحاسبين والمدققين .
- 3- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية
- 4- مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.
- 5- الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين .

ثانياً : معايير التكاليف الصادرة من مجلس معايير محاسبة التكاليف في امريكا CASB : أسس الكونغرس الامريكي مجلس معايير محاسبة الكلفة (CASB) في Cost Accounting Standards Board (CASB) سنة 1970، ويقوم المجلس بإعداد وتعديل معايير محاسبة التكاليف وتفسيرها لذا فهي مصممة لتحقيق التوحيد والتثبات في تطبيق محاسبة الكلفة المستخدمة من قبل المتعاقدين مع الحكومة الفدرالية لتقليل حدوث التزوير وسوء الاستعمال. (Blocher,2010:20)

والجدول (2) الآتي يتضمن على المعايير الصادرة من مجلس معايير محاسبة التكاليف في امريكا.

جدول (2)**معايير محاسبة التكاليف الصادر من CASB**

| عنوان المعيار | رقم المعيار |
|--|-------------|
| الاتساق في تقدير، وتحجيم، والإبلاغ عن التكاليف | CAS 401 |
| الاتساق في توزيع التكاليف التي يتم تكبدها لنفس الغرض | CAS 402 |
| توزيع مصاريف المكتب الرئيسي على الفروع | CAS 403 |
| رسملة الموجودات الملموسة | CAS 404 |
| المحاسبة لتكاليف غير قابلة للخصم | CAS 405 |
| فتررة محاسبة الكلفة | CAS 406 |
| استعمال الكلفة المعيارية للمواد المباشرة والاجور المباشرة | CAS 407 |
| المحاسبة لتكاليف الغياب الشخصية المعرض أو المدفوع الاجر | CAS 408 |
| أندثار الموجودات الرأسمالية الملموسة | CAS 409 |
| توزيع المصاريف العامة والإدارية للوحدة الاقتصادية على مواضع الكلفة النهائية | CAS 410 |
| المحاسبة الخاصة بتكاليف الحصول على المواد | CAS 411 |
| تركيبة وقياس تكاليف التقاعد | CAS 412 |
| تسويق وتوزيع كلفة التقاعد | CAS 413 |
| كلفة النقود بأعتبارها عنصراً من كلفة رأس مال الوحدات الاقتصادية | CAS 414 |
| المحاسبة عن كلفة الاجور المؤجلة | CAS 415 |
| المحاسبة الخاصة بتكاليف التأمين | CAS 416 |
| كلفة النقود بأعتبارها عنصراً من كلفة الموجودات الرأسمالية قيد الانشاء أو التنفيذ | CAS 417 |
| توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة | CAS 418 |
| المحاسبة عن التكاليف المستقبلية للبحث والتطوير وتكاليف العطاءات والتكاليف المقترحة | CAS 420 |

Source : Horngren, Charles T, Foster, George, and Bamber, Linda S : Cost Accounting a Managerial Emphasis. 7th ed., Prentice – Hall, Inc, New Jersey U.S.A. 1991:506

ثالثاً : مبادئ محاسبة التكاليف الصادرة من لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الاعمال (PAIB) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) - أقرت لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الاعمال (IFAC) (PAIB) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) (PAIB) Accountants in Business International Federation of Accounting 2009 والمعروفة (تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها) والتي تحكم عملية تقويم و تحسين نظم التكاليف داخل الوحدات الاقتصادية، وتضمنت على النقاط الآتية:(الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC 2009:

(3-2)

-1 أهمية نظم التكاليف من أجل ادارة مالية جيدة The Importance of Costing to Good Financial Management : ان القدرة على تحديد وقياس وتفصيل وعرض معلومات التكاليف -

التاريخية والمستقبلية - التي تتعلق بالتدفق الاقتصادي للسلع والخدمات بالوحدات الاقتصادية، تعد أمراً ضرورياً من أجل الفهم الواعي للمسببات التنظيمية للربح والقيمة.

2-الملاعةة للهدف Fitness for Purpose : ينبغي ان يتم اعداد معلومات التكاليف بطريقة مناسبة للهدف المحدد لاستعمال تلك المعلومات .

3 - نموذج الاعمال المستمد من الواقع العملي Business Model : Reality Driven : ينبغي ان يتم تصميم وتطبيق نظام التكاليف، بحيث تعكس العلاقات السببية (السبب- النتيجة) والعلاقات السلوكية التي تحكم الاداء الوظيفي بالوحدات الاقتصادية، عن طريق تحقيق التكامل بين نشاط الوحدة الاقتصادية وعملياتها التشغيلية، وستراتيجياتها وهيكلها التنظيمي وبيئتها التنافسية.

4 - الامنية النسبية ، فاعلية الكلفة Materiality / Cost Effectiveness : ينبغي ان يعكس التصميم و التطبيق والتحسين المستمر لطرق تحديد الكلفة وتجميع البيانات ونظم التكاليف توازن بين مستوى الدقة المطلوبة وكلفة القياس أي (المعاوضة بين الكلفة و العائد).

5 - القابلية للمقارنة الزمنية والاتساق Comparability Overtime and Consistency : ينبغي ان يتم تجميع وتحليل معلومات التكاليف بطريقة منظمة وبتقنية يضمن التأكيد من قابليتها للمقارنة عبر الزمن وسواء بالنسبة لنظم المعلومات العادية أو بالنسبة لتطبيق معين أو هدف محدد .

6 - الوضوح والقابلية للتدقيق Transparency and Auditability : أن مصادر بيانات التكاليف وما تتأسس عليه من بيانات غير مالية أخرى وكذلك طرائق تحديد التكاليف، ينبغي ان تكون واضحة بالنسبة للمستخدمين و يتم تسجيلها بالدفاتر و السجلات وتكون قابلة للتدقيق ويكون من الممكن اخضاعها لأساليب تحليل المخاطر والتحقيق، والوضوح والقابلية للتدقيق .

رابعاً - إصدارات معهد المحاسبين الإداريين في أمريكا (IMA) : لأكثر من 90 عاما، أثبتت معهد المحاسبين الإداريين في أمريكا (IMA) Accountants Institute of Management نجاحاً لا نظير له في مجال الإدارة المالية ومهنة المحاسبة، تم تأسيس المعهد في بفالو في نيويورك في العام 1919 كجمعية وطنية لمحاسبي الكلفة بهدف تعزيز المعرفة والأداء المهني بين محاسبي الكلفة، وتوضيح دور محاسبة الكلفة في تعزيز أداء الإدارة، وتم تغيير اسم المعهد لاحقاً ليصبح جمعية المحاسبين والعاملين في المؤسسات المالية، وفي سنة 1991، حصل تغيير آخر على اسم المعهد ليصبح معهد المحاسبين الإداريين وذلك ليتلاءم مع الدور الأوسع الذي تلعبه المؤسسة كجمعية لمحاسبين والعاملين في مجال الإدارة المالية في المؤسسات. (WWW.imamiddleeast.org)

خامساً - معايير التكاليف الصادرة من مجلس معايير محاسبة التكاليف في الهند (CASB) : نتيجة للمنافسة الواسعة في ظل نظام العولمة فإن إدارة التكاليف قد حضيت بأهمية خاصة في الأنشطة الاقتصادية المختلفة، ونتيجة لإدراك وتشخيص الحاجة لطريقة منظمة لقياس الكلفة في قطاعات التصنيع أو الخدمات وتوفير دليل إرشادي للوحدات الاقتصادية المستفيدة مثل دوائر الحكومة والجهات التنظيمية

والمؤسسات البحثية أو المؤسسات الأكاديمية لتحقيق صيغة موحدة وإتساق في تبوييب وقياس وتحميل وتوزيع الكلفة على السلع المنتجة والخدمات، فقد تم تأسيس مجلس معايير محاسبة التكاليف (CASB) من قبل مجلس معهد محاسبى التكاليف والاعمال في الهند (ICWAI) Institute of Cost and Works (ICWAI) Accountants of India وذلك بهدف القيام بصيغة معايير محاسبة الكلفة، وتم اصدار المعايير من اجل تحديد وتعريف الاهداف والاجراءات التنفيذية والنطاق ومجالات التطبيق والصلاحيات الخاصة بـ (CASB) . (WWW.casbicwai.org)

واصدر المجلس (22) معيار لمحاسبة الكلفة وكما في الجدول (3) الآتي:-

جدول (3)

معايير محاسبة التكاليف الصادرة في الهند

| رقم | عنوان المعيار | رقم | عنوان المعيار |
|-----|------------------------------|-----|---|
| 1 | تصنيف التكلفة | 2 | تحديد الطاقة الانتاجية |
| 3 | التكاليف غير المباشرة | 4 | تكلفة الانتاج المخصص للاستهلاك داخل الوحدة الاقتصادية |
| 5 | معدل كلفة النقل | 6 | تكلفة المواد |
| 7 | تكلفة العمل | 8 | تكلفة المرافق العامة |
| 9 | تكلفة مواد التعينة | 10 | المصاريف المباشرة |
| 11 | مصاريف الإدارية غير المباشرة | 12 | تكلفة التصليح والصيانة |
| 13 | تكلفة مركز الخدمة | 14 | تكاليف الحد من التلوث |
| 15 | البيع والتوزيع غير مباشرة | 16 | تكلفة الانثار والاطفاء |
| 17 | الفاندة وتكليف التمويل | 18 | تكليف البحث والتطوير |
| 19 | التكاليف المشتركة | 20 | مصاريف حق الامتياز |
| 21 | تكليف الرقابة على الجودة | 22 | تكلفة التصنيع |

(WWW.casbicwai.org)

سادساً - معايير محاسبة التكاليف الصادرة في باكستان (ICMAP) : تم انشاء المعهد الكلفة والإدارية في باكستان (Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan) ICMAP في سنة 1951 بهدف تنظيم وتشجيع مهنة المحاسبة الإدارية في باكستان من خلال الصالحيات الممنوحة له بموجب القوانين والتعليمات، ويضطلع المعهد بمسؤولية توفير التعليم والقيام بأمتحانات الكفاءة ومنح شهادة مهنية عالية (اذ يمنح المعهد الالقاب، محاسب كلفة وإدارية مشارك، محاسب كلفة وأدارية زميل) وللمعهد أكثر من 5000 عضو يعملون في موقع ادارية عليا (محللين ماليين، استشاريين اداريين) ، وله مساهمة فعالة في توفير الدعم الفني لوزارة المالية، وزارة التجارة، لجان التخطيط، هيئة تبادل السندات في باكستان، البنك المركزي، المجلس الفدرالي للأيرادات، المدقق العام في باكستان، وزارات اخرى في باكستان .

واصدر المجلس (12) معايير وكما في الجدول (4) الآتي:

جدول (4)**معايير محاسبة التكاليف الباكستانية**

| المعيار | رقم المعيار |
|---|-------------|
| تصنيف التكاليف Classification of Cost | CAS1 |
| تحديد الطاقة Capacity Determination | CAS2 |
| كلفة المواد المباشرة Direct Material Cost | CAS3 |
| كلفة العمل المباشرة Direct Labor Cost | CAS4 |
| تكاليف صناعية غير مباشرة Production overheads | CAS5 |
| المصاريف الإدارية غير المباشرة Administrative overheads | CAS6 |
| تكلف البيعية والتسوقيه غير المباشرة Selling and Distribution Overhead | CAS7 |
| المصاريف المباشرة Direct Expenses | CAS8 |
| كلفة مواد التعبئة Packing Material Cost | CAS9 |
| تكلفة الإنتاج المستهلك داخلياً Cost of Production for Captive | CAS10 |
| تكلفة الطاقة والوقود Cost of Power & Energy | CAS11 |
| تكلفة مراكز الخدمة Cost of Service Cost Centre | CAS12 |

(Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan, 2014:1)

المحور الرابع : التعريف بالشركات موضوع الدراسة واجراءات تطوير نظام التكاليف.

اولاً- التعريف بالشركات موضوع الدراسة :-

1- شركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة خاصة / تأسست الشركة سنة 1989 وفق قانون الشركات رقم 36 لسنة 1983 وتعديلاته برأس مال مقداره (70) مليون دينار لممارسة نشاطها الرئيسي وهو إنتاج المشروبات الغازية وأستثمار رأس المال الشركة بكماله لشراء موجودات اكبر مصانع المنشأة العامة للمشروبات والمعليات الغذائية (الملحافة) وهي مصنع الزعفرانية للمشروبات الغازية ومصنع بغداد للمشروبات الغازية وبضمنه خط تعبئة المشروبات الغازية بالعلب المعدنية والبلاستيكية وأكتمل تأسيس الشركة بصدور شهادة التأسيس المرقم م . ش 3315 والمؤرخة في 23 / 3 / 1989، ومرت الشركة بمراحل تطور وزيادة في مقدار راس المال حتى اصبح رأس مال الشركة (133) مليار دينار موزع على (133) مليار سهم قيمة السهم الواحد دينار، وتساهم في الشركة ثلاثة قطاعات (القطاع الحكومي بنسبة 13,82 % ، القطاع المختلط بنسبة 0,68 % القطاع الخاص بنسبة 85,5 %).

2- شركة الزوراء العامة / تأسست الشركة عام 1988، وتخضع الشركة الى قانون الشركات رقم (22) لعام 1997 المعدل، تعد شركة الزوراء العامة من الشركات ذات الإختصاص الهندسي التابعة لوزارة الصناعة والمعادن والمتخصصة في إنتاج منظومات الجهد الواطئ والجهد المتوسط ومجهزات القدرة وغيرها من المنتجات، وجميع منتجات الشركة غير نمطية يتم انتاجها اعتماداً على المواصفات المطلوبة من قبل الجهات المستفيدة، وتهدف شركة الزوراء العامة إلى تحقيق الجودة طبقاً لمتطلبات

مواصفات (ISO 9001-2008) فيما يخص منتجات الشركة وبما يلبي رضا وتوقعات المستفيدين وتقديم المشورة والإسناد الفني لمستخدمي منتجات الشركة خدمات ما بعد البيع والعمل المؤوب للتحسين والتطوير المستمر لمنتجات وخدمات الشركة، وحصلت الشركة على شهادة الجودة العراقية بالرقم (13) في 20/2/2011 من الجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية.

ثانياً : اجراءات تطوير نظام التكاليف في الشركات موضوع الدراسة / باعتماد عدد من معايير محاسبة التكاليف الصادرة من CASB- CASBICWAI-ICMAP لتطوير نظام التكاليف ومعالجة المشكلات والمحاور التي لم يقدم النظام الحالي المعالجات لها بالتطبيق على الشركات موضوع الدراسة ومن خلال تكييف بعض المعايير التي تلائم بيئه العمل في الشركات العراقية سواء كانت عامة او مختلطة او خاصة والتي تطبق النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلوبي، أن تطبق الاجراءات والمعالجات التي تم تحديدها في المعايير، ينبغي اتباع الخطوات الآتية:-

1- ينبغي استعمال مجموعة مستندية خاصة بمحاسبة التكاليف عند تسجيل الاحداث الاقتصادية في سجلات التكاليف .

2- الاعتماد على طريقة الانفصال من خلال استعمال مجموعة سجلات خاصة بمحاسبة التكاليف لغرض تسجيل الاحداث الاقتصادية من واقع المستندات .

3- الرقابة على عمليات التسجيل في سجلات محاسبة التكاليف ومطابقة الارصدة الفرعية مع الارصدة الاجمالية كذلك اجراء المطابقة مع سجلات المحاسبة المالية .

4- تحديد وقياس كلفة المواد المباشرة لكل مركز من المراكز الانتاجية وكلفة المواد غير المباشرة التي ستكون ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة مما يتطلب استحداث حساب للمواد المباشرة وحساب خاص للمواد غير المباشرة ضمن دليل حسابات النظام المحاسبي الموحد .

5- تحديد كلفة التلف والضياع الطبيعي وكلفة التلف والضياع غير الطبيعي للمواد ومعالجة كلفة كل من التلف والضياع الطبيعي ضمن كلفة الانتاج (التكاليف غير المباشرة) وكلفة التلف غير الطبيعي ضمن الخسارة غير الاعتيادية مع تحديد اسباب هذا التلف والضياع ومن هو المسؤول عنه لغرض عدم تكراره في المستقبل .

6- استحداث حسابات خاصة للتلف والضياع الطبيعي وغير الطبيعي ضمن دليل النظام المحاسبي الموحد .

7- الافصاح عن كلفة المواد المباشرة وكلفة التلف والضياع الطبيعي وغير الطبيعي في كشف الانتاج وعن اي تغيير في طريقة تقييم الصادر المخزنی.

8- تحديد ومراقبة اوقات العمل من خلال تنظيم مجموعة من الاستثمارات والسجلات لتحديد وقت تواجد العاملين في الوحدة الاقتصادية وفي كل مركز وتحليل هذا الوقت الى وقت منتج ووقت ضائع اعتيادي وغير اعتيادي .

- 9- تحديد وقياس الاجور المباشرة والاجور غير المباشرة لكل مركز من مراكز الكلفة واستحداث حساب لكل من الاجور المباشرة والاجور غير المباشرة والافصاح عنها في قائمة الانتاج .
- 10- تحديد كلفة علاوة الوقت الاضافية ومعالجتها ضمن التكاليف غير المباشرة واستحداث حساب خاص بعلاوة الوقت الاضافي .
- 11- تحديد كلفة الوقت الضائع الاعتيادي ومعالجتها ضمن التكاليف غير المباشرة، وكلفة الوقت الضائع غير الاعتيادي ومعالجتها باعتباره خسارة غير اعتيادية .
- 12- تحديد التكاليف غير المباشرة وكل مركز من مراكز الكلفة واستحداث حساب خاص بالتكاليف غير المباشرة .
- 13- تقدير التكاليف غير المباشرة وعدم الانتظار الى تحقق التكاليف الفعلية في نهاية الفترة المالية مما يفقد محاسبة التكاليف اهمية بتوفير المعلومات عن تكاليف الانتاج في الوقت المطلوب.
- 14- مقارنة التكاليف غير المباشرة الفعلية مع التكاليف غير المباشرة المقدرة لستخراج الانحرافات وتحديد اسبابها ومعالجتها ضمن كلفة الانتاج او باعتبارها خسارة غير اعتيادية .
- 15- تحديد وقياس التكاليف التسويقية والافصاح عنها ضمن كشف الانتاج .
- 16- تحديد وقياس التكاليف الادارية والافصاح عنها ضمن كشف الانتاج .
- وبالاعتماد على المعايير يمكن تحديد كلفة الانتاج لكل من شركة بغداد وشركة الزوراء وكما في الجدولين رقم (5-6) الآتى :-

جدول (5)

كلفة الانتاج لشركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة – خاصة

| رقم الدليل | التفاصيل | المبالغ الفرعية | المبالغ الاجمالية |
|------------|---------------------------------|-----------------|-------------------|
| 51 | مواد مباشرة | 58,706,523,794 | 58,706,523,794 |
| 52 | اجور مباشرة | 2,579,857,875 | 2,579,857,875 |
| 54 | تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية | | |
| 541 | مواد غير مباشرة | 93,857,480,842 | 93,857,480,842 |
| 5411 | مواد | 597,792,767 | |
| 54121 | مواد نفطية | 2,400,490,821 | |
| 54122 | غاز | 2,148,879,564 | |
| 54123 | زيوت وشحوم | 243,868,749 | |
| 5413 | الادوات الاحتياطية | 1,847,410,693 | |
| 54141 | مواد التعبئة والتغليف المستهلكة | 85,897,679,291 | |
| 54142 | مواد التعبئة والتغليف متداولة | 67,026,596 | |
| 54171 | المياه | 1,724,250 | |
| 54172 | الكهرباء | 652,608,113 | |
| 542 | اجور غير مباشرة | 1,963,468,720 | 1,963,468,720 |
| 54224 | مخصصات عائلية | 67,969,220 | 67,969,220 |

| | | | |
|-----------------|-----------------|------------------------------|-------|
| 139,570,750 | | مخصصات مهنية | 54225 |
| 250,469,497 | | علاوة أجور اعمال اضافية | 54226 |
| 151,247,461 | | مخصصات تعويضية | 54227 |
| 474,243,241 | | مكافآت تشجيعية | 54228 |
| 222,219,092 | | مخصصات أخرى | 54229 |
| 651,874,460 | | المساهمة في الضمان الاجتماعي | 54251 |
| 5,875,000 | | تأمين العاملين / عمال | 54253 |
| | 6,746,080,024 | مصاريف أخرى | 543 |
| 146,364,119 | | اندثار المباني الصناعية | 54372 |
| 5,212,381,259 | | اندثار الات ومعدات | 54373 |
| 946,515,045 | | اندثار وسائل نقل وانتقال | 54374 |
| 440,819,602 | | اندثار عدد قوافل | 54375 |
| | 41,711,531 | كلفة تلف وضياع طبيعي | 544 |
| 37,542,025 | | كلفة تلف طبيعي للمواد | 5441 |
| 4,169,506 | | كلفة وقت ضائع طبيعي | 5442 |
| 163,895,122,786 | 163,895,122,786 | المجموع | |

المصدر : أعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد

جدول (6)

تكلفة الانتاج لشركة الزوراء العامة

| رقم الدليل | التفاصيل | المبالغ الفرعية | المبالغ الاجمالى |
|------------|-------------------------------|-----------------|------------------|
| 51 | مواد مباشرة | 12,132,500,445 | 12,132,500,445 |
| 52 | اجور مباشرة | 542,429,974 | 542,429,974 |
| 54 | تكليف صناعية غير مباشرة فعلية | | |
| 541 | مواد غير مباشرة | 694,016,976 | 694,016,976 |
| 5411 | مواد | 247,602,050 | |
| 54121 | مواد نقطية | 70,935,235 | |
| 5413 | الادوات الاحتياطية | 218,208,800 | |
| 54151 | اللوازم والمهام | 125,737,881 | |
| 54172 | الكهرباء | 31,533,011 | |
| 542 | اجور غير مباشرة | 2,964,681,055 | 2,964,681,055 |
| 54221 | اجور | 22,074,693 | |
| 54222 | مخصصات شهادة | 1,142,039,879 | |
| 54223 | مخصصات منصب | 109,242,238 | |
| 54224 | مخصصات عائلية | 433,575,726 | |
| 54225 | مخصصات مهنية | 259,454,610 | |
| 54226 | علاوة أجور اعمال اضافية | 61,505,400 | |
| 54227 | مخصصات تعويضية | 50,634,000 | |
| 54229 | مخصصات أخرى | 832,909,231 | |
| 54251 | حصة الوحدة في التقاعد | 53,245,278 | |

| | | | |
|-----------------------|-----------------------|-------------------------|--------------|
| | 331,206,963 | مصاريف اخرى | 543 |
| 12,110,000 | | استئجار الات ومعدات | 54253 |
| 38,419,370 | | اندثار المباني الصناعية | 54372 |
| 241,035,990 | | اندثار الات ومعدات | 54373 |
| 39,641,604 | | اندثار عدد وقوالب | 54375 |
| | 4,251,507 | كلفة تلف وضياع طبيعي | 544 |
| 2,476,664 | | كلفة تلف طبيعي للمواد | 5441 |
| 1,774,843 | | كلفة وقت صانع طبيعي | 5442 |
| 16,669,086,920 | 16,669,086,920 | المجموع | |

المصدر : أعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة الزوراء

المحور الخامس : الاستنتاجات والتوصيات /

اولاً: الاستنتاجات /

1- اعتماد إدارات الوحدات الاقتصادية على محاسبة التكاليف في توفير معلومات تحليلية وتفصيلية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات، بسبب التقيدات والمحددات التي تعاني منها المحاسبة المالية لأن معلوماتها تكون غير دقيقة وتجاهل المعلومات الوصفية ولا تأخذ بنظر الاعتبار الأحداث غير النقدية ولا توفر معلومات لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم أداء مراكز المسؤولية المختلفة .

2- يتم تطوير نظم وتقنيات وطرق وأساليب محاسبة التكاليف، مثل نظام محاسبة التكاليف الهجين والكلفة المستهدفة وكلف كايزن (التحسين المستمر) والانتاج في الوقت المحدد والتكاليف على اساس الانشطة والانتاج بالوقت المحدد والتكاليف على اساس المواصفات، لغرض تحقيق رضا الزبون وتلبية كافة احتياجاتـه من خلال اضافة مواصفات محددـ من قبلـه على المنتجـاتـ، وتقديـمـ المنتجـاتـ بالجودـةـ المطلـوبةـ والسعـرـ المرغـوبـ بهـ والتحسينـ المستـمرـ لـانتـاجـ، فضـلاـ عـنـ السـعـيـ لـتخـفيـضـ التـكـالـيفـ وإـسـتـبعـادـ الأـنـشـطـةـ التـيـ لـاتـضـيفـ قـيـمةـ وـالتـقـليلـ مـنـ مـسـتـوـيـاتـ المـخـزـونـ بـكـافـةـ أـنـوـاعـهـ (مـخـزـونـ صـفـريـ وـالـأـنـتـاجـ عـلـىـ اـسـاسـ السـحبـ وـلـيـسـ الدـفـعـ) .

3- تعتمد شركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة خاصة وشركة الزوراء العامة على النظام المحاسبي الموحد في الجانب المالي والكلفوي، وتتضمن الجانب الكلفوي على مجموعة من المبادئ والتعريفات لغرض تحديد تكاليف المنتجـاتـ والخدمـاتـ وتركـ للـوحدـاتـ الـاقتصادـيةـ حرـيةـ طـبـيقـ الـطـرـائقـ وـالـمـعـالـجـاتـ الكلـفـويـةـ (اـعـتـمـادـ قـائـمـةـ التـكـالـيفـ الـكـلـيـةـ اوـ الـمـتـغـيرـةـ، ايـ طـرـيقـةـ منـ طـرـائقـ التـوزـيعـ الـاجـمـالـيـ اوـ الـانـفـارـاديـةـ اوـ الـتـنـازـلـيـةـ اوـ الـتـبـادـلـيـةـ) وـكـذـلـكـ حرـيةـ استـعمالـ أسـسـ التـحمـيلـ .

4- لم يتم التميـزـ بـيـنـ المـوـادـ الـمـبـاـشـرـةـ وـالـمـوـادـ غـيرـ الـمـبـاـشـرـةـ كـذـلـكـ بـيـنـ الـأـجـورـ الـمـبـاـشـرـةـ وـالـأـجـورـ غـيرـ الـمـبـاـشـرـةـ وـبـيـنـ الـمـصـارـيفـ وـالـخـسـارـةـ التـيـ تـتـحـمـلـهـ الشـرـكـاتـ طـبـقاـ لـلـنـظـامـ الـمـحـاسـبـيـ الـمـوـحدـ، ويـتمـ الـاعـتـمـادـ عـلـىـ الـاجـتـهـادـ الشـخـصـيـ منـ قـبـلـ الـمـحـاسـبـيـنـ فـيـ الشـرـكـاتـ مـوـضـوـعـ الـدـارـسـةـ لـغـرضـ تـحـدـيدـ وـفـصـلـ عـنـاصـرـ التـكـالـيفـ الـىـ مـبـاـشـرـةـ وـغـيرـ مـبـاـشـرـةـ .

ثانياً : التوصيات /

1- زيادة الوعي للأدارات في الوحدات الاقتصادية بأهمية محاسبة التكاليف لغرض تحديد كلفة المنتجـاتـ اوـ الخـدـمـاتـ وـتـقـديـمـ الـمـعـلـومـاتـ الـتـيـ تـسـاعـدـ فـيـ اـتـخـاذـ مـخـلـفـ الـقـرـارـاتـ وـتـشـجـعـ كـافـةـ الـوـحدـاتـ لـرـفـعـ الـمـسـتـوىـ الـعـلـمـيـ وـالـعـلـمـيـ لـلـكـوـادـرـ الـمـحـاسـبـيـةـ فـيـ كـافـةـ الـوـحدـاتـ الـإـقـتصـادـيـةـ مـنـ خـلـالـ اـقـامـةـ الدـورـاتـ وـالـنـدـوـاتـ لـتـعـرـيفـ بـالـتـقـيـيـاتـ الـحـدـيثـةـ لـمـحـاسـبـةـ التـكـالـيفـ وـلـمـاـ لـهـ مـنـ دـوـرـ فـيـ تـحـدـيدـ التـكـالـيفـ بـصـورـةـ دـقـيقـةـ مـعـ تـخـفيـضـ التـكـالـيفـ مـنـ خـلـالـ اـسـتـبعـادـ جـمـيعـ الـاـنـشـطـةـ التـيـ لـاـ تـؤـديـ إـلـىـ اـضـافـةـ ايـ قـيـمةـ لـهـدـفـ الـكـلـفـةـ .

- 2- لكي يتم توفير معلومات مالية وغير مالية مفيدة من نظام محاسبة التكاليف لاتخاذ مختلف القرارات من قبل الوحدات الاقتصادية ينبغي أن تتصف هذه المعلومات بالملائمة والمصداقية والتوقيت المناسب، لذلك ينبغي استعمال مجموعة من القواعد والمعايير المحدد من قبل جهات مهنية وأكاديمية لتوفير مثل هذه المعلومات .
- 3- أن اصدار معايير محاسبة التكاليف سوف يؤدي الى تنظيم العمل المحاسبي ويقلل من الاجتهاد الشخصي والاختلافات في التطبيق بين الوحدات الاقتصادية مما يسهل من عملية المقارنة بين الفترات المختلفة وبين الوحدات في نفس القطاع، لذلك من المهم اصدار معايير محاسبة التكاليف في جمهورية العراق لتنظيم العمل المحاسبي والخاص بالجوانب الكلفوية لتحقيق الثبات والاتساق في تطبيق هذه المعالجات.
- 4- تصنيف دليل حسابات النظام المحاسبي الموحد الى مواد واجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة مقدرة وفعالية لكي يتم يلبي متطلبات انظمة محاسبة التكاليف وكما تم تطبيقه على الشركات موضوع الدراسة .

المصادر :

المصادر العربية .

اولاًـ الكتب .

1- أتريل، بيتر، إيدي، ميلاني ، Atrill, Peter, & McLaney, Eddie 2013 ، المحاسبة الإدارية لمتخذ القرار ، تعریب د. زهير عمرو دردر، الرياض-السعودية، دار المريخ للطباعة .

2- العشماوي، محمد ، 2011 ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان – الأردن.

3- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، 2009 ، الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة (تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها) ، ترجمة و تعریب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، .

4- الفضل، مؤيد محمد، نور، عبد الناصر أبراهيم، الرواى، عبد الخالق مطاك، 2007 ، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى- دار المسيرة ، عمان – الأردن .

ثانياًـ الرسائل والبحوث الجامعية :

1- أبراهيم، معاد خلف ، 2013، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترتبطها في خدمة منظمات الاعمال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت – كلية الادارة والاقتصاد، المجلد 9 العدد 27 .

2- الربيعي، محمد علي محمد، 2015، تكامل قياس التكلفة على اساس المواصفات وتقنيه التكلفة المستهدفة وأثره في تحقيق المزايا التنافسية، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب كلف وإدارية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد .

3- محمود، صالح عبد الرحمن، 2007، تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة ، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية) ، كلية العلوم الإدارية والتخطيط ، المملكة العربية السعودية ، المجلد الثامن – العدد الثاني.

4- صالح، صباح فوزي، 2014، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة دارسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة – الجامعة الإسلامية غزة .

المصادر الأجنبية .

A-BOOK.

1- Blocher, Edward J. 2010,Cost Management . 5th ed., Prentice- McGraw-Hill, New York U.S.A.

2- Drury, Colin, 2012,Management and Cost Accounting , 8th ed., Prentice-Cengage Learning com. U.S.A.

- 3- Hansen, Don R, Mowen, Maryanne M, 2006,Cost Management Accounting & Control , 5th ed., Prentice – South- Western , U.S.A.
- 4- Horngren, Charles T, Foster, George, and Bamber, Linda S. 1991 Cost Accounting a Managerial Emphasis. 7th ed., Prentice – Hall, Inc, New Jersey U.S.A..
- 5- Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan,2014.
- 6- Rayburn, Letricia gayle. 1996,Cost Accounting: Using a Cost Management Approach, 6th ed., Prentice-Irwin , U.S.A.

B -Periodicals & review

- 1- Bruggeman W.,Everaert P. , 2007,Time-driven Activity-based Costing: exploring the Underlying Model, Cost Management, .
- 2- Dondero, Melissa, 2003, Integrating Target Costing And ABC, Journal of Cost Management, July_ August
- 3- Freibeerg, Frantisek , Sujova ,Erika , 2011,Product Life Cycle Cost Management , ACTA Facultatis Technicae , U.S.A. XVI .
- 4- Gregorio, Di Leandro Torres, Soares, Carlos Alderto Pereira , 2013,MixBC Method : a New Approach for Distribution of Indirect Costs and Expenses to Products , International Journal of Engineering and Technology (IJET), Vol . 5 , No . 1 Fob-Mar.
- 5- Glucha , Pernilla , Baumannb , Henrikke , 2004,The life cycle costing (LCC) approach: a conceptual discussion of its usefulness for environmental decision-making Building and Environment 39 www.elsevier.com.
- 6- Kaplan, S Robert , Anderson, R Steven, 2007,The Innovation of Time – Driven , Cost Management: Mar/Apr.
- 7- Manalo, Marivic V. 2004, Activity based costing (ABS) vs. traditional cost accounting system among Top 500 corporation in the Philippines, SERIES -011, www.dlsu.edu.ph.

- 8- Monroy, Carlos Rodriguez , Nasiri, Azadeh, Peláez, Miguel Ángel, 2012, **Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing and Lean Accounting: Differences among three accounting systems' approach to manufacturing**, 6th International Conference on Industrial Engineering and Industrial Management, XVI Congreso de Ingeniería de Organización. Vigo, July 18-20.,
- 9- Okoye , Pius Vincent Chukwubuikem , Egbunike , Francis Chinedu & Meduoye, Olamide Mofolusho , 2013, **Product Cost Management via the Kaizen Costing System: Perception of Accountants**, Journal of Management and Sustainability, U.S.A. .
- 10- Okano,Kenji, 2001, **Life cycle costing – An approach to life cycle cost management : A consideration from historical development** , Asia pacifi Management Review .
- 11- Stout , Davide , Propri, Josephm , 2011, **Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a Medium-Sized Electronics Company**, Management Accounting Quarterly Spring , Vol . 12 , No . 3

C- Internet .

- 1- (WWW.casbicwai.org)
- 2- (WWW.imamiddleeast.org)