

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

المخلص : تحتاج كافة الوحدات الاقتصادية الى معلومات تحليلية وتفصيلية لاتخاذ مختلف القرارات، ويجب أن تتصف هذه المعلومات بالملانة والمصادقية وان تقدم في الوقت المناسب، ويوفر نظام التكاليف المعلومات التي تستخدم لغراض المحاسبة المالية ( تحديد كلفة المخزون بأنواعه، كلفة الانتاج ) ولاغراض المحاسبة الادارية لاتخاذ مختلف القرارات ( قرار التسعير ، قبول او رفض الطلبية )، ويواجه نظام محاسبة التكاليف العديد من المشكلات بالاضافة 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.

بحث مستل من أطروحة دكتوراه لم تناقش .

**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، وسعي 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 الكفوي على تحديثات وكذلك لم يعالج الانتقادات الموجه للنظام الكفوي وواجه القصور الكثيرة . ومن خلال تكييف معايير محاسبة التكاليف الصادرة من قبل مجموع من الدول لكي تتلائم مع البيئة العراقية لغرض تطوير ومعالجة مشكلات نظام التكاليف المطبق من قبل الوحدات الاقتصادية.

### المحور الاول : منهجية البحث : Methodology of the Research

**أولاً / مشكلة البحث: Research Problem /** أن الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية تلتزم وتطبق النظام المحاسبي الموحد ( للحسابات المالية والكفوية 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 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، ووفقاً لما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث بشكل تساؤلات 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 /** تنبع 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، اذ إن التغيرات الاقتصادية التي شهدتها العراق والانفتاح على

الأسواق العالمية وشدة المنافسة يتطلب من الوحدات الاقتصادية الاهتمام المتزايد بتكاليف ونوعية المنتجات والخدمات التي تقدمها لكي تتمكن الوحدات الاقتصادية من البقاء والعمل في الاسواق، 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 اوجه 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 للمشروبات الغازية مساهمة – خاصة وشركة الزوراء العامة، وتم اختيار هذه العينة العمدية كحالة دراسية لأسباب عدة من أهمها :-

- 1- إختلاف نظم التكاليف المستخدمة من قبل الشركتين اذ تستخدم شركة بغداد للمشروبات الغازية 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 الزمانية : تم إختيار التقارير المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية وشركة الزوراء العامة لسنة 2013-2014 لغرض اعداد الجانب العملي .

### سادساً / منهج البحث :

يتم الاعتماد على المنهج الإستقرائي في دراسة وتحليل نظام التكاليف المطبق في الوحدات الاقتصادية من خلال الكتب والرسائل والدوريات والقوانين والتعليمات لتغطية 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 / إعتمد البحث على مجموعة من الأدوات البحثية لغرض إكمال متطلباته في جانبيها النظري والعملي وكما يأتي :

#### 1- الجانب النظري / يعتمد على :-

أ- الكتب العربية والاجنبية والدوريات والرسائل والاطاريح 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 لاتضيف قيمة في ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبح من الأهمية لتدعيم أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بالتقنيات المعاصرة والتي تلبي احتياجات الادارة وكذلك احتياجات كافة المستخدمين . ومن تقنيات التكاليف المعاصرة مايلي :

1- التكاليف على اساس النشاط ( Activity Based costing ( ABC ) : ان تقنية ( ABC ) جاءت لتلبي متطلبات البيئة نتيجة للمنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية والبحث عن طرائق لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات لتحقيق أكثر 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 دائماً 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 مضيضة للقيمة أو كونها أنشطة غير مضيضة للقيمة، ان الانشطة المضيضة للقيمة ( Manalo,2004:9 ) هي عبارة عن " أعمال يتم تنفيذها من قبل الوحدة الاقتصادية والزبائن مستعدين عادة لأن يدفعوا ثمنها"، ومن جانب آخر، فإن الانشطة غير المضيضة للقيمة هي تلك " الانشطة التي تخلق الضياعات، وتؤدي الى التأخيرات وتضيف تكاليف الى المنتجات أو هي تلك الانشطة التي يكون الزبائن غير مستعدين لان يدفعوا ثمنها" .

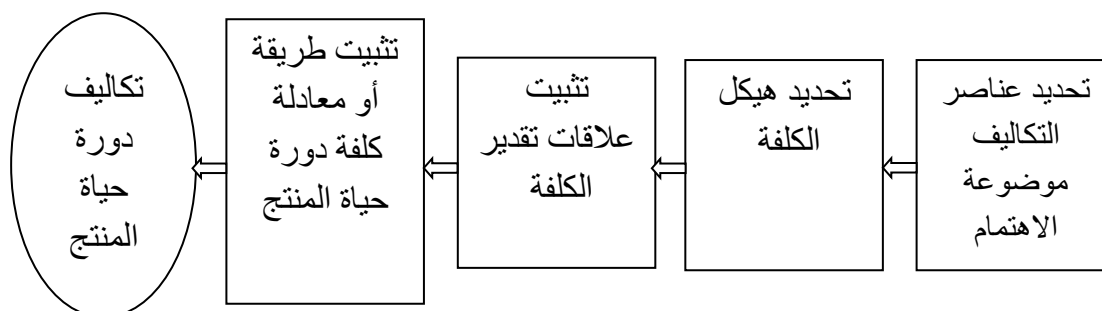
2- الانتاج في الوقت المحدد ( Just – In Time production ( JIT ) : أن الجوهر الاساسي الذي تقوم عليه تقنية ( JIT ) يتمثل في كونه نظاماً للسحب، بدلاً من كونه نظاماً للدفع، ومن خلال استعمال نظام السحب، فإن المدراء يدركون بأنه من الافضل عدم القيام بإنتاج أجزاء غير ضرورية تؤدي الى مخزونات فائضة . ( Rayburn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

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

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

شكل ( 1 )

#### تكاليف 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 (LCC) Product Life Cycle Cost عبارة عن منهجية للتقييم الاقتصادي للبدائل المتاحة والتي تدرس كافة التكاليف ذات الصلة المرتبطة بكل نشاط أو مشروع بديل خلال فترة حياته، أن تحليل ( LCC ) يعد ملائماً بالدرجة الأساس للمقارنة الاقتصادية للبدائل المتاحة، أن مجال تركيزه يتمثل في التوصيل الى 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 الى كافة التكاليف المرتبطة بالنظام الذي يتم استعماله وتطبيقه بحسب دورة الحياة المحددة، وبشكل عام فإن كلفة دورة الحياة تشمل كلفة البحث والتطوير، كلفة الانتاج والانشاء، كلفة التشغيل والدعم، كلفة الاستبعاد والبيع للموجودات، وفي نهاية المطاف العمل على تجميع التكاليف للفترة الزمنية بأكملها لدورة الحياة، أن كلفة دورة الحياة تشمل

كافة تكاليف المنتج، المجهز، الزبون (المستفيد)، القائم بأعمال الصيانة، والتكاليف ذات الصلة . (Okoye, 2001: 318)

**4- الكلفة المستهدفة Target Costing :** تعود بداية ظهور الكلفة المستهدفة ( Target ( TC Costing في اليابان، إذ 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 ( أبراهيم, 2013: 236 ) " هي إحدى أدوات إدارة الكلفة في ظل البيئة التنافسية لأنها تستهدف ثلاثة عناصر تنافسية رئيسة هي ( السعر والجودة والكلفة ) الى جانب الادباع .

**5-كلف كايزن Kaizen costing :** ترتبط كلف كايزن ارتباطاً وثيقاً وتكاملياً مع تقنية التكاليف المستهدفة، وتعرف كلف كايزن ( 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 تكاليف المنتجات والعمليات الانتاجية الحالية". وتوجد العديد من المزايا لاستخدام 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، فانه سوف يؤدي الى الضغط على المسؤولين في كافة الانشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع .

ب- إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي افضل 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 كلف كايزن ، ومن خلال اجراء المقارنة مابين الكلفة المستهدفة وكلف كايزن يمكن تحديد مجموعة من الاختلافات وكما في الجدول ( 1 ) الآتي :

## جدول ( 1 )

## مقارنة بين الكلفة المستهدفة وكلفة كايزن

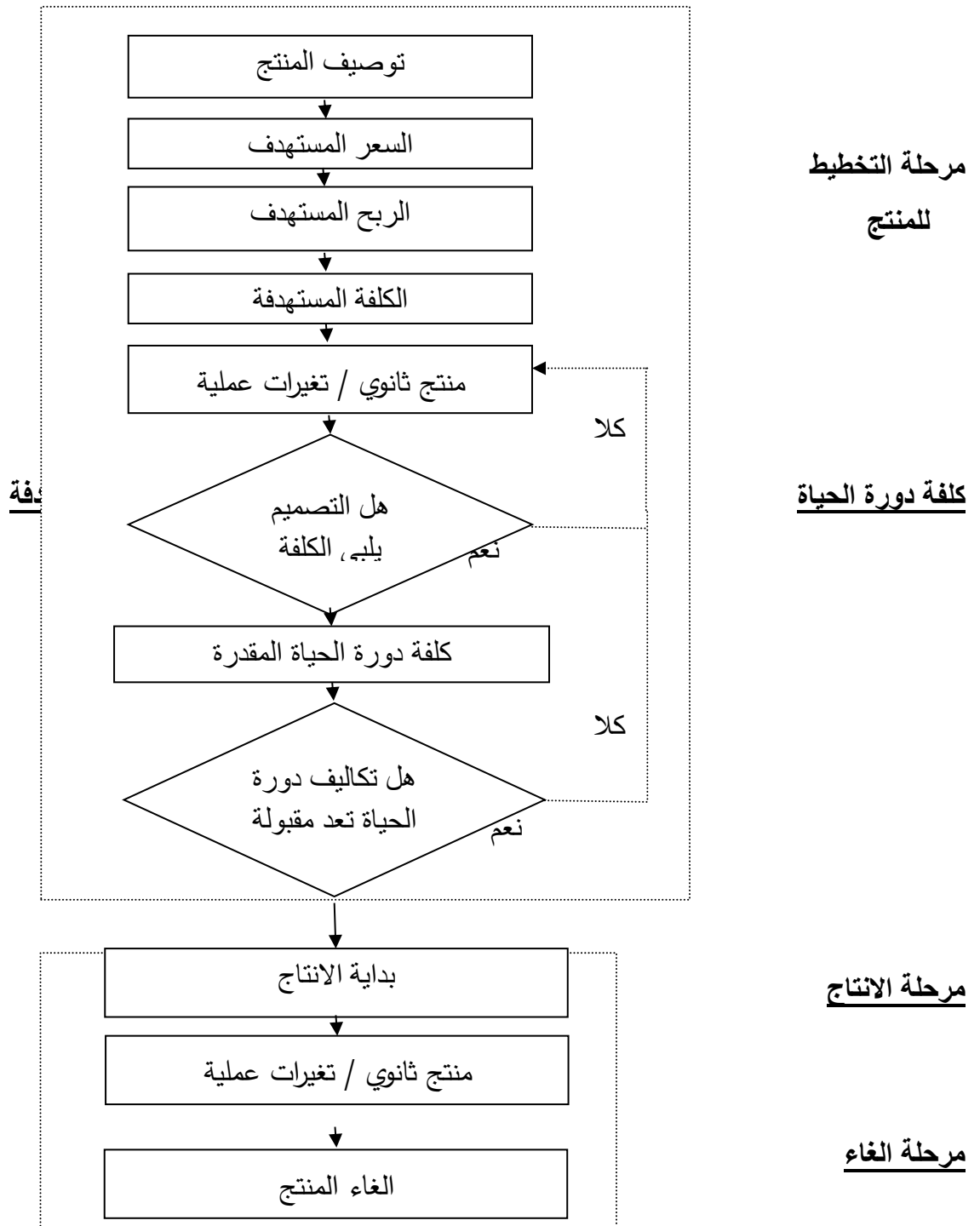
معايير المقارنة	الكلفة المستهدفة Target Costing	كلفة كايزن Kaizen costing
1- مراحل دورة المنتج .	تستخدم في مرحلتين تخطيط وتصميم المنتج.	تستخدم في مرحلة انتاج المنتج.
2- الهدف .	التخفيض المستمر لكلفة تخطيط وتصميم المنتج.	التحسين المستمر في إنتاج المنتج وبجهود ابتكارية.
1- محركات خفض الكلفة.	محركات هيكلية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

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

والتوزيع، عمان – الاردن، 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 دقة وتعد ابسط وارخص وبالغة الفاعلية والتأثير وبدرجه 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 تحسب كلفة تجهيز وتوفير موارد الطاقة التشغيلية، مثل قسم خاص بتهية طلبات الزبائن، في الخطوه الأولى , فان نموذج TDABC يحسب الكلفة الخاصة بكافة الموارد ( الملاك 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 تقسم الكلفة الكلية على الطاقة التشغيلية بالوقت المستغرق من العاملين فعلياً لتنفيذ أو لإنجاز العمل للقسم وذلك للتوصل 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 موضع الكلفة استناداً 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 تتألف من خطوات ست (Bruggeman, 2007:10) .

1. تحديد مجاميع الموارد والانشطة التي يتم فيها استعمال تلك الموارد .
2. تحديد تكاليف لكل مجموعة . 3. تقدير الطاقة الانتاجية الفعلية لكل مجموعة .
4. احتساب الكلفة لكل وحدة زمن . 5. تحديد وحدات الزمن المطلوبة لكل نشاط .
6. احتساب الكلفة لكل معاملة تجارية .

أن مؤيدي TDABC يؤكدون على أن هذا النموذج يعد تطويراً على طريقة ABC في المجالات الآتية :

(Stout & Propri, 2011:2-3)

أ- تلغي 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 جوهري من وقت المعالجة المطلوب وذلك من خلال استعمال البيانات من أنظمة تخطيط موارد

المشروع ERP (Enterprise Resource Planning).

ت- تكون أسهل من ناحية المتابعة والتحديث، ومن خلال استعمال معادلات 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 الى 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 اساس تحليلات مزيج المنتجات ( بدلاً من صياغتها على اساس المنتجات كل على حدة أو بشكل فردي ) وكذلك على اساس 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 تجسد في السماح للتكاليف والمصاريف المشتركة غير المباشرة - والتي لايمكن فصلها فعلياً بالنسبة الى كل منتج - بأن يتم معالجتها بطريقة رياضية مترابطة، وفي هذا السياق فإن حالات عدم التأكد يتم احتسابها من خلال عملية الاستدلال على الكلفة والقائم على اساس 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 مترابطة ومتماسكة لاستهلاك الموارد، وأن التطبيق العملي للطريقة سيؤدي الى التنفيذ سليم لمهمة توزيع الكلفة . ( Gregoio et. al,2013:11 )

**8-التكلفة على اساس المواصفات (ABCII) :** أن تقنية التكلفة على اساس المواصفات من أحد أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية اذ يقوم على تحليل خصائص المنتج، والربط بين المتغيرات الداخلية والخارجية، وتوقعات الزبائن وأذواقهم 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 اساس المواصفات بمصطلح (ABCII) اختصاراً لكلمات (Attributes Based Costing) اما (II) فهي تعني العدد (اثنان) باللغة اللاتينية ووضعت مع المصطلح تمييزاً لها عن مصطلح التكلفة على اساس النشاط (Activity Based Costing (ABC) . ( الربيعي، 2015 : 23 )، وتعرف التكلفة على اساس المواصفات بأنه " تقنية جديد يتم من خلاله تتبع عناصر التكاليف على اساس الخصائص والمواصفات ( Dondero, 2003: 291 ) .

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

أولاً - يعتمد مدخل قياس التكلفة على اساس المواصفات على وجود أربعة متطلبات اساسية وهي :-

- 1- وجود مجموعة من المواصفات الاساسية 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 الميزج الامثل من مستويات الانجاز في شكل مصفوفة، وبما يتحقق معها افضل عائد للمنظمة، مع الوفاء بمتطلبات الزبائن .

ثانياً- لغرض تطبيق مدخل قياس التكلفة على اساس المواصفات، هنالك اربعة خطوات متتالية وهي :

- 1- تحديد احتياجات الزبائن .
- 2- تحديد المواصفات الاساسية للمنتج ومستويات انجاز 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 والاجراءات التنظيمية لمهنة المحاسبة والتدقيق التي تهتم بالجوانب المحاسبة المالية والكفوية والرقابية والتنظيمية للمهنة، وهذه المنظمات حتى وأن كانت لا تهتم بالجوانب الكفوية 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 ( Cost Accounting Standards Board (CASB في سنة 1970، ويقوم المجلس بإعداد وتعديل معايير محاسبة التكاليف وتفسيرها لذا فهي مصممة لتحقيق التوحيد والثبات 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

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

Source : Horngren, Charles T, Foster, George, and Bamber, Linda S : Cost Accounting a Managerial Emphasis. 7<sup>th</sup> 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 Professional

Accountants in Business ( PAIB ) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC )

International Federation of Accounting الارشادات الدولية للممارسة الجيدة في سنة 2009 والمعونة (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 وتفسير 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-الملاءمة 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، واستراتيجياتها وهيكلها التنظيمي وبيئتها التنافسية.

**4 - الاهمية النسبية ، فاعلية الكلفة Materiality / Cost Effectiveness :** ينبغي ان يعكس التصميم و التطبيق والتحسين المستمر لطرائق 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 التأكد 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 والتحقق، والوضوح والقابلية للتدقيق .

رابعاً - إصدارات معهد المحاسبين الإداريين في امريكا ( IMA ) : لأكثر من 90 عاماً، أثبت معهد المحاسبين الإداريين في امريكا ( IMA ) Accountants Institute of Management نجاحاً لا نظير له في مجال الإدارة المالية ومهنة المحاسبة، تم تأسيس المعهد في بافالو في نيويورك في العام 1919 كجمعية وطنية لمحاسبى الكلفة بهدف تعزيز المعرفة والأداء المهني بين محاسبى 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 للمحاسبين والعاملين في مجال الإدارة المالية في المؤسسات. ([WWW.imamiddleeast.org](http://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 حظيت بأهمية خاصة في الانشطة الاقتصادية المختلفة، ونتيجة لإدراك وتشخيص الحاجة لطريقة منظمة لقياس الكلفة في قطاعات التصنيع أو الخدمات ولتوفير دليل إرشادي للوحدات الاقتصادية المستفيدة مثل دوائر الحكومة والجهات التنظيمية

والمؤسسات البحثية أو المؤسسات الأكاديمية لتحقيق صيغة موحدة وإتساق في تبويب وقياس وتحميل وتوزيع الكلفة على السلع المنتجة والخدمات، فقد تم تأسيس مجلس معايير محاسبة التكاليف (CASB) من قبل مجلس معهد محاسبي التكاليف والاعمال في الهند (ICWAI) Institute of Cost and Works 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	كلفة الانتاج المخصص للاستهلاك داخل الوحدة الاقتصادية
5	معدل كلفة النقل	6	كلفة المواد
7	كلفة العمل	8	كلفة المرافق العامة
9	كلفة مواد التعبئة	10	المصاريف المباشرة
11	مصاريف الادارية غير المباشرة	12	كلفة التصليح والصيانة
13	كلفة مركز الخدمة	14	تكاليف الحد من التلوث
15	البيع والتوزيع غير مباشرة	16	كلفة الاندثار والاطفاء
17	الفائدة وتكاليف التمويل	18	تكاليف البحث والتطوير
19	التكاليف المشتركة	20	مصاريف حق الامتياز
21	تكاليف الرقابة على الجودة	22	كلفة التصنيع

(WWW.casbicwai.org)

سادساً - معايير محاسبة التكاليف الصادرة في باكستان (ICMAP): تم انشاء المعهد الكلفة والادارية في

باكستان (ICMAP) Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan

في سنة 1951 بهدف تنظيم وتشجيع مهنة المحاسبة الادارية في باكستان من خلال الصلاحيات الممنوحة له بموجب القوانين والتعليمات، ويضطلع المعهد بمسؤولية توفير التعليم والقيام بامتحانات الكفاءة ومنح شهادة مهنية عالية ( اذ يمنح المعهد الالقاب، محاسب كلفة وإدارية مشارك، محاسب كلفة وأدارية زميل) وللمعهد أكثر من 5000 عضو يعملون في مواقع 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، ووزارات اخرى في باكستان .

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

## جدول ( 4 )

## معايير محاسبة التكاليف الباكستانية

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

(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 بكامله لشراء موجودات اكبر مصانع المنشأة العامة للمشروبات والمعلبات الغذائية ( الملغاة ) 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 اصبحت 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 الاختصاص الهندسي التابعة لوزارة الصناعة والمعادن والمتخصصة في إنتاج منظومات الجهد الواطي والجهد المتوسط ومجهرات 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 كخدمات ما بعد البيع والعمل الدؤوب للتحسين والتطوير المستمر لمنتجات وخدمات الشركة، وحصلت الشركة على شهادة الجودة العراقية بالرقم (13) في 2011/2/20 من الجهاز المركزي للتقييس والسيطر 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 تكيف بعض المعايير التي تلائم بيئة العمل في الشركات العراقية سواء كانت عامة ام مختلطة ام خاصة والتي تطبق النظام المحاسبي الموحد الجانب الكلفوي، أن تطبيق 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 المخزني.
- 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 الاضافة ومعالجتها ضمن التكاليف غير المباشرة واستحداث حساب خاص بعلاوة الوقت الاضافي .
- 11- تحديد كلفة الوقت الضائع الاعتيادي ومعالجة ضمن التكاليف غير المباشرة، وكلفة الوقت الضائع غير الاعتيادي ومعالجته باعتباره خسارة غير اعتيادية .
- 12- تحديد التكاليف غير المباشرة ولكل 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 لاستخراج 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 ( 6-5 ) الآتي :-

### جدول ( 5 )

#### كلفة الانتاج لشركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة – خاصة

رقم الدليل	التفاصيل	المبالغ الاجمالي	المبلغ الفرعي
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	
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	أجور غير مباشرة	1,963,468,720	
54224	مخصصات عائلية		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 اخرى	54229
651,874,460		المساهمة في الضمان الاجتماعي	54251
5,875,000		تأمين العاملين / عمال	54253
	6,746,080,024	مصاريف اخرى	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 وقوالب	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 )

### كلفة الانتاج لشركة الزوراء العامة

رقم الدليل	التفاصيل	المبالغ الاجمالي	المبلغ الفرعي
51	مواد مباشرة	12,132,500,445	12,132,500,445
52	اجور مباشرة	542,429,974	542,429,974
54	تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية		
541	مواد غير مباشرة	694,016,976	
5411	مواد		247,602,050
54121	مواد نفطية		70,935,235
5413	الادوات الاحتياطية		218,208,800
54151	اللوازم والمهمات		125,737,881
54172	الكهرباء		31,533,011
542	أجور غير مباشرة	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 اخرى		832,909,231
54251	حصة الوحدة في التقاعد		53,245,278

	331,206,963	مصاريف اخرى	543
12,110,000		استنجاز 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 ضائع طبيعي	5442
16,669,086,920	16,669,086,920	المجموع	

المصدر : أعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة الزوراء

## المحور الخامس : الاستنتاجات والتوصيات /

## أولاً: الاستنتاجات /

1- إعتد إدارات الوحدات الاقتصادية على محاسبة التكاليف في توفير معلومات تحليلية وتفصيلية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الاداء وإتخاذ القرارات، بسبب التقييدات والمحددات التي تعاني منها المحاسبة المالية لان معلوماتها تكون غير دقيقة وتتجاهل المعلومات الوصفية ولا تأخذ بنظر الاعتبار الاحداث غير النقدية ولا توفر معلومات لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم أداء مراكز المسؤولية المختلفة .

2- يتم تطوير نظم وتقنيات وطرائق وأساليب محاسبة التكاليف، مثل نظام محاسبة التكاليف الهجين والكلفة المستهدفة وكلف كايزن ( التحسين المستمر ) والانتاج في الوقت المحدد والتكاليف على اساس الأنشطة والانتاج بالوقت المحدد والتكاليف على اساس المواصفات، لغرض تحقيق رضا الزبون وتلبية كافة احتياجاته من خلال اضافة مواصفات محدد من قبله على المنتجات، وتقديم المنتجات بالجودة المطلوبة والسعر المرغوب به والتحسين المستمر لانتاج، فضلاً عن السعي لتخفيض التكاليف وإستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة والتقليل من مستويات المخزون بكافة انواعه ( مخزون صفري والانتاج على اساس السحب وليس الدفع ) .

3- تعتمد شركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة خاصة وشركة الزوراء العامة على النظام المحاسبي الموحد في الجانب المالي والكفوي، وتضمن الجانب الكفوي على مجموعة من المبادئ والتعاريف لغرض تحديد تكاليف المنتجات والخدمات وترك للوحدات الاقتصادية حرية تطبيق الطرائق والمعالجات الكفوية ( اعتماد قائمة التكاليف الكلية او المتغيرة، اي طريقة من طرائق التوزيع الاجمالية او الانفرادية او التنازلية او التبادلية ) وكذلك حرية استعمال أسس التحميل .

4- لم يتم التمييز بين المواد المباشرة والمواد غير المباشرة كذلك بين الاجور المباشرة والاجور غير المباشرة وبين المصاريف والخسارة التي تتحملها الشركات طبقاً للنظام المحاسبي الموحد، ويتم الاعتماد على الاجتهاد الشخصي من قبل المحاسبين في الشركات موضوع الدراسة لغرض تحديد وفصل عناصر التكاليف الى مباشرة وغير مباشرة .

## ثانياً : التوصيات /

1- زيادة الوعي للإدارات في الوحدات الاقتصادية بأهمية محاسبة التكاليف لغرض تحديد كلفة المنتجات او الخدمات وتقديم المعلومات التي تساعد في اتخاذ مختلف القرارات وتشجيع كافة الوحدات لرفع المستوى العلمي والعمل للكوادر المحاسبية في كافة الوحدات الاقتصادية من خلال اقامة الدورات والندوات لتعريف بالتقنيات الحديثة لمحاسبة التكاليف ولما لها من دور في تحديد التكاليف بصورة دقيقة مع تخفيض التكاليف من خلال استبعاد جميع الأنشطة التي لا تؤدي الى اضافة اي قيمة لهدف الكلفة .

2- لكي يتم توفير معلومات مالية وغير مالية مفيدة من نظام محاسبية التكاليف لأخذ مختلف القرارات من قبل الوحدات الاقتصادية ينبغي أن تتصف هذه المعلومات بالملانمة والمصادقية 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 الكفوية 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 .

## اولاً- الكتب .

- 1- أتريل، بيتر، إيدي، ميلاني ، **Atrill, Peter, & McLaney, Eddie** ، 2013، المحاسبة الادارية لمتخذي القرار ، تعريب د. زهير عمرو دردر، الرياض-السعودية، دار المريخ للطباعة .
- 2- العشموي، محمد ، 2011، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.
- 3- الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** ، 2009، الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة (تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها) ، ترجمة وتعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، .
- 4- الفضل، مؤيد محمد، نور، عبد الناصر أبراهيم، الراوي، عبد الخالق مطلق، 2007 ، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى- دار المسيرة ، عمان - الأردن .

## ثانياً- الرسائل والبحوث الجامعية :

- 1- أبراهيم، معاد خلف ، 2013، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الاعمال، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت - كلية الادارة والاقتصاد، المجلد 9 العدد 27 .
- 2- الربيعي، محمد علي محمد، 2015، تكامل قياس التكلفة على اساس المواصفات وتقنية 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- المحمود، صالح عبد الرحمن، 2007، تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة ، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل ( العلوم الانسانية والادارية ) ، كلية العلوم الادارية 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 دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية غزة .

## المصادر الاجنبية .

## A-BOOK.

- 1- Blocher, Edward J. 2010, Cost Management . 5<sup>th</sup> ed., Prentice- McGraw-Hill, New York U.S.A.
- 2- Drury, Colin, 2012, Management and Cost Accounting , 8<sup>th</sup> ed., Prentice-Cengage Learning com. U.S.A.

- 3- Hansen, Don R, Mowen, Maryanne M, 2006, Cost Management Accounting & Control , 5<sup>th</sup> ed., Prentice – South- Western , U.S.A.
- 4- Horngren, Charles T, Foster, George, and Bamber, Linda S. , 1991 Cost Accounting a Managerial Emphasis. 7<sup>th</sup> 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, 6<sup>th</sup> 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- Freiberg, 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 Feb-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](http://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](http://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](http://WWW.casbicwai.org))
  - 2- ([WWW.imamiddleeast.org](http://WWW.imamiddleeast.org))