

مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة
في الشركات الصناعية العراقية
(دراسة ميدانية في عدد من الشركات الصناعية بمحافظة البصرة)

جليل إبراهيم صالح/ الكلية التقنية الإدارية / الهصرة

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى التعرف على المشاكل والصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية العراقية في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة . ويوضح البحث أن الشركات الصناعية العراقية تواجه مجموعة من الصعوبات في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة فيها وبدرجة متوسطة بصورة عامة ، كما أوضح أن بعض الصعوبات كانت بدرجة مرتفعة كما هو الحال في عدم وجود تشريعات محاسبية في العراق تلزم الشركات بتطبيق أنظمة حديثة للتكاليف وعدم وجود دور إرشادي أو توجيهي من مدققي الحسابات في توعية إدارة الشركات بأهمية ومزايا مدخل التكاليف على أساس الأنشطة . كما أن درجة بعض الصعوبات كانت م توسطة مثل عدم تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة العراقية وارتفاع تكلفة تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة . وقد توصل البحث إلى مجموعة من التوصيات منها إصدار تشريعات محاسبية وتبني معايير وقواعد محاسبية خاصة بمدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تخص البيئة العراقية تلزم الشركات بتطبيق مداخل حديثة للتكاليف كمدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ، وأن يقوم مدققي الحسابات بدور إرشادي أو توجيهي لتوعية إدارة الشركات بأهمية ومزايا مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ، وأن تعمل الجامعات كمراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف الحديثة وتطوير برامج الكمبيوتر اللازمة لاستخدامها في تشغيل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة .

**Problem and difficulties faced by the application of the Activity – Based Costing ABC Approach in Iraq Industrial companies
(A Study In number of Industrial Companies)**

Abstract

The research aims to identify the problems and difficulties faced by the Iraq Industrial companies in the application of Activity – Based Costing

Approach . the research indicate that the Iraq Industrial companies faced a lot of difficulties in the application of Activity – Based Costing (ABC) Approach with medium degree in general . also the research indicated that some of the difficulties were highly as in the case of the absence of accounting legislation in Iraq that obligation the companies to application a new system for costing . non – existence of the guideness role from accounting auditors in awareness the management companies with the importance and advantages of this Approach . In addition there are some difficulties with medium degree as in the case of Non-adopt Standards and accounting rules belong Iraq's environment . the high cost of the Activity – Based Costing (ABC) Approach application .

The research present a series recommendation , including the issuance of legislation and the adoption of accounting standards and a special accounting rules related to the Iraq's environment that obligation companies to application new Approach for costing . the research focus on the role of accounting auditors ot indicative or guideness for raising the Knowledge to the Iraq companies management with importance merits of the ABC . The universities and colleges to hold training courses and awareness programs on the Activity – Based Costing (ABC) .

المقدمة:

لم يعد الهدف الرئيسي للمحاسبة قاصراً على تسجيل العمليات المالية للمنشأة وبالتالي تحديد مركزها المالي ونتائج عملياتها في نهاية فترة زمنية معينة ، بل تعدى ذلك خصوصاً في العقود الأخيرة ليصبح أداة قياس لعمليات المنشأة وربحياتها ، ولما كان الشغل الشاغل لإدارة المنشأة هو استمراريتها وتعظيم ربحيتها مع الأخذ في الحسبان قدرتها على المنافسة في السوق الذي تعمل فيه ، لذا أصبح من الضروري لها أن تبحث عن بدائل أخرى لتعظيم ربحيتها وضمان استمراريتها غير البديل التقليدي المعروف وهو رفع الأسعار . ولعل من أهم هذه البدائل هي السعي لتخفيض تكلفة المنتج وذلك عن طريق فرض الرقابة والسيطرة على تكاليف تقديم الخدمة أو المنتج أو كلاهما سواء بالبحث عن مدخلات بديلة بأسعار أقل أو ترشيد استخدام الموارد المتاحة وخفض التكاليف غير المباشرة ومن دون التأثير على جودة المخرجات النهائية . أن ما سبق يتطلب من المنشأة بذل جهد أكبر للحفاظ على عملائها وثبات أو زيادة إيرادات خدماتها وبالتالي تعظيم ربحيتها دون المساس بجودة المخرجات النهائية ، من جهة أخرى ينتج عن ذلك زيادة في المصاريف التشغيلية للمنشأة ، إلا أن هدف المنشأة الرئيس من زيادة النفقات التشغيلية هو الأمل في زيادة إيراداتها وبالتالي زيادة ربحيتها . وبما أن أنظمة التكاليف التقليدية تعتمد في توزيع التكاليف الاجمالية على أسس قد تكون غير مدروسة أو اعتباطية

مما يؤدي إلى تحميل المنتج النهائي بتكاليف غير مبررة أو مرتبطة به سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ، وهنا يرى العديد من المؤلفين والباحثين في مجال المحاسبة أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يساعد المنشأة في تقييم وتقنين التكاليف من خلال دراسة وتحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقيق قيمة مضافة و التخلص من تلك الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة وتوجيه الاهتمام بتلك الأنشطة التي تحقق هذه القيمة المضافة وبالتالي تعظيم الربحية.

الفصل الأول : منهجية البحث والجانب النظري

يتضمن هذا الفصل مبحثين ، يشمل المبحث الأول ومنهجية البحث ، والمبحث الثاني يتمثل بالجانب النظري للبحث .

المبحث الأول / منهجية البحث

تتمثل منهجية البحث في مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفرضيته فضلاً عن توضيح أسلوب البحث من حيث الوسائل التي استخدمها الباحث في جمع البيانات وتصميم استمارة الاستبيان التي تعد الوسيلة الرئيسة لاختبار الفرضية .

أولاً : مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث بما يلي :

أن غالبية الشركات الصناعية في العراق تفتقر إلى تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بما له من أهمية في مجال تخفيض التكاليف وهو ما يفقدها فرصة تطوي أنشطتها وتحسين كفاءة الأداء فيها ، وتتحدد هذه المشكلة في الشركات الصناعية العراقية بأنها تواجه مشاكل وصعوبات في تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة .

ثانياً : أهمية البحث

تنطلق أهمية هذا البحث من خلال البحث في مشاكل عدم تطبيق مداخل التكاليف وهو ((مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية)) والذي قد يساهم استخدامه في رفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة القدرة التنافسية من خلال تقديمه لبيانات تحقيق تكلفة أكثر ملائمة لإغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة وهذا بدوره سيزيد من فرصة نمو الاقتصاد العراقي في جميع المجالات ، مما يعزز من تحديث الأساليب الإدارية في الشركات الصناعية العراقية .

ثالثاً : هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي :

١ - التعرف على المشاكل والصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية العراقية في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة لما لهذا المدخل من أهمية ودور في رفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة القدرة

التنافسية من خلال تقديمه لبيانات تكلفة أكثر ملائمة لإغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة .

٢ - اقتراح بعض الحلول المناسبة لهذه المشاكل وا لصعوبات ورفع روح المعنوية لدى الشركات على تطبيق مثل هذه المداخل الحديثة والمتطورة بما يساعد إلى الارتقاء بمستوى الشركات الصناعية نحو الأفضل ولمواكبة احدث التطورات والتقدم العلمي .

رابعاً : فرضية البحث

تتمثل فرضية البحث بالاتي :

((لا تواجه الشركات الصناعية العراقية صعوبات ومشاكل في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة))

خامساً : أسلوب البحث

اعتمد الباحث استمارة الاستبيان كأسلوب للبحث والتي تعد من الوسائل الرئيسة لجمع البيانات الضرورية اللازمة لتحقيق أهداف البحث واختبار الفرضية إحصائياً . وقد تم أعداد قائمة الاستبيان من قبل الباحث اعتماداً على الجانب النظري الذي تم طرحه في البحث . وقد أشتمل الاستبيان على (19) سؤالاً ، وتم تحديد قوة الإجابة من خلال استخدام مقياس ليكرت الخماسي لبيان آراء كل فرد من أفراد العينة ، وقد خصص لكل حالة من الحالات وزناً " يتفق مع أهميتها، حيث خصص للإجابة على موافق بشدة (5) نقاط و موافق (4) نقاط ومحايد (3) نقاط و لا أوافق (2) و لا أوافق بشدة (1) (الكبيسي ، 2010) ، ولقياس درجة أهمية الصعوبة اعتبر المتغير الذي يحصل على متوسط حسابي قدره (3,5) ذو أهمية عالية ، والمتغير الذي يحصل على متوسط حسابي ينحصر ما بين (2,5) و (3,5) متوسط الأهمية ، والمتغير الذي يقل وسطه الحسابي عن (2,5) يعد ضعيف الأهمية (الزعبي والطلافة ، ٢٠٠٠) .

سادساً : الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

١- الوسط الحسابي: لتحديد مستوى استجابة أفراد العينة لمتغيرات الدراسة عن كل سؤال في استمارة الاستبيان .

ويتم احتساب الوسط الحسابي اعتماداً على المقياس الخماسي المستخدم عن استمارة الاستبانة (١+٢+٣+٤+٥) وانه يساوي $5/15 = 3$.

٢- الانحراف المعياري: لقياس درجة تناثر الإجابات عن وسطها الحسابي .

٣- اختبار (t) - T - test (الزعبي و الطلافة ، 2000) .

$t =$ وسط العينة - وسط المجتمع / [الانحراف المعياري / حجم العينة تحت الجذر]

يتم استخدام هذا الاختبار الإحصائي في تحديد معنوية المتوسطات الحسابية والفرق بينها وذلك بهدف اختبار مدى صحة أو خطأ فرض البحث وبدرجة حرية ($n - 1$) وبمستوى معنوية (0.05) .

المبحث الثاني : الإطار النظري

أولاً : المدخل التقليدي للتكاليف

ظل المدخل التقليدي للتكاليف الأسلوب الامثل والأكثر شيوعاً لعدة سنوات ، والذي يقوم على أساس ما يلي : (Turney , 1990)

- ١ - تخصيص التكاليف غير المباشرة بحيث تصب كلها في مراكز الإنتاج .
- ٢ - أن التكاليف غير المباشرة المحملة على كل مركز إنتاج يعاد تحميلها على المنتجات كرقم واحد فقط بموجب معدل تحميل واحد للمركز .
- ٣ - أن معدل التحميل في المراكز يحتسب بموجب معدل أساس تحميل معين وان كان التحميل الأكثر شيوعاً هو عدد ساعات تشغيل الآلات أو عدد ساعات العمل المباشر ، ومن المعروف أن هذه الأسس مرتبطة جميعاً بحجم الإنتاج.

تتصف مدخلات البيانات والمعلومات في الطرق التقليدية بأنها تعتمد على بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف يعدها جزء " متمماً " للمحاسبة المالية ، وعلى هذا الأساس يتم تصنيف التكاليف إلى تكاليف كلية أو تكاليف طاقة ، وتقسّم عناصر التكلفة إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة ، وتقسّم التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة وذلك حتى تقوم بمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات القصيرة الأجل مثل تحليل التعادل وتسعير المنتجات ، أما المصاريف الإدارية والمالية والتسويقية فتعالج باعتبارها تكاليف فترية تقفل في قائمة الدخل . أما من حيث مخرجات المعلومات في المدخل التقليدي تتمثل بما يلي : (Babad , 1993)

- أ - تقديم المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية ، كتقويم المخزون السلعي ، تكلفة إنتاج الدورة ، تكلفة الوحدة المنتجة ، تكلفة المبيعات .
 - ب - تقديم المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التشغيلية الجارية ، وذلك على الأساس المعياري أو أحياناً بالاستناد إلى المعلومات الفعلية التاريخية مثل موازنة المبيعات ، موازنة المشتريات ، موازنة المخزون ، الموازنات المالية (قائمة التدفقات النقدية المتوقعة وقائمة الدخل) .
- أن الأنظمة التقليدية صممت من أجل مسابرة الظروف التي وجدت من أجلها والتي تركزت على مشكلة تخصيص التكاليف في ضوء انخفاض التكنولوجيا وارتفاع كلفة المعلومات ، ألا أن تقبيد تلك الظروف قد فرض تقيداً " في تلك الأنظمة لمواجهة هذه التغيرات ، وفي السنوات الأخيرة تزايدت

المشاكل الناتجة عن المداخل التقليدية نتيجة التغيرات الهائلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي الدولي ويمكن إيجاز تلك المشكلات بالآتي : (التكريتي ، 2008)
 أ - أن المداخل التقليدية أصبحت قاصرة عن رقابة العمليات وقياس لطفة الإنتاج بدقة للأسباب الآتية:
 * تجميع الانحرافات بشكل أجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت في حدوث الانحرافات يؤدي إلى عدم أظهار هذه الانحرافات في التقارير المالية الدورية بالشكل الذي يساعد في تصحيح الانحرافات غير الملائمة .

* التركيز على النتائج المالية الإجمالية وليست على الأنشطة الفعلية التي تسبب في هذه النتائج والتي تعطي نتائج غير دقيقة عن الأقسام في تقديم التحسينات التشغيلية .

* بسبب التخصيصات الشاملة للتكاليف فقد أصبحت التقارير الدورية مضللة ، فهي تجعل من مديري الأقسام مسئولين عن أنفاق الموارد داخل أقسامها حتى وان لم يجر قياسها بشكل دقيق ، ولهذا فإن هذه التخصيصات لا توفر أساسا " جيدا" لتقييم المدراء والأقسام .

ب - تعتمد المداخل التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم مثل (ساعات العمل المباشرة) كقاعدة لاسترداد الكلف غير المباشرة وهي بهذا تفترض أنه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين مثلا " فإن الكلف المستهلكة في تصنيعها تتضاعف مما يؤدي إلى عدم العدالة والتناسب في تحميل المنتجات المختلفة بنصيبها من التكاليف وبالتالي تسجل كلف منتجات مضللة وخاصة في الحالات الآتية :

١- اختلاف الحجم الإنتاجية للمنتجات .

٢- تنوع الحجم الطبيعية للمنتجات .

٣- تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات .

ج - أن ازدياد خطوط المنتجات وقنوات التوزيع وتضاؤل العمل المباشر وازدياد المصاريف التي تعطي الخدمات الصناعية وخدمات التسويق والتوزيع والهندسية وغيرها لا يبرر بقاء استخدام المداخل التقليدية خاصة في ظل انخفاض كلف تكنولوجيا المعلومات .

د - أن الأنظمة التقليدية تستخدم مجمع كلفة (cost Pool) واحد للكلف الصناعية غير المباشرة ويتم تحديد معدل التحميل من خلال قسمة الكلف المقدر على الأساس المختار ، وقد اعتبرت الكلف الناجمة عن هذا الأسلوب مضللة وغير واضحة بسبب فشلها في إعطاء صورة واضحة عن علاقة السبب بالنتيجة ، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة التحميل لبعض المنتجات ونقص التحميل للبعض الآخر والمحصلة في النهاية هو حدوث أخطاء في بيانات التكاليف مما يؤثر على الرقابة واتخاذ القرارات ، ويؤدي إلى المغالاة في تسعير بعض المنتجات ومن ثم خفض قدرتها التنافسية أو توقف إنتاج بعض

المنتجات التي من الممكن أن تكون منتجات مربحة ، وفي الجانب الآخر فان نقص التحميل لبعض المنتجات يؤدي إلى الاستمرار في إنتاج منتجات خاسرة مما يؤثر في النهاية على استمرارية المؤسسة وهذا هو الباعث القوي أيضا " على حدة الانتقادات الموجهة لمدخل التكاليف التقليدي والانتقال إلى مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

ثانياً : تطور مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

ظهر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على يد George و Staubus وذلك في عام ١٩٧١ ومنذ ذلك الحين توالى الدراسات النظرية لتطوير الإطار الفلسفي لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة . هذا ويمكن تحديد مراحل تطور مدخل التكاليف على أساس الأنشطة كما يلي : (Kaplan , 1988)

المرحلة الأولى :

إدارة النشاط : في هذه المرحلة تم التركيز على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التركيز على التحليل المحاسبي والمالي للأنشطة ، وكان الهدف من إدارة النشاط هو تحليل الأنشطة بقصد حصر الأنشطة التي لا تضيف قيمة لسلسلة القيمة واستبعادها من أنشطة المنشآت كذلك زيادة فعالية الأنشطة ذات القيمة المضافة التي تم الإبقاء عليها عن طريق زيادة القيمة المضافة لهذه الأنشطة .

المرحلة الثانية :

المحاسبة عن تكلفة النشاط : حيث ركزت هذه المرحلة على تخفيض التكلفة عن طريق توزيع ورقابة التكاليف غير المباشرة باستخدام مدخل مسيبيات تكاليف الأنشطة .

المرحلة الثالثة :

مدخل محاسبة الأنشطة : ركزت هذه المرحلة على أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بمثابة أداة إستراتيجية توفر بيانات محاسبية وغير محاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة في الأجل القصير والطويل بما يحقق مبدأ تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة أي أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة أصبح بمثابة مدخل للمعلومات واحد الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة الإستراتيجية في بيئة التصنيع الحديثة ، وفي هذه المرحلة ظهرت أساليب تعتمد على مفهوم تحليل الأنشطة ومن هذه الأساليب ما يلي ((مدخل الإدارة على أساس الأنشطة ، مدخل أعداد الموازنة على أساس الأنشطة ، ومدخل المساءلة المحاسبية على أساس الأنشطة)) .

أن الكثير من الشركات في بداية التسعينات اعترفت بتطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الـ ABC ، وهناك دراسة في عام ١٩٩٥ قام بها كل من (Innes & MitchpII) أشارت إلى أن ٢٠% من شركات إنكلترا تبنت مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الـ ABC (التكريتي، 2008)

ثالثاً : مفهوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

اهتم كل من الإداريين والمحاسبين على حد سواء في موضوع قياس التكاليف ، بغرض تحميل وحدة الإنتاج بنصيبها العادل من التكلفة الكلية وصولاً لتسعيرها بشكل عادل ، وظهر مدخل المحاسبة عن تكلفة الأنشطة لمعالجة اوجة القصور في الطرق التقليدية لتخـ صيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ومن ثم دعم القرارات الإدارية .

يشير (محمد ، 1991) مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الـ ABC يركز على الأنشطة بدلاً من التركيز على المنتجات ، حيث يقوم بتجميع المعلومات الخاصة بالأداء التشغيلي والمالي من خلال تتبع تكاليف الأنشطة الرئيسية في المنشأة إلى المنتجات والخدمات النهائية . كما يضيف (محمد) بأن هذا المدخل يعد واحداً من التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الحديثة ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة ، وهو نموذج لتحديد حجم الموارد المستهلكة في المنشأة ويقوم على تحديد الأنشطة التي يتم تشغيلها داخل المنشأة ثم يقوم بتتبع تكاليف هذه الأنشطة اعتماداً " على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيداً " لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة .

يشير (Turney ، 1990) أن مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة ABC بأنه ذلك ((المدخل الذي يحدد الأنشطة وموجهات الكلفة ، ويعين التكاليف لكل نشاط ومن ثم يعين تكاليف الأنشطة على المنتجات باستخدام موجهات الكلفة)) .

يرى (Horngren ، 2000) التكاليف على أساس الأنشطة ABC بأنه ((المدخل الذي يعمل على تراكم التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنظمة ، ومن ثم تعيين تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات وأية أهداف كلفة أخرى تسببت بحدوث النشاط)) .

عرف (Kaplan) التكاليف على أساس الأنشطة ABC بأنها ((المدخل الذي طور لتجهيز طرائق أكثر دقة في تعيين تكاليف الموارد المساندة وغير المباشرة على الأنشطة ، عمليات التشغيل ، المنتجات ، الخدمات ، الزبائن . (علي ، 2004)

أما (الجبوري ، 2008) فيرى أن ABC وهو ((عبارة عن مدخل لتخصيص التكاليف بشكل أولي للأنشطة التي تستهلك الموارد (هذه التكاليف) ثم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات التي تستهلك الأنشطة بمدى استفادة المنتج من هذه الأنشطة)) .

ويرى الباحث أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يعد واحداً من التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الحديثة ، وهو احد مداخل المعلومات المحاسبية حيث يركز على قياس التكلفة وقياس أداء الأنشطة وتكاليف المنتجات ويساهم في تقديم بيانات صادقة عن تكلفة المنتجات أكثر من

النظم التقليدية ، وظهر هذا المدخل كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة .

رابعاً : مصطلحات مستخدمة في مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC

- **مجمعات التكاليف** : يمثل مجمع التكاليف الوحدة الأساسية لتجميع عدد من الأنشطة المتجانسة فبدلاً من دراسة نمط سلوك التكاليف لكل وحدة نشاط وتحديد مسبب التكلفة الملائم لها ، فإنه قد يكون أفضل من الناحية الاقتصادية تجميع عدد من الأنشطة المتجانسة في مجمع تكاليفي واحد يكون له مسبب تكاليف واحد يستخدم لإصاق تكاليف مجموعة الأنشطة المتجانسة إلى المنتجات والخدمات وتعد عملية تجميع العديد من الأنشطة معا " في مجمع تكاليفي واحد هي المسؤولة عن خاصية التجانس حيث أن مجمعات التكاليف لها اثر من ناحيتين هما : (Cokink , 1996)
أ - في عملية ربط الموارد بالأنشطة عن طريق مسببات الموارد إذ يتم تتبع تكاليف الموارد المستخدمة تبعاً لمحددات التكاليف المحددة سلفاً .

ب - في عملية ربط الأنشطة بالمنتجات والخدمات وذلك عن طريق استخدام مسببات النشاط حيث يتم تتبع التكاليف الخاصة بكل مجمع تكاليفي إلى تلك المنتجات والخدمات .

- **الموارد** : وهي العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء الأنشطة ، وهي مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد ، وتعتبر الموارد من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط . وهي تتضمن (المواد - العنصر البشري - التكنولوجيا - تسهيلات أو خدمات لدعم الإنتاج - موارد أو خدمات أخرى من خارج المنشأة مثل خدمات قانونية ومحاسبية الخ) . (Yang & Roger , 1993)

- **مراكز النشاط** : هي تجمعات وظيفية أو اقتصادية للعديد من الأنشطة المتشابهة أو المتكاملة وترغب الإدارة في التقرير عن تكاليف هذه الأنشطة بصورة منفصلة داخل مركز النشاط .

- **وحدات التكلفة** : هي الشئ الذي يتم قياس تكلفته بصفة مستقلة ومنفصلة والذي قد يكون (قسم - منتج - خدمة - عميل - نشاط الخ) وتبويب وحدات التكلفة إلى نوعين أساسيين . (

(Horngren & at el , 1999)

أ - وحدات تكلفة مرتبطة بالمخرجات مثل المنتجات والعقود .

ب - وحدات تكلفة مرتبطة بالمدخلات .

- **الأنشطة** : تعد الأنشطة هي بؤرة التركيز في مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

حيث تعرف بأنها الوحدة الأساسية في بناء مدخل التكاليف على أساس الأنشطة فهي بمثابة عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل المنشأة والتي تستهلك مجموعة من الموارد للقيام بالإنتاج . (Staubus , 1995)

أن تحليل الأنشطة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية وكل نشاط منها يصف جانب مما تؤديه المنشأة من عمليات ، والوظيفة الأساسية للنشاط هي تحويل الموارد (مواد أولية - عمالة - تكنولوجيا) إلى مخرجات (منتجات وسيطة - منتجات نهائية) حيث تتضمن الأنشطة ما يلي : (Cooper , 1990)

١-أنشطة الاستحواذ على موارد من منشآت أخرى .

٢-أنشطة التشغيل الداخلي .

٣-أنشطة بيع المنتجات والخدمات .

٤-أنشطة الاحتفاظ بالأصول .

كما تبوب الأنشطة إلى :

أ- أنشطة تضيف قيمة: وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المنشأة لتحقيق الهدف الخاص بها .

ب - أنشطة لا تضيف قيمة : وهي عبارة عن الأنشطة غير المؤثرة بالنسبة للمنشأة والتي تحاول تخفيضها أو إلغائها لأنها تستهلك من موارد المنشأة دون أن تدر أي عائد .

-مسببات التكلفة :

أن جوهر الخلاف بين نظم التكاليف التقليدية وبين مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يتركز

في اختيار نوع وعدد مسببات التكلفة ، حين يعتمد نظام التكاليف في بيئة التصنيع التقليدية على استخدام أسس محدودة ترتبط بقيمة الإنتاج عند توزيع التكاليف غير المباشرة ، يعتمد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام عدد متنوع من مسببات التكلفة عند توزيع تلك التكاليف . ويقصد بمسببات التكلفة هو ذلك الحدث أو الظرف أو الفعل الذي يخلق الحاجة للنشاط الذي يستهلك الموارد ، كما يقصد به أيضا " ذلك الحدث الذي بوقوعه تحدث التكلفة فإذا لم يقع الحدث لن توجد التكلفة وعلى ذلك تكون هناك علاقة سببية بين التكلفة والحدث .

خامسا" : مراحل تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتمثل مراحل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة كما حددها كل من (Kaplan & Cooper)

(Kaplan & Robin , 1998) بما يلي :

١ - مرحلة إعداد قائمة بالأنشطة بالمستوى الملانم :

في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة عن طريق فحص كل وحدة جزئية من المنشأة لتحديد الهدف وتحديد الموارد التي تحتاجه الوحدة لتحقيق هذا الهدف . ومن الأفضل أن تحتوي القائمة على أكبر كمية من الأنشطة وذلك عن طريق الوصول إلى الأنشطة التفصيلية لمقابلة أهداف معينة مرتبطة بتوفير معلومات عن الأنشطة التفصيلية ، وبعد ذلك يمكن تجميع بعض الأنشطة معا " ، ويجب أن تحتوي القائمة على وصف تفصيلي للأنشطة المحددة .

٢ - مرحلة تصميم مجتمعات التكاليف ومراكز الأنشطة :

في هذه المرحلة يتعين فحص الأنشطة التي تم تحديدها في الخطوة السابقة بتجميع كل مجموعة من الأنشطة المتجانسة في مجمع تكاليفي واحد ، والمعيار الذي يجب استخدامه في الحكم على مدى تجانس الأنشطة هو مدى إمكانية استخدام مسبب تكاليفي واحد كمسبب نشاط في تحميل التكاليف في هذا المجمع التكاليفي على المنتجات المختلفة ، والطريقة المبسطة لتصميم مراكز الأنشطة أن يتم تنظيم الأنشطة تبعا " الأقسام طالما أن الأنشطة على مستوى الأقسام تطابق الهيكل التنظيمي ، والأساس في تصميم مراكز النشاط يجب أن يرتبط بحاجة الإدارة للحصول على المعلومات عن مجموعة معينة من الأنشطة ، ويتم تجميع تكاليف مراكز النشاط عن طريق تجميع تكلفة مجتمعات التكاليف التي يضمها كل مركز نشاط على حده .

٣ - مرحلة تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة :

بعد إتمام عملية تحديد الأنشطة ينبغي تخصيص تكاليف الموارد المستخدمة على تلك الأنشطة ، ويلاحظ أن خطوات تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة تتطابق في المنشآت الخدمية والصناعية إلى حد كبير . ويتم تجميع التكاليف في مجتمعات للتكاليف التي تحتوي على مجموعة من الأنشطة المتجانسة وفي هذه المرحلة يتم استخدام مسببات استخدام الموارد للأنشطة المختلفة التي تستخدم هذه الموارد . ويلاحظ أن تكلفة الموارد المستخدمة يمكن تخصيصها على الأنشطة باستخدام ثلاثة طرق أساسية : (سامي ، 2000)

أ - التخصيص المباشر : حيث يتم القياس الفعلي للموارد المستخدمة بإتباع أسلوب التخصيص

المباشر وعل سبيل المثال فان الطاقة المستخدمة لتشغيل آلة معينة يجب أن تحمل مباشرة على العملية الخاصة بهذه الآلة ، ومما لاشك فيه أن التحميل المباشر لتكلفة الموارد المستخدمة في أداء أنشطة معينة يتيح بيانات صادقة ألا انه أسلوب ذو تكاليف كبيرة نظرا " لأنه يتطلب القياس الدقيق والفعلي للموارد المستخدمة .

ب - التقدير : في حالة أتباع أسلوب التقدير فان مصمم مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يقوم بإجراء عدد من المقابلات الشخصية واستخدام قوائم الاستقصاء المختلفة مع مستويات إدارية

مختلفة وذلك لتحديد الوقت اللازم من العاملين للقيام بنشاط معين (كنسبة مئوية من ساعات العمل أو تحديد الوقت الفعلي).

ج - التخصيص العشوائي : في حالة عدم القدرة على إجراء أسلوب التقدير السابق ذكره فإن مصمم مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يلجأ إلى اتباع أساليب التخصيص العشوائي للتكاليف الخاصة بالأنشطة المؤداة والتي تربط بين تكاليف الموارد المستخدمة والأنشطة المؤداة ، وكقاعدة عامة فإن مصمم المدخل يحاول قدر الإمكان من عدم استخدام هذا الأسلوب وذلك لأنه لا يؤدي إلى تحسين عملية فهم اقتصاديات الأنشطة المختلفة .

٤ - مرحلة اختيار مسببات الأنشطة :

تمثل هذه المرحلة الفرق الجوهرية بين نظام التكاليف التقليدي وبين مدخل التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب متطور لتوزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة ، حيث كان مسبب التكلفة الشائع استخدامه هو ساعات العمل المباشر أو تكلفة الأجور أو ساعات العمل الآلي في حالة زيادة كثافة رأس المال عن كثافة عنصر العمل ، وهذا يعني أن كل مركز نشاط يحتوي على مجمع تكاليفي واحد ولكن في ضوء مدخل التكاليف على أساس الأنشطة فإن مركز النشاط الواحد يحتوي على العديد من مجموعات التكاليف تبعاً لطبيعة درجة النشاط وبالتالي تبعاً " لمسبب التكلفة الذي يمكن استخدامه في تتبع تكاليف الأنشطة التي يضمها المجمع التكاليفي على المنتجات النهائية .

٥ - مرحلة تخصيص تكاليف الأنشطة على وحدات التكلفة :

بعد تجميع التكاليف في مجموعات التكلفة بكل مركز نشاط وتحديد مسببات التكلفة لكل وعاء تكاليفي على حده يتم إلصاق (تحميل) هذه التكاليف بالمنتجات باستخدام مسببات التكاليف المرتبطة بالمرحلة الثانية والتي ترتبط بالأنشطة التي يحتويها مركز النشاط والتي تتمثل بما يلي : (Ostrenge , 1990) .

- أ - أنشطة على مستوى الوحدات : وهي التي يتم إنجازها في كل مرة تنتج فيها وحدة مثل أنشطة آلات الحفر والتقطيع واللحام / وأنشطة العمل لأنها تتحدد على أساس حجم المخرجات.
- ب - أنشطة على مستوى الدفعات : وهي التي يتم إنجازها في كل مرة يهتم فيها أنتاج دفعة من المنتجات . مثل أنشطة أوامر الشراء ، مناولة المواد ، تهيئة وأعداد المكائن .
- ج - أنشطة على مستوى المنتج : وهي التي يتم إنجازها لدعم أنتاج كل نوع من أنواع المنتجات مثل جدولة الإنتاج ، فحص الجودة ، تصميم المنتج .
- د - أنشطة على مستوى التجهيزات أو المصنع : وهي التي توفر التسهيلات لعملية الإنتاج وتعد هذه الأنشطة مساعدة عامة للمصنع مثل الأنشطة الإدارية ، المالية ، التأمين .

سادسا" : مزايا مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

يعمل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على توفير معلومات تتصف بالصدق عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة مما يحقق مجموعة من المزايا تتمثل بما يلي (Babad , 1993)

- ١ - تتبع التكاليف غير المباشرة إلى وحدات التكلفة على أساس مجموعة من العوامل (مسببات) ترتبط بشكل كبير بالتكاليف غير المباشرة ويؤدي تعدد مسببات التكلفة إلى الحصول على تكلفة أكثر صدق تعكس الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة .
- ٢ - يساعد المنشآت على تدعيم مركزها التنافسي عن طريق التحول من تحديد التكلفة إلى إدارة التكلفة عن طريق استبعاد الأنشطة التي تستهلك الموارد ولا تضيف قيمة إلى المنتجات .
- ٣ - يساعد في تقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة في تحقيق الأنشطة ، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط .
- ٤ - يوفر مدخل للتكاليف على أساس النشاط تحليلات عديدة عن التكاليف والأنشطة مما يسهل من المحاسبة عن المسؤولية ، فضلا عن تحقيق مفهوم ((تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة)) .
- ٥ - يمكن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة من رقابة التكلفة في الأجل الطويل بطريقة أكثر فاعلية وذلك عن طريق رقابة مسببات التكاليف بدلا من الرقابة على عناصر التكاليف ذاتها ، كما أن معرفة العلاقة السببية بين عناصر التكاليف وبين الأنشطة المسببة لها يؤدي إلى تحقيق رقابي أفضل على عناصر التكاليف عند مستوى النشاط الذي حدثت فيه التكلفة .
- ٦ - يعتبر مدخل للتكاليف على أساس النشاط ذو بعدين احدهما يركز على التكلفة بقصد الوصول إلى تكلفة أكثر صدق والآخر يركز للمساعدة في عمليات التحسين المستمر .
- ٧ - يوفر المدخل معلومات عن الطاقة المستخدمة والطاقة الفائضة في العملية الإنتاجية كما يزود الإدارة بمعلومات عن تكلفة استخدام الموارد والتي يمكن استخدامها في التنبؤ باحتياجات الأنشطة .
- ٨ - يحدد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء ، وفهم أفضل الطرق لتوليد الأرباح وبالتالي الاستفادة من ذلك في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية ، أو إعادة النظر في المزيج الحالي .

سابعا" : الظروف الداعمة لتطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

أن تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفذ الكثير من موارد المنظمة ، لذلك على الإدارة التأكد مسبقا " من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ، ويمكن اعتبار الظروف والشروط التالية أدناه

مشجعة لتطبيق مدخل للتكاليف على أساس النشاط ، وقد يصبح التطبيق أمرا " ضروريا" مع توافر هذه الظروف والشروط : (Ostrenge , 1990)

١-تعدد المنتجات وتنوع نماذجها الكبيرة مع الاختلاف في أحجام إنتاجها ، مما يجعل العملية الإنتاجية معقدة .

٢-ازدياد الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة العمليات والمعالجة الآلية للبيانات باستخدام الكمبيوتر وازدياد أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية .

٣-ارتفاع نسبة التكاليف المساندة مع ضآلة نسبة التكاليف المباشرة لليد العاملة نتيجة لما سبق ، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الإدارة .

٤-تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة (الإنسان الآلي) مما يخلق طاقة إنتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل تكلفة المنظمة .

٥-ازدياد حدة المنافسة محليا " وعالميا " بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المنظمة في السوق .

٦-قصر العمر الاقتصادي للمنتج ، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين .

٧-توفير نظام محاسبي يمكن الحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية لإغراض تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها بتكلفة منخفضة ، حيث أن مدخل التكلفة على أساس الأنشطة يعتمد على تحميل تكاليف الأنشطة مباشرة على المنتجات عن طريق ما يسمى بمسببات التكلفة بمعدلات التحميل ، وعلى ذلك يمكن القول بان مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا محاولة لتطوير أو تحسين نظام محاسبة التكاليف التقليدي بهدف الوصول أو محاولة الوصول إلى أرقام تكلفة أكثر دقة من التي يتم التوصل إليها من نظم محاسبة التكاليف التقليدي .

الفصل الثاني : عينة البحث واختبار الفرضية

بعد أن تم التطرق في الفصل السابق إلى الجانب النظري للبحث ومنهجيته ، سيخصص هذا الفصل إلى تحديد مجتمع عينة الدراسة وخصائصها ، واختبار فرضية البحث باستخدام اختبار T – test.

المبحث الأول : عينة البحث

يتناول هذا المبحث مجتمع الدراسة و نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية لمستجيبين قائمة الاستبيان البحث و اختبار فرضية البحث .

أولاً : مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من عدد من الشركات الصناعية بمحافظة البصرة ، وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (34) أستبانة وتم توزيعها باليد وبمساعدة عدد من مساعدي البحث ، وعاد منها 25 أستبانة وبذلك يكون معدل الاستجابة (73,53) تقريباً " وهذه النسبة تعد مقبولة لتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ، وكما مبين في الجدول (1) أدناه .

جدول (1) توزيع حجم العينة على مجموعة الدراسة

توزيع حجم العينة مجموعة الدراسة	عدد قوائم الاستقصاء المرسلة	عدد الاستجابات المستبعدة	عدد الاستجابات الصحيحة	نسبة الاستجابات الصحيحة
الشركات الصناعية	34	9	25	73, 53

وفيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة البحث حسب الجنس فقد أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم (2) أدناه .

جدول (2) توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للجنس

النسبة	التكرار	الجنس
%72	18	أنثى
%28	7	ذكر
%100	25	المجموع

ويتبين من الجدول رقم (2) أن ما نسبته (72%) من عينة البحث هم من الإناث ، وما نسبته (28%) من عينة البحث هم من الذكور .

أما فيما يخص التحصيل الدراسي لأفراد عينة البحث فقد أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (3) أدناه:

جدول (3) توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للتحصيل الدراسي

النسبة	التكرار	التحصيل الدراسي
28%	7	دبلوم تقني
48%	12	بكالوريوس
24%	6	ماجستير
100%	25	المجموع

يوضح بأن ما نسبته (72%) هم من الموظفين الذين يحملون شهادة البكالوريوس والماجستير ، وهذا يدل على أن أفراد عينة البحث على درجة من الوعي والفهم .
وفيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة البحث وفقاً " إلى الوظيفة التي يشغلونها ، فإن الجدول (4) يبين ذلك وكما يلي :

جدول (4) توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي

النسبة	التكرار	الوظيفة
16%	4	مدير مالي وأداري
32%	8	محاسب كلفة
8%	2	المدير العام
12%	3	معاون مدير عام
16%	4	رئيس قسم حسابات الكلفة
16%	4	مدير المبيعات
100%	25	المجموع

أن ما نسبته (16%) هم من بدرجة مدير مالي وأداري ، أما ما نسبته (32%) هم من الموظفين الذين يعملون محاسبي كلفة ، وما نسبته (16%) يعملون بوظيفة رئيس قسم حسابات الكلفة ، وبالتالي فهؤلاء على معرفة بأنظمة التكاليف .

ثانياً: نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية لمستجيبى قائمة الاستبيان
أ - الشركة العامة لصناعة الأسمدة/المنطقة الجنوبية :

في ١٢/١١/١٩٦٩ صدر عقد تأسيس الشركة باسم الشركة العامة لصناعة الأسمدة الكيماوية في البصرة وير أسمال قدره (١٢) مليون دينار، وفي بداية عام ١٩٧١ تم تشغيل وحدات المصنع وقرر توسيع طاقات المعمل الأول بإنشاء مصنع ثاني لإنتاج سماد اليوريا وبنفس الموقع (أبي الخصيب) ورأسمال يقدر بـ ٢٢ مليون دينار وبالطاقات التصميمية اليومية الآتية:-

١٣٠٠ طناً / يوم من سماد اليوريا.

٨٠٠ طناً / يوم من الامونيا.

وفي أيلول لعام ١٩٧٥ تم توقيع عقد مع شركة متسوبيشي اليابانية لإنشاء مصنعين عملاقين لإنتاج سماد اليوريا وبكلفة (١٩٢) مليون دينار وبموقع خور الزبير وبطاقة إنتاجية إجمالية للمصنعين ٣٢٠٠ طناً /يوم من سماد اليوريا و ٢٠٠٠ طناً / يوم من الامونيا ، وفي نفس عام ١٩٧٩ تم دمج المنشأتين (أبي الخصيب / خور الزبير) بمنشأة واحدة سميت المنشأة العامة لصناعة الأسمدة في البصرة . وفي عام ١٩٨٨ تم دمج المنشأة الشمالية مع الجنوبية باسم المنشأة العامة لصناعة الأسمدة .وفي عام ١٩٩٤ تم فصل المنشأة الشمالية عن المنشأة الجنوبية وبإسم المنشأة العامة لصناعة الأسمدة /المنطقة الجنوبية ، وفي عام ١٩٩٧ تم تأسيس الشركة باسم الشركة العامة لصناعة الأسمدة / المنطقة الجنوبية وحسب قانون الشركات ذي الرقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ برأسمال قدره ٣٢٠٣٦٤٠٠٠ دينار فقط ثلاثمائة وعشرون مليون وثلاثمائة وأربعة وستون ألف دينار . ونظراً للتطور الحاصل في نشاطات الشركة تم زيادة رأسمال الشركة إلى ٨٢٠٣٦٤٠٠٠ دينار فقط ثمانمائة وعشرون مليون وثلاثمائة وأربعة وستون ألف دينار بموجب كتاب وزارة التجارة دائرة الشركات ذي الرقم م . ش ٢٢٤٠ في ١٩٩٩/١٠/٢٠ .

ب - الشركة العامة للصناعات البتروكيماوية :

تم توقيع عقد إنشاء المجمع البتروكيمياوي في ١٩٧٦/٢/٢٤ مع شركة لومس تيسن بكلفة ١.١ مليار دولار ، والشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية هي صناعة تحويلية تقوم بتحويل الغاز الطبيعي الذي كان يحرق سدى إلى منتجات تدخل في قطاعات صناعية وحياتية متعددة كبداية اقتصادية للمواد الأولية التقليدية ، وتعزز الاقتصاد الوطني بالاستغناء عن استيراد هذه المواد من الخارج . واهم ما تمتاز به هذه الصناعة أنها ذات تكنولوجيا معقدة ومتطورة ، حيث تجمع فيها محصلة علوم الهندسة الكيماوية، الميكانيكية والكهربائية ، فهي تجمع في موقع واحد تكنولوجيا الضغط العالي من جانب، وتكنولوجيا الحرارة العالية والواطئة جداً من جانب آخر، فضلاً عن تكنولوجيا صناعة تصفية النفط والغاز ، ومن الوحدات الإنتاجية في هذه الشركة ما يلي :

وحدة إنتاج الأثيلين ، وحدة إنتاج بولي اثيلين عالي الكثافة ، وحدة إنتاج بولي اثيلين واطى الكثافة ، وحدة إنتاج أحادي كلوريد الفينيل VCM ، وحدة إنتاج كلوريد افينيل المتعددة PVC ، مصنع الأغذية الزراعية ، مصنع إنتاج الكلور ، معمل الصودة الكاوية ، مشروع حامض الهيدروكلوريك .

المبحث الثاني : اختبار فرضية البحث

سيتم عرض نتائج الدراسة ضمن مجموعتين هما ، النتائج الوصفية واختبار الفرضية .

المجموعة الأولى : النتائج الوصفية

اشتملت الدراسة على ١٩ عاملاً يمكن أن يكون لها تأثيراً واسعاً على تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة . وقد تم اختيار هذه العوامل من خلال الجانب النظري للبحث ، وقد طلب من المستجيبين تحديد أهمية كل عامل باستخدام مقياس ليكرت (Likert) المتدرج من 1 - 5 حيث أن (5) تشير إلى (موافق بشدة) و (1) إلى (أعارض بشدة) .

يعرض الجدول (5) النتائج الخاصة المتعلقة بفرضية البحث حيث تشير النتائج إلى أهم الصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية والتي تم ترتيبها وفقاً لأهميتها من وجهة نظر المستجيبين ، وحسب الأوساط الحسابية ، كما تم تصنيفها إلى ثلاث فئات حسب الأوساط الحسابية بحيث اعتبو كل عامل حصل على متوسط حسابي يزيد عن (3,5) ذو أهمية عالية ، والتي تنحصر ما بين (2,5) و (3,5) متوسط الأهمية والتي تقل عن (2,5) ضعيف الأهمية .

يرى المستجيبين أن الشركات الصناعية العراقية تواجه مجموعة من الصعوبات عند تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ، وهذه الصعوبات تتمثل في قلة التشريعات المحاسبية في العراق تلزم الشركات تطبيق مداخل حديثة للتكاليف كمدخل ABC ، و عدم وجود دور إرشادي أو توجيهي

من قبل مدققي الحسابات في توعية إدارة الشركات بأهمية ومزايا مدخل ABC ، وعدم مشاركة الشركات في الدورات التدريبية وبرامج التوعية حول مدخل ABC ، و تحديد التكاليف بشكل صادق يؤثر على السياسة التسعيرية للمنتجات وهذا بدوره يؤثر على السياسة التنافسية للشركات ، وعدم الصدق في تحميل التكاليف المباشرة للمنتجات يؤدي إلى صعوبة لدى الإدارة في تفسير الربحية أو الخسارة ، و قلة الدورات التدريبية حول المداخل الحديثة للتكاليف داخل الشركة ، و عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير مداخل التكاليف الحديثة أدى إلى عدم أدراك أهمية ABC في الشركات ، وتعد هذه الصعوبات ذات أهمية مرتفعة وذلك لأن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة لكل منهما كان أكثر من (3,5) وقد احتلت هذه الصعوبات والمعوقات المراتب السبعة الأولى . كما هو موضح في جدول (5) ، ويلاحظ أيضا " في هذا الجدول أن قيم الانحراف المعياري يقارب (الواحد) وهذا يدل على انه هناك اتفاق عام بين المجيبين على الاستبيان على أهمية هذه الصعوبات . كما نلاحظ في هذا الجدول أن المستجيبين على الاستبيان يرون أن الشركات الصناعية العراقية تواجه صعوبات ولكن بدرجة متوسطة ، أي أن الأوساط الحسابية لها تقل عن (3,5) وتزيد عن (2,5) وهذه المعوقات والصعوبات تكمن في ارتفاع تكاليف تطبيق مدخل ABC أدى إلى صعوبة تطبيقه في الشركات الصناعية ، وقلة الخبراء في مجال تطبيق ABC الذين يمكن الاستعانة بهم في هذا المجال ، وأن تطبيق مدخل ABC كمدخل شامل ومتداخل للتكاليف يتطلب عقد دورات تدريبية للعاملين في الشركة مما يشكل صعوبة في تطبيقه ، وقلة البرامج المستخدمة في تشغيل مدخل ABC ، وضعف الاهتمام أو التركيز في التعليم المحاسبي بالعراق على أهمية ودور مدخل ABC ، وصعوبة الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة في الشركات الصناعية مما يصعب تحميلها ، واعتقاد إدارة الشركة بأن مخرجات المداخل التقليدية سليمة و صادقة ولا داعي إلى التحول لمداخل حديثة ، وان المنافع المتوقعة من هذا المدخل هي اقل من التكاليف التي تنفق عليه ، و ليس للإدارة العليا الرغبة في تطوير مداخل التكاليف المطبقة بالشركة ، وعدم وجود المعرفة لدى الإدارة العليا بأهمية مزايا مدخل ABC ، وصغر حجم العمل بالشركة وبالتالي لا يتطلب تطبيق مدخل ABC . وكذلك يرى المستجيبين أن الفقرة الثامنة من الاستبانة (الملحق) والمتعلقة في تأهيل واختصاص وخبرة وكفاءة العاملين في قسم التكاليف لا تعتبر صعوبة في تطبيق الشركات الصناعية العراقية لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة حيث أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (2,49) وهو أقل من (2,5) كما أن ترتيب الفقرة المتعلقة بذلك جاء بالمرتبة الأخيرة (ضعيفة) من بين جميع الفقرات .

جدول (5)

التحليل الإحصائي الوصفي لأهمية الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

الشركات الصناعية				العوامل المؤثرة	
الأهمية	الترتيب	t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
مرتفعة	١	4.096	0.818	4.06	١ - قلة التشريعات المحاسبية العراقية التي تلزم الشركات من تطبيق مدخل ABC .
مرتفعة	٢	2.690	0.974	3.89	٢ - عدم وجود دور إرشادي أو توجيهي من قبل مدققي الحسابات في توعية إدارة الشركات بأهمية ومزايا نظام ABC
مرتفعة	٣	2.304	0.948	3.79	٣ - عدم اهتمام الشركات بالمشاركة في الدورات التدريبية حول مدخل ABC التي تقوم بها الجامعات والمعاهد .
مرتفعة	٤	0.311	1.153	3.7	٤ - تحديد التكاليف على أساس مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يؤثر على السياسة التنافسية للشركات.
مرتفعة	٥	1.029	1.185	3.57	٥ - عدم الدقة في تحميل التكاليف المباشرة للمنتجات يؤدي إلى صعوبة لدى الإدارة في تفسير الربحية أو الخسارة .
مرتفعة	٦	1.123	0.932	3.53	٦ - قلة الدورات التدريبية حول المداخل الحديثة للتكاليف داخل الشركة .
مرتفعة	٧	1.034	1.012	3.53	٧ - عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير مداخل التكاليف الحديثة أدى إلى عدم ادراك أهمية ABC في الشركات .
متوسطة	٨	0.114	0.971	3.43	٨ - ارتفاع تكاليف تطبيق مدخل ABC أدى إلى صعوبة تطبيقه في الشركات الصناعية.
متوسطة	٩	0.551	1.027	3.42	٩ - قلة خبراء في مجال تطبيق ABC الذين يمكن الاستعانة بهم في هذا المجال .
متوسطة	١٠	0.370	1.06	3.38	١٠ - أن تطبيق مدخل ABC كمدخل شامل ومتداخل للتكاليف يتطلب عقد دورات تدريبية للعاملين في الشركة مما يشكل صعوبة في تطبيقه .
متوسطة	١١		1.021	3.36	١١ - قلة البرامج المستخدمة في تشغيل مدخل ABC .
متوسطة	١٢	0.200	1.091	3.34	١٢ - ضعف الاهتمام أو التركيز في التعليم المحاسبي بالعراق بمدخل ABC .
متوسطة	١٣	0.116	1.123	3.32	١٣ - صعوبة الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة في الشركات الصناعية مما يصعب تحميلها .
متوسطة	١٤	- 0.645	1.219	3.11	١٤ - تعتقد إدارة الشركة أن مخرجات المداخل التقليدية سليمة ودقيقة ولا داعي إلى التحول إلى مداخل حديثة .
متوسطة	١٥	- 1.007	1.168	3.02	١٥ - المنافع المتوقعة من هذا المدخل هي أقل من التكاليف التي تنفق عليه .
متوسطة	١٦	- 2.690	1.265	2.51	١٦ - ليس للإدارة العليا الرغبة في تطوير مداخل التكاليف المطبقة بالشركة .
متوسطة	١٧	- 2.472	1.18	2.62	١٧ - ليس لدى الإدارة العليا المعرفة بأهمية مزايا مدخل ABC .
متوسطة	١٨	- 2.900	1.171	2.51	١٨ - حجم العمل بالشركة صغير ولا يتطلب تطبيق مدخل ABC .
ضعيفة	١٩	- 2.878	1.21	2.49	١٩ - الأفراد الموظفين في قسم التكاليف غير مؤهلين لتطبيق مدخل ABC .
متوسطة		30.348	0.4731	3.29	جميع الفقرات

المجموعة الثانية : اختبار الفرضية

تنص الفرضية في هذا البحث على ما يلي :

((لا تواجه الشركات الصناعية العراقية صعوبات ومشاكل في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة))
تم اختبار فرضية البحث من خلال بيانات الاستجابات الفعلية باستخدام T-test وكما موضحة في جدول (6) أدناه .

جدول (6)

نتائج اختبار T-Test لدرجة أهمية الصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية العراقية في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

العامل	الوسط الحسابي	حجم العينة	t		نتائج اختبار الفرضية
			الجدولية	المحسوبة	
جميع الفقرات	3.29	25	1,71	30.348	ترفض الفرضية
					متوسطة

ويبين الجدول (6) أن قيمة (t) المحسوبة والبالغة (30.348) هي اكبر من (t) الجدولية والتي تبلغ قيمتها (1,71) وبذلك ترفض الفرضية والتي مفادها ((لا تواجه الشركات الصناعية العراقية صعوبات في تطبيق مداخل التكاليف على أساس الأنشطة)) ، وتقبل فرضية العدم والتي مفادها ((تواجه الشركات الصناعية العراقية صعوبات ومشاكل في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة)) .

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

- ١ - أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة قد عالج قصور المدخل التقليدي للتكاليف ، أن تطبق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى إعادة تخصيص الموارد على وحدات الإنتاج حسب الاستفادة الفعلية من الأنشطة مما يساعد على القياس الدقيق لتكاليف الإنتاج وذلك على عكس التخصيص التقليدي للتكاليف غير المباشرة .
- ٢ - تواجه الشركات الصناعية العراقية مجموعة من الصعوبات في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيها وهذه الصعوبات تتمثل في عدم وجود تشريعات محاسبية في العراق تلزم الشركات

بتطبيق مداخل أو أنظمة حديثة كمدخل التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** . وعدم وجود دور إرشادي أو توجيهي من قبل مدققي الحسابات في توعية إدارة الشركات بأهمية ومزايا مدخل **ABC** .

٣ - عدم قيام الجامعات بعقد دورات تدريبية توعية حول مدخل التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** وأهميته للشركات .

٤ - أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** يساعد في تحديد التكاليف بشكل صادق .

٥ - أن الصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** تكمن في عدم تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة العراقية ، وارتفاع تكاليف تطبيق مدخل **ABC** وكذلك عدم وجود خبراء في مجال تطبيقه أدى إلى صعوبة تطبيق مدخل **ABC** يمكن الاستعانة بهم في المجال داخل العراق أو داخل الشركات .

ثانياً : التوصيات

في ضوء ما تقدم من استنتاجات يوصي الباحث بما يلي :

- ١ - يفضل إصدار تشريعات محاسبية وتبني معايير وقواعد محاسبية خاصة لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** تخص البيئة العراقية تلزم الشركات بتطبيقها .
- ٢ - على الجامعات عقد دورات تدريبية حول مدخل التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** وأهميته خصوصاً في مجالات تحديد وتحميل التكاليف الغير لمباشرة ليتمكن الإدارة من الاستفادة من الميزة التنافسية وتفسير الربحية أو الخسارة ، وأن تحاول الشركات عقد دورات تدريبية للعاملين تتعلق بالأنظمة الحديثة للتكاليف داخل الشركة .
- ٣ - بتطوير أنظمة الرقابة الداخلية للشركات المطبقة لمدخل **ABC** بما يكفل تقوية الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة بما يسهل تطبيق مدخل **ABC** .
- ٤ - إنشاء إدارة مستقلة في جميع الشركات الصناعية تكون مسؤولة عن تصميم وتشغيل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** .
- ٥ - الاستفادة من مخرجات مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في أعداد الموازنات وتقويم الأداء .

المصادر

أ - المصادر العربية

- ١ - إسماعيل يحيى التكريتي ((محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة)) ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، بغداد ، الطبعة الثانية ، ٢٠٠٨ .
- ٢ - الزعبي ، محمد بلال وعباس الطلافحة ((النظام الإحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الإحصائية)) ، الأردن ، دار وائل للنشر ، ٢٠٠٠ .
- ٣ - عبد الكريم عبد الرحيم علي ، ((تطوير مدخل متكامل لتخصيص التكاليف غير المباشرة في الشركات الصناعية الم تعددة المنتجات)) ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة البصرة - كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠٠٤ .
- ٤ - - مجدي محمد سامي "مدى فاعلية نظام تكاليف النشاط كنظام لمعلومات التكاليف " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية - جامعة الزقازيق - كلية التجارة ، المجلد الثاني والعشرون ، ٢٠٠٠ ، ص ٥٢ .
- ٥ - محمد الفيومي محمد "تقييم نموذج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط مع استخدام ورقة عمل الكترونية " ، مجلة البحوث العلمية - كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية - العدد الثاني ، المجلد الثامن والعشرون ، ١٩٩١ ، ص ٦٣ .
- ٤ - نصيف جاسم محمد الجبوري ((محاسبية التكاليف المتقدمة)) ، جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠٠٨ .
- ٦- وهيب ، مجيد الكبيسي ، ((القياس النفسي بين التنظير والتطبيق)) ، دار مضر مرتضى للنشر والطباعة ، العراق ، ٢٠١٠ .

ب - المصادر الأجنبية

- 1 - Babad , Y . M. & B. V . Balachandran ,. " cost driver Optimization in Activity – Based Costing " , the Accounting Review , (Vol . 88,No.3, July 1993) , P.28 - 35 .
- 2 - Cokins , G ,. " Activity Based Cost Management – Making it work " , Chicajo : Irowin , 1996 , P.46 .
- 3 – Cooper , Robin ,. " Cost Classification in unit Based manufacturing Cost " , Journal of Cost Management , 1990 , P.10 .
- 4 – Horngren, Charles T . & Others ,. " an Introduction to Management Accounting " : (New Jersey : prentice-Hall , International Inc , 1999 ,. P.126 .

- 5 - Horngren, Charles T. & Foster, G. & Datar, S.M., " Cost Accounting: Managerial Emphasis " prentice-Hall Inc , 2000 , P.140 .
- 6 - Kaplan , Robert S ,. " One Cost System is not enough " Harvard Business Review , (Jan – Feb . 1988) P. 65 .
- 7 - Kaplan , Robert S & Cooper , Robin ,. " How Cost Accounting Distorts , P.78-80 . "cost " , Management Accounting , (April, 1998).
- 8 – Ostrenga, M. R., " Activities : The Focal point of Total Cost Management " , Management Accounting , (Feb, 1990) , P.35 .
- 9 - Staubus Jeorge J ,. " Activity Costing Input & Output Accounting " , Illinois : Richard D. Irwin Inc. Home Wood , 1995 , P.12 .
- 10 – Turney , p.B.B ,. " Ten Myths about Implementing an Activity- Based Costing System, journal of Cost Management , 1990 , P.22 - 30 .
- 11 – Yang , Gilbert Y . & Roger C. Wu ,. " Strategic Costing & ABC " , Management Accounting , May , 1993 , P.54 .

بسم الله الرحمن الرحيم
 ((وتعاونوا على البر والتقوى ولا تعاونوا على الإثم والعدوان))
 صدق الله العظيم

هيئة التعليم التقني
 الكلية التقنية الإدارية/ بصرة
 قسم التقنيات المالية والحاسوبية

م / استبيان

السيد المحجب المحترم:-

أن الاستبيان الذي بين يديك يمثل جزء من متطلبات البحث :
 ((مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية العراقية)) وبصفتك
 أحد أفراد العينة، نرجو منك قراءة فقرات الاستبيان بعناية وموضوعية والإجابة عليها بصراحة تامة . والمطلوب منك
 أن تضع علامة () في المكان المخصص للإجابة. علماً أن الإجابة ستعامل بسرية تامة، وأن الإجابات سيتم
 استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط ، راجين تعاونكم ولكم جزيل الشكر والتقدير.

الباحث

جليل إبراهيم صالح

ملاحظات :

- ١ - لا داعي لذكر الاسم.
- ٢ - الباحث على استعداد دائم للإجابة على الاستفسارات حول أسئلة الاستمارة.
- ٣ - لا يخفى عليكم أهمية السرعة ما أمكنكم في الإجابة على الأسئلة لتسهيل إنجاز البحث بأقرب وقت ممكن.
- ٤ -

أولاً: المعلومات العامة

- ١ - أفراد العينة حسب الجنس :
- ذكر ، أنثى
- ٢ - التحصيل الدراسي لأفراد العينة :
- دبلوم تقني ، بكالوريوس ، ماجستير..... .
- ٣ - الموقع الوظيفي :
- مدير مالي وأداري ، محاسب كلفة ، مدير عام ، معاون مدير عام ،
 رئيس قسم حسابات الكلفة ، مدير مبيعات

ثانياً: المعلومات المتعلقة بالبحث

يبين درجة اتفاقك مع كل من العبارات الوارد ذكرها في أدناه :

*** معلومات حول ((المشاكل و الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة))

المشاكل و الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة	أعارض بشدة	أعارض	لا ادري	موافق بشدة	موافق
١ - تحديد التكاليف بشكل أدق يؤثر على السياسة التسعيرية للمنتجات وهذا بدوره يؤثر على السياسة التنافسية للشركات.					
٢ - عدم الدقة في تحميل التكاليف المباشرة للمنتجات يؤدي إلى صعوبة لدى الإدارة في تفسير الربحية أو الخسارة .					
٣ - عدم وجود خبراء في مجال تطبيق ABC يمكن الاستعانة بهم في هذا المجال داخل العراق أو داخل الشركات .					
٤ - عدم وجود تشريعات محاسبية في العراق تلزم الشركات من تطبيق مداخل حديثة للتكاليف كمدخل ABC .					
٥ - عدم وجود دور إرشادي أو توجيهي من قبل مدققي الحسابات في توعية إدارة الشركات بأهمية ومزايا نظام ABC					
٦ - لا يتوفر في الأسواق برامج الكمبيوتر اللازمة والمطلوبة لاستخدامها في تشغيل مدخل ABC .					
٧ - عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير مداخل التكاليف الحديثة أدى إلى عدم أدراك أهمية ABC في الشركات .					
٨ - الأفراد الموظفين في قسم التكاليف غير مؤهلين ومختصين وتنقصهم الخبرة والكفاءة .					
٩ - عدم قيام الجامعات والمعاهد بالقيام بالدور المطلوب في عقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول مدخل ABC وأهميته للشركات.					
١٠ - لا يوجد اهتمام أو تركيز في التعليم المحاسبي بالعراق على أهمية ودور مدخل ABC .					
١١ - قلة الدورات التدريبية حول المداخل الحديثة للتكاليف داخل الشركة .					
١٢ - أن تطبيق مدخل ABC كمدخل شامل ومتداخل للتكاليف يتطلب عقد دورات تدريبية للعاملين في الشركة مما يشكل صعوبة في تطبيقه .					
١٣ - ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات أدى إلى ضعف الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة مما يصعب تحميلها .					
١٤ - ليس لدى الإدارة العليا المعرفة بأهمية مزايا مدخل ABC .					
١٥ - المنافع المتوقعة من هذا المدخل هي أقل من التكاليف التي تنفق عليه .					
١٦ - ليس للإدارة العليا الرغبة في تطوير مداخل التكاليف المطبقة بالشركة .					
١٧ - تعتقد إدارة الشركة أن مخرجات المداخل التقليدية سليمة ودقيقة ولا داعي إلى التحول إلى مداخل حديثة .					
١٨ - حجم العمل بالشركة صغير ولا يتطلب تطبيق مدخل ABC .					
١٩ - ارتفاع تكاليف تطبيق مدخل ABC أدى إلى صعوبة تطبيقه في الشركات الصناعية.					