



## التكلفة على أساس المواصفات كأحد أدوات التكلفة الاستراتيجية ودورها في ترشيد القرارات

م.م رند صباح حسين

### المستخلص

لقد تمحورت مشكلة البحث بإمكانية تطبيق مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات في الشركة العامة للصناعات الجلدية ودورها في ترشيد القرارات قصيرة الأمد، ومعالجة أوجه القصور في الأنظمة التقليدية وهدف البحث بيان أهمية قياس التكاليف ومدخل التكاليف على أساس المواصفات وبيان أهمية القرارات، ومن ثم التركيز على القرارات قصيرة الأمد وأيضا بيان الدور الذي من الممكن أن يؤديه مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات لمتخذ القرار، ولإسما القرارات قصيرة الأمد. وجاءت فرضية البحث حول إسهام مدخل التكاليف على أساس المواصفات في تحديد التكاليف وهذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف والذي من شأنه أن يعالج أوجه القصور في الأنظمة التقليدية، وأيضا لا تعتمد الشركة العامة للصناعات الجلدية مدخل التكاليف على أساس المواصفات بل يتم تحميل المراكز الانتاجية بحصتها من تكاليف المراكز الأخرى، وذلك بموجب نسب تم تحديدها بدون الاعتماد على أية أسس علمية سليمة، وقد اعتمد البحث في جانبه العملي على تحليل البيانات والكلف في الشركة العامة للصناعات الجلدية والإطلاع على عدد من الطلبات وتحليل بياناتها على وفق مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات ومن ثم بيان أثرها على متخذ القرار، وتم الاعتماد في هذا الجانب على سجلات الشركة والبيانات لقسم التكاليف وقسم التسويق وشعبة الوقت، والمقابلات الشخصية مع المسؤولين في الشركة، فضلاً عن المعايشة الميدانية من قبل الباحثة، وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات كان من بينها، يوفر مدخل التكاليف على أساس المواصفات المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات من خلال التركيز على مستويات الانجاز لمواصفات المنتج لتعزيز عملية اتخاذ قرارات رشيدة، التي من شأنها أن تحقق منافع عدة للوحدة الاقتصادية مع الالتزام برغبات الزبائن في الوقت نفسه، وكذلك تعد عملية اتخاذ القرارات عملية أساسية ومستمرة في أداء أي وحدة كونها تؤثر على جميع أنشطتها المنجزة، إذ إن الغاية منها هو حل المشكلات التي تواجه الإدارة عند ممارستها لأعمالها الاعتيادية.

**الكلمات المفتاحية : أدوات التكلفة الاستراتيجية/ التكاليف على أساس المواصفات/ اتخاذ القرارات**

### **Specification based cost as one of strategic cost tools and its role in rationalizing decisions**

#### **Abstract**

The research problem centered around the possibility of applying the approach to measuring costs on the basis of specifications in the General Company for Leather Industries and its role in rationalizing short-term decisions, addressing deficiencies in traditional systems, and the goal of the research is to demonstrate the importance of measuring costs and cost input on the basis of specifications and the importance of decisions, and then focus on decisions. Short-term and also an indication of the role that the specification-based cost measurement approach can play for the decision-maker, especially short-term decisions. The research hypothesis came about the contribution of the cost entry on the basis of specifications in determining costs, and this leads to a reduction in costs, which would address the shortcomings of traditional systems, and also the General Company for Leather Industries does not adopt the cost entry on the basis of specifications, but rather the production centers are charged with their share of the centers' costs. The other, according to percentages that have been determined without relying on any sound scientific basis. In its practical aspect, the research relied on analyzing data and costs in the General Company for Leather Industries and examining a number of orders and analyzing their data according to the entrance to measuring costs on the basis of specifications, and then indicating their impact on The decision maker, and in this

aspect was relied upon the company records and data for the costs department, the marketing department and the time division, and personal interviews with the officials in the company, as well as the field experience by the researcher, and the research reached a set of conclusions, among which, it provides the cost entry on the basis of Specifications The necessary information for decision-makers by focusing on the levels of achievement of product specifications to enhance the rational decision-making process, which would To achieve several benefits for the economic unit while adhering to the desires of customers at the same time, and also the decision-making process is a basic and continuous process in the performance of any unit as it affects all its accomplished activities, as the purpose of it is to solve the problems facing the administration when practicing its normal business.

**Key words: strategic costing tools / specification-based costing / decision making.**

#### مقدمة

اتسم كل من العقد الأخير من القرن العشرين ومطلع القرن الحادي والعشرين بالعديد من التطورات السريعة والمذهلة في التقنيات الكفوية، وأصبحت جميع دول العالم تمثل سوقاً واحدة هائلة، متاحة للجميع، ويتأثر بمتغيراتها المنتجين والمستهلكين على السواء، مما زاد من حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية على مستوى الدولة، وعلى مستوى المنطقة الجغرافية، وعلى المستوى الدولي، ولم يعد أمام الوحدة الاقتصادية أي سبيل للبقاء أو للمحافظة على حصتها من السوق المحلية أو العالمية أو طموحاً منها إلى زيادة هذه الحصة إلا بمواكبة هذا الانفتاح ومحاولة الموائمة والتكامل بين أنظمة التكاليف لغرض ترشيد القرارات وخفض التكاليف والدخول ضمن المنافسة مع الشركات العالمية، ولعل من أبرزها مدخل التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) كأحد أدوات التكلفة الاستراتيجية لما يوفره من معلومات تفيد متخذ القرار وتساهم في عملية ترشيد القرارات كونه يعطي معلومات أكثر دقة عن المنتج.

#### المبحث الأول: منهجية البحث

##### أولاً: مشكلة البحث

تتمحور مشكلة البحث في ظهور العديد من الانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية وطرائق معالجتها لقياس التكاليف وعدم الاستقرار في تحديد التكاليف القابلة للتخزين، وإنها تعتمد على حجم الانتاج كسبب وحيد لتحميل كافة عناصر التكاليف غير المباشرة، وهذا يعد مضللاً إلى حد كبير ولا سيما في ظل تعدد المنتجات واختلاف المواصفات. ومن خلال ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

- 1- هل ساهم مدخل التكاليف على أساس المواصفات في تلافي العديد من الانتقادات الموجهة إلى النظم التقليدية لقياس التكاليف وعالج أوجه القصور فيها؟
- 2- هل تطبق الشركة العامة للصناعات الجلدية (عينة البحث) مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات؟
- 3- هل أن نتائج قياس التكاليف على أساس المواصفات يؤثر على قرار قبول أو رفض الطلبية؟
- 4- هل أن مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات يؤثر على قرارات التسعير؟

##### ثانياً: أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في أن مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات يعد من المداخل الحديثة في نظم التكاليف من خلال تحليل تكاليف ومنافع السلع والخدمات بصورة مفصلة عبر تحويل حاجات ورغبات الزبون إلى مواصفات محددة في المنتج وتحليل التكاليف حسب كل مواصفة من مواصفات المنتج، ويساعد مدخل التكاليف على أساس المواصفات في ترشيد القرارات قصيرة الأجل المتمثلة بقرار قبول طلبية أو رفضها وقرار التسعير.

##### ثالثاً: هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- بيان المرتكزات المعرفية لمدخل التكاليف على أساس المواصفات وبيان أهمية هذا المدخل وأبرز الخصائص.
- 2- بيان أهمية القرارات وبيان مفهومها وأنواعها والآلية التي ينبغي أن تتبع من قبل متخذ القرار.
- 3- العمل على بيان الدور الذي من الممكن أن يؤديه مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات لمتخذ القرار، ولا سيما القرارات قصيرة الأمد.
- 4- تطبيق مدخل التكاليف على أساس المواصفات في الشركة العامة للصناعات الجلدية (عينة البحث) وتحليل الأثر على متخذي القرارات قصيرة الأمد.

##### رابعاً: فرضية البحث:



يسعى البحث الى الفرضية الآتية:

(يساعد قياس التكاليف على اساس الموصافات ادارة الوحدة الاقتصادية في ترشيد القرارات التشغيلية).

#### خامساً: مجتمع ومجال البحث

تمثل مجتمع البحث بالشركات الصناعية العاملة بالقطاع العام العراقي والتابعة إلى وزارة الصناعة والمعادن، وقد تم اختيار الشركة العامة للصناعات الجلدية عينة للبحث، وذلك كون الشركة تعمل على وفق أسس يسعى البحث الحالي إلى تحقيقها، ومنها استطلاع آراء الزبائن حول المنتجات، وكذلك العمل على وضع مواصفات معينة عند كل طلبية يتم تجهيزها، فضلاً عن أن الشركة تعد من الشركات الكبيرة محلية في مجال الصناعات الجلدية.

#### سادساً: الحدود المكانية والزمنية للبحث

الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية للبحث في المقر الرئيسي للشركة العامة للصناعات الجلدية الكائن في بغداد / الكرادة خارج.

الحدود الزمانية: تمثلت الحدود الزمانية للبحث ولسجلات وحسابات الشركة العامة للصناعات الجلدية للعامين 2019 – 2020.

#### سابعاً: مصادر جمع المعلومات

لغرض إنجاز البحث بجانبه النظري والعملية فقد تم اعتماد المصادر الآتية:  
**في الجانب النظري :** تم الاعتماد على الكتب والدوريات العملية المنشورة في اللغتين العربية والأجنبية، فضلاً عن رسائل الماجستير وأطاريح الدكتوراه.

**الجانب العملي :** تم الاعتماد في هذا الجانب على سجلات الشركة والبيانات لقسم التكاليف وقسم التسويق وشعبة الوقت، والمقابلات الشخصية مع المسؤولين في الشركة، فضلاً عن المعايشة الميدانية من قبل الباحثة.

#### ثامناً: منهج البحث

ان هذا البحث سلك المنهج الاستقرائي، اذ بدا بمشاهدة خاصة وهي تعرض منتجات الشركة عينة البحث لمنافسة من قبل منتجات أخرى . وقد وضعت الفرضية في ضوء هذه المشكلة واخيراً يمكن تعميم النتائج بعد التجريب والاختبار على أي منتج يتعرض للمشكلة نفسها.

#### المبحث الثاني: التكلفة على أساس الموصافات وعملية اتخاذ القرار (مدخل نظري)

##### أولاً: ادارة التكلفة الاستراتيجية

تعد إدارة التكلفة نظاماً للمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية، يحقق التكامل الترابطي مع النظم الفرعية الأخرى ضمن نظام المعلومات الكلي للإدارة الإستراتيجية، فضلاً عن مساهماته المباشرة وغير المباشرة في تحليل البيئة الداخلية والخارجية للشركة والعمل على صياغة وتطبيق وتقويم إستراتيجياتها التنافسية خلال دورة حياة المنتج.

إن مدخل إدارة التكلفة تتجسد أهميته الأساسية من كونه مصدراً مهماً وفعالاً للمعلومات المالية عن التكاليف والإيرادات، والمعلومات غير المالية حول الجودة والإنتاجية والوقت والسرعة في الاستجابة للزبائن، هذه المعلومات مجتمعة تساعد على تحقيق العديد من المزايا (مثل زيادة الإنتاجية، مضاعفة الإنتاج، زيادة الربحية، رفع كفاءة إدارة الموارد المادية والبشرية والمعرفية...الخ) التي تعزز الموقف التنافسي للشركة، وبما أن هناك علاقة تأثير واضحة بين القرار الإداري المتخذ والتكلفة المترتبة على هذا القرار فإن إدارة التكلفة تعمل من منظور فكري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات أداء وجودة تشبع أذواق الزبائن المتجددة بصفة مستمرة سواء من الناحية الجمالية أو الاستعمالية للمنتج وبتكاليف منخفضة. علاوة على أن إدارة التكلفة تساعد من خلال توليفة تقنيات وأساليب حديثة في اختيار أفضل تشكيلة من المنتجات في ظل ما هو متاح من موارد (سرور، 2017: 5) .

وترى الباحثة كي تتمكن الشركات من إدارة الأعمال والأنشطة الإستراتيجية الموجهة نحو الزبون بكفاءة وفاعلية عاليتين في ظل بيئة التصنيع الحديثة والمنافسة الشديدة، والاستمرار في تحسين استجابتها لمتطلبات هذه البيئة والمحافظة على رضا الزبون وتحقيق التفوق في ميزتي التكلفة الأقل والجودة العالية، فإن هذه الشركات تسعى إلى استخدام توليفة من الأساليب والطرق والأدوات الحديثة التي تعمل في إطار المدخل الإستراتيجي لإدارة التكلفة على قياس وتحليل وتحسين نتائج الأداء التشغيلي والأداء الإستراتيجي للشركة كما تستهدف هذه التقنيات تحقيق عوامل النجاح الأساسية المتمثلة في تخفيضات التكلفة ضمن المجالات التي تعد فرصاً جوهرياً للتخفيض وتحسين مستويات الجودة المرغوبة، وتقليل وقت دورة التصنيع والتسليم، والسرعة في إيصال المنتج أو تقديم الخدمة إلى الزبائن وفقاً لربغاتهم وتوقعاتهم. ولعل مدخل التكاليف على اساس الموصافات (ABII) من بين الأدوات المهمة في إدارة التكلفة الاستراتيجية ، والتي سيتم تناولها في البحث الحالي.

#### ثانياً: مفهوم التكاليف على أساس الموصافات



بعد مدخل التكاليف على اساس الموصافات (ABII) نظاما مطورا لمدخل التكلفة على اساس النشاط وقد عرف العديد من الكتاب والباحثين التكاليف على أساس الموصافات فمنهم من يرى التكاليف على أساس الموصافات هي مدى مطابقة موصافات منتج معين مع متطلبات ورغبات الزبون ، ومنهم يرى على انها عملية تجزئة للمنتج الى مجموعة من الخصائص والموصافات لغرض تحديد اجمالي كلفة المنتج، وكالاتي:

فقد عرفها ( Barfield et.al 2001:146)، على أن "مدخل التكاليف على اساس الموصافات و تحليل الكلفة- المنفعة هو القيام بتوظيف تفاصيلها المتعلقة بالمعلومات عن حاجات الزبون ،من حيث اداء موصافات المنتج مثل، المتانة، الموثوقية ، الاستجابة ، تكاليف التحسينات الاضافية للحصول على هذه الموصافات. ويعرفها ( Dondero, 2003: 291) بانه اسلوب جديد يتم من خلاله تتبع عناصر التكاليف على اساس الخصائص والموصافات .

كما يعرفها (عبد الصادق, 2005: 213) بانه اسلوب للمحاسبة يعتمد على قياس التكاليف في ضوء الموصافات التي يصمم على اساسها المنتج وعلى مستويات انجاز كل موصافة من موصافات المنتج.

وعرفها (الجادري, 2016 : 42) بأنه المدخل الذي يتم بموجبه تحديد تكاليف المنتجات بناء على تحليل المنتج إلى سلسلة من الموصافات الأساسية، وتحليل هذه الموصافات إلى أخرى فرعية وثانوية ومعرفة تكاليف إضافة كل موصافة بدقة عن طريق معرفة تكلفة الأنشطة اللازمة لتنفيذ كل موصافة ومن ثم تحديد تكلفة المنتج بدقة عن طريق تجميع كلف كل موصافة.

وعرفتها (سرور : 2017, 102)، على أنها "مدخل قياس التكاليف على اساس الموصافات بانه: مدخل لقياس التكاليف من خلال تخصيص التكاليف على الأنشطة بناء على خصائص وموصافات المنتج. وترى بانه اسلوب جديد يتم من خلاله تتبع عناصر التكاليف على اساس الخصائص والموصافات، وكذلك فانه نظام يتم من خلاله تجزئة المنتج الى مجموعة من الخصائص والموصافات والعمل على تحديد كلفة انتاج كل منها وتجميعها لتحديد اجمالي كلفة الانتاج. فهو مدخل لقياس تكاليف المنتج من خلال تحليله الى موصافاته الاساسية وربط جميع الموارد المستنفدة بتلك الموصافات التي تعد هدف التكلفة

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف مدخل التكاليف على أساس الموصافات على أنه هو طريقة لقياس تكاليف المنتج وتجزئته إلى موصافاته الرئيسية، ومن ثم جمع الموارد المستنفدة بتلك الموصافات التي تعد هدف الكلفة.

### ثالثاً: أهمية مدخل التكاليف على اساس الموصافات

تتمثل أهمية استعمال مدخل التكاليف على أساس الموصافات على وفق الآتي:

(الربيعي, 2015: 26 – 27)

- 1- يساعد الإدارة في الوحدة الاقتصادية على تخطيط كلف المنتجات ، حيث يتم تحديد مستويات انجاز كل جزء من أجزاء المنتج، ومن ثم تحديد كلف الأجزاء كافة والتي يمثل مجموع تكاليفها الكلف الاجمالية للمنتج عند كل مستوى انجاز.
- 2- يمكن الإدارة في الوحدات الاقتصادية في التوجه للسوق، وذلك كون مدخل التكاليف على اساس الموصافات مبني على اساس تحديد حاجات الزبائن ورغباتهم.
- 3- يساعد في حل مشكلة تراكم الخزين، والذي يترتب عليه خفض كلفة المخزون أو التخلص منها بشكل نهائي ، وذلك كون مدخل الكلفة على اساس الموصافات يتفق مع مدخل الانتاج في الوقت المحدد والذي تتم فيه عملية الانتاج على وفق حاجات الزبائن.
- 4- يساعد الإدارة في الوحدات الاقتصادية على تحقيق الجودة، وذلك كون هذا المدخل مبني على أساس الانتاج على وفق الموصافات، والتي غالباً ما تتمتع بجودة عالية وتلبي حاجات الزبائن.
- 5- يؤدي تبني هذا المدخل إلى الحد من شدة المنافسة، وذلك لوجود العديد من مستويات لتصنيع كل جزء من اجزاء نفس المنتج، والتي تعد كل وحدة منها منتج مختلفاً من وجهة نظر الزبون وهو ما يلبي حاجات ورغبات الزبائن.
- 6- يمكن الوحدة الاقتصادية من تحسين أدائها، وذلك من خلال تحسين مراحل الانتاج بهدف ارضاء رغبات الزبائن، وهو ما ينعكس على تحسين موصافات المنتج والذي يترتب عليه تحسين أداء الوحدة الاقتصادية.
- 7- يوفر المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات من خلال التركيز على مستويات الانجاز لموصافات المنتج، التي من شأنها أن تحقق منافع عدة للوحدة الاقتصادية مع الالتزام برغبات الزبائن في الوقت نفسه.

### رابعاً: خصائص مدخل التكاليف على أساس الموصافات

إن تحليل المنتج الى موصافاته يربط بين عدة متغيرات هامة تتمثل في كل من رغبات وتوقعات الزبائن، عوامل المنافسة، إمكانيات الوحدة الاقتصادية المتاحة، ثم استراتيجية الادارة في ايجاد التوازن بين اهداف الوحدة الاقتصادية واهداف



الزبائن مع تعظيم القيمة الكلية للوحدة الاقتصادية, وبذلك فان من ابرز الخصائص لمدخل التكلفة على اساس المواصفات الآتي ( عبد الرحمن, 2003: 113- 114 ) :

- 1- **المرونة في تخطيط المنتج** : إذ إن كل مواصفة من مواصفات المنتج يمكن تنفيذها بأكثر من مستوى من مستويات الانجاز بالنسبة للمواصفات الفنية, أو أكثر من بديل بالنسبة للمواصفات الخدمية.
- 2- **تنفيذ برامج ترشيد التكلفة** : يمكن تنفيذ برامج ترشيد التكلفة من منظور تحليل المنتج الى مواصفاته من خلال الآتي (عبد الرحمن, 2003: 114) (المحمود, 2007: 176):
  - أ- بدراسة تكاليف ومنافع كل مستوى أو بديل للمواصفات يمكن تخفيض مستوى انجاز المواصفات ذات الاهمية النسبية الاقل لدى القطاع المستهدف من الزبائن, اذ يمكن ان يؤدي تخفيض مستوى التحقق الى تخفيض ملحوظ في التكلفة مع عدم التأثير على منفعة المنتج لدى الزبون .
  - ب- بالنسبة لمشروعات تحسين وتطوير المنتج فان تحليل المنتج الى مواصفاته وتحديد مستويات كل مواصفة يمكن من معرفة وتحديد مجالات التطوير الممكنة وامكانية اضافة مواصفات جديدة للمنتج, ودراسة وتحليل التكاليف اللازمة لتطوير تلك المواصفات والعائد المتوقع من هذا التطوير, ويمكن الادارة من اتخاذ القرارات الملائمة حول جدوى هذا التطوير وأفضل المناطق المتاحة لإجرائه .
  - ج- تحليل المنتج الى مواصفاته يبرز المواصفات السلبية التي تقلل من المنفعة الكلية للزبون وذلك لغرض التخلص منها مما يترتب عليه خفض تكلفة المنتج والتميز على المنافسين.
  - د- تحليل المنتج الى مواصفاته واعتبار كل مواصفة منها منتجا قائما بذاته يوفر للإدارة قدرا اكبر من المرونة وامكانية التغيير او التعديل في الخطط والبرامج الانتاجية مما قد يؤدي الى تخفيض تكلفة احدى المواصفات مع الحفاظ على مستوى الاداء والكفاءة والجودة نفسها, كذلك يمكن اكتشاف الانشطة او الوظائف التي لا تضيف قيمة للمواصفات واستبعادها, مع امكانية تنميط بعض الأجزاء أو المكونات التي يمكن استعمالها في أكثر من مواصفة .

#### خامسا: مفهوم عملية اتخاذ القرار

لقد عرف (Lunenburg, 2010:2) عملية اتخاذ القرار " بأنها عملية اختيار من بين عدد من البدائل لتحقيق النتائج المطلوبة, وهذا التعريف يعتمد على ثلاثة عناصر رئيسة, الأول :صنع القرار ينطوي على عملية الاختيار من بين عدد من الخيارات, والثاني: اتخاذ القرار وهو عملية تنطوي على أكثر من مجرد الاختيار النهائي من بين البدائل, وأخيرا النتيجة المطلوبة, وتتضمن الهدف الناتج عن النشاط الذهني المرتبط بمتخذي القرار للوصول إلى القرار النهائي , ويشير Render الى أن نجاح الوحدة الاقتصادية او فشلها في بيئة الاعمال يعتمد بالدرجة الاساس على القرارات التي يتم اتخاذها كون ان القرار المتخذ ينبغي ان يحدث تغيرا لديها ومن ثم هذه العملية ليست باليسيرة على ادارة الوحدة وهذا يستلزم توافر العديد من المتطلبات التي تمكنها من الوصول الى ترشيد قراراتها وتحقيق اهدافها, لغرض الوصول الى ذلك عليها الاخذ بالاعتبار جميع البيانات المتوافرة والبدائل المحتملة لان اتخاذ قرار خاطئ قد يحقق الفشل لهذه الوحدة ويفقد مركزها في سوق المنافسة. (Render, et al., 2006:68)

اما ( الذهبي والعزاوي , 2005 : 188) فيرون ان القرار ما هو الا مسار فعل يختاره متخذ القرار باعتباره انسب وسيلة متاحة امامه لإنجاز الهدف او الاهداف التي يبتغيها .

وتجدر الإشارة الى ان اي قرار اداري سواء اكان قراراً شخصياً ام يتعلق بالعمل داخل الوحدة الاقتصادية او كان قرارا قصيرا ام طويل الامد, وسواء اكان متكررا ام غير متكرر فانه يتضمن امرين هامين : ( ابو نصار , 2010 : 135)

- 1- ان القرار يتضمن الاختيار من بين عدة بدائل متاحة ومن ثم اذا كان هنالك خيارا واحدا امام متخذ القرار ولا بد له من الاخذ به فلا تدرج هذه الحالة ضمن المفهوم العملي لعملية اتخاذ القرار .
  - 2- ان القرار يتعلق بالمستقبل اي ان الآثار المرتبطة بالقرار سيمتد تأثيرها الى الفترات الزمنية القادمة .
- مما سبق يلاحظ إن عملية اتخاذ القرارات هي عملية منهجية عقلانية , تقوم على اختيار انسب البدائل المتاحة , والمفاضلة بينها باستعمال معايير محددة, وبما يتماشى مع الظروف الداخلية والخارجية التي تواجه متخذ القرار , بهدف حل مشكلة معينة .

#### سادسا: خصائص عملية اتخاذ القرارات

إن عملية اتخاذ القرارات تشتمل على مجموعة من الخصائص المميزة لها والتي توضح طبيعتها, وهي كالآتي ( كنعان , 2009: 87- 91):

1. عملية قابلة للترشيد : فليس بالإمكان الوصول إلى ترشيد كامل للقرار, وإنما يمكن الوصول إلى حد المعقولية والرشد .
2. تتأثر بعوامل ذات طبيعة إنسانية واجتماعية: وهذه الصفة نابعة من كون هذه العملية تتأثر بعوامل سيكولوجية نابعة من شخصية الأفراد المساهمون في القرار, وبالعوامل اجتماعية نابعة من بيئة القرار. (عليان, 2010: 61-62)





3. تمتد في الماضي والمستقبل: فالقرار الإداري امتداد لقرارات سابقة، بل يعد حلقة من سلسلة قرارات، كما يمتد في المستقبل من حيث كون أثار القرار تنصرف إلى المستقبل.
4. تقوم على الجهود الجماعية المشتركة : فهذه العملية تحتاج إلى جهد مشترك يبرز من خلال مراحلها المتعددة فالقرار خلاصة جهد جماعي .
5. تتصف بالعمومية والشمول : تتصف بالعمومية من حيث إن أنواع القرارات وأسس وأساليب اتخاذها عامة بالنسبة لجميع الوحدات الاقتصادية , وشاملة من حيث إن القدرة على اتخاذ القرارات ينبغي إن تتوافر في جميع من يشغلون المناصب الإدارية .
6. عملية ديناميكية مستمرة: فهي عملية مرحلية تنتقل من مرحلة لأخرى وصولاً إلى الهدف, كما إن التغيير المستمر للمشكلة يفرض على متخذ القرار متابعة هذا التغيير لحظها. (الجبوري, 2014: 217)
7. عملية مقيدة وتتسم بالبطء أحياناً : فمتخذ القرار يخضع لقيود متعددة ويتعرض لضغوط متنوعة, كما أنها عملية تتسم بالبطء كونها تستغرق وقت طويلاً لاتخاذ القرار.
8. عملية معقدة وصعبة : تتطلب نشاطات متعددة , وقدرات ومهارات لإنجازها .

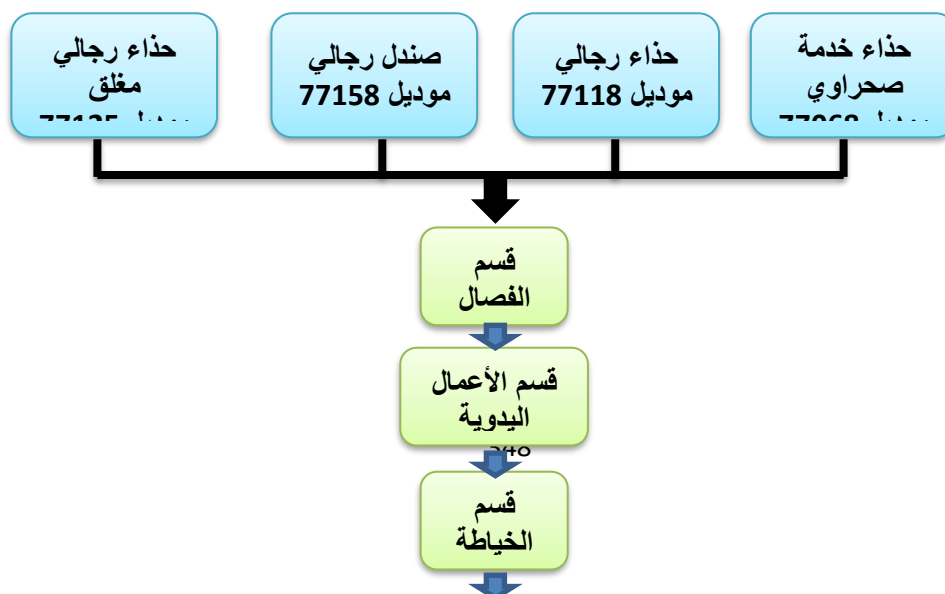
#### المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

##### أولاً: تطبيق مدخل التكاليف على أساس الموصفات في عينة البحث

لقد تم اختيار معمل بغداد رقم (7) في الشركة العامة للصناعات الجلدية والكائن في بغداد/ الكرادة الشرقية، ويختص المعمل بإنتاج الحفائب المدرسية والأحذية الرجالية وأحذية الخدمة العسكرية (البسطة)، وترجع أسباب اختيار الباحثة لهذا المعمل كون أغلب الانتاج فيه يتم على وفق طلبات وبمواصفات معينة من قبل الزبائن وطلبات من قبل الدوائر الحكومية كوزارة الدفاع ووزارة الداخلية لتجهيزهم بأحذية الخدمة، كما أن المعمل رقم (7) يعد انتاجي حيوي في الشركة العامة للصناعات الجلدية بحسب ما ذكره مدير قسم التسويق في الشركة، وأن فيه مستويات عدة للإنتاج يتم فيها العمل على كل صفة من مواصفات المنتج، وهذا ما تتطلبه الدراسة الميدانية، والشكل الآتي يوضح أنواع المنتجات والمراحل التي يمر بها المنتج أثناء التصنيع وكالاتي:

##### شكل (1)

انواع المنتجات والمراحل التي يمر بها كل منتج





المصدر من اعداد الباحثة

**ثانياً: خطوات تطبيق نظام التكلفة على اساس المواصفات في معمل بغداد رقم (7)****1. دراسة حاجات ورغبات الزبائن**

تعد هذه الخطوة من أهم الخطوات كون أن رضا الزبون الركن الأساس من متطلبات تعزيز الموقع التنافسي للشركة، إذ تتأثر قرارات المنتج برغبات الزبون خلال دورة حياة المنتج من مرحلة التصميم والفصال وحتى مرحلة البيع لا بل حتى ما بعد البيع لما يحققه المنتج من جودة عالية تشبع حاجات ورغبات الزبون، وتتمتع الشركة العامة للصناعات الجلدية بوجود زبائن لديها سواء الزبائن الذين يقومون بشراء منتجات الشركة من معارض البيع أو الزبائن المتعاقدين معها مثل وزارتي الدفاع والداخلية، كذلك التعاقد مع شركه القيثارة للتصدير الجلود نصف مصنعة (ويت بلو) وهي شركة متخصصة بتصدير الجلود بطاقة 1500 - 2000 جلد غنم وحسب الخطة الاستثمارية، ويقوم قسم التسويق بأخذ اراء الزبائن من خلال استمارة قياس قناعة الزبون وبواقع 50 استمارة وفي ضوء هذه الاستمارة تقوم الشركة بتحديد المنتج ذو الطلب الاكثر وتقوم بإنتاجه وتزويد معارض البيع به.

**2 - تحديد المواصفات الاساسية للمنتج**

تعتمد هذه الخطوة على حاجات ورغبات الزبائن وكما جاء في الخطوة الأولى، فينبغي أولاً تحديد مواصفات المنتج، من حيث النوعية والمكونات والشكل واللون والحدثة وغير ذلك من الخصائص، وهل سيتم تقديم منتج مثيل لما هو قائم تماماً، أم سيتم إجراء تغييرات أو تعديلات تخلق ميزة تنافسية للمنتج، وتلبي حاجات ورغبات الزبائن، ومن خلال اطلاع الباحثة والمقابلة الشخصية لمدير قسم التسويق فإن الشركة تسعى إلى تحقيق مواصفات عدة لمنتجاتها وهي:

- أ- المتانة (الجودة) :
- ب- التصميم (الحدثة):
- ج- القياسات (الحجم):
- د- التغليف:

**3- تحديد الاهمية النسبية للمواصفات**

تعتمد هذه الخطوة على ما تم تحديده في الخطوة السابقة من تحديد للمواصفات الاساسية للمنتج ودرجة الأفضلية لإنجاز كل مستوى من المواصفات المطلوبة من قبل الزبائن التي تضيف قيمة للمنتج بحسب رأيهم، كما يمكن الاستفادة من تحديد الأهمية في تحديد التكلفة لكل مواصفة ولا سيما فيما يتعلق بالتكاليف المرتبطة بالقرارات قصيرة الأمد.

**4- تحديد تكلفة كل مواصفة من التصنيفات الاربعة للتكلفة**

بعد ان تم تحديد الاجزاء المرتبطة بكل مواصفة اصبح الان بالإمكان تحديد تكلفة كل مواصفة وفق التصنيفات الاربعة للتكلفة حجم الانتاج لكل مواصفة، والنشاط لكل مواصفة، والطاقة لكل مواصفة، والقرار لكل مواصفة من خلال تتبع هذه الاجزاء وكالاتي:

- تحديد التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل مواصفة لمنتج حذاء الخدمة وتشمل تكاليف المواد الاولية المصروفة على كل جزء بالمنتج وحسب ارتباطه بكل مواصفة من المواصفات المتمثلة (المتانة، والتصميم، القياسات، التغليف) والموضحة بالجدول الاتية.

جدول (1) التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة المتانة (الجودة) حذاء خدمة

المواد	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة دينار/	القيمة / دينار
الوجه جلد طبيعي سبلت صحراوي تركي	دسم 2	30	217	6510



133	0.156	850	سم2	كتان
165	0.15	1100	سم2	بطانة اسفنجية مضغوطة 5 ملم ايضا
69	0.115	600	سم2	تكسون 2.65 ملم خاص
75	0.25	300	سم2	فورت 1.6 ملم
70	0.165	425	سم2	بمبة 1.4 ملم
258	6.45	40	غم	صمغ PU
314	6.27	50	غم	صمغ نيوبرن
60	5.99	10	غم	صمغ لاتكس
114	1.90	60	م.ط	خيوط 60 / 3 أو 40/3 نيلون
14	2.8	5	م ط	خيوط درفش خشن
37	3.69	10	مليلتر	نثر
1	0.1	10	مليلتر	سبيرتو
7	0.45	15	مليلتر	برايمر
8	3.861	2	غم	مسمار 3/4
22	1.44	15	سم.ط	شريط لاصق ذاتي 3سم
4000	4000	1	زوج	نعل 4245
11857				المجموع

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات قسم الكلفة في الشركة العامة للصناعات الجلدية

من خلال الجدول يتضح كمية وتكلفة مواصفة المتانة (الجودة) ، وقد بلغت عدد المواد الداخلة في التصنيع (17) مادة لمنتج واحد وتم حساب وحدة القياس والكمية المطلوبة لإتمام عملية التصنيع ومن ثم حساب السعر المواد الداخلة في التصنيع. وكان اجمالي تكاليف هذه المواصفة (11857) دينار .

جدول (2) التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة التصميم (الحداثة) حذاء خدمة

المواد	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة دينار/	القيمة / دينار
الوجه قماش مرقط للباشطة واللسان	دسم 2	2220	0.226	502
بطانة اسفنجية بيج	سم2	3300	0.199	657
جلد صناعي بيج لجوانب الدكمة	سم2	525	0.165	82
صمغ حبيلي	غم	13	8.76	114
خيوط درفش ناعم	م.ط	2.5	2.8	7
سحاب بلاستيك قياس (20-25سم)	زوج	1	841	841
دكمة تنفيس	عدد	4	176	704
دكمة عيون بيج	عدد	28	13	364
جنكال	عدد	4	52	208
شريط اسفنج للعنق	س.ط	40	2.79	112
شريط لاصق	م.ط	7	1.9	13
المجموع				3604

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات قسم الكلفة في الشركة العامة للصناعات الجلدية

يشير الجدول الى المواد الداخلة في تصنيع مواصفة التصميم (الحداثة) ، وقد بلغت عدد المواد الداخلة في مرحلة التصنيع لهذه المواصفة (11) مواد، ويلاحظ ان هناك اهتمام من قبل المعمل بهذه المواصفة كون أن هناك منتج منافس من خارج





البلد يتمتع بتصميم حديث مما جعل ادارة الشركة ان تركز على مراعاة التصميم الجيد لحذاء الخدمة العسكري وكان اجمالي تكاليف هذه المواصفة (3604) ديناراً لمنتج واحد.

## جدول (3)

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة القياسات حذاء خدمة

المواد	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة دينار/	القيمة / دينار
اسطار كف	س.ط	600	0.251	151
ليبيل نسيجي	زوج	1	277	277
قيطان 180 سم بيج	زوج	1	290	290
المجموع				718

الجدول من اعداد الباحثة

يشير الجدول الى المواد الداخلة في تصنيع مواصفة القياسات وقد بلغ عدد المواد الداخلة في تصنيع هذه المواصفة (3) مواد، وتهتم ادارة الشركة بهذه المواصفة كون ان المنتج يجهز لزيابن الشركة من القطاع الحكومي (وزارة الدفاع والداخلية) ويراعى في التصنيع الدقة في القياسات والراحة كون المنتج يعمل بظروف صعبة واولقات طويلة اثناء استعماله، وقد بلغت التكلفة الكلية لهذه المواصفة (718) ديناراً للمنتج الواحد.

## جدول (4)

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة التغليف حذاء خدمة

المواد	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة دينار/	القيمة / دينار
علبة خاصة بالبسطال	عدد	1	844	844
كارتون لكل 10 زوج	عدد	1	378	378
ليبيل ورقي	زوج	1	100	100
المجموع				1322

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات قسم الكلفة

يشير الجدول الى المواد الداخلة في تصنيع مواصفة التغليف وقد بلغ عدد المواد الداخلة في تصنيع هذه المواصفة (3) مواد، وقد بين السيد مدير التسويق للباحثة ان هناك اهتمام بهذه المواصفة وبحسب طلب اصحاب الطلب، كون أن عملية النقل تكون بكميات كبيرة ومسافات طويلة، والخزن يكون لفترات زمنية متباعدة نوعاً ما وبظروف خزن صعبة في بعض الاحيان، وكذلك الجرد من قبل شعب التدقيق لديهم وقد تم تصميم ليبيلات خاصة كتب عليها الاعداد لكل (10) ازواج والقياسات الخاصة بها، وايضا روعي في مواصفة التغليف التوزيع على الافراد فقد صمم غلاف كارتوني لكل زوج مثبت فيه اسم الشركة والقياس ووضع بداخل الكارتون ورق شفاف يفصل بين الزوجين بشكل انيق.

من خلال معطيات الجداول السابقة والتي شكلت تكاليف المواد الاولية المصروفة على كل جزء بالمنتج وحسب ارتباطه بكل مواصفة من المواصفات لحذاء الخدمة يمكن تلخيص النتائج الآتية:

## جدول (5)

ملخص التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل مواصفة للمنتج حذاء خدمة

ت	المواصفة	التكلفة المرتبطة بحجم الانتاج
	المتانة (الجودة)	11857
	التصميم (الحداثة)	3604
	القياسات	718
	التغليف	1322
	المجموع	17501

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول السابقة للمواصفات



بعد بيان تكاليف مواصفات لمنتج حذاء الخدمة سيتم بيان تكاليف الانتاج والمتمثلة بالتكاليف الصناعية والأجور والتكاليف التسويقية والتي حصلت عليها من قبل الشركة (قسم الكلفة) وكالاتي:

نسبة تحميل المنتج

ويمكن تحديد معدلات التحميل للمنتج بحسب الاتي:

$$\text{نسبة المصاريف الصناعية} = \frac{\text{مصاريف صناعية}}{\text{اجور مباشرة}} \%$$

$$\text{نسبة المصاريف الصناعية} = \frac{5164097 - (161844 + 28786 + \text{صفر})}{5399995} \times 100\% = 92\%$$

$$\text{نسبة المصاريف التسويقية} = \frac{\text{مصاريف تسويقية ح (37)}}{\text{مصاريف صناعية + اجور مباشرة}} \%$$

$$\text{نسبة المصاريف التسويقية} = \frac{1284047 - 6536}{5399995 + 5164097} = \frac{1277511}{10564092} \times 100\% = 12\%$$

$$\text{نسبة المصاريف الادارية} = \frac{\text{مصاريف ادارية ح (37)}}{\text{مصاريف صناعية - اجور مباشرة}} \%$$

$$\text{نسبة المصاريف الادارية} = \frac{6523347 - 40491}{10564092} = \frac{6482856}{10564092} \times 100\% = 61\%$$

جدول (6)  
تكاليف الانتاج لحذاء الخدمة

ت	الكلفة	القيمة
	الأجور 25 %	629
	م.صناعية 92 %	579
	م.ادارية 12 %	145
	م. تسويقية 61 %	737
	المجموع	2090

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الكلفة في الشركة

يبين الجدول تكاليف الانتاج لحذاء الخدمة مضافا اليه الحوافز وهامش الربح وفيما يأتي جدول يبين مجموع التكاليف الكلية وسعر البيع لحذاء الخدمة وكالاتي:

جدول (7)

مجموع التكاليف وسعر البيع لحذاء الخدمة

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل مواصفة	تكاليف الانتاج	مجموع التكاليف	حافز نوعي	هامش ربح	سعر البيع
17501	2090	19591	2000	2499	24090

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات قسم الكلفة

2- تحديد التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل مواصفة لمنتج حذاء رجالي مغلق



وتشمل تكاليف المواد الأولية المصروفة على كل جزء بالمنتج وحسب ارتباطه بكل مواصفة من المواصفات السابقة والموضحة بالجداول الاتية.

جدول (8)

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة المتانة (الجودة) حذاء رجالي مغلق

المواد	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة دينار/	القيمة / دينار
جلد طبيعي سوري أو أردني	دسم 2	24	1.814	44
بطانة الوجه كتان	سم 2	850	0.175	149
كف تكسون 1.5 ملم	سم 2	250	0.366	92
كف تكسون 2 ملم	سم 2	600	0.515	309
فورت 1.4 ملم سليولوزي	سم 2	375	0.933	350
بمبة 1.1 – 1.2 ملم حرارية	سم 2	325	0.38	124
لاستيك 7 – 8 سم	سم . ط	13	13	169
سفيقة لتقوية اللاستيك	سم. ط	16	1.5	24
صمغ pu	غم	35	6.627	232
صمغ نيوبرن	غم	50	6.50	325
ثئر	ملل	15	4.065	61
سبيرتو	ملل	25	10.695	267
مسمار خشن	غم	2	5.5.2	11
مسمار ناعم	غم	8	5.57	45
المجموع				2202

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة قسم التسويق من خلال الجدول السابق يتضح كمية وتكلفة مواصفة المتانة (الجودة) لمنتج الحذاء المغلق قد بلغت عدد الواد الداخلة في التصنيع (14) مادة لمنتج واحد وتم حساب وحدة القياس والكمية المطلوبة لإتمام عملية التصنيع ومن ثم حساب السعر المواد الداخلة في التصنيع وكان اجمالي تكاليف هذه المواصفة (2202) دينار .

جدول (9)

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة التصميم (الحداثة) حذاء رجالي مغلق

المواد	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة دينار/	القيمة / دينار
بطانة صناعية	سم 2	1300	0.29	377
خيوط قياس 60/3 او 40/3 نايلون	م. ط	28	1.99	56
صمغ لاتكس	غم	15	6.823	102
قمارة	زوج	1	216	216
المجموع				751

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة قسم التسويق يشير الجدول الى المواد الداخلة في تصنيع مواصفة التصميم (الحداثة) لمنتج حذاء رجالي مغلق ، وقد بلغت عدد المواد الداخلة في مرحلة التصنيع لهذه المواصفة (4) مواد، وكان اجمالي تكاليف هذه المواصفة (751) ديناراً لمنتج واحد.

جدول (10)

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة القياسات (الحجم)

المواد	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة دينار/	القيمة / دينار
اسطار كف صناعي	سم 2	300	0.275	83
نعل	زوج	1	2211	2211



المجموع	2294
---------	------

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم التسويق

يشير الجدول الى المواد الداخلة في تصنيع مواصفة القياسات (الحجم لحذاء رجالي مغلق وقد بلغ عدد المواد الداخلة في تصنيع هذه المواصفة (2) مواد، وقد بلغت التكلفة الكلية لهذه المواصفة (2294) ديناراً للمنتج الواحد.

جدول ( 11 )

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة التغليف حذاء رجالي مغلق

المواد	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة /دينار	القيمة / دينار
علبة متطورة	عدد	1	1300	1300
ليبيل	زوج	1	227	227
المجموع				1527

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم التسويق

يشير الجدول الى المواد الداخلة في تصنيع مواصفة التغليف لحذاء رجالي مغلق وقد بلغ عدد المواد الداخلة في تصنيع هذه المواصفة (2) مواد، وقد بلغت التكلفة الكلية لهذه المواصفة (1527) دينار للمنتج الواحد.  
من خلال معطيات الجداول السابقة والتي شكلت تكاليف المواد الاولية المصروفة على كل جزء بالمنتج وحسب ارتباطه بكل مواصفة من المواصفات الخاصة بحذاء رجالي مغلق يمكن تلخيص النتائج الآتية:

جدول ( 12 )

ملخص التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل مواصفة للمنتج حذاء رجالي مغلق

ت	المواصفة	التكلفة المرتبطة بحجم الانتاج
	المتانة (الجودة)	2202
	التصميم (الحدائة)	751
	القياسات	2294
	التغليف	1527
	المجموع	6774

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول ( 8 ، 9 ، 10 ، 11 )

بعد تم بيان التكاليف للموصفات لمنتج حذاء الخدمة سيتم بيان تكاليف الانتاج والمتمثلة بالتكاليف الصناعية والأجور والتكاليف التسويقية وكالاتي:

جدول ( 13 )

تكاليف الانتاج لحذاء رجالي مغلق

ت	الكلفة	القيمة
1.	الأجور 25 %	314
2.	م.صناعية 92%	289
3.	م.ادارية 12%	72
4.	م. تسويقية 61 %	368
	المجموع	1043

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم التكاليف

يبين الجدول تكاليف الانتاج لحذاء الخدمة مضافا اليه الحوافز وهامش الربح وفيما يأتي جدول يبين مجموع التكاليف الكلية وسعر البيع لحذاء الخدمة وكالاتي:

جدول (14)

مجموع التكاليف وسعر البيع لحذاء رجالي مغلق



التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل مواصفة	تكاليف الانتاج	مجموع التكاليف	حافز نوعي	هامش ربح %9	عمولة وكيل % 10	سعر البيع
6774	1043	7817	2000	1145	1032	11994

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة والجدول السابقة: الرقم 6774 من الجدول رقم (12)، الرقم 1043 من الجدول رقم (13).

### 3- التكاليف المرتبطة بالنشاط وتحديد الوقت الفعلي لإنتاج كل منتج

ينبغي اولا تحديد الوقت اللازم لإنجاز كل مواصفة ليتم على اساسها تحديد تكلفة النشاط لكل مواصفة، والجدول في ادناه تبين الوقت اللازم لأنشطة اجزاء كل مواصفة. لغرض تحديد الوقت المطلوب لإنتاج الوحدة الواحدة فقد تم دراسة ذلك وبالتنسيق مع قسم دراسة الوقت في الشركة لتحديد الوقت المطلوب لكل منتج وحسب النشاط كما في الجدول التالي:

الجدول (15)

الوقت اللازم لأنشطة مواصفات المنتجات

ت	النشاط	وحدة القياس	الوقت اللازم لتنفيذ حذاء رجالي مغلق / دقيقة	الوقت اللازم لتنفيذ حذاء خدمة / دقيقة	عدد العمال
1	نقل وتحريك المواد الخام من المخازن الى المعمل	دسم 2	5	5	2
2	فحص نوعية المواد الخام	دسم 2	1.5	1.5	1
3	الفصال	دسم 2	3 للقطعة	8 للقطعة	2
4	التهئية والاعداد للمكائن	ساعة العمل	5	7	1
5	الخياطة	زوج	4	6	1
6	فحص نوعية الانتاج	زوج	4	7	1
7	نقل للمرحلة التالية	زوج	3	3	1
8	الجر	زوج	3.5	4.5	1
9	الفرز والتعبئة والتغليف	زوج	4	4	1
10	نقل وتحريك المنتج النهائي الى مخازن الانتاج التام	زوج	5	5	1
	المجموع		38	51	12

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة / شعبة الوقت

### ثالثا: قياس التكاليف على اساس المواصفات ودورها في ترشيد القرارات

من خلال اطلاع الباحثة على واقع اداء الشركة المالي والكفوي ودراسة الالية المتبعة من قبلها لاتخاذ القرارات قصيرة الاجل، تبين للباحثة ان الشركة تبني قراراتها على اسس غير سليمة وأن نسب عجز متراكم تعاني منه هذه الشركة وهو يعود الى جملة من الاسباب اهمها :

1. عدم اتباع الاساليب العلمية الحديثة التي يوفرها مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات.
  2. عدم وضع قائمة بالبدائل المتاحة عند اتخاذ القرار .
  3. عدم الاخذ بالاعتبار التكاليف الملائمة التي لها علاقة بالقرارات قصيرة الاجل .
- وسيتم من خلال المبحث الحالي تطبيق قياس التكاليف على اساس المواصفات على مجموعة من القرارات قصيرة الاجل وكالاتي:



## 1- قرار قبول او رفض الطلبية الخاصة

عند اتخاذ هذا القرار ينبغي على الشركة مراعاة الاسس العلمية والمتمثلة بالآتي:

- توفر طاقة غير مستغلة.
  - توفر المواد الاولية المتعلقة بالإنتاج وعلى وفق المواصفات المطلوبة.
  - إمكانية الشركة على الإنتاج على وفق المواصفات في الوقت المحدد.
  - الآخذ بنظر الاعتبار التكلفة المستهدفة لكل مواصفة .
  - تحديد التكلفة الحالية والمستهدفة لكل مواصفة.
  - ان يغطي سعر الطلبية تكاليف المواصفات .
- من خلال المعايشة الميدانية والدراسة العملية التي اجرتها الباحثة فقد وردت الى الشركة العامة للصناعات الجلدية طلبية من وزارة الداخلية لتصنيع حذاء خدمة صحراوي وعلى وفق مواصفات خاصة وبعدد ( 200 زوج ) ولغرض اتخاذ القرار يتعين على الشركة ان تأخذ مجموعة من الاعتبارات عند اتخاذ قرار بقبول او رفض الطلبية وعلى حسب المواصفات المطلوبة والتي تم بيانها في المبحث الثاني من الفصل الحالي وتتمثل بالآتي:
- المتانة (الجودة) .
  - التصميم (الحدثة) .
  - القياسات (الحجم) .
  - التغليف .

تم جمع البيانات اللازمة والمواد وانشطتها لكل مواصفة مع الملاك الهندسي في الشركة وقد بلغت تكلفة المواد لمجموع الطلبية لكل مواصفة بحسب الآتي:

تم حسابها بالمعادلة التالية: الكمية لكل وحدة (زوج) × عدد وحدات (زوج) الطلبية × سعر الوحدة (زوج)

جدول ( 16 )

تكلفة المواد لمجموع الطلبية لمواصفة المتانة (الجودة) حذاء خدمة صحراوي

المواد	وحدة القياس	الكمية لكل زوج	الكمية 200 زوج	سعر الوحدة /دينار	المجموع / دينار
الوجه جلد طبيعي سبلت صحراوي تركي	دسم 2	30	6000	217	1302000
كتان	سم 2	850	170000	0.156	26520
بطانة اسفنجية مضغوطة 5 ملم ايفا	سم 2	1100	220000	0.15	33000
تكسون 2.65 ملم خاص	سم 2	600	120000	0.115	13800
فورت 1.6 ملم	سم 2	300	60000	0.25	15000
بمبة 1.4 ملم	سم 2	425	85000	0.165	14025
صمغ PU	غم	40	8000	6.45	51600
صمغ نيوبرن	غم	50	10000	6.27	62700
صمغ لاتكس	غم	10	2000	5.99	11980
خيوط 60 / 3 أو 40/3 نيلون	م.ط	60	12000	1.90	22800
خيوط درفش خشن	م ط	5	1000	2.8	2800
ثئر	مليلتر	10	2000	3.69	7380
سبيرتو	مليلتر	10	2000	0.1	200
برايمر	مليلتر	15	3000	0.45	1350
مسمار 3/4	غم	2	400	3.861	1544
شريط لاصق ذاتي 3سم	سم.ط	15	3000	1.44	4320
نعل 4245	زوج	1	200	4000	800000
المجموع					2371019

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم الكلفة





لقد تم من خلال الجدول اعلاه بيان المواد المطلوبة لمواصفة المتانة (الجودة) ، وكانت الشركة تعمل بشكل جدي على هذه المواصفة كون اصحاب الطلب قد اكدوا عليها، ومن خلال الاطلاع على المواد الداخلة في الانتاج من قسم التصميم في الشركة وكلف تلك المواد لكل زوج والكميات المطلوبة تم حساب مجموع المواد المطلوبة لمجموع الطلبية والبالغة (200) زوج لهذه المواصفة وقد بلغت (2371019) دينار.

أما تكاليف المواد لمواصفة التصميم (الحدثة) لمجموع طلبية حذاء الخدمة الصحراوي فقد تمثلت بالآتي:

#### الجدول (17)

تكلفة المواد لمجموع الطلبية لمواصفة التصميم (الحدثة) حذاء خدمة صحراوي

المواد	وحدة القياس	الكمية لكل زوج	الكمية 200 زوج	سعر الوحدة /دينار	المجموع / دينار
الوجه قماش مرقط للباشنة واللسان	دسم 2	2220	444000	0.226	100344
بطانة اسفنجية بيج	سم 2	3300	660000	0.199	131340
جلد صناعي بيج لجوانب الدكمة	سم 2	525	105000	0.165	17325
صمغ حبيلي	غم	13	2600	8.76	22776
خيوط درفش ناعم	م.ط	2.5	500	2.8	1400
سحاب بلاستيك قياس (20-25سم)	زوج	1	200	841	168200
دكمة تنفيس	عدد	4	800	176	140800
دكمة عيون بيج	عدد	28	5600	13	72800
جنكال	عدد	4	800	52	41600
شريط اسفنج للعنق	س.ط	40	8000	2.79	22320
شريط لاصق	م.ط	7	1400	1.9	2660
المجموع					721565

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم الكلفة

يشير الجدول اعلاه الى المواد المطلوبة لمواصفة التصميم (الحدثة) ، ومن ضمن هذه المواصفة اضافة قد طلبت من الشركة وهي وضع قماش مرقط يغطي الوجه واللسان المصنوعة من الجلد، ومن خلال الاطلاع على المواد الداخلة في الانتاج من قسم التصميم في الشركة وكلف تلك المواد لكل زوج والكميات المطلوبة تم حساب مجموع المواد المطلوبة لمجموع الطلبية والبالغة (200) زوج لهذه المواصفة وقد بلغت (721565) ديناراً.

أما تكاليف المواد لمواصفة القياسات (الحجم) لمجموع طلبية حذاء الخدمة الصحراوي فقد تمثلت بالآتي:

#### الجدول (18)

تكلفة المواد لمجموع الطلبية لمواصفة القياسات (الحجم) حذاء خدمة

المواد	وحدة القياس	الكمية لكل زوج	الكمية 200 زوج	سعر الوحدة /دينار	المجموع / دينار
اسطار كف	س.ط	600	120000	0.251	30120
لبيل نسيجي	زوج	1	200	277	55400
قيطان 180 سم بيج	زوج	1	200	290	58000
المجموع					143520

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم الكلفة

يشير الجدول الى المواد المطلوبة لمواصفة القياسات (الحجم) ، كان على الشركة مراعاة القياسات الخاصة وتم الاطلاع ميدانياً من قبل قسم التصميم في الشركة الى الوحدة صاحبة الطلب للاطلاع على القياسات المطلوبة، ومن خلال الاطلاع



على المواد الداخلة في الانتاج من قسم التصميم في الشركة وكلف تلك المواد لكل زوج والكميات المطلوبة تم حساب مجموع المواد المطلوبة لمجموع الطلبة والبالغة (200) زوج لهذه المواصفة وقد بلغ (143520) ديناراً. أما تكاليف المواد لمواصفة التغليف لمجموع طلبة حذاء الخدمة الصحراوي فقد تمثلت بالآتي:

## الجدول (19)

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة التغليف حذاء خدمة

المواد	وحدة القياس	الكمية لكل زوج	الكمية 200 زوج	سعر الوحدة /دينار	المجموع / دينار
علبة خاصة بالبسطال	عدد	1	200	844	168800
كارتون لكل 10 زوج	عدد	1	200	378	75600
لبيل ورقي	زوج	1	200	100	20000
المجموع					264400

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم الكلفة

يشير الجدول الى المواد المطلوبة لمواصفة التغليف، و مراعاة عمليات النقل والتخزين في هذه المواصفة بإضافة كارتون كبير وليل ورقي للطلبة، ومن خلال الاطلاع على المواد الداخلة في الانتاج من قسم التصميم في الشركة وكلف تلك المواد لكل زوج والكميات المطلوبة تم حساب مجموع المواد المطلوبة لمجموع الطلبة والبالغة (200) زوج لهذه المواصفة وقد بلغت (264400) دينار.

من خلال الجداول السابقة سيكون حصة الوحدة الواحدة لكل مواصفة حسب الجدول الآتي: المجموع لكل مواصفة/ على عدد الطلبة (200) زوج

## جدول (20)

تكلفة الوحدة الواحدة لحذاء الخدمة الصحراوي

ت	الموصفة	سعر الوحدة الواحدة
1	المتانة(الجودة)	11855
2	التصميم(الحدائة)	3607
3	القياس(الحجم)	718
4	التغليف	1322
المجموع		17502

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على جداول المواصفات السابقة

بعد إتمام تحديد الكلفة للمواد الأولية لكل مواصفة سيتم تحديد كلف الأجور المباشرة لكل مواصفة وبحسب النشاط وكما يأتي:

## جدول ( 21 )

اجمالي تكلفة الاجور المباشرة

النشاط	عدد العاملين	معدل الاجر الشهري لكل عامل	الاجمالي
الفصال	4	232500	930000
الخيطة	8	232500	1860000
جر القالب	24	232500	5580000
اجمالي التكلفة			8370000

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم التكلفة

ومن خلال اجمالي تكلفة الاجور المباشرة يمكن استخراج حصة المنتج من الاجور المباشرة وفقاً للمعادلة التالية :-  
تكلفة الاجور المباشرة ÷ عدد ايام العمل ÷ عدد الوحدات المنتجة =  
8370000 ÷ 22 ÷ 200 = 1902 دينار حصة المنتج من الاجور المباشرة

تحديد كلف الأنشطة الساندة



بعد ان تم بيان تكاليف المواد لكل مواصفة وتحديد الاجور المباشرة ينبغي تحديد كلف الانشطة الساندة المرتبطة بكل قرار تشغيلي، ويتطلب اولاً تحديد موجهات التكلفة المرتبطة بهذه الانشطة ومعيار الاختيار لكل نشاط كي يتسنى لنا تحميل المنتج بحصته من هذه كي يتم تحديد حصة المنتج فأئنا سوف نستعرض في الجدول الاتي الانشطة الساندة وموجهات التكلفة المرتبطة بها :

جدول (22)

جدول بالأنشطة الساندة وموجهات التكلفة

النشاط	موجه التكلفة	معيار الاختيار
التصاميم	عدد التصاميم مرجحة بعدد المصممين	السبب والنتيجة
المختبر	عدد الاختبارات مرجحة بساعات العمل	السبب والنتيجة
فحص النوعية	عدد الوحدات المفحوصة	السبب والنتيجة
الصيانة	ساعات الصيانة مرجحة بعدد العاملين في قسم الصيانة	السبب والنتيجة
ادارة المواد	كمية الانتاج	السبب والنتيجة

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد بينات الشركة قسم الكلفة

الجدول (23)

تحديد تكاليف الانشطة الساندة وحصة موجه التكلفة

اسم النشاط	تكلفة النشاط	كمية الموجه	حصة الوحدة الواحدة
التصاميم	3468027	1155	3003
المختبر	162536899	601920	270
فحص النوعية	127340133	210955	604
الصيانة	85105619	132000	645
ادارة المواد	596971246	561591	1063
اجمالي التكلفة			5585

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة

الجدول (24)

اجمالي التكلفة للوحدة الواحدة (حذاء خدمة صحراوي)

التفاصيل	التكلفة	الملاحظات
اجمالي تكلفة المواد الاولية	17502	جدول رقم ( 24 )
اجمالي تكلفة الاجور المباشرة	1902	من المعادلة بعد الجدول (25)
اجمالي كلف الانشطة الساندة	5585	جدول رقم ( 27 )
اجمالي تكلفة الوحدة الواحدة	24989	

الجدول من اعداد الباحثة

من الجدول في اعلاه يلاحظ الاتي :-



- 1- شكلت المواد نسبة 70% من التكلفة الكلية
  - 2- شكلت الاجور نسبة 8% من التكلفة الكلية
  - 3- شكلت كلف الانشطة الساندة نسبة 22% من التكلفة الكلية
- علما ان الشركة قد حددت التكلفة الكلية لإنتاج الوحدة الواحدة من المنتج المذكور بمبلغ (30942) ثلاثين الف وتسعمائة واثنين واربعين ديناراً .  
وكما يتضح من الجدول الاتي:

## جدول (25)

## مقارنة ما بين الكلف المحسوبة من قبل الشركة والدراسة الحالية

الفرق	الكلف المحسوبة بموجب الجدول ( 24 )	الكلف المحسوبة من قبل الشركة	اسم الحساب
11707	17502	29209	المواد الاولية
( 1141 )	1902	761	الاجور المباشرة
( 4613 )	5585	972	اجمالي تكاليف الانشطة الساندة
5953	24989	30942	اجمالي التكلفة

الجدول من اعداد الباحثة

ومن دراسة بيانات الجدول يتضح الاتي :-

- 1- تم حساب تكلفة المواد المباشرة من قبل الشركة بمبلغ اكثر من الحساب الذي تم في هذه الدراسة بمبلغ (11707) ديناراً للوحدة الواحدة, علما ان تكلفة هذا العنصر قد تم حسابها على اساس المواصفات المطلوبة لتصنيع المنتج .
  - 2- تم حساب الاجور من قبل الشركة بمبلغ اقل من الحساب الذي تم في هذه الدراسة بمبلغ ( 1141 ) ديناراً للوحدة الواحدة, والذي تم حسابه من قبل الشركة كالآتي :-  
عدد العمال المطلوب للعمل 36 عاملاً \* 93000 دينار معدل الاجر الشهري للعامل ÷ عدد ايام العمل 22 يوماً ÷ 200 زوج, أذ يمثل معدل الاجر الشهري نسبة 40% من الاجر الفعلي في حين تم حساب تكلفة هذا العنصر على اساس الانشطة وعدد العاملين فيها, وكما يأتي :-  
معدل الاجر الشهري ÷ 22 يوماً عمل ÷ 200 زوج وبمعدل اجر 100% من الاجر الفعلي
  - 3- بالنسبة الى تكاليف الانشطة الساندة فقد تم حسابها من قبل الشركة بموجب نسب مئوية تقديرية في حين قامت الباحثة بحسابها حسب نوع الانشطة ومواصفات المنتج للتوصل الى حصة الوحدة الواحدة.
  - 4- تم تحديد سعر البيع من قبل الشركة بمبلغ ( 33500 ) دينار وهو لا ينسجم مع اية سياسة.
  - 5- لقد اثبتت عملية حساب هذه الطلبية فرضية البحث في ان استعمال قياس التكاليف على اساس المواصفات في الوصول الى تحديد التكاليف المرتبطة بهذه الطلبية ومن ثم يمكن الادارة من اتخاذ قراراتها بالاستناد الى معلومات دقيقة لأغراض المفاضلة ما بين قبول هذه الطلبية او رفضها, فضلاً عن تسعيرها بالشكل الذي يسهم في تحقيق الميزة التنافسية ويشجع باقي الجهات على التعاقد مع الشركة .
- مما ورد يتضح بان الالية المتبعة من قبل الشركة تستند على التقدير والتخمين ولا تتسجم مع اية استراتيجية يمكن ان تنتهجها الشركة وتحقق من خلال تنفيذها ميزة تنافسية .

## المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

## أولاً: الاستنتاجات

1. يوفر مدخل التكاليف على اساس المواصفات المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات من خلال التركيز على مستويات الانجاز لمواصفات المنتج, التي من شأنها أن تحقق منافع عدة للوحدة الاقتصادية مع الالتزام برغبات الزبائن في الوقت نفسه.
2. اظهرت نتائج الدراسة والتقويم للنظام المحاسبي للشركة ( عينة البحث ) ان لديها نظامين محاسبيين هما: النظام المحاسبي المالي والذي يتم من خلاله تسجيل وترحيل العمليات واعداد الكشوفات المالية والحسابات الختامية طبقاً لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد, فضلاً عن ذلك وجود النظام المحاسبي الكفوي الذي يتم من خلاله تحميل المراكز الانتاجية بحصتها من تكاليف المراكز الاخرى وذلك بموجب نسب تم تحديدها بدون الاعتماد على اية اسس علمية سليمة .
3. من خلال دراسة وتحليل الالية المتبعة من قبل الشركة في عملية اتخاذ القرارات التشغيلية يلاحظ :-  
أ- عدم وجود منهجية مبنية على الاسس العلمية والعملية السليمة ولكل نوع من انواع القرارات قصيرة الامد .



- ب- لا يراعى عند اتخاذ اي قرار اية اعتبارات سواء ما يتعلق منها بالظروف البيئية الداخلية او الخارجية .  
 ج- عدم وضع قائمة بالبدائل المتاحة عند اتخاذ القرار لغرض المفاضلة واختيار الافضل منها .  
 د- عدم الاخذ بالاعتبار تحديد التكاليف على اساس الموصفات التي لها علاقة بالقرار .  
 هـ- يتم تحديد التكاليف للقرارات ولا سيما فيما يخص التكاليف الصناعية غير المباشرة بنسب مئوية تقديرية .  
 4. اظهر تطبيق مدخل التكاليف على اساس الموصفات لقرار قبول او رفض الطلبية على احدى الطلبيات الواردة الى الشركة من قبل وزارة الداخلية واتباع الاسلوب الذي يوفره المدخل اختلافا في التكاليف التي تم حسابها من قبل الشركة عما تم في هذا البحث.

#### ثانيا: التوصيات

1. ينبغي على الشركة عينة البحث الاخذ بالاعتبار اثر متغيرات البيئة الداخلية والخارجية التي تحيط بها وأن تواكب التقنيات الحديثة ولا سيما فيما يتعلق بنظم التكاليف حيث أن النظم التقليدية باتت لا تلبي متطلبات الوقت الحاضر.
2. التركيز على الزبون لتحديد الموصفات التي يرغبها الزبون وما تشكل كل مواصفة من اهمية بالنسبة للزبون لمراقبة تكاليفها تجنباً لأي هدر أو اسراف في التكلفة .
3. بالنسبة لقرار قبول او رفض طلبية فان الاعتبارات الواجب اخذها تتمثل بتحديد صافي المبيعات للوضع الحالي والوضع الجديد بعد قبول الطلبية فضلا عن تحديد التكاليف على اساس الموصفات لاتخاذ القرار والتي تختلف فيما بين البدائل واستخدام التقنيات التي يوفرها المدخل لإدارة التكلفة .
4. ضرورة أن تتبنى الشركة عينة البحث عند اتخاذ القرارات بناء منهجية مبنية على الاسس العلمية والعملية السليمة تبدا من تحديد المشكلة والتي يجب ان تكون واضحة ومحددة بأسلوب يمكن توجيه الامكانيات نحو حلها ومن ثم تحديد البدائل من خلال التحليل المنطقي السليم للظروف والمعلومات المتوفرة والتوقعات المستقبلية ومن ثم تقييم هذه البدائل واختيار البديل الافضل منها اعتمادا على نتائج التقييم وتنفيذ القرار المتخذ.
5. ضرورة توفير المستلزمات الضرورية لتبني تطبيق مدخل قياس التكاليف على اساس الموصفات ، وذلك من خلال التركيز على :-  
 • السعي الى التعرف على اهم ما يتم عرضه داخل البلد و خارجه من منتجات منافسة تحمل مواصفات عالية واجراء تحليل لتلك المنتجات والعمل على تطوير منتج الشركة بما يساهم في تعزيز مكانها التنافسي.  
 • العمل على عمل ندوات ودورات للملاكات المحاسبية في الشركة لاسيما فيما يتعلق بمدخل التكاليف على اساس الموصفات.  
 • تحليل المنتجات في الشركة وقياسها بموجب مدخل قياس التكاليف على اساس الموصفات والتي تتمثل بالعوامل التي تؤثر على التكلفة بالزيادة او بالنقصان .

#### المصادر

1. ابو نصار، محمد ابو نصار(2010)"المحاسبة الادارية" الطبعة الثالثة، كلية الاعمال-قسم المحاسبة-عمان- الاردن.
2. الجادري. ضرغام احمد عبد الرضا (2016)" مدخل التكاليف على اساس الموصفات بهدف تخفيض التكاليف" دراسة نظرية تطبيقية لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة /جامعة بغداد.
3. الجبوري، نصيف جاسم محمد علي، سرور، منال جبار، فرج، مشتاق كامل(2014 ) "المحاسبة الادارية" الطبعة الثالثة بغداد، مكتبة الجزيرة للطباعة والنشر .
4. الذهبي، جاسم، العزاوي، نجم عبد الله (2005)" مبادئ الادارة العامة منظور استراتيجي شامل" الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد.
5. الربيعي. محمد علي محمد (2015)" تكامل قياس التكاليف على اساس الموصفات وتقنية الكلفة المستهدفة واثرة في تحقيق الميزة التنافسية" بحث تطبيقي في شركة الصناعات الكهربائية" دراسة نظرية تطبيقية لبحث لنيل شهادة مهنية معادلة للدكتوراه \المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية \بغداد.
6. سرور، منال جبار، ( 2017 ) "إدارة التكلفة الاستراتيجية"، الطبعة الأولى، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
7. عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد (2003): " مدخل تحليل الموصفات لتطوير نظم ادارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الاعمال المصرية "، المجلة العلمية لكلية التجارة \_ جامعة اسيوط، العدد 34، ص:105-151.
8. عبد الصادق، اسامة سعيد (2005): " أثر التكامل بين الادارة الاستراتيجية للتكلفة والتحليل الاستراتيجي لمدخل التشغيل على تفعيل استراتيجيات المنافسة في السوق المصري"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة \_ جامعة المنصورة، المجلد التاسع والعشرون، العدد الاول، ص: 181-244.
9. عليان الشريف (2010)"مبادئ المحاسبة المالية" دار الميسرة للنشر والطباعة والتوزيع عمان، الاردن.
10. كنعان، نواف(2009)"اتخاذ القرارات الادارية" دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.



- 11.المحمود, صالح عبد الرحمن (2007) : " تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات (ABCII) بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة/ دراسة تطبيقية", المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الادارية والانسانية), كلية العلوم الادارية والتخطيط, المجلد 2, العدد 2, ص ص: 219-149 .
- 12.Barfield, J. (2001):" Cost Accounting Traditions and Innovations", Thomson learning co.(Ohaio), pp.15-17.
- 13.Dondero, Melissa (2003): " Integrating Target Costing And ABC", Journal of Cost Management, July\_ August, pp.13-22.
- 14.Lunenburg .Learning.,(2010)" THE DECISION MAKING PROCESS" national forum of educational administration and supervision journal volume 27, number 4,
5. Render, Heizer, Jay & Barry,(2006) “Principals of Operations Management”, 3rd ed., Prentice Hill, New Jersey