



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 الانظمة التقليدية وهدف البحث بيان أهمية قياس التكاليف ومدخل التكاليف على أساس المواصفات وبيان أهمية القرارات، ومن ثم التركيز على القرارات قصيرة الأمد وأيضاً بيان الدور الذي من الممكن أن يؤديه مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات لمتخذ القرار، ولاسيما القرارات قصيرة الأمد. وجاءت فرضية البحث حول اسهام مدخل التكاليف على أساس المواصفات في تحديد التكاليف وهذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف والذي من شأنه أن يعالج أوجه القصور في الانظمة التقليدية، وأيضاً لا تعتقد الشركة العامة للصناعات الجلدية مدخل التكاليف على أساس المواصفات بل يتم تحويل المراكز الانتاجية بحصتها من تكاليف المراكز الأخرى، وذلك بموجب نسب تم تحديدها بدون الاعتماد على آية أساس علمية سليمة، وقد اعتمد البحث في جانبه العملي على تطبيق البيانات والكلف في الشركة العامة للصناعات الجلدية والاطلاع على عدد من الطلبيات وتحليل بياناتها على وفق مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات ومن ثم بيان اثرها على متخذ القرار، وتم الاعتماد في هذا الجانب على سجلات الشركة والبيانات لقسم التكاليف وقسم التسويق وشبعة 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 الازمة لمتخذي القرارات من خلال التركيز على مستويات الانجاز لمواصفات المنتج لتعزيز عملية اتخاذ قرارات رشيدة، التي من شأنها أن تحقق منافع عددة للوحدة الاقتصادية مع الالتزام برغبات الزبائن في الوقت نفسه، وكذلك تعد عملية اتخاذ القرارات عملية أساسية ومستمرة في اداء اي وحدة كونها توثر على جميع انشطتها المنجزة ، اذ إن الغاية منها هو حل المشكلات التي تواجه الادارة عند ممارستها لأعمالها الاعتبادية.

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 الكلفوية، وأصبحت جميع دول العالم تمثل سوقاً واحدة هائلةً، متاحةً للجميع، وبتأثير متغيراتها 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 المواجهة والتكميل بين انظمة التكاليف لغرض ترشيد القرارات وخفض التكاليف والدخول ضمن المنافسة مع الشركات العالمية، ولعل من ابرزها مدخل التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) كأحد أدوات التكلفة الاستراتيجية لما يوفره من معلومات تؤدي متعدد القرارات وتساهم في عملية ترشيد القرارات كونه يعطي معلومات أكثر دقة عن المنتج.

البحث 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 للتخلص، وانها تعتمد على حجم الانتاج كسبب وحيد لتحميل كافة عناصر التكاليف غير المباشرة، وهذا يعد مطلباً إلى حد كبير ولاسيما 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:

تنجلي أهمية البحث في ان 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 تقصير الاجل المتمثلة بقرار قبول طلبية او رفضها وقرار التسعير .

ثالثاً: هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- بيان المركبات المعرفية لمدخل التكاليف على أساس المواصفات وبيان أهمية هذا المدخل وابرز الخصائص.
- 2- بيان اهمية القرارات وبيان مفهومها وأنواعها والأالية التي ينبغي أن تتبع من قبل متعدد القرار.
- 3- العمل على بيان الدور الذي من الممكن أن يؤديه مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات لمتعدد القرار، ولاسيما القرارات قصيرة الأمد.
- 4- تطبيق مدخل التكاليف على أساس المواصفات في الشركة العامة للصناعات الجلدية (عينة البحث) وتحليل الأثر على متذدي القرارات قصيرة الأمد.

رابعاً: فرضية البحث:



يسعى البحث الى الفرضية الآتية:
(يساعد قياس التكاليف على اساس الموصفات ادارة الوحدة الاقتصادية في ترشيد القرارات التشغيلية).

خامساً: مجتمع و مجال 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 أراء الزبائن حول المنتجات، وكذلك العمل على وضع موصفات معينة عند كل طلبية يتم تجهيزها، فضلاً عن أن الشركة تعد من الشركات الكبيرة محلية في مجال الصناعات الجلدية.

سادساً: الحدود المكانية والزمانية 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 ولسجالات وحسابات الشركة العامة للصناعات الجلدية للعامين 2019 – 2020.

سابعاً: مصادر جمع المعلومات

لعرض إنجاز البحث بجانبيه النظري والعملي فقد تم اعتماد المصادر الآتية:
في الجانب النظري : تم الاعتماد على الكتب والدوريات العلمية 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 وشبعة 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 تعرّض 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 الموصفات 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 وتنمية إستراتيجياتها التنافسية خلال دورة حياة المنتج.

إن مدخل إدارة التكلفة تجسد أهميته الأساسية من كونه مصدرأً مهماً وفعلاً للمعلومات المالية عن التكاليف والإيرادات، والمعلوماتات غير المالية حول الجودة والإنتاجية والوقت والسرعة في الاستجابة للزبائن، هذه المعلومات مجتمعة تساعد على تحقيق العديد من المزايا (مثل زيادة الإنتاجية، مصانعه 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 متتطور بقصد تقديم منتج بمواصفات أداء وجودة تشبّع أذواق الزبائن المتعددة بصفة مستمرة سواء من الناحية الجمالية أو الاستعمالية للمنتج وبتكليف 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 (سورو، 2017: 5).

وترى الباحثة كي تتمكن الشركات من إدارة الأعمال والأنشطة الإستراتيجية الموجهة نحو الزبون بكفاءة وفاعلية عاليتين في ظل بيئه التصنيع الحديثة والمنافسة الشديدة، والاستمرار في تحسين استجابتها لمتطلبات هذه البيئة والمحافظة على رضا الزبائن وتحقيق التفوق في ميّزتي 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 فرضاً جوهرياً للتخفيف وتحسين مستويات الجودة المرغوبة، وتقليل وقت دورة التصنيع والتسلیم، والسرعة في إيصال المنتج أو تقديم الخدمة إلى الزبائن وفقاً لرغباتهم وتوقعاتهم. ولعل مدخل التكاليف على أساس الموصفات (ABII) من بين الأدوات المهمة في إدارة التكلفة الإستراتيجية ، والتي سيتم تناولها في البحث الحالي.

ثانياً: مفهوم التكاليف على أساس الموصفات



يعد مدخل التكاليف على اساس المواصفات (ABII) نظاما مطورا لمدخل التكاليف على اساس النشاط وقد عرف العديد من الكتاب والباحثين التكاليف على اساس المواصفات فمنهم من يرى التكاليف على اساس المواصفات هي مدى مطابقة مواصفات منتج معين مع متطلبات ورغبات الزبائن ، ومنهم يرى على انها عملية تجزئة المنتج الى مجموعة من الخصائص والمواصفات لغرض تحديد اجمالي كلفة المنتج، وكالآتي:

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

كما يعرفها (عبد الصادق, 2005: 213) بأنه اسلوب للمحاسبة يعتمد على قياس التكاليف في ضوء المواصفات التي يضم على اساسها المنتج وعلى مستويات انجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج.

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

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

ومن خلال التعريف السابقة يمكن تعريف مدخل التكاليف على اساس المواصفات على أنه هو طريقة لقياس تكاليف المنتج وتجزئته إلى مواصفاته الرئيسية، ومن ثم جمع الموارد المستندة بتلك المواصفات التي تعد هدف الكلفة.

ثالثاً: أهمية مدخل التكاليف على اساس المواصفات
تتمثل أهمية استعمال مدخل التكاليف على اساس المواصفات على وفق الآتي:

(الربيعي, 2015: 26 – 27)

- 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 الاجمالي للمنتج عند كل مستوى انجاز.
- يمكن الإدارة في الوحدات الاقتصادية في التوجة للسوق، وذلك كون مدخل التكاليف على اساس المواصفات مبني على اساس تحديد حاجات الزبائن ورغباتهم.
- يساعد في حل مشكلة تراكم الخزين، والذي يترتب عليه خفض كلفة المخزون أو التخلص منها بشكل نهائي ، وذلك كون مدخل الكلفة على اساس المواصفات يتنقق مع مدخل الانتاج في الوقت المحدد والذي تتم فيه عملية الانتاج على وفق حاجات الزبائن.
- يساعد الإدارة في الوحدات الاقتصادية على تحقيق الجودة، وذلك كون هذا المدخل مبني على اساس الانتاج على وفق المواصفات، والتي غالبا ما تتمتع بجودة عالية وتلبى حاجات الزبائن.
- 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 مختلفا من وجها نظر الزبيون وهو ما يلبي حاجات ورغبات الزبائن.
- يمكن الوحدة الاقتصادية من تحسين أدائها، وذلك من خلال تحسين مراحل الانتاج بهدف ارضاء رغبات الزبائن، وهو ما ينعكس على تحسين مواصفات المنتج والذي يترتب عليه تحسين أداء الوحدة الاقتصادية.
- يوفر المعلومات الازمة لمتخذي القرارات من خلال التركيز على مستويات الانجاز لمواصفات المنتج، التي من شأنها أن تتحقق منافع عدة للوحدة الاقتصادية مع الالتزام برغبات الزبائن في الوقت نفسه.

رابعاً: خصائص مدخل التكاليف على اساس المواصفات

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



- الربائب مع تعظيم القيمة الكلية للوحدة الاقتصادية، وبذلك فان من ابرز الخصائص لمدخل التكلفة على اساس الموصفات الآتي (عبد الرحمن,2003: 113- 114) :
- المرونة في تحطيط المنتج** : إذ إن كل موصفات المنتج يمكن تطبيقها بأكثر من مستوى من مستويات الانجاز بالنسبة للموصفات الفنية، أو أكثر من بديل بالنسبة للموصفات الخدمية.
- تنفيذ برامج ترشيد التكلفة** : يمكن تنفيذ برامج ترشيد التكلفة من منظور تحليل المنتج الى موصفاته من خلال الآتي (عبد الرحمن, 2003: 114) (المحمود, 2007: 176):
- أ- بدراسة تكاليف ومنافع كل مستوى أو بديل للموصفات يمكن تخفيض مستوى انجاز الموصفات ذات الأهمية النسبية الاقل لدى القطاع المستهدف من الربائب، اذ يمكن ان يؤدي تخفيض مستوى التحقق الى تخفيض ملحوظ في التكلفة مع عدم التأثير على منفعة المنتج لدى الزبائن .
- ب- بالنسبة لمشروعات تحسين وتطوير المنتج فان تحليل المنتج الى موصفاته وتحديد مستويات كل موصفة يمكن من معرفة وتحديد مجالات التطوير الممكنة وامكانية اضافة موصفات جديدة للمنتج، ودراسة وتحليل التكاليف اللازمة لتطوير تلك الموصفات والعادن المتوقع من هذا التطوير، ويمكن الادارة من اتخاذ القرارات الملائمة حول جدوى هذا التطوير وأفضل المناطق المتاحة لإجرائه .
- ج- تحليل المنتج الى موصفاته يبرز الموصفات السلبية التي تقلل من المنفعة الكلية للزبائن وذلك لغرض التخلص منها مما يتربت عليه خفض تكلفة المنتج والتميز على المنافسين.
- د- تحليل المنتج الى موصفاته واعتبار كل موصفة منهما منتجًا بذاته يوفر للادارة قدرًا اكبر من المرنة وامكانية التغيير او التعديل في الخطط والبرامج الانتاجية مما قد يؤدي الى تخفيض تكلفة احدى الموصفات مع الحفاظ على مستوى الاداء والكفاءة والجودة نفسها، كذلك يمكن اكتشاف الانشطة او الوظائف التي لا تضيّف قيمة للموصفات واستبعادها، مع امكانية تتميم بعض الاجزاء او المكونات التي يمكن استعمالها في أكثر من موصفة .
- خامساً: مفهوم عملية اتخاذ القرار**

لقد عرف (Lunenburg,2010:2) عملية اتخاذ القرار " بأنها عملية اختيار من بين عدد من البديل ل 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 تطبيق على أكثر من مجرد الاختيار النهائي من بين البديل، وأخيراً 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 ينبعي ان يحدث تغييراً 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 المتوفرة والبدائل المحتملة لان اتخاذ قرار خاطئ قد يحقق الفشل لهذه الوحدة ويفقدها 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 انساب وسيلة متاحة امامه لإنجاز الهدف او الاهداف التي يتبعها) .

وتتجدر الاشارة الى ان اي قرار اداري سواء اكان قراراً شخصياً او يتعلق بالعمل داخل الوحدة الاقتصادية او كان قراراً قصيراً او طويلاً الامد، وسواء اكان متكرراً او غير متكرر فإنه يتضمن امرين هامين : (ابو نصار ، 2010 : 135)

ان القرار يتضمن الاختيار من بين عدة بديل متاحة ومن ثم اذا كان هنالك خياراً واحداً امام متخذ القرار ولابد له من الاخذ به فلا تدرج هذه الحالة ضمن المفهوم العملي لعملية اتخاذ القرار .

ان القرار يتعلق بالمستقبل اي ان الآثار المرتبطة بالقرار سيتم تأثيرها الى الفترات الزمنية القادمة .

مما يلاحظ ان عملية اتخاذ القرارات هي عملية منهجية عقلانية ، تقوم على اختيار انساب البديل المتاحة ، والمفاضلة بينها باستعمال معايير محددة، وبما يتماشى مع الظروف الداخلية والخارجية التي تواجه متخذ القرار ، بهدف حل مشكلة معينة .

سادساً: 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 المعقولة والرشد .
2. تتأثر ذات طبيعة إنسانية واجتماعية: وهذه الصفة نابعة من كون هذه العملية تتأثر بعوامل سيكولوجية نابعة من شخصية الإفراد المساهمون في القرار، وبعوامل 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 تصرف 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 ، شاملة 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 وصولا إلى الهدف، كما إن التغيير المستمر للمشكلة يفرض على متخد القرار متابعة هذا التغيير لحلها. (الجبوري, 2014: 217)
7. عملية مقيدة وتتسم بالبطء أحياناً : فمتخد القرار يخضع لقيود متعددة ويعرض لضغوط متعددة، كما أنها عملية تتسم بالبطء لكونها تستغرق وقت طويلاً لاتخاذ القرار.
8. عملية معقدة وصعبة : تتطلب نشاطات متعددة ، وقدرات ومهارات لإنجازها .

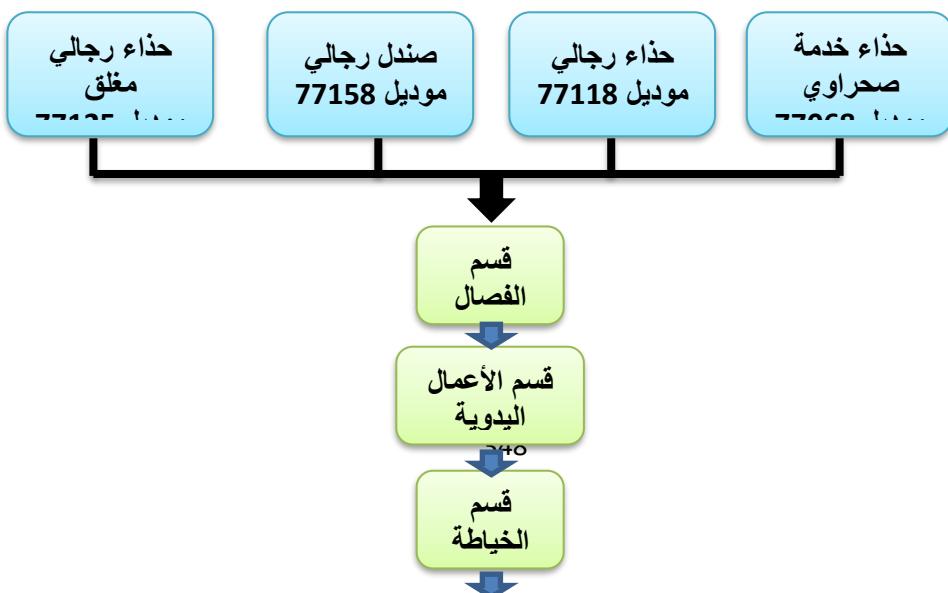
المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

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 الحقائب المدرسية والأحذية الرجالية وأحذية الخدمة العسكرية (البساط)، وترجع أسباب اختيار الباحثة لهذا المعمل كون أغلب الانتاج فيه يتم على وفق طلبيات وبمواصفات معينة من قبل الزبائن وطلبيات 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 وكالآتي:

شكل (1)

أنواع المنتجات والمراحل التي يمر بها كل منتج





المصدر من اعداد الباحثة

ثانياً: خطوات تطبيق نظام التكلفة على اساس الموصفات 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 والفصائل وحتى مرحلة البيع لا بل حتى ما بعد البيع لما يتحقق 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 او الزبائن المتعاقدين معها مثل وزارتي الدفاع والداخلية، كذلك التعاقد مع شركة القيثارة للتصدير الجلود نصف مصنعة (بيت بلو) وهي شركة متخصصة بتصدير الجلود بطاقة 1500 - 2000 جلد غنم وحسب الخطة الاستثمارية، ويقوم قسم التسويق بأخذ اراء الزبائن من خلال استماراة قياس قناعة الزبون وبواسع 50 استماراة وفي ضوء هذه الاستماراة تقوم الشركة بتحديد المنتج ذو الطلب الاكثر وتقوم بإنتاجه وتزويد معارض البيع به.

2 - تحديد الموصفات الأساسية للمنتج

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

أ- المثانة (الجودة) :

ب- التصميم (الحداثة) :

ج- القياسات (الحجم) :

د- التغليف :

-

3- تحديد الأهمية النسبية للموصفات

تعتمد هذه الخطوة على ما تم تحديده في الخطوة السابقة من تحديد للموصفات الأساسية للمنتج ودرجة الأفضلية لإنجاز كل مستوى من الموصفات المطلوبة من قبل الزبائن التي تضيف قيمة للمنتج بحسب رأيهما، كما يمكن الاستفادة من تحديد الأهمية في تحديد التكلفة لكل موصافة ولا سيما فيما يتعلق بالتكليف المرتبطة بالقرارات قصيرة الأمد.

4- تحديد تكلفة كل موصافة كل موصافة من التصنيفات الأربع للتكلفة

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

تحديد التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل موصافة لمنتج حذاء الخدمة

وتشمل تكاليف المواد الاولية المصروفة على كل جزء بالمنتج وحسب ارتباطه بكل موصافة من الموصفات المتميزة (المثانة، والتصميم، القياسات، التغليف) والموضحة بالجدول الآتي.

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

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



133	0.156	850	2 سم	كتان
165	0.15	1100	2 سم	بطانة اسفنجية مضغوطة 5 ملم ايفا
69	0.115	600	2 سم	تكسون 2.65 ملم خاص
75	0.25	300	2 سم	فورت 1.6 ملم
70	0.165	425	2 سم	بمية 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	خيط 60/3 أو 40/3 نيلون
14	2.8	5	م ط	خيط درفشن خشن
37	3.69	10	مليتر	ثتر
1	0.1	10	مليتر	سبيرتو
7	0.45	15	مليتر	برايمر
8	3.861	2	غم	مسمار 3/4
22	1.44	15	سم.ط	شريط لاصق ذاتي 3 سم
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 المثانة (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 المولى المواد الداخلة في التصنيع، وكان اجمالي تكاليف هذه المواصفة (11857) دينار .

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

المواد	وحدة	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة	القيمة / دينار
الوجه قماش مرقق للباشة واللسان	دسم 2	دسم	2220	0.226	502
بطانة اسفنجية بيج	2 سم	سم	3300	0.199	657
جلد صناعي بيج لجوانب الدكمة	2 سم	سم	525	0.165	82
صمغ حبيبي	غم		13	8.76	114
خيط درفشن ناعم	م.ط		2.5	2.8	7
سحاب بلاستيك قياس (20-25 سم)	زوج		1	841	841
دكمة تنفيسي	عدد		4	176	704
دكمة عيون بيج	عدد		28	13	364
جنكار	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 (الحادة) ، 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 المعاشرة (3604) ديناراً لمنتج واحد.

جدول (3)

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواشرة القياسات حذاء خدمة

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

الجدول من اعداد الباحثة

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

جدول (4)

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواشرة التغليف حذاء خدمة

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

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات قسم الكفالة

يشير الجدول الى المواد الداخلة في تصنيع مواشرة التغليف وقد بلغ عدد المواد الداخلة في تصنيع هذه المعاشرة (3) مواد، وقد بين السيد مدير التسويق للباحثة ان هناك اهتمام بهذه المعاشرة وبحسب طلب اصحاب الطلب، كون ان عملية النقل تكون بكميات كبيرة ومسافات طويلة، والخزن يكون لفترات زمنية متباينة نوعا ما وبظروف خزن صعبة في بعض الاحيان، وكذلك الجرد من قبل شعب التدقيق لديهم وقد تم تصميم لبيارات خاصة كتب عليها الاعداد لكل (10) ازواج القياسات الخاصة بها، وايضا روعي في مواشرة التغليف التوزيع على الافراد فقد صمم غلاف كارتنوني 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 المتصروفة على كل جزء بالمنتج وحسب ارتباطه بكل مواشرة من مواشرات لحذاء الخدمة يمكن تلخيص النتائج الآتية:

جدول (5)

ملخص التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل مواشرة للمنتج حذاء خدمة

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج	المواشرة	ت
11857	المثانة (الجودة)	
3604	التصميم (الحداثة)	
718	القياسات	
1322	التغليف	
17501	المجموع	

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول السابقة للمواشرات



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

نسبة تحويل المنتج

ويمكن تحديد معدلات التحميل للمنتج بحسب الآتي:

$$\text{نسبة المصاريف الصناعية} = \frac{\text{مصاريف صناعية}}{\text{اجور مباشرة}} \times 100\%$$

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

$$\text{نسبة المصاريف التسويقية} = \frac{\text{مصاريف تسويقية ح (37)}}{\text{مصاريف صناعية + اجور مباشرة}} \times 100\%$$

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

$$\text{نسبة المصاريف الادارية} = \frac{\text{مصاريف ادارية ح (37)}}{\text{مصاريف صناعية - اجور مباشرة}} \times 100\%$$

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

جدول (6) تكاليف الانتاج لحذاء الخدمة

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

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الكلفة في الشركة

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

جدول (7)

مجموع التكاليف وسعر البيع لحذاء الخدمة

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

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات قسم الكلفة

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



وتشمل تكاليف المواد الاولية المصروفة على كل جزء بالمنتج وحسب ارتباطه بكل مواصفة من المواصفات السابقة والموضحة بالجدول الآتي.

جدول (8)
التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة المثانة (الجودة) حذاء رجالي مغلق

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

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة قسم التسويق من خلال الجدول السابق يتضح كمية وتكلفة مواصفة المثانة (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 (الحداة) حذاء رجالي مغلق

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

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة قسم التسويق يشير الجدول الى المواد الداخلة في تصنيع مواصفة التصميم (الحداة) 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)

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



2294

المجموع

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم التسويق

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

جدول (11)

التكليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة التغليف لحذاء رجالى مغلق

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

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم التسويق

يشير الجدول الى المواد الداخلة في تصنيع مواصفة التغليف لحذاء رجالى 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 المصنورة على كل جزء بالمنتج وحسب ارتباطه بكل مواصفة من المواصفات الخاصة بحذاء رجالى مغلق يمكن تلخيص النتائج الآتية:

جدول (12)

ملخص التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل مواصفة للمنتج لحذاء رجالى مغلق

التكلفة المرتبطة بحجم الانتاج	المواصفة
2202	المثانة (الجودة)
751	التصميم (الحداثة)
2294	القياسات
1527	التغليف
6774	المجموع

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

بعد تم بيان التكاليف للمواصفات لمنتج حذاء الخدمة سيتم بيان تكاليف الانتاج والمتمثلة بالتكليف الصناعية والأجور والتكاليف التسويقية وكالآتي:

جدول (13)

تكليف الانتاج لحذاء رجالى مغلق

القيمة	التكلفة	ت
314	% 25	.1
289	% 92	.2
72	% 12	.3
368	% 61	.4
1043	المجموع	

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 وكالآتي:

جدول (14)

مجموع التكاليف وسعر البيع لحذاء رجالى مغلق



النفقات المرتبطة بحجم الانتاج لكل موصافة	تكلفه الانتاج	مجموع التكاليف	حافظ نوعي	هامش ربح %9	عمولة وكيل % 10	سعر البيع
6774	1043	7817	2000	1145	1032	11994

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة والجداول 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 موصافة ليتم على أساسها تحديد تكلفة النشاط لكل موصافة، والجداول في أدناه تبين الوقت اللازم لأنشطة أجزاء كل موصافة بغرض 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 موصفات المنتجات

النشاط	وحدة القياس	الوقت اللازم لتنفيذ حذاء رجالي مغلق / دقيقة	الوقت اللازم لتنفيذ حذاء خادم خدمة / دقيقة	عدد العمال
نقل وتحريك المواد الخام من المخازن الى المعمل	دسم	5	5	2
فحص نوعية المواد الخام	دسم	1.5	1.5	1
الفصل	دسم	3 لقطعة	8 لقطعة	2
التجهيز والاعداد للمكان	ساعة العمل	5	7	1
الخياطة	زوج	4	6	1
فحص نوعية الانتاج	زوج	4	7	1
نقل للمرحلة التالية	زوج	3	3	1
الجمر	زوج	3.5	4.5	1
الفرز والتعبئة والتغليف	زوج	4	4	1
نقل وتحريك المنتج النهائي الى مخازن الانتاج التام	زوج	5	5	1
المجموع				12
الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة / شعبة الوقت				

ثالثا: قياس التكاليف على اساس الموصفات ودورها في ترشيد القرارات

من خلال اطلاع الباحثة على واقع اداء الشركة المالي والكلفوي ودراسة الالية المتبعه من قبلها لاتخاذ القرارات قصيرة الاجل, تبين للباحثة ان الشركة تبني قرار انها على اسس غير سليمة وأن نسب عجز مترافق تعانى منه هذه الشركة وهو يعود الى جملة من الاسباب اهمها :

1. عدم اتباع الاساليب العلمية الحديثة التي يوفرها مدخل قياس التكاليف على اساس الموصفات.
2. عدم وضع قائمة بالبيانات المتاحة عند اتخاذ القرار.
3. عدم الارز بالاعتبار التكاليف الملائمة التي لها علاقة بالقرارات قصيرة الاجل .

وسيتم من خلال البحث الحالي تطبيق قياس التكاليف على اساس الموصفات 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:
- (أ) توفر طاقة غير مستغلة.
 - (ب) توفر المواد الاولية المتعلقة بالإنتاج وعلى وفق المواصفات المطلوبة.
 - (ج) امكانية الشركة على الانتاج على وفق المواصفات في الوقت المحدد.
 - (د) الأخذ بنظر الاعتبار التكلفة المستهدفة لكل مواصفة.
 - (ه) تحديد التكلفة الحالية والمستهدفة لكل مواصفة.
 - (و) ان يعطي سعر الطلبية تكاليف المواصفات.

من خلال المعاشرة 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 قبول او رفض الطلبية وعلى حسب المواصفات المطلوبة والتي تم بيانها في المبحث الثاني من الفصل الحالي وتتمثل بالآتي:

- (أ) المتانة (الجودة) .
- (ب) التصميم (الحداثة) .
- (ج) القياسات (الحجم) .
- (د) التغليف.

تم جمع البيانات الازمة 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(الزوج)

جدول (16)

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

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

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم الكفالة



لقد تم من خلال الجدول اعلاه بيان المواد المطلوبة لمواصفة المتنانة (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.

اما تكاليف المواد لمواصفة التصميم (الحداثة) لمجموع طلبة حذاء الخدمة الصحراوي فقد تمثلت بالآتي:

الجدول (17)

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

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

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم الكفالة

يشير الجدول اعلاه الى المواد المطلوبة لمواصفة التصميم (الحداثة) ، 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.

اما تكاليف المواد لمواصفة القياسات (الحجم) لمجموع طلبة حذاء الخدمة الصحراوي فقد تمثلت بالآتي:

الجدول (18)

تكلفة المواد لمجموع الطلبية لمواصفة القياسات (الحجم) حذاء خدمة

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

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم الكفالة

يشير الجدول الى المواد المطلوبة لمواصفة القياسات (الحجم) ، كان على الشركة مراعاة القياسات الخاصة وتم الاطلاع ميدانيا 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 الطلبية والبالغة (200) زوج لهذه المعاصفة وقد بلغ (143520) ديناراً.
أما تكاليف المواد لمواصفة التغليف لمجموع طلبية حذاء الخدمة الصحراوي فقد تمثلت الآتي:

الجدول (19)

التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لمواصفة التغليف حذاء خدمة

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

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة قسم الكافة

يشير الجدول الى المواد المطلوبة لمواصفة التغليف، و مراعاة عمليات النقل والتخزين في هذه المعاصفة بالإضافة
كارتون كبير وليل ورقى للطلبية ، 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
المعاصفة وقد بلغت (264400) ديناراً.

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

جدول (20)

تكلفة الوحدة الواحدة لحذاء الخدمة الصحراوي

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

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على جداول المعاصفات السابقة

بعد إتمام تحديد الكلفة للمواد الأولية لكل معاصفة سيتم تحديد كلف الأجر المباشرة لكل معاصفة وبحسب النشاط وكما
يأتي:

جدول (21)
اجمالي تكلفة الاجور المباشرة

الاجمالي	معدل الاجر الشهري لكل عامل	عدد العاملين	النشاط
930000	232500	4	الفصال
1860000	232500	8	الخياطة
5580000	232500	24	جر القالب
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 =
$$8370000 \div 22 \div 200 = 1902$$
 دينار حصة المنتج من الاجور المباشرة
تحديد كلف الانشطة الساندة



بعد ان تم بيان تكاليف المواد لكل مواصفة وتحديد الاجور المباشرة ينبغي تحديد كلف الانشطة الساندة المرتبطة بكل قرار تشغيلي، ويطلب اولاً تحديد موجهات التكاليف المرتبطة بهذه الانشطة ومعيار الاختيار لكل نشاط كي يتسعى لنا تحويل المنتج بحصته من هذه كي يتم تحديد حصة المنتج فأننا سوف نستعرض في الجدول الآتي الانشطة الساندة وموجهات التكاليف المرتبطة بها :

جدول (22)
جدول بالأنشطة الساندة وموجهات التكاليف

معيار الاختيار	موجه التكاليف	النشاط
السبب والنتيجة	عدد التصاميم مرحلة بعد المصممين	التصاميم
السبب والنتيجة	عدد الاختبارات مرحلة ساعات العمل	المختبر
السبب والنتيجة	عدد الوحدات المفحوصة	فحص النوعية
السبب والنتيجة	ساعات الصيانة مرحلة بعد العاملين في قسم الصيانة	الصيانة
السبب والنتيجة	كمية الانتاج	ادارة المواد

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد بينات الشركة قسم الكلفة

الجدول(23)
تحديد تكاليف الانشطة الساندة وحصة موجه التكاليف

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 التكاليف			5585

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة

الجدول (24)
اجمالي التكاليف للوحدة الواحدة(حذاء خدمة صهراوي)

التفاصيل	التكلفة	الملحوظات
اجمالي تكاليف المواد الاولية	17502	جدول رقم (24)
اجمالي تكاليف 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 الآتي :-



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

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 الانتاجية الساندة
5953	24989	30942	اجمالي التكلفة

الجدول من اعداد الباحثة

ومن دراسة بيانات الجدول يتضح الآتي :-

- 1- تم حساب تكلفة المواد المباشرة من قبل الشركة بمبلغ اكثرب من الحساب الذي تم في هذه الدراسة بمبلغ (11707) ديناراً للوحدة الواحدة، علماء 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 كالتالي :-

عدد العمال المطلوب للعمل 36 عاملأً * 93000 دينار معدل الاجر الشهري للعامل ÷ عدد ايام العمل 22 يوماً ÷ 200 زوج، اذ يمثل معدل الاجر الشهري نسبة 40% من الاجر الفعلي في حين تم حساب تكلفة هذا العنصر على اساس الانتاجية وعدد العاملين فيها، وكما يأتي :-

- 3- معدل الاجر الشهري ÷ 22 يوماً عمل ÷ 200 زوج وبمعدل اجر 100% من الاجر الفعلي بالنسبة الى تكاليف الانتاجية الساندة فقد تم حسابها من قبل الشركة بموجب نسب مئوية تقديرية في حين قامت الباحثة بحسابها حسب نوع الانتاجية ومواصفات المنتج للتوصيل الى حصة الوحدة الواحدة.

- 4- تم تحديد سعر البيع من قبل الشركة بمبلغ (33500) دينار وهو لا ينسجم مع اية سياسة.
- 5- لقد ثبتت عملية حساب هذه الطلبيه فرضية البحث في ان استعمال قياس التكاليف على اساس المواصفات في الوصول الى تحديد التكاليف المرتبطة بهذه الطلبيه ومن ثم يمكن الادارة من اتخاذ قراراتها بالاستناد الى معلومات دقيقة لأغراض المفاضلة ما بين قبول هذه الطلبيه او رفضها، فضلا عن تسعيرها بالشكل الذي يسهم في تحقيق الميزة التنافسية ويشجع باقي الجهات على التعاقد مع الشركة .

مما ورد يتضح بان الالية المتبعه من قبل الشركة تستند على التقدير والتتخمين ولا تنسمح مع اية استراتيجية يمكن ان تنتهيها الشركة وتحقق من خلال تنفيذها ميزة تنافسية .

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. يوفر مدخل التكاليف على اساس المواصفات المعلومات الازمة لاتخذى القرارات من خلال التركيز على مستويات الانجاز لمواصفات المنتج، التي من شأنها أن تحقق منافع عددة 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 وتحليل العمليات واعداد الكشوفات المالية والحسابات الخاتمية طبقاً لمتطلبات النظم المحاسبي الموحد، فضلا عن ذلك وجود النظام المحاسبي الكافوي الذي يتم من خلاله تحمل 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 المتبعه 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 .



- لابراعي عند اتخاذ اي قرار اي اعتبارات سواء مابتعلق منها بالظروف البيئية الداخلية او الخارجية .
عدم وضع قائمة بالبدائل المتاحة عند اتخاذ القرار لغرض المفضلة واختيار الافضل منها .
عدم الاخذ بالاعتبار تحديد التكاليف على اساس المواصفات التي لها علاقة بالقرار .
يتم تحديد التكاليف للقرارات ولاسيما فيما يخص التكاليف الصناعية غير المباشرة بنسب مئوية تقديرية .
اظهر تطبيق مدخل التكاليف على اساس المواصفات لقرار قبول او رفض الطلبية على احدي الطلبات الواردة الى الشركة من قبل وزارة الداخلية وباتباع الاسلوب الذي يوفره المدخل اختلافا في التكاليف التي تم حسابها من قبل الشركة عما تم في هذا البحث .
- ثانيا: التوصيات**
1. ينبعى على الشركة عينة البحث الاخذ بالاعتبار اثر متغيرات البيئة الداخلية والخارجية التي تحيط بها وأن توافق التقنيات الحديثة ولاسيما فيما يتعلق بنظم التكاليف حيث أن النظم التقليدية باتت لا تلبي متطلبات الوقت الحاضر .
 2. التركيز على الزبون لتحديد المواصفات التي يرغبه الزبون وما تشكل كل مواصفة من اهمية بالنسبة للزبون لمراقبة تكاليفها تجنبًا لأى هدر أو اسراف في التكاليف .
 3. بالنسبة لقرار قبول او رفض طلبية فإن الاعتبارات الواجب اخذها تتمثل بتحديد صافي المبيعات للوضع الحالي والوضع الجديد بعد قبول الطلبية فضلا عن تحديد التكاليف على اساس المواصفات لاتخاذ القرار والتي تختلف فيما بين البدائل واستخدام التقنيات التي يوفرها المدخل لإدارة التكلفة .
 4. ضرورة أن تتبين الشركة عينة البحث عند اتخاذ القرارات بناءً منهجة مبنية على الاسس العلمية والعملية السليمة تبدأ من تحديد المشكلة والتي يجب ان تكون واضحة ومحددة باسلوب 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 الأفضل منها اعتمادا على نتائج التقييم وتنفيذ القرار المتخذ .
 5. ضرورة توفير المستلزمات الضرورية لتبني تطبيق مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ، 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 لنتائج 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 المواصفات .
 - تحليل المنتجات في الشركة وقياسها بموجب مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات 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 الحاسبة-عمان-الأردن.
 2. الجادري. ضرغام احمد عبد الرضا (2016)" مدخل التكاليف على اساس المواصفات 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 المواصفات وتقنية الكلفة المستهدفة واثرها في تحقيق الميزة التنافسية" ابحث تطبيقي في شركة الصناعات الكهربائية" دراسة نظرية تطبيقية ابحث لنيل شهادة مهنية معادلة للدكتوراه المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية بغداد.
 6. سرور, منال جبار، (2017) "ادارة التكلفة الاستراتيجية" ، الطبعة الأولى، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
 7. عبد الرحمن, عاطف عبد المجيد (2003): " مدخل تحايل المواصفات اتطوير نظم ادارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الاعمال المصرية" ، المجلة العلمية لكلية التجارة _جامعة اسيوط, العدد 34, ص ص:105-151.
 8. عبد الصادق, اسامه سعيد (2005): " اثر 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 ص: 181-244.
 9. عليان الشريف (2010)"مبادئ المحاسبة المالية" دار الميسرة للنشر والطباعة والتوزيع عمان،الأردن.
 10. كنعان, نواف(2009)"اتخاذ القرارات الادارية" دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،الأردن.



11. محمود, 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: 149-219.
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