

اطار مقترح لتحسين قيمة المنتج من منظور مدخل الكلفة على اساس الاداء

دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية

الاستاذ المساعد الدكتور

صلاح مهدي الكواز

جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

#### المستخلص

يعد مدخل الكلفة على اساس الاداء من بين اهم المداخل الحديثة المهمة في مجال محاسبة الكلفة والادارية الذي بتطبيقه يمكن للوحدات الاقتصادية تحقيق هدف تحسين قيمة المنتج عن طريق تخفيض كلفته وزيادة جودته وان تقابل مواصفاته متطلبات الزبون وبالنتيجة تحقيق رضاه.

وبذلك فان هذا البحث يهدف إلى دراسة المدخل اعلاه وذلك بالتطبيق في الشركة العامة للصناعات النسيجية . ولتحقيق هذا الهدف فقد اعتمد الباحث على البيانات الفعلية للشركة والمعايشة الميدانية لأجل انجاز الجانب التطبيقي للبحث.

وقد توصل البحث الى جملة استنتاجات اهمها ان الشركة العامة للصناعات النسيجية وبوصفها عينة للبحث تعاني من عدم وجود ملامح لتطبيق مدخل الكلفة على اساس الاداء والذي بتطبيقه يمكن تحقيق هدف تحسين قيمة المنتج والتمثل بتخفيض كلفته وزيادة جودته وان تقابل مواصفاته متطلبات الزبون لذلك فان اهم ما جاء به البحث من توصيات يؤكد على ايلاء الاهتمام الكافي بتطبيق المدخل اعلاه لدوره في تحقيق هذا الهدف.

**Abstract**

Performance based costing approach is regarded as the most important modern approaches in the field of the Cost and Managerial Accounting that with its application can economic units achieve the objective of the product value improvement by its cost reducing its and its quality increasing with meeting its specifications to customer requirements and the result is achieving satisfaction.

Thus, the present research aims to study the approach above through the application in an Textile Industries Company. To achieve this goal, the researcher was relied on actual data for the company and Medan cohabiting for the completion of the practical side of research .

The research was reached among the most important conclusions of an Textile Industries Company as a sample to the research suffers from lack of any features for the application of Performance based costing approach that with its application can economic units achieve the goal of the product value improvement to the customer by its cost reducing and its quality increasing with a low prices as well as meeting its specifications the customer requirements , so the most importance recommendations that the research reached it is to devote the sufficient attention to apply the approaches above to its role in achieving this goal.

**المقدمة**

إن ما تشهده بيئة الأعمال الحديثة من تطورات متسارعة تتمثل بالمنافسة الشديدة ، التقدم التكنولوجي، قصر دورة حياة المنتجات ، وعولمة الاسواق وما ينتج عنها من حدوث تقلب في أذواق الزبائن من حيث حاجتهم الى منتجات ذات مواصفات تقابل متطلباتهم وذات كلفة منخفضة وجودة عالية قد اثر في تحقيق هدف تحسين قيمة المنتج للوحدات الاقتصادية .

ازاء كل هذه التطورات كان من الصعب على الوحدات الاقتصادية الاستمرار في تطبيق النظم والمداخل التقليدية لمحاسبة الكلفة والادارية اذا ما ارادت تحقيق هدف النجاح عن طريق تحسين قيمة المنتج ، اذ ان هذه النظم والمداخل لا توفر بيانات ملائمة تعد كمتطلبات لتحقيق هذا الهدف وذلك لان فحوى تركيزها اكثر ما يكون على البيئة الداخلية لهذه الوحدات ، لذا كان من الطبيعي ان يتم البحث عن المداخل الاستراتيجية الحديثة في مجال محاسبة الكلفة والادارية التي تستجيب للتطورات اعلاه مثل المقارنة المرجعية ، بطاقة الاداء المتوازن ، اعادة هندسة العمليات ، الكلفة على أساس

العمليات الموجه بالوقت ، نشر وظيفة الجودة ، الكلفة المستهدفة ، الكلفة على اساس الاداء ، وغيرها من المداخل الحديثة التي من شأنها ان تستجيب للمتطلبات التي فرضتها بيئة الاعمال الحديثة .

ويعد مدخل الكلفة على اساس الاداء من بين المداخل المهمة الحديثة لإدارة الكلفة الاستراتيجية الذي يمكن استعماله في تحقيق هدف تحسين قيمة المنتج وبالنتيجة المحافظة على الميزة التنافسية .

اذ يتصف هذا المدخل بتخطيط الانشطة ذات العلاقة بأداء المنتج بما يتضمنه من اجزاء وذلك في مرحلة مبكرة من سلسلة القيمة عن طريق الاعتماد على مبدأ التخصيص الجيد للكلفة بربطها بالوقت الامثل الذي تستغرقه الانشطة ذات العلاقة بأداء هذه الاجزاء في محاولة لتحسين قيمة المنتج بزيادة جودته ، تخفيض كلفته ، وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية.

وعليه فان المشكلة التي يطرحها هذا البحث تتمحور في نقطة اساسية وهي ان الوحدات الاقتصادية العراقية تعاني من عدم الاهتمام بتطبيق المداخل الحديثة في مجال محاسبة الكلفة والادارية ومنها مدخل الكلفة على اساس الاداء وما يشكله تطبيقه من اهمية تتمثل في تحسين قيمة المنتج وتحقيق الميزة التنافسية.

واعتماداً على المشكلة اعلاه يحاول الباحث التحقق من الفرضية الاساسية الآتية : ان تطبيق مدخل الكلفة على اساس الاداء يسهم في تحسين قيمة المنتج بتخفيض كلفته وزيادة جودته فضلا عن زيادة رضا الزبون وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

ولتحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه إلى اربعة مباحث ، كرس الأول منه لمنهجية البحث ، فيما اهتم الثاني بتناول الإطار المفاهيمي لمدخل الكلفة على اساس الاداء، اما المبحث الثالث فقد اختص بالجانب التطبيقي ، والمبحث الرابع خصص لاستعراض أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث .

## المبحث الأول : منهجية البحث

### أولاً. مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في ان الوحدات الاقتصادية العراقية تفتقر الى تطبيق المداخل الحديثة في مجال محاسبة الكلفة والادارية ومنها مدخل الكلفة على اساس الاداء وما يشكله تطبيقه من اهمية تتمثل في تحسين قيمة المنتج بتخفيض كلفته، زيادة جودته ، وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

### ثانياً. هدف البحث Research Objective

يهدف البحث إلى التعرف على مدخل الكلفة على اساس الاداء وتبسيط الضوء بصفة اساسية على النتائج الايجابية التي تترتب من تطبيقه من حيث رسم صورة ملامح اداء اجزاء المنتج في مرحلة مبكرة من تصميمه وبالشكل الذي ينعكس في تحسين قيمته بتخفيض كلفته ، زيادة جودته ، زيادة رضا الزبون ، وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية .

**ثالثا. فرضية البحث Research Hypotheses**

يستند البحث الى فرضية أساسية مفادها " ان تطبيق مدخل الكلفة على أساس الاداء يسهم في تحسين قيمة المنتج بتخفيض كلفته وزيادة جودته وان يحقق اداء اجزائه رضا الزبون وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية " .

**رابعا. اهمية البحث Importance of Research**

تتبع اهمية البحث في الجوانب الاتية :

1. تركيزه على اداء الاجزاء ذات العلاقة بالمنتج ومحاولة التخطيط لها في مرحلة مبكرة من تصميم المنتج وبما يتلاءم ومتطلبات تحقيق اهداف الشركة المتمثلة في تحسين قيمة المنتج ، زيادة رضا الزبون، ودعم الميزة التنافسية.
2. حداثة هذا الموضوع الذي يتناوله هذا البحث، والذي لم يحضى بالاهتمام الكافي من لدى المعنيين بالفكر المحاسبي لحد الآن ، اذ لم يتم التطرق في الأدبيات المحاسبية الى مدخل يعنى بتحديد الكلفة على أساس الاداء وهذه ميزة الدراسة الحالية التي انفردت بها ، وبهذه الحالة سيكون لهذا البحث الاسبقية في هذا الجانب بعده اول دراسة تتناول هذا المدخل .

**خامسا. حدود البحث Research Limits**

1. الحدود الزمانية: تم الاعتماد على بيانات عام ٢٠١٦ لغرض انجاز ما يهدف إليه البحث.
2. الحدود المكانية: تم اختيار الشركة العامة للصناعات النسيجية لاختبار فرضية البحث وذلك لدورها الفاعل في إنتاج منتجات ذات مساس مباشر بحاجة المواطنين، إضافة إلى ما تواجهه الشركة من منافسة شديدة نتيجة انفتاح البلد على العالم ودخول منتجات متنوعة وبأسعار منخفضة.

**سادسا. منهج البحث Research Methodology**

سيتم انجاز البحث بجانيه النظري والتطبيقي وفق منهجين وكالاتي:

1. **المنهج الاستنباطي:** يتم ذلك عن طريق الاستعانة بالمصادر والدوريات والمراجع المختلفة فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات العالمية (الانترنت) .
2. **المنهج الاستقرائي :** والذي يعتمد على التطبيق العملي للبحث وذلك بالاعتماد على وسائل متعددة للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة أهمها المعايشة والزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع المسؤولين والعاملين في الشركة العامة للصناعات النسيجية فضلاً عن السجلات المحاسبية وتقارير الكلفة وبطاقات الوقت الخاصة بالعمليات ذات العلاقة بمنتجات الشركة.

**المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للبحث**

يتناول الاطار المفاهيمي للبحث مدخل الكلفة على اساس الاداء من حيث المفهوم ، الاهمية ، الاهداف ، ومراحل ومتطلبات تطبيقه ، كما يسبق ذلك كله توضيح لمسوغات تطبيق هذا المدخل .

### اولا. مسوغات تطبيق مدخل الكلفة على اساس الاداء

يشير (Kader & luther,2006:6) الى أن تزايد المنافسة العالمية في أوائل الثمانينات من القرن الماضي كانت لها انعكاسات في انها هدّدت استقرار الأسواق في تلك الفترة كما ان لزيادة وتيرة التقدم التكنولوجي قد اثرت بدورها في جوانب عديدة من القطاع الصناعي ابرزها تخفيض التكاليف المباشرة وتخفيض الفاقد فضلا عن انها قد غيرت من طبيعة وقيمة المعلومات التي تحتاج اليها الوحدات الاقتصادية العاملة في هذا القطاع . وعليه ، اصبحت عمليات التصميم ، الصيانة ، وتفسير وتحليل نظم المعلومات ذو أهمية كبيرة في عمليات الادارة الفعالة .

ومن هنا بات التحدي الذي يواجه محاسبي الكلفة والادارية بعدهم مقدمين اساسيين لهذه المعلومات هو ضمان توفير المعلومات المناسبة عن طريق استعمال مداخل ونظم ادارة الكلفة.

وفي هذا الصدد يشير (Cardos,2015:152) ان ابرز المعلومات الملائمة التي ينبغي توفيرها في ظل التطورات التي تشهدها بيئة الاعمال الحديثة هو ما يتعلق بالكلفة والتي لا يستطيع فيها مدخل الكلفة التقليدي من توفيرها ، لذلك زادت الانتقادات الموجهة لهذا المدخل خاصة فيما يتعلق بتخصيص التكاليف. اذ ان القصور في تخصيص التكاليف في ظل التطور السريع والمطرّد في مجال مدخل المعلومات قد شكّل تحدياً للوحدات الاقتصادية امام مواجهة المنافسة الشديدة مما خلق اهم المشكلات التي كانت موضع اهتمام العديد من الدراسات والابحاث المحاسبية ، وهي ايجاد حلول مناسبة لمشكلة تخصيص التكاليف وخاصة غير المباشرة منها والتي من شأنها ان تساعد في توفير معلومات مفيدة في تحديد وقياس كلفة المنتج فضلا عن فائدتها في عمليات التخطيط والرقابة ، فظهرت مداخل ونظم مهمة ضمن مدخل ادارة الكلفة ابرزها نظام الكلفة على اساس النشاط ( ABC ) الذي كان هدفه ربط الكلفة غير المباشرة للموارد بالأنشطة اولا ومن ثم للمنتجات كهدف كلفة نهائي .

ويشير ( Dejnega,2011:7 ) الى انه بالرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام (ABC) من حيث الدقة في الاحتساب ، المساعدة في اتخاذ القرارات ، وترشيد الموارد المستفدة ، الا ان الممارسون والاكاديميون لاحظوا بعض الصعوبات التي شكلت انتقادات رافقت تطبيقه من حيث الكلفة المرتفعة ، صعوبة وتعقيد في تطبيقه ، تجاهله للطاقة غير المستغلة ، وصعوبة تحديد الأنشطة وبالنتيجة فان كثير من الوحدات الاقتصادية قد تخلت عن تطبيق هذا النظام . ويشير (Donovan,et.,al.,2014:85) بهذا الصدد ، ان بعض الوحدات الاقتصادية عندما تخلت عن تطبيق نظام (ABC) للأسباب اعلاه فإنها قد تبنت نظام الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت(TD-ABC) الذي قدمه (Kaplan&Anderson,2004) كنظام جديدة ضمن حقل تحديد الكلفة والذي يعتمد في خطوات تطبيقه على توفر معلمتين وهما كلفة وحدة الوقت لمجموعة الموارد المختلفة محسوبة على اساس الطاقة العملية ، ووقت اداء أنشطة كل مجموعة من مجموعات الموارد ، وبالرغم من ان هذا النظام قد عالج المشكلات التي يعاني منها نظام (ABC) ، إلا انه واجه انتقادات عدة جعلته اقل اهمية ابرزها تركيزه الداخلي على العمليات التشغيلية ذات العلاقة بالمنتج وتجاهله او اهماله لجوانبه الخارجية مثل السعر و الجودة والتي تتعكس في أداء اجزاء ومدى مطابقتها مع متطلبات الزبون . لذلك يرى

الباحث ان هذا يؤكد على ضرورة اعتماد الاداء او المهام ذات العلاقة بأجزاء المنتج عند تحديد وقياس كلفته اي بروز مدخل الكلفة على اساس الاداء ، وبهذا فان هذا المدخل يعد كتوسع في نظام (TD-ABC) وليس الغاء له ، مع الاشارة الى ان تناول مدخل الكلفة على اساس الاداء في هذا البحث بشكله الفكري والتطبيقي يعد الاول من نوعه (حسب علم الباحث) اذ لا يوجد لحد الان في ادبيات محاسبة الكلفة والادارية اي محاولات من هذا النوع لمدخل الكلفة على اساس الاداء.

### ثانيا. مفهوم مدخل الكلفة على اساس الاداء Performance Based Costing (PBC)

قبل التطرق الى مفهوم مدخل الكلفة على أساس الاداء والذي يقترحه الباحث يستلزم الامر توضيح مفهوم الاداء. اذ يشير (Miller & Bromiley, 2016: 707) الى ان الأداء هو تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى آخر القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الهدف الذي تسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيقه من انتاج المنتج او الخدمة . اما (Wheelen & Hanger, 2015: 231) فيعرفان الاداء بأنه انعكاس لكيفية استخدام الوحدة الاقتصادية لمواردها المادية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعل اداء المنتج او الخدمة قادراً على تحقيق أهدافها. اما الباحث فيعرف الاداء بأنه القدرة على أداء المنتج او الخدمة للوظيفة او المهمة التي صمم من اجلها وهو يمثل في نفس الوقت تجسيد للأعمال والأنشطة التي يؤديها المنتج او الخدمة بما تتضمنه من اجزاء تشكل عناصرها التي تسهم في نجاح تنفيذ الاداء وفق متطلبات الزبون وبالنتيجة تحقيق قيمة من وجهة نظر الزبون. اما من حيث تصنيف الاداء الذي يمكن ان تقدمه اجزاء المنتج او الخدمة فيمكن تصنيفه الى اداء اساسي وثانوي ، فبالنسبة للأداء الاساسي فإنه يمثل العمل او الوظيفة الاساس التي صمم من اجلها اي جزء من اجزاء منتج أو خدمة معينة ، اما الاداء الثانوي فيتمثل بالأداء الوظيفي الذي يدعم الاداء الاساسي، ان تصنيف الاداء وفق هذه المصطلحات ، من شأنه ان يعطي المجال لإعادة النظر باي فقرة من فقرات الاداء ذات العلاقة بأجزاء المنتج او الخدمة أي اعطاء الحرية لاكتشاف بدائل للأداء المميز الذي يكون اكثر جاذبية من وجهة نظر الزبون (Crow, 2002: 129) ، فضلا عن ذلك فان ما افرزته بيئة الاعمال من تطورات في الآونة الاخيرة قد جعل من عملية تحليل المنتج حسب ادائه او مهامه التي ينجزها تتمحور في هذا الدور ، اما ما يرتبط باحتساب كلفة الاداء فان البحث الحالي الذي بصده الباحث قد جسد هذه الفكرة او وجهة النظر عن طريق تطبيق مدخل الكلفة على اساس الاداء . ويعرف مدخل الكلفة على اساس الاداء (PBC) بأنه احدى المداخل الذي يختص بعرض سلوك التكاليف على مستوى اداء المنتج بالنسبة لوحدة اقتصادية صناعية والذي يرتبط مباشرةً بهدف الكلفة النهائي المتمثل بالمنتج. كما يمكن ان يعرف هذا المدخل بأنه احدى مداخل ادارة الكلفة الاستراتيجية الذي يعد كتوسع في نظام (TD-ABC) من حيث اعتماده على الوقت في تخصيص الكلفة على الانشطة ذات العلاقة بأداء المنتج التي تتسجم ومتطلبات الزبون وتكون الاساس في تصميمه اذا ، يمكن القول ، ان مدخل (PBC) يعد كتوسع في نظام TD-ABC ، تتمثل كلفة المنتج بإجمالي كلفة الاداء المميز الذي تؤديه اجزاء المنتج ، تعد كلفة كل فقرة من فقرات الاداء المميز للمنتج كأجمالي كلفة الانشطة التي تسهم في انتاجها ، تتمثل كلفة كل مستوى من مستويات الاداء الاساسية بأجمالي كلفة فقرات او مستويات الاداء الثانوية ، وتعد عملية تصميم الاداء لكل جزء من المنتج استجابة لمتطلبات الزبون .

**ثالثاً. اهداف مدخل (PBC)**

- ان عملية تطبيق مدخل (PBC) يساعد الوحدة الاقتصادية من تحقيق الاهداف الاتية اذا ما تم تطبيق هذا المدخل:
- أ. قياس الكلفة على اساس مستويات الاداء ذات العلاقة بأجزاء المنتج في علاقتها بالأنشطة التي ساهمت في انتاجها .
  - ب. المساعدة في توفير المعلومات التي من شأنها ان تساعد في تقدير كلفة المنتج بما يتضمنه من اداء تعكسه اجزائه وذلك في مرحلة مبكرة من دورة حياته.
  - ت. تهيئة المعلومات المناسبة عن كلفة اداء اجزاء المنتج وانشطتها والتي تساعد في اجراء عمليات التحليل الاستراتيجي والتشغيلي للوحدة الاقتصادية.
  - ث. توفير المعلومات المهمة عن اداء المنتج والتي من شأنها ان تساعد في تحديد الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية.
  - ج. تساعد في تخفيض تكاليف الشركة وتحسين الاداء بسبب قلة البيانات التي تحتاجها لاحتساب كلفة المنتج.
  - ح. تحديد الوقت اللازم لإنتاج اي فقرة من فقرات اداء او مهام اجزاء المنتج والعمل ضمن نطاق الطاقة المستغلة
  - خ. مادام المدخل يتعلق بأداء المنتج ، فإنه يساعد في اجراء المقارنة المرجعية بين المنتجات ذات الاداء الوظيفي المتشابه وبحث مجالات التحسين فيها.
- رابعاً. مراحل تطبيق مدخل الكلفة على اساس الاداء**

تتم عملية تطبيق مدخل (PBC) وفق المراحل الاساسية الاتية:

**١ . تحديد المنتج**

يبدأ مدخل (PBC) بتحديد المنتج الذي تستهدف الوحدة الاقتصادية تحسين قيمته والذي يلبي متطلبات الزبون وحاجاته تمهيدا لتحليله حسب مستويات اداءه النوعية.

**٢. تحديد وتحليل اجزاء المنتج واحتساب كلفتها**

يتم في هذه المرحلة تحديد اجزاء المنتج الرئيسية ومن ثم تحليلها الى اجزاء ثانوية تمهيدا لاحتساب كلفة هذه الاجزاء بتطبيق الخطوات الاتية (Everaert,et.al.,2008:172)، (Dejnega,2011:9) :

- أ. **تحديد كلفة وحدة الوقت** : يتم تحديد كلفة وحدة الوقت وفق الخطوات الاتية:
  - تحديد مجموعة الموارد التي تساهم في انتاج كل جزء من اجزاء المنتج والتي تتمثل بالأقسام والشعب التي تؤدي أنشطة مختلفة.
  - تحديد الكلفة المباشرة وغير المباشرة لكل مجموعة من مجموعات الموارد .

- تحديد الطاقة العملية<sup>1</sup> لكل مجموعة من مجموعات الموارد معبرا عنها بالوقت اللازم للإنجاز نشاط معين .
- احتساب معدل كلفة الطاقة عن طريق قسمة اجمالي الكلفة المباشرة وغير المباشرة لكل مجموعة من مجموعات الموارد على الطاقة العملية التي يعبر عنها بالدقائق.
- ب. **تحديد وقت انجاز أنشطة مجموعة الموارد** : بعد احتساب كلفة وحدة الوقت يتم تحديد الوقت اللازم لتأدية كل نشاط من أنشطة مجموعة الموارد المختلفة ذات العلاقة بأجزاء المنتج . وعادة ما تستعمل معادلات الوقت التي تتضمن الوقت اللازم لإنجاز احداث كل نشاط من الانشطة .
- ت. **تحديد كلفة التشغيل ذات العلاقة بمجموعات الموارد**: يتم في هذه الخطوة تحديد كلفة التشغيل عن طريق ضرب كلفة وحدة الوقت لكل مجموعة من مجموعات الموارد (الخطوة أ) في وقت حدث كل نشاط فيها (الخطوة ب).
- ث. **احتساب كلفة اجزاء المنتج** : بعد تحديد كلفة التشغيل لمجموعة الموارد يصبح بالإمكان توزيعها على اجزاء المنتج ، ويرى الباحث ان افضل اساس يمكن اعتماده لتوزيع كلفة التشغيل لكل مجموعة هو وقت تنفيذ العملية الانتاجية انطلاقا من مبدأ ان المدخل المقترح ما هو الا توسع في نظام (TD- ABC) كما ان الوقت يعطي دقة اكثر في التوزيع والاحتساب معاً كما .

### ٣. تحديد وتصنيف اداء اجزاء المنتج واحتساب كلفته:

يتم في هذه المرحلة تحديد اجزاء المنتج حسب اداءها او مهامها التي تتسجم ومتطلبات الزبون وتصنيف الاداء الى اداء اساسي وثانوي ، فضلا عن تحديد كلفة الاداء التي تمثل كلفة الطريقة التي يتم اختيارها لإنجاز مهمة اي جزء من اجزاء المنتج ، فاذا كان الجزء يقدم مستوى اداء يفرد فيه عن باقي اجزاء المنتج عندها فان كلفة الجزء تعكس كلفة الاداء الذي يقدمه اما عند قيام الجزء بتقديم مستويات متعددة من الاداء فان كلفة الجزء ستقسم بشكل نسبي بين تلك المستويات وان افضل اساس يمكن اعتماده كأساس للتوزيع هو الوقت الذي من الممكن ان تستغرقه عملية انجاز اداء او مهمة اي جزء من اجزاء المنتج (Davis,2003:118) .

### خامساً. متطلبات تطبيق مدخل (PBC)

نذكر سابقا ان مدخل (PBC) يساعد الوحدات الاقتصادية على تحقيق مجموعة من الاهداف اذا ما تم تطبيقه، الا ان تحقيق تلك الاهداف في ظل تطبيق هذا المدخل يستلزم توافر بعض المتطلبات المهمة من اجل انجاح تطبيق مدخل (PBC) واهم هذه المتطلبات هو ضرورة تكامل هذا المدخل مع بعض المداخل الاخرى والتي يعد تطبيقها

<sup>1</sup> تتمثل الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعات الموارد في ساعات العمل اللازمة لتأدية أي نشاط فيها وهي عادة ما تحدد بين (٨٠% - ٨٥%) من الطاقة النظرية ، ويشير (Szychta,2010:55) الى انه يفضل الأخذ بنسبة ٨٠% بعدها الطاقة العملية مقترضاً ان النسبة المتبقية تترك كسماح للضياح الذي يحصل نتيجة عوامل مثل وقت التوقفات وتصليح وصيانة المكنان او ارشاد العاملين واخرى لا ترتبط بالعمل الفعلي لمجموعات الموارد المختلفة .

كحلول يتم التصدي عن طريقها للمشاكل التي قد تواجه مدخل (PBC) اذا ما طبق بمفرده ، ومن بين هذه المداخل مدخلي تخطيط موارد المشروع ونشر وظيفة الجودة<sup>٢</sup> .

اذ يعد مدخل تخطيط موارد المشروع من المداخل التي تعتمد على تجميع البيانات من جميع ادارات الوحدة الاقتصادية في قاعدة بيانات واحدة يتم توظيفها بالشكل الذي يساعد في استخدام الموارد احسن استخدام مع تحديد الطاقات التي يفترض تجهيزها لإدارة هذه الموارد وبهذا يتم التخلي عن مبدأ الاعتماد على التقدير الشخصي للوقت اللازم لإنجاز كل اداء مع تحديد مجالات الطاقة غير المستغلة فضلا عن ان تطبيق هذا المدخل سيساهم في تحديد الأنشطة ذات العلاقة بكل مجموعة من مجموعات الموارد اللازمة لإنجاز اداء او مهام اجزاء المنتج .

اما المدخل الآخر الذي يمكن استخدامه في تطبيقات مدخل الكلفة على اساس الاداء هو مدخل نشر وظيفة الجودة الذي يعمل على الاستجابة لصوت الزبون ومحاولة تلبية متطلباته التي يمكن ترجمتها في اداء اجزاء المنتج (Janice,2001:76) . اي بمعنى آخر ان عدم تطبيق مدخل نشر وظيفة الجودة سيؤدي الى صعوبة الاستجابة لمتطلبات الزبون واحتياجاته من مستويات الاداء المختلفة التي يستلزم توافرها في المنتج Jariri& (Zegordi,2008:406).

### المبحث الثالث : الجانب التطبيقي

يتم في هذا المبحث تطبيق مدخل الكلفة على اساس الاداء الذي يقترحه الباحث والذي تم التطرق اليه في الجانب النظري بهدف تحسين قيمة احدى منتجات الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة بوصفها عينة للبحث وذلك بسبب تأثر هذه المنتجات بالتطورات التي حدثت في بيئة الاعمال بعد احداث التاسع من نيسان/٢٠٠٣ والتي اهمها المنافسة الشديدة ودخول منتجات من مختلف المناشئ وبأسعار منخفضة اثرت في القيمة التي يقدمها منتج الشركة للزبون ما ادى الى ارتفاع تكاليفه الكلية ، لذا فان عملية تحسين قيمة المنتج وفق المراحل التي تم تناولها في الجانب النظري تكون وفق الآتي:

#### ١ . تحديد المنتج

يتم التركيز في هذه المرحلة على منتج قديفة الدوشمة للشركة عينة البحث بهدف تطبيق مراحل ( PBC ) وذلك لأسباب منها اهمية هذا المنتج للشركة والزبون على وجه الخصوص، ازياد شدة المنافسة حول هذا المنتج من المنتجات المثيلة له، احتواءه على عدد من الاجزاء التي يلبي اداءها حاجة الزبون الاساسية ، إمكانية تتبع عمليات إنتاجه في الشعب التي يوضحها الجدول (٢) عبر المراحل الاتية التي يمر بها:

<sup>٢</sup> لعدم تشعب البحث في اكثر من موضوع سيترك تناول هذين المدخلين للدراسات المستقبلية .

**أ. مرحلة التحضيرات**

تبدأ هذه المرحلة باستلام الغزول من قسم الغزول، أو من المخازن وحسب الكمية المطلوبة، والقيام بالعمليات الانتاجية عليها، من خلال وضعها على حامل الغزول ، ومن ثم انجاز عملية اللقي بالمشط لأجل تحويل الغزول إلى خصلات، وذلك عن طريق لفها على ما يسمى بالطنبور . وبعد إكمال عملية اللف على الطنبور ، يتم تحويل الخصلات على مطاوي تمهيداً لنسجها .

**ب. مرحلة النسيج**

بعد استلام المطاوي من شعبة التحضيرات ، يتم تعقيدها (ربطها بالماكنة) بواسطة ماكنة تسمى بالعقدة، لغرض التحضير لعملية النسج ، إذ تتم عملية تنشية الغزول لأجل تحويلها إلى نسيج أولي ، ومن ثم تجري عملية النسج النهائي عن طريق تحويل خيوط السداء مع اللحمة الى قماش، وقبل انتقال القماش إلى مرحلة التكملة ، يتم إزالة الخيوط الزائدة من القماش المنسوج .

**ت. مرحلة التكملة**

بعد استلام القماش المنسوج من مرحلة النسيج ، تتم في هذه المرحلة عدة عمليات إنتاجية، وحسب كل صنف ، فبالنسبة لتحضير قديفة الدوشمة ، فإن العملية تبدأ بتعريض القماش للبخار من أجل فتح الشعيرات باستخدام فرش التبخير، والتخلص من النفايات، لتسهيل عملية الصباغة ، ومن ثم يتم لف القماش على ما يسمى بحامل القماش تمهيداً لإجراء عملية الصباغة التي تتم بواسطة أحواض مخصصة لهذا الغرض ، علماً أن كمية الأصباغ والمواد المساعدة الأخرى يتم اختيارها حسب اللون المطلوب ، ومن ثم إجراء عملية التحفيف على ماكنة تسمى بالسنتتر المغلق ، وبعدها تجري عملية الحلاقة لغرض إزالة الشعيرات الزائدة ، وأخيراً إجراء عملية فحص المنتج ، بعدها يحول لقسم الطباعة لغرض وضع النقشات الخاصة عليه باستخدام الحرارة ، وعندها يكون جاهزاً للخزن أو البيع.

ومن المشاكل الأخرى التي تعاني منها الشركة بخصوص منتج قديفة الدوشمة هو ارتفاع سعر بيعه قياساً بالمنتجات المنافسة<sup>٣</sup> وذلك نتيجة ارتفاع تكاليف انتاجه، مع الإشارة الى ان تحديد سعر البيع يتم بإضافة هامش ربح الى الكلفة الكلية للمنتج والجدول (١) يوضح كلفة منتج قديفة الدوشمة لعام ٢٠١٦ بموجب نظام الكلفة التقليدي للشركة.

<sup>٣</sup> تشير المقابلات مع مدير قسم التسويق في الشركة ان ارتفاع كلفة المنتج قد جعلت سعر البيع للمتر الواحد من قديفة الدوشمة يصل الى ٢٥٠ دينار قياساً بالمنتجات المنافسة التي تشهد انخفاض ملحوظ في اسعارها واقلها هو ١٥٠٠ دينار للمتر الواحد من المنتج الصيني .

## جدول (١)

## كلفة منتج قديفة الدوشمة لعام ٢٠١٦

ت	عناصر الكلفة	التكاليف
١	تكلفة مباشرة	
٢	خامات ومواد أولية	٥٥٨٠٠٠
٣	مواد التعبئة والتغليف	٢٩٤٠٠٠
٤	رواتب	٢٠٥٣٧٠٠٠
٥	الاندثارات	١٩٤٠٠٠
٦	مصاريق مباشرة أخرى وتشمل (القرطاسية وصيانة الآلات والمعدات ، وأدوات احتياطية)	١٣٩٥٠٠٠
٧	مجموع التكلفة المباشرة	٢٢٩٧٨٠٠٠
٨	تكلفة غير مباشرة وتشمل : (وقود وزيوت ، ولوازم ومهمات ، ودعاية وإعلان ، وصيانة الأبنية ، وصيانة وسائل النقل والانتقال ، وماء وكهرباء ، ونقل العاملين)	١٠٨٥٠٠٠٠
٩	التكاليف الصناعية	٣٣٨٢٨٠٠٠
١٠	التكاليف التسويقية والادارية (١٠%)	٣٣٨٢٨٠٠
١١	المجموع	٣٧٢١٠٨٠٠
١٢	حجم الانتاج ( بالمتر)	٩٥٠٠
١٣	كلفة المتر الواحد	٣٩١٦.٩٣

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معلومات حسابات الكلفة .

يلاحظ من الجدول المذكور انفا ان هنالك بعض الملاحظات التي تم تشخيصها منها ان عملية اعداد قائمة التكاليف لا تتم وفق المنهج المتعارف عليه في ادبيات محاسبة التكاليف من حيث تبويب عناصر الكلفة حسب عناصرها ( المواد المباشرة والاجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة ) فضلا عن ان حسابات الكلفة في الشركة عينة البحث تعتمد على اساس واحد في توزيع التكاليف غير المباشرة كما ان نظام الكلفة الذي تطبقه الشركة لا يعتمد على مبدأ تبويب التكاليف وفق منهج ادارة الكلفة ومداخله التي اهمها مدخل ( PBC ) بهدف تحسين قيمة المنتج .

## ٢. تحليل المنتج حسب اجزائه واحتساب كلفتها

يتم في هذه الخطوة تحليل منتج قديفة الدوشمة حسب اجزائه المكونة له مع تحديد الكلفة المرتبطة بكل جزء منها ، فبالنسبة لأجزاء قديفة الدوشمة فإنها تتضمن كل من غزول اللحم ، غزول قطن بوليستر، غزول أكريلك ، أصباغ مباشرة ، أصباغ قاعدية، مواد مساعدة (حامض الخليك)، ومواد مساعدة (ملح الطعام) ، مع الاشارة الى ان هذه الاجزاء هي اساس انتاج المنتج ولا تتضمن أي تحليلات ثانوية لها حسب المقابلات مع مهندسي الانتاج في الشركة عينة البحث. وبالنسبة لتحديد كلفة اجزاء منتج قديفة الدوشمة ، فقد اتضح من المعايشة الميدانية للباحث ان اجزاء المنتج منتشرة على مستوى جميع المراحل التي تنتف من قبل الشعب الانتاجية في الشركة ، وهذا يعني بالإمكان تحديد كلفتها من المواد وكما موضح

في الجدول (٥) اما عن بقية فقرات الكلفة ( الاجور و ت. ص. غ. م.) والتي هي تشغيلية فيتم تحميلها على كل جزء من اجزاء قديفة الدوشمة وفق الخطوات الاتية :

أ. **تحديد كلفة وحدة الوقت** : يتم تحديد كلفة وحدة الوقت وفق الخطوات الاتية:

**- تحديد مجموعات الموارد المختلفة**

تمثل مجموعات الموارد المختلفة كافة الشعب والاقسام ذات العلاقة بإنتاج قديفة الدوشمة في الشركة والتي يوضحها الجدول (٢) .

**- تحديد اجمالي الكلفة لكل مجموعة موارد**

يمثل اجمالي الكلفة لمجموعات الموارد المتمثلة بالشعب والاقسام ذات العلاقة بإنتاج قديفة الدوشمة في الشركة كل من عناصر الكلفة المباشرة وغير المباشرة التي تقابل اداء الانشطة التي يمارسها كافة الاشخاص الذين يسهمون في انتاج قديفة الدوشمة في كل شعبة او قسم وكما هو موضح في الجداول (٢) ، اذ تتمثل الكلفة المباشرة برواتب الاشخاص العاملين فيها ، اما الكلفة غير المباشرة فتشمل جميع عناصر الكلفة الصناعية التي يعكسها واقع النظام الكلفوي المطبق في الشركة عدا المواد المباشرة والعمل المباشر .

**- تحديد الطاقة العملية لكل مجموعة موارد**

يتم في هذه الخطوة احتساب الطاقة العملية التي تنعكس في ساعات العمل اللازمة لكل مجموعة من مجموعات الموارد ، وقد تم الاعتماد على نسبة 80% من الطاقة النظرية كطاقة عملية مع ملاحظة ان الشركة لم تصل في عملها الى هذه النسبة ومن ثم فان هذه النسبة هي جزء من الاجراءات اللازمة للتحويل من ما هو كائن فعلاً الى ما يجب ان تكون عليه الشركة فضلا عن ان المقابلات التي اجراها الباحث مع مهندسي قسم الانتاج المختصين بإنتاج قديفة الدوشمة تؤكد عن امكانية الوصول الى هذا المستوى من الطاقة اذا ما تم تطبيق مداخل ادارة التكلفة الاستراتيجية ومنها المدخل الذي يقترحه هذا البحث.

**- تحديد كلفة وحدة الوقت لكل مجموعة موارد**

يتم في هذه الخطوة تحديد كلفة وحدة الوقت لكل شعبة او قسم ذات العلاقة بإنتاج قديفة الدوشمة للشركة عن طريق قسمة اجمالي الكلفة المباشرة او غير المباشرة للأنشطة التي يمارسها الاشخاص كافة الذين يسهمون في انتاج قديفة الدوشمة على الطاقة العملية المتمثلة بساعات العمل وكما موضح في الجدول (٢) .

## جدول (٢)

## تحديد كلفة وحدة الوقت للشعب والاقسام ذات العلاقة بإنتاج قديفة الدوشمة

الشعب ذات العلاقة بإنتاج منتج قديفة الدوشمة							كلفة وحدة الوقت (بالدقيقة) للشعب الانتاجية
تحضير الاملاح (عمال 5)	تحضير الحوامض (عمال 10)	اعداد الاصباغ القاعدية(عمال 5)	اعداد الاصباغ المباشرة (عمال 10)	تسج غزول الاكريك (10) عمال	تحضير غزول البوليستر(5) عمال	تحضير غزول للحام(5) عمال	
1050000	1240000	1100000	990000	1600000	1420000	1200000	الكلفة المباشرة الشهرية لمسؤول الشعبة
142000	167750	148881	13393	21645	19209	16234	كلفة الدقيقة الواحدة
690000	690000	720000	710000	578000	678000	760000	الكلفة المباشرة الشهرية للعامل
9334	9334	9740	9605	782	9172	1028	كلفة الدقيقة الواحدة
99438	99438	96878	10455	10967	10455	10199	الكلفة غير المباشرة الشهرية
269	1345	2621	0141	0148	0283	0276	كلفة الدقيقة الواحدة

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات تكاليف الشركة .

يلاحظ من الجدول المذكور آنفا ان كلفة الدقيقة الواحدة قد تم احتسابها عن طريق قسمة ارقام الكلفة المباشرة الشهرية) لمسؤول الشعبة او للعامل فيها) او غير المباشرة على الطاقة العملية التي يتم احتسابها بالاعتماد على نسبة 80% من الطاقة النظرية وذلك حسبما اسفرت عنه المقابلات مع مهندسي الشركة المختصين بإنتاج القديفة ، فبالنسبة للكلفة المباشرة للدقيقة الواحدة لمسؤول اي الشعبة او للعامل الواحد فان الطاقة العملية تحتسب كالآتي:

$$\text{الطاقة العملية} = (7 \text{ ساعات} \times \text{عمل في اليوم للشركة} \times 22 \text{ يوما عمل شهريا} \times \text{باستبعاد العطل} \times 60 \text{ دقيقة} / \text{ساعة}) \times 80\% = 7392 \text{ دقيقة}$$

اما بالنسبة للطاقة العملية ذات العلاقة بالكلفة غير المباشرة فإنها تحتسب كالآتي:

$$\text{الطاقة العملية} = (7 \text{ ساعات عمل في اليوم} \times 22 \text{ يوما في الشهر} \times \text{عدد عمال الشعبة} \times 60 \text{ دقيقة} / \text{ساعة}) \times 80\%$$

## ب. تحديد وقت انجاز أنشطة مجموعة الموارد

يتضح من المعايشة الميدانية للباحث والمقابلات مع مهندسي الشركة ان وقت اداء أنشطة الشعب والاقسام ذات العلاقة بإنتاج قديفة الدوشمة هي كما موضح في الجدول (٣) .

<sup>٤</sup> يمثل هذا الرقم ساعات العمل الفعلية لليوم الواحد وهي مساوية لساعات العمل المخططة وذلك حسب المقابلة مع مهندسي الانتاج

## جدول ( ٣ )

الاولقات الزمنية (بالدقيقة) لأداء أنشطة الشعب والاقسام ذات العلاقة بإنتاج قديفة الدوشمة

الشعبة	عمل انتاجي	تخطيط وتصميم (شؤون فنية)	استلام مواد (المخزن)	صيانة المكائن والمعدات (الصيانة)	فحص العمل المنجز (السيطرة النوعية)	تحويل العمل المنجز (النقل)	المجموع
تحضير غزول اللحم	٥	١.٢	١.٢	١.٥	١.٤	٠.٦	١٠.٩
تحضير غزول البوليستر	٢	١.٢٥	١	١	٢	١	٨.٢٥
تسج غزول الاكرليك	٣	٠.٩	١	٢	١	١.٢	٩.١
اعداد الاصباغ المباشرة	١.٥	١.٦	١.٣	١.٤	٠.٥	١	٧.٣
اعداد الاصباغ القاعدية	٢	١	٠.٥	١	٠.٥	٠.٥	٥.٥
تحضير الحوامض	٠.٥	٠.٥	٠.٧	٠.٨	١	٠.٤	٣.٩
تحضير الاملاح	٠.٥	٠.٣	٠.٤	٠.٧	١	٠.٥	٣.٤
المجموع	١٤.٥	٦.٧٥	٦.١	٨.٤	٧.٤	٥.٢	٤٨.٣٥

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على معلومات قسم البرمجة .

ت. تحديد كلفة التشغيل ذات العلاقة بمجموعات الموارد: يتم في هذه الخطوة تحديد كلفة التشغيل عن طريق ضرب كلفة وحدة الوقت لكل مجموعة من مجموعات الموارد (الخطوة أ) في وقت حدث كل نشاط فيها (الخطوة ب) وكما موضح في الجدول (٤) .

## جدول (٤)

تكاليف التشغيل ذات العلاقة بإنتاج قديفة الدوشمة

الشعبة	تحضير غزول اللحم	تحضير غزول البوليستر	تسج غزول الاكرليك	اعداد الاصباغ المباشرة	اعداد الاصباغ القاعدية	تحضير الحوامض	تحضير الاملاح	المجموع
عمل انتاجي	٥١٥.٤	١٨٤	٢٣٥	١٤٤.٣	٢٠٠	٤٧.٤	٤٨	١٣٧٤.١
تخطيط وتصميم (شؤون فنية)	١٠	٢٠	١٠	٥	١٠	١٠	١٥	٨٠
استلام مواد (المخزن)	٢٠	٢٠	١٤	١٠	١٠	٢٠	١٥	١٠٩
صيانة المكائن والمعدات (الصيانة)	١٠	٣٠	١٠	٥	٣٥	٣٠	١٠	١٣٠
فحص العمل المنجز (السيطرة النوعية)	٤٠	٢٥	٢٠	١٠	١٥	١٠	٢٠	١٤٠
تحويل العمل المنجز (النقل)	٢٥	٢٥	١٥	٥	١٠	١٥	١٠	١٠٥
المجموع	٦٢٠.٤	٣٠٤.٠٠	٣٠٤	١٧٩.٣	٢٨٠	١٣٢.٤	١١٨	١٩٣٨.١

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (٣,٢) .

ث. احتساب كلفة اجزاء المنتج : بعد تحديد كلفة التشغيل لمجموعة الموارد يصبح بالإمكان توزيعها على اجزاء المنتج ، وقد تم الاعتماد على الوقت المنجز في انتاج اجزاء قديفة الدوشمة في كل شعبة من الشعب الانتاجية والموضح في الجدول (٣) كأساس للتوزيع. وعليه يمكن تفصيل تكاليف منتج قديفة الدوشمة حسب اجزائه وكما موضح في الجدول (٥) .

## جدول (٥)

## تحديد كلفة الاجزاء من منتج قديفة الدوشمة في الشركة عينة البحث

اجزاء المنتج	كلفة التشغيل	كلفة المواد	كلفة الصنع	تكاليف تسويقية وادارية %١٠	الكلفة الكلية
غزول اللحم	٦٢٠.٤	١٩.٧	٦٤٠.١٠	٦٤.٠١	٧٠٤.١١٠
غزول قطن بوليستر	٣٠٤.٠٠	٢٠	٣٢٤	٣٢.٤	٣٥٦.٤
غزول اكريلك	٣٠٤	١٩	٣٢٣	٣٢.٣	٣٥٥.٨٠
اصباغ مباشرة	١٧٩.٣	٩	١٨٨.٣	١٨.٨٣	٢٠٧.١٣
اصباغ قاعدية	٢٨٠	١١	٢٩١	٢٩.١	٣٢٠.١٠
حامض الخليك	١٣٢.٤	٨	١٤٠.٤	١٤.٠٤	١٥٤.٤٤
ملح الطعام	١١٨	٣	١٢١	١٢.١	١٣٣.١٠
الاجمالي	١٩٣٨.١	٨٩.٧	٢٠٢٧.٨٠	٢٠٢.٧٨	٢٢٣٠.٧٥

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (٤,١).

يلاحظ من الجدول المذكور انفا ان الكلفة الكلية للمتر الواحد من قديفة الدوشمة في الشركة عينة البحث اصبحت بمقدار ( ٢٢٣٠.٧٥ ) دينار وذلك وفق تطبيق مدخل (PBC) بينما يشير واقع النظام الكلفوي المطبق في الشركة ان كلفة المتر الواحد تبلغ بمقدار (٣٩١٦.٩٣) دينار أي حصول انخفاض في الكلفة بمقدار ( ١٦٨٦.١٨ ) دينار، وعليه يتضح اهمية الدور الذي يلعبه مدخل ( PBC ) بزيادة قدرة الشركة في ادارة الكلفة وبالنتيجة تحسين قيمة منتجاتها وهذا بطبيعة الحال هو تأييد لإثبات فرضية البحث ، ورغم هذا الدور المهم لمدخل ( PBC ) فهناك حاجة بالنزول بعملية ادارة الكلفة الى مستوى اداء اجزاء المنتج لأهمية هذا المستوى من حيث انه اكثر ارتباطا بحاجات ومتطلبات الزبون ، فضلاً عن ان عملية ربط اجزاء المنتج بأدائها يمكن ان تعزز من زيادة اثر تحسين قيمة المنتج بشكل افضل مما لو تم التركيز على المنتج بصورته الاجمالية كما ان هذا يعطي لمهندسي الانتاج مؤشر مهم يدعم عملية وضع التصميم الذي ينسجم فيه اداء المنتج مع متطلبات الزبون كما انه يساعد في التعرف على اي من مستويات الاداء تضيف قيمة واي منها لا تضيف قيمة.

## ٤. تحديد وتصنيف اداء اجزاء المنتج واحتساب كلفته

تشير نتائج مقابلات الباحث مع بعض المهندسين المختصين بانتاج منتج قديفة الدوشمة في الشركة والمعاشية الميدانية فيها ان تصنيف اجزاء هذا المنتج من حيث ادائها هي كما موضح في الجدول ( ٦ ) ، اما عن عملية احتساب كلفة اداء كل جزء من اجزاء منتج قديفة الدوشمة فقد تم الاعتماد على نسبة استفادة كل جزء من اجل الحصول على الاداء او المهمة التي تبرر سبب وجوده في المنتج مع الاشارة الى ان نسبة الاستفادة قد تم تحديدها على اساس الوقت المنجز لتشغيل اجزاء المنتج من اجل الحصول على الاداء المطلوب منها .

## جدول (٦)

## تحديد اداء اجزاء قديفة الدوشمة ونسب استفادتها من وقت التشغيل

نسب إستفادة اداء اجزاء قديفة الدوشمة من وقت التشغيل							اداء المنتج
غزل لحام	غزل قطن بوليستر	غزل أكرليك	أصباغ مباشرة	أصباغ قاعدية	حامض الخليك	ملح الطعام	
%٦٧	%٦٧	%١٠	%١	%١	%٥	%٣	المساهمة في إنتاج القماش
%١	%١	%٧٠	%١	%١	%١	%٢	إنتاج خملة القديفة
%٢٥	%٢٥	%١٥	%٣٠	%١٥	%١٠	%١٠	المساهمة في تجميع المنتج
%١	%١	%١	%٥٢	%٤٥	%٤٥	%٥	إعطاء لون للمنتج
%٥	%٥	%٣	%١٥	%٣٧	%٣٤	%١٠	إعطاء جمالية للقماش
%١	%١	%١	%١	%١	%٥	%٧٠	زيادة سرعة امتصاص الأصباغ
%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	المجموع

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مهندسي إنتاج قديفة الدوشمة في الشركة.

ويلاحظ من الجدول المذكور أنفا ارتباط كل مستوى من مستويات الاداء التي يوضحها الجدول السابق بأجزاء قديفة الدوشمة أو بالعكس ، فإن الجزء الواحد يمكن أن يقدم اداء او مهام متنوعة. وعليه يمكن احتساب الكلفة ذات العلاقة بأداء كل جزء وكما موضح في الجدول (٧) وذلك بالاعتماد على الجدولين رقم (٥) و (٦).

## جدول (٧)

## احتساب الكلفة ذات العلاقة بأداء اجزاء قديفة الدوشمة

المجموع	الكلفة ذات العلاقة بأداء اجزاء قديفة الدوشمة							اداء المنتج
	غزل لحام	غزل قطن بوليستر	غزل أكرليك	أصباغ مباشرة	أصباغ قاعدية	حامض الخليك	ملح الطعام	
٧٦٣.١٢	٤٧١.٧٦	٢٣٨.٨	٣٥.٦	٢.٠٧	٣.٢	٧.٧	٣.٩٩	المساهمة في إنتاج القماش
٢٦٩.١	٧.٠٤	٣.٦	٢٤٩	٢.٠٧	٣.٢	١.٥	٢.٦٦	إنتاج خملة القديفة
٤٥٧.٣٨	١٧٦.٠٣	٨٩.١	٥٣.٤	٦٢.١٤	٤٨.٠١	١٥.٤	١٣.٣	المساهمة في تجميع المنتج
٣٤٢.١٤	٧.٠٤	٣.٦	٣.٦	١٠٧.٧	١٤٤.٠٤	٦٩.٥	٦.٦٦	إعطاء لون للمنتج
٢٧٨.٦٣	٣٥.٢٠	١٧.٤	١٠.٧	٣١.١	١١٨.٤٣	٥٢.٥	١٣.٣	إعطاء جمالية للقماش
١٢٠.٣٨	٧.٠٤	٣.٦	٣.٦	٢.٠٧	٣.٢	٧.٧	٩٣.١٧	زيادة سرعة امتصاص الأصباغ
٢٢٣٠.٧٥	٧٠٤.١١٠	٣٥٦.٤	٣٥٥.٨	٢٠٧.١٣	٣٢٠.١٠	١٥٤.٤٤	١٣٣.١٠	المجموع

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مهندسي القديفة ووكلاء الشركة .

وعليه يتضح من العرض السابق أهمية الدور الذي يؤديه تطبيق مدخل (PBC) في احتساب كلفة كل جزء من اجزاء قديفة الدوشمة وذلك حسب الاداء او المهام التي يقدمها كل جزء منها .

## المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً. الاستنتاجات

١. زيادة التحديات التي تواجهها الشركة العامة للصناعات النسيجية والتي ابرزها شدة المنافسة وبالنتيجة فان هذا قد ادى الى تدني قيمة منتجاتها بكل عام ومنتج قديفة الدوشمة على وجه الخصوص .
٢. ان تحسين قيمة منتج قديفة الدوشمة بتخفيض كلفته يتم عن طريق تطبيق مدخل (PBC) وبالنتيجة تحسين القيمة التنافسية للشركة .
٣. يعد مدخل (PBC) من المداخل التي تساعد في تخطيط وتطوير المنتج وبما يتلاءم ومتطلبات الزبون وبالنتيجة فإن هذا ينعكس في تخفيض وقت الاستجابة والتسليم للمنتج ، الحفاظ على الجودة ، وتخفيض الكلفة .
٤. ان الكلفة على اساس الاداء هو مدخل محاسبي يعتمد على الوقت كأساس في تخصيص الكلفة على الانشطة ذات العلاقة بأداء المنتج بما يتضمنه من اجزاء وبشكل ينسجم ومتطلبات الزبون وتكون الاساس في تصميم المنتج .
٥. ان محاولة تطبيق مدخل (PBC) انما هو لمعالجة حالات القصور التي تسفر عن بعض نظم تحديد الكلفة ومنها نظام (TD-ABC) والتي ابرزها تركيزه على المنتج دون النزول الى مستويات ادائه التي تقابل متطلبات الزبون.
٦. اثبتت نتائج تطبيق مدخل (PBC) بهدف تحسين قيمة منتج قديفة الدوشمة حدوث انخفاض في الكلفة بمقدار (١٦٨٦.١٨) دينار وهذا ما يؤكد على اهمية تطبيق هذا المدخل مع المحافظة على الجودة التي يبغها الزبون في المنتج وبالنتيجة دعم الميزة التنافسية للشركة .

### ثانياً. التوصيات

١. اذا ما ارادت الشركة التصدي للتحديات التي تواجهها ومن ابرزها المنافسة الشديدة فان عليها مراعاة متطلبات الزبون واحتياجاته والاهتمام بها عند تخطيط وتصميم المنتج وبالشكل الذي يعمل على تحسين قيمته.
٢. تفعيل دور نشاط البحث والتطوير بإجراء الدراسات التي من شأنها ان تعمل على انتاج منتجات يلبي ادائها متطلبات الزبون وذات جودة عالية .
٣. تطوير واقع نظام الكلفة المطبق في الشركة بتطبيق مدخل الكلفة على اساس الاداء لاعتماده على الوقت كأساس في تخصيص الكلفة على الانشطة ذات العلاقة بأداء اجزاء المنتج والذي ينسجم ومتطلبات الزبون .
٤. في سبيل تحقيق النجاح في تطبيق مدخل الكلفة على اساس الاداء (PBC) ، يوصي الباحث بضرورة استغلال الطاقة العاطلة في الشركة لأثر ذلك في تخفيض كلفة منتج قديفة الدوشمة فضلا عن سد حاجة السوق من هذا المنتج اذا ما تم العمل بموجب متطلبات الزبون .
٥. القيام بتطوير الملاكات العاملة في شعبة حسابات الكلفة عن طريق اقامة الدورات الكفيلة بتعريفهم على التطورات الحاصلة في المجالات المحاسبية .

٦. تطوير مهارات العاملين بإشراكهم في دورات تكون في داخل العراق او خارجه والاطلاع ميدانياً على السبل الفنية الحديثة في تخطيط وتطوير المنتج في مرحلة تصميمه .
٧. قيام الباحثين بتطبيق مدخلي نشر وظيفة الجودة وتخطيط موارد المشروع مع مدخل الكلفة على اساس الاداء لما يشكله تطبيقهما من دعم في تحسين قيمة منتج قديفة الدوشمة .

### المصادر

#### أولاً. المصادر العربية

##### أ . الوثائق الرسمية

١. الشركة العامة للصناعات النسيجية ، كشف حساب الاستخدامات لعام ، ٢٠١٦ .
٢. الشركة العامة للصناعات النسيجية ، تقارير الانتاج لمعمل القديفة لعام ٢٠١٦ .
3. الشركة العامة للصناعات النسيجية: المسلك التكنولوجي لمنتج قديفة الدوشمة.
٤. الشركة العامة للصناعات النسيجية: قائمة التكاليف لمنتج قديفة الدوشمة 2016 .
٥. الشركة العامة للصناعات النسيجية : قسم البرمجة.

#### Second: Foreign References

##### Books

1. Janice Reynolds . (2001). " Logistics and Fulfillment for Business", 1st Edition, New York: CMP, U.S.A.
2. Wheelen, T. & Hanger, D., (2015), "Strategic Management and Business Policy", 7th ed, Prentice-Hill, U.S.A.

##### Periodicals

1. Crow, Kenneth, (2002), " Value Analysis and Function Analysis System Technique ", DRM Associates.
2. Donovan, Christopher, Hopkins, M., Kimmel, Benjamin, Koberna, S., Montie, Carrie, (2014 ), " How Cleveland Clinic Used TDABC to Improve Value", Healthcare Financial Management ; ProQuest Central.
3. Davis, Bobby, (2003), " Performance Based Costing", The DISAM Journal, U.S.A

4. Everaert, P., Bruggeman, Sarens , Anderson , Levant ,( 2008)" Cost modeling in logistics using time driven ABC, Experiences from wholesaler". International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, 38(3).

5.Kader M., Luther Robert,( 2006),"Management accounting Practices in the UK food and drinks industry", University of the West of England Bristol, London.

6.Miller,K. & Bomiley,P., (2016), "Strategic risk and corporate performance: An Analysis of Alternative risk measure", Journal of Academy management, vol. 33, no. 4.

v. Szychta, Anna,(2010),"Time Driven Costing in Service Industries",Issn 1392-0758 Social Sciences- Socialiniai Mokslai-University of Lods-Poland.

#### Internet

1.Cardos ,Ildiko,( 2015 )," Activity-based Costing(ABC)and Activity-based Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?", [www.v-reka@yahoo.com](http://www.v-reka@yahoo.com).

2.Dejnega,Oleg,(2011),"Method Time Driven Activity Based Costing Costing – Literature Review",Technical University Ostrava,Czech Republic,Olaf.D@email.cz,oleg.dejnega@vsb.cz.

3. Jariri,F. & Zegordi,H.,( 2008)," Quality Function Deployment , Value Engineering and Target Costing , an Integrated Framework in Design Cost Management : A Mathematical Programming Approach", [WWW.SID.ir](http://WWW.SID.ir).