

استعمال التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تخفيض التكاليف وانعكاسه في تحسين الميزة التنافسية
بحث تطبيقي في مصنع نسيج وحياسة واسط

Using of costs based on activity that focused on performance in Reduce Costs and their reflection to improve competitive advantage
An applied research in wasitTextile and Knitting factory.

Lafta falah 51@gmail.com	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	فلاح لفته فرحان الزبيدي
Thair_Alqhabban@yahoo.com	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	أ.د. ثائر صبري محمود الغبان

المستخلص :

يهدف البحث اساسا الى بيان دور اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) في تخفيض تكلفة الانتاج وتحسين الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية الصناعية في ظل بيئة الاعمال الحديثة التي تسودها الكثير من التطورات والمتغيرات المتسارعة والتي يستوجب الاخذ بها ونقدها لتضمن البقاء والاستمرار. وتتمثل مشكلة البحث بعجز اساليب التكاليف التقليدية من توفير المعلومات المفيدة لإدارات الوحدات في اتخاذ العديد من القرارات الادارية لاسيما القرارات ذات العلاقة بجودة المنتج واحتساب تكاليفه بصورة سليمة ومدى توفر الحاجة والقدرة على استبدالها بأساليب ادرة التكلفة الحديثة مثل : اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء PFABC .

وتم التوصل لمجموعة من الاستنتاجات اهمها : لازال مصنع نسيج وحياسة واسط يعتمد على الاساليب التقليدية للتكاليف عند قياس تكاليف منتجاته ، مما سيجعله قاصرا عن مواكبة التطورات والتغيرات التي طرأت في بيئة الاعمال ، نتيجة لقصوره في تحديد تكلفة منتجاته بشكل سليم ، ولاسيما التكلفة الصناعية الغير مباشرة ، وانعكاسه على تحديد السعر. كما توصل البحث لمجموعة من التوصيات اهمها : من الملائم اعتماد مصنع نسيج وحياسة واسط اساليب ادارة التكلفة الحديثة مثل اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) التي سيكون له دورا مهما في تحديد تكلفة منتجاته بشكل سليم ، لاسيما التكلفة الصناعية الغير مباشرة ، مما تساعد في النهاية في تخفيض تكلفة منتجاته .

الكلمات المفتاحية : التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) ، الميزة التنافسية.

Abstract:

The research aims mainly to the role of the statement style costs on the basis of activity based on performance (PFABC) to reduce production cost and improve the competitive advantage of economic units and industrial under the modern business environment dominated by a lot of developments and changes rapidly, which necessitates taking them and criticize them to ensure survival and continuity. The research problem is the inability of traditional cost methods of providing useful information to the departments of units to take many administrative decisions, particularly decisions related to the product and calculating the costs of the quality of the sound and the availability of the need and the ability to replace methods capable cost of modern, such as the style of activity-based costing based on the performance PFABC was reached for a set of

conclusions including: still a textile factory and weaving Wasit depends on the traditional methods of costs when measuring its product costs, which would make him a minor to keep pace with developments and changes in the business environment, as a result of its limitations in determining the cost of its products properly, especially the industrial cost of indirect, and reflection to determine the price. The research also found a set of recommendations including: appropriate for the adoption of a textile factory and weaving Wasit methods of modern cost such as the cost method of management on the basis of activity based on performance (PFABC), which will have an important role in determining the cost of its products properly, especially the industrial non-cost directly, which ultimately help in reducing the cost of its products

Key word: costs based on activity that focused on performance, competitive advantage.

المقدمة :

تواجه الوحدات العديد من التحديات نتيجة التغيرات في بيئة الاعمال الحديثة ، وما تبعه من تطورات في تكنولوجيا المعلومات ، لذا تسعى هذه الوحدات الى مواكبة هذه التغيرات والتطورات لغرض الحصول لأكبر حصة سوقية عن طريق انتاج وتسويق اكبر قدر من المنتجات لتلبي حاجات ورغبات الزبائن من الكلفة والجودة والوظيفة وغيرها من الاسبقيات التنافسية ، لذا ينبغي على الوحدات البحث عن اساليب حديثة لإدارة التكلفة التي تحقق لها اهدافها ومنها اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) الذي ركزت على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة المنتجات و تلبي رغبات الزبون ومتطلباته بالشكل الذي يؤدي الى تحسين الميزة التنافسية للوحدة .

1 - المحور الاول/ منهجية البحث والدراسات السابقة

1 - 1: منهجية البحث

1 - 1 - 1 : مشكلة البحث :في ظل البيئة التنافسية لقطاع الصناعة اصبحت اساليب التكاليف التقليدية عاجزه وغير ملائمة عن توفير المعلومات المفيدة لإدارات الوحدات في اتخاذ العديد من القرارات الادارية لاسيما القرارات ذات العلاقة بجودة المنتج واحتساب تكاليفه بصورة سليمة ومدى توفر الحاجة والقدرة على استبدالها بأساليب ادارة التكلفة الحديثة مثل : (اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء PFABC)

وبناء على ما تقدم يمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر طرح التساؤلات الآتية .

1 - هل ان استعمال اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء يؤدي الى تخفيض تكلفة الانتاج وتوفير معلومات تساعد الوحدات في اتخاذ قرارات سليمة.

2 - هل ان تطبيق اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) يساعد في تحسين الميزة التنافسية .

1-1-2: هدف البحث: يهدف البحث لبيان الآتي :

1 - تسليط الضوء على اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) وبيان خطواته وكيفية تطبيقها عمليا بإحدى الوحدات الصناعية العراقية .

2 - بيان دور اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) في تخفيض تكلفة الانتاج وتحسين الميزة التنافسية.

1-1-3 : أهمية البحث :تتبع أهمية البحث من الآتي :

1 - تلافى اوجه القصور في الاسلوب التقليدي لقياس التكاليف والمتبع في الوحدة عينة البحث.

2 - دراسة امكانية تطبيق اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) في مصنع نسيج وحياسة واسط .

1-1-4 : فرضية البحث : يستند البحث على فرضية رئيسة مفادها الاتي :

ان تطبيق اساليب ادارة التكلفة الحديثة مثل اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) يؤدي الى تخفيض تكلفة الانتاج مع الحفاظ على الجودة بشكل يحسن الميزة التنافسية للوحدة .

1-1-5 : حدود البحث

- 1 - **الحدود المكانية :** اختير مصنع نسيج وحيآكة واسط الواقع في محافظة واسط مدينة الكوت لغرض اجراء البحث فيه كونه يعد من المصانع الكبيرة ويسهم في دعم اقتصاد البلد من خلال تلبية حاجات المجتمع في العديد من المنتجات .
- 2 - **الحدود الزمانية :** تم اعتماد البيانات المحاسبية والكفوية لعام (2018) لتمثل حدود البحث لكونها متوافرة .

1-1-6 : الدراسات السابقة

أ- دراسة (الوائل، 2020) " نموذج مقترح لاستعمال التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تطبيق بطاقة الاداء المتوازن المستدامة "

هدفت الدراسة الى دراسة وتحليل اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء وامكانية تأثيره بالقرارات الادارية، فضلا عن تقييم لمدى ادراك الوحدات لأهمية تطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية وطبيعة العلاقة بينهما . اظهرت الدراسة يودي اسلوب (PFABC) الى تحسين الاداء التنافسي من خلال تحليل الانشطة وادارة الطاقة الزائدة بشكل جيد والاستجابة لطلبات الزبائن ، والعمل على تخفيض التكلفة والرقابة على الاداء والذي يعطي الادارة مرونة في اتخاذ القرارات السليمة.

ب- دراسة (حسون، 2018) " دور نظام التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) في تحقيق التميز المؤسسي "

هدفت الدراسة الى بيان مفهوم ومزايا اسلوب التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء (PFABC) ومن ثم بيان انعكاس تطبيقه لتحقيق التميز المؤسسي في البيئة العراقية. وتوصلت الدراسة باستعمال اسلوب (PFABC) تخفض تكاليف الانشطة الرئيسية كما يساعد الوحدات بتفعيل الرقابة على ادائها .

ج- دراسة (الشبلي، 2017) " قياس التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء لتحسين الربحية "

هدفت الدراسة الى استعراض الجوانب النظرية للتطورات التي حصلت في اسلوب (ABC) و(TDABC)، فضلا عن تسليط الضوء على اسلوب (PFABC) وشرح خطوات ذلك الاسلوب وكيفية تطبيقها عمليا في إحدى الشركات الصناعية العراقية، كما باستعمال اسلوب (PFABC) يتم قياس تكاليف الانتاج .

د- دراسة (الحمروني، 2016) " دور نظام التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) "

في تحسين الاداء التنافسي في المنشآت الصناعية "

هدفت الدراسة عرض وتحليل دور اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) في تخفيض التكاليف ، ومراقبة الموارد المتاحة وتحسين الاداء. توصلت الدراسة ان تطبيق اسلوب (PFABC) في بيئة الانتاج المرن يودي الى تحسين الاداء التنافسي ، اذ يعمل هذا الاسلوب الى التخلص من جميع انواع الهدر وتحديد المزيج الامثل للإنتاج وادارة الطاقة العاطلة بشكل افضل واستغلال امثل للموارد المتاحة .

هـ - (Kowsari,2013) "التغير في نظم التكاليف من التقليدي الى نظام التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء"

هدفت الدراسة الى التركيز على التحول من الاسلوب التقليدي للتكاليف الى اسلوب احدث وهو اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC). وتوصلت الدراسة ان اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) يتميز بالمرونة لاختيار موجهات التكلفة لغرض تخصيص التكاليف الغير المباشرة اذ يتم اختيار موجهات تكلفة تعتمد

على عوامل اخرى غير الوقت كالطول والوزن وغيرها ومن ثم التخصيص الاكثر صحة للتكاليف الغير المباشرة لأهداف التكلفة النهائية .

2 - المحور الثاني / الجانب النظري

1-2: اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFADC) :

المفهوم : تعد عملية تخصيص وتحميل التكلفة غير المباشرة من ابرز المشكلات التي تواجه الوحدات الاقتصادية حيث لاتزال تتطلب حلول جذرية ، فالأسلوب الاساس المستخدم في تقدير التكاليف هو اسلوب التكاليف التقليدي الذي يستخدم محرك تكلفة واحد لتخفيض التكلفة غير المباشرة ، وقد تسبب باختلاف كبير بين سعر التكلفة الذي تم الوصول اليه وسعر التكلفة الحقيقي ، مما دعا الى تطوير اساليب التكاليف للصناعات المتعددة وفقا لهيكلتها وطبيعتها ، فقد اقدم الباحثان Kapan&Cooper على تصميم اسلوب جديد عرف بأسلوب التكاليف على اساس الانشطة (ABC) لإزالة اوجه القصور التي رافقت اسلوب التكاليف التقليدي ولتخصيص موجه تكلفة مناسب لأي نشاط ، وقد واجه هذا الاسلوب انتقادات عديدة مما جعله اسلوب غير مجدي للوحدات الاقتصادية ، ونتيجة لذلك تم طرح اسلوب التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت

(TDABC) للتغلب على بعض الصعوبات التي واجهت الوحدات الاقتصادية اثناء تطبيقها لأسلوب (ABC) حيث يستخدم مؤشرات الوقت فقط في تقدير محركات التكلفة لتحديد التكاليف الغير مباشرة وقياس الطاقة العاطلة (الغير مستغلة) كما يعد ابسط وذات تكلفة اقل من اسلوب (ABC) ، ونتيجة لاعتماده على الوقت كمحرك اساسي للتكلفة ، ووجود بعض القيود ، فقد اقدم Namazi على تقديم اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء عام 2009 Performance Focused Activity Based Costing وبالرمز PFABC. حيث يوفر المرونة الكافية عند تخصيص التكلفة للأنشطة ، وبإمكانه ان يتحد مع نظامي برمجة الموارد التنظيمية (ORP) وادارة الاداء لغرض تحديد الانشطة التي تعتبر خطوة رئيسة في اسلوب (ABC) وتم الاستغناء عنها في اسلوب TDABC. (Kowsari,2013;2505)

كما يعد مكملا لأسلوب (ABC) وسلوب (TDABC) وتوسيع نطاقهما لأخذه بنظر الاعتبار سلوك تكاليف الموارد و تحديده التكاليف الفعلية بكل نشاط منفرد وسليم باعتماد مورد وموجه تكلفه مناسبين ، ولا يقتصر اختيار موجه التكلفة فقط على الموجهات التي تقوم بعامل الوقت مما يتيح ذلك للوحدة مرونة اكبر في اختيار موجهات التكلفة لان البعض من الانشطة موجهاتها تكون غير الوقت فقد تكون قائمة على الحجم او الوزن .وعليه فان اسلوب (PFABC) لا يقتصر دوره بتحديد سعر التكلفة فقط وانما يعد اداة للتخطيط وتقييم الاداء ويجاد انحرافات التكلفة كانحراف المعدل والكفاءة وحجم الانتاج كما يوفر المعلومات الغير مالية لكل نشاط . (Namazi,2009;45)

ويقدم هذا الاسلوب صورته واقعية عن اعمال وانشطة الوحدة كافة وذلك للارتباط الوثيق بين الاسلوب وجميع اعمال الوحدة وانشطتها التشغيلية من خلال صحة المعلومات التي يوفرها عن تكاليف المنتوجات او الخدمات ، وتوفيره معلومات للرقابة وتقييم الاداء، وتساعد هذه المعلومات التي يوفرها هذا الأسلوب في اعمال التطوير والتحسين المستمر ، كونه اداة فاعلة لصناعة القرارات الاستراتيجية وزيادة الكفاءة الانتاجية نتيجة تخفيض تكاليف التشغيل واستغلال الموارد بشكل امثل . (الحمروني،2015: 66)

وقد عرف بانه الجيل الثالث ل (ABC) وهو طريقة (ABC) هجينة ومحاولة للتغلب لبعض نقاط الضعف في نظامي (ABC,TDABC) فهو عملية تقدير تكاليف مكثفة تتطلب العديد من الخطوات لتخصيص النفقات الغير مباشرة بشكل صحيح . (Carroll,lord2016;176)

وعرف بانه نظام كلفوي تميز بدقته العالية في احتسابه لتكلفة الوحدة المنتجة وتزويد الادارة بمعلومات دقيقة وملائمة للرقابة وتقييم الاداء وتحسين العديد من القرارات. (نعمان ،2017:68)

مما تقدم يمكن القول ان اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) هو اسلوب يعمل على تحديد الكلف الفعلية لكل نشاط وبشكل منفرد باستخدام محرك الكلفة المناسب ، فهو جاء للتغلب على بعض اوجهه القصور في الاسلوبين السابقين السابقة (TDABC -ABC) كما يوفر معلومات ملائمة تمكن الوحدات من الرقابة وتقييم الاداء وتحسين العديد من القرارات .

كما عرف بان نظام يقوم بتحديد الكلف الفعلية لكل نشاط وبدقة عالية وبشكل منفصل حيث يأخذ بالاعتبار محرك الكلفة المناسب ويوفر المرونة له لان قسم من الانشطة محركاتها غير الوقت فضلا عن كونه اداة لتقييم الاداء والتخطيط . (سعد، وآخرون، 2016: 165)

وايضا عرف بان نظام تكاليف جمع بين تخصيص التكلفة الغير مباشرة على المنتجات وقياس اداء الاقسام بشكل مستقل وسليم لتحديد الانحرافات كما يعد اداة مهمة لصنع القرارات الاستراتيجية ورفع الكفاءة الانتاجية واستغلال الموارد بشكل امثل. (الوائلي،2020:50)

2-2: خطوات تطبيق اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) : يمر اسلوب (PFABC) بمجموعة من الخطوات وتتمثل بالاتي :

الخطوة الاولى : تحديد الانشطة الرئيسية

تكون هذه الخطوة مشابهة للخطوة الاولى في اسلوب (ABC) الجيل الاول حيث تجاهلت وحذفت في اسلوبي (TDABC) الجيل الثاني وتكون مهمة للأسباب التالية (Namazi,2009:360)

- 1 - اختلاف التكاليف من حيث السلوك والطبيعة لكل نشاط عن الأنشطة الاخرى .
- 2 - من المكونات الرئيسية في اسلوب ABC حيث يتم الحفاظ عليها من اجل تحديد لكل نشاط طبيعة التكاليف وسلوكها .

الخطوة الثانية : تحديد الموارد الفعلية (اللازمة) لكل نشاط

تختلف عملية تحديد المورد الفعلي في اسلوب (PFABC) من خلال الدور الذي يقوم به الموظفين او العاملين في ادارة وتصميم الانشطة من خلال تحديد نوع المورد وكميته فعليا لكل نشاط على اساس السلوك او من نظم معلومات الوحدة . وتشمل الموارد (الوقت ،كمية المواد المباشرة اواي موارد مناسبة) لكن يجب ان يكون للمورد علاقة محددة بالتكلفة وهذا يخلق مرونة كبيرة في انتقاء قدرة او طاقة المورد من بين الموارد المختلفة . وفي هذه الخطوة يتم تحديد الموارد الفعلية المكتسبة من هدف الكلفة من خلال نوعين من الموارد هي الموارد المرنة والموارد الحتمية (الالزامية)

الخطوة الثالثة : تحديد معدل التحميل الفعلي لمورد كل نشاط

في اسلوب (PFABC) يتم تحديد معدلات التحميل للتكاليف الفعلية بشكل منفرد لكل أنشطة الوحدة وذلك بشكل رئيس على نظم المعلومات المحاسبية المتوفرة المستندة على البيانات الفعلية تتعلق المورد وسلوك التكاليف. (Sarokolaei et al .,2013:347-348) .

الخطوة الرابعة: تحديد تكلفة كل نشاط

يحدد (PFABC) في هذه الخطوة تكلفة كل نشاط من خلال الاخذ بسلوك تكاليف الموارد بنظر الاعتبار .فاذا كان المورد ذو مرونة عالية تكون كلفته متغيرة ويتم تحديد عامل التكلفة بواسطة ضرب الموارد الفعلية المكتسبة (Ari) بالسعر الفعلي للموارد المستخدمة (Api).

كلفة النشاط الفعلية = المورد الفعلي المكتسب لنشاط معين * السعر الفعلي للمورد المستخدم

الخطوة الخامسة: حساب المعدل المعياري للنشاط: تعتبر خطوة رئيسية في تنفيذ اسلوب (PFABC) وبموجب هذه الخطوة يتم الوصول الى المعدل المعياري التقديري لكل الانشطة وهذا التقدير يمكن ان يتحقق بوسائل عديدة منها اسلوب قياس العمل ،الية السوق ،المؤشرات الداخلية والخارجية ،وكذلك استخدام الاساليب الاحصائية مثل تحليل الانحدار ونماذج السلاسل الزمنية . (خطاب ،2013:26)

الخطوة السادسة : حساب انحراف سعر النشاط : يتطلب تطبيق هذه الخطوة قيام مدير مراكز الكلفة تحديد انحراف سعر النشاط بواسطة حساب المورد الفعلي للنشاط بعدها يضرب بالسعر المعياري الخاص بالمورد المستهلك ، ومن ثم يطرح من الكلفة الفعلية للنشاط للوصول الى انحراف السعر الخاص بالموارد المرنة ، ويتم تحديد انحراف السعر للموارد المرنة عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية .

(AC) مع الموازنة المرنة (FB) فاذا كان

AC<FB ----- انحراف مفضل

AC>FB -----انحراف غير مفضل

AC=FB ----- لا يوجد اي انحراف .

الخطوة السابعة : حساب تكاليف الانشطة المنفذة: تشبه هذه الخطوة في تطبيقها نوعا ما اسلوب (TDABC) ،ففي اسلوب (PFABC) يتم التركيز على سلوك الموارد المستهلكة ويتمثل بموارد مرنة (FLexible Resoures) او موارد الزامية (committed Resoures) ومن خلال المعادلات الاتية تحسب كلفة الموارد المرنة والموارد الالزامية :

1- كلفة الموارد المرنة = (المورد المعياري لإنتاج الوحدة * مقدار الانتاج الفعلي) * السعر المعياري المرن

2 - كلفة الموارد الالزامية = (المورد المعياري الانتاج الوحدة * مقدار الانتاج الفعلي) * السعر المعياري.

يلاحظ ان المعادلتين تختلفان من حيث ان الموارد المرنة هي تمثيل للتكاليف المتغيرة كما ان السعر المعياري يعد تمثيل للمستوى المخطط لمقدار كلفة الموارد الالزامية استنادا لهذا المعيار . (Nanazi,2009;41)

الخطوة الثامنة : حساب انحراف الكمية : يبين انحراف الكمية فيما اذا كان مدير انتاج الوحدة قد استخدم عمليا اكثر من الكمية المعيارية للموارد للإنتاج الفعلي التي تمكن الحصول على منتج او خدمة معينة وقياس انحراف الكمية في الواقع اداء مدير الانتاج ، و يعد الانحراف جديد وخاص لأسلوب PFABC ويكون تحديده بواسطة الموازنة المرنة (FB) والموارد المنفذة الفعلية (AR) وتتحدد ثلاثة مواقف في هذا التقييم

- ان كان $AR < FB$ يشير الى انحراف غير مفضل وتقييم الاداء سلبي.

- ان كان $AR > FB$ يشير ذلك الى انحراف مفضل وتقييم الاداء ايجابي.

- ان كان $AR = FB$ يشير ذلك عدم وجود انحراف والتقييم لا ايجابي ولا سلبي.

الخطوة التاسعة : حساب انتاجية كل نشاط: ان المعلومات التي ترتبط بعمليات قياس انتاجية الانشطة جزء مهم من اسلوب (PFABC) وعندها تكون الانتاجية مساوية لمجاميع الكفاءة والفاعلية ، فا الانتاجية = الكفاءة + الفاعلية

وتشير الكفاءة إلى نسبة كمية الموارد المطلوبة لتأدية نشاط معين الى الخرجات التي تقوم الانشطة بإنتاجها على شكل سلع وخدمات اما بالنسبة للفاعلية هو انحياز الوحدة من اجل تحقيق الاهداف التي تم تحديدها مسبقا من أنشطة محددة ، وعلية فان كفاءة النشاط هو انحراف السعر +انحراف الكمية

وان انحراف فاعلية النشاط يمثل الفرق بين العمل الفعلي المنجز والاعمال المخططة . وتحدد بثلاثة احتمالات : (خطاب ،2013:27)

الاحتمال الاول الفعلي < المخطط فانه يشير الى انحراف مفضل وفاعلية ايجابية

الاحتمال الثاني الفعلي > المخطط فانه يشير انحراف غير مفضل وفاعلية سلبية

الاحتمال الثالث الفعلي = المخطط فانه يشير الى عدم وجود انحراف وعدم وجود فاعلية

2 - 3: دور اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تعزيز الميزة التنافسية.

ان لأسلوب PFABC دور في تعزيز الميزة التنافسية للوحدات من خلال :-

(الوائي ، 2020 : 49-60) (نعمان ، 2017 : 72)

1 - تحديد سلوك الموارد الفعلية المكتسبة الخاصة بالأنشطة من جانب نوعين من الموارد ، الاول موارد مرنة وتأخذ صفات التكاليف المتغيرة والثاني موارد الزامية وتأخذ صفات التكاليف الثابتة والذي ينتج عنه التحديد السليم لتكاليف كل نشاط ومن ثم تحليل الربحية بشكل سليم.

2 - ترشيد تكاليف المنتجات من خلال التعرف على الانحرافات الخاصة بكل نشاط وبشكل منفرد وامكانية معالجة هذه الانحرافات ومن ثم الرقابة على التكاليف بصورة جيدة، مما يساعد في تحسين الربحية من خلال خفض اسعار المنتجات مقارنة بأسعار المنتجات المنافسة كذلك يحدد الموارد المستخدمة والغير المستخدمة فهو بذلك يحدد الطاقة الفعلية التي استخدمت بالعملية الانتاجية .

3 - تحديد الطاقة الانتاجية المستغلة والغير المستغلة بالنسبة لكل نشاط حيث تركز الطاقة الانتاجية المستغلة على التكاليف المرنة والالزامية التي استهلكت بالعملية الانتاجية بينما تحدد الطاقة الغير المستغلة بالفرق ما بين المستهلك والمخطط للموارد الالزامية.

4- ازالة نقاط الضعف الموجودة بأسلوب ABC واسلوب TDABC من خلال تحديد كل نشاط وبشكل واضح كذلك يرسم خرائط تكلفة الموارد للأنشطة المختصة .

6- بيان الطبيعة الحقيقية للنشاط وبشكل سليم من خلال توظيف موجهات الموارد المتعددة.

7 - لا يعد PFABC اسلوب فقط لتحديد تكاليف المنتجات بدقة عالية ، وانما يعتبر اداة قوية للتخطيط وقياس الاداء اذ يقوم بالتعرف على الانحرافات المهمة مثل انحراف الكفاءة وحجم الانتاج ، كما يعد اسلوب قوي بالإمكان استعمالها لتحديد انتاجية النشاط او الوحدة الاقتصادية ككل عن طريق تحليل العناصر المهمة للإنتاجية هما : الكفاءة والفاعلية .

8 - ايجاد حلول لمشكلة التجانس عن طريق تحليل أنشطة ومجموعات الموارد فيساهم بتقليل اخطاء احتساب كلفة المنتج وتحديد ها .

9- تحسين جودة المعلومات الكفوية لاعتماده على تعدد وتنوع موجهات التكلفة حيث تتميز بانها ذات جودة عالية واكثر تفصيلا والتي تساهم بتقييم اعمال كفاءة اداء الادارة (الوظيفي) .

10- توفير المعلومات المطلوبة للقيام بأعمال الرقابة واعداد تقارير الاداء الخاصة بكل نشاط بما يضمن ترشيد العديد من اتخاذ القرارات التشغيلية والقرارات الاستراتيجية .

يتضح مما تقد ان لأسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء PFABC دور فاعل في تحسين قدرة الوحدات على المنافسة من خلال الاعتماد على اسلوب تكاليفي قادر على رقابة عناصر التكاليف المختلفة ، وتحليله للأنشطة والتعرف على الأنشطة التي تصيف قيمة والغير مضيعة للقيمة وامكانية التخلص منها مما يساعد للحد من الضياع والاسراف الذي يمكن الوحدات الاقتصادية من تحقيق ارباحا اكثر من خلال تخفيض التكاليف ، كما يعمل بترشيد القرارات الاستثمارية لقدرته من توضيح تكلفة الأنشطة أيا كانت التشغيلية والاستثمارية والذي يساهم بتحليل سلسلة القيمة مما يقوم بتحديد الأنشطة الاستراتيجية وفهم سلوك التكاليف مما يجعل ادارة الوحدات على معرفة اين وكيف تخفض التكلفة وهذا ينعكس بشكل ايجابي لتحسين الاداء التنافسي في الوحدات .

3 - المحور الثالث / الجانب العملي

3-1 : موقع مصنع نسيج وحياسة واسط ومراحل تطوره : يقع مصنع نسيج وحياسة واسط في مركز مدينة الكوت في محافظة واسط على الضفة اليسرى من نهر دجلة ويعتبر من المواقع القريبة للأسواق المحلية ، مما يمكن المصنع تأمين معظم متطلبات الزبون اضافة الى وصول الوقود والمواد الاولية وغيرها بالوقت المحدد، وتأسست الشركة سابقا بموجب اتفاقية بين العراق والاتحاد السوفيتي سابقا لأغراض التعاون الفني والاقتصادي عام 1959 وقد بدأ معمل الحياكة بالإنتاج الفعلي عام 1966 اما معمل الغزل والنسيج القطني عام 1969 وقد تم دمج المعملين في عام 1970 لاشترك المعملين بخدمات هندسية واحدة وتشابهه انتاجهما النهائي وايضا تجاورهما بالموقع لتصبح الشركة العامة للنسيج القطني وفي نهاية السبعينيات نصبت مكائن لتخميل الاقمشة في معمل الغزل والنسيج لإنتاج قماش البازة كما تم اضافة الغزول الممشطة لمعمل الحياكة ، في عام 2001 اعاد عمل الشركة وسميت باسم شركة واسط العامة للصناعات النسيجية وفي عام 2009 نصب ملحج للقطن ليساهم بتنويع الموارد ودعم المعمل اقتصاديا ،. وفي عام 2016 تم تحويل شركة واسط العامة للصناعات النسيجية الى مصنع نسيج وحياسة واسط .

3-2 : خطوات تطبيق اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC)

الخطوة الاولى : تحديد الانشطة الرئيسية للمعمل : وفيها يتم تقسيم معمل الحياكة (انشطة انتاج البيرية العسكرية) الى انشطة رئيسية وانشطة مساعدة وكما موضح بالجدول (1) الاتي.

جدول (1) تقسيم انشطة انتاج البيرية الى انشطة رئيسية ومساعدة

الانشطة الرئيسية		
الموارد المستعملة بالنشاط	وصف النشاط	النشاط
مواد مباشرة ،العمال، الآلات	المرحلة الاولى للبدء بالعملية الانتاجية بعد استلام المادة الاولية المعدة للإنتاج .	الحياكة
مواد مباشرة ،العمال، الآلات.	ريافة المنتجات في حال وجود ثقوب او عيوب .	اللفظ
مواد مباشرة، العمال ،الآلات	قفل المنتجات من الاعلى لإكمال قطرها الخارجي	الاوfer
العمال ، الآلات	عملية تداخل الغزول لتهيئة المنتجات الى الصباغة	التلييد
مواد مباشرة، العمال، لالات	صباغة المنتجات حسب الطلب المستلم	الصباغة
العمال ، الآلات	وهو تجفيف المنتجات من السوائل والالوان .	العصر
العمال ، الآلات	وضع المنتجات في قوالب لتحديد القياس المطلوب	القالب والتجفيف
مواد مباشرة، العمال، الآلات	يتم خياطة بطانة البيرية وتثبيت الليبل.	الخياطة
مواد مباشرة، العمال، الآلات	تنقيب وكبس حلقات التهوية في جوانب البيرية لغرض التهوية	تنقيب وكبس حلقات التهوية
العمال	تنظيف المنتجات من بعض الشوائب من اطراف او خيوط زائدة وازالتها	تنظيف الانتاج
العمال ، الآلات	يتم تعبئة وتغليف الانتاج بأكياس نايلون ثم بعد ذلك تجمع في صناديق كارتونية للحفاظ عليها خلال فترة التخزين	التعبئة والتغليف
الانشطة المساعدة		
العمال ،مواد احتياطية	صيانة الآلات والمعدات المستخدمة في الانتاج .	الصيانة
الموظفين	تسويق المنتجات بالأسواق	الخدمات التسويقية
الموظفين	ويشمل خدمات ادارة المعمل والحسابات	الخدمات الادارية
العمال ، الآلات الفحص	اجراء الفحص الكيميائي والفيزيائي للمواد الاولية الداخلة بالإنتاج وفق المواصفات المعتمدة	السيطرة النوعية
الموظفين	توجد مخازن لخرن الانتاج التام	المخازن

المصدر : بالاعتماد على الزيارات الميدانية للمصنع

الخطوة الثانية : تحديد الموارد الفعلية اللازمة لكل نشاط

يتم في هذه الخطوة حساب مبالغ الموارد الفعلية اللازمة لإتمام كل نشاط سواء كان رئيسيا او مساعدا ،ويوضح الجدول (2) الموارد الفعلية للأنشطة الرئيسية والمساعدة .

جدول (2)الموارد الفعلية اللازمة لانجاز الانشطة الرئيسية

المجموع	الموارد			الانشطة الرئيسية
	م.ص.غ.م	الاجور والرواتب	المواد المباشرة	
146867049	19957839	116883867	10025343	الحياسة
40203120	4188873	35961289	52958	اللقط
13033608	1197961	11740323	95324	الاوفر
33221046	2470502	30220967	529577	التلييد
13330299	1795611	9740323	1794365	الصباغة
21272620	2990910	18281710	-----	العصر
33901926	1275203	32626723	-----	القالب
115054856	8300502	104076895	2677459	الخياطة
38956935	1272540	37419607	264788	تنقيب وكبس حلقات التهوية
32805178	151819	32653359	-----	تنظيف الانتاج
18601577	151819	18449758	-----	تعبئة وتغليف
507248214	43753579	448054821	15439814	المجموع

المصدر : اعتمادا على بيانات شعبة التكاليف في المصنع

من خلال الجدول (2) تم احتساب الموارد الفعلية لانجاز الانشطة الرئيسية (مواد مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة) من خلال الاعتماد على ميزان الكلفة لمعمل الحياسة لعام /2018 ، اما بالنسبة لتكلفة الاجور المباشرة فتم احتسابها بالاعتماد على قوائم الرواتب والاجور الخاصة بالمعمل .

كما تم احتساب الموارد الفعلية لانجاز الانشطة المساعدة بنفس الطريقة التي تم فيها احتساب الانشطة الرئيسية من خلال الاعتماد على ميزان الكلفة لمعمل الحياسة لعام /2018 وقوائم الرواتب والاجور الخاصة بالمعمل وكما مبين في الجدول الاتي .

الجدول (3)الموارد الفعلية اللازمة لانجاز الانشطة المساعدة

المجموع	الموارد			لانشطة
	م . ص . غ . م	الاجور والرواتب	المواد المباشرة	
34035750	454762	33580988	-----	الصيانة
21562699	962699	20600000	-----	الخدمات التسويقية
86169894	8769894	77400000	-----	الخدمات الادارية
22623458	600312	22023146	-----	السيطرة النوعية
90095636	308966	89786670	-----	المخازن
254487437	11096633	243390804	-----	المجموع

المصدر : اعتمادا على بيانات شعبة التكاليف في المصنع

الخطوة الثالثة : تحديد معدل التحميل الفعلي لمورد كل نشاط

يتم تحديد معدلات التحميل للتكاليف الفعلية بشكل منفرد لكل أنشطة الوحدة وذلك بشكل رئيس على نظم المعلومات المحاسبية المتوافرة المستندة على البيانات الفعلية تتعلق بالمورد وسلوك التكاليف من خلال قسمة التكلفة الفعلية للأنشطة على موجه التكلفة المناسب بكل نشاط من الأنشطة وكما موضح بالجدول الاتي :

الجدول (4) حساب المعدل الفعلي للأنشطة الرئيسية

المعدل الفعلي	معادلة ايجاد المعدل الفعلي	موجه التكلفة	عناصر التكلفة	الانشطة
13367	$10025343 \div 750 \text{ كغم}$	كمية الغزول الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	الحياسة
4612	$116883867 \div 25344 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	
787	$19957839 \div 25344 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	ت.ص.غ.م	
10592	$52958 \div 5 \text{ كغم}$	كمية الخيوط الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	اللقط
4257	$35961289 \div 8448 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	
496	$4188873 \div 8448 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	ت.ص.غ.م	
10592	$95324 \div 9 \text{ كغم}$	كمية الخيوط الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	الافر
5559	$11740323 \div 2112 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	التلييد
567	$1197961 \div 2112 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	ت.ص.غ.م	
10592	$529577 \div 50 \text{ كغم}$	كمية المواد المباشرة التي تم خلطها بالنشاط	المواد المباشرة	
4770	$30220967 \div 6336 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	الصباغة
390	$2470502 \div 6336 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	ت.ص.غ.م	
23925	$1794365 \div 75 \text{ كغم}$	كمية الاصباغ الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	
4612	$9740323 \div 2112 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	العصر
850	$1795611 \div 2112 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	ت.ص.غ.م	
4328	$18281710 \div 4224 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	
708	$2990910 \div 4224 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	ت.ص.غ.م	القالب
5149	$32626723 \div 6336 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	
201	$1275203 \div 6336 \text{ ساعة}$	ساعات العمل الفعلية	ت.ص.غ.م	

استعمال التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تخفيض التكاليف وانعكاسه في تحسين الميزة التنافسية/ بحث تطبيقي في مصنع نسيج وحياسة واسط

7650	كغم 350 ÷ 2677459	كمية المواد المباشرة التي تم خلطها بالنشاط	مواد مباشرة	الخيطة
4480	ساعة 23232 ÷ 104076895	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	
357	ساعة 23232 ÷ 8300502	ساعات العمل الفعلية	ت.ص.غ.م	
10592	كغم 25 ÷ 264788	مجموع المواد المباشرة الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	ثقب وكبس حلقات تهوية
4429	ساعة 8448 ÷ 37419607	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	
151	ساعة 8448 ÷ 1272540	ساعات العمل الفعلية	ت.ص.غ.م	
5154	ساعة 6336 ÷ 32653359	ساعات العمل المباشر	الاجور المباشرة	تنظيف الانتاج
24	ساعة 6336 ÷ 151819	ساعات العمل المباشر	ت.ص.غ.م	
4368	ساعة 4224 ÷ 18449758	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	تعبئة وتغليف
36	ساعة 4224 ÷ 151819	ساعات العمل الفعلية	ت.ص.غ.م	

المصدر : بالاعتماد على جدول (2)

وفي الجدول (5) تم حساب المعدل الفعلي للأنشطة المساعدة .

جدول (5) حساب المعدل الفعلي للأنشطة المساعدة

المعدل الفعلي	معادلة ايجاد المعدل الفعلي	موجه التكلفة	عناصر التكلفة	الانشطة
3180	ساعة 10560 ÷ 33580988	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	الصيانة
1184	ساعة 384 ÷ 454762	ساعات الصيانة خلال السنة	ت.ص.غ.م	
3251	ساعة 6336 ÷ 20600000	ساعات العمل لفعلية	الاجور المباشرة	الخدمات التسويقية
642	وحدة 1500 ÷ 962699	الوحدات المباعة	ت.ص.غ.م	
3665	ساعة 21120 ÷ 77400000	ساعات العمل لفعلية	الاجور المباشرة	الخدمات الادارية
415	ساعة 21120 ÷ 8769894	ساعات العمل الفعلية	ت.ص.غ.م	
5214	ساعة 4224 ÷ 22023146	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	السيطرة النوعية
18.027	مرة 33300 ÷ 600312	عدد مرات الفحص	ت.ص.غ.م	
2834	ساعة 31680 ÷ 89786670	ساعات العمل الفعلية	الاجور المباشرة	المخازن
27.834	وحدة 11100 ÷ 308966	الوحدات المنتجة	ت.ص.غ.م	

المصدر : بالاعتماد على جدول (3)

ومن خلال الجدول (4) و (5) يلاحظ تعدد محركات التكلفة عند احتساب المعدل الفعلي لكل نشاط وهذا مايميز اسلوب PFABC عن الاسلوبين السابقين ABC و TDABC.

الخطوة الرابعة : تحديد تكلفة كل نشاط

في هذه الخطوة تحدد التكلفة الفعلية لكل نشاط سواء كان رئيس او مساعد من خلال المعادلة لاتيية:
التكاليف الفعلية للموارد المستهلكة = الموارد الفعلية المستهلكة × السعر الفعلي للموارد المستهلكة
ويوضح الجدول (6) التكلفة الفعلية للأنشطة الرئيسية وكالاتي :

جدول (6) تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة الرئيسية

التكلفة الفعلية	المعدل الفعلي	الموارد الفعلية	موجه التكلفة	الموارد	الانشطة
7418685	13367	11100 وحدة × 0,050 كغم	كمية الغزول الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	الحياسة
17047336	4612	11100 حدة × 0,333 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	
2908988	787	11100 وحدة × 0,333 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	
52907	10592	11100 وحدة × 0,00045 كغم	كمية الخيوط الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	اللقط
3921974	4257	11100 وحدة × 0,083 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	
456964	496	11100 وحدة × 0,083 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	
95324	10592	11100 وحدة × 0,0008 كغم	كمية الخيوط الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	الافر
3085245	5559	11100 وحدة × 0,05 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	
314685	567	11100 وحدة × 0,05 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	
470284	10592	11100 وحدة × 0,004 كغم	كمية المواد المباشرة	المواد المباشرة	التليبد
18160821	4770	11100 وحدة × 0,343 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	
1484847	390	11100 وحدة × 0,343 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	
1593405	23925	11100 وحدة × 0,006 كغم	كمية الاصباغ الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	الصباغة
17559268	4612	11100 وحدة × 0,343 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	
3236205	850	11100 وحدة × 0,343 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	
4131508	4328	11100 وحدة × 0,086 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	العصر
675856	708	11100 وحدة × 0,086 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	

استعمال التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تخفيض التكاليف وانعكاسه في تحسين الميزة التنافسية/ بحث تطبيقي في مصنع نسيج وحياسة واسط

28576950	5149	11100 وحدة×0,5 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	القالب
1115550	201	11100 وحدة×0,5 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	
2292705	7650	11100 وحدة×0,027 كغم	كمية المواد المباشرة	مواد مباشرة	الخيطة
34113408	4480	11100 وحدة×0,686 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	
2718412	357	11100 وحدة×0,686 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	
235142	10592	11100 وحدة×0,002 كغم	مجموع المواد المباشرة النشاط	مواد مباشرة	ثقب وكبس حلقات تهوية
16862532	4429	11100 وحدة×0,343 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	
574902	151	11100 وحدة×0,343 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	
28604700	5154	11100 وحدة×0,5 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	تنظيف الانتاج
133200	24	11100 وحدة×0,5 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	
16630286	4368	11100 وحدة×0,343 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	تعينة وتغليف
137063	36	11100 وحدة×0,343 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	

المصدر : بالاعتماد على جدول (4)

كما يوضح الجدول (7) التكلفة الفعلية للأنشطة المساعدة وكما يأتي :

جدول (7) تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة المساعدة

التكلفة الفعلية	المعدل الفعلي للموارد	الموارد الفعلية	موجه التكلفة	الموارد	الانشطة
1221120	3180	4*96 ساعة صيانة وتأهيل	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	الصيانة
340992	1184	4*72 ساعة صيانة فقط	ساعات الصيانة خلال السنة	ت.ص.غ.م	
1544225	3251	0,317×1500 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	الخدمات التسويقية
962669	642	1500 وحدة	عدد الوحدات المباعة	ت.ص.غ.م	
62891400	3665	17160 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	الخدمات الادارية
7121400	415	17160 ساعة	معدل اجر الساعة	ت.ص.غ.م	
4802094	5214	0,083× 11100 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	السيطرة النوعية
600312	18,027	33300 مرة	عدد مرات الفحص	ت.ص.غ.م	

3089060	2834	1090 ساعة	معدل اجر الساعة	الاجور المباشرة	المخازن
308966	27,834	11100 وحدة	عدد الوحدات المنتجة	ت.ص.غ.م	

المصدر : اعتمادا على جدول (5)

يلاحظ مما تقدم في الجدول (6) و(7) انه تم حساب التكاليف الفعلية للأنشطة الرئيسية والمساعدة بعد تحديد كمية المواد والوقت اللازم بكل نشاط من خلال المقابلات الشخصية مع مدير شعبة الانتاج وقسم التخطيط اذ يحتاج كل نشاط الى كمية ووقت فعلي تختلف عن الكمية والوقت الفعلي المحدد في سجلات المعمل ، وهذا ما يميز اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء كونه يوفر معلومات اكثر صحة وفائدة .

الخطوة الخامسة : حساب المعدل المعياري للنشاط : في هذه الخطوة سيتم حساب المعدل المعياري لكل الانشطة الرئيسية والمساعدة فضلا عن تحديد الموارد المعيارية اللازمة لكل نشاط وكما مبين في الجدولين الآتيين :

جدول (8) الموارد المعيارية لانجاز الانشطة الرئيسية

المجموع	الموارد			الانشطة الرئيسية
	م . ص . غ . م	الاجور والرواتب	المواد المباشرة	
136097272	31932542	81052416	23112314	الحياكه
32823888	6702196	25909860	211832	اللفظ
10800151	2036533	8534841	228777	الاوافر
26383198	3572301	21592870	1218027	التلييد
13184928	2969538	6197623	4017767	الصباعة
18179792	4784546	13395246	-----	العصر
25089240	2656845	22432395	-----	القالب
93923844	13110853	75173858	5639133	الخياطة
29108977	2436064	25909860	763053	التنقيب
22695490	303638	22391852	-----	التنظيف
15258568	303638	14954930	-----	التعبئة والتغليف
423545348	70808694	317545751	35190903	المجموع

المصدر : مصنع نسيج وحياكه واسط /شعبة التكاليف وقسم التخطيط

كما يوضح الجدول الاتي الموارد المعيارية لانجاز الانشطة المساعدة

جدول (9) الموارد المعيارية لانجاز الانشطة المساعدة

المجموع	الموارد			الانشطة
	م . ص . غ . م	الاجور والرواتب	المواد المباشرة	
21634112	645995	20988117	-----	الصيانة
17886240	3136240	14750000	-----	الخدمات التسويقية
58862287	10487287	48375000	-----	الخدمات الادارية
12117245	920345	11196900	-----	السيطرة النوعية
47193730	1544830	45648900	-----	المخازن
157693614	16734697	140958917	-----	المجموع

المصدر : مصنع نسيج وحياكه واسط /شعبة التكاليف وقسم التخطيط

بعد ان تم تحديد الموارد المعيارية لانجاز الانشطة الرئيسية والمساعدة بموجب خبرات وتقديرات المهندسين والفنيين بالمعمل اخذين بعين الاعتبار حالة الاسواق المحلية واعتماد الطاقة المخططة لعام 2018 سيتم حساب المعدلات المعيارية لكل الانشطة وكما مبين ادناه :

المعدل المعياري للنشاط = التكلفة المعيارية للنشاط ÷ محرك التكلفة المناسب

جدول (10) حساب المعدل المعياري للأنشطة الرئيسية

المعدل المعياري	معادلة ايجاد المعدل المعياري	موجه التكلفة	عناصر التكلفة	الانشطة
12840	1800÷23112341 كغم	كمية الغزول الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	الحياسة
4478	18102÷81052416 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	
1764	18102÷31932542 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	
15130	14÷211832 كغم	كمية الخيوط الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	اللقط
3956	6550÷25909860 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	
1023	6550÷6702196 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	
13751	21÷228777 كغم	كمية الخيوط الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	الافر
5255	1624÷8534841 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	
1254	1624÷2036533 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	
9744	125÷1218027 كغم	كمية المواد المباشرة التي تم خلطها بالنشاط	مواد المباشرة	التلييد
4430	4874÷21592870 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	
732	4874÷3572301 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	
22320	180÷4017767 كغم	كمية الاصباغ الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	الصباغة
4109	1508÷6197623 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور	
1969	1508÷2969538 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	
4186	3200÷13395246 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	العصر
1495	3200÷4784546 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	
4603	4873÷22432395 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	القالب
545	4873÷2656845 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	

استعمال التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تخفيض التكاليف وانعكاسه في تحسين الميزة التنافسية/ بحث تطبيقي في مصنع نسيج وحياسة واسط

6317	892÷5639133 كغم	كمية المواد المباشرة التي تم خلطها بالنشاط	مواد مباشرة	الخيطة
4206	17870÷75173858 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور	
733	17870÷13110853 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	
12717	60÷763053 كغم	مجموع المواد المباشرة الداخلة بالنشاط	مواد مباشرة	ثقب وكبس حلقات تهوية
4023	6440÷25909860 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	
378	6440÷2436064 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	
4146	5400÷22391852 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	تنظيف الانتاج
56	5400÷303638 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	
4154	3600÷14954930 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	التعبئة والتغليف
84	3600 ÷ 303638 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	

المصدر : اعتمادا على جدول (8)

اما الانشطة المساعدة فقد تم حساب المعدلات المعيارية لها وفق الجدول الاتي :

جدول (11) حساب المعدل المعياري للأنشطة المساعدة

المعدل المعياري	معادلة ايجاد المعدل المعياري	موجه التكلفة	عناصر التكلفة	الانشطة
2915	7200÷20988117 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	الصيانة
525	1229÷645995 ساعة	ساعات الصيانة لمخططة	ت.ص.غ.م	
2031	7262÷14750000 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور	الخدمات التسويقية
163	19200÷3136240	عدد الوحدات المباعة المخططة	ت.ص.غ.م	
3443	14050÷48375000 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	الخدمات الادارية
746	14050÷10487287 ساعة	ساعات العمل المعيارية	ت.ص.غ.م	
3856	2904÷11196900 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	السيطرة النوعية
9	96000÷920345 مرة	عدد مرات الفحص	ت.ص.غ.م	
1441	31680÷45648900 ساعة	ساعات العمل المعيارية	الاجور المباشرة	المخازن
48	32000÷1544830 وحدة	عدد الوحدات المنتجة	ت.ص.غ.م	

المصدر : اعتمادا على جدول (9)

الخطوة السادسة : حساب انحراف سعر النشاط

يتم حساب انحراف سعر النشاط بواسطة ضرب الموارد الفعلية لكل نشاط بالمعدل المعياري ثم يطرح الناتج من التكاليف الفعلية ، بعدها يتم مقارنة التكلفة الفعلية مع تكلفة الموازنة المرنة لتحديد مقدار انحراف السعر فيما اذا ملائم او غير ملائم ، وكما مبين في الجدول الآتي :

جدل (12) حساب انحراف السعر للأنشطة الرئيسة

الانشطة	عناصر التكلفة	انحراف السعر التكلفة الفعلية - (الموارد الفعلية × السعر المعياري)	الانحراف	طبيعة الانحراف
الحيآة	مواد مباشرة	7418685 - (12840 × 555)	292485	انحراف غير ملائم
	الاجور المباشرة	17047336 - (4478 × 3696)	496648	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	2908988 - (1764 × 3696)	(3910756)	انحراف ملائم
اللفظ	مواد مباشرة	52907 - (15130 × 5)	(22743)	انحراف ملائم
	الاجور المباشرة	3921974 - (3956 × 921)	278498	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	456964 - (1023 × 921)	(485219)	انحراف ملائم
الأفر	مواد مباشرة	95324 - (13751 × 9)	(28435)	انحراف ملائم
	الاجور المباشرة	3085245 - (5255 × 555)	168720	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	314685 - (1254 × 555)	(381285)	انحراف ملائم
التليبد	المواد المباشرة	470284 - (9744 × 45)	31804	انحراف غير ملائم
	الاجور المباشرة	18160821 - (4430 × 3807)	1295811	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	1484847 - (732 × 3807)	(1301877)	انحراف مفضل
الصباغة	مواد مباشرة	1593405 - (22320 × 66)	120285	انحراف غير ملائم
	الاجور المباشرة	17599268 - (4109 × 3807)	1956305	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	3236205 - (1969 × 3807)	(4259778)	انحراف ملائم
العصر	الاجور المباشرة	4131508 - (4186 × 955)	133878	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	675856 - (1495 × 955)	(751869)	انحراف ملائم
القلاب	الاجور المباشرة	28576950 - (4603 × 5550)	3030300	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	1115550 - (545 × 5550)	(1909200)	انحراف ملائم
الخيآة	مواد مباشرة	2292705 - (6317 × 300)	397605	انحراف غير ملائم
	الاجور المباشرة	34113408 - (4206 × 7615)	2084718	انحراف غير ملائم

استعمال التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تخفيض التكاليف وانعكاسه في تحسين الميزة التنافسية/ بحث تطبيقي في مصنع نسيج و حياكة واسط

انحراف ملائم	(2863383)	2718412 - (733 × 7615)	ت.ص.غ.م	
انحراف ملائم	(44632)	235142 - (12717 × 22)	مواد مباشرة	ثقب وكبس حلقات تهوية
انحراف غير ملائم	1546971	16862532 - (4023 × 3807)	الاجور المباشرة	
انحراف ملائم	(864144)	574902 - (378 × 3807)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	5594400	28604700 - (4146 × 5550)	الاجور المباشرة	تنظيف الانتاج
انحراف ملائم	(177600)	133200 - (56 × 5550)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	816000	16630286 - (4154 × 3807)	الاجور المباشرة	تعبئة وتغليف
انحراف مفضل	(182725)	137063 - (84 × 3807)	ت.ص.غ.م	

المصدر : اعتمادا على الجدولين (6) ، (10)

والجدول (13) يوضح احتساب انحراف السعر لأنشطة المساعدة

جدول (13) حساب انحراف السعر لأنشطة المساعدة

طبيعة الانحراف	الانحراف	انحراف السعر التكلفة الفعلية - (الموارد الفعلية × السعر المعياري)	عناصر التكلفة	الانشطة
انحراف غير ملائم	101760	1221120 - (2915 × 384)	الاجور المباشرة	الصيانة
انحراف غير ملائم	189792	340992 - (525 × 288)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	579500	1544225 - (2031 × 475)	الاجور المباشرة	الخدمات التسويقية
انحراف غير ملائم	718169	962669 - (163 × 1500)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	3809520	62891400 - (3443 × 17160)	الاجور المباشرة	الخدمات الادارية
انحراف ملائم	(5679960)	7121400 - (746 × 17160)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	1250718	4802094 - (3856 × 921)	الاجور المباشرة	السيطرة النوعية
انحراف غير ملائم	300612	600312 - (9 × 33300)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	1518370	3089060 - (1441 × 1090)	الاجور المباشرة	المخازن
انحراف ملائم	(223834)	308966 - (48 × 11100)	ت.ص.غ.م	

المصدر : اعتمادا على الجدولين (7) ، (11)

الخطوة السابعة : حساب تكاليف الانشطة المنفذة

يتم حساب تكاليف الانشطة المنفذة بواسطة المعادلة الاتية:

تكاليف الانشطة المنفذة = (المورد المعياري × العمل الفعلي المنفذ) المعدل المعياري .

والجدول (14) يوضح حساب تكاليف الانشطة الرئيسية المنفذة .

جدول (14) حساب تكاليف الانشطة الرئيسية المنفذة

تكاليف الانشطة المنفذة	(المورد المعياري × العمل الفعلي المنفذ) المعدل المعياري	عناصر التكلفة	الانشطة
7126200	12840 (11100 وحدة × 0,050 كغم)	مواد مباشرة	الحياسة
13769850	4478 (11100 وحدة × 0,277 ساعة)	الاجور المباشرة	
5424300	1764 (11100 وحدة × 0,277 ساعة)	ت.ص.غ.م.	
75650	15130 (11100 وحدة × 0,00045 كغم)	مواد مباشرة	اللقط
2943264	3956 (11100 وحدة × 0,067 ساعة)	الاجور المباشرة	
761112	1023 (11100 وحدة × 0,067 ساعة)	ت.ص.غ.م.	
123759	13751 (11100 وحدة × 0,0008 كغم)	مواد مباشرة	الافر
2627500	5255 (11100 وحدة × 0,045 ساعة)	الاجور المباشرة	
627000	1254 (11100 وحدة × 0,045 ساعة)	ت.ص.غ.م.	
428736	9744 (11100 وحدة × 0,004 كغم)	المواد المباشرة	التلييد
9099220	4430 (11100 وحدة × 0,185 ساعة)	الاجور المباشرة	
1503528	732 (11100 وحدة × 0,185 ساعة)	ت.ص.غ.م.	
1473120	22320 (11100 وحدة × 0,006 كغم)	مواد مباشرة	الصباعة
7618086	4109 (11100 وحدة × 0,167 ساعة)	الاجور المباشرة	
3650526	1969 (11100 وحدة × 0,167 ساعة)	ت.ص.غ.م.	
3625076	4186 (11100 وحدة × 0,078 ساعة)	الاجور المباشرة	العصر
1294670	1495 (11100 وحدة × 0,078 ساعة)	ت.ص.غ.م.	
8483329	4603 (11100 وحدة × 0,166 ساعة)	الاجور المباشرة	القالب
1004435	545 (11100 وحدة × 0,166 ساعة)	ت.ص.غ.م.	
1895100	6317 (11100 وحدة × 0,027 كغم)	مواد مباشرة	الخيطة
27360030	4206 (11100 وحدة × 0,586 ساعة)	الاجور المباشرة	
4768165	733 (11100 وحدة × 0,586 ساعة)	ت.ص.غ.م.	
279774	12717 (11100 وحدة × 0,002 كغم)	مواد مباشرة	ثقب وكبس حلقات تهوية
7816689	4023 (11100 وحدة × 0,175 ساعة)	الاجور المباشرة	
734454	378 (11100 وحدة × 0,175 ساعة)	ت.ص.غ.م.	
12653592	4146 (11100 وحدة × 0,275 ساعة)	الاجور المباشرة	تنظيف الانتاج

170912	56 (11100 وحدة × 0,275 ساعة)	ت.ص.غ.م	
12682162	4154 (11100 × 0,275 ساعة)	الاجور المباشرة	التعبئة والتغليف
256452	84 (11100 × 0,275 ساعة)	ت.ص.غ.م	

المصدر : اعتمادا على جدول (10)

والجدول (15) يوضح حساب تكاليف الانشطة المساعدة المنفذة

جدول (15) حساب تكاليف الانشطة المساعدة المنفذة

تكاليف الانشطة المنفذة	(المورد المعياري × العمل الفعلي المنفذ) المعدل المعياري	عناصر التكلفة	الانشطة
1119360	2915 (96 × 4 ساعة) صيانة وتاهيل	الاجور المباشرة	الصيانة
151200	525 (72 × 4 ساعة) صيانة فقط	ت.ص.غ.م	
716943	2031 (1500 × 0,235 ساعة)	الاجور المباشرة	الخدمات التسويقية
57539	163 (1500 × 0,235 ساعة)	ت.ص.غ.م	
43987768	3443 (3193 × 4 ساعة)	الاجور المباشرة	الخدمات الادارية
9591227	746 (3193 × 4 ساعة)	ت.ص.غ.م	
2865000	3856 (11100 × 0,067 ساعة)	الاجور المباشرة	السيطرة النوعية
299700	9 (11100 × 3مرات)	ت.ص.غ.م	
1423708	1441 (11100 × 0,089 ساعة)	الاجور المباشرة	المخازن
47424	48 (11100 × 0,089 ساعة)	ت.ص.غ.م	

المصدر : اعتمادا على جدول (11)

الخطوة الثامنة : حساب انحراف الكمية

لغرض حساب انحراف الكمية للأنشطة الرئيسية والمساعدة اذ يتم قياس اداء الاقسام الانتاجية، حيث يؤخذ بالحسبان الموازنة المرنة والموارد المنفذة وكما بالمعادلة الاتية .

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية للموارد المستعملة × المعدل المعياري) - (الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي × المعدل المعياري)

ويوضح الجدول (16) الاتي نتائج الانشطة الرئيسية .

جدول (16) احتساب انحراف الكمية للأنشطة الرئيسية

الانشطة	عناصر التكلفة	احتساب انحراف الكمية	قيمة الانحراف	طبيعة الانحراف
الحياسة	مواد مباشرة	$(555 \times 12840) - (555 \times 12840)$	صفر	لا يوجد انحراف
	الاجور المباشرة	$(3696 \times 4478) - (075 \times 4478)$	2780838	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	$(3696 \times 1764) - (3075 \times 1764)$	1095444	انحراف غير ملائم
اللقط	مواد مباشرة	$(5 \times 15130) - (5 \times 15130)$	صفر	لا يوجد انحراف
	الاجور المباشرة	$(921 \times 3956) - (743 \times 3956)$	704168	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	$(921 \times 1023) - (743 \times 1023)$	182094	انحراف غير ملائم
الاولفر	مواد مباشرة	$(9 \times 13751) - (9 \times 13751)$	صفر	لا يوجد انحراف
	الاجور المباشرة	$(555 \times 5255) - (500 \times 5255)$	289025	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	$(555 \times 1254) - (500 \times 1254)$	68970	انحراف غير ملائم
التلبيد	المواد المباشرة	$(45 \times 9744) - (45 \times 9744)$	صفر	لا يوجد انحراف
	الاجور المباشرة	$(3807 \times 4430) - (2054 \times 4430)$	7762790	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	$(3807 \times 732) - (2054 \times 732)$	1283196	انحراف غير ملائم
الصباغة	مواد مباشرة	$(66 \times 22320) - (66 \times 22320)$	صفر	لا يوجد انحراف
	الاجور المباشرة	$(3807 \times 4109) - (1853 \times 4109)$	8028986	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	$(3807 \times 1969) - (1853 \times 1969)$	3847426	انحراف غير ملائم
العصر	الاجور المباشرة	$(955 \times 4186) - (865 \times 4186)$	376740	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	$(955 \times 1495) - (865 \times 1495)$	134550	انحراف غير ملائم
القالب	الاجور المباشرة	$(5550 \times 4603) - (1843 \times 4603)$	7063321	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	$(5550 \times 545) - (1843 \times 545)$	2020315	انحراف غير ملائم
الخياطة	مواد مباشرة	$(300 \times 6317) - (300 \times 6317)$	صفر	لا يوجد انحراف

انحراف غير ملائم	27360030	(7615 × 4206) - (6505 × 4206)	الاجور المباشرة	
انحراف غير ملائم	4768165	(7615 × 733) - (6505 × 733)	ت.ص.غ.م	
لا يوجد انحراف	صفر	(22 × 12717) - (22 × 12717)	مواد مباشرة	ثقب وكبس حلقات تهوية
انحراف غير ملائم	7498872	(3807 × 4023) - (1943 × 4023)	الاجور المباشرة	
انحراف غير ملائم	704595	(3807 × 378) - (1943 × 378)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	10356708	(5550 × 4146) - (3052 × 4146)	الاجور	تنظيف الانتاج
انحراف غير ملائم	139888	(5550 × 56) - (3962 × 56)	ت.ص.غ.م	تعبة وتغليف
انحراف غير ملائم	3132116	(3807 × 4154) - (3053 × 4154)	الاجور المباشرة	
انحراف غير ملائم	63336	(3807 × 84) - (3053 × 84)	ت.ص.غ.م	

المصدر : اعداد الباحث

اما الانشطة المساعدة فكانت نتائجها كما في الجدول لاتي:

جدول (17) احتساب انحراف الكمية للأنشطة المساعدة

الانحراف	طبيعة الانحراف	احتساب انحراف الكمية	عناصر التكلفة	الانشطة
لا يوجد انحراف	صفر	(384 × 2915) - (384 × 2915)	الاجور المباشرة	الصيانة
لا يوجد انحراف	صفر	(288 × 525) - (288 × 525)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	247782	(475 × 2031) - (353 × 2031)	الاجور المباشرة	الخدمات التسويقية
لا يوجد انحراف	صفر	(1500 × 163) - (1500 × 163)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	15107884	(17160 × 3443) - (12772 × 3443)	الاجور المباشرة	الخدمات الادارية
انحراف غير ملائم	3273448	(17160 × 746) - (12772 × 746)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	686368	(921 × 3856) - (743 × 3856)	الاجور المباشرة	السيطرة النوعية
لا يوجد انحراف	صفر	(33300 × 9) - (33300 × 9)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	146983	(1090 × 1441) - (988 × 1441)	الاجور المباشرة	المخازن
انحراف غير ملائم	485376	(11100 × 48) - (988 × 48)	ت.ص.غ.م	

المصدر : اعداد الباحث

الخطوة التاسعة : حساب انتاجية كل نشاط

وهي الخطوة الاخيرة في اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء ، ويتم فيها حساب انتاجية كل نشاط عن طريق جمع انحراف الكفاءة وانحراف الفاعلية ، وكما مبين بالمعادلات الاتية .

انتاجية كل نشاط = انحراف الكفاءة + انحراف الفاعلية .

انحراف الكفاءة = انحراف السعر + انحراف الكمية .

انحراف الفاعلية = تكاليف الانشطة المنفذة + تكاليف الانشطة المخططة .

ويوضح الجدولين الآتيين احتساب انحراف الفاعلية .

جدول (18) احتساب انحراف الفاعلية للأنشطة الرئيسية

الانحراف	احتساب انحراف الفاعلية تكلفة الانشطة المنفذة - تكلفة الانشطة المخططة	عناصر التكلفة	الانشطة
انحراف غير ملائم (15986141)	23112341 - 7126200	مواد مباشرة	طبيعة الانحراف
انحراف غير ملائم (25923142)	39692992 - 13769850	الاجور المباشرة	
انحراف غير ملائم (10211796)	15636096 - 5424300	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم (136182)	211832 - 75650	مواد مباشرة	اللفظ
انحراف غير ملائم (5538400)	8481664 - 2943264	الاجور المباشرة	
انحراف غير ملائم (1432200)	2193312 - 761112	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم (105018)	228777 - 123759	مواد مباشرة	الاولفر
انحراف غير ملائم (4939700)	7567200 - 2627500	الاجور المباشرة	
انحراف غير ملائم (1178760)	1805760 - 627000	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم (789291)	1218027 - 428736	المواد المباشرة	التليبد
انحراف غير ملائم (17126380)	26225600 - 9099220	الاجور المباشرة	
انحراف غير ملائم (2829912)	4333440 - 1503528	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم (2544647)	4017767 - 1473120	مواد مباشرة	الصباغة
انحراف غير ملائم (14340410)	21958496 - 7618086	الاجور المباشرة	
انحراف غير ملائم (6871810)	10522336 - 3650526	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم (6823180)	10448256 - 3625076	الاجور المباشرة	العصر
انحراف غير ملائم (2436850)	3731520 - 1294670	ت.ص.غ.م	

استعمال التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تخفيض التكاليف وانعكاسه في تحسين الميزة التنافسية/ بحث تطبيقي في مصنع نسيج وحيآكة واسط

انحراف غير ملائم	(15967807)	24451136 - 8483329	الاجور المباشرة	القالب
انحراف غير ملائم	(1890605)	2895040 - 1004435	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	(3744033)	5639133 - 1895100	مواد مباشرة	الخيآطة
انحراف غير ملائم	(51510882)	78870912 - 27360030	الاجور المباشرة	
انحراف غير ملائم	(8977051)	13745216 - 4768165	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	(483279)	763053 - 279774	مواد مباشرة	ثقب وكبس حلقات تهوية
انحراف غير ملائم	(14712111)	22528800 - 7816689	الاجور المباشرة	
انحراف غير ملائم	(1382346)	2116800 - 734454	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	(23831208)	36484800 - 12653592	الاجور المباشرة	تنظيف الانتاج
انحراف غير ملائم	(312888)	492800 - 170912	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	(23873038)	36555200 - 12682162	الاجور المباشرة	تعبئة وتغليف
انحراف غير ملائم	(482748)	739200 - 256452	ت.ص.غ.م	

المصدر : اعتمادا على جدول (14)

كما يوضح الجدول الاتي احتساب انحراف الفاعلية للأنشطة المساعدة

جدول (19) احتساب انحراف الفاعلية للأنشطة المساعدة

الانحراف	طبيعة الانحراف	عناصر التكلفة	الانشطة
انحراف غير ملائم	(2014265)	احتساب انحراف الفاعلية تكلفة الأنشطة المنفذة- تكلفة الأنشطة المخططة	الصيانة
انحراف غير ملائم	(271950)	3133625 - 1119360	الاجور المباشرة
انحراف غير ملائم	(8446929)	423150 - 151200	ت.ص.غ.م
انحراف غير ملائم	(677917)	9163872 - 716943	الاجور المباشرة
انحراف غير ملائم	(5481256)	735456 - 57539	ت.ص.غ.م
انحراف غير ملائم	(1127301)	49469024 - 43987768	الاجور المباشرة
انحراف غير ملائم	(5402264)	10718528 - 9591227	ت.ص.غ.م
انحراف غير ملائم	(564300)	8267264 - 2865000	الاجور المباشرة
انحراف غير ملائم	(2680260)	864000 - 299700	ت.ص.غ.م
انحراف غير ملائم	(89280)	4103968 - 1423708	الاجور المباشرة
انحراف غير ملائم	(89280)	136704 - 47424	ت.ص.غ.م

المصدر : اعتمادا على جدول (15)

بعد ان تم احتساب انحراف الفاعلية للأنشطة الرئيسية والمساعدة وكذلك انحراف السعر والكمية اذ اصبح بالإمكان حساب انتاجية الأنشطة الرئيسية والمساعدة وكما مبين في الجدولين الآتيين .

الجدول (20) حساب انتاجية الأنشطة الرئيسية

الانشطة	عناصر التكلفة	حساب انتاجية النشاط انحراف كفاءة + انحراف فاعلية	مقدار الانحراف	طبيعة الانحراف
الحياسة	مواد مباشرة	292485 + (15986141)	(15693656)	انحراف غير ملائم
	الاجور المباشرة	3277486 + (25923142)	(22645656)	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	(3801212) + (10211796)	(14013008)	انحراف غير ملائم
اللقط	مواد مباشرة	(22743) + (136182)	(158925)	انحراف غير ملائم
	الاجور	982666 + (5538400)	(4555734)	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	(303125) + (1432200)	(1735325)	انحراف غير ملائم
الافقر	مواد مباشرة	(28435) + (105018)	(133453)	انحراف غير ملائم
	الاجور المباشرة	457745 + (4939700)	(4481955)	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	(312315) + (1178760)	(1491075)	انحراف غير ملائم
التليبد	المواد المباشرة	31804 + (789291)	(757487)	انحراف غير ملائم
	الاجور المباشرة	9058601 + (17126380)	(8067779)	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	(18671) + (2829912)	(2848583)	انحراف غير ملائم
الصباغة	مواد مباشرة	120285 + (2544647)	(2424362)	انحراف غير ملائم
	الاجور	9985291 + (14340410)	(4355119)	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	512352 + (6871810)	(6359458)	انحراف غير ملائم
العصر	الاجور	510618 + (6823180)	(6312562)	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	(617319) + (2436850)	(3054169)	انحراف غير ملائم
القالب	الاجور المباشرة	10093612 + (5967907)	(5874295)	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	111115 + (1890605)	(1779490)	انحراف غير ملائم
الخيطة	مواد مباشرة	397605 + (3744033)	(3346428)	انحراف غير ملائم
	الاجور المباشرة	6753378 + (51510882)	(44757504)	انحراف غير ملائم
	ت.ص.غ.م	(2049753) + (977051)	(11026804)	انحراف غير ملائم

استعمال التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تخفيض التكاليف وانعكاسه في تحسين الميزة التنافسية/ بحث تطبيقي في مصنع نسيج وحيآكة واسط

انحراف غير ملائم	(527911)	(44632) + (483279)	مواد مباشرة	تقب وكيس حلقات تهوية
انحراف غير ملائم	(5666268)	(14712111) + 9045843	الاجور المباشرة	
انحراف غير ملائم	(1541895)	(1382346) + (159549)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	(11652960)	(3831208) + 12178248	الاجور المباشرة	تنظيف الانتاج
انحراف غير ملائم	(401560)	(312888) + (88672)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	(19925922)	(23873038) + 3947116	الاجور المباشرة	تعبنة وتغليف
انحراف غير ملائم	(602137)	(482748) + (119389)	ت.ص.غ.م	

المصدر : بالاعتماد على جدول (18)

كما يوضح الجدول الاتي احتساب انتاجية الانشطة المساعدة.

جدول (21) احتساب انتاجية الانشطة المساعدة

طبيعة الانحراف	الانحراف	احتساب انحراف الانتاجية انحراف الكفاءة + انحراف الفاعلية	عناصر التكلفة	الانشطة
انحراف غير ملائم	(1912505)	(2014265) + 101760	الاجور المباشرة	الصيانة
انحراف غير ملائم	(82158)	(271950) + 189792	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	(7619647)	(8446929) + 827282	الاجور المباشرة	الخدمات التسويقية
انحراف ملائم	103252	(677917) + 718169	ت.ص.غ.م	
انحراف ملائم	13436148	(5481256) + 18917404	الاجور المباشرة	الخدمات الادارية
انحراف غير ملائم	(3533813)	(1127301) + (2406512)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	(5262492)	(5402262) + 139770	الاجور المباشرة	السيطرة النوعية
انحراف غير ملائم	(864912)	(564300) + (300612)	ت.ص.غ.م	
انحراف غير ملائم	(1014907)	(2680260) + 1665353	الاجور المباشرة	المخازن
انحراف ملائم	172262	(89280) + 261542	ت.ص.غ.م	

المصدر : بالاعتماد على جدول (19)

من الجدولين (20) و(21) ان اغلب انحرافات انتاجية الانشطة هي غير مفضلة وهذا يدل على عدم كفاءة ادارة مصنع نسيج وحياسة واسط كما ان المصنع لم يستخدم الموارد بصورة صحيحة في الانتاج .
وبعد الانتهاء من تطبيق خطوات اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) في معمل الحياكة /شعبة انتاج البيرية والتوصل الى النتائج السابقة سيتم احتساب تكلفة المنتجات وفق الاسلوب الجديد ، والجدول الاتي يوضح كيفية احتساب تكلفة المنتجات ونتائج المقارنة في ظل الاسلوب التقليدي المعمول به في المعمل وبين تطبيق اسلوب (PFABC).

جدول (22) قائمة التكاليف لمعمل الحياكة /شعبة انتاج البيرية بعد تقسيمة الى أنشطة رئيسية ومساعدة

التفاصيل	الاسلوب التقليدي	اسلوب (PFABC)
الانشطة الرئيسية		
مواد مباشرة	15439814	12158452
الاجور مباشرة	448054821	188694028
ت . ص . غ . م	43753579	13756672
مجموع تكاليف الانشطة الرئيسية	507248214	214609152
الانشطة المساعدة		
الاجور المباشرة	243390804	73547899
ت . ص . غ . م	11096633	9334339
مجموع تكاليف الانشطة لمساعدة	254487437	82882238
تكلفة الانتاج الكلية	761735651	297491390
الانتاج التام خلال عام 2018	11100 وحدة	11100 وحدة
تكلفة البيرية الواحدة	68624 دينار	26801 دينار

المصدر : اعداد الباحث

من الجدول (22) اعلاه يتبين لنا الاثر الواضح لتطبيق اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC)، فقد انخفضت التكاليف الخاصة في المعمل مع الحفاظ على وظائف ونوعية المنتج ، فقد بلغت كلفة منتج البيرية (26801) دينار في اسلوب (PFABC) في حين كانت تبلغ (68624) دينار في الاسلوب التقليدي المتبع من قبل المعمل ،اذ ان هذا التخفيض في التكاليف سوف يجعل المعمل في حالة تنافسية جيدة بالأسواق من خلال زيادة المبيعات وهذا يؤدي بدوره الى زيادة الارباح بشكل كبير . ومن خلال نتائج تطبيق اسلوب PFABC في معمل الحياكة يمكننا القول ان هذا الاسلوب يساعد في ترشيد تكاليف المنتجات من خلال التعرف على الانحرافات الخاصة بكل نشاط وبشكل منفرد وامكانية معالجة هذه الانحرافات ومن ثم الرقابة على التكاليف بصورة جيدة، مما يساعد في تحسين الربحية من خلال خفض اسعار المنتجات مقارنة بأسعار المنتجات المنافسة كذلك يحدد الموارد المستخدمة والغير المستخدمة فهو بذلك يحدد الطاقة الفعلية التي استخدمت بالعملية الانتاجية ،كما يؤدي الى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة سليمة على المنتجات عن طريق استعمال محركات تكلفة تعكس السبب والنتيجة لأسباب التكاليف مما يساعد في تخصيص المنتج لما يخصه من تلك التكاليف .
وهو ما يثبت صحة فرضية البحث التي تنص على (ان تطبيق اساليب ادارة التكلفة الحديثة مثل اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء(PFABC) يؤدي الى تخفيض تكلفة الانتاج مع الحفاظ على الجودة بشكل يحسن الميزة التنافسية للوحدة).

4 - المحور الرابع /الاستنتاجات والتوصيات

4-1: الاستنتاجات : يتناول المبحث الحالي اهم الاستنتاجات التي توصل اليها من قبل الباحث وكالاتي:

- 1 - لازال مصنع نسيج وحيآكة واسط يعتمد على الاساليب التقليدية للتكاليف عند قياس تكاليف منتجاته ، مما سيجعله قاصرا عن مواكبة التطورات والتغيرات التي طرأت في بيئة الاعمال ، نتيجة لقصوره في تحديد تكلفة منتجاته بشكل سليم ، ولاسيما التكلفة الصناعية الغير مباشرة ، وانعكاسه على تحديد السعر .
 - 2 - ضعف معرفة الموظفين العاملين في المصنع بأساليب التكلفة الحديثة مثل اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء ،فضلا عن اتباع اسلوب التكاليف التقليدي الذي لا يوفر معلومات ملائمة عن تكاليف المنتجات .
 - 3 - عدم الاهتمام بأنشطة البحث والتطوير لغرض تقديم الدراسات الخاصة لتطوير منتجات المصنع
 - 4 - تراجع الدعم المقدم من قبل الحكومية للقطاع الصناعي بشكل عام وللمصنع عينة البحث بشكل خاص مع ازدياد شدة المنافسة بالقطاع الخاص .
 - 5 - غياب حماية المنتج الوطني واغراق السوق المحلية بمنتجات مستوردة جعل المصنع عينة البحث غير قادر لتصريف منتجاته بالسوق وبسعر يغطي تكلفة الانتاج ، الامر الذي جعله في حالة خسارة وعدم الاهتمام لتطويره او تحديثه .
- 4-2 : التوصيات : يتناول المبحث الحالي اهم التوصيات التي توصل اليها الباحث وكالاتي :
- 1- من الملائم اعتماد مصنع نسيج وحيآكة واسط اساليب ادارة التكلفة الحديثة مثل اسلوب التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) التي سيكون له دورا مهما في تحديد تكلفة منتجاته بشكل سليم ،لاسيما التكلفة الصناعية الغير مباشرة ، مما تساعد في النهاية في تخفيض تكلفة منتجاته .
 - 2 - اهتمام المصنع عينة البحث بشعبة البحث والتطوير لأجل تقديم الدراسات الخاصة لتطوير منتجات المصنع وتحسين ادائها .
 - 3 - من المناسب تطوير الموظفين العاملين في المصنع ولاسيما شعبة التكاليف بإقامة دورات تطويرية بمجال محاسبة التكاليف .
 - 4 - من الملائم تفعيل سياسة الدعم والاهتمام الحكومي لقطاع الصناعة بشكل عام ولمصنع نسيج وحيآكة واسط بشكل خاص بالشكل الذي يؤدي لمنافسة عادلة بين القطاعات وتقديم افضل خدمة للزبائن .
 - 5 - التوصية بالعمل الى اصدار قانون حماية المنتج العراقي ودعمه لغرض حث الوحدات الاقتصادية على تطوير منتجاتها نحو الافضل . .

المراجع والمصادر

اولا : المصادر العربية

- 1 - نعمان ، لبنى هاشم ،(2017)،" اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الاداء " دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين .
- 2 - سعد واخرون ، سلمى منصور وابتهاج اسماعيل ومنال حسين ،(2016) ، "قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة : نظام ال(ABC) حالة دراسية " ، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد السابع والاربعون
- 3 - الوائلي ، امير عبد الكريم عزيز ،(2020)،"النموذج مقترح لاستعمال التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تطبيق بطاقة الاداء المتوازن المستدامة " ، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة واسط .
- 4 - الحمروني ،مفتاح محمد علي ،(2016) "دور نظام التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء PFABC في تحسين الاداء التنافسي بالمنشأة الصناعية ، دراسة ميدانية على الصناعات البتروكيمياوية لليبيا" ، جامعة قناة السويس ، كلية التجارة الاسماعيلية ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، المجلد السابع.
- 5 - الشبلي ، سيف الدين مالك عبد ،(2017)،"قياس التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء لتحسين الربحية" دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة القادسية .

6 - حسون ،ليث نعمان ،(2016) ،"دور نظام التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تحقيق التميز المؤسسي" ، جامعة تكريت ،كلية الادارة والاقتصاد ،مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد4،العدد44.

7 - خطاب ،محمد شحاته خطاب ،(2013) ، " تحسين جودة المعلومات التكاليفيه بالتكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على اساس النشاط من منظور الاداء " ،دراسة حالة ، المجلة العلمية ، التجارة والتمويل ، العدد 3 ، كلية التجارة جامعة طنطا .

ثانيا : المصادر الاجنبية .

1-Kaplan , Robert S . and Anderson Steven R.(2007)."Time – Driven Activity Based Costing " A Simpler and More Powerful Path to Higher Proeits ,Harvard Business School Publishing Corporation .

2- Kowsari , Fatemeh . (2013). "Changing in Costing Models from Traditional to Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)." Activity Based Costing 2Time Driven Activity Based Costing 3 Performance Focused Activity Based Costing European Online Journal of Natural and Social Sciences 2 (3):2505.

<http://european-science.com/eojnss/article/viewFile/1499/pdf>

3-Namazi, Mohammad. (2009). "Performance Focused ABC : A Third Generation of Activity Based Costing System." March, Reproduced with permission of the copyright owner. Further reproduction prohibited without permission

4- Carroll, Nathan& Lord, Justin C., (2016), the Growing Importance of Cost Accounting for Hospitals, Journal of Health Care Finance

9-Sarokolaei, Mehdi Alinezhad , Bahreini Maryam and Bezenjani , Fatima Pirmoradi .(2013). " Fuzzy Performance focused Activity based Costing (PFABC)" International Conference on Leadership, Technology and Innovation Management, Social and Behavioral Sciences 347 – 348.