Warith Scientific Journal

تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت في ظل معايير الاستدامــة وانعكاسهــا على العـــوامل المـــوقفيـــة

Time-driven function-based costing technique in sustainability criteria and its reflection on situational factors

م.د علي محمد حسن محمد[1]
Dr. Ali Mohammed Hasan Mohammed
الكلية التقنية الإدارية، كوفة
College of Administrative Technology, Kufa
ali.mohammed.cku@atu.edu.iq

ملاك نبيل عبد علي[2]
Malak Nabil Abd Ali
malak.ml822@gmail.com

المستخلص:

يهدف البحث الى توظيف تقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت في ظل معاييرالاستدامة بيان هذا التكامل واثره على العوامل الموقفية عن طريق تخفيض كُلفة المُنتَجات و تحسين جودتها ، وابتكار منتجات ملائمة وصديقة للبيئة فضلا عن ذلك انعكاس عملية توظيف اعلاه على توليد منافع اقتصادية وبيئية واجتماعية , ولتحقيق هدف البحث فقد تم اختيار الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة و منْ خلال أحد معاملها المُتمثل بمعمل الالبسة الرجالية في النجف الأشرف، عينة للبحث لدراسة حالة تطبيق التقنية التي طرحها هذا البحث، اذ تم الاعتماد على الزيارات والمُعايشة الميدانية من قبل الباحثان الى المعمل عينة البحث، ومُقابلة المسؤولين والعاملين فيهِ وبعض وكلاء البيع المُتخصصين ببيع البدلات الرجالية، كما تم الاطلاع على السجلات المُحاسبية و تقارير الكُلفوية ، وبطاقات الوقت الخاصة بالمعمل ، لتطبيق تقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجّهة بالوقت.

وقد توصل الباحثان إلى عدة استنتاجات ، منها أنّ معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف بوصفه عينة البحث يعتمد على نظم المحاسبة التقليدية التي لا تساعد على تحقيق مميزات بيئة مع عدم قدرة تلك النظم على تخطي المعوقات والصعوبات وعمليات التطوير التي تشهدها بيئة الاعمال المعاصرة ،وان تطبيق تقنية الكلفة على -أساس الوظائف في ظل معايير الاستدامة يمكن ان يحقق هدف انتاج منتجات ذات جودة عالية وتخفض من الاثار البيئية تساعد في تحسين العوامل الموقفية لدى الزبائن فضلا عن وإدارة الكُلفة بكفاءة و فاعلية للوحدة الاقتصادية عينة البحث .

الكلمات المفتاحية: الكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت، العوامل الموقفية، الاستدامة.

Abstract:

This research aims to employ the Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) technique under sustainability standards, to demonstrate this integration and its impact on situational factors by reducing product costs, improving product quality, and innovating environmentally friendly and suitable products. Moreover, the study examines the reflection of this application on generating economic, environmental, and social benefits. To achieve the research objective, the General Company for Textile Industries in Al-Hilla was selected, specifically its Men's Clothing Workshop in Najaf Al-Ashraf, as a case study to apply the proposed technique. The study relied on field visits and observations conducted by the researchers, interviews with managers, employees, and some specialized agents selling men's suits, as well as reviewing accounting records, cost reports, and the workshop's time cards to implement the Time-Driven Activity-Based Costing technique.

The researchers reached several conclusions, including that the Men's Clothing Workshop in Najaf Al-Ashraf, as the research sample, relies on traditional accounting systems that do not support achieving environmental advantages and fail to overcome the obstacles and challenges of development in the contemporary business environment. Applying the Time-Driven Activity-Based Costing technique under sustainability standards can achieve the goal of producing high-quality products, reduce environmental impacts, enhance situational factors for customers, and manage costs efficiently and effectively for the economic unit represented by the research sample.

Keywords: Time-Driven Activity-Based Costing, Situational Factors, Sustainability.

الفصل الأول: منهجية البحث

لغرض إيضاح الفكرة الشاملة عن إطار البحث والخطوات الرئيسة التي سيتم التدرج بها عن طريقه تسلسل الأفكار المطروحة فيه , سيقدّم هذا المبحث استعراضاً منطقياً للمنهجية العلمية المتمثلة بعرض أهمية البحث ، أهدافه ، مشكلته ، فرضيته , مصادر جمع بياناته , منهجه , حدوده المكانية والزمانية فضلاً عن تصوير أنموذج البحث على النحو الآتي:

1-1-1 أهمية البحث Research Importance

أكتسب البحث أهميتهُ من الموضوع الذي طرحهُ للدراسة سواءً على جنبته الفكرية أم التطبيقية لكونه يصف مجالاً خصب ومهم من البحث العلمي ولكي يساعد بإحاطته لمختلف جوانب الحياة في جميع الوحدات الاقتصادية وتأثيره الحيوي عليها بصفة عامة والحياة الصناعية بصفة خاصة, لذا برزت أهميته الفكرية (العلمية) في الحاجة للتعرف على المرتكزات العلمية و المعرفية لتقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت في الحدود التي أستطاع الباحث الاطلاع عليها والإفادة منها ومما يميز من طرح يُمكن تلك الوحدات من التغلب على مشاكل النظم التقليدية ودعم قدرة الوحدات الاقتصادية على. الاستمرار.

أما الأهمية التطبيقية (العملية) فتتمثل في احتياج الوحدات الاقتصادية إلى تطبيق التقنيات المعاصرة التي تبين مفهوم المنتجات ذات الجودة العالية باقل كلفة في مجالات محاسبة الكلفة و الإدارية وإدارة الأنتاج فيها ،والتي تكون منسجمة مع التطورات المتسارعة والمنافسة الشديدة في بيئة العمل الصناعية للوصول إلى منتجات تخفض الأثر البيئي إذ إنّ اعتماد التقنية أعلاه من قبل معمل الألبسة في النجف الاشرف (عينة البحث) سيساعد في توضيح واستبعاد العديد من الأنشطة غير المضيفة للقيمة والمضرّة بحياة. الأنسان والبيئة المحيطة فضلاً عن كفاءة استخدام الموارد وزيادة الطاقة الأنتاجية للحدود التي يطمح إليها المعمل عينة البحث وبالشكل الذي يحقق لها الميزة التنافسية مستدامة .

2-1-1 أهداف البحث Research Objectives

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1. التعرّف على المرتكزات المعرفية لتقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت وبيان مدى مساهمتها في معالجة أوجه القصور في النظم الكلفوية .
2. دراسة الإطار والمرتكز المعرفي لتقنية الكلفة على أساس الوظائف في ظل معايير الاستدامة قادرة على تحقيق أدنى حد من التأثيرات البيئية المستهلكة لموارد الوحدة الاقتصادية مما يعطي عوامل موقفية تساعد على اتخاذ القرارات السليمة للمستهلك.

3-1-1 مشكلة البحث Research Problem

تشهد بيئة الاعمال عامةً والصناعية خاصه تطور ديناميكي سريع وعلى مستوى عالي لاسيما التطورات المتسارعة في التكنولوجيا وأنظمة المعلومات الالكترونية الحديثة وأساليب الإنتاج الحديثة والذكاء الاصطناعي كلها عوامل أثرت على رغبات الزبائن وأفكارهم في مفهوم المنتج الذي يرغبون بأقتناه ، مما رافق ذلك مزيداً من النمو الاقتصادي على مستوى الصناعة, وقيام تلك الوحدات الاقتصادية الصناعية بأستنفار كافة إمكاناتها لغرض البقاء والمنافسة في السوق واستعمال كافة أنشطتها في أنتاج منتجاتها ,مما شكّل عبأً على المجالات البيئية والاجتماعية من خلال ما تنتجه من مخلفات وانبعاثات واستنزاف للموارد وضياع في الطاقة أثناء عملياتها التصنيعية ، كما أن القصور الذي يرافق تطبيق النظم التقليدية المستعملة في وضع الخطط والموازنات كانت أحد الاسباب في ارتفاع كلف الإنتاج وعدم القدرة في تقديم منتجات ذات جودة عالية وانعكاس ذلك بالنتيجة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة واتخاذ قرارت سليمة من قبل الإدارة .

وعلى هذا الأساس يمكن صياغة مشكلة البحث عن طريق طرح التساؤلات الآتية:

1. ما فلسفة تقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت , وما إمكانيتها من ناحية معالجة القصور في نظم التكاليف التقليدية ؟
2. هل تُساعد تقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت في ظل معايير الاستدامة من مواجهة تحديات المنافسة للوحدات الاقتصادية المعاصرة وتجعل المستهلك قادر على اتخاذ قرارات سليمة؟

4-1-1 فرضية البحث Research Hypothesis

لمعالجة التساؤلات الواردة في مشكلة البحث فقد طرح الباحث فرضية أساسية على النحو الآتي :

"إنّ تبني تقنية الكلفة على أساس الوظائف في ظل معايير الاستدامة ينعكس على العوامل الموقفية للمستهلك مما يساعد في اتخاذ قرار سليم في اقتناء المنتجات - عينة البحث -

5-1-1 مصادر جمع البيانات Data Collecting Sources

اعتمد الباحث في سعية لإثراء البحث بالمادة العلمية في جانبيه النظري والتطبيقي فضلاً عن تطبيق ما جاء بالبحث من فرضية على النحو الاتي :

1. **الجانب النظري:**
الاعتماد على مصادر عراقية وعربية وأجنبية متمثلة بالكتب والدوريات والأبحاث والرسائل والأطاريح ذات الصلة بموضوع البحث .
2. **الجانب التطبيقي:**
تتمثل بالزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع مسؤولي ومهندسي معمل الألبسة في النجف الاشرف واعتماد السجلات المحاسبية وتقارير الكلفة فضلاً عن الاطلاع طبيعة أنشطة العملية الصناعية الخاصة بالأقسام الأنتاجية.

1-1-6 منهج البحث Research method

اعتمد الباحث على المنهجين الآتيين في انجاز بحثه :

1. **المنهج الاستنباطي :** في ضوء الاستفادة من المصادر والدويات في بناء الجانب النظري بما يعزّز أفكار البحث .
2. **المنهج الاستقرائي :** في عرض ومناقشة القضايا العلمية في مجال تكامل متغيرات البحث, فضلاً عن مناقشة وتحليل بيانات الكلفة ل معمل الألبسة في النجف الاشرف والنتائج التي توصل اليها الباحث.

1-1-7 حدود البحث Research Scope

1- الحدود المكانية :

تتمثل حدود البحث المكانية في معمل الالبسة في محافظة النجف الأشرف وهو من تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن/الشركة العامة, إذ تم اختياره لأهمية القطاع الصناعي في دعم الاقتصاد الوطني وكونه من القطاعات التخصصية التي تتسم بوجود أنشطة كبيرة ومتعددة تستهلك موارد اقتصادية ضخمة فضلاً عن مواجهته منافسة شديدة من المنتجات المحلية والاجنبية المستوردة.

2- الحدود الزمانية :

تم اعتماد الكشوفات والتقارير المالية الخاصة بمعمل عينة البحث لعام 2021م التي تمثل أحدث البيانات وهي قريبة من الواقع بالنسبة لأداء المعمل ويمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف البحث.

الفصل الثاني

2-1-1 المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت

مع التطور المتسار في القطاع الصناعي واستخدام الالة الروبوتات والتكنلوجيا التي بدورها حولت الكلفة المباشرة الى كلف غير مباشرة مما أدى الى وجود احتساب هذه الكلفة وتحميلها على المنتجات بصورة اكثر دقة وعدالة ولكون النظم التقليدية لم تكن موفقة في ذلك , بدأت تزداد الانتقادات حول هذه الأنظمة وذلك لأن هذه الانظمة تواجه صعوبة في توزيع التكاليف غير المباشرة عند احتساب كلفة المنتج مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات لذا أصبح من الضروري استعمال تقنيات مرنه وتتلائم مع التغيرات الحاصله في السوق ومن هذه التقنيات تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت ((TD-FBC التي تقوم على اساس استعمال الوقت كموجه تكلفة اساسي في توزيع تكلفة الموارد الى اهداف التكلفة المتمثلة بوظائف المنتج التي تقابل حاجات ورغبات الزبون . لذا سيتم استعراض الجوانب التي تتعلق بتقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت مع تقديم بعض أنواع هذه النظم التي استعملت الوقت كموجه كلفة في احتساب وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ومنها تقنية التكلفة على أساس النشاط(ABC)والتي تنبثق منها التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت.

2-1-2 مفهوم التكلفة على أساس النشاط (ABC): هي طريقة لتخصيص التكاليف بشكل أكثر دقة من الطرق التقليدية حيث يتم توزيع التكاليف غير المباشرة بناء على الانشطة التي تستهلك الموارد. ويشير (الكشوان،2018 :29) إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام كلفوي جاءلتصحيح الانحرافات في معالجة التكاليف غير المباشرة في نظم التكاليف التقليدية وفي الوقت نفسه هو نظام معلومات يمد الإدارة بالمعلومات الكلفويه عن الأنشطه التي تستنفد موارد المنشأة . اما (Al-Kawaz,2025: 147) فانه بين مفهموم الكلفة على أساس الأنشطة بانها أحد الأنظمة التي اتركز على الأنشطة بأعتبارها الهدف الأساسي للكلفه حيث يبدأ بتحديد كلفة الأنشطة الأساسية ومن ثم تخصيص التكاليف لكل نشاط على أهداف الكلفة المتمثلة بالمنتج أو خدمة.

2-1-3 خصائص الكلفة على أساس الأنشطة:

تعتبر مقياس أفضل للربحيه حيث توفر (ABC) دقة في قياس التكاليف مما يؤدي إلى قياسات أكثر دقة المنتج وربحية الزبون واتخاذ قرارات أفضل من خلال قياسات أكثر دقة للتكاليف مما يساعد المدراء على تحسين قيمة المنتج من خلال اتخاذ قرارات أفضل لدعم الزبائن (الربيعي،2022: 276)

2-1-4 هدف الكلفة على أساس الأنشطة

تهدف الى تخفيض التكاليف وزيادة في الانتاج والسيطرة على الجودة وتحسينها وذلك من خلال توفير عناصر ادارية تؤمن بادخال مفاهيم النظام حيث يمكن ربطها مثلاً بنظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) لتخفيض التكاليف حيث إن تحديد دور كل نشاط في الانتاج وبيان الأنشطة المستغله من الأنشطة الغير مستغله بالكامل سيساعد في معالجتها ويخفض كلفتها (Alkawaz,2025: 149،)

2-1-5 مفهوم الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

بسبب الانتقادات التي وجة لنظام الكلفة على أساس الأنشطة أدى ظهور الحاجة الى تطوير نظام يتلائم مع كل هذه المتغيرات ويمكنة ان يحسن عمل النظام وبهذا فقد توصل العالمان الى ادخال الوقت في تعتبر بمثابة تطوير وتحسين لتقنية التكلفة على أساس النشاط التقليدي (ABC)وتم تصميم هذه التقنية لمعالجة بعض القيود والتحديات التي تواجه نظام (ABC) التقليدي وذلك **من خلال التركيز على الوقت كعامل رئيسي لتحديد تكلفة الأنشطة وتطبيقها يتطلب جانبين:**

(Kaplan&Anderson,2004:138-131)

- الجانب الأول: تحديد الوقت اللازم لاداء كل نشاط.
- الجانب الثاني: كلفة وقت النشاط اللازم لإنتاج هدف الكلفة.

2-1-6 تعريف الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

عرف (المعموري،2020: 35) الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بأنها تقنية حديثه لإدارة الكلفة يتم استخدامها للحصول على كلفة منتج أو خدمة بصورة واضحه وأكثر دقة كما وعرفها (المفرجي،عبد العزيز:255) على إنها منهج يتسم بالمرونة والسرعة في تحديد وتحليل التكاليف المتعلقة بالموارد المستخدمة للوصول إلى المنتج أو الخدمة والتخلص المشاكل التي نواجها في عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال المعرفة الدقيقة للوقت اللازم لكل عملية والموارد استنادا إلى الطاقة العملية لها.

2-1-7 أهمية تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

تعد تطور مهم في انظمة التكاليف ،حيث تجمع بين الدقة والمرونة لتوفير صورة واضحة عن كيفية استهلاك الموارد وتكمن أهمية هذه الموارد كما أشار إليها الباحثين في الجوانب التالية:

1. يتم من خلال هذه التقنية معرفة وقت إنجاز كل نشاط من أنشطة إنتاج المنتج ومن ثم دراسة وتحليل كيفية استغلال الطاقة الغير مستغله لأنها تمثل كلف على الوحدة الأقتصادية وتقوم كذلك بمعالجة المشاكل التي واجهت تقنية (ABC) كالكلفه والوقت (الكيشوان،2018: 44).
2. إن تقنية (TD-ABC) تقوم باستخدام معادلات الوقت بشكل مبسط ومرونة اكثر للتغلب على كثافة الأعمال في تقنية (ABC) كما ان تقنية (TD-ABC) تتسم بدقة أكثر إذ يتم استخدام مسببات التكلفة بدلا من تقدير معدل تكلفة النشاط (إسماعيل،البياتي،2022: 278).
3. يستخدم من قبل المدراء كنظام تحليل يوفر دعماً قوي الشركات ويعمل على تحسين مستوى ادارة التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية (المفرجي،عبد العزيز: 256).

2-1-8 خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

يتم من خلال تطبيق الخطوات التالية (الكشوان،2018: 44)

1. تحديد مجموعات الموارد المختلفة و الأنشطة التي تستهلك تلك الموارد.
2. تقدير كلفة كل مجموعة من مجموعات الموارد.
3. تحديد الطاقة العمليه من الوقت لكل مجموعه (ساعات العمل المتاحة).
4. تحديد كلفة الوحدة من موجهات النشاط لكل مجموعة من مجموعات الموارد وذلك بقسمة الكلفة الكلية لمجموع الموارد على طاقتها العملية
5. تحديد الوقت اللازم لكل حدث من أحداث النشاط بالاعتماد على موجهات الوقت مستخدمين معادلات الوقت.
6. نقوم بضرب)الخطوة 4× الخطوة(5 للحصول على كلفة النشاط أي)بضرب كلفة وحدة الوقت في الوقت المستغرق إنجاز النشاط) وبذلك نحصل على كلفة الطاقة بصوره محدده.

ويشير (المعموري،2020: 36) على الرغم الفوائد والمزايا التي ترافق تطبيق. (TD-ABC) إلا إن هذا التطبيق يكاد يكون محدود على الحالات التي يمكن قياسها بالوقت كونه موجه الكلفة الوحيدة ، فضلا عن صعوبة تطبيقها في بيئات معينه فقد يكون أقل فاعلية في الصناعات التي لا تعتمد بشكل كبير على الوقت كعامل تكلفة رئيسي مثل الصناعات القائمة على تكنولوجيا العالية أو الابداعية مما أدى إلى ظهور تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت (TD-FBC)

2-1-9 مفهوم تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت (TD-FBC)

تختلف الآراء والنضريات من باحث إلى آخر في وضع مفهوم موحد للتكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت حيث هناك من ينظر إليها على إنها أسلوب ومن ينظر إليها على إنها طريقة، أو نظام، أو تقنية **ومن أهم تلك المفاهيم:**

يعرف (الكواز،2016: 46) التكلفة على أساس الوظيفة بأنها إحدى تقنيات ادارة التكلفة الستراتيجية التي تركز على استعمال الوقت كموجه تكلفة اساسي في تخصيص تكلفة الموارد إلى أهداف التكلفة المتمثلة بوظائف المنتج وتعد كمدخل رقابي على عناصر تكلفة وظائف المنتج.

ويعرفها(جاي،محمد علي،2022: 238) بأنها استبدال للانظمة المعتادة في البيئات المعقدة معوضة بالوقت للحصول على تكاليف أكثر دقة للمنتجات من خلال تعيين التكاليف الغير مباشرة على الوظائف المطلوبة للحصول على المنتج أو الخدمة.

2-1-10 أهداف تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت

تكمن أهمية تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت بأستعمال الوقت كموجه تكلفة اساسي في توزيع تكلفة الموارد إلى أهداف التكلفة المتمثلة بوظائف المنتج التي تقابل حاجات ورغبات الزبائن حيث يتم من خلال الوظائف المقدمة من قبل منتج يمكن أن نقيس مدى قدرة هذه المنتجات على تلبية حاجات ورغبات العملاء ويمكن تحقيق الأهداف من خلال تطبيقها **ومن أهم تلك الأهداف:**

1. توفير المعلومات التي تساعد على احتساب تكلفة المنتج بأكثر دقة و تحديد الطاقة المستغلة في إنتاج وظائف المنتج نتيجة الاعتماد على الوقت كموجه اساسي في عملية التخصيص (الكواز،2016: 48)
2. تحديد التكاليف الغير مباشرة وكيفية ارتباط هذه التكاليف بهدف الكلفة وتحليل التكاليف المرتبطة بكل وظيفة وكذلك تزود الإدارة بمعلومات دقيقة حول تكلفة المنتجات وتحديد الكلف التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد الكلف التي لا تضيف قيمة للمنتج (جاي،محمد علي،2022: 240)

المبحث الثاني: معايير الاستدامة

تمهيد:

المحاسبة هي في الأساس عملية تحديد وقياس وإعداد التقارير عن المعلومات، وهي ليست شرطًا ضروريًا للمساءلة، ولكنها ضرورية أيضًا للإدارة الفعالة واتخاذ القرار. اذ يتم تعريف مفهوم الاستدامة في تقرير Brundtland (مستقبلنا المشترك) على أنه "تنمية تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها الخاصة". في سياق الشركات، يمكننا التفكير في الأداء المستدام كعمليات ثابتة تحافظ على قيمة الشركة أو تعززها اليوم دون المساس بقدرة الشركة على خلق قيمة في المستقبل. كما يشير استخدام SASB لمصطلح "الاستدامة" إلى الأنشطة التي تحافظ على قدرة الشركة أو تعززها لإنشاء قيمة مؤسسية على المدى الطويل. **تاريخياً**، تم تصميم المحاسبة المالية لتعكس الأداء المالي السابق للشركة والوضع المالي الحالي، كما هو موضح في نظام القيد المزدوج للحسابات المبني على التعريفات المفاهيمية للأصول الحالية والالتزامات الحالية، اذ تلعب مفاهيم الرقابة وحقوق الوصول وإمكانية القياس أدوارًا مهمة في القرارات المتعلقة بالموجودات والالتزامات التي يجب تضمينها في ميزانيات الشركة. على هذا النحو، فإن بيانات المحاسبة المالية تتناول بعض عناصر أداء الاستدامة فقط. ولتلبية احتياجات مقدمي رأس المال المالي بشكل كامل، فإن تقارير الشركات يجب ان تمتد بالضرورة إلى ما هو أبعد من نطاق البيانات المالية إلى الافصاح عن المعلومات التي من شأنها تعزيز فهم مقدمي رأس المال لمخاطر الشركة وفرصها. عندما تتعلق المعلومات المطلوبة باستخدام الإدارة واستثمارها في رأس المال البيئي و / أو الاجتماعي و / أو البشري، يُشار إلى ذلك من قبل SASB باسم "محاسبة الاستدامة" التي تتضمن تحديد التأثيرات التي تحدثها القضايا البيئية والاجتماعية ورأس المال البشري في نماذج الأعمال والأداء المالي، وقيمة المؤسسة طويلة الأجل، وكيف تتكيف الشركات مع استراتيجية الشركة، وإدارة المخاطر، والحوكمة استجابة لذلك. كما تتضمن محاسبة الاستدامة تحديد المعايير التي يمكن استخدامها لتحديد الأهداف وقياس الأداء في القضايا البيئية والاجتماعية ورأس المال البشري الملائمة لإنشاء قيمة المؤسسة على المدى الطويل. وهذا يعني ان محاسبة الاستدامة مثل المحاسبة المالية التقليدية، لا تعزز الإفصاحات الخارجية للشركة فحسب، بل يمكن أن تكون أيضًا أداة مفيدة للإدارة وصنع قرارات مجلس الإدارة وهذا ما سيتم طرحه في المبحث **وكما يأتي:**

2-2-1 مفهوم الاستدامة وابعادها

عندما يفكر معظم الناس في كلمة "استدامة"، فإنهم يربطونها مباشرة بالإشراف البيئي. في حين أن البيئة هي جانب كبير من جوانب الاستدامة، وإن هذا المفهوم يشمل أكثر من ذلك بكثير. يتم تعريف الاستدامة وفقًا لـ Webster على أنها "من أو مرتبطة أو كونها طريقة لحصاد أو استخدام مورد بحيث لا يتم استنفاد المورد أو إتلافه بشكل دائم" (WCED, 1987: 41) ووفقًا للجنة العالمية للبيئة والتنمية، تعرف التنمية المستدامة "بأنها التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتهم الخاصة"، لذا يمكن تعريف الاستدامة بسهولة على انها ليست كذلك فأنه ليس من المستدام "استخراج المياه من الأنهار والبحيرات وخزانات المياه الجوفية بمعدل أسرع مما يمكن إعادة شحنه بشكل طبيعي بواسطة المطر والثلج، إن تآكل الأرض التي تنمو عليها المحاصيل بشكل أسرع من التربة الخصبة التي يتم تجديدها بشكل طبيعي ليس زراعة مستدامة، كما إن إدارة شركة في المنطقة الحمراء والاستمرار بإيرادات لا تتجاوز النفقات، لا يعد عملاً مستدامًا" (Sierra, .2017: 1).

هذا يعني ان الاستدامة تتعلق باستخدام الموارد بطريقة مسؤولة لا تستنفد المصدر للمُعالين في المستقبل؛ "أن تكون مستدامًا هو تجنب الانهيار" اذ يشمل الموضوع التأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية (Thiele, 2016: 21-19).

اما فيما يتعلق بمصطلح "استدامة الشركات" فيدل على التنمية المستدامة، كما هو مبين في الشكل رقم (4) الاتي:

نجد ان التعريفات اعلاه تشرح وجهة نظر محدودة للاستدامة لأنها تتمحور حول بُعد واحد وتفتقد التأثيرات الأكبر للاستدامة. لذا ينبغي تعريف الاستدامة على نطاق واسع، ولكن ليس بالدرجة التي تجعلها تفتقر إلى الخصوصية وتصبح غامضة،

اذ عرّف (Eweje & Perry, 2011: 125) في كتابهما استدامة الشركة على أنها "دمج الجوانب الاجتماعية والبيئية والاقتصادية". نجد ان هذا التعريف يركز على البعد الاقتصادي بالإضافة إلى الآثار الاجتماعية والبيئية. ومع ذلك، لضمان دمج أبعاد الاستدامة الثلاثة (الاجتماعية والبيئية والاقتصادية) في استراتيجية الشركة، يجب تنفيذ ممارسات الحوكمة. لذلك، في هذه الأطروحة يتم إعادة تعريف استدامة الشركة على أنها:

"تلبية الاحتياجات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية للحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة وضمان تلبية هذه الاحتياجات عن طريق تبني واعتماد ممارسات حوكمة الشركات".

يتكون التعريف اعلاه من ثلاثة أبعاد لاستدامة الشركة غير الاقتصادية- وهي البيئية والاجتماعية والحوكمة التي سيتم توضيحها وتوضيح الترابط بينهما وكما يأتي:

2-1-2-1 البعد البيئي

ترتبط كلمة "بيئي" بالتأثير البشري على النظم الطبيعية ويحدد مصطلح "الاستدامة البيئية" بناءاً على التعريف الأكثر شيوعًا للتنمية المستدامة (أي "تلبية احتياجات الجيل الحالي دون المساس بقدرة الأجيال القادمة لتلبية احتياجاتهم") تم اقتراح التعريف العام "تلبية احتياجات الموارد والخدمات للأجيال الحالية والمستقبلية دون المساس بصحة النظم البيئية التي توفرها " (Buallay, 2020: 17). وبشكل أكثر تحديدا، يمكن تعريف الاستدامة البيئية على أنها شرط من التوازن والمرونة والترابط الذي يسمح للمجتمع البشري بتلبية احتياجاته مع عدم تجاوز قدرة النظم البيئية الداعمة له لمواصلة تجديد الخدمات اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات ولا عن طريق أفعالنا التي تقلل من التنوع البيولوجي (Morelli, 2011: 5). **تشير الاستدامة البيئية** للشركات إلى أنشطة الشركة المرتبطة بحماية الموارد الطبيعية والجهود المبذولة للحفاظ على البيئة (Hart,1995: 997). تشمل هذه الجهود الحد من الآثار البيئية وتقليل استهلاك الموارد عن طريق الانخراط في الممارسات الخضراء وحل مشكلة التلوث وتقليل استنفاد الموارد (Gibson, 2001: 18). **توجد** العديد من النظريات المتعلقة بالاستدامة البيئية للشركات، اذ انه بموجب النظرية المؤسسية تعمل الشركات على الأنشطة البيئية لتلبية قوانين الصناعة والتشريعات الحكومية ومتطلبات العملاء (Latif et al, 2020: 3). بينما تنص النظرية القائمة على الموارد على أن الشركات تعمل في الأنشطة البيئية لتطوير وتنمية مواردها والتي تحقق لها بعد ذلك منافع أكثر. في حين تفترض نظرية أصحاب المصلحة أن الشركات تشارك في الممارسات البيئية لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة. مما يلزمها بتقديم تقارير عن الأنشطة البيئية لإبلاغ أصحاب المصلحة عن التأثير البيئي لعملياتهم وكيفية حلهم للمشاكل المرتبطة بالقضايا البيئية عن طريق مقاييس مثل المواد الصديقة للبيئة والقابلة لإعادة التدوير والبديلة وحزم قابلة للتحلل وإعادة التصنيع وإعادة التدوير؛ واستعادة المنتجات في نهاية دورة حياتها (Buallay, 2020: 17).

2-1-2-2 البعد الأجتماعي

تشير الاستدامة الاجتماعية إلى الجهود طويلة الأجل التي تؤثر في رفاهية المجتمع (Elkington, 1997: 93) وتشمل هذه الجهود القيام بأنشطة خيرية والحد من عدم المساواة الاجتماعية وحماية حقوق الإنسان (Islam, 2015: 24) والمشاركة في رعاية الموظفين في مجالات مثل صحة الموظف وممارسات العمل وتدريب الموظفين وتنمية المهارات والإصابة في مكان العمل والمرض، والتمييز في مكان العمل (Alhaddi, 2015: 8). تقلل هذه الأنشطة الاجتماعية من التأثير الاجتماعي الضار لعمليات الشركة على المجتمع وتحل المشكلات المرتبطة بالقضايا الاجتماعية. **اما الاهداف الرئيسية** للاستدامة الاجتماعية منها ما يمكن استنتاجه من تعريف (Black,2004:34) للاستدامة الاجتماعية بأنها "مدى إمكانية الحفاظ على القيم الاجتماعية والعلاقات الاجتماعية والهويات الاجتماعية والمنظمات الاجتماعية في المستقبل" والمتمثل بالحفاظ على القيم الاجتماعية الإيجابية للناس والمجتمع (Dempsey et al., 2011: 290). فضلا عن التأثير بشكل إيجابي على جميع العلاقات الحالية والمستقبلية مع أصحاب المصلحة وذلك لضمان ولاء أصحاب المصلحة للشركة (Ebner, 2008):3 والذي استنتج من تعريف الاستدامة الاجتماعية بأنها " إدارة شركة بطريقة تقلل من عدم المساواة الاجتماعية والانقسامات وتحسين نوعية الحياة وتقوية العلاقات مع مختلف أصحاب المصلحة (Chow & Chen, 2012: 521). تطرقت العديد من النظريات لمفهوم الاستدامة الاجتماعية، اذ تجادل النظرية القائمة على الموارد بأن الشركات تعمل على أنشطة المسؤولية الاجتماعية لتطوير مواردها والتي ينتج عنها فيما بعد تحقيق فوائد اكبر ومنافع اكثر. اما وفق النظرية المؤسسية تعمل الشركات في الأنشطة الاجتماعية لمواجهة الضغوط القسرية والمحاكية (الاجبار او الاكراه)، بما في ذلك ضغوط أصحاب المصلحة (Buallay, 2020: 18).

2-1-2-3 البعد الاقتصادي

عُرّفت الاستدامة الاقتصادية على أنها "نظام إنتاج يرضي مستويات الاستهلاك الحالية دون المساس بالاحتياجات المستقبلية" (Basiago, 1999: 150. وبشكل أكثر تحديدًا، تم تعريف الاستدامة الاقتصادية من قبل (Cetin & et al., 2017: 3) على أنها "الكمية التي يمكن للفرد أن يستهلكها خلال فترة ولا تزال في وضع جيد في نهاية الفترة". وهي بذلك تعني احتفاظ الشركة بوجود طويل الأمد في السوق عن طريق تحسين أدائها المالي (Baumgartner& Ebner, 2010: 78).

تعد الاستدامة الاقتصادية للشركة أمرًا ضروريًا لاستمراريتها، وتركز على قدرة الشركة على تقديم الدعم للأجيال القادمة، وهي تتعلق بتأثير الاستهلاك على الرفاه الاقتصادي للمستهلكين المرتبطة بالجوانب المالية مثل أعباء الديون والتوازن بين العمل

والحياة (Sheth et al, 2011: 24) ، كما تركز على البيئة والاقتصاد عن طريق الانعكاسات الحالية التي تستند على تحقيق الرفاهية للمجتمع والحد من الفقر مع الاستغلال الأمثل للموارد الطبيعية إذ يطرح مسالة تمويل واختيار وتحسين التكنولوجيا والتقنيات الصناعية في مجالات تطبيق وتوظيف الموارد الطبيعية (Schiehlé & Jonas,2014: 22-21).

وتدعم العديد من النظريات الاقتصادية الحاجة إلى الاستدامة الاقتصادية، فوفق النظرية الاقتصادية الكلاسيكية رأى آدم سميث النظام الاقتصادي بأنه نتاج العمل وتنظيمه، وجادل بأن عمل كل بلد يولد ثروته. اما وفق النظرية النيو كلاسيكية فقد ذكر ألفريد مارشال أن قوة دوافع الشخص يمكن قياسها بكمية المال الذي يستطيع دفعه للحصول على الرضا المطلوب. اما بالنسبة لنظرية السياسة الاقتصادية فقد عرف ليونيل روبنز الاقتصاد بأنه "العلم الذي يدرس السلوك البشري كعلاقة بين الغايات والوسائل النادرة التي لها استخدامات بديلة"(Cardial& Inês, 2017: 7-8).

مما سبق نستنتج ان الاستدامة الاقتصادية ترتبط بالعمل في النظرية الاقتصادية الكلاسيكية، وبالمستثمرين في النظرية الاقتصادية النيو كلاسيكية، في حين ترتبط بالمجتمع في نظرية السياسة الاقتصادية

4-1-2-2 بعد الحوكمه

البعد الرابع في استدامة الشركات هو الحوكمة، والذي يشير إلى مجموعة المبادئ التي تنفذها الشركة لمساعدة أصحاب المصلحة في مراقبة الضوابط وحل تضارب المصالح وفرض الشفافية (Buallay et al, 2017: 82) . اما الحوكمة الجيدة للشركات وفقًا لـ (Setyahadi, 2020: 886) فتتمثل بالقواعد والمعايير والمنظمات الاقتصادية التي تنظم سلوك أصحاب الشركات والمديرين، وبالتالي طمأنة المستثمرين أن القيادة ستدير الشركة بكفاءة والذي ينعكس في سعر سهم الشركة. اذ يتمثل الهدف الرئيسي لحوكمة الشركات الجيدة في تحقيق الرقابة والتوازن، أي الانسجام بين نظام الرقابة والتوازن والذي يهدف إلى منع إساءة استخدام موارد الشركة وتشجيع نمو الشركة.

كما تعد حوكمة الشركات بعدًا مهمًا للاستدامة، لأنها تضمن تحقيق استدامة الشركة، وذلك لأن الحوكمة الجيدة تساعد الإدارة في استخدام الموارد بكفاءة وتحسين الأداء مما ينتج عنه زيادة ثقة أصحاب المصلحة في ربحية الشركة واستمراريتها واستدامتها (Griffin et al, 2014: 21).

وتشير نظريتي المؤسسات وأصحاب المصلحة التي تدعم الحاجة الى الحوكمة أن الشركات تطور الحوكمة لمواءمة الأهداف البيئية والاجتماعية مع الأهداف الاقتصادية وتتبع الأداء مقابل الأهداف وتحويل الأهداف إلى إجراءات لتلبية توقعات أصحاب المصلحة (Buallay, 2020: 19).

مما سبق نجد ان الحوكمة الجيدة للشركات تضمن اتباع القواعد واللوائح والقوانين، لا سيما تلك المرتبطة بالقضايا الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وتنفيذ الإجراءات التصحيحية للحفاظ على استدامة الشركة على المدى الطويل. عن طريق تقديمها طريقة للرقابة الداخلية على الشركة لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة. في الواقع، يمكن رؤية استدامة الشركات من وجهات نظر مختلفة لأنه تدرس العديد من تخصصات الاستدامة، بما في ذلك المحاسبة والاقتصاد والإدارة والتسويق، والقانون (Buallay, 2020: 15). وفي محاولة لتغطية جوانب مختلفة من الاستدامة من مختلف التخصصات، اقترح الباحثون تعريفات واسعة للمصطلح. التعريف الأكثر انتشارًا هو "تلبية احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتهم" (WCED, 1987: 8). ومع ذلك، وجد العديد من الباحثين أن هذا التعريف واسع جدًا بحيث لا يمثل الموضوعات الدقيقة التي تتم دراستها غالبًا في سياق الاستدامة. لذا تم تعريف المفهوم أيضًا بطرق ضيقة النطاق ليلائم بشكل أكثر دقة سياقات محددة. فمثلا، عرّفت الاستدامة بأنها "جهود للحفاظ على الموارد الطبيعية وتجنب الهدر في عمليات الشركة. وبالمثل، عرفت بأنها "خيارات الاستهلاك التي تؤثر في البيئة وتأخذ في الاعتبار موارد الأرض المحدودة" (Goldsmith & Ronald, 2011: 117). هذه التعريفات تقصر الاستدامة على بعدها البيئي فقط. اذ تم تفسير الاستدامة وفق هذا البعد على أنها "شرط من شروط التوازن والمرونة والترابط الذي يسمح للمجتمع البشري بتلبية احتياجاته مع عدم تجاوز قدرة النظم البيئية الداعمة له لمواصلة تجديد الخدمات اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات ولا عن طريق أفعالنا التي تقلل من التنوع البيولوجي (Morelli, 2011: 4). أي ان مفهوم استدامة البيئة يدور حول استخدام الموارد الطبيعية لتلبية الاحتياجات الحالية مع تقييد الاستخدام المفرط الذي من شأنه أن يضر بالأجيال القادمة، وتشمل مقاييس التأثيرات البيئية تركيز الغازات الدفيئة مثل ثاني أكسيد الكربون، والنيتروجين، واستخدام المياه، وإعادة التدوير، واستهلاك الوقود الأحفوري، وإدارة النفايات الصلبة فيما ركزت تعريفات الاستدامة الأخرى على البعد الاجتماعي فقط. فمثلا، عرّف (Colantonio, 2009: 868) الاستدامة بأنها "الجهود المبذولة لتحديد التحديات التي قد تعيق وظيفة المجتمع وتطوره على المدى الطويل". وفسرت الاستدامة وفق هذا البعد على أنها "نوعية المجتمعات" وهو ما يدل على العلاقات بين الطبيعة والمجتمع بوساطة العمل وكذلك العلاقات داخل المجتمع. اذ يتم تحقيق الاستدامة الاجتماعية إذا كان العمل داخل المجتمع والترتيبات المؤسسية ذات العلاقة تلبي مجموعة ممتدة من الاحتياجات البشرية وتم تشكيلها بطريقة تحفظ الطبيعة وقدراتها الإنجابية على مدى فترة طويلة من الزمن والمطالبات المعيارية للعدالة الاجتماعية، تتحقق كرامة الإنسان ومشاركته" (Littig& Erich, 2005: 72) . ببساطة تعني الاستدامة الاجتماعية التركيز على رفاهية الإنسان في الفترة الحالية

وإلى أجل غير مسمى. اذ تشمل المقاييس الشائعة للاستدامة الاجتماعية معدل البطالة في البلد، ومعدل مشاركة الإناث في القوى العاملة، متوسط العمر المتوقع للصحة والفقر النسبي (Sierra, .2017: 2).

كما ركزت تعريفات اخرى على البعد الاقتصادي فقط. اذ تعد الاستدامة الاقتصادية لدولة ما معقدة للغاية مع نطاق مسؤوليتها الواسع. بالنسبة لبلد ما، تُعرَّف الاستدامة الاقتصادية بأنها "العملية التي يتم بموجبها زيادة الدخل الفردي الحقيقي لبلد ما على مدى فترة طويلة من الزمن - مع مراعاة الشروط التي تنص على عدم زيادة الرقم تحت "خط الفقر المطلق"، وأن توزيع الدخل لا يصبح أكثر تفاوتًا" (Barbier, 1987: 101). والذي وفقه تم قياس التأثيرات الاقتصادية عن طريق الدخل الشخصي ونمو الوظائف والإيرادات حسب القطاع الذي يساهم في الناتج الإجمالي للدولة. تعد الاستدامة الاقتصادية للشركة أكثر وضوحًا كونها تمثل الهدف الرئيسي للشركات "الحفاظ على الإيرادات أعلى من النفقات". اذ يمكن رؤية الاستدامة الاقتصادية للشركة عن طريق أرباحها وصافي دخلها وعائد الاستثمار لذا فان الباحثان سيقدمان تقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت في ظل الابعاد التي تحققها الاستدامة من خلال استعمال اقمشة لا تضر بالبيئة وهو البعد الأول وتحقيق رفاهية المجتمع وهو البعد الثاني وتخفيض الكلفة وهو البعد الثالث ومما سيحقق البعد الرابع وهو رفاهية المجتمع كبعد تابع للابعاد الثلاثة السابقة وكما سيقوم الباحث بالعمل على تحقق ذلك في ظل سلسلة القيمة وهو ما سيقدمة في المبحث الثالث.

المبحث الثالث : المرتكزات المعرفية لسلسلة القيمة والعوامل الموقفية

2-3-1 مفهوم سلسلة القيمة

تتمثل سلسلة القيمة بمجموعة من الأنشطة التي تقوم بها الشركة لإنتاج وتسليم منتج أو خدمة ذات قيمة للعملاء .ويساهم كل نشاط في زيادة القيمة الإجمالية فهي تستثمر القرارات ذات القيمة العالية وقد عرفها (الكيشوان:56: 2018) بأن سلسلة القيمة هي تحليل الأنشطة الداخلية والخارجية لتحديد نقاط القوة والضعف ويمكن من خلال هذا التحليل اكتشاف الفرص لتحقيق ميزة تنافسية ويتني ذلك عبر تقييم الأنشطة التي تساهم في إضافة قيمة للمنتجات واستغلال الموارد بشكل فعال لتحقيق الأهداف المنشودة.

اما (محمد،العبيدي:197: 2024)عرفها على إنها أسلوب متكامل يهدف إلى تحديد ومعالجة العوامل التي لا تضيف قيمة إلى الجهد أو التكلفة في السلع أو العمليات أو الخدمات ويعتمد هذا الاسلوب على الاستفادة من كافة التقنيات والمعلومات والقدرات المتاحة للكشف عن أي نفقات أو جهود غير ضرورية لا تسهم في تلبية احتياجات العميل ورغباته بشكل فعال وسريع ويرى (الجنابي،محمد:450: 2024) بأنها مجموعة من العمليات التي تقوم بها الوحدات الإقتصادية لتقديم منتجات أو خدمات ذات قيمة للسوق مع تحقيق ارباح اقتصادية.

اما (سعد،حسن:299: 2019) عرف سلسلة القيمة هي مجموعة من الأنشطة المتتابعة التي تهدف إلى زيارة القيمة المدركة للعميل من خلال تقديم منتجات أو خدمات من الوحدة الإقتصادية مما يساعد في تحقيق ميزة تنافسية.

2-3-2 أهداف سلسلة القيمة

هناك العديد من الأهداف لسلسلة القيمة منها:

1. تحسين الكفاءة والإنتاجية في كافة مراحل الإنتاج من الحصول على المواد الخام حتى الوصول إلى المنتج النهائي للمستهلك وتهدف سلسلة القيمة إلى خلق قيمة مضافة في كل خطوة وتعزيز التميز التنافسي للمؤسسة (راشد،يعقوب:41: 2015)
2. العمل على تطوير المنتجات والخدمات لتحسين القدرة التنافسية في السوق وكذلك العمل على تلبية احتياجات العملاء وتقديم منتج أو خدمة ذات قيمة عالية لهم (الصفار،عبيد:241: 2016)
3. يتيح أسلوب سلسلة القيمة الحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة مما يساعد الشركة في اكتساب ميزة تنافسية في السوق مقارنة بمنافسيها اذا تمكنت الشركة من التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة يمكنها خفض التكاليف دون التأثير على قيمة المنتج (النور:65: 2018)
4. تعتبر سلسلة القيمة أداة تستخدم لدراسة الأنشطة الإقتصادية داخل الوحدة بشكل منهجي وكيفية تفاعلها مع بعضها البعض وتأثيرها المتبادل على التكاليف والاداء (سعد،حسن:300: 2019)
5. رسم خريطة تستخدم لتحديد الأطراف الماركة في تنفيذ الوظائف والأنشطة بناء على المهام المحددة لهم والعلاقات الداخلية بين المشاركين (العبيدي،محمد:197: 2024)

2-3-3 تحليل سلسلة القيمة

تحليلات سلسلة القيمة تعتبر إطار عمل يستخدم لتحليل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لتقديم منتج أو خدمة ذات قيمة للعملاء يساعد هذا التحليل في تحديد التي تضيف قيمة وتساعد في تحسين الكفاءة من خلال تحديد الأنشطة الغير فعالة ويقترح طرقاً لتحسينها وزيادة الربحية وذلك من خلال خفض التكاليف وزيادة القيمة المضافة للعملاء وأيضاً تستخدم برامج لفهم يساعد على الدمج بين مرحلة تصنيع المنتج وبين المجهزين والزبائن وباقي الأنشطة في الصناعة. **وكذلك تعزيز الميزة التنافسية من**

خلال تطوير استراتيجات تجعل الشركة اكثر تفوق في السوق وقد قدم ذلك عن طريق ذي قوى تنافسية يتكون من خمس عناصر وكالآتي(الصفار،عبيد:239:2016).

1. دخول منافسين جدد
2. المنافسة بين الشركات القائمة
3. قدرة المساومة مع المشترين
4. قدرة المساومة مع المجهزين
5. تهديدات المنتجات البديلة

2-3-4 تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة:

يتم عن طريق سلسلة القيمة وتصنيف الأنشطة الآتيه (الكيشوان،67: 2018)

1. **أنشطة تضيف قيمة:** وهي الأنشطة التي لو تم حذفها ستخفض في المدى الطويل خدمة المنتج الزبون. وتقيم هذه الأنشطة بمقدار مساهمتها بخدمة المنتج النهائي بالنوعية والكلفة وتكون القيمة المضافة من هذه الأنشطة اما للزبون أو اساسية للعملية التشغيلية
2. **انشطه لا تضيف قيمة:** و تمثل الفرصة لتخفيض التكاليف ومن تخفيض الخدمة التي يقدمها المنتج للمستهلك وتمثل هذه الأنشطة ضياعا يمكن حذفه دون التأثير في قدرة المنشأه على المنافسة

2-3-5 مستويات تحليل سلسلة القيمة

يعد تحليل سلسلة القيمة من الأدوات الاستراتيجية التحليلية المستخدمة لمعرفة الميزة التنافسية وتحديد امكانية اضافة قيمة للزبون مع تخفيض التكاليف.

وهناك مستويان لهذه التحليلات هما:

1- تحليل سلسلة القيمة الصناعية :تشير إلى جميع الأنشطة التي تدخل في تصميم وتصنيع وتسويق وتسليم المنتجات والخدمات.

يساعد تحليل سلسلة القيمة على فهم كيفية تحقيق ميزة تنافسية من خلال تحسين الكفاءة وخفض التكاليف وزيادة القيمة المقدمة للعملاء وتتكون من مجموعتين من الأنشطة الأولى هي الرئيسية والأخرى هي الساندة لها.(سعد،حسن:299: 2019)

والانشطة الرئيسية كالآتي:

- البحث والتطوير: وهي أنشطة مهامها تطوير المنتجات الجديدة وتحسين العمليات والابتكار في التصميم والمواد والتكنلوجيا.
- تصميم المنتجات: وهي أنشطة مهامها تصميم المنتج هندسيا بشكل يجعل الشركة قادرة على تخطيط العمليات وتحديد المنتجات.
- التصنيع والانتاج وهي أنشطة تتعلق بالعناصر الداخلية وبالانتاج والنقل والخزن والتنسيق والتجميع في داخل الشركة
- التسويق : تتعلق بالتسعير والاعلان وتحسين تجربة العملاء وزيادة الحصة السوقية
- التوزيع : أنشطة تتعلق باجراءات شحن المنتجات للزبائن
- خدمات ما بعد البيع: أنشطة تتعلق بالدعم الفني، الصيانة ، خدمات الضمان

اما المجموعة الثانية فهي الأنشطة الساندة وتتمثل بالآتي:

- الحسابات
- المشتريات
- الأفراد والموارد البشرية
- تكنولوجيا المعلومات

2- سلسلة القيمة الداخلية: هي مجموعة الأنشطة والعمليات التي تتم داخل المؤسسة لإنتاج قيمة للعملاء وتحقيق ميزة تنافسية يركز هذا التحليل على كيفية تحسين العمليات الداخلية لزيادة الكفاءة وتقليل التكاليف وتعظيم الربحية وتقسم إلى أنشطة رئيسية وانشطة داعمة (الصفار،عبيد:243: 2016).

أولاً الأنشطة الرئيسية وتتكون من خمس أنشطة

- أنشطة الامدادات الداخلية: ترتبط باستلام مدخلات العملية الانتاجية وتشمل استلام و تخزين وإدارة المواد الخام والمكونات
- العمليات: تحويل المواد الخام إلى منتجات جاهزة باستخدام التصنيع والتجميع والجودة
- الإمدادات الخارجية: إدارة وتوزيع المنتجات النهائية إلى العملاء أو الموزعين
- التسويق والمبيعات: تعزيز الوعي بالمنتج واستراتيجيات التسعير والترويج والعلاقات مع العملاء
- أنشطة الخدمة: وهي الأنشطة المرتبطة بتقديم خدمات الصيانة للمنتجات ما بعد البيع

ثانيا الأنشطة الداعمة التي تدعم الأنشطة الأساسية وتحسن كفائتها وتتمثل بالآتي:

- أنشطة البنى التحية: تشمل الإدارة العامة، التخطيط الاستراتيجي والتمويل والمناسبة
- أنشطة إدارة الموارد البشرية: التوظيف، التدريب، تطوير الموظفين، وتحفيزهم
- أنشطة التطوير التكنولوجي : البحث والتطوير، الابتكار، وتحديث انظمة الإنتاج والخدمات
- أنشطة المشتريات: إدارة عمليات شراء المواد والمعدات والخدمات اللازمة للعمليات الأساسية

2-3-6 مفهوم العوامل الموقفية: هي عوامل الزمان والمكان المحيطة بالموقف الشرائي والاستهلاكي الّتي تؤثر بصفة مؤقتة في سلوك الفرد دون أن يكون لها علاقة بخصائصه الشخصية أو بعناصر المزيج التسويقي للشركة ونظرًا لأن الظروف الموقفية عديد ومتنوعة فإن سلوك المستهلك تكون متنوعة ويصعب التنبؤ

2-3-7 تقسيمات قرارات الشراء

2-3-7-1 القرار المعقد هذا القرار خيص السلع التي يكون معدل تكرار شرائها منخفض وأسعارها تتميز بالارتفاع وهذه السلع تتطلب جهدا كبير في عملية التسويق لشرائها (الصميدعي و يوسف ,2016:74)

2-3-7-2 قرار الشراء الروتيني: يتسم هذا القرار باليسر مستهلك ولا يحتاج فيها الى معلومات كثيرة عن السلع المراد شرائها، وأن المستهلكين يشرتون هذا النوع من السلع بشكل متكرر مما جعل توفر معلومات مرتاكمة عن السلع موضوع الشراء مما جعل القرار يتخذ بسهولة وحيدث طبقا للعادة، ، فإذا استمروا المستهلكون في الوصول الى العالمة التجارية نفسها فهو ناتج عن العادة وليس بسبب الولاء للعلامة التجارية ويتضح أن لدى المستهلكين شمول منخفضا مع أن معظم السلع منخفضة التكلفة وتكرار شرائها مرتفع.

2-3-7-3 قرار الشراء بغرض التنويع والاختلاف: نتيجة للتطور الحاصل في عوامل اللبيئة المحيطة والتغيير النفسي والتكنولوجي أدى إلى ظهور منتجات جديدة وكثرية ومتنوعة، مما جعل أألفراد يغريون قرار شرائهم من سلعة الى أخرى وقادهم البحث والتقصي والتنويع في الاختيار **و التغيير يعود الى أسباب كثرية تتمثل فيما يلي:**

***1/** :إدراك المستهلكني وجود اختلافات واضحة ما بين العلامات التجارية المعروضة في السوق

***2/** .يتم التغير بسبب الضجر والملل من العالامات االمألوفة عنده، ويقوم بعملية التغير بهدف تجربة سلع جديدة وأن هذا التغير يرجع إلى عدم الرضا او من أجل التنوع ليس الا

***3/** .إن الغرض من التنويع يعود الى سعي الفرد إبل تقليد الاخرين بهدف نيل مكانة اجتماعية يف وسطهم وذلك هدف التسلق الأجتماعي.

2-3-8 تقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت وفي ظل معايير الاستدامة ومدى تاثير هذه التكامل على العوامل الموقفية

اخذ الباحثان القيام باستعمال تقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت في ظل معايير الاستدامة من خلال تخفيض كلف المنتجات في عينة البحث وهو كلفة البدلة الرجالية ياستعمال اقمشة قطنية صديقة للبيئة للحد من التأثير البيئي و بيان علاقته بالعوامل الموقفة للمستهلك وقرارتة الشرائية وهذا ما سيتم تبيانه في الجانب العملي من المبحث القادم.

الفصل الثالث

المبحث الأول: مجتمع وعينة البحث

يتطرق هذا المَبحث التعريف بالوحدة الاقتصادية (الشَركة العَامة للصناعات النَسيجية في الحلة) كمُجتمع للبحث فضلاً عن دراسة مَعمل الألبسة الرجالية في النَجف الأشرف بوصفه عينة البَحث منْ حيث اقسامه المرتبطة بإنتاج مِنْتَج البَدلة الرجالية عبر مراحلهُ الأنتاجية فضلا عن واقع تسعير المنْتَجات في ذلك المعمل , **وعليه تم تقسيم المبحث على عِدة فَقرات وكالآتي :**

3-1-1 نبذة تعريفية عن الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة

إن الشَركة العَامة للصناعات النَسيجية في الحلة هي وحدة اقتصادية تعود ملكيتها إلى الدولة تتمتع بشخصية معنوية واستقلال مالي واداري تعد إحدى أهم الشَركات الصناعِية التي تختص بقطاع الصناعات النسيجية في العراق ضمنْ تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن ، وتَم تأسيسها بمُوجب قرار مَجلس إدارة المؤسَسة العَامة للصناعات النَسيجية رقم (7) المُتخذ في الجَلسة السَادسة عَشرة بتاريخ 1967/10/15 وبرأسمال قدره خمسة عشر مليون دينار عراقي، اذ انشأ حينها مصنع واحد وهو المصنع رقم (1) حالياً , وفي ثمانينيات القرن الماضي تم انشاء مصنع آخر وهو مصنع رقم (2) حالياً، أما في عام 2005 فقد تم إلحاق كل منْ الشَركة العَامة للصناعات الصوفية بنسبة 85% في الديوانية و مَعمل الألبسة الرجَالية في النَجف الأشرف بالشَركة العَامة للصناعات النَسيجية في الحلة ليصبحا منْ المصانع / المعامل التابعة لها.

أما منْ حيث الأنجازات التي حققتها الشركة (مجتمع البحث) بَعد عام 2005 على مُستوى المشاريع والمصَانع فهي:

- افتتاح مَصنع الأكياس البلاستيكية المتضمنْ مَعملي الأكياس المنْسوجة وأكياس النايلون.
- افتتاح مشغل ومَعمل الخياطة الجَديد وتم ضَمهُما إلى مصنع الحلة رقم (2).

- البدء بمَرحلة تَنفيذ مَشروع الكاربت ضمنْ مَشروعات المَصنع رقم (1) حالياً الذي يَختص بإنتاج الحشوات الصناعية والمفروشات المُختلفة.
- الحاق مَصنع انتاج الأكياس في السدة بالشَركة (مجتمع البحث) بَعد ان فُك ارتباطهُ منْ شركة الفُرات العامة عام 2017.

وفيما يَخص أهداف الشَركة العَامة للصناعات النَسيجية في الحلة (مجتمع البحث) فأنها تهدُف إلى دَعم الاقتصاد الوطني العراقي في مَجال تَصنيع الأقمشة الحريرية و القديفة والغزول وغيرها وفق المُواصَفات المُعتمدة منْ أجل النمو و تطوير الأنتاج فضلاً عن سعي الشركة لأنتاج منْتَجات ذات جَودة عالية وأسعار منْاسبة لأجل ان تنال رضا الزبائن، **ويتم كل هذا عن طَريق مَعاملها ومَصانعها التي تتمثل بالاتي:**

1- مَصنع الحلة (1): يختص هذا المصنع بعملية إنتاج مختلف الأقمشة منْها منْها القطنية والحريرية والمخلوطة ، فضلاً عن انتاج المفروشات المختلفة والحشوات الصناعية.
2- مصنع الحلة(2)/ (قديفة بابل): يختص هذا المَصنع بعملية انتاج منْتَجات الأقمشة الثقيلة بأصنَاف مُختلفة المُتمثلة بأقمشَة القديفة المستخدمة في سجادة الصَلاة والسَتائر وغيرها بالإضافة إلى انتاج بَدلات العَمل في مَجالات الاستخدام كافة.
3- مصنع الاكياس البلاستيكية في الحلة: ينتج هذا المَصنع منْتَجات مُختلفة تَتمثل بالأكياس البلاستيكية المنْسوجة للأغراض الزراعية وأكياس النَايلون بالإضافة إلى أكياس النفايات.
4- معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف : يقوم هذا المَعمل بإنتاج منْتَجات مُتعددة منْها البَدلة الرجالية بمُختلف المُوديلات ،المَعاطف الرجالية والنسائية ،بدلة السَفاري ،بَدلة الأُسرة التعليمية ،بَدلة الزي المُوحد لطَلبة الجَامعات والمعاهد والالبسة الرياضية والمنْتَجات الطبية وغيرها منْ المنْتَجات.

2-1-3 نبذة تعريفية عن معمل الألبسة الرجالية في النجف الاشرف

يُمثل مَعمل الألبسة الرجالية في النَجف الأشرف(عيّنة البحث) من أهم المَعامل التي كانتْ ضَمنْ تَشكيلات وزارة الصنَاعة والمعَادن عند تأسيسه في عام 1988 ومنْ ثم ألحق بالشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة عام 2005. ان سبب اختيار هذا المَعمل عَينة للبَحث لموقعهِ المُتميز الذي يَحتلهُ في الشركة (مجتمع البحث) بسبب احرازه تقدماً كبيراً في عَمليات التَصميم والفَصال عبر استعماله لمنْظُومة كيربر الالكترونية ، فضلاً عن ذلك حصُوله على شهادة الجَودة العالمية التي تُعد دليل واضح على جودة المنْتَجات التي يقُوم بإنتاجُها بأصناف متعددة، كما شَهد المعمل تَطورات عَديدة ، ففي سنة 2010 تَم افتتاح المَشروع الجَديد الا وهو المَشروع الصيني المطور للبدلة المدنية ، حيث تَبلغ طاقته اليَومية بواقع (400) بَدلة يوميا، بالإضافة إلى انشاء قاعتين احدهما لأنتاج البدلة المطورة والاخرى لأنتاج الخوذة والدرع الواقي ، وتجدر الإشارة إلى احتواء المعمل (عينة البحث) حالياً ثلاثة خطوط انتاجية وهي خط المنْتَجات العَسكرية وخط المنْتَجات الطبية وخط البَدلة المُطورة وكما مُبين في الجدول(3-1) فضلاً عن تشغيل أكثر منْ (1700) عامل بمختلف الاختصاصات في هذا المعمل.

الجدول (1): الخطوط الأنتاجية لمعمل الألبسة الرجالية في النجف الاشرف والمنْتَجات التي يَنتجُها

الخط الأول المنْتَجات العسكرية		الخط الثاني المنْتَجات الطبية		الخط الثالث البَدلة المُطورة	
ت	اسم المنْتَج	ت	اسم المنْتَج	ت	اسم المنْتَج
	بدلة حدود		وسادة		بدلة سبورت رجالي
	قمصلة نياتي فرو		صدرية منْتَجات		بدلة كلاسك رجالي
	سروال حماية منْشات		بقجة عمليات		بدلة مميزة رجالي
	بدلة عرضات		كاون صحي		تشيرت
	خوذة		مانتو		برمودات رجالي
	سروال شرطة		وسادة نوم		جاكيت سبورت رجالي
	قميص مرقط		بدلة وقاية		جاكيت رجالي
	بدلة مرور شتوي		وسادة صحة صغيرة		سروال رجالي
	بدلة مرقط زيتوني		بدلة عمل قطعة واحدة		رباط
	قميص مرقط زيتوني		شرشف صحة		سروال ولادي
	باركة		كمأمات		قميص رجالي
	درع		بدلة عمل قطعتين		كوت رجالي
	بدلة مرور		وسادة صحة كبيرة		قميص نصف ردن
	قمصلة عسكرية		قمصلة صيانة		يلك ولادي
	قميص حماية منْشات		بدلة غاز		يلك
	قميص مرور ابيض		شرشف كرسي		بجامة ولادي

	قميص شرطة ازرق		علم اسود		مانتو نسائي
	بدلة وزارة الدفاع				تراكسوت
	بدلة وزارة الداخلية				كلبية ولادي
	كاسكيته				دشداشة ولادي
	علامة مطرزة				
	حمالة رتب				

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط والمتابعة في المعمل عينة البحث

المبحث الثاني

تطبيق تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت في ظل معايير الاستدامة و انعكاسها على العوامل الموقفية

3-2-1 تحديد مجموعات الموارد ذات الصلة بمراحل دورة حياة المنتج في سلسلة القيمة

يتم في هذه الخطوة تحديد مجموعات الموارد ذات الصلة بمراحل دورة حياة البدلة الرجالية في المعمل عينة البحث والتي يتم تنفيذها من قبل الأقسام بما تتضمنه من شعب التي تم ذكرها في المبحث السابق

3-2-2 تحديد إجمالي كلفة الموارد لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج في سلسلة القيمة

يتمثل إجمالي الكلفة لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج ذات العلاقة بعملية انتاج البدلة الرجالية في!المعمل عينة البحث ،كل من عناصر التكاليف!المباشرة والمتمثلة برواتب!واجور العاملين في المعمل والتكاليف!غير المباشرة التي تشمل!عناصر التكاليف الصناعية!غير المباشرة.

3-2-3 تحديد الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعات الموارد

تتمثل هذه الخطوة بتحديد الطاقة العملية!التي تتمثل في ساعات العمل أو الوقت اللازم!لأنجاز كل مرحلة من المراحل التي يمر فيها المنتج ، مع الاشارة إلى أنهُ قد تم تحديد الطاقة!العملية على أساس نسبة (80%) من الطاقة^النظرية ، وذلك مراعاة لحالات التوقفات التي تحصل نتيجة الصيانة والتصليح وغيرها ، مع ملاحظة أن نتائج المقابلات!مع مهندسي المعمل توضح!أن المعمل عينة البحث لم يصل إلى !هذه النسبة في عملهِ لذلك فإن النسبة! اعلاه هي جزء من إجراءات المعمل اذا ما تم التحول!إلى ما ينبغي أن يكون عليه المعمل ، فضلاً عن إن الامكانيات المتوفرة في المعمل تؤكد على قابلية المعمل في الوصول إلى النسبة الأنفة الذكر اذا ما تم تطبيق^التقنيات الحدي لإدارة^الكلفة، وأهمها ما يطرحه هذا!البحث من تقنيات .

3-2-4 تحديد كلفة وحدة الوقت لكل مجموعة موارد ذات العلاقة بعمليات المنتج

تتمثل هذه الخطوة بتحديد كلفة وحدة الوقت لكل مرحلة من المراحل التي هي ذات علاقة بإنتاج البدلة الرجالية في المعمل عينة البحث وكما موضح في الجدول (2) ،عن طريق قسمة اجمالي الكلفة المباشرة أو غير المباشرة التي تقابل اداء الأنشطة التي يمارسها الاشخاص كافة الذين يسهمون في الأنتاج على الطاقة العملية المتمثلة بساعات العمل اللازمة ، لأنجاز كل مرحلة من المراحل ذات العلاقة بمنتج البدلة الرجالية والتي تنفذ في الاقسام والشعب ذات العلاقة .

جدول (2): كلفة وحدة الوقت بالدقيقة لمراحل انتاج منتج البدلة الرجالية لعام 2021

المرحلة في سلسلة القيمة	الاجور المباشرة السنوية لمسؤول المرحلة	اجرالدقيقة الواحدة	الاجور المباشرة السنوية للعامل	اجر الدقيقة الواحدة	الكلفة غير المباشرة السنوية	كلفة الدقيقة الواحدة
نشاط التخطيط والتصميم (19) عامل	15000000	169.102	9003000	101.495	101739628.8	60.366
نشاط الفصال (30) عامل	12248000	138.1	7510800	84.673	110274560	41.44
نشاط الأنتاج الجاكيت والسروال						
خياطة صدر الجاكيت مع ربط القنوجة (33عامل)	16197420	182.601	9053700	102.066	122075000	41.703
تحضير و خياطة الردن (15 عامل)	15221840	171.603	8229600	92.776	120670000	90.691
تحضير بطانة الجاكيت (15عامل)	14230000	160.521	8257600	93.092	118409880	88.993
تحضير ظهر وياقة الجاكيت (20عامل)	15170000	171.018	8367820	94.334	123135600	69.408
ربط الياقة مع البدن (15عامل)	13208200	148.902	8172480	92.132	120579200	90.623
ربط الردن (16عامل)	15287200	172.339	8212440	92.583	120742000	85.074
الخياطة النهائية الرياقة و التنظيف والتسليم(23عامل)	15106400	170.501	8157396	91.962	119975600	58.806

نشاط	الاجور المباشرة السنوية لمسؤول المرحلة	اجرالدقيقة الواحدة	الاجور المباشرة السنوية للعامل	اجر الدقيقة الواحدة	الكلفة غير المباشرة السنوية	كلفة الدقيقة الواحدة
خياطة صدر السروال (20عامل)	15642000	176.339	9042000	101.935	120966540	68.186
خياطة ظهر السروال (25 عامل)	16998960	191.637	7240200	81.622	84931440	38.299
ربط جوانب السروال (12 عامل)	12872772	145.121	8969400	101.116	71736720	67.393
ربط كمر،السروال، (10عامل)	15121920	170.576	8239440	92.887	41197200	46.443
خياطة المقعد (20عامل)	13477200	151.935	8255280	93.065	76837200	43.311
نشاط التنظيف والتقوية والتكملة (20عامل)	13873200	156.399	8393880	94.628	71658180	40.392
نشاط فحص الجودة و التعنبة والتغليف (12) عامل	13533372	152.567	9435576	106.371	67826419.2	63.719
نشاط التسويق (13) عامل	14695200	165.665	8401428	94.713	93261326.4	80.875

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات تكاليف المعمل.

يلاحظ من الجدول أنفاً ان احتساب كلفة الدقيقة الواحدة قد تم عن طريق قسمة ارقام الكلفة المباشرة السنوية لمسؤول المرحلة أو العامل فيها والتي يتولى القسم تنفيذها أو غير المباشرة على الطاقة العملية التي تحتسب بدورها وفق الآتي :

بالنسبة للكلفة المباشرة لمسؤول المرحلة أو للعامل الواحد :

الطاقة العملية السنوية = الطاقة التصميمية × 80%

110880 * 80% = 88704 دقيقة.

أما بالنسبة للكُلفة غير المُباشرة فإن الطاقة العَملية السنوية تُحتسب كالآتي:

الطاقة العملية السنوية =110880 * 80% = 88704 دقيقة.

أما عملية الاحتساب لكُلفة الدقيقة الواحدة في الجدول أعلاه لمرحلة التخطيط والتصميم تمت وفق الاتي:

الكُلفة المُباشرة للدقيقة الواحدة لمسؤول الشُعبة = كُلفتة المُباشرة السنوية ÷ الطاقة العملية السنوية

= 15000000 دينار ÷ 88704 دقيقة

= 161.602 دينار للدقيقة الواحدة. ...وهكذا لبقية الشعب

الكُلفة المُباشرة للدقيقة الواحدة للعامل الواحد في الشعبة= كلفتة المُباشرة السنوية ÷الطاقة العملية السنوية

= 9003000 دينار ÷ 88704 دقيقة

= 101.495 دينار للدقيقة الواحدة...وهكذا لبقية الشعب

الكُلفة غير المُباشرة للدقيقة الواحدة للشُعبة = الكُلفة غير المُباشرة السنوية ÷ الطاقة العملية السنوية

= 101739628.8 دينار ÷ 1685376 دقيقة

= 60.366 دينار للدقيقة الواحدة. ...وهكذا لبقية المراحل والشعب ٠

5-2-3 تحديد معدل كُلفة وحدة الوقت ذات العلاقة بمراكز الكُلفة الخدمية والادارية

يوضح الجدول (3) نتائج عملية احتساب مُعدل كُلفة وحدة الوقت(الدقيقة الواحدة) لمراكز الكُلفة الخدمية والإدارية المساهمة بإنتاج منْتَج البدلة الرجالية .

جدول(3): معدل كُلفة الدقيقة الواحدة لمراكز الكُلفة الخدمية و الادارية في المعمل عينة البحث لعام 2021

مركز الكُلفة	اجمالي الكُلفة السنوية بالدينار 1	ساعات العمل السنوية 2	عدد الدقائق السنوية 3	الطاقة العملية (80%) (بالدقيقة) 4	معدل كُلفة الدقيقة الواحدة (دينار/ دقيقة) 1 ÷ 4
الشؤون الفنية (70 عامل)	570315132	129360	7761600	6209280	91.849
السيطرة النوعية (22 عامل)	150745740	40656	2439360	1951488	77.247
النقل (35 عامل)	165437052	64680	3880800	3104640	53.287
المخازن (45 عامل)	206895180	83160	4989600	3991680	51.832
الصيانة	193683048	88704	5322240	4257792	45.489

(48 عامل)					
ادارة المعمل (60 عامل)	409985172	110880	6652800	5322240	77.032

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الكُلفة في المعمل عينة البحث.

ان نتائج عمليات الاحتساب في الجدول أعلاه لساعات العمل السنوية ومعدل كُلفة الدقيقة الواحدة لمراكز الكُلفة تمت وفق الاتي:

ساعات العمل السنوية = 7ساعة × 22 يوم× عدد العمال لكل مركز كُلفة×12شهر، اذ ان:

ساعات العمل السنوية لشؤون الفنية = 7 × 22 × 70 ×12 ×60 دقيقة ×80%

= 6209280 دقيقة سنويا ...وهكذا لبقية مراكز الكُلفة.

معدل كُلفة الدقيقة الواحدة = اجمالي الكُلفة السنوية لكل مركز ÷ الطاقة العملية، اذ ان :

معدل كُلفة الدقيقة الواحدة للشؤون الفنية = 570315132 ÷ 6209280

= 91.849 دينار للدقيقة الواحدة ... وهكذا لبقية مراكز الكُلفة.

6-2-3 تحديد وتجميع الأنشطة ذات الصلة بمراحل دورة حياة المنتج وأو قات حدث كل نشاط

عن طريق المعايشة الميدانية للباحث والاطلاع على واقع إنتاج البدلة الرجالية والمقابلات مع بعض المهندسين في المعمل عينة البحث ، تم تحديد الأنشطة ذات العلاقة بمراحل دورة حياة المنتج مع تحديد وقت احداث هذه الأنشطة والجهة المسؤولة عن كل حدث ومحأولة تجميعها في مجمعات الكلفة **وكالاتي :**

1- تحديد الأنشطة ذات العلاقة بمرحلة التخطيط والتصميم وأو قات حدث كل نشاط

إن الأنشطة الخاصة بمرحلة التخطيط والتصميم ووقت حدث كل نشاط فيها يوضحها الملحق (2) مع الاشارة أنهُ عن طريق معلومات الوقت التي يوضحها هذا الملحق يمكن تطبيق معادلة الوقت التي تم توضيحها في المبحث الثالث من الفصل الثاني ، وذلك. لأنشطة كل مرحلة من المراحل تمهيداً لإعداد كلفة التشغيل , **فمعادلة الوقت لمرحلة التخطيط والتصميم تكون كالآتي :**

وقت مرحلة التخطيط والتصميم (بالدقائق)= 1 (اصدار امر الأنتاج + اعداد امر العمل) + (استلام امر العمل وطلب المواد + توقيع المستند وتصميم المنتج) + 0.5 (توقيع المستند) +2 (اختيار واختبار فكرة التصميم) +1.4 (ارسال فكرة التصميم وتوقيعه) وبنفس الطريقة يتم إعداد معادلة الوقت بالطريقة نفسها لبقية المراحل وهي موضحة بالملاحق من رقم 3 إلى 18

ضرب كلفة وحدة الوقت لكل مجموعة موارد في أو قات أحداث الأنشطة

يتم في هذه الخطوة اجراء عملية ضرب كلفة وحدة الوقت لكل مجموعة موارد **في الوقت الذي تم احتسابه وفق معادلة الوقت والموضحة في الفقرة (خامسا) ليمثل الناتج إجمالي كلفة التشغيل لكل مرحلة وكالاتي:**

1- احتساب كلفة التشكيل ذات الصلة بمرحلة التخطيط والتصميم:

بعد تصوير شكل معادلة الوقت ، يتم الأن احتساب كلفة مرحلة التخطيط والتصميم عن طريق تقسيم المرحلة إلى 5 أنشطة وتحديد وقت كل نشاط تم عن طريق الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث مع المهندسين والعمال داخل المصنع، حيث يتم ضرب وقت كل نشاط بكلفة الدقيقة الواحدة من هذا النشاط ويوضح الجدول (4) نتائج عملية احتساب كلفة التشغيل لمرحلة التخطيط والتصميم .

جدول (4): كلفة التشكيل ذات العلاقة بمرحلة التخطيط والتصميم

ت	النشاط (1)	وقت حدث النشاط (دقيقة)(2)	كلفة وحدة الوقت (د/ دقيقة) (3)	كلفة التشغيل (4) (2 ×3)
1	اصدار امر الأنتاج + اعداد امر العمل	1	91.894	91.894
2	استلام امر العمل وطلب المواد +تخطيط وتصميم وتوقيع مستند التصميم النهائي	2	229.468	458.936
3	اختيار فكرة التصميم المستهدف	1	229.468	229.468
3	اختبار التصميم	1	77.247	77.247
4	ارسال امر التصميم الي مرحلة الفصال	0.9	53.287	47.96
5	توقيع مستند مطابقة المواصفات	0.5	77.247	77.247
المجموع				982.752

المصدر: من اعداد الباحث

يتضح من الجدول أعلاه ان كلفة مرحلة التخطيط والتصميم بلغت 982.752 دينار للبدلة الواحدة

2- احتساب كلفة التشكيل ذات الصلة بمرحلة الفصال

يتم تقسيم مرحلة الفصال إلى ست أنشطة ويتم ضرب وقت كل نشاط بكلفة وحدة الوقت الظاهرة في الجدولين (3) و(4) للحصول على كلفة تشغيل مرحلة الفصال وكما موضح في الجدول (5)

جدول (5): كلفة التشكيل ذات العلاقة بمرحلة الفصال الخاصة بالبدلة الرجالية

ت	النشاط (1)	وقت حدث النشاط (دقيقة)(2)	كلفة وحدة الوقت (د/ دقيقة) (3)	كلفة التشغيل(4) (2 ×3)
1	اصدار امر الأنتاج + اعداد امر العمل	1	91.849	91.849
2	استلام امر العمل واعداد طلب المواد	1	179.54	179.54
3	توقيع المستند الإخراج	0.5	51.832	25.916
4	استلام خامات القماش + عمليات الفصال + فحص اولي للقماش	9.5	126.113	1198.1
7	فحص واختبار نهائي	0.5	77.247	38.6235
8	ارسال امر التنفيذ إلى المرحلة الإنتاج	1	53.287	53.287
	المجموع			1587.3155

المصدر: من اعداد الباحث.

يتضح من الجدول أعلاه ان كلفة تشغيل مرحلة الفصال بلغت 1587.3155 دينار للبدلة الواحدة

3-احتساب كلفة التشكيل ذات الصلة بمرحلة الإنتاج:

تقسم مرحلة الأنتاج إلى خطين انتاجيتين وهما خط خاص بخياطة الجاكيت والأخر خاص بخياطة السروال وتقسم كل منها إلى عدة انشطة منفذة من قبل الأقسام والشعب ذات العلاقة بإنتاج الجاكيت والسروال ، وهي كما مذكورة في الجدول (3) حيث صنفت هذه الأنشطة من قبل الباحث إلى سبع شعب والتي تخص الجاكيت وخمسة اخرى تخص السروال ، كما يحدد الوقت لهذه الأنشطة ولكل حدث له علاقة في عملية انتاجهما عن طريق الزيارة الميدانية التي قام بها الباحث ودراستهُ لواقع انتاج البدلة الرجالية في المعمل عينة البحث **وكالاتي:**

أولا : تحديد الوقت اللازم لكل حدث من احداث النشاط المتعلقة بالجاكيت :حيث تمت تلك الأنشطة والاحداث المتعلقة بها ومجمعات الكلفة والوقت المطلوب لكل حدث وتبيانها عن طريق الملاحق المذكورة في اخر البحث وهي بالتسلسلات من 4 إلى 10 (4,5,6,7,8,9,10) ، كما يُمكن أعداد معادلة الوقت التي تم توضيحها في الجانب النظري بالفصل الثاني المبحث الثاني منه تمهيداً لاحتساب كلفة البدلة الرجالية ، ولذا فأن معادلة الوقت **تعد كالاتي :**

الوقت اللازم لشُعبة خياطة صدر الجَاكيت مع رَبط القنوجة (بالدقائق) = 1.5 (تهيئة قوالب الأنتاج .الرئيسة والمساعدة واعداد أمر العمل) + 1.5 (تسلّم امر العمل منْ شعبة البرمجة و طلب المواد) + 0.5 (مُصادقة المُستند) + 35.7 (تسلّم المواد الأول ية ونقلها مع عمليات الخياطة والكوي) + 1. عملية الفحص للعمل المنْجز + 0.5 (الصيانة) + 0.5 (تسليم العمل المنْجز إلى شُعبة تحضير و خياطة الردن) **وبنفس الطريقة** يتم اعداد معادلة الوقت للشعب الأخرى ذات الصلة بإنتاج منْتَج الجاكيت.

ثانيا : تحديد الوقت اللازم لكُل حدث منْ أحداث النشاط ذات الصلة بالشعب المساهمة بإنتاج منْتَج السروال: ان الأنشطة المرتبطة بالشُعب المساهمة بإنتاج منْتَج السروال ومُجمعات الكُلفة المُرتبطة بها مع الوقت المطلوب لأداء احداثها تبينها كل منْ الملاحق(11، 12، 13، 14 ،15) ، مع الاخذ بنظر الاعتبار انه عن طريق المعلومات التي توفرها هذهِ الملاحق يمكن اعداد مُعادلة الوقت التي تَم توضيحها في الجانب النظري (المبحث الثالث منْ الفصل الثاني)، اذ يتم تَطبيق مُعادلات الوقت لأنشطة كُل شُعبة ذات علاقة بإنتاج منْتَج البدلة الرجالية تمهيداً لاحتساب كُلفة التشغيل لها، فان معادلة الوقت لشُعبة خياطة صدر منْتَج السروال **تكون كالآتي :**

الوقت اللازم لشُعبة خياطة صدر السروال (بالدقائق) = 1.5 (تهيئة قوالب الأنتاج الرئيسة والمساعدة واعداد أمر العمل) + 1.5 (تسلّم امر العمل منْ شعبة البرمجة و طلب المواد) + 0.5 (مُصادقة المُستند) + 31.75 (تسلّم المواد الأول ية ونقلها مع عمليات الخياطة والكوي) + 0.5 عملية الفحص للعمل المنْجز + 0.5 (تسليم العمل المنْجز إلى شُعبة خياطة ظهر السروال) **وبنفس الطريقة** يتم اعداد مُعادلة الوقت للشعب الأخرى ذات الصلة بإنتاج منْتَج السروال.

وبعد أحتساب الوقت لكل نشاط من أنشطة ذات الصلة بشعب خياطة الجاكيت والسروال في مرحلة الإنتاج يتم بعد ذلك أحتساب كلفة أنشطة كل شعبة ذات الصلة بالجاكيت والسروال **وكالاتي :**

أولا: احتساب كُلفة التشغيل للشُعب ذات الصلة بإنتاج منْتَج الجاكيت:

شعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة: يبين الجدول (6) نتائج عملية احتساب كُلف عملية احتساب (كُلفة التشغيل) لشُعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة.

جدول (6): نتائج عملية احتساب الكُلفة الاجمالية(كُلفة التشكيل) لشُعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة

النشاط	وقت حدث النشاط (دقيقة) (1)	معدل كُلفة وحدة الوقت (دينار/ دقيقة) (2)	كُلفة التشغيل بالدينار (1)×(2)

تسلّم امر العمل منْ شعبة البرمجة و طلب المواد	1.50	224.304	336.46
تسلّم المواد الأول ية ونقلها مع عمليات الخياطة و الكوي	35.7	143.770	5132.589
تهيئة قوالب الأنتاج الرئيسة و المساعدة واعداد أمر العمل	1.50	91.849	137.7735
مُصادقة المُستند	0.50	51.832	25.916
أعمال الصيانة	1	45.489	45.489
عملية الفحص للعمل المنْجز	0.50	77.247	38.6235
تسليم العمل المنْجز إلى شُعبة تحضير و خياطة الردن	0.50	53.287	26.6435
المجموع			5743.4945

المصدر: اعداد الباحث.

وبذلك فأن كلفة تشغيل شعبة خياطة صدر السروال بلغت 5996.6585 دينار كما وتم احتساب كُلفة التشغيل لبقية الشُعب ذات الصلة بإنتاج منْتَج السروال بنفس الطريقة الموضحة في الجدول أعلاه ، **وكانت النتائج كالاتي:**

كُلفة شعبة خياطة ظهر السروال = 4116.4215

كُلفة شعبة ربط جوانب السروال = 3136.4375

كُلفة شعبة ريط كمر السروال = 4711.055

كُلفة شعبة خياطة المقعد = 2612.4735

4- احتساب كلفة مرحلة التنظيف وتكملة المنتج

تقسم مرحلة التظيف وتكملة المنتج إلى ستة أنشطة ,اذ يتم تحديد وقت كل نشاط من هذه الأنشطة ليضرب بمعدل كلفة الدقيقة الواحد المستخرجة.

الجدول (7) كلفة التشكيل ذات الصلة بمرحلة التنظيف و التكملة لعام 2021

النشاط	وقت حدث النشاط (دقيقة) (1)	معدل كُلفة وحدة الوقت (دينار/ دقيقة) (2)	كُلفة التشغيل بالدينار (1)×(2)
إستلام أمر العمل وطلب المواد	1.50	196.791	295.1865
تسلّم المنتج ونقله مع عمليات الخياطة و الكوي	11	135.02	1485.22
اعداد أمر العمل	1	91.849	91.849
فحص العمل	0.50	135.02	67.51
فحص الاختبار النهائي	0.50	91.849	45.9245
ارسال البدلة الى مرحلة فحص الجودة والتعبئة والتغليف	1	53.287	53.287
المجموع			2038.977

المصدر: اعداد الباحث

احتساب كلفة مرحلة فحص الجودة والتعبئة والرزم

في هذه المرحلة وهي الخامسة يتم احتساب كلفة تشغيل مرحلة فحص الجودة والتعبئة والرزم حيث قسمت المرحلة إلى خمسة أنشطة ,ويتمم تحديد وقت كل نشاط من هذه الأنشطة ويضرب بمعدل كلفة الدقيقة الواحد المستخرجة.

الجدول (8) كلفة التشكيل ذات الصلة بمرحلة فحص الجودة والتعبئة والرزم

النشاط	وقت حدث النشاط (دقيقة) (1)	معدل كُلفة وحدة الوقت (دينار/ دقيقة) (2)	كُلفة التشغيل بالدينار (1)×(2)
الاشراف على استلام العمل واعداد امر العمل	1.50	216.286	324.429
توقيع مستند فحص المنتج	0.50	91.849	45.9245
تعبئة المنتج بالعلاقة والرزم	2	170.10	340.20
فحص واختبار مطابقة الجودة	0.50	91.849	45.9245
نقل المنتج الى مرحلة التسويق	2	53.287	106.574
المجموع			522.852

المصدر: اعداد الباحث

احتساب كلفة التشكيل لمرحلة التسويق

في هذه المرحلة وهي السادسة يتم احتساب كلفة التشغيل لمرحلة التسويق والتي تم تقسيمها إلى خمسة أنشطة ,بدلالة وقت كل نشاط من هذه الأنشطة والذي يضُرب في معدل كلفة الدقيقة الواحد.

جدول (9): احتساب كلفة تشكيل لمرحلة التسويق

النشاط	وقت حدث النشاط (دقيقة) (1)	معدل كُلفة وحدة الوقت (دينار/ دقيقة) (2)	كُلفة التشغيل بالدينار (1)×(2)
استلام المنتج	1	246.54	246.54
تعبئة البدلة الرجالية في الحقيبة ولصق الماركة التحذيرية	1	175.588	175.588
نقل إلى المخزن	1	53.287	53.287
توقيع مستند التسليم	0.50	53.287	26.6435
اعداد فاتورة المبيعات	1	246.54	246.54
المجموع			748.60

المصدر: اعداد الباحث

سابعاً : احتساب كُلفة التشكيل لمنْتَج البدلة الرجالية في المعمل عينة البحث

بعد التعرف على كلف المراحل المختلفة ذات الصلة بدورة حياة البدلة يتم في هذه الخطوة احتساب كُلفة التشغيل لمنْتَج البدلة الرجالية وهي الخطوة الأخيرة ، عن طريق معلومات كلف المراحل التي مر ذكرها مع إضافة كُلفة المَواد الداخلة في كل مرحلة إنتاجية إلى كلف تشغيل ولكل مرحلة لكي يتُم استخراج كُلفة الصُنع ، ليتم بعدها إضافة حصة الكلف الإدارية لنحصل على الكُلفة الشاملة لدورة حياة منْتَج البدلة الرجالية في المعمل عينة البحث، وتجدر الإشارة انه تم توزيع كُلفة المواد وفق حاجة على المراحل المختلفة وفقاً لما تتطلبه عملية إنجاز كل مرحلة من مراحل دورة حياة البدلة من هذه المواد عبر الشعب التي تتضمنها كل مرحلة.

جدول (10): تحديد الكُلفة الشاملة لمراحل دورة حياة المنتج الموجهة بالوقت للبَدلة الرجالية في المَعمل عينة البحث

المراحل	كُلفة المواد1	كلف التشغيل 2	كُلفة الصنع2+1=3	الكُلفة الإدارية 4=%5×3%5	المجموع3+4
مرحلة التخطيط والتصميم	100	982.752	1082.725	54.13625	1136.8612
مرحلة الفصال	54	1587.3155	1641.3155	82.1	1723.4155
مرحلة الأنتاج : انتاج الجاكيت					
خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة	8595	5743.4945	14338	716.925	15054.925
تحضير وخياطة الردن	4885	4490.5389	9375.539	468.777	9844.316
تحضير بطانة الجاكيت	3379	4365.832	7744.832	387.212	8132.044
تحضير ظهر وياقة, الجاكيت	6870	3950.86	10820.86	541.042	11361.902
ربط,الياقة مع البدن	1105.5	5823.795	6929.295	346.46475	7275.7597
ربط الردن	77	4611.9005	4688.9	234.445	4923.345
الخياطة النهائية والريافة والتنظيف للجاكيت	3930	6460.366	10390.366	519.52	10909.886
انتاج السروال					
خياطة صدر السروال	7235	5996.6585	13231.6585	661.583	13893.2415
خياطة ظهرالسروال	7238	4116.4215	11354.4215	567.721	11922.1425
ربط جوانب السروال	181	3136.4375	3317.4375	165.872	3483.3095
ربط كمر السروال	2496	4711.055	7207.055	360.353	7567.408
خياطة المقعد	76	2612.4735	2688.4735	134.424	2822.8975
مرحلة التظيف والكملة للبدلة	261	2038.977	2299.977	114.10	2414.077
مرحلة فحص الجودة والتعبئة والرزم	350	522.852	872.852	43.6426	916.4946
مرحلة السويق	1500	748.60	2248.60	112.43	2361.03
الإجمالي	48082.5	64481.8428	113889.875	5694.511	115743.055

المصدر : اعداد الباحث

يتضح منْ الجدول (3-25) أن الكُلفة الشاملة لمنْتَج البَدلة الرجالية أصبح (115743.055) دينار وفق تطبيق تقنية الكُلفة الشاملة على اساس الموصفات الموجهة بالوقت في المعمل عينة البحث بينما يعكس واقع نظام الكُلفة المُطبق في نفس المعمل مقدار الكُلفة الاجمالية لهذا المنْتَج و الذي يبلغ (190867.93) دينار , وبهذا فان تَطبيق آلتقنية اعلاه قد حقق تخفيضاً في كُلفة المنْتَج بمقدار (75124.875) دينار.

وعليه , فان دور تقنيتي الكلفة على أساس الموصفات الموجهة بالوقت وسلسلة القيمة الخضراء من شانه ان يحقق الميزة التنافسية بابعادها المختلفة وبشقيها التقليدي والمستدام وكالاتي :

تحقيق أبعاد الاستدامة

1- بُعد البيئة: ان متطلب جودة الاقمشة حقق درجة أهمية بلغت (13.08%) أذ انه حل. بالمرتبة الثانية بعد متطلب السعر مما يدل على أهتمام الزبائن الكبير بالجودة , كما ويمكن ان تتحقق هذه الجودة عن طريق استعمال الاقمشة التي تحتوي على نسبة صوف اكثر من 85%

أ. إمكانية ارتدائها في مختلف الفصول من السنة (الباردة والحارة) فهي تحافظ على الجلد وغير حساسة بالنسبة له مما يعطي افضلية واضحة وتبين سبب اختيار الزبون لهذا المتطلب الذي حاز على المرتبة الثالثة ضمن متطلباته .

ب. استعمال هذا النوع من الأقمشة يعطي افضلية لكونه قليل الشحنات الكهربائية مقارنتاً بأنواع الاقمشة الأخرى لذا يشعر مرتديه بالراحة أكثر

ت. تمتاز هذه الأنواع من الاقمشة بمتانة اكبر من باقي الأنواع فهو من الاقمشة التي لا تتلف بصورة سريعة وبذلك فهي تبقى محافظة على نظراتها أطول مدة مما يجعلها ضمن تفضيلات الزبائن .

ث. تتحمل الاقمشة ذات النسب الصوفية العالية والأكثر من 85% عمليات الغسل المتكررة وكذلك درجات الحرارة المرتفعة مما يعطيها افضلية بكونها منتج لا يتلف بسرعة

ج. الصوف قابل للتنفس ويسمح بالتهوية مما يعد الخيار الأفضل في فصل الصيف وبهذا يعطيها مرونة أكثر من باقي الأنواع كالبوليستر وغيرها وكما انه مقاوم للاوساخ وبذلك فهي تقلل استهلاك الطاقة .

ح. لها القابلية على الجفاف بصورة اسرع من باقي الأقمشة مما يعطيه افضلية بيئية في عدم هدر الطاقة لتجفيفه

خ. تحافظ هذه الاقمشة على الجلد ولا تسبب حساسية جليدية للجسم ,أذ أنه يعتبر الخيار الأمثل للأشخاص اللذين يعانون من أعراض جلدية .

د. الألبسة المصنوعة من الاقمشة الصوفية شديدة التحمل كما أنها تحافظ على شكلها الخارجي مما يجعلها خيار لكل من الخياطين والمصممين .

وبالتالي فأن المعمل عينة البحث قد حقق بُعد الجودة من خلال أستعمال نوعية الأقمشة الصوفية والتي تكون بنسب تصنيف للقماش (85%) كما أن أستعمال هذا النوع من الاقمشة يعطي للمنتج البدلة الرجالية الصبغة الخضراء مما يجعل المعمل عينة البحث قادر على توفير تلك المنتجات وبالتالي فهي ميزة تنافسية مستدامة .

2- بعد الكلفة : تحقق بعد الكلفة عن طريق تخفيض كلفة منتوج البدلة الرجالية باستعمال تقنية الكلفة الشاملة لدورةحياة المنتج الموجهة بالوقت إذ إنّ كلفة البدلة بالنظم التقليدية الكلفوية (190867.93) في حين ان كلفة البدلة اصبحت باستعمال التوظيف لتقنية الكلفة على أساس الوظائف (115743.055) أي بنسبة تخفيض (39.4%) وبالتالي حققت وفرات بالكلفة بمقدار (75124.875) دينار ولذا اصبح بأمكان المعمل عينة البحث تخفيض سعر البيع وتحقيق الأرباح مع التأكد على مقدرتهُ على تحقيق ذلك مع المنتجات الخضراء وليس التقليدية وبذلك فهي ميزة تنافسية ومستدامة بنفس الوقت تحققت باستعمال الكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج الموجهة بالوقت و التخفيض بكلف التشغيل لمراحلها .

3- بعد الاجتماعي : تعتمد أي مرونة على مدى قوة الاستجابة السريعة للتغيرات في بيئة الاعمال التصنيعية فعند تحقق إجابة سريعة لأي طارئ أو متغير في عمليات التشغيل بما يتناسب مع اذواق الزبائن أو بسبب حاجة المنتج لهذا التغيير من سعر وكلفة وتصميم فهو ميزة تنافسية تحققها الوحدة الاقتصادية قادرة على مواجهة منافسيها والمحافظة على مكاسبها وتحقق ذلك عن طريق الاستجابة لرغبات الزبائن وتلبية متطلباتهم في منتجات ذات موصفات عالية كما تمثلت في تحقيق العوامل الموقفية لدى المستهلك والتاثير على قرار الشراء من خلال النوع الثالث المتمثل قرار الشراء بغرض التنويع والاختلاف نتيجة للتطور الحاصل في عوامل اللبيئة المحيطة والتغيير النفسي والتكنولوجي أدى إلى ظهور منتجات جديدة وكثرية ومتنوعة، مما جعل االفراد يغريون قرار شرائهم من سلعة الى أخرى وقادهم البحث والتقصي والتنويع في الاختيار و التغيير يعود الى أسباب كثرية تتمثل **فيما يلي:**

***1/ :**إدراك المستهلكني وجود اختلافات واضحة ما بين العلامات التجارية المعروضة في السوق

***2/ .**يتم التغير بسبب الضجر والملل من العالامات االمألوفة عنده، ويقوم بعملية التغير بهدف تجربة سلع جديدة وأن هذا التغير يرجع إلى عدم الرضا او من أجل التنوع ليس الا

***3/ .**إن الغرض من التنويع يعود الى سعي الفرد إبل تقليد الاخرين بهدف نيل مكانة اجتماعية يف وسطهم وذلك هدف التسلق الاجتماعي.

البدلة الرجالية وكذلك تخفيض كلفتها .

4- بُعد الوقت : هو بُعد يعطي زخم للوحدة الاقتصادية لأن الوقت مسألة حساسة في النظم الحديثة , وبما ان تخفيض المدد الزمنية للتسليم والتصنيع اصبحت شيء بالغ الأهمية في نظر الزبون ,لذا فأن ذلك يعني ان الوحدات التي تكون مدد التسليم فيها سريعة

ووقت دورة الإنتاج اقصر فهي وحدات تمتاز بتنافسية قوية بين الوحدات الاقتصادية و لكون المنتج اصبح مستوحى من تصميم الزبون وما يرغب به من مواصفات توافرها في المنتج ,لذا فأن الوقت المستغرق للتخطيط والتصميم أصبح أقل وأثره على باقي مراحل دورة حياة المنتج و كما أتضح ذلك باستعمال تقنية الكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج الموجهة بالوقت حيث بينت تخفيض كلف التشغيل من (130613.5) دينار في النظام التقليدي الى (64681.8428) دينار أي بتخفيض بلغ مقداره (66131.6572) دينار و بنسبة تخفيض بلغت (50.60%) مما حقق ميزة تنافسية للومعمل عينة البحث تمكنة على مواجهة المنافسين والحصول على حصة سوقية أكبر وبالتالي فهي ميزة مستدامة له فضلاًعن تحقيق أهدافها عن طريق استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ون تسريع مهام الأنشطة داخل كل مرحلة إنتاجية والتركيز على الهدر في الوقت و معالجتهِ.

الفصل الرابع

المبحث الأول: الاستنتاجات

1-4 إستنتاجات الجانب النظري

يتضمن هذا المبحث استعراض أهم ما قد تَوصل اليه الباحث من إستنتاجات تعبر عن حقائق ناجمة من ما عرضه الباحث في الجانب النظري من البحث ودعمهُ بالجانب العملي ، كما أن أهمية هذه النتائج يعتبر الإسهامة الناجعة في حل مُشكلة الارتفاع في الكُلف التي يُعاني منها معمل الالبسة الرجالية في النجف الاشرف (مجتمع البحث) والتي كذلك تُعاني منها أغلب الوحدات الاقتصادية في العراق وخاصة ، **اذ يمكن إيجاز تلك الإستنتاجات بالآتي:**

1- يعتمد معمل الألبسة الرجالية في النجف الاشرف – عينة البحث في القياس والتسجيل لكل الأحداث الاقتصادية على النظام المحاسبي الموحّد, وتحديد كلف المنتجات على وفق مراحل العملية الأنتاجية دون الاهتمام بالتكاليف البيئية.

2- يستند معمل الألبسة الرجالية في النجف الاشرف على النظم التقليدية في تحديد تكلفة المنتجات كما أن أسس التخصيص غير علمية للتكاليف غير المباشرة دون الاخذ بالاعتبار تأثير ذلك في الوضع التنافسي للمنتجات في الاسواق المحلية، كما تبيّن عن طريق الاستطلاع الميداني والمقابلات التي أجراها الباحث ان الافراد العاملين في المعمل عينة البحث لا يمتلكون المعرفة الكافية التي تمكنهم من تطبيق تقنيات المحاسبة الادارية المعاصرة بكفاءة .

3- لا يعتمد معمل البسة النجف الاشرف استعمال التقنيات الحديثة للحد من مخاطر التلوث والضرر البيئي والذي اصبح متطلباً ضرورياً في البيئة الحديثة للأعمال .

4- ان استعمال تقنية تُعنى بإدارة الكُلفة الاستراتيجية كتقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت من شأنه ان يسهم في مواكبة التطوير و التقدم والنمو والاستدامة في الواقع الصناعي والاقتصادي و التجاري للبلد ، كون تلك التقنيات تقدم معلومات كلفويه مُناسبة و مفيدة تُحدد من خلالها مواطن الخلل وتبين الأثر البيئي و العمل على مُعالجته

5- ان استعمال تقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت في ظل معايير الاستدامة له دور واسهام كبير في ريادة المعمل عينة البحث للمنتجات الخضراء والصديقة للبيئة

6- تُعد تقنية الكلفة على أساس الوظائف اموجهة بالوقت أحدى أهم التقنيات الاستراتيجية المُعاصرة التي هي نتاج شدة المُنافسة بين الوحدات الاقتصادية في بيئة الاعمال المُعاصرة، اذ أصبحت الوحدات مُطالبة بتقديم مُنتَجات أو خدمات جديدة تُلبي رغبات وتفضيلات الزبوُن وتواكب الأنتاج الأخضر بنفس الوقت مما يجعل هناك رغبة للزبون في تغيير قرارات الشراء لديه .

7- ان تطبيق تقنية الكلفة على أساس الوظائف في ظل معايير الاستدامة اعطى مساحة للزبائن في استدال قرارات الشراء لديهم و كما يهدف إلى توفير مُنتَج يلبي تحقيق طلبات الزبائن ورغباتهن فقط، وانما يؤدي إلى إنتاج منتجات تلبي المتطلبات البيئة للزبائن وإعطاء مساحة اكبر للأنتاج الأخضر في السوق

المبحث الثاني: التوصيات

يستعرض هذا المبحث أهم التوصيات في ضوء الإستنتاجات التي تَوصل اليها الباحث في المبحث الأول منْ هذا الفصل ، اذ يوصي الباحث ما يأتي :

1- ينبغي على إدارة الشركة العَامة للصناعات النَسيجية في الحلة (مُجتمع البحث) بصورة عامة ومعمل الألبسة الرجالية في النجف الاشرف (عينة البحث) بصورة خاصة تطبيق التقنيات المُحاسبة الكُلفوية والإدارية المعاصرة، ومنْ هذهِ التقنيات تقنية الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت في ظل معايير الاستدامة التي لها القدرة على الوصول إلى رغبات الزبائن الأساسية والخضراء وتحليل تلك الرغبات للحصول على منتجات تلبي رغبة الزبائن وتساعد في تحويل قرار الشراء لديهم

2- أن نظام محاسبة الكلفة المطبق لا يلبي التطورات المعاصرة في احتساب كلفة المنتج لذا ينبغي تغيير هذا النظام و تَطبيق تقنيات حديثة تُعنى بإدارة الكُلفة على أساس الانشطة الموجهة بالوقت لما تمثله من دور مهم في إدارة الكلفة و احتساب كُلفة المُنتَج بأسلوب مبني على أساس علمي رصين،

3- ينبغي على المعمل اعتماد أساس الوقت بدل الأسس التقليدية لأنه أكثر عدالة في احتساب وتوزيع الكلف غير المباشرة والأقسام الخَدمية ، على الأقسام الأنتاجية لغرض الوصول إلى أرقام كُلفة دقيقة ويمكن الاعتماد عليها من قبل إدارة المعمل في اتخاذ القرارات.

4- ينبغي على المعمل عينة البحث الاستعانة بتطبيق التقنيات الحديثة كالكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت لكونها توفر المعلومات المفيدة لتحديد طاقة مجموعات المَوارد ، فضلاً عن وضع الخُطط المُستقبلية التي تهدُف إلى استغلال الطاقة العَاطلة.

5- الفهم الواسع من قبل المعمل عينة البحث للعمل بالتقنية أعلاه لما له من دور كبير في تطوير المنتج عن طريق ادراك وتلبية مُتطلبات الزبائن الفنية والبيئية ذات الصلة بمُنتَج البدلة الرجالية فضلا عن إدارة كُلفة ذلك المُنتَج بتخفيضها ، تخفيض وقت الاستجابة، تحسين جودته ، وتَحقيق الميزة التنافُسية .

6- على قسم الحسابات في المعمل عينة البحث صياغة التقارير الكلفوية وتحديثها من سنة إلى أخرى مع الابتعاد التقارير النمطية المتكررة ويتم ذلك عن طريق اعتماد نظم محاسبية حديثة على وفق استراتيجياتها الحالية والمستقبلية لأن ترشيد القرار الإداري يأتي من تغذيته بالمعلومات الملائمة.

7- على المعمل عينة البحث القيام بتطوير المَوارد البشرية العَاملة من الموظفين في شُعبة حسابات الكُلفة عن طريق الدورات التدريبية لهم، لغرض رفع مستوى الوعي والخبرة المحاسبية كمُحاسبة الكُلفة والإدارية عن طريق أقامه الدورات العلمية من قبل مختصين في الجامعات العراقية لمُواكبة التطورات الحديثة في بيئة الاعمال المُحيطة.

References

1. البياتي، مسلم محمد إسماعيل، غازي عبد العزيز سليمان، (2022). "إمكانية تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت(TD-ABC) لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة استطلاعية لآراء عينة من المختصين والعاملين في مجموعة من الشركات الصناعية في محافظة سليمانية". مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (12)، العدد.(1)
2. المعموري، أحمد حسن علي، (2020). "تطبيق تقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت الرباعي المراحل لإدارة التكاليف في بيئة الأعمال العراقية/ دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الرجالية في النجف". رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء.
3. السيلاوي، فائزه إبراهيم محمود الغبان، علي عبيد فهد، (2024). "مدى تأثير تطبيق تقنية التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت(TD-ABC) في تحقيق الاسبقيات التنافسية". مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (19)، العدد.(66)
4. الكيشوان، علي محمد حسن، (2018). "توظيف مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في تحسين قيمة المنتج". رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة كربلاء.
5. جاي، أحمد ماهر محمد علي، (2022). "تأثير تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت لتخفيض التكاليف في ظل المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة". المجلة الدولية لنشر الدراسات العلمية، المجلد (13)، العدد (3)، البحث (12)، ص 234-258.
6. الكواز، صلاح مهدي جواد، (2016). "دور التكامل بين تقنيتي التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت ونشر وظيفة الجودة في تحقيق القيمة المضافة للزبون: دراسة تطبيقية". أطروحة دكتوراه في المحاسبية، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
7. العبيدي، فاطمة محمد، (2024). "آلية تطبيق أنموذج سلسلة القيمة وانعكاسه على تعزيز فاعلية نظام المعلومات المحاسبي: دراسة تطبيقية في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور". مجلة الريادة للمال والأعمال، ص 191-204.
8. الصفار، عماد صبيح، علاء محمد عبيد، (2016). "دور تحليلات سلسلة القيمة في إدارة وتخفيض التكلفة". مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد.
9. الجنابي، نسرين صالح محمد، عبد خلف عبد الجنابي، (2024). "دور سلسلة القيمة المستدامة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الوحدة الاقتصادية". مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد.
10. وناس، فيحاء عبد الله يعقوب، أمل إبراهيم وناس، (2015). "دور نظم معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين وظائف أنشطة سلسلة القيمة وأثره في تقويم الأداء: دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية". مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (10)، العدد.(32)
11. النور، عمر تاج السر عمر، (2018). "إدارة التكلفة باستخدام سلسلة القيمة وتأثيرها على التكاليف في قطاع المقاولات". مجلة أماراباك، المجلد (9)، العدد (31)، ص 61-80.
12. سعد، علاء عبد الحسن حسن، سلمى منصور، (2019). "تقنية سلسلة القيمة ودورها في تخفيض تكلفة المنتج: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات- مصنع الميكانيك". مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد.