جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

توظيف مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في تحسين قيمة المنتج

دراسة مقارنة بين مدخل ABC ومدخل TD-ABC بالتطبيق في معمل الصادق لخياطة الدشداشة في النجف الأشرف

رسالة ماجستير مقدمة إلى

مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد /جامعة كربلاء وهي جزء
من متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة

تقدم بها

علي محمد حسن محمد الكيشوان

بإشراف

أ. م. د. محمد وفي عباس الشمري

1439 ه **2018 م**

قال تعالى:

﴿ يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴾

صدق الله العلي العظيم

(سورة المجادلة من الآية 11)

الاهداء

الى شهداء الحشد الشعبي والجيش العراقي الابطال الذين سُفِكت دماؤهم في ساحات النزال دفاعا عن مقدسات العراق وحرماته.

الى والدي الذي تعلمت منه أدبيات الحياة و أولى الخطوات في السير نحو النجاح.

إلى أمي الغالية التي ربتني وسهرت من أجلي لكي أكون بحسب ما تمنت.

إلى أُستاذي العزيز الذي ساعدني ووقف معي للإكمال رسالتي

إلى زوجتي الرائعة التي وقفت معي وكانت لي عوناً على أمور الدنيا وشجعتني وآزرتني على اكمال دراستي.

إلى بناتي الغاليات الحبيبات ودعائهن لي بالموفقيه .

إلى مَن شجعني وآزرني ودعا لي بإكمال رسالتي من أخوان واصدقاء أعزاء ولاسيما زملائي في مرحلة الماجستير.

شكر وعرفان

{الحمد لله رب العالمين} والصلاة والسلام على رسوله محمد وعلى آله الطيبين الطاهرين وصحبه المنتجبين وبعد .

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ المساعد الدكتور محمد وفي الشمري لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة إذ كان لي خير عون لإنجازها على هذا النحو سائلا الله عز وجل أن يمده بوافر الصحة والسلامه.

ويسعدني أن أتقدم بوافر الشكر والأمتنان الى الأستاذ المساعد الدكتور أسعد محمد علي العواد رئيس قسم المحاسبة في كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة كربلاء والأستاذة الأجلاء في قسم المحاسبة وفي قسم الدراسات العليا على رعايتهم المستمرة وتقديم المساعدة وكل أشكال العون لطلبة الدراسات العليا في الكلية.

و أتقدم بالشكر والتقدير للسادة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة الرسالة.

ولا يفوتني أن أشكر أساتذتي الأفاضل وأخص منهم الاستاذ المساعد الدكتور حسين عنيزه ، الأستاذ المساعد الدكتور ميثم الخاقاني والأستاذ المساعد الدكتور عقيل الحسناوي والأستاذ المساعد الدكتور بشرى الجواهري والاستاذ المساعد الدكتور حاتم كريم وأساتذتي في مرحلة البكالوريوس جميعاً في قسم المحاسبة .

وأتقدم بالشكر الجزيل إلى العاملين في مكتبة كلية الأدارة و الإقتصاد / كربلاء ومكتبة كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة الكوفة و مكتبة جامعة المستنصرية والكلية التقنيه لما أبدوه من تعاون في جمع المصادر.

وأقدم شكري وامتناني إلى إدارة موظفي وعاملي معمل الصادق لخياطة الدشداشة في النجف الأشرف لما أبدوه من تعاون وتذليل كل الصعوبات من اجل الحصول على البيانات اللازمة لإكمال الرسالة، وفقهم الله لكل خير. وأود أن أسجل شكري وامتناني لزملائي طلبة الدراسات العليا. ولن أنسى شكر والدي العزيز والامتنان له والدتي و إخوتي وأخواتي وزوجتي العزيزة ؛ لما بذلوه من دعم وتشجيع طوال مدة الدراسة.

والله ولي التوفيق

الباحث

ثبت المحتوى

الموضوع	الصفحة
الآية القرآنية	أ
الإهداء	ب
شكر وتقدير	ج
ثبت المحتوى	د
ثبت الجداول	و
ثبت الأشكال	ز
المستخلص	ح
المقدمة	1
الفصل الاول: منهجية البحث ودراسات السابقة و موقع الدراسة الحالية	4-19
المبحث الأول: منهجية البحث	4
اولا: أهمية البحث	4
ثانيا: مشكلة البحث	4
ثالثا: هدف البحث	5
رابعا: فرضية البحث	6
خامسا: الحدود المكانية والزمنية للبحث	6
المبحث الثاني: دراسات سابقة	7
الفصل الثاني: المداخل الحديثة في قياس التكاليف على أساس الأنشطة	21-72
المبحث الأول: مدخل التكاليف على اساس الانشطة ABC	21
أولا: نشأة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC	21
ثانيا: مدى الحاجه لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC	22
ثالثا: مفهوم وتعريف مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC	23
رابعا: مميزات مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC	29
خامسا: مراحل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC	31
سادسا: افتراضات مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC	33
سابعا: أهمية إستخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC	34
ثامناً: عيوب إستخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC	35
تاسعا:إجراءات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC	36
المبحث الثاني: مدخل التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TD-ABC	38
أولا: نظره عامه نشأة عن مدخل التكاليف على أساس الانشطة الموجهة بالوقت TD-ABC	38
ثانيا: مفهوم وتعريف مدخل التكاليف على أساس الانشطة الموجهة بالوقت TD-ABC	39
ثالثا: اهميه مدخل التكاليف على أساس الانشطة الموجهة بالوقت TD-ABC	42
رابعا: خطوات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الانشطة الموجهة بالوقت TD-ABC	44

خامسا: عناصر مدخل التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TD–ABC	45
سادسا: مميزات مدخل الكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TD–ABC	48
سابعا: مقارنه بين مدخل ABC ومدخل TD–ABC	51
المبحث الثالث: تحليل سلسلة القيمة	52
تمهيد	52
أولاً: نظره عامه عن نشأة تحليل سلسلة القيمة	53
ثانياً: مفهوم وتعريف سلسلة القيمة	53
ثالثاً: أهمية سلسلة القيمة	57
رابعاً: أهداف سلسلة القيمة	59
خامساً: تحليلات سلسلة القيمة	61
سادساً: تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة	67
سابعاً: مستويات تحليل سلسلة القيمة	68
الفصل الثالث: التطبيق العملي لمداخل الكلفة	74–127
المبحث الأول: معلومات عامة عن المعمل عينة البحث	74
أولا: نبذة تعريفية عن معمل الصادق لخياطة الدشداشة (عينة البحث)	75
ثانيا: الهيكل التنظيمي للمعمل عينة البحث	76
ثالثا: المنتجات التي ينتجها معمل الالبسة الرجالية عينة البحث	78
المبحث الثاني: تطبيق مدخل ABC في المعمل عينة البحث ودوره في تحسين قيمة المنتج	79
أولا: تحديد الانشطة الرئيسة في المعمل عينة البحث لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة	79
ثانيا: تحديد تكاليف تحويل للانشطة الرئيسة لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث	85
ثالثا: تحديد موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث	86
رابعا: تقدير الطاقة السنوية المتاحة من موجهات الكلفة	87
خامسا: إحتساب معدل كلفة موجه الكلفة للأنشطة الرئيسة في المعمل عينة البحث	89
سادسا: احتساب تكاليف التحويل الانشطة لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة وفق مدخل ABC	91
سابعا: احتساب كلفة منتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل ABC	93
ثامنا: مقارنه بين كلفة الوحده لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل ABC والمدخل التقليدي	93
تاسعا: احتساب سعر البيع لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل ABC والمدخل التقليدي	94
المبحث الثالث: تطبيق مدخل TD–ABC ودوره في تحسين قيمة المنتج	96
أولا: تحديد المجموعات المختلفة من الموارد	96

ثانيا: تحديد كلفة كل مجموعة من الموارد	96
ثالثا: تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعات الموارد	97
رابعا: احتساب معدل كلفة الوحدة من موجه الكلفة للأنشطة الرئيسة في المعمل عينة البحث	104
خامسا: معادلات الوقت	105
سادسا: احتساب التكاليف التحويل للأنشطة الرئيسة لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث لعام2016	111
سابعا: تحديد الموارد المستغلة وغير المستغلة للأنشطة الرئيسة لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث	112
ثامنا: احتساب كلفة الدشداشة الكلاسيك الواحده وفق مدخلTD-ABC	113
تاسعا: احتساب سعر بيع الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحده وفق مدخلTD-ABC	114
عاشرا: مقارنة مقارنة تكاليف واسعار البيع لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة وفق المداخل البديله للكلفة	113
المبحث الرابع :تحسين قيمة المنتج من خلال ما تضيفه سلسلة القيمة	116
اولا: عناصر تحليل سلسلة القيمة لغرض تحسين قيمة منتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة	116
ثانيا: سلسلة القيمة الداخليه للمعمل عينة البحث ودورها في تحسين قيمة المنتج	121
الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات	129-131
المبحث الأول: الاستنتاجات	129
المبحث الثاني: التوصيات	131
ثبت المراجع	132
Abstract	148

ثبت الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	المنتجات التي ينتجها المعمل عينة البحث للعام 2016	77
2	الانشطة الرئيسة والأحداث المرتبطة بها ومستوى النشاط في المعمل عينة البحث	83
3	توزيع تكاليف التحويل لكل نشاط من الانشطة الرئيسة لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة	85
4	موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة والكمية المستهلكة من موجهات الكلفة لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث	86
5	الطاقة السنوية المتاحة من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث	87
6	معدل كلفة موجه الكلفة للأنشطة الرئيسة لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث	89

7	تخصيص تكاليف التحويل لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل ABC	91
8	الكلفة الاجمالية لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة على وفق مدخل ABC	92
9	تحديد الكلفة الاجمالية لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة وفق مدخل ABCوالمدخل التقليدي	93
10	تحديد سعر البيع الدشداشة الكلاسيك الياقة وفق مدخل ABCوالمدخل التقليدي	94
11	توزيع تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسيه للدشداشة الكلاسيك الياقة	95
12	الطاقة العمليه السنويه للانشطة الرئيسية لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة	102
13	معدل كلفة الوحده من موجه كلفة كل نشاط من الانشطة الرئيسيه	103
14	الوقت اللازم لنشاط الاستلام للدفعة الواحدة في المعمل عينة البحث	104
15	الوقت اللازم لنشاط المناوله في المعمل عينة البحث	105
16	الوقت اللازم لنشاط التصميم في المعمل عينة البحث	106
17	الوقت اللازم لنشاط التفصيل والتجهيز في المعمل عينة البحث	107
18	الوقت اللازم لنشاط الخياطه في المعمل عينة البحث	108
19	الوقت اللازم لنشاط الكوي في المعمل عينة البحث	108
20	الوقت اللازم لنشاط التعبئه والتغليف في المعمل عينة البحث	109
21	تخصيص تكاليف التحويل لمنتوج الدشداشة الواحدة على وفق مدخلTD-ABC	110
22	أجمالي الموارد المستغلة وغير مستغلة لمنتوج الدشداشة للعام2016	111
23	الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC	112
24	تحديد سعر بيع الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC	113
25	مقارنة تكاليف واسعار بيع الدشداشة وفق المداخل البديلة	113
26	الكلفة الإجماليه للدشداشة وفق مدخل TD-ABC بعد التحسينات (قماش فيتنامي)	121
27	الكلفة الإجماليه للدشداشة وفق مدخل TD-ABC بعد التحسينات (قماش تايلندي)	122
28	الكلفة الإجماليه للدشداشة وفق مدخل TD-ABC بعد التحسينات (قماش ياباني)	122
29	الكلفة الإجماليه للدشداشة وفق مدخل TD-ABC بعد التحسينات (التعبئة والتغليف)	124
30	الكلفة الإجماليه للدشداشة وفق مدخل TD-ABC بعد التحسينات (التعبئة والتغليف)	124

ثبت الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	إنموذج البحث	6
2	مفهوم مدخل ABC	29
3	تخصيص التكاليف غير المباشره ABC	32
4	توزيع التكاليف غير المباشرة وفق مدخل TD-ABC	50
5	إستراتيجيات التنافس لبورتر	65
6	سلسلة القيمة الصناعية	69

المستخلص

تنبع أهمية هذه الدراسة في أنها تناولت مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC ودوره في تحسين قيمة المنتج وإضافة ميزة تنافسية للوحدات الإقتصادية فقد تم توظيف هذه التقنية الحديثه في تحسين قيمة المنتج عن طريق تحليل سلسلة القيمة ،حيث تم تحليل الأنشطة وتحديد الأحداث داخل الأنشطة ثم تحديد الأوقات المعيارية اللأزمه لتنفيذ هذه الأحداث وبالتالي ترشيق تكاليف الأنشطة عن طريق تحميل المنتج بالأوقات المعيارية للأنشطة التي تضيف قيمة اليه بعد إستبعاد الهدر والإسراف في الوقت وإستبعاد أوقات الأنشطة التي لا تضيف قيمة وعدم تحميلها على كلفة المنتج ،وبينت الدراسة مقدار كلفة الطاقة غير المستغله وأوصت بإيجاد المعالجات لها ، كما أظهرت الدراسة إمكانية المعمل عينة البحث من تحسين قيمة منتج الدشداشة الكلاسيك من خلال عدة تحسينات تضيفها وبإستخدام إما إستراتيجية قيادة الكلفة الأقل أو إستراتيجية التمايز أو كلاهما والتي سيكون لها تأثير على إضافة ميزة تنافسية قويه للمعمل عينة البحث وأيضاً الوقوف على نقاط القوة وتطويرها وتحديد نقاط الضعف ومعالجتها ..

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم عرض نظري لمدخلي التكاليف على أساس الانشطة ABC والتكاليف على أساس الانشطة الموجهة بالوقت TD-ABC، وتطبيقهما في المعمل عينة البحث وإظهار دوريهما في تحسين قيمة المنتج وتعزيز القدرة التنافسية للمعمل عينة البحث .

وقد إختار الباحث معمل الصادق لخياطة الدشداشة الرجالية في النجف الاشرف كعينة لتطبيق مدخل ABC ومدخل TD-ABC لكونه من المعامل ذات القطاع الخاص والذي يرغب الباحث عن طريقه بيان تأثير المدخلين في تكاليف منتجه لغرض النهوض بواقع القطاع الخاص لأنه ركيزه من ركائز المجتمع وأيضاً لما أبدهُ المسؤولون فيه من إمكانية التعاون لغرض تطوير وإدارة تكاليف منتجاتهم .

وبينت نتائج الدراسة ان هناك قصوراً في مدخل التكاليف على أساس الانشطة ABC عند إعتماده في المعمل عينة البحث في قياس كلفة منتج الدشداشة

الكلاسيك الياقة بسبب تحميل الدشداشة بإجمالي تكاليف الطاقة المستغله وغير المستغله والوصول الى كلفة منتج مشوهة وغير حقيقية وبالتالي عدم تمكن المعمل عينة البحث من منافسة الشركات الأخرى. فقد أظهر البحث أن مدخل TD-ABC اكثر ملاءمة للبيئة الصناعية الحديثة، أذ يحمل تكاليف الطاقة المستغلة على المنتجات ويستبعد التكاليف غير المستغلة وبالتالي يساعد في عملية قياس كلفة المنتجات بطريقة تنافسية تساعد الوحدات الاقتصادية في المحافظة على الزبائن الحاليين وجذب زبائن جدد.

المقدمة

إن التطور الحاصل في بيئة الأعمال أدى إلى ظهور الحاجة لتطوير أساليب تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لكي تتوافق مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة التى شهدت تطوراً إقتصادياً وإدارياً وتكلنولوجياً .لأن هذه التكاليف أصبحت تشكل جزءاً كبيراً من كلفة أي منتج أو خدمه ، لذا من هنا إنبثقت أهمية تطبيق مدخل يعالج التكاليف غير المباشره وكيفية تحميل المنتجات أو الخدمات لهذه التكاليف عليها ، فعندها بدايتةً تم إبتكار إسلوب جديد في قياس التكلفة سُمي بمدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) والذي يقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على أنشطة الإنتاجية في الوحدات الإقتصادية ، حيث أثبت نجاحاً كبيراً في إيجاد الحلول لمشاكل تخصيص التكاليف غير المباشرة التي لم تعالجها بشكل سليم طرائق التكاليف التقليدية . ولكن تم عن طريق مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) معالجة تخصيص التكاليف غير المباشرة لمنتجات الوحدات الإقتصادية (الإنتاجية والخدمية والتجارية) دون الأخذ بنظر الأعتبار الطاقة غير المستغلة في تلك الأنشطة ،إذ تم تحميل كلفتها على المنتجات والخدمات وبذلك ظهرت هنا مشكلة جديدة يستلزم إيجاد حل لها من قبل كافة الأطراف سواء من داخل المؤسسة الإقتصادية أم من خارجها كالباحثين والأكاديميين وغيرهم ،وكما إن زيادة المنافسة السوقية بين الوحدات الإقتصادية تتطلب البحث عن تقنيات جديده تساعد على تخفيض التكاليف. مما دعى تلك الوحدات بالوقوف على جوانب الخلل والضعف في مدخل ABC لمعالجتها وبنفس الوقت لوضع معالجات لأساليب الإنتاج لديها و تطويرها وكل ذلك يأتي في محاولات الوحدات الإقتصادية لخفض التكاليف دون أن يتم التأثير على جودة منتجاتها و مما سينعكس على زيادة أرباح الوحدات الإقتصادية .

وإستمراراً لما سبق من إرتفاع حدة المنافسة بين الوحدات الإقتصادية وخصوصاً في العقدين الأخرين من القرن الماضي وظهور أدوات إستخدام التكنولوجيا الصناعيه والإنترنيت والحاسب الألي وغيرها التي كانت السبب في تقديم أفضل المنتجات التي تلبي رغبة الزبائن وبإقل التكاليف مما جعل ذلك أن رغبة الزبائن تتجه نحو المنتجات التي تلبي رغبتهم وبأقل الأسعار ،لذا نجد إن الوحدات الإقتصادية بدأت تتنافس لتخفيض تكاليفها وتحسين جودة منتجاتها لغرض الحصول على حصه سوقية كبيره وخلق ميزة تنافسية قوية.

وأيضا من أسباب التنافس هو دخول تكنولوجيا متطورة في الصناعة زادت من حصة التكاليف غير المباشره في قياس كلف المنتجات والخدمات والتي كان من المفروض أن يعالجها مدخل ABC ولكن بسبب المشاكل والمعوقات التي ظهرت عليه والتي سنذكرها في الفصل الثاني من هذه الرساله،أدت إلى الحاجه مره أخرى لتطوير نظام محاسبي يلائم هذه التغيرات ويساعد الإدارة على إتخاذ القرارات الصائبة من خلال توفير بيانات تفصيلية ملائمه عن منتجاتها تمكنها من تحسين قيمة تلك المنتجات وتعزيز الميزة التنافسية لها.

إن المدخل الكلفوي الذي ينبغي أن يلائم التغيرات ويساعد الإداره يجب أن يعبر بعدالة عن كلفة الوحدات المنتجة أو الخدمات، وبذلك قامت الشركات العالمية ولا سيما جنيرال ألكتريك بتطوير أسلوب جديد والذي عرف فيما بعد بمدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت –TD ABC لغرض الحصول على معلومة كلفوية تكون أكثر دقة وملائمه تعطي صوره واضحه عن كلفة المنتجات والخدمات ويحملهما بالطاقة المستغلة في الإنتاج مع إستبعاد الطاقة غير المستغلة وتحميلها على كشف الدخل .

يقع البحث في أربعة فصول، تناول الفصل الأول منهجية البحث ودراسات سابقة من خلال مبحثين خصص الأول لمنهجية البحث في حين تناول الثاني الدراسات السابقة ،أما الفصل الثاني فقد تطرق الى المداخل الحديثة في قياس التكاليف على أساس الأنشطة وتضمن ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في حين خصص المبحث الثاني إلى مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وأما المبحث الثالث فقد كرس لمدخل سلسلة القيمة . أما الفصل الثالث فقد تناول التطبيق العملي لمداخل الكلفة ،حيث خصص المبحث الأول لمعلومات عامة عن المعمل عينة البحث ،في حين خصص كل من المبحث الثاني للتطبيق العملي لمدخل ABC والمبحث الثالث للتطبيق العملي لمدخل –TD ABC ودور كل من المبحثين في تحسين قيمة المنتج وأخيراً وليس اخراً المبحث الرابع حول تحسين قيمة المنتج من خلال ما تضيفه سلسلة القيمة .أما الفصل الرابع فقد خصص مبحثه الأول للإستنتاجات والمبحث الثاني منه للتوصيات.

الفصل الاول

منهجية البحث ودراسات سابقة

المبحث الاول : منهجية البحث

المبحث الثاني : دراسات سابقة

المبحث الاول

منهجية البحث

اولاً : أهمية البحث

تنبع أهمية هذا البحث من أهمية تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة عادلة على المنتجات لما تشكله هذه التكاليف غير المباشرة من نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة والتي تتسم بشدة المنافسة بين المنتجات المعروضة بالسوق .

وحيث إن الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو قياس الكلفة لذا وجب البحث عن منهج كلفوي حديث يهدف الى تقديم صورة حقيقة عن تكاليف المنتجات من خلال ربط هذه التكاليف بالأنشطة التي سببتها فضلا عن سعي هذا المنهج نحو ترشيق هذه التكاليف من خلال ربطها بموجهات زمنية وبالتالي ظهور نوعين من التكاليف هي تكاليف مستغلة للأنشطة وتكاليف غير مستغلة للأنشطة ،حيث يقوم هذا المدخل الحديث(التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت) بتحميل التكاليف المستغلة للأنشطة على المنتجات بأعتبارها تكاليف قابله للخزن وإستبعاد التكاليف غير المستغلة للأنشطة وعدم تحميلها على المنتجات مما يؤدي الى ترشيق تكاليف المنتجات وجعلها منافسة للمنتجات المعروضة في السوق فجاء مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت ليعالج أوجه القصور في منهج التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لذا فإن أهمية البحث تدور حول مدى إمكانية تطبيق منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وبيان دور هذا المنهج في تحسين قيمة المنتج .

ثانيا : مشكلة البحث

تعرض نظام التكاليف التقليدي الى إنتقادات جوهرية وهي إنه لا يحقق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات لكونه يعتمد في تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى المنتجات على أساس تحميل واحد وهذا الأساس قد يكون ملائماً لنوع معين من

التكاليف غير المباشرة الإ إنه غير ملائم لباقي التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى تحميل منتج نهائي معين بتكاليف أكثر مما يجب وتحميل منتج نهائي أخر بتكاليف أقل مما يجب بسبب إن جميع المنتجات لا تستهلك نفس الكمية من الأنشطة وهذا يؤدي الى تشويه الصورة الحقيقية لتكاليف المنتجات وحيث إن قياس الكلفة هو هدف أساسي لمحاسبة التكاليف، لذلك ظهرت الحاجة إلى أسلوب بديل لقياس الكلفة يعالج الخلل في النظام التقليدي للتكاليف. ظهر أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة والذي يهدف الى تحقيق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشره بإعتبارها تمثل النسبة الأكبر من التكاليف الكلية في ظل بيئة التصنيع الحديثة وبالرغم من ذلك لا زال تطبيق إسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يعاني من بعض أوجه القصور في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة مثل عدم وجود علاقة سببيه بين الأنشطة المؤداة وموجهات التكلفة مما يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتج أو الخدمه وعليه يمكن طرح مشكلة البحث من خلال التساؤلات الأتية :-

1. هل هناك خلل في قياس التكلفة في ظل نظام التكاليف التقليدي ؟
2. هل يحتاج قياس التكاليف على أساس الأنشطة إلى تعديل أو تحديث لغرض إنتاج تكاليف ملائمة في ظل بيئة تنافسية شديدة ؟
3. كيف يمكن تحسين قيمة المنتج باستخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)

ثالثا : هدف البحث:-

يهدف البحث بشكل أساسي إلى تحقيق الأتي :-

1. بيان دور مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في تحسين قيمة المنتج ومقارنته مع مدخل التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)
2. قياس التكاليف على أساس الأنشطة في المعمل عينة البحث .
3. قياس التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في المعمل عينة البحث.
4. بيان تأثير التحسينات على المنتوج بزيادة قيمتهِ في المعمل عينة البحث.

رابعاً : فرضية البحث:-

يستند البحث على فرضية أساسية هي :-

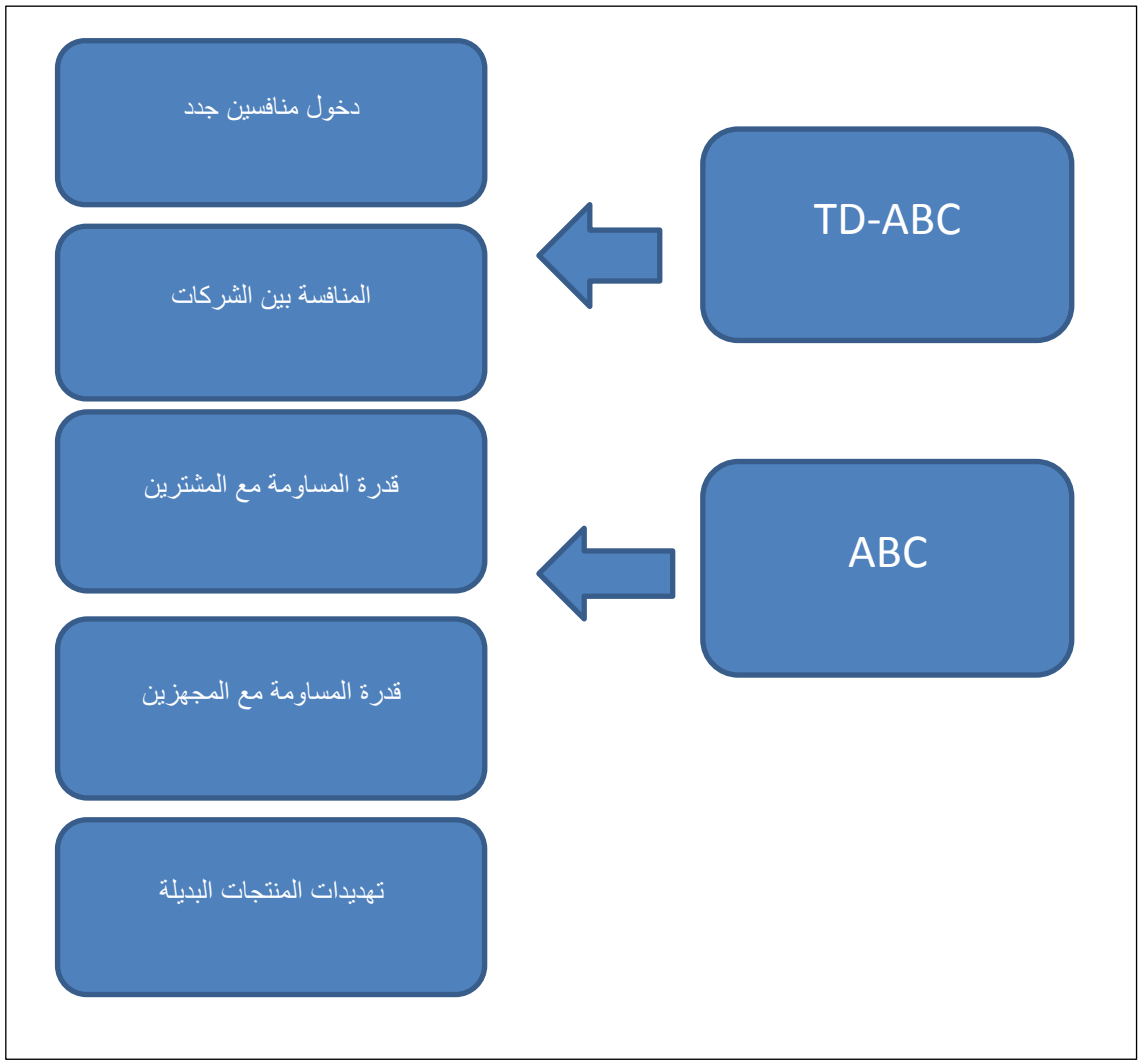
إن إعتماد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في قياس التكاليف TD-ABC يؤدي الى تحسين قيمة المنتج بالمقارنة مع مدخل ABC

خامسا: الحدود المكانية والزمنية للبحث :-

تم إختيار معمل الصادق لخياطة الدشداشة كعينه للبحث وذلك لتعاون المسؤولين في المعمل في تقديم المعلومات اللازمه للبحث .

كما تم إختيار المدة من 2016\1\1 إلى 2016\12\31 كحدود زمنيه للبحث وذلك من خلال توفير المعلومات وتكاملها خلال هذه تللك المدة .

شكل (1) إنموذج البحث



المبحث الثـاني

دراسات سابقة في الكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت

اولاً:دراســــــــات عربيـــــــــة :

1- دراسة عبداللطيف ، 2012م :		
	عنوان الدراسة	**تحليل ربحية العميل باستخدام منهج التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت : دراسة حالة على احدى الفنادق الكبرى بالمملكة السعودية**
	الهدف	هدفت الدراسة بيان مدى ملائمة اجراء تحليل ربحية العميل وفق مدخل التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت بالتطبيق على احدى الفنادق الكبيرة من فئة الخمسة نجوم وتعمل بالمملكة العربية السعودية
	الاستنتاجات	استنتجت الدراسة مجموعة من البيانات والتي أدت الى التوصل لوجود طاقة غير مستغلة يمكن الإستفادة منها واستغلالها من خلال إعادة تخصيص الموارد المتاحة بالطريقة التي تضمن استغلالها، منها تطوير مهارات العاملين من خلال إعادة تدريبهم على قيامهم بتحسين تقديمهم لخدمة الزبون وبذلك يمكن تحقيق هدف إستغلال الطاقة غير المستغله او تخفيض الموارد المتاحة. وكل ذلك من خلال استعمال مدخل الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، وأيضا استخدام المدخل عملية تحليل ربحية الزبون لغرض تقديم معلومة تساعد الادارة بتحديد السياسة التسويقية المناسبة من شائنها زيادة القيمة لهم كتقديم خدمات اضافية مجانية او تخفيض اسعار الخدمات المقدمة لهم بشأن زيادة ارتباطهم وولائهم للفندق محل الدراسة ، ولذا اظهرت الدراسة ان معادلات الوقت ساعدة الادارة التعرف على الوقت اللازم لأداء الانشطة المتوقعة، ومن ثم تحديد الانشطة التي تستهلك وقت أكبر من اللازم، ومن ثم مساعدة الادارة في اتخاذ

		تصرفات تؤدي لتخفيض الوقت المطلوب لأداء الانشطة بالتالي تخفيض التكلفة.

2- دراسة **عبد الرحمن،2013**		
	عنوان الدراسة	**قياس التكلفة على أساس النشاط المبني على الوقت وتحديد أسعار الخدمات في البيئة العراقية**
	الهدف	هدفت الدراسة الى توضيح الربط بين مدخل التكلفة على أساس النشاط المبني على الوقت (TD-ABC) و تخفيض التكلفة وتحديد الأسعار وتحقيق العلاقة بين مدخل TD-ABC دقة تحديد اسعار الخدمات في البيئة العراقية.
	الاستنتاجات	بين استخدام مدخل TD-ABC صورة واضحة عن التكاليف والطاقة غير المستغلة و ساعدت على ايجاد طريقه لتحديد الأسعار حسب الاختلافات في الأوامر والزبائن والخدمات و القدرة على تحديد ربحية كل زبون بالاستفادة من موجهات الوقت بحسب الاختلافات بين الزبائن والأوامر. ومكن الادارة من اعادة النظر في عملية التسعير واتخاذ قرارات على رصيد كل زبون أو استخدام قوائم التسعير لتحفيز الزبائن الذين ليسوا على استعداد لتغير سلوكهم للسماح بأدنى مستوى من الربحية. وايضا ادى تطبيق مدخل التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت من التخطيط والتنبؤ بالموارد والطاقات والمهارات التي سيتم استهلاكها.

3- دراسة ابوغبن ، 2013م		
	عنوان الدراسة	**نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.**
	الهدف	هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر استعمال نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على سياسات توزيع الارباح لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال التعرف على مدى ممارسة تلك الشركات لنظام (TDABC)
	الاستنتاجات	الشركات الفلسطينية لديها تطبيق بنسبة مقبولة لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت (TDABC)، وان العديد من الشركات لا توزع أرباحاً نقدية .وان هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) والتدفقات النقدية لتلك الشركات وايضا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) ونصيب السهم من التغير في حقوق الملكية لتلك الشركات.

4- دراسة محمد ، 2014		
	عنوان الدراسة	**استعمال أنظمة التكاليف في تطوير الأداء وتعزيز الميزة التنافسية في شركات المقاولات العامة .**
	الهدف	هدفت الدراسة الى توضيح استخدام الأنظمة الكلفوية التقليدية والحديثة ومدى تاثيرها في تطوير أداء شركات المقاولات وتقوية الميزة التنافسية للوقوف على مدخل كلفوي يستخدم في شركات المقاولات العامة لتسعير المقاولات ، وتحديد مدى حاجتها إلى انظمة تكاليف حديثة تساعد على تطوير أدائها وتعزيز الميزة التنافسية .
	الاستنتاجات	اظهرت نتائج تطبيق تقنية (TDABC) في الشركة أنَّ هناك طاقة غير مستغلة لدى الشركة تمثلت بالفرق بين الطاقة العملية والوقت المستغرق في انجاز المعاملات ، وأظهرت الدراسة بأَنَّ تقنية (TDABC) هي أكثر ملاءمة بالنسبة لشركات المقاولات فضلا عن كونه امتاز بسهولة وسرعة تطبيقه على الشركة ، (TDABC) استطاع التعبير عن أنشطة الشركة الرئيسة (مشاريع المباني ، ومشاريع الجسور ، والمعامل الانتاجية) من خلال ثلاث معادلات تتميز بسهولة التحديث بحسب عدد المعاملات المنجزة خلال السنة مع بقاء الوقت المستغرق في الانجاز ثابت وهو بذلك استطاع ان يتعامل مع تعقيد الأنشطة وتنوعها وتعددها التي يتصف بها نشاط المقاولات من خلال معادلات الوقت . وتقوم هذه التقنية عند التطبيق بتحميل المشروع بتكاليف الطاقة المستغلة فقط مما يؤدي إلى انخفاض نصيب المشروع من التكاليف غير المباشرة وبالتالي انخفاض الكلفة الاجمالية للمشروع .

5- دراسة العتابي ، 2015م		
	عنوان الدراسة	**قياس كلفة الخدمة المصرفية باستخدام تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) دراسة تطبيقية.**
	الهدف	هدفت هذه الدراسة الى تطبيق مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وتحديد كلفة خدمات المقدمة في المصارف التجارية العراقية الخاصة، من خلال تطبيق مدخل مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وذلك في البيئة المصرفية العراقية وتحليل ودراسة ميزة تطبيق هذا المدخل مع وجود جانب ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة فيها، ووجود منافسة شديدة في مجال تقديم الخدمات لان المصرف بحاجة لمعرفة بيانات أكثر دقة عن تكلفة الخدمة المصرفية وتحقيق الميزة التنافسية.
	الاستنتاجات	استنتجت الدراسة الدراسة الى ان القدرة على حساب كلفة الخدمة المصرفية في المصرف و تحديد سعر الخدمة لا يستند أسس علمية وعملية سليمة، ووجود طاقة عاطلة لم تؤخذ بالحسبان من القائمين على المصرف، وبذلك فإن التوصل الى تطبيق مدخل التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت في المصرف ملائماً ومناسباً لتعدد وتنوع الأنشطة مع وجود معادلات الوقت واستعمال محرك واحد هو محرك الوقت .

ثانيا: دراسات اجنبية سابقة:

1- دراسة Kaplan & Anderson، 2007		
	عنوان الدراسة	**Time-Driven Activity-Based Costing: simpler and More powerful path to higher profits** **التكلفة على اساس النشاط الموجهة بالوقت: مسار أبسط وأكثر قوة لتحقيق أرباح أعلى**
	الهدف	هدفت هذه الدراسة إلى بيان ميزة استخدام الوقت في قياس تكلفة المنتج، اثناء التطبيق على شركات واخذ حالات عملية منها ، تغطي مختلف الأنشطة الصناعية والخدمية والإدارية في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد وضحت الدراسة الفرق في استخدام المدخل التقليدي والوفر من التكلفة في ظل المدخل الجديدة المسمى التكلفة على اساس الانشطة بالوقت (TDABC)، بديلاً عن المدخل التقليدي للتكلفة على أساس النشاط (ABC). وايضا هدفت الدراسة الى توضيح مفهوم معادلات الوقت في حساب الطاقة المستغلة للموارد التي تؤدي الى تكلفة النشاط، وتكلفة الوحدة والوقت المطلوب لكل عمل داخل النشاط، بناءً على محركات الوقت المختلفة، وذلك بهدف توجيه نظر إدارة الشركة إلى التكاليف الهامة والمؤثرة على ربحية المنتج.

	الاستنتاجات	و توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات التي كان من اهمها : ان تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) يوفر المعلومات عن تكلفة لحساب الطاقة العملية للموارد التي تؤدي الى النشاط وتكاليف الوحدة وكمية الوقت المطلوب لتنفيذ كل نشاط حسب محركات التكلفة حتى تتمكن الشركة من ادارة تكاليفها تحقيق ربحية اكبر و التمييز بين الطاقة المستعملة والطاقة الغير مستعملة (العاطلة) بالتالي يوفر الرؤية الواضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وهذا ما عجزت عنه تقنية التكلفة على اساس النشاط (ABC)،

2- دراسة Szychta، 2010	
	عنوان الدراسة **Time Driven Activity Based Costing in service industries.** **مدخل التكاليف على أساس النشاط الموجهة بالوقت في قطاع وحدات الخدمات.**
	هدف الدراسة هدفت الدراسة الى تحليل دور مدخل التكلفة على أساس النشاط(ABC) في الوحدات الخدمية واستعراض مدخل تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TD-ABC)الذي صمم لقياس التكلفة بطريقة اسهل وتخصيصها.

	الاستنتاجات	1- أن مدخل (ABC) المستخدم في الوحدات الخدمية يزود بمعلومات عن تكاليف الأنشطة والخدمات، وتستخدم لتحديد ربحية الزبائن، ومجموعات الزبائن والأسواق. 2- تطبيق مدخل (ABC) ولاسيما في الصناعات الكبيرة والشركات الخدمية ثبت بأنه يستهلك وقتا وتكلفة مما يسبب أحيانا العزوف عنه. 3- اثبتت الدراسة أن الهدف من تطبيق مدخل(TD-ABC)هو تقليل الروتين والمحددات التي ترافق تطبيق مدخل ABC.

3- دراسة Hon & Chu ،2012		
	عنوان الدراسة	**Implementation of Time-Driven Activity-Based Costing – A Case Study of Aerospace Precision Casting Factory** **تطبيق الكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت – دراسة حالة في مصنع طائرات لضبط التكاليف**
	هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى المقارنة بين مدخلي (ABC) و(TDABC)، من خلال دراسة على مصنع (Aerospace Precision Casting)؛ للتحقق وبيان الفرق بين المدخلين لغرض تقليل الطاقة الانتاجية المهدورة والوقوف على اسلوب يمنع ذلك ، من خلال تحديد اماكن القصور التي يأتي منها الهدر. وقد بينت الدراسة أن الطاقة المستغلة تكون منخفضة في بعض الأقسام المستخدمة لنظام (ABC)؛ الأمر الذي يدل أن تحديد تكلفة الوحدة بواسطة نظام (TDABC) يعطي واقع الطاقة الفعلية المستغلة التي تعتبر أفضل من مدخل (ABC)

	الاستنتاجات	وأظهرت نتائج الدراسة أيضًا أن مدخل (TDABC) يستطيع ان يحدد بدقة مناطق الهدر. وبينت الدراسة أن مدخل (TDABC) يعطي بيانات عن التكاليف العامة والمصاريف الفعلية من خلال استخدام معامل الوحدة عندما يكون هناك تغيير في النشاطات أو تعقيدات في العمليات ولهذا يعد (TDABC) مدخل أكثر دقة، ويزود الشركة بمعلومات تكلفة أكثر دقة، كما بينت الدراسة أنه يمكن استخدام نظام (TDABC) بسهولة أكثر من استخدام نظام (ABC).

4- دراسة Terungwa, 2013،	
	عنوان الدراسة **The cost-based technology is based on temporal activity TD-ABC and the management of business actors studying in Nigeria (Benue City تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت TD-ABC وادارة الاعمال الفاعلة دراسة في نيجيريا (مدينة Benue)**
	هدف الدراسة امكانية تطبيق مدخل (TD-ABC)في شركات الخدمات مثل الفنادق وتحليل ربحية الزبائن المتفاوتة.

	الاستنتاجات	ان تطبيق مدخل (TD-ABC) مع المدخل المطبق وهو (ABC) يعطي بينات اكثر دقة عن التكلفة وأستطاع زيادة ربحية الزبائن لذلك فهو تغييراً بصرف النظر عن حقيقة انه كان أداة تكلفة أفضل في تحقيق النتائج من استخدام طريقة التكلفة على أساس النشاط(ABC) اي ان تطبيق مدخل (TD-ABC)اعطى نموذج أفضل لتحليل تكلفة العمليات وكان الاستنتاج بأن مديري وحدات الفنادق يمكنهم الإفادة من معادلات الوقت في مدخل TD-ABC لحساب الوقت اللازم للأنشطة التي تشارك في تقديم الخدمة.

5- دراسة ، Jacob &Constantin 2014	
عنوان الدراسة	**From ABC to Time Driven Activity Based Costing for Outpatient Clinics** **تغير طريقة (ABC) الى الكلفة على اساس النشاط الموجهة بالوقت(TD-ABC) في العيادات الخارجية**
هدف الدراسة	هدفت الدراسةالى العمل على مدخل جديد يعطي للادارة معرفة وتفصيل وتحليل واضح لحساب تكاليفها بشكل دقيق ، لذا تم تقديم من خلال هذا البحث مدخل او اسلوب وهي التكلفة على اساس الانشطة وكذلك الادارة على اساس الانشطة و وبعد مرور الوقت لوحظ العديد من المشاكل في هذا الاسلوب . وبسبب هذه المشاكل كان من الضروري وجود حل لها من خلال ايجاد اسلوب جديد وبهذا تم تطوير اسلوب الوقت عرفت ضمن الأدبيات بمدخل الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت ، وقدمت الدراسة مدخل التكلفة على اساس النشاط وخطوات تطبيقه فضلاً عن مدخل التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت .

	الاستنتاجات	استنتجت الدراسة ان الانتقال من اسلوب او مدخل التكلفة على اساس النشاط الى اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت هو انتقالة هامة تمكن ادارة شركات الاعمال وخاصة في مجال الصحة العامة من النظر الى المزايا التي يحققها هذا المدخل المحاسبي الذي يعطي معلومات دقيقة وذات صلة عن المرضى في العيادات ، يمكن من خلالة اتخاذ القرارات الفعالة لتحسين الانشطة التشغيلية ، فضلاً عن تقديم معلومات لغرض تحليل الربحية لكل الخدمات الطبية والمعلومات التي يتم الحصول عليها من هذا الاسلوب تساعد في صنع القرارات الاستثمارية .

دراسات سابقة عربيه واجنبيه في سلسلة القيمة :

1 – دراسة راشد 2014		
	عنوان الدراسة	**"دور نظام معلومات المحاسبة الادارية في تحسين سلسلة القيمة واثره في تقويم الأداء**
	الهدف	هدفت الدراسة الى مناقشة ومعرفة مدى ملائمة المداخل المحاسبة التكاليف الإدارية قدرتها على التطوير لمواكبتها للتغيرات والمستجدات في بيئة الاعمال لتعطي أفضل نتيجة عن دور تلك النظم في عرض وتوفير المعلومات التي يتطلبها أداء كل نشاط في تحليل سلسلة القيمة للوحدة الاقتصادية وبالنتيجة تقويم أدائها.

	الاستنتاجات	1- ساهمت نظم المعلومات المحاسبة الادارية في توفير المعلومات الملائمة التي تعزز الاتساق في أداء انشطة سلسلة القيمة. 2- احدى النتائج هي النظر إلى الانشطه في سلسلة القيمة على أنها نظام فرعي ضمن نظم معلومات المحاسبة الإدارية. 3- سلسلة القيمة يفعل دورها عند وجود نظم معلوماتية صحيحه تغذي بيانات الخاصة بسلسلة القيمة

2- دراسة Bergman, 2007	
	عنوان الدراسة: **Determination of The Critical Activities of Public-Private Intermediary Organization with The Help of Value Chain Analysis** **تحديد النشاطات الحرجة للمنظمة المتوسطة الحجم الخاصة والعامة بمساعدة تحليل سلسلة القيمة في شركة لصناعة الألبسة**
	الهدف: هدفت الدراسة بيان التغيرات المستمرة في بيئة المنافسة ودور ادارة الكلفة في تحقيق الميزة التنافسية، والحاجة إلى استخدام تحليل سلسلة القيمة للوصول الى الإدارة الفاعلة للموارد الداخلية والخارجية وتعزيز الميزة التنافسية والتركيز على إدارة الكلف الداخلية لسلسلة القيمة للوحدة و تحديد النشاطات الحرجة في المنظمة وتميزها عن النشاطات غير الحرجة والاعتماد على تحليل سلسلة القيمة في تميز النشاطات الحرجة عن النشاطات غير الحرجة.

	الاستنتاجات	تـم الوصـول الـى اسـتنتاج ان سلسـلة القيمـة لهـا دور فعـال وذات كفـاءه فـي إضـافة قيمـة للمنـتج والتـي تكـون مـن وجهـة نظـر الزبـون الجـودة العاليـة والكلـف المنخفضـة وسـرعة التسـليم وإضـافة ميـزه تنافسـية قويـه للوحـدة الاقتصـادية عـن طريـق زيـادة الايرادات والتي تؤثر ايجاباً على الارباح .

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة :

إن من عرض الدراسات السابقة لوحظ وجود تشابهة في الدراسات التي تعرضت لمدخل الكلفة على أساس الانشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) والذي عُرضت من خلالها نتائج مختلفة وبذلك فان

- **الدراسة الحاليه تتشابه مع الدراسات السابقة ب...**

1. تطبيق مدخل التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت في القطاعات الخدمية والصناعية والقطاع المستخدم في هذه الدراسة هو قطاع صناعي
2. تحسين المنتج و تخفيض كلفتهِ من خلال تطبيق مدخل(TD-ABC) وهو ما تم في تطبيقة في هذه الدراسة

- **ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة**

1. تطبيق مدخل (TD-ABC) في معمل خياطة الصادق وهو من معامل القطاع الخاص والذي كانت اغلب الدراسات العراقية تفتقر لهذا النوع من عينات البحث .

2. تطبيق (TD-ABC) على منتج الدشداشة الكلاسيك الياقة وتخفيض كلفتها مع العمل على إضافة تحسينات لها بأستخدام مدخل تحليل سلسلة القيمة .

3. تمكن الباحث من الجمع بين مدخلي (TD-ABC) و(ABC) ودورهما في إضافة ميزات تنافسية للمنتج والمعمل عينة البحث .

الفصل الثاني

المداخل الحديثة في قياس الكلفة على أساس النشاط

المبحث الاول : مدخل التكاليف على اساس الأنشطة

(ABC)

المبحث الثاني : مدخل التكاليف على اساس الأنشطة

الموجهة بالوقت (TD-ABC)

المبحث الثالث : تحليل سلسلة القيمة

المبحث الاول

مدخل التكاليف على أساس ألانشطة ABC

أولاً: نشأة مدخل التكاليف على أساس الأنشطةABC

نشأ مدخل الكلفة على أساس النشاط (ABC) عن طريق الدراسة التي قام بها (Anderson) إذ عدُ من أوائل الذين قاموا بتطوير مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) سنة 1980، إذ حدد أساسيات هذا المدخل من خلال دراستهِ لمفهوم الكلفة وأنشطة الكلفة وأهداف الكلفة ، لذا يُعد ظهور مدخل التكاليف على أساس الأنشطة من أهم ما قدمتهُ محاسبة التكاليف خلال العقدين الأخيرين من القرن الماضي ، وترجع بدايات ظهور التكاليف على أساس الأنشطة هي أن الطرائق التقليديه المتبعه في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات في الوحدات الإقتصادية كساعات عمل الماكنة أو كلفة العمل المباشر أو كلفة المواد المباشرة أو عدد الوحدات المنتجة أو غيرها من أساليب التخصيص تشوه الصورة الحقيقية لكلفة المنتج لما تقدمه من بيانات غير دقيقة و أيضاعدم تقديم المعلومات بالتوقيت المناسب لمتخذي القرارات كلها عوامل سارعت في توفير نظام بديل . ومن الجدير بالذكر إن المنتجات في ظل المدخل التقليدي تُحمل بأقل أو بأكثر من التكاليف الخاصة بها ولذلك فأن المدخل التقليدي كان موضع إنتقاد لكثير من الباحثين وأيضا الشركات التي كانت تواجهة منافسة شرسه من نظيراتها في السوق ، وعليه ظهرت في الولايات المتحدة رغبه شديد في إيجاد مدخل أو أسلوب أو نظام جديد في محاسبة التكاليف ، ومن هنا تم تطوير إسلوب جديد عام 1986 حيث تم الإفصاح عن مدخل جديد سمي بمدخل الكلفة على أساس الأنشطة ABC والذي بدأ التطبيق الفعلي له عام 1987 في الولايات المتحدة الأمريكية والذي إنتشر بعدها بشكل واسع في دول العالم . والذي

تطرق إلى القصور في محاسبة الكلفة التقليدية وعالج تخصيص التكاليف غير المباشرة في الوحدات الإقتصادية التي لديها عدة منتجات أوخدمات (Lustsik,2004:13). وعليه فأن مدخل ABC أُعتبر أداة قوية لمعرفة المعلومات التي تتصف بالدقة والموثوقية في معرفة التكاليف منتجات ولكي تساعد إدارة الوحدات الإقتصادية في تحسين الميزة التنافسية وإتخاذ القرارات لديها (Rchid,et.al,2013:699). ولإن مدخل التكاليف التقليدية أصبح لا يلبي متطلبات الوحدات الإقتصادية قامت تلك الوحدات بالعمل على قياس تكاليفها بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC (Stefano&Fiho,2013:1).

ثانياً: مدى الحاجه لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC:-

لقد أدت التطورات في الحركة الصناعية خلال عقد الثمانينيات من قيام إدارة الوحدات الإقتصادية بتغيير من مداخل التكاليف التقليدية السائدة بأخرى حديثه وتتناسب مع التطورات في تكنولوجيا الصناعه وبيئة الأعمال، وأيضاً لغرض تلبية رغبة متخذي القرارات في الوحدات الإقتصادية من الحصول على معلومات أكثر ملائمة وأكثر دقة عن تكاليف منتجاتهم . ومن هنا برزت الحاجه إلى التحول من مدخل التكاليف التقليدي إلى مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC والتي تم تلخيصها بالنقاط الأتيه:-

1. زيادة التكاليف غير المباشرة والإنخفاض الحاد في تكلفة الإجور المباشرة نتيجة تعدد المنتجات و ظهور مكائن وأدوات جديدة للإنتاج وكذلك ظهور وظائف جديده مثل إعادة هندسة العمليات الإنتاجية و الأبحاث والتطوير وكذلك التدريب المستمر والذي أدى بدوره إلى زيادة التكاليف غير المباشرة عن (50%) من أجمالي التكلفة وإنخفاض الأجور

المباشرة بشكل عكسي كلها أسباب أدت الى ظهور مدخل جديد مثل مدخل ABC (النمس،2013 :48) .

2. زيادة المنافسة بين الوحدات الإقتصادية أدى إلى الحاجة لوجود مدخل جديد من مداخل محاسبة التكاليف يُمَكن تلك الوحدات من الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوجيهها نحو الحصول على منتجات تعطي للوحدة الإقتصادية أرباحاً عالية وتُكمنها من البقاء والإستمرار بالسوق و كذلك التنوع في المنتجات داخل السوق (الخالـد،2002 :66).
3. ضرورة معرفة عملية تتبع تكاليف نشاط التسويق ونشاط التوزيع ونشاط المبيعات وتكاليف الإدارية الأخرى لأنها تكاليف فتره ومرتبطه بأسواق معينة (Cokins,2001:348)
4. أن التكاليف المحسوبة في ظل المدخل التقليدي أظهرت في الوحدات الإقتصادية عجز ذلك المدخل عن توزيع الكلف غير المباشرة بشكل سليم على المنتجات التي تنتجها الوحدة الإقتصادية وبذلك فأنه وَلد نوع من أنواع عدم الثقة لدى المديرين بهذا الأسلوب مما إستدعى إلى قيام الوحدات الإقتصادية من الإنتقال إلى مدخلABC فور ظهروه، لأنهم وجدوا فيه ما يلبي حاجاتهم من توفير معلومات أكثر دقة عن المنتجات ومعرفة مدى ربحية كل منتج (العاني، 2013: 510) .
5. إرتفاع المنافسة بين المنتجين في السوق (الخليل ، 14:2012).
6. توجيه الأنتقاد إلى الإسلوب التقليدي في إعداد قوائم الكلفة وقياسه لها بإجمالي (الخليل ، 14:2012).

ثالثاً: مفهوم وتعريف مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بسبب التنافس الكبير بين الوحدات الإقتصادية الكبيرة مع بعضها البعض و الوحدات الإقتصادية الصغيره فيما بينها و بسبب ما أنتجتهُ بيئة الأعمال لهذه المنافسة ، أصبح التركيز بشكل كبير لدى المنتجين على نوعية المنتج أو الخدمة التي تقدمها هذه الوحدات، وأصبحت الكلف تزداد على هذه الوحدات والسيطرة على هذه التكاليف أصبح يشكل صعوبة عليها بسبب نظم التكاليف التقليديه المستخدمه أنذاك، ولذا قامت إدارات تلك الوحدات الإقتصادية بالعمل على تطوير نظام محاسبة كلفة تساعد في ضبط التكاليف والسيطرة عليها

وترشيقها بصوره ملائمة ودقيقة من دون التأثير في نوعية المنتج أو الخدمة المقدمة. (كحالة ورسمي عبد،2013 : 726)

لذا قام الباحثان Kaplan andCooper سنة 1987 بتطوير نظام جديد لتخصيص التكاليف غير المباشرة والذي أصبح معروفاً فيما بعد بمدخل التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing يرمز له إختصاراً (ABC)، حيث أصبح هذا المدخل نظاماً موجهاً لقياس تكلفة المنتجات والخدمات بصورة واضحه وبطريقة تكون أكثر دقة ، حيث أظهر هذا المدخل نجاحهُ في توفير نوعين من النتائج ،نتائج ومعلومات متعلقة بالتكلفة و أخرى عن العمليات التشغيلية في الوحدات الإقتصادية أو الخدمية (حجازي وسعاد،96:2013). وبهذا أصبح مدخل التكاليف الجديد(ABC) في تلك الفترة علاجاً فعالاً لقياس كلفة المنتجات والخدمات في الوحدات الإقتصادية والتي أبدت إرتياحها عند العمل به لما خلفتهُ الأنظمة التقليدية لقياس التكاليف من عشوائية وعدم دقة في قياس التكاليف غير المباشرة للمنتجات والخدمات، ولإن تخفيض التكاليف يشغل فكر وهاجس الكثير من الوحدات الإقتصادية لغرض أن تكون أكثر قدرة على المنافسة مع المنتجين والحصول على حصة سوقية في الأسواق (النمس،2013: 46) ، ومن هنا تمحورة فكرة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)على قاعدة أساسية هي التخلي عن مفهوم مراكز الإنتاج كمراكز لتجميع عناصر التكاليف غير المتجانسة والتعامل بشكل مباشر مع السبب الحقيقي والفعلي لكل عنصر تكلفة وهو النشاط، لذلك لوحظ أن التكلفة لا يمكن أن تحمل على الأقسام أو المراكز الإنتاجية ولكن تحمل على السبب المباشر في حدوث التكلفة وهو النشاط ، الذي يعتبر هو السبب المباشر للتكلفة والذي بدونه لا يكون للكلفة وجود أصلاً(Skaik,2006:6) . إنَّ مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)هو مدخلٌ المقصود منه تحليل التكلفة غير المباشره لكي تساعد الوحدات الإقتصادية على تكوين صوره واضحه لتكاليفها الأساسية غير المباشرة بطريقة ذات مغزى وذلك بشكل أكبر تماماً مما كان يحدث في ظل مدخل التكاليف التقليدية الذي إعتمد على تحليل التكاليف حسب الأقسام كمراكز تكلفة ، فمن خلال مدخل قياس التكاليف على أساس الأنشطة يتم قياس كلفة الموارد حسب الأنشطة المستهلكه لهذه الموارد، ولذا يتم ربط قرارات الإدارة عن طريق متابعة إستهلاك النشاط، وتمكين القائم بالتحليل من تحديد العناصر التي تتسببت في تحميل التكاليف ،و أيضا فإن مدخل قياس التكلفة على أساس الأنشطة يُمَكن الإدارة من إستخدام معلومات وبيانات التكاليف لأغراض إتخاذ

القرارات على كل المستويات، بالتركيز على العوامل المسببة للتكاليف و الآثار المترتبة للتغيرات في تلك العناصر على الربحية الشاملة للمؤسسة (مابرلي، 2004: 31) ، كما يعد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)من المداخل المتطورة و الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة الإدارية والتي لاقت ترحيباً كبيراً وإهتماماً واسعاً من جانب كل من الأكاديميين والممارسين المهتمين في تحسين المعلومات المحاسبة الإدارية (Jiambalvo,2010: 209).

لذلك فأن مفهوم قياس التكاليف غير المباشره على أساس الأنشطة يختلف عن المفهوم الذي يقوم عليه قياس التكلفة غير المباشره المدخل التقليدي حيث تفترض المداخل التقليدية أن المنتجات هي التي تستهلك الموارد ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة بناءاً على الرابط بين هذه التكاليف وحجم الإنتاج بينما في ظل قياس التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) نجد أن الأنشطة هي المستهلكة للموارد ثم تستهلك المنتجات تكاليف هذه الأنشطة (الخالد،2002 :71) ، وأن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يعد مدخلاً متكاملاً وليس مجرد أسلوب أو طريقة لنخصيص التكاليف غير المباشرة، وذلك لشموله على مكونات المدخل، من المدخلات وعمليات التشغيل والمعالجة ومخرجات والتغذية العكسية، التي هي من الأدوات الأساسية لأي مدخل، فمدخلات هذا النظام تتمثل بالبيانات المالية المتعلقة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتعلقة بقرارات الادارة و لاسيما بمحركات التكلفة والتي يمكن الحصول بعدها على معلومات تُمَكن الوحدات الإقتصادية من إعتماد آليات وسياسات تتماشى فيها مع متطلبات البقاء والمنافسة في الأسواق وتقديم المنتجات ذات جوده عاليه وبكلفة منخفضه ، أما بخصوص عمليات التشغيل فانها تكون بقياس كلفة العمليات الحسابية و الإجراءات المطلوبة لقياس تكلفة الوحدة من خلال موجهات التكلفة وإستخراج تكلفة كل نشاط، أما مخرجات النظام فتتمثل في قياس تكلفة أهداف التكلفة المتمثلة بتكلفة الأنشطة التي إستهلكتها تلك الأهداف (المنتجات أو الخدمات) (هديب،2009 :45) ، ولذلك فان مدخل التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) كما هو موضح سابقاً يتكون من خطوتين لتخصيص التكاليف غير المباشرة ، الخطوة الاولى يتم تحديد الأنشطة المهمه في المصنع ومن ثم يتم تعيين التكاليف غير المباشرة لكل نشاط تبعاً لنسبة إستهلاك ذلك النشاط من موارد المتاحة في المصنع ، ومن بعد ذلك يتم تخصيص التكاليف لكل مجمع تكلفه. و بذلك يجري تعيين التكاليف لمسبباتها الملائمة لكل

مجمع تكلفة تم تخصيص التكاليف له، أما في الخطوة الثانية يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل خط أنتاج بما يتناسب مع كمية مسببات التكلفة المستهلكة من لدى خط الإنتاج(Hilton,et.al,2005:172) ،وعلى ما تقدم يمكن القول إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) هو مدخل حديث أثبت قدرته في تلبية حاجات ومتطلبات الإدارات ما دامت تبحث وتفتش عن أسلوب يُمَكنها من تخفيض تكاليفها وزيادة ربحيتها ، وهذا نلحظه جلياً حين بدأت بعض الوحدات الإقتصادية بإستخدام مدخل التكاليف على أساس الانشطة (ABC) أصبح بإمكانها إتخاذ القرارات الصحيحه بما يتعلق بتكاليف المنتج مساعدتهاعلى وضع سياسة سعريه مناسبة.

إن نتيجة عدم الدقه في النتائج التي تقدمها الأنظمة التقليدية لقياس تكاليف الإنتاج فضلاً عن تزايد حاجة إدارات االوحدات الإقتصادية لمعلومات أكثر دقة وملائمه و تفصلية ،هنا يأتي دور مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي ساعد على تطور التقنيات الحديثه والمتقدمة الكبيرة في أساليب الإنتاج، وتأتي الدقة المتزايدة وفق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لقياس تكاليف المنتج عن طريق تحديد عدد كبير من مجمعات تكلفة النشاط وتحديد مواصفات موجه التكلفة المناسب لكل نشاط.

نذكر بعض التعاريف الخاصة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة و كما وردت في االكتب المحاسبية والتي يمكن أجمالها حسب التسلسل الزمني وفي يأتي:-

يعرف (Blocher، et.al,2005:136) مدخل التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)هو النهج الذي يعين تكاليف الموارد إلى مسببات التكلفة مثل المنتجات أو الخدمات على أساس الأنشطة التي تؤدى مسببات التكلفة، وفرضية هذا النهج هي أن المنتجات أو الخدمات على صورة ثابتة هي نتائج الأنشطة وإستعمال الأنشطة للموارد هي التي تتكبد التكاليف فيتم تعيين تكاليف الموارد للأنشطة التي تستعمل أو تستهلك موارد (مسببات استهلاك الموارد) تم تعيينها إلى مسبب التكلفة (مسببات استهلاك النشاط).

ويعرفه (Atkinson,et.al,2007:138) هو المدخل الذي يستعمل مرحلتين لتخصيص التكاليف بشكل بسيط لكن بصورة أعم من نظم التكاليف التقليدية التي تستعمل مراكز التكلفة

لتخصيص التكاليف غير المباشرة بينما يستعمل نظام (ABC) الأنشطة لتعيين وتخصيص التكاليف غير المباشرة بالنسبة لاستهلاك كل نشاط من الموارد المتاحة للمؤسسة.

وعرف (Hilton,2008:141) نظام التكاليف على أساس الانشطة ABCهو طريقة التكاليف التي تعين التكاليف للأنشطة ومن ثم الى السلع والخدمات على أساس مقدار إستهلاك كل سلعة أو خدمة من الأنشطة.

وعرفه (Maher,et.al,2008: 81)بأنه الطريقة التي يتم بموجبها تعين التكاليف للأنشطة ثم إلى المنتجات بناءاً على نسب إستهلاك المنتج منها.

ويعرفه (الجبوري، 2013 : 290) الطريقة التي تخصص فيها التكاليف أولا للأنشطة التي تستهلك الموارد ثم تخصص تكاليف هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تستهلك الأنشطة بمدى إفادة المنتج من هذه الأنشطة. كما أن نظام (ABC) هو نظام متعدد المراحل حيث تخصص الموارد إلى الأنشطة أولا ثم من الأنشطة الى أنشطة أخرى ثم تخصص إلى أهداف التكلفة (المنتج ، الخدمة).

اما (الجنابي،12:2004) فقد عرفه بأنه أسلوب يعمل عملاً مكملاً لنظام التكاليف التقليدية (الاوامر والمراحل) ولكنه عالج تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر رصانة من خلال تخصيص التكاليف على الأنشطة ثم تخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات لأنABC يعرف العلاقة السببية لموجهات التكلفة الى الانشطة.

بينما عرفه (Horngren,et.al,2011:136) بأنه ذلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية وعدّها موقع التكلفة الأساسي، كما عرفه بأنه طريقة لقياس التكاليف وأغراضها وأداء الأنشطة حيث يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة مستندة إلى مقدار إستعمالهم من مصادر التكاليف، ومن ثم تخصيص التكاليف على أغراضها مستندة إلى مقدار إستعمالهم من الأنشطة.

أمـا (Kieso,et.at،2009:839) فعـرف مـدخل(ABC) بأنــه نهــج كلفـوي يقـوم بتخصـيص التكاليف وبشكل أكثر تحديداً يخصص التكاليف غير المباشرة إلى عدة مجمعات تكلفة النشاط وبعد ذلك يقوم بتعيين مجمعات تكلفة النشاط على المنتجات والخدمات عن طريق مسببات التكلفة.

وقد عرف (Emblemsvagm,2001:66) مدخل(ABC)بأنـه مدخل متعدد المراحل لأن الكلفة يتم تخصصها من الموارد الى الأنشطة المحددة أولا ثم من الأنشطة الى أنشطة المحددة أخرى ثم تخصص الى أهداف التكلفة

ويعرف (Garrison,et.al,2012) مدخل (ABC)بأنـه طريقـة لقياس التكلفـة صـممت لتزويـد المديرين بمعلومات التكلفة للقرارات الإستراتيجية والقرارات الأخرى التي من المحتمل أن تؤثر في الطاقة الإنتاجية، وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة، وأن نظام (ABC) عادة ما يستعمل كمكمل لنظام التكاليف العادي للمؤسسة وليس بديلًا عنه.

واخيرا (Laneu,et.al,2011:14) يعتقد أن مدخل الكلفة على اساس الانشطة ABC هي طريقة تعين التكلفة أولاً ا إلى الأنشطة ومن ثم تعين كلفة تلك الانشطة الى المنتجات بناء على استهلاك المنتجات للأنشطة.

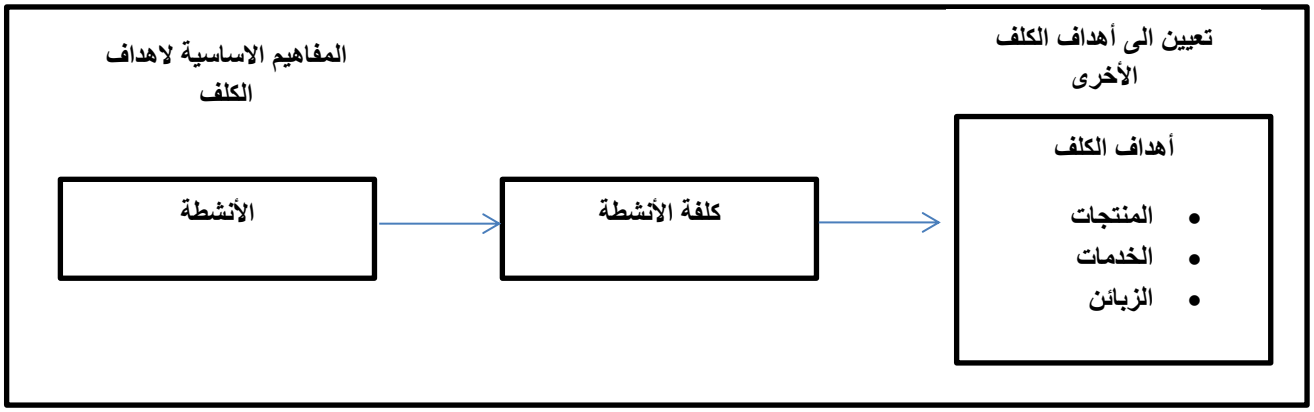
نلحظ من التعريفات التي وردت مع تطور مدخل (ABC)عبر الزمن وجود مشتركات بين العديد من الباحثين بإعطاء المعنى نفسه لنظام التكاليف على أساس الأنشطة. ومما سبق يلخص الباحث تعريف مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (بأنه نظام لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة (المنتجات، الخدمات) عن طريق التحليل الدقيق للعمليات التي يستخرج منها انشطة تُعد هدفاً لقياس التكلفة الأساسية التي تنجم عنها خدمات مشتركة (التكاليف غير المباشرة) ومن ثم يتم تجميع تكاليف كل نشاط على حده ثم تحميل تلك التكاليف على أغراض التكلفة وفقا لمدى استهلاكها للخدمة أو المنتج باستعمال مسببات (موجهات) التكلفة.

ومن هنا يمكن القول إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو نظام كلفوي جاء لتصحيح الانحرافات في معالجة التكاليف غير المباشرة في نظم التكاليف التقليدية وفي الوقت نفسه هو نظام معلومات يمد الإدارة بالمعلومات الكلفوية عن أنشطة المؤسسة.

والشكل (1) يبين مفهوم مدخل ABC.

شكل (1)

مفهوم مدخل ABC



(SourceHorngren, Charles T., Datar, Srikant M., Rajan,Madhav V., "Cost Accounting A Managerial Emphasis",14th Ed.,Pearson Education Limited.,2012:146)

رابعاً : مميزات مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يعطي مدخل التكاليف على أساس الانشطة(ABC)معلومات أكثر دقة وأكثر ملائمة للطريقة التي تُستهلك فيها الموارد من قبل كل نشاط من أنشطة الوحدة الإقتصادية، وهذه المعلومات تعطي مدخل (ABC) بعض المزايا أهمها:-

1. إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يقوم بإدارة كل نشاط عن طريق تحديدهِ أولاً ثم تحليل ذلك النشاط ومعرفة كلفتهِ، ويقوم أيضا بإدارة كل نشاط يضيف قيمة للمنتوج أو لايضيف قيمة له،وأيضا يقوم بجمع عدة أنشطة من خلال علاقة تجمع تلك الأنشطة وتكون علاقة علمية سببيه مثلاً إعداد وتهيئة الآلات يتكون من عدة إجراءات متشابه إذ يُمكن دمجها بنشاط واحد يسمى نشاط أعداد الآلات (العاني،2013 : 513).

2. قيام الإدارة العليا في الوحدة الإقتصادية بدعم المنتجات والخدمات التي لها مردود ربحي أكبر وتخفيض الدعم أو تطوير التي تكون أرباحها أقل وكل ذلك يُمكن بيانه عن طريق أستخدام مدخل ABC(Horngren,et.al,2012:155) .
3. يقدم مدخل (ABC) دقة كبيره في قياس موجه الكلفة لأي نشاط والذي يُمكن من خلاله قياس الكلفة للمنتج وعليه فأنها توفر أفق لدى الإدارة لتحسين المنتج والرقابة بصورة افضل على التكاليف (Blocheret,et.al,2006: 109).
4. يقوم مدخل (ABC) بالتغذية العكسية لكفاءة وفاعلية المعالجة للعمليات التشغيلية لتمكين الإدارة في الوصول إلى المنتجات التي تدر أرباحاً أعلى مع تقرير نوع الاستثمارات (العاني،2013 : 513).
5. هناك عدة مقاييس منوعه ومختلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة للوحدات المنتجه (Shaw,2010:142).
6. من السهوله في مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الرقابة على التكاليف لأن التحديد الدقيق لكل نشاط وتحديد موجه الكلفة الخاص به يعطي تتبعاً دقيقاً للكلف في هذه الأنشطة أفضل من المدخل التقليدي (العشماوي، 2011 : 287).
7. تسعير المنتج والخدمه في ظل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يكون أكثر دقة من عملية التسعير في ظل المدخل التقليدي لأن التسعير في ظل مدخل (ABC) يعطي تنافسية لدى الوحدة الأقتصادية بسبب معرفه دقيقة عن كلف المنتجات والخدمات المقدمه لديها (بكر،2007 :20) .
8. أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يعطي ثقة أكبر ويقين وموثوقية عن معلومات و كلف المنتجات والتي بدورها تساعد الإدارة على إتخاذ قرارات في تسعير المنتجات، أو اتخاذ خطط معينه في إستراتيجية الإنتاج والربحية (Al Refa'ee,2012:673) .
9. أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تفضله الوحدات الإقتصادية أكثر في قياس كلف المنتجات والخدمات من المدخل التقليدي لأنه يقدم تخصيصاً للكلف غير المباشرة بصوره أكثر ملائمه ودقة تساعدها في إتخاذ القرارات الإدارية (Caplan,et. al,2005:51).

خامساً: مراحل تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC

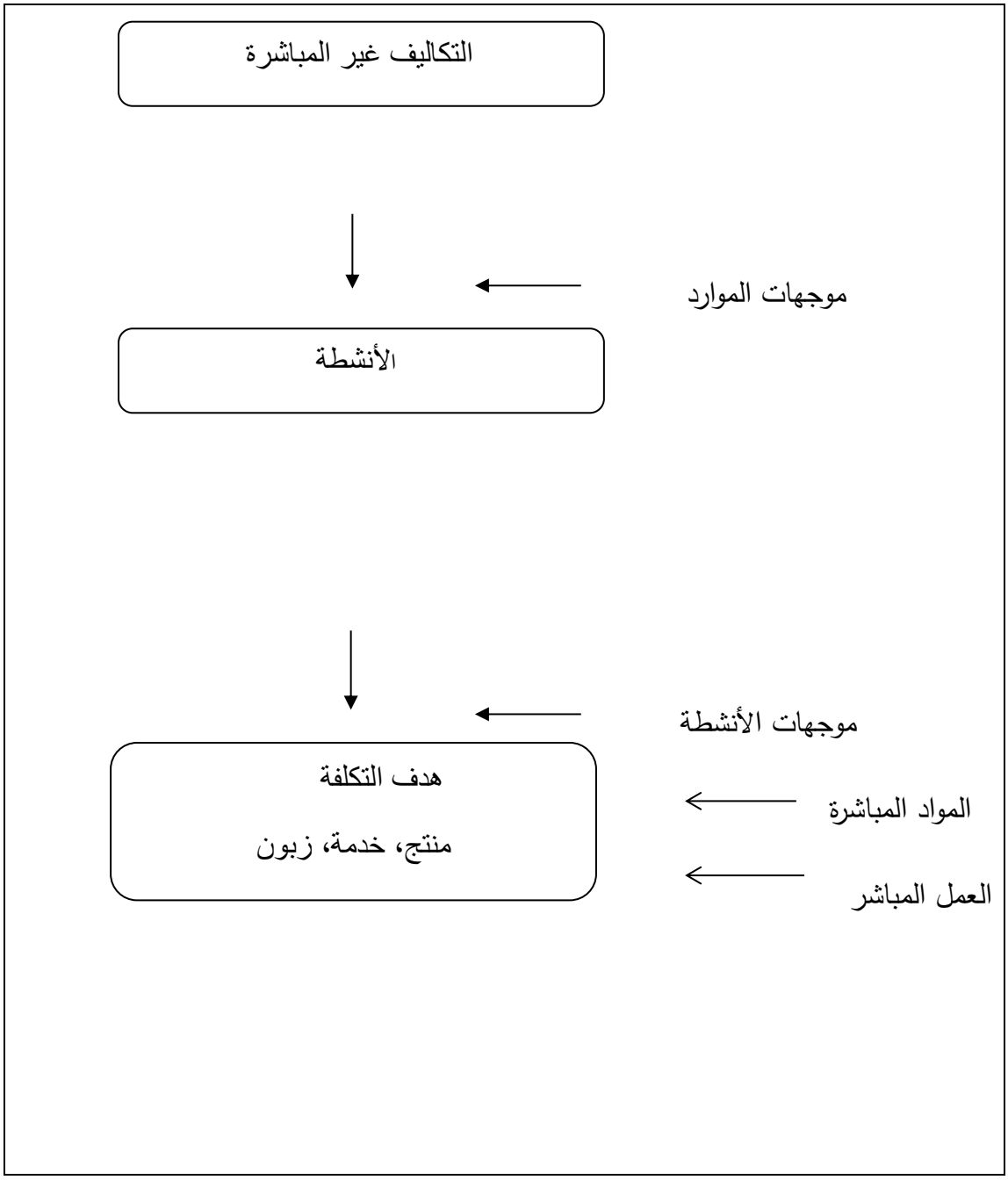
حدد (هوركرن واخرون ، 2013 :263) مراحل تطبيق مدخل **ABC** والأتي :-

1. تحديد المنتجات المختاره كأغراض التكلفة اي يتم خلالها تحديد العمليات داخل الوحدة الأقتصادية وبذلك يتم حساب كلفة كل منتج .
2. تحديد الكلف المباشرة للمنتجات داخل الوحدة الأقتصادية وذلك لان عملية تحديد الكلف المباشرة قد تؤدي الى وجود بعض التكاليف غير المباشرة في النظام التقليدي بينما عند تطبيق نظام **ABC** تكوت مباشرة من خلال سهوله تتبعها للمنتج .
3. تحديد أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من اأنشطة التي تم تحديدها لتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات .
4. تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة بكل أساس تخصيص وهنا يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة على أساس علاقة السبب والنتيجة .
5. تحديد معدل وحدة كل أساس تخصيص المستخدم لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال استخدام أسس التخصيص المختارة والتكاليف غير المباشرة لكل نشاط حيث يتم تقسيم الكلف الاضافية على أساس تخصيص كل نشاط ويتم إستخراج المعدل
6. قياس التكاليف غير المباشرة للمنتجات عن طريق ضرب معدل أساس التخصيص بإجمالي كمية أساس التخصيص لكل منتج
7. قياس إجمالي كفلة المنتج عن طريق جمع التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة للمنتج .

ويُمكن تلخيص تطبيق مدخل الكلفة على أساس النشاط ABC كما في الشكل أدناه:-

شكل (2)

تخصيص التكاليف غير المباشرة وفقاً لمدخل ABC



Source (Bruggeman,2013:6)

سادساً : إفتراضات مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعتمد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC على مجموعة من الإفتراضات التي ستقوي عملهِ وتحقق أغراضه في دقة ورقابة التكاليف وعلى النحو الأتي :-

الإفتراض الأول:- الأنشطة هي التي تستهلك الموارد

و المقصود منه إن النشاط هو من يقوم بإستهلاك الموارد، والذي يسبب عملية حدوث التكلفة (سليمان ،2006 :13).

الإفتراض الثاني:- المنتجات أو الخدمات هي التي تستهلك الانشطة

و المقصود منه عند وجود طلب على المنتجات أو الخدمات (أهداف الكلفة) تنشأ الحاجة الى وجود تلك الأنشطة (Horengren,2005:58).

الإفتراض الثالث:- إن مدخل(ABC) هو مدخل يستهلك الموارد ولا ينفقها

والمقصود منه كل أثر يترتب على هذا الإفتراض هو مهم لإن تخفيض الكلفة مرتبط بتقليل الإنفاق، وأن مدخل (ABC) لا يقوم بقياس الإنفاق للموارد بل بقياس إستهلاك الأنشطة لتلك الموارد (سليمان ،2006 :12).

الإفتراض الرابع:- هناك مجموعة كبيرة من الأنشطة يمكن تحديدها وقياسها

والمقصود منه أن الأنشطة عباره عن إطار يكون من خلاله تحويل الموارد الى أغراض كلفة ، وهذه الأنشطة يكون لها محرك يسمى موجه الكلفة ولذلك فأن مدخل ABC لديه عدة موجهات لعدة أنشطة وبذلك فأن عملية تحديد الأنشطة بدقة تعتبر مرحلة مهمه من نظام ABC والتي تحتاج إلى وقت وجهد لإجراءها (Garrison,et.al,2003:322) .

الإفتراض الخامس:- مجمعات التكلفة تكون متجانسة مع الأنشطة

والمقصود منه هي أن مجمعات الكلف مع الأنشطه متجانسة ومتسقة بحيث إن كل مجمع كلفة يكون له نشاط واحد فقط ووفقا لمدخلABC ، وهناك عدد من مجمعات الكلف وموجهات الكلف تعتبر مقياساً يعكس السبب الرئيس لوجود الكلفة (Janice&Steven, 2005:184) .

الافتراض السادس:- التكاليف في كل مجمع تكلفة متغيرة (متناسبة بدقة مع النشاط)

والمقصود منه تكلفة مجمع الكلفة متناسبة مع نشاطهِ أي أن مجمعات الكلف تتغير مع التغيرات في مستوى النشاط (Janice&Steven, 2005:184).

سابعاً: أهمية إستخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1. تحتاج إدارة الوحدات الإقتصادية في إتخاذ قراراتها بصوره واضحه ودقيقة في العمليات التشغيلة أو التمويلية إلى توفر معلومات كلفوية لمنتجاتها ،حتى يُمكن على أساسها إتخاذ القرارات المتعلقه بايقاف أو توسيع الإنتاج وكذلك الإختيار بين التصنيع الداخلي أو الشراء من الخارج (Needy,et.al,2003:4) .
2. تتبع أهمية مدخل ABC من خلال دوره في توفير بيئة رقابية ملائمة للإدارة على عناصر الإنتاج ويُمكنها من تقديم معلومات عن البدائل المتاحه (الشحادة وحميدان ،2004:12).
3. تتبع أهمية مدخل ABC من الصورة الواضحه التي يقدمها هذا المدخل وبذلك فهو يلبي رغبة الإدارة في معرفة المعلومات المهمه (Periasamy,2010:515).
4. يبين مدخل ABC أهمية الأنشطة بطريقة كلفوية ويمكن من خلالهُ معرفة الوفر في الإنتاج أو الإسراف فيه وبهذا فإن الإدارة تكون قادره على إتخاذ القرارات الخاصة بتعيين الموارد تبعا لغرض كل نشاط (Horgren,et.al,2005:150).
5. إن الوحدات الإقتصادية التي تستخدم مدخل ABC قادره على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو غير ضرورية للمنتج والغائها وإعادة تخصيص الموارد على الأنشطة الأكثر فائدة وهو ما يساعد في تحسين قيمة المنتجات وتخفيض التكاليف (King, 2000:24).

6. من خلال المعلومات التي يوفرها مدخل ABC عن كلف المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الوحدات الإقتصادية ، يُمكن لإدارة تلك الوحدات قياس ربحيتها بطريقه أكثر دقة وملائمة وإتخاذ قرارات التسعير لمنتجات والخدمات أيضا(Franklin,2006:126).
7. مدخل ABC يعتبر من المداخل المهمة في إستخدامات تقنيات الإدارة الإستراتيجية الأخرى مثل التحسين المستمر (Edwards &TIS:2008:7).

ثامناً: عيوب إستخدام مدخل (ABC)

إن أغلب الوحدات الإقتصادية التي تعمل بإسلوب محاسبة التكاليف التقليدية كانت تعتقد بإن هذا الإسلوب يلبي رغباتها كنظام الأوامر الإنتاجية ونظام المراحل الإنتاجية لإن هذه الأساليب في الماضي ذات فاعلية لدى الوحدات الإقتصادية لما أعطته من معلومات عن كلف المنتجات والخدمات أستفادة منها تلك الوحدات ، أما في الزمن الحالي وبسبب التطور الحاصل في بيئة الأعمال والمنافسة الشديده دعت الحاجة الى وجود أساليب أخرى متطوره تساعد في تخفيض التكاليف دون المساس بجودة تلك المنتجات، وهنا ظهر إسلوب تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وأصبح هذا الإسلوب أو المدخل يلبي طلبات المنتجين لما وفرة من عمليات دقيقة لقياس كلف المنتجات والخدمات ولكن يعاب عليه بعض الامور نلخصها بالأتي:

1. أن مدخل الكلفة على أساس النشاط (ABC) يستبعد في بعض الأحيان تكاليف من المنتجات لعدم القدرة على تخصيصها كتكاليف البحث والتطوير للمنتجات الجديده لكونها مرتبطه بعامل عدم التأكد (سعيد ،2010 :116).
2. تعتبر من أهم المعوقات في مدخل (ABC) هي إرتفاع تكاليف تطبيق هذا المدخل بسبب إعتمادهِ في تحديد الإنشطة و وقياس تكاليفها على المقابلات مع العاملين والموظفين والمختصين وهذا يجعل كلفة هذا المدخل عالية لذا فإن االوحدات الإقتصادية بحاجه إلى تحديد المعلومات بدقة أكثر وبكلفة أقل (Kaplan & Anderson, 2007: 232).
3. دقة التعامل في تحديد الأنشطة لكل وعاء كلفة لأنه يتحاج إلى تجانس بين العمليات في كل نشاط ولذلك فقد يتطلب ذلك وقتاً وكلفة وإتصاالاً مع العاملين وغيرهم وهي مشكلة

متكرره في الوحدات الإقتصادية الصغيرة والمتوسطة الحجم (Stout & Propr, 2011 :11).

4. إن مدخل (ABC) يعاب عليه إنه يركز على القرارات الإستراتيجية طويلة الأمد في حين ان هناك وحدات تحتاج إلى إتخاذ قرارات في الأمد القصير لمساعدتها في التخطيط والرقابة (عمر ،2011: 35).
5. إن مدخل (ABC) ليس بمدخل دقيق بالمعنى المحاسبي و المالي، لأنه يعتمد في دقتهِ على صحة البينات المقدمه (Budhiraja&Kesharwani,2012:650).
6. لم يتطرق مدخل (ABC) للطاقة غير المستغلة وقد أعتمد في تقدير الوقت على الإجتهادات الشخصية للعاملين ،وبذلك فهم أعطوا معلومات للوقت الذي يقضونه في العمل بنسبة (100%) دون إكتراثهم بوجود وقت غير مستخدم (عاطل) لديهم بسبب ظروف مختلفه في العمل وعليه تم قياس كلفة الموجهات بمعدلات على أساس أن الموارد تعمل بكامل طاقتها،لكون ان المعادلات ينبغي قياسها على الطاقة الفعليه (Caplan&Andrson,2007:235).
7. قد تكون هناك إساءة بتفسير معلومات مدخل (ABC) أي ينبغي أن تستخدم بعناية، وخصوصاً عندما تستخدم في أغراض التحليل وإتخاذ القرارات. وينبغي على المديرين وقبل إستخدام البيانات في اتخاذ القرارات المهمة، يجب تحديد التكاليف المرتبطة بتلك القرارات (Cokins & Capsneanu, 2011: 57).
8. قد تظهر مشاكل في تنفيذ مدخل (ABC) في بعض الأقسام كما هو في إحتساب كفاءة دورة التصنيع، مما يؤدي في بعض الوحدات الإقتصادية إلى وضع عراقيل على تصميم وتطبيق هذا المدخل (ابو نصار، 2010: 208).

تاسعاً: إجراءات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لغرض تطبيق مدخل ABC لا بد من الأخذ بنظر الإعتبار ما يأتي :-

1- يكون تنفيذ مدخل ABC عن طريق وضع منهج تدريبي يقوم بإعداده الباحثون والاكاديميون والتنسيق لفتح ورش العمل والحلقات الدراسية بذلك .

2- قبل أن يتم إستخدام مدخلABC ينبغي تطوير مهارات الموظفين وتثقيفهم لإستخدامة من خلال تسليط الضوء على مبادئ وقدرات وأهداف مدخل ABC لتمكينهم من أداء المهام الموكلة إليهم .

3- القيام بتحليل الأنشطة الحرجة والرقابة على العمليات لكي تحقق النتائج المترتبة عن إتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ هذا المدخل (Cardos& Pete,2011:166).

4- معرفة حاجة الوحدة الاقتصادية من المعلومات وكذلك طبيعة هيكل المعلومات ويتضمن ذلك توقيت الحصول على المعلومات وكيفية توظيفها بشكل أمثل و لمستويات الوحدة الاقتصادية كافة (Horngren,et.al,2012:155).

5- توفير نظام محاسبي جيد قادر على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل سهل وميسر.

إنَ إستخدام مدخل ABC يتطلب إدراك واضح وتحديد للعوامل التي تؤدي إلى وجود نشاط ما والذي يتطلب حدوث تكاليف ذلك النشاط، وكذلك تحديد نصيب موجه تكلفة النشاط التي يتم بموجبها توزيع تكاليف النشاط على المنتجات(أبوغبن ، 2013 : 43).

المبحث الثاني

مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

أولاً:- نظره عامه عن نِشأة مدخل TD-ABC

إن مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) يُعد من المداخل المميزه منذ إبتكاره لما أوجدهُ من حلول لمشاكل كلفوية كانت تشكل عائقاً أمام الوحدات الإقتصادية التي كانت تطبق نظام التكاليف التقليدي ، لذا تمكن مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) وخلال فترات طويله من قياس كلفة المنتجات والخدمات بأكثر دقة وملائمة عما كانت عليه في ظل تطبيق النظم التقليديه لدى الوحدات الإقتصادية ولذا إستطاعت تلك الوحدات من تحديد ربحيتها من الإيرادات المتحققه بصورة أكثر وضوحاً ، وعليهِ إستطاع مدخل (ABC) من معالجة قصور قياس التكلفة في الأنظمة التقليدية للتكاليف (درغام ، 2007: 679).ولكن مع مرور الوقت وِجدت معوقات وعقبات كثيره كما وجهت إنتقادات لمدخل (ABC) مر ذكرها في المبحث السابق ،والتي أدت لضرورة وحاجة إيجاد حلول لتلك المشاكل والمعوقات التي واجهت مدخل (ABC) ، وهنا بدأ العمل من قبل المستشارين في الوحدات الإقتصادية والأكاديميين والباحثين والدارسين في إيجاد طرق لمعالجة مشاكل تطبيق مدخل (ABC) مع كيفية الإستفاده من مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بنفس الوقت ، وبعد الجهود من ذوي الشأن الكبيره ظهر مدخل جديد سمي بمدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)ففي عام1997 قام البرفسور (Anderson) بتطبيق هذا المدخل بإشتراك مع البرفسور (Kaplan) ،وفي عام 1998 تم وضع من قبلهما مدخلاً جديداً منبثقاًمن مدخل ABC، ، وتمت الإشارة الى ذلك من خلال(Anderson&Kaplan)عن طريق ذكر المدخل الجديد والمسمى بمدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت(TD-ABC) في كتابيهما(COST-EFFECT) وبذلك فقد قدما الTD-ABC كمدخلٍ جديدٍ وحديثٍ وبينا عن طريقه كيفية معالجةِ للعيوب التي واجهت الوحدات الإقتصادية المعتمدة في قياس تكاليف منتجاتها على مدخل الكلفة على أساس الأنشطة (ABC)وذلك من خلال إعتماد الوقت المستهلك من

قبل الأنشطة كأساس لهذا المدخل وأيضا التقليل من عددالأنشطة بالإعتماد على معادلات الوقت ، أما في نواحي إستخدامه ففي 2001 قام كل من (Anderson&Kaplan) بتقديم معادلات الوقت في مدخل(TD-ABC) وتم تقديمه كمدخل متطور بعنوان مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت(TD-ABC)، وأما في عام 2007 تم نشر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) كمدخل حديث يمكن للوحدات الإقتصادية من إستخدامه في قياس تكاليف منتجاتها وخصوصاً الوحدات الإقتصادية التي إستخدمت مدخل التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)، ومن الجدير بالذكر إن أول الوحدات الإقتصادية المُستخدِمه لمدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت(TD-ABC) كانت شركة إستشارية بإسم(TheFirmAcorn)والتي إستخدمتهُ لأول مرة وقد أثبت نجاحه في أكثر من 200 شركة أخرى (Levant&Zimvovitch,2013;19).

ثانياً:-مفهوم وتعريف مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC

إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) تم التوصل إليهِ مؤخرا وخلال العقد الماضي من قبل (Anderson&Kaplan) وذلك لمعالجة المشاكل في تطبيق مدخل التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بسبب متطلبات إدارة الوحدات الإقتصادية ،لكي تكون قادرة على مواجهة المنافسة السوقية الشديده والحصول على منتجات ذات جوده عالية وبكلف مخفضه .وعليه سيتم إستعراض بعض المفاهيم والتعاريف المذكوره من قبل عدة كُتاب في موضوع مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) وكما يأتي:

(الشعراني،49:2010) يرى مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت(TD-ABC)بأنه مدخل قائم على أسس مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC ولكن مع وجود إختلاف في تخفيض تكاليف التنفيذ وتركيزهُ على موجهات التكلفة الزمنيه .

أما (Thomson&Gurowka,2005:22) فقد عرف مدخل االتكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD–ABC) بأنه مدخل مكمل لمدخل الكلفة على أساس النشاط (ABC) ولكن بإختلاف بسيط وهو أن مدخل (ABC) يقوم بقياس كلفة المنتجات بطاقتها المستغلة وغير المستغلة بينما مدخل (TD–ABC)يقوم بقياس كلفة المنتجات بطاقتها المستغلة فقط وغير المستغلة فأنها تحمل على كشف الدخل.

في حين عرف (Max,2007:28) مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت–TD (ABC) بأنه مدخل أساس عملهِ هو محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة ، ولكن يقوم بأضافة إستخدام معادلات الوقت لبيان الطاقة المستغلة عليه فهو يساعد الإداره في تطوير سياسات التسعير الخاصة بمنتجاتها.

وأيضا عرف (Balakishnam,et.al,2012:27) بأنه مدخل جديد إنبثق من فكرة مدخل (ABC) ولكن عن طريق إستعمال الوقت في قياس كلفة الأنشطة وكما إنه سهل التنفيذ والتحديث مقارنتةً مع مدخل (ABC).

وأضاف(Adkins,2008:8)أن مدخل (TD–ABC) يعمل على قياس كلفة المنتج أو الخدمة من خلال تحويل موجه التكلفة إلى معادلة وقت حيث تعطي الوقت اللازم لإنجاز كل نشاط وبذلك فإن موجه الوقت يقوم بقياس وقت إستهلاك النشاط .

وتمت الإشارة من لدى (الرشيدي، 2009 :303–359) إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD–ABC) هو مدخل بديل لمدخل (ABC) أثبت قدرته على معالجة المشاكل التي صاحبت تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وأيضا تجاوز الإنتقادات والعيوب الموجهه لمدخل (ABC) وكما أنه إمتاز بكلفتهِ الأقل وسرعة تنفيذ من خلال الإعتماد على معدلات الوقت .

ونجد تعريف(Szychta,2010:53) لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت بأنه مدخل يقوم القاعدة نفسها التي جاء منها مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ولكن بإضافة عامل الوقت وكما أنه يتصف بتخفيض كلفة تطبيقه وسرعة البناء والتنفيذ والسهولة في تحديثه لكونه يعتمد على الموجهات الزمنية في قياس التكاليف لمعرفة وتحديد القدرة المستغلة للموارد .

ويعد (Wegman,2010:10) مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD–ABC)بأنه مدخل تمت إعادة النظر عن طريقهِ لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والإفاده من خدماتهِ من خلال مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD–ABC) ولكونه أيضاً أكثر قدرة على تحديد التكاليف الصناعية غير المباشره للأنشطة الفرعية في الوحدات الإقتصادية .

ونظرت (Terungwa,2013:33) إلى مدخل (TD–ABC) هي مدخل بديل لمدخل(ABC) تم إستحداثهُ لغرض معالجة معظم المشاكل وأوجه القصور في مدخل الكلفة على اساس الانشطة (ABC).

أما (Monroy,et.al,2012:405) بين إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (TD–ABC) يعمل على طريقة تحميل المنتج أو الخدمه بالطاقة المستغلة في النشاط ويستبعد الطاقة غير المستغله وهو بذلك يعبر بعداله عن كلفة المنتج أو الخدمه،وعلى العكس من مدخل(ABC) الذي لا يسبعد الطاقة المستغله ،مما يعطي تشويه لكلفة المنتج أو الخدمه .

ويرى(Atkinson,et.al,2012:516) إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD–ABC) هو مدخل جديد ومُشابه لمدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) ولكن بإطار جديد ومغاير من خلال إستخدام الوقت الذي أعطاه سهوله بالتطبيق ودقه في النتائج وكما أنه إعتمد كلف وقت إستهلاك الموارد للحصول على كلفة المنتج أو الخدمه .

إن (Guzman,et.al,2014:160) عَبر عن مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت TD–ABC بأنه مدخل حديث لإدارة التكلفة تم تصميمه للوصول إلى كلفة المنتج أو الخدمه بصوره اكثر دقة ووضوح وكما سهولة تطبيقة تتطلب أمرين محددين هما :

الاول – تحديد الوقت اللازم لأداء كل النشاط .
الثاني – كلفة وقت النشاط اللازم لإنتاج هدف الكلفة .

وأخيراً يرى (Hansen,2014:2) أن مدخل (TD–ABC) التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت هو مدخل يقوم بتحليل التكلفةمن خلال فحص تحليلي للموارد المستهلكه من قبل الأنشطة في عملية معينة على أساس الوقت المستخدم من قبل الأنشطه نفسها والذي يتتطلب معرفة الدقائق المستخدمة عن كل عملية والموارد التي يتم استخدامها لإنجاز تلك العملية

ويرى الباحث إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت إستطاع أن يوظف مدى الفاعلية لمدخل (ABC) من خلال إضافة لمست الوقت والوقوف على الطاقة الانتاجية وإكتشافة الطاقة غير المستغله من الأنشطة .

ثالثاً:أهميه مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD–ABC

تأتي أهمية مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD–ABC) من خلال قياسهِ الدقيق لكلفة الطاقة المستغله والطاقه غير المستغله في كل نشاط والتي تعتبر من مميزات هذا المدخل وبهذا فأنه يقدم صوره لتحسين تخصيص التكاليف غير المباشرة لغرض تحسين القرارات الإدارية وتحسن تسعير المنتجات والخدمات وتحديد المربحه منها والعمل على تطويرها وأما غير المربحه فيكون ذلك حسب قرارات الإدراة (Terungwa,2012:33)، وأيضاً تأتي أهمية مدخل (TD–ABC) من خلال إستخدامهِ لإمكانية التركيز على الكلفة للمهام الفرعية وبذلك فإن مدخل (TD–ABC) يقوم بإجراءات تحليليه لمحتويات الأنشطة الداخلة في العمل جميعها (Cardo's&pete,2011:88) ولذلك فعندما تم تقديم مدخل جديد وهو الكلفة على

أساس النشاط الموجهة بالوقت TD–ABC كان محاولة إنقاذ حقيقية لإبتكار مدخل الكلفة على أساس النشاط (ABC) الذي أثبت قدرته في تخصيص الكلفة غير المباشرة ولكن كانت هناك مشاكل ولذا فإن المدخل المستحدث إستطاع معالجة الأخطاء الجوهرية التي لم تتم معالجتها في مدخل الكلفة على أساس النشاط(ABC)(Merwe,2009:6).

وأيضا أدى مدخل (TD–ABC) دوراً مهما عزز من أهميتهِ بين بقية مداخل المحاسبة الكلفويه وذلك عن طريق قدرتهِ على التكيف مع المتغيرات في مجمعات التكلفة حسب الأنشطة المستهلكه للموارد ويَكمن سبب هذه المرونة هو إستخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (TD–ABC)لمعادلات الوقت في مراحل مختلفة من مدخل (TD–ABC) وفي حال حصول متغيرات في العمليات التشغيليه فإن المعادلات ثابته بينما الذي يتغر هو وقت النشاط أو مجمع التكلفة وعليه فإن المعادلات القائمه على الوقت لاتتغير، بل الذي يصيبه التغير هي التكلفة الموزعةعلى الأنشطة (Horngran ,2012:290) .

من هنا يمكن ملاحظة مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت(TD–ABC) بأنه يعتبر البديل الأفضل لمدخل الكلفة على أساس النشاط (ABC) والذي أخذ قياس كلفة الأنشطه بمقدار أقل وسرعة في التنفيذ والانجاز أكبر (Caplan,2003:6).

وأيضا أن مدخل(TD–ABC) ينبغي فيه تحديد الموارد اللازمه لإنجاز كل نشاط وهو ما كان متوفر في مدخل (ABC) وأيضا تحديد الوقت اللازم لإنجاز كل نشاط وهو ما كان غير متوفر في مدخل (ABC) وبذلك فأن يقوم بتقدير الطاقة العمليه للموارد وبعدها يقسم التكاليف على الطاقة العمليه للوصول إلى كلفة كل وحده زمنيه وبعدها يتم تحديد الوقت اللازم لكل نشاط لغرض تحديد كلفة المنتج أو الخدمه (Dalci,et.al,2009:598).

وبذلك فان الاجراءات المقدمة من قبل مدخل (TD–ABC) جعلته متفوقاً وذات أهمية كبيره لدى الوحدات الإقتصالدية على مدخل ABC فيما يتعلق بالطاقة، فمدخل TD–ABC أخذ الكلفة الطاقه المستغلة والتي يقابلها الوقت المستغل وقام بتحميلها على المنتجات أو الخدمات،وأما كلفة الطاقه المستغلة التي يقابلها الوقت غير المستغل ومن ثم تكون تكلفة ولم يتم تحميلها على المنتجات أو الخدمات (يعقوب وحليحل،20:2014).

ويرى الباحث مما تقدم عن موضوع أهمية مدخل (TD-ABC) الأتي :-

1. مدخل قام بمعالجة المشاكل التي واجهت تطبيق مدخل (ABC) كالكلفه والوقت .
2. مدخل بين كلفة المنتج عن طريق ما صرفه من كلفة موارد ووقت لهذه الموارد
3. مدخل حَمَل المنتج بكلفة الطاقة المستغله فقط بينما حمل الطاقه غير المستغله على قائمة الأرباح والخسائر.
4. مدخل تم من خلاله معرفه وقت إنجاز كل نشاط من أنشطة إنتاج المنتج ومن ثم دراسة وتحليل كيفية استغلال الطاقه غير المستغله لأنها تمثل كلف على الوحدة الإقتصادية .

رابعا: خطوات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الانشطة الموجهة بالوقت -TD ABC

ينبغي تطبيق مدخل(TD-ABC)على وفق الخطوات الآتية(Bruggemant.al,2005:10):

1. تحديد مجموعات الموارد المختلفة والأنشطة 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 بالإعتماد 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 لإنجاز النشاط)، وبذلك نحصل على كلفة الطاقة بصوره محدده

خامساً:عناصر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC

عناصر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC من الآتي:-

1- موجهات التكلفة:

فقد عرف (Kaplan,et.al,2012:298) موجه التكلفة بأنه ذلك النشاط أو المتغير الذي يُعد المسبب للتكلفة.

أما(الجبوري،229:2008) فقد عرف موجه التكلفة بأنها السبب الرئيسي في حدوث التكاليف داخل مجمعات التكلفة المختلفة وبذلك عدها عاملاً يؤثر في زيادة التكاليف أو نقصانها حسب نوعية النشاط وعليه عند قياس كلفة نشاط فأن موجه التكلفة هو الأساس في معرفة كلفة ذلك النشاط وبدون لا يمكن قياس الكلفة أي هدف أو غرض تكلفة .

في حين يوضح (Monroy,et.al,2012:37) بأن موجه الكلفة يعتبر أداة لتخصيص تكاليف كل نشاط على المنتجات والخدمات ومن ثم فهو أحد الأسباب التي يمكن أن تتغير التكاليف لأي منتج أو خدمه عن طريقه .

أما (Horngren,et.al,2012:299) فقد عرف موجه الكلفة بأنه عامل مهم في تغير كلفة منتج او خدمه بالزياده أو النقصان،لذا يجب تحليل النشاط بدقه .

و ايضا (Terungwa,2012:37) عرف موجه الكلفة على إنه مجموعة أحداث كل نشاط تقوم بإستهلاك موارد ذلك النشاط ، بالعكس من المداخل التقليديه في قياس الكلفة التي تقوم بإستخدام أساس واحد لتخصيص كل التكاليف غير المباشره على المنتجات .

بينما عرّف (Kumar & Manto,2013:12) موجه الكلفة بأنه أحد العوامل التي تؤثر بالكلفة،أي أن في حالة حدوث تغير فيه فأن يعطي إنعكاسه بوضوح على كلفة المنتج أو الخدمه .

وتناول(Neumann,et.al,2004) موجه التكلفة من جانب أخر وعدهُ أداة الربط لمدخل الكلفة

على أساس النشاط الموجهة بالوقت، إذ قال أن موجه التكلفة يربط بين الموارد ة والأنشطة المستهلكه لتلك الموارد، لذلك فانه يقوم بعملية تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المحددة.

2- موجهات (مسببات) الوقت:

أن موجهات الوقت هي الأحداث أو متغيرات تحدد الوقت اللازم لتنفيذ نشاط، وتقاس أو تحدد التكاليف على أثرها بعد ذلك عن طريقه أستخدام معادلات الوقت،إذ قد تكون هناك عدة موجهات للوقت في حال يحتوي النشاط على اكثر من حدث (Dalci,et.al,2009 :609)

ويعرف (Todorovic,2014:247) موجهات الوقت بأنها احداث النشاط التي من خلالها حساب وقت كل نشاط بأن يتم تحدد وقت لكل حدث داخل النشاط أولاً ثم تعيين وجمع وقت النشاط الكلي .

وأعتبر(أبوغبن،53:2013) :موجهات الوقت هي عوامل تحدد الوقت اللازم لتنفيذ أي نشاط ويمكن ان تكون من ثلاثة أنواع :-

النوع الأول: نوع الوقت المستمر مثل الوزن والمسافة بالكيلومتر.

النوع الثاني: نوع الوقت المتقطع عدد الفواتير، عدد أوامر،عدد خطوط الإنتاج

النوع الثالث: نوع الوقت في اطار مؤشر وهمي في صورة صفر أو واحد مثل نوع العميل(قديماً، جديداً)أونوع الأمر(عادى، عاجل)أو نوع خصائص إستلام الأمر (بالبريد الالكتروني، بالفاكس).

3- معادلات الوقت:

أن معادلات الوقت تعتبر أحدى أهم عناصر مدخل TD-ABC لأنه من خلال هذه المعادلات يتم تحديد الوقت اللازم لتنفيذ كل نشاط وبعد ذلك يتم إدخالهِ في معالة الوقت، ومعادلات الوقت توضح طريقة إدارة الوقت الموارد المستهلكه من قبل النشاط لحساب الكلف، (Dejnega,2011: 8)،وأيضاً أن معادلة الوقت هي تعبير عن وقت إنجاز النشاط من خلال إستعمال موجه الكلفة (Dewi,et.al,2012:963) ، وكذلك فأن معادلة الوقت تعتبر صيغه

لتحديد الوقت الذي يقضيه كل نشاط في إستهلاك موارده (Everaert,et.al,2008:100) وبعد الأطلاع على بعض مفاهيم معادلة الوقت يمكن إضافة سهولة التحديث لهذه المعادلات بصورة تناسب تغيرات العمل عندما يتم إدخال المزيد من الخدمات الخاصة عن طريق تحديث النظام بحسب الأحداث بدلاً من التركيز على التقويم (مرة كل ربع سنة أو سنويا) وبذلك يتم الحصول على وضوح ودقة للظروف الحالية(Kaplan&Andrson,2003:9)، ومعادلة الوقت هي معادلة خطية وتبسيط لعملية قياس تكاليف بصوره أكثر دقة من خلال الوقت اللازم لتنفيذ أنشطة متنوعة، وعليه فإن معادلة الوقت لنشاط محدد يدل على عدد عوامل النشاط المحتملة التي يتميز بها النشاط(Teruungwa,2012:55).

إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) تستخدم موجهات الكلفة التي تركز على الوقت مثل الوقت اللازم لتنفيذ أمر مقدم من زبون معين،وعدد الساعات اللازمة لتشغيل الآلات،وهي تُعَدُّ إحدى مكونات مدخل TD-ABCوتكون الصيغة العامة لمعادلة الوقت على النحو الآتي (العتابي ، 2015: 76) :-

$$T_{jk} = \beta_o + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_n X_n$$

إذ أن:-

T_{jk} = الوقت المطلوب لإنجاز الحدث **K** في النشاط **j**

β_o = المقدار الثابت من وقت النشاط **j** المستقبل لخصائص الحدث **K**

β_1 = الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحدة من موجه الوقت الأول

X_1 = موجه الوقت للنشاط الأول، X_2 = موجه الوقت للنشاط الثاني

X_p =موجه الوقت للنشاط **P**

P = عدد موجهات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط **j**

ويتم حساب كلفة كل نشاط عن طريق المعادلة الآتية:

$$T_{jk} * C_i = Y$$

إذ أن:-

T_{jk} = الوقت المستهلك لإنجاز الحدث **k** في النشاط j

C_i = وحدة كلفة الوقت (بالدقيقة مثلا) الخاصة بمجموعة الموارد i

ويتم تجميع تكاليف كل الانشطة للوصول الي التكلفة الكلية لهدف التكلفة

التكلفة الكلية لهدف الكلفة $= \sum_{i=1}^{n}\sum_{j=1}^{m}\sum_{k=1}^{i} T_{kj} C_i$

إذ إن:

$C_i =$ وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)

$T_{jk} =$ الوقت المستنفد للعملية (k) في النشاط j.

$n =$ عدد مجمعات الموارد، $m =$ عدد الأنشطة، $i =$ عدد أوقات النشاط j المستهلكة

سادساً : مميزات مدخل (TDABC)

لدى مدخلTDABCمزايا يمكن الكشف عنها بالتالي (الرشيدي، 2009 :55)

:(Dewi,2012:1962)،(Kaplan&Anderson,2007)،(Bruggeman,et.al,2005:23)

1- أكثر دقة وأكثر ملائمة من مدخل (ABC) لأنه يقوم على أساس علمي من خلال تحديد الوقت المطلوب للتشغيل العملي .

2- استطاع من تخطي المعوقات والمشاكل التي في مدخل ABC.

3- يتمتع بسهولة التنفيذ بسبب ألية الوقت المستخدمه في تنفيذِهِ

4- أثبت كفائتهُ على الأستمراريه في الوحدات الإقتصادية بسبب قلة كلفته .

5- يعطي معلومات عن تكاليف التشغيل ويُمكنه تحديد الطاقة المستغله وغير مستغله في كل نشاط .

6- أثبت نجاحهُ بسرعة التطبيق العملي مما جعله مرغوباً في الوحدات الإقتصادية.

7- يتمتع بسهولة كبيره في التحديث، وسرعة في التطوير بإعتمادهِ على الوقت .

8- يمكن إستخدمهِ مع الأوامر الإنتاجية والمراحل والوحدات الخدمية أيضا.

10- يستخدم في تخطيط الطاقة وإعداد الموازنات.

11- يزود المستخدمين بالمعلومات اللازمه لتساعدهم في تحديد المشكلة

12- يقوم بتخصيص الطاقه العمليه المستغله وتحميلها على المنتجات بينما الطاقه غير المستغله فأنه يحملها على حساب الأرباح والخسائر.

13- تتبع سهولته التحديث من خلال عاملين هما :

أ. التغييرات في الأنشطة (معدلات الأجور) للموارد المتاحة والتي تؤثر على وحدة التكلفة لطاقة الموارد العملية.

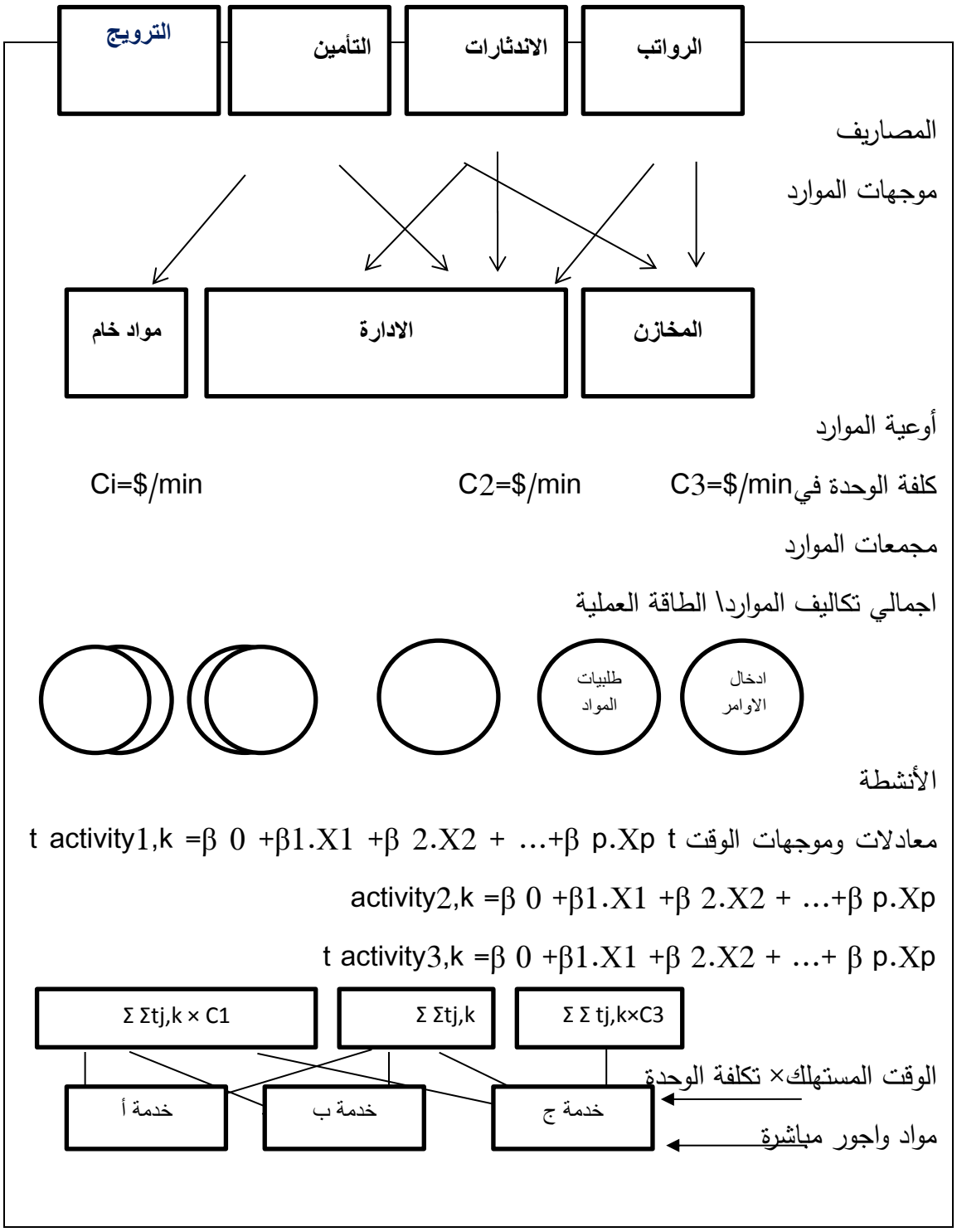
ب.التغييرات في كفاءة النشاط كنتيجة للتحسين المستمر، وإعادة هندسة العمليات، وتكنولوجيا إنتاجية جديدة، أو اتباع إجراء أفضل في تأدية النشاط.

14- يُمكن الإدارة من الأهتمام بالأرباح وقيمة الأسهم أكثر من كونه مدخلا عالج لها كلفة المنتج بطاقته المستغله وأما غير المستغله فهي مسؤولية الإداره لإيجاد الطرق لإستغلالها .

15- يُساعد الشركة في تحديد موارد الطلب لكل من العملية، والمنتج، والخدمة، مع تحديد الوقت اللازم لإنجاز الأنشطة وكلفة طاقة وحدة الزمن .

شكل (3)

توزيع التكاليف غير المباشرة وفق مدخل التكاليف على أساس الانشطة الموجهة بالوقت



Score:(Bruggeman,Werner, Patricia Everaert, Steven R. Anderson,Yves Levant, "Modeling Logistics Costs using Time Driven ABC: A Case in a Distribution Company",2005:39)

سابعاً:- المقارنة بين مدخل ABC ومدخل TD-ABC

يمكن إجراء مقارنة بين مدخليABCوTD-ABCبحسب مايأتي:-

وجه المقارنة	مدخل ABC	مدخل TD-ABC
العوامل المؤثرة لتخصيص التكاليف	موجهات الكلفة	موجهات الوقت
عدد عوامل تخصيص التكاليف	لكل نشاط يمكن إستخدام عامل واحد فقط	لكل نشاط عدد غير محدد من العوامل ، مع وجود علاقة متينة بين العوامل
دقة مدخل او تقنية تخصيص الكلفه	المدخل غير دقيق في تحديد النشاط الذي يؤثر على الكلفة بسبب قياس الكلفة بالطاقة المستغله وغير المستغله	المدخل قريب من الدقة في تحديد تخصيص الكلفة على الأنشطة بسبب قياس الكلفه بالطاقه المستغله فقط
شمولية المدخل في تخصيص التكاليف	كل اختلاف في انجاز النشاط يحتاج الى تطبيق نشاط جديد ومنفصل	تحتاج لكل نشاط فقط معادلة الوقت والتي تحتوي على كل تحديدات واختلافات النشاط
الوقت المستنفذ لتحديث المدخل	المدخل اكثر استهلاكا للوقت في تحديث الحالات الجديدة عند التطبيق	المدخل اقل استهلاكا للوقت لأنها تحتاج الى تغيرات بسيطة في معادلة وقت واحدة
القدرة على تحديد الطاقة غير المستغلة	لا توجد قدرة على تحديد الطاقة غير المستغله	نعم توجد قدرة على تحديد الطاقة غير المستغله

المصدر:(Macurova,2003)

المبحث الثالث

مدخل تحليل سلسلة القيمة

تمهيد

قام العديد من الباحثين بالكتابة في موضوع تحليل سلسلة القيمة لما تمثله هذه التقنيه الحديثه من أهميه في جوانب إدارة التكلفه وأيضاً لكونها أصبحت منهاجاً يدرس في مختلف الأكاديميات الإقتصادية ، ولإن كل منظمة تسعى للوصول الى أعلى ربحية تُمكنها من الأستمرار والبقاء في السوق وبسبب التطورات الحديثه في بيئة الصناعه وما افرزته من تغيرات تكنولوجيه ،تتطلب وجود رؤيه متكامله عن نشاطات وأعمال الوحدات الأقتصادية لتتمكن الوحدات الإقتصادية من زيادة كفائتها وفاعليتها في ظل بيئة شديدة المنافسه ،ولهذا قدم الباحثون ولأكاديميون ما سمي بسلسلة القيمة والتي هي خطة إستراتيجية تكون فيها جميع الأنشطة في اطار معين تستطيع من خلاله التفاعل مع بيئة المنظمة الداخلية والخارجية لأنها تخلق قيمة مضافة عالية نتيجة عملها الجاد والمستمر لغرض تقديم منتجات الى زبائنها تلبي وتشبع حاجاتهم(David,2008:76)، إذن فهي منهج إداري وفني، وكما إن سلسلة القيمة تهدف الى التفريق بين أنواع الأنشطة والتكاليف التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة لكي تستطيع أن تلعب دورها في خفض التكاليف والخصوص في بيئة الأعمال المعاصرة التي تتسم بالمنافسة الشديدة والشرسه بين الوحدات الإقتصاديه. وأيضاً من خلال هذه المحاولات تم إعطاء أو الوصول الى فهم صحيح وواضح للقيمة، لذلك نجد علم الاقتصاد كان أول من تناول القيمة ومفهومها عندما اخذ ارسطو مفهوم القيمة من جانب فلسفي وذكر إن لكل سلعة قمتين الأولى قيمة إستعمالية من أجل الحصول على المنفعة والأُخرى قيمة تبادلية تنشأ عن مبادلة السلعة بالسلع الأخرى ، أما في علم الادارة فقد أخذ مفهوم القيمة منحىً آخر من خلال التركيز على قيمة الزبون ليكون وسيلة لتحقيق الميزة التنافسية (ياسين، 2009، :96).

أولا : نظره عامه عن نشأة تحليل سلسلة القيمة :-

تطورت سلسلة القيمة لكونها وسيلة لتنظيم العمليات التي تُوجد وتخلق قيمة للوحدة الإقتصادية وتعطيها قوة تنافسية في ظل بيئة سوقية شديدة المنافسة، فقد أشارت البحوث والدراسات والكتب إلى إن أول ظهور لمفهوم سلسلة القيمه يعود إلى منتصف القرن الماضي أذ ظهر المفهوم الذي عرفه Filiere عام 1960 بأنه نظام يعطي الإنتاج الزراعي والتوزيع تكاملاً عمودياً وأيضاً إستُخدم هذا المفهوم من معهد البحوث الزراعية أنذاك . وفي منتصف السبعنيات عام 1975 ظهر مفهوم السلاسل السلعيه كنظم إداريه جديدة في سلسلة التجهيز وسلسلة القيمة في نشاط الإقتصاد العالمي لتُمكن الإدارة من أتخاذ القرارات المفيدة ، وفي فترة الثمانينيات قدم Porter مفهوم سلسلة القيمه من خلال ماطرحه من مفهوم سلسلة القيمة عن طريق تصنيف أنشطة المنظمة الإقتصادية إلى أنشطة رئيسية وأنشطة داعمة داخل المنظمة (Porter, 1980: 37). وفي فترة التسعينات قدم Gereff وآخرون مفهوم السلاسل العالميه الملائمة(Coles,et.al,2011:1) إلى (هيكل المدخلات والمخرجات، هيكل الإقليمية ، الهيكل المؤسسي ،هيكل الحوكمة). وأما في عام2002 أعطى Messner تعريف مثلث الإقتصاد الصناعي الذي أساسه الترابط بين المدخل الافقي (سلسلة القيمة للصناعة) والمدخل العمودي (تطوير المجاميع–المجهز والشركة والزبون) (Anja,2009:4).

ثانيا: مفهوم وتعريف تحليل سلسلة القيمة

أن مفهوم (القيمة) يعني عملية تبادلية بين الزبون والبائع أي ما يحصل عليه الزبون من خلال تبادل السلعة مقابل السعر الذي يقوم بدفعه، إذن فالقيمة هي صافي المنفعة (إجمالي المنفعة– الكلفة التي يدركهما الزبون) (السعيدي، 2004 :34).

أما (العامري، 2008: 154) أعطى وصفا أخر للقيمة في الوحده الإقتصادية بأنه السعر الذي يدفعة الزبون لأي هدف منتج (سلعة او خدمة)، وأما الربح هو الفرق بين هذه السعر (القيمة) والكلفة الكلية لذلك الهدف هي كلف السلعه التي قامت الوحده بإنتاجه .

وقد وجد الباحث بأن مفهوم السعر يمثل القيمة في مفهومها العام أي أنها كلفة الغرض (سلعة أو الخدمة) فضلاً عن الربح المتحقق منه يسمى قيمة المنتج لدى الزبون و أيضا أن القيمة هي المنفعة التي يحصل عليها الزبون .

أما بخصوص سلسلة القيمة فالأتي يوضح تعريفها ومفهومها حسب اراء الكتاب :-

عرف (العاني، 2004: 86) إن سلسلة القيمة هي إسلوب يُمكن إستخدامه كإطار يحدد نقاط القوة والضعف في الوحده الإقتصادية ويخلق المزايا التنافسية فيها. ويقوم هذا الأسلوب على أفتراض أساسي ينص على إن الهدف الإقتصادي يكون في خلق قيمة للمنظمة من خلال أنشطتها المختلفة .

أما (إدريس والغالبي،2011 :117) بينا إن سلسلة القيمة هي دراسة لتحديد جوانب القوة والضعف في أنشطة الوحدة الإقتصادية ولتحديد قدرتها في خلق منتج ذات ميزة تنافسية للوحده الإقتصادية لذا تم إستخدام مصطلح سلسلة القيمة لأنه المعنى الذي يعطي إضافة قيمة للمنتج أو الزبون.

و عرف كل من (Blocher,et.at,2010:38) سلسلة القيمة بأنها خلق القيمة للزبون والمنتج في الوحده الإقتصاديه بعد تحديد الأنشطة الأساسية فيها ، فضلاً عن الأنشطة الأخرى ولها دور في العمليات الإنتاجية في المنظمة الاقتصادية .

وعليه فإن (ياسين ، 2002 :87) إعتبر سلسلة القيمة نقطة إرتكاز تُعرف من خلالها قدرة الوحده الإقتصادية وخبرتها في إدارة التكاليف وألانشطة للوحده .ويُمكن من خلال سلسلة القيمة أيضا تحديد المصادر التي تضيف قيمة والميزة التنافسية للمنتج أو الوحده الإقتصادية وكذلك معرفة عناصر القوة والضعف فيها.

كما إن تعريف (Horngren,et.al,2012:103) لسلسة القيمة بأنها مجموعة من وظائف الأعمال التي تضيف قيمة للمنتجات والمتمثله في الأنتاج،التسويق ، التوزيع وحتى تصل الى خدمة العميل ما بعد البيع .

اما (الطائي،2007 :57) فأنه أوضح أن سلسلة القيمة مجموعة نشاطات لتوليد القيمة في االوحده الإقتصادية تكون من أول مصادر الحصول على المواد الخام وأنتهاءاً بالمنتج النهائي الذي يصل بين يدي العميل.

وعرفها (Wheelen&Hunger,2012:191) بأنها قيمة المنتجات التي تنشأ من سلسلة مترابطة من الأنشطة والتي تبدأ بالموارد للقيام بالعملية الإنتاجية القادمة من المجهزين حتى تصل إلى سلسلة من الأنشطة المضيفة للقيمة التي تدخل في العمليات الإنتاجيه والبيعية وتوزيع المنتج أو الخدمة إلى العميل النهائي(المستهلك) .

في حين ذكر (حسين وآخرون،2008 :105) بأن سلسلة القيمة هي مجموعه متصلة من النشاطات لتوليد القيمة في الوحده الإقتصاديه تبدأ من مصادر توفير المواد الخام وحتى يصبح المنتج تاماً ونهائياً بين يدي العميل.

وعليه فأن (ياسين ، 2003 :87) عد سلسلة القيمة نقطة الإرتكاز التي يمكن من خلالها تشخيص مدى القدرة والخبرة التي تتمتع بها الوحده الإقتصاديه في إدارة تكاليفها وأنشطتها وبذلك يتم تحديد مقدار الميزة التنافسية لدى تلك الوحده ومن ثم معرفة عناصر القوة والضعف فيها.

وعرف (Braun,2013:34) سلسلة القيمة هي مجموعة الأرتباطات التي تتأثر فيما بينها بحيث إن إتمام أي من الأنشطة يمكن أن تتاثر به عملية إنجاز الأنشطة الأخرى بحيث إن قدرة الميزة التنافسية للوحده تكون في تطوير المصادر الداخليه لهذه الميزة في تحقيق شرطين:

1. تقليل وتحفيض كلف الأنشطة لبناء قدرة تنافسية في مواجهة المنافسين .
2. أضافة قيمة للانشطة تجعل المنتج مميزاً .

أما (العامري، 2008 :154) فيحدد مصادر الميزة التنافسية في أداء الوحده الإقتصادية عن طريق إختبار وربط كل الأنشطة فيها، أذ أن احدى أستراتيجيات المنظمة هي تركيز الاهتمام بمصدر الموارد وعلى أجزاء السلسلة التي تأتي منها معظم القيمة.

ويرى (الشعباني والحديدي، 2010 :76) إن سلسلة القيمة وهي إستراتيجية الوحده الإقتصادية التي يتم عن طريقها في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات داخل وحدة الأعمال من خلال دراسة وتحليل أنشطتها الداخلية والخارجية .

أما (مصاروة والخفاجي ، 2013: 332) بين بأن سلسلة القيمة تعد من الأنظمة الحديثة ذات البعد الإستراتيجي تقوم على توصيف وظيفة كل نشاط على مستوى رئيسي وساند أو داعم والتي تكون متفاعلة ومترابطة فيما بينها و القيام بعملية تحليل الكلفة خلال دورة حياة المنتج وعمل مقارنة للمنفعة المتوقعة منها لتحقيق الأهداف المنظمة .

أما (Hilton,et.al,2006,:10) فقد أعتبر سلسلة القيمة وسيلة أساسية لتشخيص الميزة التنافسية للوحده و تحديد الطرائق المناسبة لدعم القيمة للمنتج وأن الهدف من سلسلة القيمة هو مساعدة المنظمات لتقييم وأختبار قوة وأداء أنشطتها لخلق قيمة للمنظمة تكون أكبر وبذلك فان مفهوم سلسلة القيمة هو إن إضافة القيمة التي تحدث في كل مرحلة من مراحل تصنيع المنتجات.

ويرى الباحث من المفاهيم والتعاريف المذكورة أنفاً إن سلسلة القيمة تتطلب دراسة لأنشطة الوحده الإقتصاديه الداخلية والخارجية لمعرفة وتحديد مقدار نقاط القوه ونقاط الضعف التي تتمتع بها الوحده والتي يمكن من خلالها إلى خلق ميزه تنافسية للوحده عن طريق إختبار وتحليل الأنشطة التي تستطيع من خلالها الوحده الإقتصاديه أن تضيف وتخلق قيمة لمنتجاتها وكذلك الإستغلال الأمثل لمواردها حتى تحقق أهدافها كافة وهي بذلك تجد لنفسها مكانة تجعل لها قدرة على خلق ميزة تنافسية في ظل بيئة تنافسية قوية .

ثالثا :أهمية سلسلة القيمة:-

يمكن تحديد اهمية سلسلة القيمة بالنقاط الاتية :

1. تظهر أهميتها من خلال المدى الواسع لكل نشاط يدخل في المنتج أو الخدمة وتوضيح الطرائق الإنتاجية المختلفة للسلع او الخدمات من بداية الأنتاج حتى يستلم العميل المنتج (البديري ، 2004 : 112) .
2. تعطي سلسلة القيمة مفهوم لتركيبة مختلفة للروابط والعلاقات التجارية (Bomman 2007:118)، وان معرفة وتحديد الأنشطة المحركة لسلسلة القيمة بشكل واضح تعد من أولوليات الدخول إلى الأسواق الأجنبية التي يمكن للربحية من خلالها ان تنمو (Kaplinsky&morris,2000: 9).
3. إن سلسلة القيمة هي مدخل من المداخل التي إكتسبت أهمية بالغة لأنها إطار ملائم و مناسب يبين مفهوم القيمة التي تحقق الميزة التنافسية في الوحده الإقتصاديه ، كونها تعمل على تعيين نقاط قوة الوحده التي تساعدها في خلق القيمة (الحيالي، 2006 :78)
4. أن أهمية سلسلة القيمة تكون في توصيف شبه رسمي لكل الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات أو العملاء (Joerg,2007:13).
5. أن دراسة سلسلة القيمة تعطي صورة واضحة لدراسة القيمة وتحديد كل الأنشطة التي تضيف قيمة التي تعتبر ذات أهمية للوحده الإقتصاديه، وأيضا تكون جاذبه للزبائن، وكذلك فهي تستبعد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وغير جاذبه للزبائن (الربيعاوي، 2007 :120) .
6. إن تحليل سلسلة القيمة من الأدوات التي تُدرس وتوضع على أسس علمية منظمة لإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وعدم السماح للتكاليف غير الضرورية في كافة مراحل دورة حياة المنتج من الظهور لغرض تحسين القيمة للمنتج بصفة دائمة(Hansen,2009:345). ويتم ذلك عند دراسة وتحليل وتنظيم العلاقة بين الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها لغرض إنجاز الوظائف اللازمة لأتمام المنتج بأقل التكاليف الممكنة (د. صيام ، 2002 : 8).

7. لكي يتم فهم دقيق وتحليل واضح لسلسلة القيمة في الوحده الإقتصاديه ينبغي دراسة وفهم وتحليل سلسلة القيمة للموردين والعملاء والمنافسين (Hirsch,2001:123) .
8. إن أهمية سلسلة القيمة تعطي إنموذجاً وأطاراً متناسقاً تُحدد عن طريقهِ قيمة الأنشطة في الوحده الإقتصاديه التي تجتمع فيها عناصر سلسلة القيمة جميعها ابتداءً من المجهزين للمواد وانتهاءً بالعملاء (بينسوسان وفليشير، 2009 :225).
9. تعتبر سلسلة القيمة من الدراسات المهمة في الوحدات الإقتصادية لأنها طريقة مناسبة لفهم المشاكل وإيجاد طرق تعيين نقاط القوة والضعف تلك الوحده الإقتصادية (Flnch , 2006: 151).

10. تنبع أهمية تحليل سلسلة القيمة عندما توفر فهماً كاملاً للأنشطة كافة في الوحده الاقتصادية لأنها من خلال ذلك تكون قادرة على خلق ميزة تنافسية في تلك الوحده في (Bamman,2007:118).

وبذلك مما ورد سابقاً تعتبر أهمية سلسة القيمة في كونها مدخلاً أكاديمياً وعلمياً يقوم على منهجية لدراسة وتحليل الأنشطة الرئيسة في وحدات الأعمال لكي تعزز المزايا التنافسية إذ يقوم هذا المدخل على دراسة أنشطة تكاليف المنتج أو الخدمة لتتم عملية إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمه للمنتج و لتحقيق أهداف المنظمة في تحقيق الربحية و الوصول الى ميزة تنافسية بين الوحدات الأقتصادية والوقوف على نقاط القوة وتحسينها ومعرفة نقاط الضعف وإستبعادها وتدعم مستويات الجودة في الكلف المستهدفه من خلال تحسين تصاميم المنتجات (سلع) أو الخدمات، إذ أنها تخفض الكلفة دون الممساس بالوظائف الجوهريه(Popescu,2011:128). ومما ذكر يتضح إن سلسلة القيمة ماهي الإ مجموعة من الأنشطة تسهم في:

أ- خلق رضا الزبون.
ب-خلق القيمه للزبون.
ت-خلق القيمة للمنظمة الاقتصادية لجعلها تحقق اهدافها الربحية .
ث-خلق المزايا التنافسية من خلال دراسة قدرة المنظمة وتحقيق القوة التنافسية لها .
ج- تعفيل عوامل النجاح كالجودة والكلفة والوقت لتحقيق هدف المنظمة الاقتصادية.

وهنا يتم تلخيص أهمية سلسلة القيمة بما يأتي:-

- توضيح القدرة التنافسية للمنظمة وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة .
- أن الفهم الشامل لسلسلة القيمة والعمليات تعطي فهماً للمنظمة لإضافة قيمة لها .
- نشاطات سلسلة القيمة تعطي دورا مهما في تحديد كلف الانتاج .

مع ما تقدم يرى الباحث إن أهمية سلسلة القيمة تظهر عند قيام المنظمة بتحليل لكافة أنشطتها الأساسية والداعمة لتحقيق رؤية واضحة عن كلفها وبذلك تكون قادرة على خلق الميزة التنافسية في بيئة الأعمال وتحديد نقاط القوة والضعف فيها.

رابعاً : أهداف سلسلة القيمة:-

تقوم المنظمة بأستخدام سلسلة القيمة لتحقيق أهداف هي:-(عبدالحليم، 2005 :47)

1. وصول المنظمة الى مركز تنافسي قوي بين مثيلاتها من الوحدات الإقتصادية .
2. الإستحواذ على أكبر حصة في السوق .
3. النهوض بأرباح الشركة أو المنظمة والعمل على زيادتها .
4. الوقوف على رغبات الزبائن وتحديد حاجاتهم لغرض تلبيتها.

ولذلك نلحظ إن هدف سلسلة القيمة هو مساعدة الوحدات الإقتصادية التي تعمل في بيئات تنافسية قوية وشديدة و تَمكنها من تصنيع منتجات ذات جودة عالية ومتاحة لجميع الزبائن المستهدفين لدى المنظمة .

و أهداف أخرى لسلسلة القيمة فيمكن أن تتمثل بالأتي حسب رأي (Pind,2011:3):

1. دراسة الرغبات و المتطلبات الخاصه بالزبائن .
2. إيجاد الحلول وتذليل الصعوبات التي تواجهة الشركه وخلق الفرص التنافسية .
3. دراسة صعوبات نمو الوحده الإقتصاديه وتحديد نقاط الضعف فيها .
4. توضيح كافة الفرص وتحديد نقاط القوه لتطوير المستوى الصناعي.
5. إيجاد افق شامل للسوق وتوفير السلع والخدمات التي تلبي رغبة المستهلك بقيمة ما يملكة.

أما الأهداف لسلسلة القيمة من وجهة نظر: (Anthony,2004:67)

1. العمل على خفض وقت انتاج المنتج.
2. العمل على تطوير وزيادة كفاءة المنتج.
3. وصول المنتج الى الأسواق بصورة تلبي رغبة المستهلك
4. تحقيق الجودة المطلوبة والمقبولة لدى الزبائن.
5. تطوير سلسلة القيمة لدى الوحده الإقتصاديه.

وعلى وفق ما سبق، يخلص الباحث إلى تحديد أهداف سلسلة القيمة وكالآتي:

أ. خلق قيمة للوحدة الإقتصادية .
ب. إدارة كلف الإنتاج والمحافظة على جودة المنتج.
ت. تلبية رغبة الزبائن بأعتماد تحليل سلسلة القيمه.
ث. إضافة رقابه على المخزون .
ج. تحديد حاجة السوق للمنتجات حسب رغبة الزبائن
ح. تخفيض تكاليف نشاطات الإنتاج.
خ. خلق قيمة للمنتج مما يتيح الحصول على زبائن جدد

خامسا: تحليلات سلسلة القيمة:-

أن تحليلات سلسلة القيمة هي إحدى أدوات التحليل الأستراتيجي التي يمكن عن طريقها الحصول على مفهوم واضح للميزة التنافسية في الوحده الإقتصادية، والتي تعطي صوره واضحه للأسترتيجيات التي تقدم قيمة للزبون عن طريق تخفيض وإدارة الكلف،وأيضا تستخدم برامج لفهم يساعد على الدمج بين مرحلة تصنيع المنتج وبين المجهزين والزبائن وباقي الأنشطة في الصناعة ، حيث إن هذه الأنشطة تمثل كل الخطوات اللازمة لتقديم منتج أو خدمة مميزه على مستوى الصناعة حيث تبدأ من تطوير المنتج الحالي أو تقديم منتج جديد او تقديم عدة منتجات وأختبارها بعد ذلك يتم شراء المواد الأولية والتصنيع والتوزيع وتقديم كافة الخدمات، (Spies,2011:49). وأما Porter فانه يقدم تحليلات سلسلة القيمة بإنها سلسلة الأنشطة التي يتم أداؤها من قبل الوحده الإقتصادية للوصول إلى الميزة التنافسية ،وقد قدم ذلك عن طريق إنموذج ذي قوى تنافسية يتكون من خمس عناصر وكالآتي:

1. **دخول منافسين جدد**

تقوم الأنشطة الصناعية على خلق بيئة جاذبة للداخلين الجدد من المنافسين في السوق كالطلب على المنتجات أو ربحية هذه المنتجات وألخ، مما يجعل منافسة شديدة بين الوحدات الإقتصادية المصنعه، وكل ذلك يتطلب من المنتجين تقديم بعض الأجراءات التي تساعدهم على الأستمرار والبقاء في السوق كتخفيض كلفة المنتجات أو تخفيض الأسعار أو الربحية وكذلك توفير التمويل اللأزم لدعم القرارات الأنتاجية الجديدة (Horengren, et. al,2000:264).

2. المنافسه بين الشركات قائمة

بسبب زيادة الطلب على منتج معين و نمو الأعمال في أي صناعة تنشأ المنافسة بين الشركات لغرض الحصول على حصة سوقية كبيرة في الصناعة أو في السوق وتكبر

حدة المنافسة عندما لا يكون تمايز بالمنتجات أو في قيادة التكلفة بين المنتجات للشركات المتنافسة (David,2011:55).

3. قدرة المساومة مع المشترين.

يمتلك المشترون مناورة كبيرة للحصول على منتج أو خدمة معينة و لاسيما في حالة الشراء من الشركات الكبيرة في مجال صناعة ذلك المنتج أو تقديم تلك الخدمة لأنهم قادرون على خفض كلفة المنتج أو الخدمة من خلال طلبهم لكميات كبيرة أو من جانب أخر زيادة الكلفة على تلك المنتجات من خلال طلبهم لنوعية ذات جودة عالية، وفي حالة عدم تلبية رغباتهم من قبل المصنعين فأن ذلك يدفعهم للبحث عن مصادر تلبي رغباتهم ، وبذلك فأنه يعتبر بمثابة تهديد للشركة في حالة شراءهم من مصادر أخرى (David ,2011 : 54)

4 . قدرة المساومة مع المجهزين

يمتلك المجهزون مناورة كبيرة في الصناعة تكون فاعلة في حالة سيطرتهم على قدر كبير من الأعمال المرتبطة بزبائنهم ، ويصبح تأثير قوة المناورة كبيراً من قبل المجهزين عندما تكون المواد التي يقدمونها أساساً لنجاح الصناعة لزبائنهم ،وبذلك فأن التغيرات التي تطرأ على الأسعار ستكون مقبولة لديهم لأن زبائنهم قد يتردون من تغيير المجهزين لإن ذلك قد يحمل العميل كلفة أضافية أو قد يساهم التغيير في تردي وأنخفاض في مستوى الجودة والتي تؤثر سلبا على العميل (David,2011:54).

ولكن يرى الباحث أن هناك قوة لدى العملاء في الضغط على المجهزين في حالة إستطاع العملاء من تحسين منتجاتهم وجعلها ذات مواصفات مطلوبة لدى المستهلكين ،حيث أن ذلك يزيد الطلب على المنتجات مما يجعل العملاء بحاجه للمواد الأولية من قبل المجهزين والتي على أساسها يستطيع العملاء من الضغط على المجهزين وطلب المواد الأولية

بكميات كبيرة وبطرق تجهيز متفق عليها والتي من خلالها يمكن للعملاء من تخفيض سعر المواد الأولية .

5. تهديدات المنتجات البديلة

في كل بيئة أعمال إقتصادية تكون المنتجات البديلة خطراً على تلك الوحدات العاملة في تلك القطاعات التي فيها ،لأن تلك المنتجات البديلة قد تؤدي نفس الغرض من وجهة نظر الزبون وبكلفة أقل و بالجودة نفسها أو أعلى منها لذلك فهي تعتبر من أقوى التهديدات في المنافسة بين الشركات المختلفة (David,2011:52).

وهنا نجد Porter اعطى استراتجيتين تنافسيتين:

أ- أستراتيجية قيادة الكلفة الأقل.

ب-أستراتيجية التمايز.

أ: أستراتيجية قيادة الكلفة الأقل

المقصود من أستراتيجية قيادة التكلفة الأقل يعني أن تتحكم الوحدات الإقتصادية وتسيطر على حصه سوقية تُمكنها من المحافظة على مبيعاتها أو زيادتها وكل هذا يكون من خلال دعم الميزة التنافسية التي تقدمها تلك الوحدات وهي عن طريق تخفيض تكاليف منتجاتها، والذي يعطيها مزايا لدى الزبون تجعله يفضل شراء منتجات تلك الوحدات ومن ثم الحصول على الحصة السوقية الأكبر، لذا تميل تلك الوحدات إلى تخفيض تكاليفها للوصول إلى الأسواق ذات بيئة إقتصادية معينه أو الزبائن المحدديين من الأسواق الأخرى لزيادة المبيعات،وتخص هذه الإستراتيجية الأعمال الأنتاجية في عمليات التصنيع والتوزيع و كافة الأعمال الإدارية وتكون نقاط الضعف في هذه الإستراتيجية بالميل بأتجاه تخفيض الكلفة وبالطريقة التي قد تضعف الطلب على المنتج من قبل شريحة معينة من المجتمع تطلب المنتج بجودة وموصفات معينه بحيث تكون ذات جوده عاليه لا تستطيع تلبيتها الوحده الإقتصاديه عند إضافة التحسينات على المنتج وذلك لإرتفاع الكلف (Blocher,2008:19).وتعرف أيضا بأنها قدرة الوحده الإقتصادية على الإنتاج بأقل التكاليف مع الأخذ بالحسبان أسعار المنافسين مع القيام بتحسين الإنتاجيه

وحـــــذف الأنشـــــطة غيـــــر الضـــــروريه والرقابـــــه علـــــى عناصـــــر الكلفـــــه (Horengren,et.al,2009:435).

ولكن يرى الباحث من مفهوم إستراتيجية قيادة الكلفة الأقل هو تخفيض التكاليف ولكن سيعمل الباحث في الجانب العملي على هذه الإستيراتيجية مع مدخل TD-ABC إذ إنه عند تخفيض الكلفة سيعطي مرونه لدى الوحده الإقتصاديه لتحسين جودة منتجاتها بإضافات مختلفه على المنتج ومن ثم فأن التخفيض يُسهم في تحسين قيمة المنتج ويجعله يلبي رغبات زبائن جدد وبنفس أسعار البيع يطلبون المنتج بمواصفات خاصه تكون الوحده قادره على تلبيتها .

إن الوحدات الإقتصادية التي تستخدم إستراتيجية قيادة الكلفة الأقل لغرض تقديم قيمة لزبائنها بنفس الجودة أو أفضل منها بالنسبة للسلع أو المنتجات أو الخدمة وبكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين، من خلال الذهاب بإتجاه خفض الكلفة بالإعتماد حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمه على التطوير والتصنيع والتسويق والتوزيع وهنا تسمح هذه الإستراتيجية بإكتساب أرباح مرتفعة مقارنة بمنافسيها كنتيجة لبيع منتجاتها بنفس السعر أو بأقل منه(Jakson,2009:470). وعليه فأنها إستراتيجية تتميز الشركة بموجبها على المنافسين عن طريق إنتاج منتج أو تقديم خدمة بكلفة أقل، وبذلك فأنها ستحقق أرباحاً مستدامة في حالة تخفيض الأسعار وبالتالي تقل حدة المنافسة بالنسبة للصناعة من خلال النجاح تخفيض الأسعار وإرباك الربحية لدى المنافسين (Blocher,2008:19).

ولتحقيق إستراتيجية قيادة الكلفة الأقل ينبغي توفر عدة شروط (الدوري ،2005 :340):-

1. أن تكون أسعار المواد الأوليه والخامات زهيدة الثمن.
2. لا تؤثر أسعار المواد الأوليه في جودة المنتجات.
3. توفر مرونة سعرية .
4. وجود مراكز بيع مباشره للمستهلك لتخفيض تكاليف تجار التجزأه.
5. تقديم منتج رئيسي دون أي نوع من التحسينات تؤدي إلى زيادة كلفته

مخاطر إستخدام إستراتيجية قيادة الكلفة الأقل(Hill,et.al,2001:160) :-

1. الحذر من تقادم التقنيات المستخدمه لدى الوحده الإقتصادية .
2. الحذر من عدم الإنتباه لرغبة الزبائن في طلب منتجات ذات جوده أعلى نتيجة تغيرات البيئه والمجتمع .
3. الحذر من فقدان التمايز للمنتج مع باقي المنتجات المنافسة .

ب: أستراتجية التمايز

إن مفهوم إستراتيجية التمايز هي قدرة الوحدات الإقتصادية على تقديم المنتجات أو الخدمات المميزه من خلال بعض التحسينات العامة على المنتجات في التصميم أو التصنيع أو التجهيز، وعادةً ما تكون تلك المنتجات ذات جودة عالية وهذه الصوره تجعل الوحدات الإقتصادية تقوم بتوجيه الإهتمام نحو المنتجات ذات أسعار المرتفعة والمميزه والتي تعطي زياده بالولاء من قبل الزبون لأنها أصبحت من المنتجات التي يثق بها (Thompson&Strickland,2001:163) ، ولذا فإن نقاط الضعف لهذه الأستراتجية هي إضعاف قوتها من خلال قيام المنافسين بتخفيض الأسعار من أو من خلال عدم ضرورة البحث والتطوير المستمر بأتجاه تقوية التمايز (Blocher,2008:20). ويوضح الشكل االأتي الأستراتيجيات التنافسية لـ Porter والتي تكون ضمن مستويين:

شكل (4)

الاستراتيجات التنافيسة لـ Porter

التمايز **تكلفة منخفضة**

التمايز	**قيادة الكلفة الاقل**	**نطاق واسع**
التركيز على التمايز	**التركيزعلى التكلفة**	**نطاق المنافسة** **نطاق ضيق**

Source:

Porter,E.Michael,"**Competitive Advantage**" **Creatin and Susaining Superior Performance**, Simon & Schuster, Inc. United States, 1998,P 12

هناك بعض مشاكل حول إستخدام إستراتيجية التمايز (الدوري 2005:345) :-

1. عدم قدرة الوحدات الإقتصادية من المحافظه على تمايزها بالأجل الطويل.
2. تقديم منتجات ذات موصفات عاليه والتي قد تكون عديمة الفائده لدى المستهلك ومن ثم البحث عن البديل .
3. تقليد المنتجات المتميزه من قبل المنافسين .

وهنا يرى الباحث بأن التطبيق العملي في تحسين قيمة المنتج للمعمل عينة البحث سيكون من خلال الإعتماد على هاتين الإستراتجيين لبورتر(**Porter**) لأنهما تضيفان قيمة للمنتج

والذي يمكن من خلال تحقيق الهدف المراد من البحث والذي يتمحور حول إدارة الكلف من خلال تخفيضها والتي تحقق قيمة للمنشأة أو الشركة وبالتالي فأن تقليل التكلفة يعتبر قيمة للمنتج واما اضافة مميزات للمنتج دون التأثير في سعر المنتج فأنه قيمة مضافة للزبون وبهذا فأننا حققنا قيمتين وهما قيمة تحسين للوحده الإقتصاديه من خلال تخفيض كلفة منتجها وكذلك قيمة تحسن للزبون من خلال إضافة تحسينات للمنتج دون التأثير في سعر البيع.

وهنا سيقوم الباحث عن طريق إستخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطه (TD-ABC) من تقديم منتج الدشداشه الكلاسيك الياقه في الفصل العملي بجودة عاليه مع إفتراض ثبات سعر البيع أي مع أمكانية إدخال التحسينات على المنتج سواء بنوعية الخامات ذات الموصفات الأفضل أو بنوعية الكماليات كالتعبئة والتغليف أو بنوع الخدمات المقدمه للزبائن وسيأتي تفصيله لاحقاً.

سادساً:تحديد الانشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة :-

يتم عن طريق سلسلة القيمة تحديد وتصنيف الانشطة الآتية (الكعبي ، 2003 :40):

1. انشطة تضيف قيمة : وهي الانشطة التي لو تم حذفها ستخفض في المدى الطويل خدمة المنتج للزبون . وتقيم هذه الانشطة بمقدار مساهمتها بخدمة المنتج النهائي بالنوعية والكلفة وتكون القيمة المضافة من هذه الانشطة اما للزبون او اساسية للعملية التشغيلية .
2. انشطة لا تضيف قيمة : وتمثل الفرصة لتخفيض التكاليف ومن تخفيض الخدمة التي يقدمها المنتج للمستهلك وتمثل هذه الانشطة ضياعاً يمكن حذفه دون التأثير في قدرة المنشأة على المنافسة .

سابعاً: مستويات تحليل سلسلة القيمة

يُعد تحليل سلسلة القيمة من الأدوات الإستراتيجية التحليلية المستخدمه لمعرفة الميزة التنافسية وتحديد أمكانية إضافة قيمة للزبون مع تخفيض التكاليف (Blocher,et.al,2010:38)
وهناك مستويان لهذه التحليلات هما:

1-تحليل سلسلة القيمة الصناعية

وهي خلق القيمة عن طريق عدة أنشطة متجانسة تقوم بتوليد القيمة من مرحلة دخول المواد الأولية وأستلامها من المجهزين الى أن يتم تصنيع المنتج بشكل كامل ووصوله الى الزبون (المستهلك) والذي يمر عن طريقهِ المنتج بتلك الأنشطة ، وهذه الأنشطة التي تربط العلاقات الخارجية بين المجهزين والزبائن (نبعة، 2007 :50) . أي قدرة المنظمة على تطوير منتجاتها أو إنتاج المنتجات الجديدة يجعل منها منظمة قادرة على توليد قيمة أكبر للزبائن بعد دراسة وتحليل ذلك باستخدام سلسلة القيمة ، والتي من خلالها يتم العمل على تحسين القرارات التشغيلية بأستمرار مما يؤدي إلى وصول الوحدة الإقتصادية إلى أسواق جديدة تعطي للشركة حصة سوقية وهامش ربحية أكبر وخلق ميز تنافسية قادرة لها قادرة على ان تعطي قيمة لحملة الأسهم (النعمة، 2009 :75). أن سلسلة القيمة الصناعية تُسهم في بناء القيمة للأنشطة الصناعية تبدأ من عملية التطوير وتنتهي مع تسليم أوامرالأنتاج والخدمات ذات الصلة الى الزبون (المستهلك) (Fath, 2004: 67).لذا فان المحور الأساسي في تحليل سلسلة القيمة الصناعية هي معرفة القدرة التنافسية للشركة عند مقارنتها مع مثيلاتها من الشركات الاخرى (علي،2008 :178). وأيضا أن تحليل سلسلة القيمة يقدم وصف كامل لأنشطة الشركة التي تدعم أستراتيجية ربط الأنشطة الداخلية والخارجية في الشركة لخلق فهم للتركيبة بين المجهز والزبون والخروج بمنتج يلبي الرغبة للزبون (Blocher,2010:20)، ومن هنا نجد أن سلسلة القيمة توفر أنموذجاً يفيد الشركة للتعرف وتحديد الأنشطة المفيدة لمنتوجاتها ومدى أهميتها في أعطاء قيمة لها من وجهة نظر الزبائن، وبمفهوم أستراتيجي تقوم بدايته بتحديد كل نشاط يضيف قيمة للمنتج بعد دراسة وتحليل الوضع الداخلي للشركة لأن تطبيق هذا الإنموذج بدون فهم وتحليل يكون غير كافٍ للعملية ويعطي نتائج عكسيه (Federico,2009: 4).

مع العلم أن انشطة سلسلة القيمة هي عبارة عن أوعية كلفوية ولها تأثير في الربحية بحيث ان كل نشاط يضيف قيمة فأن مقابلة زبون مستعد للدفع مقابل تلك القيمة التي يسببها النشاط وحسب كلفة (Atraill&Mclancy,2012:349). لذا نجد سلسلة القيمة على مستوى الصناعة مكونة من مجموعتين من الأنشطة الأولى هي الرئيسة والأخرى هي الساندة لها، وتبدأ الأنشطة الرئيسة بالبحت والتطوير وتنتهي بتقديم الخدمات بعد البيع (Horngnen,et.al,2012:28).

والأنشطة الرئيسية كالأتي :-

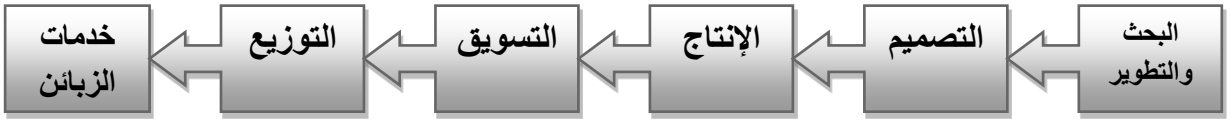
- البحث والتطوير: وهي أنشطة مهامها البحث والتطوير عن الأفكار الحديثة ذات العلاقة بالمنتجات الحالية الجديدة والخدمات والعمليات التشغيلية.
- تصميم المنتجات: وهي أنشطة مهامها تصميم المنتج هندسيا بشكل يجعل الشركة قادرة على تخطيط العمليات وتحديد المنتجات.
- التصنيع (الانتاج): وهي أنشطة تتعلق بالعناصر الداخلية وبالأنتاج والنقل والخزن والتنسيق والتجميع في داخل الشركة أو المصنع أي أنها العمليات التجميعية للمنتج .
- التسويق : وهي أنشطة تتعلق بالعمليات البيعيه للمنتجات والخدمات للزبائن .
- التوزيع : وهي أنشطة تتعلق بأجراءات شحن المنتجات للزبائن.
- خدمات مابعد البيع :وهي أنشطة تتعلق بتوفير الخدمة للزبون ما بعد البيع .

أما المجموعة الثانية فهي الأنشطة الساندة التي تدخل في أدارة أي نشاط أساسي وتتمثل في:

- الحسابات .
- المشتريات .
- الأفراد والموارد البشريه .
- تكنولوجيا المعلومات.

شكل رقم (5)

سلسلة القيمة الصناعيه



ثانيا: سلسلة القيمة الداخلية:-

يقصد بسلسلة القيمة الداخلية هي وجود مجموعة من الأنشطة التي يتم أجراء عملياتها التشغيلية داخلياً من خلال مايعرف بسلسلة القيمة الداخلية التي تخلق قيمة للوحده الإقتصادية، حيث تعكس الطرق المستخدمة في أداء كل نشاط من الأنشطة الداخلية وكيف تقوم تلك الوحدات بأدارة عملياتها التشغيلية الداخلية (Thompson,2011:111). وقد قدم Porter إنموذج سلسلة القيمة ضمن مجموعتين من الأنشطة:

1- الأنشطة الرئيسة

2- الأنشطة الساندة (الداعمة)

1. الأنشطة الرئيسة من خمس أنشطة(Porter,1990:39-40)

أ- **أنشطة الامدادات الداخلية :** هي كل نشاط له علاقة بعملية أستلام مدخلات العملية الإنتاجية وأيضا مرتبط بإدارة االمخزون والسيطرة عليه،أي أستلام وتخزين المواد الأولية وتحويلها الى مخرجات مثل نشاط تسلم الموارد الاولية وتخزينها والرقابة على المخزون والمردودات التي تعاد للمجهزين (الربيعاوي، 119:2007).

ب-**العمليات:**هي الأنشطة التي تدخل بالعملية الإنتاجية لخلق المنتجات كأنتاج منتج وتسليمه لزبون معين (Boddy&Paton,1998:361) أي بقول أخر هي عمليات

الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات الى منتجات تامة الصنع كأنشطة التصنيع والتجميع والتعبئة وفحص المنتوج (Dess,et.al,2007:80).

ت-**الإمدادات الخارجية** : إن الإمدادات الخارجية هي نشاط ذات علاقة بأنشطة أدارة مخزون أنتاج تام الصنع كالتخزين والتوزيع على الزبائن ومن ضمنها أيضا ونقل المنتجات وتسليمها للزبائن مما يعني أنها أنشطة ذات علاقة مع تخزين وتوزيع المنتجات أو السلع تامة الصنع وتوصيلها للزبائن(Dess,et.al,2007: 80).

ث- **التسويق والمبيعات:** وهو من أهم الأنشطة التي تضيف قيمة للزبون من خلال أختيار التسويق الجيد للمنتج وأسلوب التعامل مع الزبون من قبل مندوب المبيعات (Lehmann&Winer,2005:116).

ج- **أنشطة الخدمة:** وهي الأنشطة المرتبطة بتقديم خدمات الصيانة للمنتجاتما بعد البيع وهي مهمه في الشركات والقطاعات الأنتاجية ذات نشاط المكائن والمعدات وغيرها .

2- **الأنشطة الساندة** : فهي الانشطة التي تسهم في تقديم الدعم للانشطة الرئيسية من أجل خلق وتحقيق المزايا التنافسية (Blocher,2008:54).

أ- **أنشطة البنى التحتية:** تتعلق بنشاط الأدارة و التخطيط والأجراءات القانونية والمحاسبية والتمويل والشؤون العامة وأدارة الجودة والأدارة العامة التي تخلق القيمة المضافة لمساعدة المنظمة لتحقيق أهدافها (Coursaris,et.al,2008:2).

ب-**أنشـــطة ادارة المـــوارد البشـــرية** : أي الأنشـطة ذات العلاقـة بـالتجهيز والتـأجير و والتطـوير وتنميـة المهـارات للعـاملين، وتشـمل أيضـا التعاقـد مـع العـاملين والتـدريب وتطوير قدرات العاملين (Dess,et.al,2007:85).

ت-**أنشـطة التطـوير التكنولـوجي (إدارة التكنولوجيـا)** : وهـي أنشـطة المتعلقـة بالبحـث والتطـوير ,ايجـاد أليـات المعرفـة التكنولوجيـة فـي إعـداد تصـاميم المنـتج وأيضـا إسـتخدام ألالات والمعـدات وإدخـال الحاسـوب والـذي يسـاعد علـى تخفـيض الكلـف وتطوير المنتجات (الربيعاوي، 2007: 119).

ث-**انشـطة المشـتريات** : وهـي مـن الأنشـطة المهمـه المرتبطـة بتـوفير المـوارد المطلوبـة كافـة ولـيس فقـط المـواد الاوليـة ،ولكـن كـل المـوارد المسـتخدمة فـي الأنشـطة الرئيسـة و الانشـطة السـاندة كالموادالاوليـة والاجـزاء نصـف المصـنعة والمـواد الأحتياطيـة والمستلزمات الأدارية الأخرى (Porter,1998:175).

الفصل الثالث

التطبيق العملي لمداخل الكلفة

المبحث الأوّل: معلومات عامة عن المعمل عينة البحث

المبحث الثاني: تطبيق مدخل ABC في المعمل عينةالبحث ودوره في تحسين قيمة المنتج

المبحث الثالث: تطبيق مدخل TD-ABC في المعمل عينة البحث ودوره في تحسين قيمة المنتج

المبحث الرابع : تحسين قيمة المنتج من خلال ما تضيفه سلسلة القيمة

المبحث الأول

معلومات عامة عن المعمل عينة البحث

اولا: نبذة تعريفية عن معمل خياطة الصادق للدشداشة الرجالية عينة البحث

يعتبر المعمل أحد المعامل التابعة للقطاع الخاص الذي تم إنشاءه في عام 1992 على يد المستثمر السيد جاسم كاظم حيث تم إنشاء المعمل في مدينة النجف الاشرف من خلال إستئجار مبنى مكون من قاعتين واحدة كبير والأخرى أصغر حيث تم وضع مكائن الخياطة في القاعة الكبير وأما الصغير فكانت خاصة لإدارة المعمل وتم تجهيز المعمل بالموجودات الثابتة من أثاث ومكائن ومعدات وغيرها من خلال رأس مال والذي كان مقدارة (1500000) حيث تم تجهيز مكائن خياطة عدد6 وماكنة أزرار (دكم) عدد واحد وماكنة مكوى بخاري عدد واحد ، وبذلك تم تشغيل المعمل وبالإعتماد على الكوادر العراقية من عمال وغيرها وقد شهد العمل بالمعمل إزدياد على الطلب من منتجات الدشداشة بسسب ظروف الحصار على العراق وصعوبة الإستيراد بذلك الوقت وأيضا من الظروف المساعده هي قيام الدولة العراقية بذلك الوقت من تسهيلات جمركية وغيرها على إدخال الخامات من الأقمشة للعراق الذي أدى بدوره إلى تطوير هذه الصناعة أو الأقمشة العراقية مثل سوبر فاين أو معمل محمد عوده أو معمل فتاح باشا ، وبلغت مبيعاته لغاية 2003 أكثر من (مائة وخمسون الف) قطعة من منتجات الدشداشة المختلفة لكافة الفئات العمرية ولكن من الفترة 2004 ولغاية 2016 فقد بلغ الانتاج اكثر من (سبعمائة وعشرون الف) قطعة ، وذلك بسبب التحديثات على المعمل فقد تم في عام 2004 إجراء تحديث على المعمل من خلال شراء مبنى جديد يحتوى على ثلاثة قاعات كبيرة تصل مساحة الواحدة منها الى مائة متر تقريبا وتم تحديث جميع المكائن وشراء مكائن جديدة والتي وصل عددها الى أكثر من 35 ماكنة صناعية مختلفة الاستخدامات وكما تم شراء معرض لبيع المنتجات يتكون من قاعة مساحتها 50 متر قد أدى هذا الى زيادة ملحوظة بالإنتاج حيث بلغت نسبة الإنتاج الفعلي للسنوات الخمس المنصرمة120% من الإنتاج المخطط بكفاءة انتاجية120%، والمعمل فيه اشخاص فنيين مرتبطين بإدارة المعمل تكمل بعضها بعضاً لأداء العملية الانتاجية (التصميم، ، والفصال ، والتحضيرات، والخياطة ، و الفحص، والكوي، و التعبئة والتغليف). يشتغل في المعمل (50)عامل وموظف بينهم موظفين براتب شهري

وبينهم عمال يعملون بالاجر الاسبوعي أما بخصوص الإدارة المالية فانها تكون من قبل مدير المشروع وهو السيد جاسم كاظم وحيث أن تعاملات معمل الصادق أكثر من مليار دينار سنويا وهذا يجعله من المعامل الرائدة في مجال صناعة منتج الدشداشة وبالاضافة الى ذلك فان معمل الصادق يقوم باستيراد ما يقارب (50000) دشداشة سنويا لتغطية زبائنة في الاسواق المحلية في سنة 2016 .

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمعمل عينة البحث

1- **مدير المعمل:** – يدير المعمل شخص حاصل على شهادة جامعية اولية ويقوم بتنفيذ الخطة المقررة على وفق المواصفات المحددة، وهو مسؤول ومشرف على الأعمال والعاملين ومتابعة العمل والوقوف على المعوقات والحالات الطارئة لاتخاذ القرار فيها ، وتأمين الخدمات الصناعية اللازمة للإنتاج، ومتابعة التخزين للمواد الاولية والاحتياطية والمنتوج النهائي، والعمل على الاستفادة من مخلفات الانتاج والاشراف والتوجيه فنيا على الاعمال في داخل المعمل، وتطوير العمليات الانتاجية، والعمل على حل الاختناقات، والتاكد من برامج الصيانة المعدة في اوقاتها المحددة،

2- **حسابات المعمل** :– يدير الحسابات موظف بعنوان مدير حاصل على شهادة جامعية اولية في المحاسبة ومن ذوي الخبرة والاختصاص يتولى اعداد الدورة المحاسبية في المعمل وكذلك اعداد التقارير الماليه الخاصه وتسلميها للادارة وايضا متابعة صرف الاجور والمستحقات للعاملين في المعمل ويعمل في الحسابات :

أ- امين الصندوق

ب- مدخل البيانات الالكترونيه

3- **مخزن المعمل** :– يدير القسم موظف بعنوان مدير حاصل على شهادة جامعية اولية ويقوم بمسؤولية الادخال والاخراج المخزني للمواد والخامات وغيرها من مستلزمات الانتاج وكما تنوط به مسؤولية متابعة رصيد مخزون المواد الخامات لغرض اشعار مدير المعمل لاتخاذ ما يلزم من قبله وتكليف مسؤول الشراء بذلك وكما تنوط به ايضا مسؤولية تجهيز الانتاج التام الى العملاء وفيه وحدتي هما :

أ- مستندات الادخال والاخراج

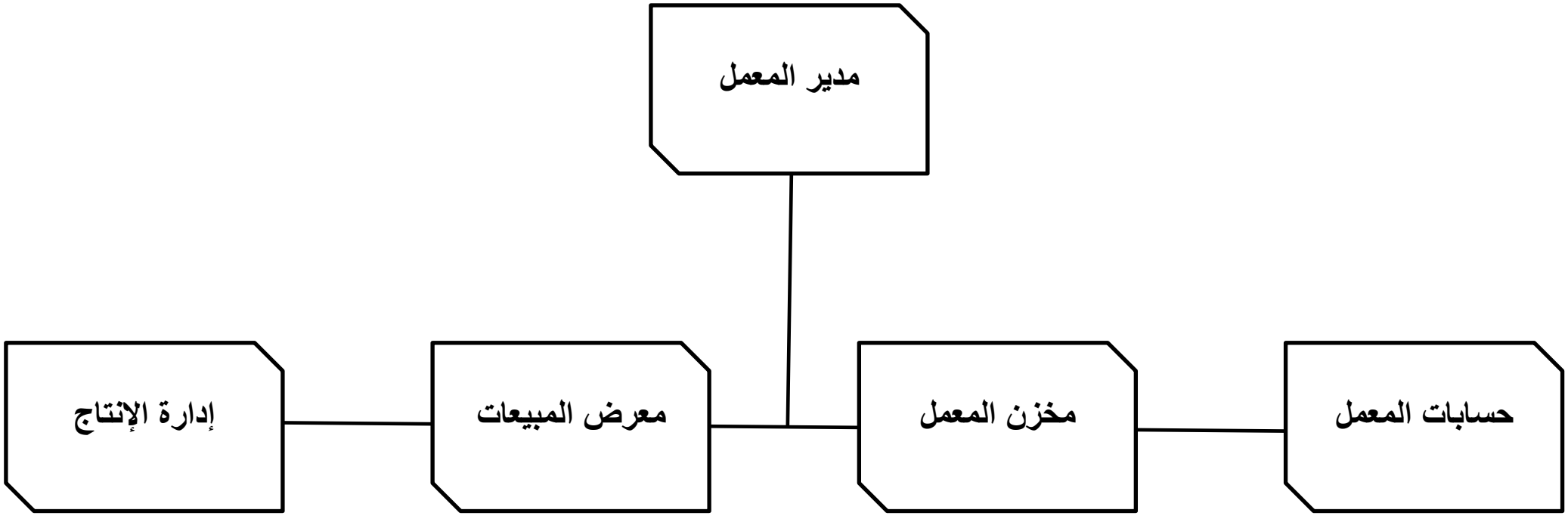
ب- البينات الاكترونية

4- **معرض المبيعات:**- يدير المعرض موظف حاصل على شهادة جامعية اولية في الادارة والاقتصاد وهو مسؤول عن ادارة تسويق المنتجات للزبائن والعملاء حيث ان مدير المعرض تقع على عاتقة مسؤولية تصريف منتجات المعمل لما يشهد السوق من منافسة شديد وايضا لما يتوفر فيه من منتجات اجنبية ذات جوده عالية

5- **إدارة الانتاج:**- يدير الإنتاج مسؤول بعنوان مدير حاصل على شهادة جامعية اولية ويقوم بالإشراف على تنفيذ الخطط الإنتاجية المتخذة من قبل ادارة المعمل وحسب الكميات والمواصفات المطلوبة وهو مسؤول مشرف على الانتاج في المعمل و على تأمين الخدمات الصناعية اللازمة للانتاج

شكل رقم (6)

الهيكل التنظيمي لمعمل الصادق في النجف الأشرف لعام 2016



المصدر: إعداد الباحث من خلال المقابلات .

ثالثاً: المنتجات التي ينتجها معمل الصادق عينة البحث

في ضوء البيانات التي تسنى للباحث الحصول عليها من المعمل عينة البحث حيث أنه لا تتوفر لدى المعمل البيانات التفصيلية معتمدة على السجلات أو الكشوفات وإنما تم تطويع البيانات المثبتة في سجلات المعمل وكشوفاته للوصول إلى التفاصيل التي تم إظهارها في الكشوفات والجداول في داخل البحث،وينتج المعمل عينة البحث عشرة منتوجات خلال عام 2016والجدول(1) يبين انواع المنتجات وكمية الانتاج خلال العام نفسه.

جدول(1)

انواع وكميات المنتجات التي ينتجها معمل الصادق للعام 2016

المنتج	كمية الانتاج الفعلي
دشداشة ياقة رسمي	7200
دشداشة رسمي نصف ياقة (دكمة واحدة)	2400
دشادشة رسمي طباقية	9600
دشداشة كلاسيك ياقة	14400
دشداشة كلاسيك دكمتين	2400
دشداشة كلاسيك فراشة	2400
دشداشة كلاسيك طباقية	2400
دشداشة محير قياس (50_54)	5000
دشداشة ولادي قياس (42_48)	5000
سروال رجالي	10000
المجموع	60800

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بطاقة الانتاج .

وقد تم إختيار منتوج دشداشة كلاسيك ياقة في المعمل عينة البحث موضع الدراسة والتطبيق كونها من المنتجات الرئيسة ذات المردود الإقتصادي الكبير و لبيان دور مدخل التكاليف على أساس الانشطة الموجهة بالوقت في تحسين قيمة المنتج .

المبحث الثاني

تطبيق مدخل ABC في المعمل عينة البحث ودوره في تحسين قيمة المنتج

سيقوم الباحث هنا بتطبيق هذا المدخل على منتج الدشداشة الكلاسيك الياقة بوصفها المنتج الرئيسي في المعمل عينة البحث وذو مردود اقتصادي كبير.

أولا: تحديد الأنشطة الرئيسة في المعمل عينة البحث لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة

بعد المعايشه الميدانيه من قبل الباحث للمعمل عينة البحث وتم فيه لقاء المسؤول الفني للمعمل وأيضاً باقي الوحدات ، ولكون هناك تداخل بالأنشطة المتعلقة بالدشداشة الكلاسيك الياقة مع باقي المنتجات وعدم وضوحها في المعمل عينة البحث و الأحداث المرتبطة بكل نشاط قام الباحث بطلب المساعده من الكوادر الفنية و الإدارية لغرض تحديد الأنشطة الرئيسة وتم الإستعانة بهم لغرض رسم وتتبع عملية خياطة الدشداشة الكلاسيك الياقة ، إن المشتريات تقوم بتسليم خامات الأقمشة وجميع المواد الداخلة بإنتاج الدشداشة الكلاسيك الياقة بعد أن يتم شراءها وفق الأليات والإجراءات الموضوعه من قبل إدارة المعمل الى المخازن ويتم إدخالها مخزنيا بشكل مثبت في مستندات الإدخال المخزني وسجل رقابة المخزون وبهذا يتم تحديد نشاط الإستلام وبعدها يتم ترتيب وتصنيف الأقمشة الخام والمواد الأوليه في المخزن ومن ثم يتم إخراج الكمية المطلوبة لغرض تسليمها لمراكز الانتاج بواقع (2.70) متر لكل وحدة من الدشداشة الكلاسيك الياقة [1] ومناولتها لقسم الفصال وبهذا تم تحديد نشاط المناولة ولكن قبل ذلك ياتي نشاط التصميم لغرض تصميم نموذج أولي الدشداشة الكلاسيك الياقة حتى يتم على إثرها خياطة بقية الكمية حسب تصميم الإنموذج المعد من قبل المصمم ،وبعد ذلك يتم إستلام القماش من قبل قسم الفصال والتحضيرات لفصال القياسات المطلوبة الدشداشة الكلاسيك الياقة بحسب القوالب المصممه حيث تحضر بقيام العمال بنشر القماش على طاولات التفصيل لغرض قصه حسب القوالب المصممه وبعد ذلك تبدأ عملية الرزم لكل مجموعه وترقم بحسب كل مجموعه وبهذا تم تحديد نشاط الفصال والتحضيرات وبعدها

[1] تستهلك (2,70) متر من القماش وهي محددة من قبل قسم التصميم في المعمل عينة البحث.

تسلم مجموعات المفصله لقسم الخياطة لخياطة الكمية المطلوبة وبعد الخياطة تجري عملية فحص المنتج و التأكد من مطابقته للمواصفات المطلوبة وبهذا تم تحديد نشاط الخياطة،وبعد إستكمال الدشداشة الكلاسيك الياقة يتم كوي الدشداشة وتجهيزها وتطبيقها و بهذا تم تحديد نشاط الكوي، وبعد كوي الدشداشة يتم تسليمها لتعبئتها وتغليفها بكيس سليفان بشكل أنيق لعرضها للبيع وبهذا تم تحديد نشاط التعبئة والتغليف، ويرى الباحث أن للإدارة دوراً كبيراً في تصنيع المنتجات وتسويقها بشكل مميز ولهذا تم وضع نشاط ثامن، وهو النشاط الإداري والجدول (2) يبين الأنشطة الرئيسة للمعمل عينة البحث والأحداث المرتبطة بها وفي ما يأتي شرح موجز لكل نشاط:

1- **نشاط الإستلام :**

يتم هذا النشاط عن طريق العمال الذين مهمتهم أستلام المواد الخام (القماش) المستورد فضلاً عن المسؤول عن الإستلام (المشتريات) ، ويبدأ هذا النشاط من إستلام الأقمشة الخام والمواد الأوليه الخاصة بمنتج كل نوع من منتجات المعمل عينة البحث وتسليمها الى الوحدات ذات العلاقة ، وفحص نوعية الكمية المستلّمة اعتماداً على فاتورة الشراء ومطابقة موصفاتها مع طلب الشراء، ومن ثم جرد الكمية المستلّمة لمطابقتها مع الكمية طلب الشراء، وإعداد تقرير استلام وتوقيعه مسؤول الأستلام ، ويتم تنظيم مستند استلام المواد(ادخال) وتوقيع أمين المخزن الدالّ على الاستلام.

2- **نشاط التصميم (اعداد القوالب) :**

هذا القسم يصمم الإنموذج بالإعتماد على الأفكار والرؤى الشخصية للمصممين أومن خلال التصاميم وتفصيلها كما هو أتي :-

أ- **التصميم (فكرة الموديل):** يبدأ المصمم بإختيار نوع الموديل المطلوب من الدشداشة الكلاسيك الياقة من خلال إعداد تصاميم مختلفة والتي تحدث بصورة متكرره حتى تحاكي التطورات الحديثه للتصاميم المختلفة وبعد تقديمها للإدارة وتقوم الإدارة بإختيار أحد التصاميم المقدمة والمصادقه عليه .

ب- إعداد القوالب: وبعد اختيار الموديل المراد، المطلوب من قبل قسم التصميم يتم إعداد قوالبه بواقع قالب للدشداشة الكلاسيك الياقة .

ج- اعداد الاحجام (تصغير وتكبير): يتم في هذه المرحلة تصغير أحجام القوالب وتكبيرها بحسب المطلوب بواقع احجام (كبير، ومتوسط،وصغير،وحجم خاص).

د- التصميم النهائي:وبعد الانتهاء من المراحل الثلاثة(التصميم الأولي، وإعداد القوالب، وتنمية الاحجام) نتوصل للتصميم النهائي للمنتوج.

3- **نشاط المناولة:**

بعد أن يتم إعداد التصاميم و إرسالها الى التفصيل يبدأ نشاط المناولة بعد قيام الموظف المسؤول في المخزن بتسليم الدفعات من خامات الأقمشه واللوازم الملحقة بها بعد أن يقوم الموظف ذاته بفحص مستند صرف المواد المستعملة من قبل إدارة المعمل والتاكد من إمضاء(توقيع) مدير المعمل عليه، يتم تجهيز المواد المطلوبة وحسب ماهو مذكور في مستند الصرف من ناحية كميتها ونوعها ليتم بعد ذلك نقلها بواسطة سيارات الحمل المخصصة لذلك وبعد ذلك تنقل باشراف موظف اخر مختص ويتم تسليمها الى الوحدة الطالبة ويقوم الموظف المسؤول عن الاستلام بالإمضاء على مستند الاخراج المخزني لتلك المواد بما يفيد استلامه لهذه المواد.

4- **نشاط التفصيل والتجهيز :**

يتضمن هذا النشاط جزأيين هما جزء التفصيل وجزء التجهيز ويتكون التفصيل من خطين ويحتوي كل خط على منضدة مثبت فيها ماكينة خاصة لنشر الأقمشة تتحرك يدويا لتسهيل عملية القص باستخدام مقصات كهربائية على وفق المنفذة والمقررة من قسم التصميم ويتم أيضا قص المستلزمات اللازمة لبعض إجراءات الموديل.

أي إن الأعمال المنوطة بهذا النشاط تتلخص بالآتي:

أ- **النشر للقماش :** تقوم هذه العملية من خلال فرش القماش على شكل طبقات على المنضدة المخصصة بطريقة يدوية المخصصة لهذا الامر لغرض التحضير لعملية

قص هذه الطبقات حسب التصميم المعد لذلك الغرض وهناك بعض طرق الفرش المتبعة وبالامكان اختيار احداها حسب نوع الاقمشة المعدة لغرض التفصيل

و الطرق هي:

- طريقة وضع القماش ذهابا وايابا من دون قصه.
- طريقة الذهاب فقط.
- طريقة مقابلة الوجه للوجه والظهر للظهر بقص النهايات.

ومن الأمور التي تؤثر في تحديد طبقات الفرش:

- نوعية تفاصيل المنتج ك(الدشداشة الكلاسيك).
- نوعية المقص مثل (المقص اليدوي او المقص الالي).
- نوعية الاقمشة مثل (السميك او المتوسط او الخفيف) .
- مهارة عامل التفصيل.

ب- قص القماش : تكون هذه العملية من خلال البدء بقص طبقات القماش المفروشه على المنضدة باستخدام المقص الالي وحسب التصميم لنوع الفصال المراد تحضيره.

واما بما يخص التجهيزات تتكون بعدة اعمال او التي تُجرى لغرض التهيئة والإعداد لمرحلة الخياطة فإنها تتكون من ثلاث مراحل هي:

- مرحلة الترقيم :وهي القيام بوضع رقم تسلسلي لكل جزء من اجزاء المنتج لغرض اعطاء صورة واضحة للخياط عن كيفية تركيب تلك القطع حب التسلسلات المدونه لدية لمنع التشابة.
- مرحلة التأشير:وهي وضع إشارات خاصة على بعض القطع الصغيرة، التي تحتاج إلى ضبط ودقة في مرحلة الخياطة باستخدام قوالب معدة لهذا الغرض.
- مرحلة الطوي : وهي القيام بطوي لفات القماش وحسب دفعات على شكل رزم لغرض تحضيرها لنشاط الخياطة

5- نشاط الخياطة:

تتم خياطة الدشداشة الكلاسيك الياقة عن طريق الخطوط الانتاجية وهي عشرون خط ولذلك فهذا النشاط من الانشطة المهمة لمرحلة تصنيع الدشداشة الكلاسيك الياقة ويتم انجاز الدشداشة الكلاسيك الياقة حسب الاتي:

أ- القيام بعمليات الاوفر لجميع القطع من خلال مكائن صناعية خاصة .

ب- القيام بعمليات خياطة الصدر مع الظهر .

ج – القيام بعمليات ربط اجزاء الدشداشة الكلاسيك الياقة .

د – القيام بعمليات ربط الذراعين .. الخ

ومن الجدير بالذكر بان المكائن المستخدمة في المعمل كالاتي :

* مكائن الخياطة العادية وبلغ عددها (35 ماكنة)، وتضم الأنواع الآتية:

- مكائن خياطة عادية عددها (22)(تكل عادي).
- مكائن خياطة لقص الجوانب (تكل عادي + قص الجوانب).
- مكائن الأوفر وبلغ عددها (2ماكنة).
- مكائن بيت دكمة وبلغ عددها (2 ماكنة).
- مكائن دكمة وبلغ عددها (2 ماكنة).
- مكائن خياطة لاستيك وبلغ عددها (1).
- مكائن إبرتين وبلغ عددها (2 ماكنة).
- المكواة المختلفة عددها (2)

6- نشاط الكوي:

يتم هذا النشاط بعد عملية تصنيع المنتج حيث يقوم العمال المختصون بعملية تثبيت الدشداشة الكلاسيك الياقة وتشكيلهما كما هو مطلوب والقيام بكي القطعة ليكون منظر المنتج جميلا.

7- نشاط التعبئة والتغليف :

ياتي نشاط التكييس بعد ان يتم كي المنتج ويصبح جاهزا لتغليفة بحيث يتم ابراز جمالية المنتج ويعتبر نشاط التكيسس من الانشطة الجاذبة للزبائن وله دور في المحافظة على المنتج من التلف .

8- النشاط الاداري :

هي الأحداث التي يقدمها الموظفون الإداريون في المعمل لغرض القيام بما يتطلبة التنسيق بين الاطراف المختلفة الداخلية والخارجية والإجراءات المحاسبية في المعمل وبذلك يتمكن

المعمل من تسيير أموره الادارية مع الزبائن كافة بصورة عامة والمعمل بصورة خاصة او غيرها .

جدول (2)

الأنشطة الرئيسة والاحداث المرتبطة بها ومستوى النشاط في المعمل عينة البحث

الانشطة الرئيسية	الاحداث المرتبطة بها	مستوى النشاط
نشاط الإستلام	إستخراج أمر الشراء،فحص نوعية الكمية المستلمة،جرد الكمية المستلمة،إعداد تقرير الإستلام، إعداد تقرير موقع من امين المخزن بما يؤيد الاستلام	مستوى الدفعة الانتاجية
نشاط المناولة	التاكد من إكتمال إجراءات مستند الصرف ، تجهيز دفعات خامات الاقمشة والمواد الأولية المطلوبة، تحميلها الى واسطة النقل، نقلها من المخازن و تسليمها للورش الإنتاجية	مستوى الدفعة الإنتاجية
نشاط التصميم	إختيار فكرة التصميم ،إعداد القالب الخاص بالمنتج ،إعداد الاحجام (صغير ،متوسط ، كبير)، فكرة التصميم النهائي،التسليم للفصال	مستوى الدفعة الانتاجية
نشاط التفصيل والتجهيز	نشر طبقات الاقمشة ،قص القماش ،مرحلة الترقيم ،مرحلة التاشير ، مرحلة الطوي، والتسليم للخياطة	مستوى الدفعة الانتاجية
نشاط الخياطة الدشداشة الكلاسيك الياقة	إستلام القطع من التفصال ، خياطة أوفر المنتج، خياطة الجهة الخلفية والأمامية ، ربط اجزاء الرئيسية والصغيرة ، خياطة الذراعين ، تصليح الأخطاء، الفحص النهائي للمنتج	مستوى الوحدة الانتاجية
نشاط الكوي	إستلام المنتج من الخياطة ، القيام بعمليات الكوي الميكانيكي ، تعديل المنتج حسب التصميم ،التسليم للتعبئة والتغليف	مستوى الوحدة الانتاجية
نشاط التعبئة والتغليف	إستلام المنتج من نشاط الكوي ، تطبيق المنتج ، تغليفة المنتج ، تعبئة المنتج بالصناديق ،تسليم	مستوى الوحدة الانتاجية

	لمخزن الإنتاج الجاهز	
النشاط الاداري	القيام بإجراءات الإدارية والإجراءات المحاسبية وتنظيم الموارد البشرية	مستوى المصنع

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد عل المقابلات مع ومسؤولين والفنيين في المعمل عينة البحث.

وتشير المعاينه المدانيه للباحث أن هناك انشطة مرتبطه بالدفعة الانتاجية مثل انشطة الاستلام والمناولة والتصميم والفصال والتحضيرات [1]، ولذلك فان الطلب لهذه الانواع من الأنشطة يرتكز بشكل اساسي على عدد الدفعات المنتجة (وليس على عدد الوحدات المنتجة). اما انشطة الاخرى المذكورة في الجدول رقم (2) مثل الخياطة والكوي والتعبئة والتغليف فهي انشطة مرتبطة بالوحدة المنتجة (وليس بالدفعة)، بينما النشاط الاداري والمحاسبي هو نشاط مرتبط بالمعمل كله (وليس بالدفعة او الوحدة).

ثانيا: تحديد تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسة الدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث

بعد التعرف على الأنشطة الرئيسة والأحداث المرتبطة بها في المعمل عينة البحث و لصعوبة فصل تكاليف الدشداشة الكلاسيك الياقة عن تكاليف المعمل كله لأن المعمل ينتج عشرة انواع من المنتجات خلال عام 2016 فضلا على أن حسابات الكلفة تقوم بحساب تكاليف المنتج على مستوى المعمل، وقد جاء اختيار الباحث لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة لأهمية المنتج للمعمل من الناحية الاقتصادية، و ايضا اصبحت الدشداشة الكلاسيك الياقة من المنتجات الرئسية في المعمل بسبب كثافة الخط الانتاجي لهذا النوع من المنتجات وتم الحصول على المعلومات المتعلقة بتكاليف التحويل لكل نشاط عن طريق الاطلاع على السجلات الخاصة بحسابات الكلفة في المعمل والقيام بمقابلات خاصة مع مسؤولي الانشطة الانتاجية ،حيث تم حساب تكاليف التحويل لكل نشاط من الانشطة الرئيسة العشره المذكورة في جدول رقم (2) و تم الاخذ بالاعتبار من قبل الباحث عدد الكادر الاداري والمحاسبي وكوادر العمال في كل نشاط والنفقات المتعلقة بهم، والجدول رقم (3) يبين تكاليف التحويل (اجور مباشرة +تكاليف غير مباشرة) لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة.

[1] تتكون الدفعة الانتاجية في المعمل عينة البحث من 100 دشداشة

جدول (3)

معمل الصادق (ع) لخياط الدشداشة

توزيع تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك الياقة

الأنشطة الرئيسية	تكاليف التحويل
نشاط الإستلام	10384770
نشاط المناولة	10362588
نشاط التصميم	5135682
نشاط التفصيل	25688356
نشاط الخياطة الدشداشة الكلاسيك الياقة	16246494
نشاط الكوي	4688554
نشاط التعبئة والتغليف	1968230
النشاط الإداري	8661250
اجمالي تكاليف التحويل	83135924

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على السجلات المحاسبية والمقابلات مع الموظفين والمسؤولين في المعمل عينة البحث.

ثالثا: تحديد موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة ذات العلاقة بالدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث

تم تحديد موجه الكلفة في انشطة المعمل الرئيسية عن طريق ملاحظة التاثير المباشر لحدوث الكلفة الخاصة بكل نشاط،وأن أي تغير في موجه الكلفة يسبب تغير في كلفة النشاط، والجدول(4) يبين موجهات الكلفة للانشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك الياقة والكمية المستهلكة من موجهات الكلفة في المعمل عينة البحث.

جدول (4)

موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة والكمية المستهلكة من موجهات الكلفة للدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث

الانشطة الرئيسية	موجهات الكلفة لكل نشاط	الكمية المستهلكة من موجه الكلفة
نشاط الاستلام والتسليم	كمية خامات قماش المستلمة الدشداشة الكلاسيك الياقة	270 متر لكل دفعة
نشاط المناولة	كمية خامات القماش الصادرة للورش الدشداشة الكلاسيك الياقة	270 متر لكل دفعة
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم	46 دقيقة لكل دفعة
نشاط التفصيل والتجهيز	الوقت المستهلك للفصال والتجهيز	120 دقيقة لكل دفعة
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك للخياطة	45 قطعة لكل دشداشة
نشاط الكوي	الوقت المستهلك للكوي	6 دقيقة لكل دشداشة
نشاط التعبئة والتغليف	عدد الوحدات المنتجة	1 قطعة لكل دشداشة
النشاط الاداري	ساعات العمل المباشر	91[1] دقيقة لكل دشداشة

المصدر :إعداد الباحث بمساعدة الكوادر الإدارية والفنية والعاملين في المعمل عينة البحث.

رابعا: تقدير الطاقة السنوية المتاحة من موجهات الكلفة

ان موجهات الكلفة تحدد لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة والكميات المستهلكة من موجهات الكلفة للدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة و يمكن استخراج الطاقة السنوية المتاحة من موجهات الكلفة بالمعادلة الآتية:-

[1] يعمل في المعمل عينة البحث50 موظفاً أوعاملاً وللمعمل 10منتوجات، وقد حدد الباحث حصة منتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة من هؤلاء الموظفين والعمال 10عمال وعليه فإن الطاقة السنوية المتاحة= 10عمال×7 ساعات يوميا×26يوم في الشهر ×12شهرفي السنة×60 دقيقة للساعة = 1310400 دقيقة وعند قسمة هذا الرقم على 14400 وحدة منتجة من الدشداشة الكلاسيك الياقة سنويا كانت حصة الدشداشة الواحدة من ساعات العمل المباشر= 91 دقيقة \ للدشداشة .

الطاقة السنوية المتاحة من موجهات الكلفة=الكمية المستهلكة من محركات الكلفة × كمية الانتاج السنوية.

في الجدول (5) احتساب الطاقة السنوية المتاحة من محركات الكلفة للأنشطة الرئيسة في المعمل عينة البحث

جدول (5)

الطاقة السنوية المتاحة من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث

الانشطة الرئيسية (1)	محرك الكلفة لكل نشاط (2)	الكمية المستهلكة من موجهات الكلفة (3)	كمية الانتاج السنوية (4)	الطاقة السنوية المتاحة من موجه الكلفة (5)=(3)×(4)
نشاط الاستلام	كمية خامات قماش المستلمة	270 متر لكل دفعة	144 دفعة	46656[1] متر
نشاط المناولة	كمية خامات القماش الصادرة للورش	270 متر لكل دفعة	144 دفعة	38880 متر
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم	46 دقيقة لكل دفعة	144 دفعة	6624 دقيقة
نشاط التفصيل	الوقت المستهلك للتفصيل	120دقيقة لكل دفعة	144 دفعة	17280دقيقة
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك للخياطة	45 دقيقة لكل دشداشة	14400 دشداشة	648000 دقيقة
نشاط الكوي	الوقت المستهلك	6 دقيقة لكل	14400	86400 دقيقة

[1]سياسة المعمل عينة البحث هو استلام مواد خامات (القماش) الخاصة بالدشداشة تكفي لتلبية كمية الانتاج المطلوبة وكذلك الاستعداد لكل امر مفاجئ او تغيرات في الطلبيات اوالتأخير في وصول اي خامات مشتراة و مواجهة حالات التلف التي قد تحدث في أثناء عمليات الانتاج،التي قدرت من قبل الادارة ب 20% بحسب ما هو مبين في ادناه:

الطاقة السنوية لموجه كلفة نشاط الاستلام = (144.00دفعة ×270م لكل دفعة× 120%) =46656م

	للكوي	دشداشة	دشداشة	
نشاط التعبئة والتغليف	عدد الوحدات المنتجة	1 قطعة لكل دشداشة	14400 دشداشة	14400 دشداشة
النشاط الاداري	ساعات العمل المباشر	91 دقيقة لكل دشداشة	14400 دشداشة	1310400 دقيقة[1]

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (4) وتقارير الانتاج في المعمل عينة البحث

خامسا: إحتساب معدل كلفة موجه الكلفة للأنشطة الرئيسة في المعمل عينة البحث

يتم حساب معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط من الانشطة الرئيسة للمنتوج في المعمل عينة البحث من خلال قسمة تكاليف تحويل كل نشاط من الانشطة الرئيسة التي تم الحصول عليها من الجدول رقم (3) على الطاقة السنوية المتاحة لهذه الانشطة، والموضحة في الجدول رقم (5) وكما في ادناه

$$\text{معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط} = \frac{\text{تكاليف تحويل النشاط}}{\text{الطاقة السنوية المتاحة لذلك النشاط}}$$

والجدول رقم (6) يبين معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط من الانشطة الرئيسة للمعمل عينة البحث.

[1] يعمل في المعمل عينة البحث50 موظفاً إدارياً وعامل ويقوم المعمل بانتاج 10منتوجات، وقد حدد الباحث حصة منتوج الدشداشة من هؤلاء الموظفين 10موظف وعليه فإن الطاقة السنوية المتاحة= 10 موظف ×7ساعات يوميا×26يوم في الشهر ×12شهرفي السنة×60 دقيقة للساعة = 1310400 دقيقة.

جدول (6)

معدل كلفة موجه التكلفة للأنشطةالرئيسة لمنتوج الدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

الانشطة الرئيسية (1)	موجه الكلفة لكل نشاط (2)	تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية (3)	الطاقة السنوية المتاحة للأنشطة (4)	معدل كلفة موجه الكلفة ((5)=(3)÷(4))
نشاط الاستلام والتسليم	الكمية المستلمة من قماش الدشداشة	10384770	46656[1] متر	222.582 دينار /متر
نشاط المناولة	الكمية الصادرة من قماش الدشداشة	10362588	38880 متر	266.527 دينار/متر
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم	5135682	6624 دقيقة	775.314 دينار/دقيقة
نشاط التفصيل والتجهيز	الوقت المستهلك التفصيل	25688356	17280 دقيقة	1486.595 دينار/دقيقة
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك للخياطة	16246494	648000 دقيقة	25.072 دينار/دقيقة
نشاط الكوي	الوقت المستهلك للكوي	4688554	86400 دقيقة	54.266 دينار/دقيقة

[1]سياسة المعمل عينة البحث هو استلام مواد خامات (القماش) الخاصة الدشداشة تكفي لتلبية كمية الانتاج المطلوبة وكذلك الاستعداد لكل امر مفاجئ او تغيرات في الطلبيات اوالتأخير في وصول اي خامات المشتراة و مواجهة حالات التلف التي قد تحدث في أثناء عمليات الانتاج،التي قدرت من قبل الادارة ب 20% بحسب ما هو مبين في ادناه:

الطاقة السنوية لموجه كلفة نشاط الاستلام = (144×270م لكل دفعة×120%) =46656م

(2)يعمل في المعمل عينةالبحث 50 موظفا اداريا وعامل ويقوم المعمل بأنتاج 10 انواع من المنتجات وقد حدد الباحث حصة منتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة من هؤلاء العمال والموظفين 10 وعليه فان الطاقة السنوية المتاحه =10 عامل ×7ساعات يوميا ×26يوم في الشهر × 60 دقيقة للساعة =1310400

نشاط التعبئة والتغليف	عدد الوحدات المنتجة	1968230	14400 علبـــة دشداشة	136.683 دينار/علبة دشداشة
النشاط الاداري	ساعات العمل المباشر	8661250	1310400 (2) دقيقة	6.610 دينار/دقيقة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (2) و(3) و(5).

سادسا: إحتساب تكاليف تحويل الأنشطة الرئيسية للدشداشةالواحدة وفق مدخل ABC

يتم احتساب تكاليف تحويل الأنشطة الرئيسة للدشداشة الواحدة بضرب معدل كلفة موجه الكلفة للأنشطة الرئيسة والظاهرة في جدول(6) في الكمية المستهلكة من موجه الكلفة الظاهر في جدول (4). ويظهر الجدول الآتي تخصيص تكاليف التحويل للدشداشة الواحدة في المعمل عينة البحث.

جدول (7)

تخصيص تكاليف التحويل لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الواحدة وفق مدخل ABC

الانشطة الرئيسية	معدل كلفة موجه الكلفة	الكمية المستهلكة من موجهات الكلفة الواحدة	تكاليف تحويل الانشطة للدشداشة الواحدة
نشاط الاستلام والتسليم	222.582 دينار /متر	2,7 متر /دشداشة [1]	600.971 دينار/دشداشة
نشاط المناولة	266.527 دينار/متر	2,7 متر/دشداشة	719.623 دينار/دشداشة
نشاط التصميم	775.314 دينار/دقيقة	0.46[2] دقيقة/دشداشة	356.644 دينار/دشداشة
نشاط التفصيل	1486.595 دينار/دقيقة	1.2[3] دقيقة /دشداشة	1783.914 دينار/دشداشة
نشاط الخياطة	25.072 دينار/دقيقة	45 دقيقة/دشداشة	1128.24 دينار/دشداشة
نشاط الكوي	54.266 دينار/دقيقة	6 دقيقة/دشداشة	325.596 دينار
نشاط التعبئة والتغليف	136.683 دينار/ علبة	1 علبة دشداشة	136.683 دينار

[1] الكمية المستهلكة من موجه الكلفة للدشداشة الواحدة =الكمية المستهلكة من موجه الكلف للدفعة الواحدة (270) ÷ عدد الدشداشة للدفعة الواحدة (100) = 2,7 متر/دشداشة

[2] الكمية المستهلكة من موجه الكلفة الدشداشة الواحدة= موجه الكلفة للدفعة الواحدة (46 دقيقة) ÷ عدد الدشداشة للدفعة الواحدة (100) = 0.46دقيقة / دشداشة

[3] الكمية المستهلكة من موجه الكلفة الدشداشة الواحدة=الكمية المستهلكة للدفعة (120دقيقة)÷عدد الدشداشة للدفعة الواحدة(100دشداشة) =1.2دقيقة/دشداشة

	دشداشة		
النشاط الاداري	6.610 دينار/دقيقة	91 دقيقة/ دشداشة	601.51 دينار/دشداشة
أجمالي تكاليف التحويل الدشداشة الواحدة			5653.181 دينار/دشداشة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (4)و(6)

سابعاً: إحتساب كلفة الدشداشة الواحدة وفق مدخل ABC

بعد احتساب تكاليف تحويل الدشداشة الواحدة اصبح بالامكان استخراج كلفة الوحدة من الدشداشة الكلاسيك الياقة بعد اضافة تكاليف المواد المباشرة. ووكما هو مبين بالجدول رقم (8) الذي يوضح الكلفة الاجمالية للوحدة من الدشداشة الكلاسيك الياقة .

جدول (8)

الكلفة الاجمالية للدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل ABC

البيان	المبلغ بالدينار
مواد مباشرة (مواد خام)	4050
تكاليف التحويل	5653.181
الكلفة الاجمالية الواحدة	9703.181

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (7) وكلفة المواد المباشرة الظاهرة في كشف سعر المنتجات لعام 2016.

ثامنا: مقارنة بين كلفة الوحدة من الدشداشة الكلاسيك الياقة وفق مدخل ABC والمدخل التقليدي

اظهر كشف تسعير المنتجات في المعمل عينة البحث والذي يطبق المدخل التقليدي للتكاليف ان الكلفة الاجمالية للوحدة من الدشداشة الكلاسيك الياقة هي (13393) دينار وهي تتكون من تكاليف مواد مباشرة (4050) دينار وتكاليف تحويل (9343) دينار، في حين توصل

الباحث الى ان الكلفة الاجمالية للوحدة من الدشداشة الكلاسيك الياقة في ظل مدخل ABC هي (9703.181) دينار والجدول الاتي يظهر مقارنة بين الكلفة الاجمالية للوحدة من الدشداشة الكلاسيك الياقة في ظل ABC والمدخل التقليدي

جدول (9)

الكلفة الاجمالية للوحدة من الدشداشة الكلاسيك الياقة في ظل مدخل ABC والمدخل التقليدي

البيان	مدخل ABC	المدخل التقليدي
مواد مباشرة (مواد خام)	4050	4050
تكاليف التحويل	5653.181	9343
الكلفة الاجمالية الواحدة	9703.181	13393

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (8) وكلفة المواد المباشرة الظاهرة في كشف تسعير المنتجات لعام 2016 في المعمل عينة البحث .

ويتضح من الجدول (9) اعلاه يتضح مدى التحسين الذي طرأ على قيمة المنتج (الدشداشة الكلاسيك الياقة) عند تطبيق مدخل ABC في قياس تكلفة المنتوج حيث انخفضت كلفة الوحدة من (133939) دينار في ظل المدخل التقليدي الى (9703.181) دينار في ظل مدخل ABC ،اي ان كلفة الوحدة انخفضت بنسبة (27.55%) وهذا يشير الى التحسين الملحوظ في قيمة المنتوج من خلال تخفيض تكاليفة بنسبه اكثر من الربع ، وهذا سيعطي الادارة مرونه كبيره في تسعير المنتوج وطرحه في السوق بأسعار تنافسية تشجع الزبون الى التوجه نحو منتجات المعمل عينة البحث .

تاسعاً: إحتساب سعر بيع الدشداشة الواحدة وفق المدخل ABC والمدخل التقليدي

يتم تحديد سعر بيع الدشداشة الواحدة بزيادة هامش ربح 12% على الكلفة الاجمالية للدشداشة وفقا لسياسة المعمل المتبعة في احتساب سعر البيع، ويظهر جدول (10) الآتي تحديد سعر بيع الدشداشة وفق مدخل ABC والمدخل التقليدي .

جدول (10)

تحديد سعر بيع الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل ABC والمدخل التقليدي

البيان	مدخل ABC	مدخل التقليدي
الكلفة الاجمالية لوحدة الدشداشة الكلاسيك الياقة	9703.181	13393
هامش الربح (12%)	1164.382	1607
سعر البيع لوحدة الدشداشة الكلاسيك الياقة	10867.563	15000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد سجلات المعمل ونسبة هامش الربح الظاهرة في كشف تسعير المنتجات لعام 2016.

يتضح مما سبق إن معمل الصادق يمكن أن يقوم بإضافة قيمة لتحسين منتج الدشداشة الكلاسيك الياقة وذلك من خلال إبراز ايجابيات المنتج حيث إن المنتج موضوع البحث وهو الدشداشة الكلاسيك الياقة بالإمكان إضافة مميزات تعطي المنتوج ميزة تنافسية قوية تجعل منه ذات موصفات تلبي رغبة زبائن جدد ، أو قيام المعمل عينة البحث بالعمل على سعر بيع المنتوج لأن كلفة أنخفضت من (13393) دينار الى (9703.181) وبذلك فأن المعمل أصبح قادر على تخفيض سعر البيع للدشداشة الكلاسيك الياقة . أو يبقى سعر الدشداشة كما هو وبذلك فأن هامش ربح منتوج الدشداشة الكلاسيك سيكون اعلى ولكن أن الباحث لم يقوم في هذا المبحث بعمليات إثبات تحسين قيمة المنتج حسب مدخل ABC وذلك لإن موضوع البحث هو تحسين قيمة المنتج من خلال مدخل TD-ABC والذي سيتطرق إليه الباحث في المبحثين القادمين .

المبحث الثالث

تطبيق مدخل TD-ABC في المعمل عينة البحث ودوره في تحسين قيمة المنتج

تمهيد

تم في المبحث السابق التطرق الى استعمال مدخل الكلفة على أساس الانشطه في المعمل عينة البحث وتم تحديد كلفة الدشداشة الكلاسيك من خلاله وبيان تأثيرهِ على كلفة المنتج عند استعمال الطريقة التقليدية ، وأما في المبحث سيتم التطرق الى تحديد كلفة الدشداشة الكلاسيك من خلال استعمال مدخل الكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت وبيان تأثير هذا المدخل على كلفة الدشداشة الواحده.

أولا: تحديد المجموعات المختلفة من الموارد

يقصد منه حساب إجمالي الكلفة لكل مجموعة من مجموعات الموارد هي كلفة المباشرة و كلفة غير المباشرة اللتان تكونتان نتيجة أداء الانشطة التي مارسها الاشخاص كافة الذين قاموا بتأدية كل النشاط من أنشطة المعمل عينة البحث

ثانيا: تحديد كلفة التحويل لكل مجموعة من الموارد

بين المبحث السابق تحديد تكاليف تحويل للأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك وفق مدخل ABC في المعمل عينة البحث وكانت بحسب ما هي ظاهرة عليه في الجدول الآتي:-

الجدول(11)

توزيع تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك الياقة

اسم النشاط	تكاليف الانشطة
نشاط الاستلام والتسليم	10384770
نشاط المناولة والتخزين	10362588

نشاط التصميم	5135682
نشاط التفصيل والتجهيز	25688356
نشاط الخياطة	16246494
نشاط الكوي	4688554
نشاط التعبئة والتغليف	1968230
النشاط الاداري والمحاسبي	8661250
المجموع	83135924

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (3)

ثالثا: تحديد الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعات الموارد

تتمثل الطاقة العملية في ساعات العمل في كل مجموعة من مجموعات الموارد، حيث ان البحوث العلمية قد اعتمدت نسبة تتراوح بين(80%-85%) من الطاقة النظرية باعتبارها طاقة عملية وبيناهه في الجانب النظري وبحسب هذا تم اعتماد هذه النسبة [1]، مع ملاحظة ان المعمل عينة البحث لم يصل في عمله الى هذه النسبة . وفيما يأتي تحديد الطاقة العملية لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة للدشاشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث.

1- نشاط الإستلام :

يعمل في نشاط الاستلام (4) عمال فقط لإستلام المواد الخام للمنتجات العشر التي ينتجها المعمل خلال عام (2016) وقد خصص لمنتوج الدشداشة عامل لإستلام قماش الدشداشة وتخزينه في مخزن المعمل، والعامل المسؤول عن إستلام خامات الدشداشة يعمل (420) دقيقة يوميا، وأن عدد أيام العمل في الاسبوع (6) أيام، (26) يوم في كل شهر.وبحسب هذا تبلغ الطاقة النظرية لنشاط الاستلام لعام 2016 (131040) دقيقة. وأن هذا العامل يأخذ تقريبا ساعة كاملة من وقت العمل لأغراض الراحة والطعام. واجمالاً تبلغ الطاقة العملية لعامل نشاط الاستلام خلال عام 2016 (112320) دقيقة سنويا بحسب ما هو مبين في ادناه:-

[1] يشير (Kaplan,2004:3) إلى ان الطاقة العملية لكل مجموعة موارد تتمثل في ساعات العمل اللازمة لأداء أي نشاط فيها وهي عادة ما تقدر بين (80%-85%) من الطاقة النظرية

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر × عدد اشهر السنة = 1عامل× 420دقيقة × 26يوم × 12 =131040 دقيقة سنويا

الطاقة العملية اليومية	= 420−60 دقيقة = 360 دقيقة
الطاقة العملية السنوية	= 1عامل × 360دقيقة ×26يوم×12شهر =(112320) دقيقة سنويا

2- نشاط المناولة:

يعمل في نشاط المناولة (5) عمال فقط لمناولة المواد الخام للمنتجات العشرة التي ينتجها المعمل عينة البحث، وهناك عامل مسؤول عن مناولة قماش الدشداشة يعمل (420) دقيقة يومياوأن عدد أيام العمل في الأسبوع (6) أيام أي (26) يوم في كل شهروبحسب هذا تبلغ الطاقة النظرية لنشاط المناولة لعام 2016 (131040) دقيقة. وأن العامل يأخذ استراحة راحة وطعام تقريبا ساعة كاملة من وقت العمل. وإجمالاً تبلغ الطاقة العملية لنشاط المناولة خلال عام 2016(112320) دقيقة سنويا بحسب ما هو مبين في ادناه:-

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر ×عدد أشهر السنة = 1 عامل ×420 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر =(131040) دقيقة سنويا

الطاقة العملية اليومية	= 420−60 دقيقة = 360 دقيقة
الطاقة العملية السنوية	= 1 عامل ×360 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر = 112320 دقيقة سنويا

3- نشاط التصميم:

يعمل في نشاط التصميم عامل واحد ويصصم المنتجات العشرة التي ينتجها المعمل عينة البحث، حيث يعمل (420) دقيقة يوميا ويخصص 50% من وقته على الدشداشة الكلاسيك ،وأن عدد أيام العمل في الأسبوع (6) أيام أي (26) يوم في كل شهروبذلك فان الطاقة النظرية لنشاط التصميم لعام 2016 (65520) دقيقة. وأن العامل يأخذ استراحة راحة وطعام تقريبا ساعة كاملة من وقت العمل وإجمالاً تبلغ الطاقة العملية لنشاط التصميم خلال عام 2016 (56160) دقيقة سنويا.

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر ×عدد أشهر السنة× نسبة الوقت المخصص للدشداشة الكلاسيك الياقة = 1 عامل ×420 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر× 50% =(65520) دقيقة سنويا

الطاقة العملية اليومية	= 420−60 دقيقة = 360 دقيقة
الطاقة العملية السنوية	= 1 عامل ×360 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر× 50% = 56160 دقيقة سنويا

4- نشاط التفصيل والتجهيز :

يعمل في نشاط التفصيل والتجهيز (4) عمال يقومون بتفصيل وتجهيز المنتجات العشر التي ينتجها المعمل عينة البحث، وهناك عمال مسؤول عن فصال الدشداشة الكلاسيك الياقة وتجهيزها و يعمل (420) دقيقة يوميا و أن عدد أيام العمل في الأسبوع (6) أيام أي(26) يوم في كل شهر وبحسب هذا تبلغ الطاقة النظرية لنشاط الفصال والتحضيرات لعام 2016 (131040) دقيقة. وأن العامل ياخذ راحة وطعام تقريبا ساعة كاملة من وقت العمل، وإجمالاً تبلغ الطاقة العملية لنشاط المناولة خلال عام 2016(112320) دقيقة سنويا بحسب ما هو مبين في ادناه :

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر ×عدد أشهر السنة = 1 عامل ×420 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر =(131040) دقيقة سنويا

الطاقة العملية اليومية	= 420−60 دقيقة = 360 دقيقة
الطاقة العملية السنوية	= 1 عامل ×360 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر = 112320 دقيقة سنويا

5- نشاط الخياطة:

يعمل في نشاط الخياطة (20) عامل يقومون بخياطة المنتجات العشر التي ينتجها المعمل عينة البحث، وهناك (3) عامل يقومون بخياطة الدشداشة الكلاسيك الياقة ، يعمل كل منهم (420) دقيقة يوميا وأن عدد أيام العمل في الأسبوع (6) أيام أي(26) يوم في كل شهر ،وبحسب هذا تبلغ الطاقة النظرية لنشاط لخياطة لعام 2016 (393120) دقيقة وأن العمال الثلاثة يأخذون استراحة

راحة وطعام تقريبا ساعة كاملة من وقت العمل، وإجمالاً تبلغ الطاقة العملية لنشاط المناولة خلال عام 2016(336960) دقيقة سنويا بحسب ما هو مبين في ادناه:-

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر ×عدد أشهر السنة = 3 عامل ×420 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر =(393120) دقيقة سنويا

الطاقة العملية اليومية	= 420-60 دقيقة = 360 دقيقة
الطاقة العملية السنوية	= 3 عامل ×360 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر = 336960 دقيقة سنويا

6- نشاط الكوي:

يعمل في نشاط الكوي (4) عمال يقومون بكوي المنتجات العشر التي ينتجها المعمل عينة البحث، وهناك عامل واحد يقوم بكي الدشداشة الكلاسيك الياقة ، و يعمل هذا العامل (420) دقيقة يوميا وأن عدد أيام العمل في الأسبوع (6) أيام أي (26) يوم في كل شهر وبحسب هذا تبلغ الطاقة النظرية لنشاط الكوي لعام 2016 (131040) دقيقة. وأن العامل يأخذ استراحة راحة وطعام تقريبا ساعة كاملة من وقت العمل. وإجمالاً تبلغ الطاقة العملية لنشاط الكوي خلال عام 2016(112320) دقيقة سنويا بحسب ما هو مبين في ادناه:-

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر ×عدد أشهر السنة = 1 عامل ×420 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر

	=(131040) دقيقة سنويا

الطاقة العملية اليومية	= 420−60 دقيقة
	= 360 دقيقة
الطاقة العملية السنوية	= 1 عامل ×360 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر
	= 112320 دقيقة سنويا

7- نشاط التعبئة والتغليف:

يعمل في نشاط التعبئة والتغليف (4) عمال يقومون بتعبئة وتغليف المنتجات العشر التي ينتجها المعمل عينة البحث، تم نخصيص عامل واحد للقيام بتعبئة وتغليف الدشداشة الكلاسيك ، يعمل هذا العامل (420) دقيقة يوميا، وأن عدد أيام العمل في الأسبوع (6) أيام،أي (26) يوم في كل شهر.وبحسب هذا تبلغ الطاقة النظرية لنشاط التعبئة والتغليف لعام 2016 (131040) دقيقة. وأن العامل يأخذ ما يقارب ساعة كاملة من وقت العمل لأغراض الراحة والطعام. وإجمالاً تبلغ الطاقة العملية لنشاط التعبئة والتغليف خلال عام 2016(112320) دقيقة سنويا بحسب ما هو مبين في ادناه:-

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر ×عدد أشهر السنة
	= 1 عامل ×420 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر
	=(131040) دقيقة سنويا

الطاقة العملية اليومية	= 420−60 دقيقة = 360 دقيقة
الطاقة العملية السنوية	= 1 عامل ×360 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر = 112320 دقيقة سنويا

8- النشاط الاداري:

يعمل في النشاط الاداري (4) موظفين إداريين يقومون بتنفيذ الاعمال الادارية التي تخص المنتجات العشر التي ينتجها المعمل عينة البحث، وتم تخصيص موظف واحد إداري للقيام بالأعمال الادارية المتعلقة بالدشداشة الكلاسيك الياقة ، يعمل بواقع (420) دقيقة، وان عدد ايام العمل في الاسبوع (6) أيام،أي (26) يوم في كل شهر،وبحسب هذا تبلغ الطاقة النظرية للنشاط الاداري لعام 2016 (131040) دقيقة. وأن الموظف الاداري يأخذ استراحة راحة وطعام ساعة كاملة من وقت العمل. وإجمالاً تبلغ الطاقة العملية لنشاط التعبئة والتغليف خلال عام 2016(112320) دقيقة سنويا بحسب ما هو مبين في ادناه:-

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر ×عدد أشهر السنة = 1 عامل ×420 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر =(131040) دقيقة سنويا

الطاقة العملية اليومية	= 420−60 دقيقة = 360 دقيقة
الطاقة العملية السنوية	= 1 عامل ×360 دقيقة ×26 يوم ×12 شهر = 112320 دقيقة سنويا

ويمكن تلخيص نتائج الطاقة العملية السنوية للأنشطة الرئيسية للدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث بحسب ما هو موضح في الجدول الآتي:-

الجدول(12)

الطاقة العملية السنوية للأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث

اسم النشاط	الطاقة العملية السنوية(بالدقيقة)
نشاط الاستلام	112320
نشاط المناولة	112320
نشاط التصميم	56160
نشاط التفصيل والتجهيز	112320
نشاط الخياطة للدشداشة الكلاسيك	336960
نشاط الكوي	112320
نشاط التعبئة والتغليف	112320
النشاط الاداري والمحاسبي	112320

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الارقام السابقة للطاقة العملية.

رابعا: إحتساب معدل كلفة الوحدة من موجه الكلفة للأنشطة الرئيسة في المعمل عينة البحث

يتم في هذه الخطوة إحتساب معدل كلفة وحدة الوقت اللازم لأداء كل نشاط من الأنشطة الرئيسة عن طريق قسمة تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة على الطاقة العملية، والجدول (13)الآتي يوضح اجراء إحتساب معدل كلفة الوحدة من موجه الكلفة للأنشطة الرئيسة في المعمل عينة البحث

جدول (13)

معدل كلفة الوحدة من موجه كلفة كل نشاط من الأنشطة الرئيسية للدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث

اسم النشاط	تكلفة التحويل	الطاقة العملية السنوية(دقيقة)	معدل كلفة الوحدة من موجه كلفة النشاط الرئيسي(دينار/دقيقة)
نشاط الاستلام	10384770	112320	92.457

نشاط المناولة	10362588	112320	92.260
نشاط التصميم	5135682	56160	91.447
نشاط التفصيل والتجهيز	25688356	112320	288.70
نشاط الخياطةللدشداشة الكلاسيك	16246494	336960	48.215
نشاط الكوي	4688554	112320	41.743
نشاط التعبئة والتغليف	1968230	112320	17.523
النشاط الاداري والمحاسبي	8661250	112320	77.112

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (11) و(12)

خامسا: معادلات الوقت

عند تحديد الأحداث ذات العلاقة المرتبطة بالأنشطة الرئيسة بالاضافة الى معرفة الوقت اللازم لأداء أحداثها، من خلال الاعتمادً على معلومات الوقت يمكن تكوين معادلة الوقت لأحداث كل نشاط من الأنشطة الرئيسية للدشداشة في المعمل عينة البحث بحسب ما هو مبين في ادناه:-

1-نشاط الإستلام

عند إستلام المواد الخام من الأقمشة الخاصة بالدشداشة يتم خزن الخامات في مخازن المعمل لغاية تقديمها لقسم التفصيل بعد قيام قسم التصميم بعمل إنموذج اولي للدشداشة ومن ثم المباشرة بفصال الكمية المطلوبة منها وخياطتها ،وقد تم استلام الكمية المطلوبة من خام قماش للدشداشة بمقدار(44656متر) وذلك بضرب (2.7 متر *14400 دشداشة *120%) خلال عام 2016 لإنتاج(14400) دشداشة ، أي ما يعادل مترين وسبعين سنتمر للقطعة الواحده وايضا يزاد عليها مقدار 20% لمواجه حالات الأخطاء أو التلف أو التغيرات المفاجئة بالطلب خلال العام.

جدول(14)

الوقت اللازم لنشاط الإستلام للدفعة الواحدة من الدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

احداث النشاط	الوقت اللازم للحدث
استخراج امر الشراء والذي بموجبه يتم الشراء	2 دقيقة
فحص نوعية الكمية المستلّمة بمطابقتها مع المواصفات المذكورة في امر الشراء	5 دقيقة
جرد الكمية المستلّمة لغرض مطابقتها مع الكمية المذكورة في امر الشراء	12 دقيقة
اعداد تقرير استلام وتوقيع مستلم الموادعليه	8 دقيقة
تنظيم مستند ادخال مواد وتوقيع امين المخزن بما يؤيد أستلام المواد	10 دقيقة
إجمالي الوقت اللازم لنشاط الاستلام	37 دقيقة

المصدر :إعداد الباحث بالاعتماد على الزيارات الميدانية والمقابلات مع المسؤولين في المعمل عينة البحث

وفقا للجدول (14) تم حساب المعادلة الآتية لوقت نشاط الاستلام للدفعة الواحدة:

الوقت الكلي لنشاط الاستلام للدفعة الواحدة 37 دقيقة = (استخراج امر الشراء الذي تم الشراء بموجبه 2+ فحص نوعية الكمية المستلّمة بمطابقتها مع المواصفات المذكورة في امر الشراء5+ جرد الكمية المستلّمة لمطابقتها مع الكمية المذكورة في امر الشراء 12+ اعداد تقرير الاستلام 8+ تنظيم مستند ادخال المواد وتوقيع امين المخزن 10.

2- نشاط المناولة

عند التاكد من اكتمال اجراءات صرف المواد المدونة على مستند صرف المواد يتم تجهيز دفعات الاقمشة والمواد الاولية المطلوبة وبعد ذلك يتم تحميلها على واسطة النقل لغرض تسليمها الى الورش الانتاجية لانتاج الدشداشة خلال عام2016، بكمية (46656متر) مع المواد الاولية المطلوبة ؛ لإنتاج (14400) قطعة دشداشة لقسم الخياطة (الورش الانتاجية) بواقع مترين وسبعين سنتمر للقطعه الواحدة.

جدول(15)

الوقت اللازم لنشاط المناولة للدفعة الواحدة من الدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

احداث النشاط	الوقت اللازم للحدث
التاكد من استكمال اجراءات مستند الصرف الشكلية والقانونيه	2 دقيقة
تجهيز خامات الاقمشة والمواد الاولية المطلوبة المذكورة في مستند صرف المواد	15 دقيقة
تحميل خامات الاقمشة والمواد الاولية المطلوبة المذكورة في مستند صرف المواد الى واسطة النقل	16 دقيقة
نقل الخامات والمواد الاوليه المطلوبة المذكورة في مستند صرف المواد من المخازن الى الورش الانتاجية	5 دقيقة
تفريغ الخامات والمواد الاولية المدونة في مستند صرف المواد وتسليمها الى الورش الانتاجية ويتم تاييد الاستلام من قبل مسؤال الورشة	10 دقيقة
إجمالي الوقت اللازم لنشاط المناولة	48 دقيقة

المصدر :إعداد الباحث بالاستناد إلى الزيارات الميدانية والمقابلات مع المسؤولين في المعمل عينة البحث.

وفقا للجدول (15) تم حساب المعادلة الآتية لوقت نشاط المناولة للدفعة الواحدة:

اجمالي وقت نشاط المناولة للدفعة الواحدة 48 دقيقة = (التاكد من استكمال اجراءات مستند الصرف الشكلية والقانونيه 2 + تجهيز خامات الاقمشة والمواد الاولية المطلوبة المذكورة في مستند صرف المواد 15+ تحميل خامات الاقمشة والمواد الاولية المطلوبة المذكورة في مستند صرف المواد الى واسطة النقل 16+ نقل الخامات والمواد الاوليه المطلوبة المذكورة في مستند صرف المواد من المخازن الى الورش الانتاجية 5+ تفريغ الخامات والمواد الاولية المدونة في مستند صرف المواد وتسليمها الى الورش الانتاجية ويتم تاييد الاستلام من قبل مسؤال الورشة10)

3-نشاط التصميم

جدول(16)

الوقت اللازم لنشاط التصميم للدفعة الواحدة من الدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

احداث النشاط	الوقت اللازم للحدث
إختيار فكرة التصميم ومصادقة الادارة عليه	25 دقيقة
إعداد القالب الخاص بالمنتج	5 دقيقة
إعداد الاحجام (صغير ، وسط ، كبير)	9 دقيقة
فكرة التصميم النهائي	5 دقيقة
التسليم للفصال والتجهيزات	2 دقيقة
إجمالي الوقت اللازم لنشاط التصميم	46 دقيقة

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى الزيارات الميدانية والمقابلات مع المسؤولين والموظفين في المعمل عينة البحث.

وفقا للجدول (16) تم حساب المعادلة الآتية لوقت نشاط التصميم:

اجمالي وقت نشاط التصميم46 دقيقة =(اختيار فكرة التصميم 25+ أعداد القالب الخاص بالمنتج 5+ اعداد الاحجام (صغير ، وسط ، كبير)9+ فكرة التصميم النهائي5 ، ا التسليم للفصال والتجهيزات2).

4-نشاط التفصيل والتجهيز

جدول(17)

الوقت اللازم لنشاط الفصال والتحضيرات للدفعة الواحدة من الدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

احداث النشاط	الوقت اللازم للحدث
نشر طبقات القماش	13 دقيقة
قص القماش	10 دقيقة
مرحلة الترقيم	6 دقيقة
التاشير	4 دقيقة
مرحلة الطوي	3 دقيقة
مرحلة التسليم للخياطة	10 دقيقة
إجمالي الوقت اللازم لنشاط الفصال والتحضيرات	46 دقيقة

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى الزيارات الميدانية والمقابلات مع المسؤولين في المعمل عين البحث.

وفقا للجدول (17) تم حساب المعادلة الآتية لوقت نشاط التفصيل والتجهيز :

اجمالي وقت نشاط الفصال والتحضيرات 46 دقيقة =(النشر13+ القص10+ الترقيم6+ التأشير 4+ الطوي 3+التسليم للخياطة10)

5- نشاط الخياطة للدشداشة الكلاسيك :

جدول(18)

الوقت اللازم لنشاط الخياطة للدشداشة الكلاسيك الياقة في المعمل عينة البحث

احداث النشاط	الوقت اللازم للحدث
استلام القطع من التفصيل والتجهيز	1 دقيقة
خياطة اوفر المنتج	4 دقيقة
خياطة الجيب الامامي	3 دقيقة
ربط اجزاء الدشداشة الرئيسية والصغيرة	8 دقيقة
خياطة الكمر للدشداشة والردن	2 دقيقة
تصليح الاخطاء	2 دقيقة
التسليم للكوي	3 دقيقة
إجمالي الوقت اللازم لنشاط الخياطة والفحص	23 دقيقة

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى الزيارات الميدانية.

وفقا للجدول (18) تم حساب المعادلة الآتية لوقت نشاط الخياطة:

اجمالي وقت نشاطالخياطة23 دقيقة =(استلام القطع من التفصيل والتجهيز 1+ خياطة اوفر المنتج 4+ خياطة الجيب الامامي 3+ ربط اجزاء الدشداشة الرئيسية والصغيرة 8 +خياطة الكمر للدشداشة والردن 2+ تصليح الاخطاء2+التسليم للكوي3)

6-نشاط الكوي

جدول(19)

الوقت اللازم لنشاط الكوي للدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

احداث النشاط	الوقت اللازم للحدث
استلام المنتج من الخياطة	1 دقيقة
القيام بعمليات الكوي ميكانيكي	2 دقيقة
تعديل القطع باليد	1 دقيقة
تصليح الاخطاء	1 دقيقة
التسليم للتعبئة والتغليف	1 دقيقة
إجمالي الوقت اللازم لنشاط الكوي	6 دقيقة

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى الزيارات الميدانية والمقابلات مع المسؤولين في المعمل عينة البحث.

وفقا للجدول (19) تم حساب المعادلة الآتية لوقت نشاط الكوي:

اجمالي وقت نشاط الكوي6 دقيقة =(استلام المنتج1 من الخياطة +القيام بعمليات الكوي الميكانيكي 2+ تعديل القطع باليد 1+ تصليح الاخطاء1+ التسليم للتعبئة والتغليف1)

7-نشاط التعبئة والتغليف

جدول(20)

الوقت اللازم لنشاط التعبئة والتغليف للدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

احداث النشاط	الوقت اللازم للحدث
استلام المنتج من نشاط الكوي	1 دقيقة
تطبيق المنتج	3 دقيقة
تغليف المنتج بالكيس	2 دقيقة
تعبئة المنتج بالصناديق	0.50 دقيقة
التسليم الى مخزن الانتاج التام	0.50 دقيقة
إجمالي الوقت اللازم لنشاط التعبئة والتغليف	7 دقيقة

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى الزيارات الميدانية والمقابلات مع المسؤولين في المعمل عينة البحث.

وفقا للجدول (20) تم حساب المعادلة الآتية لوقت نشاط التعبئة والتغليف:

اجمالي وقت نشاط التعبئة والتغليف 7 دقيقة =(استلام المنتج من نشاط الكوي 1 + تطبيق المنتج 3+ تغليف المنتج 2+ تعبئة المنتج بالصناديق0.50 + التسليم الى مخزن الانتاج الجاهز0.50).

8-النشاط الإداري

تعتبر ساعات العمل المباشر للموظفين الاداريين (أداري واحد) موجه الكلفة المناسبةلاحتساب معادلة وقت النشاط الاداري والذي تم تحديد مقدار الطاقة للدشداشة الرجالية وهي:

اجمالي وقت النشاط الاداري للدشداشة الواحدة$\frac{\text{1اداري ×6 ساعة يوميا ×26يوم في الشهر ×12 شهر في السنة ×60 دقيقة}}{\text{14400 دشداشة سنويا}}$ = 112320 ÷ 14400 =7.8 دقيقة لكل دشداشة

سادسا: حساب تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك الواحدة في المعمل عينة البحث لعام2016

يتم الحصول على تكاليف التحويل للدشداشة الكلاسيك الواحدة باستخدام مدخل TD-ABC من خلال ضرب معدل كلفة موجه الكلفة التي تم الحصول عليها بالاعتماد على الجدول (13) في الكمية المستهلكة من موجهات الكلفة للدشداشة الكلاسيك الواحدة،التي سبق استخراجها بالجداول من (14) الى (20) والجدول (21) يبين ذلك .

جدول(21)

تخصيص تكاليف التحويل للدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخلTD-ABC

الانشطة الرئيسة	معدل كلفة موجه الكلفة (دينار/دقيقة)	الكمية المستهلكة من موجهات الكلفة	تكاليف تحويل الانشطة للدشداشة الواحدة (دينار/ دشداشة)
نشاط الاستلام والتسليم	92.457	37 دقيقة / دفعة÷100 دشداشة /دفعة	34.209

نشاط المناولة	92.260	48 دقيقة / دفعة÷100 دشداشة /دفعة	44.285
نشاط التصميم	91.447	46 دقيقة/دفعة÷100 دشداشة / دفعة	42.066
نشاط التفصيل والتجهيز	288.7	46 دقيقة/ دفعة÷100 دشداشة / دفعة	132.802
نشاط الخياطة للدشداشة	48.215	23 دقيقة/للدشداشة	1108.945
نشاط الكوي	41.743	6 دقيقة/ دشداشة	250.458
نشاط التعبئة والتغليف	17.523	7 دقيقة/ دشداشة	122.661
نشاط الاداري	77.112	7.8 دقيقة/ دشداشة	601.474
إجمالي تكاليف التحويل للدشداشة الواحدة			2336.9

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (13)،(14)،(15)،(16)،(17)،(18)،(19)،(20)

تحديد الموارد المستغلة وغير المستغلة للأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث.

يتم احتساب الموارد المستغلة من خلال ضرب تكاليف تحويل الأنشطة للدشداشة الكلاسيك الواحدة والظاهرة في جدول (21) في عدد الوحدات المنتجة سنويا (14400 دشداشة). أما تكاليف الموارد غير المستغلة للدشداشة الكلاسيك فيتم الحصول عليها من خلال طرح تكاليف الموارد المستغلة من تكاليف الموارد الكلية للدشداشة الكلاسيك. ويبين الجدول (22) تكاليف الموارد المستغلة وغير المستغلة للدشداشة الكلاسيك.

جدول (22)

إجمالي الموارد المستغلة وغير المستغلة للدشداشة الكلاسيك الياقة للعام2016

الانشطة الرئيسة	الموارد الكلية للدشداشة	الموارد المستغلة للدشداشة	الموارد الغير المستغلة للدشداشة
نشاط الاستلام والتسليم	10384770	492610	9892160
نشاط المناولة	10362588	637704	9724884
نشاط التصميم	5135682	605750	4529932

نشاط التفصيل والتجهيز	25688356	1912349	23776007
نشاط الخياطة للدشداشة	16246494	15968808	277686
نشاط الكوي	4688554	3606595	1081959
نشاط التعبئة والتغليف	1968230	1766318	201912
نشاط الاداري	8661250	8661226	24
أجمالي تكاليف التحويل	83135924		

المصدر:إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (11) ،(21).

إحتساب كلفة الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحده وفق مدخلTD-ABC

يتم احتساب كلفة الدشداشة الكلاسيك بجمع (كلفة المواد المباشرة 4050 دينار+ تكاليف التحويل2336.9) وذلك بالاعتماد على الجدول(21) والجدول(8) بحسب ما هو مبين في الجدول (23) الآتي:

جدول(23)

الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC

البيان	المبلغ بالدينار
كلفة المواد المباشرة للدشداشة الواحدة (قماش صيني المنشأ)	4050
تكاليف التحويل للدشداشة الواحدة	2336.9
الكلفة الاجمالية للدشداشة الواحدة	6386.9

المصدر:إعداد الباحث بالاعتماد على جدول (21) وكلفة المواد المباشرة الظاهرة في كشف تسعير المنتجات للمعمل عينة البحث .

وقد لحظ الباحث هنا إن كلفة الدشداشة الكلاسيك الياقة بإستخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) قد إنفخضت إلى 52% عن ما كانت التكاليف بإستخدام المدخل التقليدي في حين إنخفضت كلفة الدشداشة في ظل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) بنسبة 34% بالمقارنة مع مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبذلك فأن هذا التخفيض لكلفة المنتوج يعتبر بحد ذاته هو تحسين لقيمة المنتج لإن

بإستخدام مدخل (TD-ABC) تمكن الباحث من حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ضمناً ولكن بأستعمال الزمن والتي يعبر عنها في مدخل(TD-ABC) بالطاقه غير المستغله (العاطله) وأيضاً يُمكن لإدارة المعمل الأن القيام بعمليات إضافة تحسين لقمية منتجاتها من الدشداشة الكلاسيك والذي سيتم ذكره في اخر المبحث وقد بين الباحث في المبحث الرابع من هذا الفصل كيفية تحسين قيمة المنتج بإعتماد على تحليل سلسلة القيمة .

إحتساب سعر الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحده وفق مدخلTD-ABC

يتم تحديد سعر بيع الدشداشة الكلاسيك بزيادة هامش ربح 12% على الكلفة الاجمالية الواحدة وفقا لسياسة المعمل المتبعة ، وحسب ماهو موضح في الجدول(24) وكالآتي:-

جدول(24)

تحديد سعر بيع الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC

البيان	المبلغ بالدينار
الكلفة الاجمالية الدشداشة	6386.9
هامش الربح12%	766.43
سعر البيع	7153.33

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على جدول(23) ونسبة هامش الربح الظاهرة في كشف تسعير المنتجات لعام 2016.

عاشرا: مقارنة تكاليف واسعار بيع الدشداشة الكلاسيك الياقة وفق المداخل البديلة للكلفة

يمكن إجراء المقارنة بين تكاليف وأسعار البيع للدشداشة الكلاسيك وفق المداخل البديلة وحسب ماهو مبين في الجدول (25) الآتي:-

الجدول(25)

مقارنة تكاليف واسعار بيع الدشداشةالكلاسيك وفق المداخل البديلة للكلفة

البيان	المدخل التقليدي	مدخلABC	مدخلTDABC	انحراف مطلق		انحراف نسبي	
				ABC	TD-ABC	ABC	TD-ABC
الكلفة الاجمالية	13393	9703.181	6386.9	(3689.82)	(7006.1)	%27.6	%52.3

للدشداشة							
هامش الربح 12%	1607.16	1164.38	766.43				
سعر بيع للدشداشة	15000.16	10867.56	7153.33	(4132.6)	(7846.83)	%27.6	%52.3

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (12) و(24)

ويتضح من الجدول (25) أن مدخل TD-ABC في قياس التكاليف هو أكثر مداخل الكلفة ملائمة للجهات المستفيدة لإغراض إتخاذ القرارات الصائبة حيث إنه يربط التكاليف بالأنشطة التي سببتها وهو بذلك يعطي الصورة الحقيقية لتكاليف المنتجات ، كما إنه يسعى لترشيق هذه التكاليف من خلال ربطها بموجهات الوقت وعليه فقد ظهرت تكاليف مستغلة للانشطة تم تحميلها على المنتجات بإعتبارها تكاليف قابلة للخزن ، وكما ظهرت تكاليف غير مستغلة سوف لن تحمل على المنتجات وإنما يتم إقفالها في كشف الدخل نهاية الفترة المالية لكي يتم خصمها من الإيرادات لتلك الفترة لغرض إظهار نتيجة الأعمال الحقيقية للوحدة الإقتصادية ، وبذلك يسعى مدخل (TD-ABC) لتحسين قيمة المنتج عن طريق إستبعاد تكاليف الموارد غير المستغلة وعدم تحميلها على المنتجات مما يساعد إدارة الوحدة الإقتصادية عينة البحث من وضع أسعار تنافسية مناسبة تشجع الزبائن في السوق من التوجه نحو منتجات المعمل عينة البحث .

كما يمكن مدخل TD-ABC المعمل عينة البحث من إدارة تكاليفه بشكل كفوء ، حيث أظهر الجدول (25) إن التكاليف وأسعار البيع في ظل مدخل TD-ABC قد إنخفضت بنسبة 52.3% بالمقارنة مع تكاليف وأسعار البيع في ظل المدخل التقليدي ، في حين أن التكاليف وأسعار البيع في ظل مدخل ABC قد إنخفضت بنسبة 27.6% بالمقارنة مع تكاليف وأسعار بيع المدخل التقليدي ، مما يجعل مدخل TD-ABC هو أفضل المداخل البديلة في قياس التكاليف وتقديم ومعلومات ملائمة للجهات المستفيده لغرض مساعدتها في أتخاذ القرارات الصائبه و ممارسة الرقابة الواعية على التكاليف .

المبحث الرابع

تحسين قيمة المنتج من خلال ما تضيفة سلسلة القيمة

تمهيد

بعد إستعراض الباحث في المبحث الثالث لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) ودوره وفي تخفيض كلفة منتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة ، بحيث وصلت نسبة التخفيض الى 52.3% عن ما كانت عليه الكلفة في المدخل التقليدي وبنسبة 34% [1] عن ما كانت عليه الكلفة في مدخل ABC ولذلك فأن الباحث أثبت أن مدخل (TD-ABC) هو أفضل المدخل البديلة في تخفيض كلفة المنتوج وإظهاره بصورته الحقيقية وبهذا فأن الباحث يقوم في المبحث الحالي بأستعمال عناصر تحليل سلسلة القيمة وأظهار كيفية أضافة تحسينات وقيمة على المنتوج بتطبيق مدخل (TD-ABC) ودوره في تخفيض الكلفة وجعله ذات ميزة تنافسية قادرة على مواجهة بيئة الأسواق الداخلية و الخارجية وجعله قادر على التنافس وهذا ما سنتطرق اليه في هذا المبحث وبالإعتماد على مبحث سلسلة القيمة والذي مر ذكره في الفصل الثاني من هذا البحث .

أولا: عناصر تحليل سلسلة القيمة لغرض تحسين قيمة منتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة:-

لقد ذكر الباحث في الجزء النظري الخاص بتحليل سلسلة القيمة أن هناك خمسة عناصر قدمها (Porter) في إنموذج تحليل سلسلة القيمة لغرض تحسين قيمة المنتج وهي كما يلي:-

[1] تم استخراج هذه النسبة وفق المعادلة الاتية :

$$\%34 = \frac{\text{الكلفة الكليه للمنتوج وفق مدخل (TD-ABC) - الكلفة الكليه للمنتوج وفق مدخل ABC}}{\text{الكلفة الكليه للمنتوج وفق مدخل (ABC)}} = \frac{9703.181-6386.9}{9703.181}$$

1- دخول منافسين جدد :-

إن دخول منافسين جدد للسوق يجعل من البيئة السوقية مكان قوي للتنافس وذلك عن طريق إظهار نقاط القوة لكل وحده إقتصادية والعمل على تقويتها وإستبعاد نقاط الضعف لأن الوحده في حالة عدم إستثمارها لنقاط قواها فأنها تواجه إمكانية الإستبعاد من السوق و اضمحلالها، لأن الداخلين الجدد يتمتعون بميزات تنافسية تعطيهم قدرة على البقاء ولديهم إستراتجيات مختلفة من ضمنها تخفيض التكاليف ، وبما إن المعمل عينة البحث في ظل مدخل (TD-ABC) يتمتع بمرونة عاليه وله قدرة تنافسية على مواجهة هؤلاء الداخلين لأنه عند تطبيقه مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) فأنه يتمتع بمرونه كلفويه تعطيه مرونه سعريه قادره على مواجهة تهديداتهم من خلال تخفيض سعر بيع المنتج في حالة أن المعمل عينة البحث أراد مواجهة منافسيه الجدد بتخفيض سعر البيع للدشداشة الكلاسيك ،لأن كلفة الدشداشة أصبحت (6386.9) دينار في ظل مدخل (TD-ABC) بدل من كلفتها (13393) دينار حسب المدخل التقليدي للوحدة من الدشداشة الكلاسيك الياقة وهذه ميزة تنافسية تُمكن المعمل عينة البحث من المواجهة السوقية مع المنافسين الداخليين الجدد للسوق وإستطاع المعمل عينة البحث من تخفيض سعر بيع منتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة وكذلك ضمان الأستمرار في السوق.

2-المنافسة بين الشركات القائمة :-

إن المنافسة بين المنتجين في السوق توجب على الوحدات الإقتصادية المتنافسة البحث في أليات جديده تُمكنها من البقاء في السوق عن طريق خلق قدرة وميزة تنافسية أكبر من المنافسيين الأخرين ، ولذلك فإن المعمل عينة البحث عند تطبيقه لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) يستطيع منافسة المنتجين الحاليين في مجال الدشداشة الكلاسيك الياقة لأن كلفة منتوج الدشداشة أصبحت في ظل مدخل (TD-ABC) بمقدار (6386.9) دينار للوحدة وهي كلفة منخفضه بنسبة 52.3% عما كانت عليه في ظل المدخل التقليدي وهذا يجعل المعمل عينة البحث قادر على منافسة المنتجين الحاليين في السوق من خلال عرض منتوج الدشداشة الكلاسيك بأسعار مخفضه تنافس المنتجات

الحالية في السوق وبالتالي الحصول على حصه سوقيه أكبر من منافسيه وأيضاً زيادة هامش الربح وبذلك فهو ميزه تنافسية للمعمل عينة البحث.

3-قدرة المساومه مع المشترين(الزبائن) :-

قدرة المساومه من قبل الزبائن والتي سيكون المعمل عينة البحث قادراً على المنافسه فيها لأنه عند تطبيقه لمدخل (TD-ABC) الذي خفض كلفة المنتوج بنسبة 52.3% عما كانت كلفة المنتوج عليه في المدخل التقليدي. وبذلك فأن المعمل عينة البحث يستطيع أن ينافس في أطار قدرة المشترين على خفض الكلفة عند طلبهم لكميات كبيرة تلبي رغباتهم وحتى يمكن للمعمل ان يقوم بأضافة تحسينات حسب أذواقهم وبكلفة تلبي رغبتهم عند طلبهم أضافة تحسينات أي إن المعمل عينة البحث أصبح بمقدوره من الأستجابه السريعه لطلبات المشترين ولديه قدرة مناوره عاليه عند تحديد الأسعار من قبلهم وهنا نلاحظ إندماج الميزتين واللتين هما إمكانية تخفيض السعر للمشترين بنفس الموصفات وإمكانية تحسين قيمة المنتج بسعر يلبي رضاهم .

4-قدرة المساومه مع المجهزين :-

قدرة المساومه مع المجهزين والتي سيكون المعمل عينة البحث قادراً على المنافسه فيها لأن مدخل (TD-ABC) قد خفض كلفة المنتوج ومن ثم مكن المعمل عينة البحث من عرض المنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة في السوق بأسعار منخفضه تنافس المنتجات الموجوده حاليا في السوق مما سيؤدي الى زيادة الطلب على منتجات المعمل عينة البحث وهنا سيكون المعمل عينة البحث في وضع تفاوضي قوي مع المجهزين حيث بأمكانه أن يتعاقد مع المجهزين لشراء كميات كبيره من المواد الخام وأسعار منخفضه تساعد في تخفيض التكاليف بشكل أكثر شريطة ان يتم التجهيز بدفعات تلبي الطاقة الأنتاجيه الشهريه للمعمل عينة البحث وأيضا لغرض تقليل تكاليف الخزن المرتبطه بها والتي لا تضيف قيمة للمنتوج .

5-تهديدات المنتجات البديلة :-

يُمكن للمعمل عينة البحث من مواجهة تهديدات المنتجات البديلة ، من خلال تبني مدخل (TD-ABC) سيتمكن المعمل عينة البحث من تخفيض تكاليف منتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة وبالتالي تخفيض سعر بيعها ، فهناك نوع من الزبائن يبحثون دائما عن المنتجات التي تلبي متطلباتهم وبأسعار أ

وهنا نجد أن (Porter) أعطى أستراتجيتين تنافسيتين وهما:-

أ- أستيراتجية قيادة الكلفة الأقل:-

يتم تحسين قيمة المنتج عن طريق تخفيض سعر البيع للدشداشة الكلاسيك حيث أن تكلفة الدشداشة (13393) دينار حسب بيانات المعمل وفق المنهج التقليدي وعندما طبق الباحث مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) تم ترشيق تكلفة الدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة فأصبحت(6386.9) وعليه فإن إدارة المعمل في هذه الحاله قادرة على تحسين قيمة منتجاتها من خلال تخفيض سعرها و خلق ميزة تنافسية وأضافة قيمة للمنتج من خلال عرض منتجاتها بأسعار أقل من أسعار منافسيه مع الحفاظ على الخصائص النوعيه وبقاء جودة المنتوج وعليه فإن المعمل حقق قيمة للزبون عن طريق دفعه لسعر أقل وأيضاً حقق المعمل عند تطبيقة لإستراتجية قيادة الكلفة الأقل قيمة للمعمل حيث أصبح بإمكانه الحصول على زبائن جدد وذات قدرة شرائية أقل وبالتي فإن هذه العملية ستزيد من إيرادات المعمل وتؤدي الى زيادة الأرباح .

ب- إستيراتيجية التمايز :-

أن إستخدام إستراتيجية التمايز يتطلب إضافة كلف على المنتجات،إذ تعطي هذه الإستيراتيجية ميزه تنافسية للمنتجات وتجعلها بموصفات خاصه وجوده عاليه تميزها عن باقي المنتجات الأخرى ، ولكي تستطيع الوحدات الإقتصادية من العمل بهذه الإستراتيجية وخلق قيمة لمنتجاتها وميزه تنافسية للوحده الإقتصادية ينبغي هنا القيام

بإضافة تحسينات ومميزات على المنتجات التي يكون تأثيرها زيادة التكاليف. وبالتالي فإن العمل بهذه الإستراتيجية يُحمل الوحده الإقتصادية كلف إضافيه والتي بالضروره ستؤدي الى زيادة أسعار بيع المنتجات وهنا ينبغي ملاحظة أن الوحده الإقتصادية ستفقد زبائن من بيئة معينه بسبب تلك الزيادة بالأسعار ولكن الباحث أثبت من خلال دمج إستراتيجية التمايز مع مدخل (TD-ABC) أمكانية إضافة التحسينات على المنتج مع بقاء السعر ثابت ضمن مدى معين ، وأشاره لما تقدم ومن هنا أصبح المعمل عينة البحث عند تطبيقه لمدخل (TD-ABC) بإمكانه إستخدام إستيراتيجية التمايز والقيام بعدة تحسينات على المنتج لتضيف اليه قيمة وأيضا خلق قدره تنافسية للوحده الإقتصادية من دون التأثير على سعر بيع المنتوج الحالي ، لأن الباحث من خلال مقابلاتة مع بعض الزبائن و المنتجين والإستفسار عن السعر الحالي لاحظ بأن سعر بيع منتوج الدشداشة الكلاسيك والذي هو بمقدار (15000) منافس وجيد وبذلك فإن تطبيق مدخل (TD-ABC) أعطي للمعمل ميزة تنافسية قويه وهي تحسين المنتوج من خلال إستيراتيجية التمايز وبيعه بنفس السعر وبذلك فأن المعمل إستطاع تحقيق هدف جذب زبائن جدد وذات إذواق مختلفه .

جوانب إضافة قيمة للمنتج وميزه تنافسية للوحده الإقتصاديه كالأتي :-

- تحسين قيمة المنتج من خلال تصنيعة بمواد وخامات ذات مواصفات أعلى من التي تستخدم حاليا حيث يُمكن إستخدام خامات أقمشة تكون جودتها أعلى مثل الأنواع التاليه (القماش التايلنيدي ، القماش الفيتنامي ، القماش الياباني) وبذلك فإن إستخدام أي نوع من هذه الأنواع الثلاثة يضيف قيمة لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة في نظر الزبون وأيضا يعطي للمعمل زبائن جدد.
- التحسين لقيمة المنتج من خلال الدعاية والأعلان حيث إنها تعطي ميزة تنافسية من خلال جعل المنتج يصل الى أكثر عدد من الزبائن .
- التحسين لقيمة المنتج من خلال الأهتمام بالجانب التسوقي وعملية إضافة مواد التعبئة والتغليف مميزه وجعل المنتج يضاهي المنتجات الأجنبية

ثانيا: سلسلة القيمة الداخلية للمعمل عينة البحث ودورها في تحسين قيمة المنتج

تناول الباحث في الجزء العملي عند تطبيق مدخل (TD-ABC) في المعمل عينة البحث تحليل الأنشطة الخاصه بالدشداشة الكلاسيك الياقة ثم تحديد الأحداث داخل هذه الأنشطة والأوقات اللازمه لأجراءها بحيث تم أستبعاد الأوقات غير الضروريه (طاقه غير مستغلة) والتي لا تضيف قيمة للمنتج وأبقاء الأوقات الضروريه للأحداث والتي حددت بشكل معياري بحيث أستبعدت الترهلات في الأوقات الخاصه بكل بكل حدث من أحداث النشاط .

وسيقوم الباحث هنا بأجراء تحسينات على منتوج الدشداشة الكلاسيك الياقة من خلال أجراء تغيرات على المواد الخام المستخدمه والتي هي ضمن أنشطة الإمدادات الداخليه وأجراء تغيرات على مواد التعبئة والتغليف ضمن أنشطة العمليات وإقتراح تحسين أنشطة الإمدادات الخارجية والتسويق والمبيعات مع القيام بربط ذلك من خلال إستراتيجية التمايز وإثبات أن المعمل عينة البحث عند إستخدامهِ لمدخل TD-ABC يكون قادر تحسين قيمة منتج الدشداشة الكلاسيك الياقة بعدة تحسينات على مستوى المواد الخام أو مواد الكماليه وكذلك إضافة قدرة تنافسية للمعمل عينة البحث تُمكنهُ من الحصول على حصه سوقية كبيره .

وهذا ما أراد الباحث التوصل إليه من خلال ما تقدم وهو خلق منتج ذات مواصفات عاليه وجوده كبيره بنفس سعر البيع وبذلك أصبح بمقدور المعمل عينة البحث من الإنفتاح على زبائن جدد لهم أذواق مختلفه ترغب بجوده أعلى للمنتج والذي إستطاع الباحث من خلاله هذا البحث توفيره وبنفس القيمه السعريه للمنتج وهو (15000) دينار وتم ذلك بإستخدام إستراتيجية التمايز مع تحليلات سلسلة القيمة . وإستطاع الباحث من خلال بحثه من تخفيض كلفة منتوج الدشداشة والذي من خلاله يُمكن المعمل عينة البحث من تخفيض سعر البيع للدشداشة الكلاسيك دون المساس بنوعية وموصفات

وجودة المنتج الحالي وهذا ما أُستخدم من خلال إستراتيجية قيادة الكلفه الأقل مع مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC).

والتالي سيبين من خلاله الباحث بعض التحسينات بإستخدام مدخل (TD-ABC) ضمن عمليات الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للمنتج وحسب ألية الوقت وقام الباحث بتوضيفها من خلال تحليلات سلسلة القيمة ودمج إستراتيجية التمايز والتالي يوضح العمليات :-

1. أنشطة الإمدادات الداخلية :

هي مجموعة من الأنشطة لها علاقة بمدخلات العملية الإنتاجية ولتحسين قيمة المنتج من خلالها قام الباحث بحذف الأوقات التي لا تضيف قيمة من خلال مدخل (TD-ABC) وترشيق كلفة المنتج ومن ثم إستخدام إستراتيجية التمايز ،وهنا إستطاع الباحث من إضافة قيمة للزبون بأنه دفع نفس القيمه السعريه للحصول على المنتج وبجوده أعلى وأيضا خلق ميزه تنافسية للمعمل عينة البحث من خلال قدرتهِ على إنتاج منتج بمواصفات وجوده عاليه يتمايز بها على منافسيه لنأخذ هنا إضافة تحسين على المنتج وخلق قيمة له من خلال إضافة خامات ذات جوده أعلى القماش الصيني المستخدم وحسب الجدول في أدناه الذي تم إستخدام القماش من المنشأ الفيتنامي والذي كانت كلفة المواد المباشرة (القماش) ل(2.7)متر هي(6750) دينار بدل (4050) دينار للقماش الصيني وبذلك اصبحت كلفة الدشداشة الكلاسيك الياقة بعد أجراء التحسينات في المواد الخام هي (9086.9) دينار وحسب الجدول (26) .

جدول (26)

معمل خياطة الصادق للدشداشة الرجاليه في النجف الأشرف

الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC

البيان	المبلغ بالدينار
مواد مباشرة للدشداشة الواحدة (قماش الفيتنامي)	6750
تكاليف التحويل للدشداشة الواحدة	2336.9
الكلفة الاجمالية للدشداشة الواحدة	9086.9

المصدر: أعداد الباحث بالأعتماد على الجدول (23) وسعر بيع القماش الفيتنامي في السوق المحلي

أما عند إستخدام القماش ذات المنشأ التايلندي والذي كلفة القماش ل(2.7) متر هي (10125) دينار بدلا من (4050) دينار للقماش الصيني فإن كلفة إنتاج الدشداشة ستكون (12461.9) دينار وحسب الجدول (27)

جدول (27)

معمل خياطة الصادق للدشداشة الرجاليه في النجف الأشرف

الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC

البيان	المبلغ بالدينار
مواد مباشرة للدشداشة الواحدة (قماش تايلندي)	10125
تكاليف التحويل للدشداشة الواحدة	2336.9
الكلفة الاجمالية للدشداشة الواحدة	12461.9

المصدر: أعداد الباحث بالأعتماد على الجدول (23) وسعر بيع القماش التايلندي في السوق المحلي

أما عند أستخدام القماش ذات المنشأ الياباني والذي كلفة القماش ل(2.7) متر هي (11812.5) دينار بدلا من (4050) دينار للقماش الصيني فإن كلفة إنتاج الدشداشة ستكون (14149.4) دينار وحسب جدول (28) .

جدول (28)

معمل خياطة الصادق للدشداشة الرجاليه في النجف الأشرف

الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC

البيان	المبلغ بالدينار
مواد مباشرة للدشداشة الواحدة (قماش ياباني)	11812.5
تكاليف التحويل للدشداشة الواحدة	2336.9
الكلفة الاجمالية للدشداشة الواحدة	14149.4

المصدر: أعداد الباحث بالأعتماد على الجدول (23) وسعر بيع القماش الياباني في السوق

علما أن الباحث أستطاع الحصول على أسعار خامات الأقمشة المذكور في الجدول (26)و(27)و(28) من تجار الجملة والمستوردين لهذه الأنواع الثلاثة ، ولاحظ الباحث زيادة كلفة الدشداشة الكلاسيك الياقة ولكن هذا التأثير سنعكس على الربحية وليس على سعر البيع لأن الباحث إفترض ثبات سعر البيع .

2. العمليات :

وهي أنشطة تدخل في العملية الأنتاجية وقد مر تفصيلها في المبحث النظري . يمكن للمعمل ان يضيف قيمة لمنتوج الدشداشة من خلال عدة جوانب ولكن سيتقصر الباحث على أضافة قيمة للمنتوج من خلال التعبئة والتغليف حيث أن عملية التعبئة والتغليف التي تتم في المعمل هي عبارة عن تكيس المنتوج ثم تعبئة على شكل قطع في كارتون يسع لخمس وعشرون قطعه ولكن يُمكن للمعمل وبعد أن تم تخفيض كلفة المنتوج بإقل بمقدار 52.3% عن كلفتهِ وفق المدخل التقليدي ، وعليه فإن تعبئة كل دشداشة بعلبه واحده ستضيف قيمة للمنتوج وتشجع من العملية التسويقية وسينافس المنتجات الأجنبيه و قدإستطاع الباحث وبعد المداولة مع مدير المعمل والذي أطلع على عدة نماذج للعلب والتي يتراوح سعر العلبة الواحدة فيها مابين (1000الى

1250) لكل علبة ،حيث أقتنع المدير بالعلبه التي سعرها (1250) دينار بإعتبارها أكثر جاذبيه وقبول لدى الزبائن، فعند إستخدام القماش الفيتنامي كماده خام وتعبئتهُ بعلبه كارتونيه ستكون الكلفة الإجماليه للدشداشة وفق مدخل (TD-ABC) وبعد التحسينات كما في الجدول أدناه:-

جدول (29)

الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC بعد التغيرات

البيان	المبلغ بالدينار
مواد مباشرة للدشداشة الواحدة (قماش الفيتنامي)	6750
مواد مباشرة (تعبئة وتغليف)	1250
تكاليف التحويل للدشداشة الواحدة	2336.9
الكلفة الاجمالية للدشداشة الواحدة	10336.9

المصدر: أعداد الباحث بالأعتماد على الجدول (26) وسعر بيع القماش الفيتنامي في السوق المحلي

أما عند إستخدام القماش التايلندي كماده خام وتعبئة الدشداشة بعلبه كارتونيه ستكون الكلفه الإجماليه وفق مدخل (TD-ABC) وبعد إجراء التحسينات كما في الجدول أدناه:-

جدول (30)

الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك الياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABCبعد التغيرات

البيان	المبلغ بالدينار
مواد مباشرة للدشداشة الواحدة (قماش تايلندي)	10125
مواد مباشرة (تعبئة وتغليف)	1250
تكاليف التحويل للدشداشة الواحدة	2336.9
الكلفة الاجمالية للدشداشة الواحدة	13711.9

المصدر: أعداد الباحث بالأعتماد على الجدول (27) وسعر بيع القماش التايلندي في السوق

ولاحظ الباحث هنا بأن سعر كلفة الدشداشة قد أزداد بمقدار (318.9) دينار عن كلفتها وفق المدخل التقليدي وهذه الزيادة لم تؤثر على سعر البيع حيث أن الباحث إفترض سابقا ثبات سعر البيع ،ومن هنا نجد أن الذي سيتأثر هو ربحية المعمل عينة البحث ولكن بالمقابل تم الحصول على منتوج دشداشة يضاهي بتصميمه وتغليفه ونوعية القماش المستخدمه فيه الأنواع المستورده الأجنبيه وهذا بحد ذاته أضافه كبيره للمنتوج ، والذي سينعكس على زيادة كمية المبيعات والتي ستؤدي إلى زيادة الأرباح .

3. الأمدادات الخارجية :

وهي مجموعة من الأنشطة التي تهتم بالعمليات بعد الإنتاج والتي مر ذكرها أيضا في المبحث النظري ولكن يمكن للباحث الوقوف على ما يضيف قيمة للمنتوج من هذا النشاط وهي عن طريق أقتراح توصيل المنتجات للزبائن مجانا من قبل متعهدي نقل،حيث أن كلفة نقل الدفعة الواحدة من الدشداشة الكلاسيك هي (10000) دينار لمحافظات الوسط و(16000) دينار لمحافظات جنوب العراق .

4. التسويق والمبيعات :

هي مجموعة من الأنشطة الهامه التي تركز على كيفية تسويق وبيع المنتجات ،حيث يعتبر التسويق الحلقه الأخيره للمنتج لدى المصنع وعليه فإن كيفية تقديم هذا المنتج للزبون يمكن ان يكون ذات قيمة ويخلق ميزة تنافسية للشركة وهنا يقترح الباحث بأن يتم أستخدام أليا تسويق جديده وحديثه تساعد على توصيل المنتج لأكثر عدد من الزبائن .

وهنا يرى الباحث أن توظيف مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC أستطاع أن يحسن قيمة منتج الدشداشة الكلاسيك الياقة ويخفض كلفة أنتاجها ويضيف قيمة إضافية للمنتج وميزه تنافسية للوحده الإقتصاديه من خلال التحسينات التي في حالة تطبيقها على المنتج وسيكون لدى المعمل القدرة الكبيرة على التنافس. ويرى الباحث ان أهداف سلسلة القيمة التي سبق ذكرها في الجزء النظري بإمكان تحقيقها من قبل المعمل عينة البحث.

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول: الاستنتاجات

المبحث الثاني: التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

من خلال على تطبيق مدخل الكلفة على الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABCفي تحسين قيمة المنتج على المعمل عينة البحث والنتائج التي افرزتها عملية التطبيق، توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات المتعلقة بموضوع البحث بجانبيه النظري والتطبيقي وفيما يأتي عرض لأهم هذه الاستنتاجات:

أولاً:استنتاجات الجانب النظري

1- أن مدخل TD-ABC أنموذج أثبت كفاءة ممتازه لعملية أدارة التكلفة وهو بديل جيد لمدخل ABC وأستطاع أن يعالج المعوقات التي تواجه المعمل في حالة انتقالة من العمل من المدخل التقليدي ويمكنه معالجة المعوقات التي تواجه الشركات التي تطبق مدخل ABC بأستخدام معادلات الوقت وموجهات الوقت.

2- ثبت أن العمل بمدخل TD-ABC مفيد جدا في الوحدات الصناعية ،لانه يحمل المنتجات بتكاليف الطاقة المستغلة للأنشطة ويستبعد التكاليف غير المستغلة للأنشطة من كلفة المنتج وهوبذلك يساعد في تحسين قيمة المنتج لأنة أستطاع تخفيض الكلفة .

3- أظهر البحث أن الوقت هو محرك اساسي في قياس تكاليف المنتجات وأن تطبيق مدخل TD-ABCيركز على أستخدام الوقت موجهاً في حساب تكلفة الدشداشة الرجالية الكلاسيك الياقة .

4- العمل على تطبيق أستيراتيجية قيادة الكلفة الأقل وأستيراتيجية التمايز او الأثنين معا من قبل الشركات التي تطبق مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC

ثانيا: نتائج الجانب العملي

1- تبين من البحث أن تطبيق إستيراتيجية قيادة الكلفة الأقل وكذلك إستيراتيجية التمايز بعد تطبيق مدخل TD-ABC من المعمل عينة البحث سيؤدي الى أضافة قيمة للمنتج وخلق ميزه تنافسية للمعمل عينة البحث.

2- أظهر البحث أن بأمكان المعمل عينة البحث بعد تطبيق مدخل TD-ABC وأستخدام إستيراتيجية قيادة الكلفة وإستيراتيجية التمايز معا أن يحصل على ميزه تنافسية جاذبة لزبائن جدد ذات رغبات مختلفه .

3- تبين من البحث أن مدخل **ABC** أستطاع من تخفيض التكاليف بنسبة 27.6% الأ أنه لم يتمكن من ترشيق التكاليف حيث قام بتحميل كافة التكاليف المستغلة وغير المستغلة على المنتجات.

4- أظهر تطبيق مدخل TD-ABC في المعمل عينة البحث أن هناك طاقة غير مستغلة في الأنشطة الرئيسية للمعمل بلغ اقصاها في نشاط التفصيل والتجهيز بكلفة مقدارها (23776007) دينار .

5- أتضح من تطبيق المنهجية أن مدخل TD-ABC تمكن من تخفيض التكاليف في المعمل عينة البحث بنسبة 52.3% ، كما تمكن من ترشيق تكاليفهِ حيث حمل المنتجات بتكاليف الأنشطة المستغلة وأستبعد تكاليف الأنشطة غير المستغلة مما أدى الى تحسين قيمة المنتج وتعزيز الميزه التنافسية .

6- بين البحث أن تطبيق مدخلTD-ABCفي المعمل عينة البحث مفيد لأن المعمل يحتوي على عدة أنشطة ، وبالإعتماد على معادلات الوقت وموجه واحد وهو الوقت.

7- من خلال المقارنة بين المدخلين ABC وTD-ABC تبين أن مدخل TD-ABC أعطى معلومات أكثر ملائمة وأكثر دقة من مدخل ABC في قياس كلفة المنتج وكما تمكين من ترشيق تكاليفهِ من خلال إستبعاد تكاليف طاقة الأنشطه غير المستغله .

المبحث الثاني
التوصيات

بناءاً على الإستنتاجات السابقه يوصي الباحث بالأتي :

1- ضرورة تبني وتطبيق المعمل عينة البحث لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لأن تطبيقه سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج بنسبة أكثر من النصف . كما إنه يلائم بيئة الأعمال الحديثه من حيث تقديمه معلومات تفصيليه عن تكاليف المنتجات ويساعد الإدارة في الكشف عن الموارد غير المستغله لغرض إستغلالها بشكل أمثل في السنوات القادمه.

2- يوصي الباحث بتطبيق إستراتيجية قيادة الكلفة الأقل في حالة إستهداف المعمل عينة البحث شريحه من المجتمع وكذلك رغبة الإدارة في منافسة المنتجين الأخرين من خلال تخفيض سعر بيع منتج الدشداشة الكلاسيك الياقة .

3- ضرورة تبني فكرة مدخل التكاليف بحسب الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABCولاسيما في ظل المنافسة السعرية للمنتجات لما لها من أثر كبير في المرونة السعرية وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية لمنتج الدشداشة الكلاسيك الياقة بشكل خاص والمنتجات الاخرى بشكل عام.

4- يوصي الباحث بعدم الإعتماد على المعلومات التي يوفرها مدخل ABC عند اتخاذ القرارات الإدارية لإنها مشوهة ولا تصلح للاعتماد بسبب احتسابها لكلفة الطاقة غير المستغله وتحميلها على المنتج .

5- يوصي الباحث بتطبيق إستراتيجية التمايز إذا رغبت إدارة المعمل عينة البحث من إجراء تحسينات على المنتوج وإضافة قيمة له وحصول المعمل عينة البحث على ميزه تنافسيه .

6- يوصي الباحث بضرورة إستغلال الطاقات العاطله في الأنشطه وذلك من خلال زيادة الوحدات المنتجه والمباعه وبإستخدام إستراتيجية قيادة الكلفه الأقل وإستراتيجية التمايز أو الأثنين معا ،حيث إن تطبيق هذه الإستراتيجيات يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجات المعمل .

ثبت المراجع والمصادر

اولا: القران الكريم

ثانيا: المصادر العربية:-

أ- سجلات المعمل عينة البحث

1- كشف تسعير للمعمل عينة البحث

2- تقارير الانتاج والسجلات الاحصائية وتقارير حركة المبيعات

ب- الكتب

1. أبو نصار،محمد، " **المحاسبة الإدارية**"، ط2، دار وائل للنشر، عمان،2005.
2. أبو حشيش، خليل عواد ، **المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية** ، الطبعة الثانية 2010 ، دار وائل للنشر ، عمّان
3. الجبوري، نصيف جاسم محمد، ، "**محاسبة التكاليف المتقدمة**"، المستقبل للطباعة والتصميم،2008.
4. الجبوري، نصيف جاسم محمد علي، "**محاسبة التكاليف المتقدمة** "، الطبعة الأولى، المستقبل للطباعة و التصميم، بغداد – العراق، 2013.
5. الدوري ،زكريا مطلك(2005)،" **الإدارة الإستراتيجية : مفاهيم وعمليات وحالات دراسية**" ، اليازوري ،عمان ، الأردن .
6. بينسوسان، بابيت فليشركريغ، (2009)،" **التحليل الإداري المبسط- عشر أدوات لاتخاذ القرارات الإدارية الإستراتيجية**" ، ترجمة : ميشيل دانو، الدار العربية للعلوم .
7. إدريس ، وائل محمد صبحي ،الغالبي، طاهر محسن منصور،(2011)"**الإدارة الاستراتيجية: المفاهيم ... العمليات**" ،ط1،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ، الأردن.
8. العاني، لبنى هاشم نعمان، "**محاسبة التكاليف** " ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن، 2013.
9. العشماوي، محمد، "**محاسبة التكاليف** "، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2011.

10. حجازي، إسماعيل و سعاد، معالي، "**محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة**"، الطبعة الاولى، دار اسامة للنشر و التوزيع، عمان – الأردن، 2013.
11. هورنجرن، تشالرز وسيركانت داتار وجورج فوستر، "**محاسبة التكاليف مدخل إداري**" ترجمة د.احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.
12. هورنجرن، تشارلز، جورج فوستر، سيركانت داثار، "**محاسبة التكاليف مدخل اداري**"، ترجمة احمد حامد حجاج، الجزء الاول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2013.
13. كحالة، جبرائيل جوزيف وحنان، رضوان حلوة، "**المحاسبة الإدارية**" ، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان – الأردن، 2013.
14. مابرلي، جولي، "**تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية** " ، طبعة مترجمة، ترجمة احمد محمد زامل، معهد الأدارة العامة، الرياض– المملكة العربية السعودية، 2004.
15. ياسين، سعد غالب (2009)،" **نظم المعلومات الإدارية**"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
16. ياسين، سعد غالب(2005)،" **ادارة المعرفة وشبكات القيمة**" ،دراسة وتقييم حالة شركة Quicken ، عمان ، الأردن .
17. ياسين، سعد غالب، 2003، **أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن

ج- الرسائل والأطاريح

18. أبو غبن، هيثم محمد عقيل، "**نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TD-ABCسياسة توزيع الارباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين**"، رسالة ماجستير، جامعة الازهر – غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، قسم المحاسبة،2013.

19. بكر، عبد الرحمن محمد عبد ارحمن ، " **أمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الاردني** " ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية.

20. البديري، جاسم حميد زعيل(**2004**)"**تطوير مدخل سلسلة القيمة نشاط تكلفة لخفض التكاليف دراسة حالة في شركة نفط الجنوب**"، أطروحة دكتوراه ، جامعة البصرة.

21. الحيالي، أحمد مؤيد عطية، 2006، **الأثر التتابعي لخصائص ونجاح نظام المعلومات الإدارية في تحقيق الميزة التنافسية** – دراسة استطلاعية في عينة من المصارف الحكومية والأهلية في محافظة نينوى، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل

22. الجنابي، عبد خلف عبد، "**أثر تطبيق اسلوب تحديد التكاليف على اساس الانشطة في قرارات تسعير المنتوج- دراسة تطبيقية في معمل الالبسة الجلدية في الشركة العامة للصناعات الجلدية**"، رسالة تقدم بها الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد- جامعة بغداد، وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة،2004.

23. الخالد، جعفر سليمان، "**تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل الطرق التقليدية وطريقة التكلفة على اساس الانشطة (ABC) دراسة مقارنة في معمل الالبسة الولادية في الموصل**"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2002.

24. الخليل، محار عبدالله، "**تطبيق اساليب المحاسبة الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية** "، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، 2012.

25. الربيعاوي ، سعدون حمود جثير ، (2007)، "**إمكانية تطبيق نظام تحليل المخاطر وتحديد نقاط الرقابة الحرجة وأثره في قيمة الزبون**"، أطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق.

26. السعيدي، يعرب عدنان حسين، 2004، **تحليل استراتيجيات مصفوفة قيمة الزبون كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية** – دراسة ميدانية تحليلية في عينة من فنادق الدرجة الأولى في بغداد، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

27. الشعراني، علا أسامة، (2010)، "**أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الانشطة على نشاط المرابحة في المصارف الاسلامية**"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد– قسم المحاسبة– جامعة دمشق، سوريا.

28. العامري، عامر عبداللطيف كاظم، 2008، **المواءمة بين سلسلة التجهيز وإستراتيجية العمليات** – دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الجلدية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

29. العاني، علي فائق جميل، 2004، **دور إدارة المعرفة في تحقيق الميزة التنافسية** – دراسة حالة في كل من الشركة العامة لصناعة البطاريات والشركة العامة للصناعات الكهربائية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

30. العتابي ، حميد لفتة محمد " **قياس كلفة الخدمة المصرفية باستخدام تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت(TDABC)** " رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية 2015 م

31. الكعبي ، بثينة راشد حميدي ،(2003)،"**دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في ترشيد القرارات التشغيلية**" ،أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد.

32. النمس، ابراهيم سليمان، "**مدى توفر اسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة** (دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة)" ، رسالة الماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر – غزة، 2013

33. نبعة ، اسراق أحسان يوسف ، (2007) ،" **البعد الأخلاقي للمحاسبين الإداريين وانعكاساته على الأساليب الإدارية الحديثة**" ، أطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ،العراق.

34. النعمة ، نور عبد المعيد محمود ، (2009)،" **تقانة المعلومات وأثرها في سلسلة التجهيز**"، رسالة ماجستير، غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، العراق .

35. هديب، عمر محمد، "**نظام التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية في الاردن ، وعلاقته بالأداء المالي التطبيق ونموذج مقترح للقياس** "، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية و المصرفية، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2009

د- البحوث والدوريات والاصدارات

36. درغام ، ماهر موسى " **مدى توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الانشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)**"، مجلة الجامعة الاسلامية ،المجلد الخامس عشر، العدد الثاني لسنة 2007م.

37. حسين، مظفر احمد،(2008)،" **المنظمة المتعلمة وأثرها في الأداء الاستراتيجي**"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد(4)، العدد(12)،العراق

38. الرشيدي، طارق ، "**إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي TD & ABC**". مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس،العدد 1 (2009)

39. الشحادة، عبد الرزاق، وحميدان، عبد الناصر، (2004)، "**استخدام محاسبة التكاليف وادارة المعرفة في المصارف السورية – واقع وافاق**" بحث منشور على الأنترنيت (www.elbassair.net).

40. عبدالحليم، نادية راضي،(2005)، **دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الاداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، (عدد خاص)، المجلد (21)، العدد (2)، كلية التجارة، جامعة الأزهر (فرع البنات).

41. علي ، عبد الكريم عبد الرحيم ، (2008)،"**تخفيض التكاليف باعتماد سلسلة قيمة الصناعة**"، مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة البصرة ، المجلد السادس ، العدد2.

42. مصاروة ، ذاكر عبد الله ، الخفاجي، عبيد خيون ،(2013)،"**الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الإداري**" ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثامن ،العدد23.

ثالثا: المصادر الاجنبية

Books

43. Adkins, Tony., "**Five Myths about TimeDriven ActivityBased Costing**", John Wiley & Sons, 2008.

44. Atkinson, et.al.," **Management Accounting**", 6th ed; New Jersey, Person Prentice Hall; 2012.

45. Atkinson,A.,Kaplan,R.&Young,S,Mark,"**ManagementAccounting**", 15th. ed, Prentice Hall International , New Jersey, 2007.

46. Atrill,Peter,Mclaney,Eddie,(2011),"**Financial accounting for decision makers**" 6thed,pearson education limited.

47. Atrill,Peter,Mclaney,Eddie,(2012),"**managerial accounting for decision makers**" , 7th ed , by pearson education limited.

48. Anthony, Robert N. & Govindarajan, Vijay, 2004, **Management Control Systems**, 11th ed., Irwin, McGraw-Hill, U.S.A.

49. Blocher,EdwardJ.,Stout,DavidE.,Cokins,Gary,(2010),"**Cost accounting: astrategic emphasis**",5 ed.,by the mcgraw-hill co,new york.

50. Bodnar, George H,& Hopwood,WilliamS.,(2010),"**Accounting information system**",10th ed , copy right by pearson education,Inc.

51. Blocher, Edward J, Chen, Kung H, Cokins Gary &Lin, Thomas W, "**Cost Management**", 3rd.ed, McGraw-Hill, 2005 .

52. Blocher, Edward, Chem, Hing & Hin, Thomas W., "**Cost Management: A strategic Emphasis**", 3th ed., McGraw Hill Co,U.S.A, 2006.

53. Blocher, Edwad J., Stout, David E., Cokins, Gary, " **Cost Management : A Strategic Emphasis**" 4th ed., McGraw-Hill Co.U.S.A, 2008.

54. Blocher, Edward, D., Chem, Hing, H., & Hin, Thomas, W: "**Cost Management: A Strategic Emphasis**", 5nd Ed., McGraw-Hill Co, New York, 2010

55. Boddy, David & Paton, Ropert, 1998, **Management: AN Introduction**, 1st ed., Prentice-Hall, Europe.

56. Braun , Karen willen , Tietz , Wendy M., (2013) ,"**managerial accounting**" , 3th ed , by pearson education ,Inc.

57. Cokins, Gary Cokins, **Activity-Based Cost Management**, 2 Ed., John Wiley & Sons, Inc., New York, 2001 .

58. Cokins, Gary., "**ACTIVITYBASED COST MANAGEMENT-An Executive's Guide**", 2nd Ed.,John Wiley & Sons, Inc.,2001.

59. Dess,Gregory,Lumpkin,G.T.,Eisner,AlanB.`,(2008),"**Strategic management text and cases** ",4th ed ,by the mcgraw –hill companies , Inc.

60. Davis, Charles E. and Elizabeth, "**Managerial Accounting**"2n Ed., John Wiley & Sons, Inc.,2014.

61. Drury,Colin" **Management and Cost Accounting** "5thed,South-Western Engage Learning, London, 2008.

62. Drury, Colin "**Management and Cost Accounting**" 5th ed., South-Western Engage Learning, London, 2008.

63. Drury, Colin, "**Management Accounting for Business Decisions**", An International Thomson Publishing Company, USA , 2004.

64. Drury, Colin," **Management & Cost Accounting**", 7th ed., International Thomson Business press, 2009>

65. Finch, Byron J., 2006, **Operations Now: Profitability, Processes, Performance,** 2nd ed., Irwin, McGraw-Hill, U.S.A>

66. Garrison, H and Noreen, W, "**Manageral Accounting**", 10th, ed, MeGraw-Hill Inc, 2003

67. Garrison, Ray H. & Noreen, Eric W., "**Managerial Accounting**", 10t ed. , New York: McGraw-Hill, 2006.

68. Garrison, Ray H., Noreen, Eric W. "**Managerial Accounting** ", 9th ed, McGraw-Hill Companies, New York, 2000.

69. Garrison R., Noreen, E. & P. Brewer, "**Managerial Accounting**", 14th ed., McGraw-Hill/Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., 1221 Avenue of the Americas, New York, 2012.

70. Hilton, Ronald W, Maher, Michael W& Selto, Frank H, "**Cost Management : Strategies for Business Decisions** ",6thed., McGraw-Hill, 2005.

71. Hilton, Ronald W., "**managerial accounting**", 6 Ed., Mcgraw-Hill Irwin, Newyork,2008.

72. Hilton Ronald w, 2011 , Managerial Accounting : 5 Ed , Mc Graw – Hill.

73. Horngren, Charles T. and Foster, George and Datar, Srikant M., "**Cost Accounting: A Managerial Emphasis**",10th, ed., Prentice-Hall International, Inc., 2000.

74. Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., **Introduction To Management Accounting**, 13th. ed., Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall, 2005.

75. Horengren,CharlesT.Datar,SrikantM,and foster George , 2011,cost Accounting : A managerial Emphasis " ., 14 Ed. ,prentice Hall

76. Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., Rajan, Madhav V., " **Cost Accounting A Managerial Emphasis**",14th Ed., Pearson Education Limited.,2012.

77. Jiambalvo ,James," Managerial Accounting",14thed, john wiley & sons Inc, 2010.

78. Lehmann ,Donald R & Winner ,Russell, S.,(2005),"**Product Management** 4th ed ,.McGraw-Hall, New York ,U.S.A .

79. Laneu& Anderson & Maher," **Fundamental of Cost Accounting**" , 3ed edition, McGraw-Hill Companies, Inc; 2011.

80. Kaplan R. and S. Anderson, (2003), "**Time-Driven Activity Based Costing**", Harvard Business Review.

81. Kaplan R. and S. Anderson, "**Time-Driven Activity-Based Costing**", Harvard Business School Press2007.

82. Kaplan & Anderson,Robert S.,Steven R.(2007) ,"**Time-Driven Activity**- USA **Based Costing a simpler and more powerful path to higher profits**",Harvard Business School Press.

83. Kaplan R., Atkinson A., Matsumura E. and S. Young, (2012), "**Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution**", 6th ed, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey.

84. King , A., 2001 ,**the current status of Activity Based costing Management Accounting** ,2th Ed .

85. Maher, Michael w. .& lanen, William n., .& Rajjan, **madhave, fundamentals of cost accounting**, 1 ed. Mcgraw-Hill Irwin, Newyork,(2008).

86. Monroy C., Nasiri A. and M. Peláez, (2012), "Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing and Lean Accounting : Differences among three accounting systems' approach to manufacturing", 6th International Conference on Industrial Engineering and Industrial Management, XVI Congreso de Ingeniería de Organización. Vigo, July 18-20.

87. Hansen, Don, R. & Mowen, Maryanne, M., "**Managerial Accounting**", 6th ed., South Western, Thomson Learning, U.S.A, 2009.

88. Neumann R., Gerlach, H., Moldauer E., Finch M., and C. Olson, (2004) Cost management using ABC for IT activities and services. **Management Accounting Quarterly** (Fall).

89. Porter ,Michael,(1998),"**Competitive advantage**",creating and susaining superior performance ,simon & Schuster ,Inc, United states.

90. Porter,Michael, (1990),"**Competitive strategy : techniqes for analyzing industeris and competitiveness**",free pres , U.S.A.

91. Thomposon,Jr.Arthur,Strickland,A.J.,(2003),"**StrategicManagement:concepts and cases**",13th ed,by the Mcgraw –hill companies,Inc.

92. Wheelen ,Thomas.L., Hunger , David ,(2012),"**strategic management and business policy**" , 13 ed ,by pearson education ,Inc ,U.S.A

93. Thompson.Jr, strlckl & John. E, Gamble., (2007), " **Crafting & Executing strategy** ", Mc Grow-Hall, Irwin, ,New York ,U.S.A .

Researches & Articles:

1. Al-Refa'ee, Khalil M., "**The Extent of Applying The Activity Based Costing System (ABC) In The Field of Iron and Steel Industry in Jordan**" Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, Internet, Vol.5, No.13,2012 ijcrb.webs.com.
2. Adkins T. (2008), "**five myths about time-driven activity-based costing**", Sascom Magazine, 2nd quarter>
3. Bruggeman,Werner, Patricia Everaert, Steven R. Anderson,Yves Levant, 2005, "**Modeling Logistics Costs using Time-Driven ABC: A Case in a Distribution Company**".
4. Anja, Fabe., (2009),"**Value chain analysis methodologies in the context of environmen**t", The Gottfried Leibniz, university of Hannover,www. @.iuwuni – hannover
5. Budhiraja, J.K.& Kesharwani, Subodh," **Will Application of Activity Based Cost Management be Best Option for Educational Institutes?**" AIMA Journal of Management & Research, Volume 6, Issue 4/4, ISSN 0974-497, November 2012.
6. Bergman, Jukka, 2007, **Determination of The Critical Activities of A Publie-Private Intermediary Organization with The Help of Value Chain Analysis,** Lappeenranta University of Technology, www.Value Chain.gov.

7. Bammann , Heikoy,(2007),**"Participatory value chain analysis for improved farmer incomes ,employment opportunities and food security pacific economic bulletin"** , asia pacific press ,Vol 22,No 3.

8. Caplan, Dennis, and Melumad, Nahum D., and Ziv, Amir. **Activity-Based Costing and Cost Interdependencies among Products:** The Denim Finishing Company, Issues in Accounting Education, Vol.20,No.1,February, 2005

9. Caplan, RS and Anderson S.R, "**TD-ABC, social Science Research**",2003

10. Caplan Robert S. & Anderson Steven R. " **What-If Analysis and Activity-Based Budgeting** , Forecasting Resource Demands , Excerpted from Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits ", Harvard Business School Press , 2008..

11. Cardos, Ildikó Réka., PETE, Ştefan, "**Activity based Costing and Activity based Management Implementation- Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?**" Romanian Journal of Economic,Vol.32,Issue(4), 2011.

12. Coursaris, Constantinos; Hassanein, Khaled & Head Milena., (2008), "**Mobile technology and the value chain** : Participants , activities and value creation, business science and applied management ,Vol. 3.Issue 3.

13. David J . Ketchen, Jr .,William Rebarick, G .Tomas M. Hult,& David Meyer.,(2008),"**Best value supply chains : A key competitive weapon for the 21st century**", Kelley school

of business Horizons ,Indiana university, puplished in business Horizons,Vol.51,Issue.3.

14. Dewi, Dyah Santhi, Rita di Mascio, Erik J van Voorthuysen,(2012), "**Application of Time Driven Activity Based Costing to an Industrial Service Provider**", University of New South Wales, Sydney, NSW, Australia.

15. Dejnega, Oleg, "**Method Time Driven Activity Based Costing Literature Review**", Technical University Ostrava, Journal of Applied Economic Sciences, Volume VI/ Issue 1(15)/ Spring,2011.

16. Dalci, I., Tanis, V., and Kosan, L., **" Customer profitability analysis with time–drivenactivity–based costing**: a case study in a hotel " , International Journal of Contemporary Hospitality Management, (2009).

17. Edwards, Stephanie., and Technical Information Service, "**Activity Based Costing**", The Chartered Institute of Management Accountants, Topic Gateway Series No. 1,2008.

18. Everaert, P., W. Bruggeman, G. Sarens, S. R. Anderson and Y. Levant. **Cost modeling in logistics using time-driven ABC**: Experiences from a wholesaler. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, (2008).

19. Franklin,Benjamin,(2006),"**IntroductiontoCost management**". www.cengagebrain.com.mx/.../

20. Federico, vignati., (2009)" **value chain analysis as a kick off for tourism destination development in maputo city** ", International conference on sustainable tourism in development coatries ,Mozambique ,www .fvignati @ snvworld.org

21. Gervais M., Levant Y. and C. Ducrocq, (2009) " **Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal through a Longitudinal Case Stud**y", **Jamar**, Vol. 8 · No. 2 · 2010

22. Gremco V. and Y. Gramco, (2007), "**Time-driven abc: The simplification of the assessment of costs through resorting to equivalents**". 30th Annual Congress of the Eropean Accounting Association, Lisbon.

23. Hansen, Waago,(2014**),"How time-driven activity-based costing (TDABC) enables better use of existing resources in order to improve return on investment (ROI) in modern healthcare and hence facilitates a sustainable healthcare system**".

24. Hicks,Donglas T.,Edmond J. olejniczak, Bradley A. Curell(2008) "**Measuring customer and product profitability at community and regional banks**"

25. Kirli, Mustafa ,&Gumus ,Haran ,(2011),**"The implementation of strategic management accounting based on value chain analysis : value chain"**, accounting international journal of social and humanity studies ,Vol 3,No1.

26. Khodamipour& Yazdinejad, Ahmad, Esmaeil Akhlaghi," **ABC Implementation in Public and Private Sectors in Both Developed and Developin Countries: A Review**" open journal of finance, Iran,2014.

27. Levant&Zimnovitch,Yves,Henri,(2013)"**Contemporary evolutions in costing methods"**,France.

28. Lustsik,Olga,2004 (Can e-banking services be profitable?) Tartu University Press, , www.tyk.ut.ee

29. Max,Mitchell,(2007**),"Leveraging Process Documentation for Time-Driven Activity Based Costing"** The Journal of Performance Management,pp:16-28.

30. Merwe ,Anton Van Der,(2009), "**Debating the principles: Abc and its dominant principle of work**" formerly Journal of Cost Management.

31. Needy K., Nachtmann H., Roztocki N. and R. Warner, "**Implementing Activity Based Costing System in Small Manufacturing Firms: A Field Study. Engineering**", Management Journal, vol. 15 No. 1, pp 3-10,2003.

32. Periasamy, P., "**Textbook Of Financial Cost and Management Accounting**"., Geetanjali Press Pvt. Ltd., Revised Edition: 2010

33. Popescu.M & Dascalu. A," **Value Chain Analysis In Quality Management Context**" Bulletin of the *Transilvania* University of Braşov . Vol. 4 (53) •No. 2 – 2011.

34. Pind ,(2011),"**Palm oil value chain analysis in the niger delta**", foundation for partnership initiatives in the Niger delta (PLND)

35. Rchid,D,Bouksour,O,and,Z,Beidouri,(2013),(The Activity Based Costing method Opportunity To Assess And Master the aircraft maintenance service cost for third party : acase study " IGCSI International Gournal Of Computer Science Issues , Vol.10 Issue 1,No 2, Ganuary 2013 .ISSN (print) :1694-0784

36. Szychat,Anna,(2010),"**Time Driven Activity Based Costing in Service Industries**",Poland

37. Stout&Propri, David, Joseph, (2011),"**Implementing Time-Driven Activity Based Costing at a medium sized Electrnics Company**" Management Accounting Quarterly contained, pp:1-11

38. Stefano,N . and N. Filho,(2013) " Activity –based costing in services : literature bibliometric review aSpringer open Journal www.springer.com .

39. Spies,David,Cornelius"**Analysis an Quantifaction Of The South African Red Meat Value Chain**",University of the Free State Bloemfontein, South Afric (2011) (May).

40. Thomson, J and Gurowka, J, "**Sorting out the Cautter, Strategic Finance, Institute of Management Accounting**",2005.

41. Terungwa , Azende. (2013), "**time-driven activity-based costing and effective business management: evidence from Benue state, Nigeria**" International Journal of Finance and Accounting

42. Wegman,G," **Activity Based Costing Case StudiesInthe Information System Departments Of Two Groups In France:AStrategic Management Accounting Approach** ", Proceedings of Business and Information, Volume 7, ISSNB 1729-9322, 2010. International Conference on Business and Information 2010 July 5-7,2010.

Abstract

The importance of this study is that it deals with the introduction of costs based on TD-ABC time activities and its role in improving product value and adding competitive advantage to economic units. This modern technology has been used to improve product value through value chain analysis, Activities and then determine the standard times required to implement these events and thus to rationalize the costs of activities by loading the product at the standard times for activities that add value to it after the exclusion of waste and waste in time and exclude the times of activities that do not add value and not to load the cost of the product, The study showed that the research sample can improve the value of the classic dishdasha product by adding several improvements using either a lower cost leadership strategy or a differentiation strategy or both which will have an impact on adding a strong competitive advantage For the research sample, also to identify and develop the strengths and identify and address weaknesses.

The objective of this study is to provide a theoretical presentation of cost-based operators based on ABC activities and costs on the basis of TD-ABC time activities, their application in the research sample laboratory and their periodicity in improving the value of the product and enhancing the competitiveness of the research sample plant.

The researcher chose Al-Sadiq to sew the dachshasha in Najaf as a sample for the application of the entrance of ABC and the entrance of TD-ABC because it is a private sector labs. The researcher wishes to explain the effect of the two approach on the cost of his product for the

advancement of the private sector because it is the cornerstone of society. The possibility of cooperation for the purpose of developing and managing the costs of their products.

The results of the study showed that there is a shortage in the input costs based on the ABC activities when approved in the lab. The sample of the research in measuring the cost of the product Dashdasha Classic Collar because of the loading Dashdasha total energy costs exploited and not exploited and access to the cost of a product is distorted and unreal and thus the inability of the laboratory sample of the competition Other companies. The research shows that the TD-ABC entrance is more suited to the modern industrial environment, charging the energy costs of the products, excluding the unutilized costs and thus helping to measure the cost of the products in a competitive way that helps the economic units maintain existing customers and attract new customers.

University of Karbala
Faculty of Administration and Economics
Accounting Department

Employment Time-Driven Activities- Based Costing of Approach (TD-ABC) in improving product value

Comparative study between ABC approach and TD-ABC approach Applied in Al-Sadiq Tailoring Factory in Najaf

A Thesis Submitted To
Council of the Faculty of Management and Economics / Karbala University
The
As part of the requirements for a master's degree in accounting

By
Ali Mohammed Hassan Mohammed Al Kishwan

Supervision By
Assistant Professor
Dr:
Mohammed wafi Abbas Al-Shammari

1439 A.H. **2018 A.D.**