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

التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت وانعكاسه في إدارة الوقت و الكلفة كأسبقيات تنافسية

- بحث تطبيقي في معمل الألبسة الرجالية في النجف -

رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء
وهي جزء من متطلبات نيل درجة ماجستير علوم في المحاسبة

من الطالب
احمد ناصر عباس الدعمي

بإشراف
الأستاذ الدكتور
صلاح مهدي جواد الكواز

1442 هـ 2021 م

بسم الله الرحمن الرحيم

((قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ))

صدق الله العظيم

سورة يوسف أية 55

3DLAT.COM

الإهـــــــــــــداء

إلى صدر العراق الغالي

صاحب الأُصول الراقية ... والأُسس المنطقية الرصينة

والفلسفة الملجمة للإعداء ... والاقتصاد الناهض الرصين

وغاية الفكر الذي لا غاية له ... والفتاوى الواضحة غير الغامضة

والمدرسة القرآنية الباهرة ... والمعالم الجديدة الشاملة

والمدرسة الاسلامية السامية

الشهيد السعيد ... المظلوم الفقيد

الأقدس الأتقى ... والأعلم الأنقى

شهيد الأمة وشاهدها

الذي عاش بين دكتاتوريتين

السيد محمد باقر حيدر الصدر -قُدِّسَت روحه الطاهرة-

أهدي جهدي المتواضع هذا

شكر وعرفان

إلـهي أذهَلَني عَنْ إقامَةِ شُكْرِكَ تَتابُعُ طَوْلِكَ، وَاَعْجَزَني عَنْ إحْصاءِ ثَنائِكَ فَيْضُ فَضْلِكَ، وَشَغَلَني عَنْ ذِكْرِ مَحامِدِكَ تَرادُفُ عَوائِدِكَ، وَاَعْياني عَنْ نَشْرِ عَوارِفِكَ تَوالي أياديكَ، وَهذا مَقامُ مَنِ اعْتَرَفَ بِسُبُوغِ النَّعْماءِ وَقابَلَها بِالتَّقْصيرِ، وَشَهِدَ عَلى نَفْسِهِ بِالْإهْمالِ وَالتَّضْييعِ، وَاَنْتَ الرَّؤوفُ الرَّحيمُ الْبَرُّ الْكَريمُ، الَّذي لا يُخَيِّبُ قاصِديهِ وَلا يَطْرُدُ عَنْ فِنائِهِ امِليهِ، بِساحَتِكَ تَحُطُّ رِحالُ الرّاجينَ، وَبِعَرْصَتِكَ تَقِفُ أمالُ الْمُسْتَرْفِدينَ، فَلا تُقابِلْ أمالَنا بِالتَّخْييبِ وَالْإياسِ، وَلا تُلْبِسْنا سِرْبالَ الْقُنُوطِ وَالْإبْلاسِ، إلـهي تَصاغَرَ عِنْدَ تَعاظُمِ الائِكَ شُكْري وَتَضاءَلَ في جَنْبِ اِكْرامِكَ إياي ثَنائي وَنَشْري،..... فَآلاؤُكَ جَمَّةٌ ضَعُفَ لِساني عَنْ إحْصائِها، وَنَعْماؤُكَ كَثيرَةٌ قَصُرَ فَهْمي عَنْ إدْراكِها فَضْلاً عَنِ اسْتِقْصائِها، فَكَيْفَ لي بِتَحْصيلِ الشُّكْرِ وَشُكْري إياكَ يَفْتَقِرُ إلى شُكْر، فَكُلَّما قُلْتُ لَكَ الْحَمْدُ وَجَبَ لِذلِكَ اَنْ اَقُولَ لَكَ الْحَمْدُ.

لا يسعني وأنا أضع اللمسات الأخيرة علي بحثي المتواضع, إلاّ أن أقف صاغراً ذليلاً خاضعاً أمام حضرة المولى القدسي الباري "عز وجل" على نعمه المتواصلة عليَّ, في إكمال هذا البحث وآمِلُ منه "عزَّ وجلَّ" أن يجعلني من مصداق قوله تعالى ((لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ)).

كما أتقدم بالشكر الجزيل والثناء الجميل إلى جناب استاذي الفاضل الأستاذ الدكتور **صلاح مهدي الكواز**, لجهوده الكبيرة, وعطاياه الوفيرة, وملاحظاته القيمة, وتوجيهاته السديدة التي لولاها لما رأى هذا البحث النور, فجزاه الله خير جزاء المحسنين, ونسأله تعالى أن يمنَّ عليه بالصحة والعافية, وأن يزيده تألقاً وعلما.

كما أتوجه بالشكر إلى السيد عميد كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة كربلاء الأستاذ الدكتور(**علاء فرحان الدعمي**) والسيد معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا الأستاذ المساعد الدكتور(**محمد حسين الجبوري**) ، وإلى كل أساتذتي الافاضل في قسم المحاسبة لما بذلوه من جهد في أيصال المعلومة المفيدة ، واخص بالذكر منهم **أ د. طلال الجحاوي و أ د. حيدر المسعودي و أ م د. اسعد العواد و أ.م.د محمد فاضل الياسري و أ.م.د جاسم المعموري و م.د أمل التميمي و م.د حسام محمد العويد**

كما يسرني أن اتقدم بوافر الشكر والامتنان إلى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة المحترمين لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة, وتصويبها بملاحظهم العلمية، معبراً عن احترامي لجميع آرائهم وملاحظهم القيمة والمفيدة التي ستضيف على هذا الجهد ما يعزز تكامله علمياً.

كما لا يفوتني أن اتقدم بالشكر إلى ملاك الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة – معمل الألبسة الرجالية في النجف- لما قدموه لي من مساعدة وعون في إنجاز هذا البحث, واخص بالذكر مدير المعمل, ومدير الإنتاج, ومسؤول شعبة البرمجة, ومسؤول شعبة التكنلوجيا, وموظفي حسابات الكلفة كما أشكر الاستاذ علي عبد الهادي راقب عضو مجلس الادارة في الشركة العامة سابقا لمساعدته لي في تذليل المعوقات في الحصول على البيانات, فجزاهم الله سبحانه وتعالى خيراً .

كما أتوجه بالشكر والعرفان إلى أهلي الذين سندوني وأُخص بالذكر والدي ووالدتي, الذين لولا دعائهم لما وفقني الله تعالى, فلهم مني كل الشكر وفائق الامتنان.

كما اشكر زملائي في الدراسة كافة, مع اعتذاري الشديد لكل من سهوت عن ذكره, وجزى الله الجميع عني خير الجزاء.

الباحث

المستخـــلص

يهدف البحث إلى بيان الدور الذي يمارسه التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة، والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية، وتوضيح الدور الذي تلعبه تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومات متكاملة عن الكلف التي يتم تخصيصها وفقاً لما يتم استهلاكه من موارد بشكل أمثل، وباقل وقت، وذلك بتحديد الأوقات الزمنية ذات العلاقة بالأنشطة التي يتم ممارستها في الإنتاج، واحداث تلك الأنشطة والتي من شأنها ان تسهم في تحسين عملية تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة من خلال تقليل الفجوة بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية المخططة.

ولتحقيق هذا الهدف فقد اختيرت الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة ومن خلال احد معاملها المتمثل بمعمل الالبسة الرجالية في الاشرف كعينة للبحث كدراسة حالة لتطبيق تقنيات البحث عليه.

وقد اتبع الباحث منهجين وهما المنهج الاستنباطي ويتم ذلك عن طريق الاستعانة بالمراجع والمصادر والدوريات والبحوث العربية منها والأجنبية، فضلا عن الاعتماد على الشبكة العنكبوتية –الانترنت-، والمنهج الاستقرائي إذ اعتمد الباحث في ظل هذا المنهج على وسائل متعددة للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة ومن أهمها: الزيارات والمعايشة الميدانية في المعمل عينة البحث، ومقابلة المسؤولين والعاملين في المعمل عينة البحث، وبعض من وكلاء البيع المتخصصين ببيع البدلات الرجالية، بالإضافة الى السجلات المحاسبية وتقارير للكلفة، وبطاقات الوقت الخاصة بالمعمل عينة البحث.

وقد توصل الباحث إلى عدة استنتاجات أهمها ما يؤكد على أن معمل الألبسة الرجالية في النجف بوصفه عينة البحث يعاني من عدم وجود ملامح لتطبيق التقنيات الحديثة ومنها التقنيتين التي استند اليها البحث واللتين من خلال تكاملهما يمكن تحقيق هدف إدارة الوقت والكلفة بكفاءة وفاعلية. لذلك فإن أهم التوصيات التي قدمها البحث هو ضرورة إيلاء الاهتمام الكافي بتطبيق التقنيتين اعلاه لدورهما في تحقيق هذا الهدف.

الكلمات المفتاحية: الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, الكلفة المستهدفة, إدارة الوقت, إدارة الكلفة.

ثبت المحتويات

الموضـوع	رقم الصفحة
الإهداء	**أ**
شكـر وعرفان	**ب**
المستخلص	**ج**
ثبت المحتويـــات	**د**
ثبت الجداول	**ه**
ثبت الأشكال	**و**
ثبت المختصرات	**ز**
ثبت الملاحق	**ز-ح**
المـقدمـة	**2-1**
الفصل الأول : منهجيـة البحث ودراسـات سابقـة	(26-3)
المبحث الأول : منهجية البحث	**8-5**
المبحث الثاني : دراسات سابقة	**26-9**
الفصل الثاني : تكامل تقنيتي TC و TDABB لإدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية	**(86-27)**
المبحـث الأول: تقنيـة الكلفـة المسـتهدفة: المفهـوم, المبـادئ, المزايـا, وخطـوات ومعوقات التطبيق	46-28
المبحث الثاني: تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت: المفهوم, الخطوات, والفوائد	68-47
المبحث الثالث: دور التكامل بين تقنيتي TC و TDABB في إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات للتنافس	86-69
الفصل الثالث: إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية في ظل تطبيق تقنيتي TC و TDABB في معمل الألبسة الرجالية في النجف	**(119-87)**
المبحث الأول: وصف مجتمع وعينة البحث	100-88
المبحث الثاني: تطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في المعمل عينة البحث	110-101
المبحث الثالث: تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في المعمل عينة البحث	119-111
الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات	**(127-120)**
المبحث الأول: الاستنتاجـات	124-121
المبحث الثاني: التوصيـات	127-125
ثبت المراجع والمصادر	**149-128**
الملاحـق	**172-150**
Abstract	**173**

ثبت الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-3	الطاقات الإنتاجية لمنتجات المعمل لعام 2018 - وحدة القياس/قطعة -	91-90
2-3	كلفة وسعر بيع البدلة الرجالية موديل 1121 مع معدلات صرف المواد لعام2018	99-96
3-3	كلفة وحدة الوقت (الدقيقة الواحدة) المخططة للشُعَب ذات العلاقة بإنتاج البدلة الرجالية لعام 2019	104-103
4-3	كلفة وحدة الوقت (الدقيقة الواحدة)المخططة ذات الصلة بمراكز الكلفة الخدمية والإدارية للمعمل عينة البحث لعام 2019	106
5-3	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة لعام 2019	108-107
6-3	الكلفة المخططة للبدلة الرجالية في معمل الألبسة الرجالية في النجف لعام 2019	110-109
7-3	أسعار بيع البدلات الرجالية المماثلة لمنتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث	112-111
8-3	مقارنة بين معدلات صرف المواد المباشرة الداخلة في إنتاج البدلة الرجالية للمعمل وللمنتج المنافس	115-114
9-3	تخفيض كلفة المكونات من المواد المباشرة الداخلة في إنتاج البدلة الرجالية للمعمل	118-117

ثبت الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1-1	أنموذج البحث	8
1-2	ترجمة مفهوم الكلفة المستهدفة من اللغة اليابانية إلى اللغة الإنجليزية	29
2-2	العوامل المؤثرة في الكلفة المستهدفة على مستوى السوق	34
3-2	منطقة البقاء للمنتجات	35
4-2	العوامل المؤثرة في الكلفة المستهدفة على مستوى المنتج	36
5-2	العوامل المؤثرة في الكلفة المستهدفة على مستوى المركبات (المكونات)	39
6-2	خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة	44
7-2	خطوات تطبيق (ABC)	51
8-2	خطوات تطبيق TDABC	55
9-2	خطوات تطبيق ABB في علاقة تكاملية مع ABC	64
10-2	خطوات تطبيق TDABB	67
11-2	مكونات أو عناصر زمن الاستجابة للزبون	75
12-2	خطوات منهج التكامل بين تقنيتي TC و TDABB	85

ثبت المختصرات

مختصر المصطلح	المصطلح باللغة الاجنبية	المصطلح باللغة العربية
TDABB	Time Driven Activity Based Budgeting	الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت
TC	Target Costing	الكلفة المستهدفة
TDABC	Time Driven Activity Based Costing	الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
ABC	Activity Based Costing	الكلفة على أساس النشاط
ABB	Activity Based Budgeting	الموازنة على أساس النشاط
AMT	Advanced Manufacturing Techniques	تقنيات التصنيع المتقدمة
TCM	Target Costing management	إدارة الكلفة المستهدفة
CAM-I	**Consortium for Advanced Management-International**	الاتحاد الدولي للإدارة المتقدمة
ERP	Enterprise resource planning	تخطيط موارد المؤسسة

ثبت الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	**مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة ووقت وجهة حدثها**	151
2	**مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة تحضير وخياطة الردن ووقت وجهة حدثها**	152
3	**مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة تحضير البطانة ووقت وجهة حدثها**	153
4	**مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة تحضير ظهر وياقة الجاكيت ووقت وجهة حدثها**	154
5	**مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة تجميع الجاكيت وربط الياقة مع البدن ووقت وجهة حدثها**	155
6	**مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة ربط الردن ووقت وجهة حدثها**	156
7	**مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة الخياطة النهائية والريافة**	157

	والتنظيف والتعبئة للجاكيت ووقت وجهة حدثها	
8	مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة خياطة صدر السروال ووقت وجهة حدثها	158
9	مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة خياطة ظهر السروال ووقت وجهة حدثها	159
10	مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة ربط جوانب السروال ووقت وجهة حدثها	160
11	مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة ربط كمر السروال ووقت وجهة حدثها	161
12	مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة خياطة المقعد ووقت وجهة حدثها	162
13	مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة التقوية والتنظيف والتعبئة ووقت وجهة حدثها	163
14	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة تحضير وخياطة الردن لعام 2019	164
15	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة تحضير البطانة لعام 2019	164
16	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة تحضير ظهر وياقة الجاكيت لعام 2019	165
17	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة تجميع الجاكيت وربط الياقة مع البدن لعام 2019	166-165
18	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة ربط الردن لعام 2019	166
19	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة الخياطة النهائية والريافة والتنظيف والتعبئة للجاكيت لعام 2019	167-166
20	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة خياطة صدر السروال لعام 2019	167
21	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة خياطة ظهر السروال لعام 2019	168-167
22	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة ربط جوانب السروال لعام 2019	168
23	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة ربط كمر السروال لعام 2019	169
24	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة خياطة المقعد لعام 2019	170-169
25	كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة التقوية والتنظيف والتعبئة للسروال لعام 2019	170
26	الطاقة العملية للأقسام الرئيسة في معمل الألبسة الرجالية	171-170
27	الطاقة العملية لشعب قسم الإنتاج	171

المـقدمـة

تتسم بيئة الأعمال المعاصرة بالتطورات المتسارعة, التقلبات المطّردة, المنافسة الشديدة, عولمة الأسواق, والتطور التكنولوجي المتنامي مما جعل تلك الامور تلقي بظلالها على الزبائن الذين تفاعلوا بشكل كبير معها, وبصورة قد تكون غير مسبوقة, تمثلت بـ: تقلب أذواقهم, تنامي حاجاتهم, تذبذب رغباتهم, وارتفاع سقف متطلباتهم في البحث عن منتجات/خدمات تطابق تلك الأذواق وتشبع تلك الحاجات وتلبي تلك الرغبات بأسعار منخفضة وبجودة عالية.

في مقابل ذلك فان الوحدات الاقتصادية الرامية للنجاح لا يمكنها تحقيق ما تطمح إليه فيما لو استمرت بتطبيق النظم والمداخل التقليدية في مجال محاسبة الكلفة والإدارية وذلك لأن تلك النظم أصبحت عاجزة عن توفير معلومات ملائمة, تمكّن الوحدات الاقتصادية من تحقيق النجاح المنشود, والمحافظة على ما حققته من نجاحات. كما أنه في ظل المنافسة الشديدة, فإن قدرة الوحدات الاقتصادية في التأثير في جانب الإيرادات أصبحت محدودة, الأمر الذي دفع بها إلى التركيز على الجانب الخفي للربحية متمثلا في الكلفة وكيفية إدارتها, فضلاً عن وجود سمة تُميّز سوق المنافسة أكثر من أي وقت مضى تتمثّل في ارتفاع الطلب من الزبائن على المنتجات ذات الجودة التي تلبي رغباتهم، ولكن بسرعة تسليم أكبر مع المحافظة على مستوى الأسعار بشكل عام, وهذا أدى بالوحدات الاقتصادية إلى تبني استراتيجيات تتناسب مع هذه التغيّرات, وبالشكل الذي يؤهلها للاستمرار, والبقاء لفترات أطول, مع الاخذ بنظر الاعتبار أن الوقت لا يسهم بمفرده في تسعير المنتجات كعامل مهم وأساسي وفعّال بل يعد وسيلة لتخفيض الكلف في الأجل الطويل, وبالنتيجة زيادة الأرباح, وعليه فإن الوحدة الاقتصادية عندما تريد تنفيذ أي نشاط, يجب أن تحدد مقدار الوقت اللازم لتنفيذه, إذ إن الوقت الأمثل لتنفيذ الأنشطة يجعل كلفة تلك الأنشطة أدنى ما يمكن, مع المحافظة على الجودة, على أن يتم ذلك وفق منظور استراتيجي. لذلك أصبح من المحتم أن يتم البحث عن التقنيات الاستراتيجية الحديثة, في مجال محاسبة الكلفة والإدارية التي تنسجم وتتناغم مع تلك التطورات المشار إليها, وتستجيب لها ومن تلك التقنيات تقنيتي الكلفة المستهدفة, والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت.

إذ تمثل تقنية الكلفة المستهدفة واحدة من أهم التقنيات الهادفة إلى إنتاج منتجات تلبي رغبات الزبائن بعد أن أصبح السوق هو الموجّه القوي لعملية اتخاذ قرارات التسعير, نظرا لتعدد أنواع المنتجات التي تطرح في السوق, من المنافسين وبأسعار منخفضة مما استدعى من الوحدات الاقتصادية ان تحاول الوصول بتكاليف منتجاتها إلى مستوى معين يعرف بالكلفة المستهدفة. ولتحقيق النجاح في تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة فإنها تتطلب معلومات ملائمة تساعد في تحقيق هدف إدارة الوقت والكلفة والتي من شأنها أن تعزز من قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الميزة التنافسية , وهذه المعلومات يجري توفيرها عن طريق تطبيق تقنية الموازنة على أساس

النشاط الموجه بالوقت (TDABB), التي تهدف إلى تخصيص الكلفة على أساس ما يتوقع استهلاكه أو استغلاله من موارد بشكل أمثل, وباقل وقت, وذلك بتحديد الأوقات الزمنية اللازمة للأنشطة ذات العلاقة بالمنتج. مما سبق, يمكن القول أن منهج التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة (TC) والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABB) يعتمد على الافادة من تقنية معينة لاستعمالها لتطبيق تقنية أخرى وبالشكل الذي يساعد على تحديد كلفة المنتج بشكل ملائم.

وعليه فإن المشكلة التي يحاول هذا البحث معالجتها تتمحور في نقطة رئيسة مفادها:

ان وحداتنا الاقتصادية بسبب اعتمادها على مداخل ونظم الكلفة التقليدية, وعدم تبنيها التقنيات الاستراتيجية الحديثة في مجال محاسبة الكلفة والإدارية فإنها تعاني من ارتفاع كلف إنتاجها فضلا عن ان تلك الوحدات أصبحت عاجزة عن إدارة وقتها وكلفها كأسبقيات تنافسية, بكفاءة وفاعلية في ظل تلك النظم والمداخل.

وبناءا على المشكلة المذكورة يضع الباحث فرضيته الرئيسة التي تنص على:

ان التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت من شأنه أن يساعد معمل الألبسة الرجالية في النجف التابع للشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة في إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية بصورة أكثر كفاءة وفاعلية مما لو تم تطبيق كل تقنية بشكل مستقل.

وعليه تم تقسيم البحث إلى اربعة فصول:

الفصل الأول يتناول منهجية البحث ودراسات سابقة, ويتكون من مبحثين: الأول منهما يتناول منهجية البحث, بينما خصص الثاني لتناول دراسات سابقة ذات الصلة بموضوع البحث.

الفصل الثاني يتناول تكامل تقنيتي TC و TDABB لإدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية, إذ خُصِّصَ مبحثه الأول لتقنية الكلفة المستهدفة, مفهومها ومبادئها ومزاياها وخطوات ومعوقات تطبيقها, في حين خُصِّصَ المبحث الثاني لتقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت مفهومها وخطواتها وفوائدها, أما المبحث الثالث فانه يتناول دور التكامل بين تقنيتي TC و TDABB في إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات للتنافس.

الفصل الثالث ويتناول إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية في ظل تطبيق تقنيتي TC و TDABB في معمل الألبسة الرجالية في النجف , إذ خصص المبحث الأول منه لوصف مجتمع وعينة البحث، فيما خصص كل من المبحث الثاني والثالث لتطبيق تقنيتي TDABB و TC على التتالي في معمل الألبسة الرجالية في النجف. أما **الفصل الرابع** فتناول الاستنتاجات والتوصيات من خلال مبحثين , تناول الأول الاستنتاجات التي تم التوصل إليها والثاني فقد كرس لتوصيات البحث.

الفصل الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة

المبحث الأول : منهجية البحث

المبحث الثاني: دراسات سابقة

الفصل الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة

يتضمن هذا الفصل مبحثين يتناول الأول منهما منهجية البحث, مستعرضاً مشكلته وهدفه وأهميته وفرضيته وحدوده, والمنهج المتبع في اثبات فرضيته. فيما يتناول المبحث الثاني الدراسات التي تمكّنَ الباحث من الإطلاع عليها عربياً أولاً واجنبياً ثانياً, والتي تم طرحها حسب تسلسلها الزمني وذلك ضمن ثلاثة محاور: الأول خاص بدراسات ذات علاقة بتقنية الكلفة المستهدفة, فيما اختص الثاني بدراسات ذات علاقة بالموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, و الثالث يتناول مناقشة تلك الدراسات وتحديد ما يميز الدراسة الحالية عنها.

المبحث الأول

منهجية البحث

تمثل منهجية البحث إطاراً عاما له, وهي سلسلة من الخطوات المنظّمة التي يتم من خلالها دراسة موضوع محدد والوصول لنتائج ذات قيمة, تسهم في حل المشكلة المطروحة فيه, من خلال مجموعة من المقترحات والتوصيات التي يدونها الباحث. وعليه سنتناول في هذا المبحث: مشكلة البحث, أهدافه, أهميته, فرضيته, حدوده الزمانية والمكانية, ومنهجه بالإضافة إلى أنموذج البحث.

أولا: مشكلة البحث

تمر بيئة الأعمال اليوم بثورة حقيقية, تتمثل بتسارع التطورات فيها وكثرة متغيراتها, بسبب تطور وسائل الاتصالات, والأساليب التكنولوجية الحديثة, في مجال الإنتاج وتقديم الخدمات إلى الدرجة التي أصبح العالم, كقرية واحدة. فأي حدثٍ في أقصى شرقه يؤثر في أقصى غربه. في ظل كل هذا برزت المنافسة بأجلى صورها, مما آثار انتباه الوحدات الاقتصادية إلى حاجتها لأساليب وطرق تتماشى مع تلك التطورات, وتنسجم معها فيما لو أرادت الاستمرار في ظروف بيئة الأعمال المعاصرة وما تشهده من تطورات, إذ ان الأساليب والمداخل والنظم التقليدية في مجال محاسبة الكلفة والإدارية أصبحت عاجزة عن توفير معلومات مفيدة, تساعد تلك الوحدات الاقتصادية عموما, والعراقية منها على نحو الخصوص في تلبية المتطلبات الجديدة, التي تسمح لها بالاستمرار في تلك البيئة, وتحقيقها الميزة التنافسية. وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

1- هل يساعد التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة, والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, في احتساب وتحديد الفجوة بين الكلفة المستهدفة, والكلفة الحالية المحسوبة وفقاً لتقنية TDABB بشكل صحيح وملائم؟
2- هل ان التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة, والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, يفضي إلى إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية؟

ثانياً: أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- بيان الدور الذي يمارسه التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة, والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية.
2- توضيح الدور الذي تلعبه تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومات متكاملة عن الكلف التي يتم تخصيصها وفقاً لما يتم استهلاكه من موارد بشكل أمثل, وباقل وقت, وذلك بتحديد الأوقات الزمنية ذات العلاقة بالأنشطة التي يتم ممارستها في الإنتاج, واحداث تلك الأنشطة والتي من شأنها ان تسهم في تحسين عملية تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة من خلال تقليل الفجوة بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية المخططة .
3- اثارة انتباه الوحدة الاقتصادية عينة البحث, بالإضافة إلى المتخصصين في مجال محاسبة الكلفة والإدارية إلى أهمية وضرورة التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت وما يترتب على هذا التكامل من أثر كبير في إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية بتخفيضهما.

ثالثاً: أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في حاجة الوحدات الاقتصادية عموماً, والمعمل عينة البحث على نحو الخصوص, إلى تقنيات محاسبية حديثة تنسجم مع ما تشهده بيئة الأعمال من تطورات متسارعة, وتغيرات مستمرة, ومنافسة شديدة, أصبحت معها المداخل والنظم التقليدية في محاسبة الكلفة والإدارية عديمة الجدوى, بل لا ترقى إلى المستوى الذي يُعتَمَد عليه في توفير معلومات تمكّن تلك الوحدات الاقتصادية من تحقيق النجاح, في إدارة وقتها وكلفها بكفاءة وفاعلية, ولعل من أبرز تلك التقنيات المحاسبية الحديثة: تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت وما تشكله أهمية تكاملهما من دور في إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية مع محاولة اعطاء هذا الدور التكاملي بين التقنيتين اعلاه صبغة تجريبية بتطبيقه في أحد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة وهو معمل النجف للألبسة الرجالية.

رابعاً فرضية البحث

بناءً على المشكلة المعروضة في هذا البحث فان الفرضية التي يحاول الباحث اثباتها أو دحضها تتلخص بـ:

ان التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, من شأنه ان يساعد الوحدات الاقتصادية في إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية بصورة أكثر كفاءة وفاعلية.

خامساً: حدود البحث

1- الحدود الزمنية: لغرض إنجاز ما يهدف إليه البحث فقد تم الاعتماد على بيانات عام -2018-.
2- الحدود المكانية: لغرض اختبار فرضية البحث فقد تم اختيار الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة مجتمعاً للبحث, واحد معاملها المتمثل بمعمل الألبسة الرجالية في النجف عينةً له, وذلك للدور الذي تلعبه الشركة في إنتاج منتجات ذات مساس مباشر بحاجة المواطن, بالإضافة إلى ما تواجهه الشركة من منافسة شديدة نتيجة لانفتاح البلد على العالم ودخول منتجات متنوعة تمتاز بجودتها العالية وأسعارها المنخفضة.

سادساً: منهج البحث

يعتمد هذا البحث على منهجين وهما:

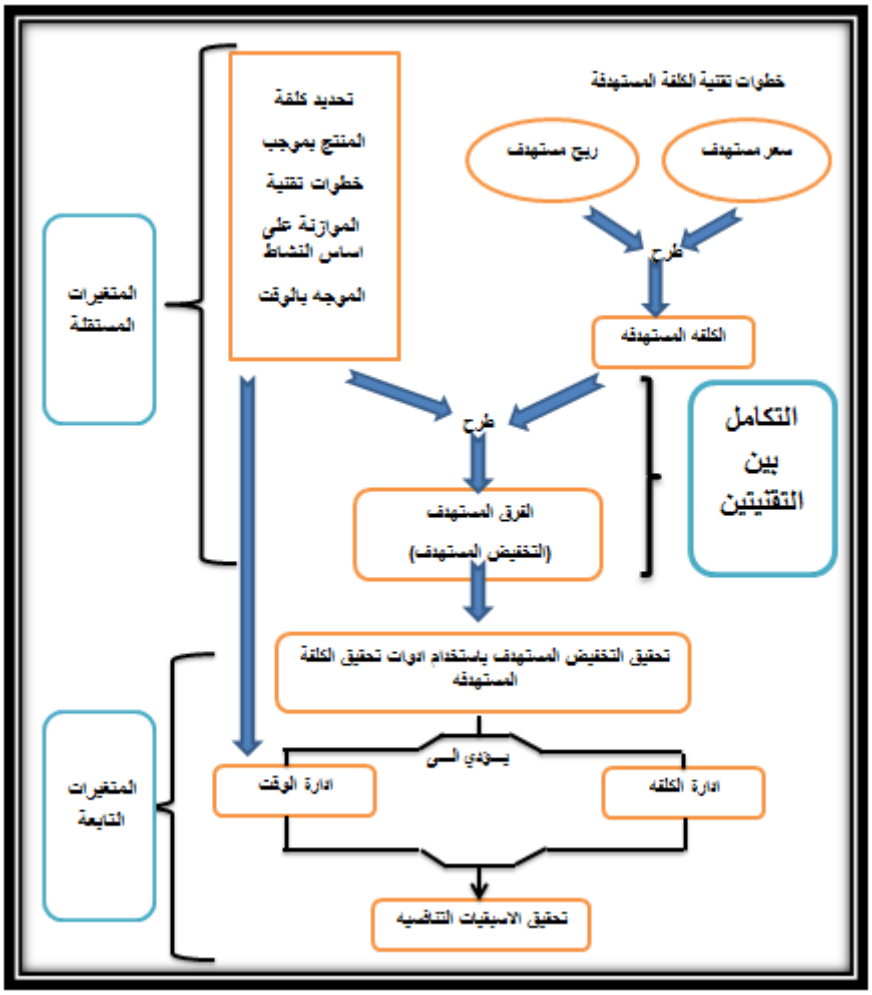
1- المنهج الاستنباطي: يتم ذلك عن طريق الاستعانة بالمراجع والمصادر والدوريات والبحوث العربية منها والأجنبية, فضلا عن الاعتماد على الشبكة العنكبوتية –الانترنت-
2- المنهج الاستقرائي: إذ اعتمد الباحث في ظل هذا المنهج على وسائل متعددة للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة ومن أهمها :
   - الزيارات والمعايشة الميدانية في المعمل عينة البحث.
   - مقابلة المسؤولين والعاملين في المعمل عينة البحث, وبعض من وكلاء البيع المتخصصين ببيع البدلات الرجالية.
   - السجلات المحاسبية وتقارير للكلفة, وبطاقات الوقت الخاصة بالمعمل عينة البحث.

سابعاً: أنموذج البحث

يوضح الشكل (1-1) أنموذج البحث.

الشكل(1-1)

أنموذج البحث



المصدر: من اعداد الباحث

المبحث الثاني

دراسات سابقة وموقع الدراسة الحالية منها

تمثل الدراسات السابقة نقطة الانطلاق لكل باحث وحجر الأساس الذي يستند عليه في فهم جوانب البحث الذي يروم الخوض فيه, وفهم الأفكار العامة ذات العلاقة بمتغيرات دراسته, لكي لا يبدأ من الصفر, لأن العلم سلسلة متتابعة الحلقات, وتراكم تدريجي للتطورات والخبرات. ومن هنا ولتسليط الضوء على ما ورد في الأدبيات والدراسات المحاسبية المرتبطة بموضوع الدراسة الحالية وتقويم مدى استفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة, وتحديد موقع دراستنا الحالية بين الدراسات السابقة جاء هذا المبحث ليتناول الدراسات التي أمكن للباحث الإطلاع عليها عربياً أولا, واجنبياً ثانيا, على وفق تسلسلها الزمني وذلك ضمن ثلاث محاور, الأول خاص بدراسات ذات علاقة بتقنية الكلفة المستهدفة, الثاني خاص بدراسات ذات علاقة بتقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, والثالث يتناول مناقشة الدراسات السابقة وتحديد ما يميز الدراسة الحالية عن هذه الدراسات .

المحور الأول- دراسات ذات علاقة بتقنية الكلفة المستهدفة (TC)

أولا: دراسات عربية

ت	البيـــــــــان	تفاصـــــــــيل الدراســـــــــة
1-	اســـــم الباحـــث وسنة الدراسة	الموسوي, (2014)
	عـــــنوان الدراسة	تحديد الكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس النشاط.
	نـــــــوع الدراسة	أطروحة في محاسبة الكلفة والإدارية- المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد. دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية.
	مشكلة الدراسة	تتمثـل مشـكلة الدراسـة بمـا تعانيـه الوحـدات الاقتصـادية مـن ارتفـاع تكاليفهـا الـذي يترتـب عليـه آثـار سـلبية علـى أسـعار منتجاتهـا وخـدماتها ومسـتوى أرباحهـا التـي تسـعى لتحقيقهـا, بسـبب اعتمادهـا علـى الـنظم الكلفويـة التقليديـة التـي لـم تعـد

		كفوءة بشكل يمكّنها من توجيه وإدارة عناصر المنافسة ومواكبة التغيرات السريعة في بيئة الأعمال.
	أهداف الدراسة	تهدف الدراسة إلى توضيح دور تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية للوحدات الاقتصادية من خلال تخفيض الكلف وتحقيق الأرباح المستهدفة, بالإضافة إلى دراسة مدى إمكانية استخدام الموازنة على أساس النشاط في الانتقال من اعداد الموازنات التشغيلية بالطريقة التقليدية إلى اعدادها بحسب حاجة الأنشطة المستهلكة لموارد الوحدة الاقتصادية المتاحة وبالطريقة التي تؤدي إلى أمثل استغلال للموارد.
	أهم الاستنتاجات	تؤدي تقنية الكلفة المستهدفة دوراً مهماً في خفض كلف منتجات الوحدات الاقتصادية من خلال اعتمادها على أسعار المنافسين كأساس في تحديد الكلفة المستهدفة للمنتجات أو الخدمات, وبالتالي تكون أهم مصادر المعلومات في نظام الكلفة.

ت	البيـــــــــان	تفاصـــــــــيل الدراســـــــــة
2-	**اســـــم الباحـــث وسنة الدراسة**	**عبد الله, (2014)**
	عـــــنوان الدراسة	**التكامل بين اسلوبي الكلفة المستهدفة والكلفة وفقا للنشاط كأداتين لإدارة الكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفه إنتاج الكهرباء. - دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري المحدودة-.**
	نـــــــوع الدراسة	أطروحة دكتوراه فلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية- جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا. دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري المحدودة- دراسة تكاملية.
	مشكلة الدراسة	تتلخص مشكلة الدراسة في تبني الشركة عينة الدراسة نظام الكلفة التقليدية عند تحديد وقياس كلفة الكيلو واط/الساعة للمحطات التابعة

		لها والمنتشرة في السودان, وهذا ما يؤثّر سلباً في نتائج هذا القياس.
	أهداف الدراسة	قياس وتحديد كلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة والكلفة على أساس النشاط كتقنيتين من تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية.
	أهم الاستنتاجات	تتوفر في الشركة عينة الدراسة البنية الأساسية والإمكانات المطلوبة لتطبيق تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية , ان التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة والكلفة على أساس النشاط يؤثر في تحديد وقياس كلفة إنتاج الكهرباء بشكل فعال قياسا بالنظام المحاسبي المطبق في الشركة عينة الدراسة .

ت	البيـــــــــان	تفاصـــــــــيل الدراســـــــــة
3-	**اســـــم الباحـــث وسنة الدراسة**	**كوديد , (2016)**
	عـــــنوان الدراسة	**الكلفة المستهدفة ودورها في استراتيجية ريادة الكلفة -دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم-.**
	نـــــــوع الدراسة	رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية- جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا. -دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم-.
	مشكلة الدراسة	تتمثل مشكلة الدراسة في إن المنافسة توجب على الوحدات الاقتصادية انتهاج استراتيجية حديثة من أجل تحقيق الأهداف المرغوبة, إذ إن معايير الكلفة ينبغي أن تكون أداة فعالة تساعد الإدارة في تحقيق الإنتاج الجيد ضمن حدود الكلفة المتوقعة التي تفرضها المنافسة, لكن اختيار الاستراتيجية الملائمة لخفض الكلف أمر في غاية الصعوبة, في ظل وجود استراتيجيات حديثة متعددة سواء على مستوى المنظمة أو الوحدات الوظيفية, إذ ينبغي على إدارة الكلف إعداد خطة عمل لاختيار استراتيجية فعالة تتماشى مع

		نظام الكلفة المتّبَع للوحدة الاقتصادية.
	أهداف الدراسة	تهدف الدراسة إلى معرفة دور الكلفة المستهدفة في تطبيق استراتيجية قياده الكلفة وبيان أثر خفض الكلف باستخدام تقنية الكلفة المستهدفة, مع بيان مدى تطبيق المصانع لهذه التقنية الرامية لترشيد وحسن استخدام الموارد .
	أهم الاستنتاجات	توصلت الدراسة إلى ان اهتمام إدارة الوحدة الاقتصادية بتدريب كوادرها على تقنية الكلفة المستهدفة يسهم في نجاح استراتيجية قيادة الكلفة. وإن هناك توافقاً بين قيادة الكلفة والكلفة المستهدفة من ناحية التركيز على المستهلك. وان الكلفة المستهدفة تساعد في تفسير العلاقة بين كلفة المنافسين و كلفه الإنتاج.

ت	**البيـــــــــــان**	**تفاصـــــــــــيل الدراســـــــــــة**
4-	**اســـــم الباحـــث وسنة الدراسة**	**عمر وأسامة, (2019)**
	عـــــنوان الدراسة	**استراتيجية التسعير باستخدام اسلوب الكلفة المستهدفة -دراسة حالة المؤسسة الصناعية للنسيج EATIT بالمسيلة-.**
	نـــــــوع الدراسة	رسالة ماجستير في إدارة الإنتاج والتموين- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف- المسيلة. دراسة حالة المؤسسة الصناعية للنسيج EATIT بالمسيلة.
	مشكلة الدراسة	تتلخص مشكلة الدراسة بالتساؤل الآتي: كيف يمكن استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في وضع استراتيجية التسعير بالاعتماد على الأسعار المستهدفة؟
	أهداف الدراسة	تهدف الدراسة إلى ابراز العلاقة بين الكلف المستهدفة وتحديد الأسعار للمنتجات. وكذلك التوصل لمجموعة مقترحات تمكّن من تفعيل دور تقنية الكلفة المستهدفة في تحديد أسعار المنتجات.

	أهم الاستنتاجات	يعتمد مدخل التسعير وفق تطبيق الكلفة المستهدفة على دراسة السوق إذ يرتكز على رغبات الزبائن والمنافسين, وكذلك ما ترغب ان تكسبه الوحدة الاقتصادية كهامش ربح بخلاف سياسة التسعير التقليدية التي تعتمد في تسعير المنتجات على الكلفة وما يتم إضافته فوق هذه الكلفة من ربح لتمثل النتيجة سعر البيع أي التسعير من الداخل للخارج بعيدا عن السوق ورغبات الزبائن .

ت	البيـــــــــان	تفاصـــــــــيل الدراســـــــــة
5-	**اســـــم الباحـــث وسنة الدراسة**	**المحنة, (2020)**
	عـــــنوان الدراسة	**تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة وكلفة دورة حياة المنتج الموجهة بالوقت وأثره في إدارة الكلفة**
	نـــــــوع الدراسة	رسالة ماجستير في المحاسبة – كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء. دراسة تطبيقية في أحد معامل الشركة العامة للصناعات الكهربائية والالكترونية في بغداد، دراسة تكاملية.
	مشكلة الدراسة	تتلخص مشكلة الدراسة بالآتي: هل التكامل بين تقنية الكلفة المستهدفة وتقنية دورة حياة المنتج الموجهة بالوقت يساعد في حل مشكلات النظم التقليدية لمحاسبة الكلفة والإدارية؟ وهل يساعد هذا التكامل بينهما في تحديد فجوة الكلفة بشكل صحيح من خلال مقارنة الكلفة الحالية المحسوبة بموجب تقنية دورة حياة المنتج الموجهة بالوقت مع الكلفة المستهدفة؟ وهل يفضي هذا التكامل إلى إدارة الكلفة في عينة الدراسة؟
	أهداف الدراسة	استهدفت الدراسة توضيح الدور الذي تلعبه تقنية كلفة دورة حياة المنتج الموجهة بالوقت في تزويد معلومات متكاملة عن موارد كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج وبالتالي تسهم هذه المعلومات

		في تحسين عملية تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة.
	أهم الاستنتاجات	ان التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة وكلفة دورة حياة المنتج الموجهة بالوقت يسهم في إدارة الكلفة على مستوى كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج سواء بتخفيضها, أو اتخاذ القرارات بشأنها, أو غير ذلك.

ثانيا: دراسات اجنبية

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
-1	اسم الباحث وسنة الدراسة	**Kádárová, et. al., (2015)**
	عنوان الدراسة	**Target Costing Calculation and Economic Gain for Companies** **احتساب الكلفة المستهدفة والمكاسب الاقتصادية للشركات**
	نوع الدراسة	بحث منشور في مجلة Procedia للاقتصاد والتمويل, وهو مقدم للمؤتمر العالمي الثاني حول الأعمال والاقتصاد والإدارة والسياحة ، 30-31 أكتوبر 2014 ، براغ ، جمهورية التشيك. وهو يمثل دراسة تطبيقية على أحد مكاتب خدمات حاسوب.
	مشكلة الدراسة	تتلخص مشكلة الدراسة في كيفية تحديد الكلفة المستهدفة واستخدامها في القرارات الإدارية التي تضع مبادئ تحليل القيمة لزيادة القدرة التنافسية من خلال وضع حدود للكلف القصوى المسموح بها, والتي لا يمكن أن تتجاوزها الشركة التصنيعية.
	أهداف الدراسة	استهدفت الدراسة عرض طريقة تحديد الكلفة المستهدفة واستخدامها لتحديد السعر المستهدف والربح المستهدف بالإضافة إلى عرض مزايا وعيوب هذه الطريقة ومقارنتها مع الطريقة التقليدية لتحديد الكلفة.
	أهم الاستنتاجات	إن الاحتساب التقليدي لكلفة المنتج لا يراعي طلبات الزبائن, في حين ان تقنية الكلفة المستهدفة تحتسب كلفة المنتج, بناءً

		على معايير يحكمها السوق وطلبات الزبائن التي ينبغي توافرها في المنتج .

ت	البيـــــــــان	تفاصـــــــــيل الدراســـــــــة
-2	اســـــم الباحـــث وسنة الدراسة	**Baharudin & Jusoh, (2015)**
	عـــــنوان الدراسة	**Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive company** **إدارة الكلفة المستهدفة: دراسة حالة لشركة سيارات**
	نـــــــوع الدراسة	بحث مقدم في المؤتمر العالمي للأعمال والعلوم الاجتماعية - GCBSS-2014، 15 و 16 ديسمبر ، كوالالمبور. 2014 ، دراسة مقارنة بين ممارسات إدارة الكلفة المستهدفة في إحدى شركات تصنيع السيارات الماليزية مع دراسات الحالة السابقة لمصنّعي السيارات اليابانيين.
	مشكلة الدراسة	تتلخص مشكلة الدراسة في محاولتها معالجة السؤالين التاليين: 1- كيف يتم ممارسة إدارة الكلفة المستهدفة في البيئة الماليزية؟ 2- ما العوامل الرئيسة التي تؤثر على عملية تنفيذ إدارة الكلفة المستهدفة في ماليزيا؟
	أهداف الدراسة	يتمثل هدف الدراسة في الكشف عن كيفية ممارسة إدارة الكلفة المستهدفة في ماليزيا مقارنة بالنموذج النظري الياباني.
	أهم الاستنتاجات	وجدت الدراسة أن المفهوم الأساسي لممارسات إدارة الكلفة المستهدفة في الشركة عينة الدراسة, كان مشابهاً لممارسات الشركات اليابانية, ومع ذلك كانت هناك بعض الاختلافات

		في ممارسات العمليات, إذ كانت الاختلافات ناتجة عن قيام الشركة عينة الدراسة بتنسيق مواردها وإعادة تشكيلها للتكيّف مع القيود السياقية.

ت	البيـــــــــان	تفاصـــــــــيل الدراســـــــــة
-3	اســـــم الباحـــث وسنة الدراسة	**Sharafoddın, (2016)**
	عـــنوان الدراسة	**The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran** **استخدام الكلفة المستهدفة وطريقة تنفيذها في إيران**
	نـــــوع الدراسة	بحث مقدم في المؤتمر الدولي الأول للاقتصاد التطبيقي والأعمال ، ICAEB 2015. دراسة ميدانية لواقع تنفيذ الكلفة المستهدفة في إيران, بالإضافة لاعتمادها المنهج الوصفي, من خلال الدراسات المكتبية في تحقيق الاسس النظرية لموضوع الدراسة.
	مشكلة الدراسة	تتلخص مشكلة الدراسة في محاولة التحقق من مدى النجاح الذي تحرزه الشركات العاملة في إيران لو طبقت تقنية الكلفة المستهدفة التي تعتمد في مضامينها على الاستماع لصوت الزبون, معبرا عنه باحتياجاته ومتطلباته التي ينبغي توفيرها في المنتج فهذا سيجعل تلك الشركات تستفاد من الفرص المتاحة في السوق, والأهم من ذلك الدخول في المنافسة العالمية .
	أهداف الدراسة	تستهدف هذه الدراسة بالإضافة إلى تقديم الكلفة المستهدفة, البحث في تاريخ هذه التقنية, منفعتها, اغراضها, اختلافها مع المداخل التقليدية لإدارة الكلفة, ومزاياها وعيوبها. وكذلك علاقتها بتوجيه الزبائن والعمل الجماعي وطريقه تنفيذها في

		أيران بحسب نتائج الأبحاث المنشورة.
	أهم الاستنتاجات	توصلت الدراسة إلى ضرورة تحديد الأسعار التنافسية, احتياجات الزبائن, الدخول في المنافسة العالمية, تقدير الكلفة الأولية للمنتجات, التحفيز والعمل الجماعي للموظفين, واستخدام هندسة القيمة والكلفة على أساس النشاط, للتنفيذ الناجح للكلفة المستهدفة.

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
-4	**اسم الباحث وسنة الدراسة**	**Alwisy, et. al., (2018)**
	عنوان الدراسة	**Energy-based Target Cost Modelling for Construction Projects** **نمذجة الكلفة المستهدفة المستندة إلى الطاقة لمشاريع البناء**
	نوع الدراسة	بحث منشور في مجلة هندسة البناء. اقتراح إطار عمل لنمذجة الكلفة المستهدفة المستندة إلى الطاقة, إذ يتم تنفيذ نمذجة بيانات الطاقة البحثية المقترحة من خلال دراسة حالة على أربعة أنواع من المباني السكنية: متعددة الأسر، ومنزل منفصل، ومعسكر للقوى العاملة، وفندق.
	مشكلة الدراسة	تتلخص مشكلة الدراسة بأن الدراسات التي تناولت العلاقة بين الكلفة الرأسمالية لمشروع البناء وأداء الطاقة قد قدمت مجموعة من الأدوات والنماذج القادرة على تقييم تأثير نظم البناء على مقاييس استهلاك الطاقة ولكنها تفتقر إلى إطار منظم قادر على تلبية كلف المشروع المرغوبة وبشكل منهجي و بالتالي فان هذا النقص يقلل من فعالية نماذج الطاقة الحالية اثناء عملية إتخاذ القرار.
	أهداف الدراسة	تستهدف هذه الدراسة تقديم إطار عمل لنمذجة الكلفة

		المستهدفة المستندة إلى الطاقة الذي يحقق التوازن بين كلفة المشروع ومقاييس الأداء من خلال الجمع بين مبادئ الكلفة المستهدفة وتقنيات تحليل الطاقة.
	أهم الاستنتاجات	ضرورة دمج دراسات الطاقة مع تقنيات الكلفة المستهدفة من أجل توجيه قرارات التصميم المتعلقة بانبعاثات غازات الاحتباس الحراري وانبعاثات الكربون طول دورة حياة المبنى. وان استخدام بيانات الطاقة المحاكاة يساعد في تقليل التأثير البيئي للمبنى من خلال مراعاة مقاييس استهلاك الطاقة في عملية تحسين اختيار أنظمة البناء المكونة للمشروع والتي تمثلها أنظمة التجميع الفرعي SAS.

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
5-	**اسم الباحث وسنة الدراسة**	**Stadtherr & Wouters, (2021)**
	عنوان الدراسة	**Extending target costing to include targets for R&D costs and production investments for a modular product portfolio—A case study** **توسيع نطاق الكلفة المستهدفة لتشمل أهدافاً لكلف البحث والتطوير واستثمار الإنتاج لمجموعة منتجات معيارية –دراسة حالة-**
	نوع الدراسة	بحث منشور في المجلة الدولية لاقتصاديات الإنتاج. دراسة حالة لمدة ثلاث سنوات في شركة سيارات, للكلفة المستهدفة بوصفها طريقة لإدارة الكلفة، مطبقة على مجموعة من المنتجات على أساس استراتيجية المنتج المعيارية.
	مشكلة الدراسة	تتمثل مشكلة الدراسة في تركيز الدراسات السابقة الخاصة بتقنية الكلفة المستهدفة على كلف التصنيع المتغيرة للمنتجات

		الجديدة (على سبيل المثال كلف المواد والعمالة) وتجاهلها لأنواع الكلفة الأخرى مثل تلك المتعلقة بتطوير المنتج, أو خدمات ما بعد البيع بالإضافة إلى ان تحديد الكلفة المستهدفة بشكل تقليدي يركز على تطوير المنتج الفردي متجاهلا الترابط بين الكلفة والمنتجات.
	أهداف الدراسة	تستهدف الدراسة اقتراح توسيع نطاق الكلفة المستهدفة من خلال طريقة تم تطويرها وتنفيذها خلال دراسة حالة مدتها ثلاث سنوات في إحدى شركات السيارات, إذ تحدد هذه الطريقة أهداف الكلفة المستنِدة إلى السوق لكلف البحث والتطوير والاستثمارات الخاصة بأصول الوحدة الاقتصادية .
	أهم الاستنتاجات	توصلت الدراسة إلى ان المدخل البديل القائم على كلفة رأس المال له قيود على استخدام النمطية والكلفة المستهدفة. ويمكن أيضا النظر في كلف استثمارات البحث والتطوير والإنتاج من خلال تضمين كلفة راس المال ببساطة في طريقة حساب الكلفة المستهدفة.

المحور الثاني- دراسات ذات علاقة بتقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABB)

أولا: دراسات عربية

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
1-	اسم الباحث وسنة الدراسة	كاظم , (2020)
	عنوان الدراسة	تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABB) في المؤسسات التعليمية/ دراسة تطبيقية في رئاسة جامعة بابل.

	نـــــــوع الدراسة	رسالة ماجستير في المحاسبة - كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة. دراسة حالة كمنهجية بحثية في إحدى جامعات العراق الحكومية -رئاسة جامعة بابل-.
	مشكلة الدراسة	تـتلخص مشـكلة الدراسـة بالتسـاؤل الآتـي: هـل البيانـات التـي تزودهـا تقنيـة TDABC سـتنعكس فـي قيـاس كلفـة الخدمـة التعليميـة وتكـون قـادرة علـى تـوفير معلومـات ملائمـة تسـهم فـي تسـهيل اعـداد موازنـة تشـغيلية قائمـة علـى الأنشـطة الموجهـة بالوقت.
	أهداف الدراسة	اسـتهدفت هـذه الدراسـة تشـجيع القطـاع التعليمـي علـى تطبيـق تقنيـة TDABB, مـن أجـل تـوفير معلومـات أكثـر دقـة لمسـتخدمي الموازنـة. بالإضـافة إلـى فـرض رقابـة صـارمة وزيـادة فعاليـة عمليـة التخطـيط . كمـا تهـدف إلـى تحفيـز المؤسسـات التعليميـة ومنهـا جامعـة بابـل لاسـتخدام مـداخل إدارة الكلفـة المعاصـرة وتقنياتهـا ومنهـا تقنيـة TDABB التـي تسهم في تحسين الخدمات التعليمية وتخفيض كلفها.
	أهم الاستنتاجات	توصـلت الدراسـة إلـى جملـة مـن الاسـتنتاجات أهمهـا: ان اعـداد الموازنـة التشـغيلية فـي المؤسسـات الخدميـة عمومـا والمؤسسـات التعليميـة بوجـه خـاص يختلـف عنهـا فـي المؤسسـات الصـناعية بسـبب اخـتلاف خصـائص الخدمـة التعليميـة وطبيعـة الانفـاق عليهـا. وان تقنيـة TDABB لهـا القـدرة علـى التمييـز بـين كلـف الطاقـة المسـتغلة وكلـف الطاقـة العاطلـة, وبالتـالي فهـي تـوفر رؤيـة واضـحة عـن كفـاءة العمليـات التشـغيلية وهـذا غيـر متـوفر فـي الاسـلوب التقليـدي لإعداد الموازنات التشغيلية.

ثانيا: دراسات اجنبية

ت	البيـــــــــان	تفاصـــــــــيل الدراســـــــــة
-1	اســـــم الباحـــث وسنة الدراسة	**Adigüzel, (2008)**
	عـــــنوان الدراسة	**Time-Driven Activity Based Budgeting: An Implementation On A Manufacturing Company.** **الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت : بالتطبيق على شركة صناعية.**
	نـــــــوع الدراسة	رسالة ماجستير في قسم الأعمال تخصص محاسبة- جامعة MARMARA في تركيا. دراسة تطبيقية في شركة Önaysan لتصنيع أجزاء عالية الجودة من الصفائح المعدنية والبلاستيكية للشركات المعروفة في قطاعات الإلكترونيات والسيارات والاتصالات السلكية واللاسلكية في تركيا وأوروبا.
	مشكلة الدراسة	تمثلت مشكلة الدراسة في عدم التخصيص الدقيق للكلف غير المباشرة بسبب اعتماد الشركات على تقنيات ضعيفة وغير ملائمة في تحديد الكلف واعداد الموازنة التي لا يمكنها الاستجابة لاحتياجات البيئة المتغيرة وهذا ما يستدعي تطبيق تقنيتي TDABC و TDABB ودراسة مدى إمكانية النجاح الذي يحرزه تطبيقهما في الشركات الصناعية.
	أهداف الدراسة	استهدفت الدراسة إظهار إمكانية تطبيق الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت على شركات التصنيع وذلك من خلال توضيح جميع القضايا المتعلقة بتطبيق هذه الموازنة سواء الأنشطة ذات الصلة بعمليات التصنيع , أحداث تلك الأنشطة , الأوقات اللازمة لتنفيذ أحداث الأنشطة , كلفة الأنشطة المختلفة .
	أهم الاستنتاجات	من النتائج التي توصلت لها الدراسة ان نموذج TDABC يعد

		أكثر ملائمة في التطبيق قياسا بالنظم التقليدية وذلك لاعتماده على الموائمة بين الطاقة العملية مقاسة بالزمن اللازم للإنتاج وعدد الطلبات الواردة لمجموعة منتجات معينة, والتي توفر معلومات تفصيلية تساعد في عمليات التخطيط, الرقابة, اتخاذ القرارات, وغيرها والتي لا يمكن الحصول عليها فيما لو تم تطبيق النظم التقليدية.

ت	البيـــــــــان	تفاصـــــــــيل الدراســـــــــة
-2	**اســـــم الباحـــث وسنة الدراسة**	**Coenen, (2009)**
	عـــنوان الدراسة	**The effect of using Time-Driven Activity-Based Costing on Budget Slack and Commitment to Budget** **تأثير استخدام الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في ركود الموازنة والالتزام بها**
	نـــــــوع الدراسة	رسالة ماجستير في الاقتصاد التطبيقي- كلية الاقتصاد والأعمال جامعة GENT في هولندا. دراسة حالة مع ثلاث شركات قامت بتطوير وتنفيذ TD-ABC في عدة مشاريع وهي: شركةWYMAR INTERNATIONAL, شركة PB GELATINES, وشركة CITCO.
	مشكلة الدراسة	تتلخص مشكلة الدراسة بالآتي: فحص فيما إذا كانت الكلف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت تؤثر على التزام المدراء ام لا؟, وما هي الدرجة التي يؤدي بها استخدام تقنية TDABC إلى تقليل الركود في الموازنة عن طريق تقليل عدم تناسق المعلومات وزيادة التزام المدراء المرؤوسين بالموازنة.
	أهداف الدراسة	تستهدف هذه الدراسة بحث تأثير الكلفة على أساس النشاط الموجه

		بالوقت على سلوك المدراء المرؤوسين في اعداد الموازنة التشاركية.
	أهم الاستنتاجات	توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها انه عند توفير الوقت والتدريب الكافيين للمدراء المرؤوسين في بيئة من الثقة والدعم والمساندة فان منهجية الكلف على أساس النشاط الموجه بالوقت تقلّل من مقدار الركود في الموازنة بسبب الرؤية والتحفيز نحو تخطيط الموارد وترشيد استعمالها مع حث المدراء على التفكير المستمر في كيفية تحسين خططهم المستقبلية.

ت	البيـــــــــان	تفاصـــــــــيل الدراســـــــــة
-3	**اســـــم الباحـــث وسنة الدراسة**	**Ozyürek & Ulutürk, (2016)**
	عـــــنوان الدراسة	**Flexible budgeting under time-driven activity based cost as a tool in management accounting: Application in educational institution** **اعداد الموازنة المرنة في ظل الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأداة في المحاسبة الإدارية : التطبيق في مؤسسة تعليمية**
	نـــــــوع الدراسة	بحث منشور في مجلة الدراسات الإدارية والتجارية. دراسة تطبيقية في المدارس الابتدائية ورياض الأطفال في أنقرة التي تعمل داخل مؤسسة تعليمية خاصة.
	مشكلة الدراسة	تتلخص مشكله الدراسة بالتساؤلات التالية: 1. هل تقوم المؤسسات التعليمية بتطبيق التقنيات الكلفوية الحديثة في مجال تحديد الكلفة والتخلص من مشاكل التخصيص التي ترافق نظم الكلفة التقليدية ؟ 2. هل يمكن اعداد الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت بنجاح إذا ما توفرت البيانات اللازمة لإعدادها ؟

		3. كيف تؤثر الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في الربحية وقياس الأداء؟ 4. كيف تقدّم الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت بيانات عن الطاقة المستغلة وغير المستغلة ؟
	أهداف الدراسة	استهدفت الدراسة تطبيق الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأداة داعمة لإعداد الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت والاستفادة من معلومات مثل هذه الموازنة في قطاع التعليم .
	أهم الاستنتاجات	توصلت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات أهمها : ضرورة وجود اشخاص مؤهلين لدى الوحدة الاقتصادية من أجل اعداد موازنة مرنة على أساس الوقت. وضرورة وجود تعاون بين جميع الموظفين من أجل تحقيق النجاح في تنفيذ الموازنة. وان تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت تسمح بتحليل الطاقة من حيث كونها مستغلة أو غير مستغلة.

ت	البيـــــــــــان	تفاصـــــــــــيل الدراســـــــــــة
4-	**اســـــم الباحـــث وسنة الدراسة**	**Epmakova & Shakaramova, (2017)**
	عـــــنوان الدراسة	**The TDABB Methodology In The Management Control Of Insurance Companies** **منهجية TDABB في إدارة الرقابة على شركات التأمين**
	نـــــــوع الدراسة	بحث منشور في مجلة المحاسبة الدولية, بالتطبيق على عينة من شركات التأمين العاملة في روسيا.
	مشكلة الدراسة	تـتلخص مشـكله الدراسـة فـي حاجـة مؤسسـات التـأمين إلـى تحسـين عمليـات الإدارة داخـل هـذه المؤسسـات وذلـك فـي ظـل الأزمـة التـي يمـر بهـا الاقتصـاد الروسـي والتـي نـتج عنهـا -كـرد فعـل لهـا- انخفـاض عـدد مؤسسـات التـأمين, ممـا يتطلـب ادخـال

		أساليب فعالة في ممارسات الإدارة وتشكيل نظم معلومات داخلية موثوقة.
	أهداف الدراسة	استهدفت الدراسة تطبيق منهجية تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في شركة التأمين ومحاولة تحليل مستوى الطاقات من حيث كونها مستغلة أو غير مستغلة .
	أهم الاستنتاجات	توصلت الدراسة إلى جملة استنتاجات أهمها ان اعتماد منهجية معينة يتم الاعتماد عليها في تطبيق الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في شركات التأمين يسهم في مساعدة مثل هذه الشركات في ترشيد مواردها ورسم خططها المستقبلية بنجاح.

المحور الثالث- مناقشة الدراسات السابقة وتحديد موقع الدراسة الحالية منها

من خلال عرض الدراسات السابقة يتضح الآتي:

1- ان أغلب الدراسات المتعلقة بموضوع الكلفة المستهدفة, كانت تركز بصورة عامة على نواحي متعددة أبرزها: توضيح دور هذه التقنية في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية, وذلك بتخفيض تكاليف منتجاتها وخدماتها وبالنتيجة تحقيق الأرباح المستهدفة, واعتماد التقنية كمنهج للتسعير ولتنفيذ استراتيجية ريادة الكلفة التي تتبعها الوحدات الاقتصادية لترشيد وحسن استغلال مواردها, فضلا عن بيان كيفية تطبيق التقنية, مع عرض مزاياها وعيوبها بمقارنتها مع النظم التقليدية. وهنالك من الدراسات مثل دراسة (2018) **Alwisy, et. al.** قد اتجهت اتجاها اخر, إذ انها ركزت على طرح إطار عمل لنمذجة الكلفة المستهدفة المرتكزة على الطاقة, ويعمل هذا الإطار على تحقيق التوازن بين كلف المشروع ومقاييس الأداء من خلال الجمع بين مبادئ الكلفة المستهدفة وتقنيات تحليل الطاقة. أما دراسة (2021) **Stadtherr & Wouters** فقد اقترحت توسيع نطاق الكلفة المستهدفة ليشمل تضمين كلفة رأس المال عند احتساب الكلفة المستهدفة.

2- ان اغلب الدراسات المتعلقة بموضوع تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, كانت قد ركزت بشكل عام على توضيح مفهوم وطبيعة المنهج الذي تسير عليه تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, واعتماد هذه التقنية على تقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت باعتبار انها تسير باتجاه عكسي لها (من الاسفل إلى

الأعلى), وكيفية تأثير هذه التقنية على الربحية وقياس الأداء, وتقديمها بيانات عن مدى استغلال الطاقة, أما دراسة (2009) **Coenen** فقد ركزت على تأثير تقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في سلوك الأفراد العاملين. بينما ركزت دراسة (2008) **Adigüzel** في بحث إمكانية تطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في الشركات الصناعية, في حين استهدفت دراسة **كاظم** (2020) تطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في المؤسسات التعليمية (جامعة بابل أنموذجاً) من أجل توضيح دورها في توفير معلومات أكثر دقة لمستخدميها مع تحقيق رقابة صارمة وزيادة فاعلية عملية التخطيط وبالنتيجة أحداث تحسين في الخدمة المقدّمة من المؤسسات التعليمية وتخفيض كلفها.

3- ان أهم ما يميّز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة التي تسنى للباحث الإطلاع عليها هو تحقيقها للتكامل بين تقنيتين مهمتين من التقنيات الحديثة في محاسبة الكلفة والإدارية وهما تقنية الكلفة المستهدفة TC وتقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABB, وتوضيح دور هذا التكامل في إدارة الوقت والكلفة, وبالنتيجة تعزيز الموقع التنافسي للوحدة الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال التي تمتاز بحركيّتها وتغيّرها المتسارع والمطّرد.

4- ان الدراسة الحالية حسب علم الباحث تمثّل الدراسة الأولى من نوعها عالمياً التي تناولت التكامل بين تقنيتي TC و TDABB, وانها الدراسة الأولى من نوعها عربياً التي تعمل على تطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في وحدة اقتصادية صناعية في العراق, إذ ان بعض الدراسات السابقة قامت بتطبيقها على وحدات اقتصادية صناعية أجنبية تختلف ظروف بيئتها عن ظروف البيئة العراقية الأمر الذي يقلّل من إمكانية الاعتماد على نتائج تلك الدراسات الاجنبية.

الفصل الثاني

تكامل تقنيتي TC و TDABB لإدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية

المبحث الأول: تقنية الكلفة المستهدفة: المفهوم, المبادئ, المزايا, وخطوات ومعوقات التطبيق

المبحث الثاني: تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت: المفهوم, الخطوات, والفوائد

المبحث الثالث: دور التكامل بين تقنيتي TC و TDABB في إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات للتنافس

المبحث الأول

تقنية الكلفة المستهدفة: المفهوم, المبادئ, المزايا, وخطوات ومعوقات التطبيق

تمهيد

إن التطورات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة متمثلةً بالمنافسة الشديدة, التقدم التكنلوجي, قصر دورة حياة المنتج, وغيرها قد جعلت الوحدات الاقتصادية تفكر في إعادة النظر في النظم التقليدية لمحاسبة الكلفة والإدارية بسبب عدم قدرتها على توفير المعلومات الكفيلة بتحقيق النجاح لهذه الوحدات في ظل هذه التطورات, ذلك لأن هذه النظم صممت بالأساس للتطبيق في ظل بيئة أعمال سابقة وقد ثبت نجاحها فيها، والتوجه نحو تطبيق التقنيات التي تساعد في مواجهة هذه التطورات عن طريق إنتاج منتجات ذات كلفة منخفضة وجودة عالية من شأنها أن تحقق للوحدات الاقتصادية ميزة تنافسية. وتعد تقنية الكلفة المستهدفة من بين أهم التقنيات الحديثة في مجال محاسبة الكلفة والإدارية التي ظهرت كاستجابة للتطورات التي أفرزتها بيئة الأعمال المعاصرة, إذ تركز تقنية الكلفة المستهدفة على تصميم منتجات تلبي متطلبات وحاجات الزبون من حيث الجودة العالية والسعر المناسب. لذلك , سيتناول هذا المبحث هذه التقنية من حيث نشأتها, مفهومها , مبادئها , مزاياها, العوامل المؤثرة فيها , خطوات تطبيقها, ومحدداتها.

1-1-2 نشأة تقنية الكلفة المستهدفة ومفهومها

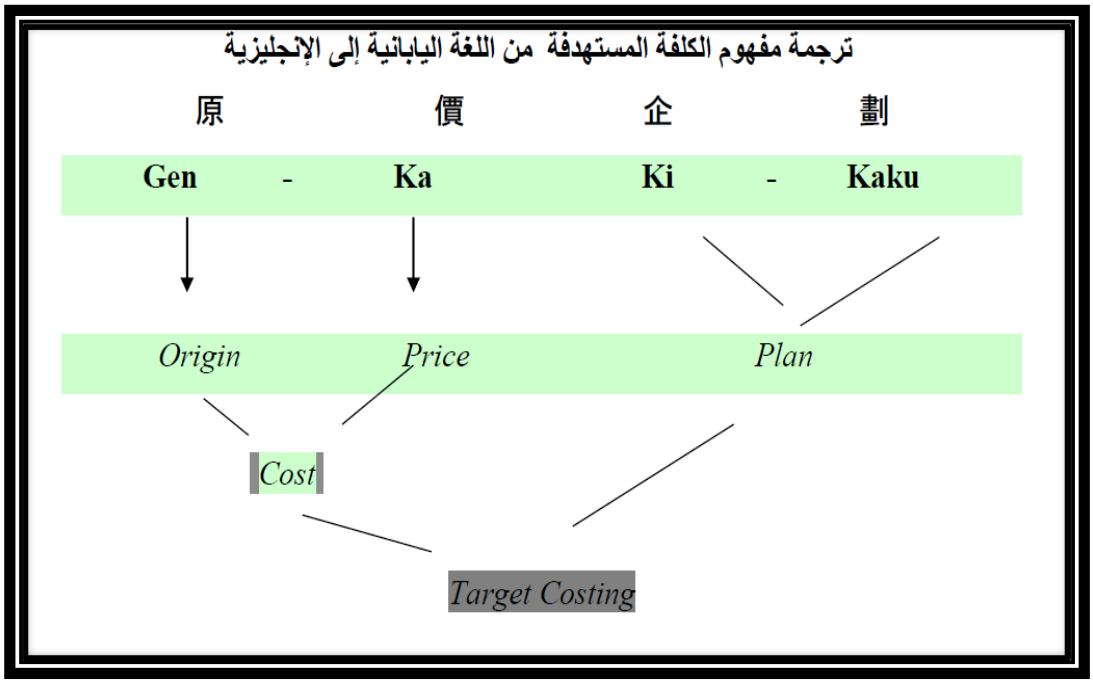
يشير (Feil, et. al., 2004: 10) ان بدايات تقنية الكلفة المستهدفة يعود إلى القرن الماضي وتحديدا في عقد الثلاثينيات منه, وذلك عندما استهدفت شركة (Volkswagen) الألمانية و شركة (Ford) الأمريكية خفض كلف منتجاتهما. ويضيف (علي, 2017: 62-63) إن أصل فكرة تقنية الكلفة المستهدفة مستوحى من فكرة أمريكية تسمى "هندسة القيمة" التي كانت مطبقة في بعض الوحدات الاقتصادية الأمريكية, لغرض مجابهة الظروف التي تسببت بها الحرب العالمية الثانية, ثم اقتبس اليابانيون هذه الفكرة وعملوا على تطويرها بوصفها تقنية فعّالة تستهدف إنتاج منتجات بكفاءة عالية, تخفيض التكاليف, تخطيط الأرباح , بالإضافة إلى استخدامها كسلاح استراتيجي من الوحدات الاقتصادية اليابانية لإدارة تكاليفها .

ويرى (Howell, 1994: 2) ان تقنية الكلفة المستهدفة وعلى الرغم من قلة عدد الشركات في أمريكا الشمالية التي احتضنت عناصرها بالكامل إلا أنها لا تمثل فكرة جديدة, إذ طور Henry Ford أول سيارة من طراز T في سنه 1908 مستهدفاً زيادة حجم المبيعات من هذا الطراز عن

طريق تخفيض السعر, وبحلول عام 1913 تمكّن من بيع إنتاجه من هذه السيارات باقل من خمسمائة دولار بعد قيامه بتخفيض التكاليف المرتبطة بإنتاجها, وعليه فان هذه تعد أهم سمة من سمات تقنية الكلفة المستهدفة.

أما (Ghosh , 2013:62-63) و(Bengu, 2010: 213-214) فيشيران إلى أن أول استخدام لتقنية الكلفة المستهدفة قد كان في اليابان وتحديدا في شركة تويوتا في عام 1960 من أجل تخفيض كلفة منتجاتها, وسميت هذه التقنية باللغة اليابانية بمصطلح (Genka Kikaku), في حين ترجمت للغة الانكليزية بـ (Target Costing), الشكل (2-1) يوضح هذه الترجمة والعناصر التي يتضمنها مصطلح الكلفة المستهدفة.

شكل (2-1)



Source: Kwah, D. (2004), "**Target Costing in Swedish Firms – Fiction, Fad or Fact? An Empirical Study of Some Swedish Firms**", Master Thesis Number 2004:24 GBS Gothenburg University, p.44.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فان تقنية الكلفة المستهدفة اخذت تستعمل كمدخل شامل لتحديد السعر وإدارة الكلف وذلك في أواخر الثمانينيات من القرن الماضي وذلك بسبب فقدان الكثير من الشركات الأمريكية جزءاً كبيراً من حصتها السوقية (Ansari, et. al., 2009:18). ويضيف (Ellram, 2002:243) بهذا الصدد أنه على الرغم من إن بدايات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة تعود إلى الستينيات من القرن الماضي, الا إن توثيقها والكتابة عنها في الأدبيات المحاسبية اليابانية منها والغربية كان في بداية التسعينيات من القرن الماضي , إذ أن المقالة

الأولى التي نشرت عن تقنية الكلفة المستهدفة قد كانت في مجلة "Fortune" في سنه 1991 والتي ذكر فيها ان الكلفة المستهدفة تمثل السلاح السري الذكي لليابان.

ويذكر (الموسوي, 2010: 47) و(Ghosh,2013:62-63) إن أنشطة تقنية الكلفة المستهدفة كانت تتركز في بداية ظهورها على تطوير المنتجات الجديدة, مع الاحاطة الكاملة بسرية هذه التقنية , وبهذا بقيت عملية تدوينها وتوثيقها غير معلنة و سرية لدى الشركات اليابانية, ولكن بعد عقد التسعينيات, أصبحت منتشرة بشكل رئيس وواسع لدعم الموقف التنافسي للشركات اليابانية .

ويشير (Yasuhiro & Others, et. al., 2013:35) ان تقنية الكلفة المستهدفة تعد أساساً لتخطيط الربحية واستخلاص معايير الكلفة وان أهمية كل هذا تنبع من التطورات التي حدثت في بيئة الأعمال وخاصة الصناعية منها والتي تمتاز بوجود حالة التنافس الشديدة والسريعة التغيّر والتي حفزت الوحدات الاقتصادية على تطبيق الكلفة المستهدفة.

أما من ناحية تعريف تقنية الكلفة المستهدفة فقد تعددت تعريفات هذه التقنية ولم يتم الاتفاق على تعريف محدد بخصوصها, وذلك لاختلاف وجهات النظر حولها والزاوية التي ينظر من خلالها إلى هذه التقنية. إذ يعرّف (Lorıno) الكلفة المستهدفة بأنها: مجموعة من طرائق الحساب والأساليب الإدارية التي تكون مبنية على صيغة رئيسة تتمثل بتحسين تصميم المنتج وعملية تخطيطه بهدف الوصول إلى تساوي وتطابق كلفته المقدرة مع كلفته المستهدفة (المسعودي, 2008: 81).

فيما يعرف (Hematfer, et. al., 2014:3) تقنية الكلفة المستهدفة بأنها: جزء من المحاسبة الإدارية التي تستند على عملية جمع, تصنيف, تلخيص, تحليل, واعتماد تقارير من نوع خاص من معلومات المحاسبة الإدارية التي تساعد في إدارة كلف المنتجات والخدمات .

أما (Idowu, 2014:2) فيعرف تقنية الكلفة المستهدفة من وجهة نظر رياضية بأنها: تقدير كلف المنتج وذلك بطرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف.

ويعرف (Garrison, et. al., 2018:623-624) الكلفة المستهدفة بأنها: عملية تحديد الكلفة المسموح بها للمنتج أو الخدمة والتي تضمن تحقيق الربح المستهدف للوحدة الاقتصادية بأن يتم منح فريق تطوير المنتج مسؤولية تصميم المنتج بحيث لا تتجاوز كلفته الكلفة المستهدفة.

في حين يعرف (Williams, et. al., 2018:850) الكلفة المستهدفة بأنها: عملية يقودها الزبون وأكثر تركيزها يكون على تصميم المنتج, وهدفها هو إنتاج منتج تغطي إيراداته التكاليف ذات العلاقة به وتحقيق الربح.

أما (Drury, 2018:245-247) فيعرّف الكلفة المستهدفة بأنها: إحدى التقنيات التي تركّز على إدارة الكلفة اثناء مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج عن طريق تحديد الكلفة المستهدفة وذلك بطرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف.

ويعرف (Blocher, et. al., 2019:14) الكلفة المستهدفة بأنها: إحدى التقنيات التي يمكن تطبيقها في الظروف التي تشهد منافسة شديدة, إذ تحدد الكلفة المستهدفة على أساس سعر السوق التنافسي والذي يضمن تحقيق الربح المستهدف بقدرته على تغطية التكاليف المرتبطة بالمنتج .

أما (Hilton & Platt, 2020:681-682) فيعرفان الكلفة المستهدفة بأنها: الكلفة المتوقعة على المدى الطويل والتي يتم تحديدها بشكل استباقي في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج وهي بذلك تساعد الشركة في الدخول والبقاء في السوق للتنافس بنجاح مع منافسيها.

ويتفق الباحث مع التعريف الذي أورده (Lorıno) للكلفة المستهدفة باعتبارها مجموعة من طرائق الحساب والأساليب الإدارية التي تكون مبنية على صيغة رئيسة تتمثل بتحسين تصميم المنتج وعملية تخطيطه بهدف الوصول إلى تساوي وتطابق كلفته المقدرة مع كلفته المستهدفة.

2-1-2مبادئ تقنية الكلفة المستهدفة

تناولت الأدبيات التي تعنى بمفهوم تقنية الكلفة المستهدفة المبادئ الأساسية لهذه التقنية. فمنهم من عدّها ستة مبادئ (الكواز,2016: 42) و(Berry, 2006: 206-207) و(Kwah, 2004: 44-45) و (Slater, 2010: 26), في حين يشير (Hilton & Platt, 2020: 683-684) إلى إن عدد هذه المبادئ هو سبعة وهي:

أ- السعر يحدد الكلفة

عادة ما تكون الكلفة المستهدفة موجهة من السوق وتحديدها يتم على أساس المعادلة الآتية :

الكلفة المستهدفة = سعر السوق المستهدف - هامش الربح المستهدف

ويرى (Datar & Rajan,2018:525-526) أن السعر المستهدف يتأثر بثلاثة عوامل عند تحديده وهي الزبائن, المنافسون, والتكاليف, إذ أن محور تأثير الزبائن في السعر يتركز في الطلب على المنتج عن طريق مميزاته وجودته, أما المنافسون فينبغي على الوحدات الاقتصادية معرفة مدى استعدادها لتخفيض أسعارها دون تحقيقها أي خسارة عن طريق التعرف على قدراتهم واستراتيجياتهم التشغيلية, وأما التكاليف, فيتطلب الأمر إدارتها بالشكل الذي يحقق التخفيض المستهدف فيها .

ب- التركيز على الزبون

لغرض تطبيق الكلفة المستهدفة يتوجب على إدارة الوحدة الاقتصادية الاستماع إلى زبائنها, وما المنتجات التي يطلبونها, وما المواصفات أو الخصائص التي يهتمون بها, وما المبلغ الذي

سيدفعونه مقابل جودة المنتج, وبالتالي تكون الإدارة بحاجة ملحّة لهذه المعلومات لاعتمادها في تصميم المنتج, وعليه يمكن القول ان مدخل الكلفة المستهدفة يتم تحريكه من قوى السوق.

ت- التركيز على التصميم

يعد التصميم الهندسي أحد العناصر الأساسية للكلفة المستهدفة, إذ يتوجب على المهندسين القيام بتصميم المنتج من البداية إلى النهاية لكي يمكن إنتاجه بحدود الكلفة المستهدفة مع تحديد المواد الأولية والمكونات الواجب استخدامها والتي تعد من ضمن أنشطة التصميم .

ث- التنسيق بين الوظائف

لكي تتمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق النجاح بتطبيق الكلفة المستهدفة, يتطلب الأمر التنسيق ما بين جميع الوظائف المؤدّاة من الوحدات الفرعية والأقسام المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية مثل هندسة التصميم, هندسة التصنيع, التسويق, التمويل, المجهزين, وغيرها.

ج- تكييف سلسلة القيمة

في بعض الظروف قد تكون الكلفة الحالية للمنتج أعلى من كلفته المستهدفة, وبالنتيجة يجب بذل أقصى الجهود لتخفيض الكلفة الحالية, وذلك بالتخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة وهذا يتم عن طريق فحص سلسلة القيمة الخاصة بالوحدة الاقتصادية بأكملها من أجل مساعدة المدراء في تحديد الفرص المتاحة لتخفيض الكلف.

ح- توجيه دورة الحياة للمنتج

ينبغي تكييف دورة الحياة الكلية للمنتج لكل من المنتج والزبون وذلك باستخدام تقنية الكلفة المستهدفة التي تتضمن ضمن عناصرها سعر الشراء , تكاليف الإنتاج , الصيانة , وتكاليف التوزيع. إذ إن التركيز على دورة الحياة التي تتعلق بالمنتج يؤدي إلى فتح المجال لتخفيض عناصر كلفة المنتج على امتداد هذه الدورة وصولا لمرحلة التخلص منه.

خ- التركيز على تصميم العملية

إن كل مظهر من مظاهر العملية الإنتاجية ينبغي أن يتم اختباره للتأكد من أن المنتج قد تم إنتاجه بأكفأ ما يمكن, ويفضل بهذا الشأن الحصول على المواد الأولية ذات الجودة العالية واستخدام المهارات الجيدة من العاملين وتطبيق التكنولوجيا التي تنعكس آثارها في كل مظهر من مظاهر العملية الإنتاجية وبالشكل الذي تنسجم فيه كلفة المنتج مع الكلفة المستهدفة .

2-1-3مزايا تقنية الكلفة المستهدفة

يشير (Hilton & Platt, 2020: 683) ان أهم ميزة من مميزات تقنية الكلفة المستهدفة هو تركيزها على مرحلة تصميم وتخطيط المنتج, وبالنتيجة فان هذه الميزة تعد أكثر تأثيرا في تحديد

مقدار الكلف المُلتزَم بها لذلك تكون محط انتباه فريق التصميم الذي يجب ان يستمر في محاولات تصميم المنتج والعملية إلى ان يجد التصميم الذي يعطي الكلفة المتوقعة التي تعادل أو تكون اقل من الكلفة المستهدفة, أي محاولة ردم الفجوة التي قد تحصل بين الكلفة المتوقعة والكلفة المستهدفة, وفي حالة عدم التمكّن من الوصول إلى الكلفة المستهدفة فمن الاجدر عدم إطلاق المنتج .

ويرى (Morse, et. al., 2003:374-378) ان هنالك مجموعة من المميزات لتقنية الكلفة المستهدفة وهي:

1- **المساعدة على توجيه العاملين:** إذ ان الكلفة المستهدفة ستخوّل العاملين الذين سوف تُلقى عليهم مسؤولية تنفيذ الأنشطة الضرورية التي تجعل المنتج تام الصنع وجاهز للتسليم للزبون سلطة تحديد الأنشطة التي يتم اختيارها.
2- **إمكانية تطبيق أدوات وأساليب اضافية :** يسمح تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة لإدارة الوحدة الاقتصادية الوصول بكلفة المنتج المسموح بها أو المقدرة إلى الكلفة المستهدفة بأساليب وأدوات تحليلية تساعد في نفس الوقت على تطوير المنتج بالشكل الذي يدعم الأهداف الاستراتيجية من حيث الحصة السوقية وتحقيق الأرباح.
3- **الاصغاء لصوت الزبون :** يتم تطبيق الكلفة المستهدفة بالاستناد إلى متطلبات واحتياجات الزبون ومحاولة تلبيتها وتوفيرها في المنتج بالجودة العالية.
4- **التشجّيع على التصميم لغرض التصنيع:** إذ تعمل تقنية الكلفة المستهدفة على تشجّيع مهندسي التصميم عند البدء بالتصميم الاخذ بالحسبان تكاليف الصنع وخدمة المنتج وهذا يسمى بـ "التصميم للتصنيع".
5- **ان الكلفة المستهدفة** تعد عنصراً حاسماً لفريق تطوير المنتجات أو الخدمات لاسيما عند تطبيق تقنيات أخرى مثل الهندسة المتزامنة.
6- **المساعدة على إدارة كلفة دورة حياة المنتج:** ان اغلب القرارات الحاسمة التي تؤثّر في الكلفة مثل تصميم المنتج واختيار وتحديد الإجراءات ذات العلاقة بعمليات الصنع تُتّخَذ قبل بدء عملية الإنتاج, و هذه القرارات تجعل الوحدة الاقتصادية ملزمة بالإنفاق على المنتج مع الإشارة ان نسبة كبيرة من الكلف الكلية المرتبطة بالمنتج يكون مُلتزَم بها قبل المباشرة في إنتاج وحدات المنتج.
7- **تعمل الكلفة المستهدفة** بدمج التكاليف على نطاقٍ واسع من دورة حياة المنتج مع إمكانية تخصيصها بطريقة منطقية تساعد في إدارتها بشكل منظّم .

8- **المساعدة على تخفيّض وقت تقديم المنتجات الجديدة:** إن القيام بتصميم المنتج بالطريقة التي تتحقق فيها الكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض الوقت المطلوب لطرح المنتجات الجديدة, كما ان إشراك البائعين ضمن فرق تصميم الكلفة المستهدفة قد يجعل منهم أكثر إدراكاً لضرورة تحقيق الكلفة المستهدفة, وبالنتيجة فان هذا يسهّل من طرح المنتج للسوق في الوقت المطلوب تقديمه للزبون .

1-1-4العوامل المؤثرة في تقنية الكلفة المستهدفة

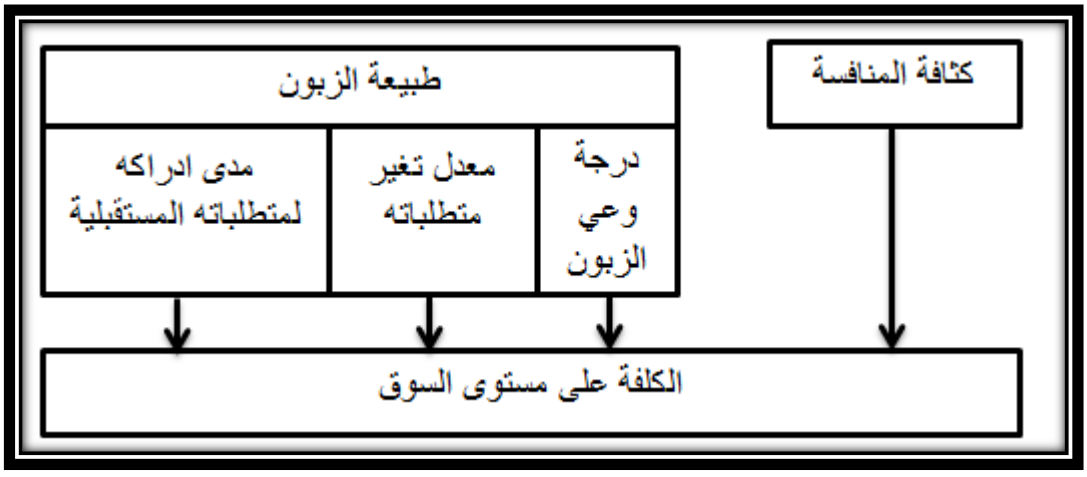
ان عملية تحديد الكلفة المستهدفة تتأثر بمجموعة من العوامل الداخلية أو الخارجية بالنسبة للوحدة الاقتصادية, وهذه العوامل تساعد في زيادة أهمية تطبيق الكلفة المستهدفة كتقنية لإدارة الكلفة, وتنقسم هذه العوامل على ثلاث مجموعات طبقاً لمراحل تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة وهي (Cooper, 1997: 5):

أولاً: العوامل المؤثرة في الكلفة المستهدفة على مستوى السوق

يوجد عاملان أساسيان على مستوى السوق يؤثران في عملية تحديد الكلفة المستهدفة وهما كثافة المنافسة وطبيعة الزبون (خليل, 2012: 44-45) كما موضّح في الشكل (2-2).

شكل (2-2)

العوامل المؤثرة في الكلفة المستهدفة على مستوى السوق



المصدر: الحداد, محمد حسن (2011), مدى تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة, رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل كلية التجارة الجامعة الاسلامية- غزة, صفحة 29.

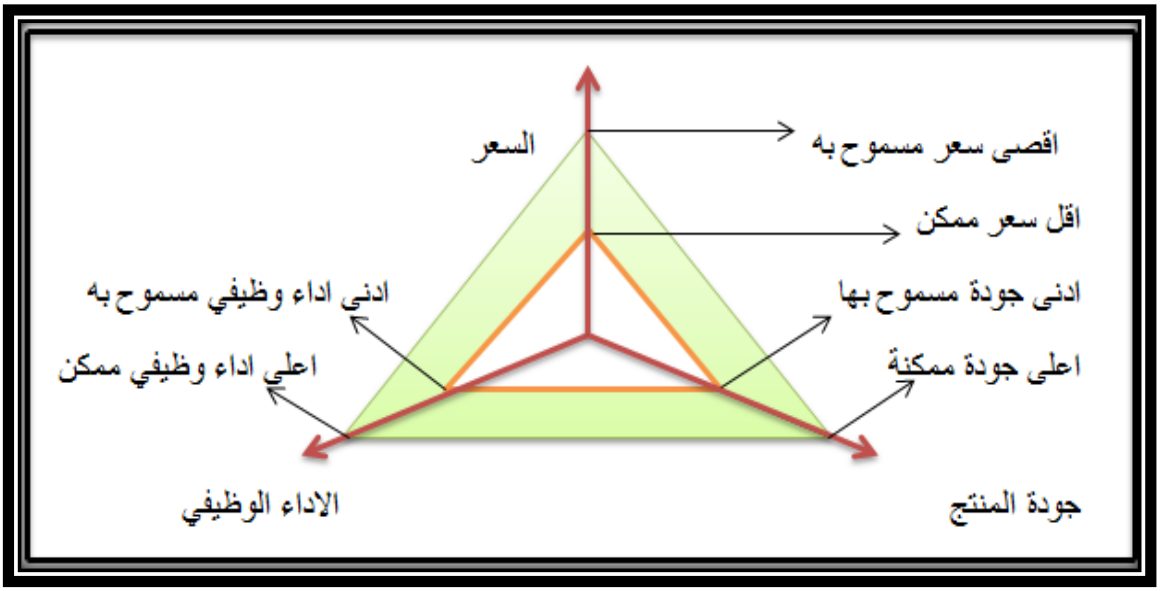
1- كثافة المنافسة

ان كثافة المنافسة تؤثر في حجم الأهمية التي تعطيها الوحدة الاقتصادية للمنتجات المنافسة عند تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة, كما انها تؤثر في تحديد قيمتي الحد الأدنى والأعلى للعناصر الثلاثة المتمثلة بـ(السعر ,الجودة , والوظيفة) التي تشكّل ما يسمى بمثلث البقاء والتي يكون لها دور

أساس في تحقيق نجاح الوحدات الاقتصادية من بيعها لمنتجاتها, من حيث ان قيم المنتجات المباعة تختلف من شركة لأخرى , فالمنتجات التي تكون ذات صلة بخصائص مثلث البقاء تكون هي المنتجات الناجحة وبهذا ينبغي تحديد وتشخيص منطقة البقاء لكل منتج والتي تُحدَّد بالفجوة ما بين الحدود العليا وايا لعناصر مثلث البقاء(Cooper & Shgmulder, 1997: 6) . ويوضح الشكل (2-3) منطقة البقاء للمنتجات.

شكل (2-3)

منطقة البقاء للمنتجات



Source: Gholami, I., (2013): "Target Costing as a New Approach of Competitive Market", Journal of American Science, p. 489.

إذ يلاحظ من الشكل ان الحد الأدنى لمستوى الجودة والوظيفة يتوافق مع أقل قيمة يقبلها الزبون لكل منهما مع غض النظر عن قيمة العنصرين الآخرين للمثلث, في حين ان الحد الأعلى لهما يتوافق مع أعلى قيمة يمكن ان تحققها الوحدة الاقتصادية من دون المساس بالعنصرين الاخرين من المثلث . كما ان العنصر المتمثل بالسعر يختلف عن العنصرين الاخرين (الجودة والوظيفة) من حيث ان القيمة العليا للسعر تُحدَّد من الزبائن بينما قيمته ايا تُحدَّد من الوحدة الاقتصادية .(Gholami, 2013: 490)

ويذكر (Cooper & Slagmulder, 1997: 6-7)بهذا الصدد انه عندما تزداد قوى المنافسة وكثافتها تضيق منطقة بقاء المنتج وبالتالي لا يتبقى أمام الوحدة الاقتصادية سوى الريادة في الكلفة والجودة والوظيفة لتجنب إنتاج منتجات خارج مناطق البقاء لكي تحافظ على استمرارها,

وهنا تبرز أهمية تقنية الكلفة المستهدفة التي تقوم بتحويل الضغوطات التنافسية التي تواجهها الوحدة الاقتصادية إلى مورديها ومصممي منتجاتها وذلك في أشكال مختلفة من الصور مثل تقليص نسبة الخطأ ورفع احتمالية ان تكون المنتجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند طرحها للسوق .

2- **طبيعة الزبون**

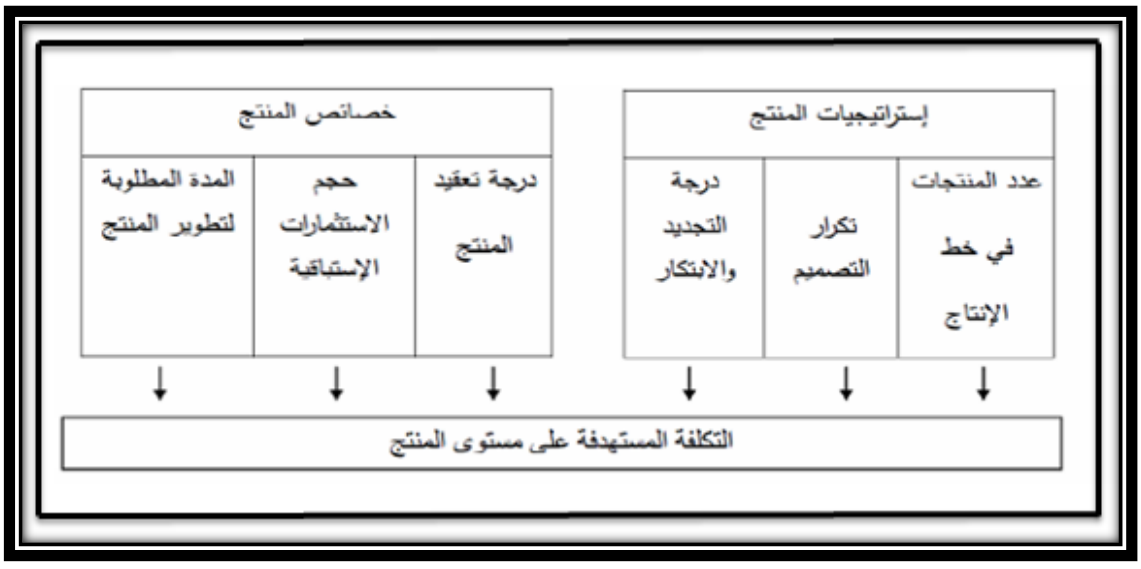
وتمثل خصائص الزبائن المستهلكين للمنتج ويمكن تحديد ذلك من خلال دراسة درجة رضا الزبائن, نسبة التغير في أذواقهم, ودرجة ادراكهم لاحتياجاتهم المستقبلية, وتشير كثير من الأبحاث ذات الصلة بهذا الموضوع إلى ان هذه الخصائص تشخّص المكاسب التي يمكن للوحدة الاقتصادية ان تجنيها من استخدامها للكلفة المستهدفة لأنها تبحث في توسيع مناطق البقاء و معدل تغير موقعها وسهوله توقعه (Kwah, 2004: 48).

ثانياً: العوامل المؤثرة في الكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

تتمثل تلك العوامل بعاملين أساسيين هما استراتيجية المنتج وخصائصه وكما موضح في الشكل(2-4).

شكل(2-4)

العوامل المؤثرة في الكلفة المستهدفة على مستوى المنتج



Source: Cooper Robin, Slagmulder, Regine, (1997), " Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice", February 25, 1997,p.175.

1- استراتيجية المنتج

تحدِّد استراتيجية المنتج الجهود المبذولة في تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة على مستوى المنتج وكيفية بذل تلك الجهود, وفي هذا الشأن توجد ثلاث خصائص تتعلق باستراتيجية المنتج والتي تسهم في تحديد فوائد تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة على مستوى المنتج وهي (Cooper & Slagmulder, 1997: 10-12) :

أ- عدد المنتجات

إن زيادة التنوع في المنتجات التي تطرحها الوحدة الاقتصادية للسوق يؤدي إلى ارتفاع مستوى رضا الزبائن وبالتالي زيادة الجهود المبذولة في تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة بسبب زيادة وتيرة طرح المنتجات الجديدة, و لكن عندما تصبح طلبات الزبائن للمنتجات المختلفة أكثر من إمكانية الوحدة, عندها يجب عليها دراسة السوق لتحديد المنتجات التي تحقق لها الربح والتي ينبغي إطلاقها في السوق, كما انه كلما لزمت الضرورة تقنين عدد المنتجات كلما ساهم ذلك في جعل دور تقنية الكلفة المستهدفة يتركز في تحديد مجموعة المنتجات الأكثر ربحاً, بدلاً من تحديد الربح على مستوى كل منتج بشكل مستقل عن المنتجات الأخرى.

ب- تكرار تجديد التصميم

في حالة عدم تحقيق الربح المستهدف تسعى اغلب الوحدات الاقتصادية إلى طرح منتجات جديدة بدلاً من تحديث منتجاتها الحالية, وذلك لارتفاع كلف إعادة التصميم بالقياس مع تكاليف طرح منتجات جديدة, مع الاخذ بنظر الاعتبار ضيق الوقت المطلوب لمعالجة الاخطاء وعدم وجود الاستعداد من الزبائن لتكرار تجربة اقتناء منتجات فشلت في تلبية رغباتهم في المرة الأولى من استخدامها.

ت- درجة التجديد والإبداع

يذكر(الموسوي، 2014: 54) ان درجة الإبداع ومستوى التجديد لأجيال المنتجات الجديدة تسهم في تحديد إمكانية الاستفادة من معلومات الكلفة التاريخية لتقدير الكلفة المستقبلية, وهذه المعلومات تقل قيمتها بالنسبة للمنتجات الجديدة التي تكون معتمدة بالكامل على تكنولوجيا جديدة, وكذلك فان المعلومات عن الزبائن والموردين والمنافسة يمكن ان تلغي ابتكارات ذات أهمية في تصاميم المنتجات. وفي المقابل تكون معلومات الكلفة التاريخية للمنتجات التي تماثل المنتجات البديلة أكثر فائدة في عملية التنبؤ بالتكاليف المستقبلية, إذ كلما زادت درجة الإبداع والتجديد كلما قلت المكاسب المتحققة من استخدام تقنية الكلفة المستهدفة لعدم توفّر معلومات عن الكلفة التاريخية يُبنى على أساسها التنبؤ بالكلفة المستقبلية وكذلك عدم توفر معلومات عن الزبائن والمنافسين والمجهزين.

2- خصائص المنتج

هناك ثلاث عوامل ضمن خصائص المنتج يمكن ان تحدّ أو تقيّد من الفوائد المرجوّة من تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة وهي (Cooper & Slagmulder, 1997: 13-14):

أ- درجة تعقيد المنتج

وهي تمثل مكونات المنتج والمراحل المطلوبة لإنتاجه بالإضافة إلى صعوبة إنتاج مكوناته والتكنولوجيا اللازمة لإنتاجه, إذ إن درجة تعقيد المنتج تحدد مدى تعقيد تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة , فكلما كانت المنتجات معقدة انعكس ذلك التعقيد على تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة بجعلها معقدة أيضا والعكس صحيح.

ب- حجم الاستثمارات الاستباقية

كلما زادت رؤوس الاموال المستثمرة أدى ذلك إلى زيادة الفائدة من استخدام تقنية الكلفة المستهدفة, إذ ان الوحدات الاقتصادية ذات رؤوس الاموال القليلة تقوم بإنتاج منتجات صغيرة بتكاليف منخفضة, كما تقوم بإنفاق قليل من الاموال على تحسين إنتاجها, على العكس من الوحدات التي لديها رؤوس اموال ضخمة إذ تقوم بإنتاج منتجات ذات كلف عالية, ونتيجةً لذلك فان هذه الوحدات لا تخاطر بإنتاج منتجات خاسرة, الأمر الذي يجعل من تلك الوحدات أكثر حاجة لتطبيق تقنية الكلفة المستهدفة.

ت- المدة الزمنية المطلوبة لتطوير المنتج

وهي تمثّل الفترة الزمنية اللازمة لتطوير المنتج والتي من خلالها ستتضح المنافع من اعتماد تطبيق الكلفة المستهدفة, فقد تتغير أوضاع السوق المعتمدة لاختبار التصميم بشكل كبير وهنا قد تأخذ عملية الاختبار وقتاً أطول, وجدير بالذكر ان تقنية الكلفة المستهدفة خصوصاً المرتبطة بالمنتجات الكبيرة التي تستلزم وقت أطول لتطويرها, تحتاج إلى مراحل عدة لاستعراض أوضاع السوق وظروفه بخلاف المنتجات الاستهلاكية الصغيرة التي تستلزم وقت اقل في مراجعة السوق, وبالتالي يصبح من الافضل استخدام الكلفة المستهدفة في عملية تطوير المنتجات التي تمتاز بطول دورتها، وذلك بسبب وجود فاصل زمني طويل بين مرحلة تصميمها واطلاقها في السوق.

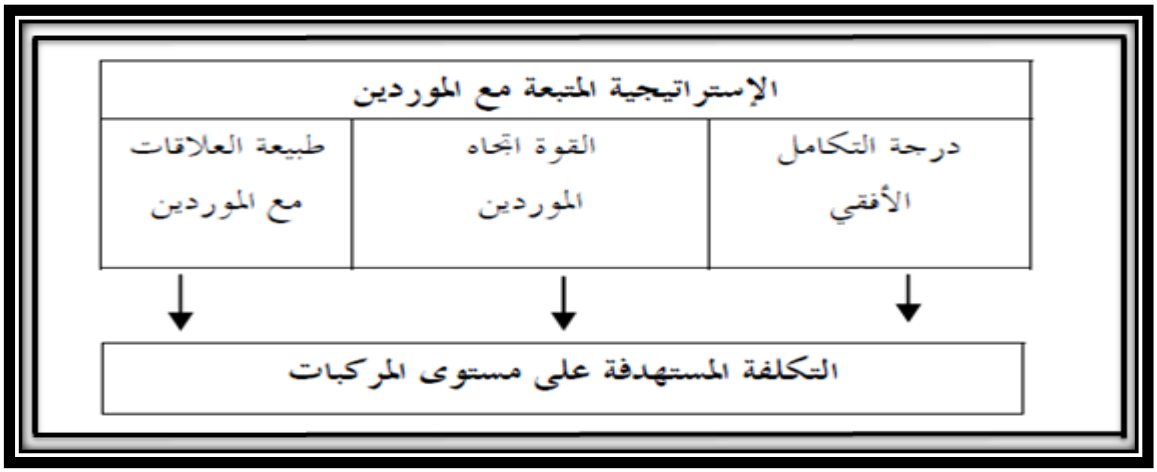
ثالثاً: العوامل المؤثرة في الكلفة المستهدفة على مستوى المكونات

وهي العوامل التي تؤثر في الكلفة المستهدفة المرتبطة بتكاليف مكونات المنتج, إذ توجد ثلاثة عوامل لاستراتيجية الوحدة الاقتصادية ترتبط بالموردين لها تأثير على المنافع التي يمكن

اكتسابها من تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة على مستوى المكونات (Kwah, 2004: 51-52) , ويوضح الشكل (2-5) تلك العوامل.

شكل (2-5)

العوامل المؤثرة في الكلفة المستهدفة على مستوى المركبات (المكونات)



Source: Cooper Robin & Slagmulder, Regine, (1997): "Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice", February 25, 1997,p.28.

أ- مستوى التكامل الأفقي

يوجِب هذا العامل على الوحدة الاقتصادية إقامة علاقات فعالة مع الموردين بهدف ضمان التوريد المنتظم للموارد, فعندما تكون معظم الموارد من مصادر خارجية , فإن هذا يؤدي إلى إمكانية تحقيق توفير في الكلف وذلك بتطبيق الكلفة المستهدفة لجميع مكونات المنتج التي يتم شراؤها من الخارج وبالتالي ممارسة الضغط على الموردين بهدف تخفيض أسعار تلك الموارد. وهذا يختلف عن عملية التكامل العمودي التي تشير إلى أيجاد وتوفير هذا النوع من الضغط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أقسامها المختلفة, فضلاً عن ذلك فانه بالإمكان تحقيق وفورات في الكلف من خلال التركيز على إبداع الموردين من حيث انهم يكونوا مسؤولين عن نسبة كبيرة من عمليات التصميم.

ب- سلطة الوحدة الاقتصادية على الموردين

إن سعر شراء المكونات سوف يتم تحديده عن طريق مقدار السلطة التي تملكها الوحدة الاقتصادية في السيطرة على الموردين, وبالتالي ستؤثر هذه السلطة على تطبيق الكلفة المستهدفة . فكلما كانت المشتريات منخفضة فان الوحدة الاقتصادية سوف تحتاج إلى طاقة أقل لتطبيق الكلفة المستهدفة على العكس لو كانت المشتريات ضخمة فسوف تبحث الوحدة الاقتصادية عن طاقة أكبر للتطبيق, وعليه كلما كانت سلطة الوحدة الاقتصادية على مورديها

أكبر زادت المنافع المترتبة على استخدام تقنية الكلفة المستهدفة لان الوحدة الاقتصادية ستستخدم مكانتها للضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم .

ت- طبيعة العلاقة مع الموردين

ان استخدام الكلفة المستهدفة يتحدد بالتعاون بين الوحدة الاقتصادية وموردیها, فعندما تكون هذه الوحدة أكثر تعاوناً مع مورديها تصبح الكلفة المستهدفة أكثر فائدة ولاسيما على مستوى المكونات, حيث تكون الخطوة الأساسية والمهمة في هذا التعاون تتمثل في القدرة على دمج طرائق التصميم الأولية مع تلك الطرائق الأخرى لتخفيض الكلف بشكل جماعي.

2-1 خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

إن عملية تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة تمر بعدة خطوات وهي (Drury, 2018: 237) , (Horngren, et. al., 2015: 523-524) , (Muia, 2012: 23) , (Datar & Rajan, 2018: 530-533):

1- تحديد السعر المستهدف

ويقصد به سعر بيع المنتج الذي لا يزيد عن سعر السوق , وتكون الوحدة الاقتصادية قادرة بموجبه على بيع كمية كافية من المنتج لتحقيق هامش الربح المستهدف (Kee & Matherly, 2006: 267), في حين يعرفه(Baharudin & Jush, 2015: 4) بأنه: السعر المخمّن للمنتج الذي يكون الزبون مستعداً لدفعه للحصول على المنتج الذي يشبع حاجاته ويلبي متطلباته. ويذكر (Horngren, et. al., 2015: 522) بهذا الشأن ان السعر المستهدف يتم تحديده بإحدى طريقتين:

أ- تحديده على أساس القيمة المدركة من الزبون بالاعتماد على الأداء الوظيفي للمنتج ومدى اشباع حاجاته وتلبية متطلباته ورغباته بحيث يكون مستعداً للتخلي عن المقابل النقدي للحصول على هذه المنافع.

ب- تحديده بالاستناد إلى أسعار المنتجات المنافسة وأداءها الوظيفي, إذ يحتاج المدراء لفهم الزبائن والمنافسين للأسباب التالية:

- إن المنتجات المنافسة ذات الأسعار المنخفضة تقيّد أسعار بيع منتجات الوحدة الاقتصادية.
- إن قصر دورة حياة المنتج تقيد و/ أو تمنع الفرصة أمام الوحدة الاقتصادية لتصحيح اخطاء التسعير وتسبب فقدان حصتها السوقية.

- إن الزبائن يكونون أكثر دراية بالمنتجات ذات الأسعار المنخفضة والجودة العالية ولاسيما في ظل البيئة الحالية الشديدة المنافسة.

ويرى (Hergeth, 2002:4) ان عملية تحديد السعر المستهدف تختلف في حالة كون المنتج جديد أو كونه منتج يجري تداوله في السوق, إذ ان الاخير يعد تحديد سعره أمراً بسيطاً وذلك لوجود المنتج وتداوله في السوق وما تحديد السعر الا مسألة إعادة تقييم ليس الاّ على وفق ما يتم إنتاجه من المنافسين, كما ان حالة عدم التأكد التي تواجهها الشركات في هذه الحالة تكون قليلة, بخلاف حالة كون المنتج جديد فإن تحديد سعره يكون اصعب بالقياس مع المنتج المتداول والسبب يعود إلى إن الوحدة الاقتصادية لا تملك معلومات كافية ترتبط بالخصائص الهندسية والفنية التي يجري تحديدها وفقاً لمتطلبات الزبون وحاجاته.

2- تحديد الربح المستهدف

ويعرف بانه مقدار الربح الذي ترغب الوحدة الاقتصادية بتحقيقه عند بيع المنتج في السوق (Berry, 2006: 206), (Datar & Rajan, 2018: 429).

ويشير (Hilton & Platt., 2020: 681) أن عملية تحديد الربح المستهدف أما تكون على أساس نسبة من الكلفة كما هو مطبّق في مدخل (التسعير على أساس الكلفة زائد هامش ربح), أو على أساس نسبة من سعر البيع المستهدف, أو على أساس المعدل الموزون لأرباح السنوات الماضية وما يتم توقعه.

ويذكر (Kee & Matherly, 2006: 290-291) و(Edmonds, et al., 2008: 108) بهذا الصدد ان سياسة الشركة وأهدافها في تخطيط أرباحها الطويلة والمتوسطة الأجل تقوم بدور كبير في تحديد هامش الربح المستهدف.

3- تحديد الكلفة المستهدفة

بعد تحديد السعر المستهدف والربح المستهدف في الخطوتين السابقتين يتم تحديد الكلفة المستهدفة بتطبيق المعادلة الآتية:

الكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف

4- احتساب الكلفة الحالية

بعد احتساب الكلفة المستهدفة في الخطوة السابقة يتم احتساب كلفة المنتج الحالية التي إما أن تكون في شكلها المقدر أو الفعلي, ويشير (Burns, et. al., 2013: 449) بهذا الصدد ان عملية تحديد الكلفة الحالية بشكل ملائم يمكن ان تتم باستخدام التقنيات الحديثة في محاسبة الكلفة مثل الكلفة على أساس النشاط.

ويرى الباحث في هذا الإطار ان يتم تطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في احتساب كلفة المنتج, وهذا يمثل جوهر التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت.

5- تحديد التخفيض المستهدف

يمثل التخفيض المستهدف في الكلفة الفرق بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية, ويحتسب على وفق المعادلة الآتية :

التخفيض المستهدف في الكلفة = الكلفة المستهدفة ـ الكلفة الحالية

ويشير (Datar & Rajan, 2018:532) و(Kee & Matherly, 2006: 291) أنه يجب على فريق التصميم القيام بردم الفجوة بين الكلفة المستهدفة أو الكلفة الحالية أو تقليصها إلى اقل ما يمكن .

6- تحقيق التخفيض المستهدف

إن الهدف من تحقيق التخفيض المستهدف هو الوصول إلى الكلفة المستهدفة وهذا يتطلب استعمال عدة أدوات وأساليب أهمها المقارنة المرجعية, هندسة القيمة, والهندسة العكسية (Burns, et al., 2013: 494). والفقرة القادمة تتناول هذه الأدوات .

6-1-1 أدوات تحقيق التخفيض المستهدف

هناك مجموعة من الأدوات التي تسهم بشكل فاعل في تقليص أو ردم الفجوة بين التكاليف الحالية والتكاليف المستهدفة وبالشكل الذي يعمل على تحقيق التخفيض المستهدف في التكاليف, وفيما يلي عرض لبعض تلك الأدوات:

أ- المقارنة المرجعية Benchmarking

تعرف المقارنة المرجعية بأنها العملية المستمرة التي يتم بمقتضاها مقارنة مستويات الأداء ذات العلاقة بإنتاج المنتجات والخدمات وتنفيذ الأنشطة مقابل افضل مستويات الأداء في الوحدات الاقتصادية المنافسة أو مع تلك الوحدات الاقتصادية التي لديها عمليات مماثلة (Horngren, et. al., 2015: 917).

وتعرف أيضا بأنها عملية مقارنة تطبيقات طريقة معينة على منتج الوحدة الاقتصادية مع أفضل التطبيقات للطرائق المطبقة في الوحدات الاقتصادية البارزة, وبالنتيجة يمكن ان يتم تجميع المعلومات حول افضل التطبيقات التي تقود إلى تحسين جودة المنتج و قيمته وبالشكل الذي يعمل على توفير الكلفة والوقت عن طريق تجنب الاخطاء التي وقع فيها الاخرون بسبب تبنيهم طريقة معينة (Slater, 2010: 70).

ويشير (Hodgetts, 2008: 373) أن تطبيق المقارنة المرجعية يتم على وفق الخطوات الآتية:

1- **التخطيط**: بموجب هذه الخطوة يتم تشكيل فريق عمل المقارنة المرجعية يتولى مهمة تحديد الجهة التي سيتم اجراء المقارنة معها ونوع واسلوب جمع المعلومات المطلوبة لإنجاح عملية المقارنة.
2- **التحليل**: القيام بدراسة مستفيضة لأداء الشركة الحالي وأداء الجهة المنافسة التي سيتم المقارنة معها لتحديد مقدار ونوع و اسباب حدوث الفجوة بين الأداءين التي يتم التعرف عليها من خلال المقارنة.
3- **التكامل**: ويقصد به تحديد وتشخيص الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى تغيير مع تحديد الموارد اللازمة لإنجاح عملية المقارنة.
4- **التنفيذ:** ويمثل القيام بتحويل مخرجات المراجعة السابقة ونتائج المقارنة إلى خطة عمل تؤدي إلى تحسين أداء الوحدة الاقتصادية عن طريق تطبيق افضل الأساليب والطرق التي يتّبعها المنافس بما يتلاءم مع بيئة الوحدة الاقتصادية.
5- **النضوج:** وتعني القيام بمعالجة الفجوة بين أداء الشركة وأداء المنافس بحيث تؤدي عمليه المعالجة إلى تحسين أداء الوحدة الاقتصادية.

ب- هندسة القيمة Value engineering

تعرف هندسة القيمة بأنها عملية منهجية لتصميم المنتجات وفقاً للشكل الذي يتطابق فيه ادائها الوظيفي مع توقعات الزبائن بأدنى كلفة ممكنة (Melo & Granja, 2017: 13). فيما يعرفها (Wild & Shaw, 2010: 49) بأنها طريقة لتقليل تكاليف العمل لكي يتم تحقيق الكلفة المستهدفة عندما تكون الكلفة الحالية مرتفعة.

وتعرف أيضا بأنها نشاط لتصميم المنتج يتضمن إنتاج منتجات يتطابق أداءها الوظيفي مع توقعات الزبائن , ولكن بأقل كلفة(Tazegu&Kaygin,2014:89). ويشير (Kinney & Raiborn, 2011: 791-792). ان سعي الوحدة الاقتصادية نحو تخفيض الكلف, قصر دورة حياة المنتج, وتحسين الجودة يدفع بالوحدة الاقتصادية لاستخدام هندسة القيمة بالإضافة إلى الوصول للتصميم الافضل الذي يحقق لها الأرباح ويدعم ميزتها التنافسية.

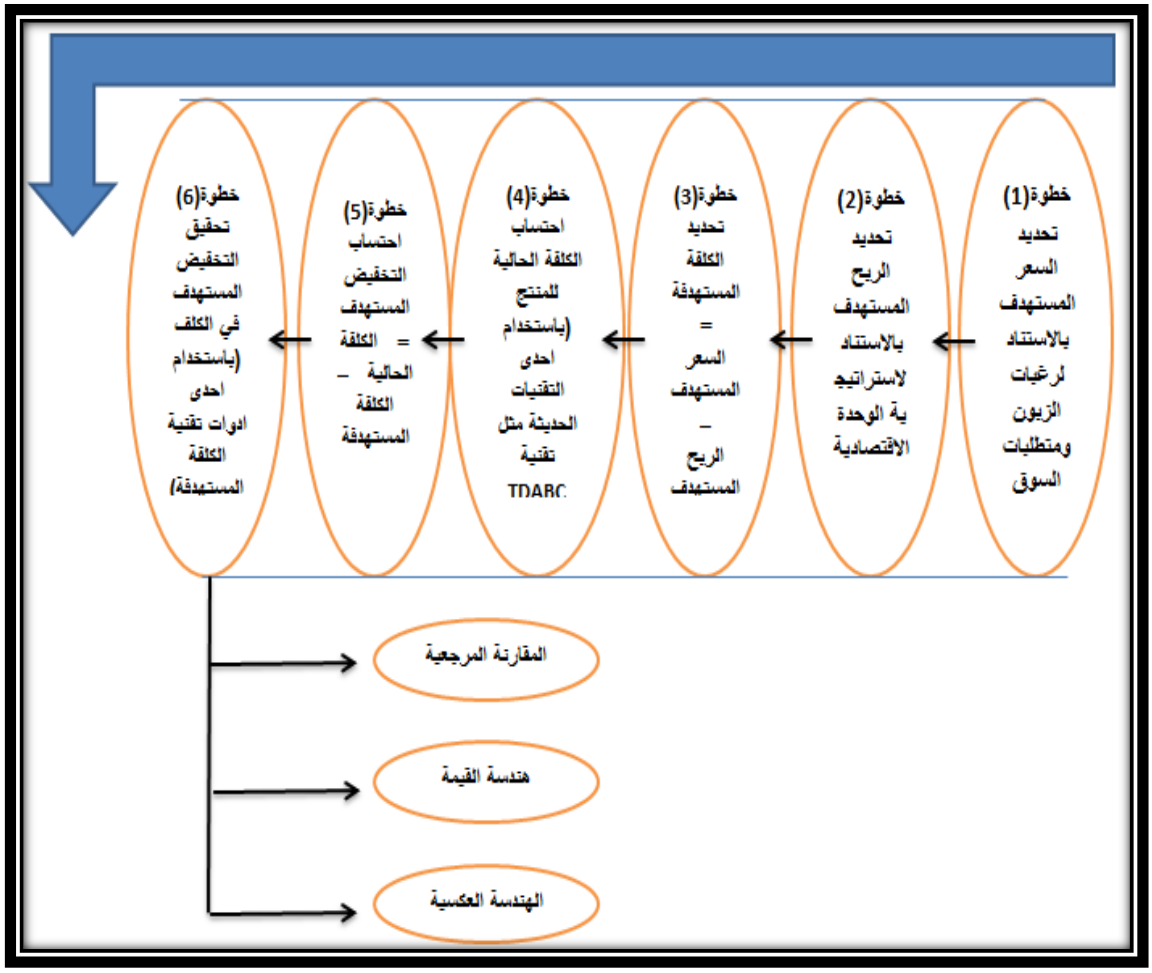
ت- الهندسة العكسية Reverse-Engineering

تعرف الهندسة العكسية - وتسمى أيضا بالتحليل المفكك - بأنها عملية تقويم منتج المنافس بغرض تحديد مجالات تطوير منتج الوحدة الاقتصادية والتي تستهدف بالنتيجة تحسين قيمته عن طريق تخفيض كلفته المرتبطة بدوره حياته وعلى طول سلسلة القيمة التي يمر فيها, علماً ان نجاح

تطبيق هذه الاداة يعتمد على المعلومات التي يتم تجميعها عن افضل أداء يتم تطبيقه من الوحدات الاقتصادية المنافسة بخصوص منتجاتها بالشكل الذي يقود إلى تحسين قيمه منتج الوحدة الاقتصادية في السوق (Drury, 2018: 593).

وبموجب اداة الهندسة العكسية يتم تحليل المنتج المنافس لغرض تحديد أداءه الوظيفي وتصميمه مع تكوين رؤية واضحة عن الأنشطة والعمليات التي تسهم في إنتاجه بالإضافة إلى الكلفة المرتبطة به (Datar & Rajan, 2018: 488). ويشير(Atkinson, et. al., 2012: 287) إلى أن تحقيق الكلفة المستهدفة بناءً على الهندسة العكسية يتم من خلال التعرف على مواصفات وخصائص تصميم المنتج المنافس لمنتج الوحدة الاقتصادية وذلك عن طريق تحليله من أجل التوصل إلى نتائج عن العملية أو الآلية التي تدخل في تصميمه وإنتاجه مع القيام بإجراء أي تعديلات مناسبة لمواصفات وخصائص منتج الوحدة الاقتصادية لكي تكون متوافقة مع مثيلاتها من المنتجات المنافسة. والشكل(2-6) يوضح خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة.

شكل (2-6)
خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة



المصدر: من إعداد الباحث

7-1-1 معوقات ومحددات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

على الرغم من وجود العديد من المزايا التي يحققها تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في الوحدات الاقتصادية المختلفة إلا أنها تعاني من بعض المحددات والمعوقات والمخاوف المحيطة بتطبيقها والتي لو تم التخلص منها أو تفاديها لأصبح بالإمكان تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة بكفاءة أكبر, وتتلخص تلك المحددات أو المعوقات بالنقاط التالية (Odendaal, 2009: 173) :

1- ان تقنية الكلفة المستهدفة لا تتلاءم مع المنتجات التي تتسم بطول دورة حياتها, الأمر الذي يستلزم سرعة وصول المنتج إلى السوق.
2- قد تؤدّي الكلفة المستهدفة إلى حدوث خلافات ومشاكل بين مختلف الأطراف المشترِكة في تحقيق الكلفة المستهدفة, مثل الضغوطات التي يمكن ان تمارسها بعض الوحدات على المجهزين والمتعهدين على وفق جدول تخفيض الكلف مما قد يؤدي إلى نفور الموردين, أو فشلهم .
3- قد تقوم الأطراف الرافضة للتغيير بسلوكيات عدائية بسبب خوفها من فقدان وظائفها كأحد الإجراءات المتخذة أو السيناريوهات لخفض الكلف إلى مستوى الكلفة المستهدفة.
4- شعور العاملين في الوحدات الاقتصادية بالإرهاق بسبب الضغوطات المستمرة عليهم من وحداتهم لتحقيق الكلفة المستهدفة, وبالتالي قد يتولّد عندهم شعور بالإحباط لعدم تمكّنهم من تحقيق ذلك.
5- إن عملية تطوير المنتجات تتطلب وقتاً طويلاً, وذلك بسبب إعادة دورة "هندسة القيمة" بغرض تحقيق تخفيض الكلفة المستهدفة, وهذا بطبيعته يؤدي إلى تأخير طرح المنتج في السوق وبالتالي فانه سيؤثر في الوحدة الاقتصادية فيما يخص حصولها على الحصة السوقية التي تسعى لها.

يذكر(علي, 2017: 114-117) محددات ومعوقات أخرى تواجه الوحدة الاقتصادية من تطبيق الكلفة المستهدفة أهمها:

أ- قصور الإدارة في التنبؤ بسعر السوق الذي يمثّل نقطة الانطلاق لتحديد الكلفة المستهدفة, بالإضافة للصعوبة في تحديد وتشخيص مواصفات وخصائص المنتجات المنافسة.
ب- صعوبة تحديد إمكانيات المنافسين الحاليين والمحتملين.

مما سبق يتضح أن تقنية الكلفة المستهدفة على الرغم من المعوقات والمحددات التي تعد كمشكلات تواجه الوحدات الاقتصادية عند تطبيقها لهذه التقنية, فأنها تمثل إحدى التقنيات الحديثة لمحاسبة الكلفة والإدارية التي جاءت لمساعدة الوحدة الاقتصادية في التصدي للتغيرات والتطورات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة وأهمها المنافسة الشديدة, من جانب اخر يتطلب تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة تفعيل بعض تقنيات إدارة الكلفة المهمة التي تساعد في التحديد الملائم للتخفيض المستهدف في الكلفة وأبرزها تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت وهذا سيشكل محور المبحث القادم .

المبحث الثاني

تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت: المفهوم, الخطوات, والفوائد

تمهيد

في ظل التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة وأبرزها المنافسة الشديدة, فان نظم الكلفة التقليدية أصبحت غير فاعلة من ناحية توجيه موارد الوحدة الاقتصادية وإدارتها بالشكل الذي يمكّن من إعداد الموازنات التشغيلية بكفاءة, ذلك لأن هذه الموازنات تبنى على اسس تقديرية تعتمد على نتائج الفترات الماضية, والتي لا تواكب حركة التطور السريع في البيئة المعاصرة، الأمر الذي يسفر عنه تقديم معلومات مضلِّلة لا تتسم بالموضوعية، لذا استلزم الأمر اعتماد الوحدات الاقتصادية على التقنيات الحديثة في مجال محاسبة الكلفة والإدارية والتي تستهدف توجيه الموارد باتجاه الاستغلال الأمثل, وأهم تلك التقنيات في هذا المجال هي الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت التي تجعل من الموازنة أكثر مرونة للاستجابة لهذه التطورات بالشكل الذي يساعد في تخطيط الموارد المطلوبة ذات العلاقة بالأنشطة بهدف الوصول إلى المخرجات المستهدفة من تلك الأنشطة خاصة إذا ما تم توجيهها على أساس الوقت في إشارة إلى تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت.

لذلك , سيتناول هذا المبحث تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت يسبقها تناول أهم التقنيات التي تُعنى بتحديد كلفة المنتج والمتمثلة بالكلفة على أساس النشاط والكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت واللتان تعدان الركيزتان الأساسيتان لإعداد الموازنات التي تعتمد على الأساس نفسه الذي تعتمده هاتان التقنيتان والمتمثّل بالأنشطة .

2-2-1 الكلفة على أساس النشاط ABC

2-2-1-1 نشأة ومفهوم الكلفة على أساس النشاط ABC

يشير (هديب, 2009: 36) أن محاسبيي إحدى الوحدات الاقتصادية الأمريكية والمتمثلة بـ General Electric قد يكونوا أول من استعمل مصطلح النشاط وذلك لوصف العمل المسبّب للكلف, حيث شَكّلت هذه الوحدة الاقتصادية عام 1963 فريق من قسم المراقبين الذين يعملون لديها لغرض دراسة النمو التتابعي في الكلف غير المباشرة, وتقديم المقترحات من أجل السيطرة عليها, ولتحقيق ذلك اقترح الفريق المشكّل تكتيك جديد وهو ما يعرف بالأنشطة المسبّبة للكلف .

في حين يذكر (عبد الرحمن, 2004: 1) أن الدراسة التي قام بها Stautbus في عام 1971 تعد من أولى الدراسات التي أشارت إلى ضرورة توزيع الكلف غير المباشرة على أساس تصنيفها إلى مجموعات حسب الأنشطة ذات الصلة بها, ومن ثم ربط كلف هذه الأنشطة بالمنتجات التي تستفيد من هذه الأنشطة عن طريق ما يسمى بمحركات أو موجهات الكلفة.

ويشير (هديب, 2009: 37) أن الولادة الفعلية للكلفة على أساس النشاط قد كانت على يد (Kaplan) في عام 1987 مُحدِثاً بذلك ثورة على صعيد محاسبة التكاليف, وفي عام 1988 استطاع (Robin Cooper) تطوير عملية تخصيص الكلف غير المباشرة ليصبح كل منهما أول من قام بتطبيق تقنية (ABC) عملياً في ثمانينيات القرن المنصرم على الوحدات الاقتصادية الأمريكية.

ويضيف (حجازي & سعاد, 2013: 96) بهذا الصدد أن تطويرات متعددة قد جرت في (ABC) عقب ظهورها وذلك تبعا لتطور متطلبات السوق من حيث كون هذه التقنية كانت بمثابة موجّه لتحديد الكلفة على أساس استعمال عدة موجهات لكلف النشاط بدلا من الاعتماد على موجه واحد, مثل ساعات العمل المباشرة أو وحدات الإنتاج كما هو مطبق في نظم الكلفة التقليدية , ثم حصل تحول في تطبيق تلك التقنية من حيث طبيعة المعلومات التي تقدمها هذه التقنية, لتصبح ذات بعدين: أحدهما تزويد الإداريين بالمعلومات المرتبطة بالكلفة, والاخر تزويدهم بالمعلومات الأخرى المرتبطة بالعمليات التشغيلية.

أما من حيث التعريفات التي جاءت بخصوص (ABC) فقد كانت متعددة, فقد عرّفها (Barfield, et. al., 2003:141) بأنها إحدى التقنيات التي تركّز على الأنشطة التي يتم تنفيذها من الوحدة الاقتصادية ومن ثم ربط تكاليف تلك الأنشطة بالمنتجات أو الخدمات.

في حين يعرف (Collier, 2003:166) (ABC)بأنها محاولة لتوفير وسيلة أكثر عدالة لتحميل(توزيع) الكلف غير المباشرة على المنتجات و/أو الخدمات .

أما الاتحاد الدولي للإدارة المتقدمة CAM-I[1] فقد عرف (ABC) بأنها إحدى التقنيات التي تعنى بقياس الكلف ذات الصلة بأداء الأنشطة, الموارد, وأهداف الكلفة, وذلك بتوزيع كلفة الموارد على الأنشطة, ومن ثم توزّيع كلفة الأنشطة على أهداف الكلفة بافتراض ان الأنشطة التي تستهلك

[1] هو اتحاد دولي تعاوني غير هادف للربح يتألف من شركات التصنيع وشركات الخدمات والمنظمات الحكومية والدولة والاستشارات والهيئات الأكاديمية والمهنية التي اختارت العمل بشكل تعاوني في بيئة ما قبل المنافسة لحل مشاكل الإدارة وقضايا العمل الحرجة المشتركة بين المجموعة. https://www.cam-i.org/

الموارد المتاحة هي التي تسبّب الكلفة وان المنتجات تتحمل اعباء كلف الأنشطة بحسب درجة استفادة كل منها من هذه الأنشطة (المسحال, 2005: 49) و(العشماوي, 2011: 286) .

ويعرف (Blocher, et. al., 2019:139) (ABC) بأنه اسلوب لتقدير الكلفة وذلك بتوزيع كلف الموارد إلى أهداف الكلفة بالاعتماد على الأنشطة التي تستهلك تلك الموارد.

في حين يرى (Hancock, et. al., 2020: 443) أن ABC هي طريقة لتقدير الكلفة تحاول التقاط التغيير في التكنلوجيا عن طريق توزيع التكاليف العامة على المنتج, باعتماد أسس أكثر واقعية, مع الأخذ في الاعتبار النشاط والمعاملات التي تحرّك الكلفة.

ويتفق الباحث مع التعريف الذي اورده الاتحاد الدولي للإدارة المتقدمة **CAM-I** باعتبار انها تقنية تعمل على فكرة ان الانشطة تستهلك الموارد وان اهداف الكلفة تستهلك الانشطة.

2-1-2-2 أهمية الكلفة على أساس النشاط ABC

تبرز أهمية الكلفة على أساس النشاط من خلال:

1- الدعوة لتوفير معلومات كلفوية تمتاز بالموضوعية و الدقة والمصداقية, لمساعدة المدراء في رفع كفاءة الأداء ودعم الأنشطة الكفوءة والفعالة المضيفة للقيمة, والعمل على تطوير تلك الأنشطة (بشير, 2020: 103).

2- مساعدة مصممي المنتجات ومقدمي الخدمات على تقدير تأثيرات عمليات الإنتاج وطرق الخدمة المختلفة, على التوالي, في تكاليف المنتج / الخدمة (**Haroun, 2015: 7**).

3- يؤدي استخدام ABC إلى تحسين القرارات المرتبطة بالتسعير وكذلك استراتيجيات المنتج وذلك لأنه يوفّر معلومات كلفويّة تتمتّع بموضوعية أكبر(Banker, et. al.,) 2008: 4.

2-1-2-3 خصائص الكلفة على أساس النشاط ABC

هناك مجموعة من الخصائص التي تمتاز بها (ABC) مقارنة بنظم الكلفة التقليدية وهي (العشماوي, 2011: 287-288) :

1- المساعدة في تحديد كلف المنتجات أو الخدمات بصورة صحيحة واقرب للدقة وبهذا يمكن تأدية الوظائف الإدارية على مستوى التخطيط ، الرقابة، واتخاذ القرارات .

2- المساعدة في اعداد الموازنات بدقة أعلى, وذلك بسبب اهتمام هذه التقنية بموجّهات ومجمّعات الكلفة والتي يمكن عن طريقها معالجة وتصحيح الانحرافات التي تحصل في الأداء الكلي للوحدات الاقتصادية.

3- المساعدة في تخفيض الكلف الكلية وذلك عن طريق تحديد وتحليل الأنشطة ومحاولة ربطها بالموارد ذات الصلة بها.

4- الاعتماد على متغيرات واسس غير مالية في اعداد محرّكات الكلفة مثل عدد الاجزاء وساعات العمل المباشرة وغيرها وبالنتيجة فان هذا يزيد من فاعلية قياس كلفة المنتجات أو الخدمات.

4-1-2-2 خطوات تطبيق الكلفة على أساس النشاط ABC

يشير (Drury, 2018: 263) , (النايلي, 2008: 53-61) , (ابو خشبة, 1999: 304) , (حجازي وسعاد, 2013: 130-140) , و(Alkawaz, 2020: 183-185) إلى أن الخطوات الرئيسة لتطبيق ABC هي:

1- **تحديد الأنشطة**: يتم في هذه الخطوة تحديد الأنشطة ذات العلاقة بالمنتج, أي التي تقتصر على الأنشطة المساهمة في إنتاجه, وهي على أنواع, فمنها ما يكون على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل, ومنها ما يكون مرتبط بالعمل, ومنها ما يكون على مستوى الخدمة, ومنها ما يكون على مستوى المنتج.

2- **تخصيص أو تعيين التكاليف إلى مجمعات كلف الأنشطة**: يتم بموجب هذه الخطوة تحديد تكاليف كل مركز والذي يطلق عليه بمجمّع الكلفة (Cost Pool) مثل مجمع كلفة الفحص ومجمع كلفة صيانة المكائن وغيرها.

3- **اختيار موجّهات الكلفة (أساس التحميل):** يعرَّف أساس التحميل بأنه مقياس يبيّن سبب نشوء عنصر الكلفة داخل مجمّع الكلفة, وتكون الموجّهات على نوعين:

أ- موجّهات المرحلة الأولى: وتستخدم لتجميع الكلف المرتبطة بكل نشاط مستهلك لهذه الكلف.

ب- موجّهات المرحلة الثانية: وتستخدم هذه الموجّهات لتحميل كلف الأنشطة على أهداف الكلفة, ومن الأمثلة على هذه الموجّهات: ساعات الفحص المرتبطة بمركز نشاط فحص الجودة, عدد طلبات الشراء المرتبط بمركز نشاط أوامر الشراء, وعدد العاملين المرتبط بمركز نشاط تأهيل وتدريب العاملين.

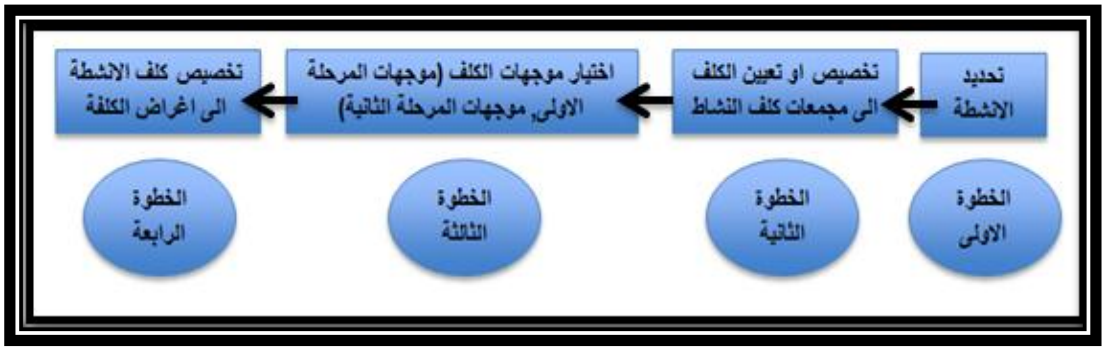
4- **تتبّع أو تخصيص كلف الأنشطة إلى أهداف أو اغراض الكلفة**: يتم بموجب هذه الخطوة تتبّع أو تخصيص كلف الأنشطة إلى أهداف واغراض الكلفة, إذ ان أهداف الكلفة قد

تكون وسيطة وتتمثل بالمراكز أو الأنشطة, وقد تكون نهائية مثل المنتجات أو الزبائن أو الخدمات.

والشكل(2-7) يبيّن خطوات تطبيق (ABC)

شكل (2-7)

خطوات تطبيق (ABC)



المصدر: علي, زهراء عبد الحمزة, (2019): " استعمال تقنيتي الهندسة المتزامنة والكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت كإطار متكامل في تحسين قيمة المنتج - بحث تطبيقي في معمل إسمنت الكوفة" - رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة كربلاء, صفحة 44.

2-2-1-5 مزايا الكلفة على أساس النشاط ABC والانتقادات الموجهة لها

أولاً: مزايا ABC :

تتحلّى (ABC) بمجموعة من المزايا منها (Wild & Shaw, 2010: 142) و(Periasamy, 2010: 15) و(Edwards & Tis, 2008: 7) :

أ- أكثر فاعلية من ناحية تحقيق الرقابة على الكلف غير المباشرة.

ب- تتمتع بدقة أكبر في تخصيص الكلف غير المباشرة.

ت- تقوم بأداء الأنشطة بشكل افضل.

ث- تركز على المعلومات الملائمة التي تؤثر في اتخاذ القرارات.

ج- المساعدة في تحقيق فهم اشمل وافضل للكلف غير المباشرة واسباب حدوثها.

ح- تجعلABC الأنشطة غير المضيفة للقيمة واضحة بحيث يتمكّن المدراء من تشخيصها ومن ثم التخلص منها.

خ- المساعدة في التخلّص من الهدر وعدم الكفاءة.

د- تقديم الدعم لتقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية الأخرى مثل التحسين المستمر.

ذ- العمل على توفير المعلومات الضرورية عن الكلف ذات العلاقة بالأنشطة وبالنتيجة مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

ثانياً: الانتقادات الموجهة إلى ABC:

لقد واجهت تقنية ABC عدة عقبات مثّلت انتقادات لها أهمها:

أ- استبعاد هذه التقنية لبعض أنواع التكاليف مثل تكاليف البحث والتطوير الخاصة بالمنتجات الجديدة وذلك لعدم القدرة على تخصيص تلك التكاليف, لارتباطها بعامل عدم التأكد (الكيشوان, 2018: 35) (Dewi ,et. al., 2012: 1961).

ب- ارتفاع كلف تطبيق التقنية, وذلك لاحتياجها إلى اجراء المقابلات مع العاملين والمختصين والموظفين لتحديد الأنشطة وقياس كلفها (Kaplan & Anderson, 2007: 232).

ت- حاجة هذه التقنية إلى دقة عالية من ناحية تعاملها في تحديد الأنشطة لكل مجمّع كلفة, وذلك لاحتياج كل مجمع إلى تحقيق التجانس بين العمليات في كل نشاط, وبالنتيجة فقد يتطلب ذلك وقتاً وكلفةً واتصالاً مع العاملين وغيرهم وهذا يمثّل مشكلة تعاني منها الوحدات الاقتصادية المتوسطة والصغيرة الحجم (Stout & Propr, 2011: 11).

ث- عدم مراعاة الطاقة غير المستغلة أو الطاقة الضائعة التي تتمثل في وقت التوقفات بمختلف اسبابها وغيرها, وبالنتيجة فان كلف الموجّهات يتم قياسها بافتراض ان الموارد تعمل بكامل طاقتها (Kaplan & Anderson, 2007: 235).

ج- التركيز على القرارات الاستراتيجية طويلة الأجل عند تطبيق ABC في حين ان هناك وحدات اقتصادية تحتاج إلى اتخاذ قرارات في الأجل القصير, لمساعدتها في التخطيط والرقابة (الكيشوان, 2018: 36).

وكنتيجة لذلك فقد اندفع الباحثون والاكاديميون والمختصون بهذا المجال للبحث عن تقنيات أخرى تتصدى لهذه الانتقادات وهذا ما نمذج في تقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت **TDABC**التي تشكل محور الفقرة التالية .

2-2-2 الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC

2-2-2-1 نشأة ومفهوم الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC

يشير (Kissa, et. al., 2019:1) و (Kont & Jantson, 2011: 113) أن بدايات ظهور تقنية (TDABC) تعود إلى عام 1997, وذلك في محاولة من (Anderson & Kaplan)لاقتراح هذه التقنية, والتي أصبحت قابلة للتطبيق في عام 2001 , مع الإشارة أن هذه التقنية قد جاءت نتيجة الانتقادات الموجهة إلى تقنية (ABC) فضلا عن الحدود الضيقة التي تعمل في ظلها والتي جعلت المدراء يتخلون عن تطبيقها من حيث ان الوحدات الاقتصادية تمتلك العديد من الأنشطة وعملية ربط كلفة الموارد بالأنشطة وصولا لأهداف الكلفة النهائية قد يكون ذا كلفة عالية.

أما عن تعريف تقنية (TDABC) فيعرفها (Guzman et. al., 2014: 160) بأنها إحدى التقنيات الحديثة التي تعنى بإدارة الكلفة, والتي تم تصميمها لتطوير عمليات الصنع لأنها تقنية سهلة وبسيطة التنفيذ من حيث انها تتطلب معلمتين وهما كلفة وحدة الوقت لمجموعة الموارد المختلفة محسوبة على أساس الطاقة العملية ووقت أداء أنشطة كل مجموعة من مجموعات الموارد .

أما (Abad, 2016: 353) فيعرّف TDABC بأنها أحد التقنيات التي تعتمد على مبادئ ABC في تطبيقها ولكن باقل كلفة مع سهولة في عمليات التحديث, فضلا عن اعتمادها على موجهات الكلفة المستندة على الوقت الذي يُعبَّر عنه بالطاقة العملية التي تساعد في اكمال عملية تخصيص الكلفة.

ويعرف (Kissa, et. al., 2019:1-2) TDABC بأنها إحدى التقنيات التي تمتاز بالبساطة والمرونة عند تطبيقها وذلك لقابليتها على تحليل الكلفة بشكل أكثر كفاءة وذلك عن طريق تجنب الأنشطة المستهلكة للوقت والتي هي غير مضيفة للقيمة .

في حين يراها (Shankar, et. al., 2020:1) طريقة لحساب الكلفة ابتكرها كل من Kaplan & Anderson كاستراتيجية لتقييم الكلف التشغيلية على مستوى عملية معينة, وان المبدأ الذي تستند إليه هذه الطريقة هو استراتيجية محاسبية تصاعدية تستند إلى تخطيط العملية واسناد الوقت وتقييم كلفة الوحدة لمكونات العمالة والمواد.

2-2-2-2 أهمية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC

تتمثل أهمية تقنية TDABC في النقاط الآتية:

أ- المساعدة في توفير معلومات ملائمة عن كلفة المنتجات وبالنتيجة مساعدة الإدارة في اتخاذ افضل القرارات الاستراتيجية(Terungwa, 2012: 33).

ب- انها تمثل البديل عن ABC في مجال تحديد كلفة المنتج أو الخدمة بتناولها لجميع المحددات ولكن بكلفة اقل وسرعة تنفيذ أكبر مع السماح لمعدل موجّه الكلفة أن يستند على الطاقة المتاحة من الموارد (Kaplan & Anderson, 2007: 6).

ت- يتم تطبيق هذه التقنية بناءً على الطاقة العملية بالإضافة إلى تحديد مستوى الطاقة غير المستغلة, فضلاً عن قدرتها في إدارة الموارد واستخدامها افضل استخدام (Huang, 2016: 6-5).

ث- تعد افضل التقنيات التي تستعمل لتحسين عملية تخصيص الكلفة والتي تنعكس على تحسين عملية اتخاذ قرارات التسعير وغيرها من القرارات (Terungwa, 2012: 33).

ج- تتسم بالوضوح وبساطة التطبيق بالإضافة إلى عدم احتياجها إلى اجراء دراسة تفصيلية لفهم عملية التطبيق وذلك لعدم الحاجة لأشخاص يتمتعون بالمهارات المتميزة جدا (Bruggeman, et. al., 2005: 18).

ح- تقدّم TDABC تحليلا تفصيليا يتعلق بالطاقة وهي بهذا تعد متفوقة على ABC من حيث أنها تقوم بربط المنتج بكلفة الطاقة المستغلة واستبعاد الكلفة ذات الصلة بالطاقة غير المستغلة (يعقوب وحليحل, 2014: 20).

2-2-3 خطوات تطبيق TDABC

يتم تطبيق TDABC وفق الخطوات الآتية (Bruggeman, et. al., 2005:10) **(**و(Putteman, 2009:6)**,** (Everaert, et. al., 2008: 175)**,** (Dejnega O.2011:9) **(**و(ابو غبن, 2013: 35) :

1- تحديد مجموعات الموارد المختلفة والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد.
2- تقدير الكلفة الإجمالية لكل مجموعة موارد.
3- تقدير الطاقة العملية لكل مجموعة موارد مُعَبّراً عنها بالوقت, مع الإشارة أن الطاقة العملية تمثّل ساعات العمل اللازمة لتأدية أي نشاط من الأنشطة وهي بحسب العادة تكون محصورة بين 80% إلى 85% من الطاقة النظرية كما تشير البحوث العلمية والتطبيقية لذلك، ويضيف (Szychta, 2010: 55) بهذا الصدد انه يفضل ان تكون نسبة الطاقة العملية 80% من الطاقة النظرية والمتبقي وهي نسبة 20% تمثّل الطاقة غير المستغلة بسبب التوقفات, التصليح, الصيانة, اجازات العمال, ... الخ.
4- احتساب كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد, عن طريق قسمة الكلفة الإجمالية للمورد (المحددة في الخطوة 2) على الطاقة العملية (المحددة في الخطوة 3), أي:

كلفة وحدة الوقت = (إجمالي التكاليف لمجموعة الموارد / الطاقة العملية).

5- احتساب الوقت اللازم لكل حدث من أحداث النشاط بموجب موجهات الوقت وباستخدام معادلات الوقت المخصصة لهذا الغرض والتي تكون على وفق الصيغة الآتية :

$$B_i X_i + \cdots \ldots \ldots + B_3 X_3 + B_2 X_2 + B_1 X_1 + B_0 = t_{j,k}$$

حيث:

$t_{j,k}$ = الوقت المطلوب لإنجاز الحدث **k** من النشاط **j**

B_0 = الوقت القياسي لأداء النشاط الأساسي **j**

B_1 = الوقت المقدّر المستهلك لوحدة واحدة من موجه الوقت X_1

i = عدد موجهات أو محركات الوقت التي تحدّد الوقت اللازم لإنجاز النشاط j

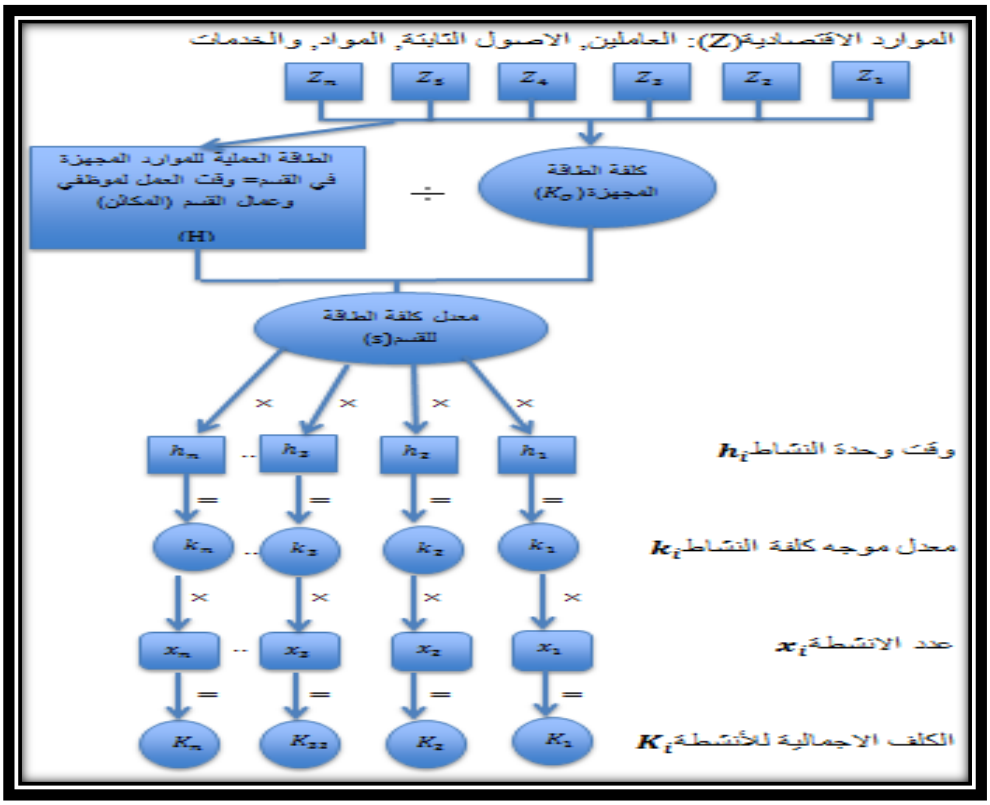
$X_i, \ldots \ldots \ldots X_3, X_2, X_1$ = موجه الوقت لحدث النشاط الأول, الثاني, الثالث ,.....والاخير على التوالي.

6- تقدير كلفة النشاط وذلك بضرب كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد (المحددة في الخطوة 4) في الوقت المحدد لكل نشاط (المحدد في الخطوة 5).

ويوضح الشكل الآتي خطوات تطبيق TDABC

شكل (2-8)

خطوات تطبيق TDABC



Source; Szychta A.,(2010): "Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries", Social Sciences / Socialiniai Mokslai, No.1 (54), pp. 49-60.

4-2-2-2 مميزات وعيوب TDABC

أولاً: مميزات TDABC

1- بالإمكان تقدير مدخلات TDABC- ومنها الوقت- بصورة سريعة.
2- بالإمكان تحديث متغيرات TDABC بسهولة لتعكس التغيرات الحاصلة في العمليات, الاختلاف في كلفة الموارد, وتنوع الأوامر (الغروري, 2008: 25).
3- المرونة في التعامل مع العديد من أهداف الكلفة (Kaplan & Anderson, 2007: 117).
4- تسمح TDABC بدخول الأنشطة غير النمطية في تحديد الكلفة من خلال معادلات الوقت مع القابلية على التحكم بالكلف وتحقيق الرقابة عليها (Max, 2007: 21-22).
5- إمكانية استخدام TDABC في اعداد الموازنات وتخطيط الطاقة (Dewi, 2012: 1962).
6- بالإمكان تطوير TDABC بشكل شهري لكي تغطّي أحدث العمليات التشغيلية (Antic & Georgijevski, 2010: 506) مع إمكانية اجراء الصيانة والتحديث على التقنية بمساعدة نظم ERP (Stout & Propri, 2011: 3).

ثانياً: الانتقادات الموجهة إلى TDABC

1- يتمثل الانتقاد الرئيس لـ TDABC في اعتمادها على عامل الوقت كموجّه كلفة أساس ووحيد, وبالتالي فهذا يعني التقيد في مسألة اختيار موجّه آخر غير الوقت (علي, 2011: 184).
2- قد يحدث خطأ في تحديد الكلفة وفقاً لهذه التقنية, ولاسيما في الأنشطة الخدمية بسبب ان أوقات الخدمة لا تكون ثابتة وقد يحصل الخطأ و/أو عدم الدقة في قياسها (Gervais, et. al., 2009: 20).
3- تقوم هذه التقنية بمعالجة كل كلف التشغيل على انها متغيرة وإهمال الجزء الثابت منها, إذ ان الحاجة تقضي توزيع تلك الكلف على إجمالي الوقت المتاح (Clelank, 2004: 1-8).
4- المبالغة في النتائج التي تسفر من تطبيق معادلات الوقت (Bahr, 2016: 122-123).
5- التركيز على حساب وتحديد كلف الأنشطة بسبب علاقتها بالمنتج بشكل مباشر ولكن في نفس الوقت هناك إهمال للعمليات التي تضم هذه الأنشطة, بالإضافة إلى ان المعلومات التي يتم توفيرها قد تكون مطلوبة لأغراض صنع القرارات التشغيلية فقط من غير الاهتمام بالجانب الاستراتيجي (الكواز, 2017: 12).

2-2-3 الموازنات

إن استخدام الموازنات في إدارة الوحدات الاقتصادية يمثّل الإطار المنظِّم والمخطِّط والمنسِّق لنشاط تلك الوحدات من حيث انها تُستَعمَل كأداة تراقب وتتابع الأداء الفعلي واثبات الانحرافات وتحليلها للوقوف على مسبِّبات تلك الانحرافات ومحاولة معالجتها والتخلص من غير الملائم منها وتعزيز الملائم منها. مع الاخذ بنظر الاعتبار دقة وكفاية ملائمة وحداثة المعلومات وتقديمها في الوقت المناسب (التميمي, 1997: 661).

2-2-3-1 الموازنات نظرة عامة

تعد الموازنات من الأساليب المستخدمة قديماً وان فكرتها قد عرفتها الحضارات والدول القديمة مثل حضارات ما بين النهرين (البابلية والسومرية والآشورية), وكذلك الحضارة الفرعونية, إذ اشارت مسلة حمورابي وبالتحديد في المادة 36 منها إلى مسألة تنظيم الضرائب وجبايتها, بالإضافة إلى مسألة كيفية التصرف بالأموال التي تتجمع في الخزينة (الكرخي, 1999: 19).

وتجدر الإشارة ان قصة النبي يوسف عليه السلام في القران الكريم هي تتعلق بالموازنة وكيفية اعتمادها في تخطيط ما يتم استهلاكه من القمح في سنيّ القحط والرخاء, أما في الحضارة الاسلامية فقد كان النبي الاكرم محمد صلى الله عليه واله وسلم يقدّر الإيرادات بأصنافها من الصدقات والزكوات والغنائم, ويقوم بتحديد أولويات صرفها, بالإضافة لقيامه صلى الله عليه واله وسلم بتسمية مسؤولاً يتولى تخمين وتدوين أنواع الإيرادات المختلفة, وكذلك النفقات فقد احتفظ النبي الاكرم بسجلات منظّمة بموجب الترتيب الابجدي لأسماء المسلمين وذرياتهم (الشيخلي, 2007: 13).

ان كلمة Budget الانجلوسكسونية الاصل تمثّل انعكاسا للموازنة, وهي تمثّل الحافظة التي تحوي الوثائق المرتبطة بالموازنة الخاصة بوحدة اقتصادية أو دولة معينة (العواد, 2019: 58). ومع زيادة حجم الوحدات الاقتصادية وبسبب تعقّد مشاكل إدارتها بالإضافة للتطور التكنولوجي والعمل في بيئة عدم التأكد , فقد بدء المسؤولون في تلك الوحدات باستخدام الموازنات للقيام بمهام التخطيط والرقابة على أوجه الأنشطة المختلفة لوحداتهم (الفضل واخرون, 2007: 231).

2-2-3-2 مفهوم وأهمية الموازنة

يرى (Wild & Shaw, 2010: 239) أن الموازنة تمثّل بيان للخطط المستقبلية للوحدة الاقتصادية التي يتم التعبير عنها في صورة نقدية وكمية, بسبب أن جوانبها الاقتصادية أو المالية تمثّل العوامل الأساسية التي تدعم القرارات الإدارية. في حين يعرّفها (عيد واخرون, 2016: 196) بأنها خطة عمل مستقبلية يتم من خلالها اعداد بيانات تقديرية كمية تعكس الآثار المتوقعة للوحدة الاقتصادية خلال المدة التي تغطيها الموازنة, أي إنها تمثّل بيان كمي يعكس توقعات الإدارة بما يرتبط بعمليات البيع, الشراء, الإنتاج, والتمويل للفترة التي تُعَد لها.

أما (Datar & Rajan, 2018: 10) فينظران للموازنة بأنها تعبير كمي عن خطة العمل المقترحة من الإدارة لتساعدها في تنسيق ما يجب القيام به لتنفيذ تلك الخطة, وهي بهذا تمثّل أهم اداة تخطيطية تراقب الأداء ذات الصلة بتنفيذ استراتيجية الوحدة الاقتصادية.

ويرى(Sennewald & Baillie, 2021: 158) بأن الموازنة قد تعني خطة منصوص عليها من الناحية المالية, تقدير واقعي للموارد المطلوبة لتنفيذ خطة, تخصيص الموارد لتحقيق الأهداف المخططة, أداة تسجل برامج العمل من حيث الاعتمادات اللازمة لتنفيذها, وأداة إدارية هدفها ضمان تنفيذ برامج العمل كما هو مخطط لها. أما أهمية الموازنة فإنها تتمثّل بالآتي:

أ- إنها ترجمة لأهداف الوحدة الاقتصادية إلى فقرات مالية(Cherly et al., 2001: 240) .

ب- تعمل على تنسيق الأنشطة بين الأقسام داخل الوحدة الاقتصادية (Meigs et al., 2002: 932).

ت- تمثّل المرآة العاكسة التي تُبرِز جوانب الحياة الاقتصادية داخل المجتمع و تُعبّر عن فلسفة وهيكل النظام الاقتصادي السائد (البنا, 2011: 166).

2-2-3-3 أنواع الموازنات

تقسّم الموازنات إلى أنواع متعددة, منها التقسيم الذي يعتمد على طبيعة المجال الذي تغطيه, إذ تقسّم إلى الموازنة الشاملة والموازنة الرأسمالية (الكواز ويوسف, 2011: 265) و (Garrison, et. al., 2018: 366), وهناك من يرى أن الموازنة الرأسمالية هي جزء من الموازنة الشاملة (Hansen & Mowen, 2007: 325) **و (** Datar & Rajan, 2018: 204**)** و(Blocher, et. al., 2019: 360) .

1-3-3-2-2 الموازنة الشاملة Master Budget

وتمثّل الخطة المالية الشاملة للوحدة الاقتصادية ككل, وعادة ما تكون لمدة سنة واحدة تقابل السنة المالية للوحدة الاقتصادية, وهي تقسم إلى موازنات فصلية (ربع سنوية) أو شهرية

(Hansen & Mowen, 2007: 318). أما (Lanen, et. al., 2014: 491) فيرون ان الموازنة الشاملة هي خطة للسنة القادمة تمثّل جزءاً من الخطط الطويلة المدى التي تُنفَّذ بموجب خطوات سنة بعد سنة, وتسمى أيضا بالموازنة الساكنة أو الخطة بموجب الموازنة أو الموازنة التخطيطية. أما عن تقسيم الموازنة الشاملة فإنها تُقسَّم على:

1- **الموازنات التشغيلية Operational Budgets**

يصف هذا النوع من الموازنات الأنشطة ذات الصلة بدخل الوحدة الاقتصادية مثل المبيعات, الإنتاج, ومخزون الإنتاج التام, والنتيجة النهائية لها هي قائمة الدخل المخططة طبقاً للموازنة (Hansen & Mowen, 2007: 319). ويمكن اعداد هذه الموازنات على أساس مستمر أو نهائي (العلاوين، 2000: 23).

أما عن مكونات الموازنة التشغيلية فتشمل قائمة الدخل المخططة طِبقاً للموازنة وما يرتبط بها من الموازنات التي هي أساس اعدادها والمتمثلة بموازنة المبيعات, موازنة الإنتاج , موازنة مشتريات المواد المباشرة, موازنة الاجور المباشرة, موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة, موازنة مخزون آخر المدة, موازنة كلفة البضاعة المباعة, وموازنة المصروفات البيعية والإدارية (Hansen & Mowen, 2007: 325).

2- **الموازنة المالية Financial Budget**

وهي تمثل الجزء المتبقي من الموازنة الشاملة الذي يتضمن الموازنة النقدية, الموازنة ذات العلاقة بالمركز المالي, وموازنة النفقات الرأسمالية (Hansen & Mowen, 2007: 325).

2-2-3-3-2 الموازنة الرأسمالية Capital Budget

تعرف الموازنة الرأسمالية بأنها مجموعة من الإجراءات المتعلقة بالتخطيط لحيازة الاصول الرأسمالية أو أحداث تغييرات في عمليات الإنتاج أو إضافة خط إنتاجي أو خدمي جديد (Hansen & Mowen, 2007: 564)) و(Garrison, et. al., 2018: 633).

في حين يعرفها (Blocher et al., 2019: 357) بأنها عملية تحديد, تقييم, اختيار, ومراقبة الاستثمارات الرأسمالية للوحدة الاقتصادية (أي مشاريعها وبرامجها طويلة الأجل).

اما (الكواز ويوسف، 2011: 339) فيرى ان إعداد الموازنة الرأسمالية هي مجموعة الاجراءات المتعلقة بالتخطيط لحيازة الاصول الرأسمالية او احداث تغييرات في عمليات الانتاج او اضافة

خط انتاجي او خدمي جديد، ويواجه المدراء عادة نوعين من القرارات التي تستلزم إعداد الموازنة الرأسمالية وهما:

1- قرارات القبول او الرفض: ويتعلق هذا النوع بوجود نقدية او مصادر تمويل كافية لتغطية الاستثمار في مشروع معين ينسجم مع الخطوط الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية وعلى الادارة اتخاذ القرار المناسب سواء بقبول المشروع او رفضه.
2- القرارات المتعلقة بالتخصيص الامثل لراس المال: وفيها يجب ان يقرر المدراء اي من المشروعات التي يتم اختيارها بحيث تحقق افضل استخدام للموارد النادرة المتمثلة بالأموال المتاحة للاستثمارات الرأسمالية. إذ يطلق على عملية اختيار افضل المشروعات من بين العديد من المشروعات المربحة في ظل وجود ندرة في الموارد المتاحة بالتخصيص الامثل لراس المال.

2-2-3-4 أساليب اعداد الموازنات

يرى (Blocher, et. al., 2019: 378-381) و(العواد, 2019: 76) وغيرهما, ان هنالك أساليب عدة تتعلق بإعداد الموازنات , فهناك موازنة البنود (الموازنة التقليدية), موازنة البرامج والأداء, موازنة التخطيط والبرمجة, الموازنة الصفرية, موازنة التحسين المستمر, الموازنة على أساس النشاط, والموازنة على أساس النشاط الموجّه بالوقت وكالآتي:

أولاً: موازنة البنود (الموازنة التقليدية) Line-item Budget

وهي من اقدم أنواع الموازنات, ويجري استخدامها إلى الآن, وهي تمتاز بالبساطة والسهولة في إعدادها وعرضها وتنفيذها ومراقبتها (محمود, 2011: 116-117). وتقوم هذه الموازنة على فكرة الاسلوب التاريخي للإنفاق وان موازنة السنة السابقة تمثّل أساساً وقاعدة لإعداد موازنة السنة الحالية (Linn, 2007: 21).

ومن الانتقادات الموجهّة لهذا النوع من أساليب الموازنة هو اهتمامها بالاحتياجات قصيرة الأجل فقط, فضلا عن انها تؤدي إلى هدر الموارد وذلك لعدم وجود ضرورة بالاستمرار في الانفاق السابق في ظل الظروف التي تتغير مستقبلاً.

ثانياً: موازنة البرامج والأداء Programs and Performance Budget

ظهرت فكرة هذه الموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة للجهود التي بُذِلَت هناك من أجل تفادي تطبيق موازنة البنود للانتقادات الموجهة إليها (العواد, 2019: 78). وتم تعريف موازنة البرامج والأداء من جمعية المحاسبة الحكومية الأمريكية بأنها تبويب حديث لحسابات الموازنة يعطي الأهمية والتركيز على البرامج الحكومية وما تقوم به الحكومة من إنجاز للبرامج والمشاريع، وليس على أساس ما يتم انفاقه كما هو في موازنة البنود، أي أنها تركِّز على الهدف نفسه وليس على وسائل تحقيق الهدف، بمعنى أخر ان اهتمام هذا النوع ينصب على قياس الكلفة الإجمالية لبرنامج معين بغض النظر عن من يقوم بالتنفيذ، أي ان الاهتمام يتركز على نشاط الحكومة وليس على وسائل تنفيذ هذا النشاط (العريني, 2007: 23).

ومن مميزات هذا النوع من الموازنات أنها توفّر المعايير الضرورية لأغراض الرقابة وتقويم الأداء سواء كانت معايير عينية أو مالية أو كمية (مسعد واخرون, 2011: 96). أما أبرز عيوبها فهو أنها صعبة التطبيق, لاحتياجها إلى قاعدة من البيانات المتكاملة التي تخصص لأنشطة الوحدة الاقتصادية (حجازي, 1992: 180).

ثالثاً: موازنة التخطيط والبرمجة Program and Planning Budget

وهي الموازنة التي تعتمد اسلوب تحليل الكلفة والعائد لغرض اتخاذ القرارات, وتمثّل منهج علمي لصنع القرارات يعطي الإمكانية لقياس كلفة وعوائد النفقات البديلة للموارد الاقتصادية فضلا عن انها تشجّع على استعمال المعلومات بشكل مستمر ومنتظم في صياغة السياسات و صنع القرارات وإدارة الاموال (العواد, 2019: 80). ومن مميزاتها هو انها تقوّي الرقابة على تنفيذ المشاريع عن طريق التقارير كما تساعد في الربط بين عمليتي التخطيط والموازنة, فضلا عن انها تعمل على التنسيق بين البرامج المختلفة (حجازي, 1992: 182). أما عيوبها فتتركز في حاجتها لكوادر إدارية ذات مؤهلات عالية وكفاءة علمية متميّزة (الرحبي, 2004: 78).

رابعاً: الموازنة الصفرية (على الأساس الصفري) Zero-based Budget

وهي الموازنة التي يُفرَض فيها على المدير تعديل الموازنة الداخلية الخاصة بإداراته في كل دورة من دورات الموازنة (شهرياً – ربع سنويا ...) وبافتراض عدم وجود أي مصروفات في بداية السنة المالية مع استخدام الأساليب الناجحة التي تضمن تحقيق متطلبات الوحدة الاقتصادية بأقل كلفة (Blocher, et. al., 2019: 378).

ومن مميزاتها أنها تساعد جهات التخطيط في إعادة النظر في الاحتياجات السنوية مهما كانت المشروعات جديدة أو قائمة بالفعل, وذلك لكي يتم تقدير كلفتها ومعرفة هل ان الأنشطة الجارية

كافية ام يجب تخفيض بعضها, أما عيوبها فهو انها تتطلب مجهودات كبيرة وكوادر مدرّبة تدريباً مكثّفاً وبالتالي ارتفاع كلفة تطبيقها (احمرو, 2003: 123).

خامساً: موازنة التحسين المستمر (الكايزن) Kizen Budget

وتعد من أساليب اعداد الموازنات المهمة التي تعتمد على أساس دمج توقعات التحسين المستمر (الكايزن) في الموازنة والعمل على تعديل متطلبات الموارد اللازمة بناءً على الكفاءة المستهدفة ومكاسب الإنتاجية, وبالنتيجة فان هذه الموازنة تعد مكمِّلة لكل من نظم الموازنة التقليدية والموازنة القائمة على النشاط, ومن مميزات موازنة التحسين المستمر انها لا تقتصر على التحسينات الداخلية وانما تتعداها إلى إجمالي سلسلة القيمة بالشكل الذي يمكن للوحدات الاقتصادية أن تطلب تحسينات مستمرة من مورّديها وربط تأثير هذه التحسينات بكلفة الإنتاج المخططة (Blocher, et. al., 2019: 381).

سادساً: الموازنة على أساس النشاط Activity based Budget (ABB)

1- مفهوم وأهمية تطبيق ABB

يشير (الموسوي, 2014: 88) أن الموازنة على أساس النشاط ABB قد ظهرت على أثر الانتقادات الموجّهة للموازنات التقليدية التي تهمل عملية التركيز على الأنشطة وكلفها, وتمثّل ABBخطوة لاحقة لتطبيق الكلفة على أساس النشاط ABC من حيث ان تطبيقهما يعتمد على أساس واحد هو الأنشطة . وتعرف ABB بأنها عملية تخطيط وتحكّم في أنشطة الوحدة الاقتصادية المتوقعة لاستخلاص موازنة فعّالة من ناحية الكلف وبالشكل الذي يعمل على تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية (John, 2005: 9).

أما (Siegel & Shime, 2006: 309) فقد عرفاها بأنها تعبير كمي عن أنشطة الوحدة الاقتصادية التي تعكس التنبؤ بالأعمال (أي كمية الموجّهات) والاحتياجات المالية الأخرى اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية أو لتغيير الخطة التي تستهدف تحقيق هدف تحسين الأداء.

في حين عرفها (Schalkwyk,2012:9) بأنها عملية تعتمد في تطبيقها على تقدير المصادر المطلوبة لتلبية حاجات أنشطة الإدارة بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرسومة بشكل دقيق.

أما (Blocher, et. al., 2019: 379) فيرى ان الموازنة على أساس النشاط هي إحدى التقنيات التي تعتمد على الأنشطة وكلفها المرتبطة بها لدعم الإنتاج والمبيعات وانها امتداد للشكل التقليدي للكلفة على أساس الأنشطة ABC.

أما أهمية الموازنة على أساس النشاط فتتمثل بالآتي (Kaplan, et. al., 2007: 486):

أ- تحديدها الحالات التي يلزم فيها إعداد خطة إنتاجية جديدة تعمل على توفير الدعم الذي تقوم به الأنشطة الخدمية في الوحدات الاقتصادية.

ب- تعد طريقة ذات دقة أعلى في مجال تخطيط الكلف المستقبلية.

في حين يذكر (Blocher, et. al., 2019: 380) ان أهمية ABB تكمن في توفير الإمكانيات للوحدة الاقتصادية على تخفيض كلفها وإدارة رأس مالها البشري, تسهيل عملية التحسين المستمر, والمساعدة في القضاء أو استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتعزيز الأنشطة المضيفة للقيمة .

2- خطوات تطبيق الموازنة على أساس النشاط

يرى(Szychta, 2010: 2) أن الموازنة على أساس النشاط تعتمد في خطوات تطبيقها على المفاهيم الأساسية لتقنية الكلفة على أساس النشاط في علاقة تكاملية من حيث أن الأخيرة تمثّل تقنية لعرض وتخصيص الكلف ذات الصلة بالموارد للأنشطة عن طريق موجّهات الموارد, ومن ثم تخصيص كلف الأنشطة لأهداف الكلفة من خلال موجّهات الأنشطة, وبالنتيجة فان العملية هي تدفق للكلف من الأعلى إلى الاسفل, في حين ان تطبيق الموازنة على أساس النشاط يبدأ من الاسفل صعوداً للأعلى, وفيها يتم استخدام معدلات الاستهلاك بدلاً من الموجّهات. وعليه فان الخطوات التالية تعكس تطبيق ABB بالاعتماد على الركيزة الأساسية لهذا التطبيق ألا وهي ABC (Adigüzel, 2008: 51):

أ. التنبؤ بالطلب على أهداف الكلفة للفترة القادمة .

ب. تحديد معدلات الاستهلاك لكل نشاط .

ت. تحديد احتياجات ومتطلبات النشاط اللازمة لتلبية الطلب المتوقع عن طريق ضرب معدلات استهلاك النشاط في الطلب المتوقع للمنتج أو الخدمة .

ث. تحديد معدلات الاستهلاك لكل مورد .

ج. تحديد كمية الموارد اللازمة لتلبية الطلب المتوقع عن طريق ضرب معدلات استهلاك الموارد في كمية الأنشطة المطلوبة.

وتجدر الإشارة أنه بعد الخطوة (ج) يتم البحث عن التوازن التشغيلي بين كمية الموارد المطلوبة وكمية الموارد المتاحة فإذا كانتا متساويتين أو متقاربتين فيدل هذا على وجود توازن في عملية تشغيل الموارد ولا تكون هنالك حاجة لأية تعديلات, أما إذا كان هنالك فرق يتجاوز الحد المسموح به فأما نقوم بإضافة أو حذف كمية من الموارد المتاحة لتحقيق التوازن التشغيلي, أو نقوم بالرجوع للخطوة (أ) وتعديل الطلب الموقع الذي على أساسه يتم احتساب مستوى جديد من الموارد المطلوبة.

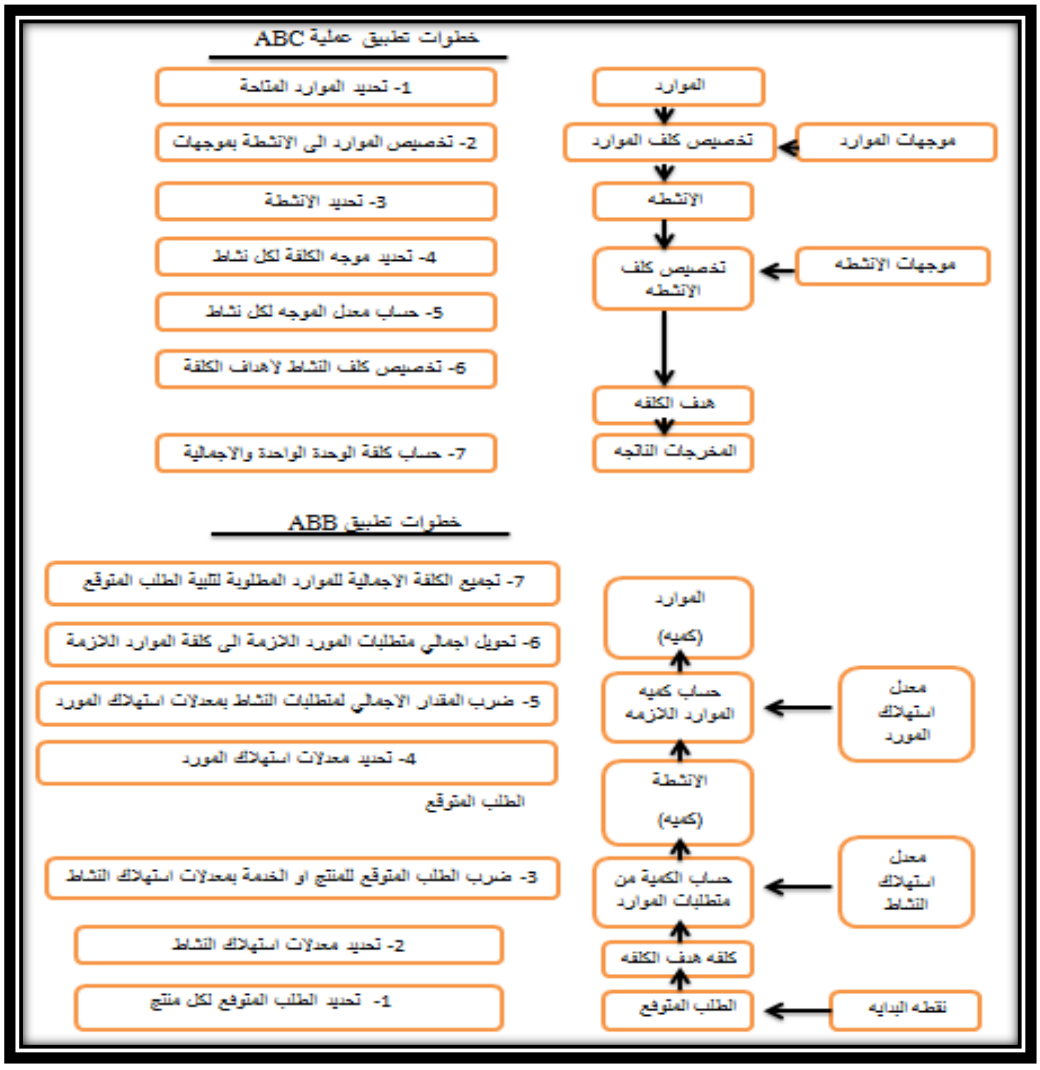
ح. احتساب كلف الموارد اللازمة .

خ. تجميع الكلفة الإجمالية للموارد لتلبية الطلب المتوقع.

والشكل (2-9) يوضح خطوات تطبيق ABB في علاقة تكاملية مع ABC

شكل (2-9)

خطوات تطبيق ABB في علاقة تكاملية مع ABC



Source: Ron Bleeker, (2003): "Key Features of Activity-Based Budgeting", Journal of Cost Management, September, p.p.6.

3- مشاكل وصعوبات تطبيق الموازنة على أساس النشاط

هناك مجموعة من المشاكل والصعوبات التي تكتنف تطبيق الموازنة على أساس النشاط وهي :(Moustafa, 2005: 63)

أ- انخفاض دعم الإدارة العليا وذلك لميلهم في الاغلب للتفكير التقليدي وبالنتيجة يكون دعمهم منخفض لنظام ABB خشية من زيادة الكلفة .

ب- انخفاض عدد المحاسبين المدربين فهذا من شأنه أن يؤدي إلى عدم الدقة في تحديد الأهداف المستقبلية وبالنتيجة حصول زيادة في الكلفة.

ت- قلة الخبرة والقدرة على استعمال النظم الالكترونية.

ث- صعوبة التنبؤ بالكلفة وهذا يفرض على الوحدة الاقتصادية التي تروم تطبيق ABB ان تطبّق ABC الذي عن طريقه تتمكن من تحديد الكلفة بشكل أكثر دقة.

ج- مقاومة الموظفين للتجديد.

سابعاً: الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABB

1 مفهوم الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت

يشير (Kaplan & Anderson, 2007:2) أن الموازنة على أساس النشاط ABB قد ظهرت قبل فترة من ظهور تقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC, ولكن سرعان ما تم التحول من اعداد الموازنة على أساس النشاط إلى الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت وذلك للاستفادة من المعلومات التي توفرها تقنية TDABC, إذا يمكن القول أن الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABB تعد كبديل افضل من الموازنة على أساس النشاط ABB نتيجة للصعوبات والمشاكل التي تعاني منها الأخيرة وكما تم ذكره سابقا.

وعُرِّفَت الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABB بأنها خطة مستقبلية تقوم بأداء دور أساس في وضع سياسات الوحدة الاقتصادية عن طريق عمليتي التخطيط والرقابة فضلا عن تأدية دورها من ناحية تحديد كلف الأنشطة على وفق الموجّهات المتوقعة من كل نشاط والتي تتحدد عن طريق معادلات الوقت (Kaplan & Anderson, 2004: 15-16).

أما (Saban & Lark, 2009: 155) فيعرفان الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت بأنها إحدى التقنيات الجديدة التي ترفع من درجه الدقة فيما يخص التوقّعات بخصوص الموارد والأنشطة وتحديد العلاقة بينهما فضلا عن تحديد موجّهات الوقت ووقت الأنشطة .

أما (Blocher, et. al., 2019: 380-381) فيعرّفون الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت بأنها طريقة لإعداد الموازنة تستخدم جنباً إلى جنب مع الكلفة على أساس النشاط الموجه الوقت من حيث انها تعمل بشكل عكسي ينطلق من تقدير حجم المبيعات لكي يتم تحديد الموارد

اللازمة لدعم خطط الإنتاج والمبيعات وبالاستعانة بمعادلات الوقت التي توضح أوقات أحداث الأنشطة المختلفة.

ويرى الباحث ان الموازنة على اساس النشاط الموجه بالوقت تمثل تقنية تستخدم لتحديد توقعات الطلب على الموارد للفترة القادمة بالاعتماد على تقنية **TDABC** كأداة تحليلية، وتعمل على اختصار العديد من الخطوات غير الضرورية في عملية اعداد الموازنات التقليدية مثل المفاوضات وبالتالي فإنها تمكّن المدراء من اجراء تحليل شفاف بدلا من المفاوضات للسماح بالإنفاق.

2- خطوات تطبيق الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABB

يتم تطبيق الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت على وفق الخطوات الآتية (Adigüzel, 2008: 69-73):

أ. اعداد توقعات بكمية المبيعات والإنتاج للفترة القادمة التي على أساسها يتم توقّع مقادير موجّهات الوقت التي تعود للمنتجات أو الخدمات.

ب. تحديد مجموعات الموارد المختلفة (الأقسام والشُعَب) بما تتضمنه من أنشطة تستهلك تلك الموارد.

ت. التنبؤ بإجمالي تكاليف مجموعات الموارد المختلفة, وتتضمن الكلف المباشرة وغير المباشرة التي تقابل أداء الأنشطة التي يتم القيام بها من كافة الاشخاص الذين يشتركون في إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة.

ث. تحديد المتطلبات ذات العلاقة بطاقة الموارد المختلفة, وتشير البحوث العلمية والتطبيقية بهذا الصدد إلى ان النسبة المعتمدة كطاقة عملية من الطاقة النظرية هي 80%.

ج. احتساب معدلات كلفة الطاقة المخططة وهي تمثل كلفة وحدة الوقت لكل مجموعة موارد (شعبة أو قسم) من خلال قسمة إجمالي تكاليف كل مجموعة موارد (الخطوة ت) على طاقة كل مجموعة موارد (الخطوة ث).

ح. وضع المقادير المتوقعة لموجّهات الوقت ذات العلاقة بالأنشطة المؤداة واحداثها والتي على أساسها يتم اعداد معادلات الوقت. وتجدر الإشارة هنا أن معادلات الوقت لفتره الموازنة يمكن تعديلها لاسيما إذا كانت هناك تحسينات في العمليات المختلفة التي من شأنها ان تقلّل من الوقت المطلوب لأداء الأنشطة أو إذا كانت هناك أنشطة جديدة يتم اضافتها إلى العمليات.

خ. احتساب الكلفة الإجمالية المخططة للموارد المطلوبة لتلبية الطلب المتوقع على المنتجات/الخدمات من خلال ضرب الكلفة المخططة لوحدة الوقت (بالدقيقة) لكل مجموعة موارد (الخطوة ج) في وقت حدث كل نشاط (خطوة ح).

د. احتساب كلفة المنتجات أو الخدمات عن طريق جمع كلف المواد والاجور المباشرة مع الكلف غير المباشرة المخصصة للأقسام.

والشكل (2-10) يوضح خطوات تطبيق TDABB

شكل (2-10)

خطوات تطبيق **TDABB**

Source: Adigüzel, Hümeyra, (2008): " Time-Driven Activity Based Budgeting: An Implemention On A Manufacturing Company" , Master Thesis, 2008 , T.C Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İŞletme, İstanbul, P.70. **بتصرف**

3- الفوائد المتوخاة من تطبيق الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت

يمكن تلخيص الفوائد المتوخاة من تطبيق الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت على النحو الآتي (Adigüzel, 2008: 73) :

أ- تساعد في توقّع الموارد المطلوبة وكلفها لتلبية طلبات العمل في الفترة المستقبلية.

ب- تساعد في إلغاء الكثير من الإجراءات غير الضرورية التي يتم القيام بها عند اعداد الموازنة التقليدية (موازنة البنود) مثل المفاوضات.

ت- تساعد في اجراء تحليل واضح يسمح بالإنفاق على موارد الموظفين والمعدات بما يتماشى مع العمل اللازم لتلبية ما يتم التخطيط له على مستوى الإنتاج والمبيعات.

ث- تساعد في جعل موازنة التكاليف غير المباشرة أكثر وضوحاً من ناحية تخصيص تلك الكلف وربطها بكفاءة بأهداف الكلفة المختلفة .

ج- يمكن تطبيق TDABB بسهولة في الوحدات الاقتصادية الكبيرة عن طريق استعمال برامج التطبيقات وقواعد البيانات القابلة للتطوير.

ح- تساعد في اعداد موازنة سريعة وغير مكلفة.

مما سبق يتضح أنه ضمانا للاستجابة للتطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة والتخطيط لإنتاج منتجات تلبي متطلبات الزبون بأقل التكاليف وبأقصر وقت وذات جودة عالية, تحقق للوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية في السوق, فأن هذا يستلزم عدم اغفال الدور المهم الذي تؤديه تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحقيق هذه الغاية والنظر إليهما على أنهما تقنيتان متكاملتان أحدهما يكمل عمل الاخر, تحت عملية أوسع تستهدف دعم إدارة الوقت والكلفة بتخفيضهما وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية وهذا ما سيتم التطرق إليه في المبحث القادم .

المبحث الثالث

دور التكامل بين تقنيتي TC و TDABB في إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات للتنافس

تمهيد

بعد تناول الإطار النظري لتقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت، سيتم في هذا المبحث توضيح دور هاتين التقنيتين في تحقيق الأسبقيات التنافسية للوحدة الاقتصادية عن طريق تكاملهما بالشكل الذي يساعد في الاستغلال الأمثل لمواردها عن طريق إدارة الوقت والكلفة، على أن يسبق هذا العرض تناول الميزة التنافسية من حيث المفهوم، الأهمية، وغيرها من الفقرات ذات العلاقة .

2-3-1 مفهوم وأهمية الميزة التنافسية

يعرّف (**Palmar, 2015:355**) الميزة التنافسية بأنها قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد قيمة أكبر من المتوقع من الموارد التي تستخدمها, وبالنتيجة فهي تعني تخفيض في الكلفة أو التحقيق الناجح لاستراتيجية التركيز.

أما (**Baumann, et. al., 2017: 3**) فيعرفون الميزة التنافسية بأنها الحالة التي تقوم فيها الوحدة الاقتصادية بتنفيذ استراتيجية تستهدف توليد قيمة تفوق القيمة التي يحققها المنافسون بالشكل الذي يساعدها على البقاء والاستمرار .

في حين يشير (**Nıcholas, 2018: 2**) أن الميزة التنافسية في علاقتها بالوحدات الاقتصادية مثل الصناعية تمثّل القدرة على إنتاج و تقديم منتجات و خدمات تنافسية تلبي متطلبات الزبون من حيث السرعة في الاستجابة, الجودة العالية, الأسعار المنخفضة, فضلا عن المرونة في أحداث التغيير.

أما (**Bal & Erkan, 2019: 3**) و (**Dıderıch, 2020: 181-182**) فيعرفون الميزة التنافسية بأنها الكيفية التي تقوم فيها الوحدة الاقتصادية بتقديم قيمة لزبائنها على طول تركيزها الاستراتيجي تتمثل في إنتاج منتجات تلبي متطلباتهم وبجودة عالية وباقل الأسعار وبالشكل الذي يفوق الأداء التنافسي.

أما فيما يتعلق بأهمية الميزة التنافسية فتتمثّل بالآتي:

1- انها تقوم بتوفير بيئة التنافس الملائمة لتشجيع الابتكار والإبداع وتحقيق الكفاءة في تخصيص واستخدام الموارد (غضبان, 2016: 49).
2- انها تمكّن الوحدة الاقتصادية من مواجهة التحديات في ظل بيئة أعمال سريعة التغيّر لكي تتمكّن من البقاء والمنافسة في ظل هكذا بيئة (غضبان, 2016: 50).
3- تعمل على التأثير في مدارك الزبائن المتعاملين معها بشكل إيجابي والعمل على تحفيزهم باستمرارية التعامل معها (محمد, 2016: 43).
4- انها تقوم بدراسة اقتصاديات أعمال الوحدة الاقتصادية لتركيز قدرتها على تحقيق عوائد على رأس المال وكذلك تحقيق عوائد لمساهميها, إذ انه لا يمكن للوحدة الاقتصادية الاستمرار بأعمالها دون الميزة التنافسية ذلك لان تحقيقها يعد من الأهداف المهمة للوحدة الاقتصادية (السعيدي, 2013: 72).

2-3-2 مصادر الميزة التنافسية

اختلفت آراء الكتاب والباحثين بخصوص مصادر الميزة التنافسية, وسبب هذا الاختلاف يكمن في الزاوية التي يركّز عليها الباحث والكاتب كلٌ من وجهة نظره, حيث تعتمد الميزة التنافسية في الأساس على ما تملكه الوحدة الاقتصادية من موارد بداخلها وما تتحلى به من نقاط قوة تمكّنها من اكتساب الميزة التنافسية التي تجعلها متفوقة على الاخرين, وبالنتيجة فان مصدر الميزة التنافسية ينبع من داخل الوحدة الاقتصادية, وبما ان الوحدة الاقتصادية تمثّل نظاما يعمل ضمن البيئة الخارجية التي تتأثر وتؤثّر فيها, فأن أي عنصر من عناصر تلك البيئة وذلك النظام يمكن ان نعده مصدراً من مصادر الميزة التنافسية, وعليه فان كثير من الباحثين قد صنّفَ مصادر الميزة التنافسية إلى مصادر داخلية وأخرى خارجية وكالآتي:

1- **المصادر الداخلية:** وهي المصادر المتعلقة بالموارد التي تملكها الوحدة الاقتصادية سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة, مثل عوامل الإنتاج, المواد الأولية, قنوات التوزيع, الأصول، وغيرها، وكذلك يمكن الحصول على الميزة التنافسية من التنظيم الإداري وأساليبه، طرق تحفيز العمال والموظفين، ميزة المعرفة، والبحث والتطوير (ادريس والغالبي، 2011: 115).
2- **المصادر الخارجية**: وتتكون هذه المصادر من خلال متغيرات البيئة الخارجية التي تمكّن الوحدة الاقتصادية من أيجاد الفرص واستغلالها افضل استغلال, ومن أمثلتها ظروف

السوق كالعرض والطلب على الموارد البشرية و على المواد الأولية وغيرها (محمد, 2016: 45).

ويشير (**Macmıllan&Tampoe, 2000: 96**) أن البيئة الخارجية أكثر ما تكون في علاقة بمجموعة من العوامل السياسية, الاقتصادية, الاجتماعية, والتكنولوجية التي تؤثّر في الوحدة الاقتصادية بشكل سلبي أو إيجابي.

ويرى (المسعودي, 2008: 56) ان مصدر الميزة التنافسية يكون نابعاً من داخل الوحدة الاقتصادية وهو يتمثّل بالقدرات التي تميّز الوحدة عن منافسيها وإمكانية استثمار تلك القدرات, إذ تمثّل نقاط قوة للوحدة الاقتصادية يمكّنها من تحقيق التفوق لها على المنافسين مستخدمةً تلك القدرات نفسها في الحد من أثر نقاط الضعف التي تعاني منها الوحدة الاقتصادية في مجالات أخرى.

في حين يذكر (السعيدي, 2013: 77) ان الميزة التنافسية لها مصدران هما:

1- **الكفاءة المقارنة**: حيث تتمكّن الوحدة الاقتصادية من إنتاج المنتجات/الخدمات بتكاليف أدنى مقارنةً بالمنافسين لها, ولهذا المصدر مجموعة من العوامل التي تؤثّر فيه وكالآتي:
   أ- **الكفاءة الداخلية**: وهو مستوى الكلف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية وتنشأ داخلها.
   ب- **الكفاءة التنظيمية المتبادلة**: وهي الكلف التي تتكبّدها الوحدة الاقتصادية في تعاملها مع الوحدات الاقتصادية الأخرى .
2- **قوة المساومة**: يسمح هذا المصدر للوحدة الاقتصادية بتحقيق حالات المساومة مع الزبائن و المجهزين لصالحها, ولهذا المصدر أيضا مجموعة من العوامل التي تؤثر فيه وكالآتي:
   أ- الكلف المتعلقة بالبحث والتطوير.
   ب- الخصائص الفريدة للمنتوج/الخدمة.
   ت- كلف التحوّل التي يتكبّدها الزبائن و المجهزين إذا أوقفوا التعامل مع الوحدة الاقتصادية.

ويذكر (**Mıshra, 2017: 14**) أن الشروط الأربع الآتية إذا ما تحققت فإنها تمثل ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية :

1- **نـدرة المـوارد**: وتعنـي أن المـوارد الاسـتراتيجية محـدودة العـرض. ويضـيف (**Thompson et. al., 2020: 100**) بهذا الشأن أن الموارد والقدرات التي إذا ما كانت مشتركة بين الوحدات الاقتصادية و المتاحة على نطاقٍ واسع فإنها لا يمكن ان تكون مصدر للميزة التنافسية.
2- **عدم الكمال في التقليد**: إذ أن الغموض السببي الكامن وراء العلاقة بين أداء الوحدة الاقتصادية والموارد الاستراتيجية التنافسية يجعل من الصعب على المنافس تنفيذ مورد استراتيجي معين, مما يجعل مورد الوحدة الاقتصادية غير قابل للتقليد بشكل كامل, وبالتالي المحافظة على الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.
3- **التنقل غير الكامل**: ويشير إلى صعوبة تداول المورد الاستراتيجي.
4- **المنافسة المحدودة (غير الكاملة):** وتعني أن هناك معرفة محدودة في المورد الاستراتيجي مما يحد من المنافسة على ذلك المورد.

أما (**Foss, et. al., 2012: 1-2**) فيذكر أن نتائج الأبحاث التي أجريت حول الميزة التنافسية ومصادرها قد بينت أن العولمة وعملية إلغاء الضوابط المرتبطة بها قد جعلت من الأسس التقليدية التي تتبع لتحقيق المزايا التنافسية للوحدة الاقتصادية مثل الوصول المتميّز إلى العمالة أو الأراضي أو الأسواق تتراجع من حيث أهميتها كمصادر للميزة التنافسية, وبدلاً من ذلك ينظر إلى قدرة الوحدة الاقتصادية على بناء المعرفة الإنتاجية المتخصصة والاستفادة منها وتوسيع نطاقها ليضم ما يسمى بالقدرات أو الكفاءات لاسيّما تلك القدرات الديناميكية التي تسمح للوحدة الاقتصادية بتعديل إجراءاتها الروتينية أو قدراتها الحالية على انها مصادر جديدة للميزة التنافسية من حيث انها متجذّرة في التصميم التنظيمي وعمليات الإدارة.

2-3-3 أسبقيات التنافس , مفهومها وأبعادها

تعرف أسبقيات التنافس بأنها التفضيلات الاستراتيجية أو الأبعاد التي بموجبها تقوم الوحدة الاقتصادية بالمنافسة مع الوحدات الاقتصادية الأخرى في السوق المستهدفة (**Russell&Millar, 2014: 2**). أما (**Zeng, et. al., 2016: 3**) فيعرفون أسبقيات التنافس بأنها أبعاد أو محتوى استراتيجية التصنيع التي يتم استعمالها على نطاق واسع في بيئة الأعمال الصناعية .

أما (حايف واخرون, 2019: 6) فقد عرّفوها بأنها مجموعة الأبعاد والخصائص التي تقود إلى تحقيق التفوق, وتنشأ من خلال اكتشاف وسائل جديدة تمتاز بفعّالية أكبر من تلك المستخدمة من المنافسين, وتنبع أهميتها من الدور الذي تمارسه بعدِّها عنصراً استراتيجياً يقدّم فرصاً جوهرية تعمل على مساعدة المنظمة على البقاء والاستمرار.

وبالنسبة لأبعاد أسبقيات التنافس فقد ذكرت الأدبيات أنواع متعددة, منها من عدّها أربعة أنواع, ومنها من عدّها خمسة وقد تصل إلى المئات (**Russell &Millar, 2014: 2**)، إلاّ أن الأسبقيات التنافسية الأكثر شهرة وتداول تكاد تنحصر في: الكلفة, الجودة, المرونة, والوقت(التسليم). وقد تم إضافة الابتكار كأسبقية تنافسية خامسة. والآتي توضيح لهذه الأبعاد :

1- **الكلفة**

تشير لها بعض الأدبيات بمصطلحات أخرى منها: (الكلفة الأقل, الكلفة الواطئة, الكلفة المنخفضة, السعر المنخفض, والتحكم في الأسعار). إن المنافسة في السوق على أساس الكفاءة من حيث الكلفة تتطلب السعي إلى إنتاج منتجات منخفضة الكلفة وهذا يستلزم من المدراء تخفيض عناصر الكلفة التي تتضمن: المواد المباشرة والاجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة والكلف الأخرى. ومن العوامل الإيجابية لإدارة الكلفة بكفاءة هو تحقيق مستوى منخفض من المخزون, تخفيض كلفة الاجور المباشرة, تقليل وقت عمل المكائن, تقليل الهدر في المواد المباشرة وغيرها (**Ajmal &Sabar, 2015: 4**) (**Zhao, et. al., 2010: 6**).

ويضيف (**Naqshbandi &Idrıs, 2012: 4**) بهذا الصدد أن العمل بموجب بعد الكلفة وتحقيق النجاح من ناحية تخفيضها يتطلب تقديم منتج أو خدمة باقل سعر في السوق, ومن الوسائل التي تلجأ لها الوحدات الاقتصادية لتخفيض الكلفة هو استخدام تكنولوجيا المعلومات لتعزيز الإنتاجية والكفاءة.

ويرى (حايف واخرون, 2019: 7) ان التنافس على أساس الكلفة لا يمكن الاستمرار به كأسبقية تنافسية لاسيما إذا كانت زيادة الإنتاجية تتم من خلال تخفيض الكلفة على المدى القصير ولهذا يتطلب تحليل هيكل التكاليف لدراسة العوامل التي قد تفسح المجال لخفض الكلفة.

2- **الجودة**

تشير لها بعض الأدبيات بمصطلحات أخرى منها: (رضا الزبون, النوعية الجيدة, المطابقة للمواصفات, وتطلعات الزبائن), وتُعرَّف بأنها مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تقديم منتج أو

خدمة تلبي رغبات الزبون, وهي تتضمن ثمانية أبعاد تتمثل في: الأداء, المميزات, الموثوقية, التوافق, المتانة, إمكانية الخدمة, الجمال, والجودة المدركة.

ويضيف (**Zhao, et. al., 2010: 7**) بهذا الصدد ان هنالك أبعاداً أخرى تتعلق بالجودة بالإضافة للأبعاد أعلاه وتتمثل في القدرة على تقليل الاضرار البيئية والقدرة على تحسين ظروف العمل والسلامة.

3- **المرونة**

تتمثّل المرونة في قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستجابة للتغيرات البيئية التي يشهدها السوق التنافسي في وقت اقصر وبكلفة أقل, وتُصنَّف المرونة إلى مرونة داخلية وأخرى خارجية (**Ajmal &Sabar, 2015: 5**).

ويذكر(**Russell &Millar, 2014: 4**) ان مؤشرات تحقيق بعد المرونة يتمثل في تقليل أوقات الإعداد والتغيير, القدرة على التعامل مع التغييرات في جداول تسليم المنتجات للزبائن, والقدرة على التغيير السريع لمزيج الإنتاج وحجومه.

4- **الوقت**

تشير لها بعض الأدبيات بمصطلحات أخرى منها (التسليم، الاعتمادية، الزمن، والسرعة). ويرى (**Datar &Rajan, 2018: 760**) أن الوحدات الاقتصادية تنظر إلى الوقت كمحرك لاستراتيجيتها وبالنتيجة فإنها توليه الأهمية البالغة لقياسه ومن ثم إدارته بالشكل الصحيح. ويتضمن الوقت مقياسين تشغيليين وهما: وقت الاستجابة للزبون، والذي يعبّر عن مدى السرعة في استجابة الوحدة الاقتصادية لطلب الزبون لمنتجه أو خدمته، والثاني هو الأداء في الوقت المحدد الذي يعبّر عن مدى موثوقية الوحدة الاقتصادية في الوفاء بمواعيد التسليم المجدولة, ويضيف (**Naqshbandi &Idrıs, 2012: 6**) بهذا الشأن ان الوحدات الاقتصادية التي تختار أسبقية الوقت/التسليم انما يكون جل تركيزها نحو تقليل الوقت ذات العلاقة بأنشطة عملية التسليم بالإضافة إلى تقليل وقت أنشطة أخرى مثل تخطيط المنتج , تصميمه, تطويره, وإنتاجه من أجل تحقيق تسليم موثوق وسريع.

ويذكر (الطويل واسماعيل, 2010: 15) أن أسبقية الوقت تتحقق بعدة أشكال منها:

- **سرعة التسليم**: وتقاس بالوقت المستغرق من استلام طلب الزبون لغاية تلبيته.

- **سرعة التطوير**: وتقاس بالوقت المستغرق من توليد الفكرة لغاية التصميم النهائي للمنتج وطرحه للسوق، ويتحقق هذا عن طريق اختصار زمن دورة حياة المنتج.
- **التسليم في الوقت المحدد**: ويقصد به تسليم المنتج للزبون في الوقت المتّفق عليه.
- **تقليل زمن دورة التصنيع**: وهي الفترة الممتدة من شراء المدخلات لغاية إنتاج المنتج النهائي.

والشكل الآتي يبيّن مكونات أو عناصر زمن الاستجابة للزبون.

شكل (2-11)

مكونات أو عناصر زمن الاستجابة للزبون

Source: Datar ; Srikant M . & Rajan , Madhav V . (2018) " Horngren's cost Accounting A managerial Emphasis " 16th Ed. ;PEARSON New York, NY. pp. 760.

حيث يصف الشكل السابق مكونات أو عناصر زمن الاستجابة للزبون وكالآتي:

أ- **زمن الاستلام**: وتمثّل المدة التي يحتاجها قسم التسويق ليحدّد لقسم التصنيع المتطلبات الدقيقة لطلب الزبون.

ب- **زمن دورة التصنيع** : وهي المدة المستغرقة من وقت استلام الطلب والتهيئة لتنفيذه لغاية الانتهاء من إنتاج السلعة التامة. حيث يمثّل زمن دورة التصنيع مجموع وقت الانتظار ووقت التصنيع لأمر ما.

ت- **زمن التسليم**: ويمثّل الوقت الذي يستغرقه تسليم الطلب المكتمل للزبون.

5- **الابتكار**

وتشير لـه بعض الأدبيـات بمصـطلحات أخـرى منهـا: (الإبـداع, امـتلاك التكنولوجيـا, المنافسـة, وسرعة التطوير). ويُنظَر إلى الابتكار على انه استراتيجية الاستجابة للتغيرات في طلب الزبائن, القدرة التنافسية, والمهارات التكنولوجية, حيث يعتقد الكثير من الباحثين في مجال الاستراتيجية والتسويق بأن ابتكار الوحدة الاقتصادية مرتبط بالأداء الجيد بعدُّه افضل طريقة لتحقيق الميزة التنافسية وإعادة اطلاق المزايا التنافسية وبالتالي فان الوحدات الاقتصادية الأكثر ابتكاراً تكون أسرع من غيرها في تقديم منتجات وخدمات جديدة, وأكثر سرعة في تغيير العروض الحالية وتزويد الزبائن بطلباتهم في الوقت المحدد (**Celteklıgıl &Adiguzel, 2019: 3**).

ويرى (**Lee, et. al., 2016: 4**) أن قدرة الوحدة الاقتصادية على الابتكار تعتمد بشكل كبير على أصولها الفكرية وقدرتها على الاستفادة من المعرفة مع الأخذ بالحسبان وجهة النظر القائلة بأن عملية الابتكار هي أقصى عملية تجارية كثيفة المعرفة. أما (**Keegan &Green, 2011: 353**) فيذكران ان الابتكار أو الإبداع يمثّل مطابقة موارد الوحدة الاقتصادية مع الطاقة الجديدة التي يتم توظيفها في مجال توليد القيمة .

ويشير (**Hıll &Jones, 2008: 90**) أنه يوجد نوعان أساسيان للإبداع هما:

1- **إبداع المنتج**: وهو عملية تطوير المنتج, أو إضافة خصائص للمنتج تفوق الخصائص الموجودة حالياً فيه.
2- **إبداع العملية**: هي عملية تطوير العملية الجديدة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للزبون و هذا النوع من الإبداع يسهم في زيادة القيمة عن طريق تخفيض كلف الإنتاج على المدى الطويل.

4-3-2 العلاقة بين الأسبقيات التنافسية واختيار الأسبقية الملائمة

تشير الأدبيات إلى وجود ثلاثة نماذج تعكس وجهات النظر المختلفة بخصوص العلاقة بين الأسبقيات التنافسية وكالآتي :

أ- الأنموذج القائم على أساس المفاضلة بين الأسبقيات

يعد هذا الأنموذج الأكثر شيوعاً, وقد طرحه **Skınner** لأول مرة عام 1969, إذ يشير هذا الأنموذج إلى أن الوحدات الاقتصادية يجب عليها اجراء مفاضلة بين الأسبقيات التنافسية بناءً على أهميتها النسبية واختيار أسبقية واحدة منها وتوجيه مواردها ووقتها للاستثمار في هذه الأسبقية دون غيرها من الأسبقيات التنافسية (**Boyer &Lewıs, 2002: 1**). ويضيف (**Russell &Millar, 2014: 3**) بهذا الصدد أن الوحدات الاقتصادية ليس باستطاعتها تحقيق التفوّق في جميع الأسبقيات التنافسية في آن واحد, إذ يتعيّن على الإدارة ان تحدد الأسبقيات الحاسمة لنجاح الوحدة الاقتصادية ومن ثم تركّز مواردها لتحقيق الأسبقيات التي يتم استهدافها .

ويذكر (المسعودي, 2008: 61) بهذا الصدد انه بموجب هذه النظرة تقوم الوحدة الاقتصادية باختيار أسبقية تنافسية واحدة ترى ان تحقيق النجاح يتم عبر تطبيقها وان يتم التركيز عليها من بين الأسبقيات التنافسية الأخرى من دون القيام بمحاولة تشتيت جهودها على أكثر من أسبقية تجنباً من دخولها في سوق تنافسي ليس لها أي ميزة فيه مما يؤدي إلى ضعف أداءها فيه.

أما (**Reıd &Sanders, 2010: 38**) فيذكر أن الوحدة الاقتصادية عندما تنافس على أسبقية معينة كالجودة التي ينبغي التركيز عليها عند إنتاج منتجاتها فإنها لن تكون قادرة على طرح منتج نهائي من هذه المنتجات بسعر اقل قياسا بالمنافسين وبالنتيجة فإنها تكون قد اجرت مفاضلة بين الجودة والسعر, وهكذا بالنسبة لباقي أسبقيات التنافس. ويذكر (ذياب, 2012: 98) بهذا الصدد ان وجهة النظر التي يتم طرحها بهذا الشأن تعتقد بوجود علاقه متبادلة بين خيارات قد تكون متعارضة بالأساس من حيث الأسبقيات المختلفة وأكثر صور هذا التعارض تحدث بين أسبقيتي الكلفة والجودة أو بين أسبقيتي الوقت والمرونة , وبالنتيجة فإن هذا يتطلب إجراءات متباينة تحقق التوافق بين هذه الأسبقيات من حيث نواحي تعارضها, وفي هذا الشأن توجد نظرتان وكالآتي :

الأولى: نظرة تقليدية: بموجبها تكون العلاقة بين الكلفة والجودة علاقة خطية طردية, كما انه كلما كان الهدف هو الحصول على مستوى عالي من الجودة تطلّبَ ذلك زيادة في الكلف المرتبطة بها.

الثانية: نظرة حديثة: بموجبها تكون العلاقة بين الكلفة والجودة عكسية أي كلما أردنا الحصول على مستوى عالي من الجودة تطلّب ذلك التركيز على العمليات التي تسبق الإنتاج والتي تتمثل في (الشراء, التقييم, نوعية المواد, والهندسة) مع تخفيض أكبر في عمليات الفحص وإعادة العمل, وكذلك تحقيق الجودة من خلال عمليات الإنتاج عن طريق الفحص والاختبار مع إعادة النظر بالمنتج الذي يتضمن نواحي متعددة من العيوب والتلف.

ب- الأنموذج القائم على أساس العلاقة التراكمية (التجميعية)

ويعكس هذا الأنموذج وجهة النظر اليابانية, إذ يزعم المدافعون عن هذا الأنموذج أن المفاضلة بين الأسبقيات التنافسية في عالم المنافسة الشديدة وتقنيات التصنيع المتقدمة لم يعد لها وجود من حيث ان هذه الأسبقيات انما هي مكمّلة لبعضها البعض وليست متعارضة وذلك لسببين وهما (**Boyer &Lewıs, 2002: 1**-3):

1. ان المنافسة العالمية ادت إلى تكثيف الضغط على الوحدات الاقتصادية ولاسيما الصناعية منها لتحسين أبعاد أسبقياتها التنافسية الاربع وبالنتيجة فهي تضع المعيار وتعمل على تطوير الأسبقيات التي تعزّز بعضها البعض, فعلى سبيل المثال ان التركيز على الجودة العالية من شانه ان يمكّن الوحدة الاقتصادية من ان تصبح أكثر استجابة لاحتياجات الزبائن (المرونة) و أكثر موثوقية (التسليم) وأكثر كفاءة (الكلفة).

2. ان تقنيات التصنيع المتقدمة (**AMT**) والتي تتمثل في (نظم التصنيع المرنة, التصنيع المتكامل بالحاسوب, والأتمتة القابلة للبرمجة) تساعد في إحداث تطوير في الأسبقيات التنافسية المتعددة في آن واحد.

وتجدر الإشارة أن بعض الدراسات التي تتناول العلاقة التراكمية بين الأسبقيات التنافسية قد اقترحت ان تتّبِع الوحدات الاقتصادية الصناعية ترتيب محدد مسبقاً لتطوير قدرات عملياتها الصناعية حيث وسع كلٌ من **Ferdows and De Meyer** عام 1990 هذه الفكرة ودَعَوا مثل هذه الوحدات لتطبيق (أنموذج المخروط الرملي) الذي يؤكد على ضرورة تبني الأسبقيات بشكل تتابعي بحيث يتم البحث عن جودة عالية أولاً, ثم تسليم موثوق ثانياً, يليه تكاليف منخفضة, وأخيراً المرونة بحيث يتم التركيز على كل أسبقية تالية بمجرد تحقيق المستويات ايا من الأسبقيات التي تسبقها (**Russell &Millar, 2014: 3**).

ت- الأنموذج القائم على أساس إدارة الأسبقيات التنافسية

وقد تم اقتراح هذا النموذج من قبل (**Schmenner & Swink 1998**), ويرى مؤيدو تطبيق هذا الأنموذج أنه من الضروري ان يتم إدارة الأسبقيات التنافسية حسب نطاق تطبيقها من الوحدة الاقتصادية وبالشكل الذي يحقق الأهداف التي ترتبط بإدارة كل أسبقية منها, سواء تم تبني الأسبقيات بشكل منفرد أو بشكل ثنائي أو بصورة مجتمعة (**Boyer & Lewıs, 2002: 3**). ولغرض تحقيق غايات البحث سيتم التركيز في الفقرة القادمة على إدارة الكلفة والوقت كأسبقيات تنافسية والعلاقة بينهما .

2-3-5 إدارة الكلفة والوقت والعلاقة بينهما كأسبقيات تنافسية

قبل توضيح العلاقة بين إدارة الكلفة والوقت كأسبقيات تنافسية ينبغي توضيح مفهوم كل من إدارة الكلفة وإدارة الوقت , إذ تتمثّل إدارة الكلفة في الإجراءات المتّخذة من المديرين لإرضاء الزبائن مع الترشيد والرقابة المستمرة على الكلف (**Bhımanı, et. al., 2008: 936**). في حين يعرّف (**Kınney &Raıborn, 2011: 875**) إدارة الكلفة بأنها مجموعة من الطرق الرسمية المحدّثة المستعملة لتخطيط ورقابة الأنشطة ذات العلاقة بتوليد كلف الوحدة الاقتصادية المرتبطة بأهدافها وغاياتها.

وقد عرّفها (**Datar &Rajan, 2018: 937**) بأنها مجموعة الإجراءات والأنشطة التي يتخذها المدراء والتي هي ذات علاقة باستخدام موارد الوحدة الاقتصادية سعياً لتحقيق رضا الزبون فضلا عن تخفيض الكلف ومراقبتها باستمرار . أما (**Blocher, et. al., 2019: 947**) فيذكرون أن إدارة الكلفة تتمثّل في استعمال المعلومات المحاسبية لتنفيذ استراتيجية الوحدة الاقتصادية, وهي تتضمن معلومات مالية عن الكلف والإيرادات و معلومات غير مالية تتعلق بالجودة, والمحافظة على الزبون وغيرها من العوامل الرئيسة لنجاح الوحدة الاقتصادية.

إن إدارة الكلفة تساعد في تحقيق الرقابة على عناصر الكلفة وقياس أداء الوحدة الاقتصادية من خلال متابعة الكلف واستخدام العلاقة السببية بينها وبين الأنشطة المسبّبة لها, وهذا يقود بالنهاية إلى تحسين فهم الإدارة لأنشطتها المختلفة وبالنتيجة تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. من جانب اخر فان مفهوم إدارة الكلف لا يختص بترشيد الكلف فحسب وانما يشمل أيضا إدارة عملية صنع القرارات التي يترتب عليها كلف اضافية, ومن تلك القرارات: قرار ادخال تحسينات على المنتجات القائمة, قرار الدخول في أسواق جديدة, قرار تغيير تصميم المنتجات, وغيرها, فكل

هذه القرارات تستهدف تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية المتعلقة في زيادة إيراداتها, تخفيض تكاليفها, وزيادة أرباحها.

ومن سمات أو مميزات إدارة الكلفة التي يمكن استخدامها لعدد كبير من التطبيقات ما يلي : **(Hansen &Mowen, 2015: 7)**

1- احتساب كلفة المنتج/الخدمة.
2- تزويد الإدارة بالمعلومات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
3- تحليل المعلومات المتعلقة باتخاذ القرارات.

أما إدارة الوقت فتعرف بأنها التخطيط والتنظيم والمتابعة المتعلقة بالاستغلال الفعلي للوقت في كافة أنشطة الوحدة الاقتصادية ويتم ذلك في إطار التوجه المُستَنِد على أسسٍ معرفية بحيث يضمن الحصول على النتائج التي يتم تحديدها في نطاق السقوف الزمنية المحددة (الفضل, 2008: 26).

أما (العجمي, 2010: 298) فيرى أن إدارة الوقت تمثّل الاستعمال الأمثل للوقت بجميع الإمكانيات المتوفرة وكذلك كيفية توظيف الوقت بالشكل المناسب والذي يتوافق مع أهداف الوحدة الاقتصادية.

أما (العبيدي, 2011: 33) فيعرّف إدارة الوقت بأنها القدرة على تخطيط وتنظيم العمل بكفاءة وذلك عن طريق وضع الأهداف وتشخيص الأولويات ووضع الحلول للمشاكل التي تعترض سير العمل خلال مدة من الزمن, وكذلك توجيه العاملين ومتابعتهم لإنجاز الأعمال الموكلة لهم وذلك بموجب ما يتم التخطيط له من توقيتات مختلفة .

أما (المشهداني والعبيدي, 2015: 303) فيؤكّدان على ان إدارة الوقت هي مفهوم علمي متكامل يستلزم استثمار الوقت بفاعلية.

ويشير(مهدي, 2017: 47) ان إدارة الوقت تمثّل تطبيق منظَّم للاستراتيجيات العامة التي تتطلب مجهوداً اقل بهدف تحقيق الكفاءة في إدارة الأنشطة وتحقيق الفاعلية من ناحية استعمال الوقت, ويتم ذلك من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة.

أما عن أهميتها فتتمثّل في الآتي (عليان, 2011: 46):

1- ان إدارة الوقت يمكن ان تؤدي إلى استغلال الموارد بشكل افضل.
2- تساعد إدارة الوقت في ادراك القضايا ذات الأهمية وترتيب أولوياتها.
3- المساعدة في تحديد حاجة كل مهمة وكل نشاط من الوقت, وتحديد الانحرافات بين الوقت الفعلي (ما يتم تحقيقه) والوقت المخطط (ما ينبغي تحقيقه), ومحاولة البحث عن

اسباب تلك الانحرافات ومعالجتها, أي البحث عن مسببات ضياع الوقت وإيجاد الحلول المناسبة بشأنها .

وعن العلاقة بين مفهومي إدارة الكلفة والوقت , فيشير (**Horngren, et. al., 2015: 47**) أن الوقت المطلوب لتطوير المنتجات الجديدة يتمثّل في الوقت اللازم لتوليد تلك المنتجات وطرحها في السوق, فكلّما ازدادت وتيرة التقدم التكنولوجي أدى ذلك إلى قصر دورة حياة المنتجات وبالنتيجة زيادة المنتجات الجديدة المقدَّمة للسوق, وعليه فانه يجب على الإدارة ان تراعي تحليل الكلف والمنافع التي تترتب على المنتج خلال دورة حياته عند تصميم المنتج واتخاذ القرارات بشأنه .

ويشير (**Blocher, et. al., 2019: 41-42**) ان الوحدات الاقتصادية الصناعية تواجه تحوّلاً كبيراً في مسألة تطبيق نظم التصنيع المتقدمة التي تحاول الاستجابة السريعة لمتطلبات الزبون التي أبرزها إنتاج منتجات عالية الجودة, بدلاً من نظم الإنتاج الضخم التي ينتج عنها ارتفاع في الكلفة, بالإضافة إلى ان هنالك سمة تُميّز سوق المنافسة أكثر من أي وقت مضى تتمثّل في ارتفاع الطلب من قبل الزبائن على المنتجات ذات الجودة العالية ولكن بسرعة تسليم أكبر مع المحافظة على مستوى الأسعار بشكل عام, وهذا أدى بالوحدات الاقتصادية إلى تبني استراتيجيات تتناسب مع هذه التغيّرات بالشكل الذي يؤهلها للاستمرار والبقاء لفترات أطول, وبالنتيجة فان الوقت لا يسهم بمفرده في تسعير المنتجات كعامل مهم وأساسي وفعّال بل يعد وسيلة لتخفيض الكلف في الأجل الطويل وبالنتيجة زيادة الأرباح.

ويرى (**Kaplan &Anderson, 2007: 67**) أن الوقت يعد موجّه كلفة **Cost drıver** عن طريق تمثيل الأنشطة بمعدلات الوقت, وذلك من خلال تعيين الوقت اللازم لإنجاز كل نشاط, يليه تحديد واحتساب كلفة ذلك الوقت. وفي هذا الصدد هنالك العديد من المشاكل المرتبطة بالوقت عند تنفيذ الأنشطة وبالتالي فان القرارات المراد اتخاذها يجب ان تُبنى على أساس المفاضلة بين الكلفة والوقت.

أما (**Blocher, et. al., 2019: 19**) فيشيرون ان الوحدة الاقتصادية عندما تريد تنفيذ أي نشاط يجب ان تحدد مقدار الوقت اللازم لتنفيذه, إذ ان الوقت الأمثل لتنفيذ الأنشطة يجعل كلفة تلك الأنشطة أدنى ما يمكن مع المحافظة على الجودة.

6-3-2 تقنية الكلفة المستهدفة ودورها في إدارة الكلفة والوقت

شهدت بيئة الأعمال الحديثة تطورات متسارعة جعلت من نظم الكلفة التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات المفيدة التي تخدم الوحدة الاقتصادية في ظل ظروف هذه البيئة بسبب أن تلك

النظم قد وضعت وتم تبنيها في ظل بيئة أعمال سابقة تختلف عن بيئة أعمال اليوم, مما دفع بالوحدات الاقتصادية إلى اعتماد تقنيات الكلفة الاستراتيجية ومنها تقنية الكلفة المستهدفة (**Loosveld, 2003: 45**).

ويرى (**Hılton** & Platt**, 2020: 682-683**) أن الكلفة المستهدفة تمثّل إحدى التقنيات التي تمكّن الوحدة الاقتصادية من إدارة الكلف والربحية بشكل استراتيجي بحيث يتم تصميم المنتج بطريقة تحقق تخفيض في كلفته وأن يتم تسعيره بطريقة تنافسية, أي أن الإدارة من خلال استعمالها لتقنية الكلفة المستهدفة يمكن ان تحقق الميزة التنافسية.

في حين يشير(**Warren, et. al., 2009: 380-381**) أن دور تقنية الكلفة المستهدفة في إدارة الكلفة يتمثّل في نواحي متعددة أبرزها التصميم , التخطيط, ومرحلة الإنتاج والتشغيل. ففي مرحلة تصميم المنتج يتضح دور تقنية الكلفة المستهدفة من خلال تبسيط تصميم المنتج بحيث يتم إنتاجه باقل التكاليف, وفي مرحلة التخطيط للإنتاج يكون دور التقنية في اختيار انسب الوسائل اللازمة للإنتاج وانسب الظروف الخاصة به وإنجاز الإنتاج باقل وقت. أما في مرحلة الإنتاج فان دور تقنية الكلفة المستهدفة يتضح من خلال استخدام المواد الأولية ذات الكلفة الاقل والجودة العالية واستخدام العمالة المباشرة الماهرة التي تنجز المهام باقل التكاليف, والحد من حالات التلف إلى أدنى ما يمكن من خلال نشر ثقافة تدنية الكلف وتخفيضها إلى أدنى المستويات من دون التفريط في عنصر الجودة.

ويذكر(**Dekker & Smıdt, 2003: 200-203**) , **Shahrabı &Ashourı, 2011: 901**). أن الغاية الرئيسة من تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة من الوحدات الاقتصادية هو ضمان للعمل باستراتيجية الكلفة المنخفضة, تحقيق الميزة التنافسية, تحقيق رضا الزبون من خلال تلبية متطلباته, وتقديم منتجات عالية الجودة وبالوقت المناسب.

أما من ناحية دور تقنية الكلفة المستهدفة في إدارة الوقت فيشير (**Hılton** & Platt**, 2020: 687**) إلى أنه يتمثل بتخفيض الوقت اللازم لتقديم المنتجات للسوق مثل وقت تصميم المنتج, وقت الإنتاج, وقت تسويق المنتج وغيره بالشكل الذي يحقق الكلفة المستهدفة.

في حين يذكر (المسعودي, 2008: 87) أن الكلفة المستهدفة تعمل على تخفّيض وقت تقديم المنتجات الجديدة, إذ بدلاً من تقييم قابلية المنتج التسويقية على أساس -الكلفة زائد- التي تعمل على تكرار تصميم المنتج في عدة أقسام فأن تصميم المنتج لكي يحقق الكلفة المستهدفة يخفض الوقت المطلوب لتقديم المنتجات الجديدة, بالإضافة إلى ان شمول الموردين ضمن فرق تصميم الكلفة المستهدفة يجعلهم يدركون ضرورة تحقيق الكلفة المستهدفة وبالنتيجة يسهّل الهندسة

المتزامنة للمكونات التي سيتم إنتاجها خارج الوحدة الاقتصادية وتخفض الوقت اللازم للحصول عليها.

وتذكر الأدبيات أن هنالك عدة أدوات أو أساليب[2] تساعد تقنية الكلفة المستهدفة في أن تؤدي دوراً كبيراً في إدارة الكلفة و الوقت بتخفيضهما.

2-3-7 تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت ودورها في إدارة الكلفة والوقت

يشير (**Kaplan & Norton, 2008: 127**) أن طريقة إعداد الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت يمكن أن تزوّد الوحدات الاقتصادية بالتقديرات المستقبلية عن مضامين الموازنة, وأبرزها الكلفة والربحية التي من شأنها ان تساعد في نجاح عملية تقويم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط طبقا للموازنة بالشكل الذي يكفل البحث عن الأسباب التي تؤدي إلى نشوء الانحرافات بين الأداءين لاسيما غير الملائم منها وتحليلها, سواء ما إذا كانت هذه الأسباب تعود لعناصر الكلفة أو الإيرادات أو غيرها.

أما (**Bruggeman & Waeytens, 2005: 35**) فيشيران أن الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت تركّز على إدارة الكلفة بتخفيضها من خلال التركيز على مدخلات الإنتاج وبما يتناسب مع كلفها التي ينبغي أن تكون تحت مظلة الإيراد وعدم تجاوزه.

أما فيما يتعلق بدور الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة الوقت فيرى (**Saban & Lark, 2009: 155**) أن هذا الدور يكمن في أن هذه التقنية تعمل على تحديد موجهات الوقت الخاصة بأداء كل نشاط ذي علاقة بالمنتج .

ويرى الباحث أن وضع موازنة للوحدة الاقتصادية على أساس انشطتها التي يتم توجيهها بالوقت اللازم لتلك الأنشطة يستدعي تحديد تلك الأنشطة واحداثها وموجهات الوقت الخاصة بتلك الأحداث, على ان يتم كل ذلك على وفق الطاقة العملية المستغلة واستبعاد جزء الطاقة غير المستغل, وبالنتيجة فإن هذا سيساعد في أحداث تخفيض في التكاليف وهذا ينعكس بدوره على ربحية الوحدة الاقتصادية وتحقيقها للميزة تنافسية.

[2] سبق أن تم التطرق إلى هذه الأدوات في المبحث الأول من الفصل الثاني

8-3-2 منهج التكامل بين تقنيتي TC و TDABB

ذكرنا سابقا ان إدارة الكلفة هي مجموعة من الإجراءات والأنشطة التي يتّبعها المدراء سعياً منهم لتحقيق رضا الزبائن فضلاً عن تخفيض الكلف ومراقبتها بصورة مستمرة, ومن المناهج المهمة لتحقيق النجاح في إدارة الكلفة هو منهج التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة TC والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABB التي يوضّحها الشكل (2-12)

أن منهج التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة (TC) والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABB) يعتمد على الإفادة من تقنية معينة لاستعمالها لتطبيق تقنية أخرى, فبالنسبة لتقنية الكلفة المستهدفة فإنها تهدف إلى إدارة الكلفة بتخفيضها مع ضمان إنتاج منتجات تقابل متطلبات الزبائن من حيث السعر والأداء الوظيفي مع المحافظة على جودة المنتجات, كما إن نجاح تطبيق هذه التقنية يتطلب توفر معلومات ملائمة تساعد في تحقيق هدف ترشيد وإدارة الكلفة, وهذه المعلومات يتم توفيرها عن طريق تطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABB) التي تهدف بدورها إلى تخصيص الكلفة على أساس ما يتم استهلاكه أو استغلاله من موارد بشكل أمثل وباقل وقت, وذلك بتحديد الأوقات الزمنية ذات العلاقة بالأنشطة المرتبطة بالمنتج, فضلا عن تحديد كلفة تلك الأنشطة وفقا لموجهات الوقت المتوقعة لكل نشاط والتي يتم تحديدها عن طريق معادلات الوقت. إذن يمكن القول أن العلاقة الواضحة بين التقنيتين آنفة الذكر تعكس جوهر التكامل بينهما مع الحاجة لهذا النوع من التكامل.

أن التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت قد يكون محاولة للإجابة عن الأسئلة الآتية :

1- كيف يتم الوصول للكلفة المستهدفة وفق السعر المستهدف والربح المستهدف؟ من خلال تقنية الكلفة المستهدفة (TC).
2- كيف يتم الوصول للكلفة الحالية المخططة بالاعتماد على الاستغلال الأمثل للموارد؟ من خلال تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABB) .
3- كيف يتم ردم الفجوة بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية؟ من خلال أدوات تقنية (TC) مثل الهندسة العكسية والمقارنة المرجعية وغيرها.

أن الخطوات الرئيسة لتطبيق منهج التكامل بين تقنيتي (TC) و (TDABB) يعكسها الشكل (2-12).

شكل (2-12)

خطوات منهج التكامل بين تقنيتي TC و TDABB

المصدر : من اعداد الباحث .

يتبين من الشكل اعلاه أن منهج التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت يتحقق بتطبيق الخطوات الآتية :-

1- تحديد الكلفة المستهدفة

تتمثل الخطوة الأولى في منهج التكامل بين تقنيتي (TC) و (TDABB) في تحديد الكلفة المستهدفة , إذ يذكر (Edmonds, et. al.,2008 :108) أن الكلفة المستهدفة تنشأ نتيجة للفرق بين سعر البيع المستهدف والربح المستهدف .

2- احتساب كلفة المنتج

تتمثل الخطوة الثانية من خطوات منهج التكامل بين تقنيتين (TC) و (TDABB) في احتساب كلفة المنتج , وهذه تتم بتطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, ويرى (Yijuan &Ting ,2017 :408 -414)أن الخاصية التي تحققها تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت هي قدرتها على تحديد تكاليف الأنشطة ذات العلاقة بالمنتج وأوقات تلك الأنشطة مع إمكانية تحديد الأنشطة العاطلة واستبعادها مع تكاليفها وأوقاتها الزمنية .

3- تحديد التخفيض المستهدف

بعد تحديد كل من الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية يتم تحديد الفرق بينهما, والذي يعكس التخفيض المستهدف أو ما يسمى بفجوة الكلفة التي يتم التركيز على ردمها بهدف الوصول إلى كلفة المنتج التي تحقق الربح المستهدف.

4- تطبيق أدوات تقنية الكلفة المستهدفة

يتم إنجاز هذه الخطوة بتطبيق أدوات الكلفة المستهدفة التي تهدف لتحقيق التخفيض المستهدف في الكلفة وامتصاص أي فرق بين الكلفة الحالية والمستهدفة , ويضيف (Berk, 2010 :121-124) بهذا الصدد أن عملية الوصول إلى التخفيض المستهدف تستلزم دراسة جميع عناصر الكلفة التي تدخل في المنتج على امتداد سلسلة القيمة من أجل البحث عن فرص التخفيض الممكنة سواء في الكلفة أو في الوقت وإدارتهما بحيث لا يؤثر ذلك في جودة المنتج, وهناك العديد من الأدوات التي تسهم في تحقيق هذا الهدف مثل الهندسة العكسية , المقارنة المرجعية , وغيرهما ووفق الخطوات التي تتضمنها كل أداة منهما .

وعليه, يرى الباحث أهمية الدور الذي تؤديه تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة كل من الكلفة والوقت كأسبقيات تنافسية, ولكن هذا الدور قد يكون في صورة افتراض نظري من الصعب التنبؤ بنتائجه دون القيام بالدراسة التطبيقية وهذا ما سيتم تناوله في الفصل القادم.

الفصل الثالث

إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية في ظل تطبيق تقنيتي TC و TDABB في معمل الألبسة الرجالية في النجف

المبحث الأول: وصف مجتمع وعينة البحث

المبحث الثاني: تطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في المعمل عينة البحث

المبحث الثالث: تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في المعمل عينة البحث

المبحث الأول

وصف مجتمع وعينة البحث

يتم في هذا المبحث التعرف على مجتمع البحث المتمثّل بالشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة بالإضافة إلى التطرق إلى عينته المختارة المتمثلة في معمل الألبسة الرجالية في النجف, من حيث أقسام المعمل التي تشترك في إنتاج منتج البدلة الرجالية عبر مراحل الإنتاج المختلفة التي يمر فيها هذا المنتج, بالإضافة إلى تناول واقع تسعير المنتجات في المعمل, إذ تم تقسيم المبحث على فقرات عدة كالآتي :-

3-1-1 لمحة تعريفية عن الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة[3]

تمثل الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة واحدة من أهم الشركات الصناعية, وإحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن. إذ تختص بحقل الصناعة النسيجية في العراق. وتم تأسيسها استنادا إلى قرار مجلس إدارة المؤسسة العامة للصناعات النسيجية المرقم (7) الذي تم اتخاذه في الجلسة السادسة عشر بتاريخ 15 تشرين الأول من عام 1967, برأسمال يبلغ (15) مليون دينار عراقي, وبمصنع واحد فقط هو المصنع رقم (1) حاليا. وبعد ذلك, وتحديدا في عام 1987 تم انشاء مصنع آخر هو المصنع رقم (2) حاليا. أما في عام 2005 فقد أُلحِق كل من الشركة العامة للصناعات القطنية في الديوانية ومعمل الألبسة الرجالية في النجف بالشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة ليصبحان من المصانع/ المعامل التابعة للشركة.

أما من ناحية الإنجازات التي تم تحقيقها من الشركة على صعيد المشاريع والمصانع بعد العام 2005 فهي تتمثل بالآتي:

أ- افتتاح مصنع الأكياس البلاستيكية المتضمن معمل أكياس النايلون ومعمل الأكياس المنسوجة.

ب- افتتاح معمل الخياطة الجديد ومشغل الخياطة وضمهما إلى مصنع رقم (2) حاليا.

ت- البدء بتنفيذ مشروع يختص بإنتاج المفروشات المختلفة والحشوات الصناعية وهو مشروع الكاربت ضمن مشروعات مصنع رقم (1) حاليا.

وفي ما يتعلق بأهداف الشركة فإنها تستهدف تقديم الدعم للاقتصاد الوطني في حقل الصناعات النسيجية من خلال إنتاج منتجات بأنواع متعددة عن طريق معاملها ومصانعها المتمثلة بالآتي:

أ- مصنع الحلة رقم (1): يختص هذا المصنع بإنتاج مختلف الاقمشة المخلوطة والحريرية والقطنية بأنواعها. بالإضافة إلى إنتاج مختلف المفروشات والحشوات الصناعية.

[3] الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة – النظام الداخلي 2018

ب- مصنع الحلة رقم (2): يختص هذا المصنع بإنتاج مختلف اصناف المنتجات الثقيلة التي تتمثل بأقمشة القديفة المستخدمة بالستائر والموبيليا, وسجادة الصلاة, بالإضافة إلى إنتاج بدلات العمل في كافة مجالات الاستخدام كافة.

ت- مصنع نسيج الديوانية: يختص المصنع بإنتاج الغزول المختلفة, والاقمشة القطنية والتركيبية بأنواعها.

ث- مصنع الأكياس البلاستيكية: يختص هذا المصنع بإنتاج أكياس النفايات, والأكياس المنسوجة, وأكياس النايلون المتعددة الاغراض.

ج- معمل الألبسة الرجالية في النجف: يعد هذا المعمل عينة البحث ويختص بإنتاج منتجات عدة أهمها البدلة الرجالية بمختلف الموديلات, المعاطف الرجالية والنسائية, السفاري المدني, بدلات الاسرة التعليمية, بدلات الزي الموحد لطلبة الجامعات, الصداري العسكرية, بدلات العمل, الألبسة الرياضية, والخوذة و الدرع الواقي,..... وغيرها من المنتجات.

3-1-2 لمحة تعريفية عن معمل الألبسة الرجالية في النجف

يمثل هذا المعمل أحد المعامل التي كانت ضمن تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن عند تأسيسه في عام 1988. وبعد ذلك وتحديدا في عام 2005 تم الحاقه بالشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة.

وتم اختيار هذا المعمل عينة للبحث للأسباب الآتية :

1- الموقع المتميز الذي يحتله المعمل في الشركة من خلال تحقيق المعمل تقدم نوعي كبير في عمليات التصميم والفصال وذلك باستخدام (منظومة كيربر الالكترونية).

2- حصول المعمل على شهادة الجودة العالمية التي تعد دليلاً واضحاً على جودة المنتجات التي يقوم المعمل بإنتاجها.

وبالرغم من المزايا المذكورة أعلاه, فقد شهدت منتجات المعمل انخفاضاً كبيراً في مستوى إنتاجها إلى الدرجة التي أصبح معها الإنتاج الفعلي يقل بكثير عن مستويات الطاقة التصميمية والمتاحة والإنتاج المخطط لهذه المنتجات, كما مبين في الجدول(3-1), وترتب على هذا توقف إنتاج العديد من منتجات المعمل, أو تذبذب إنتاجها وعدم انتظامه, أو اعتماد الإنتاج حسب الطلب. وتعد هذه الامور من تداعيات التغيير الذي حدث في عام 2003 الذي أدى إلى انفتاح البلد على العالم, ودخول منتجات منافسة تسببت في تدهور كبير في نتائج نشاط المعمل, وسائر المعامل والمصانع التابعة للشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة.

جدول (3-1)

الطاقات الإنتاجية لمنتجات المعمل لعام 2018 - وحدة القياس/قطعة -

ت	المنتج (1)	الطاقة التصميمية (2)	الطاقة المتاحة (3)	الإنتاج المخطط (4)	الإنتاج الفعلي (5)	نسبة المتحقق إلى%		
						الطاقة التصميمية 2÷5	**الطاقة المتاحة 3÷5**	**الإنتاج المخطط 4÷5**
1	بدلة رجالية	120420	92120	13248	9230	7.655	10.020	69.671
2	وسادة	115000	96569	88040	18000	15.652	18.640	20.445
3	باركة عسكرية	117421	54949	76766	21220	18.072	38.618	27.642
4	بدلة عمل نفط ميسان	894225	49439	41833	17560	1.9637	35.519	41.976
5	بدلة عمل نفط الوسط	756625	50557	40225	19433	2.568	38.438	48.311
6	دشداشة رجالية	82678	48424	57155	16683	20.178	43.452	29.189
7	طاقية	82678	46602	61382	14834	17.942	31.831	24.167
8	بدلة الشرطة	82678	80513	79532	23573	28.512	29.279	29.640
9	بدلة الدفاع	82678	79224	69739	21644	26.179	27.320	31.036
10	يلك	82678	47046	36588	16855	20.386	35.827	46.067
11	سروال	82678	51513	48466	21435	25.926	41.611	44.227
12	قميص	82678	48957	28987	18945	22.914	38.697	65.357
13	بدلة عمل صيانة	82678	49624	46566	21734	26.288	43.797	46.674

14	قمصلة	82678	47035	57968	15623	18.896	33.216	26.951

المصدر: التقارير السنوية لشعبة التخطيط.

من الجدول (3-1) نلاحظ أن كمية الإنتاج الفعلي للمعمل انخفضت بصورة كبيرة قياساً بمستويات الطاقة المختلفة, وان سبب هذا الانخفاض هو التغيرات التي حصلت في بيئة الأعمال التنافسية. كما انه من خلال المسح الميداني الذي اجراه الباحث لسجلات المعمل تبين ان منتج البدلة الرجالية هو من أكثر المنتجات تأثراً بهذه التغيرات, وعليه سيتم التركيز على منتج البدلة الرجالية وتطبيق موضوع البحث عليه لأهمية هذا المنتج بالنسبة للمعمل عموما وللزبون بوجه خاص, ولارتفاع سعر بيعه مقارنةً بالمنتجات المنافسة له, ولزيادة حدة المنافسة التي يواجهها هذا المنتج من المنتجات الأجنبية, وأخيراً احتواء المنتج على عدة مكونات تعكس بطبيعتها أداء الأقسام المساهمة في إنتاجه والأنشطة التي تقوم بها تلك الأقسام بهدف إنتاج المنتج بصورته النهائية, وهذا يعزز من إمكانية تطبيق تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت بالطريقة التي تؤدي إلى إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية.

3-1-3 الأقسام المساهمة في إنتاج البدلة الرجالية

من خلال المعايشة الميدانية التي قام بها الباحث في المعمل عينة البحث, وبعد اطلاعه على واقع الإنتاج فيه, والمنتجات التي يتم إنتاجها في المعمل, والتي من أهمها المنتج المختار المتمثل بـ(منتج البدلة الرجالية) يمكن عرض الأقسام التي تسهم انشطتها بشكل رئيس في إنتاج هذا المنتج كالآتي:

1- **قسم الشؤون الفنية**: يقوم هذا القسم بمهمة توحيد خطوط الإنتاج التي يتم اعدادها من أقسام المعمل وشُعَبِه بأنشطتها المتعددة, وتنسيق العمليات ذات الصلة بها بين الأقسام والشعب المختلفة وإعادة النظر فيها, وبالنتيجة صياغة هذه العمليات في صورة خطة موحدة للمعمل لكي يمكن متابعة تنفيذها. ويضم هذا القسم الشعب الآتية:

أ- **شعبة التخطيط**: وتتولى هذه الشعبة عملية التخطيط للموديلات, مصادقة أوامر طلب المواد الأولية, بالإضافة إلى المصادقة على أوامر العمل وتدريب الافراد.

ب- **شعبة التصميم**: وتتولى هذه الشعبة مهمة تصميم الموديل, بالإضافة إلى اعداد القوالب اللازمة لتشغيلها, وتهيئة الموديل لعرضه على شعبة التكنولوجيا.

ت- **شعبة التكنولوجيا**: تتولى مهمة تقييم الموديل المصمم من شعبة التصميم, تقديم الملاحظات حول أي موديل ان وجدت, فضلا عن التصديق عليه لكي يتم تنفيذه بموجب سلسلة من العمليات المحددة من نفس الشعبة اثناء التشغيل التجريبي والتي

في ضوئها يتم تحديد أوقات العمليات والمستلزمات الإنتاجية مع تحديد الواجبات المنوطة بالعاملين .

ث- **شعبة البرمجة**: تقوم بتنفيذ عدة مهام منها:

- اعداد امر العمل الذي يقوم بتوضيح المسلك التكنولوجي لإنتاج موديل البدلة الرجالية حسب النموذج المعد من شعبة التصميم, بالإضافة إلى إرسال نسخ من هذا الأمر لشعب: التحضيرات والإنتاج وحسابات الكلفة.
- اعداد التقارير اليومية والشهرية.
- طباعة علامة المنتج.

ج- **شعبة التحضيرات**: تقوم هذه الشعبة بالمهام الآتية:

- استلام نسخة من امر العمل من شعبة البرمجة, والعمل على تنفيذه من خلال خياطة نموذج الموديل الخاص بمنتج البدلة الرجالية بموجب ما هو محدد في أمر العمل المستلم.
- التأكد من المطابقة بين نتائج التنفيذ الفعلي للموديل مع ما تم التخطيط له.
- القيام بعمليات فصال البدلة الرجالية على وفق العدد المحدد في الطلبية وذلك تمهيداً لتنفيذها من قسم الإنتاج.
- القيام بجميع العمليات المرتبطة بكي جاكيت البدلة الرجالية بالطريقة التي تحقق اناقتها.

ح- **شعبه توكيد الجودة**: تتولى مهمة القيام بأعمال نظم الجودة التي تتضمن: التوثيق واجراء تحليل العمليات, بالإضافة إلى الاهتمام بتطوير أداء العاملين وتحسين البنية التحتية ونظم العمل القائمة في المعمل.

2- **قسم الإنتاج**: يتولى هذا القسم مهمة المباشرة بتنفيذ جميع المراحل الخاصة بإنتاج منتج البدلة الرجالية من خلال شُعَبِهِ المختصة بهذا المجال, بموجب مضامين الفقرات التي يتضمنها امر العمل ونموذج البدلة الرجالية المعد مسبقاً من شعبة التحضيرات, وبخطين من خطوط الإنتاج هما: خط الجاكيت وخط السروال.

3- **قسم السيطرة النوعية**: يتولى مهمة توجيه العاملين بالطريقة التي تضمن جودة الإنتاج, وكذلك العمل على خلق ظروف واجواء عمل مناسبة داخل الأقسام, بالإضافة إلى توزيع تشكيلات السيطرة النوعية بالطريقة التي تحقق أهداف هذا القسم التي تتمحور حول فحص الأعمال المنجزة من الشُعَب المختلفة التابعة للقسم الإنتاجي.

4- **قسم النقل**: ويشمل هذا القسم السيارات المختصة بنقل الموظفين وكذلك نقل المواد الأولية.

5- **قسم المخازن**: ويشمل هذا القسم مخازن للمواد الأولية, مخازن للإنتاج تام الصنع, ومخازن للمواد الاحتياطية.

6- **قسم الصيانة**: ويقوم هذا القسم بأعمال الصيانة لمختلف أقسام وشعب المعمل سواء أكانت صيانة كهربائية أو ميكانيكية.

4-1-3 مراحل إنتاج منتج البدلة الرجالية

يتضمن إنتاج منتج البدلة الرجالية في المعمل عينة البحث عدة مراحل يتم تنفيذها من مجموعة من الشُعَب الإنتاجية, وخلال تنفيذ تلك المراحل يقوم قسم السيطرة النوعية في المعمل بفحص العمل الذي يتم إنجازه في كل شعبة من تلك الشعب، إذ تقسّم هذه المراحل على قسمين رئيسين, يختص الأول منها بإنتاج الجاكيت فيما يختص الثاني بإنتاج السروال, وكالآتي:

1- مراحل إنتاج جاكيت

يتضمن إنتاج الجاكيت مجموعة من المراحل الإنتاجية التي يتم تنفيذها من الشُعَب الآتية:

أ- **شعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة**[4]: تقوم هذه الشعبة بإنجاز مرحلة خياطة صدر جاكيت منتج البدلة الرجالية, إذ يتم استلام القماش والخيوط الخاصة بهذه العملية, والمباشرة بتأشير صدر الجاكيت وذلك استنادا إلى القالب المعد من شعبة التصميم والبدء بخياطة كل من جيب الصدر وجانبه, بالإضافة إلى عملية تثبيت جيب الصدر وتحضير قنوجة الصدر والقيام بربطها بالصدر, فضلاً عن عمليات الكي التي يتم إنجازها في هذه الشعبة.

ب- **شعبة تحضير وخياطة الردن**: ويتم فيها عمليات التأشير والكي, بالإضافة إلى تثبيت بيت الازرار (الدكم), مع القيام بربط منطقتي الردن (العكّاسية والردن).

ت- **شعبة تحضير البطانة**: وفي هذه الشعبة يتم تنفيذ مرحلة تحضير البطانة الشاملة لتأشير البطانة وكيَّها, بالإضافة إلى خياطة الجيب الداخلي, وكذلك ربط اجزاء البطانة مع بعضها.

ث- **شعبة تحضير ظهر وياقة الجاكيت**: بموجب أعمالها يتم التأشير والكي, إلى جانب عمليات خياطة الفتحة, وقطعتي الظهر, وكذلك تحضير الياقة تمهيداً لخياطتها.

[4] يقصد بالقنوجة قماش سميك وخشن يتم صنعه من شعر ووبر الحيوانات.

ج- **شعبة تجميع الجاكيت وربط الياقة مع البدن**: ويتم في هذه الشعبة تنفيذ مرحلة ربط جانبي السترة مع الظهر والكتف, وخياطة المسطرة[5], وإنجاز مرحلة خياطة الياقة وربطها مع بدن الجاكيت, بالإضافة إلى القيام بعمليات درز وتعديل وكبس الياقة.

ح- **شعبة ربط الردن**: وتقوم بإنجاز مرحلة خياطة الردن مع بدن الجاكيت, بالإضافة إلى عمليات الكي.

خ- **شعبة الخياطة النهائية والريافة والتنظيف والتعبئة للجاكيت**: ويتم فيها ربط الكتّافية مع تصفية الصدر, وكذلك ربط بطانة الردن الداخلية مع اجزاء الجاكيت الداخلية, وفتح بيت ازرار الجاكيت (الدكم), والقيام بمرحلة تنظيف الجاكيت من الخيوط وفضلات القماش الزائدة, بالإضافة إلى اجراء الريافة على الجاكيت, وبعد ذلك يقوم قسم السيطرة النوعية بإجراء عمليات فحص نهائي على الجاكيت, وفي حالة كونه مطابقاً للمواصفات المحددة في امر العمل يتم ختمه وتعبئته, بانتظار إنجاز إنتاج السروال ليصبحا بهيئة بدلة رجالية متاحة للبيع.

2- مراحل إنتاج السروال

يتضمن إنتاج السروال مجموعة من المراحل يتم تنفيذها من الشعب الآتية:

أ- **شعبة خياطة صدر السروال**: ويتم فيها إنجاز المرحلة الخاصة بخياطة صدر السروال, وذلك بعد استلام القماش, والمستلزمات الأخرى التي تتطلبها هذه المرحلة, ليتم تأشير القماش استناداً للقالب المحدّد الخاص بصدر السروال, بالإضافة إلى الكي, وبعض عمليات الخياطة مثل خياطة خام جيب الصدر, وخياطة الجيب.

ب- **شعبة خياطة ظهر السروال**: وبموجبها يتم تأشير القماش الخاص بظهر السروال بحسب القالب المحدد له, وكذلك اجراء الكي, بالإضافة إلى خياطة ظهر السروال وخياطة الجيب الخلفي مع خام الجيب باستخدام مكائن حديثة مبرمجة لإنجاز هذه العملية.

ت- **شعبة ربط جوانب السروال**: ويتم فيها إنجاز مرحلة ربط جوانب السروال الداخلية والخارجية باستعمال قطعة خام تقوم بربط هذه الجوانب مع السرج, بالإضافة إلى خياطة السحّاب وعمليات الكي.

([5]) المسطرة: القماش الداخلي الذي يتم ربطه مع البطانة.

ث- شعبة ربط كمر السروال: وفي هذه الشعبة يتم القيام بتحضير كمر السروال والحبّاسية, وربط الكمر وكيِهِ, إذ يتم استعمال الحشوات الداخلية للكمر, واللواصق ومختلف الأنواع من الخيوط.

ج- شعبة خياطة المقعد: ويتم فيها تنفيذ مرحلة خياطة مقعد السروال وكيِهِ, وتثبيت العلاقة (الكلاب أو الجنكال), والحلقة المرتبطة بها, حيث يتم التثبيت على طرفي السروال وذلك باستخدام ماكينة خاصة لهذا الغرض.

ح- شعبة التقوية والتنظيف والتعبئة للسروال: يتم فيها تنفيذ مرحلة تقوية الجيوب والحبّاسية, وتثبيت الازرار, وفتح بيت الازرار, بالإضافة إلى عملية تنظيف السروال, فضلاً عن قيام قسم السيطرة النوعية بإجراء عملية الفحص النهائي على السروال, وفي حالة كونه مطابقاً لتصميمات الموديل يتم ختمه وتعبئته مع الجاكيت.

3-1-5 واقع تسعير منتج البدلة الرجالية

ان نظام التكاليف المطبق في المعمل عينة البحث يشير أن آلية تسعير منتج البدلة الرجالية لا تختلف عن آلية تسعير منتجات المعمل الأخرى, إذ تبدأ عملية التسعير باستلام شعبة حسابات الكلفة امر العمل الذي يبيّن المسلك التكنولوجي لإنتاج منتج البدلة الرجالية من ناحية كمية المواد الأولية اللازمة لإنتاجه, أنواع تلك المواد, أوقات العمل, وبعد ذلك القيام بتحديد كلفة الموديل استناداً إلى عناصر الكلفة ذات العلاقة بالمنتج وكالآتي:

1- **كلفة المواد المباشرة**: ويتم تحديدها استناداً للأسعار المحددة من الحسابات المخزنية وبتطبيق طريقة المعدل الموزون.
2- **كلفة العمل**: ويتم تحديد حصة البدلة الواحدة منها عن طريق قسمة رواتب العاملين على عدد البدلات الرجالية المنتجة .
3- **الكلف الصناعية غير المباشرة**: وتمثل جميع عناصر الكلفة (ما عدا المواد المباشرة والعمل المباشر) والتي تصرف على أقسام الخدمات, إذ يتم تحميلها على البدلات الرجالية التي يتم إنتاجها وباعتماد عدد العمال كأساس للتحميل.
4- **الكلف التسويقية والإدارية**: وهذه الكلف يتم توزيعها على أساس نسبة كل منها إلى إجمالي كلفة مركزي الإنتاج (5) وخدمات الإنتاج (6).

بعد الانتهاء من تحديد عناصر الكلفة ذات العلاقة بمنتج البدلة الرجالية, يتم تحديد سعر بيع البدلة من خلال ثلاث مراحل وكالآتي:

- **المرحلة الأولى**: قيام مجلس الإدارة بتحديد سعر البيع بتطبيق المعادلة ادناه اعتماداً على كشف بالكلفة الكلية لمنتج البدلة الرجالية الذي يستلمه من شعبة الكلفة.

حيث تتراوح نسبه هامش الربح بين 10% إلى 30% من الكلفة الكلية وحسب السوق

سعر بيع منتج البدلة الرجالية =الكلفة الكلية لمنتج البدلة الرجالية +هامش الربح

- **المرحلة الثانية**: يتم ارسال سعر البيع إلى قسم التسويق, إذ يدرس الاخير السعر المقترح ويُترَك له تعديله بالزيادة أو النقصان بحسب ما يراه مناسبا.
- **المرحلة الثالثة**: يصادق مجلس الإدارة على سعر البيع أو يجري التعديل عليه ثم اقراره.

والجدول الآتي يوضح كلفة منتج البدلة الرجالية موديل 1121 وسعر بيعه فضلا عن معدلات صرف المواد لعام 2018 .

جدول (3-2)

كلفة وسعر بيع البدلة الرجالية موديل 1121 مع معدلات صرف المواد لعام2018

ت	اسم المادة	وحدة القياس	السعر الموزون بالدينار لوحدة القياس	معدل الصرف	الكلفة/دينار
1	**بطانة عرض 150**	**متر**	**1100**	**1.7**	**1870**
2	**لاصق أمام**	**متر**	**3230**	**0.9**	**2907**
3	**قنوجة**	**متر**	**2600**	**0.5**	**1300**
4	**حشوة لاصقة نسيجية**	**متر**	**1620**	**0.25**	**405**
5	**بطانة جيب**	**متر**	**1525**	**1**	**1525**
6	**شاش**	**متر**	**3000**	**0.0133**	**40**
7	**بريم عرض 50**	**متر**	**3000**	**0.0666**	**200**
8	**حشوة غير لاصقة غير**	**متر**	**1630**	**0.15**	**244.5**

	نسيجية				
9	قفا (كفة) ياقة	متر	2500	0.10	250
10	ازرار حجم 23	عدد	110	6	660
11	ازرار حجم 32	عدد	200	4	800
12	خيوط شفافة	متر	10	30	300
13	خيوط عادية	متر	0.8	45	36
14	خيوط أوفر	متر	0.4	30	12
15	خيوط حرير	متر	0.6	30	18
16	خيوط بيت الازرار(الدكم)	متر	0.6	25	15
17	كتّافيات	زوج	1500	1	1500
18	شريط داير الجاكيت	متر	95	1.5	142.5
19	كمر جاهز	متر	1550	1.32	2046
20	سحاب	عدد	250	1	250
21	علّاقة(جنكال)	عدد	100	1	100
22	ورق حراري حساس	متر	750	0.5	375
23	ورق تأشير	متر	800	0.5	400
24	شريط ميتو	عدد	7	50	350
25	علامة الحجم	عدد	150	2	300

26	علامة العناية	عدد	150	1	150
27	لاصق قنوجة	متر	1600	0.35	560
28	شريط لاصق الكمر(لاصق ورقي)	متر	1024	1	1024
29	شريط حفرة الردن	متر	150	1.5	225
30	قماش	متر	7640	3.75	28650
31	تعلاقة	عدد	250	1	250
32	كيس نايلون	عدد	100	1	100
33	حقيبة البدلة	عدد	1530	1	1530
إجمالي كلفة المواد					48535
أدوات احتياطية					2230
كلفة متغيرة أخرى					13502
إجمالي الكلفة المتغيرة					64267
كلفة العمل					102204
الاندثار					2009
كلفة ثابتة أخرى					1000
إجمالي الكلفة الثابتة					105213
كلفة الصنع					169480

كلف تسويقية وإدارية (10%)			**16948**
الكلفة الكلية			**186428**
هامش الربح (10%)			**18642.8**
سعر بيع البدلة الرجالية			**205070.8**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الكلفة لعام 2018

وبناء على ما ذُكِرَ في اعلاه يتّضح للباحث وجود نظام للتكاليف في المعمل عينة البحث ويتوفر في هذا النظام بعض مقومات نظام الكلفة، ولكن هناك بعض الملاحظات التي تم تشخيصها من الباحث , وتتمثل بالآتي:

1- ان عملية تجميع وعرض عناصر الكلف لا يتم وفقاً للإسلوب العلمي السليم والمتعارف عليه عند القيام بإعداد قوائم الكلفة من ناحية تبويبها حسب عناصرها المتمثلة بالمواد المباشرة, الاجور المباشرة, والكلف الصناعية غير المباشرة.
2- اعتماد إجراءات غير سليمة في توزيع الكلف الصناعية غير المباشرة, إذ يتم الاعتماد على عدد العمال كأساس للتوزيع, ونفس الحال في توزيع الكلف التسويقية والإدارية. إذ ان هذا الاسلوب لا يوفر أي عدالة في التوزيع, بالإضافة إلى تشويهه لأرقام كلفة المراكز الإنتاجية, ويؤثر في القرارات الإدارية. يُضاف إلى كل ذلك عدم وجود محاولة لربط الكلفة بالوقت المستغرق في عملية إنتاج المنتجات.
3- انعدام أو انخفاض المؤهلات العلمية في تخصص المحاسبة للكوادر التي تدير نظام التكاليف في المعمل عينة البحث, وبالنتيجة عدم امتلاكهم المعرفة الكافية بنظم الكلفة التقليدية فضلاً عن تقنيات الكلفة الاستراتيجية ومنها تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت.
4- ان نظام الكلفة المطبّق في المعمل عينة البحث لا يقوم بتبويب الكلف بالطريقة التي تخدم عملية اتخاذ القرارات وظروف المنافسة الشديدة التي تحيط بالمعمل في الوقت الراهن.
5- وجود إهمال واضح لبحوث السوق المتعلقة بمعرفة رغبات وتطلعات و احتياجات الزبائن الحاليين والمرتقبين.
6- انعدام حالة نشر ثقافة خفض الكلف لدى الإدارة والعاملين.

وبناءا على ما ذكر من ملاحظات , يتبيّن عدم وجود ملامح لتطبيق تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في المعمل عينة البحث, وعليه لابد من تطبيق هاتين التقنيتين بالشكل الذي يتيح للمعمل عينة البحث من إدارة الوقت والكلفة بتخفيضهما بالشكل الذي يحقق له الميزة التنافسية, إذ ان تطبيقهما في المعمل عينة البحث في ضوء الانتقادات السابقة يمثل من وجهة نظر الباحث ضرورة من الضرورات لمواجهة التطورات والتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة, وهذا ما سيتم تناوله في المبحثين القادمين.

المبحث الثاني

تطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت في المعمل عينة البحث

بعد التعرف في المبحث السابق على نظام التكاليف المطبّق في المعمل عينة البحث لاحتساب كلفة منتج البدلة الرجالية, وتناول الانتقادات التي سجلت عليه والثغرات التي يتضمنها, مع عدم وجود أي ملامح لتطبيق التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة, ومنها تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, وما يشكله تكاملهما من دور في إدارة الكلفة والوقت كأسبقيات تنافسية , فان هذا المبحث سيسلط الضوء على الإجراءات الخاصة بتطبيق (TD-ABB) كجزء من إجراءات تطبيق منهج التكامل بين التقنيتين المذكورتين والموضحة في الشكل (2-12) والتي تعنى بتحديد كلفة البدلة الرجالية بموجب هذه التقنية ووفق الخطوات ادناه والتي يتطلبها تطبيقها وهي تعد تمهيداً لاستكمال ما تبقى من تطبيق لإجراءات منهج التكامل .

أولا- تقدير كمية المبيعات والإنتاج للفترة القادمة

يتم في هذه الخطوة تقدير كمية المبيعات والإنتاج التي يتوقع تحقيقها في الفترة القادمة -2019-, وتشير نتائج المقابلات التي أجراها الباحث مع المسؤولين في المعمل عينة البحث (قسمي التخطيط والمتابعة والمبيعات), فضلا عن اطلاعه على بحوث السوق التي تم اجراؤها من المعمل, ان ما يتوقع إنتاجه في الفترة القادمة فيما لو تم تطبيق التقنيات الحديثة ومنها تقنيتي الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, هو بحدود (13248 وحدة)[6] من منتج البدلة الرجالية أي بمقدار الكمية المخططة التي يطمح المعمل لإنتاجها والموضحة في الجدول (3-1) , إذ ان تطبيق التقنيتين اعلاه سيساعد المعمل عينة البحث في إدارة الكلفة ذات العلاقة بمنتج البدلة الرجالية بتخفيضها, وهذا سينعكس بطبيعة الحال في انخفاض سعر بيعه وزيادة المبيعات بالشكل الذي يجعل المعمل يحتل موقع تنافسي جيد من ناحية البدلات الرجالية المماثلة والتي هي منافسة لمنتج المعمل عينة البحث .

ثانيا- تحديد مجموعات الموارد المختلفة (الأقسام والشعب)

تمثل مجموعات الموارد المختلفة كافة الأقسام والشعب ذات العلاقة بإنتاج البدلة الرجالية في المعمل عينة البحث وقد تم تناولها في المبحث الأول من هذا الفصل .

[6] تشير نتائج مقابلات الباحث مع مسؤولي المعمل عينة البحث ان المعمل يطمح للوصول لهذا الإنتاج الذي هو بالأساس لم يتحقق منذ عام 2003 ولغاية 2018.

ثالثا- تحديد إجمالي الكلف المخططة لكل مجموعة موارد

يتمثل إجمالي الكلفة لكل مجموعة من مجموعات الموارد المختلفة (الأقسام والشعب) المرتبطة بإنتاج منتج البدلة الرجالية في المعمل عينة البحث في عناصر الكلفة المباشرة وغير المباشرة التي تقابل أداء الأنشطة التي يتم تنفيذها من كافة الاشخاص[7] الذين يشتركون في إنتاج البدلة الرجالية في كل مجموعة, وكما موضح في الجدولين (3-3),(3-4) , إذ تمثل الكلفة المباشرة رواتب الاشخاص العاملين فيها, أما الكلف غير المباشرة فتشمل كافة عناصر الكلف الصناعية التي يعكسها واقع نظام الكلفة المطبق في المعمل عينة البحث عدا المواد المباشرة والعمل المباشر.

رابعا- تحديد الطاقة العملية لكل مجموعة موارد

يتم في هذه الخطوة تحديد المتطلبات ذات العلاقة بطاقة الموارد المختلفة للفترة القادمة, والتي سيتم الاعتماد عليها لوضع معدلات كلفة الطاقة المخططة (في الخطوة الخامسة اللاحقة). وتشير البحوث العلمية والتطبيقية بهذا الصدد أن النسبة المعتمدة كطاقة عملية من الطاقة النظرية هي 80%, مع الاخذ بنظر الاعتبار ان المعمل لم يصل في عمله إلى نسبة كهذه, ولكن هذه النسبة تمثل جزء من إجراءات التحول مما هو كائن إلى ما يجب ان يكون وهي إشارة إلى قدرة التقنية على إدارة الوقت بتخفيضه وذلك باعتماد الطاقة العملية دون النظرية . فضلا عن ذلك, فإن نتائج مقابلات الباحث مع المدراء والمسؤولين والمختصين الفنيين في المعمل عينة البحث تعكس إمكانية الوصول إلى هذه النسبة فيما لو تم تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الحديثة والتي منها ما يتناوله هذا البحث .

خامسا- تحديد معدلات كلفة الطاقة المخططة(كلفة وحدة الوقت) لكل مجموعة موارد (قسم أو شعبة)

يتم في هذه الخطوة احتساب الكلفة المخططة لوحدة الطاقة (الوقت) لكل قسم أو شعبة ذات العلاقة بإنتاج منتج البدلة الرجالية, من خلال قسمة إجمالي الكلفة المباشرة وغير المباشرة المقابلة لأداء الأنشطة التي يتم ممارستها من الاشخاص المشتركين في إنتاج البدلة الرجالية, على الطاقة العملية (المحسوبة في الخطوة الرابعة) والمتمثلة بساعات العمل اللازمة لكل قسم أو شعبة وسواء كانت مرتبطة بالمراكز الإنتاجية أو المراكز الخدمية والإدارية وكالآتي:

[7] تشير مقابلات الباحث مع المسؤولين في المعمل عينة البحث ان عدد العاملين الذين يقابلون عملية الوصول للإنتاج المخطط لعام 2019 هو كما موضح في الجدولين(3-3) و (3-4).

1- **تحديد معدل كلفة الطاقة المخططة للشُعَب ذات العلاقة بإنتاج البدلة الرجالية:**

يوضح الجدول(3-3) نتائج عملية احتساب كلفة وحدة الوقت المخططة (معدل كلفة الطاقة) المتمثلة بالدقيقة الواحدة للشُعَب المرتبطة بإنتاج البدلة الرجالية والتي تنطوي تحت مراكز الإنتاج في المعمل .

جدول (3-3)

كلفة وحدة الوقت (الدقيقة الواحدة) المخططة للشُعَب ذات العلاقة بإنتاج البدلة الرجالية لعام 2019

الشُعَب	الكلفة المباشرة السنوية لمسؤول الشعبة	كلفة الدقيقة الواحدة	الكلفة المباشرة السنوية للعامل	كلفة الدقيقة الواحدة	الكلفة غير المباشرة السنوية	كلفة الدقيقة الواحدة
خياطة صدر الجاكيت, وربط القنوجة 36 عاملاً	17472000	196.9697	7872000	88.7446	290399052	90.9389
تحضير وخياطة الردن 10 عمال	19428000	219.0206	9976800	112.4729	86495932	97.5107
تحضير البطانة 14 عاملاً	22633440	255.1569	7529400	84.8823	86375266	69.5534
تحضير ظهر وياقة, الجاكيت 10 عمال	18698784	210.7998	9122868	102.8462	116201521	130.9992
تجميع الجاكيت وربط, الياقة مع البدن 22 عاملاً	21806544	245.8350	10886688	122.7305	177370599	90.8899
ربط الردن 30 عامل	14792040	166.7573	8473428	95.5248	185303052	69.6335

الخياطة النهائية والريافة والتنظيف والتعبئة للجاكيت 25 عاملاً	10010052	112.8478	7943304	89.5484	201851052	91.0223
خياطة صدر السروال 17 عاملاً	11073300	124.8343	8537784	96.2503	134926599	89.4758
خياطة ظهر السروال 29 عاملاً	8485848	95.6648	8337228	93.9893	215677860	83.8425
ربط جوانب السروال 13 عاملاً	12330120	139.0030	9674340	109.0632	96277860	83.4910
ربط كمر السروال 10 عمال	10033464	113.1117	8232000	92.8030	33855897	38.1673
خياطة المقعد 22 عاملاً	11225460	126.5496	8779920	98.9800	99373074	50.9217
التقوية والتنظيف والتعبئة للسروال 20 عاملاً	14834400	167.2348	8454960	95.3166	68641074	38.6911

المصدر :من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات التكاليف في المعمل عينة البحث

يُلاحظ من الجدول اعلاه ان احتساب كلفة الدقيقة الواحدة تم من خلال قسمة الكلف المباشرة السنوية لمسؤول الشعبة أو العامل الذي يقوم بتأدية الأنشطة فيها أو الكلف غير المباشرة على الطاقة العملية السنوية التي تم احتسابها كالآتي:

- بالنسبة للكلفة المباشرة لمسؤول الشعبة أو للعامل الواحد

= (7 ساعة عمل باليوم ×22 يوم بالشهر بعد استبعاد أيام العطل × 60 دقيقة / ساعة) × 12 شهر سنويا × 80%

= 88704 دقيقة.

- الطاقة العملية السنوية ذات العلاقة بالكلف غير المباشرة

= (7 ساعة عمل باليوم ×22 يوم بالشهر بعد استبعاد أيام العطل × عدد عمال الشعبة × 60 دقيقة / ساعة) × 12 شهر سنويا × 80%

والآتي توضيح لعملية احتساب كلفة وحدة الوقت (الدقيقة الواحدة) المخططة لشعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة:

- كلفة وحدة الوقت (الدقيقة) المخططة لمسؤول الشعبة

= الكلفة المباشرة السنوية المخططة لمسؤول الشعبة ÷ الطاقة العملية السنوية

= 17472000 دينار ÷ 88704 دقيقة

= 196.9697 دينار/دقيقة.

- كلفة وحدة الوقت (الدقيقة) المخططة للعامل الواحد

= الكلفة المباشرة السنوية المخططة للعامل ÷ الطاقة العملية السنوية

= 7872000 دينار ÷ 88704 دقيقة

= 88.7446 دينار/دقيقة.

- الكلفة غير المباشرة المخططة لوحدة الوقت (الدقيقة)

= الكلفة غير المباشرة السنوية المخططة ÷ الطاقة العملية السنوية

= 290399052 دينار ÷ 3193344[8] دقيقة

= 90.9389 دينار/دقيقة.

2- تحديد معدل كلفة الطاقة (وحدة الوقت)المخططة ذات العلاقة بمراكز الكلفة الخدمية والإدارية:

يوضح الجدول (3-4) نتائج عملية احتساب كلفة وحدة الوقت (الدقيقة الواحدة) المخططة ذات الصلة بمراكز الكلفة الخدمية والإدارية.

[8] (7 ساعة عمل باليوم ×22 يوم بالشهر × 36 عامل × 60 دقيقة بالساعة) × 12 شهر بالسنة × 80%.

جدول (3-4)

كلفة وحدة الوقت (الدقيقة الواحدة)المخططة ذات الصلة بمراكز الكلفة الخدمية والإدارية للمعمل عينة البحث لعام 2019

مركز الكلفة	إجمالي الكلفة السنوية 1	ساعات العمل السنوية 2	عدد الدقائق السنوية 3	الطاقة العملية 80% 4	كلفة الدقيقة الواحدة 1÷4
الشؤون الفنية 85 عامل	595088816	157080	9424800	7539840	78.9259
السيطرة النوعية 20 عاملاً	126311090	36960	2217600	1774080	71.1981
النقل 23 عاملاً	159872139	42504	2550240	2040192	78.3613
المخازن 24 عاملاً	160983862	44352	2661120	2128896	75.6185
الصيانة 26 عاملاً	169403000	48048	2882880	2306304	73.4522
إدارة المعمل 50 عاملاً	322851725	92400	5544000	4435200	72.7930

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات التكاليف في المعمل عينة البحث

سادسا- تحديد وتجميع الأنشطة والوقت المخطط لأداء أحداثها

من خلال الزيارات للمعمل عينة البحث والمعايشة الميدانية التي قام بها الباحث, ودراسة واقع حال إنتاج منتج البدلة الرجالية فقد تم تحديد الأنشطة ذات العلاقة بهذا المنتج , بالإضافة إلى تحديد موجهات الوقت لأحداث هذه الأنشطة والجهات المسؤولة عن كل حدث من الأحداث التي تستلزمها عمليات الإنتاج للوصول إلى مستوى الإنتاج المخطط من البدلات لعام 2019 . فضلا عن محاولة تجميعها في مجمعات كلفة كما موضح في الملاحق (1-2-3-4-5-6-7-8-9-10-11-12-13), مع الاخذ بنظر الاعتبار انه من خلال تحديد مقدار الأوقات الزمنية اللازمة لما يسمى بموجهات الوقت يمكن اعداد معادلات الوقت في ضوء كل مقدار, وكما تم توضيحه في الجانب النظري من البحث. إذ يتم تطبيق معادلات الوقت لأنشطة كل شعبة من الشُعَب ذات العلاقة بإنتاج البدلة الرجالية تمهيدا لاحتساب كلفة التشغيل المخططة لتلك الشُعَب, إذ تصاغ معادلة الوقت لشعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة كالآتي:

الوقت المخطط (بالدقائق) لشعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة = 33.58[9] (استلام ونقل المواد الأولية والخياطة) + 1.8(استلام امر العمل وطلب المواد) + 0.9(تخطيط وتصميم وتقييم القالب واعداد امر العمل) + 0.5(توقيع المستند) + 1.25(فحص العمل المنجز) + 1.2(صيانة) + 1(تحويل العمل المنجز إلى شعبة تجميع الجاكيت)

وبهذه الطريقة نفسها يتم اعداد معادلات الوقت لبقية الشُعَب.

سابعا- احتساب كلف التشغيل المخططة لكل شعبة (احتساب الكلفة الإجمالية المخططة للموارد المطلوبة)

يتم إنجاز هذه الخطوة من خلال ضرب كلفة وحدة الوقت (بالدقيقة) المخططة لكل مجموعة موارد (التي تم احتسابها في خامسا (1) و (2) والموضحة في الجدول (3-3) و (3-4)), في وقت حدث كل نشاط (الذي تم احتسابه في (سادسا) بموجب تطبيق معادلات الوقت) ليتم تحديد الكلفة الإجمالية المخططة للموارد المطلوبة التي تمثل كلفة التشغيل المخططة (العمل + ت.ص.غ.م) لكل شعبة من الشُعَب الخاصة بإنتاج البدلة الرجالية. وكنموذج لطريقة الاحتساب يوضح الجدول (3-5) كلفة التشغيل المخططة لشعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة وكالآتي:

جدول (3-5)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة لعام 2019

ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	33.58	179.6834[10]	6033.7686
2	استلام امر العمل وطلب المواد	1.8	287.9086[11]	518.23548
3	تخطيط وتصميم وتقييم القالب + اعداد امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925

[9] يمثل مجموع الوقت المخطط المستغرق من العاملين في شعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة الذي يشمل: استلام ونقل المواد الأولية + الخياطة.

[10] تمثل كلفة وحدة الوقت المخططة المباشرة وغير المباشرة للعامل (88.7446 + 90.9389) من الجدول (3-3).

[11] تمثل كلفة وحدة الوقت المخططة المباشرة وغير المباشرة لمسؤول الشعبة (196.9697 + 90.9389) من الجدول (3-3).

5	فحص العمل المنجز	1.25	71.1981	88.997625
6	الصيانة	1.2	73.4522	88.14264
7	تحويل العمل المنجز	1	78.3613	78.3613
المجموع				6916.3482

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (1) والجدولين (3-3) و(3-4).

وبالطريقة نفسها يتم احتساب كلف التشغيل المخططة للشُعَب الأخرى المرتبطة بإنتاج البدلة الرجالية, والمبينة طريقة احتسابها في الملاحق (14-15-16-17-18-19-20-21-22-23-24-25), وعليه تكون نتائج الاحتساب:

- كلفة التشغيل المخططة لشعبة تحضير وخياطة الردن = 4908.8157 دينار.
- كلفة التشغيل المخططة لشعبة تحضير البطانة = 4193.5635 دينار.
- كلفة التشغيل المخططة لشعبة تحضير ظهر وياقة الجاكيت = 6304.1554 دينار.
- كلفة التشغيل المخططة لشعبة تجميع الجاكيت وربط الياقة مع البدن = 7532.9720 دينار.
- كلفة التشغيل المخططة لشعبة ربط الردن = 5099.2134 دينار.
- كلفة التشغيل المخططة لشعبة الخياطة النهائية والريافة والتنظيف والتعبئة للجاكيت = 9216.1624 دينار.
- كلفة التشغيل المخططة لشعبة خياطة صدر السروال = 7570.4277 دينار.
- كلفة التشغيل المخططة لشعبة خياطة ظهر السروال = 6336.1580 دينار.
- كلفة التشغيل المخططة لشعبة ربط جوانب السروال = 3671.7667 دينار.
- كلفة التشغيل المخططة لشعبة ربط كمر السروال = 4920.9818 دينار.
- كلفة التشغيل المخططة لشعبة خياطة المقعد = 2897.3643 دينار.
- كلفة التشغيل المخططة لشعبة التقوية والتنظيف والتعبئة للسروال = 2694.4994 دينار.

ثامناً- احتساب كلفة المنتج المخططة

بعد احتساب كلفة التشغيل المخططة لكل شعبة من الشُعَب ذات العلاقة بإنتاج البدلة الرجالية, يتم احتساب الكلفة المخططة لمنتج البدلة الرجالية من خلال المعلومات التي يتم الحصول عليها من مجموعات الموارد المختلفة, وذلك بإضافة الكلفة المخططة من عنصر المواد[12] الداخلة في كل شعبة إلى كلفة التشغيل المخططة لاستخراج كلفة الصنع المخططة, وبإضافة حصة كل شعبة من

[12] يتوقع مهندسو المعمل حصول زيادة في أسعار المواد لعام 2019 بنسبة 1% قياسا بأسعار عام 2018.

الكلف التسويقية والإدارية نحصل على الكلفة المخطط لمنتج البدلة الرجالية, وكما في الجدول (3-6).

جدول (3-6)

الكلفة المخططة للبدلة الرجالية في معمل الألبسة الرجالية في النجف لعام 2019

الشُعَب	كلفة المواد[13] 1	كلف التشغيل 2	كلفة الصنع 3=1+2	كلفة تسويقية وإدارية 10% 4=%10×3	المجموع 4+3
خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة	[14]12574.5	6916.3482	19490.8482	1949.0848	21439.9330
تحضير وخياطة الردن	[15]4933.85	4908.8157	9842.6657	984.2666	10826.9323
تحضير البطانة	[16]3454.2	4193.5635	7647.7635	764.7763	8412.5398
تحضير ظهر وياقة الجاكيت	[17]7001.32	6304.1554	13305.4754	1330.5475	14636.0230
تجميع الجاكيت وربط الياقة مع البدن	[18]308.05	7532.9720	7841.0220	784.1022	8625.1242
ربط الردن	[19]350.975	5099.2134	5450.1884	545.0188	5995.2072
الخياطة النهائية والرياقة والتنظيف والتعبئة للجاكيت	[20]462.58	9216.1624	9678.7424	967.8742	10646.6167
خياطة صدر السروال	[21]6342.8	7570.4277	13913.2277	1391.3228	15304.5504

[13] تم توزيع تكاليف المواد على الشعب الانتاجية حسب ما تستلزمه عملية إنجاز كل مكون من مكونات البدلة في كل شعبة من الشعب وذلك بحسب واقع سجلات شعبتي التكاليف والتخطيط والمتابعة

[14] (6944.76 قماش+ 50.5 خيط شفاف+ 12.12 خيط حرير+ 606 أزرار+ 12.12 خيوط أزرار+ 1212 لاصق أمامي+ 1313 قنوجة+ 207.05 حشوة لاصقة نسيجية+ 878.7 بطانة جيب+ 25.25 شاش+ 202 بريم+ 141.4 حشوة غير لاصقة غير نسيجية+ 202 ورق حراري+ 202 ورق تأشير+ 565.6 لاصق قنوجة).

[15] (3472.38 قماش+ 5.05 خيط عادي+ 666.6 أزرار+ 50.5 خيط شفاف+ 512.07 لاصق أمامي+ 227.25 شريط حفرة الردن).

[16] (1888.7 بطانة+ 50.5 خيط شفاف+ 1515 كتافيات).

[17] (6944.76 قماش+ 6.06 خيط عادي+ 50.5 خيط شفاف).

[18] (252.5 قفا (كفة) ياقة+ 5.05 خيط عادي+ 50.5 خيط شفاف).

[19] (143.925 شريط داير الجاكيت+ 5.05 خيط عادي+ 202 شريط ميتو).

[20] (8.08 خيط أوفر+ 303 علامة الحجم+ 151.5 علامة العناية).

[21] (5787.3 قماش+ 252.5 سحاب+ 101 جنكال+ 202 ورق تأشير).

خياطـــــة ظهـــــر السروال	5964.05[22]	6336.1580	12300.2080	1230.0208	13530.2288
ربـــــط جوانـــــب السروال	828.705[23]	3671.7667	4500.4717	450.0472	4950.5189
ربـــــط كمـــــر السروال	4536.92[24]	4920.9818	9457.9018	945.7902	10403.6920
خياطة المقعد	359.56[25]	2897.3643	3256.9243	325.6924	3582.6168
التقويـــة والتنظيـــف والتعبئة للسروال	1902.84[26]	2694.4994	4597.3394	459.7339	5057.0734
الإجمالي	49020.35	72262.429	121282.78	12128.2779	133411.06

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (3-2) و (3-5) والملاحق (14-25).

يلاحظ من خلال الجدول (3-6) أن الكلفة المخططة لمنتج البدلة الرجالية في المعمل عينة البحث أصبحت (133411.06) دينار وذلك بموجب تطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, بينما كانت كلفته (186428) دينار وذلك حسب واقع نظام الكلفة المطبق في المعمل عينة البحث, أي ان تطبيق التقنية اعلاه قد أدى إلى إدارة الكلفة بتخفيضها بمقدار (53016.94) دينار على الرغم من توقع حصول زيادة في أسعار المواد الأولية بمقدار 1%, وهذا التخفيض في الكلف ناتج بالأساس من قدرة تقنية (TD-ABB), على إدارة وقت الأنشطة واحداثها بتخفيضه وذلك لاعتمادها على الطاقة العملية دون النظرية. ومن هنا يتضح الدور الذي يلعبه تطبيق هذه التقنية في معمل الألبسة الرجالية في النجف في إدارة الوقت والكلفة, وهو ما يترتب عليه تحقيق ميزة تنافسية للمعمل عينة البحث, بالإضافة إلى توفير معلومات مفيدة تساعد المعمل على اتخاذ القرارات المناسبة, مع الإشارة أن التخفيض الحاصل نتيجة تطبيق تقنية (TD-ABB) على الرغم من كونه يمثل اعادة توزيع الكلف الصناعية غير المباشرة بصورة اكثر عدالة وكفاءة وفاعلية إلا انه قد لا يكون بمستوى طموح المعمل, إذ يحتاج المعمل عينة البحث إلى تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة وذلك لاستكمال بقية إجراءات التكامل بين هذه التقنية وتقنية (TD-ABB) وهذا ما سيتم تناوله في المبحث القادم .

[22] (5787.3 قماش+ 176.75 ورق حراري).
[23] (105.545 حشوة غير لاصقة غير نسيجية+ 5.05 خيط عادي+ 6.06 خيط حرير+ 50.5 خيط شفاف+ 661.55 بطانة جيب).
[24] (2066.46 كمر جاهز+ 1034.24 شريط لاصق الكمر(لاصق ورقي)+ 1212 لاصق أمامي+ 202 حشوة لاصقة نسيجية+ 15.15 شاش+ 7.07 خيط عادي).
[25] (151.5 شريط ميتو+ 202 أزرار+ 3.03 خيط عادي+ 3.03 خيط أزرار).
[26] (4.04 خيط أوفر+ 252.5 تعلاقة+ 101 كيس نايلون+ 1545.3 حقيبة).

المبحث الثالث

تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في المعمل عينة البحث

بعد التعرف في المبحث السابق من هذا الفصل على تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت على وفق خطوات تطبيقها والتي تعد كجزء من تطبيق إجراءات منهج التكامل بين التقنية أعلاه وتقنية الكلفة المستهدفة والتي اسفرت عن قدرة المعمل على إدارة الوقت والكلفة بتخفيضهما, فان هذا المبحث سيتناول بقية إجراءات منهج التكامل بين التقنيتين المذكورتين عن طريق تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة وبحسب الخطوات التي سبق التعرض لها في الجانب النظري ذات الصلة بهذه التقنية وذلك من أجل تعزيز قدرة المعمل من إدارة كلفته كأسبقية تنافسية وذلك بالوصول إلى أقصى تخفيض ممكن في كلفة منتج البدلة الرجالية .

أولا: خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

1- تحديد سعر البيع المستهدف

تتطلب عملية تحديد سعر البيع المستهدف لمنتج البدلة الرجالية معرفة أسعار البيع للمنتجات المنافسة والمماثلة, ومن هذا المنطلق فعند استقصاء الأسواق المحلية من أجل التعرف على أسعار بيع المنتج من البدلات الرجالية إلى جانب المقابلات التي اجراها الباحث مع مسؤولي قسم التسويق في المعمل عينة البحث, تبين ان أسعار المنتجات المماثلة والمنافسة لمنتج البدلة الرجالية هي كما موضح في الجدول (3-7).

جدول (3-7)

أسعار بيع البدلات الرجالية المماثلة لمنتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث

ت	اسم المنتج المنافس	سعر البيع –بالدينار-
1	بدلة رجالية منشأ تركي –درجة أولى -	100000
2	بدلة رجالية منشأ تركي –درجة ثانية -	70000
3	بدلة رجالية منشأ تركي –درجة ثالثة -	58000
4	بدلة رجالية منشأ صيني –درجة أولى-	55000
5	بدلة رجالية منشأ صيني –درجة ثانية-	50000
6	بدلة رجالية منشأ صيني –درجة ثالثة-	35000

7	بدلة رجالية منشأ إيطالي –درجة أولى-	95000
8	بدلة رجالية منشأ إيطالي قماش موهير –درجة ثانية-	92000
9	بدلة رجالية منشأ إيطالي قماش موهير –درجة ثالثة-	85000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المقابلات مع مسؤولي قسم التسويق في المعمل عينة البحث وبعض وكلاء البيع المتخصصين في بيع البدلات الرجالية.

ومن خلال المقابلات التي اجراها الباحث مع بعض وكلاء البيع اتضح ان البدلة الرجالية التركية المنشأ هي من اشد المنتجات المنافسة لمنتج البدلة الرجالية للمعمل عينه البحث وذلك للأقبال الشديد عليها نظرا لجودتها العالية من ناحية التصميم والقماش وتعدد موديلاتها والوانها وقياساتها, فضلا عن انخفاض سعر بيعها, وبناءا على ذلك فان سعر البيع المستهدف لمنتج البدلة الرجالية يمثل متوسط أسعار بيع المنتج المنافس التركي بدرجاته الثلاث والذي يبلغ (76000) دينار .

2- تحديد الربح المستهدف

يسعى المعمل عينة البحث إلى تحقيق هامش ربح تتراوح نسبته من 10% إلى 30% ، ولشدة المنافسة التي تحيط بالمعمل ولاسيما منتجه المتمثل بالبدلة الرجالية من المنتجات المنافسة ذات المناشئ العالمية , فان الباحث قد اختار الحد الأدنى من نسبة هامش الربح المذكورة في اعلاه والبالغة 10% من سعر البيع المستهدف. وعليه سيكون الربح المستهدف:

الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف × نسبة هامش الربح المستهدفة

= 76000 × 10%

= 7600 دينار

3- تحديد الكلف المستهدفة

يتم تحديد الكلفة المستهدفة بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف لمنتج البدلة الرجالية وكالآتي:

الكلفة المستهدفة لمنتج الدلة الرجالية = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف

= 76000 – 7600

= 68400 دينار

4- تحديد الكلفة الحالية

بهدف تحديد التخفيض المستهدف في كلفة البدلة الرجالية, فإن الأمر يتطلب تحديد كلفة المنتج الحالية والتي يتم مقارنتها مع الكلفة المستهدفة, وكما يتضح من خطوات تطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت (التي تم تناولها في المبحث الثاني من هذا الفصل) والتي

تمثل جزء من إجراءات تطبيق منهج التكامل بين هذه التقنية والكلفة المستهدفة, فان كلفة منتج البدلة الرجالية بتطبيق هذه التقنية هي بمقدار (133411.06) دينار.

5- تحديد التخفيض المستهدف في كلفة منتج البدلة الرجالية

يتم تحديد التخفيض المستهدف في كلفة منتج البدلة الرجالية من خلال مقارنة كلفة المنتج (المحسوبة بتطبيق تقنية (TD-ABB)) (الخطوة 4) مع كلفته المستهدفة (الخطوة 3) وكالآتي:

مقدار التخفيض المستهدف في الكلفة = كلفة المنتج (المحسوبة بتطبيق تقنية (TD-ABB)) – الكلفة المستهدفة للمنتج

= 68400 – 133411.06

= 65011.06 دينار

6- تحقيق التخفيض المستهدف في الكلفة

يتم في هذه الخطوة تحقيق التخفيض المستهدف في كلفة منتج البدلة الرجالية (المحسوبة بتطبيق تقنية (TD-ABB)) للوصول بها إلى الكلفة المستهدفة, وهناك مجموعة أدوات تستعمل لهذا الغرض سبق وان تم التعرض لها في الجانب النظري من هذا البحث أهمها الهندسة العكسية أو ما يعرف بـ (التحليل المفكك), التي سيتم اعتمادها في هذا المبحث لتحقيق التخفيض(الإضافي) المستهدف في كلفة منتج البدلة الرجالية.

ثانيا: خطوات تطبيق التحليل المفكك (الهندسة العكسية)

قبل المباشرة بتطبيق التحليل المفكك لتحقيق التخفيض المستهدف في كلفة منتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث, تجدر الإشارة ان سبب اختيار هذه الأداة من بين سائر الأدوات الأخرى لتقنية الكلفة المستهدفة انما هو لتركيزها على مكونات المنتج المتعددة, فهذه الصفة هي أكثر ما تكون متوفرة في منتج البدلة الرجالية, بالإضافة إلى إمكانية جمع المعلومات عن المنتج المنافس (البدلة الرجالية ذات المنشأ التركي), وعليه يتضح من خلال عمليات التفكيك والتحليل لهذا المنتج والتي قام بها الباحث محاولةً للتعرف على مكوناته, ان هنالك مجموعة من الاختلافات بين المنتج المنافس ومنتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث, وهذه الاختلافات تتركز في طبيعة المواد الداخلة في إنتاج بعض من هذه المكونات, وكذلك اختلاف في معدلات صرفها, وكما موضح في الجدول (3-8).

جدول (3-8)

مقارنة بين معدلات صرف المواد المباشرة الداخلة في إنتاج البدلة الرجالية للمعمل وللمنتج المنافس

ت	المكون	البدلة الرجالية للمعمل		البدلة الرجالية للمنافس التركي	
		المادة	معدل الصرف	المادة	معدل الصرف
1	بطانة عرض 150	قماش تترون عرض 150 سم	1.7 متر	قماش كريب نايلون	1.5 متر
2	لاصق أمام	شاش خفيف عرض 150 سم مضاف إليه حبيبات من اللاصق	0.9 متر	شاش خفيف عرض 150 سم مضاف إليه حبيبات من اللاصق	0.5 متر
3	قنوجة	قماش سميك خشن مصنوع من وبر الحيوانات	0.5 متر	قماش خفيف تترون	0.40 متر
4	حشوة لاصقة نسيجية	قماش سميك خشن عرض 150 سم	0.25 متر	قماش شفاف عرض 90 سم	0.15 متر
5	بطانة جيب	قماش تترون ناعم أو قماش سواحل خشن نوع قوي	1 متر	قماش ستن نوع عادي	0.5 متر
6	شاش	لواصق سميكة نوع ياباني	0.0133 متر	لواصق خفيفة نوع جيكي	0.01 متر
7	بريم عرض 50	شريط يستخدم لتقوية الكتف	0.0666 متر	شريط يستخدم لتقوية الكتف	0.05 متر
8	حشوة غير لاصقة غير نسيجية	حشوة توضع في جوانب الجاكيت للتقوية	0.15 متر	استخدام فضلات الاقمشة لعمل الحشوات	_____
9	قفا (كفة) ياقة	قماش صوف عرض 90 سم	0.1 متر	قماش بولي استر أو ستن عرض 150 سم	0.10 متر
10	ازرار حجم 23	نوعية جيدة فايبركلاس	6 عدد	نوعية عادية بلاستك	6 عدد
11	ازرار حجم 32	نوعية جيدة فايبركلاس	4 عدد	نوعية عادية بلاستك	4 عدد
12	خيوط شفافة	خيوط ناعمة تستخدم لكفة السروال	30 متر	خيوط ناعمة تستخدم لكفة السروال	20 متر
13	خيوط عادية	خيوط طبيعية من القطن أو الكتان أو الصوف	45 متر	خيوط صناعية تركيبية من النايلون أو البولي استر	15 متر
14	خيوط أوفر	خيوط عادية شبيهة بالكتان تستخدم في السروال	30 متر	خيوط عادية شبيهة بالكتان تستخدم في السروال	20 متر
15	خيوط حرير	حرير صناعي	30 متر	_____	_____
16	خيوط بيت الازرار(الدكم)	خيوط ناعمة الملمس نوعية جيدة	25 متر	خيوط عادية خشنة	10 متر

17	كتافيات	اسفنج مغلف بقماش شفاف	1 زوج	اسفنج يغلف بفضلة القماش الزائدة من العمل والفصال أو يكون غلافها من نفس بطانة الجاكيت	1 زوج
18	شريط داير الجاكيت	شريط لاصق بوجهين يستخدم للتقوية	1.5 متر	شريط لاصق بوجه واحد يستخدم للتقوية	1 متر
19	كمر جاهز	لاصق ورقي سميك مغلف بقماش	1.32 متر	قماش خام ابيض على هيئة كمر خالي من الحشوة	1.25 متر
20	سحاب	قماش سميك يحتوي على سلك معدني لإغلاق السحابة	عدد 1	قماش سميك يحتوي على سلك نايلوني لإغلاق السحابة	عدد 1
21	علّاقة(جنكال)	علاقة تثبت في الياقة من الداخل تستخدم للتعليق	عدد1	علاقة تثبت في الياقة من الداخل تستخدم للتعليق	عدد 1
22	ورق حراري حساس	لاصق بوجهين من النوع القوي الالتصاق يستخدم في أطراف قدم السروال وأطراف ردن الجاكيت تمنع انزلاق البطانة للخارج	0.5 متر	لاصق بوجه واحد من النوع الضعيف الالتصاق لكي يعطي مرونة وحرية في فتحه واجراء التصغير والتكبير في القياسات	0.25 متر
23	ورق تأشير	ورق كارتون من النوع السميك يستخدم كقالب للفصال	0.5 متر	ورق كارتون من النوع الخفيف	0.25 متر
24	شريط ميتو	اشرطة ترقيم ورقية	عدد 50	اشرطة ترقيم ورقية	عدد 30
25	علامة الحجم	قطعة قماش صغيرة مثبت عليها قياس البدلة وبلد المنشأ واسم وعلامة المعمل	عدد 2	قطعة قماش صغيرة مثبت عليها قياس البدلة وبلد المنشأ واسم وعلامة المعمل	عدد 2
26	علامة العناية	كيس يضم ثلاث مكونات احتياطية (قماش, ازرار, خيط عادي)	عدد 1	كيس يضم ثلاث مكونات احتياطية (قماش, ازرار, خيط عادي)	عدد 1
27	لاصق قنوجة	مادة صمغية لتثبيت القماش	0.35 متر	مادة صمغية لتثبيت القماش	0.25 متر
28	شريط لاصق الكمر	مادة ورقية سميكة مضاف إليها مادة صمغية	1 متر	مادة ورقية شفافة مضاف إليها مادة صمغية	0.60 متر
29	شريط حفرة الردن	شريط يعطي القوام المناسب لحفرة الردن ومنع تهدلها	1.5 متر	شريط يعطي القوام المناسب لحفرة الردن ومنع تهدلها	1 متر
30	قماش	قماش هندي درجة أولى	3.75 متر	قماش تركي	2.75 متر
31	تعلاقة	تعلاقة نوع بلاستك	عدد 1	تعلاقة نوع بلاستك	عدد 1
32	كيس نايلون	كيس نايلون لتعبئة البدلة	عدد1	كيس نايلون لتعبئة البدلة	عدد 1
33	حقيبة البدلة	قماش وسحاب طويل	عدد 1	قماش وسحاب طويل	عدد 1

اعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مهندسي المعمل

يتضح من الجدول السابق ان بعض المكونات الداخلة في إنتاج البدلة الرجالية تتطابق في المنتجين المحلي والمنافس التركي وبعضها لم يستعمل اصلا من المنتج المنافس مثل خيوط الحرير والحشوة غير اللاصقة غير النسيجية التي يستعاض عنها في المنتج المنافس التركي بفضلات الاقمشة, كما ان البعض منها مصمم من مواد تختلف في طبيعتها بين المنتجين مثل السحاب أو قيام المنتج المنافس باستعاضة بعض المواد بغيرها مثل استعمال القماش الكريب

نايلون في بطانة الجاكيت والقماش التترون الخفيف في القنوجة والقماش الستن في بطانة الجيب وهذا بخلاف ما موجود في منتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث, وكذلك استعمال فضلات الاقمشة من المنتج المنافس التركي لعمل الحشوات أو صناعة الكمر الجاهز أو لتبطين الجيوب وتغليف اسفنج الكتافيات فهذا لا يطبق في المعمل عينة البحث. وحسب آراء مهندسي المعمل عينة البحث فان مثل هذه التغييرات في مواصفات بعض من المكونات الداخلة في منتج البدلة الرجالية التركية المنشأ (المنافسة) انما هدفها هو البحث عن مجالات لتخفيض الكلفة, إذ إن التخطيط لإنتاج مكوّن معين ينبغي ان يكون محكوماً بما يطلبه ويحتاجه الزبون أو السوق, وضمن نطاق إدارة الكلفة وهذ ما يتضح في الجدول (3-8), إذ يتبين ان معدلات صرف العديد من المكونات الداخلة في الإنتاج قد اختلفت بين منتج المعمل عينة البحث والمنتج المنافس التركي وهو ما ينعكس بالضرورة في أسعارها , فضلا عن ذلك , يتضح ان المنتج المنافس التركي يركز على المواد الأولية والمكونات ذات الأوزان الخفيفة وبالنتيجة فان هذا يجعل المنتج خفيف الوزن وهذا ما يفضله الزبون[27] بخلاف منتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث الذي يكون أكثر وزناً وهو ما سيشكل ثقلا على الزبون , وجدير بالذكر ان نتائج تحليل بدلة المنافس بينت ان أهم المواضع التي تسبب خفة في وزن البدلة هي التي تكمن في المكونات ذات التسلسل (3-4-6-9-19-28) في الجدول (3-8), إذ ان وزنها هو اخف من وزن مثيلاتها في منتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث.

وتجدر الإشارة ان تحديد أسعار شراء المواد الأولية الداخلة في إنتاج البدلة الرجالية يعتمد على سياسة شراء هذه المواد التي يتم اتباعها من المعمل سواء كان شرائها من موردين اجانب أو محليين, والذين يتم الاتفاق معهم على تجهيز المعمل بتلك المواد الداخلة في الإنتاج, وفي حالة أن المعمل أعاد النظر في عروض الشراء المقدمة إليه فبإمكانه الحصول على المواد الأولية بأسعار منخفضة، وهذا ما يؤكد سبب اختلاف أسعار بعض المواد التي تشكل مكونات البدلة قبل التعديل وبعده وانعكاسها في تخفيض كلفة المنتج وكما موضح في الجدول (3-9).

[27] وفقا للمقابلات التي اجراها الباحث مع بعض وكلاء البيع المتخصصين ببيع البدلات الرجالية فضلا عن نتائج بحوث السوق التي يجريها المعمل باستمرار .

جدول (3-9)

تخفيض كلفة المكونات من المواد المباشرة الداخلة في إنتاج البدلة الرجالية للمعمل

ت	المكون	البدلة الرجالية للمعمل			البدلة الرجالية للمنافس التركي			مقدار التخفيض في الكلف عند التعديل وفقا لمواصفات المنتج المنافس
		السعر	معدل الصرف	الكلفة	السعر	معدل الصرف	الكلفة	
1	بطانة عرض 150	1100	1.7	1870	600	1.5	900	970
2	لاصق أمام	3230	0.9	2907	3150	0.5	1575	1332
3	قنوجة	2600	0.5	1300	1350	0.4	540	760
4	حشوة لاصقة نسيجية	1620	0.25	405	750	0.15	113	293
5	بطانة جيب	1525	1	1525	750	0.5	375	1150
6	شاش	3000	0.0133	40	2000	0.01	20	20
7	بريم عرض 50	3000	0.0666	200	2000	0.05	100	100
8	حشوة غير لاصقة غير نسيجية	1630	0.15	244.5	_____	_____	_____	245
9	قفا (كفة) ياقة	2500	0.1	250	1250	0.1	125	125
10	ازرار حجم 23	110	6	660	40	6	240	420
11	ازرار حجم 32	200	4	800	60	4	240	560
12	خيوط شفافة	10	30	300	5	20	100	200
13	خيوط عادية	0.8	45	36	0.5	15	8	29
14	خيوط أوفر	0.4	30	12	0.3	20	6	6
15	خيوط حرير	0.6	30	18	_____	_____	____	18
16	خيوط بيت الازرار(الدكم)	0.6	25	15	0.5	10	5	10
17	كتافيات	1500	1	1500	750	1	750	750
18	شريط دأير الجاكيت	95	1.5	142.5	90	1	90	53

19	كمر جاهز	1550	1.32	2046	850	1.25	1063	984
20	سحاب	250	1	250	125	1	125	125
21	علّاقة(جنكال)	100	1	100	50	1	50	50
22	ورق حراري حساس	750	0.5	375	500	0.25	125	250
23	ورق تأشير	800	0.5	400	500	0.25	125	275
24	شريط ميتو	7	50	350	5	30	150	200
25	علامة الحجم	150	2	300	75	2	150	150
26	علامة العناية	150	1	150	100	1	0	150
27	لاصق قنوجة	1600	0.35	560	1600	0.25	400	160
28	شريط لاصق الكمر	1024	1	1024	1024	0.6	614	410
29	شريط حفرة الردن	150	1.5	225	100	1	100	125
30	قماش	7640	3.75	28650	4000	2.75	11000	17650
31	تعلاقة	250	1	250	150	1	150	100
32	كيس نايلون	100	1	100	50	1	50	50
33	حقيبة البدلة	1530	1	1530	900	1	900	630
المجموع				48535	المجموع		20188	28347

اعداد الباحث بالاعتماد,على معلومات شعبة التكاليف ومسؤولي التسويق في المعمل.

يتضح من الجدول (3-9) ان مجموع التخفيض الحاصل في كلفة مكونات البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث هو بمقدار(28347) دينار وهو يمثل ما نسبته (43.6%) من مقدار التخفيض المستهدف للكلفة البالغ (65011.06) دينار28. وعليه فان الأمر يستلزم تعديل مواصفات منتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث طبقا لمواصفات منتج البدلة الرجالية التركية المنشأ (المنافس التركي) للاستفادة من مقدار التخفيض المذكور, مع الاخذ بنظر الاعتبار ان هذا التخفيض في الكلفة يترتب عليه تخفيض في الكلف التسويقية والإدارية لأنها تُؤخَذ كنسبة مئوية من كلفة الصنع وبنسبة 10%, وبالنتيجة سيكون التخفيض الإجمالي المتحقق نتيجة تعديل مواصفات منتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث طبقا لمواصفات المنتج المنافس التركي بمقدار (31181.7) دينار وهو يمثل ما نسبته (48%) من مقدار التخفيض المستهدف للكلفة.

وبناءا على ما تم تناوله في هذا المبحث فانه يتجلى بوضوح أثر التكامل بين تقنيتي الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABB والكلفة المستهدفة TC وانعكاس ذلك الأثر في إدارة

[28] يُترَك للدراسات المستقبلية تطبيق أدوات أخرى لاستكمال تحقيق التخفيض المستهدف في كلفة منتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث للوصول بها الى كلفته المستهدفة ومن تلك الأدوات: التحسين المستمر, هندسة القيمة, المقارنة المرجعية وغيرها.

الوقت والكلفة لمنتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث بتخفيضهما, وبالنتيجة فان هذا يدعم المعمل من ناحية تحقيقه للميزة تنافسية . وبذلك فقد تم اثبات فرضية البحث من حيث (ان التكامل بين تقنيتي الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABB والكلفة المستهدفة TC يسهم في دعم إدارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية بتخفيضهما بصورة أكثر كفاءة وفاعلية مما لو تم تطبيق كل تقنية على حدة وبشكل مستقل), إذ ان تطبيق تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABB ساهم في إدارة وقت العمليات ذات العلاقة بالمنتج , وبما ان أنشطة تلك العمليات يتم توجيهها بالوقت فان قدرة هذه التقنية على إدارة الوقت بتخفيضه قد ساهم بشكل فاعل في إدارة كلفة تلك العمليات بتخفيضها أيضا. في حين ان تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة TC سأهم في تخفيض كلفة المواد الأولية الداخلة في إنتاج منتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث. فضلا عن ان انسيابية النتائج التي اسفرت عن تطبيق التقنيتين المذكورتين تؤكد صحة صياغة منهج التكامل بينهما والموضحة في الشكل (2-12) من الفصل الثاني من البحث.

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

يتناول هذا المبحث عرض أهم الاستنتاجات التي تم التوصل لها من الباحث بعد استكمال الجانب النظري والتطبيقي (العملي) للدراسة, لأهمية هذه النتائج وإسهامها في إدارة الوقت والكلفة من خلال تخفيضهما في الشركات الصناعية ومنها الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة بوصفها مجتمعاً للبحث وعلى وجه الخصوص معمل الألبسة الرجالية في النجف التابع للشركة المذكورة كعينة للبحث. و ادناه تلخيص لأهم تلك الاستنتاجات:

1- قصور نظم الكلفة التقليدية بالوفاء بمتطلبات وأهداف الإدارة, وذلك لعدم قدرتها على تقديم بيانات دقيقة تمكّن الإدارة من اتخاذ القرارات المناسبة في ظل بيئة الأعمال المعاصرة المتّسمة بالتغيرات والتطورات المتسارعة والمشحونة بقوى المنافسة الشديدة, مما استدعى ظهور تقنيات حديثة في مجال إدارة الكلفة تستطيع مواكبة تلك التغيرات والتطورات, ومنها التقنيات التي تناولتها هذه الدراسة متمثلة بتقنيتي الكلفة المستهدفة و الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت.

2- عدم ملائمة نظم الكلفة التقليدية المعنية باحتساب كلفة المنتج/الخدمة, لتحديد سعر المنتج/الخدمة وذلك لأوجه القصور التي تكتنفها ومنها عدم اخذها بنظر الاعتبار الكلف التي تحدث قبل وبعد الإنتاج. بالإضافة الى ان واقع تسعير منتجات المعمل يشير إلى عدم وجود سياسة محددة يمكن اتباعها بهذا الخصوص, إذ يقوم المعمل بالاعتماد على المدخل التقليدي للتسعير (الكلفة + هامش ربح) في تسعير منتجاته متناسياً أو مهملاً أسعار بيع المنتجات المنافسة التي يقل مستوى أسعار بيعها عن مستوى أسعار بيع منتجاته عموما ومنتج البدلة الرجالية خصوصاً, وهذا ما ترتب عليه عزوف الزبائن عن شراء منتجات المعمل عينة البحث.

3- انعدام الدور الواضح لقسم البحث والتطوير في المعمل عينة البحث في متابعة التطورات والتغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة والتي تحتّمُ ان يكون الزبون هو الموجه للوحدات الاقتصادية من خلال سعيها لتلبية متطلباته واستجابة رغباته.

4- إن شدة المنافسة التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة والتقدم التكنولوجي المتسارع قد جعل الوحدات الاقتصادية تمارس عملها في بيئة أعمال موجهة من الزبون, بالنتيجة يتحتم عليها

تحقيق القيمة المضافة من جهته إذا ما ارادت البقاء والمحافظة على موقعها التنافسي في ظل هذه البيئة.

5- ان عملية تجميع وعرض عناصر الكلف لا يتم وفقا للإسلوب العلمي السليم والمتعارف عليه عند القيام بإعداد قوائم الكلفة, بالإضافة إلى عدم القيام بتبويب الكلف بالطريقة التي تخدم عمليه اتخاذ القرارات وظروف المنافسة الشديدة التي تحيط بالمعمل في الوقت الحالي, وهذا كله يعود إلى ان الاشخاص الذين يقومون بإدارة نظام الكلفة بعيدين في مؤهلاتهم عن اختصاص المحاسبة.

6- ان تركيز تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت على كمية الموارد التي تسهم في إنتاج منتج البدلة الرجالية وعلى أساس الوقت كموجه أساسي للكلف جعلها من التقنيات الحديثة في محاسبة الكلفة والإدارية التي تمتاز بالدقة في احتساب الكلف وإدارتها بكفاءة.

7- يعد الوقت موجه كلفة عن طريق تنفيذ الأنشطة بمعدلات الوقت، وذلك من خلال تعيين الوقت اللازم لإنجاز كل نشاط, يليه تحديد واحتساب كلفة ذلك الوقت. وبالنتيجة يجب على الوحدات الاقتصادية عندما تريد تنفيذ أي نشاط ان تحدد مقدار الوقت اللازم لتنفيذه, إذ ان الوقت الأمثل لتنفيذ الأنشطة يجعل كلفة تلك الأنشطة في حدها الأدنى مع المحافظة على الجودة وبالتالي تحقيق إدارة الوقت والكلفة بكفاءة وفاعلية وتحقيق ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية.

8- تعمل تقنية TDABB على تقديم معلومات ذات مصداقية أعلى من خلال قيامها بتحديد الطاقة العاطلة وكلفتها وتجنب تحميلها على المنتج, وذلك من أجل مساعدة الإدارة في تحقيق أمثل استغلال للطاقة. بالإضافة إلى المساهمة في تحديد نصيب مجموعات الموارد من الكلف.

9- يمكن للمدراء الاعتماد على تقنية TDABB في تحقيق رقابة فاعلة على الموارد وإدارتها من خلال اعتماد مبدأ السبب والنتيجة في تحميل وتوزيع كلفة مجموعات الموارد على الأقسام والشعب الإنتاجية.

10- ان التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة و الموازنة على اساس النشاط الموجه بالوقت يعزز من دقة التنبؤات المالية.

11- تبين من نتائج تطبيق تقنية TDABB ان الكلفة الكلية لمنتج البدلة الرجالية أصبحت بمقدار (133411.06) دينار, في حين ان كلفته بموجب واقع نظام التكاليف المطبق في المعمل عينة البحث بمقدار 186428 دينار, وبالتالي حصول تخفيض في الكلفة مقداره (53016.94) دينار.

12- تعد الهندسة العكسية (التحليل المفكك) من أهم الأدوات المستخدمة في تحقيق التخفيض المستهدف في الكلف, وذلك لأنها تستند إلى أساس تقويم المنتج المنافس بهدف تحديد فرص تطوير منتج الوحدة الاقتصادية وبالمحصلة تعديل الثاني طبقاً لمواصفات الأول.

13- بموجب تقنية الكلفة المستهدفة فان الكلفة المقدرة للبدلة الرجالية للمعمل عينة البحث كانت أكبر من الكلفة المستهدفة بمقدار (65011.06) دينار وهو يمثّل مقدار التخفيض المستهدف في الكلفة.

14- من خلال تطبيق اداة الهندسة العكسية تبين وجود اختلافات في مواصفات البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث قياساً بمنافسها البدلة الرجالية التركية المنشأ, وان تعديل مواصفات البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث على وفق مواصفات المنتج المنافس التركي ترتّب عليه تخفيض في الكلف بمقدار (31181.7) دينار.

15- تمتاز تقنية TDABB بقابليتها على التكامل مع تقنيات الكلفة الحديثة الأخرى مثل تقنية الكلفة المستهدفة وذلك لاتصافها بالتفصيل والشمول.

16- ان تقنية الكلفة المستهدفة تعتمد على تحديد الكلفة الحالية (سواء كانت بصيغتها المقدرة أو الفعلية), والتي تحتسب من تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت, أي ان مخرجات تقنية TDABB تمثّل مدخلات لتقنية TC وهذا هو جوهر التكامل بين التقنيتين.

17- هناك أثر بارز للتكامل بين تقنيتي TDABB و TC في إدارة الوقت والكلفة, يتضح ذلك الأثر من خلال الاستغلال الأمثل لموارد الوحدة الاقتصادية وتخصيص كلفة تلك الموارد وفقاً للطاقة العملية المستغلة المعبَّر عنها بالوقت اللازم لتأدية الأنشطة داخل أقسام وشعب المعمل عينة البحث وبالنتيجة يسهم هذا في دعم الميزة التنافسية للمعمل عينه البحث.

18- من خلال استطلاع آراء الزبائن والمتعاملين مع منتج البدلة الرجالية, تبين ان اسباب انخفاض كمية مبيعاته وبالتالي انخفاض مستوى إنتاجه تتمثل في: ارتفاع أسعاره قياسا بالمنتجات المنافسة ومنها منتج البدلة الرجالية ذات المنشأ التركي, فضلا عن تميز منتج المنافس بجودة تصميمه وقماشه وتعدد الوانه وموديلاته وقياساته، وهذا ما ينعدم أو يكاد

بمنـتج البدلـة الرجاليـة للمعمـل عينـة البحـث, وان تطبيـق التقنيـات موضـوع هـذه الدراسـة والمتمثلـة بــ TDABB و TC وأدوات التحليـل المفكـك سيحسـن مـن مواصـفات المنـتج ويخفض كلفته قياساً بالمنتج المنـافس, ممـا يولـد اقبـالاً واسـعاً علـى شرائه. وبالنتيجـة زيـادة الكميات المنتجة منه ووصولها للإنتاج المخطط الذي يطمح المعمل عينة البحث إلى تحقيقه.

19- في ظل استعمال تقنية TDABB فان أكثر ما يتم الاعتماد عليه في تطبيق هذه التقنيـة هو الوقت, وذلك لأن الوقت يمثل عامل من عوامل النجـاح الأساسية للوحـدة الاقتصـادية التـي باتت تحت ضغط الاسراع في أداء انشطتها المختلفة كي تتمكن من الوفـاء بمـا هو مطلـوب منها في الوقت المحدد.

المبحث الثاني

التوصيات

انطلاقا من الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث والمذكورة في المبحث السابق, فأنه يوصي بالآتي:

1- ضرورة اعتماد الوحدات الاقتصادية عموما والشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة خصوصا التقنيات الحديثة في محاسبة الكلفة والإدارية ومنها تقنية TDABB لأنها تساعد الوحدات الاقتصادية على مواكبة التطورات والتغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة نظراً لقدرة التقنية المذكورة على إدارة موارد الوحدات واعتمادها على الطاقة العملية بديلاً عن الطاقة النظرية.

2- ضرورة تطوير واقع نظام التكاليف المطبق في المعمل عينة البحث خصوصاً والوحدات الاقتصادية عموما من خلال تطبيق تقنية TDABB التي تم بلورتها مفهوماً وتطبيقاً في هذا البحث لتركيزها على الأنشطة واحداثها الموجهة بالوقت اللازم لأداء تلك الأنشطة والأحداث بما يضمن تحميل كلف مجموعات الموارد على المنتج النهائي بعدالة ومصداقية.

3- اعتماد اسس متعددة وأكثر عدالة في توزيع كلف الأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية بهدف التوصل إلى ارقام كلفة تمتاز بدقتها وإمكانية الاعتماد عليها من الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.

4- تطوير الموارد البشرية العاملة في المعمل عينة البحث بصورة عامة ولاسيما العاملين في شعبة حسابات الكلفة من خلال اقامة دورات تدريبية لهم بهدف إطلاعهم على التطورات والتغيرات الحديثة في المجالات المحاسبية والإدارية.

5- الاهتمام بالموارد المتاحة لدى الوحدات الاقتصادية بهدف استغلالها بالشكل الأمثل وبيان حاجة الوحدات المنتجة من طاقة كل مورد من هذه الموارد, فضلا عن الاستفادة من المعلومات التي توفرها تقنية TDABB في تحديد طاقة هذه الموارد ووضع الخطط المرتبطة بتلك الطاقة, بالإضافة إلى توجيه الخطط المستقبلية الهادفة إلى استغلال الطاقة العاطلة.

6- ضرورة الإطلاع على مميزات المنتجات المنافسة المماثلة لمنتجات الوحدة الاقتصادية لتتم المقارنة بينهما كمحاولة للبحث عن مجالات تخفيض الكلف, إذ ان الوحدات الاقتصادية لا تعمل ضمن بيئة مغلقة منقطعة عن العالم الخارجي بل تعمل ضمن بيئة شديدة المنافسة

تتطلب منها وضع تصميم لمنتجاتها وفقا لتلك المقتضيات, مع الاخذ بنظر الاعتبار احتياجات ورغبات ومتطلبات الزبائن المستهدفين.

7- قيام المعمل عينة البحث بدعم عملية تطبيق التكامل بين تقنيتي TDABB و TC, لما لهذا التكامل من دور في إدارة الوقت والكلفة بتخفيضهما وبالنتيجة تحقيق ميزة تنافسية للمعمل, فضلا عن المعلومات التي يتم توفيرها نتيجة هذا التكامل التي تساعد المعمل في اتخاذ القرارات المناسبة.

8- الاهتمام بدراسات السوق والتركيز عليها, وفتح منافذ تسويقية جديدة ومعارض لبيع منتجات المعمل عينة البحث في الأسواق التجارية الرئيسة منها والفرعية, ومحاولة الوصول للزبون والاستماع لرغباته ومتطلباته لتكون بمثابة تغذية راجعة تمكن المعمل عينة البحث من تجاوز أي قصور في منتجاته, وهذا كله سيؤدي إلى زيادة كمية المبيعات وتنعكس آثار ذلك في زيادة الإنتاج والاستفادة من الطاقة العاطلة واستغلالها بالشكل الأمثل.

9- تخفيض كلف الصيانة في المعمل عينة البحث, وذلك من خلال تحديث المكائن والمعدات ذات العلاقة بالمنتج.

10- نشر ثقافة تخفيض الكلف بين العاملين في المعمل عينة البحث, واشعارهم بمسؤوليتهم في ذلك وتوفير الدافع الذاتي لهم من خلال تشجيع المبدعين منهم ومكافاتهم وبالنتيجة تحسين ممارستهم لأعمالهم المختلفة وتخفيض معدلات الضائع.

11- الاهتمام بالحملات الترويجية والدعاية والاعلان عن منتجات المعمل عينة البحث بصورة عامة ومنتج البدلة الرجالية بصورة خاصة, تتضمن: تعريف الزبائن بالمنتج و مميزاته, بالإضافة إلى البحث عن معارض للبيع تكون قريبة من الزبون بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة المبيعات.

12- نشر حملات توعوية تستهدف دعم المنتج المحلي مجتمعياً, والتأكيد على ان منفعة ذلك تعود للمجتمع ككل من ناحية تحريك عجلة الاقتصاد الوطني وتشغيل الأيدي العاملة والقضاء على البطالة التي بات مجتمعنا يعاني من ارتفاع مستوياتها بشكلٍ فاحش, بسبب غزو المنتجات العالمية للأسواق المحلية بأسعار بيع منخفضة قياسا بالمنتجات المحلية الصنع مما أثر في المنتج المحلي بتدني مستويات مبيعاته وبالنتيجة مستويات إنتاجه بل أدى إلى أيقاف الإنتاج في بعض الصناعات وتعطل معاملها وتسريح عمالها.

13- استكمالاً للنقطة السابقة يوصي الباحث بضرورة توفير الدعم الحكومي للمنتجات المحلية -ومنها منتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث- من خلال حماية المنتج المحلي من المنتج

المنافس المستورد عن طريق فرض الضرائب على تلك المنتجات المنافسة, وبالنتيجة سينعكس هذا في دعم إيرادات الدولة وامتصاص البطالة وتوفير فرص العمل.

14- ضرورة تفعيل نشاط قسم البحث والتطوير وتأهيل الكوادر العاملة فيه تأهيلا علميا وعمليا بما يضمن أداء مهامهم بأفضل وجه. فضلا عن قيام هذا القسم بإعداد الدراسات والتقارير التي بموجبها يتم تحديد نقاط القوة والضعف الموجودة في الوحدة الاقتصادية ومحاولة دعم وتعزيز نقاط القوة وتقديم المقترحات لمعالجة نقاط الضعف والتخلص منها.

15- من خلال المعايشة الميدانية التي قام بها الباحث في المعمل عينة البحث فانه يوصي بضرورة تخفيض عدد الأيدي العاملة فيه أو القيام بفتح خطوط إنتاجية جديدة للاستفادة من تلك الزيادة في عدد الأيدي العاملة في استخدام الطاقة العاطلة, إذ ان المعمل عينة البحث لديه ملاكات بشرية تتمتع بالخبرة العالية المتراكمة في مجال عملها بالإضافة لامتلاكه الآلات والمعدات الكافية لفتح خطوط إنتاجية جديدة تغذي السوق المحلي بالمنتجات المتنوعة التي تنافس محليا وعالميا بحسب رأي مدير المعمل عينه البحث و مدير الإنتاج فيه.

16- لتحقيق المقدار المتبقي من التخفيض المستهدف في الكلف فان الباحث يوصي الباحثين بدراسة إمكانية تطبيق تقنية التحسين المستمر اثناء العمليات الإنتاجية, والاستماع إلى آراء ومقترحات العاملين التي تسهم في عملية خفض الكلف.

17- ضرورة إعادة النظر في عروض الشراء الخاصة بالمواد الأولية الداخلة في إنتاج منتج البدلة الرجالية للمعمل عينة البحث, ومحاولة شرائها من موردين يقومون بتجهيزها بأسعار منخفضة سواء كانوا اجانب أو محليين, مما ينتج عنه تخفيض إضافي في الكلف لمحاولة الوصول بالكلفة الحالية لمستوى الكلفة المستهدفة.

ثبت

المراجع و المصادر

ثبت المراجع والمصادر

المراجع

القرآن الكريم

المصادر

المصادر العربية:

أولا: الأنظمة والتعليمات والتقارير والسجلات الرسمية:

1- الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة – النظام الداخلي 2018.

2- الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة : تقارير شعبة التخطيط ذات العلاقة بمعمل النجف للألبسة الرجالية لسنة 2018.

3- الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة : قوائم التكاليف الخاصة بمنتج البدلة الرجالية لمعمل النجف لعام 2018 .

ثانيا: الكتب:

1- احمروا, اسماعيل حسين, (2003): "**المحاسبة الحكومية**", دار المسيرة للنشر والتوزيع, عمان, الاردن.

2- ادريس ، وائل محمد والغالبي ،طاهر محسن، (2011): "**الإدارة الاستراتيجية المفاهيم والعمليات**" ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن.

3- البنا, بشير عبد الحفيظ, (2011): "**الاسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية**", دار اليازوري العلمية للنشر, الطبعة الأولى, عمان, الاردن.

4- التميمي, حسين عبد الله حسن, (1997): "**إدارة الإنتاج والمبيعات-مدخل كمي**", الطبعة الأولى, دار الفكر, عمان, الاردن.

5- حجازي, اسماعيل, وسعاد, معاليم, (2013): "**محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة**", دار اسامة للنشر والتوزيع, عمان, الاردن.

6- حجازي، محمد، (1992): "**المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة**", الطبعة الأولى, عمان، الأردن.

7- الرحبي, محمد تيسير عبد الحكيم, (2004): "**المحاسبة الإدارية**", الطبعة الرابعة, دار المكتبة الوطنية, عمان, الاردن.

8- العجمي، محمد حسنين، (2010): "**الاتجاهات الحديثة في القيادة الإدارية والتنمية البشرية**"، دار المسيرة، الاردن، 2010.

9- العشماوي, محمد, (2011): "**محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث**", دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع, عمان, الاردن.

10- على, سامى نجدى محمد, (2011): "**أصول المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة الصناعية والتسويقية**"، الطبعة الرابعة، بدون ناشر أو مكان نشر معلوم.

11- عليان، ربحي مصطفى، (2011), "**أساسيات إدارة الوقت**"، دار جرير، 2011.

12- العواد, اسعد محمد علي وهاب, (2019): "أساس**يات المحاسبة الحكومية في إطار تطبيقات نظام احصاءات مالية الحكومة GFS المحدث**", الطبعة الثانية, دار الكتب. موزعون ناشرون, العراق.

13- عيد, صلاح بسيوني, فليح, عبد المنعم, أبوشناف, زأيد سالم, والزمر, عماد سعيد, (2016-2017): "**المحاسبة الإدارية**", الطبعة الأولى, القاهرة.

14- الفضل، مؤيد عبد الحسين، (2008), "**المنهج الكمي في إدارة الوقت بالتركيز على منظمات الأعمال الإنتاجية**"، دار مريخ، الرياض، 2008.

15- الفضل، مؤيد محمد، ونور، عبد الناصر ابراهيم، والرأوي، عبد الخالق مطلق، (2007): "**المحاسبة الإدارية**"، الطبعة الأولى، دار الميسرة.

16- الكرخي، مجيد عبد جعفر، (1999), "**الموازنة العامة للدولة**"، دار الكتب.

17- الكواز, صلاح مهدي ويوسف, فائز نعيم, (2011): "**المحاسبة الإدارية**", الطبعة الأولى, دار ابن الاثير للطباعة والنشر جامعة الموصل.

18- محمود, رأفت سلامه, (2011): "**المحاسبة الحكومية**", الطبعة الأولى, دار المسيرة للنشر والتوزيع, عمان, الاردن.

19- مسعد, محمد فضل, الخطيب, خالد راغب, وابراهيم, أيهاب نظمي, (2011): "**المحاسبة الحكومية**", مكتبة المجمع العربي للنشر والطبع, عمان, الاردن.

20- المشهداني، خالد أحمد فرحان، العبيدي، رائد عبد الخالق عبد الله، (2015): "**مبادئ إدارة الأعمال منظور منهجي متقدم**"، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان.

ثالثا: الرسائل والأطاريح الجامعية:

1- أبو غبن، هيثم اسماعيل(2013): "**نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين**"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة, فلسطين.

2- بشير, زرياب عبد الله العوض, (2020): "**التكامل بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية ونظام الكلفة على أساس النشاط وأثره على الربحية-دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في السودان**", اطروحة دكتوراه, كلية الدراسات والبحث العلمي, جامعة شندي, السودان.

3- الحداد, محمد حسن, (2011): "**مدى تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة**", رسالة ماجستير غير منشورة, في المحاسبة والتمويل, كلية التجارة, الجامعة الاسلامية- غزة.

4- خليل, الاء مصطفى (2012): "**نموذج مقترح لتطبيق اسلوب الكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الادوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة**", رسالة ماجستير غير منشورة, في المحاسبة والتمويل, كلية التجارة, الجامعة الاسلامية- غزة.

5- ذياب, خضير سلمان, (2012): "**تقنية التحسين المستمر ودورها في تحقيق الميزة التنافسية- بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعه البطاريات**", اطروحة دكتوراه في محاسبة الكلفة والإدارية, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, جامعه بغداد.

6- السعيدي, حامد خزيم معن, (2013): "إمكانية **تطبيق مدخل الأيصاء الواسع وأثرها في الميزة التنافسية- دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية/ واسط**", رسالة ماجستير في علوم إدارة الأعمال, كلية الإدارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية.

7- الشيخلي، اشواق عبد الرحمن عبد الوهاب (2008): "**مدى فاعلية نظام التخطيط– البرمجة – الموازنة وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي– دراسة تطبيقية في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**"، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد.

8- عبد الرحمن, عبد العزيز, (2004): " **تقويم أقسام شركة الحديد والصلب في ظل إستخدام نظام تكاليف الأنشطة**", رسالة ماجستير, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق, سورية.

9- عبد الله, خالد محمد احمد, (2014): "**التكامل بين اسلوبي الكلفة المستهدفة والكلفة وفقا للنشاط كأداتين لإدارة الكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفه إنتاج الكهرباء. -دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري المحدودة-**", اطروحة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية, كلية الدراسات العليا, جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا.

10- العبيدي، نور علي عبود، (2011): "**أثر بعض السمات الشخصية في مهارات إدارة الوقت، دارسة تحليلية لآراء عينة من المدراء في عدد من المؤسسات التعليمية التابعة**

لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي في نينوى"، رسالة ماجستير، قسم إدارة الأعمال, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة الموصل.

11- العريني، بهاء الدين احمد، (2007): **"إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة- دراسة تطبيقية على كلية مجتمع العلوم المهنية والتطبيقية"**, رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل, كلية التجارة, الجامعة الإسلامية، غزة.

12- العلاوين، أمجد عبد الفتاح، (2000): **"تقييم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"**, رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أل البيت، الأردن.

13- علي, زهراء عبد الحمزة, 2019: **"استعمال تقنيتي الهندسة المتزامنة والكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت كإطار متكامل في تحسين قيمة المنتج - بحث تطبيقي في معمل إسمنت الكوفة"**, رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة كربلاء.

14- عمر, بوعبد الله, أسامة, بن جدة, (2019): **"استراتيجية التسعير باستخدام اسلوب الكلفة المستهدفة -دراسة حالة المؤسسة الصناعية للنسيج EATIT بالمسيلة-"**, رسالة ماجستير اكاديمي في تخصص إدارة الإنتاج والتموين, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد بوضياف- المسيلة.

15- العوادي، مصطفى سعد سالم, (2014): **"إعادة هندسة العمليات ودورها في تحقيق الميزة التنافسية- بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية"**, اطروحة دكتوراه في محاسبة الكلفة والإدارية, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, جامعه بغداد.

16- غضبان, اعتدال عبد الجبار, (2016): **"تأثير جودة خدمة التأمين على الحياة في تحقيق الميزة التنافسية- بحث استطلاعي في شركة التأمين الوطنية"**, رسالة ماجستير في التأمين, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, جامعة بغداد.

17- كاظم, مثال كريم, (2020): **"تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABB) في المؤسسات التعليمية/ دراسة تطبيقية في رئاسة جامعة بابل"**, رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة الكوفة.

18- الكواز ,صلاح مهدي جواد , (2016): **"دور التكامل بين تقنيتي الكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت ونشر وظيفة الجودة في تحقيق القيمة المضافة للزبون-**

دراسة تطبيقية" , اطروحة دكتوراه غير منشورة, مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية.

19- كوديد, سليمان كومي كوكو, (2016): "**الكلفة المستهدفة ودورها في استراتيجية ريادة الكلفة -دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولأية الخرطوم-**" رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية, كلية الدراسات العليا, جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا.

20- الكيشوان, علي محمد حسن محمد (2018): "**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, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة كربلاء.

21- محمد, باسم علي, (2016): "**سلوكيات العاملين في شركات التأمين وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية- بحث تطبيقي في عينة من شركات التأمين العامة**", رسالة ماجستير في التأمين, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, جامعة بغداد.

22- المحنة, قصي عبد الائمة اسود, (2020): "**تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة وكلفة دورة حياة المنتج الموجهة بالوقت وأثره في إدارة الكلفة**", رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة كربلاء.

23- المسحال, امير ابراهيم, 2005, "**تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية-دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الادوية بقطاع غزة**", رسالة ماجستير, كلية التجارة, الجامعة الاسلامية, غزة, فلسطين.

24- المسعودي, حيدر علي جراد, (2008): "**إمكانية تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية لإدارة تكاليف الجودة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية- دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف**", اطروحة دكتوراه في محاسبة الكلفة والإدارية, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, جامعة بغداد.

25- مهدي, حسام محمد علي, (2017): "**توظيف ستراتيجية المثلث الذهبي (جودة- كلفة- وقت) لتقليص الفجوة بين المنتج وتوقعات الزبون- دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية/ حلة**", اطروحة دكتوراه في محاسبة الكلفة والإدارية, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, جامعه بغداد.

26- الموسوي ,عدنان هاشم عيسى ,(2010) ,"**هندسة القيمة والكلفة المستهدفة وأثرهما في خفض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية- دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية**", بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين/بغداد, تخصص محاسبة قانونية.

27- الموسوي, حيدر عطا زبين, 2014, "**تحديد الكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس النشاط-دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية**", اطروحة دكتوراه في محاسبة الكلفة والإدارية, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, جامعة بغداد.

28- النايلي, احمد حسن محمد (2008): "**تطبيق تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)-دراسة تطبيقية في مصرف الرافدين فرع الجانب الأيمن/217**", رسالة محاسبة قانونية, المعهد العربي للمحاسبين القانونيين, الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.

29- هديب, عمر محمد (2009): "**نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الاردن وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس**", أطروحة دكتوراه, كلية العلوم المالية والمصرفية, الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية, عمان, الاردن.

رابعا: البحوث والدوريات:

1- أبو خشبة، عبد العال بن هاشم محمد، (1999): "**دراسة وتقويم مدخل الكلفة على أساس النشاط (ABC) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية**". المجلة المصرية للدراسات التجارية، 23(1), الصفحات 287-343.

2- حايف, شيراز حايف سي, اليمين, فالته, و يحياوي, مفيده, (2019): "**دور إعادة هندسة العمليات في اكتساب الأسبقيات التنافسية- دراسة حالة مؤسسات الطحن بولاية بسكرة**", المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال, المجلد 6, العدد 1, الصفحات 131- 149.

3- الطويل, أكرم أحمد, إسماعيل, رغيد إبراهيم, (2010): "**العلاقة بين أنواع الإبداع التقنيّ وأبعاد الميزة التنافسيّة- دراسة استطلاعيّة لآراء عيّنة من الأفراد العاملين في مجموعة مختارة من الشركات الصناعيّة في نينوى-**", المجلّة العراقيّة للعلوم الإدارية, المجلّد7,العدد26.

4- الغروري, علي مجدى سعد (2008): "**الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (منهج جديد لزيادة كلفة المنتج)**"، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة . المنصورة ، المجلد الثالث والثلاثون ، العدد الثاني .

5- الكواز, صلاح مهدي,(2017) :"**التكامل بين تقنيتي إعادة هندسة العمليات والكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت**" ,مجلة جامعة كربلاء العلمية , العدد (1), الصفحات: 243-260.

خامسا: الشبكة الدولية:

1. علي , ادريس الصديق عثمان,(2017): "**تحديد الكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية**" دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان , اطروحة دكتوراه , كلية الدراسات العليا , جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا.
http://repository.sustech.edu/handle/123456789/18291?show=full

Foreign References:

First: Books

1- Alkawaz, Salah M.(2020): "**Advanced Cost Accounting**", دار الفرات للثقافة والاعلام-العراق-بابل.

2- Antic L.& Georgijevski M. Z., (2010): "**Time-Driven Activity Based Costing**", Economic Themes,in Ed.: Petrović E., Faculty Of Economics NIŠ, No 4

3- Atkinson, Anthony A., Kaplan, Robert S., Matsumura, Ella Mae, and Yong, S. Mark, (2012): "**Management accounting , Information for decision- making and strategy execution**", 6th Ed., New Jersey, Pearson Prentice Hall

4- Barfield, J., Bern, C., & Kinney,M., (2003): "**cost accounting : Traditions & Innovations**", 5th. ed., SouthWestern Inc.

5- Berry, Leonard Eugene ,(2006): "**Management Accounting Demystified**", McGraW - Hill

6- Bhimani, Alnoor, Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., & Foster, George, (2008): "**Management And Cost Accounting**", Pearson Education, Inc. 4th Ed., New Jersey (2008).

7- Bleeker Ron, (2003): "**Key Features of Activity-Based Budgeting**", Journal of Cost Management, September 2003.

8- Blocher ,Edward J. , Stout ,David E., Juras, Paul E. and Smith Steven . (2019): "**Cost Accounting A Strategic Emphasis**", 8th Edetion ,McGrow –Hill , Education.

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

10- Burns , John , Quinn ,M. ,and Warren , L. ,(2013): "**Managerial Accountin**", 1 st Edition , The Mc Graw- Hill, Higher Eduction .

11- Cherly, S., Zimmerman, Jerold L. & Morse, Dale C., (2001): "**Management Accounting-Analysis and Interpretation**", 2nd, ed., McGraw-Hill,

12- Collier, P. (2003): "**Accounting for Managers: Interpreting accounting information for decision making**", John Wiley & Sons Ltd, The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex PO19 8SQ, England.

13- Cooper Robin & Slagmulder Regine, (1997): "**Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice**", February 25, 1997.

14- Cooper, R. & Slagmulder, R. (1997a): "**Target costing and value engineering**", Productivity Press, Portland Or, USA.

15- Datar, Srikant M. & Rajan, Madhav V., (2018): "**Horngren's cost Accounting A managerial Emphasis**", 16th Ed, PEARSON New York, NY.

16- Dewi, Dyah Santhi., Mascio, Rita di., Voorthuyse , Erik J van., (2012): "**Application of Time Driven Activity Based Costing to an Industrial Service Provider**", Proceedings of the Asia Pacific Industrial Engineering & Management Systems Conference.

17- Diderich Claude, (2020): "**Design Thinking for Strategy Innovating Towards Competitive Advantage**", Springer.

18- Drury ,Colin,(2018) "**Management and Cost Accounting**", 10th edition ,CENGAGE .

19- Edmondes ,Thomas P. , Tsay , Bor –Yi. And , Oids ,Phllip R. , (2008): "**Fundamental Managerial Concepts**", 4th Edition , McGraw – Hill , Irwin ,NewYork .

20- Foss Nicolai J., Torben, Pedersen Jacob Pyndt, and Schultz Majken, (2012): "**Innovating Organization and Management New Sources of Competitive Advantage**", 1st Ed., Cambridge University Press.

21- Garrison ,Ray H . , Noreen , Eric W . , Brewer , Peter C . (2018): "**Managerial Accounting**", 16th ed . Mc Graw –Hill, Education.. .

22- Hancock, Phil, Robinson, Peter, & Bazley Mike. (2020): "**Contemporary Accounting: A Strategic Approach for Users**", 10th. Ed., Cengage Learning Australia Pty Limited.

23- Hansen, Don . R& Mowen , Maryanne . M , (2015): "**Cornerstones of Cost Management, South-Western Cengage Learning**", 3ed ed , OHIO.

24- Hansen, Don R. & Mowen, Maryanne M.(2007): "**Managerial Accounting**", 8th. Ed., Thomson South-Western.

25- Hill , Charles W.L. & Jones , Gareth R ., (2008): "**Strategic Management : An Integrated Approach**" , 8th ed , Houghton Mifflin Company , New York .

26- Hilton, Ronald W. and Platt, David E., (2020): "**Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment**" 20th ed . Mc Graw –Hill, Education..

27- Hodgetts, Richard M., (2008): **''Measures of Quality and High performance**", amacom publication.

28- Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., & Rajan, Madhav V., (2015): "**cost Accounting A managerial Emphasis**" 15th Ed, PEARSON .

29- John. Antos, (2005): "**Activity Based Management, Activity Based costing, ctivity Based Budgeting**", Value Creation Group, Inc,2005 Dec,09.

30- Kaplan , Robert S. & Andrrson, Steven R. , (2007): "**Time-Driven Activity-Based Costing**", print in library of congress , USA ,.

31- Kaplan, Robert S., Atkinson, Anthony A., Matsumura, Ella Mae, & Yong, Marks., (2007): "**Management Accounting**", Prentice Hall.

32- Kato, Y. & Cooper, T., (1997): "**Editorial: Japanese Management Accounting**".

33- Keegan , Warren J. , & Green Mark C. , (2011): "**Global Marketing**" , 6th ed , Pearson Prentice Hall , Inc. , Upper Saddle River , New Jersey.

34- Kinney, Michael R., and Raiborn, Cecily A., (2011): "**Cost Accounting Foundations and Evolutions**", 8th ed. South – Western.

35- Kissa, Barbara, Stavropoulos, Antonios, Karagiorgou, Dimitra, & Tsanaktsidou, Elisavet, (2019): "**Using time-driven activity-based costing to improve the managerial activities of academic libraries**", The Journal of Academic Librarianship 45 (2019) 102055.

36- Lanen, William N., Anderson, Shannon W., & Maher, Michael W., (2014): "**Fundamentals Of Cost Accounting**", 4th. Ed., McGraW – Hill.

37- MacMillan, H., & Tampoe, M., (2000): "**Strategic Management, Process**", Content and Implementation, Oxford Press.

38- Meiges, Robert F., Williams, Jan R., Haka, Susan F., Bettner, Mark S., (2002): "**Financial & Management Accounting**", 12th, ed., McGraw-Hill.

39- Mishra Chandra S., (2017): "**Creating and Sustaining Competitive Advantage**".

40- Mores, Wayne. Davis, James. Hartgraves, AL., (2003): "**Management accounting a strategic approach**", Thomson Learning, USA.

41- Nicholas John, (2018): "**Lean Production for Competitive Advantage A Comprehensive Guide to Lean Methods and Management Practices**", 2nd Ed., Taylor & Francis Group.

42- Odendaal, MM. (2009): "**The Estimation and Management of Cost Over The Life Cycle of Metallrgical Research Progects**", Faculty of Economic and Management Sciences, University of Pretoria.

43- Palmer Daniel E., (2015): "**Handbook of Research on Business Ethics and Corporate Responsibilities**", IGI Global.

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

45- Reid , Dan R. & Sanders , Nada R. , (2010): "**Operation Management – An Integrated Approach**" , Fourth Edition , John Wiley & Sons , (Asia) Inc , International Student Version .

46- Sennewald, Charles A., & Baillie, Curtis. (2021): "**Effective Security Management**", 7th. Ed., Elsevier Inc.

47- Shankar, Prasad R., Hayatghaibi, Shireen E., & Anzai, Yoshimi, (2019): "**Time-Driven Activity-Based Costing in Radiology: An**

Overview", J Am Coll Radiol 2020;17:125-130. Copyright 2019 American College of Radiology.

48- Siegel, Joel G., & Shime, Jaek, (2006); "**Accounting Handbook**", 4th, ed. ,Barrons Edutationat Series.

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

50- Szychta, Anna, (2010): "**Time-Driven-Activity-Based-Costing in Service Industries**", issn 1392-0758 social sciences/socialiniai mokslai .nr.1 (67).

51- Thompson Arthur A., Peteraf Margaret A., Gamble John E., and Strickland A.J., (2020): "**Crafting And Executing Strategy The Quest for Competitive Advantage- Concepts And Cases**", 22nd Ed., Mc Graw Hill.

52- Warren ,Carl S., Reeve, James M., and Duchac, Jonathan, E.,(2009): "**Managerial Accounting Concepts and Principles**", 10th Edition , South –Western.

53- Wild ,John J. & Shaw , Ken W., (2010): "**Managerial Accounting**", McGraw-Hill Irwin .

54- Williams, Jan R., Haka, Susan F., Bettner, Mark S., and Carcello, Joseph V.(2018): "**Financial & Managerial Accounting The Basis For Business Decisions**", 18th ed . Mc Graw –Hill, Education.

55- Berk. Joseph. (2010): "**Cost Reduction and Optimization for Manufacturing and Industrial Companies**", John Wiley Sons ,Inc . Hoboken, New Jersey .

Second: Thesis's and Dissertations:

1- Adigüzel, Hümeyra, (2008): "**Time-Driven Activity Based Budgeting: An Implemention On A Manufacturing Company**", Master Thesis, 2008 , T.C Marmara Üniversitesi Sosyal

Bilimler Enstitüsü İŞletme, İstanbul.

2- Bahr, W., (2016): **''Radio Frequency Identification & Time-Driven Activity Based Costing : RFID-TDABC**", Thesis of Doctoral Aston University.

3- Bruggeman W., & Waeytens D., (2005): "**The impact of ABM systems on information asymmetry, budget slack creation and other dysfunctional behaviors: A Lab Experiment**", Paper presented at the 2nd International Manufacturing Accounting Seminar, Brugge, Belgium. (2005).

4- Coenen, Pieter, (2009): "**The effect of using Time-Driven Activity-Based Costing on Budget Slack and Commitment to Budget**", Universiteit GENT Faculteit Economie, Nederland.

5- Huang, Y-T, (2016): **''Evaluation & recommendation of implementing time-driven activity based costing in healthcare**", Thesis of Doctoral , University of Texas .

6- Kaplan R.S., & Norton D., (2008): "**The execution premium**", Cambridge, MA: Harvard Business School Press.

7- Kaplan, R.S., & Andrrson, Steven R., (2004): "**Time-driven activity-based costing**", Harvard Business Review, 82(11): 131-138.

8- Kwah, Driscole, G., (2004): "**Target Costing in Swedish Firms – Fiction, Fad or Fact? An Empirical Study of Some Swedish Firms**", Masters Thesis Number 2004:24 GBS Gothenburg University.

9- Loosveld ,stijn : (2003) : "**Characteristics of target costing as a cost management tool**", universiteit Gent faculteit economie en bedrijfskunde .

10- Muia ,Timothy,(2012): "**A comparative study of target costing methods**", master thesis, in the department of mechanical and

industrial engineering ,at concordia , university , montreal , quebec ,canada .

11- Putteman, M., (2009): "**The impact of interactive use of time-driven activity based costing information on organizational capabilities**", Master Thesis universiteit gent, Belgium .

12- Saban, M., & Lrak, G., (2009): "**Cağdaş maliyet yönetimi sistemlerinden sürece dayali faaliyet tabanli maliyetleme**", zonguldak karaelmas university, Journal of Social Sciences, 5(10): 97-108.(2009).

13- Slater ,michael,(2010): "**Target costing as a strategic cost management tool in the south african motor industry",** master thesis , in cost and management accounting at the nelson mandela metropolitan university .

Third: Searches& Periodicals

1- Abad, A. M. B., (2016): **''Theoretical study of using time-driven activity-based costing system for improving the performance of industrial units**", Indian Journal of Fundamental & Applied Life Sciences, vol. 6, p. (353–360).

2- Ajmal Matloub Hussain Mian M., and Saber Mehmood Khan Hussein, (2015): "**Competitive priorities and knowledge management: an empirical investigation of manufacturing companies in UAE**", Journal of Manufacturing Technology Management, Vol. 26, Iss. 6, pp. 1-29, July 2015.

3- Alwisy, Aladdin, Barkokebas, Beda, Hamdan ,Samer Bu, Gül , Mustafa, and Al-Hussein, Mohamed, (2018): "**Energy-based Target Cost Modelling for Construction Projects**", Journal of Building Engineering, Vol. 20, No. 18, pp. (387-399).

4- Ansari ,S. ,Bell, J. And Senson, D., (2009): "**Strategies For Training In Target Costing**", Cost Management Abi/ Inform Global.

5- Baharudin , Norhafiza, And Jusoh, Ruzita, (2015): "**Target Cost Management (TCM): A Case Study Of An Automotive Company**", Procedia –Social And Behavioral Sciences 172 .

6- Bal Hasan Çebi, and Erkan Çisil, (2019): "**Industry 4.0 and Competitiveness**", 3rd World Conference on Technology, Innovation and Entrepreneurship (WOCTINE), Procedia Computer Science, No. 158, pp. 625–631, 2019.

7- Banker, D. Rajiv-Bardhan Indranil.R CHEN Tai Yuan (2008): "**The role of manufacturing practices in mediating, the impact of activity based costing on plant performance**", Accounting , organizations and society volume 33 ISSUE 1 january 2008.

8- Baumanna, Chris, Hoadley Susan, Hamin Hamin, and Nugraha Albert, (2017): "**Competitiveness vis-à-vis service quality as drivers of customer loyalty mediated by perceptions of regulation and stability in steady and volatile markets**", Journal of Retailing and Consumer Services, No. 36, pp. 62-74, 2017.

9- Bengu, H., (2010): "**The Role Of Activity Based Budgeting On Target Costing Practices**", The Journal Of Faculty Of Economics And Administrative Sciences ,Vol.15,No.1 .

10- Boyer Kenneth K., and Lewis Marianne W., (2002): "**Competitive Priorities: Investigating The Need For Trade-Offs In Operations Strategy**", Production And Operations Management, Vol. 11, No. 1, pp. 9-20, Spring 2002.

11- Celtekligil Kudret, and Adiguzel Zafer, (2019): "**Analysis of The Effect of Innovation Strategy and Technological Turbulence on Competitive Capabilities and Organizational Innova-**

tiveness in Technology Firms", 3rd World Conference on Technology, Innovation and Entrepreneurship (WOCTINE), Procedia Computer Science, No. 158, pp. 772–780, 2019.

12- Chi Ting, Kilduff Peter P.D., and Gargeya Vidyaranya B., (2009): "**Alignment between business environment characteristics, competitive priorities, supply chain structures, and firm business performance**", International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 58, No. 7, pp. 645-669, 2009 .

13- Cleland K. N., (2004): "**Limitations of Time-Driven Activity Based Costing, from a Contribution Based Activity™ perspective**", CIMA –2004 Sep., pp. 1-8.

14- Dejnega O., (2011): **''Method Time Driven Activity Based Costing– Literature Review**", Journal of Applied Economic Sciences, Vol.6, Iss:1, No. 15, pp. 7-15.

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

16- Ellram , L., (2002): "**Supply Managements Involvement In The Target Costing Process**", European Journal Of Purchasing And Supply Management .Vol . 8 Issue 4.

17- Epmakova, Natal'ya A., and Shakaramova, Anna A., (2017): "**The TDABB Methodology In The Management Control Of Insurance Companies**", International Accounting, Vol. 20, Iss. 16, pp. (932–947)

18- Everaert P., Bruggeman W., Sarens G., Anderson S. R.& Levant Y., (2008): "**Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler**", International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, Vol. 38,Iss: 3, pp. 172 – 191 (2008).

19- Feil Patrick, Yook Kenu-Hyo, Kim Ii-Woon, (2004): "**Japanese Target Costing A Historical Perspective**" International Of Strategic Cost Management /Spring .

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

21- Gholami, I. (2013): "**Target Costing as a New Approach of Competitive Market**", Journal of American Science.

22- Guzman , Lorena Siguenze . Abbeele , Alexandra Van . C, D., (2014): "**Time-Driven Activity-Based Costing Systems for Cataloguing Processes: A Case Study**", Journal of the Association of European Research Libraries , Vol (23), No.(3), pp. (160-186).

23- Haroun, Ahmed E. , (2015): "**Maintenance cost estimation: application of activity-based costing as a fair estimate method**", Journal of Quality in Maintenance Engineering, Vol. 21 Iss 3 pp. 258 – 270.

24- Hergeth, H., (2002): "**Target Costing In The Textile Companies**", Journal Of Textile And App. Arel , Technology and Management .

25- Howell, Robert A., (1994): "**Implementing Target Costing**", By Institute Of Management Accountants Of Canada.

26- Idowu, Adeniyi, Segun, (2014): "**Impact Of Target Costing On Competitive Advantage In The Manufacturing Industry: A Study Of Selected Manufacturing Firms In Nigeria**", International Journal Of Academic Research In Accounting, Finance And Management Sciences Vol. 4, No.3, July 2014.

27- Kádárová, Jaroslava, Teplická, Katarína, Durkácová, Michaela, and Vida, Marek, (2015): "**Target Costing Calculation and**

Economic Gain for Companies", Procedia Economics and Finance, vol. 23, p.p (1195 – 1200).

28- Kee, Robert & Matherly, Michele, (2006): "**Decision Control Of Products Developed Using Target Costing**", Advances In Management Accounting . Volume 15 , By Elsevir Ltd.

29- Kont, K, R., & Jantson, S, (2011): "**Activity-based costing (ABC) & time-driven activity-based costing (TDABC): Applicable methods for university libraries**", Evidence Based Library and Information Practice, vol. 6,no.4, p(107–119).

30- Lee Voon-Hsien, Foo Alex Tun-Lee, Leong Lai-Ying, and Ooi Keng-Boon, (2016): "**Can competitive advantage be achieved through knowledge management? A case study on SMEs**", Expert Systems With Applications, An International Journal, Accepted Manuscript, 2016.

31- Linn, M., (2007): "**Budget systems used in allocating resources to libraries**", Bottom Line, Vol. 20, No. 1, p. 20-29.

32- Max, M., (2007); **''Leveraging Process Documentation for Time-Driven Activity Based Costing**", Journal Of Performance Management, Vol. 20, No. 3, pp. 16–28.

33- Melo,R .S .S .De , And Granja ,A .D .(2017): "**Guidelines For Target Costing Adoption In The Development Of Products For The Residential Real Estate Market**", Ambiente Construido , Porto Alegre,V. 17, N. 3,Jul .

34- Moustafa, Essam, (2005): "**An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low- IT Environment Conditions**", Journal of Economic & Administrative Sciences Vol. 21, No. 1, June (2005) (42 -72)..

35- Naqshbandi M. Muzamil, and Idris Fazli, (2012): "**Competitive priorities in Malaysian service industry**", Business Strategy Series, Vol. 13, Iss. 6, pp. 263 – 273, 2012.

36- Öker, F., & Adıgüzel, H, (2016): **''Time-Driven Activity-Based Costing: An Implementation in a Manufacturing Company**", Journal of Corporate Accounting & Finance,vol. 27, no. 3, (39–56).

37- Ozyürek, Hamide, and Ulutürk, Yakup, (2016): "**Flexible budgeting under time-driven activity based cost as a tool in management accounting: Application in educational institution**", Journal of Administrative and Business Studies, Vol. 2, No. 2, pp. (64-70).

38- Russell Suzana N., and Millar Harvey H., (2014): "**Competitive priorities of manufacturing firms in the Caribbean**", Journal of Business and Management, Vol. 16, Issue. 10, PP 72-82, Oct. 2014.

39- -Schalkwyk, A., (2012): "**Results based budgeting**", Official Journal Of The Institute Of Municipal Finance Officers, Vol.12, No. 3, pp. 8-11.

40- Shahrabi &Ashouri , (2011): "**Target Costing And Its Relationship To Value Creation**", Islamic Azad University, Kashan, Iran.

41- Sharafoddin, Samaneh, (2016): "**The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran**", Procedia Economics and Finance, Vol. 36, pp. (123 – 127).

42- Stadtherr, Frank, and Wouters, Marc, (2021): "**Extending target costing to include targets for R&D costs and production investments for a modular product portfolio—A case study**", In-

ternational Journal of Production Economics, Vol. 231, January 2021, 107871.

43- Terungwa, A, (2012): **''Practicability of Time-driven Activity-based Costing on Profitability of Restaurants in Makurdi Metropolis of Benue State, Nigeria**", Journal of Contemporary Management, p (33–44).

44- Tse, M., S., C., (2014): "**Managing ICT Costs in E-Commerce Organizations with The Time-Driven Activity-Based Costing Model**", A Note, Academy of Taiwan Business Management Review.

45- Yasuhiro Monden and Kazuki Hamada, (2013): "**Target Costing-Kaizen Costing in Japanese Auto Mobile Companies**", Journal Of Management Accounting Research3, 2013.

46- Zeng S.X., Xie X.M., Tam C.M., and Wan T.W., (2016): "**Competitive priorities of manufacturing firms for internationalization: an empirical research**", Measuring Business Excellence, Vol. 12, Iss. 3, pp. 44 – 55, February 2016.

47- Zhao Xiande, Yeung Jeff Hoi Yan, and Zhou Qiang, (2010): "**Competitive priorities of enterprises in mainland China**", Total Quality Management, Vol. 13, No. 3, pp. 285- 300, 2010.

48- Tazegu,A. and Kaygin,Y.,(2014): " **Benchmarking of Contemporary Approaches As Strategical Cost Management Tools**", International Journal of Academic Research .P(84-91).

49- Yijuan, L., & Ting, W. (2017): "**Management accounting tools and application cases–resource consumption accounting method and application**", Advances in Social Science, Education and Humanities Research, 121, 408-414.

Forth: Others &Internet

1- Dekkre ,Henri .; Smidt , Peter .(2003): "**A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms**", Int. J. Produc-

tion Economics 293–305 , https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0925527302004504

2- Hematfar ; Mahmud .Sanati- Arasteh ;Alireza .Nooryan ;Saeid,(2014): "**The steps of Implementing Target costing**", https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=%201455184

3- T. P. Ghosh ;(2013): "**Advanced Management Accounting Board of Studies**", The institute of Charterd Accountants of INDIA Final Course study material paper 5, Website: www.icai.org

4- https://www.cam-i.org/

الملاحق

ملحق (1)
مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط – دقيقة-	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
اعداد امر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.8	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام المواد الأولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل نقل المواد في الشعبة
تأشير مثلث اللاصق ولصقه مع تأشير موقع البنسة والجيب وخام الصدر فضلا عن عمليات تثبيت موقع دكمة الصدر وخياطة الجوانب مع كبس الصدر وجيبه .	17.98	عامل الخياطة
فتح الجيب الجانبي وتقوية مثلثه وتكل منطقة غطاء الجيب مع تغليف الجيب	5.20	عامل الخياطة
كي غطاء الجيب الجانبي	1.2	عامل الكي
غلق جيب الصدر ودرز خام الجيب الجانبي وشريط المسطرة وتحضير وربط قنوجة الصدر	7.20	عامل الخياطة
فحص العمل المنجز	1.25	عامل السيطرة النوعية
صيانة	1.2	عامل الصيانة
تحويل العمل المنجز إلى شعبة تجميع الجاكيت	1	عامل خدمة النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميداني

ملحق (2)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة تحضير وخياطة الردن ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
اعداد امر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.8	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل نقل المواد في الشعبة
تأشير القماش بموجب قالب الردن وكبس الردن مع خياطة العكاسية	4.30	عامل الخياطة
صيانة	1	عامل الصيانة
خياطة مثلث فتحة الردن وتأشير موقع واعداد بيت الدكمة	4.1	عامل الخياطة
كي مثلث فتحة الردن	1.25	عامل الكي
ثني وتعديل وخياطة الردن وبطانتها مع تركيب بطانة الردن مع البريم	7.62	عامل الخياطة
فحص العمل المنجز	1	عامل السيطرة النوعية
تحويل العمل المنجز إلى شعبة تجميع الجاكيت	0.5	عامل خدمات النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق (3)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة تحضير البطانة ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
اعداد امر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.8	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل نقل المواد في الشعبة
خياطة جوانب البطانة	2	عامل الخياطة
كي المسطرة	1.5	عامل الكي
تكل المنطقة التي في داخل المسطرة و لصق لاصق موقع الجيب وتأشير موقع الجيب مع فتح فتحة الجيب وتغليفه.	12.45	عامل الخياطة
كي خام الجيب الداخلي	1.7	عامل الكي
تقوية الجيب الداخلي والخارجي	2.3	عامل الخياطة
فحص العمل المنجز	1	عامل السيطرة النوعية
تحويل العمل المنجز إلى شعبة تجميع الجاكيت	0.5	عامل خدمات النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق (4)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة تحضير ظهر وياقة الجاكيت ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
اعداد امر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.8	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل نقل المواد في الشعبة
تأشير القماش بموجب قالب الظهر وثني فتحة الظهر وخياطتها	2.75	عامل الخياطة
كي فتحة الظهر	1.55	عامل الكي
الصيانة	1	عامل الصيانة
خياطة جوانب الظهر وتكلها مع خياطة بطانة أعلى الظهر	6.25	عامل الخياطة
كي خياطة بطانة أعلى الظهر	1.02	عامل الكي
فتح تكل الكتف ودرز اسفل الظهر وبطانتها	3.15	عامل الخياطة
كي تكل الظهر	1.19	عامل الكي
خياطة الظهر ومثلث فتحة الظهر وبطانته	3.79	عامل الخياطة
كي كسرة بطانة الظهر وفتحته	1.30	عامل الكي
فحص العمل المنجز	1.25	عامل السيطرة النوعية
تحويل العمل المنجز إلى شعبة تجميع الجاكيت	0.5	عامل خدمات النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق(5)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة تجميع الجاكيت وربط الياقة مع البدن ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
اعداد امر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.8	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل نقل المواد في القسم
طلب الأعمال المنجزة في المراحل الأخرى	1	مسؤول الشعبة
استلام العمل المنجز في مراحل ربط القنوجة وخياطة الردن وتحضير البطانة وخياطة الظهر	2	مساعد مسؤول الشعبة
ربط جوانب الظهر والصدر مع ربط الكتف والمسطرة ببدن الجاكيت	9.33	عامل الخياطة
تركيب الياقة مع بدن الجاكيت مع قص القرضة وتثبيت نهاية اسفل الياقة ودرزها وتعديلها وكبسها وتركيبها مع بدن الجاكيت	15.86	عامل الخياطة
فحص العمل المنجز	1.25	عامل السيطرة النوعية
ارسال العمل المنجز إلى شعبة ربط الياقة مع البدن	2.00	عامل خدمة النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق(6)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة ربط الردن ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
اعداد امر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.8	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل نقل المواد في الشعبة
طلب العمل المنجز في شعبة ربط الياقة مع البدن	1	مسؤول الشعبة
استلام العمل المنجز في شعبة ربط الياقة مع البدن	1	مساعد مسؤول الشعبة
تركيب الردن مع بدن الجاكيت	4.25	عامل الخياطة
كي أعلى الردن	2	عامل كي
كبس تكل أعلى الردن وقص القرضة مع خياطة شريط أعلى الردن مع تثبيت قنوجة الصدر وخياطة البطانة مع تكل ظهر وصدر الجاكيت .	15.5	عامل الخياطة
صيانة	1.00	عامل الصيانة
فحص العمل المنجز	1.25	عامل السيطرة النوعية
ارسال العمل المنجز إلى شعبة الخياطة النهائية	1	عامل خدمة النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق(7)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة الخياطة النهائية والرياقة والتنظيف والتعبئة للجاكيت ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
اعداد امر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.8	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل نقل المواد في الشعبة
طلب العمل المنجز في شعبة ربط الردن	0.5	مسؤول الشعبة
استلام العمل المنجز في شعبة ربط الردن	0.5	مساعد مسؤول الشعبة
ربط الكتافية وتصفية الصدر مع ربط البطانة الداخلية للردن مع الاجزاء الداخلية وفتح بيت الدكمة مع خياطة الازرار	9.5	عامل الخياطة
الرياقة وخياطة علامة المعمل مع تصليح الاخطاء وتنظيف الجاكيت	33.9	عامل الخياطة
فحص العمل المنجز	2	عامل السيطرة النوعية
تعبئة الجاكيت	0.5	عامل التعبئة في الشعبة
ارسال الجاكيت المنجز إلى مخازن الإنتاج التام	1.5	عامل خدمة النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق (8)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة خياطة صدر السروال ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
اعداد امر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.7	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل نقل المواد في الشعبة
تأشير بنسة الصدر وأوفر الصدر وخياطة تكل خام جيب الصدر ولصق الجيب	8.65	عامل الخياطة
كي كسرة جيب الصدر	3.00	عامل الكي
خياطة بردة جيب الصدر	2.75	عامل الخياطة
كي خام جيب الصدر	1.75	عامل الكي
تركيب جيب الصدر	3.20	عامل الخياطة
كي جيب الصدر	1.1	عامل الكي
أوفر جانب الصدر والمثلث وخياطة كسرات الصدر والمقعد مع فتح بيت الدكمة.	13.7	عامل الخياطة
كي صدر السروال	1.45	عامل الكي
فحص العمل المنجز	0.5	عامل السيطرة النوعية
تسليم العمل المنجز إلى شعبة ربط جوانب السروال	1	عامل خدمة النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق (9)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة خياطة ظهر السروال ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
اعداد امر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.5	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل نقل المواد في الشعبة
تنسيق الظهر مع الصدر وتأشير بنسة الظهر والمقعد مع أوفر الظهر و لصق خام جيب الظهر وتأشيره	9.30	عامل الخياطة
كي زية جيب الظهر وبنسة الظهر	3.5	عامل الكي
تأشير بيت الدكمة وفتح بيت الدكمة	3	عامل الخياطة
كي مثلث السرج	2.40	عامل الكي
خياطة تكل خام جيب الظهر وتثبيته من الأعلى مع تغليف الجيب وفتحه وتقويته وخياطة السحابة	12.25	عامل الخياطة
صيانة	1	عامل الصيانة
فحص العمل المنجز	0.5	عامل السيطرة النوعية
تسليم العمل المنجز إلى شعبة ربط جوانب السروال	1	عامل خدمة النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق (10)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة ربط جوانب السروال ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
اعداد امر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.7	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل خدمة النقل
طلب العمل المنجز في مرحلتي صدر وظهر السروال	1	مسؤول الشعبة
استلام العمل المنجز في مرحلتي صدر وظهر السروال	1	مساعد مسؤول الشعبة
خياطة الجوانب الخارجية والداخلية	5	عامل الخياطة
كي جوانب السروال	3	عامل الكي
خياطة سرج السروال	4.2	عامل الخياطة
فحص العمل المنجز	1	عامل السيطرة النوعية
تسليم العمل المنجز إلى شعبة ربط كمر السروال	1	عامل خدمة النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق (11)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة ربط كمر السروال ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
اعداد امر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.7	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل خدمة النقل
طلب العمل المنجز في شعبة ربط جوانب السروال	0.5	مسؤول الشعبة
استلام العمل المنجز في شعبة ربط جوانب السروال	0.5	مساعد مسؤول الشعبة
تأشير موقع الكمر وتركيب الكمر مع خياطة اللسان وتحضير الكمر وكبسه مع الحشوة .	15.9	عامل الخياطة
صيانة	1	عامل الصيانة
كي الكمر ولسيانه الأيمن مع كي المقعد	5.5	عامل الكي
خياطة لسان الكمر وتكل الفلايس الأيسر والأيمن وتثبيت الكِلّاب	9	عامل الخياطة
فحص العمل المنجز	1	عامل السيطرة النوعية
تسليم العمل المنجز إلى شعبة خياطة المقعد	1	عامل خدمة النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق (12)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة خياطة المقعد ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
إعداد أمر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام أمر العمل وطلب المواد	1.7	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل نقل المواد في الشعبة
طلب العمل المنجز في شعبة ربط كمر السروال	0.5	مسؤول الشعبة
استلام العمل المنجز في شعبة ربط كمر السروال	0.5	مساعد مسؤول الشعبة
خياطة المقعد وربطه مع بدن السروال مع خياطة الازرار	5.5	عامل الخياطة
كي المقعد	2.5	عامل الكي
تبنيط مثلث السرج	4.5	عامل الخياطة
فحص العمل المنجز	1	عامل السيطرة النوعية
تسليم العمل المنجز إلى شعبة التقوية	1	عامل خدمة النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق (13)

مجمع كلفة الأنشطة ذات العلاقة بشعبة التقوية والتنظيف والتعبئة للسروال ووقت وجهة حدثها

مجمع كلفة النشاط	وقت حدث النشاط/ دقيقة	جهة حدث النشاط
تخطيط وتصميم وتقييم القالب	0.4	رئيس قسم الشؤون الفنية
إعداد أمر العمل	0.5	موظف الشؤون الفنية
استلام امر العمل وطلب المواد	1.7	مسؤول الشعبة
توقيع المستند	0.5	امين المخزن
استلام مواد أولية	1	مساعد مسؤول الشعبة
نقل المواد الأولية	1	عامل نقل المواد في الشعبة
طلب العمل المنجز في شعبة ربط كمر السروال	0.5	مسؤول الشعبة
استلام العمل المنجز في شعبة خياطة المقعد	0.5	مساعد مسؤول الشعبة
تقوية اسفل وأعلى الحباسية	2.75	عامل الخياطة
صيانة	1	عامل خدمة الصيانة
تصليح الاخطاء وريافة ونظافة السروال	8.5	عامل الخياطة
فحص العمل المنجز	1	عامل السيطرة النوعية
تعبئة السروال	0.5	عامل التعبئة في الشعبة
تسليم العمل المنجز إلى مخازن الإنتاج التام	1	عامل خدمة النقل

الجدول: اعداد الباحث باعتماد المعايشة الميدانية

ملحق (14)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة تحضير وخياطة الردن لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	19.27	209.9837	4046.3859
2	استلام امر العمل,وطلب المواد	1.8	316.5313	569.75634
3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد,امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925
5	فحص العمل المنجز	1	71.1981	71.1981
6	الصيانة	1	73.4522	73.4522
7	تحويل العمل المنجز	0.5	78.3613	39.18065
المجموع				4908.8157

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (2) والجدولين (3-3) و (4-3).

ملحق (15)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة تحضير البطانة لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	21.95	154.4357	3389.8636
2	استلام امر العمل,وطلب المواد	1.8	324.7103	584.47854
3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد,امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925
5	فحص العمل المنجز	1	71.1981	71.1981
6	الصيانة	0	73.4522	0
7	تحويل العمل المنجز	0.5	78.3613	39.18065
المجموع				4193.5635

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (3) والجدولين (3-3) و(4-3).

ملحق (16)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة تحضير ظهر وياقة الجاكيت لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	23	233.8454	5378.4442
2	استلام امر العمل,وطلب المواد	1.8	341.7990	615.2382
3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد,امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925
5	فحص العمل المنجز	1.25	71.1981	88.997625
6	الصيانة	1	73.4522	73.4522
7	تحويل العمل المنجز	0.5	78.3613	39.18065
المجموع				6304.1554

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (4) والجدولين (3-3) و(3-4).

ملحق (17)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة تجميع الجاكيت وربط الياقة مع البدن لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	29.19	213.6204	6235.5795
2	استلام امر العمل,وطلب المواد	2.8	336.7249	942.82972
3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد,امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925

5	فحص العمل المنجز	1.25	71.1981	88.997625
6	الصيانة	0	73.4522	0
7	تحويل العمل المنجز	2	78.3613	156.7226
المجموع				7532.972

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (5) والجدولين (3-3) و(3-4).

ملحق (18)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة ربط الردن لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	24.75	165.1582	4087.6655
2	استلام امر العمل,وطلب المواد	2.8	236.3908	661.89424
3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد,امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925
5	فحص العمل المنجز	1.25	71.1981	88.997625
6	الصيانة	1	73.4522	73.4522
7	تحويل العمل المنجز	1	78.3613	78.3613
المجموع				5099.2134

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (6) والجدولين (3-3) و(3-4).

ملحق (19)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة الخياطة النهائية والريافة والتنظيف والتعبئة للجاكيت لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	46.4	180.5707	8378.4805
2	استلام امر العمل,وطلب المواد	2.3	203.8701	468.90123

3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد,امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925
5	فحص العمل المنجز	2	71.1981	142.3962
6	الصيانة	0	73.4522	0
7	تحويل العمل المنجز	1.5	78.3613	117.54195
المجموع				9216.1624

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (7) والجدولين (3-3) و(3-4).

ملحق (20)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة خياطة صدر السروال لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	37.6	185.7260	6983.2976
2	استلام امر العمل,وطلب المواد	1.7	214.3101	364.32717
3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد,امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925
5	فحص العمل المنجز	0.5	71.1981	35.59905
6	الصيانة	0	73.4522	0
7	تحويل العمل المنجز	1	78.3613	78.3613
المجموع				7570.4277

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (8) والجدولين (3-3) و(3-4).

ملحق (21)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة خياطة ظهر السروال لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3

1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	32.45	177.8318	5770.6419
2	استلام امر العمل,وطلب المواد	1.5	179.5073	269.26095
3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد,امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925
5	فحص العمل المنجز	0.5	71.1981	35.59905
6	الصيانة	1	73.4522	73.4522
7	تحويل العمل المنجز	1	78.3613	78.3613
المجموع				6336.158

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (9) والجدولين (3-3) و(3-4).

ملحق (22)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة ربط جوانب السروال لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	14.2	192.5542	2734.2696
2	استلام امر العمل وطلب المواد	2.7	222.4940	600.7338
3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925
5	فحص العمل المنجز	1	71.1981	71.1981
6	الصيانة	0	73.4522	0
7	تحويل العمل المنجز	2	78.3613	156.7226
المجموع				3671.7667

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (10) والجدولين (3-3) و(3-4).

ملحق (23)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة ربط كمر السروال لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	31.9	130.9703	4177.9526
2	استلام امر العمل,وطلب المواد	2.2	151.2790	332.8138
3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد,امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925
5	فحص العمل المنجز	1	71.1981	71.1981
6	الصيانة	1	73.4522	73.4522
7	تحويل العمل المنجز	2	78.3613	156.7226
المجموع				4920.9818

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (11) والجدولين (3-3) و(3-4).

ملحق (24)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة خياطة المقعد لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	15	149.9017	2248.5255
2	استلام امر العمل,وطلب المواد	2.2	177.4713	390.43686
3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد,امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925
5	فحص العمل المنجز	1	71.1981	71.1981
6	الصيانة	0	73.4522	0
7	تحويل العمل المنجز	1	78.3613	78.3613

المجموع				2897.3643

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (12) والجدولين (3-3) و(3-4)

ملحق (25)

كلفة التشغيل المخططة ذات الصلة بشعبة التقوية والتنظيف والتعبئة للسروال لعام 2019				
ت	النشاط 1	وقت حدث النشاط, (دقيقة) 2	كلفة وحدة الوقت, (دينار/دقيقة) 3	كلفة التشغيل 4 2×3
1	استلام المواد الأولية ونقلها + الخياطة	14.25	134.0076	1909.6083
2	استلام امر العمل,وطلب المواد	2.2	205.9259	453.03698
3	تخطيط وتصميم,وتقييم القالب + اعداد,امر العمل	0.9	78.9259	71.03331
4	توقيع المستند	0.5	75.6185	37.80925
5	فحص العمل المنجز	1	71.1981	71.1981
6	الصيانة	1	73.4522	73.4522
7	تحويل العمل المنجز	1	78.3613	78.3613
المجموع				2694.4994

اعداد الباحث بالاعتماد على الملحق (13) والجدولين (3-3) و(3-4).

ملحق (26)

الطاقة العملية للأقسام الرئيسة في معمل الألبسة الرجالية

الأقسام	عدد العاملين	عدد الساعات	دقيقة /ساعة	عدد أيام الدوام	عدد اشهر السنة	نسبة الطاقة العملية	الطاقة العملية الإجمالية للقسم	الطاقة العملية للعامل الواحد
قسم إنتاج البدلة	258	7	60	22	12	80%	22885632	88704
قسم الشؤون الفنية	85	7	60	22	12	80%	7539840	88704
قسم السيطرة النوعية	20	7	60	22	12	80%	1774080	88704
قسم المخازن	24	7	60	22	12	80%	2128896	88704

قسم النقل	23	7	60	22	12	80%	2040192	88704
قسم الصيانة	26	7	60	22	12	80%	2306304	88704
قسم الإدارة	50	7	60	22	12	80%	4435200	88704

الجدول :اعداد الباحث بالاستناد الى بيانات المعمل

ملحق (27)
الطاقة العملية لشعب قسم الإنتاج

الشعبة	عدد العاملين	عدد ساعات العمل	دقيقة /ساعة	عدد أيام العمل	عدد اشهر السنة	نسبة الطاقة العملية	الطاقة العملية الإجمالية للشعبة	الطاقة العملية للعامل الواحد
خياطة صدر الجاكيت وربط القنوجة	36	7	60	22	12	80%	3193344	88704
تحضير وخياطة الردن	10	7	60	22	12	80%	887040	88704
تحضير البطانة	14	7	60	22	12	80%	1241856	88704
تحضير ظهر وياقة الجاكيت	10	7	60	22	12	80%	887040	88704
تجميع الجاكيت وربط الياقة مع البدن	22	7	60	22	12	80%	1951488	88704
ربط الردن	30	7	60	22	12	80%	2661120	88704
الخياطة النهائية والريافة والتنظيف والتعبئة للجاكيت	25	7	60	22	12	80%	2217600	88704
خياطة صدر السروال	17	7	60	22	12	80%	1507968	88704
خياطة ظهر السروال	29	7	60	22	12	80%	2572416	88704
ربط جوانب السروال	13	7	60	22	12	80%	1153152	88704
ربط كمر السروال	10	7	60	22	12	80%	887040	88704
خياطة المقعد	22	7	60	22	12	80%	1951488	88704
تقوية وتنظيف وتعبئة السروال	20	7	60	22	12	80%	1774080	88704

الجدول :اعداد الباحث بالاستناد الى بيانات المعمل

Abstract

The research aims to demonstrate the role played by the integration between the two techniques target cost, and the Time driven activity based budgeting in managing time and cost as competitive priority, and to clarify the role that plays technique of Time driven activity based budgeting in providing integrated information on costs that are allocated according to what is consumed of resources optimally, and with less time, by determining the time times related to the activities that are practiced in production, and the events of those activities that would contribute to improving the application of the target cost technique by reducing the gap between the target cost and the current planned cost.

To achieve this goal, the General Company for Textile Industries in Hilla was chosen through one of its factories represented by the Men's Clothing Factory in Najaf as a sample for research as a case study for applying research techniques to it.

The researcher followed two Methodologies, namely **the deductive Methodology**, which is done by using references, sources, periodicals, and research, both Arab and foreign, as well as relying on the Internet. and **the inductive Methodology**, as the researcher relied under this Methodology on multiple means to obtain the required data and information, the most important of which are: Visits and field coexistence in the factory the research sample, an interview with officials and workers in the factory the research sample, and some sales agents who specialize in selling men's suits, in addition to accounting records, cost reports, and time cards for the factory research sample.

The researcher reached several conclusions, the most important of which confirms that the men's clothing factory in Najaf, as the research sample suffers from the lack of features for the application of modern techniques, including the two techniques on which the research was based, which through their integration, can achieve the goal of managing time and cost efficiently and effectively. Therefore, the most important recommendations presented by the research is the need to pay sufficient attention to the application of the above two techniques for their role in achieving this goal.

Key words: Time driven activity based budget, target costing, time management, cost management.

Republic of Iraq

Ministry of Higher Education and Scientific Research

Karbala University

Economic and Administration College

Accounting Department

The Integration of Target costing and Time driven activity based budgeting techniques and its reflection on time and cost management as a competitive priority - Applied research in the men's apparel factory in Najaf -

Presented to
The Council of the College of Administration and Economics – Karbala University It is part of the Requirements for the Degree of Master of science in Accounting

By

Ahmed Nasser Abbas Al-Daami

Supervised by

The Professor

Dr. Salah Mahdi Jawad Al-Kawaz

A.H. 1442 **2021 A.D.**