

**دور تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على اساس
الانشطة الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف
بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية**

د. صبا كريم عبود المفرجي

كلية الفارابي الجامعة

Dr.saba.kareem@alfarabiuc.edu.iq

د. ماجدة عبد المجيد عبد العزيز

كلية الفارابي الجامعة

Dr.majda.abdelmajid@alfarabiuc.edu.iq

تواجه الوحدات الاقتصادية في العراق منافسة قوية بسبب مشكلات خاصة بإرتفاع الاسعار وارتفاع تكاليف الانتاج وضعف الاهتمام بدراسة السوق وغيرها من المشاكل ، فضلاً عن استخدام نظام التكاليف التقليدي الذي لا يوفر معلومات ملائمة لقرارات التسعير الامر الذي يتطلب دراسة وتحليل تلك المشكلات ومعالجتها بالاعتماد على تقنيات حديثة بما يمكنها من المنافسة ولهذا جاء هذا البحث والذي يعتبر من المداخل الحديثة لتخفيض التكاليف ومن ثم زيادة القدرة والاستمرارية على المنافسة في السوق . حيث تمثلت مشكلة البحث في التعرف على اوجه القصور في استخدام النظام التقليدي المتبع في الشركة عينة البحث مما ادى الى ضعف التحكم في التكاليف ، ويهدف البحث الى بيان المرتكزات الاساسية والمعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت مع بيان دورهما في تخفيض التكاليف ، واستند البحث الى فرضية مفادها (تسهم تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على اساس الانشطة الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف) ، وان ابرز ما توصل اليه البحث ان اعتماد نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت يؤدي الى توزيع اكثر عدالة للتكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال تحديد تكاليف الانشطة وتوزيع تكاليف هذه الانشطة بشكل اكثر عدالة وتنظيمها على الانشطة بالشكل الذي يؤدي الى تخفيض التكاليف ويقلل الهدر بالموارد فضلاً عن ضرورة تبني الشركات الصناعية العراقية للانظمة التي تنظم توزيع التكاليف على الانشطة بما يحقق الدقة في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة ، وبالتالي مساعدة الادارة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات . وتوصي الباحثان بضرورة استخدام وتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت في الشركة عينة البحث وضرورة تدريب العاملين في الشركة واعداد الدورات التدريبية وضرورة معالجة المعوقات التي تحول دون وجود نظام تكاليف فعال . الكلمات المفتاحية : التكلفة المستهدفة ، نظام التكاليف على اساس الانشطة ، نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت ، تخفيض التكاليف

المقدمة :

تواجه الشركات العراقية الكثير من التحديات بسبب التغييرات في بيئة العمل ، ونتيجة للتطور في بيئة الاعمال ، لا بد من تطور انظمة التكاليف مع نمو حجم الشركات الصناعية وزيادة التعقيدات في العمليات الانتاجية والتي حظيت بأهتمام الادارات الصناعية من اجل التوصل الى اهم الخطط الاستراتيجية التي تعمل على تحقيق التكيف لتلك الانظمة مع ذلك النمو ، ولذلك لا بد من وضع إجراءات تضمن بقاء الشركة ونجاحها في سوق المنافسة ، من خلال توفير أطر عملية تسمح لإدارات الشركات الوصول الى حصة سوقية عن طريق قيامها بتطبيق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي توفر معلومات بأقل تكلفة بدلاً من نظم التكاليف التقليدية المطبقة من قبل الشركات لقياس تكاليف منتجاتها التي أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات التي تتلاءم مع متطلبات الزبائن ، وقد ظهرت عدة تقنيات اهتمت بتطوير النظم التقليدية لقياس التكاليف للإيفاء بمتطلبات العمل ومن بينها تقنية التكلفة أساس النشاط ، الأ أنها لم تتلافى القصور في الأنظمة التقليدية لقياس التكاليف ، وهذا ما يمثل مشكلة البحث ، فظهر نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت ليساعد على القياس الموضوعي لتكلفة المنتج وفقاً لوقت انجاز الانشطة للمنتج ، بتكاليف اكثر عدالة ودقة ، وبأقل هدر وضياع في التكاليف .

المحور الأول منهجية البحث والدراسات السابقة

١-١ منهجية البحث

١-١-١ مشكلة البحث تتمثل مشكلة البحث في التعرف على اوجه القصور في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف المتبع في الشركة عينة البحث في تحديد تكاليف خدماتها مما ادى الى ضعف في التحكم في التكاليف وعدم القدرة على المنافسة والاستمرار في السوق وتتمثل مشكلة البحث في تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت لما له دور في تخفيض التكاليف .

١-١-٢ هدف البحث هدف البحث الى

أ - معرفة المرتكزات الاساسية والمعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت .

ب - بيان دور تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف .

١-١-٣ اهمية البحث يمكن تلخيص اهمية البحث من خلال تلافي الانتقادات الموجهة للنظم التقليدية المعتمدة لقياس التكاليف في الشركة ودراسة مدى إمكانية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت وبيان الاستفادة من المعلومات الكفوية المهمة التي من الممكن ان تساعد ادارة الشركة في الارتقاء في اداءها نظراً لما توفره من معلومات وبالتالي دورهما في تخفيض التكاليف .

١-١-٤ فرضية البحث في ضوء مشكلة البحث وسعياً لتحقيق اهدافه تم صياغة الفرضية الاتية :-

" تسهم تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على اساس الانشطة الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف "

١-١-٥ حدود البحث تم تحديد الحدود الزمانية والمكانية للبحث وكما موضح ادناه :

- الحدود الزمانية : تم الاعتماد على البيانات المالية والكفوية لسنة ٢٠١٦ .

- الحدود المكانية : تم الاعتماد على البيانات المالية والكفوية التابعة للشركة العامة للصناعات الجلدية.

١-١-٦ اسلوب البحث يركز البحث على اعتماد المنهج الاستقرائي بالاعتماد على الكتابات ذات العلاقة في الجانب النظري ، وعلى المنهج

الوصفي التحليلي بالاعتماد على البيانات المالية والكفوية لشركة الصناعات الجلدية في الجانب العملي التطبيقي .

١-٢ الدراسات السابقة

١-٢-١ دراسة (الحداد ، محمد حسن ، ٢٠١١) (مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في

قطاع غزة / دراسة ميدانية)هدف البحث الى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الذي يلعب دوراً أساسياً في تخفيض التكاليف

ومن ثم زيادة الارباح والاستمرارية على المنافسة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية وقد توصل البحث الى ان الشركات الصناعية تدرك

اهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الا انها لا تطبقه على الرغم من ان تلك الشركات تطبق نظام محاسبي سليم يساعد في تطبيق هذا

المدخل .-٢-٢ دراسة (Tasi,Shen, Lee,Chen,Kuo,&Huang, 2012) (**An Activity Based Costing decision**)

(**model for life cycle assessment in green building projects**) هدف البحث الى اقتراح إنموذج متكامل لنظام محاسبة

التكاليف على اساس الانشطة لحل مشكلة تقييم التكاليف البيئية وقد تم اختبار هذا الإنموذج من خلال تطبيقه كحالة دراسية في شركة لصناعة

المنتجات الورقية في تايوان . وقد توصل البحث الى ان نظام التكاليف على اساس الانشطة يوفر تقديرات اكثر دقة لحصة المنتج النهائي من

المخلفات الغازية والتكاليف البيئية مقارنة بنظام التكاليف التقليدي ، كما ان هذه الطريقة توفر معلومات لإستخدامات النظام المحاسبي الحالي

وتساعد المدراء في توظيف التكاليف البيئية في عملية اتخاذ القرارات .

١-٢-٣ دراسة (الدبس ، محمد هيثم ، ٢٠١٥) (رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الانتاجية غير المستغلة

باستخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت) هدف البحث الى تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة

بالوقت بهدف التعرف على قدرة هذا النظام في الكشف عن الطاقة الانتاجية غير المستغلة ضمن موارد الشركة وتحديد تكلفة هذه الطاقة لما

له دور في تخفيض التكاليف وقد توصل البحث الى ضرورة الاهتمام بموضوع الطاقة الانتاجية غير المستغلة من اجل تحديدها ومنع الهدر

والعمل على تخفيض التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت .

المحور الثاني الاطار النظري

١-٢-١ تقنية التكلفة المستهدفة

١-١-٢ : نشأة تقنية التكلفة المستهدفة ترجع بداية تقنية التكلفة المستهدفة الى العقود الاولى من القرن الماضي في شركة Ford الامريكية

وشركة Volkswagen Beetle الالمانية ، وذلك اثناء عقد الثلاثينات ففي شركة Volkswagen ومن اجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة

DM900 تم ايجاد تقنية بديلة تقوم على اساس تخفيض تكلفة التصنيع ، الا ان التطور المتكامل لتقنية التكلفة المستهدفة بدأ اثناء مدة ندره

الموارد الاقتصادية في اعقاب الحرب العالمية الثانية ، ففي ذلك الوقت تبنى رجال الاعمال الامريكان شعار تحسين نوعية المنتجات او

الخدمات مع التركيز على تخفيض التكاليف في الوقت نفسه ، اذ عرفت هذه التقنية بهندسة القيمة والتي صارت تطبق من قبل الشركات

اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية . وفي الستينات تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات او الخدمات في

مراحل مبكرة من العملية الانتاجية قدر المستطاع اي في مرحلة التخطيط والتطوير ، وكان اول استخدام لها في اليابان من قبل شركة Toyota

لصناعة السيارات (الموسوي، ٢٠٠٨ : ٥) .

١-٢-٢ : مفهوم وتعريف تقنية التكلفة المستهدفة

تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة واحدة من الادوات المحاسبية وتم استخدامها وتبنيها في اليابان واعتمد تجاها على تبني اساليب متطورة في

مجال التنظيم والادارة وان نجاح استخدامها يعتمد على المعرفة والفهم الدقيق لمبادئ التكلفة المستهدفة . عرفها (Horngren et, al) على

انها نظام متكامل تابع لادارة التكاليف يستخدم خلال تصميم منتج جديد او عند تطوير منتج سابق (Horngren et, al, 2016:37) ،

ويرى (Hilton) بأنها إحدى أدوات ادارة التكاليف التي من خلالها تخفض التكاليف الكلية للنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الانتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة (Hilton,2005:987) ، ويرى (Garrison & Noreen) بأنها طريقة تسعير ونظام لتخطيط ربحية ادارة التكلفة وهي اسلوب للتسعير تم استحداثه في اليابان واستخدم بشكل واسع خاصة في مجال صناعة السيارات (Garrison & Noreen,2003: 27) ، وعرفها (الذهبي والغبان) على انها مدخل لتحديد تكلفة الانتاج للمنتجات او الخدمات المقدمة وبالشكل الذي يمكن من معرفة فيما اذا انها تحقق هامش الربح المرغوب (الذهبي والغبان، ٢٠٠٧: ٢٣٦) .

٢-١-٣ : اهداف تقنية التكلفة المستهدفة تتمثل اهداف تقنية التكلفة المستهدفة بما يأتي (Patrick,2004:78) :-

- ١ - تحقيق رغبات الزبائن واشباع احتياجاتهم من خلال تقديم افضل المنتجات او الخدمات وبجودة وسعر مناسبين .
- ٢ - احداث موازنة من ناحية التكلفة والاسعار ورأس المال المستثمر .
- ٣ - تخفيض تكلفة المنتج او الخدمة قبل حدوثها .
- ٤ - تحسين الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق اهداف تخفيض التكاليف .

٢-١-٤ مقومات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تتضمن تقنية التكلفة المستهدفة عدة مقومات اساسية وهي كالآتي (Horngren et, al, 2016:219) :-

- ١ - قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة .
- ٢ - التركيز على الزبائن .
- ٣ - التركيز على تصميم المنتج او الخدمة .
- ٤ - التركيز على عملية التصميم .
- ٥ - فرق متداخلة المهام .
- ٦ - دورة حياة التكاليف .
- ٧ - توجيه سلسلة القيمة .

٢-١-٥ مزايا تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة هناك العديد من المزايا التي يمكن ان تحققها الوحدات الاقتصادية عند تطبيقها لتقنية التكلفة المستهدفة وهي كالآتي :-

- ١ - تتميز تقنية التكلفة المستهدفة بتركيزها الخارجي حيث ان نقطة البداية للتقنية هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول الى التكلفة المستهدفة وبهذا فهي تتجنب مشاكل المداخل الاخرى للتكلفة وعليه تصبح التكلفة اداة لتصميم المنتج او الخدمة الناجح بدلاً من توثيق بيانات تاريخية وكذلك يصبح السعر مسبباً لعملية تطوير المنتج او الخدمة بدلاً من ان يكون ناتجاً عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج او الخدمة موجهة نحو السوق والربح (Yoshikawa, Innes, Mitchell, 2002: 46-47) .
- ٢ - يؤدي اتباع تقنية التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات او خدمات مرغوبة من قبل الزبائن وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات او الخدمات محققة لاهداف الربحية (Ken C.Snead, et al, 2005: 268) .
- ٣ - لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل تقنية التكلفة المستهدفة على مجرد قياس انشطة الاعمال والتقرير عنها وانما يمتد ليشترك مع فريق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات او الخدمات (Albright, 2006: 157) .
- ٤ - تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة اداة لادارة التكلفة والربحية في ان واحد (عبدالحفيظ، ٢٠٠٨ : ١٤) .
- ٥ - تعمل تقنية التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث انه لا يمكن تبني هذه التقنية الا من خلال تعاون مجموعة من الافراد من اقسام التصميم والهندسة والمشتريات والتصنيع والتسويق والمحاسبة الادارية وغيرها من الاقسام .
- ٦ - تعمل تقنية التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها اي اثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها .
- ٧ - تساعد تقنية التكلفة المستهدفة على تحقيق الكثير من الوفورات عن طريق ادارة تشكيل انشطة سلسلة القيمة الخاصة بالوحدة الاقتصادية وعلاقتها بأنشطة الموردين والزبائن بحيث يتم انتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الانشطة .
- ٨ - تخفض تقنية التكلفة المستهدفة وقت تقديم المنتجات او الخدمات الجديدة (Mores, et, al, 2003: 374-378) .

هناك اربعة مراحل اساسية لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة وهي كالآتي (Hergth,2002:8) :-

- ١ - تحديد المنتج او الخدمة الذي يحقق ويستوفي احتياجات ورغبات الزبائن المرتقبين .
- ٢ - اختيار السعر المستهدف : وهو السعر الذي سوف يدفعه الزبائن مقابل الحصول على المنتج ويتم ذلك من خلال ابحاث السوق لاسعار المنتجات او الخدمات المنافسة والوظائف التي يؤديها المنتج او الخدمة .
- ٣ - يتم حساب التكلفة المستهدفة وهي تمثل التكلفة المسموح بها حيث طرح دخل التشغيل المستهدف من سعر البيع المتوقع مع المحافظة على جودة المنتج او الخدمة ووظائفه التي يرغب بها الزبائن . حيث ان الهدف من التكلفة المستهدفة هو انجاز تلك التكلفة من خلال الضغط على مهندسي ومصممي المنتج او الخدمة لابتكار الطرق لخفض تكلفة تصنيع المنتج او الخدمة (Kwah,2004:38) .
- ٤ - تطبيق هندسة القيمة لتحقيق التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة عبارة عن التقويم المنظم لجميع جوانب ووظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق واستيفاء حاجات ورغبات الزبائن (Wang et. al,2009,549) .

٢-٢ نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت

٢-٢-١ : نشأة نظام التكاليف على اساس الأنشطة ان نظم التصنيع المتطورة زادت من حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة في العديد من الوحدات الاقتصادية وفي العديد من الحالات حلت محل الاجور المباشرة ، ونتيجة لذلك فأن الوحدات الاقتصادية اخذت تفكر في التوجه الى نظام كفاء يمكن من خلاله ربط التكاليف الصناعية غير المباشرة بالمنتجات او الخدمات المختلفة (الواصل ، ٢٠٠٥ : ٤٤) . ظهر نظام التكاليف على اساس الانشطة في الثمانينيات من القرن الماضي وتحديداً في عام ١٩٨٧ من قبل بعض الباحثين ومنهم (Kaplan & Cooper) اذ قاما بالبحث عن اسلوب جديد لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بدلاً عن الاسلوب التقليدي بعد توجيه عدداً من الانتقادات لهذا الاسلوب ، اذ ان هذا الاسلوب لا يملك درجة كافية وملائمة لتحديد التكاليف في ظل البيئة الصناعية التي تطورت بشكل متسارع ، اذ تمكن من تطوير اسلوب جديد لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يقوم على فكرة الانشطة وليس مراكز التكاليف ، ويقوم مفهوم هذا النظام على اساس ان انتاج المنتجات او الخدمات في اي وحدة اقتصادية يحتاج ان تقوم هذه الوحدة بأنشطة تتطلب تكلفة او موارد وتقوم فكرة هذا النظام الجديد على اساس انه يتم تخصيص التكلفة التي لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج او الخدمة على الانشطة المتسببة فيها ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج او الخدمة حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط (الجبوري ، ٢٠١٥ : ٢٦٧) .

٢-١-٢ نشأة ومفهوم نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت في اواخر الثمانينات من القرن الماضي ظهر اهتمام كبير من قبل الاكاديميين والباحثين والمديرين والمستشارين الى استبدال النظم الكفوية التقليدية والحاجة الى قاعدة لصنع القرارات الاستراتيجية وتحسين الاداء للتعرف على سلسلة المنتجات الاكثر ربحية من جهة ، ومن جهة اخرى اذ اصبحت التكاليف الصناعية غير المباشرة تشكل جزءاً كبيراً من تكاليف الشركة ، وفي بداية التسعينيات تم تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة باعتبارها احدى التقنيات الحديثة للمحاسبة الادارية والتي تستند الى وجود علاقة سببية بين مجمع التكلفة وبين الانشطة (Drury,2005 : 147-148) . الا ان هذا النظام لم يلبي تطورات المرحلة التي اتصفت بالسرعة والمخاطرة نتيجة حاجتها الى معلومات وبيانات دقيقة ومفصلة فضلاً عن طول الفترة الزمنية للتطبيق وارتفاع التكاليف الامر الذي دفع كل من (Kaplan & Anderson) في عام ٢٠٠٧ الى تقديم نظام جديد على غرار نظام التكاليف على اساس الانشطة يعمل على تلافي وتجاوز نقاط الضعف السابقة ، ويعمل هذا النظام بتركيزه على التكاليف الصناعية غير المباشرة ومحاولة ربطه بالموارد والانشطة وهدف التكلفة ، من خلال الاستعاضة بموجهات تكلفة تستند الى معدلات الوقت المطلوب لانجاز الانشطة تدعى موجهات الوقت والسبب في ذلك ان معظم موارد الشركة من موظفين ومكائن وغيرها هي ذات طاقات يمكن قياسها وانجازها بسهولة من خلال كمية الوقت المتاح لها (Levant&Zimvovitch,2013 : 20)

فقد عرفها (Kont) على انها منهج يتسم بالسرعة والسهولة في تحليل التكاليف المتعلقة بالموارد المستخدمة في عملية الحصول على المنتجات او الخدمات والتغلب على المشاكل والمعوقات المتعلقة بعملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال المعرفة الدقيقة للوقت اللازم لكل عملية والموارد استناداً الى الطاقة العملية لها (Kont,2014 : 4) ، ويرى (Kaplan & Anderson) بأنه نظام سهل واقل تكلفة واكثر قوة ويعمل على تقليل التكاليف من خلال القضاء على الحاجة لاجراء مقابلات مع الموظفين (Kaplan &

(Anderson,2007:12 ، ويشير (Tse) على انه فلسفة تستند الى توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على هدف التكلفة في ضوء طرق واجراءات مطورة من نظام التكاليف على اساس الانشطة تعمل على تحقيق العلاقة السببية في الربط بين تكاليف الموارد والانشطة ومسببات التكلفة للمنتجات او الخدمات بأستعمال موجهات كلفوية تستند الى الوقت في عملية التخصيص (Tse,2007 : 184)

٢ - ١ - ٣ اهمية نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت بسبب الظروف البيئية المتغيرة ونتيجة للتطورات التكنولوجية وتغير هيكل التكاليف للشركات والزيادة في التكاليف الاجمالية في بيئة تنافسية وبشكل مكثف ، اصبحت ادارة التكاليف على نحو متزايد مهمة في الشركات واجبرت على حسابات دقيقة لتكاليف وحدة المنتج وان المعلومات الدقيقة عن التكلفة يمكن ان توفر المنافسة للشركات في السوق (Berikol&Guner,2016 : 461) واستجابة لهذه الظروف تم تطوير نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت ليوفر معلومات اكثر دقة عن الربحية وتخفيض التكاليف (Putteman&Bruggeman,2009 : 1) ويمكن حصر اهمية نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت من خلال الاتي :-

١ - نظام سريع ومبسط ومفيد لتحليل التكاليف . (Guzman et.al,2014 : 160)

٢ - يعالج اوجه القصور في نظام التكاليف على اساس الانشطة حيث يتم التركيز في نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت على الوقت وتكلفة كل وحدة من الانشطة . (Wynn et.al,2013 : 79)

٣ - يستخدم كنظام تحليل من قبل المديرين ، اذ يوفر دعماً قوياً للشركات ويعمل على تحسين مستوى ادارة التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية . (Wu et.al,2014 : 143)

٤ - استبعاد الحاجة الى المقابلات مع الموظفين لتحميل تكاليف الموارد على الانشطة قبل تحميلها على اهداف التكلفة (المنتجات ، الاوامر ، العمليات) . (الداعور، ٢٠١٣ : ٥٥٢)

٢ - ١ - ٤ الاهداف الاساسية لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت يشير كل من (Kaplan & Anderson) الى وجود توافق او تشابه بين نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت وبين نموذج السحب للانتاج حيث يمكن سحب التكلفة الاجمالية من خلال تقدير وقت الانجاز للنشاط المطلوب ومن ثم تقدير تكلفة الطاقة للموارد الفعلية وللوحدة الواحدة وصولاً الى تخصيص التكلفة على المنتجات او الخدمات على اساس موجهات الوقت (Dejnega,2011 : 8) ، الامر الذي يشير الى امكانية تحقيق العديد من الاهداف اهمها (Bruggeman,et.al,2005 : 20) & (Bonetti&Wernke, 2017 : 6) & (Kaplan & Anderson, 2007 : 116) :-

١ - توفير سرعة ومرونة وسهولة في عمليات الاستخدام والتطبيق والتعامل من اغراض التكلفة .

٢ - اعطاء الصورة الواضحة والدقيقة عن كفاءة التشغيل نتيجة التمييز بين الطاقة المستغلة والطاقة العاطلة .

٣ - توفير المعلومات الكفوية اللازمة لاتخاذ القرارات وخصوصاً فيما يتعلق بتحليل المنتج والزبائن والربحية وسياسات التسعير بغض النظر عن حجم الشركة او درجة تعقيدها .

٤ - توفير المعلومات الضرورية والعادلة التي تساعد المدراء في تحسين العمليات الداخلية للشركة والمرتبطة بالانشطة والموارد المستخدمة والتكاليف المرتبطة بها .

٥ - المساعدة في توفير المعلومات المتعلقة بتحديد التوقعات المستقبلية والخاصة بطلبات الموارد على اساس عدد الاوامر المتوقعة بموجب الموازنات التقديرية للطاقة المعدة .

٦ - المرونة في التطبيق في جميع الشركات وبغض النظر عن درجة التقيد سواء كانت في المنتجات او الزبائن او القنوات او العمليات او القطاعات .

٧ - المرونة في امكانية تحديث او تعديل النظام بناءً على الظروف والاحداث المتعلقة بتكلفة الموارد المجهزة او التغيير في الطلب على الموارد المتعلقة بإنجاز الانشطة .

٢ - ١ - ٥ مكونات نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت

١ - موجهات التكلفة :- يبدأ الاجراء الجديد من خلال تقدير تكلفة طاقة الموارد بتحديد الفئات المختلفة من الموارد التي تؤدي الانشطة كمجموعة الانشطة التي يقوم بها موظفي الانتاج الذين يشاركون في ادارة العملية الانتاجية والمشرفين عليهم (Kaplan & Anderson,

6 : 2004) ، ويوضح (Laviana. et.al) تحديد معدل التكلفة او الكمية المستخدمة لكل الموارد المشاركة في العملية والتي تشمل المواد والموظفين ، وان موجبات التكلفة تتكون من مجموع التكاليف المستحقة للأفراد والمواد والمعدات ويتم حساب تكلفة طاقة كل الموارد عن طريق تقسيم التكاليف الكاملة لتوريد الموارد على الوقت المتاح للموظفين اي الوقت العادي بعد استبعاد الوقت او الطاقة غير المستخدمة . (Laviana.et.at,2016 :3)

٢ - موجبات الوقت :- ويقصد به تقدير الوقت اللازم لاجراء عمليات النشاط وتتم عملية تقدير الوقت المطلوب للنشاط والحصول عليه عن طريق الملاحظة المباشرة او عن طريق المقابلات (Kaplan & Anderson, 2004 : 6) وان الميزة الرئيسية لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت انها تأخذ بنظر الاعتبار التعامل مع موجبات الوقت المختلفة عكس ما موجود في نظام التكاليف على الانشطة التي تنظر في موجبات نشاط واحد فقط . (Bruggeman.et.al, 2005 : 14)

٣ - معادلات الوقت :- يستطيع نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت احتساب التكاليف من خلال معادلات الوقت ، احتواء التنوع في الطلب على الوقت لانواع مختلفة من المعادلات فهو لا يقوم بتبسيط الافتراضات بأن كل أنشطة المعادلات تنجز بنفس المقدار من الوقت الا انه لا يتيح امكانية عمل تقديرات متباينة لوحدة النشاط (الوقت) على اسس المواصفات في الطلب والنشاط مقارنة مع المدخل التقليدي الذي يتطلب التوسع في عدد الانشطة والزيادة في عمليات التصنيع . (الزبيدي ، ٢٠١٢ : ١١١)

٢ - ١ - ٦ خطوات تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت

تتضمن خطوات تطبيق نظام تكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت ما يلي (Gao&Li, 2013 : 90) :-

- ١ - تحديد مجتمعات الموارد المختلفة (الاقسام) ذات العلاقة بالانتاج .
- ٢ - تحديد اجمالي التكلفة لكل مجمع موارد (قسم) .
- ٣ - تحديد الطاقة العملية لكل الموارد .
- ٤ - تحديد معدل تكلفة النشاط وهو عبارة عن تقسيم التكاليف الاجمالية للموارد على الطاقة العملية .
- ٥ - تحديد الوقت اللازم لكل نشاط .
- ٦ - حساب التكاليف الاجمالية للنشاط من خلال ضرب تكلفة الوحدة الواحدة بالوقت اللازم لكل نشاط .

المحور الثالث الجانب العملي

٣-١-١ نبذة تعريفية عن الشركة عينة البحث الشركة العامة للصناعات الجلدية هي من الشركات العريقة المختصة بصناعة الأحذية والملابس الجلدية والحقائب بأنواعها ، تأسس أول معمل لها عام ١٩٣٢ كقطاع خاص (شركة باتا) التي دمجت مع معمل الأحذية الشعبية في الكوفة (المتأسس عام ١٩٦٣) لتكون شركة باتا العامة عام ١٩٧٠ ، ودمجت هذه الشركة مع شركة الدباغة الوطنية (المتأسسة عام ١٩٤٥) لتكون المنشأة العامة للصناعات الجلدية عام ١٩٧٦ كاحدى التشكيلات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن . وفي عام ١٩٩٨ تم تحويلها من منشأة الى شركة عامة بموجب قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ تحت اسم الشركة العامة للصناعات الجلدية ، وبرأس مال قدره (١٢٠) مليون دينار بموجب شهادة التأسيس رقم (١٣) في (١١٥ ١١٢ ١٩٩٧) وقد تم تعديل رأس المال الى (١٥٢٠) مليون دينار بالقرار رقم (٧٠) في (١٩٩٩ ١٥ ١١٥) .

٣-١-٢-١ الاهداف الرئيسية للشركة عينة البحث حددت الاهداف العامة للشركة في المادة الخامسة من بيان التأسيس الصادر عام ١٩٩٨ ، بأن الشركة تهدف الى " الإسهام في دعم الإقتصاد الوطني في مجال تصنيع الجلود الطبيعية والصناعية واستغلالها في مجال إنتاج الملابس والأحذية والحقائب ، لجميع القياسات والأنواع والمنتجات الجلدية الأخرى و اعتمادا على مبدأ حساب الإقتصاد وكفاءة استثمار الأموال العامة وفعاليتها في تحقيق أهداف الدولة ورفع مستويات أداء الإقتصاد الوطني بما يحقق أهداف خطة التنمية " .

٣-١-٢ مواقع الشركة والمعامل التابعة لها

١ - موقع الكرادة الشرقية :- هو الموقع الرئيسي للشركة ومقر ادارتها ويشمل معامل انتاج الاحذية الجلدية كافة : الرجالية ، النسائية ، الولادية ، البناتية ، واحذية الاطفال ويتكون من :-

أ - معامل الاحذية القديمة (باتا) وكالاتي :- (٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥ ، ٦ ، ٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١١ ، ١٢ ، ١٣ ، ١٤ ، ١٥ ، ١٦ ، ١٧ ، ١٩ ، ٢٠ ، ٢١) .

ب - معامل الاحذية المتطورة :- انشأت عام ١٩٨٠ بإشراف شركة بالي السويسرية الاستشارية لتصنيع الاحذية الرجالية والنشائية المتطورة وتضم معمل (١ ، ٧) .

٢ - موقع الزعفرانية :- ويضم معامل دباغة الجلود ، صناعة الحقائق ، الاحزمة والمحافظ ، الملابس الجلدية فضلاً عن تصنيع الانعلة المطاطية والبلاستيكية واحذية الخدمة العسكرية .

٣ - موقع الكوفة :- يحتوي على مجموعة معامل تختص في انتاج الاحذية الرياضية المتطورة والجزم للاغراض الصناعية .

٢-٣ تحديد التكلفة المستهدفة للشركة عينة البحث

اختارت الباحثتان معمل رقم ٧ لاجراء البحث التطبيقي لذا سيتم التركيز على قياس التكاليف لبعض المنتجات وهي (بوت رجالي ٧٨٩٤ ، رجالي مغلق ٧٣٩٤ ، وبسطل عسكري ٧٥٦) ، والتي من خلالها سيتم القيام بإجراءات تحديد التكلفة المستهدفة ، وعلى النحو الاتي ١-٢-٣ : تحديد الطاقات الفعلية والمخططة مع توضيح نسب الانجاز الفعلية للمنتجات المستهدفة في الشركة عينة البحث وكما موضح ادناه :-

الجدول (١) الطاقات الفعلية والمخططة ونسب الانجاز الفعلية

المنتجات المستهدفة	الطاقة المخططة/زوج	الطاقة الفعلية/زوج	نسبة الانجاز
بوت رجالي ٧٨٩٤	٤ ٥٧٥	٣ ٨٤٠	% ٨٤
رجالي مغلق ٧٣٩٤	١ ٢٧٥	٥٦٣	% ٤٤
بسطل عسكري ٧٥٦	٢ ٨١٣	٢ ٨١٣	% ١٠٠

المصدر: اعداد الباحثتان بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث يلاحظ من الجدول اعلاه ان نسب الانجاز للمنتجات بوت رجالي والبسطل العسكري جيدة حيث كانت (٨٤ % ، ١٠٠ %) على التوالي ، الا ان منتج الحذاء الرجالي المغلق كانت نسبته ٤٤ % . - ٢-٢ تحديد الاسعار الفعلية والمستهدفة مع توضيح مقدار الزيادة في الربحية المتوقعة للمنتجات المستهدفة في الشركة عينة البحث وكما موضح ادناه :- الجدول (٢) الاسعار الفعلية والمستهدفة ومقدار الربحية المستهدف

المنتجات المستهدفة	الاسعار الفعلية دينار/زوج	الاسعار المستهدفة دينار/زوج	مقدار الربحية المستهدف دينار/زوج
بوت رجالي ٧٨٩٤	٣٠ ٠٠٠	٣٣ ٥٠٠	٣ ٥٠٠
رجالي مغلق ٧٣٩٤	٢٢ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	٣ ٠٠٠
بسطل عسكري ٧٥٦	٣٠ ٠٠٠	٣٥ ٥٠٠	٥ ٥٠٠

المصدر: اعداد الباحثتان بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث يلاحظ من الجدول اعلاه ان اسعار البيع للمنتجات بوت رجالي والبسطل العسكري جيدة حيث كانت (٣٠ ٠٠٠) ، الا ان المنتج الحذاء الرجالي المغلق كان سعر بيعه ٢٢ ٠٠٠ . تم تحديد الاسعار المستهدفة بناءً على بحوث السوق والاسعار السائدة في السوق المحلي لمنتجات منافسة .

٣-٢-٣ تحديد هامش الربح الفعلي والمستهدف مع توضيح مقدار الزيادة المتوقعة للمنتجات المستهدفة في الشركة عينة البحث وكما

موضح ادناه :- الجدول (٣) هامش الربح الفعلي والمستهدف ومقدار الزيادة المستهدفة

المنتجات المستهدفة	هامش الربح الفعلي دينار/زوج	هامش الربح المستهدف دينار/زوج	مقدار الزيادة المتوقعة دينار/زوج
بوت رجالي ٧٨٩٤	١١ ٠٢٠	١٤ ٥٢٠	٣ ٥٠٠
رجالي مغلق ٧٣٩٤	٣ ٤٤٨	٦ ٤٤٨	٣ ٠٠٠
بسطل عسكري ٧٥٦	١١ ٣٠٤	١٦ ٨٠٤	٥ ٥٠٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث تم استخراج هامش الربح الفعلي والمستهدف من خلال عملية طرح سعر البيع من التكاليف ، ويلاحظ من الجدول اعلاه ان هامش الربح للمنتجات بوت رجالي (٣ ٥٠٠) والبسطال العسكري جيدة حيث كان مقدار الزيادة المتوقعة (٥ ٥٠٠) ، الا ان المنتج الحذاء الرجالي المغلق فقد كان مقدار الزيادة المتوقع ٣ ٠٠٠ .

٣-٣ نظام التكاليف في الشركة عينة البحث تستخدم الشركة نظام التكاليف التقليدي ولا يتم الاخذ بنظر الاعتبار الانظمة والتقنيات والاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ، وفيما يلي توضيح للنظام التقليدي المتبع في الشركة اضافة الى نظام التكاليف على اساس الانشطة ونظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت .

٣-٣-١ نظام التكاليف التقليدي المتبع في الشركة عينة البحث من خلال إطلاع الباحثان على بيانات الشركة عينة البحث تبين ان الشركة تستخدم النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف ، وان هذا النظام لا يأخذ بنظر الاعتبار اي تخفيض للتكاليف او تقليل لوقت انجاز العملية الانتاجية او تقليل الانشطة التي لا تضيف قيمة والتركيز على الانشطة التي تضيف قيمة ، والجدول (٤) يبين النظام التقليدي المتبع في الشركة عينة البحث وكالاتي : الجدول (٤) نظام التكاليف التقليدي المتبع في الشركة عينة البحث

التفاصيل	بوت رجالي ٧٨٩٤ دينار	رجالي مغلق ٧٣٩٤ دينار	بسطال عسكري ٧٥٦ دينار
كلفة المواد المباشرة	٢٩ ٦٥٠ ٠٠٠	٩ ٠٩٧ ٠٠٠	١٤ ٦٦٥ ٠٠٠
+ كلفة الاجور المباشرة	١٢ ٤٥٣ ٠٠٠	٩٢٥ ٠٠٠	١١ ٧٠٢ ٠٠٠
+ التكاليف الصناعية غير المباشرة	٢٦ ٩٥٢ ٠٠٠	١ ٣١٨ ٠٠٠	٢٤ ٨٤١ ٠٠٠
كلفة الانتاج (الصنع)	٦٩ ٠٥٥ ٠٠٠	١١ ٣٤٠ ٠٠٠	٥١ ٢٠٨ ٠٠٠
كلفة الانتاج (الصنع) للزوج الواحد	١٧ ٩٨٣	٢٠ ١٤٢	١٨ ٢٠٤
كلفة البضاعة المباعة	٦٨ ٩٨٧ ٠٠٠	١٠ ٠٦٨ ٠٠٠	٥١ ١٥٨ ٠٠٠
+ تكاليف ادارية	٣ ٧٢٥ ٠٠٠	١٧٧ ٠٠٠	١ ٠٥٨ ٠٠٠
+ تكاليف تسويقية	١٧٣ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٣٧٥ ٠٠٠
اجمالي التكاليف	٧٢ ٨٨٥ ٠٠٠	١٠ ٤٤٥ ٠٠٠	٥٢ ٥٩١ ٠٠٠
÷	÷	÷	÷
عدد الوحدات المنتجة	٣ ٨٤٠	٥٦٣	٢ ٨١٣
كلفة الزوج الواحد	١٨ ٩٨٠	١٨ ٥٥٢	١٨ ٦٩٦

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية للشركة عينة البحث يلاحظ من الجدول اعلاه ان الشركة تقوم بتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل المراحل الانتاجية التي تمر بها المنتجات المستهدفة على شكل نسب ولا تستخدم اي تقنية او اسلوب علمي في توزيع هذه التكاليف ، علماً ان هذه التكاليف ذات مبالغ عالية وليست بالمبالغ القليلة او المبالغ التي يمكن التغاضي عنها .

٣-٣-٢ نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC للشركة عينة البحث من خلال هذا النظام سيتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل اكثر عدالة وصدق مما هو الحال في النظام التقليدي ، بسبب ان هذا النظام يتيح للشركة توزيع تكاليف الانتاج على اساس الانشطة الانتاجية او المراحل الانتاجية التي يمر بها المنتج ، والجدول (٥) يوضح نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC الواجب اتباعه في الشركة عينة البحث وكالاتي : -الجدول (٥) نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC للشركة عينة البحث

التفاصيل	بوت رجالي ٧٨٩٤ دينار	رجالي مغلق ٧٣٩٤ دينار	بسطال عسكري ٧٥٦ دينار
----------	-------------------------	--------------------------	--------------------------

١٩٤ ٠٠٠	٩٥ ٠٠٠	١ ٥٧٠ ٠٠٠	مرحلة الفصال
١ ٢٢٤ ٠٠٠	١٨٣ ٠٠٠	٣ ٢٨٠ ٠٠٠	+ مرحلة الخياطة
١ ٣١٢ ٠٠٠	٢١٠ ٠٠٠	٣ ٨٣٢ ٠٠٠	+ مرحلة اليدوي
٨٢٤ ٠٠٠	٢٨٠ ٠٠٠	٣ ٧٦٨ ٠٠٠	+ مرحلة الجر
١٢٥ ٠٠٠	١١٥ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	+ مرحلة التغليف
٣ ٦٧٩ ٠٠٠	٨٨٣ ٠٠٠	١٢ ٥٥٠ ٠٠٠	اجمالي كلف مراحل الانتاج
١٤ ٦٦٥ ٠٠٠	٩ ٠٩٧ ٠٠٠	٢٩ ٦٥٠ ٠٠٠	+ كلفة المواد المباشرة
١١ ٧٠٢ ٠٠٠	٩٢٥ ٠٠٠	١٢ ٤٥٣ ٠٠٠	+ كلفة الاجور المباشرة
٣٠ ٠٤٦ ٠٠٠	١٠ ٩٠٥ ٠٠٠	٥٤ ٦٥٣ ٠٠٠	اجمالي تكاليف الصنع
÷	÷	÷	÷
٢ ٨١٣	٥٦٣	٣ ٨٤٠	عدد الوحدات المنتجة
١٠ ٦٨١	١٩ ٣٦٩	١٤ ٢٣٣	كلفة الزوج الواحد

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية للشركة عينة البحث يلاحظ من الجدول اعلاه عند قيام الشركة باستخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة فإنه سيتم معرفة تكاليف كل نشاط انتاجي ، ويلاحظ من الجدول اعلاه انخفاض تكاليف المنتجات البوت الرجالي والرجالي المغلق والبسطال العسكري حيث بلغ مقدار التخفيض لكلف المصنع للزوج الواحد (٧ ٥٢٣ ، ٧٧٣ ، ٣ ٧٥٠) دينار على التوالي .

٣-٣-٣ نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت TD-ABC للشركة عينة البحث من خلال هذا النظام سيتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على اساس الانشطة بشكل اكثر دقة وعلى اساس معرفة حصة كل نشاط من الوقت الخاص لإنجاز هذا النشاط ، اي انه من خلال هذا النظام يتيح للشركة معرفة وقت انجاز كل نشاط او كل عملية او كل مرحلة انتاجية وبالتالي القدرة على معرفة واحتساب التكاليف بشكل عادل وصادق

اولاً :- تحديد الوقت لإنجاز كل نشاط او مرحلة انتاجية يعتبر اول خطوات نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت هو معرفة الوقت المحدد لإنجاز كل مرحلة انتاجية (نشاط) ، والجدول (٦) يوضح وقت انجاز المحدد لكل نشاط (مرحلة) انتاجية وكالاتي: -الجدول (٦) وقت انجاز المحدد لكل نشاط (مرحلة) انتاجية (دقيقة / زوج)

التفاصيل	بوت رجالي ٧٨٩٤	رجالي مغلق ٧٣٩٤	بسطال عسكري ٧٥٦
مرحلة الفصال	٧.٥	٥.١	٤.٣
+ مرحلة الخياطة	٣٣.٨	٢١.٢	٥٧.٠٥
+ مرحلة اليدوي	٨	٤	٦
+ مرحلة الجر	١٠	١١	١٢
+ مرحلة التغليف	٠.٥	٠.٥	١
اجمالي وقت الانجاز	٥٩.٨	٤١.٨	٨٠.٣٥

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث يلاحظ من الجدول اعلاه وللمنتجات المستهدفة كافة ان مرحلة الخياطة تستغرق وقت اكثر من باقي المراحل وتليها مرحلة الجر وبعدها مرحلة الفصال وبعدها مرحلة اليدوي واخر مرحلة وهي التي لا تستغرق وقت هي مرحلة التغليف .

ثانياً :- تحديد كلفة الدقيقة الواحدة لكل مرحلة انتاجية (نشاط) بعد ان تم في الخطوة الاولى معرفة وتحديد الوقت المحدد لإنجاز كل مرحلة انتاجية (نشاط) ، ستكون الخطوة التالية هي معرفة كلفة كل دقيقة ولكل مرحلة انتاجية وتكاليف كل نشاط ، والجدول (٧) يوضح كيفية تحديد كلفة الدقيقة الواحدة لكل مرحلة انتاجية وكالاتي: الجدول (٧) تحديد كلفة الدقيقة الواحدة لكل مرحلة انتاجية

تفاصيل الانشطة	بوت رجالي ٧٨٩٤ دينار/دقيقة	رجالي مغلق ٧٣٩٤ دينار/دقيقة	بسطال عسكري ٧٥٦ دينار/دقيقة
مرحلة الفصال	$٧.٥ \div ١٥٧٠ \dots$	$٦٢٧ = ٥.١ \div ٩٥ \dots$	$١١٦ = ٤.٣ \div ١٩٤ \dots$
+ مرحلة الخيطة	٢٠٩ ٣٣٤	١٨	٤٥
+ مرحلة اليدوي	$٣٣.٨ \div ٣٢٨٠ \dots$	$٢١.٢٠ \div ١٨٣ \dots$	$٧.٠٥ \div ١٢٢٤ \dots$
+ مرحلة الجر	٩٧٠٤١	٨ ٦٣٢	٢١ ٤٥٥
+ مرحلة التغليف	$٨٠٠ = ٨ \div ٣٨٣٢ \dots$	$٥٠٠ = ٤ \div ٢١٠ \dots$	$٦٦٧ = ٦ \div ١٣١٢ \dots$
	٤٧٩	٥٢	٢١٨
	$٨٠٠ = ١٠ \div ٣٧٦٨ \dots$	$٤٥٥ = ١١ \div ٢٨٠ \dots$	$٦٦٧ = ١٢ \div ٨٢٤ \dots$
	٣٧٦	٢٥	٦٨
	$٢٠٠ = ٠.٥ \div ١٠٠ \dots$	$٢٣٠ = ٠.٥ \div ١١٥ \dots$	$١٢٥ = ١ \div ١٢٥ \dots$
	٢٠٠	٢٣٠	١٢٥
اجمالي كلفة الدقيقة الواحدة	١ ٣٦٢ ١٧٥	٣٣٥ ٢١٤	٤٧٨ ٩٠٥
عدد الوحدات	٣ ٨٤٠	٥٦٣	٢ ٨١٣
المنتجة كلفة الزوج الواحد / بالدقيقة الواحدة	٣٥٥	٥٩٥	١٧٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية للشركة عينة البحث يلاحظ من الجدول اعلاه وللمنتجات المستهدفة كافة معرفة وتحديد كلفة الدقيقة الواحدة ولكل مرحلة انتاجية ولكل نشاط انتاجي للمنتجات المستهدفة .

ثالثاً :- تحديد اجمالي التكاليف وفقاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت TD-ABC بعد ان تم تحديد الوقت المحدد لإنجاز كل مرحلة انتاجية (نشاط) وتحديد كلفة الدقيقة الواحدة ، ينبغي ان يتم تحديد اجمالي التكاليف وفقاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت ، والجدول (٨) يوضح كيفية تحديد اجمالي التكاليف وفقاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت وكالاتي :

الجدول (٨) نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت

تفاصيل	بوت رجالي ٧٨٩٤ دينار	رجالي مغلق ٧٣٩٤ دينار	بسطال عسكري ٧٥٦ دينار
مرحلة الفصال	٢٠٩ ٣٣٤	١٨ ٦٢٧	٤٥ ١١٦
+ مرحلة الخيطة	٩٧٠٤١	٨ ٦٣٢	٢١ ٤٥٥
+ مرحلة اليدوي	٤٧٩ ٠٠٠	٥٢ ٥٠٠	٢١٨ ٦٦٧
+ مرحلة الجر	٣٧٦ ٨٠٠	٢٥ ٤٥٥	٦٨ ٦٦٧
+ مرحلة التغليف	٢٠٠ ٠٠٠	٢٣٠ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠
اجمالي كلف مراحل الانتاج	١ ٣٦٢ ١٧٥	٣٣٥ ٢١٤	٤٧٨ ٩٠٥
+ كلفة المواد المباشرة	٢٩ ٦٥٩ ٠٠٠	٩ ٠٩٧ ٠٠٠	١٤ ٦٦٥ ٠٠٠
	١٢ ٤٥٣ ٠٠٠	١ ٣١٨ ٠٠٠	١١ ٧٠٢ ٠٠٠

			+ كلفة الاجور المباشرة
٢٦ ٨٤٥ ٩٠٥	١٠ ٧٥٠ ٢١٤	٤٣ ٤٧٤ ١٧٥	اجمالي تكاليف الصنع
÷	÷	÷	÷
٢ ٨١٣	٥٦٣	٣ ٨٤٠	عدد الوحدات المنتجة
٩ ٥٤٤	١٩ ٠٩٥	١١ ٣٢١	كلفة الزوج الواحد

المصدر: اعداد الباحثان يلاحظ من الجدول اعلاه عند قيام الشركة باستخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت فإنه سيتم معرفة تكاليف كل نشاط انتاجي ، ويلاحظ من الجدول اعلاه انخفاض تكاليف المنتجات البوت الرجالي والرجالي المغلق والبسطال العسكري حيث بلغت مقدار التخفيض لكلف المصنع للزوج الواحد (٦ ٦٦٢ ، ١٠ ٤٧ ، ٨ ٦٦٠) دينار على التوالي ، ويلاحظ انخفاض واضح في تكاليف المنتجات المستهدفة وبالتالي انخفاض كلفة المصنع للزوج الواحد .

٣-٣-٤ اختيار النظام المستهدف في الشركة عينة البحث من خلال ما ذكر اعلاه في الجانب التطبيقي للنظام المتبع في الشركة (النظام التقليدي) ونظام التكاليف على اساس الانشطة ونظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت ، فإن هذه المرحلة ستكون بمثابة مقارنة بين هذه الانظمة واختيار النظام المستهدف والذي من خلاله سيتم تخفيض التكاليف ، والجدول (٩) يوضح المقارنة الكفوية لنظام الشركة التقليدي ونظام التكاليف على اساس الانشطة ونظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت للشركة عينة البحث وكالاتي : -الجدول (٩) المقارنة كلف المصنع لنظام الشركة التقليدي ونظام التكاليف على اساس الانشطة ونظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت

النظام المستهدف	نظام TD-ABC	نظام ABC	النظام التقليدي	المنتجات المستهدفة
١١ ٣٢١	١١ ٣٢١	١٤ ٢٣٣	١٧ ٩٨٣	بوت رجالي ٧٨٩٤
١٩ ٠٩٥	١٩ ٠٩٥	١٩ ٣٦٩	٢٠ ١٤٢	رجالي مغلق ٧٣٩٤
٩ ٥٤٤	٩ ٥٤٤	١٠ ٦٨١	١٨ ٢٠٤	بسطال عسكري ٧٥٦

المصدر: اعداد الباحثان يلاحظ من الجدول اعلاه ان كلفة الزوج الواحد وللمنتجات المستهدفة كافة من الافضل استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت للمنتجات المستهدفة (بوت رجالي ، الرجالي المغلق ، والبسطال العسكري) حيث ان مقدار الربحية المستهدفة (المتوقعة) يطابق نظام التكاليف المستهدف وفقاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت ، ووفقاً للجدول اعلاه تم اثبات فرضية البحث من خلال قدرة تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت على تخفيض التكاليف وكما واضح في الجدول اعلاه

الاستنتاجات

١- لا زالت الوحدات في الشركة عينة البحث تعتمد على النظم الكفوية التقليدية لقياس تكاليف منتجاتها ، مما يجعلها قاصرة عن مواكبة التطورات الاقتصادية ، ونتيجة لقصورها في تحديد تكلفة منتجاتها بشكل سليم ، وخاصة التكاليف الصناعية غير المباشرة ، مما ادى الى انعكاس ذلك على تحديد السعر ، ومع استمرار النظام الكفوي التقليدي بعرض المعلومات الكفوية بصورة اجمالية لكل عنصر من عناصر التكلفة ، بعيداً عن المعلومات الكفوية التفصيلية لكل نشاط خاص بالمنتج مما لا يؤدي الى اظهار تكاليف المنتجات بشكلها الصحيح .

٢- ان نظام التكاليف على اساس الانشطة يضيف الكثير من الدقة والمصداقية والشفافية للتكاليف ، وذلك من خلال معرفة الانشطة التي تتحمل تكاليف اكثر ، وبالتالي فإن هذا النظام يقدم رؤية تشغيلية تهتم بالانشطة وما تضيفه من قيمة للشركة .

٣- يساعد كل من نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت وتقنية التكلفة المستهدفة في تطوير العمليات الانتاجية من خلال تخفيض التكاليف وتنظيمها بالشكل الذي يوفر الموارد للشركة ويحقق الانتاج الامثل وبالتالي تخفيض التكاليف وتقليل الوقت والهدر والضياع .

التوصيات

١- دعوة الشركة عينة البحث لتطوير نظام ادارة التكاليف لديها وتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت ، وذلك لمواكبة التطورات والاستفادة من المنافع التي يقدمها هذا النظام من معلومات لتسهيل وتيسير العملية الانتاجية .

٢- من الضروري قيام الشركة باستخدام انظمة وتقنيات واساليب محاسبية وكلفية حديثة بدلاً من النظام التقليدي الذي تستعمله من اجل حل مشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل افضل وادق وتوزيعها بشكل اكثر عدالة على الاقسام الساندة .

٣- من المستحسن على ادارة الشركة ان ترسم خططها المستقبلية التي تستند على التوجيهات الحديثة في تنظيم الموارد على التكاليف الصناعية غير المباشرة لما له من منفعة في تخفيض التكاليف وتقليل الهدر والضياع ودقة في تحديد تكاليف المنتجات وكلفة الوحدة الواحدة

المصادرأولاً- المصادر العربية

❖ التقارير والوثائق الرسمية

١- الشركة العامة للصناعات الجلدية / البيانات المالية والكلفية للشركة / .

❖ الكتب

الجبوري، نصيف جاسم، (٢٠١٥) ، " محاسبة التكاليف المتقدمة " ، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد .

❖ الدوريات والمجلات

١. الداور، جبر ابراهيم ، (٢٠١٣)، "امكانية تطبيق نظام التكلفة على اساس الانشطة الموجه بالوقت في بنك فلسطين"، مجلة جامعة فلسطين للابحاث والدراسات ، العدد ٥ الجزء الاول ، الصفحة (٥٣٩-٥٧٧) .

٢. الذهبي، جلييلة عيدان، الغبان، ثائر صبري ، (٢٠٠٧) ، " استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الاعمال الحديثة " ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، بغداد ، المجلد ١٣ ، العدد ٤٨ .

٣. الزبيدي، مثنى فالح بدر ، (٢٠١٢) "اهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على اساس الانشطة بأعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة دراسة حالة " ، مجلة الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العدد ٩٢ ، الصفحة (١٠٤-١٢٣)

٤. الموسوي، عباس نوار ، (٢٠٠٨) ، " دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على اساس الكلفة المستهدفة " ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، المجلد ٣٠ ، العدد ٦٩ .

❖ الرسائل والاطاريح الجامعية

١. الحداد، محمد حسن ، (٢٠١١) ، " مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية) " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية في غزة .

٢. عبدالحفيظ ، محمد عماد صلاح ، (٢٠٠٨) ، " التكلفة المستهدفة " ، رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة .

٣. الوائلي، علي عباس حسين ، (٢٠٠٥) "دور تحديد التكاليف على اساس الانشطة في الميزة التنافسية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للبطاريات / معمل بابل " ، رسالة ماجستير غير منشورة في الجامعة المستنصرية ، كلية الادارة والاقتصاد .

ثانيا- المصادر الاجنبية

❖ -Books

1. Drury Colin,(2015)"Management and Cost Accounting",7th Edition, Southwestern Cengage Learning, UK.

2. Giudice F., La Rosa G., Risitano A.,) 2006("Product Design for the Environment: A Life Cycle Approach", Taylor & Francis Group, USA.

3. Hilton, Ronald W.,(2005),Managerial Accounting: creating value in a dynamic business environment , sixth edition the MC Graw-Hill co Inc. usa. Newyork .

4. Kaplan, R. & Anderson,Robert, S.Steven, R.(2007) , "Time Driven Activity Based Costing : a simpler and more powerful path to higher profits" , Harvard Business school press .

5. Ken G.Sbead,Jr.wayne A.Johnson&Atieno A.Ndede-Amadi,(2005),” Advance in Management Accounting “ Elsevier Ltd,V.14 .
6. Mores,Wayne.Dvis,James.Hartgraves, AL,(2003), Management Accounting : An Stratgic approach,Thomson Learning, usa .
- ❖ **Master and thesis**Kwah Discole Ganye,(2004). “ Target Costing in Swedish firms-fiction fader fact ? an empirial study of some Swedish firms, international management master thesis number 2004 : 24, graduate business school,school of economic and commercial low, gotebory university, printed by elanders novum .
- ❖ **-periodicals and Research**
1. Albright,Tom.Marcolam,(2006). "Management Accounting and Continuous Improvement Initiatives A Retrospective and fremework",Journal of Managerial Issues,vol.18,Iss.2.
2. Berikol,Bilalzaer;Guner,Mehmet Fatih,(2016), "Faaliytt Tabanlı Maliyetleme ve susye faaliyettabanlı maliyetlemeyoymieri",Intertational Journal of Management Economics and Business,(ICAFR)16 Special
3. Bonetti,Evandro,Wernke (2017),"Un Estudo de caso sober a aplicacao do Time Driven Activity Based Costing (TDABC) nos processos da carteira Agricola deume cooperative de credito",Revista de financase contabilidade da umimepreficont,V.4,N.2,jul/Dez.
4. Bruggeman,Werner,Everart,Patricia,R.Anderson,Steven&Levant,Yves (2005), "Modeling Logistics costs using time driven ABC : Acase in a distribution company",2005 .
5. Bruggeman,Werner,Everart,Patricia,R.Anderson,Steven&Levant,Yves (2005), "Modeling Logistics costs using time driven ABC : Acase in a distribution company",2005 .
6. Dejnega,Olag,(2011), "Method Time Driven Activity Based Cisting Literature Review",Journal of Applied Economic Sciences,vol.1, No.15,pp.(7-15).
7. Gao N.,Liu Z.,Li Y.,(2013), "Estimating the Hidden Costs of Operating Room with Time Driven Activity Based Costing",The 19 th International Conference on Industrial Engineering, Verlag Berlin Heidelberg,pp.(74-87).
8. Guzman,Lorena siguenze. Abbeele, Alexandra van. C.D.,(2014), "Time Driven Activity Based Costing Systems for Cataloguing Processes: A case study",Jounal of the Assocation of European Reseach Libraries,No.3,pp.(160-186).
9. Hergeth Helmut,(2002), "Target Costing in the Textile Complex", in Journal of Textile & Apparel Technology & Management (JTATM),vol.2,Issue 1,v.,fall.
- 10.Kaplan,Robert S.;Anderson,steven R., " Time Driven Activity Based Costing ",Harvard Business Review, vol.82,No.11,pp.(131-138),2004 .
- 11.Kont,Kate-Riin,(2014), "Using Time Driven Activity Based Costing to Support Performance Measurement in Estonian university libraries: Acase stuty for Acquisition Process", Tallinn university of
- 12.Laviana,Aaron A.,(2016), "Utilizing Time Driven Activity Based Costing to understand the Short and Long Term Costs of Treating Localized Low Risk Prostate Cancer",Journal of American Cancer Society, vol.122, No.3,pp.(1-17).
- 13.Levant&Zimnovitch, Yves, Henril, (2013): " Contemporary evolution in costing methods ", france.
- 14.Patrick feil,Keum-Hyoyoo;,IL-Woon Kim,(2004). "Japanese Target Costing Historical Perspective",International Journal of Strategic Cost Management.
- 15.Tse M.S.C.,(2007). " Adopting time driven activity based costing model for IT cost management in E-Commerce orgainizations" , IADIS international conferece E-Commerce,pp.(181-188).
- 16.Wang.S.,Che.H.&Wang.J.,(2009), "A 3 Phase in Targeted Model of Product Configuration Change Problem", Export System with Application,(part1, April).
- 17.Wu,X.,Junzuo,X.Yue D.,Liu D.,(2014), "Robustness to Measurement Errors and Diversity in Resourse Sharing in Time Driven Activity Based Costing", 21 st International Confrence on Industrial Engineering and Engineering Management (IEEM),pp.(139-141).
- 18.Wynn,Mor T.;Low,W. Z.;Nauta,W.,(2013), "A Framework for Cost-Aware Process Management : Generation of Accurate and timely Management Accounting Cost Reports", Proceedings of the Ninth Asia Pacific Conference on Conceptual Modelling (APCCM),Adelaide,Australia, vol.143,pp.(79-88).
- 19.Yoshikawa Tokeo,Innes John,Mitchell.Falconev,(2002), "Strategic Value Analysis: Orgenize your Company for Strategic Success",Great Brition:Person Education Limited.