Applying (TDABC) System and It`s Role Enhancing Profitability.
Practical Study Of General Company For Leather Industry

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) ودوره في تعزيز الربحية. دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية

م. رجاء صادق بيجان / المعهد التقني /كوت

الملخص

يعد (TDABC) طريقة او اسلوب مناسب للشركات التي تتميز او تحتوي على الانشطة المعقدة فضلاً عن الشركات التي تعمل بالطلبيات او الاوامر. وظهر اسلوب (TDABC) نتيجة للمشاكل والصعوبات التي واجهت تطبيق اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي وادى الى قيام كل من (Kaplan& Anderson) بعرض الاسلوب الجديد المتمثل بتقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) اذ يعد من الاساليب الحديثة التي تم استخدامها من قبل الادارة من اجل تجاوز نقاط الضعف في اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي فضلاً عن التحول من اسلوب كلفوي معقد الى اسلوب يقدم معلومات مفيدة ودقيقة للإدارة وباقل التكاليف .

لقد هدف البحث إلى بيان مفهوم وأهداف وخصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)، وبيان أثر تطبيقه في الشركة العامة للصناعات الجلدية (عينة البحث)، وقد تمحور مشكل البحث حول انعكاس تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت على مراكز الربحية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، وعن طريق مشكلة وهدف البحث فقد ارتكز على فرضية مفادها (أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) في الشركة العامة للصناعات الجلدية من شأنه أن يعزز مركز الربحية ويوفر معلومات تساعد في ترشيد القرارات)، واستعان البحث في جانبه التطبيقي على البيانات من الشركة العامة للصناعات الجلدية / قسم الكلفة/ وقسم التسويق/ وقسم المبيعات للعام 2017، ومن ثم تم تطبيق مدخل (TDABC) على عينة من المنتجات وقد توصل البحث لمجموعة من النتائج كان أبرزها:

1. ان تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وفرت معلومة للادارة فيما يخص قرارها باستبعاد منتج الحذاء الولادي والاطفال ، اذ ظهرت النتائج ان هناك طاقة عاطلة ، بالاضافة الى تحميل المنتجات الاخرى بمصاريف اكبر من حصتها مثل (الرواتب ، واجور النقل).
2. بالرغم من قيام الشركة باتباع خطة استثمارية من اجل تطوير وتوسيع نشاطها إلا انها لا تزال تحقق خسارة وبشكل كبير جدا نتيجة لزيادة عدد العاملين لديها كذلك قلة مبيعاتها ونتيجة للأحداث التي مرت على البلد مما ادى الى تراجع انتاج الشركة .

وقد خرج البحث بمجموعة من التوصيات كان أبرزها الآتي:

1. من الضروري قيام الشركة بتطوير نظام ادارة التكلفة لديها على وفق تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وذلك من اجل مواكبة التطورات والاستفادة من منافع ما يوفره من معلومة تسهل وتيسر عملية اتخاذ القرارات التشغيلية من قبل الادارة .
2. ينبغي على الشركة عينة البحث العمل على عمل دورات تدريبية للملاكات المحاسبية للتعرف على التقنيات الكلفوية المحاسبية المعاصرة، ولاسيما تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC).

Abstract

TDABC is an appropriate method or method for companies that are characterized or have complex activities as well as companies that perform orders or orders. The TDABC method, as a result of the problems and difficulties encountered in applying the traditional ABC method, led Kaplan and Anderson to introduce the new method, which is the technology or method of time-driven activity based costing (TDABC). Which is used by the administration, to overcome the weaknesses of the traditional ABC method as well as the shift from a complex, cost-effective approach to a method that provides useful, accurate and cost-effective information.

The objective of the research was to demonstrate the concept, objectives and characteristics of the Time driven Activity based costing System (TDABC) and to show the impact on the General Company for Leather Industries (the research sample) On the basis of time-driven activities at the profit centers of the State Company for Leather Industries. The problem and objective of the research was based on the hypothesis that the application of the time time-driven activity based costing system (TDABC) at the State Company for Leather Industries would enhance profitability and provide information Helps to rationalize And the sales department for the year 2017, and then the introduction of (TD ABC) on a sample of products, The research reached a number of results, the most prominent of which were:

1- time-driven activity based costing (TDABC) is a well-known fact for the management in its decision to exclude the infant and children's shoe product. The results show that there is idle energy, and other products are loaded at higher costs than salaries and transport charges.
2- Although the company has followed an investment plan to develop and expand its activity, it is still achieving a loss and very large, which emerged as a result of the increase in the number of employees and the lack of sales and as a result of the events that have passed the country, which led to a decline in production of the company.

The research came out with a set of recommendations, the most prominent of which are the following:

1- It is necessary for the Economic Unit to develop its Cost Management System based time-driven activity based costing (TDABC) technology in order to keep abreast of developments and benefit from the benefits and information it provides, which facilitates and facilitates operational decision-making by management.
2- The research sample company should work on training courses for accounting firms to identify contemporary accounting techniques, especially the cost-based technology based on time-driven activity based costing (TDABC) .

المقدمة

لقد فرض النظام العالمي الجديد عن طريق انفتاح الأسواق العالمية واتساع شدة المنافسة والتطور التكنولوجي المتسارع على الشركات مجاراة تلك المتغيرات من أجل البقاء في عالم المنافسة مع الاحتفاظ بأقل التكاليف وضمان عائد للربحية يمكن الشركات من الوفاء بالتزاماتها ، ويعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) امتداد لنظام التكاليف على أساس ألأنشطة (ABC) الذي ظهر العديد من الانتقادات له مما حدى بالكتاب للتوجه لتطويره بأسلوب أكثر سهولة عن طريق استعمال معدلات الوقت والاحتفاظ بجوانب القوة في نظام (ABC) والابتعاد عن جوانب الضعف .

المبحث الأول: منهجية البحث

أولا: مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في أن النظم التقليدية المتبعة في الشركات الصناعية ولاسيما الشركة عينة البحث (الشركة العامة للصناعات الجلدية) لم تعد تفي بمتطلبات الوقت الراهن في ظل اتساع شدة المنافسة ونظام العولمة وانفتاح الأسواق العالمية لذلك يمكن صياغة مشكلة البحث عن طريق التساؤل الآتي:

(ما هو انعكاس تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت على مراكز الربحية في الشركة العامة للصناعات الجلدية (عينة البحث)).

ثانيا: أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من اهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) كونه نظاماً يعمل بكفاءة لمراقبة الكلف لكل نشاط على حدة، وكذلك تخفيض التكاليف ، وكذلك تأتي اهمية البحث من كونه تناول مركز الربحية في الشركة العامة للصناعات الجلدية وما يمثله هذا المركز للشركة في تعزيز الربحية والحد من شدة المنافسة من أجل البقاء في السوق .

ثالثا: هدف البحث

يسعى البحث لتحقيق أهداف عدة وهي :

1. بيان مفهوم وأهداف وخصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC).
2. التعرف على مركز الربحية في الشركة العامة للصناعات الجلدية .
3. بيان أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) في الشركة (عينة البحث).

رابعا: فرضية البحث

عن طريق مشكلة وهدف البحث يمكن صياغة فرضية البحث .

(أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) في الشركة العامة للصناعات الجلدية من شأنه أن يعزز مركز الربحية ويوفر معلومات تساعد في ترشيد القرارات)

المبحث الثاني: الجانب النظري

أولا: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)

وفقا لـ (Bruggeman & other) فانه يرجع المفهوم الاصلي لأسلوب او تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجهه بالوقت (TDABC) التي وضعت اصلا من البروفسور (Steven R. & Anderson) عندما كان يعمل في انظمة شركة (Acorn) عام 1997. وقد تم تحسينه بالاشتراك مع البرفســـــور (Robert Kaplan) من مدرسة هارفارد للأعمال في الولايات المتحدة الامريكية في عام 2001. اذ تم تحسين وتوحيد مدخل الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وذلك عن طريق نشر العديد من المقالات التي كتب بها العديد من الباحثين والكتاب . [5]

ويعد (TDABC) طريقة او اسلوب مناسب للشركات التي تتميز او تحتوي على الانشطة المعقدة فضلاً عن الشركات التي تعمل بالطلبيات او الاوامر. وظهر اسلوب (TDABC) نتيجة للمشاكل والصعوبات التي واجهت تطبيق اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي ادى الى قيام كل من (Kaplan& Anderson) بعرض الاسلوب الجديد والذي تمثل بتقنية او اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) اذ يعد من الاساليب الحديثة التي تم استخدامها من قبل الادارة ، ومن اجل تجاوز نقاط الضعف في اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي فضلاً عن التحول من اسلوب كلفوي معقد الى اسلوب يقدم معلومات مفيدة ودقيقة للإدارة وباقل التكاليف ، ويعد هذا الاسلوب هو تحديث لأسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي الذي يعمل على تخصيص الموارد على الانشطة . وان اسلوب الكلفة على اساس الوقت (TDABC) يعد نسخة محدثة وجديدة للأسلوب السابق (ABC) التقليدي . اذ تم استخدام معادلات (Time Equations) الوقت التي تعبر عن الوقت المطلوب في انجاز الانشطة كوظيفة لبعض الموجهات. ونتيجة لاستخدام معادلات الوقت التي تسمح وبسهوله من تحديث وترقية اسلوب (TDABC) لمواجهة التغيرات الجديدة التي حدثت في منتجاتها او خدماتها ، ومن اجل الحصول على زبائن جدد فان الشركة تحتاج الى اسلوب كلفوي تمثل فـــــــــي (TDABC) والذي اصبح قادرا على التكيف وبسهوله مع هذه التغيرات بدلا من استعراض كل نظام التكاليف. [6]

والفرق الاساسي او الرئيسي ما بين اسلوب (TDABC) واسلوب (ABC) يكمن في ان الاول يعد اكثر حداثه ، اذ تم استعمال الوقت بأعتباره المحرك الاساسي في تخصيص الموارد والتكاليف المباشرة بشكل مباشر على اهداف الكلفة مثل المنتجات و الخدمات والزبائن وغيرها . [7]

وفي ظل اسلوب (TDABC) الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت يجب الاجابة على سؤالين قبل تطبيقه في الشركة وهي :

1- ماهي تكلفة الوحدة من الموارد الموجودة والمقاسة بالوقت (الزمن) ؟
2- ما مقدار الوقت المطلوب لكل عملية او نشاط عن طريق مجموعة هذه الموارد؟

يرتكز اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) على مرحلتين : [4]

1- المرحلة الاولى تقدير تكلفة وحدة النشاط (الوقت) من طاقة الموارد المجهزة.
2- المرحلة الثانية تقدير وحدات النشاط (الوقت) اللازمة لتنفيذ الانشطة.

ثانيا: مراحل تنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)

من اجل تطبيق اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت فانه يتطلب مجموعة من الخطوات الواجب اتباعها ، اذ يرى كل من[7] و [8]ان هناك ستة خطوات من اجل تنفيذ او تطبيق اسلوب (TDABC) وهي :-

1- تحديد مجموعة الموارد المختلفة التي يتم استعمالها .
2- تقدير تكلفة مجموعة الموارد التي تؤدي النشاط او الانشطة .
3- تقدير وتحديد الطاقة العملية لمجموعة الموارد (كساعات العمل المتاحة مثلا) وليس الطاقة النظرية .
4- احتساب كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد على اساس الوقت وذلك عن طريق قسمة التكاليف الكلية للموارد على الطاقة العملية.
5- تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط وفقا لمسببات الوقت المختلفة على اساس معادلة الوقت لكل نشاط .
6- ضرب كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد في الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط لغرض احتساب الكلفة الكلية للمنتج او الخدمة .

وهناك مرحلتين لتطبيق اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) لتخصيص التكلفة، اذ ان نفقات الموارد تخصص في الانشطة عن طريق استخدام موجهات او مسببات كلفة الموارد. لذلك فان كلفة الوحدة لكل مجمع الموارد تساوي التكاليف الكلية مقسومة على الطاقة العملية اي بمعنى:-
(معدل تكاليف الطاقة للقسم = تكاليف طاقة الموارد المجهزة ÷ الطاقة العملية للموارد (مقاسة بالوقت)
اما الانشطة فيتم تمثيلها بمعادلات الوقت، التي هي مجموع اوقات الانشطة الفردية مع موجهات الوقت ومن ثم فأن من الممكن تمثيل جميع التوليفات الممكنة للأنشطة عن طريق معادلة الوقت البسيطة ، (مثال انواع مختلفة من المنتجات لا تتطلب بالضرورة نفس الكمية من الوقت الى ان يتم انتاجها). ومن ثم يتم توزيع تكاليف الانشطة على موجهات الكلفة وذلك عن طريق ضرب تكلفة لكل وحدة زمن من الموارد في تقديرات الوقت اللازم للإنجاز او الاداء الانشطة.

1- معادلات الوقت (Time equation (Te :-

معادلة الوقت هي عبارة عن تعبير رياضي للوقت اللازم لاداء الانشطة كوظيفة من عدة موجهات او مسببات وقت النشاط.[9]
وتفرض المعادلة ضمنا ان مدة النشاط ليست ثابتة ، ولكنها وظيفة من الوقت التي يستهلكها (K) من الاحداث الممكنة من النشاط وخصائصها المحددة(موجهات الوقت) ويمكن تمثيلها على النحو الـتالي :- [7]

T= sum of individual activity time

T= مجموع مرات النشاط الفردي.
والمعادلة هي :-

Bo + B1X1 + B2X2 + B3x3 ……. Bi Xi + ……..BkXk

اذ ان :-
T = الوقت اللازم لانجاز او تنفيذ النشاط للحدث (K) .
Bo= الوقت الاساسي لانجاز او تنفيذ النشاط 0مستقل عن خصائص النشاط).
Bi = توقت الوقت للنشاط المتزايد (i) مع i = (1.....k).
K = اخذ عدد من موجهات او مسببات الوقت بعين الاعتبار.

وتعد مسببات الوقت او موجهات الوقت هي الجزء الاساسي في معادلات الوقت اذ تعد هي الخصائص التي تحدد الوقت اللازم لانجاز او تنفيذ النشاط . ويمكن ان تحتوي معادلات الوقت على ثلاث انواع من المتغيرات هي :- (1- المستمرة 2- المنفصلة 3- المتغيرة او الوهمية). [8]

2- مسببات او موجهات الوقت المتعددة (موجهات الوقت المتفاعلة)

ان مسببات الوقت (موجهات) (time drivers) المتعددة تعرف او تحدد بانها الوقت المطلوب او اللازم لانجاز او تنفيذ الانشطة وتكاليفها .

وتوفر معادلات الوقت (Time equation) القدرة على ان تتضمن العديد من موجهات او مسببات الوقت اذا كان النشاط يحتوي على اكثر من مسبب او موجه واحد . [10]

وانها تسمح لتحديد والتقرير او الابلاغ عن المعـــاملات المتنوعة والمعقـــدة بطريقة بسيطـــة وان القيد الوحيد هو ان الموظفين والآلات .... الخ يجب ان يؤدون المهام التي تنتمي الى نفس مجمعات الموارد (resource pool). [8] وان عملية استخدام متغيرات متعددة تمكن من امكانية جمع المزيد من المعلومات ، وتبسيط عمليات التقدير ونموذج كلفة اكثر دقة.
كما انه يسهل بكثير عملية فهم سلوك التكلفة والنشاط والعمليات بشكل اعمق ، فضلاً عن ان استخدام متغيرات متعددة حتما سوف يضاعف من امكانية تتبع التكاليف . وهناك سمة اخرى ايضا لمعادلات الوقت هي انها تأخذ بنظر الاعتبار التفاعلات ما بين موجهات او مسببات الوقت ، ويتم تطبيقه اذا كان نشاط معين يعتمد على حدوث انشطة اخرى ، ويتأثر ايضا وقت النشاط عن طريق التفاعل ما بين اثنين او اكثر من المسببات او الموجهات [9].
ويمكن التعبير عن مسببات الوقت بالتعبير ادناه :- [8]

(T= Bo + B1X1 + B2X2 + B3X1X2)

2- كلفة النشاط .

يتم احتساب تكلفة النشاط بمجرد ان يتم احتساب الوقت المقدر للنشاط وتكلفة الوحدة من مجموعة الموارد[8]
إذ يمكن تمثيلها بالتعبير الرياضي الاتي :
تكلفة حدث واحد (K) للنشاط (j) التي يؤديها مجمع الموارد (i) =

(i) = t j,k * c i
C i = الكلفة لكل وحدة زمنية (وقت) ($ / الدقائق) .
***tj,k* = الوقت المستهلك في الحدث (K) للنشاط (j) .**
i=عدد الاوقات التي يتم تنفيذها للنشاط (j) .

وفي ظل اسلوب (TDABC) الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت ينبغي الاجابة على سؤالين قبل تطبيقه في الشركة وهي:-
- ماهي تكلفة الوحدة من الموارد الموجودة والمقاسة بالوقت (الزمن) ؟
- ما مقدار الوقت المطلوب لكل عملية او نشاط عن طريق مجموعة هذه الموارد؟
ويرتكز اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) على مرحلتين [4]
1- المرحلة الاولى تقدير تكلفة وحدة النشاط (الوقت) من طاقة الموارد المجهزة.
2- المرحلة الثانية تقدير وحدات النشاط (الوقت) اللازمة لتنفيذ الانشطة.
ونشر كل من (Kaplan & Anderson) مراحل التنفيذ المثالي لاهداف اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت عن طريق الشكل (1) والذي يظهر فيه مجموعة من المراحل الواجب اتباعها عند تنفيذ نموذج (TDABC) والذي اظهر كيفية بناء معادلات الوقت وتقدير معدل التكلفة للطاقة والنظر في كيفية تنظيم المشروع من اجل تنفيذ (TDABC) . [7]
الشكل (1) مراحل التنفيذ المثالي لأسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت

الطرح التمهيدي للنموذج والتعديلات عبر الشركة	بناء(قالب) (tdabc) والتحقق من صحة النموذج	جمع البيانات واجراء المقابلات بالقسم	تطوير ستراتيجيات العمل وفريق العمل لدراسة tdabc	الاغراض
1. صياغة ستراتيجية العمل (التخطيط). 2.تطوير هيكل النموذج. 3 –تقدير اهداف الكلفة. 4 – تحديد الاحتياجات من البيانات وتوافرها. 5 – اختيار وقت التنفيذ 6 – اختيار مكونات	1- دراسة وقت التنفيذ 2- تقدير معدلات الوقت ومعدل تكلفة الطاقة 3- وضع اللمسات الاخيرة للاحتياجات من البيانات 4- وضع اللمسات الاخيرة من النموذج التجريبي	1- تضمين معادلة الوقت ضمن النموذج tdabc 2- ادخال بيانات اهداف الكلفة 3-تشغيل النموذج 4-التحقق من صحة النموذج	1- تطوير الجدول الزمني التمهيدي 2- تثقيف فريق عمل الشركة 3- جمع البيانات وبناء النموذج من قبل الشركة 4- مقارنة النتائج مع اسلوب (abc) و استعراضها من قبل الادارة واللجنة التوجيهية	العمليات او الانشطة

المصدر [7]

ويمكن القول ان الشكل (1) اظهر المراحل الاربعه للتنفيذ المثالي لاسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت وكالاتي :-

1- مرحلة الاعداد والتحضير والغرض منها تطوير ستراتيجيات العمل وفريق العمل لدراسة (TDABC) واظهرت اهم العمليات والانشطة الواجب اتباعها في هذه المرحله وهي (صياغة ستراتيجيات العمل ، تطوير هيكل النموذج ومن ثم تقدير اهداف الكلفة، تحديد اهم الاحتياجات من البيانات وتوفيرها ،اختيار وقت التنفيذ واخيرا اختيار فريق العمل).
2- اما مرحلة التحليل فكان الغرض منها هي جمع البيانات واجراء المقابلات بالقسم ، وان اهم الانشطة المطلوبه في هذه المرحله هي (دراسة وقت التنفيذ ، تقدير معادلات الوقت ومعدل تكلفة الطاقة ، ومن ثم وضع اللمسات الاخير للاحتياجات من البيانات ، ووضع اللمسات الاخيرة من النموذج التجريبي).
3- المرحلة الثالثة تضمنت وضع النموذج التجريبي وبنائه (tdabc) والتحقق منه وهذا هو الغرض من هذه المرحله ، ويتم ذلك عن طريق العمليات او الانشطة الخاصة بهذه المرحلة وهـــي (تضمين معادلات الوقت ضمن البرامجيات الخاصة بنموذج (tdabc) ومن ثم ادخال اهم بيانات اهداف الكلفة ، تشغيل النظام او النموذج ، واخيرا التحقق من صحة النموذج) .
4- وتعد المرحلة الاخيرة مهمه كونها الغرض منها هو تقديم النموذج الجديد وطرح النموذج عبر الوحدة الاقتصادية مع اجراء التعديلات عليه اما اهم الانشطة في هذه المرحله هي (تطوير الجدول الزمني التمهيدي ، تثقيف فريق العمل ، جمع البيانات وبناء النموذج من قبل الوحدة الاقتصادية ، مقارنة النتائج مع الاسلوب القديم وعرض النتائج على الادارة.

هذا ويتطلب استعمال تكنلوجيا المعلومات (IT) عند تطبيق وتحديد اهداف النموذج (TDABC) فضلاً عن ضرورة وجود التكامل مع الانظمة الاخرى داخل الوحدة الاقتصادية مثل نظام تخطيط الموارد للوحدة الاقتصادية (ERP) و ادارة علاقات الزبائن (CRM) ، وتوجه المنشاة العديد من المشاكل في حالة عدم وجود هذا التكامل مابين الانظمة . يعد تحديد الفرص المتاحة لتحسين العمليات وتخفيض التكاليف هو الهدف الاساسي من تطبيق وتطوير هذا الاسلوب . [7]

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

أولا: نبذة عن الشركة العامة للصناعات الجلدية (عينة البحث)

تهدف الشركة العامة للصناعات الجلدية استناداً إلى المادة الثانية من النظام الداخلي الصادر لسنة 2012 إلى تلبية الطلبات والتجهيزات كافة لدوائر الدولة والقطاع الخاص في مجال تصنيع الجلود الطبيعية والأحذية العسكرية والمدنية بانواعها كافة فضلاً عن مسلتزمات الحماية الذاتية والقماصل الجلدية والحقائب بكافة انواعها للاسهام في دعم الاقتصاد الوطني واعتماداً على مبدأ الحساب الاقتصادي وكفاءة استثمار الاموال العامة وفاعليتها في تحقيق اهداف الدولة ورفع مستويات الأداء للاقتصاد الوطني بما يحقق اهداف التخطيط، وكذلك التعاون أو المشاركة مع بعض الشركات المماثلة لاستكمال تصنيع المنتجات المختلفة، وايضا الدخول في مجالات الاستثمار عن طريق المشاركة والشراكة والتصنيع للغير مع الشركات العربية والاجنبية للتسويق المحلي والتصدير.

ثانيا: نظام الكلفة المطبق في الشركة العامة للصناعات الجلدية .

في ضوء المقابلات الشخصية مع الأقسام المعنية بعملية تحليل عناصر التكاليف (قسم الحسابات المالية / شعبة حسابات الكلفة) للشركة والتي تطبق نظام الاوامر الانتاجية تبين ان العناصر المكونة للكلفة والجدول (1) يوضح عناصر التكاليف المكونة للكلفة في الشركة عينة البحث لسنة 2017

جدول (1)
عناصر التكاليف في الشركة العامة للصناعات الجلدية لسنة 2017
(المبالغ (الف دينار)

رقم الدليل	اسم الحساب	اجمالي الكلفة القيمة / الف دينار	نسبة كل عنصر إلى اجمالي التكاليف %
31	الرواتب والاجور	27028914	86.873
32	المستلزمات السلعية	2725744	8.760
33	المستلزمات الخدمية	408088	1.311
34	مقاولات وخدمات	0	0
35	مشتريات بغرض البيع	381263	1.225
36	فوائد وايجارات	18313	0.058
37	الاندثار	489368	1.572
38	مصروفات تحويلية	32892	0.105
39	مصروفات اخرى	28528	0.091
المجموع		31113110	100

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة / حسابات الكلفة

لقد اظهرت نتائج تحليل الجدول (1) ان الرواتب والأجور قد حققت أعلى نسبة من المصروفات في الشركة إذْ بلغ ما تم صرفة في عام 2017 (27,028,914,000) دينار ويمثل نسبة 86.873% من اجمالي المصروفات ، ويليه حساب المستلزمات السلعية ح/32(يمثل هذا الحساب المبالغ المصروفة للحصول على المواد الأولية والأدوات الاحتياطية للعملية الأنتاجية) وبلغت كلفة هذا الحساب (2,725,744,000) دينار ويمثل نسبة 8.760% من اجمالي المصروفات ، ويليه حساب الاندثار وبلغت كلفة هذا الحساب (489,368,000) دينار ويمثل نسبة 1.572% من اجمالي المصروفات ، ويليه حساب المستلزمات الخدمية وبلغت كلفة هذا الحساب (408,088,000) دينار ويمثل نسبة 1.311% من اجمالي المصروفات ، اما باقي المصروفات فقد توزعت على حساب مشتريات بغرض البيع وحساب فوائد وايجارات وحساب مصروفات تحويلية وحساب مصروفات اخرى .

ثالثا: تطبيق مدخل (TDABC)

يعد استعمال تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD- ABC) من شأنه أن يحقق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل اكثر دقة عما يقدمه اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) وذلك فيما يتعلق بتقدير مستويات الطاقة والتكاليف وتوفير معلومة للوحدة الاقتصادية عن طريق تحليل ربحية زبائنها عن طريق استخدام تقنية(TD ABC) التي تساعدها في اتخاذ قراراتها في الوقت المناسب

جدول (2) معدل كلفة الموارد لوحدة النشاط

نوع المورد	التكاليف	موجه تكلفة المورد	الطاقة العملية / للافراد/ المكائن / دقيقة	معدل كلفة المورد (دينار/ دقيقة)
الرواتب والاجور	480,383,113	الطاقة العملية للافراد	3,675,240	131
خامـــات	24,901,068	الطاقة العملية المكائن	89640	278
زيوت وشحوم	201,080	الطاقة العملية للمكائن	89640	2.250
ادوات احتياطية	527,188	الطاقة العملية للمكائن	89640	5.850
تعبئة وتغليف	3,311,367	الطاقة العملية للافراد	3,675,240	0.901
لوازم ومهمات	44000	الطاقة العملية للمكائن	89640	0.500
اجور يومية+ نقل	2,014,000	الطاقة العملية للافراد	3,675,240	0.550
الاندثارات	13,340,590	الطاقة العملية للمكائن	89640	149

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة /حسابات الكلفة

ونستنتج عن طريق الجدول اعلاه انه تم استخدام اساسين مختلفين في عملية احتساب وتخصيص التكاليف الموارد اذ تم استخدام الطاقة العملية للافراد التي تم احتسابها سابقا.وبعد تحديد معدل كلفة الموارد سيتم دراسة العملية الانتاجية لمعمل رقم (7) اذ ان العملية الانتاجية تبدء عند وجود طلب اذ يتم تجهيز المواد الاولية الى المعمل اذ يتم فحصها اولا من قبل قسم الجودة ويتم التأكد من جودة ونوعية المواد ومدى مطابقتها للمواصفات المطلوبة وبعد الانتها من عملية الفحص يتم ارسالها الى الخط الانتاجي المرحلة الاولى وهي مرحلة التفصيل ويتم خلال هذه المرحلة بترتيب الجلود بشكل متناسق وبعدة طبقات ومن ثم يتم وضع الباترون او القوالب ومن ثم تبدء عملية الفصال و مدة هذه العملية تكون من (6- 18) ساعة وعلى ثلاث وجبات (35% في اليوم الاول والثاني و 30% في اليوم الثالث) ومن ثم يتم ارسال الوجبة الاولى الى مرحلة الخياطة وذلك من اجل البدأ بعملية الخياطة وبعد الانتهاء من عملية الخياطة يتم ارسال للفحص الجودة مرة اخرى وتحديد التكاليف منها ويتم معالجة التكاليف بشكل اني وتستغرق ايضا هذه المرحلة (6- 18) ساعة واخيرا يتم ارسال الانتاج الجيد الى مرحلة الجر والتي تستغرق (6- 18) ساعة واخيرا تتم عملية الفرز اي فرز القياسات والتعبئة والتغليف وارسالها الى مخازن الانتاج التام ومن ثم يتم ارسالها الى معارض الشركة من اجل بيعها او ارسالها الى جهة العقد التي قدمت الطلبية . وان هذه العملية تحتوي على عدة انشطة وتم تحديد وقت كل نشاط من هذه الانشطة عن طريق عملية المشاهدة الفعلية للعملية الانتاجية والاستفسار من العاملين والفنين المسؤولين عن المكائن ويمكن اجمالها عن طريق الجدول (3) تحديد اوقات الانشطة المرتبطة بالعملية الانتاجية .

جدول (3) تحديد اوقات الانشطة المرتبطة بالعملية الانتاجية (احتياجات غرض التكلفة)

ت	النشاط	وحدة القياس	الوقت اللازم لتنفيذ احذية رجالي ونسائي	الوقت اللازم لتنفيذ احذية ولادي	الوقت اللازم لتنفيذ البسطال العسكري
1	نقل وتحريك المواد الخام من المخازن الى المعمل	دسم2	5 دقيقة	5 دقيقة	5 دقيقة
2	فحص نوعية المواد الخام	دسم2	1.5 دقيقة	1.5 دقيقة	1.5 دقيقة
3	الفصـــــــــال	دسم2	3 دقيقة للقطعة	2 دقيقة للقطعة	4دقيقة للقطعة
4	التهيئة والاعداد للمكائن	ساعة العمل	5 دقيقة	4 دقيقة	7 دقيقة
5	الخيـــــــــاطة	زوج	4 دقيقة	3 دقيقة	6 دقيقة
6	فحص نوعية الانتاج	زوج	4 دقيقة	1 دقيقة	7 دقيقة
7	نقل للمرحلة التالية	زوج	3 دقيقة	3 دقيقة	3 دقيقة
8	الجـــــــــر	زوج	3.5 دقيقة	1.5 دقيقة	4.5 دقيقة
9	الفرز والتعبئة والتغليف	زوج	4 دقيقة	2 دقيقة	4 دقيقة
10	نقل وتحريك المنتج النهائي الى مخازن الانتاج التام	زوج	5 دقيقة	5 دقيقة	5 دقيقة
	الوقت الكلي		38 دقيقة	28 دقيقة	47 دقيقة

وبعد تحديد احتياجات الوقت اللازم من الموارد سيتم تحديد احتياجات اغراض التكلفة من الانشطة وذلك عن طريق التالي
الزمن المقدر لوحدة النشاط = (الوقت الفعلي * كمية الانتاج الفعلي) .

ويظهر لنا الجدول (3) الوقت اللازم لكل نشاط من الانشطة التي يتم تنفيذها داخل المعمل وبعد تحديد الوقت اللازم لكل نشاط يمكن وبشكل مباشر تخصيص تكاليف الموارد على اغراض التكلفة وذلك عن طريق الاعتماد على معدلات التحميل الوقت، ويظهر لنا ذلك عن طريق جداول توزيع تلك التكاليف وعن طريق المعادلة الاتية:-
تكلفة النشاط = (الوقت الكلي اللازم لتنفيذ النشاط × معدل تحميل الطاقة{ الافراد ، المكائن }
جدول توزيع (تخصيص) الرواتب والاجور على غرض الكلفة النهائي وبمعدل تحميل (131) دينار للدقيقة :-

جدول (5) تخصيص الرواتب والاجور على غرض الكلفه النهائي

ت	النشاط	احذية رجالي ونسائي الوقت الكلي× معدل التحميل =التكلفة	البسطال العسكري الوقت الكلي×معدل التحميل= التكلفة
1	نقل وتحريك المواد الخام من المخازن الى المعمل	3432855 =131 × 26205	10685015 = 131 × 81565
2	فحص نوعية المواد الخام	1029922 =131 × 7862	3205570 = 131 × 24470
3	الفصـــــــــــال	2059713 =131 × 15723	8548012 = 131 × 65252
4	التهيئة والاعداد للمكائن	3432855 =131 × 26205	14959021 =131 × 114191
5	الخيـــــــــــاطة	7895632 =131 × 20964	12822018 = 131 ×97878
6	فحص نوعية الانتاج	2746284 =131 × 20964	14959021 =131 × 114191
7	نقل للمرحلة التالية	2059713 =131 × 15723	6411009 = 131 × 48939
8	الجـــــــــــر	2403064 =131 × 18344	9616579 = 131 ×73409
9	الفرز والتعبئة والتغليف	2746284 =131 × 20964	8548012 = 131 × 65252
10	نقل وتحريك المنتج النهائي الى مخازن الانتاج التام	3432855 =131 × 26205	10685015 = 131 ×81565
	المجموع	31239177	100439272

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة

ويظهر لنا الجدول اعلاه انه لم يتم حساب الرواتب والاجور لمنتج الولادي والاطفال وذلك لعدم وجود انتاج فعلي خلال عام 2017 بالتالي تم استبعاده من الحساب بموجب اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت.

اظهر الجدول (6) ان معدل تحميل الخامات بلغ(278) وعلى اساس الطاقة العاملة للافراد فان الجدول (6) سيتضمن تخصيص تكاليف الخامات على غرض الكلفة النهائي وكما يلي:-

جدول (6) تخصيص تكاليف الخامات على غرض الكلفة النهائي

ت	النشاط	احذية رجالي ونسائي الوقت الكلي× معدل التحميل =التكلفة	البسطال العسكري الوقت الكلي×معدل التحميل= التكلفة
1	الفصـــــــــــال	4370994 =278 × 15723	5099632 = 278 × 65252
2	الخيـــــــــــاطة	5827992 =278 × 20964	27210084 = 278 × 97878
3	الجـــــــــــر	5099632 =278 × 18344	20407702 = 278 ×73409
	المجموع	15298618دينار	52717418دينار

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة

اما ما يخص فقرة الزيوت والشحوم فقد بلغ معدل التحميل (**2.250**) دينار للدقيقة وتم احتسابه على اساس الطاقة العاملة للمكائن ، ويظهر لنا الجدول (7) تخصيص تكاليف الزيوت والشحوم على غرض الكلفة النهائي وكما يلي :-

جدول (7) تخصيص تكاليف الزيوت والشحوم على غرض الكلفة النهائي

ت	النشاط	احذية رجالي ونسائي الوقت الكلي× معدل التحميل =التكلفة	البسطال العسكري الوقت الكلي×معدل التحميل= التكلفة
1	الفصـــــــــــال	35377 =2.250 × 15723	146817 = 2.250 ×65252
2	الخيـــــــــــاطة	47169 =2.250 × 20964	220226 = 2.250 ×97878
3	الجـــــــــــر	41274 =2.250 × 18344	165170 =2.250 ×73409
	المجموع	123820دينار	532213دينار

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة

الجدول (8) يتضمن تخصيص تكاليف الادوات الاحتياطية على غرض الكلفة النهائي اذ بلغ معدل التحميل (**5.850**) دينار/ دقيقة وعلى اساس الطاقة العملية للمكائن

جدول (8) تخصيص تكاليف الادوات الاحتياطية على اغراض الكلفة النهائي

ت	النشاط	احذية رجالي ونسائي الوقت الكلي× معدل التحميل =التكلفة	البسطال العسكري الوقت الكلي×معدل التحميل= التكلفة
1	الفصـــــــــــال	91980 = 5.850 × 15723	381724 = 5.850 × 65252
2	الخيـــــــــــاطة	122639 =5.850 × 20964	572586 = 5.850 ×97878
3	الجـــــــــــر	107312 =5.850 × 18344	429443 =5.850 ×73409
	المجموع	321931دينار	1383753دينار

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة

الجدول (9) تخصيص تكاليف التعبئة والتغليف على لغرض النهائي للكلفة

ت	النشاط	احذية رجالي ونسائي الوقت الكلي× معدل التحميل =التكلفة	البسطال العسكري الوقت الكلي×معدل التحميل= التكلفة
1	نقل وتحريك المواد الخام من المخازن الى المعمل	23611 = 0.901 × 26205	73490 = 0.901 × 81565
2	فحص نوعية المواد الخام	7084 = 0.901 × 7862	22047 = 0.901 × 24470
3	الفصـــــــــــال	14166 =0.901 × 15723	58792 = 0.901 × 65252
4	التهيئة والاعداد للمكائن	23611 =0.901 × 26205	102886 = 0.901× 114191
5	الخيـــــــــــاطة	18889 =0.901 ×20964	88188 = 0.901 ×97878
6	فحص نوعية الانتاج	18889 =0.901 × 20964	102886 = 0.901 ×114191
7	نقل للمرحلة التالية	14166 =0.901 × 15723	44094 = 0.901 × 48939
8	الجـــــــــــر	16528 =0.901 × 18344	66142 = 0.901 ×73409
9	الفرز والتعبئة والتغليف	18889 =0.901 × 20964	58792 = 0.901 × 65252
10	نقل وتحريك المنتج النهائي الى مخازن الانتاج التام	23611 =0.901 × 26205	73490 = 0.901 ×81565
	المجموع	179444دينار	690807دينار

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة

1- بلغ معدل تحميل تكاليف التعبئة والتغليف (**0.901**) دينار/ دقيقة و على اساس الطاقة العملية للأفراد ويظهر.
2- يظهر لنا الجدول (10) تخصيص اللوازم والمهمات وبمعدل تحميل (**0.500**) وعلى اساس الطاقة العملية للمكائن وكما يلي

جدول (10) تخصيص اللوازم والمهمات على غرض الكلفة النهائي

ت	النشاط	احذية رجالي ونسائي الوقت الكلي× معدل التحميل =التكلفة	البسطال العسكري الوقت الكلي×معدل التحميل= التكلفة
1	الفصـــــــــــال	7862 = 0.500 × 15723	32626 =0.500 × 65252
2	الخيـــــــــــاطة	10482 =0.500 ×20964	48939 = 0.500 ×97878
3	الجـــــــــــر	9172 =00.50 × 18344	36705 =0.500 ×73409
	المجموع	27516دينار	118270دينار

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة

3- اما اجور اليومية والنقل فقد تم تخصيصها على اساس الطاقة العملية للافراد وبمعدل (**0.550**)دينار اذ اظهر الجدول (11) تخصيص تكاليف اجور اليومية والنقل على غرض تكلفة النهائي وكالاتي :-

جدول (11) تخصيص تكاليف اجور اليومية والنقل على غرض تكلفة النهائي

ت	النشاط	احذية رجالي ونسائي الوقت الكلي× معدل التحميل =التكلفة	البسطال العسكري الوقت الكلي×معدل التحميل= التكلفة
1	نقل وتحريك المواد الخام من المخازن الى المعمل	14413 = 0.550 × 26205	44861 = 0.550 × 81565
2	فحص نوعية المواد الخام	4324 = 0.550 × 7862	13459 = 0.550 × 24470
3	الفصـــــــــــال	8648 = 0.550 × 15723	35889 = 0.550 × 65252
4	التهيئة والاعداد للمكائن	14413 = 0.550 × 26205	62805 = 0.550× 114191
5	الخيـــــــــــاطة	11530 =0.550 × 20964	53833 = 0.550 ×97878
6	فحص نوعية الانتاج	11530 =0.550 × 20964	62805 = 0.550 ×114191
7	نقل للمرحلة التالية	8648 =0.550 × 15723	26916 = 0.550 × 48939
8	الجـــــــــــر	10089 =0.550 × 18344	40375 = 0.550 ×73409
9	الفرز والتعبئة والتغليف	11530 =0.550 × 20964	35889 = 0.550 × 65252
10	نقل وتحريك المنتج النهائي الى مخازن الانتاج التام	14413 =0.550 × 26205	44861 = 0.550 ×81565
	المجموع	109538دينار	421693دينار

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة

4- والجدول (12) يبين تخصيص تكاليف الاندثار على غرض التكلفة اذا بلغ معدل التحميل (**149**)دينار وعلى اساس الطاقة العملية للمكائن وكما ياتي :-

جدول (12) تخصيص تكاليف الاندثار على غرض التكلفة

ت	النشاط	احذية رجالي ونسائي الوقت الكلي× معدل التحميل =التكلفة	البسطال العسكري الوقت الكلي×معدل التحميل= التكلفة
1	الفصـــــــــــال	2342727 = 149 × 15723	9722548 = 149 × 65252
2	الخيـــــــــــاطة	3123636 =149 × 20964	14583822 = 149 ×97878
3	الجـــــــــــر	2733256 =149 × 18344	10937941 = 149 ×73409
	المجموع	8199619دينار	35244311دينار

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة

5- ويظهر لنا الجدول (13) الفرق ما بين تكاليف الموارد التي تم اخذها من سجلات الشركة وتكاليف الموارد التي حسابها وفقا لأسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وكما ياتي:

جدول (13) الفرق ما بين الموارد المستخدمة

نوع المورد	التكاليف المستخرجة من السجلات (1)	التكاليف المحسوبه بموجب (TDABC) (2)	الفرق(1-2)= (3)
الرواتب والاجور	480,383,113	131,678,449	348,704,664
خامـــات	24,901,068	68,016,036	(43,114,968)
زيوت وشحوم	201,080	656,033	(454,953)
ادوات احتياطية	527,188	1,705,684	(1,178,496)
تعبئة وتغليف	3,311,367	870,251	2,441,116
لوازم ومهمات	44000	145,786	(101,786)
اجور يومية+ نقل	2,014,000	531,231	1,482,769
الاندثارات	13,340,590	43,443,930	(30,103,340)
المجموع	524,722,406دينار	247,047,400دينار	277,675,006دينار

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة

ونلاحظ عن طريق الجدول (13) اعلاه ان الوحدة الاقتصادية لم تخصص الموارد بشكل واضح وذلك لعدة اسباب منها :-

1- اعتمادها على الطاقة الكلية عند تخصيص الموارد وليس الفعلية كما حدث باسلوب (TDABC) الذي اعتمد عند التخصيص الطاقة الفعلية .
2- تم استبعـاد منتج حذاء الاطفال والولادي عند تخصيـص تكاليف الـموارد عند تطبيق اسـلوب (TDABC) وذلك لعدم وجود انتاج فعلي خلال 2014 .
3- يظهر لنا عند احتساب الرواتب والاجور وجود فرق (**348,704,664**) دينار اي قيام الوحدة الاقتصادية بتحميل العملية الانتاجية بمصاريف اكثر ، كذلك بالنسبة لمصاريف التعبئة والتغليف حملتها بشكل اكثر بالاضافة الى اجور النقل والاجور اليومية ايضا.
4- اما لبقية التكاليف الظاهرة في الجدول اعلاه فقد ظهرت بشكل اكبر عند احتسابها بموجب اسلوب (TDABC) وهذا يعني انها لم يتم تحميلها بشكل دقيق بموجب النظام التقليدي بالاضافة الى انه تم استبعاد منتج حذاء الولادي والاطفال مما ادى الى ظهورها بهذا الشكل.
5- قيام الشركة باستهلاك جزء من الموارد على انشطة غير مضيفة للقيمة بالنسبة للزبون مثال ذلك اجور النقل للعاملين والتي تعد من اهم المجالات في تخفيض التكاليف.
6- شكلت هذه التكاليف عبئا على الادارة مما تتطلب الحاجة الى ضرورة تغطيها وذلك عن طريق رفع اسعار بيع منتجاتها ، مما ادى الى عدم امكانية قيام الوحدة الاقتصادية من المنافسة وعدم المحافظة على زبائنها.

ونستنتج مما تقدم ان تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وفرت معلومة للإدارة فيما يخص قرارها باستبعاد منتج الحذاء الولادي والاطفال ، اذ ظهرت النتائج ان هناك طاقة عاطلة ، بالإضافة الى تحميل المنتجات الاخرى بمصاريف اكبر من حصتها مثل (الرواتب ، واجور النقل) . وقيام الادارة العليا بإصدار امر ايقاف انتاج منتج الحذاء الولادي دون وجود دراسة تفصيلية من قبلها . اذ تقع على المدير مسؤولية اتخاذ القرار بشان ايقاف خط انتاجي معين او اضافة خط انتاجي وان الطريقة التي تعد على اساس طريقة او منهج التكاليف المتغيرة تزود المدير بمعلومات ذات قيمة لقرارات ايقاف او اضافة خط انتاجي ، كذلك عائد المساهمة والدخل التشغيلي . اما التكاليف الملائمة فهي تصف كيفية استعمال المعلومة للوصول الى القرار المناسب .

بالتالي يتطلب من الادارة دراسة هذا القرار وبشكل جيد وذلك عن طريق :-

1- دراسة مقترح ايقاف او اضافة خط انتاجي .
2- حصر التكاليف المتغيرة والايرادات الكلية لهذا المنتج وما يحققه من عائد مساهمة .
3- قيام شعبة التكاليف مسؤولية حساب صافي الدخل الذي تحققه منتجاتها من اجل توفير معلومة للإدارة تساعدها في عملية اتخاذ القرار، وتحقيق اهدافها التي تسعى اليها الشركة وهي تحقيق اعلى الارباح .

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولا: الاستنتاجات

1. يضيف اسلوب (TDABC) الكثير من الشفافية عن التكاليف وذلك عن طريق استخدام معادلات الوقت التي تظهر الانشطة التي تتطلب وقت اكبر، والانشطة مرتفعة التكاليف، وهذا يعني انه اسلوب يقدم رؤية تشغيلية تهتم بالأنشطة وما تضيفه من قيمة للوحدة الاقتصادية .

1- ان انشاء اي نظام تكاليف جديد يعتبر قرارا اقتصاديا يتم اتخاذه عن طريق مقارنة تكاليف النظام والفوائد التي تعود منه، وان الفائدة الاساسية التي تقوم ادارة الوحدة الاقتصادية من اعداد نظم ادارة التكلفة من اجلها هي توفير معلومات تسهل وتيسر وتساعد من عملية اتخاذ القرار ، ويوفر اسلوب (TDABC) معلومة مفيدة عن تكاليف وربحية المنتج او المنتجات اذ يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة من (التسعير ، ومزج المنتجات، وقرار قبول الطلبية ، اضافة او ايقاف خط انتاجي، وتحسين العمليات ، وتخفيض التكاليف ..... الخ)

2- يعد اسلوب (TDABC) اقل تكلفة وذلك لأنه ابسط واسرع عند التنفيذ مقارنة بالنظام التقليدي ، اذ انه يستخدم الوقت في توزيع التكاليف للموارد وبشكل مباشر على اهداف التكلفة ، بالإضافة الى سهولة تحديثه وذلك عن طريق تمكن من اضافة اي تغيرات الى معادلة الوقت دون الحاجة الى اعادة العمل .

3- لقد وفر مدخل الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) معلومات للادارة فيما يخص قرارها باستبعاد منتج الحذاء الولادي والاطفال ،لاعادة النظر في امكانية تشغيله اذ ظهرت النتائج ان هناك طاقة عاطلة ، فضلاً عن تحميل المنتجات الاخرى بمصاريف اكبر من حصتها مثل (الرواتب ، واجور النقل).

4- نتيجة لغياب الحماية على المنتج الوطني وزيادة المعروض من السلع والبضائع الاجنبية لم تستطيع الشركة بيع منتجاتها بالأسعار المناسبة والتي يجب ان تغطي تكاليفها بالإضافة الى هامش ربح ، هذا يفرض على الوحدة الاقتصادية ان تراجع وتعالج تكاليفها في الفترات اللاحقة.

5- بالرغم من قيام الشركة باتباع خطة استثمارية من اجل تطوير وتوسيع نشاطها لا انها لا تزال تحقق خسارة وبشكل كبير جدا والذي ظهر نتيجة لزيادة عدد العاملين لديها كذلك قلة مبيعاتها ونتيجة للأحداث التي مرت على البلد مما ادى الى تراجع انتاج الشركة .

ثانيا: التوصيات

1. من الضروري قيام الوحدة الاقتصادية بتطوير نظام ادارة التكلفة لديها على وفق تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وذلك من اجل مواكبة التطورات والاستفادة من منافع وما يوفره من معلومة تسهل وتيسر عملية اتخاذ القرارات التشغيلية من قبل الادارة .
2. من الضروري استخدام الاساليب المحاسبية الحديثة من قبل الوحدات الاقتصادية من اجل حل مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل افضل واكثر وتوزعها بشكل اكثر عدالة على الاقسام المساندة.
3. ينبغي على الشركة عينة البحث العمل على عمل دورات تدريبية للملاكات المحاسبية للتعرف على التقنيات الكلفوية المحاسبية المعاصرة، ولاسيما تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC).
4. ضرورة اصدار قانون حماية المنتج الوطني من اجل مساعدة الشركات الاقطاع العام من النهوض بمنتجاتها وتقديم افضل ما لديها ، بالاضافة الى امكانية قيامها بالمنافسة في الاسواق .
5. اعادة هيكلية الشركة العامة للصناعات الجلدية ، وذلك بدءا من احالة الموظفين التي تزيد خدماتهم عن 25 عام على التقاعد ، و تعين موظفين اكفاء ذوي خبرة واختصاص واعادة ترتيب خطوطها الانتاجية ومعاملها ومنتجاتها وتحديد اي من المنتجات هي الاكثر ربحية ، وتطوير نظامها المالي والكلفوي للشركة.

المصادر

1. بيانات من قسم التكاليف عن الشركة لعام 2017.
2. تقارير المبيعات للشركة لعام 2017.
3. بيانات من قسم التسويق لعام 2017.
4. الزيدي ، مثنى فالح بدر " اهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على اساس الانشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة " مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد اثنان وتسعون ، لسنة 2012.
5. Oliveira, J.R. And Oliveira, S.B."Tdabc Method And Process Management:The Experience Inside Of A Certification Laboratory Of A Research Centre" , Review Of Research, Issue - 10 | July – 2015.
6. Bruggeman, W., Everaert, P., and Levant, Y., , "The Time-Driven ABC: A Case Study in a Distribution Company", 28th Annual Congress of the European Accounting Association, Goteborg, Sweden ,2005.
7. Kaplan Robert S. & Anderson Steven R. " What-If Analysis and Activity-Based Budgeting , Forecasting Resource Demands , Excerpted from Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits ", Harvard Business School Press , 2007.
8. Everaert, P., W. Bruggeman, G. Sarens, S. R. Anderson and Y. Levant. Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management,. 38 (2008): 172-191.
9. Hoozee, S., Vermeire, L., and Bruggeman, W., “A risk analysis approach for timeequation-based costing”, (Working Paper No. 2009/556) (p. 47), Belgium: Faculty of Economics and Business Administration , 2009.
10. Dalci, I., Tanis, V., and Kosan, L., “ Customer profitability analysis with time-drivenactivity-based costing: a case study in a hotel ” , International Journal of Contemporary Hospitality Management, (2010).