

توظيف مدخل الكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TD-ABC في تحسين قيمة المنتج

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

ا.م.د محمد وفي عباس الشمري

الباحث/علي محمد حسن الكيشوان

المخلص

تتبع أهمية هذه الدراسة في أنها تناولت مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABC ودوره في تحسين قيمة المنتج وإضافة ميزة تنافسية للوحدات الاقتصادية حيث وظفت هذه التقنية الحديثة تحسين قيمة المنتج من خلال تحليل سلسلة القيمة، حيث تم تحليل الأنشطة وتحديد الأحداث داخل الأنشطة ثم تحديد الأوقات المعيارية اللازمة لتنفيذ هذه الأحداث وبالتالي ترشيح تكاليف الأنشطة من خلال تحميل المنتج بأوقات المعيارية للأنشطة التي تضيف قيمة اليه بعد إستبعاد الهدر والإسراف في الوقت وإستبعاد أوقات الأنشطة التي لا تضيف قيمة وعدم تحميلها على كلفة المنتج. وبيّنت الدراسة مقدار كلفة الطاقة غير المستغلة وأوصت بإيجاد المعالجات لها، وكما أظهرت الدراسة إمكانية المعمل عينة البحث في تحسين قيمة المنتج من خلال عدة تحسينات تضيفها باستخدام إما إستراتيجية قيادة الكلفة الأقل أو إستراتيجية التمايز أو كليهما التيسكون لها تأثير على إضافة ميزة تنافسية قوية للمعمل عينة البحث والوقوف على نقاط القوة وتعزيزها وتحديد نقاط الضعف وتقديم المقترحات لمعالجتها وهكذا فإن منهجية البحث ستكون كما يلي :

Abstract

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

adding a strong competitive advantage to the laboratory The research sample and identify and strengthen the strengths and identify weaknesses and make proposals to address them and so the research methodology will be as follows

المحور الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة :

أولاً : منهجية البحث

أهمية البحث :

تتبع أهمية هذا البحث من أهمية تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة عادلة على المنتجات لما تشكله هذه التكاليف غير المباشرة من نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة بين المنتجات المعروضة بالسوق . وحيث إن الهدف الرئيس لمحااسبة التكاليف هو قياس الكلفة لذا وجب البحث عن منهج كلفوي حديث يهدف الى تقديم صورة حقيقية عن تكاليف المنتجات من خلال ربط هذه التكاليف بالأنشطة التي سببتها فضلا عن سعي هذا المنهج نحو ترشيح هذه التكاليف من خلال ربطها بموجهات زمنية وبالتالي ظهور نوعين من التكاليف هي تكاليف مستغلة للأنشطة وتكاليف غير مستغلة للأنشطة ،حيث يقوم هذا المدخل الحديث بتحميل التكاليف المستغلة للأنشطة على المنتجات باعتبارها تكاليف قابله للخرن وإستبعاد التكاليف غير المستغلة للأنشطة وعدم تحميلها على المنتجات مما يؤدي الى ترشيح تكاليف المنتجات وجعلها منافسة للمنتجات المعروضة في السوق فجاء مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت ليعالج أوجه القصور في منهج التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لذا فإن أهمية البحث تدور حول مدى إمكانية تطبيق منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وبيان دور هذا المنهج في تحسين قيمة المنتج .

مشكلة البحث :

تعرض نظام التكاليف التقليدي الى إنتقادات جوهرية وهي إنه لا يحقق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات لكونه يعتمد في توزيع التكاليف غير المباشرة إلى المنتجات على أساس تحميل واحد وهذا الأساس قد يكون ملائماً لنوع معين من التكاليف غير المباشرة إلا إنه غير ملائم لباقي التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى تحميل منتج نهائي معين بتكاليف أكثر مما يجب وتحميل منتج نهائي آخر بتكاليف أقل مما يجب بسبب إن جميع المنتجات لا تستهلك نفس الكمية من الأنشطة وهذا يؤدي الى تشويه الصورة الحقيقية لتكاليف المنتجات وحيث إن قياس الكلفة هو هدف أساس لمحااسبة التكاليف، لذلك ظهرت الحاجة إلى أسلوب بديل لقياس الكلفة يعالج الخلل في النظام التقليدي للتكاليف. ظهر أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة والذي يهدف الى تحقيق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة باعتبارها تمثل النسبة الأكبر من التكاليف الكلية في ظل بيئة التصنيع الحديثة وبالرغم من ذلك مازال تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يعاني من بعض أوجه القصور في عملية

تخصيص التكاليف غير المباشرة مثل عدم وجود علاقة سببيه بين الأنشطة المؤداة وموجهات التكلفة مما يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتج أو خدمه وعليه يمكن طرح مشكلة البحث من خلال التسؤلات الآتية :-

هل هناك خلل في قياس التكلفة في ظل نظام التكاليف التقليدي ؟

هل يحتاج قياس التكاليف على أساس الأنشطة إلى تعديل أو تحديث لغرض إنتاج تكاليف ملائمة في ظل بيئة تنافسية شديدة ؟

هدف البحث :-

يهدف البحث بشكل أساس إلى تحقيق الآتي :-

قياس التكاليف على أساس الأنشطة في المعمل عينة البحث .

قياس التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في المعمل عينة البحث.

بيان دور مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) في تحسين قيمة المنتج ومقارنته مع مدخل التكاليف على أساس الأنشطة .

بيان تأثير تحسين قيمة المنتج في المعمل عينة البحث بعد إضافة التحسينات عليه .

فرضية البحث :-

إن اعتماد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في قياس التكاليف TD-ABC يؤدي الى توفير معلومات ملائمة عن تكاليف المنتجات، التي تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات الصائبة .

الحدود المكانية والزمنية للبحث :-

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

كما تم إختيار المدة من 2016\1\1 إلى 2016\12\13 كحدود زمنية للبحث وذلك من خلال توفير لتوفير المعلومات وتكاملها خلال هذه تلك الفترة.

ثانيا :دراسات سابقه

دراسات عربية سابقة :

أ - دراسة عبد الرحمن، 2013		
العنوان	قياس التكلفة على أساس النشاط المبني على الوقت وتحديد أسعار الخدمات في البيئة العراقية	
الهدف	هدفت الدراسة الى توضيح الربط بين مدخل التكلفة على أساس النشاط المبني على الوقت (TD-ABC) و تخفيض التكلفة وتحديد الأسعار وتحقيق العلاقة بين مدخل TD-ABC دقة تحديد اسعار الخدمات في البيئة العراقية.	
الاستنتاجات	بين استخدام مدخل TD-ABC صورة واضحة عن التكاليف والطاقة غير المستغلة و ساعدت على ايجاد طريقه لتحديد الأسعار حسب الاختلافات في الأوامر والزبائن والخدمات و القدرة على تحديد ربحية كل زبون بالاستفادة من موجبات ومعادلاته الوقت بحسب الاختلافات بين الزبائن والأوامر. ويمكن الادارة من اعادة النظر في عملية التسعير واتخاذ قرارات على رصيد كل زبون أو استخدام قوائم التسعير لتحفيز الزبائن الذين ليسوا على استعداد لتغير سلوكهم للسماح بأدنى مستوى من الربحية. وايضا ادى تطبيق مدخل التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت من التخطيط والتنبؤ بالموارد والطاقات والمهارات التي سيتم استهلاكها.	
ب- دراسة ابو عبن ، 2013م		
العنوان	رسالة ماجستير (نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين).	
الهدف	هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر استعمال نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على سياسات توزيع الارباح لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال التعرف على مدى ممارسة تلك الشركات لنظام (TDABC)	
الاستنتاجات	الشركات الفلسطينية لديها تطبيق بنسبة مقبولة لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)، وان العديد من الشركات لا توزع أرباحاً نقدية. وان هناك توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) والتدفقات النقدية لتلك الشركات وايضا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) ونصيب السهم من التغير في حقوق الملكية لتلك الشركات.	

2-دراسات اجنبية سابقة

دراسة Kaplan & Anderson ، 2007		
العنوان	Time-Driven Activity-Based Costing: A simpler and More powerful path to higher profits	
الهدف	هدفت هذه الدراسة إلى بيان ميزة استخدام الوقت في قياس تكلفة المنتج، اثناء التطبيق على شركات واخذ حالات عملية منها ، تغطي مختلف الأنشطة الصناعية والخدمية والإدارية في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد وضحت الدراسة الفرق في استخدام المدخل والوفر في التكلفة في ظل المدخل الجديد المسمى التكلفة على اساس الانشطة بالوقت (TDABC)، بدلاً عن المدخل التقليدي للتكلفة على أساس النشاط (ABC). وايضا هدفت الدراسة توضيح مفهوم معادلات الوقت في حساب الطاقة المستغلة للموارد التي تؤدي الى تكلفة النشاط، وتكلفة الوحدة والوقت المطلوب لكل عمل داخل النشاط، بناءً على محركات الوقت المختلفة، وذلك بهدف توجيه نظر إدارة الشركة إلى التكاليف الهامة والمؤثرة على ربحية المنتج.	
الاستنتاجات	و توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات التي كان من اهمها : ان تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) يوفر المعلومات عن تكلفة لحساب الطاقة العملية للموارد التي تؤدي الى النشاط وتكاليف الوحدة وكمية الوقت المطلوب لتنفيذ كل نشاط حسب محركات التكلفة حتى تتمكن الشركة من ادارة تكاليفها تحقيق ربحية اكبر و التمييز بين الطاقة المستعملة والطاقة الغير مستعملة (العاطلة) بالتالي يوفر الرؤية الواضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وهذا ما عجزت عنه تقنية التكلفة على اساس النشاط (ABC)،	

دراسة Szychta. 2010.		
عنوان الدراسة	.Time Driven Activity Based Costing in service industries مدخل التكاليف على أسس النشاط الموجهة بالوقت في قطاع وحدات الخدمات.	
هدف الدراسة	هدفت الدراسة الى تحليل دور مدخل التكلفة على أساس النشاط(ABC) في الوحدات الخدمية واستعراض مدخل تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TD-ABC) الذي صمم لقياس التكلفة بطريقة اسهل وتخصيصها.	
الاستنتاجات	أن مدخل (ABC) المستخدم في الوحدات الخدمية يزود بمعلومات عن تكاليف الأنشطة والخدمات، وتستخدم لتحديد ربحية الزبائن، ومجموعات الزبائن والأسواق . تطبيق مدخل (ABC) ولاسيما في الصناعات الكبيرة والشركات الخدمية ثبت غالباً بأنه يستهلك وقتاً وتكلفة مما يسبب أحيانا العزوف عنه. اثبتت الدراسة أن الهدف من تطبيق مدخل (TD-ABC) هو تقليل الروتين والمحددات التي ترافق تطبيق مدخل ABC.	

المحور الثاني: مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أولاً: نشأة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC

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

ثانياً: مفهوم وتعريف مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC

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

ويعرفه (Atkinson,et.al,2007:138) هو المدخل الذي يستعمل مرحلتين لتخصيص التكاليف بشكل بسيط لكن بصورة أعم من نظم التكاليف التقليدية التي تستعمل مراكز التكلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة بينما يستعمل نظام (ABC) الأنشطة لتعيين وتخصيص التكاليف غير المباشرة بالنسبة لاستهلاك كل نشاط من الموارد المتاحة للمؤسسة.

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

ثالثاً : مميزات مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

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

إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يقوم بإدارة كل نشاط من خلال تحديده أولاً ثم تحليل ذلك النشاط ومعرفة كلفته، ويقوم أيضاً بإدارة كل نشاط يضيف قيمة للمنتج أو لا يضيف قيمة له، وأيضاً يقوم بجمع عدة أنشطة من خلال علاقة تجمع تلك الأنشطة وتكون علاقة علمية سببية مثلاً إعداد وتهيئة الآلات يتكون من عدة إجراءات متشابهة حيث يُمكن دمجها بنشاط واحد يسمى نشاط أعداد الآلات (العاني، 2013 : 513).

قيام الإدارة العليا في الوحدة الإقتصادية بدعم المنتجات والخدمات التي لها مردود ربحي أكبر وتخفيض الدعم أو تطوير التي تكون أرباحها أقل وكل ذلك يُمكن بيانه من خلال استخدام مدخل ABC (Horngren,et.al,2012:155).

يقدم مدخل (ABC) دقة كبيرة في قياس موجه الكلفة لأي نشاط والذي يُمكن من خلاله قياس الكلفة للمنتج وعليه فإنها توفر أفق لدى الإدارة لتحسين المنتج والرقابة بصورة افضل على التكاليف (Blocheret,et.al,2006 : 109).

يقوم مدخل (ABC) بالتغذية العكسية لكفاءة وفعالية المعالجة للعمليات التشغيلية لتمكين الإدارة في الوصول إلى المنتجات التي تدر أرباح أعلى تقرير نوع الاستثمارات (العاني، 2013 : 513).

المحور الثالث :مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

أولاً:- نظره عامه عن نشأة مدخل TD-ABC :-

إن مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) يعتبر من الأساليب المميزه منذ إبتكاره لما أوجده من حلول لمشاكل كلفوية كانت تشكل عائقاً أمام الوحدات الإقتصادية التي كانت تطبق نظام التكاليف التقليدي ، لذا تمكن مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) وخلال فترات طويلة من قياس كلفة المنتجات والخدمات بصورة أكثر دقة وملائمة عما كانت عليه في ظل تطبيق النظم التقليديه للوحدات الإقتصادية ولذا إستطاعت تلك الوحدات من تحديد ربحيتها من الإيرادات المتحققه بصورة أكثر وضوحاً ، وعليه إستطاع مدخل (ABC) من معالجة قصور قياس التكلفة في الأنظمة التقليدية للتكاليف (درغام ، 2007 : 679).ولكن مع مرور الوقت وجدت معوقات وعقبات كثيرة كما وجهت إنتقادات لمدخل (ABC) مر ذكرها في المبحث السابق،التبادت لضرورة وحاجة إيجاد حلول لتلك المشاكل والمعوقات التي واجهت مدخل (ABC) ، وهنا بدأ العمل المستشارين في الوحدات الإقتصادية والأكاديميين والباحثين والدارسين في إيجاد طرق لمعالجة مشاكل تطبيق مدخل (ABC) مع كيفية الإستفادة من مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بنفس الوقت ، وبعد الجهود ذوي الشأن الكبيره ظهر مدخل جديد سمي بمدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) ففي عام 1997 قام البرفسور (Anderson) بتطبيق هذا المدخل بإشتراك مع البرفسور (Kaplan) ،وفي عام 1998 تم وضع هما مدخلاً جديداً منبثقاً من مدخل ABC،

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

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

إن (الشعراني، 2005:49) يرون إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) بأنه مدخل قائم على أسس مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC ولكن مع وجود إختلاف في تخفيض تكاليف التنفيذ وتركيزه على موجبات التكلفة الزمنية .

أما (Thomson&Gurowka,2005:22) فقد عرف مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) بأنه مدخل يقوم بقياس كلفة المنتجات بطاقتها المستغلة وغير المستغلة بينما مدخل (TD-ABC) يقوم بقياس كلفة المنتجات بطاقتها المستغلة فقط وغير المستغلة فإنها تحمل على كشف الدخل

رابعاً : مميزات مدخل (TDABC)

لدى مدخل TDABC مزايا يمكن الكشف عنها بالتالي (الرشيدي، 2009؛ Dewi,2012:1962)

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

2- إستطاع مدخل (TDABC) من تخطي المعوقات والمشاكل التي في مدخل ABC.

3- مدخل (TDABC) يتمتع بسهولة التنفيذ بسبب آلية الوقت المستخدمه في تنفيذه

4- مدخل (TDABC) أثبت كفاءته على الأستمراريه في الوحدات الإقتصادية بسبب قلة كلفته .

5- مدخل (TDABC) يعطي معلومات عن تكاليف التشغيل ويُمكنه تحديد الطاقة المستغله

وغير مستغله في كل نشاط

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

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

تحديد مجموعات الموارد المختلفة والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد.

تقدير كلفة كل مجموعة من مجموعات الموارد.

تحديد الطاقة العملية من الوقت لكل مجموعه (ساعات العمل المتاحة).

تحديد كلفة الوحدة من موجهات النشاط لكل مجموعة من مجموعات الموارد وذلك بقسمة الكلفة الكلية لمجموع الموارد على طاقتها العملية

تحديد الوقت اللازم لكل حدث من أحداث النشاط بالإعتماد على موجهات الوقت مستخدمين معادلات الوقت.

6-تقوم بضرب (الخطوة 4× الخطوة 5) للحصول على كلفة النشاط أي (بضرب كلفة وحدة الوقت في الوقت المستغرق لإنجاز النشاط)، وبذلك نحصل على كلفة الطاقة بصوره محده.

المحور الرابع : سلسلة القيمة

أولاً: مفهوم وتعريف تحليل سلسلة القيمة

أن مفهوم (القيمة) يعني عملية تبادلية بين الزبون والبائع أي ما يحصل عليه الزبون من خلال تبادل السلعة مقابل السعر الذي يقوم بدفعه، إذن فالقيمة هي صافي المنفعة (إجمالي المنفعة- الكلفة التي يدركها الزبون) (السعيد، 2004 :34). أما (العامري، 2008: 154) أعطى وصفاً آخر للقيمة في الوحدة الاقتصادية بأنه السعر الذي يدفعه الزبون لأي هدف منتج (سلعة او خدمة)، وأما الريح هو الفرق بين هذه السعر (القيمة) والكلفة الكلية لذلك الهدف هي كلف السلعة التي قامت الوحدة بإنتاجه .

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

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

عرف (العاني، 2004: 86) إن سلسلة القيمة هي أسلوب يُمكن إستخدامه كإطار يحدد نقاط القوة والضعف في الوحدة الاقتصادية ويخلق المزايا التنافسية فيها. ويقوم هذا الأسلوب على افتراض أساس ينص على إن الهدف الاقتصادي يكون في خلق قيمة للمنظمة من خلال أنشطتها المختلفة. أما (إدريس والغالب، 2011: 117) بينما إن سلسلة القيمة هي دراسة لتحديد جوانب القوة والضعف في أنشطة الوحدة الاقتصادية ولتحديد قدرتها في خلق منتج ذات ميزة تنافسية للوحده الاقتصادية لذا تم إستخدام مصطلح سلسلة القيمة لأنه المعنى الذي يعطي إضافة قيمة للمنتج أو الزبون.

ثانياً :أهمية سلسلة القيمة: - يمكن تحديد اهمية سلسلة القيمة بالنقاط الاتية :

تظهر أهميتها من خلال المدى الواسع لكل نشاط يدخل في المنتج أو الخدمة وتوضيح الطرق الإنتاجية المختلفة للسلع او الخدمات من بداية الأنتاج حتى يستلم العميل المنتج (البيديري ، 2003 : 112) .

تعطي سلسلة القيمة مفهوم لتركيبية مختلفة للروابط والعلاقات التجارية (Bomman) 2007:118، وان معرفة وتحديد الأنشطة المحركة لسلسلة القيمة بشكل واضح تعد من أولويات الدخول إلى الأسواق الأجنبية التي يمكن للربحية من خلالها ان تنمو (Kaplinsky&morris,2000: 9).

إن سلسلة القيمة هي مدخل من المداخل التي إكتسبت أهمية بالغة لأنها إطار ملائم و مناسب يبين مفهوم القيمة التي تحقق الميزة التنافسية في الوحدة الإقتصادية، كونها تعمل على تعيين نقاط قوة الوحدة التي تساعد في خلق القيمة (الحيالي، 2006 : 78).

أن أهمية سلسلة القيمة تكون في توصيف شبه رسمي لكل الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات أو العملاء (Joerg,2007:13).

ثالثاً: تحليلات سلسلة القيمة.

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

1- دخول منافسين جدد:-

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

2- المنافسه بين الشركات قائمة :-

بسبب زيادة الطلب على منتج معين و نمو الأعمال في أي صناعة تنشأ المنافسة بين الشركات لغرض الحصول على حصة سوقية كبيرة في الصناعة أو في السوق وتكبر حدة المنافسة عندما لا يكون تمايز بالمنتجات أو في قيادة التكلفة بين المنتجات للشركات المتنافسة (David,2011:55).

3- قدرة المساومة مع المشتريين :-

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

4 . قدرة المساومة مع المجهزين

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

ولكن يرى الباحث أن هناك قوة لدى العملاء في الضغط على المجهزين في حالة إستطاع العملاء من تحسين منتجاتهم وجعلها ذات مواصفات مطلوبة لدى المستهلكين ،حيث أن ذلك يزيد الطلب على المنتجات مما يجعل العملاء بحاجة للمواد الأولية المجهزين التي على أساسها يستطيع العملاء من الضغط على المجهزين وطلب المواد الأولية بكميات كبيرة وبطرق تجهيز متفوق عليها التيمن خلالها يمكن للعملاء من تخفيض سعر المواد الأولية .

5.5. تهديدات المنتجات البديلة

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

وهنا نجد Porter اعطى استراتيجيتين تنافسييتين:

أ: استراتيجية قيادة الكلفة الأقل

المقصود من استراتيجية قيادة الكلفة الأقل يعني أن تتحكم الوحدات الإقتصادية وتسيطر على حصه سوقية تمكنها من المحافظة على مبيعاتها أو زيادتها وكل هذا يكون من خلال دعم الميزة التنافسية التي تقدمها تلك الوحدات وهي عن طريق تخفيض تكاليف منتجاتها، والذي يعطيها مزايا لدى الزبون تجعله يفضل شراء منتجات تلك الوحدات ومن ثم الحصول على الحصة السوقية الأكبر، لذا تميل تلك الوحدات إلى تخفيض تكاليفها للوصول إلى الأسواق ذات بيئة إقتصادية معينة أو الزبائن المحددين من الأسواق الأخرى لزيادة المبيعات،وتخص هذه الإستراتيجية الأعمال الأنتاجية في عمليات التصنيع والتوزيع و كافة الأعمال الإدارية وتكون نقاط الضعف في هذه الإستراتيجية بالميل باتجاه تخفيض الكلفة وبالطريقة التي قد تضعف الطلب على المنتج شريحة معينة من المجتمع تطلب المنتج بجودة ومواصفات معينة بحيث تكون ذات جودة عالية لا تستطيع تلبيةها الوحدة الإقتصادية عند إضافة التحسينات

على المنتج وذلك لإرتفاع الكلف (Blocher,2008:19). وتعرف أيضا بأنها قدرة الوحدة الاقتصادية على الإنتاج بأقل التكاليف مع الأخذ بالحسبان أسعار المنافسين مع القيام بتحسين الإنتاجية وحذف الأنشطة غير الضرورية والرقابه على عناصر الكلفه (Horengren,et.al,2009:435).

ولكن يرى الباحث من مفهوم إستراتيجية قيادة الكلفة الأقل هو تخفيض التكاليف ولكن سيعمل الباحث في الجانب العملي على هذه الإستراتيجية مع مدخل TD-ABC إذ إنه عند تخفيض الكلفة سيعطي مرونة لدى الوحدة الاقتصادية لتحسين جودة منتجاتها بإضافات مختلفة على المنتج ومن ثم فإن التخفيض يُسهم في تحسين قيمة المنتج ويجعله يلبي رغبات زبائن جدد وينفس أسعار البيع يطلبون المنتج بمواصفات خاصه تكون الوحدة قادره على تلبيتها . إن الوحدات الاقتصادية التي تستخدم إستراتيجية قيادة الكلفة الأقل لغرض تقديم قيمة لزيائنها بنفس الجودة أو أفضل منها بالنسبة للسلع أو المنتجات أو الخدمة وكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين، من خلال الذهاب بإتجاه خفض الكلفة بالإعتماد حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة على التطوير والتصنيع والتسويق والتوزيع وهنا تسمح هذه الإستراتيجية بإكتساب أرباح مرتفعة مقارنة بمنافسيها كنتيجة لبيع منتجاتها بنفس السعر أو بأقل منه (Jakson,2009:470). وعليه فإنها إستراتيجية تتميز الشركة بموجبها على المنافسين عن طريق إنتاج منتج أو تقديم خدمة بكلفة أقل، وبذلك فإنها ستحقق أرباحاً مستدامة في حالة تخفيض الأسعار وبالتالي تقل حدة المنافسة بالنسبة للصناعة من خلال النجاح تخفيض الأسعار وإرباك الربحية لدى المنافسين (Blocher,2008:19).

ب: إستراتيجية التمايز

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

المحور الخامس: تطبيق مدخل ABC في المعمل عينة البحث ودوره في تحسين قيمة المنتج

سيقوم الباحثان هنا بتطبيق هذا المدخل على منتج الدشداشة الكلاسيك اللياقة بوصفها المنتج الرئيس في المعمل عينة البحث وذو مردود اقتصادي كبير.

أولاً: تحديد الأنشطة الرئيسة في المعمل عينة البحث لمنتج الدشداشة الكلاسيك اللياقة

لقد زار الباحث ميدانيا المعمل عينة البحث وتم فيه لقاء المسؤول الفني للمعمل وأيضاً باقي الوحدات ، ولكون هناك تداخل بالأنشطة المتعلقة بالدشداشة الكلاسيك اللياقة مع باقي المنتجات وعدم وضوحها في المعمل عينة البحث و الأحداث المرتبطة بكل نشاط قام الباحث بطلب المساعدة من الكوادر الفنية و الإدارية لغرض تحديد الأنشطة الرئيسة وتم الإستعانة بهم لغرض رسم وتتبع عملية خياطة الدشداشة الكلاسيك اللياقة ، إن المشتريات تقوم بتسليم خامات الأقمشة وجميع المواد الداخلة بإنتاج الدشداشة الكلاسيك اللياقة بعد أن يتم شراءها

وفق الأليات والإجراءات الموضوعه إدارة المعمل الى المخازن ويتم إدخالها مخزنيا بشكل مثبت في مستندات الإدخال المخزني وسجل رقابة المخزون وبهذا يتم تحديد نشاط الإستلام وبعدها يتم ترتيب وتصنيف الأقمشة الخام والمواد الأولية في المخزن ومن ثم يتم إخراج الكمية المطلوبة لغرض تسليمها لمراكز الانتاج بواقع (2.70) متر لكل وحدة من الدشداشة الكلاسيك اللياقة⁽¹⁾ ومناولتها لقسم الفصال وبهذا تم تحديد نشاط المناولة ولكن قبل ذلك ياتي نشاط التصميم لغرض تصميم نموذج أولي الدشداشة الكلاسيك اللياقة حتى يتم على إثرها خياطة بقية الكمية حسب تصميم الإنموذج المعد المصمم ،وبعد ذلك يتم إستلام القماش قسم الفصال والتحضيرات لفصال القياسات المطلوبة الدشداشة الكلاسيك اللياقة بحسب القوالب المصممه حيث تحضر بقيام العمال بنشر القماش على طاولات التفصيل لغرض قصه حسب القوالب المصممه وبعد ذلك تبدأ عملية الرزم لكل مجموعه وترقم بحسب كل مجموعه وبهذا تم تحديد نشاط الفصال والتحضيرات وبعدها تسلم مجموعات المفصله لقسم الخياطة لخياطة الكمية المطلوبة وبعد الخياطة تجري عملية فحص المنتج و التأكد من مطابقته للمواصفات المطلوبة وبهذا تم تحديد نشاط الخياطة،وبعد إستكمال الدشداشة الكلاسيك اللياقة يتم كوي الدشداشة وتجهيزها وتطبيقها و بهذا تم تحديد نشاط الكوي، وبعد كوي الدشداشة يتم تسليمها لتعبئتها وتغليفها بكيس سليفان بشكل أنيق لعرضها للبيع وبهذا تم تحديد نشاط التعبئة والتغليف، ويرى الباحث أن للإدارة دوراً كبيراً في تصنيع المنتجات وتسويقها بشكل مميز ولهذا تم وضع نشاط ثامن، وهو النشاط الإداري والجدول (1) يبين الأنشطة الرئيسية للمعمل عينة البحث والأحداث المرتبطة

جدول (1)الأنشطة الرئيسية والأحداث المرتبطة بها ومستوى النشاط في المعمل عينة البحث

مستوى النشاط	الأحداث المرتبطة بها	الأنشطة الرئيسية
مستوى الدفعة الانتاجية	إستخراج أمر الشراء،فحص نوعية الكمية المستلمة،جرد الكمية المستلمة،إعداد تقرير الإستلام، إعداد تقرير موقع	نشاط الإستلام
مستوى الدفعة الانتاجية	التأكد من إكمال إجراءات مستند الصرف ، تجهيز دفعات خامات الأقمشة والمواد الأولية المطلوبة، تحميلها الى واسطة النقل، نقلها من المخازن و تسليمها للورش الإنتاجية	نشاط المناولة
مستوى الدفعة الانتاجية	إختيار فكرة التصميم ،إعداد القالب الخاص بالمنتج، إعداد الاحجام (صغير ،متوسط ، كبير)، فكرة التصميم النهائي،التسليم للفصال	نشاط التصميم
مستوى الدفعة الانتاجية	نشر طبقات الأقمشة ،قص القماش ،مرحلة الترقيم ،مرحلة التاشير ، مرحلة الطوي، والتسليم للخياطة	نشاط التفصيل والتجهيز
مستوى الوحدة الانتاجية	إستلام القطع من التفصال ، خياطة أوفر المنتج، خياطة الجهة الخلفية والأمامية ، ربط اجزاء الرئيسية والصغيرة ، خياطة الذراعين ، تصليح الأخطاء، الفحص النهائي للمنتج	نشاط الخياطة الدشداشة الكلاسيك اللياقة
مستوى الوحدة	إستلام المنتج من الخياطة ، القيام بعمليات الكوي	نشاط الكوي

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

الانتاجية	الميكانيكي ، تعديل المنتج حسب التصميم ،التسليم للتعبئة والتغليف	
مستوى الوحدة الانتاجية	إستلام المنتج من نشاط الكوي ، تطبيق المنتج ، تغليفة المنتج ، تعبئة المنتج بالصناديق ،تسليم لمخزن الإنتاج الجاهز	نشاط التعبئة والتغليف
مستوى المصنع	القيام بإجراءات الإدارية والإجراءات المحاسبية وتنظيم الموارد البشرية	النشاط الاداري

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

وقد لاحظ الباحثان أن هناك أنشطة مرتبطة بالدفعة الانتاجية مثل أنشطة الاستلام والمناولة والتصميم والفصال والتحصيرات⁽²⁾، وبذلك فإن الطلب لهذه الانواع من الأنشطة يركز بشكل أساس على عدد الدفعات المنتجة (وليس على عدد الوحدات المنتجة). اما أنشطة الاخرى المذكورة في باقي الجدول رقم (2) مثل الخياطة والفحص والكوي والتعبئة والتغليف فهي أنشطة مرتبطة بالوحدة المنتجة (وليس بالدفعة)، بينما النشاط الاداري والمحاسبي هو نشاط مرتبط بالمعمل كله (وليس بالدفعة او بالوحدة).

ثانيا: تحديد تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية الدشداشة الكلاسيك اللياقة في المعمل عينة البحث

بعد التعرف على الأنشطة الرئيسية والأحداث المرتبطة بها في المعمل عينة البحث و لصعوبة فصل تكاليف الدشداشة الكلاسيك اللياقة عن تكاليف المعمل كله لأن المعمل ينتج عشرة انواع من الدشداشة خلال عام 2016 فضلا على أن الحسابات تقوم بحساب تكاليف المنتج على مستوى المعمل، وقد جاء اختيار الباحث لمنتوج الدشداشة الكلاسيك اللياقة لأهمية المنتج للمعمل من الناحية الاقتصادية، و ايضا اصبحت الدشداشة الكلاسيك اللياقة من المنتجات الرئيسية في المعمل بسبب كثافة الخط الانتاجي لهذا النوع من المنتجات وتم الحصول على المعلومات المتعلقة بتكاليف التحويل لكل نشاط عن طريق الاطلاع على السجلات الخاصة بالحسابات والكلفة في المعمل والقيام بمقابلات خاصة مع مسؤولي الأنشطة الانتاجية، حيث تم حساب تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية العشره المذكورة في جدول رقم (1) وتم الاخذ بالاعتبار الباحث عدد الكادر الاداري والمحاسبي وكوادر العمال في كل نشاط والنفقات المتعلقة بهم، والجدول رقم (2) يبين تكاليف التحويل (اجور مباشرة +تكاليف غير مباشرة) لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية.

(2) ان الدفعة الانتاجية في المعمل عينة البحث 100 دشداشة

جدول (2) معمل الصادق (ع) لخياط الدشداشة

توزيع تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك اللياقة

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

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

ثالثاً: تحديد موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة الدشداشة الكلاسيك اللياقة في المعمل عينة البحث

تم تحديد موجه الكلفة في أنشطة المعمل الرئيسة عن طريق ملاحظة التأثير المباشر لحدوث الكلفة الخاصة بكل نشاط، وأن أي تغير في موجه الكلفة يسبب تغير في كلفة النشاط، والجدول (3) يبين موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك اللياقة والكمية المستهلكة من موجهات الكلفة في المعمل عينة البحث.

جدول (3) موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية والكمية المستهلكة من موجهات الكلفة للدشداشة الكلاسيك اللياقة في المعمل
عينة البحث

الانشطة الرئيسية	موجهات الكلفة لكل نشاط	الكمية المستهلكة من موجه الكلفة
نشاط الاستلام والتسليم	كمية خامات قماش المستلمة الدشداشة الكلاسيك اللياقة	270 متر لكل دفعة
نشاط المناولة	كمية خامات القماش الصادرة للورش الدشداشة الكلاسيك اللياقة	270 متر لكل دفعة
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم	46 دقيقة لكل دفعة
نشاط التفصيل والتجهيز	الوقت المستهلك للفصال والتجهيز	120 دقيقة لكل دفعة
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك للخياطة	45 قطعة لكل دشداشة
نشاط الكوي	الوقت المستهلك للكوي	6 دقيقة لكل دشداشة
نشاط التعبئة والتغليف	عدد الوحدات المنتجة	1 قطعة لكل دشداشة
النشاط الاداري	ساعات العمل المباشر	91 ⁽³⁾ دقيقة لكل دشداشة

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

رابعاً: تقدير الطاقة السنوية المتاحة من موجهات الكلفة

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

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

في الجدول رقم (4) احتساب الطاقة السنوية المتاحة من محركات الكلفة للأنشطة الرئيسية في المعمل عينة البحث

⁽³⁾ يعمل في المعمل عينة البحث 50 موظفاً أو عاملاً وللمعمل 10 منتوجات، وقد حدد الباحث حصة منتوج الدشداشة الكلاسيك اللياقة من هؤلاء الموظفين والعمال 10 عمال وعليه فإن الطاقة السنوية المتاحة = 10 عمال × 7 ساعات يومياً × 26 يوم في الشهر × 12 شهراً في السنة = 60 دقيقة للساعة = 1310400 دقيقة وعند قسمة هذا الرقم على 14400 وحدة منتجة من الدشداشة الكلاسيك اللياقة سنوياً كانت حصة الدشداشة الواحدة من ساعات العمل المباشر = 91 دقيقة \ للدشداشة .

جدول (4) الطاقة السنوية المتاحة من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية للدشداشة الكلاسيك اللياقة في المعمل عينة البحث

الانشطة الرئيسية (1)	محرك الكلفة لكل نشاط (2)	الكمية المستهلكة من موجهات الكلفة (3)	كمية الانتاج السنوية (4)	الطاقة السنوية المتاحة من موجه الكلفة (5) = (4) × (3)
نشاط الاستلام	كمية خامات قماش المستلمة	270 متر لكل دفعة	144 دفعة	46656 ⁽⁴⁾ متر
نشاط المناولة	كمية خامات القماش الصادرة للورش	270 متر لكل دفعة	144 دفعة	38880 متر
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم	46 دقيقة لكل دفعة	144 دفعة	6624 دقيقة
نشاط التفصيل	الوقت المستهلك للتفصيل	120 دقيقة لكل دفعة	144 دفعة	17280 دقيقة
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك للخياطة	45 دقيقة لكل دشداشة	14400 دشداشة	648000 دقيقة
نشاط الكوي	الوقت المستهلك للكوي	6 دقيقة لكل دشداشة	14400 دشداشة	86400 دقيقة
نشاط التعبئة والتغليف	عدد الوحدات المنتجة	1 قطعة لكل دشداشة	14400 دشداشة	14400 دشداشة
النشاط الاداري	ساعات العمل المباشر	91 دقيقة لكل دشداشة	14400 دشداشة	1310400 ⁽⁵⁾ دقيقة

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

خامسا: احتساب معدل كلفة موجه الكلفة للأنشطة الرئيسية في المعمل عينة البحث

لغرض حساب معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط من الانشطة الرئيسية لمنتوج في المعمل عينة البحث يكون من خلال قسمة تكاليف تحويل كل نشاط من الانشطة الرئيسية التي تم الحصول عليها من الجدول رقم (2) على الطاقة السنوية المتاحة لهذه الانشطة، التي اسخرجناها من خلال جدول رقم (4) وكما في ادناه

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

⁽⁴⁾ سياسة المعمل عينة البحث هو استلام مواد خامات (القماش) الخاصة بالدشداشة تكفي لتلبية كمية الانتاج المطلوبة وكذلك الاستعداد لكل امر مفاجئ او تغيرات في الطلبات والتأخير في وصول اي خامات المشتراة و مواجهة حالات التلف التي قد تحدث في أثناء عمليات الانتاج، التي قدرت الادارة ب 20% بحسب ما هو مبين في ادناه:

$$\text{الطاقة السنوية لموجه كلفة نشاط الاستلام} = (144.00 \text{ دفعة} \times 270 \text{ م لكل دفعة} \times 120\%) = 46656 \text{ م}$$

⁽⁵⁾ يعمل في المعمل عينة البحث 50 موظفاً إدارياً وعامل ويقوم المعمل بانتاج 10 منتوجات، وقد حدد الباحث حصة منتوج الدشداشة من هؤلاء الموظفين 10 موظف وعليه فإن الطاقة السنوية المتاحة = 10 موظف × 7 ساعات يومياً × 26 يوم في الشهر × 12 شهراً في السنة × 60 دقيقة للساعة = 1310400 دقيقة.

والجدول رقم (5) يبين معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط من الانشطة الرئيسية للمعمل عينة البحث.

جدول (5) كلفة معدل موجه التكلفة للأنشطة الرئيسية لمنتوج الدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

الانشطة الرئيسية (1)	موجه الكلفة لكل نشاط (2)	تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية (3)	الطاقة السنوية المتاحة للأنشطة (4)	معدل كلفة موجه الكلفة (⁵)= ⁽³⁾ ÷ ⁽⁴⁾)
نشاط الاستلام والتسليم	الكمية المستلمة من قماش الدشداشة	10384770	46656 ⁽⁶⁾ متر	222.582 دينار/متر
نشاط المناولة	الكمية الصادرة من قماش الدشداشة	10362588	38880 متر	266.527 دينار/متر
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم	5135682	6624 دقيقة	775.314 دينار/دقيقة
نشاط التفصيل والتجهيز	الوقت المستهلك التفصيل	25688356	17280 دقيقة	1486.595 دينار/دقيقة
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك للخياطة	16246494	648000 دقيقة	25.072 دينار/دقيقة
نشاط الكوي	الوقت المستهلك للكوي	4688554	86400 دقيقة	54.266 دينار/دقيقة
نشاط التعبئة والتغليف	عدد الوحدات المنتجة	1968230	14400 علبة دشداشة	136.683 دينار/علبة دشداشة
النشاط الإداري	ساعات العمل المباشر	8661250	1310400 (2)دقيقة	6.610 دينار/دقيقة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (1) و(2) و(4).

سادسا: احتساب تكاليف تحويل الأنشطة الرئيسية للدشداشة الواحدة وفق مدخل ABC

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

⁽⁶⁾ سياسة المعمل عينة البحث هو استلام مواد خامات (القماش) الخاصة الدشداشة تكفي لتلبية كمية الانتاج المطلوبة وكذلك الاستعداد لكل امر مفاجئ او تغيرات في الطلبات والتأخير في وصول اي خامات المشتراة و مواجهة حالات التلف التي قد تحدث في أثناء عمليات الانتاج، التي قدرت الإدارة ب 20% بحسب ما هو مبين في ادناه:

$$\text{الطاقة السنوية لموجه كلفة نشاط الاستلام} = (144 \times 270 \text{ م لكل دفعة} \times 120\%) = 46656 \text{ م}$$

(2) يعمل في المعمل عينة البحث 50 موظفا اداريا وعامل ويقوم المعمل بآنتاج 10 انواع من المنتجات وقد حدد الباحث حصة منتج الدشداشة الكلاسيك اللياقة من هؤلاء العمال والموظفين 10 وعليه فان الطاقة السنوية المتاحة = 10 عامل \times 7 ساعات يوميا

$$26 \times \text{يوم في الشهر} \times 60 \text{ دقيقة للساعة} = 1310400$$

جدول (6)

تخصيص تكاليف التحويل لمنتوج الدشداشة الكلاسيك الواحدة وفق مدخل ABC

الانشطة الرئيسية	معدل كلفة موجه الكلفة	الكمية المستهلكة من موجهات الكلفة الواحدة	تكاليف تحويل الانشطة للدشداشة الواحدة
نشاط الاستلام والتسليم	222.582 دينار/متر	2,7 متر /دشداشة ⁽⁷⁾	600.971 دينار/دشداشة
نشاط المناولة	266.527 دينار/متر	2,7 متر /دشداشة	719.623 دينار/دشداشة
نشاط التصميم	775.314 دينار/دقيقة	0.46 ⁽⁸⁾ دقيقة/دشداشة	356.644 دينار/دشداشة
نشاط التفصيل	1486.595 دينار/دقيقة	1.2 ⁽⁹⁾ دقيقة /دشداشة	1783.914 دينار/دشداشة
نشاط الخياطة	25.072 دينار/دقيقة	45 دقيقة/دشداشة	1128.24 دينار/دشداشة
نشاط الكوي	54.266 دينار/دقيقة	6 دقيقة/دشداشة	325.596 دينار
نشاط التعبئة والتغليف	136.683 دينار/علبة دشداشة	1 علبة دشداشة	136.683 دينار
النشاط الاداري	6.610 دينار/دقيقة	91 دقيقة/دشداشة	601.51 دينار/دشداشة
أجمالي تكاليف التحويل الدشداشة الواحدة			5653.181 دينار/دشداشة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (3) و(5)

سابعاً: إحتساب كلفة الدشداشة الواحدة وفق مدخل ABC

بعد احتساب تكاليف تحويل الدشداشة الواحدة اصبح بالإمكان استخراج كلفة الوحدة من الدشداشة الكلاسيك للياقة بعد اضافة تكاليف المواد المباشرة. ووكما هو مبين بالجدول رقم (7) الذي يوضح الكلفة الاجمالية للوحدة من الدشداشة الكلاسيك للياقة .

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

(8) الكمية المستهلكة من موجه الكلفة للدشداشة الواحدة = موجه الكلفة للدفعة الواحدة (46 دقيقة) ÷ عدد الدشداشة للدفعة الواحدة (100) = 0.46 دقيقة / دشداشة

(9) الكمية المستهلكة من موجه الكلفة للدشداشة الواحدة = الكمية المستهلكة للدفعة (120 دقيقة) ÷ عدد الدشداشة للدفعة الواحدة (100 دشداشة) = 1.2 دقيقة/دشداشة

جدول (7) الكلفة الاجمالية للدشداشة الكلاسيك اللياقة الواحدة وفق مدخل ABC

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

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (6) وكلفة المواد المباشرة الظاهرة في كشف سعر المنتجات لعام 2016.

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

اظهر كشف تسعير المنتجات في المعمل عينة البحث والذي يطبق المدخل التقليدي للتكاليف ان الكلفة الاجمالية للوحدة من الدشداشة الكلاسيك اللياقة هي (13393) دينار وهي تتكون من تكاليف مواد مباشرة (4050) دينار وتكاليف تحويل (9343) دينار، في حين توصل الباحث الى ان الكلفة الاجمالية للوحدة من الدشداشة الكلاسيك اللياقة في ظل مدخل ABC هي (9703.181) دينار والجدول الاتي يظهر مقارنة بين الكلفة الاجمالية للوحدة من الدشداشة الكلاسيك اللياقة في ظل ABC والمدخل التقليدي

جدول (8)

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

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

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

ويتضح من الجدول (9) اعلاه بتضح مدى التحسين الذي طرأ على قيمة المنتج (الدشداشة الكلاسيك اللياقة) عند تطبيق مدخل ABC في قياس تكلفة المنتج حيث انخفضت كلفة الوحدة من (13393) دينار في ظل المدخل التقليدي الى (9703.181) دينار في ظل مدخل ABC ،اي ان كلفة الوحدة انخفضت بنسبة (27.55%) وهذا يشير الى التحسين الملحوظ في قيمة المنتج من خلال تخفيض تكاليفه بنسبه اكثر من الربع ، وهذا سيعطي الادارة مرونة كبيره في تسعير المنتج وطرحه في السوق بأسعار تنافسية تشجع الزبون الى التوجه نحو منتجات المعمل عينة البحث .

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

يتم تحديد سعر بيع الدشداشة الواحدة بزيادة هامش ربح 12% على الكلفة الاجمالية للدشداشة وفقاً لسياسة المعمل المتبعة في احتساب سعر البيع، ويظهر جدول (9) الآتي تحديد سعر بيع الدشداشة وفق مدخل ABC والمدخل التقليدي .

جدول (9)

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

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

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

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

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

أولاً: تحديد المجموعات المختلفة من الموارد

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

ثانياً: تحديد كلفة التحويل لكل مجموعة من الموارد

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

الجدول (10) توزيع تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك اللياقة

اسم النشاط	تكاليف الأنشطة
نشاط الاستلام والتسليم	10384770
نشاط المناولة والتخزين	10362588
نشاط التصميم	5135682
نشاط التفصيل والتجهيز	25688356
نشاط الخياطة	16246494
نشاط الكوي	4688554
نشاط التعبئة والتغليف	1968230
النشاط الاداري والمحاسبي	8661250
المجموع	83135924

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (2)

ثالثاً: تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعات الموارد

تتمثل الطاقة العملية في ساعات العمل في كل مجموعة من مجموعات الموارد، و اشير الى ان البحوث العلمية قد اعتمدت نسبة تتراوح بين (80%-85%) من الطاقة النظرية باعتبارها طاقة عملية وبيناهه في الجانب النظري وبحسب هذا تم اعتماد هذه النسبة (10)، مع ملاحظة ان المعمل عينة البحث لم يصل في عمله الى هذه النسبة و يطرح البحث تحديد متطلبات الزبون من الدشداشة . وفيما يأتي تحديد الطاقة العملية لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث.

(10) يشير (Kaplan,2004:3) إلى ان الطاقة العملية لكل مجموعة موارد تتمثل في ساعات العمل اللازمة لأداء أي نشاط فيها وهي

عادة ما تقدر بين (80%-85%) من الطاقة النظرية

نشاط الإستلام :

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

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر × عدد اشهر السنة
	= 1 عامل × 420 دقيقة × 26 يوم × 12 = 131040 دقيقة سنويا
الطاقة العملية اليومية	= 420 - 60 دقيقة = 360 دقيقة = 1 عامل × 360 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر
الطاقة العملية السنوية	= (112320) دقيقة سنويا

نشاط المناولة:

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

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر × عدد أشهر السنة = 1 عامل × 420 × دقيقة × 26 يوم × 12 شهر = (131040) دقيقة سنويا
الطاقة العملية اليومية	= 420 - 60 دقيقة = 360 دقيقة = 1 عامل × 360 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر
الطاقة العملية السنوية	= 112320 دقيقة سنويا

نشاط التصميم:

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

الطاقة النظرية السنوية = عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر × عدد أشهر السنة × نسبة الوقت المخصص للدشداشة = 1 عامل × 420 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر × 50% = (65520) دقيقة سنويا	
الطاقة العملية اليومية الطاقة العملية السنوية = 420-60 دقيقة = 360 دقيقة = 1 عامل × 360 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر × 50% = 56160 دقيقة سنويا	

نشاط التفصيل والتجهيز :

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

الطاقة النظرية السنوية = عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر × عدد أشهر السنة = 1 عامل × 420 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر = (131040) دقيقة سنويا	
الطاقة العملية اليومية الطاقة العملية السنوية = 420-60 دقيقة = 360 دقيقة = 1 عامل × 360 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر = 112320 دقيقة سنويا	

نشاط الخياطة:

يعمل في نشاط الخياطة (20) عامل يقومون بخياطة المنتجات العشر التي ينتجها المعمل عينة البحث، وهناك (3) عامل يقومون بخياطة الدشداشة الكلاسيك اللياقة ، يعمل كل منهم (420) دقيقة يوميا وأن عدد أيام العمل في الأسبوع (6) أيام أي (26) يوم في كل شهر ، وبحسب هذا تبلغ الطاقة النظرية لنشاط لخياطة لعام 2016 (393120) دقيقة وأن العمال الثلاثة يأخذون استراحة راحة وطعام تقريبا ساعة كاملة من وقت العمل، وإجمالاً تبلغ الطاقة العملية لنشاط المناولة خلال عام 2016 (336960) دقيقة سنويا بحسب ما هو مبين في ادناه:-

الطاقة النظرية السنوية = عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر × عدد أشهر السنة = 3 عامل × 420 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر = (393120) دقيقة سنويا	
الطاقة العملية اليومية الطاقة العملية السنوية = 420-60 دقيقة = 360 دقيقة = 3 عامل × 360 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر = 336960 دقيقة سنويا	

نشاط الكوي:

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

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر × عدد أشهر السنة = 1 عامل × 420 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر = (131040) دقيقة سنويا
الطاقة العملية اليومية	= 420-60 دقيقة = 360 دقيقة = 1 عامل × 360 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر
الطاقة العملية السنوية	= 112320 دقيقة سنويا

نشاط التعبئة والتغليف:

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

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر × عدد أشهر السنة = 1 عامل × 420 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر = (131040) دقيقة سنويا
الطاقة العملية اليومية	= 420-60 دقيقة = 360 دقيقة = 1 عامل × 360 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر
الطاقة العملية السنوية	= 112320 دقيقة سنويا

النشاط الاداري:

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

الطاقة النظرية السنوية	= عدد الموظفين × عدد الدقائق في اليوم × عدد ايام الشهر × عدد أشهر السنة = 1 عامل × 420 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر = (131040) دقيقة سنويا
الطاقة العملية اليومية	= 420-60 دقيقة = 360 دقيقة = 1 عامل × 360 دقيقة × 26 يوم × 12 شهر
الطاقة العملية السنوية	= 112320 دقيقة سنويا

خلاصة الطاقة العملية السنوية للأنشطة الرئيسية للدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

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

الجدول(11)الطاقة العملية السنوية للأنشطة الرئيسية للدشداشة الكلاسيك للياقة في المعمل عينة البحث

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

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الأرقام السابقة للطاقة العملية.

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

يتم في هذه الخطوة إحتساب معدل كلفة وحدة الوقت اللازم لأداء كل نشاط من الأنشطة الرئيسية عن طريق قسمة تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية على الطاقة العملية، والجدول (12)الآتي يوضح اجراء إحتساب معدل كلفة الوحدة من موجه الكلفة للأنشطة الرئيسية في المعمل عينة البحث

جدول (12) معدل كلفة الوحدة من موجه كلفة كل نشاط من الأنشطة الرئيسية للدشداشة الكلاسيك اللياقة في المعمل عينة البحث

اسم النشاط	تكلفة التحويل	الطاقة العملية السنوية (دقيقة)	معدل كلفة الوحدة من موجه كلفة النشاط الرئيسي (دينار/دقيقة)
نشاط الاستلام	10384770	112320	92.457
نشاط المناولة	10362588	112320	92.260
نشاط التصميم	5135682	56160	91.447
نشاط التفصيل والتجهيز	25688356	112320	288.70
نشاط الخياطة للدشداشة الكلاسيك	16246494	336960	48.215
نشاط الكوي	4688554	112320	41.743
نشاط التعبئة والتغليف	1968230	112320	17.523
النشاط الاداري والمحاسبي	8661250	112320	77.112

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (10) و(11)

خامسا: معادلات الوقت

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

نشاط الإستلام

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

جدول (13) الوقت اللازم لنشاط الإستلام للدفعة الواحدة من الدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

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

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

وفقا للجدول (13) تم حساب المعادلة الآتية لوقت نشاط الاستلام للدفعة الواحدة:

الوقت الكلي لنشاط الاستلام للدفعة الواحدة 37 دقيقة = (استخراج امر الشراء الذي تم الشراء بموجبه 2+ فحص نوعية الكمية المستلمة بمطابقتها مع المواصفات المذكورة في امر الشراء 5+ جرد الكمية المستلمة لمطابقتها مع الكمية المذكورة في امر الشراء 12+ اعداد تقرير الاستلام 8+ تنظيم مستند ادخال المواد وتوقيع امين المخزن 10).

نشاط المناولة

عند التأكد من اكتمال اجراءات صرف المواد المدونة على مستند صرف المواد يتم تجهيز دفعات الاقمشة والمواد الاولية المطلوبة وبعد ذلك يتم تحميلها على واسطة النقل لغرض تسليمها الى الورش الانتاجية لانتاج الدشداشة خلال عام 2016، بكمية (46656 متر) مع المواد الاولية المطلوبة ؛ لإنتاج (14400) قطعة دشداشة لقسم الخياطة (الورش الانتاجية) بواقع مترين وسبعين سنتمتر للقطعة الواحدة.

جدول (14) الوقت اللازم لنشاط المناولة للدفعة الواحدة من الدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

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

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

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

اجمالي وقت نشاط المناولة للدفعة الواحدة 48 دقيقة = (التأكد من استكمال اجراءات مستند الصرف الشكليه والقانونيه 2 + تجهيز خامات الاقمشة والمواد الاولية المطلوبة المذكورة في مستند صرف المواد 15+ تحميل خامات الاقمشة والمواد الاولية المطلوبة المذكورة في مستند صرف المواد الى واسطة النقل 16+ نقل الخامات والمواد الاولية المطلوبة المذكورة في مستند صرف المواد من المخازن الى الورش الانتاجية 5+ تفريغ الخامات والمواد الاولية المدونة في مستند صرف المواد وتسليمها الى الورش الانتاجية ويتم تايبيد الاستلام مسؤل الورشة 10)

نشاط التصميم

جدول (15) الوقت اللازم لنشاط التصميم للدفعة الواحدة من الدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

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

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى الزيارات الميدانية والمقابلات مع المسؤولين والموظفين في المعمل عينة البحث
وفقا للجدول (15) تم حساب المعادلة الآتية لوقت نشاط التصميم:

اجمالي وقت نشاط التصميم 46 دقيقة = (إختيار فكرة التصميم 25+ أعداد القالب الخاص بالمنتج 5+ أعداد الاحجام (صغير ، وسط ، كبير) 9+ فكرة التصميم النهائي 5 ، ا التسليم للفصال والتجهيزات 2).

نشاط التفصيل والتجهيز

جدول (16) الوقت اللازم لنشاط الفصال والتجهيزات للدفعة الواحدة من الدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

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

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

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

اجمالي وقت نشاط الفصال والتحضيرات 46 دقيقة = (النشر 13 + القص 10 + الترقيم 6 + التأشير 4 + الطوي 3 + التسليم للخياطة 10)

نشاط الخياطة للدشداشة الكلاسيك :

جدول (17)

الوقت اللازم لنشاط الخياطة للدشداشة الكلاسيك اللياقة في المعمل عينة البحث

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

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى الزيارات الميدانية.

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

اجمالي وقت نشاط الخياطة 23 دقيقة = (استلام القطع من التفصيل والتجهيز 1 + خياطة اوفر المنتج 4 + خياطة الجيب الامامي 3 + ربط اجزاء الدشداشة الرئيسة والصغيرة 8 + خياطة الكمر للدشداشة والردن 2 + تصليح الاخطاء 2 + التسليم للكوي 3)

نشاط الكوي

جدول (18) الوقت اللازم لنشاط الكوي للدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

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

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

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

$$\text{اجمالي وقت نشاط الكوي} = 6 \text{ دقيقة} = (\text{استلام المنتج 1 من الخياطة} + \text{القيام بعمليات الكوي الميكانيكي} + 2 \text{ تعديل القطع باليد} + 1 \text{ تصليح الاخطاء} + 1 \text{ التسليم للتعبئة والتغليف} + 1)$$

نشاط التعبئة والتغليف

جدول (19) الوقت اللازم لنشاط التعبئة والتغليف للدشداشة الكلاسيك في المعمل عينة البحث

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

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

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

$$\text{اجمالي وقت نشاط التعبئة والتغليف} = 7 \text{ دقيقة} = (\text{استلام المنتج من نشاط الكوي} + 1 \text{ تطبيق المنتج} + 3 \text{ تغليف المنتج} + 2 \text{ تعبئة المنتج بالصناديق} + 0.50 \text{ التسليم الى مخزن الانتاج الجاهز} + 0.50).$$

النشاط الإداري

يعتبر ساعات العمل المباشر للموظفين الإداريين (أداري واحد) موجه الكلفة المناسبة لاحتساب معادلة وقت النشاط الإداري والذي تم تحديد مقدار الطاقة للدشداشة الرجالية وهي:

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

سادسا: حساب تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسة للدشداشة الكلاسيك الواحدة في المعمل عينة البحث لعام 2016

يتم الحصول على تكاليف التحويل للدشداشة الكلاسيك الواحدة باستخدام مدخل TD-ABC من خلال ضرب معدل كلفة موجه الكلفة التي تم الحصول عليها بالاعتماد على الجدول (12) في الكمية المستهلكة من موجهاات الكلفة للدشداشة الكلاسيك الواحدة، التي سبق استخراجها بالجداول من (13) الى (19) والجدول (21) يبين ذلك .

جدول(20)تخصيص تكاليف التحويل للدشداشة الكلاسيك للياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC

الانشطة الرئيسة	معدل كلفة موجه الكلفة (دينار/دقيقة)	الكمية المستهلكة من موجهاات الكلفة	تكاليف تحويل الانشطة للدشداشة الواحدة (دينار/ دشداشة)
نشاط الاستلام والتسليم	92.457	37 دقيقة / دفعة ÷ 100 دشداشة / دفعة	34.209
نشاط المناولة	92.260	48 دقيقة / دفعة ÷ 100 دشداشة / دفعة	44.285
نشاط التصميم	91.447	46 دقيقة / دفعة ÷ 100 دشداشة / دفعة	42.066
نشاط التفصيل والتجهيز	288.7	46 دقيقة / دفعة ÷ 100 دشداشة / دفعة	132.802
نشاط الخياطة للدشداشة	48.215	23 دقيقة / للدشداشة	1108.945
نشاط الكوي	41.743	6 دقيقة / دشداشة	250.458
نشاط التعبئة والتغليف	17.523	7 دقيقة / دشداشة	122.661
نشاط الإداري	77.112	7.8 دقيقة / دشداشة	601.474
إجمالي تكاليف التحويل للدشداشة الواحدة			2336.9

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (12)،(13)،(14)،(15)،(16)،(17)،(18)،(19)

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

يتم احتساب الموارد المستغلة من خلال ضرب تكاليف تحويل الأنشطة للدشداشة الكلاسيك الواحدة والظاهرة في جدول (20) في عدد الوحدات المنتجة سنويا (14400 دشداشة). أما تكاليف الموارد غير المستغلة للدشداشة

الكلاسيك فيتم الحصول عليها من خلال طرح تكاليف الموارد المستغلة من تكاليف الموارد الكلية للدشداشة الكلاسيك. ويبين الجدول (21) تكاليف الموارد المستغلة وغير المستغلة للدشداشة الكلاسيك.

جدول (21) إجمالي الموارد المستغلة وغير المستغلة للدشداشة الكلاسيك للياقة للعام 2016

الانشطة الرئيسية	الموارد الكلية للدشداشة	الموارد المستغلة للدشداشة	الموارد الغير المستغلة للدشداشة
نشاط الاستلام والتسليم	10384770	492610	9892160
نشاط المناولة	10362588	637704	9724884
نشاط التصميم	5135682	605750	4529932
نشاط التفصيل والتجهيز	25688356	1912349	23776007
نشاط الخياطة للدشداشة	16246494	15968808	277686
نشاط الكوي	4688554	3606595	1081959
نشاط التعبئة والتغليف	1968230	1766318	201912
نشاط الاداري	8661250	8661226	24
أجمالي تكاليف التحويل	83135924		

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (10)، (20).

ثامنا: إحتساب كلفة الدشداشة الكلاسيك للياقة الواحد وفق مدخل TD-ABC

يتم احتساب كلفة الدشداشة الكلاسيك بجمع (كلفة المواد المباشرة 4050 دينار + تكاليف التحويل 2336.9) وذلك بالاعتماد على الجدول (20) والجدول (7) بحسب ما هو مبين في الجدول (22) الآتي:

جدول (22) الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك للياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC

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

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على جدول (20) وكلفة المواد المباشرة الظاهرة في كشف تسعير المنتجات للمعمل عينة البحث .

وقد لحظ الباحثان هنا إن كلفة الدشداشة الكلاسيك للياقة بإستخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) قد إنخفضت إلى 52% عن ما كانت التكاليف بإستخدام المدخل التقليدي في حين إنخفضت كلفة الدشداشة في ظل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) بنسبة 34% بالمقارنة مع مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبذلك فإن هذا التخفيض لكلفة المنتج يعتبر بحد ذاته هو تحسين لقيمة المنتج لإن بإستخدام مدخل (TD-ABC) تمكن الباحث من حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ضمناً ولكن

بأستعمال الزمن التبيعيبر عنها في مدخل (TD-ABC) بالطاقه غير المستغله (العاطله) وأيضاً يُمكن لإدارة المعمل الآن القيام بعمليات إضافة تحسين لقمية منتجاتها من الدشداشة الكلاسيك والذي سيتم ذكره في اخر المبحث وقد بين الباحث في المبحث الرابع من هذا الفصل كيفية تحسين قيمة المنتج بإعتماد على تحليل سلسلة القيمة .

تاسعا: إحتساب سعر الدشداشة الكلاسيك اللياقة الواحده وفق مدخل TD-ABC

يتم تحديد سعر بيع الدشداشة الكلاسيك بزيادة هامش ربح 12% على الكلفة الاجمالية الواحدة وفقا لسياسة المعمل المتبعة ، وحسب ما هو موضح في الجدول (23) وكالآتي:-

جدول(23)تحديد سعر بيع الدشداشة الكلاسيك اللياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC

البيان	المبلغ بالدينار
الكلفة الاجمالية الدشداشة	6386.9
هامش الربح 12%	766.43
سعر البيع	7153.33

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على جدول(22) ونسبة هامش الربح الظاهرة في كشف تسعير المنتجات لعام 2016.

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

يمكن إجراء المقارنة بين تكاليف وأسعار البيع للدشداشة الكلاسيك وفق المداخل البديلة وحسب ما هو مبين في الجدول (24) الآتي:-

الجدول(24)مقارنة تكاليف واسعار بيع الدشداشة الكلاسيك وفق المداخل البديلة للكلفة

البيان	المدخل التقليدي	مدخل ABC	مدخل TD-ABC		انحراف نسبي	
			انحراف مطلق TD-ABC	انحراف مطلق ABC	ABC	TD-ABC
الكلفة الاجمالية للدشداشة	13393	9703.181	(7006.1)	(3689.82)	%27.6	%52.3
هامش الربح 12%	1607.16	1164.38				
سعر بيع للدشداشة	15000.16	10867.56	(7846.83)	(4132.6)	%27.6	%52.3

ويتضح من الجدول (25) أن مدخل TD-ABC في قياس التكاليف هو أكثر مداخل الكلفة ملائمة للجهات المستفيدة لإغراض إتخاذ القرارات الصائبة حيث إنه يربط التكاليف بالأنشطة التي سببتها وهو بذلك يعطي الصورة الحقيقية لتكاليف المنتجات ، كما إنه يسعى لترشيق هذه التكاليف من خلال ربطها بموجهات الوقت وعليه فقد ظهرت تكاليف مستغلة للأنشطة تم تحميلها على المنتجات باعتبارها تكاليف قابلة للخرن ، وكما ظهرت تكاليف غير مستغلة سوف لن تحمل على المنتجات وإنما يتم إفعالها في كشف الدخل نهاية الفترة المالية لكي يتم خصمها من الإيرادات لتلك الفترة لغرض إظهار نتيجة الأعمال الحقيقية للوحدة الإقتصادية ، وبذلك يسعى مدخل (TD-ABC) لتحسين قيمة

المنتج عن طريق إستبعاد تكاليف الموارد غير المستغلة وعدم تحميلها على المنتجات مما يساعد إدارة الوحدة الإقتصادية عينة البحث من وضع أسعار تنافسية مناسبة تشجع الزبائن في السوق من التوجه نحو منتجات المعمل عينة البحث .

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

المحور السابع : تحسين قيمة المنتج من خلال ما تضيفه سلسلة القيمة

تمهيد

بعد إستعراض الباحث في المبحث الثالث لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) ودوره وفي تخفيض كلفة منتج الدشداشة الكلاسيك اللياقة ، بحيث وصلت نسبة التخفيض الى 52.3% عن ما كانت عليه الكلفة في المدخل التقليدي وبنسبة 34%⁽¹¹⁾ عن ما كانت عليه الكلفة في مدخل ABC ولذلك فأن الباحث أثبت أن مدخل (TD-ABC) هو أفضل المدخل البديلة في تخفيض كلفة المنتج وإظهاره بصورته الحقيقية وبهذا فأن الباحث يقوم في المبحث الحالي بأستعمال عناصر تحليل سلسلة القيمة وأظهار كيفية أضافة تحسينات وقيمة على المنتج وجعله ذات ميزة تنافسية قادرة على مواجهة بيئة الأسواق الداخلية و الخارجية وجعله قادر على التنافس وهذا ما سنتطرق اليه في هذا المبحث وبالإعتماد على مبحث سلسلة القيمة والذي مر ذكره في الفصل الثاني من هذا البحث .

أولاً: عناصر تحليل سلسلة القيمة لغرض تحسين قيمة منتج الدشداشة الكلاسيك اللياقة: -

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

دخول منافسين جدد :-

¹¹ تم استخراج هذه النسبة وفق المعادلة الآتية :

$$\frac{9703.181 - 6386.9}{9703.181} = \frac{\text{الكلفة الكلية للمنتج وفق مدخل (TD-ABC)} - \text{الكلفة الكلية للمنتج وفق مدخل ABC}}{\text{الكلفة الكلية للمنتج وفق مدخل (ABC)}}$$

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

المنافسة بين الشركات القائمة :-

إن المنافسة بين المنتجين في السوق توجب على الوحدات الإقتصادية المتنافسة البحث في أليات جديدة تُمكنها من البقاء في السوق عن طريق خلق قدرة وميزة تنافسية أكبر من المنافسين الآخرين ، ولذلك فإن المعمل عينة البحث عند تطبيقه لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) يستطيع منافسة المنتجين الحاليين في مجال الدشداشة الكلاسيك اللياقة لأن كلفة منتوج الدشداشة أصبحت في ظل مدخل (TD-ABC) بمقدار (6386.9) دينار للوحدة وهي كلفة منخفضة بنسبة 52.3% عما كانت عليه في ظل المدخل التقليدي وهذا يجعل المعمل عينة البحث قادر على منافسة المنتجين الحاليين في السوق من خلال عرض منتوج الدشداشة الكلاسيك بأسعار مخفضة تنافس المنتجات الحالية في السوق وبالتالي الحصول على حصه سوقية أكبر من منافسيه وأيضاً زيادة هامش الربح وبذلك فهو ميزة تنافسية للمعمل عينة البحث.

قدرة المساومه مع المشتريين (الزبائن) :-

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

قدرة المساومه مع المجهزين :-

قدرة المساومه مع المجهزين التيسكون المعمل عينة البحث قادراً على المنافسه فيها لأن مدخل (TD-ABC) قد خفض كلفة المنتج ومن ثم مكن المعمل عينة البحث من عرض المنتج الدشداشة الكلاسيك اللياقة في السوق بأسعار منخفضة تنافس المنتجات الموجوده حالياً في السوق مما سيؤدي الى زيادة الطلب على منتجات المعمل عينة البحث وهنا سيكون المعمل عينة البحث في وضع تفاوضي قوي مع المجهزين حيث بإمكانه أن يتعاقد مع المجهزين لشراء كميات كبيره من المواد الخام وأسعار منخفضة تساعد في تخفيض التكاليف بشكل أكثر شريطة ان يتم التجهيز بدفعات تليي الطاقة الأنتاجيه الشهريه للمعمل عينة البحث وأيضاً لغرض تقليل تكاليف الخزن المرتبطه بها التيلا تضيف قيمة للمنتج .

تهديدات المنتجات البديلة :-

يُمكن للمعمل عينة البحث من مواجهة تهديدات المنتجات البديلة ، من خلال تبني مدخل (TD-ABC) سيتمكن المعمل عينة البحث من تخفيض تكاليف منتج الدشداشة الكلاسيك اللياقة وبالتالي تخفيض سعر بيعها ، فهناك نوع من الزبائن يبحثون دائماً عن المنتجات التي تليي متطلباتهم وبأسعار أوهنا نجد أن (Porter) أعطى استراتيجيتين تنافسيتين وهما:-

أستراتيجية قيادة الكلفة الأقل:-

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

إستراتيجية التمايز :-

أن إستخدام إستراتيجية التمايز يتطلب إضافة كلف على المنتجات، إذ تعطي هذه الإستراتيجية ميزه تنافسية للمنتجات وتجعلها بموصفات خاصه وجوده عاليه تميزها عن باقي المنتجات الأخرى ، ولكي تستطيع الوحدات الإقتصادية من العمل بهذه الإستراتيجية وخلق قيمة لمنتجاتها وميزه تنافسية للوحده الإقتصادية ينبغي هنا القيام بإضافة تحسينات ومميزات على المنتجات التي يكون تأثيرها زيادة التكاليف. وبالتالي فإن العمل بهذه الإستراتيجية يُحمل الوحده الإقتصادية كلف إضافيه التيبالضروره ستؤدي الى زيادة أسعار بيع المنتجات وهنا ينبغي ملاحظة أن الوحده الإقتصادية ستفقد زبائن من بيئه معينه بسبب تلك الزيادة بالأسعار ولكن الباحث أثبت من خلال دمج إستراتيجية التمايز مع مدخل (TD-ABC) أمكانية إضافة التحسينات على المنتج مع بقاء السعر ثابت ضمن مدى معين ، وأشار لما تقدم ومن هنا أصبح المعمل عينة البحث عند تطبيقه لمدخل (TD-ABC) بإمكانه إستخدام

إستراتيجية التمايز والقيام بعدة تحسينات على المنتج لتضيف اليه قيمة وأيضاً خلق قدره تنافسية للوحده الإقتصادية من دون التأثير على سعر بيع المنتج الحالي ، لأن الباحث من خلال مقابلاته مع بعض الزبائن و المنتجين والإستفسار عن السعر الحالي لاحظ بأن سعر بيع منتج الدشداشة الكلاسيك والذي هو بمقدار (15000) منافس وجيد وبذلك فإن تطبيق مدخل (TD-ABC) أعطي للمعمل ميزة تنافسية قوية وهي تحسين المنتج من خلال إستراتيجية التمايز وبيعه بنفس السعر وبذلك فإن المعمل إستطاع تحقيق هدف جذب زبائن جدد وذات إذواق مختلفة

جوانب إضافة قيمة للمنتج وميزه تنافسية للوحده الإقتصادية كالاتي :-

تحسين قيمة المنتج من خلال تصنيعة بمواد وخامات ذات موصوفات أعلى من التي تستخدم حالياً حيث يُمكن إستخدام خامات أقمشة تكون جودتها أعلى مثل الأنواع التاليه (القماش النايلينيدي ، القماش الفيتنامي ، القماش الياباني) وبذلك فإن إستخدام أي نوع من هذه الأنواع الثلاثة يضيف قيمة لمنتج الدشداشة الكلاسيك اللياقة في نظر الزبون وأيضاً يعطي للمعمل زبائن جدد.

التحسين لقيمة المنتج من خلال الدعاية والأعلان حيث إنها تعطي ميزة تنافسية

من خلال جعل المنتج يصل الى أكثر عدد من الزبائن .

التحسين لقيمة المنتج من خلال الأهتمام بالجانب التسويقي وعملية إضافة مواد التعبئة والتغليف مميزه وجعل المنتج يضاهي المنتجات الأجنبية .

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

قام الباحث في الجزء العملي عند تطبيق مدخل (TD-ABC) في المعمل عينة البحث بتحليل الأنشطة الخاصه بالدشداشة الكلاسيك اللياقة ثم تحديد الأحداث داخل هذه الأنشطة والأوقات اللزومه لأجرائها بحيث تم أستبعاد الأوقات غير الضرورية (طاقه غير مستغلة) التيلا تضيف قيمة للمنتج وأبقاء الأوقات الضرورية للأحداث التيحدثت بشكل معياري بحيث أستبعدت الترهلات في الأوقات الخاصه بكل حدث من أحداث النشاط .

وسيقوم الباحثان هنا بأجراء تحسينات على منتج الدشداشة الكلاسيك اللياقة من خلال إجراء تغييرات على المواد الخام المستخدمه التيهي ضمن أنشطة الإمدادات الداخليه وأجراء تغييرات على مواد التعبئة والتغليف ضمن أنشطة العمليات وإقتراح تحسين أنشطة الإمدادات الخارجية والتسويق والمبيعات مع القيام بربط ذلك من خلال إستراتيجية التمايز وإثبات أن المعمل عينة البحث عند إستخدامه لمدخل TD-ABC يكون قادر تحسين قيمة منتج الدشداشة الكلاسيك اللياقة بعدة تحسينات على مستوى المواد الخام أو مواد الكماليه وكذلك إضافة قدرة تنافسية للمعمل عينة البحث تُمكنه من الحصول على حصه سوقية كبيره .

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

الدشداشة والذي من خلاله يُمكن المعمل عينة البحث من تخفيض سعر البيع للدشداشة الكلاسيك دون المساس بنوعية وموصفات وجودة المنتج الحالي وهذا ما أُستخدم من خلال إستراتيجية قيادة الكفه الأقل مع مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC).

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

أنشطة الإمدادات الداخلية :

هي مجموعة من الأنشطة لها علاقة بمدخلات العملية الإنتاجية ولتحسين قيمة المنتج من خلالها قام الباحث بحذف الأوقات التي لا تضيف قيمة من خلال مدخل (TD-ABC) وترشيق كلفة المنتج ومن ثم إستخدام إستراتيجية التمايز،وهنا إستطاع الباحث من إضافة قيمة للزبون بأنه دفع نفس القيمة السعريه للحصول على المنتج وجوده أعلى وأيضاً خلق ميزه تنافسية للمعمل عينة البحث من خلال قدرته على إنتاج منتج بموصفات وجوده عاليه يتمايز بها على منافسيه لنأخذ هنا إضافة تحسين على المنتج وخلق قيمة له من خلال إضافة خامات ذات جوده أعلى القماش الصيني المستخدم وحسب الجدول في أدناه الذي تم إستخدام القماش من المنشأ الفيتنامي والذي كانت كلفة المواد المباشرة (القماش) ل(2.7)متر هي(6750) دينار بدل (4050) دينار للقماش الصيني وبذلك اصبحت كلفة الدشداشة الكلاسيك للياقة بعد إجراء التحسينات في المواد الخام هي (9086.9) دينار وحسب الجدول (25)

جدول (25) معمل خياطة الصادق للدشداشة الرجاليه في النجف الأشرف

الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك للياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC

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

المصدر: أعداد الباحث بالأعتماد على الجدول (22) وسعر بيع القماش الفيتنامي في السوق المحلي

أما عند إستخدام القماش ذات المنشأ التايلندي والذي كلفة القماش ل(2.7) متر هي (10125) ديناربدلا من (4050) دينار للقماش الصيني فإن كلفة إنتاج الدشداشة ستكون (12461.9) دينار وحسب الجدول (26)

جدول (26) معمل خياطة الصادق للدشداشة الرجاليه في النجف الأشرف

الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك اللياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC

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

المصدر: أعداد الباحث بالأعتماد على الجدول (22) وسعر بيع القماش التايلندي في السوق المحلي

أما عند استخدام القماش ذات المنشأ الياباني والذي كلفة القماش ل(2.7) متر هي (11812.5) دينار بدلا من (4050) دينار للقماش الصيني فإن كلفة إنتاج الدشداشة ستكون (14149.4) دينار وحسب جدول (27) .

جدول (27) معمل خياطة الصادق للدشداشة الرجاليه في النجف الأشرف

الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك اللياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC

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

المصدر: أعداد الباحث بالأعتماد على الجدول (22) وسعر بيع القماش الياباني في السوق

علما أن الباحث أستطاع الحصول على أسعار خامات الأقمشة المذكور في الجدول (25) و(26) و(27) من تجار الجملة والمستوردين لهذه الأنواع الثلاثة ، ولاحظ الباحث زيادة كلفة الدشداشة الكلاسيك للياقة ولكن هذا التأثير سنعكس على الربحية وليس على سعر البيع لأن الباحث إفترض ثبات سعر البيع .

العمليات :

وهي أنشطة تدخل في العملية الإنتاجية وقد مر تفصيلها في المبحث النظري . يمكن للمعمل ان يضيف قيمة لمنتج الدشداشة من خلال عدة جوانب ولكن سينقصر الباحث على إضافة قيمة للمنتج من خلال التعبئة والتغليف حيث أن عملية التعبئة والتغليف التي تتم في المعمل هي عبارة عن تكييف المنتج ثم تعبئة على شكل قطع في كارتون يسع لخمسة وعشرون قطعه ولكن يُمكن للمعمل وبعد أن تم تخفيض كلفة المنتج بإقل بمقدار 52.3% عن كلفته وفق المدخل التقليدي ، وعليه فإن تعبئة كل دشداشة بعلمه واحده ستضيف قيمة للمنتج وتشجع من العملية التسويقية وسينافس المنتجات الأجنبية و قدإستطاع الباحث وبعد المداولة مع مدير المعمل والذي أطلع على عدة نماذج للعلب التيبتراروح سعر العلبة الواحدة فيها ما بين (1000 الى 1250) لكل علبة ،حيث أقتنع المدير بالعلمه التي سعرها (1250) دينار باعتبارها أكثر جاذبيه وقبول لدى الزبائن، فعند إستخدام القماش الفيتنامي كماده خام وتعبئته بعلمه كارتونيه ستكون الكلفة الإجماليه للدشداشة وفق مدخل (TD-ABC) وبعد التحسينات كما في الجدول أدناه:-

جدول (28) الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك للياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC بعد التغيرات

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

المصدر: أعداد الباحث بالأعتماد على الجدول (25) وسعر بيع القماش الفيتنامي في السوق المحلي

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

جدول (29) الكلفة الإجمالية للدشداشة الكلاسيك للياقة الواحدة وفق مدخل TD-ABC بعد التغيرات

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

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

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

الأمدادات الخارجية :

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

التسويق والمبيعات :

هي مجموعة من الأنشطة الهامه التي تركز على كيفية تسويق وبيع المنتجات ،حيث يعتبر التسويق الحلقة الأخيره للمنتج لدى المصنع وعليه فإن كيفية تقديم هذا المنتج للزبون يمكن ان يكون ذات قيمة ويخلق ميزة تنافسية

للشركة وهنا يقترح الباحث بأن يتم استخدام أليا تسويق جديد وحديثه تساعد على توصيل المنتج لأكثر عدد من الزبائن .

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

المحور التاسع : الإستنتاجات والتوصيات

أولاً: استنتاجات الجانب النظري

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

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

أظهر البحث أن الوقت هو محرك أساس في قياس تكاليف المنتجات وأن تطبيق مدخل TD-ABC يركز على أستخدام الوقت موجهاً في حساب تكلفة الدشداشة الرجالية الكلاسيك اللياقة .

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

ثانياً: نتائج الجانب العملي

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

أظهر البحث أن بإمكان المعمل عينة البحث بعد تطبيق مدخل TD-ABC وأستخدام إستيراتيجية قيادة الكلفة وإستيراتيجية التمايز معا أن تحصل على ميزة تنافسية جاذبة لزبائن جدد ذات رغبات مختلفة .

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

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

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

بين البحث أن تطبيق مدخل TD-ABC في المعمل عينة البحث مفيد لأن المعمل يحتوي على عدة أنشطة ، وبالإعتماد على معادلات الوقت وموجه واحد وهو الوقت.

من خلال المقارنة بين المدخلين ABC و TD-ABC تبين أن مدخل TD-ABC أعطى معلومات أكثر ملائمة وأكثر دقة من مدخل ABC في قياس كلفة المنتج وكما تمكن من ترشيق تكاليفه من خلال إستبعاد تكاليف طاقة الأنشطة غير المستغلة .

ثالثاً : التوصيات

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

يوصي الباحث بتطبيق إستراتيجية قيادة الكلفة الأقل في حالة إستهداف المعمل عينة البحث شريحة من المجتمع وكذلك رغبة الإدارة في منافسة المنتجين الآخرين من خلال تخفيض سعر بيع منتج الدشداشة الكلاسيك للياقة .

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

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

يوصي الباحث بتطبيق إستراتيجية التمايز إذا رغبت إدارة المعمل عينة البحث من إجراء تحسينات على المنتج وإضافة قيمة له وحصول المعمل عينة البحث على ميزة تنافسيه .

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

المصادر العربية :

إدريس ، وائل محمد صبحي ،الغالي، طاهر محسن منصور،(2011)"الإدارة الاستراتيجية: المفاهيم ... العمليات" ط1،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ، الأردن.

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

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

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

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

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

الشعراني، علا أسامة، (2010)، "أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الاسلامية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة - جامعة دمشق، سوريا

العامري، عامر عبداللطيف كاظم، 2008، الموازنة بين سلسلة التجهيز واستراتيجية العمليات - دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الجلدية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

العاني، لبنى هاشم نعمان، "محاسبة التكاليف" ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن، 2013.

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

المصادر الأجنبية :

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

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

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

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

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

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

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