



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

**Manage the cost of the product through its supply chain TD-ABC / An application
study in the General Company for Leather Industries**

أ.م.د. فيحاء عبد الله يعقوب
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

شادية حسين عباس
الباحثة

المستخلص

لا تزال العديد من الشركات اليوم وخصوصا الشركات العراقية تمتلك سلاسل توريد مجزأة وظيفيا ولا يتم الكشف عن التكاليف إلا في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد الفردية للشركة الواحدة الأمر الذي يؤدي الى تقديم منتج بكلفة عالية ويوقت تسليم أطول ولا يتوافق مع التغير والتنوع في حاجات ورغبات الزبائن , لذا أصبحت هناك حاجة متزايدة الى إدارة الأداء على طول سلسلة التوريد الإجمالية مما أدى هذا الى ظهور تقنية TD-ABC والتي لها دور كبير في إدارة تكلفة المنتج من خلال سلسلة توريده بصورة متكاملة ومستمرة وتقديمه بأقل تكلفة وتزيد من قدرة الشركة على ترشيد تكلفة المنتج واكتساب ميزة تنافسية .

Abstract

Many companies today, especially Iraqi companies, have a functionally fragmented supply chain. Costs are disclosed only at each stage of the individual supply chain, leading to a product at a higher cost and a longer delivery time, and is not compatible with the change and diversity of customers' needs and desires. , So there is an increasing need for performance management along the total supply chain. This has led to the emergence of TD-ABC technology, which plays a major role in cost-effectively managing the product through its supply chain in an integrated and continuous manner, providing the lowest cost, And Get a competitive advantage.

المقدمة

يتطلب استمرار نجاح الشركات عموما والشركات العراقية خصوصا قدرتها على التغيير لتتماشى مع التنوع والتعدد في حاجات ورغبات الزبون وخاصة في ظل التطور التكنولوجي في مجال التوريد والإنتاج والتسويق والاتصالات والمعلومات, فظهرت الحاجة الى اعتماد تقنيات تحقق تفاعلا مع بيئة الشركة الداخلية والخارجية فضلا إدارة التكاليف على طول سلسلة التوريد وتكاملهما لتقديم منتج بجودة عالية وكلفة متوقعة ومقبولة وفي الوقت المناسب مما ينعكس أثر ذلك على تعزيز قدرة الشركة التنافسية واستمرارها , مما أدى هذا الى ظهور تقنية TD-ABC والتي لها دور كبير في إدارة تكلفة المنتج من خلال سلسلة توريده بصورة متكاملة ومستمرة ,وعليه تتأول البحث أربعة مباحث وكالاتي :



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

١- المبحث الأول :- منهجية البحث . ٢- المبحث الثاني :- الجانب النظري . ٣- المبحث الثالث :-
الجانب التطبيقي . ٤- المبحث الرابع :- الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة

١ - ١ - ١ - منهجية البحث

١ - ١ - ١ - مشكلة البحث

لا تزال الشركات العراقية اليوم تعتمد على الطرق التقليدية في تحديد تكلفة المنتج الأمر الذي يؤدي الى عدم الدقة في الاحتساب وإظهار تكلفة المنتج بأكثر أو أقل من اللازم مما يؤدي الى اتخاذ قرارات غير رشيدة من قبل المديرين ويمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال الآتي : هل أن اعتماد TD-ABC في إدارة تكلفة المنتج من خلال سلسلة توريده يسهم في ترشيد تكلفته ؟ .

١ - ١ - ٢ - فرضية البحث

أن اعتماد TD-ABC في إدارة تكلفة سلسلة توريد المنتج يسهم في ترشيد تكلفته .

١ - ١ - ٣ - أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من أهمية اعتماد تقنية TD-ABC ودورها في إدارة تكلفة المنتجات عبر سلاسل توريدها وتحسين جودته وبناء علاقات وطيدة مع الأطراف المشاركة في سلسلة التوريد وخاصة الموردين والزبون , فضلا عن إمكانية تطبيقه في الشركة العامة للصناعات الجلدية إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن للارتقاء بمستوى الوحدات الاقتصادية العراقية من خلال تقديم منتج بكلفة منخفضة وجودة عالية مما يزيد من القدرات التنافسية للشركة .

١ - ١ - ٤ - هدف البحث

- ١- إدارة التكلفة عبر سلسلة توريده وتوفير المعلومات وتحسين الأداء على طول سلسلة التوريد .
- ٢- ترشيد تكلفة المنتج من خلال اعتماد تقنية TD-ABC .

١ - ١ - ٥ - الحدود المكانية والزمنية

أعتمد الباحث في إتمام الجانب التطبيقي لهذه الدراسة على البيانات المالية لسنة ٢٠١٦ للشركة العامة للصناعات الجلدية / معمل (٧) المتعلقة بمنتج الأحذية الرجالية والتي تم الحصول عليها من القسم المالي / شعبة حسابات التكاليف .



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

١-١-٦ - مصادر البيانات وأساليب جمعها

تم الاعتماد في جمع البيانات ذات الصلة بالجانب النظري للدراسة على الكتب العربية والأجنبية والرسائل والأطاريح السابقة والبحوث والدوريات المنشورة وعلى شبكة الانترنت .
أما فيما يخص الجانب التطبيقي من الدراسة فاعتمد على :
١- المعايضة الميدانية في الشركة العامة للصناعات الجلدية .
٢- البيانات والتقارير الكفوية للشركة موضوع الدراسة .
٣- البيانات والكشوفات المالية للشركة محل الدراسة .
٤- بيانات وتقارير الوقت لإنتاج الحذاء الرجالي في الشركة محل الدراسة .
المقابلات الشخصية مع مدراء القسم المالي والإنتاج والتسويق والتخطيط والموارد البشرية ومدراء شعب التكاليف ودراسات الوقت وتصميم وتخطيط الموديلات .

١-١-٧ - أسلوب البحث

اعتمد الباحث في الجانبين النظري والتطبيقي على :
١- الأسلوب الاستنباطي التحليلي في الجانب النظري من خلال الاعتماد على المراجع العربية والأجنبية والبحوث والدوريات المنشورة فضلا عن شبكة الانترنت.
٢- الأسلوب الاستقرائي التحليلي في الجانب العملي من خلال الاعتماد على البيانات والتقارير المالية والكفوية فضلا عن الزيارات الميدانية للشركة محل التطبيق .

١-٢-٢ - دراسات سابقة

سنتأول عرض موجز للدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث الحالي ومن ثم تبين أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة .

١-٢-١-١- دراسة البنانوني / ٢٠٠٥ (تأثير الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الاستراتيجية على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية)

هدف الدراسة- يتمثل الهدف العام للبحث في تبين أثر الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة تكاليفها الإستراتيجية على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية.

١-٢-٢-٢- دراسة الكواز / ٢٠١٦ (دور التكامل بين تقنيتي التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت ونشر وظيفة الجودة في تحقيق القيمة المضافة للزبون دراسة تطبيقية)

هدف الدراسة- بيان أوجه التكامل بين تقنيتي التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت ونشر وظيفة الجودة وأهميته في إضافة قيمة للزبون .



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

١- ٢- ٣- دراسة مثنى فالح بدر الزيدي / ٢٠١٢ (أهمية استخدام مدخل التكلفة على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة/ بحث تطبيقي)

هدف الدراسة- إجراء دراسة تطبيقية اختبارية لمدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) على إحدى المشروعات الصغيرة المتخصصة في صناعة الأسلاك الكهربائية في مدينة الموصل.

١- ١- ٤- دراسة Robert Boute و Werner Bruggeman / ٢٠١٣ (Cost Management in)
(the Supply Chain: an integrated approach

هدف الدراسة- ربط السوق وقناة التوزيع وعمليات التشغيل وقاعدة الموردين بحيث يتم تلبية احتياجات الزبائن بشكل أفضل بتكاليف أقل ,وهذا يتطلب التصميم الأمثل لسلسلة التوريد، فضلا عن التخطيط والتنفيذ الفعالين لسلسلة التوريد القائمة.

١- ٢- أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات الأخرى

١- على الرغم من أن بعض الدراسات السابقة تناولت إدارة تكلفة سلسلة التوريد إلا إنها تناولتها نظريا وفي بعض الدراسات تم استخدام استمارات الاستقصاء لاثباتها وبتجاه تحقيق الميزة التنافسية وهو ما يميز الدراسة الحالية بتطبيقها للبحث عمليا وبتجاه ترشيد تكلفة المنتج .
٢- أن أغلب الدراسات المتعلقة (TD-ABC) كانت تركز بشكل عام على تخفيض تكلفة المنتج وتم تطبيقها عمليا إلا أن أهم ما يميز الدراسة الحالية هو أن تم تطبيقها عمليا على جميع أنشطة سلسلة توريد المنتج لتخفيض تكلفته الإجمالية للمنتج الذي يشترك في إنتاجه جميع أعضاء سلسلة التوريد فهي بذلك تعتبر رائدة في هذا المجال فضلا عن تطبيقها عمليا في الشركة العامة للصناعات الجلدية .

المبحث الثاني / الجانب النظري

٢- ١- مفهوم إدارة التكلفة

يرى (Drury , ٢٠٠٠ : ٨٨٩) إن إدارة التكلفة هي " ممارسات الإدارة التي تهدف الى تحقيق التخفيض المستمر للتكاليف وبالآتي تحقيق رضا الزبون " ويعرفها كل من (Anderson and Dekker , ٢٠٠٩-a : ٢٣) بأنها " عملية تنطوي على اتخاذ قرارات تهدف الى تحقيق الموازنة بين موارد المنظمة وهيكل التكاليف المرتبط بها مع الإستراتيجية الطويلة الأجل والخطط القصيرة الأجل " .
وعرفها (Hilton , ٢٠١١ : ٥٩) بأنها " نظام التخطيط والرقابة الإدارية التي تهدف الى تقديم أكبر قيمة بأدنى تكلفة" . ووصف (Sourowice , ٢٠١٣ : ٢١٥) إدارة التكلفة بأنها " مجموعة من الأنشطة

والإجراءات التي تطبق ضمن سلسلة القيمة الداخلية والتي تمكن الوحدات الاقتصادية من إدارة أعمالها داخليا واتخاذ القرارات ذات العلاقة بالكلف " . يرى الباحث إن إدارة التكلفة هي مجموعة من التقنيات تهدف الى تقديم منتجات تواكب التغير والتنوع في حاجات ورغبات الزبون وبكلفة مقبولة من قبله وفي الوقت المناسب .

٢-٢- إدارة تكلفة سلسلة التوريد

تقدم نظم المحاسبة الإدارية معلومات ذات مستوى عالي من الدقة وفي الوقت المناسب على طول سلسلة التوريد والتي تحقق التخصيص الأمثل للتكاليف بين الموردين والمنتجين والزبائن والخدمات فضلا عن زيادة كفاءة وفاعلية سلسلة التوريد (٢ : ٢٠١٣ , Tayles&Jamal) . كما أوضح (Cooper and Slagmulder, ٢٠٠٣, ١٣) إن إدارة تكاليف سلسلة التوريد هي مدخل لتنسيق الأنشطة في سلسلة التوريد لتخفيض التكلفة الكلية للمنتج الذي يشترك في إنتاجه جميع أعضاء سلسلة التوريد حيث إنها تكتسب أهميتها مما يأتي :-

١- الاستغلال الأمثل للموارد من خلال إدارة التكلفة عبر سلسلة التوريد والتي تقوم على التعاون وتبادل المعلومات بين أعضاء السلسلة الذين يشتركون في إنتاج المنتج ومكوناته ، وفي تصميم المنتج النهائي بهدف إنتاجه بالتكاليف التي تم تحديدها مسبقاً.

٢- تحول المنافسة من المنافسة بين الوحدات الاقتصادية المتماثلة في الصناعات إلى المنافسة بين سلاسل توريدها وعلى مستوى الصناعة ككل .

أن من أهم المميزات التي يقدمها تقنية TD-ABC هو يمكن أن تتكامل جيدا مع البيانات التي يوفرها SCM مما يوفر رؤى جديدة حول عوامل دفع تكاليف سلسلة التوريد وكما تساعد على تحديد التخفيضات المحتملة في التكاليف وتحسين الإنتاجية وتحديد مكاسب التكلفة من تحسين الإنتاجية وأثر ذلك على قيمة الزبون . إذ أن تحليل التكاليف وتخطيط القدرات مرتبطان بالوقت فيمكن دمجهما في نهج متكامل واحد وهذا يساعد مديرو سلسلة التوريد على اتخاذ القرارات بشكل أفضل (١٣ : ٢٠١٣ , Bruggeman and Bout) . لذا سيتم التركيز على تقنية TD-ABC لإدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده مما يوفر رؤى جديدة حول عوامل دفع تكاليف سلسلة التوريد وتساعد في تحسين الأنتاجية وأثر ذلك على تخفيض تكلفة المنتج .

٢-٣- مفهوم TD-ABC

يرى (٥٣ : ٢٠٠٧ , Everaet and Bruggeman) أن تقنية TD-ABC تعد تقنية محدثة للـ ABC التقليدي حيث تم استعمال معدلات الوقت اللازم لإنجاز الأنشطة كوظيفة لبعض الموجهات

التي تسمح وبسهولة من تحديث ال TD-ABC لمواجهة التغيرات الجديدة التي طرأت على منتجاتها أو خدماتها وللحصول على زبائن جدد للوحدة الاقتصادية أن تقنية TD-ABC أصبحت قادرة على التكيف مع هذه التغيرات بدلا من أستعراض نظام التكاليف . ويرى (Donovan et al., ٢٠١٠ : ٨٥) إن نظام TD-ABC يتناغم مع حاجة المديرين لإدارة الوقت اللازم لأداء العمليات . ويرى (Hansen, ٢٠١٤ : ٤) إن تقنية TD-ABC هي " أسلوب تحليل التكلفة الذي يدرس الموارد المستخدمة في عملية معينة على استهلاك الوقت المستخدم من قبل الموارد نفسها , وبالتالي فإنه يتطلب معرفة وافية عن العمليات التي تستخدم الموارد اللازمة لتحقيق هذا العمل " . ويرى الباحث أن ال TD-ABC هي تقنية لتحديد تكاليف المنتج / الخدمة بسهولة وببساطة وبأقل تكلفة وتتماشى مع التغيرات البيئية التي تحدث للوحدة الاقتصادية إذ تمتاز بالاستغلال الفعال للموارد وسرعة وسهولة ومرونة التطبيق والتحديث مع إمكانية تقدير وقت الطاقة المستغل.

٢ - ٣ - ٣ - أهداف TD-ABC

أشارت الأدبيات أن TD-ABC يمكن أن يحقق الأهداف الآتية إذا ما تم تطبيقه :

- ١- توفير معلومات للمديرين من أجل الوصول الى أفضل القرارات وبالأخص تلك القرارات التي تتماشى أو تتسجم مع الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية (Mascio et al., ٢٠١٢ , ١٩٦٠) .
- ٢- تحديد الوقت المطلوب لإنجاز الوظائف والعمل ضمن نطاق الطاقة المستغلة (Dejneg and Republic , ٢٠١١ : ٨) .
- ٣- تؤكد تقنية TD-ABC على العمل ضمن مبدأ الفريق متعدد الوظائف ويشمل (الزبائن , الموردين , وبقية المهارات الداخلية) (Levant and Zimnovitch , ٢٠١٣ : ٢٠) .
- ٤- يسهل تقنية TD-ABC بناء علاقة مفتوحة وثقة بين المورد والزبائن التي ميزت الوحدة الاقتصادية عن منافسيها (Anthony and Kaplan , ٢٠١٢ : ١٩٢) .

٢ - ٣ - ٤ - تطبيق تقنية TD-ABC

أن على أي وحدة اقتصادية قبل تطبيق تقنية TD-ABC الأخذ بنظر الاعتبار الإجابة على السؤالين الرئيسيين الآتيين :

- ١- ما مقدار تكلفة الوحدة من الموارد والمقاسة بالوقت .
- ٢- ما مقدار الوقت اللازم لتنفيذ النشاط من قبل الوحدة الاقتصادية حيث أن هذين العاملين يمكن تحديثهما بسهولة (Kaplan and Anderson , ٢٠٠٧ : ٢٣) .

حدد كل من (Kaplan و Anderson) عدة خطوات لتطبيق تقنية TD-ABC وهي :

(Bruggeman and Anderson , ٢٠٠٥ : ٥-١٣)

- ١- تقدير تكلفة وحدة الطاقة المتوفرة , ويتم ذلك عن طريق الآتي :
- أ- تقدير تكلفة الطاقة الإنتاجية وتحديد الموارد على أساس أجمالي التكاليف .
- ب- حساب تكلفة الطاقة العملية للموارد المتاحة والتي تقدر عادة بين (٨٠% - ٨٥%) من الطاقة النظرية أو استنادا الى ساعات عمل الموظفين بعد خصم ساعات الراحة والعطل والغذاء أو خصم ساعات الصيانة والإصلاح بالنسبة للآلات مثلا

الطاقة العملية = عدد الموظفين * متوسط أيام العمل * الوقت المفيد لليوم الواحد (اي بعد استقطاع أوقات الراحة والغذاء والصيانة بالنسبة للآلات)

ج- حساب معدل التكلفة ويمكن أن تقاس استنادا الى المعادلة الآتية :

تكلفة الوحدة = تكلفة الطاقة المتوفرة ÷ الطاقة العملية للموارد المتاحة

- ٢- تقدير الطاقة اللازمة لتنفيذ كل نشاط على أساس الوقت , لتقدير الوقت اللازم لأجراء كل نشاط ينبغي تحديد العوامل المؤثرة على كل نشاط , وباستخدام الملاحظات والمقابلات مع الموظفين , ويتم حساب الوقت التقريبي لكل نشاط .
- ٣- تحديد معادلات الوقت لجميع الأنشطة , بعد حساب وقت كل نشاط يتم إعداد معادلة الوقت وتساوي مجموع أوقات الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو خدمة . يجري تحديث معادلة الوقت بسهولة حيث يمكن إضافة أوقات الأنشطة الخاصة التي تتطلبها الطلبات المعقدة أو الطلبات الخاصة بالأنشطة التي تم إلغاؤها .

$$T_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_p X_p$$

حيث أن : $T_{j,k}$ تمثل الوقت اللازم لإنجاز الحدث K في النشاط j , β_0 تمثل المقدار الثابت من وقت النشاط j المستقبل لخصائص الحدث k , β_1 تمثل الوقت المستهلك لوحدة من محرك الوقت الأول , X_1, X_2 تمثل محرك الوقت للنشاط الأول وللنشاط الثاني على التوالي , X_p تمثل محرك الوقت للنشاط P , P تمثل عدد محركات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط j .

- ٤- تحديد كلفة كل نشاط بواسطة TD-ABC , يتم حساب كلفة كل نشاط بظرب الوقت المستهلك لكل نشاط والمستخرج من المعادلة السابقة في معدل تكلفة الوحدة التي تم احتسابها في الفقرة ١) (ووفق المعادلة الآتية :

كلفة كل حدث j للنشاط $k = k \cdot T_{j,k} \cdot C_i$

حيث أن $T_{j,k}$ تمثل الوقت المستهلك للعملية k في النشاط j , C_i تمثل وحدة التكلفة (بالدقيقة مثلا) الخاصة بمجموعة الموارد i .

ويتم تجميع تكاليف الأنشطة للوصول الى تكلفة النشاط موضوع القياس . أن هذا يعطي للتقنية ميزة استخدام أكثر من محرك وقت لكل نشاط من أجل دقة التكاليف أن كان ضرورة استخدام أكثر من محرك

ومما سبق يستنتج الباحث إن إدارة التكلفة لسلسلة التوريد من خلال توظيف واحدة أو أكثر من تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بصورة متكاملة , يؤدي الى خلق مزايا تنافسية للوحدة الاقتصادية وتعزيز القيم لكافة المشاركين وأصحاب المصالح في سلسلة التوريد بما فيهم الزبون ويتحقق ذلك من خلال سلسلة قيمة متكاملة . وبما أن TD-ABC التي تعتمد على الوقت تعبر عن التكلفة من حيث الوقت الذي تستنزفه الموارد ، وهو المعلمة الحاسمة لإدارة تكلفة سلسلة التوريد وتخفيض تكلفة المنتج ، لذا فهي تقنية محاسبية إدارية جديرة لاستخدامها لهذا الغرض ، وهذا ما سيتم اعتماده في الجانب العملي .

المبحث الثالث / الجانب العملي

٣-١- نبذة عن الشركة محل التطبيق

تكونت الشركة العامة للصناعات الجلدية سنة (١٩٧٦) كحصيلة لدمج الشركة العامة لصناعة الجلود التي تأسست سنة (١٩٤٥) (والتي كانت آنذاك تحتوي على معمل واحد لدباغة الجلود الكبيرة ومن ثم تم تأسيس معمل حقائب سنة ١٩٦٩) مع شركة باتا العامة التي تأسست عام ١٩٣٢ والتي كانت تحتوي على معمل صغير لصناعة الأحذية ومن ثم دمج معمل الأحذية الشعبية في الكوفة في سنة ١٩٧٠ . تضم الشركة عدة معامل موزعة على ثلاث مواقع ، موقع الكوفة ، موقع الزعفرانية ، وموقع الكرادة الشرقية ويعتبر الأخير الموقع الرئيس في الشركة ويضم الإدارة العامة ومعمل الأحذية المتطورة ومعمل الأحذية الجلدية (محل التطبيق) . ويوجد للشركة العديد من معارض البيع والمنافذ التوزيعية الموزعة في مختلف أنحاء العراق .

٣-٢- منتج الأحذية الرجالية مجال التطبيق

وقع الاختيار على منتج الأحذية الرجالية كمجال للتطبيق الذي يقوم بإنتاجه معمل (٧) الحائز على شهادة الجودة (٩٠٠١) أيزو حيث إنه يتميز بأسعار تنافسية مع القطاع الخاص والمستورد والذي يتوفر فيه كل أنواع الجودة المطلوبة فضلا عن كونه المنتج الأكثر إنتاجا ومبيعا بالنسبة لباقي المنتجات الأخرى الذي يقوم



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

المعمل بإنتاجها (الأحذية النسائية والولادية) . 'بلغ الإنتاج الفعلي من الأحذية الرجالية لسنة ٢٠١٦ (٣٠٠٠٠) زوج و (٧٠٠٠) زوج من الأحذية النسائية أما الأحذية الولادية فلم تقوم الشركة بإنتاجها منذ سنة ٢٠١٤ , وبلغت مبيعات الشركة من الأحذية الرجالية (١٧٥٠٠) زوج و (٣٠٠٠) زوج من الأحذية النسائية .

٣-٣ - إدارة تكلفة سلسلة توريد منتج الأحذية الرجالية

يتم اعتماد كما نوهنا في الجانب النظري تقنية TD-ABC لإدارة تكلفة منتج الأحذية الرجالية عبر سلسلة توريده , ولتطبيق هذه التقنية نتبع الخطوات الآتية:-

١- تحديد أنشطة سلسلة توريد المنتج . ومن خلال المعايشة الميدانية التي قام بها الباحث في الشركة العامة للصناعات الجلدية توصل الى أن الأنشطة الرئيسية لسلسلة توريد منتج الأحذية الرجالية هي (التوريد , الإنتاج , التسويق , الزبون) وأن لكل منها أنشطة فرعية , كما أن هذه الأنشطة تستنزف موارد (جدول ١) ووقت (جدول ٤) لإنجازها .

٢- الخطوة الثانية في تطبيق TD-ABC هي تجميع موارد كل نشاط رئيس في سلسلة التوريد كما في الجدول (١) ويوضح الجدول.

جدول (١) موارد الأنشطة الرئيسية لسلسلة توريد الأحذية الرجالية

النشاط الرئيس	إجمالي موارد النشاط
التوريد	٨٨٧٣٥٩٤٠٠
الإنتاج	٥٦٧١٨٠٢٧٦
التسويق	٩٠٤٣٦٣٧٩٤
الزبون	٢٧٥٩٨٠٩٤
الإجمالي	٢٣٨٦٥٠١٥٦٤

المصدر : إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات سجلات الشركة العامة للصناعات الجلدية

٣- الخطوة الثالثة والرابعة في تطبيق TD-ABC هي تحديد الطاقة العملية وتكلفة الدقيقة الوحدة لكل نشاط رئيس في سلسلة التوريد. يبدأ الدوام الرسمي لجميع العاملين الساعة (٨) صباحا وينتهي الدوام الرسمي الساعة (٢,٣٠) ظهرا , بضمنها (٣٠) دقيقة توقف (استراحة الغداء) أي إن ساعات العمل في كل نشاط من أنشطة سلسلة التوريد هي (٦) ساعة . قد تحدث أيضا توقف في العمل بسبب انقطاع التيار الكهربائي أو بسبب حدوث أعطال بسيطة خاصة بالمكائن

^١ من واقع سجلات الشركة



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

قد تستغرق فترة من (١٠ - ١٥) دقيقة وهي تعد مسموح بها , كما هناك أعطال قوية على
المكائن تستغرق من (١ - ٣) يوم يتولى قسم الصيانة معالجة هذه الأعطال داخل المعمل .

الطاقة العملية = (٦,٣٠ ساعة - ٠,٣٠ ساعة توقف) × ٦٠ دقيقة × { ٣٦٠ يوم - (٩٦ يوم عطل
رسمية نهاية الأسبوع + ٢٠ يوم أعياد ومناسبات دينية) }

الطاقة العملية = ٦ ساعة عمل في اليوم × ٢٤٤ يوم × ٦٠ دقيقة في الساعة = (٨٧٨٤٠ دقيقة) ×
٨٠ % = ٧٠٢٧٢ دقيقة

كما نوهنا في الجانب النظري إن البحوث التطبيقية قد اعتمدت نسبة تتراوح ما بين (٨٠ - ٨٥) % من
الطاقة النظرية كطاقة عملية وتم اعتماد نسبة ٨٠ % في تطبيق هذا البحث . أدناه الطاقة العملية وكلفة
الدقيقة في كل نشاط من أنشطة سلسلة التوريد الأحذية الرجالية , وللوصول الى التكلفة الكلية لإنتاج الزوج
الواحد من الأحذية الرجالية يجب معرفة نصيب الزوج الواحد من التكاليف الإدارية والتي بلغت بموجب
بيانات الشركة مقدار (١٥٦٦٦٧٠٠٥٩) دينار لذا سوف نستخرج أيضا معدل تحميل الدقيقة الواحدة من
التكلفة الإدارية جدول (٢) .

جدول (٢) الطاقة العملية وتكلفة الدقيقة الواحدة في كل نشاط من أنشطة سلسلة توريد الأحذية الرجالية

الأنشطة				التفاصيل
التكاليف الإدارية	الزبون	التسويق	التوريد	
٢٠٢٧٢	٧٠٢٧٢	٧٠٢٧٢	٧٠٢٧٢	الطاقة العملية / دقيقة
٨٠	٢	١١٦	٧٥	عدد العاملين *
٥٦٢١٧٦٠	٨١٥١٥٥٢	٨١٥١٥٥٢	٥٢٧٠٤٠٠	الطاقة العملية ** / دقيقة
١٣٥٠١٦٥٠٠٠	٢٧٥٩٨٠٩٤	٩٠٤٣٦٣٧٩٤	٨٨٧٣٥٩٤٠٠	إجمالي التكاليف *** / دينار
٢٤٠,١٦٨	٣,٣٩	١١٠,٩٤	١٦٨,٣٧	تكلفة الدقيقة **** دينار /دقيقة

المصدر : إعداد الباحثان

* من واقع سجلات الشركة, ** الطاقة العملية لكل نشاط = الطاقة العملية × عدد العاملين أو عدد
الخطوط الإنتاجية . (مقربة لأقرب مرتبتين عشريتين , *** جدول (٣٣) , **** تكلفة الدقيقة = إجمالي
التكاليف ÷ الطاقة العملية

ويظهر الجدول (٣) الطاقة العملية وتكلفة الدقيقة لكل مورد من موارد نشاط الإنتاج في سلسلة توريد
الأحذية الرجالية , إذ تم اعتماد أساسي تحميل (الطاقة العملية للأفراد والطاقة العملية للمكائن) .



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

جدول (٣) الموارد والطاقة العملية وتكلفة الدقيقة الواحدة لنشاط الإنتاج

معدل كلفة المورد (دينار/ دقيقة)	الطاقة العملية (للأفراد, للمكائن) (دقيقة)	موجه تكلفة المورد	التكلفة (دينار)	موارد نشاط الإنتاج
٢١٥,٢٧٨	٢١٠,٨١٦٠	الطاقة العملية للأفراد	٤٥٣٨٤١٥٠,٧	الرواتب والاجور
١٠٠٩,٠٦٨	٧٠,٢٧٢	الطاقة العملية للمكائن	٧٠٩٠٩٢٢١	خامات ومواد أولية
٤,١٩٨	٧٠,٢٧٢	الطاقة العملية للمكائن	٢٩٤٩٩٥	وقود زيوت وشحوم
٨٢,٦٦١	٧٠,٢٧٢	الطاقة العملية للمكائن	٥٨١٦١٤١	أدوات احتياطية
٦,١٨٦	٢١٠,٨١٦٠	الطاقة العملية للأفراد	١٣٠٤١٨٣١	تعبئة وتغليف
١٩,٨٨	٧٠,٢٧٢	الطاقة العملية للمكائن	١٣٩٧٠٠٠	لوازم ومهمات
٠,١١٩	٢١٠,٨١٦٠	الطاقة العملية للأفراد	٢٥٠٠٠٠	تدريب وتأهيل
٣,٩٦١	٢١٠,٨١٦٠	الطاقة العملية للأفراد	٨٣٥٠٠٠٠	مصرفات خدمية
١٨٨,٩٧٤	٧٠,٢٧٢	الطاقة العملية للمكائن	١٣٢٧٩٥٨١	الأندثار

المصدر : إعداد الباحثان

٤- الخطوة الخامسة والسادسة في تطبيق TD-ABC هو تحديد الوقت المطلوب لكل حدث (نشاط فرعي) في النشاط الرئيس لسلسلة التوريد على أساس تطبيق معادلات الوقت تمهيدا للوصول الى تكاليف التشغيل لكل نشاط ويتم احتساب معادلات الوقت كالاتي :

معادلة الوقت لنشاط التوريد = ٣٢ دقيقة تخطيط وتصميم الموديلات + ١٧,٥ دقيقة الشراء + ١٠ دقيقة التخزين = ٥٩,٥ دقيقة إجمالي وقت التوريد

وهكذا لبقية أنشطة سلسلة التوريد فيكون إجمالي الوقت لنشاط الإنتاج (٥٠) وإجمالي الوقت لنشاط التسويق (٣٦,٥) وإجمالي الوقت لنشاط الزبون (٣٥) . ويظهر الجدول (٤) إجمالي الوقت المطلوب لكل نشاط فرعي (حدث) من أنشطة سلسلة توريد الأحذية الرجالية .

٥- الخطوة السادسة في تطبيق TD-ABC هو تحديد تكلفة التشغيل لكل نشاط في سلسلة التوريد للوصول الى تكلفة المنتج من خلال سلسلة توريده . يظهر الجدول (٤) تكاليف التشغيل لكل نشاط (حدث) من أنشطة سلسلة التوريد (التوريد , التسويق , الزبون) .

جدول (٤) إجمالي الوقت المطلوب وتكاليف التشغيل لأنشطة سلسلة توريد الأحذية الرجالية الرئيسية

الأنشطة	وقت النشاط*	الإنتاج الفعلي	إجمالي الوقت لكل نشاط	معدل كلفة	إجمالي كلفة تشغيل النشاط
---------	-------------	----------------	-----------------------	-----------	--------------------------



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

دقيقة	زوج	دقيقة*	دقيقة* / دينار	(دينار)	
٥٩,٥		١٨٣٣١٣٥,٥			التوريد
٣٢	٣٠٠٠٠	٩٦٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	١٦١٦٣٥٢٠٠	تصميم وتخطيط الموديلات
٥	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	٢٥٢٥٥٥٠٠	أختيار الموديل والمصادقة عليه
١٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	٥٠٥١١٠٠٠	تخطيط الموديل
١٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	٥٠٥١١٠٠٠	تصميم الموديل
٥	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	٢٥٢٥٥٥٠٠	أعداد المعادلة الفنية
٢	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	١٠١٠٢٢٠٠	إرسال المعادلة الفنية الى الأقسام المعنية
١٧,٥	٣٠٠٠٠	٥٢٥٠٠٠	١٦٨,٣٧	٨٨٣٩٤٢٥٠	الشراء
١	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	٥٠٥١١٠٠	استلام طلبات الشراء
٢	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	١٠١٠٢٢٠٠	أعداد أوامر الشراء
٥	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	٢٥٢٥٥٥٠٠	إحالة أوامر الشراء الى الموردين
١	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	٥٠٥١١٠٠	استلام المواد الخام المشتراة
١,٥	٣٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	١٦٨,٣٧	٧٥٧٦٦٥٠	فحص جودة ونوعية المواد الخام
٢	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	١٠١٠٢٢٠٠	أعداد مذكرة استلام المواد الخام
٥	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	٢٥٢٥٥٥٠٠	نقل وتحريك المواد الخام الى المخازن
١٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	٥٠٥١١٠٠٠	التخزين
٢	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	١٠١٠٢٢٠٠	تنظيم أمر استلام المواد الخام
٣	٣٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	١٥١٥٣٣٠٠	الترحيل الى البطاقة المخزنية
٢	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	١٠١٠٢٢٠٠	تحرير مستند صرف المواد
٢	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٦٨,٣٧	١٠١٠٢٢٠٠	تحريك ومأولة
٣٠٠٥٤٠٤٥٠					إجمالي موارد النشاط
		١٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥٠	الإنتاج
		١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥	نقل وتحريك المواد الخام من المخازن الى المعمل
		٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	١,٥	فحص نوعية المواد الخام
		١٣٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤,٥	الفصال
		١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥	التهيئة والاعداد للمكائن
		٢٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٨	الخطاطة
		١٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤	فحص نوعية الإنتاج
يتم تحديدها في الجداول اللاحقة لاستخدام أساسي تحميل					



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

		٩٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣	نقل للمرحلة الآتية
		٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٠	الجر
		١٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤	الفرز والتعبئة والتغليف
		١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥	نقل وتحريك المنتج النهائي الى مخازن الإنتاج التام
		١٠٩٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٦,٥	التسويق
١٦٦٤١٠٠٠	١١٠,٩٤	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥	نقل وتحريك الأحذية من المخازن الى معارض الشركة
٦٦٥٦٤٠٠	١١٠,٩٤	٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢	تنظيم عقود البيع
١٦٦٤١٠٠٠	١١٠,٩٤	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥	البيع المباشر
٤٥٢٦٣٥٢٠	١١٠,٩٤	٤٠٨٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٣,٦	أعداد بحوث السوق
٣٦٢٧٧٣٨٠	١١٠,٩٤	٣٢٧٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٠,٩	إعلان وترويج
١٦٦٤١٠٠٠	١١٠,٩٤	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥	نقل وتحريك الأحذية من المخازن الى معارض الشركة
١٣٨١٢٠٣٠٠					إجمالي موارد النشاط
		١٠٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٥	الزبون
١٠١٧٠٠٠	٣,٣٩	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٠	استقبال الزبائن
١٠١٧٠٠٠	٣,٣٩	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٠	استقبال المكالمات لإعطاء المعلومات
١٠١٧٠٠٠	٣,٣٩	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٠	أعداد استمارة رأي الزبون
٥٠٨٥٠٠	٣,٣٩	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥	استقبال مكالمات الشكاوي
٣٥٥٩٥٠٠					إجمالي موارد النشاط

المصدر : إعداد الباحثان

* بالاعتماد على سؤال المختصين والفنيين وشعبة دراسات الوقت , ** إجمالي الوقت لكل نشاط = وقت النشاط × الإنتاج الفعلي , *** جدول ٢

أما تكاليف التشغيل لنشاط الإنتاج = تكاليف الأنشطة التي تعتمد على الطاقة العملية للأفراد جدول (٥) + تكاليف الأنشطة التي تعتمد على طاقة العملية للمكائن كأساس تحميل جدول (٦).

وبما أن التكاليف الإدارية تعتمد على الطاقة العملية للأفراد لذا سنقوم باحتساب نصيب الزوج الواحد من الأحذية الرجالي منها أيضا في جدول (٥)

جدول (٥) تخصيص التكاليف التي تعتمد على الطاقة العملية للأفراد كأساس تحميل على غرض التكلفة النهائي



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

تخصيص التكاليف الإدارية	تكاليف النشاط (الإنتاج)				الوقت الكلي *	النشاط
	تخصيص تكاليف مصروفات خدمية ***** (دينار)	تخصيص تكاليف تدريب وتأهيل ***** (دينار)	تخصيص تكاليف التعبئة والتغليف *** (دينار)	تخصيص تكاليف الرواتب ** (دينار)		
٣٦٠٢٥٢٠٠	٥٩٤١٥٠	٩٢٧٩٠٠	٩٢٧٩٠٠	٣٢٢٩١٧٠٠	١٥٠٠٠٠	نقل وتحريك المواد الخام من المخازن الى المعمل
١٠٨٠٧٥٦٠	١٧٨٢٤٥	٢٧٨٣٧٠	٢٧٨٣٧٠	٩٦٨٧٥١٠	٤٥٠٠٠	فحص نوعية المواد الخام
٣٢٤٢٢٦٨٠	٥٣٤٧٣٥	٨٣٥١١٠	٨٣٥١١٠	٢٩٠٦٢٥٣٠	١٣٥٠٠٠	الفصال
٣٦٠٢٥٢٠٠	٥٩٤١٥٠	٩٢٧٩٠٠	٩٢٧٩٠٠	٣٢٢٩١٧٠٠	١٥٠٠٠٠	التهيئة والاعداد للمكائن
٥٧٦٤٠٣٢٠	٩٥٠٦٤٠	١٤٨٤٦٤٠	١٤٨٤٦٤٠	٥١٦٦٦٧٢٠	٢٤٠٠٠٠	الخيطة
٢٨٨٢٠١٦٠	٤٧٥٣٢٠	٧٤٢٣٢٠	٧٤٢٣٢٠	٢٥٨٣٣٣٦٠	١٢٠٠٠٠	فحص نوعية الإنتاج
٢١٦١٥١٢٠	٣٥٦٤٩٠	٥٥٦٧٤٠	٥٥٦٧٤٠	١٩٣٧٥٠٢٠	٩٠٠٠٠	نقل للمرحلة الآتية
٧٢٠٥٠٤٠٠	١١٨٨٣٠٠	١٨٥٥٨٠٠	١٨٥٥٨٠٠	٦٤٥٨٣٤٠٠	٣٠٠٠٠٠	الجر
٢٨٨٢٠١٦٠	٤٧٥٣٢٠	٧٤٢٣٢٠	٧٤٢٣٢٠	٢٥٨٣٣٣٦٠	١٢٠٠٠٠	الفرز والتعبئة والتغليف
٣٦٠٢٥٢٠٠	٥٩٤١٥٠	٩٢٧٩٠٠	٩٢٧٩٠٠	٣٢٢٩١٧٠٠	١٥٠٠٠٠	نقل وتحريك المنتج النهائي الى مخازن الانتاج التام
٣٦٠٢٥٢٠٠٠	٥٩٤١٥٠٠	٩٢٧٩٠٠٠	٩٢٧٩٠٠٠	٣٢٢٩١٧٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	المجموع

المصدر : إعداد الباحثان

* جدول (٤) , **الوقت الكلي $\times 215,278$ معدل تحميل الرواتب, ***الوقت الكلي $\times 6,186$ معدل تحميل التعبئة والتغليف , ****الوقت الكلي $\times 0,119$ معدل تحميل التدريب والتأهيل , *****الوقت الكلي $\times 3,961$ معدل تحميل المصروفات الخدمية , *****الوقت الكلي $\times 240,168$ معدل تحميل التكاليف الإدارية

جدول (٦) تخصيص التكاليف التي تعتمد على الطاقة العملية للأفراد كأساس تحميل على غرض التكلفة النهائي

تكاليف النشاط				الوقت الكلي	النشاط
تخصيص	تخصيص	تخصيص تكاليف	تخصيص اللوازم		



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

تكاليف الأندثار (دينار)	والمهمات (دينار)	الأدوات الاحتياطية (دينار)	تكاليف زيوت وشحوم (دينار)	الخامات والمواد الأولية (دينار)		
١١١٥٩٢٣٥	٢٦٨٣٨٠٠	١١١٥٩٢٣٥	٥٦٦٧٣٠	١٣٦٢٢٤١٨٠	١٣٥٠٠٠	الفصال
١٩٨٣٨٦٤٠	٤٧٧١٢٠٠	١٩٨٣٨٦٤٠	١٠٠٧٥٢٠	٢٤٢١٧٦٣٢٠	٢٤٠٠٠٠	الخيطة
	الانتقال الى المرحلة الآتية
٢٤٧٩٨٣٠٠	٥٩٦٤٠٠٠	٢٤٧٩٨٣٠٠	١٢٥٩٤٠٠	٣٠٢٧٢٠٤٠٠	٣٠٠٠٠٠	الجر
٥٥٧٩٦١٧٥	١٣٤١٩٠٠٠	٥٥٧٩٦١٧٥	٢٨٣٣٦٥٠	٦٨١١٢٠٩٠٠		المجموع

المصدر : إعداد الباحثان

* جدول (٤) ، ** الوقت الكلي $\times 1009,068$ معدل تحميل الخامات, *** الوقت الكلي $\times 4,198$ معدل تحميل زيوت وشحوم , **** الوقت الكلي $\times 82,661$ معدل تحميل الأدوات الاحتياطية , ***** الوقت الكلي $\times 19,88$ معدل اللوازم والمهمات , ***** الوقت الكلي $\times 188,974$ معدل تحميل التكاليف الإدارية .

ويظهر جدول (٧) التكلفة الكلية لإنتاج الزوج الواحد من الأحذية الرجالية بموجب TD-ABC ومن خلال سلسلة توريده .

جدول (٧) تكلفة إنتاج الزوج الواحد من الأحذية الرجالية بموجب TD-ABC ومن خلال سلسلة توريد

النشاط	تكلفة النشاط لإنتاج ٣٠٠٠٠ زوج من الأحذية الرجالية بموجب TD-ABC ومن خلال سلسلة توريده
التوريد	٣٠٠٥٤٠٤٥٠
الإنتاج	١١٤٧٢٨١٩٠٠
التسويق	١٣٨١٢٠٣٠٠
الزبون	٣٥٥٩٥٠٠
المجموع	١٥٨٩٥٠٢١٥٠
التكاليف الإدارية	٣٦٠٢٥٢٠٠٠
التكلفة الكلية	١٩٤٩٧٥٤١٥٠
الإنتاج الفعلي (زوج)	٣٠٠٠٠
كلفة الزوج الواحد	٦٤٩٩١,٨٠٥

المصدر : إعداد الباحثان

من الجدول (٧) نستنتج الآتي :

١- إن الكلفة الكلية للزوج الواحد من الأحذية الرجالية بلغت بمقدار (٦٤٩٩١,٨٠٥) دينار من خلال سلسلة توريده وبموجب تطبيق TD-ABC , بينما يشير واقع النظام الكفوي المطبق في الشركة عينة البحث إن التكلفة الكلية للزوج الواحد من الأحذية الرجالية تبلغ بمقدار (١٥٣٠٠٠) دينار أي أن الفرق بين الاحتسابين بلغ مقدار (٨٨٠٠٨,١٩٥) دينار للزوج الواحد , وعليه يتضح أهمية اعتماد تقنية TD-ABC في ترشيد تكلفة منتج الأحذية الرجالية بنسبة (٥٧,٥٢%) ومن خلال سلسلة توريد بصورة متكاملة ومستمرة .

٢- إن تخفيض تكلفة الأحذية الرجالية الى (٦٤٩٩١,٨٠٥) دينار يبين الدور الذي تلعبه تقنية TD-ABC في إدارة تكلفة سلسلة توريد المنتج والتي قد لا تنحصر على إضافة القيمة للزبون فقط وإنما للشركة أيضاً بزيادة قدرتها في إدارة التكلفة عن طريق تحديد تكلفة أنشطة سلسلة التوريد باستعمال الوقت كموجه للتكلفة وهذه الطريقة تختلف تماماً عن ما يتم تطبيقه فعلاً في الشركة ومن ثم إمكانية تحديد أي الأنشطة الأكثر تكلفة من غيرها ومن ثم تحديد الطرق أو السبل لترشيدها .

٣- تقوم الشركة العامة للصناعات الجلدية بتسعير منتجاتها عن طريق إضافة هامش ربح الى التكاليف الإجمالية , إذ تعتمد نسبة (٨%) من إجمالي التكاليف كهامش ربح , أي إن سعر بيع الزوج الواحد من الأحذية الرجالية بعد تطبيق TD-ABC يكون كالآتي :

$$\text{سعر البيع} = \text{التكلفة الكلية} + \text{هامش الربح}$$

سعر البيع = ٦٤٩٩١,٨٠٥ + (٦٤٩٩١,٨٠٥ × ٨%) = ٧٠١٩١,١٥ دينار للزوج الواحد بينما معدل سعر بيع المنتجات المنافسة والتي لها نفس الجودة يبلغ مقدار (٥٠٠٠٠٠ دينار) مما يتوجب على الشركة القيام بتحسينات إضافية على كامل أنشطة سلسلة توريد منتجاتها بما فيها نشاط الإنتاج واعتماد تقنيات متطورة وأكثر حداثة تمكن من إدارة سلسلة التوريد بأكثر فاعلية.

المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

٤- ١- الاستنتاجات

١- إن الوحدة الاقتصادية لم تخصص الموارد بشكل واضح إذ اعتمدت على الطاقة الكلية عند تخصيص الموارد وليس الفعلية كما حدث بتقنية (TDABC) . وعليه يتضح أهمية اعتماد تقنية TD-ABC في تحديد تكلفة منتج الأحذية الرجالية ومن خلال سلسلة توريد بصورة متكاملة ومستمرة.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

- ٢- عدم بناء علاقات فاعلة مع الزبون والسعي للاحتفاظ بهم على المدى الطويل حيث إن بناء علاقات قوية مع الزبائن يمثل حجر الزاوية في التوجه التسويقي الحديث إذ أن الانتقال من فلسفة المنتج والمبيعات الى فلسفة تسويقية شاملة يعطي للوحدة الاقتصادية فرصة أفضل لتتفوق في المنافسة.
- ٣- يتمثل دور المحاسبة الإدارية في إدارة سلسلة التوريد في تزويد المديرين بالمعلومات ذات الصلة بإجمالي تكاليف أنشطة سلسلة التوريد الأمر الذي يؤدي الى تجسير الفجوة بين المحاسبة الإدارية وإدارة سلسلة التوريد. وكما توفر تقنيات إدارة التكاليف من خلال تطبيق تقنية (TD-ABC) أماكن استبعاد الأنشطة والتكاليف غير المضيفة للقيم الأمر الذي يؤدي الى خلق قيمة الزبون وتحسينها بصورة مستمرة.
- ٤- تلعبه تقنية TD-ABC دورا كبيرا في إدارة تكلفة سلسلة توريد المنتج والتي قد لا تنحصر على إضافة القيمة للزبون فقط وإنما للشركة أيضاً بزيادة قدرتها في إدارة التكلفة عن طريق تحديد تكلفة أنشطة سلسلة التوريد باستعمال الوقت كموجه للتكلفة وهذه الطريقة تختلف تماماً عن ما يتم تطبيقه فعلا في الشركة ومن ثم إمكانية تحديد أي الأنشطة الأكثر تكلفة من غيرها ومن ثم تحديد الطرق أو السبل لترشيدها.
- ٥- ضعف الاهتمام من قبل الشركة بالتكاليف الإجمالية لسلاسل التوريد والذي ينجم عنه سلاسل توريد مجزأة وظيفيا ولا يتم الإبلاغ عن التكاليف إلا في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد الفردية، إذ تعتبر إدارة تكاليف سلسلة التوريد مصدرا هاما لتحسين أداء الشركة بشكل عام فضلا عن تحقيق فوائد عدة منها تخفيض تكلفة المنتج وتعزيز القدرة التنافسية للشركة.

٤ - ٢ - التوصيات

- ١- يوصي الباحث بضرورة اعتماد التقنيات الكفوية الحديثة لاحتساب تكلفة منتجات الشركة العامة للصناعات الجلدية والمتمثلة بتقنية TD-ABC ومن خلال سلسلة توريده مما لها الدور الفاعل في التخصيص الأمثل للتكاليف.
- ٢- يحث الباحث الشركة بضرورة اعتماد تقنيات المحاسبة الإدارية لإدارة سلسلة التوريد مما لها الدور الفاعل في تزويد المديرين بالمعلومات الملائمة وذات الصلة بإجمالي تكاليف أنشطة سلسلة التوريد.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

- ٣- ضرورة بناء شراكات إستراتيجية مع موردين كفوئين موثوقين معول عليهم وبناء علاقات مستقرة وطويلة الأمد معهم لضمان جودة وانسيابية تدفق المواد الأولية والمستلزمات السلعية على طول سلسلة التوريد.
- ٤- ضرورة إشراك الزبون في عملية تصميم المنتج مما له الأثر في تحقيق جودة المنتج من وجهة نظر الزبون وبالتالي كسب ولائه.

المصادر والمراجع العلمية

أولا :- أ- الوثائق الرسمية :-

- ١- الشركة العامة للصناعات الجلدية , تقارير الإنتاج والمبيعات لسنتي ٢٠١٥ و ٢٠١٦ .
- ٢- الشركة العامة للصناعات الجلدية , تقارير المؤشرات الكفوية لسنة ٢٠١٦ .
- ٣- الشركة العامة للصناعات الجلدية , سجلات التكاليف لسنة ٢٠١٦ .
- ٤- الشركة العامة للصناعات الجلدية , سجلات الرواتب والأجور, لسنة ٢٠١٦ .
- ٥- الشركة العامة للصناعات الجلدية , سجل الملاكات لسنة ٢٠١٦ .
- ٦- الشركة العامة للصناعات الجلدية , تقارير قسم التخطيط والمتابعة وشعبة دراسات الوقت لسنة ٢٠١٦ .

ب- المصادر العربية

- ١- البتانوني ,علاء محمد , " تأثير الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الإستراتيجية على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية " , مجلة المحاسبة والمراجعة , ٢٠١٥ .
- ٢- الكواز , صلاح مهدي جواد , " دور التكامل بين تقنيتي التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت ونشر وظيفة الجودة في تحقيق القيمة المضافة للزبون دراسة تطبيقية", أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية ٢٠١٦, .
- ٣- الزبيدي ,مثنى فالح بدر , "أهمية استخدام مدخل التكلفة على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة/ بحث تطبيقي",مجلة الإدارة والاقتصاد , العدد ٩٢ , سنة ٢٠١٢ .

ثانيا :- المصادر الأجنبية :-

- ١- Andersen, L. A. Britt, F. E. Donovan, J. F.. The seven principles of Supply Chain Management. Supply Chain Management Review, ٢٠١٠.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا
إدارة تكلفة المنتج عبر سلسلة توريده باعتماد TD-ABC / بحث تطبيقي في الشركة العامة
للصناعات الجلدية

- ٢- Anderson, S. and H. Dekker, , " Strategic Cost Management in Supply Chains", (٢٠٠٩). ٢٣ (٢): ٢٠١- ٢٢٠ .
- ٣- Atkinson.A.A., R.S.Kaplan ,E.M. Matsumura and S.M. Young. ٢٠١٢."Management Accounting :information for decision-making and strategy execution .٦ th ed.P ٢٧٠- ٢٧٥ .
- ٤- Cooper &Slagmuler,"Strategic Cost Management", Management Accounting, NewYork, jan.٢٠٠٣ .
- ٥- Dejnega, O., "Method Time Driven Activity Based Costing – Literature Review", Journal of Applied Economic Sciences, ٦(١(١٥)), ٧-١٥. (٢٠١١).
- ٦- Drury, Colin. "Management and cost Accounting". ٥th Edition, Business Press, Thomson Learning. ٢٠٠٠.
- ٧- Everaert P., Bruggeman W., (٢٠٠٧), Time-driven Activity-based Costing: Exploring the Underlying Model, Cost Management, March/April ٢٠٠٧, Volume ٢١, No. ٢, ١٦- ٢٠.
- ٨- Hansen, Waago,(٢٠١٤),"How time-driven activity-based costing (TDABC) enables better use of existing resources in order to improve return on investment (ROI) in modern healthcare and hence facilitates a sustainable healthcare system".
- ٩- Hilton, Ronald and david ." Managerial Accounting, creating Value In a Dynamic Business Environment" ٩ ed. The Mc Graw-Hill Companies, Inc. USA. New York. ٢٠١١ .
- ١٠- Robert Boute and Werner Bruggeman , " Cost Management in the Supply Chain: an integrated approach ",٢٠١٣ , Ann Vereecke .
- ١١- Rita di Mascio ,Dewi, Dyah Santhi, , Erik J van Voorthuysen,(٢٠١٢), "Application of Time Driven Activity Based Costing to an Industrial Service Provider", University of New South Wales, Sydney, NSW, Australia.
- ١٢- Sourowice , Anna" Costing Methods for Supply Chain Managment" ١st Annual International Interdisciplinary Conference, AIIC ٢٠١٣, ٢٤-٢٦ April, Azores, Portugal.
- ١٣- Tayles Mike &Jamal ,NorizaMohd-" The Direct Effect Of Supply Chain Management Practices For Management Accounting And Supply Chain Performance" Proceedings of ٢٣rd International Business Research Conference ١٨ - ٢٠ November, ٢٠١٣.
- ١٤- Levant & Zimnovitch ,Yves ,Henri , (٢٠١٣) "Contemporary evolutions in costing methods",France