

[تأثير تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت لتخفيض التكاليف في ظل المدخل الاستراتيجي لأداره التكلفة]

إعداد الباحثان:

[قاسم حبيب ناشد جاي]

[أ.م.د احمد ماهر محمد علي]

[جامعة الكوفة - كلية الادارة والاقتصاد- قسم المحاسبة , العراق. (بحث مستل من رسالة ماجستير)]

الملخص:

ان التقدم والتطور التكنولوجي وأتمته العمليات الانتاجية جعل من المدخل التقليدي لإدارة التكلفة لا يتلاءم مع تلك التطورات وحاجة الادارة الى مزيج معقد من المعلومات الكمية المتعلقة بموضوعية قياس التكاليف وخصوصا غير المباشر منها فضلا عن المعلومات غير الكمية المتعلقة بالزبون وحاجاته ورغباته , كلها عكست ضرورة الانتقال الى مدخل ذو بعد استراتيجي يأخذ بنظر الاعتبار تطورات بيئة المنافسة , يهدف البحث الحالي الى بيان مدى قدرة تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت كأداة استراتيجي تتلاءم مع التطورات في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة و مدى قدرتها على توفير المعلومات المالية وغير المالية عن الطاقة غير المستغلة و الوظائف غير المضيفة للقيمة بهدف استبعادها بتحقيق تخفيض حقيقي في تكاليف المنتج. اشارت نتائج التحليل الاحصائي الى اعلى وسط حسابي (4.15) و بالانحراف المعياري (86%) و معامل الاختلاف قدره (20.09) ضمن الوزن المثوي البالغ (73.33) الى ان توافق تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت والمدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة يعمل على اعادة تخصيص التكاليف غير المباشرة على اساس موجهات الوقت المستغل لإتمام كل وظيفة من وظائف المنتج بما يوفر المعلومات الى ادارة الوحدة الاقتصادية عن الطاقة غير المستغلة و الوظائف غير المضيفة للقيمة بما يحقق امكانية تخفيض تكاليف المنتج دون التأثير على جودة المنتج ورغبات الزبون.

الكلمات المفتاحية: تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت, ادارة التكلفة الاستراتيجية, تخفيض التكاليف.

Abstract:

Technological progress and development and the automation of production processes have made the traditional approach to cost management incompatible with these developments and the administration's need for a complex mixture of quantitative information related to the objective measurement of costs, especially indirect ones, as well as non-quantitative information related to the customer, his needs and desires, all of which reflected the need to move to an approach based on customer relationship management With a strategic dimension that takes into account the developments in the competitive environment, the current research aims to demonstrate the extent of the ability of cost technology to operate on the **time-drive functions** based cost as a strategic tool that is compatible with developments in the process of allocating indirect costs and the extent of its ability to provide financial and non-financial information on unutilized energy and jobs non-adding value with the aim of eliminating it by achieving a real reduction in product costs. The results of the statistical analysis indicated the highest mean (4.15), standard deviation (86%), and coefficient of variation (20.09) within the percentage weight of (73.33) that the agreement of the cost technique on the **time-drive functions** based cost and the strategic approach to cost management works to re-allocate indirect costs based on the time vectors used to complete each function of the product, providing information to the management of the economic unit about unused energy and non-value-adding functions in a way that achieves the possibility of reducing product costs without affecting the quality of the product and the customer's desires.

key words : Time-Drive Functions Based Cost, Strategic Cost Management, Cost Reduction.

المقدمة:

ان التقدم الحاصل في بيئة الاعمال العالمية , وارتكازها بشكل كبير على التكنولوجيا والأتمتة والتي تهدف من خلالها تلبية حاجات ومتطلبات الزبون في ظل تنوع المنتجات المنافسة كل هذا فرض تحديات و ضغوطات على الوحدات الاقتصادية لغرض تحقيق البقاء والاستمرار في بيئة شديدة المنافسة من خلال سعيها لتطوير النظم والتقنيات الادارية والكفوية التي تستند عليها في الحصول على المعلومات , ونتيجة تقليدية النظم والتقنيات الكفوية التقليدية التي تتبناها الوحدات الاقتصادية المحلية والتي باتت عاجزه عن توفير المعلومات التي تعمل على تحديد التكاليف بشكل سليم وتخفيض تكاليف المنتج , لذا ظهرت الحاجة الى اعتماد تقنية محاسبية تتلاءم مع تطورات بيئة الاعمال ومن تلك التقنيات تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت (TD-FBC) والتي تسعى الى تحقيق العديد من الأهداف , بما في ذلك زيادة الإنتاجية , ومضاعفة الإنتاج , وزيادة الربحية , وزيادة كفاءة إدارة الموارد بما يحقق توازن بين المنافسة و الموارد المتاحة للوحدة باعتبار ان تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت تتطلب وضع الاستراتيجيات المناسبة للموارد البشرية والمادية واستخدام الأنظمة الحديثة للتصميم والتصنيع والتي تمكن الوحدة الاقتصادية من تحسين وتطوير المنتج في ضوء احتياجات ومتطلبات الزبائن. ان تقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة التي تهدف الى توفير المعلومات التي تفيد اتخاذ القرارات المختلفة وخصوصا المعلومات المتعلقة بتخصيص التكاليف غير المباشرة , ومن هذا المنطلق تسعى تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت الى توفير المعلومات تفصيلية عن الاداء الوظيفي وعدم اقتصار على تحديد التكلفة عند مستوى المنتج فقط بما يحقق امكانية قياس تكلفة

الوظيفة بشكل أكثر موضوعية وعدالة فضلا عن قياس الطاقات غير المستغلة للإنتاج نتيجة ارتكازها على الوقت كمحرك اساسي في عملية التخصيص التكاليف غير مباشرة.

المحور الاول: منهجية البحث.

تتضمن منهجية البحث المسار الميداني والطريقة العلمية لشرح مشكلة البحث وطرق معالجتها ، بطريقة تضمن الاختبار الموضوعي لفرضيات البحث وتحقيق أهدافها ، وعلى هذا الأساس يناقش هذا المحور تعريف بمجموعة من الركائز هي:

أولا: مشكلة البحث

ان المشكلة التي يطرحها هذا البحث تتمحور وتركز على نقطة اساسية وهي ان معظم الوحدات الاقتصادية العراقية تعاني من ارتفاع مستمر في التكاليف ، ويقابلها انخفاض في الإنتاج ويعكس هذا عدم تحقيق الارباح المستهدفة فضلا عن اعتماد الوحدات الاقتصادية على الانظمة غير الفعالة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتكزة على الحجم ، وعلى هذا الأساس يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية: -

1. هل تساعد تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت في معالجة المشكلات التي تعاني منها نظم التكاليف التقليدية؟
2. هل إن تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية تساعد في تقديم معلومات تسهم في تخفيض التكاليف واستبعاد الوظائف التي لا تضيف قيمة وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد والطاقة الانتاجية ؟

ثانياً: أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. المناقشة المعرفية لبعض التقنيات المحاسبية المعاصرة والمتمثلة بتقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت في توفير معلومات لعملية تخصيص التكاليف غير مباشرة.
2. تقديم إطار نظري يركز على مفهوم بين تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت إدارة التكلفة الاستراتيجية ، وتوضيح دورهما في تخفيض التكاليف.
3. تزويد الوحدة الاقتصادية عينة البحث فضلا عن المتخصصين في مجال محاسبة التكلفة والادارية ، بالمعرفة المعمقة والمتخصصة حول أهمية تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت وما يعكسه هذا من دور كبير في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية في السوق.

ثالثا: فرضية البحث

يستند البحث الحالي الى الفرضيات الاتية:

1. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقنية التكلفة على ساس الوظائف الموجهة بالوقت و امكانية تخفيض التكاليف المنتج.

2. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الادارة الاستراتيجية للتكلفة وامكانية توفير المعلومات الموضوعية لتخصيص التكاليف على وظائف المنتج وامكانية تخفيضها في ضوء تطور المنافسة.
3. توجد علاقة ذات دلالة معنوية تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت و الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتخفيض تكاليف المنتج.

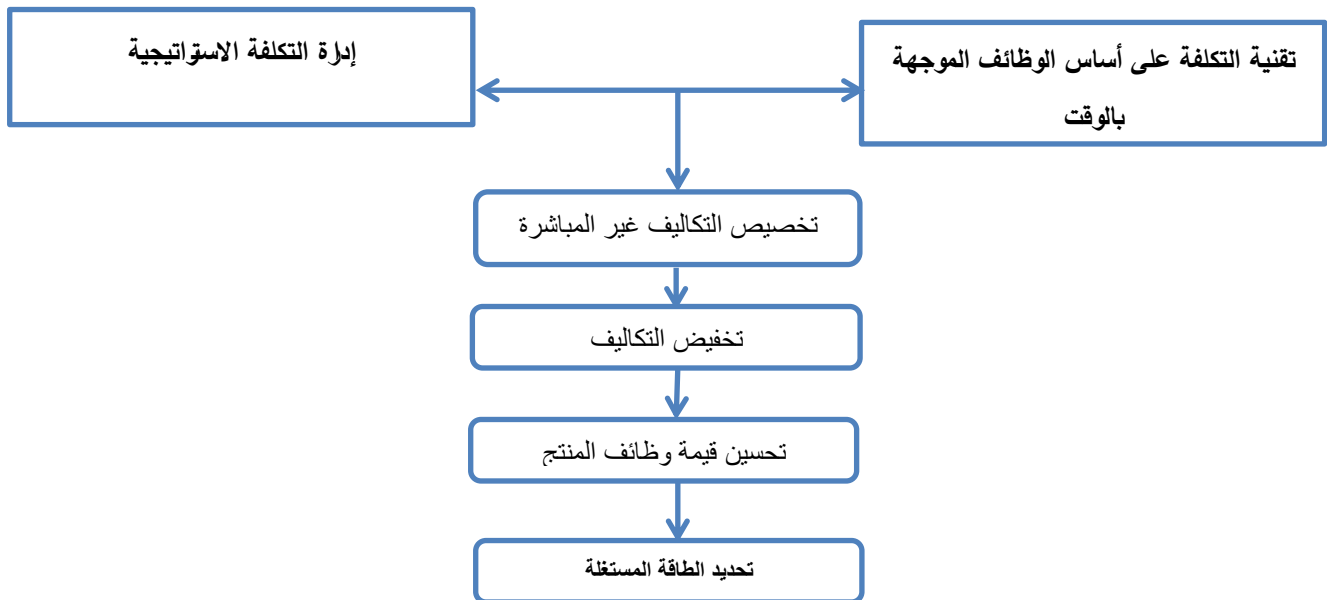
رابعاً: منهج البحث

تم انجاز البحث باستخدام منهجين وهما:

1. **المنهج الاستنباطي:** ويتم ذلك عن طريق الاعتماد على المصادر والدوريات والمراجع المختلفة العربية والأجنبية وكذلك الاعتماد على شبكة المعلومات العالمية (الانترنت).
2. **المنهج الاستقرائي:** اعتمد الباحثان في هذا الجانب على وسائل متعددة للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة وأهمها المعايشة والزيارات الميدانية ومقابلة المسؤولين والعاملين في معمل اسمنت الكوفة.

خامساً: الانموذج الفرضي

يوضح الشكل (1) الانموذج الفرضي للبحث



المصدر: إعداد الباحثان

المحور الثالث: المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت

ان التقنيات الادارية والمحاسبية المعاصرة تهدف الى توفير وايجاد البدائل المتعلقة بالمقاييس و توفير المعلومات التي تمكن ادارة الوحدة الاقتصادية من ممارسة كافة وظائفها التشغيلية و الاستراتيجية في ظل المنتج الأفضل الذي يلبي احتياجات الوحدات الاقتصادية في مقابلة حاجات الزبون من المنتجات ذات الاسعار المناسبة وضمن حدود الجودة والوظائف المطلوبة. لقد قدمت الأدبيات الادارية و المحاسبية مجموعة من التقنيات التي تولدت في ظل حاجة معينة قد يكون اغلبها يتعلق بتخصيص التكاليف غير المباشرة على هدف التكلفة كل تقنية من تلك التقنيات واجهت العديد من الانتقادات في ظل التطورات والتغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال الذي فرض ضرورة ملحة لإيجاد تقنية تسهم وتركز بشكل كبير على مجموعة الوظائف المطلوبة من قبل الزبون بما يحقق التمايز للوحدة الاقتصادية.

(1) مفهوم التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت (TD-FBC)

يختلف الباحثون في وضع مفهوم موحد للتكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت حيث يرى البعض بأنها نظام او فلسفة إدارية ، أو طريقة ، أو منهجية منظمة أو تقنية وبين الجدول (1) اهم تلك المفاهيم المقدمة

الجدول (1) مفهوم تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت

ت	المفهوم	المصادر
1	هي طريقة منهجية أو عملية لتخصيص التكلفة بالاستغلال الأمثل للموارد على هدف التكلفة بناءً على الوقت المطلوب لأداء الوظائف بما يحقق تقدير وقت الطاقة المستغلة للوظائف المنتج من خلال معادلات الوقت.	Monroy et : 403) (al., 2014
2	هي احدى تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية التي تركز على استعمال الوقت كموجه تكلفة اساسي في تخصيص تكلفة الموارد الى اهداف التكلفة المتمثلة بوظائف المنتج التي تؤديها مكوناته او اجزائه وبالشكل الذي ينعكس في الحصول على معلومات اكثر تفصيل واكثر دقة وبما يمكن من تحقيق الرقابة على التكلفة.	(الكواز, 2016: 62).
3	انها بديل للأنظمة التقليدية في البيئات المعقدة مدفوعة بالوقت للحصول على تكلفة أكثر دقة للمنتجات من خلال تخصيص التكاليف غير مباشر على الوظائف المطلوبة للحصول على المنتج أو الخدمة.	Niñerola et al.,) (2021:9
4	هي تقنية مبتكرة و منهجية عملية لحساب وتخصيص تكاليف الموارد للمنتجات من خلال مراقبة الوظائف التي يتم إجراؤها في عملية الإنتاج باستخدام الوقت كمحرك بما يسمح بتقديرات فعالة ودقيقة للتكلفة.	Galendi et :174) (al., 2022

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المصادر إزاء كل منها.

يُلاحظ من خلال الجدول (1) إن هناك من ينظر إلى تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت على إنها فلسفة إدارية ومنهم من ينظر إليها على إنها أسلوب أو منهجية منظمة، لكن غالبية المفاهيم تؤكد على إنها تقنية مع التركيز على عملية تخصيص التكاليف غير المباشر والهدف هو تخفيض

التكاليف كوسيلة لتحسين فهم التكلفة بهدف تحسين القرارات , ان تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت هي تقنية او نهج بديل ناشئ لتقدير وتخفيض التكلفة يعالج جميع مشاكل وقيود الانظمة التقليدية المتعلقة بتخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال الربط الاستراتيجي بين التكلفة و الوظائف المطلوبة من قبل الزبون بما يحقق هدفين قياس التكاليف بصورة اكثر موضوعية وثانيهما تحقيق ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية.

(2) اهمية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت.

يرى (الكواز , 2016) ان اهمية تبني تطبيق تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت هو تحديد التكلفة على المستوى الوظيفي للمنتج وهذا لا يعني الهيمنة الكاملة , بل هي تقنية او نهج لعرض سلوك تكلفة المنتج على مستوى وظائف المنتج (الكواز , 2016 : 61). في حين يؤكد (مهلهل , 2015) ان (TD-FBC) تمكن الوحدة الاقتصادية من معرفة عناصر الكلفة بطريقة اكثر سهوله من خلال استخدام معادلات الوقت وادارة كلفتها بشكل أكثر عدالة واكثر علمية وعملية بإعادة تخصيص تكاليف المنتجات واحتسابها بالشكل الذي يمكن الوحدة الاقتصادية من المنافسة في السوق (مهلهل , 2015 : 201). اما (الشمري و علي , 2018) فيريان ان اهمية (TD-FBC) تكمن من تحويل موجهات التكلفة الى معادلات الوقت التي تعبر عن الوقت المطلوب لإنجاز وظائف المنتج وهذا التحول يدعى بموجهات الوقت التي تحدث نتيجة لاستهلاك الوقت لإنتاج وظائف المنتج فهو يوضح مسار استخدام معادلات الوقت لتتبع وشرح التكاليف على أساس الخدمة الفعلية مما يساعد الوحدة الاقتصادية على تطوير سياسة التسعير (الشمري و علي , 2018 : 387). اما (Al Amaedeh, 2020) فيرى ان اهمية (TD-FBC) تكمن في تحقيق الوحدة الاقتصادية استقرار الأسعار على المدى القصير على الرغم تحميل الزبون جزء من تكلفة الطاقة غير المستغلة نتيجة استخدام الوقت كمحرك تكلفة بما يسهل عملية قياس طاقة الموارد اضافة الى سرعة التنفيذ حيث تكون الخطوات بسيطة وتتميز بالسهولة تتبع التكاليف الأولية تجاه الوظائف المنتج , ثم حساب نسب محرك تكلفة الطاقة حسب تقدير المديرين لإنجاز الوظائف محددة (الطاقة العملية للموارد المتاحة)(Al Amaedeh, 2020: 194). اما (المحنة, 2020) فيرى ان تقنية (TD-FBC) يمكن ان تحقق توازن بين المنافسة و الموارد المتاحة للوحدة باعتبار ان تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت تتطلب وضع الاستراتيجيات المناسبة للموارد البشرية والمادية واستخدام الأنظمة الحديثة للتصميم والتصنيع والتي تمكن الوحدة الاقتصادية من تحسين وتطوير المنتج في ضوء احتياجات ومتطلبات الزبائن (المحنة, 2020 : 22-23).

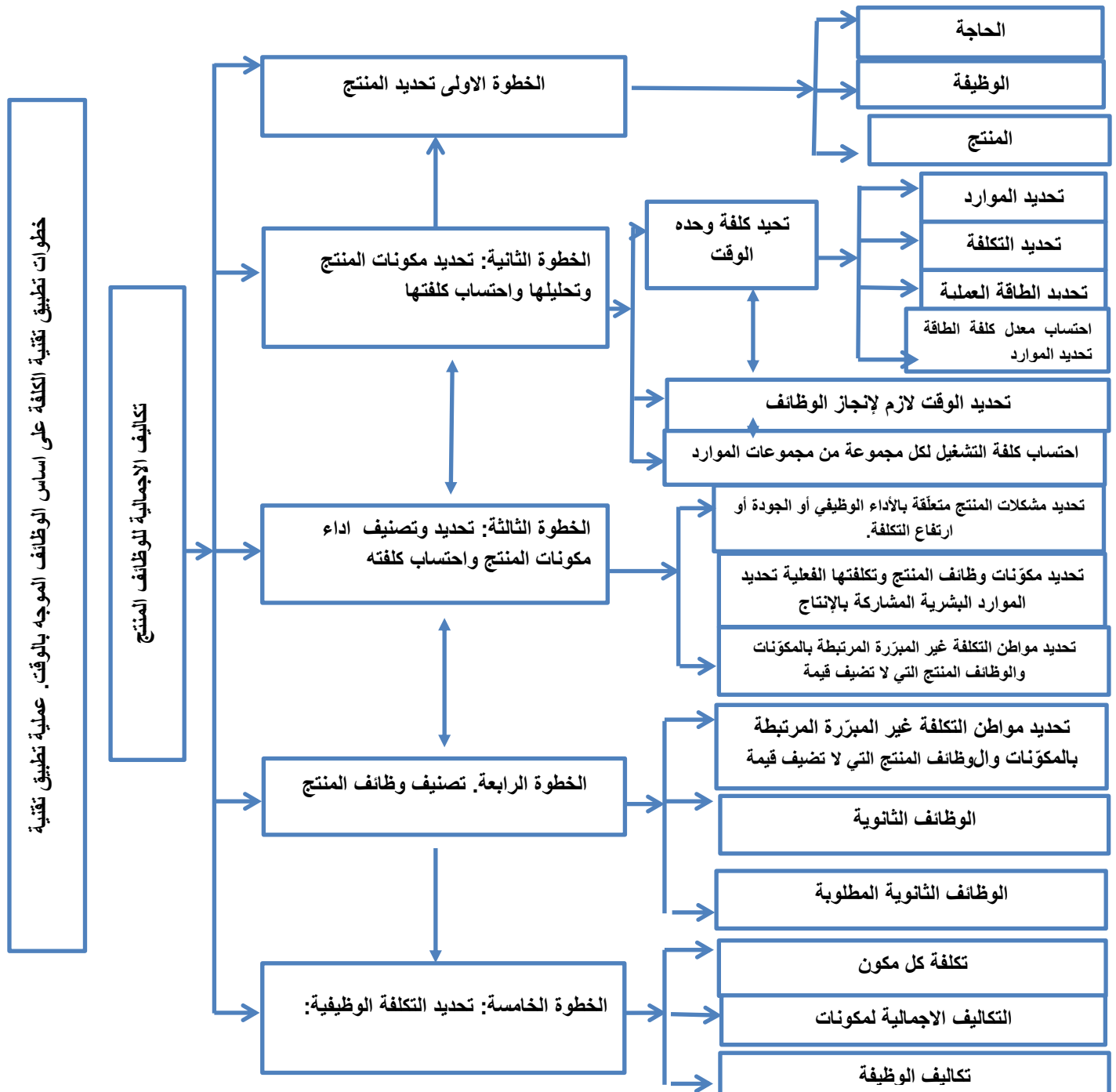
(3) اهداف تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت

تهدف تقنيات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة الى توفير المعلومات المفيدة والكافية التي تفيد في اتخاذ القرارات المختلفة وخصوصا المعلومات المتعلقة بتخصيص التكاليف غير المباشرة , ومن هذا المنطلق يقدم العديد من الباحثين والكتاب مجموعة من الاهداف التي تسعى اليها تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت , اهمها الاتي:

- ✓ توفير المعلومات تفصيلية عن الاداء الوظيفي وعدم اقتصار على تحديد التكلفة عند مستوى المنتج فقط بما يحقق امكانية قياس تكلفة الوظيفة بشكل أكثر موضوعية وعدالة (الكواز : 2016 : 64).
- ✓ موضوعية وعدالة قياس الطاقة المستغلة الانتاج ووظائف المنتج نتيجة الارتكاز على الوقت كمحرك اساسي في عملية التخصيص.

- ✓ توفير المعلومات الى ادارة الوحدة الاقتصادية عن تكلفة المنتجات بشكل الذي يساعدها في تحقيق استقرار الأسعار على المدى القصير والتسعير العادل(علي, 2019: 58).
 - ✓ توفير المعلومات الى ادارة الوحدة الاقتصادية عن مقدار الموارد المستهلكة بما يساعدها في تقدير موارد المستقبلية ومقدار الوقت المتاح لإكمال العمل(Al Amaedeh, 2020: 194).
 - ✓ توفير المعلومات التفصيلية و الشفافة عن الوظائف الاساسية والثانوية للمنتج لرسم وتطبيق الاستراتيجيات المناسبة.(Cidav et al., 2020:14)
 - ✓ تعزيز كفاءة ادارة التكلفة من خلال تحديد الكلف التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد التي لا تضيف قيمة مع الحفاظ على الجودة للمنتج فضلا عن تخصيص الكلف غير المباشرة الى هدف التكلفة المتمثلة بالمراحل التي يمر بها المنتج خلال دورة حياته وعلى اساس الوحدات الزمنية التي تم استهلاكها من قبل الوظائف(المحنة, 2020: 55).
 - ✓ توفير معلومات عن تكاليف دورة حياة المنتج ومراحلها الوظيفية من أجل تحسين قيمة المنتج لتلائم متطلبات واحتياجات العملاء (Alotaibi et al., 2021 :443).
- 4) خطوات تطبيق تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجه بالوقت(TD- FBC).**
- كانت أكبر الانتقادات التي صاحبت تطبيق أنظمة التكلفة التقليدية هي تركيزها على مسألة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج ، وعليه ، فإن محاولات البحث في هذا الجانب تركز على عملية البحث عن تقنية أو نظام يعالج مسألة تخصيص التكاليف غير المباشرة ، وفق أسلوب يتسم بالمنطق و بنتائج تكون ملائمة ، تركز تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت على مجموعة من الخطوات لغرض التطبيق يوضحها الشكل (2).

شكل (2) خطوات تطبيق تقنية (TD-FBC)



- من خلال الشكل (2) نجد ان تقنية (TD- FBC) تتضمن مجموعة من الخطوات هي:
- أ- **الخطوة الاولى:** تحديد المنتج المطلوب: وفيها يتم تحديد المنتج الذي تستهدفه الوحدة الاقتصادية وحسب متطلبات الزبون واحتياجاته والتي يمكن اعتبارها ضرورة أو رغبة تستدعي خلق المنتج الذي يقدم للزبون , ويتم ترجمة تلك المتطلبات الى مجموعة من الوظائف والتي تعبر عن كل خدمة يقدمها المنتج للزبون. حيث أن المنتج يجيب على احتياجات الزبون من خلال الوظائف التي يضمنها له، أي أن الوظيفة هي الإجابة عن السؤال؟ كيف يتم إشباع الحاجة (عطوي, 2008: 64).
- ب- **الخطوة الثانية:** تحديد مكونات المنتج وتحليلها واحتساب كلفتها. وفي هذه الخطوة يتم تحليل مكونات أو أجزاء المنتج وحساب تكلفتها من خلال تقسيم مكونات المنتج التي تم الحصول عليها من مرحلة تصميم المنتج (التحليل الوظيفي) إلى مجموعة من المكونات الرئيسية ثم يتم تفكيكها إلى المكونات الثانوية وكذلك حساب تكلفة هذه المكونات من خلال إعداد قائمة بمكونات المنتج ، والتي يتم معالجتها أحياناً في شكل مجموعات واحتساب تكاليف المكونات وتوزيعها على الوظائف المختلفة بما يتناسب مع الدور الذي يلعبه كل منها في كل وظيفة (Everaert,et.al.,2008:172) و (الكواز, 2016: 66). وتضيف (نجا, 2009) ان هذه الخطوة تتضمن استبعاد بعض الوظائف التي لا تضيف قيمة حسب مستوى الجودة الممنوحة لكل وظيفة (نجا, 2009: 112).
- ت- **الخطوة الثالثة:** تحديد وتصنيف أداء مكونات المنتج واحتساب كلفته. في هذه المرحلة يتم تحديد أداء او مهمة كل مكون من مكونات المنتج والتي تتوافق مع متطلبات الزبائن مع تصنيف هذا المكون الى مكون اساسي و ثانوي ، فضلاً عن تحديد التكلفة كل مكون من مكونات المنتج ، فإذا كان المكون يقدم مستوى وظيفة منفردة عن باقي مكونات المنتج عندها فان كلفة المكون تعكس كلفة الوظيفة الذي يقدمها, اما عند قيام المكون بتقديم مستويات متعددة من الوظائف فان كلفته ستقسم بشكل نسبي بين تلك المستويات ، وفي هذا الخصوص فان افضل اساس يمكن اعتماده كأساس للتوزيع الكلف هو الوقت المستغرق في عملية انجاز الوظائف لأي مكون من مكونات المنتج (Pratistha, 252: 2005, et.al.) و (Davis,2003:118) و (المياحي, 2021: 28). ان المعلومات التي توفرها هذه الخطوة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الملائمة في التخطيط الاستراتيجي لأنشطة في سياق تحديد أسعار المنتجات النهائية بدا من تصميم المنتج وتطويره ، ثم يحول احتياجات الزبائن إلى وظائف ومن ثم يتم تحديد المواصفات المستهدفة من حيث خصائص المكونات والمقاييس المطلوبة كما يمكن أيضاً تحسين المنتج الحالي عن طريق إعادة تصميم المكونات المنتج (Ahmed, 2016:26 &). كما تمكن هذه الخطوة من إضافة تعديلات على تصميم المنتج والقضاء على التكاليف غير الضرورية باستخدام المعلومات المرتبطة بتصميم المنتج والوظائف التي تعكس أداء مكونات المنتج وذلك بفحص سمات التصميم الجديدة وتحديد البدائل واجراء التحسينات عن طريق تغيير نوعية المواد الاولية المستخدمة لتبسيط عملية التصميم باستعمال بدائل لها صفة تستخدم في صناعة اكثر من منتج بدلاً من استخدام بدائل فريدة أو متخصصة الانتاج منتج واحد (المحنة, 2020: 54).
- الخطوة الرابعة:** تصنيف وظائف المنتج. هناك ثلاثة أنواع من الوظائف يمكن أن يؤديها المنتج وهي
- (1) **الوظائف الأساسية:** هي الوظائف الرئيسة التي ينبغي أن يؤديها المنتج.
 - (2) **الوظائف الثانوية:** هي وظائف أخرى يؤديها المنتج وتمثل رغبة يمكن التخلي عنها.

(3) الوظائف الثانوية المطلوبة: هي وظائف أخرى يؤديها المنتج وتمثل رغبة مطلوبة وضرورية لتحقيق الوظائف الأساسية في بعض الحالات.

بعد تصنيف الوظائف المنتج الى وظائف اساسية و ثانوية فهذا من شأنه ان يعطي المجال لإعادة النظر بأداء الوظيفة لتوليد بدائل وتحسين الوظائف المنتج التي تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر الزبون (بعضى و يحايوي, 2018 :103). وفي ظل هذه الخطوة يؤكد (الكواز , 2016 : 69) ان تقنية نظام تحليل الوظائف (Technique Function Analysis System) (FAST) تعد كمحفز ابداعي لاستكشاف الطرق الابداعية لأداء الوظيفة للمنتجات . كما تساعد في ربط الوظائف المختلفة بعضها ببعض تجعل من فريق التصميم المنتج يأخذ بالاعتبار المكونات التي تؤدي الوظائف نفسها في منتجات أخرى وبالتالي استعمال المكونات المعيارية التي تؤدي غالبا الى زيادة الجودة وتخفيض التكلفة فضلا عن ان هذه التقنية ستسمح بمقارنة تكلفة وظائف المنتج مع ما يكون الزبائن مستعدين الدفع مقابل كل وظيفة.

يضيف (المحنة, 2020) وبعد تحديد الوظائف وتصنيفها يتم احتساب التكلفة الحالية والمتعلقة بجميع تكاليف وظائف المنتج، على أن يتم تطبيق التكلفة الموجهة بالوقت بما يسهم في تحديد الكلفة الحالية بصورة أكثر موضوعية ، من حيث أنها تعمل على ربط كلفة الموارد المختلفة بالوقت كموجه كلفة اساسي في كل وظيفة من وظائف المنتج ، وبالشكل الذي يسهم في التأثير على عملية إدارة الكلفة بنجاح (المحنة, 2020 :58). ان تكلفة الوظيفة تمثل تكلفة كل وظيفة يؤديها المنتج ، فإذا كان المنتج له وظيفة واحدة فالتكلفة الوظيفية هي تكلفة المنتج نفسه، إما إذا كانت هناك أكثر من وظيفة فيمكن تقسيم التكلفة على الوظائف حسب أهميتها، وتحسب نسبة التكلفة الوظيفية كالآتي :

نسبة التكلفة الوظيفية = (تكلفة الوظيفة ÷ إجمالي تكلفة المنتج) × 100%

وبذلك يمكن احتساب مؤشر القيمة كالآتي :

بما إن : القيمة = الاستحقاق الوظيفي ÷ التكلفة الوظيفية

مؤشر القيمة = نسبة الاستحقاق الوظيفي ÷ نسبة التكلفة الوظيفية

المحور الثالث: المدخل الاستراتيجي لإدارته التكلفة

ينبغي ان تكون القرارات الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية تتطابق مع قدراتها الخاصة والفرص المتاحة في السوق بمعنى آخر ، ينبغي ان تصف الاستراتيجية المجموعة المتكاملة من الخيارات التي تتخذها الوحدة لخلق قيمة للزبائن مع تمييز نفسها عن منافسيها.

اولا: مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية

اختلف الباحثون في صياغة مفهوم موحد لإدارة التكلفة وفق منظورها الاستراتيجي فيعرفها البعض على بأنها فلسفة ، موقف ، تقنية ، مدخل و يوضح الجدول (2) اهم تلك المفاهيم.

ت	المفهوم	المصدر
1	إدارة التكلفة الاستراتيجية هي فلسفة تحسين التكلفة والإيرادات ؛ لا تقتصر إدارة التكلفة فحسب ، بل تشمل أيضًا إدارة الإيرادات ، وبالتالي فهي تسعى إلى تحسين الإنتاجية وتعظيم الأرباح وتحسين رضا الزبون.	ElKelety, (65: 2006)

	وتساعد الوحدة الاقتصادية على اتخاذ القرارات الصحيحة لخلق المزيد من القيمة للعملاء بتكلفة أقل.	
2	ادارة الكلفة الاستراتيجية كموقف استباقي تعتمد على مبدأ إن التكاليف المنتج تتمثل نتيجة قرارات إدارية داخل الوحدة الاقتصادية ، وبذلك على الإدارة لاتخاذ قرار تعزيز الموقف التنافسي في السوق من خلال تحسين قيمة المنتج وتخفيض تكاليف ، بواسطة ومجموعة تقنيات لدعم قرار .	(خالد و حمدان , 2016: 91)
3	إدارة التكلفة وفق منظورها الاستراتيجي هي مجموعة من التقنيات الحديثة التي تساعد الوحدات الاقتصادية في مواجهة التحديات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة ، من خلال إدارة التكلفة عن طريق تقليلها مع الحفاظ على الجودة المنتج وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.	(المحنة , 2020: 21)

ويلاحظ من المفاهيم أعلاه أن إدارة التكلفة الاستراتيجية تركز على مجموعة من التقنيات والأدوات التي يتم استخدامها بغرض تحقيق موقف استراتيجي، وتحليل التكاليف من أجل التخطيط والمراقبة على التكلفة وإيرادات، وكذلك تسعى إلى تحقيق خفض في التكلفة وبالنتيجة تسعى الوحدة الاقتصادية إلى تحقيق رضا الزبون وتحقيق الميزة التنافسية. ويرى الباحثان أن إدارة التكلفة وفق المنظور الاستراتيجي هي مجموعة من التقنيات الإدارية والمحاسبية التي تؤثر على تخفيض تكاليف مع تحسين الوضع الاستراتيجي للوحدة.

ثانيا: أنواع إدارة التكاليف وفق منظورها الاستراتيجي الاستراتيجية

يرى كل من (Horngren et al., 2012:27) و (عيسى ومحسن , 2020: 677) و(الجنابي, 2011: 177) أن تحدد القرارات الاستراتيجية تتطابق مع قدرات الوحدة الاقتصادية الخاصة والفرص المتاحة في السوق لتحقيق أهدافها. بمعنى آخر، تصف الاستراتيجية والفرص التي ينبغي على الوحدة الاقتصادية البحث عنها ومتابعتها وهي إحدى الاستراتيجيات أدناه:

1. استراتيجية ادارة التكلفة وهي تقديم منتج عالي الجودة بأسعار منخفضة من خلال إدارة تكاليفها بحكمة.
2. استراتيجية التمايز المنتجات وهي القدرة على تطوير و تقديم منتجات أو خدمات مميزة أو فريدة تروق لزبائن وغالبًا ما يكون سعرها أعلى من المنتجات أو الخدمات الأقل شهرة لمنافسيهم.
3. استراتيجية التركيز وهي التركيز على خط إنتاجي أو منتج معين أو تركيز على الزبون أو سوق معين ، أي اختيار قطاع معين لا التعامل مع السوق ككل وإنما تقسيم السوق على عدت اجزاء أو قطاعات ثم تقوم بتركيز على الجزء الافضل الذي يتناسب مع امكانيات الوحدة لتحقيق الربحية.

اما المميزات التي تحققها الاستراتيجيات اعلاه هي:

- ✓ التمايز في الجودة و التكلفة معًا والتمايز في تقديم منتج بمستوى جودة أفضل يرضي رغبات واحتياجات الزبائن.
- ✓ التمييز على أساس الجودة والتميز في تصميم المنتج .

- ✓ التمييز على أساس تقديم قيمة أكبر للزبون مقابل المبلغ المدفوع.
- ✓ توفير تكاليف أقل للمنتج في القطاع المستهدف مقارنة بالمنتجات المنافسين الآخرين.

يعد الاختيار بين هذه الاستراتيجيات جزءًا مهمًا في صياغة الاستراتيجية من خلال توفير معلومات حول مصادر الميزة التنافسية التكلفة أو الإنتاجية أو قرارات التسعير التي يمكن أن تفرضها الوحدة الاقتصادية (Horngren et al., 2012:27).

ثالثا: عوامل ظهور التقنيات المعاصرة لإدارة التكلفة الاستراتيجية

هنالك عدة عوامل ساهمت في ظهور التقنيات المعاصرة لإدارة الكلفة أهمها:

- (1) قوة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية. ان الاهتمام بالميزة التنافسية هي الصفة السائدة في بيئة الاعمال مما يجعل من الضروري على الوحدة الاقتصادية أن تميز نفسها عن الآخرين وتكتسب حصة جديدة في السوق، يمكن لأي وحده ان تحقيق الميزة التنافسية بعدة طرق ، ولكن أهم هذه الطرق على الإطلاق هو ان تنتج المنتج في اقل تكاليف (تكاليف تنافسية وبيعها بسعر منخفض) ظهور الميزة التنافسية وهذا ما دفع هذه الوحدات إلى تبني الأفكار والتقنيات المعاصرة من أجل الاستمرار في السوق التنافسي ، ولتحقيق الميزة التنافسية يتطلب من الوحدة الاقتصادية وضع الاستراتيجيات المناسبة في ضوء مواردها البشرية والمادية وإمكانياتها التي تلي احتياجات ومتطلبات الزبائن (البشتاوي و جريه, 2015: 104).
 - (2) استعمال تقنيات التعلم الذكي في التصميم والتصنيع. تخضع بيئة التصنيع لتغيرات ثورية في العديد من الصناعات مع ظهور تقنيات الإنتاج المتقدمة حيث تعتمد العديد من الوحدات الاقتصادية تقنيات التصنيع والمعلومات الجديدة لتظل قادرة على المنافسة في مواجهة المنافسة العالمية المتزايدة. وتشمل هذه أنظمة الإنتاج في الوقت المناسب لتقليل أو التخلص من التكاليف غير ضرورية في دورة التصنيع الإجمالية لأغراض تقليل التكلفة وتحسين الجودة والأداء والتسليم وإضافة المرونة وزيادة الابتكار (Ammar et al., 2021:5090).
 - (3) التوجه نحو الزبائن. أدى رضا الزبائن إلى بناء علامات تجارية قوية والتي بدورها ساعدت في اكتساب الزبائن الجدد والمحتملين حيث تؤدي زيادة رضا الزبائن، واستعداد الزبون للدفع مقابل السلع والخدمات بسعر أعلى وبالتالي زيادة الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية (Elaho & Ejechi, 2019: 73).
 - (4) إدارة الكلفة التقليدي وعدم ملائمتها لمتطلبات بيئة الأعمال. لا تستطيع الطرق التقليدية لإدارة التكاليف توفير المعلومات اللازمة للوحدات الاقتصادية التي تعتمد عليها للتخطيط والقرارات الاستراتيجية في هذا الصدد ، يعتمد المدخل التقليدي على عمليات تخطيط قصيرة الامد والبيانات التاريخية ، بهدف المقارنة بين الأداء الفعلي مع المخطط ، لأنه يركز على العمليات الداخلية فقط دون العمليات الخارجية ، على الرغم من أهميتها في بيئة الأعمال (المحنة , 2020: 23).
- سادسا: فلسفة إدارة التكلفة الاستراتيجية**

ان توفير نفس القيمة أو أفضل للزبائن في تكلفة أقل من المنافسين الآخرين ؛ هدفها هو زيادة قيمة الزبائن عن طريق تقليل التكلفة، فإن تقليل تكلفة صنع المنتج عن طريق تحسين العملية الإنتاجية من شأنه أن

يسمح للوحدة الاقتصادية بتخفيض سعر بيع المنتج ، وبالتالي تقليل المبلغ المدفوع من قبل الزبائن. إن تزويد الزبون بشيء لا يقدمه المنافسون الآخرين يخلق ميزة تنافسية لذا تتطلب الاستراتيجيات المختلفة معلومات مختلفة عن التكلفة ، مما يعني أن أنظمة التكلفة قد تختلف وفقاً للاستراتيجية التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية (HANSEN & MOWEN, 2007:11). كما يعتمد اختيار استراتيجية معينة على طبيعة عملية الإنتاج ، والتكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج ، والنسبة بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة في التكاليف الإجمالية للوحدة الاقتصادية بالإضافة إلى عوامل أخرى (Hojná & Kafková, 2017:19). وبالتالي فإن إدارة التكلفة الاستراتيجية هي عملية تحليل التكلفة لتطوير الاستراتيجية التنظيمية التي تهدف إلى تحقيق ميزة تنافسية على المنافسين الآخرين وضمان تنفيذها. كما ينبغي أن تتضمن معلومات أولية لتقييم البدائل الاستراتيجية عن المستوى المتوقع للتكاليف حسب أنواع أنشطة الوحدة الاقتصادية وأنواع المنتجات (Nevmatulina, 2018:45). على المدراء ألا يأخذوا في الاعتبار التكاليف أو الأحداث التي تحدث داخل الوحدة الاقتصادية فقط إنما يتعين عليهم النظر في التكاليف من منظور أوسع بالإضافة إلى تكاليف الوحدة الاقتصادية التي تشمل جميع تكاليف تصميم المنتج وتطويره (Sulanjaku & Shingjergji, 2015:45).

المحور الرابع: توافق تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت والمدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة في تخفيض التكاليف

ان التطورات والتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال المعاصرة ادت إلى فقدان الأنظمة القديمة لمحاسبة وإدارة التكاليف لأهميتها ، التي أجبرت الوحدات الاقتصادية على البحث عن تقنيات حديثة لحساب التكلفة ، وأبرزها في هذا الصدد تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت ، والتي تتميز بأنها موجهة نحو السوق ورغبات الزبون من خلال إنتاج منتج يلي رغبات ومتطلباته الزبون بالإضافة إلى انخفاض تكلفته. وجودة عالية مع تحقيق الميزة التنافسية للمنتج في السوق (الكواز, 2016: 120). يضيف (المحنة, 2020) في هذا الصدد ، ان إدارة التكلفة من خلال تطبيق تقنية تكلفة التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت تتطلب دراسة جميع عناصر التكلفة التي تدخل في إنتاج المنتج وعلى طول المراحل التي يمر بها خلال دورة حياة الوظائف ، والتي تبدأ من مرحلة البحث والتطوير ، و مرحلة التصميم ، و مرحلة الإنتاج ، وصولاً إلى مرحلة تقديم الخدمات بعد البيع المقدم للزبون من أجل البحث وتطوير الطرق التي تساعد في إدارة تكاليف المنتج عن طريق تقليلها دون التأثير على جودتها ، مع تحديد الوظائف التي تضيف قيمة في كل مرحلة واستبعاد الوظائف التي لا تضيف قيمة من أجل تقليل تكلفة المنتج عند كل مرحلة من مراحل دورة حياة الوظائف (المحنة, 2020: 56). ويؤكد (المياحي, 2021) إن المنهجية التي تعتمد عليها التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت منهجية مرتبطة بشكل أساسي برغبات وتفضيلات الزبائن من خلال تقديم وظائف المنتج وفقاً لما يراه الزبون ، وبالتالي فهي تعتبر أساساً لتعزيز الميزة التنافسية. كما أنه يساعد من خلال المعلومات التي يقدمها حول أداء وظائف المنتج من خلال تحديد وتحليل التكاليف المرتبطة بكل جزء أو مكون من المنتج ووفقاً للوظائف وبما يتماشى مع رغبات وطلبات الزبون (المياحي, 2021: 48). كما تركز تقنية تكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت على تتبع وجمع التكاليف الإجمالية المرتبطة بإنتاج المنتج ، وتخصيص وإدارة التكاليف في كل مرحلة من مراحل عمر وظائف المنتج. كل مرحلة لها تكاليفها الخاصة ، والتي تتطلب العمل لإدارتها

بقصد تقليلها الوقت والطاقة ثم تقليل تكلفة المنتج ككل، أي لا يقتصر على الوظائف الإنتاجية بل يمتد إلى المصادر ومحركات التكلفة أينما وجدت تختلف وجهة النظر هذه لتقنية عن المنظور التقليدي لإدارة التكلفة، والذي كان محور اهتمامه على عملية الإنتاج والتكاليف المرتبطة بها، والنظر في مرحلة ما قبل الإنتاج وتكاليف ما بعد الإنتاج (Alotaibi et al., 2021:445). يرى الباحثان أن التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت تعمل على تخصيص التكاليف غير مباشره على الوظائف المنتج التي تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون واستبعاد الوظائف التي لا تضيف قيمة بعد تحليل الوظائف المنتج بما تضمن استقرار الأسعار على المدى القصير والتسعير العادل من خلال تحميل الوظائف المنتج بالتكلفة الطاقة المستخدمة فقط من أجل تقليل تكلفة الوظائف المنتج. عندما تكون الوحدة الاقتصادية تستخدم الوقت المطلوب الانتاج كل وظيفة بشكل اساسي لتخصيص التكاليف غير المباشرة بالتالي يقلل من تكلفة كل وظيفة.

المحور الخامس: الجانب التطبيقي للبحث

تحليل اراء واستجابة عينة البحث

تمثلت عينة البحث بالكوادر الفنية والادارية والمحاسبية للمعاملين في معمل الالبسة الرجالية في النجف الاشرف، ولغرض التمكن من اثبات صحة الفرضيات من عدمه، تم الاستعانة بأسلوب (Likert) الخماسي مع ضرورة الوصول الى الأوساط الحسابي الموزون والانحراف المعياري ومعاملات الاختلاف والأوزان النسبية لمعرفة مساهمة كل متغير، وتم الاعتماد على الوسط الفرضي البالغ (3) كمعيار للقياس وتقييم درجة استجابة افراد عينة البحث والتي ويوضحها الجدول (3).

الجدول (3) وصف عينة البحث

العدد	العنوان الوظيفي	العدد	الفئات المستهدفة	المتغيرات	ت
10	محاسب	14	دبلوم	التحصيل الدراسي	1
11	اداري	15	بكالوريوس		
9	مهندس	5	ماجستير		
5	اخرى	1	دكتوراه		
35	المجموع	35	المجموع		
		0	5 فما دون	سنوات الخدمة	2
		15	أكثر من 5-10		
		10	أكثر من 10-15		
		10	أكثر من 15		
		35	المجموع		

المصدر: اعداد الباحثين.

1) اختبار الفرضية الاولى

تنص هذه الفرضية على (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقنية التكلفة على ساس الوظائف الموجهة بالوقت و امكانية تخفيض التكاليف المنتج) , اما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (4) والذي اشارة نتائجه بان الوزن المئوي لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (82.26%) بوسط حسابي موزون مقداره (4) وبانحراف معياري مقداره (0.92) ومعامل اختلاف مقداره (22.8%), اذ ان اعلى الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الثانية, اذ كان الوزن المئوي لها (85.71%) بوسط حسابي موزون مقداره (4) وبانحراف معياري مقداره (0.84) مقابل معامل اختلاف (21.00%), وعلى الرغم من ذلك نجد ان جميع الاوزان المئوية قد تجاوزت (60%), فضلا عن ان الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الاولى , اما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الاولى عند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (55) نجد ان المعدل العام لهذه المتغيرات المحتسبة ذات قيمة (6.98) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الامر الذي يمكن من خلاله قبول الفرضية الاولى.

2) اختبار الفرضية الثانية:

تنص هذه الفرضية على (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الادارة الاستراتيجية للتكلفة وامكانية توفير المعلومات الموضوعية لتخصيص التكاليف على وظائف المنتج وامكانية تخفيضها في ضوء تطور المنافسة) , اما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (6) والذي اشارة نتائجه بان الوزن المئوي لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (75.71%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.04) وبانحراف معياري مقداره (0.95) ومعامل اختلاف مقداره (23.68%), اذ ان اعلى الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الاولى اذ كان وزنها المئوي (80%) بوسط حسابي موزون مقداره (4) وبانحراف معياري مقداره (0.84) مقابل معامل اختلاف (21%), بينما كانت اقل نسبة في هذه المتغيرات هي للفقرة الرابعة اذ كان وزنها المئوي (68.57%) بوسط حسابي موزون مقداره (3.94) وبانحراف معياري مقداره (1.13) مقابل معامل اختلاف (28.81%), وعلى الرغم من ذلك نجد ان جميع الاوزان المئوية قد تجاوزت (68%), فضلا عن ان الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الثانية, اما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الثانية عند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (55) نجد ان المعدل العام لهذه المتغيرات المحتسبة ذات قيمة (6.4) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الامر الذي يمكن من خلاله قبول الفرضية الثانية.

3) اختبار الفرضية الثالثة:

تنص هذه الفرضية على (توجد علاقة ذات دلالة معنوية تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت و الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتخفيض تكاليف المنتج) , اما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (7) والذي اشارة نتائجه بان الوزن المئوي لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (73.33%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.15) وبانحراف معياري مقداره (0.86) ومعامل اختلاف مقداره (20.9%), اذ ان اعلى الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الثانية اذ كان وزنها المئوي (77.14%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.37) وبانحراف معياري مقداره (0.84) مقابل معامل اختلاف (19.29%), بينما كانت اقل نسبة في هذه المتغيرات هي للفقرة الثالثة اذ كان وزنها المئوي (60%) بوسط حسابي موزون مقداره (3.89) وبانحراف معياري مقداره (1.02) مقابل معامل

اختلاف (20.9%) , وعلى الرغم من ذلك نجد ان جميع الاوزان المئوية قد تجاوزت (60%) , فضلا عن ان الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الثالثة, اما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الثالثة و عند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (55) نجد ان المعدل العام لهذه المتغيرات المحتسبة ذات قيمة (7.57) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الامر الذي يمكن من خلاله امكانية قبول الفرضية الثالثة.

ت	الفقرات	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		المؤشرات الاحصائية N = 35				
		%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	الوسط الحس ابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوزن المثوي	T المح تسبة
1	تساعد تقنية TD-FBC في إضافة تعديلات على تصميم المنتج والقضاء على التكاليف غير الضرورية باستخدام المعلومات المرتبطة بتصميم المنتج والوظائف التي تعكس اداء مكونات المنتج.	46%	16	31%	11	11%	4	9%	3	3%	1	4.09	1.09	26.8	77.14	5.86
2	توفير تقنية TD-FBC معلومات الى ادارة الوحدة الاقتصادية عن مقدار الموارد المستهلكة بما يساعدها في تقدير موارد المستقبلية ومقدار الوقت المتاح لإكمال العمل.	23%	8	63%	22	9%	3	3%	1	3%	1	4	0.84	21.0	85.71	7.04
3	تساعد تقنية TD-FBC في ربط الوظائف المختلفة بعضها ببعض الامر الذي يحقق استبعاد المكونات التي تؤدي الوظائف نفسها بما يؤدي الى زيادة الجودة وتخفيض التكلفة.	57%	20	26%	9	3%	1	6%	2	9%	3	3.83	0.79	20.65	83.33	5.76
4	تساعد تقنية TD-FBC في تحويل موجهات التكلفة الى معادلات الوقت التي تعبر عن الوقت المطلوب	37%	13	46%	16	6%	2	11%	4	0%	0	4.09	0.95	23.27	82.86	6.76

www.ijssp.com													
ISSN: 2707-5184													
International Journal of Scientific Studies Publishing													
لإنجاز وظائف المنتج بشكل أكثر عدالة وأكثر علمية وعملية في تخصيص تكاليف.													
المعدل العام لمتغيرات الفرضية الاولى													
6.36	82.26	22.93	0.92	4									

اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الاولى
المصدر: اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS).
الجدول (6)

اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الثانية

المؤشرات الاحصائية N = 35					لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		الفقرات	ت
T	الوزن المثوي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N		
7	80.0	21.0	0.84	4	3%	1	0%	0	17%	6	54%	19	26%	9	يحق المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة امكانية توفير تكاليف أقل للمنتج بالمقارنة بمنتجات المنافسين الاخرين.	
6.09	77.14	24.25	0.97	4	0%	0	11%	4	11%	4	43%	15	34%	12	تساعد معلومات ادارة التكلفة الاستراتيجية الوحدة الاقتصادية على اتخاذ القرارات الصحيحة لخلق المزيد من القيمة للزبون بتكلفة أقل.	

8.18	77.14	20.66	0.86	4.2	0%	0	3%	1	20%	7	31%	11	46%	16	تسعى ادارة التكلفة الاستراتيجية إلى تحسين الإنتاجية وتعظيم الأرباح وتحسين رضا الزبون.
4.91	68.57	28.81	1.13	3.94	6%	2	3%	1	23%	8	29%	10	40%	14	تسهم ادارة التكلفة الاستراتيجية في توفير استراتيجيات متعددة تتلاءم مع طبيعة المنافسة التي تعيشها الوحدة الاقتصادية.
6.55	75.71	23.68	0.95	4.04	معدل العام لمتغيرات الفرضية الثانية										

المصدر: اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS).

الجدول (7)

اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الثالثة

المؤشرات الاحصائية N = 35					لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		الفقرات	ت
T	الوزن المثوي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N		
9.86	82.86	17.1	0.72	4.2	0%	0	0%	0	17%	6	46%	16	37%	13	ان توافق تقنية TD-FBC و المدخل الاستراتيجي	1

www.ijsssp.com															ISSN: 2707-5184	International Journal of Scientific Studies Publishing														
															إدارة التكلفة يحقق موضوعية وعدالة قياس الطاقة المستغلة الانتاج وظائف المنتج نتيجة الارتكاز على الوقت كمحرك اساسي في عملية التخصيص.															
9.62	77.14	19.29	0.84	4.37	0%	0	0%	0	23 %	8	17%	6	60%	21	ان توافق تقنية TD-FBC و المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة يسهم في تحديد الوظائف التي تضيف قيمة في كل مرحلة واستبعاد الوظائف التي لا تضيف قيمة من أجل تقليل تكلفة المنتج عند كل مرحلة من مراحل دورة حياة الوظائف.	2														
5.13	60	26.31	1.02	3.89	0%	0	9%	3	31 %	11	23%	8	37%	13	يشار إلى استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من التقنيات المعاصرة بانها معلومات استراتيجية	3														

															يمكن توظيفها في عملية تخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج.	
8.20	73.33	20.9	0.86	4.15	المعدل العام لمتغيرات الفرضية الثالثة											

المصدر: اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS).

المبحث السادس / الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات

1. يساعد تطبيق تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة الوقت في تحديد الطاقة غير المستغلة وبالتالي تقليل التكاليف.
2. يساعد تطبيق تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة على تحديد الوظائف التي لا تضيف قيمة واستبعاد تكاليفها وبالتالي تقليل التكاليف وتحسين جوده المنتج.
3. ان تخصيص التكاليف على اساس كل وظيفة يساعد على توفير بيانات كلفوية موضوعية ومعلومات مناسبة للترشيد اتخاذ قرارات التسعير.
4. يساعد تطبيق تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة وبعد تحديد الوظائف وتصنيفها حسب رغبات الزبائن يساهم في تحديد الكلفة بصورة أكثر موضوعية.

ثانيا: التوصيات.

1. على الوحدة الاقتصادية لمواجهة الظروف التنافسية تطبيق تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت كأداة تعالج المشكلات وتقدم حلول افضل لما تعاني منه نظم التكاليف التقليدية في تصنيف الوظائف الى وظائف اساسية ووظائف ثانوية والتركيز على الوظائف الرئيسة التي ينبغي أن يؤديها المنتج .
2. على الوحدة الاقتصادية استعمال تقنيات التعلم الذكي في التصميم الوظائف المنتج حيث التصنيع والمعلومات الملاءمة تزيد من القدرة على المنافسة والتي تميز تقنية التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت بأنها موجهة نحو السوق ورغبات الزبون من خلال إنتاج منتج يلبي رغبات ومتطلباته الزبون بالإضافة إلى انخفاض تكلفته.
3. الحاجة إلى تطوير برمجيات لمساعدة الوحدات الاقتصادية في اتجاه تطبيق اساليب ادارته التكلفة الاستراتيجية المعاصرة وجمع معلومات عن وظائف المنتجات التي لا تضيف قيمة من وجه نظر الزبون والعمل على استبعادها لتقليل التكاليف وتحسين الجودة المنتج .
4. إن تطبق تقنية التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت وإدارة التكلفة الاستراتيجية يساعد في توفير المعلومات التي تساهم في تقليل التكاليف واستبعاد الوظائف التي لا تضيف قيمة وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد وطاقة الإنتاج.

المصادر:

البشتاوي, سليمان حسين و جريه, طلال سليمان, (2015), "أهمية تطبيق ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية", مجلة , دراسات, العلوم الإدارية, المجلد (42) , العدد(1) , ص ص (201-181).

بعضي, آسيا, و يحيوي, مفيدة عيسى, (2018), " دور تحليل الوظائف في تحسين قيمة المنتج": دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية: مجلد(11), العدد(2) ص ص (101 - 111).

الجنابي , معاد خلف إبراهيم, (2011), " الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة" مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد, / المجلد (7) , العدد (21), ص ص(173-192).

خالد , حسام الدين و حمدان, خولة حسين , (2016), " ادارة الكلفة الإستراتيجية للعمليات الانتاجية في الحقول النفطية بحث تطبيقي في شركة نفط الوسط (شركة عامة)", المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية -جامعة بغداد ,مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد (11), العدد (36) ص ص (88-112).

الزامل, علي عبد الحسين, (2017), " تكامل تقني تحليل القيمة والهندسة المتزامنة ودوره في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية", اطروحة دكتوراه في المحاسبة , كلية الإدارة والاقتصاد , جامعة بغداد .

الشمري ,محمد وفي عباس . علي ,حيدر قنبر, (2018), " مدخل التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت TD-ABC ودوره في قرارات التسعير", مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية, المجلد (15) , العدد(3), ص ص(384-405).

عطوي, راضية, (2008), " دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف " ,رسالة ماجستير في العلوم التجارية اداره الاعمال .كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

علي ,زهراء عبد الحمزة,(2019) , "إستعمال تقنيتي الهندسة المتزامنة والكلفة على اساس العمليات الموجهة بالوقت كإطار متكامل في تحسين قيمة المنتج", رسالة ماجستير في علوم المحاسبة , جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد.

عيسى , سيروان كريم و محسن , محمد عبد العزيز, (2020), " منظومة تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في الفكر الإداري والمحاسبي: دليل التطبيق", مجلة قه لاي زانست العلمية, مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل, كوردستان, العراق , المجلد(5) , العدد (٢) , ص ص(658-687).

الكواز, صلاح مهدي جواد,(2016)" دور التكامل بين تقنيتي التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت ونشر وظيفة الجودة في تحقيق القيمة المضافة للزبون". دراسة تطبيقية, أطروحة دكتوراه في المحاسبة . كلية الإدارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية.

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

مهلهل، عباس هاشم، (2015)، "استخدام أسلوب الكلفة على أساس النشاط الموجة بالزمن (TDABC) وأثره على الموارد غير المستغلة"، دراسة تطبيقية في شركة العامة للصناعات النسيجية – المعهد التقني الكوت، واسط، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (10)، العدد (32)، ص ص (198 - 218).

المياحي، إيمان عبد الرحيم عبد الكريم، (2021)، "توظيف تقني الكلفة على أساس الاداء الموجه بالوقت والتحسين المستمر في تعزيز الميزة التنافسية"، رسالة ماجستير علوم في المحاسبة. كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء

نجاه، مدلس، (2009)، "تحليل القيمة: أسلوب حديث لتحقيق الإبداع والتميز وأداة تربط بين التقنية والتسويق"، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد (4)، العدد (4)، ص ص (108-119)

Hansen, Don R. ; Mowen, Maryanne M. & Guan, Liming (2007), "Man-agement Accounting : Accounting and Control", 8th ed., South-Western Inc., Thomson Learning, USA.

Hornigren, Charles T. ; Dater, Srikant M. & Rajan, Madhav V. (2012), "Cost Accounting : A Managerial Emphasis", 14th ed., Pearson Prentice-Hall, USA.

Davis, Mark, Aquilano, Nicholas & Chase, Richard, (2003) "Fundamentals of Operations Management", 4th ed., McGraw-Hill, Irwin.

Ahmed, A., & Ahmed, B. (2016), "Product Design and Development by Functional Analysis, International Journal of Industrial Engineering and Technology, Vol. (8), Issue (4) , pp (25-33).

Al Amaedeh, Z. O. (2020), " AVAILABILITY OF TDABC COSTING SYSTEM IN JORDANIAN PUBLIC JOINT STOCK COMPANIES AND ITS ROLE IN COST REDUCTION. International Journal of Management (IJM), Vol. (11), Issue (8) , pp (192–198).

Alotaibi, D. A. A., Al-Kawaz, S. M. J., AlQassab, B. A.-H., & 1. (2021), " The role of the time - based product life cycle cost technique in managing costs in economic units, Global Journal of Economics and Business (GJEB), , Vol. (11), Issue (13) , pp (437–451).

Ammar, M., Haleem, A., Javaid, M., Walia, R., & Bahl, S. (2021), "Improving material quality management and manufacturing organizations system through Industry 4.0 technologies", Second International Conference on Aspects of Materials Science and Engineering, PP(5089-5096).

Elaho, B., & Ejechi, J. (2019), " Production planning and customer satisfaction in table water companies in edo state". European Journal of Business and Management, Vol. (11), Issue (17) , pp (71-82).

Galendi, J. S. C., Yeo, S. Y., Simic, D., Grüll, H., & Müller, S. S. & D. (2022), " A time-driven activity-based costing approach of magnetic resonance-guided high-intensity focused ultrasound for cancer-induced bone pain". International Journal of Hyperthermia, Vol. (39), Issue (1) , pp (173–180).

Hojná, R., & Kafková, R. (2017), " Scheduling overhead costs and their impact on performance calculation", Acta academica karviniensia, Vol, (17), Issue (4) , pp. (19-31).

Monroy, C. R., Nasiri, A., & Peláez, M. Á. (2014), " Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing and Lean Accounting: Differences Among Three Accounting Systems' Approach to Manufacturing", 6th International Conference on Industrial Engineering and Industrial Management , pp (11–17).

Nevmatulina K. A. (2018), " BASIC CONCEPTS IN THE THEORETICAL AND PRACTICAL FIELD OF STRATEGIC COST MANAGEMENT", Technologies Of Business And Service, Vol. (4), Issue (2) , pp (45-52) .

Niñerola, A., Hernández-Lara, A. B., & Sánchez-Rebull, M. V. (2021), " Is time-driven activity-based costing coming out on top? A comparison with activity-based costing in the health field", Journal Healthcare (Switzerland) , Vol. (9), Issue (9) , pp (1-10).

TODOROV, G., BOCEVSKA, A., & NESHKOV, T. (2010), " Functional-cost analysis (fca)", 26th INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE, FACULTY OF MACHINE TECHNOLOGY, pp (183-187).

Cidav, Z., Mandell, D., Pyne, J., Beidas, R., Curran, G., & Marcus, S. (2020), "A pragmatic method for costing implementation strategies using time-driven activity-based costing", Implementation Science, Vol. (15), Issue (1) , pp (1-15).

Everaert, P., Bruggeman, Sarens , Anderson , Levant ,(2008)" Cost modeling in logistics using time driven ABC, Experiences from wholesaler". International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, 38(3).

Pratistha, Dennis,. Zaslavsky, Arkady,. Cuce1, Simon,. & Dick, Martin,.(2005), " Performance Based Cost Models for Improving Web Service Efficiency Through Dynamic Relocation" 6th International Conference, EC-Web Copenhagen, Denmark.

Sulanjaku, M., & Shingjergji, A. (2015), "Strategic cost management accounting instruments and their usage in albanian companies", European Journal of Business, Economics and Accountancy, Vol. (3), Issue (5) , pp (44-50).

ElKelety, Ibrahim, and Abd El Mageed ,Ali,(2006)," Towards a Conceptual Framework for Strategic Cost Management – The Concept ,objectives, and instruments" , Technischen University Chemnitz, Doctor rerum Politicarum.