



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ
القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية السودانية

(دراسة ميدانية على مجموعة مصانع التيتل)

Impact of using Time Driven Activity-Based Costing System in
Operational Decisions Making in the Sudanese Industrial
Companies

(A Field Study on El-Teital Group Factories)

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الطالبة:

إسراء عبد اللطيف احمد محمد

إشراف:

د. محمد عبد الحميد محمود

أستاذ التكاليف المساعد

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

2019م - 1440 هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال الله تعالى:

{ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَالِمٌ }

صدق الله العظيم

سورة يوسف، الآية (76)

الإهداء

إلى الذين لولاهم بعد فضل الله تعالى

لما وجد العلم إلى عقلي طريقاً

ولا الفرح إلى قلبي درباً

ولا الأمان إلى نفسي سبيلاً

أمي و أبي،

إلى رفيق روحي ومنه شجعني على مدى الأيام

زوجي،

إلى سندي وعوني وقوتي ومنه علموني حب الحياة

أخني وإخواني،

إلي كل من علمني حرفاً وأنار لي درباً

أسانذني الأجراء

إلى كل الأصدقاء

إلي كل من ساهم بوقته وجهده لتدري هذه الدراسة النور

إلي كل من مد لي يد العون والمساعدة

أهدي ثمرة هذا الجهد...

الباحثة

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف واكرم الخلق والمرسلين، الشكر أولاً وأخيراً لله سبحانه وتعالى الذي أعاني على اعداد هذه الدراسة.

الشكر كل الشكر والتقدير لـ جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ممثلة في كلية الدراسات التجارية وكل العاملين بها لما قدموه لي من تعاون واحترام وتسهيل لإنجاز مهماتي .

أخص بالشكر مع أسمى آيات الاحترام والتقدير الى أستاذي الفاضل الدكتور/ محمد عبد الحميد محمود، لإشرافه على هذه الدراسة حيث كان له دوراً كبيراً في إعانتني والذي لم يبخل بوقته، وظل يمنحني عصارة علمه ، ثمرة كده، وخلاصة تجربته.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير الى الدكتورة/ هدى سراج الدين لما قدمته لي من نصح إرشاد وتوجيهات ساعدت في إكمال هذه الدراسة.

كما أتوجه بالشكر لأسرة مكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية وكلية الدراسات العليا، والشكر الى أسرة مجموعة مصانع التيتل الذين ساهموا في استكمال هذه الدراسة من خلال تعاونهم في ملء الاستبيان الخاص بالدراسة، والشكر إلي أصدقائي وزملائي والي كل من وقف معي في هذه الدراسة.

الباحثة

مستخلص الدراسة

تناولت الدراسة اثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية السودانية، دراسة ميدانية على مجموعة مصانع التيتل. تمثلت مشكلة الدراسة في وجود فجوة في الدراسات السابقة وذلك لعدم تطرقها الى قياس اثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية، هدفت الدراسة الى التعرف على اثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية والتعرف على مزايا وخطوات ومعوقات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة الميدانية، المنهج الاستنباطي في وضع الفرضيات وتحديد محاور الدراسة والمنهج التاريخي في استعراض وتحليل الدراسات السابقة، كما اختبرت الدراسة أربعة فرضيات وهي: يساعد استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت مديري الشركات في اتخاذ قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وقرار قبول طلبات الشراء الخاصة، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يساهم في اتخاذ قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج، يسهل نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت اتخاذ قرار تخصيص الموارد النادرة.

توصلت الدراسة الى العديد من النتائج منها: يتغلب نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت على الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على اساس النشاط كما يمكن تطبيقه بشكل أسرع، تكلفة اقل، وتحديثه بسهولة، لدى الشركات القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة، وان البيانات الصادرة من نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت تمكن المديرين من تحسين عملية اتخاذ القرارات التشغيلية، من خلال تحديد تكلفة المنتج بصورة ادق، واستخدام أساس زمني لحساب تكلفة استهلاك وحدة المنتج لموارد المنشأة. من أهم توصيات الدراسة: الاعتماد على مخرجات نظام التكاليف في عملية اتخاذ القرارات التشغيلية، تحديد الأنشطة بوضوح، حتى لا يتم انحراف نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت وحساب معدل تكلفة شامل واحد للإدارة بأكملها، وقيام الشركات باستغلال الموارد المتاحة واستخدام المقاييس الخاصة بالإنتاجية (الكفاءة والفاعلية)، وان تقرر كيفية استخدام الموارد النادرة لزيادة الأرباح.

Abstract

The study examined the impact of using time driven activity-based cost system on operational decisions making in Sudanese industrial companies, A Field Study on El-Teital Group Factories. The problem of study indicated a gap in the previous studies because they have not considered to measure the impact of using time driven activity-based cost system on operational decisions making. The study aimed to identify the impact of using time driven activity-based cost system (TDABC) on operational decisions making in Sudanese Industrial companies, it was also to identify the advantages, obstacles and steps for application of time driven activity-based cost system. The study used the analytical descriptive method to conduct the field study and the deduction method to set out hypotheses and determine the axes of the research. The historical approach was used for the outline and analysis of the previous studies. Four Hypotheses were tested by the study as follows: the TDABC system would help companies' managers to take decisions relating to manufacturing or purchase parts of product from abroad. There was a statistical significance relation between the TDABC system and accepted particular purchase orders. The TDABC system would share in taking decision for adding or cancelling any production line and it would also facilitate taking decision for allocating of scarcity resources. The validity of hypotheses was confirmed. The most important findings showed that the TDABC system was criticized. However, its application could be fast at least cost and easy updated. The companies were capable to determine the cost of idle activities and the data of TDABC system would help managers to develop the operational decisions making process by identifying the product cost accurately and using time as basis for the cost accounting of consumption of resources per product unit at the firm. The most significant recommendations were to depend on the output of the TDABC system for operational decisions making process as well as to identify clearly activities so as to avoid any deviation for the TDABC system. For the overall management, one average cost account should be adopted. The companies should utilize the available resources by using specific measures of productivity (effectiveness and efficiency) and should decide how scarcity resources could be used for profits increase.

فهرست الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	مستخلص الدراسة
هـ	Abstract
و	فهرست الموضوعات
ح	فهرست الجداول
ي	فهرست الاشكال
ك	فهرست الملاحق
المقدمة	
2	أولاً: الاطار المنهجي
9	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الاول: نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)	
31	المبحث الأول: مفهوم وخطوات واهداف واهمية ومزايا وانتقادات نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).
50	المبحث الثاني: مفهوم ومقومات ومزايا ومحددات وخطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)
الفصل الثاني: اتخاذ القرارات التشغيلية	
73	المبحث الأول: مفهوم وأنواع القرار واهمية ومؤثرات وأدوات اتخاذ القرار والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرار.
96	المبحث الثاني: مفهوم ومراحل وأنواع ومقاييس نجاح ومعوقات اتخاذ القرارات التشغيلية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
122	المبحث الأول: نبذة تعريفية عن مجموعة مصانع التيتل.
126	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.
الخاتمة	
162	أولاً: النتائج
163	ثانياً: التوصيات
166	المصادر والمراجع
180	الملاحق

فهرست الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
67	مقارنة بين نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) و نظام التكلفة على اساس النشاط الموجة بالوقت (TDABC).	(1/2/1)
80	أمثلة على أنواع القرارات المبرمجة وغير المبرمجة	(1/1/2)
127	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
129	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
130	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
132	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(4/2/3)
133	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(5/2/3)
135	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
139	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(7/2/3)
141	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل	(8/2/3)
142	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل	(9/2/3)
143	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول	(10/2/3)
145	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول	(11/2/3)
146	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني	(12/2/3)
147	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني	(13/2/3)
149	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثالث	(14/2/3)

150	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثالث	(15/2/3)
151	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الرابع	(16/2/3)
153	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الرابع	(17/2/3)
155	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت و قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج	(18/2/3)
156	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت و قرار قبول طلبات الشراء الخاصة	(19/2/3)
158	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت و قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج	(20/2/3)
160	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت و قرار تخصيص الموارد النادرة	(21/2/3)

فهرست الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
35	تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل الأنظمة التقليدية	(1/1/1)
36	تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل نظام التكلفة على اساس النشاط	(2/1/1)
53	عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت	(1/2/1)
61	تقدير وقت وحدة النشاط	(2/2/1)
63	خطوات تنفيذ أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت	(3/2/1)
81	علاقة نوع القرار بالمستوى الإداري	(1/1/2)
83	عدم التأكد من البيئة وعلاقته بالمستوى التنظيمي وأنواع القرارات	(2/1/2)
98	تحليل الأثر والسبب	(1/2/2)
115	التكاليف المشتركة ونقطة الانفصال	(2/2/2)
128	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
129	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
131	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
132	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(4/2/3)
134	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(5/2/3)
135	الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)

فهرست الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
180	خطاب المحكمين	1
181	الاستبيان	2
189	محكمو الاستبيان	3

المقدمة

تشتمل على التاليين:

أولاً: الاطار المنهجي.

ثانياً: الدراسات السابقة.

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد:

إن من أهم ركائز النظم الادارية الحديثة توفر نظام محاسبي قادر علي توفير المعلومات في الوقت الملائم و بالدقة المطلوبة وعليه ظهر نظام التكلفة علي اساس النشاط و الذي اعتمد علي ربط التكاليف بالأنشطة باعتبارها مصادر لوجود التكاليف الا انه نظراً للانتقادات الموجهة له حيث ان تكلفة تطبيقه مرتفعة فضلاً علي انه يحمل المنشأة تكاليف إضافية إذا ما قررت إعادة هيكلة أحد أقسامها الإنتاجية وكذلك نظراً للوقت المستنفذ في حصر ومعالجة بيانات التكاليف ظهر أسلوب التكلفة علي اساس النشاط الموجه بالوقت و الذي هو تحديث لنظام التكلفة علي اساس النشاط حيث استخدم إيجابياته وتجاوز نقاط ضعفه ومن ثم حوله من أسلوب تكاليف معقد ومكلف الي أسلوب يقدم معلومات دقيقة ومفيدة للإدارة وياقل تكلفه.

القرارات التشغيلية هي المتعلقة بالتأكد من أن المهام والأنشطة قد تم تنفيذها بكفاءة وفعالية و تهدف لتسيير الأمور العادية وحل المشاكل اليومية، وهي قرارات كثيرة التكرار مثل قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج و قرار قبول طلبات الشراء الخاصة وقرار إضافة او حذف أحد خطوط الانتاج وقرار تخصيص الموارد النادرة، و مثل هذه القرارات تحتاج الى دراسة وتحري ويصعب التنبؤ بنتائجها لذلك يجب ان يتم اتخاذها وفقاً للأسس والطرق العلمية.

إن استخدام نظام التكلفة علي اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يساعد في اتخاذ القرارات التشغيلية وذلك من خلال قدرته على تخصيص التكاليف و تحديد وقت حدوثها و التحديد الدقيق للتكلفة و تخفيضها ، مما يقدم لإدارة الشركة معلومات و تقارير دقيقة تلبي احتياجات الإدارة و تساعد علي اتخاذ القرارات التشغيلية.

مشكله الدراسة :

نظراً لعدم ملائمة نظام التكاليف علي اساس النشاط لبيئة التصنيع الحديثة للانتقادات المصاحبة له، كان لابد من وجود نظام يتغلب على انتقاداته ويعزز ايجابياته وتمثل هذا النظام بالتكلفة علي اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، وباستقراء جميع الدراسات السابقة المتوفرة وجدت الباحثة ان بعضها يشير

الى ان نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يؤدي الى دقة وتخفيض التكلفة ومنها دراسة احمد ناصر (2011م) حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ان نظام التكلفة على اساس النشاط توجد به مشاكل تؤدي الى ارتفاع التكاليف، ودراسة علي فابح محمد (2016م) حيث تمثلت مشكلة الدراسة في وجود انتقادات موجهة لنظام التكاليف على اساس النشاط ABC وعدم قدرته على خفض التكلفة، كما تشير بعض الدراسات السابقة الى ان نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يؤدي لتطوير نظم إدارة التكلفة مثلى فالح بدر (2012م) تمثلت مشكلة الدراسة في ان مدخل التكلفة على أساس الأنشطة مدخل غير ملائم لقياس التكاليف في المشروعات الصغيرة، دراسة حاتم كريم كاظم (2015م) وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفر اسلوب كُلفوي سليم لقياس تكلفة الخدمة الفندقية في القطاع الفندقي، حيث تلاحظ الباحثة وجود فجوة في تلك الدراسات التي تم عرضها وتتمثل في عدم تطرقها الى اثر نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على اتخاذ القرارات التشغيلية، حيث ان القرارات التشغيلية تتخذ بطرق غير علمية، والنظام المتبع في التكاليف لابد ان يمد الإدارة بالمعلومات اللازمة في الوقت الملائم وبأقل تكلفه ليساعدها في اتخاذ قراراتها، ومما سبق فإن مشكلة الدراسة تتمثل في السؤال الرئيس التالي :

ما أثر استخدام نظام التكلفة علي اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية؟

للإجابة على هذا التساؤل الرئيس، تمت صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في اتخاذ قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج؟
2. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) و قرار قبول طلبات الشراء الخاصة؟
3. هل يؤدي استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) الى اتخاذ قرار إضافة او حذف أحد خطوط الانتاج؟
4. ما مدى العلاقة بين استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وقرار تخصيص الموارد النادرة؟

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى تحقيق ما يلي :

1. التعرف على اثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.
2. التعرف على العلاقة بين استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت واتخاذ قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج.
3. قياس أثر استخدام أسلوب التكلفة على نظام النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في قرار قبول طلبات الشراء الخاصة.
4. التعرف على مدى مساهمة نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في اتخاذ قرار إضافة او حذف أحد خطوط الانتاج.
5. التعرف على دور نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في اتخاذ قرار تخصيص الموارد النادرة.
6. التعرف على مزايا وخطوات ومعوقات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC).

أهمية الدراسة:

يمكن بلورة الاهمية لهذه الدراسة كالتالي :

الأهمية العملية:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة التي كانت عملية تحميلها وما زالت تسبب مشكلة في حساب التكلفة هذا من جانب، والعمل على ترشيد التكلفة من جانب اخر، واتخاذ القرارات التشغيلية بالشركات

الصناعية حيث يساعد الشركات على تحديد تكلفة المخرجات بدقة أكبر، ويقدم معلومات أكثر دقة و فاعليه مما يساعد في تقديم تقارير رشيدة لاتخاذ قراراتها.

الأهمية العلمية:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تمثل إضافة للمكتبة في التعرف على نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ومدى مساهمته في اتخاذ القرارات التشغيلية، حيث تعتبر إثراء لمعلومات الباحثين في هذا الصدد نظراً لقلّة الدراسات التي تناولت هذا النظام.

فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة علي الفرضية الرئيسية التالية:

توجد علاقة بين استخدام نظام التكلفة علي اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) واتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

وتتنبق منها الفرضيات الفرعية التالية:

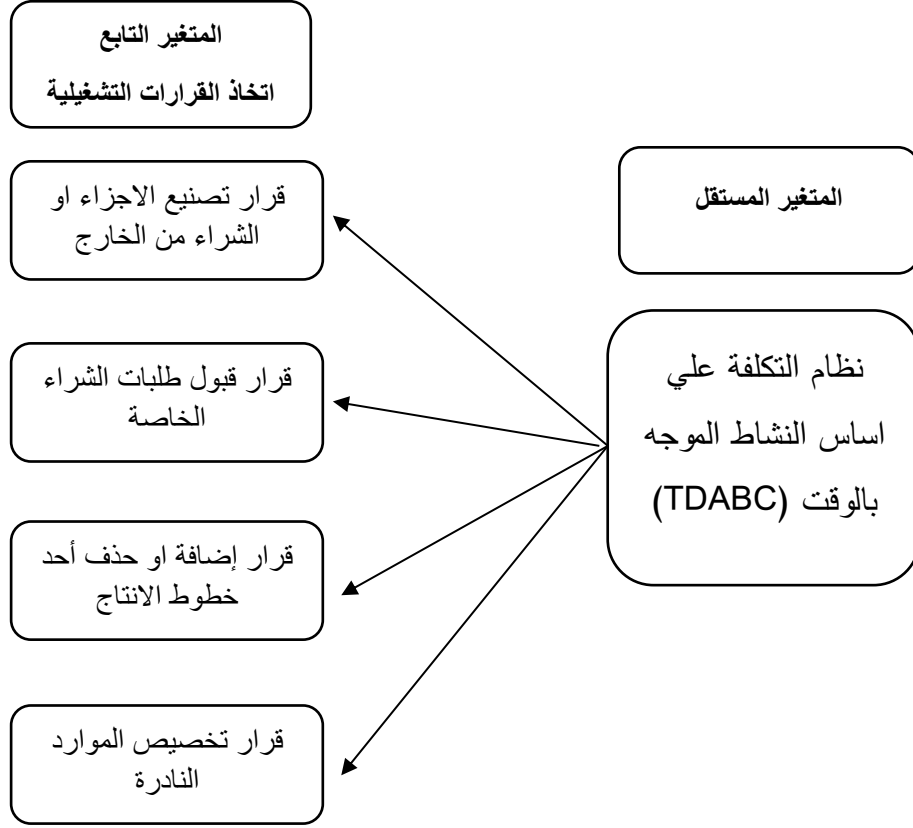
1. يساعد استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) مديري الشركات في اتخاذ قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج.

2. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وقرار قبول طلبات الشراء الخاصة.

3. نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يساهم في اتخاذ قرار إضافة او حذف أحد خطوط الانتاج.

4. يسهل نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) اتخاذ قرار تخصيص الموارد النادرة.

نموذج الدراسة:



المصدر: اعداد الباحثة، 2019م.

منهجية الدراسة:

تستخدم الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة الميدانية، المنهج الاستنباطي في وضع الفرضيات وتحديد محاور الدراسة والمنهج التاريخي في استعراض وتحليل الدراسات السابقة.

أدوات جمع البيانات:

- أ- أدوات جمع البيانات الأولية: تتمثل في استبانة صممت خصيصاً لهذا الغرض.
- ب- أدوات جمع البيانات الثانوية: يشمل الكتب والمراجع، الأوراق العلمية، الدوريات العلمية، الرسائل العلمية والإنترنت.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: ولاية الخرطوم - مجموعة مصانع التيتل .

الحدود الزمانية: 2019م - 1440هـ.

الحدود البشرية: المحاسبين، مهندسو الإنتاج ومدراء الإدارات في مجموعة مصانع التيتل.

الحدود الموضوعية: نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، اتخاذ القرارات التشغيلية.

التعريفات الإجرائية:

يكون للمصطلحات الواردة في الدراسة الدلالات التالية ما لم تدل قرينة على غير ذلك:

1. **نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:** هو نسخة محسنة من نظام التكلفة على أساس النشاط التقليدي الذي يساعد الشركة على تقدير الطلب المصدر لكل عملية ، منتج، عميل، بمساعدة الوقت المطلوب للوفاء بالأنشطة وتكلفة وقت وحدة القدرات ويقوم بحساب الطاقة غير المستغلة وتبسيط عملية تخصيص التكاليف.
2. **القرارات التشغيلية:** هي قرارات تتميز بأنها تحقق التزامات في الموارد بشكل وأمد محدودين وهذه القرارات في جوهرها هي "تشغيلية"، تسعى الإدارة بواسطتها لترجمة وتحقيق القرارات الاستراتيجية الى واقع ملموس، وتتسم بطبيعة روتينية، هذا يعني أنها متكررة، وحينما تحدث مشكلات متشابهة بصورة منتظمة فإننا غالباً ما نستطيع التعرف على طريقة عامة للتعامل معها بالرغم من أننا قد لا يكون لدينا حلاً محدداً.
3. **قرارات تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج:** تهدف هذا القرارات للمفاضلة بين تصنيع بعض الاجزاء او المنتجات من مصانع المنشأة أو شرائها من موردين خارج المنشأة.
4. **قرار قبول طلبات الشراء الخاصة:** الهدف من قرارات الطلبات الخاصة هو تحديد ما إذا كان ينبغي قبول أمر خاص ام رفضه و الامر الخاص هو طلب خاص خارج الطلبات الاعتيادية للمنشأة.
5. **قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج:** هو قرار يتعلق بإيقاف انتاج احدى المنتجات، أو احد الأقسام أو احد خطوط الإنتاج أو المناطق الجغرافية، عندما تواجه الإدارة بعض الظروف.
6. **قرار تخصيص الموارد النادرة:** هو الاختيار من بين اوامر العمل (المنتجات) ايهما يتم العمل به وايهما يتم حذفه في ظل محدودية الموارد.

هيكل الدراسة:

تتكون الدراسة من المقدمة وثلاث فصول وتعقبهم خاتمة، تحتوي المقدمة على الاطار المنهجي و الدراسات السابقة، الفصل الأول يتحدث عن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت من خلال مبحثين، المبحث الأول تناول مفهوم وخطوات واهداف واهمية ومزايا وانتقادات نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، والمبحث الثاني تناول مفهوم ومقومات ومزايا ومحددات وخطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC). أما الفصل الثاني فتناول بالشرح اتخاذ القرارات التشغيلية من خلال مبحثين، المبحث الأول تناول مفهوم وأنواع القرار واهمية ومؤثرات وأدوات اتخاذ القرار والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرار، والمبحث الثاني فقد تناول مفهوم ومراحل وأنواع ومقاييس نجاح ومعوقات اتخاذ القرارات التشغيلية. تناول الفصل الثالث الدراسة الميدانية من خلال مبحثين ، المبحث الأول نبذه تعريفية عن مجتمع الدراسة ، والمبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات. وأخيراً الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات ثم المراجع والملاحق.

ثانياً: الدراسات السابقة:

اطلعت الباحثة على العديد من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ويتم سردها وفقاً للتسلسل التاريخي كالآتي:

1. دراسة: أحمد (2011)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في ان أسلوب التكلفة على اساس النشاط توجد به مشاكل تؤدي الى ارتفاع التكاليف، وإهمال شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة للوقت باعتباره عامل أساسي في تخفيض التكلفة. هدفت الدراسة الى بيان أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ولما له من دور في تخفيض التكلفة، وتوضيح الآثار المترتبة على المنظمة في حالة عدم الاهتمام بمدخل الوقت في قياس وتحديد تكاليفها. تمثلت فرضيات الدراسة في ان هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وارتفاع التكاليف في شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة، وكذلك ان أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يؤدي إلى تخفيض التكلفة في شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة.

انتهجت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات، والمنهج التاريخي لخصر وتتبع الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والمنهج الوصفي بأسلوب دراسة الحالة لمعرفة دور اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف في شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة، والمنهج الاستقرائي في اختبار الفرضيات. نبعت أهمية الدراسة من انها تعالج المشاكل الأساسية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ومعرفة اثرها على تخفيض التكلفة والتطرق الى مدخل الوقت باعتباره اسلوب اساسي يتم من خلاله تخفيض التكاليف الى ادنى حد ممكن مع المحافظة على الجودة المطلوبة لشركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة.

خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج ومن أهمها ان السبب الرئيسي وراء عدم استخدام شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة للوقت في تخصيص وتخفيض تكاليفها يرجع الى تدني الوعي بمفهوم الوقت وما يحققه من مزايا كتخفيض التكلفة والاعتقاد الخاطئ من قبل المؤسسة بأن الطرق و الأساليب المستخدمة كافية لتخصيص وتخفيض التكلفة في المؤسسة و كذلك خلصت الى ان اسلوب

¹ احمد ناصر احمد عمر، دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية (الخرطوم، جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة، 2011م).

التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى ارتفاع التكاليف في شركة جيايد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة. أوصت الدراسة ببعض التوصيات والتي من أهمها ان على شركة جيايد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة أن تستخدم الوقت في تخصيص وتخفيض تكاليفها، على شركة جيايد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لكي يحقق تخفيض التكلفة.

تري الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

2. دراسة: محمد (2011)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور الحاجة إلى تطوير أساليب التكاليف التقليدية لمواجهة احتياجات المنشآت من المعلومات اللازمة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ولتحقيق أهداف المشروعات الحديثة القائمة، إضافة إلى ضعف الوعي التكاليفي بمصنعي غرب سكر سنار وعسلاية مع عدم الإلمام بأهمية ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكاليف إنتاج السكر. وتمثلت أهداف الدراسة في معرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي غرب سنار و عسلاية والتعرف على أثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي غرب سنار و عسلاية في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية وتبيان دراسة وتحليل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من حيث مفهومها ومقوماتها وخصائصها وطرق استخدامها. لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية: تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في أداء وظائفها، ان تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي غرب سنار وعسلاية يساعد في تحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة، وان تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي غرب سنار و عسلاية يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي، والمنهج الاستقرائي، والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة مدى إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي غرب سنار وعسلاية.

¹ محمد البشير إبراهيم، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، (الخرطوم، جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، 2011م).

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ان تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، وان تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة، وأخيراً ان تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات. كما قد أوصت الدراسة بعدة توصيات منها معالجة الآثار المترتبة عن استخدام الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية في تحديد تكاليف إنتاج السكر. واستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لتحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر، وأخيراً إجراء المزيد من الدراسات الهادفة للتغلب على المعوقات.

ترى الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية ، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

3. دراسة : مثى (2012)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الانتقادات الموجهة لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة جعلت منه مدخلاً غير ملائم لقياس التكاليف في المشروعات الصغيرة خصوصاً وأنه يتطلب تكاليف كبيرة تفوق قدرة تلك المشروعات على توفيرها، وأن احتياجات الإدارة للبيانات التي يوفرها محدودة ولا تبرر التكاليف المرتفعة لتطبيقه. وقد هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على مدخل احتساب التكاليف على اساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) بوصفه أحد الابتكارات المعاصرة في محاسبة التكاليف من خلال مناقشة مفهومه وأهميته وأهدافه وبيان نقاط اختلافه عن مدخل التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) ، كذلك إجراء دراسة تطبيقية اختبارية لمدخل احتساب التكاليف على اساس الانشطة باعتماد الوقت على احدى المشروعات الصغيرة المتخصصة في صناعة الأسلاك الكهربائية في مدينة الموصل. وتقوم الدراسة على فرضية أن تطبيق مدخل احتساب التكاليف على اساس الانشطة باعتماد الوقت سيؤدي الى معالجة نواحي القصور في مدخل الأنشطة (ABC) ويساعد مديري المشروعات الصغيرة في تحقيق الاستخدام الكفء للموارد من خلال المؤشرات التي يوفرها عن معدلات استغلال الطاقة وتكاليفها. ولغرض تحقيق

¹ مثى فالح بدر، أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة: دراسة تطبيقية (بغداد، جامعة المستنصرية، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد 92، 2012م)، ص ص "104-123".

أهداف البحث تم اعتماد المنهجين الوصفي والتحليلي في بناء الإطار العام للدراسة واختبار فرضيتها وذلك بالاعتماد على ما هو متاح من مصادر في عرض الجانب النظري وعلى المشاهدات والمقابلات والاطلاع على السجلات في الدراسة التطبيقية. وتستمد الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تناولته، فعلى الرغم من المعوقات والمشاكل التي يواجهها استخدام محاسبة التكاليف بشكل عام ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بوجه خاص في المشروعات الصغيرة إلا أن الدراسة تقدم آلية لتطبيق مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في إحدى المشروعات الصغيرة في مدينة الموصل ويبين أهمية استخدام مثل هذا المدخل في تلك المشروعات.

قد توصلت الدراسة لعدة نتائج ومن أهمها أن مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) يقدم خياراً عملياً ممتازاً للمشروعات الصغيرة لتطوير نظم إدارة التكلفة فيها ، حيث يوفر مدخل (TD-ABC) المعلومات الدقيقة حول التكاليف والربحية التي تسهم في تحديد أسبقيات فرص تحسين العمليات وترشيد القرارات المتعلقة بالمزج الإنتاجي وتسعير الطلبات الخاصة وتعزيز المرونة. إن الفارق في استخدام الموجهات الفترية بين مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) هو أن استخدام الموجهات الفترية في مدخل (ABC) يأتي في المرحلة الثانية من عملية التخصيص بعد رسم الخارطة بين تكاليف الموارد و الأنشطة ، في حين أن مدخل (TD-ABC) يتجاهل ذلك ويستخدم الموجهات الفترية لتحديد العلاقة بين الموارد وأغراض التكلفة النهائية مباشرة . وقد أوصت الدراسة بضرورة الاستفادة من مدخل (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة لما يتميز به هذا المدخل من السهولة في التطبيق والكلفة المنخفضة التي تلائم الإمكانيات المالية المحدودة لهذه المشروعات. ولغرض النجاح في تطبيق مدخل (TD-ABC) والاستخدام الفعال للمعلومات الناتجة عنه يعاد ضرورياً تحقيق التكامل بين مدخل (TD-ABC) و نظم المعلومات الأخرى المستخدمة في المشروع.

ترى الباحثة أن هذه الدراسة ركزت على أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة: دراسة تطبيقية ، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

4. دراسة: جيوار، حازم (2013)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام بعض إدارات الشركات الصناعية (في مدين أربيل) بتحليل الإيرادات والتكاليف إلى ملائمة وغير ملائمة لاستخدامها في اتخاذ بعض القرارات التشغيلية، وذلك لعدم إدراك هذه الإدارات أهمية هذا التحليل وعدم معرفتها بالأسس العلمية الصحيحة لكيفية استخدام هذا التحليل. وهدفت الدراسة إلى التعريف بمصطلح التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار التشغيلي وتحليلها وأهميتها و التعريف بأسلوب أو مدخل التحليل التفاضلي للمفاضلة بين بدائل القرار وأهمية هذا الأسلوب و أخيراً توضيح أهمية اعتماد القرارات الإدارية على الأسس العلمية الصحيحة والطرق المناسبة لذلك. تقوم الدراسة على فرضية ان عملية اتخاذ القرارات التشغيلية من قبل إدارات الشركات الصناعية التي تعتمد على المعلومات المحاسبية يتطلب التمييز السليم للإيرادات والتكاليف حسب ملائمتها أو عدم ملائمتها لاتخاذ القرارات.

لإعداد الدراسة تم اعتماد منهجين: الاول المنهج النظري التحليلي حيث تم الاعتماد على مجموعة من المصادر المتعلقة بالموضوع سواء كان منها بحوث ام كتب عربية أم أجنبية، الثاني هو المنهج العلمي التطبيقي اذ تم تحليل البيانات المتعلقة بالإيرادات والتكاليف لإحدى الشركات الصناعية في مدينة أربيل وتطبيق مجموعة الأساليب والإجراءات العلمية لتحليل هذه التكاليف والإفادة منها لمساعدة إدارة الشركة وترشيدها في عملية اتخاذ مجموعة من القرارات الجارية أو التشغيلية.

أشارت نتائج هذه الدراسة إلى ان عدم استخدام الطرق العلمية عن اتخاذ القرارات من قبل إدارة الشركة (عينة الدراسة) ولاسيما من قبل إدارات الشركات (على مختلف أنواع النشاط التي تمارسها) يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة يمكن في كثير من الحالات أن تضيق الكثير من فرص الربحية المناسبة لهذه الشركات وبالتالي التأثير على نتائج أعمالها وكذلك لأغراض اتخاذ القرارات التشغيلية فانه يجب وكخطوة أولى أن يتم التمييز والفصل الواضح بين الإيرادات والتكاليف الملائمة والإيرادات والتكاليف غير الملائمة. و قد أوصى الباحث بعدم الاعتماد على مدخل التكاليف الكلية عند المفاضلة بين بدائل القرار بل الاعتماد على مدخل الإيرادات والتكاليف الملائمة وغير الملائمة للاختلاف الكبير في النتائج التي يتم التوصل إليها بحسب كل مدخل وتأثير هذه النتائج على بدائل القرار، وكذلك الاعتماد على مدخل قائمة المساهمة لإعداد قائمة الدخل كأسلوب ضروري لتحليل وتصنيف التكاليف وخاصة لأغراض اتخاذ القرارات.

¹ جيوار أحمد سالار و حازم هاشم محمد، تحليل الإيرادات والتكاليف الملائمة لأغراض القرارات التشغيلية (أربيل، جامعة صلاح الدين، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد التاسع ، العدد 29 ، 2013م)، ص ص "249-232".

ترى الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على تحليل الإيرادات والتكاليف الملائمة لأغراض القرارات التشغيلية، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

5. دراسة: هيثم، محمد، أبو غبن (2013)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في قدرته على خفض التكلفة، من خلال تخصيصها، وتحديد وقت حدوثها؛ مما يقدم لإدارة الشركة تقارير تساعد في وضع موازاناتها، وبالتالي تحديد احتياجاتها من التمويل، وتوقيت تلك الاحتياجات، مما يجعلها تؤثر في كمية الأرباح الواجب احتجازها، كأحد أشكال التمويل، والتي بدورها تؤثر في سياسة توزيع الأرباح لتلك الشركات، حيث تمت صياغتها في السؤال الرئيس التالي: ما أثر ممارسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت على سياسات توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين؟. وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت على سياسات توزيع الأرباح لدى تلك الشركات، وذلك من خلال التعرف على النظام، ومعرفة مزاياه وأهميته، وكذلك التعرف على سياسة توزيع الأرباح والعوامل المؤثرة عليها. تمت صياغة عدة فرضيات للدراسة من أهمها انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) والتدفقات النقدية لتلك الشركات، ولا 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 الأرباح.

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يتضمن استخدام الأسلوب الميداني في جمع البيانات، بواسطة قائمة الاستقصاء وتحليلها إحصائياً، بالإضافة إلى القوائم المالية المنشورة. وقد تمت الاستفادة من المراجع والمصادر الجاهزة في بناء الخلفية النظرية لموضوع الدراسة وذلك من خلال المسح المكتبي، ونبعت أهميتها من أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وكذلك في أنها تعرف القارئ بنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)، وما

¹ هيثم، محمد عقل وأبو غبن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين (القاهرة، جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، 2013م) ص ص"383-333".

يحمله من مزايا، ومدى استخدامه من قبل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، والآثار المترتبة على استخدام هذا النظام، وما يزيد من أهمية هذه الدراسة أنها تعد من أوائل الدراسات التي ربطت بين أساليب المحاسبة الإدارية وسياسات التمويل، حيث إنها انفردت بتناول أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت على سياسات توزيعات الأرباح.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها ان الشركات الفلسطينية لديها تطبيق بنسبة مقبولة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت، و توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت والتدفقات النقدية لتلك الشركات. وقد اقترحت الدراسة بعض التوصيات وأهمها ضرورة توعية الإدارات العليا للشركات الفلسطينية بأهمية تبني وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخصوصاً نظام (TDABC)، وذلك استجابةً للمتغيرات البيئية السريعة والتي تزداد تعقيداً يوماً بعد يوم، والاستمرار في الدراسات التي توضح مزايا استخدام الشركات لنظام (TDABC)، خاصة تلك التي توضح الأثر على الأداء المالي والإداري للشركات.

تري الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

6. دراسة : جلييلة، ابتهاج (2014)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المدخل الكفوي التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة لم يعد يلائم بيئة الاعمال المعاصرة ، مما دعا التحول الى تخصيص التكاليف غير المباشرة على اساس النشاط بولادة مدخل التكاليف على اساس الانشطة (ABC) ، الا أن مدخل (ABC) وفي الآونة الاخيرة تعرض لانتقادات ، مما دعا التحول الى تخصيص التكاليف غير المباشرة على اساس الأنشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) ، ولجعل هذا الأخير من مدخل (ABC) مدخلاً تقليدياً ، تكمن مشكلة البحث في إثارة التساؤلات البحثية الآتية: ما هي طروحات مدخل (TD-ABC) وهل هو البديل الافضل عن مدخل

¹ جلييلة عيدان، ابتهاج إسماعيل، مدخل المحاسبة عن التكاليف (TD-ABC) وإمكانية تطبيقه في البيئة العراقية (الناصرية، جامعة ذي القار، مجلة جامعة ذي قار العلمية، المجلد التاسع، العدد4، 2014م) ص ص "1-16".

(ABC) ؟ وهل من الافضل تطوير مدخل الـ (ABC) بدلاً من الاستغناء عنه وإحلال (TD-ABC) عوضاً عنه وأخيراً هل أن طروحات (TD-ABC) نلائم البيئة العراقية؟

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على المسوغات الحقيقية التي يمكن اعتبارها البذرة الاولى لظهور المداخل الكفوية المعاصرة ، والتعريف بالأسباب والمشاكل التي جعلت من مدخل الـ (ABC) مدخلاً يتراجع ويُعد مدخلاً تقليدياً. و رقد المكتبة العراقية ببحث تحليلي انتقادي لاحد الطروحات المعاصرة وهو مدخل التكاليف على أساس الانشطة الموجة للوقت (TD-ABC) ، والذي يُعد المدخل الكفوي المعاصر حالياً . واعتمدت الدراسة على فرضية مفادها انه لا يمكن استخدام مدخل التكاليف على اساس الانشطة الموجة بالوقت (TD-ABC) كبديل عن مدخل التكاليف على اساس الانشطة (ABC)، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي.

من اهم نتائج الدراسة انه نتيجة لما طرأ على مدخل (ABC) من تراجع في البيئة الغربية تمثلت ارتفاع تكاليف التطبيق و التعقيد وبرز الى حيز الوجود مدخل (TD-ABC) ، و ان هناك اختلافات جوهرية بين مدخلي (ABC) و (TD-ABC) والآخر يُعد مدخلاً جديداً لا معالجاً . وقد اوصت الدراسة بتعميم تبني مدخل المحاسبة عن التكاليف على اساس الانشطة (ABC) في البيئة العراقية وخاصة في الوحدات الاقتصادية التي تشهد دخول التكنولوجيا في نظمها. وإجراء المزيد من البحوث التطبيقية التي تعقد المقارنة بين مدخلي (ABC) و (TD-ABC) واختيار الانسب للوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية .

ترى الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على مدخل المحاسبة عن التكاليف (TD-ABC) وإمكانية تطبيقه في البيئة العراقية، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

7. دراسة: حاتم (2015)¹

تمثلت مشكلة الدراسة بعدم توفر اسلوب كُفوي سليم لقياس تكلفة الخدمة الفندقية في القطاع الفندقي بشكل عام والفندق عينة الدراسة بشكل خاص مما يؤدي الى الافتقار في توفير المعلومات عن تكلفة الخدمة الفندقية التي يقدمها الفندق وهذا يتطلب توفير اسلوب كفوي مناسب لمساعدة ادارة الفندق في

¹ حاتم كريم كاظم، استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجة للوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمة الفندقية "دراسة تطبيقية في فندق النجف" (الكوفة، جامعة الكوفة، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد9، العدد 32، 2015م)، ص ص "265-283".

اداء وظائفها الاساسية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار بهدف توفير الموارد الاقتصادية بشكل كفوء وفعال. وقد قامت الدراسة على فرضية اساسية مفادها ان استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في القطاع الفندقي بصورة عامة والفندق عينة البحث بصورة خاصة يوفر المنهجية السليمة في قياس تكلفة الخدمة الفندقية وقد هدفت الدراسة الى استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في الفندق عينة الدراسة قياس تكلفة الخدمة الفندقية من خلال تحديد تفاصيل ومكونات تكلفة الخدمة الفندقية من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة للأنشطة التي ساهمت في تقديم الخدمة للزبائن.

تم الاعتماد على المنهج الوصفي كما انه نبعت أهمية الدراسة في كونها تتناول احد المواضيع المتعلقة بأحد القطاعات المهمة التي تعول عليها معظم الدول في تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية وهو القطاع الفندقي، من جهة اخرى يعد هذا البحث محاولة لتوجيه الاهتمام نحو توفير المنهجية السليمة لقياس تكلفة الخدمات الفندقية لغرض تقديم افضل الخدمات للزبائن والعمل على تطوير نوعيتها باستمرار.

تمثلت اهم نتائج الدراسة في امكانية تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في الفنادق، و كذلك قدرة اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) على التمييز بين تكلفة الطاقة المستخدمة (المستغلة) و تكلفة الطاقة غير المستخدمة (العاطلة) وبالتالي يوفر الرؤية الواضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وهذا ما يعجز عنه اسلوب التكلفة على اساس النشاط (ABC) . كما ان اهم التوصيات تمثلت في الاعتماد على المعلومات الكفوية التي يوفرها أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) لغرض ادارة أنشطة الخدمة الفندقية و تحليلها في الفندق عينة الدراسة لغرض تقويم أدائها باستخدام مقاييس أداء داخلية و خارجية، بالإضافة لضرورة توفير المجموعة المستندية والدفترية المتكاملة التي تساعد وتسهل اجراءات تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) لغرض تصميم اسلوب تكاليف متكامل في الفندق عينة الدراسة.

ترى الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمة الفندقية "دراسة تطبيقية في فندق النجف، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

8. دراسة: محمد (2015)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود الطاقة الإنتاجية غير المستغلة ضمن آلية الإنتاج في المنشآت الصناعية، وعجز معظم أنظمة محاسبة التكاليف وعلى رأسها نظام (ABC) عن الكشف عنها وتحديد تكلفتها، مما يؤثر بشكل مباشر على قدرة المنشأة التنافسية، الأمر الذي ولد الحاجة لدى المنشآت إلى تبني نظام دقيق يمتلك القدرة على كشف الطاقة الإنتاجية غير المستغلة في حال وجودها وتحديد تكلفة تلك الطاقة. وهدفت الدراسة إلى التعرف على نظام (TDABC) كأحد أحدث نظم التكاليف التي تم التوصل إليها، وتحديد دوره في الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة بغرض التخلص منها، وتخفيض تكاليف الإنتاج، ورفع القدرة التنافسية ضمن المنشآت الصناعية السورية. تقوم الدراسة على فرضية مفادها ان تبني نظام (TDABC) يؤدي إلى رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال قدرة هذا النظام على الكشف بطريقة سهلة ومتطورة عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة، وتحديد تكلفتها، وذلك لكونها سبباً رئيسياً في ارتفاع تكاليف الإنتاج وإضعاف قدرة المنشأة على المنافسة.

تمثلت منهجية الدراسة في انها دراسة تطبيقية لنظام (TDABC) في إحدى المنشآت الصناعية السورية، باتباع منهج " دراسة حالة " بغرض الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة، وتحديد تكلفتها، وعزلها من أجل الوصول إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة محل التطبيق. وتتجلى أهميتها في إظهار أثر تبني نظام محاسبة تكاليف (TDABC) ، في تعزيز الموقف التنافسي للمنشأة عبر الكشف الطاقات الإنتاجية غير المستغلة ضمن أقسام هذه المنشأة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج ومن أهمها ان نظام (TDABC) يستطيع الكشف بطريقة سهلة ومتطورة عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة، ويدعم تطبيق نظام (TDABC) موقف المنشأة التنافسي من خلال دوره في الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة، وتخفيض تكلفة وحدة المنتج، مما يسمح بتخفيض سعر البيع ورفع القدرة التنافسية للمنشأة. وأوصت الدراسة بالاهتمام بموضوع الطاقة الإنتاجية غير المستغلة، لما لذلك من دور في تخفيض تكاليف الإنتاج، وزيادة قدرة المنشأة على المنافسة في سوق العمل، كما اوصت بتبني أنظمة محاسبة التكاليف القادرة على كشف طاقة الموارد غير المستغلة في العملية الإنتاجية، وتحديد تكلفة المنتج بدقة.

¹ محمد هيثم الدبس، رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة باستخدام نظام (TDABC)، (دمشق، جامعة دمشق، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37 ، العدد1، 2015م)، ص ص "242-227".

ترى الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة باستخدام نظام (TDABC)، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

9. دراسة : محمد (2016)¹

تمثلت المشكلة الاساسية لهذه الدراسة في ان العديد من القرارات التشغيلية الخاصة في الشركات الصناعية يتم اتخاذها بصورة غير علمية ودون اعتبار للتكلفة الملائمة لاتخاذ القرار مما ينتج قرارات غير رشيدة. وتمت صياغتها في مجموعة من التساؤلات هي: إلى أى مدى يمكن ان تساهم التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار في ترشيد القرارات التشغيلية؟ إلى أى مدى يمكن ان تؤثر تكلفة الفرصة البديلة على القرارات التشغيلية؟ ما هو أثر استخدام التكلفة التي يمكن تجنبها على القرارات التشغيلية؟ ما هو أثر التكلفة التفاضلية على القرارات التشغيلية؟. هدفت هذه الدراسة الى ايضاح أهمية استخدام التكلفة الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية الخاصة ، وقياس مدى الادراك لتلك الاهمية ، وتحديد مدى استخدام الادارات في الشركات الصناعية للتكلفة الملائمة في اتخاذ القرارات التشغيلية.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: أولاً هناك أثر ذا دلالة احصائية على القرارات التشغيلية نتيجة لاستخدام التكلفة الملائمة، ثانياً هناك أثر ذا دلالة احصائية على القرارات التشغيلية الخاصة نتيجة لاستخدام تكلفة الفرصة البديله في اتخاذ القرار، ثالثاً هناك أثر ذا دلالة احصائية على القرارات التشغيلية الخاصة نتيجة لاستخدام التكلفة التي يمكن تجنبها في اتخاذ القرار وأخيراً هناك أثر ذا دلالة احصائية على القرارات التشغيلية الخاصة نتيجة لاستخدام التكلفة التفاضليه في اتخاذ القرار.

لتحقيق اهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في وضع الفرضيات وتحديد محاور البحث والمنهج التاريخي في تحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث و أخيراً المنهج الوصفي التحليلي لتحليل الاستبيان. وتمثلت الاهمية العلمية للدراسة في ان الدراسات التي اهتمت بموضوع الدراره أكثرها كان في بيئه أجنبيه مما يجعل هذه الدراسة اضافة للمكتبات السودانيه، وتمثلت الاهمية العملية للدراسة في مساعده الشركات الصناعية في اتخاذ القرارات التشغيلية وفقاً للاسس العلمية.

¹ محمد عبدالله الشيخ، التكلفة الملائمة ودورها في ترشيد القرارات التشغيلية الخاصة، (الخرطوم، جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2016م)

تمثلت نتائج الدراسة في انه تحتاج عملية اتخاذ القرارات التشغيلية الى توفير معلومات ملائمة تساعد في التنبؤ بالنتائج المتوقعة ومن ثم تحقيق الهدف المنشود من عملية اتخاذ القرار ويهتم متخذو القرارات التشغيلية ببعض المعلومات التي لا يمكن التعبير عنها في القوائم المالية مثل تكلفة الفرصة البديلة لما لها من فوائد في بيان كل الفرص المتاحة أمام متخذ القرار حتى يتسنى له اختيار أفضل بديل ممكن.

أوصت الدراسة بأنه على الشركات والقائمين بعملية اتخاذ القرارات التشغيلية استخدام الاساليب العلمية الحديثة وخاصة اسلوب التكلفة الملائمة وعدم الاعتماد على الخبرة الشخصية في اتخاذ القرارات وكذلك استخدام اسلوب تكلفة الفرصة البديلة عند مقارنة البدائل واستخدام المعلومات التي لا يعبر عنها في القوائم المالية، كما انه على الشركات الصناعية ومتخذو القرارات التشغيلية استخدام اسلوب التكلفة التي يمكن تجنبها عند اتخاذ القرارات.

ترى الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على التكلفة الملائمة ودورها في ترشيد القرارات التشغيلية الخاصة ، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

10. دراسة: علي (2016)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في انه نظراً للانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على اساس النشاط ABC ظهر نظام التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في قدرته على خفض التكلفة، من خلال تخصيصها، وتحديد وقت حدوثها، مما يقدم لإدارة الشركة تقارير تساعد في وضع موازاناتها. ونظراً لأهمية دراسة تطبيق مدى تطبيق الشركات السعودية لنظام (TDABC) وكيف يكون اثر ذلك على خفض التكاليف وزيادة الأرباح وخصوصاً انه لم يتناول هذا الموضوع في البيئة السعودية وعينة البحث المستهدفة، من هنا تمثلت مشكلة الدراسة في دراسة مدى تطبيق نظام (TDABC) على بعض الشركات السعودية. وقد هدفت الدراسة الى التعرف على مدى وأثر ممارسة نظام (TDABC) على تخفيض التكاليف في الشركات السعودية المساهمة محل الدراسة. تسعى الدراسة لاختبار الفرضيتين التاليتين: الأولى وجود درجة عالية من التطبيق والفاعلية لنظام (TDABC) في الشركات السعودية ، والثانية وجود فاعلية وأثر ذات دلالة إحصائية لتطبيق نظام (TDABC) في تخفيض التكاليف بالشركات السعودية.

¹ علي فايع محمد، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، (أبها، جامعة الملك خالد، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 1، العدد 5، 2016م)، ص ص "7-23".

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي ونبعت أهميتها من أهمية نظام (TDABC) في مراقبة التكاليف الخاصة بكل نشاط من أنشطة الشركة من جهة، والعمل على ترشيد التكلفة من جهة أخرى، وبالرجوع الى الدراسات السابقة تعتبر الدراسة الأولى بالتطبيق على الشركات السعودية محل الدراسة.

أظهرت النتائج الأساسية وجود درجة متوسطة من الإحصائية في تطبيق وفاعلية نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في الشركات السعودية، وقد أوصى الباحث بحث وتوعية الإدارات العليا للشركات بتبني و تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخصوصاً نظام (TDABC) والاستمرار في الدراسات التي توضح مزايا استخدام الشركات لنظام (TDABC)، خاصة تلك التي توضح الأثر على الأداء المالي والإداري للشركات وربطها مع انظمة حوكمة الشركات، و ضرورة توفر البيانات المنشورة على مواقع الشركات السعودية لإمكانية استخدامها في تطبيق معدلات الوقت في دراسات مستقبلية، وأخيراً توفير الإمكانيات المادية والبشرية لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.

ترى الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

11. دراسة: مرتضى (2016)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في أن أسلوب تخصيص التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) يعاني من بعض اوجه القصور في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة تتمثل بعدم وجود علاقة سببية بين الأنشطة المؤداة ومحركات التكلفة مما يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتج أو الخدمة وعدم مقدرة الادارة العليا على احداث تطورات على النظم المطبقة، وظهر أسلوب تحديد التكاليف على أساس الانشطة الموجهة بالوقت لتحقيق عدالة التخصيص كما ان اعتماد الفنادق على نظام كفاء سيعزز دورها التنموي و الاجتماعي و يساعدها على تسعير الخدمات المقدمة بشكل افضل، كما قد هدفت الدراسة الى المساهمة في تسعير الخدمات الفندقية من خلال تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على اساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC) و توافر المعلومات الكفوية الملائمة الناتجة من تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على

¹مرتضى ابراهيم مكي، توظيف منهج التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقي، (الكوفة، جامعة الكوفة، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة - النجف الأشرف، المجلد 1، العدد 40، 2016م)، ص ص "95-133".

أساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC) لإدارة الفنادق للمساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية الهامة وبما يساهم في تحسين وتطوير الخدمات التي تقدمها هذه الفنادق.

تمثلت فرضيات الدراسة في فرضيتين و هما ان تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على اساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC) يؤدي إلى قياس أكثر عدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وبما يساهم في تطوير العمليات وتسهيل التفاعل بين موجهات الوقت، و كذلك إن تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على اساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC) يوفر المعلومات الملائمة تمكن إدارة الفنادق من اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة وبما فيها تسعير الخدمات بشكل أكثر موضوعية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي كما انه تكمن أهميتها في كونها تناولت موضوعاً يتعلق بأحد القطاعات المهمة الذي تعول عليه معظم الدول في تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية وهو قطاع الخدمات، ومن جهة أخرى تعد هذه الدراسة محاولة لتوجيه الاهتمام نحو استخدام أسلوب تخصيص التكاليف على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC) في أحد الوحدات الخدمية الهادفة للربح ومنها الفنادق عينة البحث ولغرض تحقيق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

تضمنت هذه الدراسة مجموعه من الاستنتاجات و من أهمها: أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفنادق من اجل تحديد وحدة النشاط الفندقي، وقياس تكلفة الخدمة المقدمة، وتحقيق الرقابة على التكلفة، وتحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية، وكذلك استنتج ان أسلوب TDABC يساعد على دقة تحديد التكلفة ودعم جهود تخفيض التكلفة وتحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية، وإلقاء الضوء على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة. وقد أوصى الباحث بضرورة توعية الإدارات العليا للفنادق بأهمية تبني وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخصوصاً أسلوب (TDABC)، وذلك استجابة للمتغيرات البيئية السريعة والتي تزداد تعقيداً يوماً بعد يوم. وأوصى بإجراء المزيد من الدراسات التي توضح مزايا استخدام الفنادق لأسلوب (TDABC)، خاصة تلك التي توضح الأثر على الأداء المالي و الإداري للفنادق.

ترى الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على توظيف منهج التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقي، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

12. دراسة : صلاح (2017)¹

تمثلت مشكلة الدراسة من عدم اهتمام الوحدات الاقتصادية في العراق بتطبيق التقنيات الحديثة في محاسبة الكلفة والادارية ومنها تقنيتي اعادة هندسة العمليات والكلفة على أساس العمليات الموجه بالوقت وما يشكله تكاملهما من اهمية تتمثل في تحسين قيمة المنتج وتحقيق الميزة التنافسية. وتهدف الدراسة إلى دراسة تقنيتي اعادة هندسة العمليات والكلفة على أساس العمليات والكلفة على أساس العمليات الموجه بالوقت وتوضيح مدى أهمية العلاقة التكاملية بينهما في رسم صورة ملامح العمليات ذات العلاقة بالمنتج وذلك في مرحلة مبكرة من تصميمه وبالشكل الذي ينعكس في تحسين قيمته عن طريق تخفيض كلفته وزيادة جودته وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

تستند الدراسة على فرضية أساسية مفادها ان التكامل بين تقنيتي اعادة هندسة العمليات والكلفة على اساس العمليات الموجه بالوقت يسهم في تحسين قيمة المنتج بتخفيض كلفته وزيادة جودته وان تحقق مواصفات انتاجه رضا الزبون وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية. و قد تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال الاستعانة بالمصادر والدوريات والمراجع المختلفة فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات العالمية (الانترنت) وكذلك المنهج الاستقرائي إذ اعتمد الباحث في ظل هذا المنهج على وسائل متعددة للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة أهمها المعايشة والزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع المسؤولين والعاملين في الشركة فضلاً عن السجلات المحاسبية وتقارير الكلفة وبطاقات الوقت الخاصة بالعمليات ذات العلاقة بمنتجات الشركة.

نبعت أهمية الدراسة من تركيزها على العمليات التصنيعية ذات العلاقة بالمنتج ومحاولة هندستها والتخطيط لها في مرحلة مبكرة من تصميم المنتج وبما يتلاءم ومتطلبات تحقيق هدف تحسين قيمته عن طريق تطبيق بعض التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة الاستنتاجية ومنها تقنيتي اعادة هندسة العمليات والكلفة على اساس العمليات الموجه بالوقت وما يشكله تكاملهما من اهمية تتمثل في تحقيق الهدف اعلاه وبالنتيجة تحقيق الهدف اعلاه وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها ان استعمال تقنية اعادة هندسة العمليات من قبل الوحدات الاقتصادية يؤدي الى زيادة جودة المنتج وتخفيض تكاليفه، بالإضافة الى ان محاولة الدراسة تطبيق تقنية الكلفة على

¹ صلاح مهدي جواد، التكامل بين تقنيتي إعادة هندسة العمليات والكلفة على أساس العمليات الموجه بالوقت "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية"، (كربلاء، جامعة كربلاء، مجلة جامعة كربلاء، المجلد 15، العدد 1، 2017م) ص ص 243 -

أساس العمليات الموجه بالوقت انما هو لمعالجة بعض الاشكاليات التي تكتنف عملية تطبيق بعض التقنيات ومنها (TD-ABC) المتمثلة في دورها في تحديد كلفة المنتج عبر الانشطة التي تساهم في انتاجه دون اعطاء اهمية للعمليات التصنيعية والدور الذي تؤديه في تقديم معلومات تشغيلية واستراتيجية. وقد اوصت الدراسة بضرورة قيام الشركة باستغلال الطاقة العاطلة في عملياتها التصنيعية لأثر ذلك في تخفيض كلفة الاحذية الرجالية فضلاً عن العمل بموجب متطلبات الزبون ومحاولة نشر صوته عبر كافة أنشطة العمليات التي تساهم في انتاج المنتج وبالشكل الذي يؤدي الى زيادة جودته.

تري الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على التكامل بين تقنيتي إعادة هندسة العمليات والكلفة على أساس العمليات الموجه بالوقت "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

13. دراسة: سهير (2017)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في انه نتيجة لما يعانيه نظام المحاسبة التقليدي من قصور في توفير معلومات مفيدة للوحدة الاقتصادية ونتيجة لظروف المنافسة الكبيرة والشديدة، دفع الوحدات الاقتصادية للبحث عن أفضل الطرق المناسبة لتعزيز علاقتها مع الزبائن يتوجب عليها انشاء علاقة معهم واي من الزبائن الذين ستعزز العلاقة معهم كذلك تحديد الإيرادات والتكاليف المرتبطة بهم وكيف سيتم اختيار التقنية المناسبة التي ستحدد بموجبها ربحية الزبائن . ومن هنا تظهر مشكلة الدراسة من خلال الأسئلة الآتية: كيف تستطيع تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) والذي هو أحد التقنيات المحاسبية الحديثة من مساعدة الوحدة الاقتصادية في توفير معلومات تساعدها في عملية تحليل ربحية زبائنها وتحديد من هم الزبائن المربحين وغير المربحين؟ وكذلك هل ان استخدام تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) سيساعد الوحدة الاقتصادية في تخصيص تكاليفها الصناعية غير المباشرة وتوزيعها بشكل عادل ما بين الموارد المستخدمة من قبلها؟.

¹ سهير كاظم فاضل، دور تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومة للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون/للشركة العامة للصناعات الجلدية، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والاجتماعية، المجلد 23، العدد 98، 2017م) ، ص ص "490-510".

هدفت الدراسة الى بيان المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وما يحمله من مزايا للوحدة الاقتصادية والأثار المترتبة على استخدامه في تحديد التكاليف المساهمة بشكل فاعل في ترشيد القرارات التشغيلية في الوحدات الاقتصادية مثل قرار المزيج الانتاجي وقبول طلبية او رفضها وإمكانية إضافة او استبعاد أحد المنتجات وغيرها من القرارات التي من شأنها أن تصب في مسار تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية في البيئة الصناعية. وتقوم الدراسة على فرضية اساسية هي ان استخدام تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يحقق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة عما يقدمه اسلوب التكلفة على اساس النشاط (ABC) وذلك فيما يتعلق بتقدير مستويات الطاقة والتكاليف وتوفير معلومات ملائمة للوحدة الاقتصادية من خلال تحليل ربحية زبائنها.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي و تتبع أهمية الدراسة من مدى أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في مراقبة التكاليف الخاصة بكل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية من جهة، والعمل على ترشيد التكلفة من جهة أخرى وتوفير المعلومات المتعلقة بالزبائن وذلك من أجل التمييز فيما بين الزبائن ومن ثم تحليل ربحيتهم، ومن ثم توفير معلومة تبني عليها القرارات الادارية المختلفة.

قد خلصت الدراسة لعدة نتائج و أهمها ان إنشاء اي نظام جديد يعتبر قراراً اقتصادياً يتم اتخاذه من خلال مقارنة تكاليف النظام والفوائد التي تعود منه، وان الفائدة الاساسية التي تقوم إدارة الوحدة الاقتصادية من اعداد نظم ادارة التكلفة من اجلها هي توفير معلومات تسهل وتيسر وتساعد من عملية اتخاذ القرار، ويوفر اسلوب (TDABC) معلومة مفيدة عن تكاليف وربحية المنتج او المنتجات حيث يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، وكذلك يعد اسلوب (TDABC) اقل تكلفة لأنه أبسط وأسرع عند التنفيذ مقارنة بالنظام التقليدي. وقد أوصت الدراسة انه من الضروري قيام الوحدة الاقتصادية بتطوير نظام ادارة التكلفة لديها وذلك من اجل مواكبة التطورات والاستفادة من منافع هذا النظام وما يوفره من معلومة تسهل وتيسر عملية اتخاذ القرارات التشغيلية من قبل الادارة كما انه من الضروري استخدام الاساليب المحاسبية الحديثة من قبل الوحدات الاقتصادية من اجل حل مشكلة تخصيص التكاليف الغير مباشرة بشكل افضل واكثر وتوزعها بشكل أكثر عدالة على الأقسام المساندة.

تري الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على دور تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومة للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون/للشركة العامة الصناعات الجلدية، بينما ركزت

الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

14. دراسة: لبني (2018)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم التركيز على حساب تكلفة توفير الخدمات اي عدم تحديد تكلفة الخدمة الصحية. كما قد هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على الخدمة الصحية والتعرف على اسلوب احتساب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وحساب تكلفة الخدمة الصحية باعتماد اسلوب (TDABC). و لتحقيق هدف الدراسة تم صياغة فرضية مفادها :امكانية استخدام اسلوب (TDABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بشكل مقبول واستخدام البيانات لأغراض متعددة.

قد تم الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك على ما هو متاح من مصادر عربية واجنبية في الإطار النظري، وعلى الزيارات الميدانية والمقابلات والاطلاع على السجلات في الجانب التطبيقي. وتأتي أهمية الدراسة من أهمية المشكلة التي تناولها، حيث يحاول توضيح أهمية تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام اسلوب (TDABC) وامكانية استخدام بيانات التكاليف في تحقيق استخدامات اخرى مثل تخفيض التكاليف.

تم التوصل الى عدة نتائج و من أهمها أنه لتطبيق اسلوب (TDABC) يجب الحصول على متغيرين وهما تكلفة الوحدة من الطاقة المتاحة والوقت المطلوب لإنجاز النشاط كما انه يمكن استخدام اسلوب (TDABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية وذلك من خلال حساب تكلفة الدقيقة الواحدة لكل الكوادر التي تعمل في المستشفى من (اطباء، ممرضين، فنيين، محللين مختبر)، بالإضافة الى تكلفة الدقيقة للتكاليف الاخرى في كل من اقسام المستشفى اي معدل التحميل (دينار /دقيقة) ومن ثم حساب تكاليف اقسام المستشفى حالة الدراسة. كما قد قدمت الدراسة عدة توصيات و من أهمها ضرورة الاهتمام بالتكاليف والعمل على انشاء شعبة للتكاليف وكادر وتدريبه ونشر الوعي التكاليفي في المنظمات الصحية وغيرها. و كذلك ضرورة قيام المستشفى بتحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام اسلوب

¹ لبني عبدالخالق صالح، تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، (الموصل، جامعة الموصل، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2 ، العدد 42 ، 2018) ص ص "82-100".

(TDABC) والحصول على تكلفة الدقيقة لكل الكوادر التي تعمل في المستشفى وعلى ادارة المستشفى تحديد نسبة الطاقة غير المستغلة والوقوف على اسبابها ومعالجتها.

ترى الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

15. دراسة: حيدر (2018)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية تواجه الكثير من التحديات في ظل الظروف الاقتصادية التي تعيشها البيئة العراقية مما دعا لضرورة إحداث التطوير في الأنظمة التقليدية ، إذ يكمن نجاح الوحدات الاقتصادية في تطبيق تقنيات تؤدي إلى خلق منتج منخفض التكلفة و مقبولاً من الزبائن و بجودة عالية وتوفيره بالوقت المناسب لتحقيق ميزة تنافسية من خلال الاعتماد على التقنيات الإدارية المعاصرة و من ابرز هذه التقنيات تقنية بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) وتقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) و تحقيق التكامل بينهما في الوحدات الاقتصادية والذي سوف ينعكس على تخفيض التكاليف. و عليه يمكن طرح مشكلة الدراسة عبر السؤال الرئيس الآتي: هل سينعكس تكامل تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) والتكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على تخفيض التكاليف للوحدات الاقتصادية وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية لتلك الوحدات؟.

كما انه قد هدفت الدراسة لبيان و شرح الركائز المعرفية لتقنية بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) بمحاورها الأربعة وانعكاسها على تخفيض التكاليف للوحدات الاقتصادية، وكذلك تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) باعتبارها تقنية لتخفيض التكاليف من خلال الاعتماد على موجهاً الوقت والتركيز على الطاقة غير المستغلة لبيان انعكاسها على تخفيض التكاليف للوحدات الاقتصادية. وتستند الدراسة على فرضية أساسية هي أن تحقيق التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) وتقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) يساعد الوحدات

¹ حيدر موسى فالح، تكامل بطاقة العلامات المتوازنة وتقنية (TDABC) لتحقيق الميزة التنافسية، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 105، 2018) ص ص "593-613".

الاقتصادية على تخفيض تكاليفها و إدارة واستعمال الموارد الاقتصادية المتاحة بالشكل الذي يساهم بالاستمرار والبقاء في بيئة الأعمال المعاصرة وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الدراسة.

نبعت أهمية الدراسة من خلال بيان حاجة الوحدات الاقتصادية وخاصة البيئة الصناعية العراقية إلى تقنيات إدارية معاصرة تستطيع توفير معلومات بدقة عالية عن التكاليف لدعم التنافس في الأسواق الحالية وكذلك ان تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة وتقنية (TDABC) يساعد في تخفيض التكاليف المستخدمة في العمليات الإنتاجية وبالشكل الذي يحقق مستوى ملائم لكل من الجودة والوقت والمرونة. وقد خلصت الدراسة لعدة نتائج و أهمها حاجة الوحدات الاقتصادية إلى استعمال كلفوية وإدارية حديثة تساهم في تخفيض التكاليف خاصة مع وجود التطورات والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال المعاصرة و كذلك ان استعمال تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) معادلات الوقت يساعد الإدارة بالتنبؤ بالوقت اللازم للأنشطة مما سينعكس على تخفيض التكاليف للمنتجات وتوفير المعلومات عن كل تكاليف العمليات الإنتاجية التي تعد ضرورية لتحسين العمليات الإنتاجية. كما أن من أهم توصيات الدراسة انه ينبغي على إدارة الشركة عينة البحث ومعمل محركات المبردة الاطلاع والتعرف وتبني التقنيات الكلفوية والإدارية الحديثة واستعمالها استجابة للتغيرات في بيئة الأعمال الحديثة مثل بطاقة العلامات المتوازنة وتقنية (TDABC) لتوفير معلومات مالية و غير مالية للوحدات الاقتصادية للمساهمة في تخفيض التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة.

ترى الباحثة ان هذه الدراسة ركزت على تكامل بطاقة العلامات المتوازنة وتقنية (TDABC) لتحقيق الميزة التنافسية، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

الفصل الأول

نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)

يشتمل على المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: مفهوم وخطوات واهداف واهمية ومزايا وانتقادات نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

المبحث الثاني: مفهوم ومقومات ومزايا ومحددات وخطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)

المبحث الأول

مفهوم وخطوات واهداف واهمية ومزايا وانتقادات نظام التكلفة على أساس

النشاط (ABC)

أولاً: أسباب نشأة نظام التكلفة على أساس النشاط:

أصبحت طرق التكاليف التقليدية غير قادرة على تلبية حاجة الكوادر الإدارية والفنية من المعلومات التي تساعدها على التخطيط والتوجيه والرقابة، بحيث صممت هذه الطرق بشكل غير جيد لتوفير تلك المعلومات، فقصورها على تلبية متطلبات الإدارة من المعلومات الأساسية يمكن أن يهدم كل جهود الأفراد لتحقيق النجاح ومما يؤدي إلى منع التقدم. وقد أدى تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى المجهود المطلوب لخدمة وإنتاج هذه المنتجات، بمعنى التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة الرئيسية المطلوبة لتصنيع المنتج، فاتباع طرق التكاليف التقليدية في ظل هذه الاختلافات سيؤدي مما لا شك فيه إلى تحديد غير دقيق لتكاليف المنتجات¹.

واجهت نظم التكاليف التقليدية انتقادات شديدة وخصوصاً في مجال تخصيص وتوزيع وتحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب لعل أهمها نظم التكاليف التقليدية اشتقت من أنظمة المحاسبة المالية، وبالتالي فقد ركزت معلومات نظم التكاليف على تقييم المخزون السلعي وحساب تكلفة البضاعة المباعة بغرض إعداد القوائم المالية أكثر من اهتمامها بتقديم معلومات ذات دلالة عن تكلفة المنتج وقد ترتب على الاهتمام بعمليات تقييم المخزون السلعي ان أصبحت المعلومات المستخرجة من نظم التكاليف تصف تكنولوجيا الإنتاج وصفاً دقيقاً. كما ان نظم التكاليف التقليدية تستخدم أسس مرتبطة بحجم الإنتاج مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات في تخصيص وتوزيع وتحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج بما في ذلك تكاليف تصميم المنتج وتكاليف تجهيز الآلات وغيرها من الأنشطة التي لا ترتبط تكلفتها بالتغير في حجم الإنتاج مما يؤدي إلى

¹ حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، (الجزائر، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، رسالة الماجستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، 2011م)، ص60.

عدم دقة قياس تكلفة الإنتاج أو الرقابة عليها وخاصة في ظل التطور الفني في تكنولوجيا الإنتاج ما يترتب عليه من انخفاض في دور العمالة المباشرة والاعتماد على الآلية بشكل أكبر في المقابل¹.

كما قد أضاف كاتب آخر الانتقادات الآتية²:

1. بالنسبة لعناصر التكاليف التي لا تتأثر بالتغير في حجم النشاط (إنتاج أو مبيعات) يلاحظ أنها توزع تبعاً لأسس تتأثر بالتغير في حجم النشاط مما يؤدي إلى إتمام عملية التخصيص (التوزيع) بعدم الواقعية.

2. عند إجراء عملية تخصيص التكاليف، تفترض نظم التكاليف التقليدية أن جميع الموارد على مستوى جودة واحد، وأنها تفيد الإنتاج بنفس القدر، وأنه قد تم الاستفادة منها كلياً وغالباً لا يكون الواقع على هذا الحال.

3. لا تؤدي نظم التكاليف التقليدية إلى ربط أنشطة التشغيل بتكاليف كل منتج على حدة، ولا تبرز العوامل التي تحرك التكاليف مما يؤدي إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما أستخدم من موارد.

4. لا تؤدي النظم التقليدية للتكاليف إلى مشاركة جميع العاملين في المنشأة كي يتم متابعة تكاليف المنتجات بل يقتصر الأمر على الإدارة المالية أو إدارة التكاليف إن وجدت.

نتيجة للانتقادات السابقة وفي ظل ظروف المنافسة الكبيرة التي تواجهها المنشآت ونظراً للحاجة الماسة في الحصول على بيانات دقيقة تتعلق بتكلفة المنتجات، فقد قدم كل من Cooper & Kaplan في عام 1987 نظاماً جديداً لتوزيع التكاليف غير المباشرة سميها نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity Based Costing System. فشاع هذا النظام لدى العديد من الشركات حتى أصبح سائداً في معظم بلدان العالم³.

¹ د. شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف الصناعية مبادئ وتطبيقات عملية، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2012م) ص 331.

² د. محمد محمود سجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، تأصيل علمي/تطبيق علمي، (القاهرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2008م)، ص ص "144-145".

³ عماد يوسف، عبد الحكيم مصطفى، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية، (عمان، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 1، 2007م) ص 22.

ترى الباحثة ان المزايا التي تتمتع بها بيئة التصنيع الحديثة من شدة المنافسة و تطور التكنولوجيا وغيرها، يحتم على الشركات والمؤسسات العمل الجاد لمواكبة التطورات والحفاظ على المركز التنافسي، ولذلك يتحتم عليها تطوير أنظمتها بنظم أكثر دقة وموضوعية تمكنها من تحسين أو المحافظة على موقعها في الأسواق، والنظم التقليدية للتكاليف تخصص التكاليف غير المباشرة بمعدلات تخصيص عامة واجمالية وبالتالي تتصف بعدم الدقة والموضوعية، حيث يتم تحميل تكاليف مراكز التكلفة على المنتجات النهائية باستخدام بعض أسس التحميل المرتبطة بالحجم دون الأخذ بالاعتبار عدم ارتباط العديد من بنود التكاليف غير المباشرة بالحجم، كما انها لا تستبعد أنشطة الإنتاج غير المضيفة للقيمة وبالتالي تؤثر على التكاليف بالزيادة وغيرها من الانتقادات السابق ذكرها وقد ظهر نظام التكلفة على اساس النشاط للتغلب على هذه الانتقادات.

ثانياً: مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط:

هناك عدة تعريفات لنظام التكلفة على أساس النشاط حيث عُرف على انه مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات فهو نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين؛ يتم في الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أحواض التكلفة (Cost Pool) والتي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها حيث يقوم على فكرة أن توفير الخدمات أو المنتجات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة.¹

كما قد عرفه باحث اخر على انه مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل وربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة أنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة. حيث يعد نظام التكلفة حسب الأنشطة بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساساً، على الاعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج الى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة، وأن

¹ سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية (الجزائر، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2011م) ص51.

هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المنظمة أو المنشأة. وتصمم أنظمة التكاليف حسب الأنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات المحدثة لها، تحمل بداية على الأنشطة التي تسببت فيها تلك المنتجات، ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعاً لدرجة استفادتها من تلك الأنشطة.¹

كذلك وصفه آخر بأنه طريقة لحساب التكلفة، مصمم لتزويد المديرين بمعلومات التكلفة اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى، والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية للشركة، وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة، وهو نظام يستخدم كمكمل لنظام التكاليف الأساسي للشركة وليس بديلاً عنه. وكذلك هو منهج التكاليف الذي يركز على النشاطات الفردية كأهداف تكلفة رئيسية، ويستخدم تكاليف الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف على أهداف التكلفة مثل المنتجات أو الخدمات.²

عُرف أيضاً على أنه استخدام خاص للتكلفة والموارد وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار.³

ترى الباحثة أنه يمكن تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أنه نظام تكاليف محاسبي وإداري متطور، نشأ نتيجة التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة، ويؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي، حيث أنه يقوم على مبدأ أن المنتجات أو الخدمات هي التي تستهلك الأنشطة، والأنشطة هي التي تستهلك الموارد، مما يؤدي إلى وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدم من موارد وبالتالي حساب أكثر دقة وموضوعية للتكلفة كما يساعد في تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات و الخدمات المختلفة.

يوضح الشكل التالي كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل الأنظمة التقليدية:

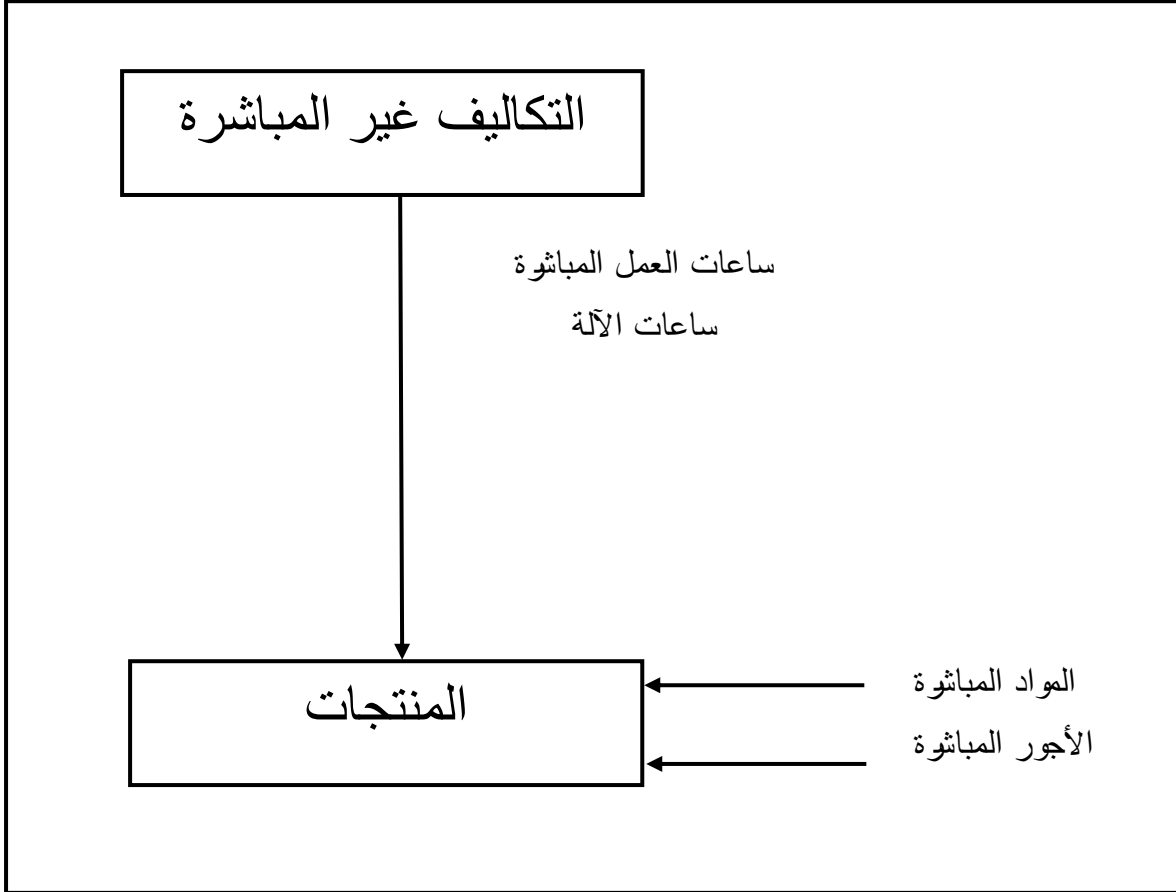
¹ أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية (غزة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2005م) ص ص "48-49".

² إبراهيم سليمان النمى، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (غزة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2013م)، ص 47.

³ حاتم سليمان حمد الجزولي، أثر تكامل نظامي التكاليف على أساس الأنشطة وسلسلة القيمة على دعم الميزة التنافسية (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، 2019م)، ص 90.

شكل رقم (1/1/1)

تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل الأنظمة التقليدية



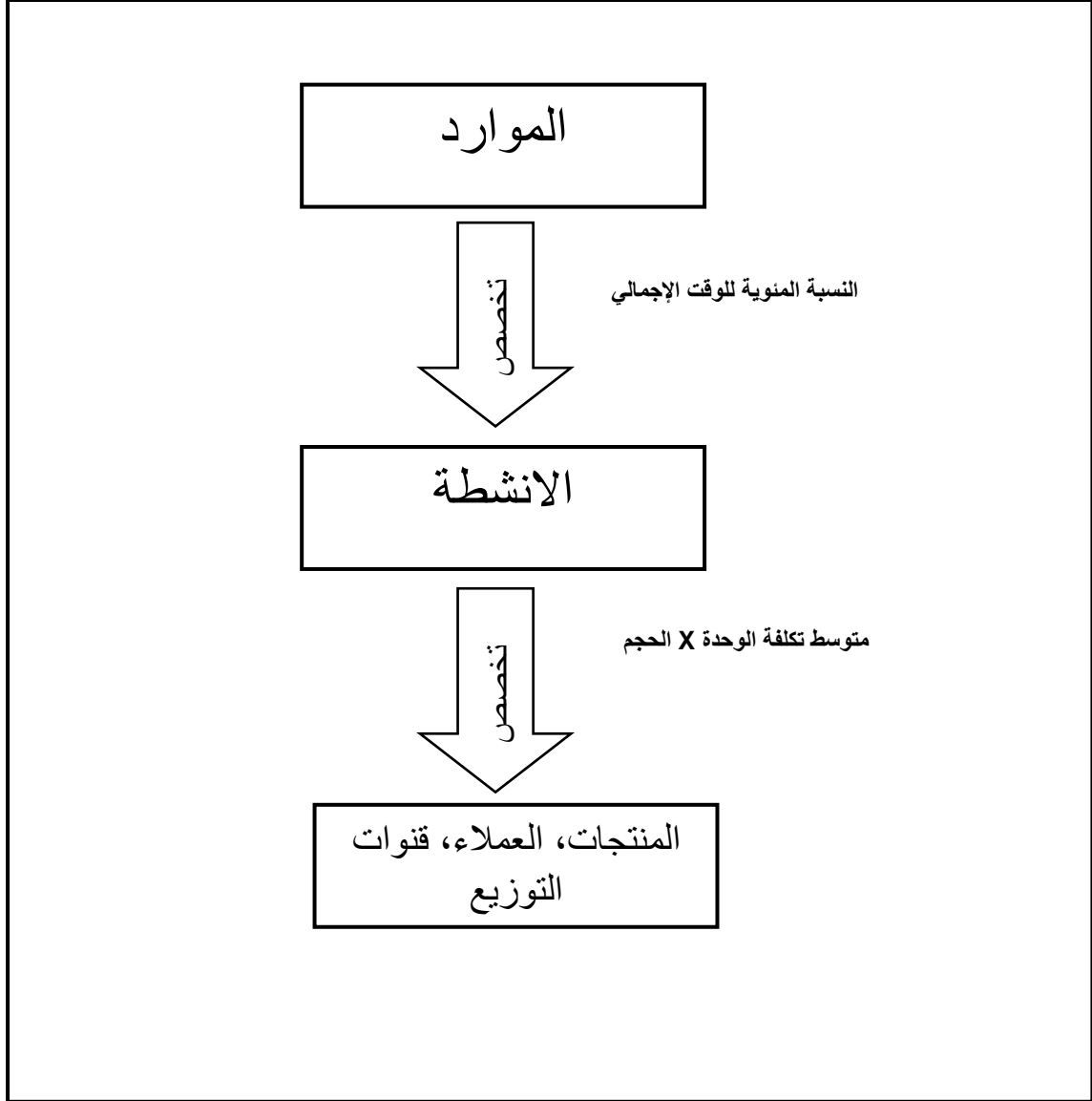
Source: Mieke Putteman ,Onder Leiding Van, **The impact of interactive use of time-driven activity based costing information on organizational capabilities**, (Nederland, Universiteit Gent, Faculty Economic EN EDRIJFSKUNDE, Masterproef, Gepubliceerd,2009), p.2.

يتضح من الشكل رقم (1/1/1) انه في ظل الأنظمة التقليدية يتم تخصيص التكاليف المباشرة على المنتجات بينما يتم تخصيص التكاليف الغير مباشرة بأسس تحميل تعتمد على الحجم مثل ساعات العمل المباشرة وساعات الآلة.

كما يتضح من الشكل رقم (2/1/1) عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل نظام التكلفة على اساس النشاط:

شكل رقم (2/1/1)

تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل نظام التكلفة على اساس النشاط



Source: MITCHELL MAX, **Leveraging Process Documentation for Time-Driven Activity Based Costing**, (Atlanta, Association for Management Information in Financial Services, Journal of Performance Management, VOL. 20, NO. 3, 2007), P.17

يتضح من الشكل رقم (2/1/1) انه في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط يتم تخصيص الموارد على الأنشطة المسببة لها و من ثم يتم تخصيص الأنشطة على المنتجات، العملاء وقنوات التوزيع.

ثالثاً: المفاهيم الأساسية لنظام التكلفة على أساس النشاط:

ينبغي قبل البدء بتطبيق هذا النظام التعرف على المفاهيم الأساسية لهذا النظام وهي :

1. النشاط:

يمكن التعرف على مفهوم النشاط من خلال تعريف النشاط و تصنيفاته كما يلي:

أ. تعريف النشاط:

هناك عدة تعريفات للنشاط ومنها¹:

- i. هو عبارة عن مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة؛ فهي التي تعبر عن الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين.
- ii. عمل أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتاً معيناً، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد.²
- iii. يمكن تعريف الأنشطة بأنها الاحداث او المهمات او وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة عليها شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الموبيليات، وتقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، وتجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة³.
- iv. هو واقعة، أو مهمة، أو وحدة عمل ذات غرض محدد، مثل تصميم المنتجات/ الخدمات، أو إعداد الآلات، أو تشغيل الآلات، أو توزيع المنتجات، أو تقديم الخدمات في السوق⁴.

¹ حابي أحمد، مرجع سابق، ص 64.

² د. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (الاسكندرية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 2000م) ص25.

³ د. أحمد الظاهر، د. محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، (القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2016م)، ص210.

⁴ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها، (الرياض، الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011م)، ص47.

تعرف الباحثة النشاط بأنه أي عمل أو مهمة يسعى لتحقيق هدف معين مضيفاً قيمة باستخدام مجموعة من الموارد لتحقيق هذا الهدف أو أي عمل ينجز في المؤسسة من خلال ما هو متوفر من موارد مادية وبشرية. ومن أمثلة النشاط: نشاط الصيانة، نشاط شراء المواد الأولية، وغيرها من الأنشطة.

ب. تصنيف الأنشطة:

هناك عدة تصنيفات للأنشطة كما يلي :

i. الأنواع الرئيسية للأنشطة:

عموماً فإنه يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية وهي أنشطة المدخلات حيث يقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج، ومن الأمثلة عليها نشاط البحث والتطوير ونشاط شراء المواد الأولية. وأنشطة العمليات ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات، ومن الأمثلة عليها نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات، نشاط تخزين بضاعة تحت التشغيل. وأنشطة المخرجات وهي تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط بيع المنتجات، ونشاط مطالبية العملاء والقيود على حسابهم ونشاط تسليم البضاعة للعملاء. والأنشطة الإدارية وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى، ومن الأمثلة عليها نشاط الخدمات القانونية، ونشاط خدمات المحاسبة¹.

ii. تصنيف Cooper:

يقترح Cooper أربعة مستويات للأنشطة عند تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وهي أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة حيث تمثل الأنشطة التي يتم إنجازها على مستوى وحدة المنتج، مثل العمل المباشر، والمواد المباشرة والقوى المحركة وغيرها، وأنشطة على مستوى الدفعة وهي تلك الأنشطة التي يتم تأديتها وتتعلق بتشغيل كمية أو دفعة معينة من الإنتاج مثال ذلك عملية الإعداد والتجهيز وعملية الفحص والمناولة، وأنشطة على مستوى المنتج وهي الأنشطة التي يتم تأديتها لمساعدة ومعاونة الإنتاج، مثال لذلك تحديد مواصفات المنتج وهندسة العمليات وشراء المواد وخدمات العملاء، أي أنها أنشطة تؤدي لخدمة منتج معين ككل، وليس وحدة واحدة أو كمية معينة من الإنتاج، وأنشطة على

¹ المرجع السابق، ص ص "210-211".

مستوى المصنع وهي تلك الأنشطة التي يتم تأديتها لتسهيل وخدمة الطاقة الانتاجية للمصنع ككل، مثل إدارة المصنع والإضاءة والتدفئة.¹

2. الموارد:

تعرف الموارد على أنها:

- أ. العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء الأنشطة وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد. وهي تتضمن المواد، العنصر البشري (العمل)، التكنولوجيا، خدمات لدعم الإنتاج، موارد مشتركة من خارج المنشأة (خدمات الاعلان، خدمات قانونية، محاسبية وغيرها)².
- ب. يقصد بها المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ الأنشطة داخل المنشأة³.

تعرف الباحثة الموارد انها العناصر اللازمه التي يتم استخدامها من أجل إنجاز الأعمال بفاعلية في المنشأة أو هي كل ما هو متاح من أدوات (مدخلات) يمكن استخدامه لتحقيق الأهداف الاقتصادية (المخرجات) في المنشأة.

3. موجبات التكلفة (مسببات التكلفة):

يمكن التعرف على مفهوم موجبات التكلفة من خلال تعريف الموجبات و تصنيفاتها كما يلي:

أ. تعريف موجبات التكلفة:

عرفت موجبات التكلفة بأنها أي عنصر او حدث يسببان تغير في كلفة النشاط، حيث ان موجبات الكلفة هي جوهر نظام التكلفة على اساس النشاط ويمكن ان تعرف بشكل اكثر تحديد بكونها قاعدة تخصيص الكلف للأنشطة، والاختلاف الرئيس بين حساب التكاليف التقليدي و نظام التكلفة على اساس النشاط حيث يستعمل النظام موجبات كلفة محددة لتخصيص كلف النشاط الى المنتجات او الخدمات، وان فهم العلاقة السببية بين النشاط وموجبات كلفته يمكنان الإدارة من تركيز جهودها على الأنشطة

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة المالية والتكاليف-الجزء الأول، (عمان، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014م) ص241.

² د. سعيد محمود الهلباوي، دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية "مدخل معاصر"، (طنطا، دن، 2005م) ص344.

³ د. هاشم احمد عطية، مرجع سابق، ص25.

التي ستحقق افضل نتائج، والعلاقة السببية يمكن ان تتغير طبقا للحالة، وعليه فان موجبات الكلفة للنشاط يمكن ان تتغير، لذا فان بيانات النشاط تتطلب التدقيق والتحديث لتأكيد تلك العلاقة السببية.¹

ترى الباحثة أن مسبب أو موجه التكلفة هو وحدة النشاط المسؤولة عن إحداث تغيير في تكلفة النشاط حيث موجه التكلفة هو السبب والتكلفة هي الأثر، أو هو المسؤول عن توضيح العلاقة السببية بين المخرجات (منتج-خدمة) والنشاط، ويعتبر جوهر نظام التكلفة على اساس النشاط.

ب. تصنيف الموجبات (المسببات):

يتم تصنيف المسببات كما يلي²:

أ. حسب مرحلة معالجة التكاليف:

تصنف مسببات التكلفة على هذا الأساس إلى مجموعتين وهما: مسببات تكلفة المرحلة الأولى وهي مسببات تتعلق بتخصيص الموارد على الأنشطة وبالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة ويطلق عليها مسببات الموارد، ومسببات تكلفة المرحلة الثانية وهي مسببات تتعلق باستنفاد الأنشطة من طرف المنتجات (أغراض التكلفة) وبالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات ويطلق عليها مسببات الأنشطة.

ii. حسب درجة تسلسل تكاليف الأنشطة:

حيث يتم تقسيمها الى مسببات تكلفة على مستوى الوحدات المنتجة (حجم الإنتاج) وهي مسببات تستهلك بعض الموارد بالتناسب مع حجم المنتجات و بذلك فهي تتعلق بالأنشطة التي يتم أدائها في كل مرة تنتج فيها وحدة منتج، ومسببات تكلفة على مستوى الدفعات وهي مسببات تستهلك الموارد في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات، حيث تتولد التكاليف على مستوى دفعة الإنتاج تبعاً لعدد دفعات الإنتاج و ليس لعدد الوحدات المنتجة أو المبيعة بمعنى أنه لا توجد علاقة بين تكاليف الدفعة و الحجم الذي تشمله هذه الدفعة من وحدات، ومسببات تكلفة على مستوى نوعية المنتجات وهي المسببات التي تنشأ نتيجة الحاجة إلى دعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة و بناء عليه فإن المسببات في هذا المستوى يمكن

¹ فيصل زماط حسن، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، (بغداد، الجامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، 2007م) ص34.

² د. مختار اسماعيل حجازي، أ. معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، (عمان، دار اسامة للنشر والتوزيع، 2013م)، ص ص"114-115".

أن ترتبط ببعض المنتجات دون الأخرى، كتنشيط الفحص لبعض المنتجات أو إصدار أوامر التعديلات الهندسية لمقابلة المواصفات المطلوبة من العملاء، ومسببات على مستوى المصنع وهي المسببات التي تتعلق بأنشطة الدعم العام التي تعتبر ضرورية لدعم عمليات التصنيع في المؤسسة ككل و تشترك فيها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها ، غير أنه في الحقيقة ، يعد من الصعوبة بمكان تحديد العلاقات السببية بين هذه الأنشطة ومختلف أغراض التكلفة ولهذا فإنه يتم تحديد هذه المسببات في كثير من المؤسسات بطريقة كيفية.

يتم توضيح بعض المسببات حسب التسلسل الطبقي للأنشطة كما يلي¹:

1. أنشطة على مستوى الوحدات المنتجة: ساعات عمل الآلات، ساعات العمل البشري وعدد وحدات المخرجات.
2. أنشطة على مستوى الدفعة: عدد الأوامر المنفذة، وزن المواد المتناولة، عدد مرات إعداد الآلات وعدد ساعات إعداد الآلات.
3. أنشطة على مستوى نوعية المنتجات: عدد ساعات الفحص، عدد الاختبارات، عدد ساعات الاختبارات، عدد أنواع القطع، عدد ساعات التصميم، وعدد أوامر التغيير الهندسي.
4. أنشطة على مستوى المصنع: تحدد المسببات بطريقة كيفية: مرتبات إدارة المصنع، الضرائب العقارية و التأمينات، تكاليف إدارة الأفراد وتكاليف تدريب العاملين.

ترى الباحثة ان المسببات لكل نشاط تكون متناسبة مع تسلسل هذا النشاط فمثلا ان عدد ساعات عمل الاله مسبب يستهلك الموارد حسب حجم المنتج، اما عدد مرات اعداد الآلات فهي مسببات تستهلك الموارد في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات، اما عدد مرات الفحص فهو مسبب من الممكن ان يرتبط ببعض المنتجات دون الأخرى، اما تكاليف إدارة الأفراد فهي تتعلق بأنشطة دعم عمليات التصنيع في المؤسسة ككل.

¹ د. مختار اسماعيل حجازي، أ.معالم سعاد ، مرجع سابق، ص 116.

ت. أغراض التكلفة:

غرض التكلفة هو وحدة يتم تحميل و تجميع التكاليف عليها ، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة)، و هو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء كان منتجات، أو عملاء، أو قنوات توزيع ، أو مجالات وظيفية. وغرض التكلفة قد يكون نهائياً أو متوسطاً، وغرض التكلفة النهائي هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف. ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المنظمة بعد أن تكبد فيه تكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات. أما غرض التكلفة المتوسط فهو نشاط يتم داخل المنظمة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المنظمة ذاتها، كما هو الحال في نشاط (إدارة شئون العاملين)¹.

ترى الباحثة أنه يمكن تعريف غرض التكلفة على انه عبارة عن منتج أو قسم يتم تجميع أو قياس التكاليف الخاصة به ، مثلاً المنتج هو غرض التكلفة للمواد المباشرة والعمالة المباشرة والمصروفات غير المباشرة. وغرض التكلفة النهائي هو الغرض المختص بالمنتج التام، اما غرض التكلفة المتوسط فهو يختص بالمنتجات تحت التشغيل.

ث. أوعية التكلفة:

تعرف أوعية التكلفة بأنها أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع و توزيع التكاليف. هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متجانسة من الأنشطة، ووعاء التكلفة المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة، و ذلك باعتبار أن مجموعات الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة، مما يسهل بدوره من عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة. إلا أن مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة تثير مشكلة هامة وهي العدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط المخل بعملية إنتاج أرقام التكلفة بصورة سليمة، و كذا لا تكون مبالغاً فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة و العائد. و الحل هو أن يتم تكوين العدد المناسب من أوعية التكلفة المتجانسة بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف التي تشتمل عليها، و بين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكلفة عليها².

¹ د. احمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الادارية، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006م)، ص 78.

² المرجع سابق، ص79.

ترى الباحثة انه يمكن تعريف مجمع او وعاء التكلفة بأنه مستوي يتم تجميع جميع عناصر التكلفة المرتبطة بالنشاط به. ويمكن لمجمع التكلفة ان يحتوي على نشاط واحد، أو يحتوي على أكثر من نشاط (مجموعة من أعمال المنشأة المتجانسة)، بمعنى ان جميع الأنشطة تتبع لنفس موجه او مسبب التكلفة.

ج. المخرجات:

يرى البعض بأن المخرجات تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك الموارد وهي تشمل المنتجات والخدمات حيث يتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال مسببات أو محرّكات تكاليف الأنشطة. والبعض يرى بأن المخرجات هي التقارير القطاعية التي تبرزها أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط لغايات تحقيق أهداف نظم التكاليف.¹

ترى الباحثة أنه يمكن تعريف مخرجات نظام التكاليف وفقاً للنشاط بأنها البيانات والمعلومات (التقارير) التي تساعد في الرقابة و اتخاذ القرارات الإدارية.

رابعاً: خطوات تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط:

تمر عملية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام مدخل الانشطة بالمراحل التالية²:

1. تحديد الأنشطة :

تقوم المنشأة اولا بتحديد العمليات التي تؤديها، وغالبا ما تسير بشكل افقي و تؤثر على أكثر من وظيفة تنظيمية، ويلى ذلك تحديد الانشطة التي تمارس داخل كل عملية بشكل تفصيلي و الوقت اللازم لأداء كل منها، والمنتجات / الخدمات / العملاء التي تستفيد من أداء تلك الأنشطة. وقد تصاغ تلك المعلومات التفصيلية المرتبطة بالعملية ومكوناتها من الانشطة في شكل خريطة للأنشطة Activity Map تسهل من تتبع الانشطة و تأثيراتها المتبادلة.

2. تحديد تكلفة الأنشطة:

¹ فيصل القاسم سنين على، تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 15، العدد 1، 2014م)، ص 103.

² د. محمد يس عبد اللطيف، استخدام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في تحليل ربحية العميل (طنطا، جامعة طنطا، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد 1، العدد 1، 2013م) ص 342.

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط¹.

3. تحديد موجّهات (مسببات) التكلفة للأنشطة:

لغرض تخصيص التكاليف لكل مركز نشاط ينبغي ان يتم تحديد موجه التكاليف لكل مركز نشاط. وموجه التكلفة يسمى أيضا مسبب حدوث التكلفة، وهو وحدة قياس المستوى أو كمية النشاط المنجز، وهو عامل متغير يؤثر على التكاليف ويرتبط معها بعلاقة سببية قوية وواضحة، أي أن التغير في هذا المسبب يؤدي إلى التغير في إجمالي التكاليف المتعلقة بهدف التكلفة. وهناك عاملين أساسيين يجب أخذهما بنظر الاعتبار عند اختيار موجه الكلفة المناسب وهما²:

أ. يجب ان يوفر تفسير جيد للتكاليف في كل مجمع كلفة نشاط.

ب. يجب ان يكون قابل القياس بسهولة، والبيانات يجب ان يكون الحصول عليها سهلاً نسبياً وقابلة للتحديد مع المنتجات.

4. تحديد تكلفة المنتجات:

في هذه المرحلة تحدد تكلفة المنتج، بعد الانتهاء من تجميع الأنشطة في مجموعات التكلفة وتحديد موجّهات التكلفة المناسبة، لكل مجمع تكلفة. ويتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من موجه التكلفة لكل نشاط كما يلي³:

¹ محمد الخطيب نمر، هوارى سويسى، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات العمومية (الجزائر، جامعة قصادي مرياح، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، 2013م) ص74.

² قيصر علي عبيد الفتلي وعقيل حمزة حبيب، تقييم دور نظام التكاليف على اساس الأنشطة في ادارة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية، (الكوفة، جامعة الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد13، العدد 37، 2016م)، ص276.

³ رشيدة مراوي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، (الجزائر، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2017م)، ص ص"30-31".

نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة النشاط =

تكلفة الوحدة الواحدة من موجه تكلفة النشاط × مقدار موجه التكلفة المستهلكة من النشاط

وبعدها يتم تحديد مقدار استهلاك كل منتج من موجهات التكلفة كما يلي:

تكلفة الوحدة الواحدة من موجه التكلفة لنشاط معين =

إجمالي تكلفة النشاط (مجمع التكلفة) / إجمالي عدد وحدات موجه التكلفة للنشاط

نلاحظ أن احتساب تكلفة المنتج على أساس الأنشطة يحمل الكثير من العدالة في دقة احتساب تكلفة المنتج . حيث أن التكلفة احتسبت على أساس الأنشطة التي ساهمت في بناء ذلك المنتج المرغوب من قبل الزبائن.

ترى الباحثة ان نجاح نظام التكاليف على أساس النشاط يتوقف على التحديد السليم للأنشطة و مسببات التكلفة.

خامساً: أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط:

تتبع أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط من الاتي¹:

1. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
2. قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم المؤسسة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
3. يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع،

¹ حابي احمد، مرجع سابق، ص71.

وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.

4. يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغييرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

ترى الباحثة ان هذا النظام يعمل على قياس الاداء بفعالية وبصورة أدق وكذلك تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، مما يساهم في زيادة الربحية وتعزيز الموقف التنافسي للمنشأة.

سادساً: أهداف نظام التكلفة على أساس النشاط:

يهدف مدخل التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق الأغراض التالية¹:

1. إضفاء المزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.
2. القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً بوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
3. تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استفادها بأنشطة المنظمة.
4. ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظاً على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلاً، فضلاً عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محددة. وغير ذلك من القرارات الأخرى.
5. تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.

¹ أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، (عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م)، ص ص "286-287".

ترى الباحثة ان الهدف الرئيسي نظام التكلفة على أساس النشاط هو تجاوز لجميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، وحساب التكلفة بشكل أدق والتحسين المستمر.

سابعاً: مزايا تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط:

يتمتع نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) بعدة مزايا أهمها¹:

1. يصنف نظام (ABC) الأنشطة حسب القيمة المضافة مما يتيح الفرصة لإدارة الشركة لدراسة تكاليف الأنشطة بعمق، ويجعلها قادرة على التحليل الملائم، ومحاولة استبعاد الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تضيف قيمة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

2. يقدم نظام (ABC) إمكانيات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة كما يسمح بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء باعتبارهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة و يتسببون في إحداث التكلفة، وهذا ما يساعد الإدارة في الوصول إلى فهم أفضل لطريقة توليد الأرباح على مستوى المنتجات والعملاء، وبالتالي إعادة النظر في مزيج المنتجات والعملاء².

3. يلعب نظام التكاليف على اساس الانشطة دورا فعالا في مجال الرقابة على عناصر التكاليف حيث تمارس الرقابة على مستوى الانشطة ومن ناحية اخرى فإن وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل النظام ذو دلالة اكبر ونتائج افضل.

4. يساعد النظام بما يوفره من معلومات على اتخاذ قرارات التسعير، لان التسعير يتأثر بتكلفة المنتج، والمنشأة التي تحدد بدقة تكاليف منتجاتها وخدماتها تكون في وضع أفضل أمام منافسيها، حيث يسهل على إدارة المنشأة اختيار وتطبيق سياسات سعرية ملائمة³.

مما سبق تستنتج الباحثة المزايا التالية:

1. يساهم النظام في زيادة كفاءة الإدارة، حيث يساهم في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة.

¹ هيثم، محمد عقل وأبو غبن، مرجع سابق، ص 345.

² سعاد حمدية، مرجع سابق، ص 66.

³ د. شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص "332-333".

2. يمكن الإدارة من الرقابة والسيطرة على الأنشطة التي تزيد من التكاليف الكلية.
3. يمكن الإدارة من إعادة توزيع الموارد بشكل أفضل وتخفيض التكاليف.

ثامناً: الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على اساس النشاط:

من اهم الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على أساس النشاط الاتي¹:

1. إن المعلومات التي يفرزها تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يجب أن يتم تكامل بينها وبين المعلومات الأخرى المرتبطة بالإيرادات وبرامج تحسين التشغيل وإشباع رغبات العميل وما يخص الجودة الشاملة، حيث ان تطبيق النظام في ذاته لا يكفي.
2. إذا لم يتم اختيار مسبب التكلفة بشكل صحيح يؤدي الى تشوهات التكلفة.
3. استخدام تفاصيل كافة الأنشطة يشير الى درجات اعلى من الدقة ولكنه مكلف لتجميع وتخزين وتشغيل البيانات، وهناك احتمال وقوع اخطاء في المراحل المتعددة فيما بين تجميع البيانات والتقرير عن التكاليف.
4. إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها².
5. ان نظام ABC يتجاهل الطاقة غير المستغلة ومكلف، ومعقد، وصعب من ناحية التعديل والتحديث.
6. ان العمال يعطون تقديرات شخصية (وجود الاجتهاد) حول وقتهم المصروف على مختلف الأنشطة في المرحلة³.
7. ان استعمال النظام لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة. فمثلاً قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 243.

² رعد هاشم جاسم، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على اساس الأنشطة ABC، (بغداد، جامعة المستنصرية، مجلة كلية التربية، المجلد 1، العدد 4، 2011م) ص 103.

³ ضرغام احمد عبد الرضا، مدخلي التكلفة على اساس المواصفات والتكلفة على اساس الأنشطة/ دراسة مقارنة (بغداد، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 92، 2016م) ص 522.

المختلفة نظراً لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي الى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاستهلاك مباني المصنع او التأمين على مباني المصنع أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع وما شابه¹.

مما سبق تستنتج الباحثة ان عيوب تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط هي:

1. قد تكون أنشطة المنشأة ضخمة ومتنوعة مما قد يؤدي إلى جعل النظام التكلفة معقداً واقل فهماً من قبل المستخدمين.
2. يتطلب النظام الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.
3. تكلفة تطبيقه مرتفعة ويتطلب جهد كبير، وإذا ما أرادت المنشأة إعادة هيكلة أحد اقسامها الإنتاجية فإنه يحملها التكاليف مرة اخرى.

¹ د. أحمد الظاهر و د. محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 212.

المبحث الثاني

مفهوم ومقومات ومزايا ومحددات وخطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)

أولاً: مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:

على الرغم من العديد من المزايا التي تتحقق عند التطبيق العملي لمدخل قياس التكاليف على أساس النشاط وما يحققه من أهداف يعجز عن تحقيقها المدخل التقليدي خاصة مع التقدم السريع في تكنولوجيا التصنيع، إلا أنه قد تعرض للعديد من الانتقادات -السابق ذكرها- ويعد من أهمها تجاهله للوقت التي يستغرقه انتاج المنتج او تقديم الخدمة وبالتالي عدم فاعليته في تمكين متخذي القرارات من تحديد الطاقة الزمنية المستغلة او غير المستغلة، وهو ما دعا الى تطويره الى مداخل اخرى تعد امتداداً له واداة لتعظيم الاستفادة منه¹.

للتعرف على هذا النظام نذكر المفهوم العام للنظام و تعريفاته كما يلي:

1. مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:

نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وهو نظام يبسط حساب التكاليف من خلال التخلص من كافة متطلبات بناء نموذج الأنشطة في نظام التكاليف على أساس النشاط التقليدي واللازمة لتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة قبل تخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية والتخصيص المباشر للتكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة باستخدام اطار بسيط يتطلب فقط تقديران هما: تقدير تكلفة وحدة طاقة المورد، ثم تقدير طلب أهداف التكلفة على طاقة الموارد المختلفة، ويسمح باختلاف المحركات الزمنية لنشاط معين باختلاف مواصفات النشاط ذاته بدلاً من بناء هيكل كبير من الأنشطة لكل نشاط محرك التكلفة الخاص به وذلك من خلال معادلات الوقت التي تدمج ببساطة الاختلاف في

¹ د. دينا عبد العليم كريمة، اطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والتكلفة على أساس النشاط المركز على الاداء في ظل بيئة الاعمال المعاصرة، (القاهرة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 19، العدد3 ، 2015م) ص22.

الوقت المطلوب بواسطة انواع مختلفة من المعاملات وبالتالي فان نظام المحركات الزمنية (TDABC)، يجعل تقديرات الوقت تختلف وتتباين باختلاف خصائص النشاط¹.

كما ان نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يعتبر حلاً شاملاً للتخلص من التعقيد والعقبات أثناء العمليات باستخدام المعادلات الزمنية. ونتائج نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت قد توفر نتائج أكثر ملاءمة للمنظمات ، وخاصة تلك التي تعمل بكميات عالية من التكلفة².

2. تعريف نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت:

هنالك عدة تعريفات لنظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت ومنها:

إن نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت نسخة محسنة من نظام التكلفة على اساس النشاط التقليدي الذي يساعد الشركة على تقدير الطلب المصدر لكل عملية ، منتج، عميل، بمساعدة الوقت المطلوب للوفاء بالأنشطة وتكلفة وقت وحدة القدرات، وعُرف أيضاً على انه نظام جديد لتخصيص التكاليف الاضافية يتمتع بمرونة و سرعة لمواجهة اجراء اي تغييرات في مواصفات العمليات الانتاجية كما يسهل اعداد التقارير المرحلية بالإضافة الى انخفاض تكلفة تشغيله وصيانته. او هو أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت هو اسلوب مكمل لأسلوب التكاليف التقليدي ABC من خلال حسابه للطاقة غير المستغلة وتبسيط تخصيص التكاليف³.

كما يرى اخر انه مدخل لإدارة وتخصيص التكاليف غير المباشرة يترجم التكلفة في شكل طاقات مقاسه ومعبر عنها بوحدة الوقت، وتستهلكها أهداف التكلفة النهائية المباشرة في أنشطة متعددة المحركات يقتصر دورها على توضيح كيفية وكمية هذه الطاقات المستهلكة⁴.

¹ د. وليد أحمد محمد علي، التكامل بين أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود بغرض تعظيم ربحية منظمات الأعمال، (القاهرة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 17 ، العدد3 ، 2013م) ص 207.

² Omar Fikrat, Hasan Ozyapici, **The impact of magnitude of overhead costs on the difference between ABC and TDABC systems**, (Turkey, Foundations of Management, Eastern Mediterranean University, Vol. 11, 2019) P88.

³ Ednan Ayvaz , **The Use of Time Driven Activity Based Costing and Analytic Hierarchy Process Method in the Balanced Scorecard Implementation**, (Turkey, Kocaeli University, International Journal of Business and Management, Vol. 6, No. 3, 2011), P.149

⁴ احمد محمد الحسيني، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت في ادارة التكلفة البيئية لشركاء الأعمال، (بورسعيد، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 17، العدد 4، الجزء 1، 2016م) ص114.

كذلك وصفه آخر بأنه هو منهج بديل ناشئ للتكلفة يعالج جميع مشاكل وقيود نظام ABC التقليدي. وهو نظام أكثر بساطة وأقل تكلفة وأسرع في التنفيذ ، ويسمح بتطبيق معدلات تكلفة التشغيل على القدرة العملية للموارد المتاحة¹.

كما عرفه آخر على انه نظام يعطي صورة واضحة عن الطاقة الإنتاجية المتاحة ضمن المنشأة من خلال التعبير عنها بوحدات زمنية، ويكشف بذلك الطاقة غير المستغلة من موارد المنشأة².

ترى الباحثة ان نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت هو من الأنظمة الحديثة التي تم استخدامها من قبل الإدارات، لتجاوز نقاط ضعف نظام التكلفة على أساس النشاط وتعزيز إيجابياته، وهو نظام يبسط عملية تخصيص التكاليف ويقوم بحساب الطاقة غير المستغلة، ويعتمد على الوقت كموجه لتخصيص الموارد على اهداف التكلفة (منتجات، خدمات وعملاء)، كما انه يساهم في توفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية.

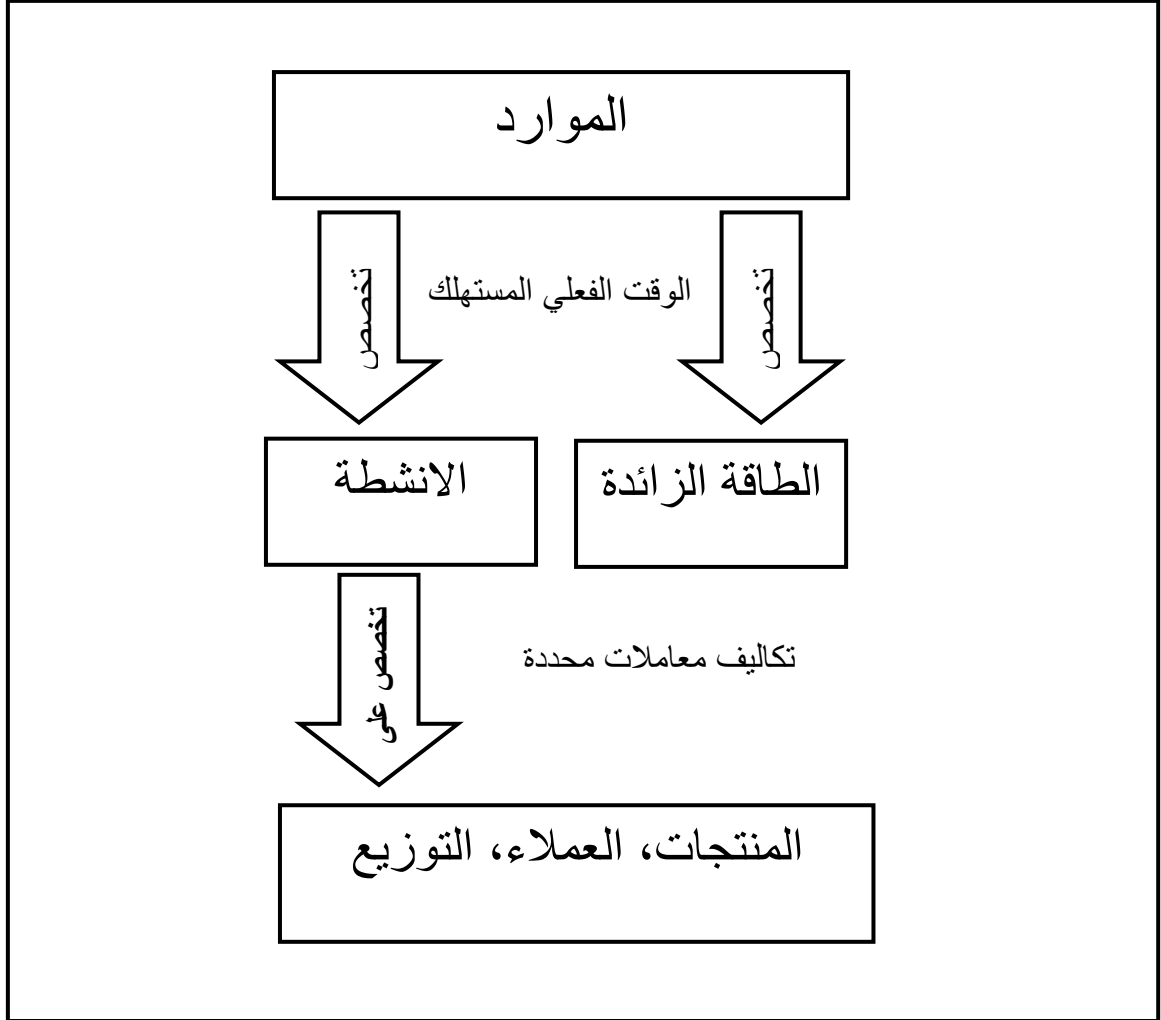
والشكل رقم (1/2/1) يوضح عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:

¹ Azende Terungwa., **Practicability of Time-driven Activity-based Costing on Profitability of Restaurants in Makurdi Metropolis of Benue State**, Nigeria, (London, International Trade & Academic Research Conference, The Business &Management Review, Vol.3 No 1, 2012), P.298

² د. عبد الحكيم مصطفى جودة، تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في احد المستشفيات الأردنية الخاصة، (عمان، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 27، العدد 1، 2019)، ص146.

الشكل رقم (1/2/1)

عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت



Source: MITCHELL MAX, **Leveraging Process Documentation for Time-Driven Activity Based Costing**, (Atlanta, Association for Management Information in Financial Services, Journal of Performance Management, VOL. 20, NO. 3, 2007), P.20.

يوضح الشكل رقم (1/2/1) ان نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يعتمد على تحديد الوقت الفعلي المستهلك كموجه لتخصيص الموارد على الأنشطة ومن ثم يتم تسجيل عدد المرات التي يتم فيها تنفيذ هذه الأنشطة واستخدامها كأساس لتخصيص تكلفة النشاط بالنسبة للمنتجات والعملاء والقنوات وغيرها مع الكشف عن الطاقة غير المستغلة من موارد المنشأة.

ثانياً: المفاهيم الأساسية لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت:

ينبغي قبل البدء بتطبيق هذا النظام التعرف على المفاهيم الأساسية لهذا النظام وهي :

1. مسببات (محركات) الوقت:

يمكن التعرف على مفهوم مسببات الوقت من خلال تعريف مسببات الوقت و أنواعها كما يلي:

أ. مفهوم مسببات الوقت:

تعتبر مسببات الوقت احد العناصر الاساسية في منهج التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت. وتعتبر مسببات الوقت متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب لأداء النشاط. ويمكن ان يأخذ مسبب الوقت شكل متغير متصل ، متغير منفصل ، أو مؤشر ، ومن امثلة المتغير المتصل وزن بالة قش أو مسافة بالكيلومترات، ومن أمثلة المتغير المنفصل عدد الأوامر، عدد خطوط الأوامر، عدد شيكات الائتمان، ومن أمثلة متغيرات المؤشر (أو المتغيرات الوهمية أو صفر - 1) نوع العميل (قديم مقابل جديد)، نوع الأمر (عادي مقابل مستعجل)، خصائص استلام الأمر (بالبريد الإلكتروني مقابل الفاكس). وعلى سبيل المثال، إذا تم استلام الأمر بالفاكس فإنه يحتاج إلى دقائق أكثر لتداوله بالمقارنة باستلام الأمر بالبريد الإلكتروني، ومن ثم يتم إضافة وقت إضافي للمعادلة عندما تكون الخصائص موجودة، ولا يضاف وقت إضافي عندما لا تكون الخصائص موجودة. الميزة الأساسية لمنهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت هي انه يمكن الأخذ بالاعتبار مسببات متعددة لتحديد تكلفة النشاط. وفي ظل منهج التكلفة على أساس النشاط المحددة على اساس معدل ، يتم الأخذ بالاعتبار مسبب النشاط وحيد فقط لكل نشاط. وإذا كان من الضروري وجود العديد من مسببات النشاط لتحديد نظام تكلفة دقيق، فلا بد من وجود أنشطة مختلفة في منهج التكلفة على اساس النشاط (مثل، اختيار مسبب عدد خطوط الأمر لنشاط تدوين خط الأمر ومسبب عدد العملاء الجدد لنشاط عميل جديد)، وفي منهج التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت يكون عدد مسببات الوقت (أو الفترات الزمنية في معادلة الوقت) غير محدد طالما ان الموظفين يؤدون مهام تنتمي الى نفس مجموعة الموارد¹.

¹ أ.د. علي مجدي سعد، التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت -منهج جديد- لزيادة دقة تكلفة المنتج، (المنصورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 32، العدد 2، 2010م)، ص ص "12-13"

ب. أنواع مسببات الوقت:

تتقسم مسببات الوقت للاتي¹:

أ. متغيرات ذات قيم وهمية:

هي تلك المتغيرات المسببة للوقت وتأخذ صورة المؤشرات وفقاً للقيم المنطقية (صفر او الواحد الصحيح) فعلى سبيل المثال - هنالك بعض المتغيرات المحركة لحدوث الوقت مثل: نوع العميل (قديم/جديد) - أسلوب تقديم الخدمة (محلي عادي/دولي عادي) - نوع وردية العمل (صباحية/مسائية) - خصائص استلام الامر (بالبريد الالكتروني/الفاكس).

يتم إعطاء قيم وهمية لكل متغير لتعبر عن قيمة الوقت المستنفذ لأداء النشاط، فمثلاً وفقاً لمتغير نوع العميل يتم إعطاء قيمة (الصفر) للعميل السابق، وإعطاء قيمة الواحد الصحيح للعميل الجديد.

بالتالي يشير إعطاء قيمة الواحد الصحيح لمسبب الوقت ان هنالك وقت إضافي مطلوب لأداء النشاط.

أ. متغيرات ذات قيم مستمرة:

هي تلك المتغيرات المسببة للوقت وتؤثر بصفة مستمرة في كمية الوقت اللازمة لأداء النشاط مثل: الوزن بالكيلو جرام - المسافة بالكيلو متر - الزمن المستغرق (عدد الدقائق مثلاً) في خدمة العميل.

أ. متغيرات ذات قيم مستقلة (او منفصلة):

هي تلك المتغيرات المسببة للوقت بصورة مستقلة عن بعضها البعض مثل عدد خطوط أداء الخدمة - عدد شيكات الائتمان - عدد فواتير السداد - ويمثل كل من النوعين الثاني والثالث "أنشطة معيارية".

ترى الباحثة ان عدد مسببات الوقت لإنجاز نشاط ما تعتمد على درجة تعقد أداء هذا النشاط، فهي تحدد الوقت اللازم لأداء كل نشاط وبالتالي كلما تعقد أداء هذا النشاط كلما زاد عدد مسببات الوقت له، أي يمكن اتخاذ عدة مسببات لتحديد الوقت اللازم لأداء نشاط معين و من ثم تحدد تكلفة هذا النشاط، على

¹ د. امجاد محمد الكومي، تقييم فعالية مدخل التكلفة على أساس زمن الأنشطة في تحديد تكلفة الموارد غير المستقلة في المشروعات الخدمية، (القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 20، العدد 2، 2016م)، ص ص "868-869".

سبيل المثال تحدد تكلفه العميل بناءً على الوقت المطلوب لأداء الأنشطة المتعلقة بهذا العميل، مما يساعد في تحديد التكلفة بدقة.

2. معادلات الوقت:

يمكن التعرف على مفهوم معادلات الوقت من خلال تعريف معادلات الوقت و الصيغة العامة لها و تحديث المعادلات كما يلي:

أ. تعريف معادلات الوقت :

تعتبر معادلات الوقت Time Equations من إحدى خطوات نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، حيث تستخدم للتعبير عن وقت إنجاز النشاط أو الحدث باستخدام مسببات الوقت، وهي عبارة عن التمثيل الجبري المستخدم للتنبؤ بالوقت اللازم لمعالجة النشاط أو الحدث وفق أوامر محددة تتوافق وسمات النشاط¹.

ب. الصيغة العامة لمعادلات الوقت:

تكون الصيغة العامة لمعادلة الوقت كالتالي:

$$T_{ik} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_n X_n \text{ حيث إن:}$$

$$T_{jk} = \text{الوقت المطلوب لإنجاز الحدث } k \text{ في النشاط } z$$

$$\beta_0 = \text{المقدار الثابت من وقت النشاط } z \text{ المستقبل لخصائص الحدث } k$$

$$\beta_1 = \text{الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت الأول}$$

$$X_1 = \text{مسبب الوقت للنشاط الأول، } X_2 = \text{مسبب الوقت للنشاط الثاني، } X_n = \text{مسبب الوقت } n$$

$$n = \text{عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط } z$$

ويتم حساب تكلفة النشاط كالتالي:

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{الوقت المطلوب للنشاط } \times \text{تكلفة كل وحدة وقت}$$

$$\text{الوقت المطلوب للنشاط} = \text{الوقت المطلوب لكل حدث } k \text{ من أحداث النشاط}$$

$$\text{تكلفة الحدث } k \text{ للنشاط } z = T_{jk} \times C_i \text{، حيث إن:}$$

¹ هيثم، محمد عقل وأبو غبن، مرجع سابق، ص 349.

T_{jk} = الوقت المستنفذ للعملية (k) في النشاط j.

C_i = وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)

ويتم تجميع كل تكاليف الأنشطة للوصول إلى التكلفة الكلية لهدف التكلفة (العميل، الخدمة، المنتج)

$$\text{التكلفة الكلية لهدف التكلفة} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{kj} C_i \quad \text{حيث إن:}$$

C_i = وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)

T_{jk} = الوقت المستنفذ للعملية (k) في النشاط j.

n = عدد مجتمعات الموارد، m = عدد الأنشطة، i = عدد أوقات النشاط j المستهلكة¹.

يمكن أن يكون تحويل نظام التكلفة على اساس النشاط الى نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت عملية بسيطة نسبياً. حيث يمكن لنظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت تبني العلاقات بين تجمعات تكاليف الموارد والأنشطة اهداف التكلفة المحددة في نموذج التكلفة على اساس النشاط من خلال "مجموعات الموارد" (على سبيل المثال موظفي الدعم والمرافق والإدارة) واستخدام موجّهات متعددة تستند إلى الوقت لتخصيص التكاليف على اهداف التكلفة النهائية ، موجه تكلفة يستند الى الوقت إذا كان هناك تعقيدات في جمع البيانات².

ج. تحديث المعادلات:

تظهر جلياً مزايا المرونة والسهولة التي تصاحب تطوير وتحديث معادلات نموذج (TDABC) من خلال إضافة/حذف الأنشطة المختلفة بغرض استيعاب التغيرات المتباينة في ظروف الأداء، وبالتالي تتيح إمكانية ادخال التعديلات المحتملة (التي تعكس العلاقة بين مسببات الوقت) في حساب وتقدير وقت الوحدة لكل نشاط جديد دون الحاجة لإعادة اجراء المقابلات الشخصية او القيام بإجراء دراسات المسح الميداني. ويؤكد كل من كابلان وأندرسون على إمكانية قيام المدراء بتحديث نسبة مسبب الوقت في حالة تغيير نسبة الوقت اللازم لتنفيذ النشاط وذلك على اعتبار ان التغيرات في معدلات مسببات الوقت قد ترجع الى عاملين أساسيين هما³:

¹ المرجع سابق، ص ص "350-349"

² Paulo Afonso , Alex Santana , **Application of the TDABC Model in the Logistics Process Using Different Capacity Cost Rates** (Portugal, University of Minho, Journal of Industrial Engineering and Management, Vol 9, No 5,2016), p.1008

³ د. امجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص ص "871-870".

- التغييرات في زمن أداء النشاط (الموارد المطلوبة) والتي تؤثر على وحدة التكلفة لطاقة الموارد المتاحة.

- التغييرات في كفاءة أداء النشاط نتيجة ادخال التحسينات المستمرة سواء في صورة إجراءات تقديم الخدمة او ادخال تكنولوجيا حديثة والتي من شأنها التحرك نحو مستوى افضل في أداء خدمات العميل.

فعلى سبيل المثال - قد يؤدي ادخال برامج الجودة والتطوير او تطبيق قواعد حديثة للبيانات الى التأثير الإيجابي في احدى الأنشطة المؤداة، وبالتالي سوف ينخفض الوقت المعياري (النمطي) اللازم لإنجاز هذا النشاط، والذي يظهر اثره على إمكانية تغيير نسبة مسبب تكلفة النشاط المعدل. يستنتج مما سبق ان تحديث وتطوير معادلات نموذج (TDABC) يتم بناءً على وقوع الاحداث وليس على أساس الأوقات المستغرقة في تنفيذها، ومن ثم يتم بناء معادلة خاصة لكل نشاط بالشكل الذي يزيد مستوى دقة تنفيذ هذا النموذج، ولا ينبغي اغفال أهمية اعداد التقارير الإدارية التي تفيد في ابراز مستويات استغلال طاقات الموارد المتاحة على مستوى كافة أنشطة المنظمة الخدمية، بالإضافة الى التركيز على مواقع الطاقات غير المستغلة (العاطلة) كعنصر جوهري في توفير معلومات افضل بما يخدم التخطيط المستقبلي لموارد هذه المنظمة.

ترى الباحثة ان معادلات الوقت تعبر عن استخدام الوقت كموجه رئيسي للتكلفة، في نظام التكلفة على أساس النشاط يتم استخدام محركات التكلفة بينما في هذا النظام يتم استخدام مسببات تكلفة تعتمد على الوقت بحكم ان النشاط لا يستلزم نفس كميات الموارد المتاحة ونفس وقت الاداء، حيث يتوقف ذلك على الخصائص المميزة للنشاط في كل مرة يتم فيها أداء النشاط، كما ان هذا النظام ليس لتسجيل الوقت بل هو تقنية لتخصيص التكاليف.

ثالثاً: مقومات نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:

هنالك سؤالين رئيسيين يجب على المنشأة أخذهما في الاعتبار قبل تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت وهما¹:

أ. ما هو مقدار تكلفة توفير طاقة الموارد لكل عملية من عمليات المنشأة؟

¹ د. علاء محمد البتانوني، تحليل ربحية العملاء باستخدام نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت، (القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، المجلد 3، العدد 5، 2013م)، ص194.

ب. ما هو الوقت المطلوب لتنفيذ كل عملية أو نشاط من خلال هذه الموارد؟

كما ان جوهر النظام يتمثل في قياس موارد المنظمة وإدارتها وإمكانياتها المتاحة في عنصرين رئيسيين وهما يمثلان مقومات النظام:

1. تحديد تكلفة الموارد:

إن قياس تكلفة الموارد هو العنصر الأول في نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت وتحسب على اساس نسبة من تكاليف الادارة الى الطاقة العملية لاستخدام هذا المعدل في تخصيص هذه الموارد وصولاً الى المنتجات والأوامر والعملاء، حيث يتم قسمة كل من التكاليف الاجمالية او العمليات (البسط) على الطاقات العملية المتوفرة (المقام) والتي تؤدي العمل في الدائرة، مثل كمية الدقائق او الساعات التي تتوفر للموظفين لأداء العمل الفعلي، مع الاعتداد بأوقات الذروة والاقوات الموسمية.

$$\text{معدل تكلفة الطاقة} = \frac{\text{تكلفة الطاقة المتاحة (الموارد الاجمالية)}}{\text{الطاقة العملية للموارد المتاحة}}$$

ويمكن بيان تفاصيل هذه المعادلة على النحو التالي¹:

- أ. قياس تكاليف الموارد الإجمالية (البسط): تتحدد تكاليف الطاقة العملية للموارد المتاحة بتحديد المجموعات المختلفة من الموارد والامكانات اللازمة لتنفيذ النشاط وصولاً الى المنتجات والأوامر والعملاء. وهذه التكاليف تتكون من العناصر التالية:
 - i. تكلفة المستخدمين: وتتضمن الرواتب والمزايا المستحقة والتأمين الطبي.
 - ii. الإشراف: وهي الرواتب والمزايا للمشرفين والعاملين على الخطوط الأمامية.
 - iii. تكاليف العمالة غير المباشرة: تمثل موظفي الأداء والجودة والجدولة.
 - iv. صيانة واهلاك المعدات والتكنولوجيا: ويجب ان يتضمن ذلك صيانة الحاسبات والاتصالات المستخدمة من قبل الموظفين ورؤسائهم.

¹ سحر محمد عبد الرحمن، قياس التكلفة على اساس النشاط المبني على الوقت وتحديد اسعار الخدمات، (القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 17، العدد 3، 2013م)، ص ص"135-136".

v. تكاليف الأشغال: تعكس تكلفة تزويد مساحة للموظفين والمعدات ويتم حساب تكلفة الأشغال من تكلفة الايجار للمتر المربع الواحد مضروباً في المساحة.

vi. الموارد الأخرى غير المباشرة: وهي النفقات التي لا تنتسب مباشرة للمنتج او الخدمة ولكنها تمثل البنية التحتية لتقديمها مثل النفقات المخصصة لدعم وتمويل الموارد البشرية وتكنولوجيا المعلومات ويمكن تخصيص قواعد لحسابها مثل النسبة المئوية لساعات العمل المباشر او عائدات المبيعات.

ب. الطاقة العملية للموارد المتاحة(المقام): تمثل الطاقة العملية للموارد بنظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت في مجموع الوقت المتاح للموظفين او المعدات الذين يؤدون العمل بعد استبعاد اوقات الراحة فعلاً من اجل الحصول على معدل تكلفة الطاقة .

2. تقدير وقت وحدة النشاط:

وذلك كما يلي¹:

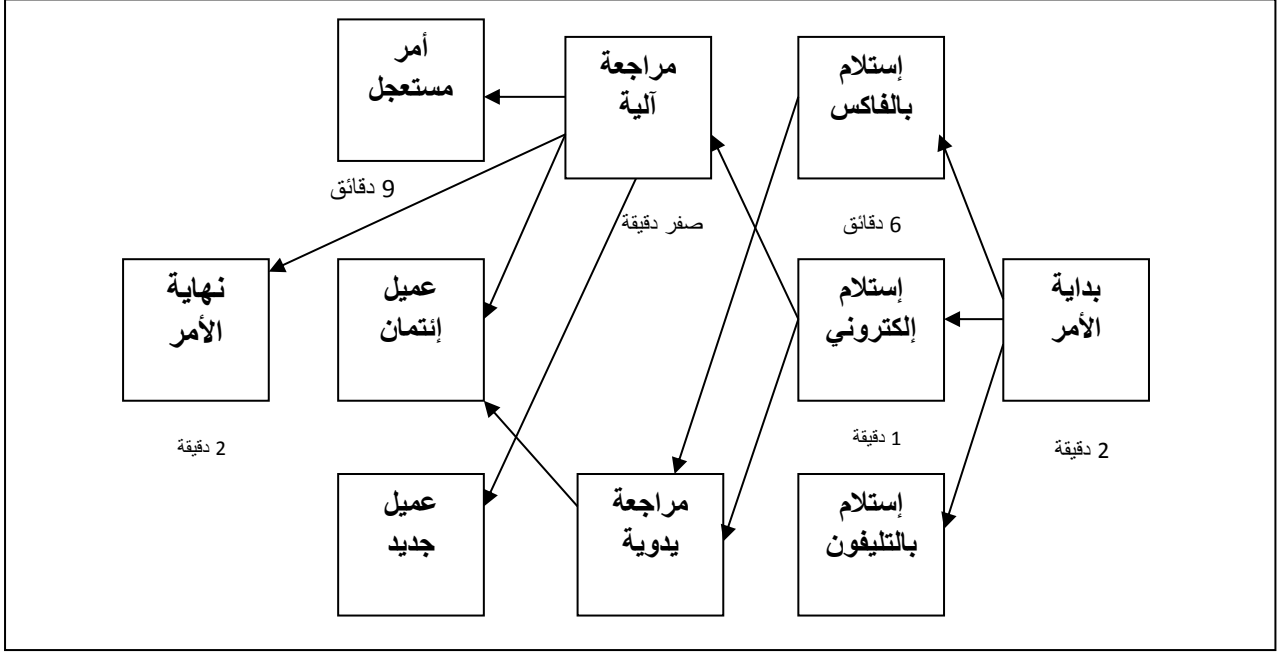
ان العنصر الثاني لتطبيق نظام تكلفة النشاط وفقاً للوقت هو تقدير الوقت المطلوب لإنجاز وحدة النشاط. بدلاً من اللجوء للمقابلة الشخصية أو لإجراء الاستقصاء مع العاملين بمراكز النشاط لمعرفة نسبة الوقت الذي يقضونه لأداء كل نشاط يقومون به، فإنه يتم تقدير الوقت المطلوب لإنجاز إجراءات أداء وحدة النشاط وذلك أما عن طريق المراقبة والمشاهدة أو عن طريق المقابلة الشخصية مع القائمين بهذا النشاط. فمثلاً بدلاً من تقدير نسبة الوقت المنقضي في إجراءات تلقى ومتابعة تنفيذ أوامر العملاء بقسم او مركز خدمة العملاء، فإنه يتم تقدير الوقت المطلوب للتعامل مع الأمر الواحد والذي يتحدد وفقاً لطريقة استلامه وطريقة متابعته.

فعملية استلام الأمر يمكن ان تتم عن طريق الفاكس أو عن طريق التليفون أو يتم إلكترونياً عن طريق (EDI)، كما أن مراجعة الأمر قد تتم آلياً أو إلكترونياً.. الخ من الأمور المرتبطة بتلقي ومتابعة أوامر العملاء. والشكل رقم (2/2/1) يوضح فكرة تقدير وقت الأمر في ضوء تقديرات مفترضة للوقت المنقضي في التعامل مع الأمر من بدايته وحتى نهايته

¹ د. احمد عبد القادر احمد، إطار مقترح للتكامل بين نظرية القيود وتكلفة الأنشطة وفقاً للوقت لتحسين ربحية المزج الإنتاجي، (بنها، جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2، العدد 2، 2011م)، ص ص "239-240"

شكل رقم (2/2/1)

تقدير وقت وحدة النشاط



المصدر: د. احمد عبد القادر احمد، إطار مقترح للتكامل بين نظرية القيود وتكلفة الأنشطة وفقاً للوقت لتحسين ربحية المزج الإنتاجي، (بناها، جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2، العدد 2، 2011م)، ص 239.

فعلى ضوء التقديرات المفترضة الواردة بالشكل اعلاه فان الوقت المقدر للتعامل مع أمر مستعجل لعميل جديد يرد عن طريق الفاكس يمكن حسابه بالمعادلة التالية :

$$\text{وقت الأمر} = 2 + 6 + 3 + 5 + 5 + 2 = 23 \text{ دقيقة}$$

وهكذا يمكن القول بأن نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت أكثر دقة من نظام التكلفة على اساس النشاط ومن بين اسباب ذلك طريقة حساب وقت النشاط بكل منهما، حيث ان تقدير وقت النشاط طبقاً لنظام التكلفة على اساس النشاط والذي يتم من خلال سؤال الموظفين والعمال لتخصيص وقتهم على الانشطة التي هم مشغولون بها، فهذا يسبب تحريف لقياس التكاليف من زاويتين وهما:

الزاوية الأولى: الموظفون سوف لا يتغير تقديرهم وسيسيرون على نفس طريقة توزيع وقتهم على الانشطة التي يقوموا بها خلال الفترة المسجلة.

الزاوية الثانية: الخبرة من المراقبة العملية للطبيعة البشرية لا شك قد توضح أن الموظفين عادة سوف يوزعون 100% من وقتهم على الأنشطة التي يقوموا بها دون مراعاة عنصر الكسل البشري، وهو العنصر الذي يؤدي إلى مبالغة في تقدير التكلفة، فمثلاً لو كانت نسبة الكسل تعادل 15% فسوف يؤدي ذلك إلى مبالغة في قياس التكلفة تعادل $17.65\% \{1 - (0.85/1)\}$.

بينما قياس الوقت وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت سوف يتم تقدير الوقت عن طريق أسلوب العينات وتقدير الوقت المعياري لوحدة النشاط.

مما سبق تستخلص الباحثة أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يتطلب عنصرين أساسيين، العنصر الأول قياس تكلفة الموارد وهي جميع الموارد اللازمة لتمكين أداء النشاط أو الخدمات المتغيرة والعنصر الثاني تقدير وقت النشاط وهو الوقت اللازم لتأدية النشاط.

رابعاً: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت:

يتم تطبيق هذا النظام عن طريق الخطوات التالية¹:

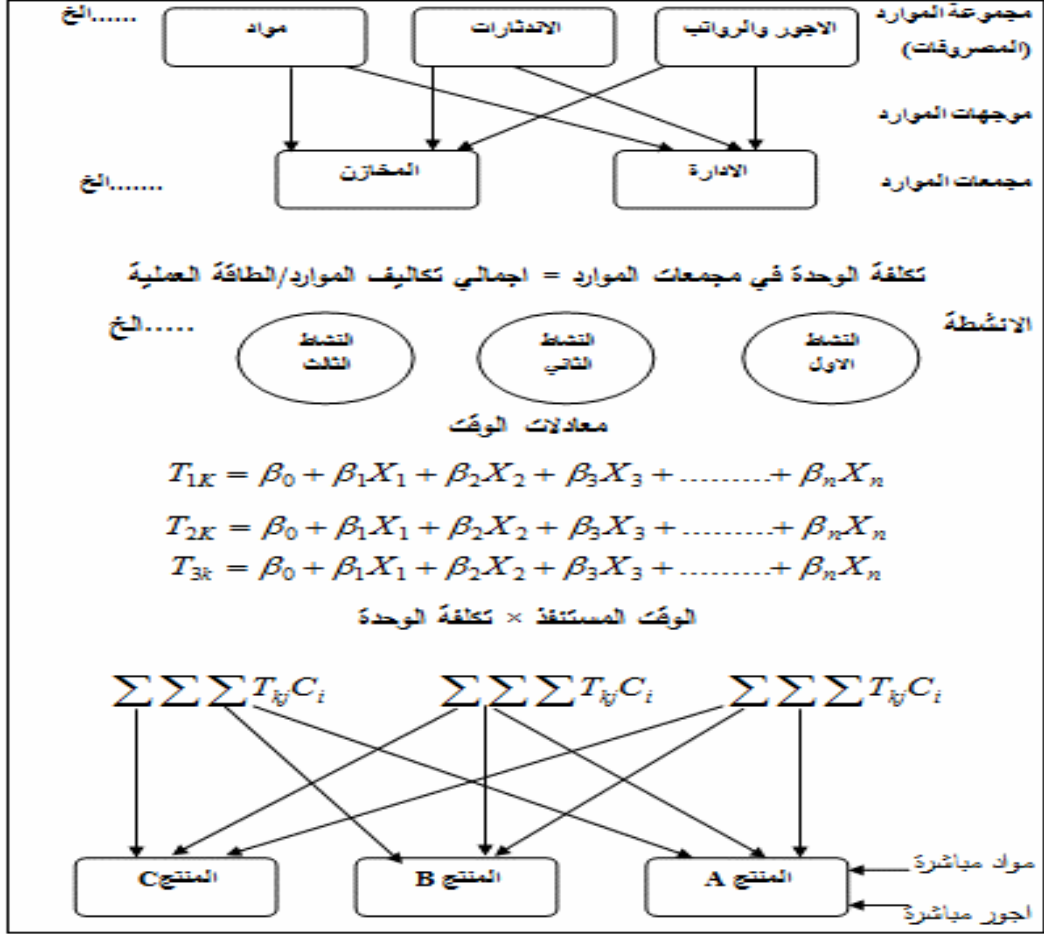
- i. تحديد مجموعات الموارد
- ii. تقدير التكلفة الإجمالية لكل مجموعة من الموارد
- iii. تقدير القدرة العملية لكل مجموعة موارد
- iv. حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة من الموارد
- v. تقدير المدة الزمنية القياسية لكل نشاط
- vi. مضاعفة تكلفة الوحدة لكل مجموعة من الموارد حسب المدة الزمنية لكل نشاط

يمكن توضيح خطوات التطبيق من خلال الشكل رقم (3/2/1):

¹ Lorena Siguenza-Guzman, Alexandra Van den Abbeele, Dirk Cattrysse, **Time Driven Activity-Based Costing Systems for Cataloguing Processes**, (LIBER Quarterly the journal of the association of European research libraries, Vol. 23, no. 3, 2014) P.166

شكل رقم (3/2/1)

خطوات تنفيذ أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت



المصدر: حاتم كريم كاظم، استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمة الفندقية "دراسة تطبيقية في فندق النجف"، (الكوفة، جامعة الكوفة، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 9، العدد 32، 2015 م) ص 274.

اذ ان:

T_{1K} = في النشاط الاول وهكذا لبقية الأنشطة.

K = الوقت المطلوب لإنجاز الحدث

β_0 = المقدار الثابت من وقت النشاط لخصائص الحدث.

β_1 = الوقت المستهلك لوحدة من مسبب الوقت الاول هكذا لبقية المسببات.

$X_1 =$ مسبب الوقت الاول و هكذا لبقية المسببات.

$N =$ عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط.

$\sum \sum \sum T_{kj} C_i =$ التكلفة الكلية لهدف القياس.

خامساً: التحسينات الخاصة بنظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت :

قدم نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت بعض التحسينات المهمة على نظام التكلفة على اساس النشاط كما يلي¹:

1. يؤدي نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت إلى تكاليف أكثر دقة للمنتج: عندما يحتاج الموظفون إلى تقدير الوقت اللازم للقيام بنشاط ما ، سيكون هذا التقدير أكثر دقة من الوقت الذي يتعين عليهم فيه تقسيم النسب المئوية على قائمة الأنشطة. عند ربطها بنظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) (Enterprise resource planning) ، يمكن إدخال بيانات المعاملات الفعلية في معادلة الوقت ، مما يجعلها أكثر دقة. علاوة على ذلك ، يتم اكتشاف الأخطاء المحتملة تلقائيًا عند اختبار النموذج. والاختلافات الكبيرة في أوقات المعالجة الفعلية والتقديرات هي مؤشرات للأخطاء في المعادلات الزمنية.
2. يمكن تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت بشكل أسرع: لم تعد الموارد بحاجة إلى تخصيصها للأنشطة الفردية. حيث يتم تجميع التكاليف لكل قسم، بالإضافة لأنه يمكن بسهولة تطبيق نماذج التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت وتعديلها لمصانع وشركات أخرى في نفس الصناعة ، لأن العمليات التي تستخدمها متشابهة.
3. يمكن تحديث نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت بسهولة: يمكن تحديث النموذج ومحاذاة الظروف المتغيرة بطريقة بسيطة عندما تظهر أنشطة جديدة داخل الشركة ، فهي كافية لتحديد النشاط وللتعرف على معادلات الوقت. كما يمكن أيضًا تغيير معادلات الوقت بسهولة عند التغييرات في الأنشطة الحالية.

¹ Mieke Putteman , onder leiding van , **Previous reference**, p p“7-8”

4. يجعل نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت السعة الزائدة واضحة: بحيث يعمل نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت مع السعة العملية. وبهذه الطريقة ، يمكن بسهولة تحديد النسبة المئوية لهذه السعة المستخدمة بالفعل. ولا يتم تضمين تكاليف السعة غير المستخدمة في حساب التكاليف.

5. يوفر نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت معلومات حول كفاءة العمليات التجارية: توضح معادلات الوقت خصائص النشاط التي تتطلب الكثير من الوقت. وبالتالي ، يصبح نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت أداة لتحسين كفاءة العمليات التجارية.

6. لدى نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت قيمة تنبؤية: عندما تتغير الظروف ، تسمح معادلات الوقت بتقدير أكثر دقة للأثر الذي يمكن أن تحدثه على المنظمة من حيث التكلفة والوقت. كما انه تستطيع الإدارة التنبؤ بسهولة بما سيكون عليه تأثير بعض القرارات على القدرة الملزمة. وكذلك التنبؤ بكمية الطاقة غير المستخدمة التي يمكن استخدامها في المبادرات الجديدة.

7. يسمح نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت بالنظم على مستوى المؤسسة: يمكن بسهولة دمج نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت وربطه بتقارير الربحية الشهرية على مستوى المؤسسة ونظام تخطيط موارد المؤسسة.

8. يوفر نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت فهماً أسرع للربحية: من خلال ربط نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت بنظام تخطيط موارد المؤسسة ، يمكن إنشاء تقارير الربحية على العملاء والمنتجات مباشرة بعد نهاية الفترة.

9. يوفر نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت معلومات للتفاوض مع الشركاء التجاريين: يوفر نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت فهماً أكثر للتكاليف والربحية الفعلية للعمليات وأهداف التكلفة. كما يمكن بسهولة تحديد العمليات المعقدة والإبلاغ عنها. وبالتالي تستند المفاوضات مع العملاء والموردين على أسس أكثر استدامة.

نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت هي إجابة على أوجه القصور في نظام التكلفة على اساس النشاط التقليدي، خلاصة ذلك ان نظم التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت تعتمد على الكثير من الاحتمالات في تحليل الربحية والإبلاغ عن استخدام القدرات في البيئات المعقدة والديناميكية. كما ان النظام يوفر تكاليف أكثر دقة ، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات أفضل من قبل الإدارة.

سادساً: الاختلافات الجوهرية بين نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) و نظام التكلفة على اساس النشاط الموجة بالوقت (TDABC):

الاختلافات الجوهرية بين نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) و نظام التكلفة على اساس النشاط الموجة بالوقت (TDABC) كما يلي¹:

- i. ان الوقت مسبب تكلفة اساسي للعديد من موضوعات القياس التكاليفية (الاقسام، العمليات، الاوامر، المنتجات، الخدمات، العملاء)، لأن معظم الموارد مثل الطاقة البشرية و المعدات والتسهيلات لديها قدرات تقاس بالوقت.
 - ii. ان نظام التكاليف على اساس النشاط الموجة بالوقت يتجاهل الخطوة الاولى من خطوات تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط بصورته التقليدية والتي تتمثل في تحديد الانشطة المختلفة، حيث لا تحدد التكاليف الكلية للإدارات على مستوى الانشطة المختلفة بسبب انه لا يوجد نشاط عند هذه الخطوة معرف في نظام التكاليف على اساس النشاط الموجة بالوقت.
 - iii. ان نظام التكاليف على اساس النشاط الموجة بالوقت يبسط نظام التكاليف من خلال الغاء الحاجة الى مقابلات مع العاملين ومسح ميداني لتخصيص تكاليف الموارد على الانشطة قبل تحديد موضوعات القياس التكاليفي.
 - iv. ان نظام التكاليف على اساس النشاط الموجة بالوقت يحدد الطاقة غير المستخدمة على اساس معدل تحميل التكاليف الاضافية المحدد مقدماً بناءً على الطاقة العملية وتحديد التكاليف الاضافية المحملة والانشطة المستخدمة على اساس هذا المعدل.
 - v. ان نظام التكاليف على اساس النشاط الموجة بالوقت يمكنه التعامل مع التعقيدات التي توجد في المنتجات او الخدمات والتنوع في منفعة الموارد من خلال العمليات المختلفة.
- كما يمكن اجراء مقارنة بين النظامين استناداً على بعض البنود ويمكن توضيحها كما في الجدول رقم (1/2/1):

¹ د. محمد شحاتة خطاب، تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط الموجة بالوقت ونظام التكاليف على اساس النشاط من منظور الاداء، (طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية- التجارة والتمويل، المجلد 2، العدد 3، 2013م)، ص55.

جدول رقم (1/2/1)

مقارنة بين نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) و نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)

وجه المقارنة	نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC)	نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)
صفة الموجهات لتخصيص التكلفة	- موجهات التكلفة - تعمل مع عدد من الموجهات المتحققة (مثل عدد مرات التجهيز).	- موجهات الوقت - تعمل على وقت فترة التشغيل، والتي هي ناتجة من العوامل التي لها تأثير (مثل الوقت اللازم للتجهيز).
عدد عوامل تخصيص التكلفة	لكل نشاط يمكن استخدام موجه واحد فقط	لكل نشاط عدد غير محدود من الموجهات، مع وجود علاقة متينة بين الموجهات، وهذه الموجهات يتم أخذها في الحسبان
دقة المنهج	لا يتمكن المنهج من السيطرة بالتحديد على النشاط الذي يؤثر على التكلفة	يمكن المنهج من تحديد تخصيص التكاليف على الأنشطة بطريقة مناسبة، وأكثر دقة من ABC
شمولية المنهج في تخصيص التكلفة	كل اختلاف في إنجاز النشاط يحتاج إلى تطبيق نشاط جديد منفصل	تحتاج لكل نشاط فقط معادلة الوقت والتي تسيطر على كل تحديات واختلافات النشاط
الوقت المستهلك لتحديث النظام	النظام يتوسع بدرجة كبيرة في تحقيق معدلات التكلفة	بالمقارنة أقل نسبياً من ABC لأن معدلات التكاليف تحدد على أساس وحدة الوقت
القدرة على تحديد الطاقة غير المستغلة	لا	نعم

Source: Oleg DEJNEGA, Method **Time driven activity-based costing – Literature review**, (Czech Republic, Technical University Ostrava , Journal of Applied Economic Sciences, Volume VI, Issue 1, 2011), p.10.

من الجدول رقم (1/2/1) ان نظام TDABC يستطيع تحديد الطاقة غير المستغلة وهو اكثر دقة من نظام ABC، بينما نظام ABC يتوسع بدرجة كبيرة في تحقيق معدلات التكلفة.

ترى الباحثة ان نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت قد تميز على نظام التكلفة على أساس النشاط من خلال استخدامه معادلات الوقت والتي تستخدم للتعبير عن وقت إنجاز النشاط أو الحدث باستخدام مسببات الوقت وفي حالة كان النشاط لدية اكثر من مسبب تكلفة فيمكن وضعها جميعا في معادلة وقت واحدة والتي تكون اكثر واقعية من نظام (ABC).

سابعاً: مزايا تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:

يحقق استخدام هذا النظام المزايا التالية¹:

1. إمكانية تحديث البيانات بسهولة لكي تعكس التغيرات في العمليات والتنوع في الأوامر ونوعية الموارد وتكاليفها، و سهولة تطبيق الأسلوب بصورة تدريجية في المنشآت كبيرة الحجم، والتي تتعامل مع العديد من العمليات، وذلك من خلال تكنولوجيا الحاسب الآلي.
2. إمكانية إثبات صحة التقديرات عن طريق الملاحظة أو الرصد المباشر.
3. استبعاد الحاجة إلى إجراء المقابلات مع المسؤولين للتعرف على أنشطة المنشأة، وتحميل تكاليف الموارد على هذه الأنشطة، مما يؤدي الى سهولة تحديد تكاليف كل نشاط.
4. توفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية بالمنشأة، وطاقة الموارد الغير مستغلة.
5. تخفيض أخطاء القياس، حيث يتم حساب الوقت بالدقيقة أو الساعة.
6. مساعدة المديرين في الحصول على معلومات عن التكاليف والربحية بسرعة وبصورة غير مكلفة. وتوفير معلومات ملائمة عن الموارد المطلوبة والتنبيه بالطلب.
7. يغطي نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت على القيود المذكورة في نظام التكلفة على اساس النشاط. وهو أسهل وأقل تكلفة من نظام التكلفة على اساس النشاط وتطبيقه أكثر سرعة،

¹ د. نشوى احمد الجندي، استخدام مدخل ترشيد الفاقد في تطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، (القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، المجلد 49، العدد 77، 2011م)، ص574.

ويسمح هذا النموذج بحساب معدلات التشغيل النهائية للتكلفة على أساس الوحدة الزمنية للقدرات والموارد العملية¹.

8. سهولة تحديث نظام (TDABC) في حالة التغيرات في الظروف التشغيلية (مثل زيادة عدد النشاطات)، ومن السهل أيضاً تحديث معدلات محركات تكلفة النشاط على اعتبار أن التغيرات في معدلات محركات التكلفة تحدث بسبب عاملين²:

أ. التغيرات في الأنشطة (معدلات الأجور) للموارد المتاحة والتي تؤثر على وحدة التكلفة لطاقة الموارد العملية.

ب. التغيرات في كفاءة النشاط كنتيجة للتحسين المستمر، وإعادة هندسة العمليات، وتكنولوجيا إنتاجية جديدة، أو اتباع إجراء أفضل في تأدية النشاط.

تستخلص الباحثة ان هذا النظام:

1. يقدم تقديراً أكثر عدالة للتكلفة من نظام (ABC).
2. يستخدم بسهولة خاصة مع الأوامر والعملاء و العمليات والموارد التي تتمتع بنفس الخصائص.
3. يتميز بسهولة التحديث حيث لا يستلزم إعادة المقابلات الشخصية عند إضافة بعض الأنشطة الجديدة الى احد الأقسام حيث يتم تقدير الوقت اللازم لأي نشاط جديد عند اضافته.
4. يتميز بالاستمرارية والصلاحية.
5. يعمل على تحسين إدارة التكاليف ودعم الميزة التنافسية.

ثامناً: محددات ونقاط ضعف نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:

1. المحددات الاستراتيجية لنظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت:

على الرغم من المزايا التي يحققها النظام الا ان هنالك بعض المحددات الاستراتيجية له وهي³:

¹Asadolah Moradi Berenj, **THEORETICAL STUDY OF USING TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEM FOR IMPROVING THE PERFORMANCE OF INDUSTRIAL UNITS**, (Indian, Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences, Vol. 6, No.1, 2016), P.358

² هيثم، محمد عقل وأبو غبن، مرجع سابق، ص 350.

³ Mohammad Namazi, **Time-driven activity-based costing: Theory, applications and limitations**, (Iran, Shiraz University, Iranian Journal of Management Studies –IJMS, Vol. 9, No. 3, 2016) P. 471

i. على الرغم من إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على العديد من الصناعات، إلا أن تطبيقها يقتصر على الحالات التي يمكن فيها استخدام "الوقت" كمحرك التكلفة الوحيد.

ii. يؤدي عدم تحديد النشاط في المرحلة الأولى ، إلى انحراف نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بشكل كبير عن الأساسيات و المبادئ الرئيسية لـ "تقدير التكاليف القائم على النشاط"، إذا لم يتم تحديد "الأنشطة" بوضوح في البداية ، وتم حساب معدل تكلفة شامل واحد للإدارة بأكملها ، فهذا يعني العودة إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية القائمة على الحجم.

2. الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:

من الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ما يلي¹:

- i. مشكلة تكلفة الطاقة العاطلة والمؤكد عليها في مفهوم TDABC ليست اكتشافاً حديثاً، حيث إن هذه القضية نوقشت في الأدبيات والدراسات منذ بداية القرن العشرين، واليوم تكاليف الطاقة العاطلة تستبعد من تكاليف الإنتاج، حيث تعد لأغراض التقارير المالية توافراً مع معايير التقارير المالية الدولية "IFRS" وقوانين المحاسبة المالية في العديد من الدول.
- ii. يوجد مشاكل في قياس الوقت خصوصاً لأنشطة الخدمة في النموذج المبني على الوقت، بسبب أن أوقات نشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة، وقد تتضخم مشكلة القياس عندما يؤخذ الوقت المعلن في الحسبان، فربما يحدث هذا تشوهاً في حساب التكلفة بموجب (TDABC).

ولتنفيذ نظام (TDABC) بنجاح واستخدام المعلومات الناتجة من النظام بفعالية، فمن الضرورة تكامله مع نظم تزويد البيانات التشغيلية الأخرى كنظام تخطيط موارد الشركة (Enterprise Resources Planning "ERP")، ونظام إدارة علاقات الزبائن (" Customers Relation Management " CRM)، حيث إن تطبيق (TDABC) في الشركات التي لا تمتلك نظم معلومات متكاملة ومخزن بيانات، ربما تواجه مشاكل في النظام، حيث لا يكون النظام كفاً وفعالاً.

¹ هيثم، محمد عقل وأبو غبن، مرجع سابق، ص351.

الفصل الثاني

اتخاذ القرارات التشغيلية

يشتمل على المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مفهوم وأنواع القرار واهمية ومؤثرات وأدوات اتخاذ القرار والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرار.

المبحث الثاني: مفهوم ومراحل وأنواع ومقاييس نجاح ومعوقات اتخاذ القرارات التشغيلية.

المبحث الأول

مفهوم وأنواع القرار واهمية ومؤثرات وأدوات اتخاذ القرار و المعلومات

الملائمة لاتخاذ القرار

أولاً: مفهوم القرار:

للقرار تعريفات عديدة منها:

القرار اختيار بديل من بين البدائل المتاحة لإيجاد الحل المناسب لمشكلة جدية ناتجة عن عالم متغير، وتمثل جوهر النشاط التنفيذي في الاعمال. او هو ذلك التصرف العقلاني الذي يأتي نتيجة التدابير والحساب والتفكير¹.

كما قد عرفه كاتب اخر على انه²:

1. الاختيار المدرك بين عدة بدائل محتملة لتحقيق هدف او اهداف محددة مصحوباً بتحديد إجراءات التنفيذ.
2. هو سلوك وتصرف واع بين عدة بدائل، اختيار بين بديلين او اكثر تم تحليلهما يتبعه فعل او اجراء لتنفيذ هذا الاختبار.
3. القرار من الناحية القانونية كل عمل قانوني يصدر عن هيئة خاصة لها امتيازات السلطة العامة ويكون موضوعاً ادارياً يصور تنفيذاً للقوانين او السلطات الممنوحة من الدستور.
4. القرار من الناحية السلوكية عبارة عن حصيلة معقدة تتظافر فيها العديد من الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والنفسية والسياسية والقانونية.

¹د. مؤيد عبد الحسين الفضل، نظريات اتخاذ القرار منهج كي، (عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2013م)، ص16.

² فيصل يونس محمد، استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية المفاهيم - النظريات - العوامل المؤثرة فيها ، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة البحوث التربوية والنفسية، المجلد10، العدد 36، 2013م)، ص26.

تري الباحثة انه يمكن تعريف القرار على انه اختيار بين مجموعة من البدائل من شخص يملك السلطة والنفوذ للاختيار ويساهم في حل مشكلة ما او الوصول لهدف القرار.

ثانياً: مفهوم عملية اتخاذ القرار:

يمكن التعرف على مفهوم عملية اتخاذ القرار من خلال تعريف اتخاذ القرار والمقصود بالمدير متخذ القرار كما يلي:

1. تعريف اتخاذ القرار:

يعرف اتخاذ القرار على انه علم وفن، فهو فن لان القرار يتطلب نوعين من البيانات، بيانات موضوعية واخرى شخصية، وعلى متخذ القرار ان يولف بين هذه البيانات ويراعيها جميعاً عند اتخاذ قراره الإداري، كما ان اتخاذ القرار علم لان كثير من القرارات الإدارية المعقدة يمكن ان تبسط لدرجة كبيرة، عن طريق استخدام النماذج الرياضية الحديثة والمتقدمة في معالجتها¹.

كما يعرف اتخاذ القرار على أنه جوهر العملية الإدارية في أي مؤسسة وبشكل عام هو اختيار المدرك والواعي والقائم على أساس التحقق والحساب في اختيار البديل المناسب من بين البدائل المتاحة في موقف معين، وبعبارة أخرى اتخاذ القرار هو ليس الاستجابة التلقائية ورد الفعل المباشر اللاشعوري، وإنما هو اختيار البديل المناسب من البدائل المتاحة في موقف معين².

كما قد عرفه احد الباحثين على انه جوهر الإدارة الفعالة في جميع خطط ونتائج أنشطة الشركة حيث تصنف القرارات وفقاً لحالتها وطبيعتها، و يعتمد القرار بناءً على الموقف على معرفة النتائج التي لم تحدث بعد. حيث يجب على صانعي القرار معرفة النتائج التي ستحدث بعد اتخاذ قرار لمعرفة أن

¹ د.ليستراي هينجر، سيرج مانتوش، المحاسبة الإدارية، (الرياض، دار المريخ للنشر والتوزيع، د.ت)، ص22.

² د.عثماني أحسين، د.تقرارات يزيد، استخدام أسلوب تحليل التعادل المتقدم في اتخاذ القرارات التشغيلية في المؤسسة الاقتصادية، (الجزائر، جامعة ام البواقي، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد 3، 2017م)، ص ص "66-67"

القرار كان ناجحاً، وتسمى هذه المعرفة حالة اليقين، بينما إذا كان لدى صانع القرار معرفة جزئية تسمى حالة المخاطرة¹.

ترى الباحثة انه يمكن تعريف عملية اتخاذ القرار على انها المفاضلة والاختيار بين مجموعة من البدائل بعد التحليل الشامل لجميع جوانب الموقف او المشكلة موضع القرار لتحقيق الهدف المنشود. ومن خلال تعريفات اتخاذ القرار فانه يمكن ملاحظة وجود ثلاثة اركان رئيسية للقرار ولا يمكن ان يكون كذلك اذا غاب أي منها²:

- أ. وجود البدائل: فعندما يكون هناك بديل واحد او طريق واحد لابد من سلوكه نكون مجبرين على ذلك ولا قرار هنا.
- ب. حرية الاختيار: ان وجود البدائل لوحده لا يكفي بل لابد من وجود حرية في اختيار أي منها، واذا لم توجد هذه الحرية فنكون مجبرين على بديل معين وأيضا لن يكون هناك قرار.
- ج. وجود الهدف: ان وراء كل قرار هدف نسعى الى تحقيقه وان عدم وجود الهدف يجعل القرار عملاً عبثياً.

2. المقصود بالمدير متخذ القرار:

المدير متخذ القرار قد يكون فرداً أو جماعة أو منظمة، أو مجتمعاً، و القرارات وفقاً لهذا التحديد تتخذ علي جميع هذه المستويات. وأما طبيعة المشكلات فتختلف باختلاف مستويات اتخاذ القرارات. ومهما كان المستوى في القرارات التي يتم اتخاذها، فإنها تتبع أصلاً عملية الاختيار التي تتم من خلال الأفراد الذين يشكلون المستوى. فاتخاذ القرار التنظيمي في الحقيقة لا يكون في العادة نتيجة مجهود

¹Ery Novita Sari and Denis Priantinah, **Managerial Decision Making with The Role of Management Information Systems (MIS)**, (Indonesia: PETRA INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS STUDIES, VOL. 2, NO. 1, 2019), P54.

² مهند عواد عبيد، اثر الذكاء الاستراتيجي في أساليب اتخاذ القرار، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 85، 2015م)، ص12.

فرد واحد، بل مجهود أفراد عديدين، يقدمون الافتراضات والحقائق ووجهات النظر، وبالتالي تكون القرارات التنظيمية نتيجة سلسلة متصلة من القرارات الموزعة عبر قنوات الاتصال في مختلف مستويات المنظمة، وعلى أي حال فإذا كان للأفراد فرصة (الاختيار) فهم متخذو قرارات¹.

ثالثاً: تصنيف وأنواع القرارات:

ان القرارات قد صنفت الى تصنيفات مختلفة ومتعددة من قبل كتاب عديدين ومنها الاتي:

1. تصنيف القرارات وفقاً لمستوى الإدارة:

تقسم القرارات وفقاً لمستويات الإدارية والتنظيمية في المنظمة إلى ما يلي²:

أ. القرارات الاستراتيجية:

هي القرارات التي تؤخذ من قبل أعلى سلطة وظيفية في الهيكل التنظيمي وتغطي مدى زمني أطول من سابقتها ويتم بتحديد أهداف المنظمة والموارد اللازمة لتحقيقها والسياسات التي تحكم عملية توزيع واستخدام هذه الموارد حيث تهدف هذه القرارات إلى تغيير أهداف المنظمة على الأمد الطويل، مثل حجمها ومركزها التنافسي في السوق، وتقع مسؤولية القرار في هذا النوع على الإدارة العليا.

ب. القرارات الإدارية:

هي القرارات التي تؤخذ عند مستوى الإدارة الوسطى المتعمقة بالرقابة والحافزية داخل التنظيم ويتم بمقتضاها التأكد من أن الموارد التي تم الحصول عليها قد تم استخدامها بكفاءة وفعالية في تحقيق أهداف المنظمة وتؤخذ هذه القرارات في ظروف عدم تأكد Un Certain ولا يوجد لها إجراءات

¹د. الطيب محمد زين، جودة المعلومات وأثرها على رشد القرارات، (بابل، جامعة بابل، مجلة كلية التربية الأساسية للعلوم التربوية والإنسانية، العدد 40، 2018م)، ص8.

²د. عدنان عواد الشوابكة، دور جودة المعلومات في تحقيق فاعلية اتخاذ القرار في مديرية الشؤون الصحية في محافظة الطائف، (بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 51، 2017م)، ص323.

محددة ومعروفة مسبقاً يجب إتباعها، ولكن على متخذ القرار أن يقوم بجمع المعلومات اللازمة لتشخيص وحل المشكلة واستخدام حكمه الشخصي وخبرته في اختيار البديل الأمثل لحل المشكلة وتتخذ هي القرارات لفترة زمنية قصيرة، هي من اختصاصات الإدارة الوسطى.

ج. القرارات التشغيلية:

هي القرارات التي تتخذها الإدارة المباشرة أو التنفيذية لتسيير الأمور العادية اليومية في المنظمة، وهي من اختصاصات الإدارة الدنيا وتصنع هذه القرارات في المستويات الدنيا في التنظيم، وتتعلم هذه القرارات بالعمليات التشغيلية للمنظمة وهي اقرب ما تكون إلى إتباع إرشادات وتعميمات.

ترى الباحثة ان القرارات الإدارية هي كل عمل اداري يصدر من السلطة الإدارية المختصة للتأكد من سير العمل داخل المنشأة بالطريقة المطلوبة وتحديد العلاقات بين الوظائف، اما القرارات التشغيلية هي قرارات قصيرة الاجل تتخذ لفترة أقصاها سنة بناءً على خطة تشغيلية مسبقة وهي قرارات متكررة، اما القرارات الاستراتيجية تتخذ لفترة تمتد حتى 5 سنوات وتكون بناءً على خطة استراتيجية مسبقة ويجب ان تكون القرارات التشغيلية متنسقة مع القرارات الاستراتيجية لتحقيق اهداف المنشأة.

2. أنواع القرارات وفقاً للوظائف الأساسية في المؤسسة:

يمكن التمييز بين الأنواع التالية من القرارات¹:

- أ. قرارات تتعلق بالعنصر البشري: وتتضمن القرارات التي تتناول مصادر الحصول على العاملين وطرق الاختيار والتعيين وغير ذلك.
- ب. قرارات تتعلق بالإنتاج: وتتضمن القرارات الخاصة بتحديد حجم الإنتاج وطرقه، وسياسات الإنتاج وغير ذلك من القرارات الإنتاجية.

¹ د. فريد كورتل، و الهام بو غليظه، الاتصال واتخاذ القرارات، (عمان، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع ، المجلد 1، 2011م)، ص ص "163-164".

ج. قرارات تتعلق بالتسويق: وتتضمن القرارات الخاصة بتخطيط المنتجات وتحديد منافذ التوزيع وتحديد الأسعار.

د. قرارات تتعلق بالتمويل: كالقرارات الخاصة بتحديد الهيكل المالي ومقدار رأس المال الثابت.

3. تصنيف القرارات وفقاً لإمكانية برمجتها:

تصنف القرارات وفقاً لإمكانية برمجتها الى القرارات المبرمجة وغير المبرمجة ويمكن التمييز بينهما كالتالي¹:

أ. القرارات المبرمجة:

القرارات المبرمجة هي تلك القرارات التي يتم اتخاذها بشكل روتيني، أو متكرر، حيث إنها تتخذ في مواقف محددة وتخضع لقواعد معينة يتم في ظلها اتخاذ مثل هذه القرارات، هذه القواعد قد تكون عادات سابقة في اتخاذ القرار أو أساليب مبرمجة مثل استخدام الحاسب الآلي، أو عبارة عن سياسات وأنظمة يجب اتباعها وتطبيقها عند اتخاذ أي قرار. مثل هذه القواعد غالباً ما تكون مستمدة من الخبرة السابقة، أو المعرفة الفنية بخصوص الأعمال التي يتم تنفيذها في مواقف محددة. فعلى سبيل المثال يوجد لدى معظم منشآت الأعمال أنظمة وإجراءات يتم اتباعها في حالة التعامل مع الموظفين الذين لا يلتزمون بقواعد الحضور والانصراف في العمل وأولئك الذين يرغبون في الانتقال من و إلى داخل المنشأة.

وعلى الرغم من أن القرارات المبرمجة تطبق في الاعمال الروتينية والمواقف التي تخضع لأنظمة وقواعد محددة، إلا انها مع ذلك من الممكن ان تكون قرارات معقدة. على ان وجود الحاسبات الآلية في الوقت الراهن قد أتاح لنا فرصة كبيرة فيما يتصل بإمكانية اتخاذ قرارات مبرمجة متطورة جداً، وذلك لان هذه الأجهزة تستطيع ان تجمع وتحلل قدرأ كبيراً من المعلومات التي يمكن ان تسهل عملية اتخاذ القرارات. فعلى سبيل المثال هناك العديد من القرارات التي كانت تستغرق في السابق جزءاً كبيراً

¹ احمد بن عبدالرحمن الشمشيرى واخرون، مبادئ إدارة الاعمال، (الرياض، العبيكان للنشر، 2014م)، ص ص "106-107".

من وقت وجهد العاملين في المنشآت، أصبحت هذه القرارات مع وجود الحاسب الالى روتينية وتستغرق وقتاً وجهداً اقل من السابق لمراجعتها والتأكد من فعاليتها أو تحسينها أو معالجة أي مشكلة طارئة قد تعترض تنفيذ هذه القرارات. من هذه القرارات على سبيل المثال تلك العمليات المتعلقة بقرارات التسجيل في الجامعات، وتسديد الفواتير أو عمليات الإيداع والسحب في البنوك.

وينبغي ان نشير هنا الى ان معظم القرارات الروتينية يتم اتخاذها من قبل المستوى الاشرافي التنفيذي في الإدارة، في حين ان كثيراً منها يتم اتخاذه من قبل مديري الإدارة الوسطى. بالمقابل نجد ان المديرين في مستوى الإدارة العليا غالباً ما يكون دورهم في اتخاذ مثل هذه القرارات محدوداً جداً.

ب. القرارات غير المبرمجة:

يمثل هذا النوع من القرارات تلك التي لا يمكن معها تطبيق القواعد والإجراءات المحددة سلفاً كما هو الحال بالنسبة للقرارات المبرمجة، حيث ان المواقف التي يتم فيها اتخاذ مثل هذه القرارات جديدة أو أنها غير محددة بشكل واضح. ونظراً لطبيعة هذا النوع من القرارات فإنها عادة ما تتضمن قدراً كبيراً من عدم التأكد، الأمر الذي يدفع متخذ القرار إلى ان يتخذ قراره دون أن تكون لديه معرفة كاملة بالنتائج التي سوف تترتب على قراره. وتبعاً لذلك فإن القرارات التي يتم اتخاذها في ظل عدم التأكد تتضمن درجة من المخاطرة، بمعنى ان القرار من المحتمل ان يؤدي الى نتائج سلبية عكس المتوقع تماماً. هذه الحالة من عدم التأكد تنشأ من عدة مصادر منها ما يأتي:

- i. الظروف البيئية أو الموقفية التي يتم اتخاذ القرار بحيث يكون من الصعب التنبؤ او التحكم في عناصر البيئة، وبالتالي النتائج المترتبة على القرار.
- ii. محددات الوقت والتكاليف، حيث إن هذين العنصرين قد يحدان من إمكانية جمع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.
- iii. العوامل الاجتماعية والسياسية السائدة في منشآت الاعمال، مثل نشوء الصراع في المنشأة بين الإدارة والموظفين، او عدم انسياب قنوات الاتصال، حيث ان مثل هذه العوامل من تحد من جمع المعلومات الصحيحة.

iv. التغيير السريع الذي تتعرض له منشآت الاعمال، هذا التغيير قد يكون ناجماً من تغيير البيئة، او تطور التقنية أو سن أنظمة وقواعد جديدة للعمل تجعل معظم المعلومات والخبرة المتوفرة لدى المنشأة عديمة الفائدة. والجدول رقم (1/1/2) يوضح بعض الأمثلة على أنواع القرارات المبرمجة وغير المبرمجة

جدول رقم (1/1/2)

أمثلة على أنواع القرارات المبرمجة وغير المبرمجة

نوع المنظمة	قرار مبرمج	قرار غير مبرمج
جامعة	تقرير مدى استيفاء الطلاب لمتطلبات التخرج	اختيار برامج او تخصصات جديدة للدراسة
مصنع للسيارات	تحديد الزيادة في رواتب العاملين للعام القادم	اختيار تصميم جديد للسيارة
مطعم للوجبات السريعة	تحديد عدد المواد التي ينبغي توفيرها في المطعم	تحديد مكان لافتتاح فرع جديد للمطعم

المصدر: احمد بن عبدالرحمن الشمشيرى واخرون، مبادئ إدارة الاعمال، (الرياض، العبيكان للنشر، 2014م)، ص 106.

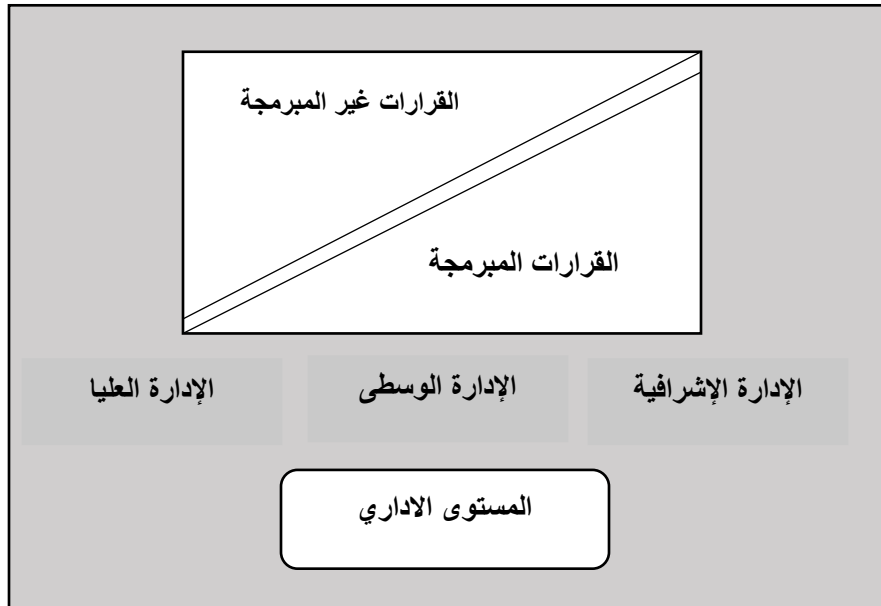
تستخلص الباحثة ان القرارات المبرمجة او المهيكلة هي قرارات مخططة ومحددة مسبقاً أي يوجد اجراء معروف لمعالجة المشاكل الروتينية والمتكررة وتتخذ في ظل درجة عالية من التأكد مثل قرار منح إجازة لموظف وتتخذ من قبل الإدارة التشغيلية لضمان سرعة الأداء، مثل قرارات قياس جودة الإنتاج، بينما القرارات غير المبرمجة قرارات غير مخططة وغير محددة مسبقاً و تستخدم لمعالجة المشاكل غير المتوقعة ولا تتسم بالروتينية، وتتخذ في ظل درجة عالية من عدم التأكد، أي يجب على

متخذ القرار التقييم الدقيق لتحديد المشكلة و لإيجاد الحل الأمثل لها، مثل قرار إضافة مبنى جديد للمباني، كما يمكن ان تكون القرارات شبه مبرمجة حيث يكون جزء من المشكلة معروف مسبقاً بينما الاخر غير مخطط له و مبهم.

يوضح الشكل رقم (1/1/2) علاقة نوع القرار بالمستوى الإداري كما يلي:

شكل رقم (1/1/2)

علاقة نوع القرار بالمستوى الإداري



المصدر: احمد بن عبدالرحمن الشمشيري وآخرون، مبادئ إدارة الاعمال، (الرياض، العبيكان للنشر، 2014م)، ص 107.

من الشكل رقم (1/1/2) يتضح ان القرارات غير المبرمجة يتم اتخاذها من قبل الإدارة العليا، في حين ان البعض منها يتم اتخاذه من قبل مديري الإدارة الوسطى، بينما المديرين في مستوى الإدارة الإشرافية يكون دورهم في اتخاذ مثل هذه القرارات محدوداً جداً.

4. القرارات وفقاً للنمط القيادي:

تنقسم القرارات وفقاً للنمط القيادي الى القرارات الفردية الأوتوقراطية والقرارات الجماعية الديمقراطية¹:

أ. القرارات الفردية الأوتوقراطية: وهي تلك التي يتم اتخاذها من قبل المدير بشكل فردي ويعلمها على مرؤوسيه دون إعطائهم فرصة للمشاركة في اتخاذها، ولا يضع في اعتباره رد فعل المرؤوسين نحو القرار المتخذ، مما يؤثر سلباً على التنظيم والعاملين فيه.

ب. القرارات الجماعية الديمقراطية: يتم اتخاذها من خلال اشراك العاملين في المستويات المختلفة من التنظيم، وتتميز هذه القرارات بتقاسم المدير مع مرؤوسيه سلطة اتخاذ القرار، وفاعلية القرارات ورشدها، وذلك لان مشاركة المرؤوسين تساعد على قبولهم للقرار وعدم معارضتها بعد اصدارها.

ترى الباحثة ان نسبة الخطأ في القرارات الديمقراطية تكون اقل من القرارات الفردية وذلك نسبة لتلافيها من قبل الجماعة، كما ان درجة تأثير افراد الجماعة في القرارات الجماعية متفاوتة فقد يقومون بإبداء الآراء والنصح والمدير وهو من يتخذ القرار، او يصل المدير الى قرار شبه نهائي وجمعون بالموافقة على القرار النهائي، او قد يوافق اغلبية الافراد على القرار.

5. تصنيف القرارات وفقاً للبيئة:

صنّف الباحثين هيز وبيتر وسيلبت القرارات التي يمكن أن يتخذها الإنسان في الظروف المختلفة على النحو التالي²:

أ. قرارات تؤخذ في حالة من اليقين، وذلك إذا كان كل اختيار يؤدي الى نتيجة معروفة على وجه التأكيد.

¹ احمد عبد الله سويدات، اثر التفكير الابداعي على فاعلية عملية اتخاذ القرار الاداري، (إربد، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، 2014م)، ص29.

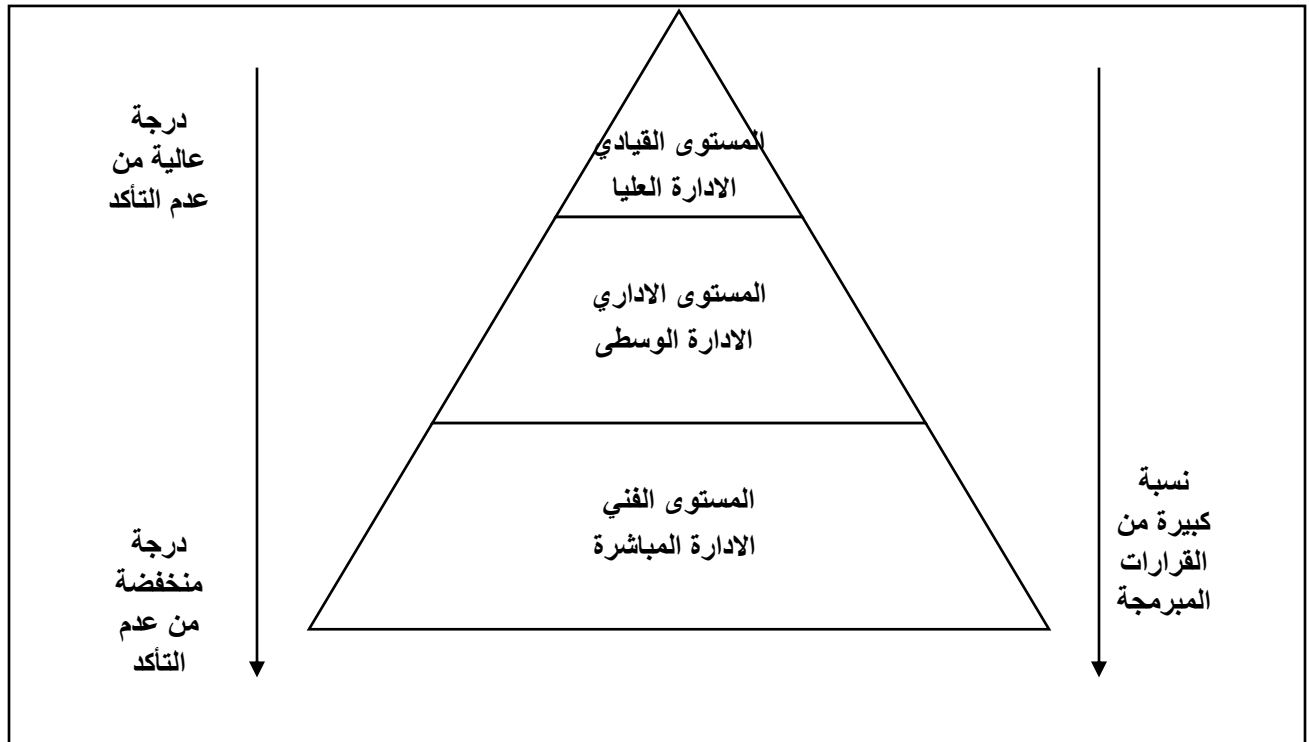
² أمل احمد طعمه، اتخاذ القرار والسلوك القيادي - برنامج تدريبي، (عمان، ديونو للطباعة والنشر والتوزيع، 2010م)، ص26.

- ب. قرارات تؤخذ في حالة من المخاطرة، وذلك إذا كان كل اختيار يقود إلى عدة نتائج احتمالاتها معروفة او متوقعة.
- ج. قرارات تؤخذ في حالة من الشك، وذلك عندما يقود كل اختيار يؤدي إلى عدة نتائج ممكنة احتمالاتها غير معروفة.
- د. قرارات تؤخذ في ظل حالة من الجمع بين الشك والمخاطرة وذلك عندما لا يكون الشخص متأكداً من درجة احتمالية النتائج المترتبة على اختياراته، ولكن تتوافر لديه بيانات تمكنه من تقدير نسبة نجاح كل اختيار.

والشكل رقم (1/1/2) يوضح عدم التأكد من البيئة وعلاقته بالمستوى التنظيمي وأنواع القرارات:

شكل رقم (2/1/2)

عدم التأكد من البيئة وعلاقته بالمستوى التنظيمي وأنواع القرارات



المصدر: فريد كورتل، و الهام بو غليظه، الاتصال واتخاذ القرارات، (عمان، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، المجلد 1، 2011م)، ص168.

من الشكل رقم (2/1/2) تستنتج الباحثة انه عند المستوى الفني تكون القرارات مبرمجة ومعظمها روتيني وفي ظل درجة عالية من التأكد، اما عند المستوى الإداري تكون نسبة القرارات المبرمجة اقل ودرجة اقل من التأكد، اما عند مستوى الإدارة العليا تتسم القرارات بدرجة عالية من عدم التأكد.

رابعاً: أهمية وأدوات اتخاذ القرارات:

سيتم توضيح أهمية وأدوات اتخاذ القرارات كما يلي:

1. أهمية اتخاذ القرارات:

إن اتخاذ القرارات الإدارية يعود على المنظمة بزيادة الأرباح أو الفرص التنافسية وزيادة سعر الأسهم أو الحصة السوقية وأحياناً أخرى يتم اتخاذها لإنقاذ المنظمة من وضع خطير والتي تؤدي إلى توقف أنشطتها وإغلاقها، أو بإلغاء خط أو خطوط إنتاجية لأنها تؤثر في سياسة تحقيق الأرباح أو إغلاق فرع أو فروع تابعة للمنظمة وغيرها، ومعنى ذلك أن للقرارات الإدارية دوراً مركزياً وجوهرياً في حياة المنظمة ومخرجاتها التي تؤثر فيما بعد في العاملين فيها. لذا فإن أهمية القرارات الإدارية في المنظمات تتبع من أهمية تحقيق أهدافها ويمكن توضيح ذلك كما يلي¹:

أ. اتخاذ القرارات عملية مستمرة:

يمارس الإنسان اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية فمنذ قيامه من نومه يقرر ماذا يأكل؟ وماذا يلبس؟ وهكذا إلى أن يقرر أن يذهب إلى النوم وإذا كان هذا موقف الإنسان العادي فإن مجال العمل في المنظمات ما هو إلا مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والتنظيم الافراد ونحوها.

¹د. خالد عبد الله إبراهيم، دور اتخاذ القرارات الادارية في تحقيق الميزة التنافسية، (الكوفة، جامعة الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد12، العدد 35، 2015م)، ص ص"278-279"

ب. اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله:

لكل ذي مهنة أدواته التي يستخدمها في عمله فالنجار أدواته المنشار والكايتب أدواته القلم وهكذا. أما أداة المدير في عمله اليومي فهو اتخاذ القرارات والتي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى يتم القيام به؟ الخ.. وعليه كلما ارتفعت قدرة المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري.

ج. القرارات الاستراتيجية تحدد مستقبل المنظمة:

ترتبط القرارات بالمدى الطويل في المستقبل ومثل هذه القرارات يكون لها تأثيراً كبيراً في نجاح المنظمة أو فشلها.

د. اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المنظمة:

إن الدور الإداري في وظائف المنظمة تحتوي على مجموعة من القرارات الخاصة بإدارة الجوانب المختلفة لهذه الوظائف، فوظيفة الإنتاج تتطوي على مجموعة من القرارات الخاصة بتحديد ماذا تنتج؟ وما هو الحجم المناسب؟، ونشاط التسويق به عدد من القرارات الخاصة بتخطيط السوق والتسعير والترويج، ونشاط الموارد البشرية فإنها تتضمن العديد من القرارات الخاصة بتعيين الافراد وترقياتهم وتنقلاتهم وغيرها، ونشاط التمويل فإن هناك قرارات تتعلق بتحديد حجم رأس المال ومصادر الحصول عليها والقرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته في المنظمة.

هـ. اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية:

يرى البعض أن اتخاذ القرارات هو جوهر وظيفة التخطيط نظراً لأن العديد من أنشطة وظيفة التخطيط ينطوي على سلسلة من القرارات ولكننا نرى أن اتخاذ القرارات ليس جوهر التخطيط وحدها ولكنه أساس وجوهر كل الوظائف الإدارية الأخرى من تنظيم وتوجيه ورقابة لأن كل من هذه الوظائف تتطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.

ترى الباحثة ان نجاح المنظمة واستمرارها وتفوقها يرتبط بمدى كفاءة القرارات التي تتخذ في جميع المستويات التنظيمية داخل المؤسسة، وللقرارات القدرة على المساعدة في تحويل الطموحات و الأهداف الى حقائق ملموسة في الوقت والميزانية المحددين، حيث تحدد القرارات قدرة المؤسسة على الأداء الفعال، فالخطأ او القصور في القرار المتخذ يؤثر تأثيراً سلبياً على المؤسسة في المجال الذي يتم اتخاذ القرار فيه، كما ينعكس على العمليات الإدارية الأخرى كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة.

2. أدوات اتخاذ القرار:

ان مهمة الإدارة تتجلى في اتخاذ قرارات صائبة بعيداً عن الاجتهادات العشوائية، اذ ان كفاءة ومقدرة الإدارة تظهر في القرار الصائب الذي يجنب الوحدة الاقتصادية الهدر في الأموال والجهد والوقت لتحقيق اهداف القرار بدقة وبسرعة، وهذا يعتمد على¹:

أ. دقة البيانات والمعلومات.

ب. اختيار الإدارة للأدوات والأساليب الفنية الملائمة لترشيد عملية اتخاذ القرارات.

من الأدوات التي تستعين بها الإدارة في اتخاذ قراراتها الاتي:

i. نظرية الاحتمالات.

ii. بحوث العمليات.

iii. المعاملات الإحصائية.

iv. التحليل المالي.

ترى الباحثة ان هنالك العديد من الأدوات الأخرى التي يمكن استخدامها من قبل المنشآت في عملية اتخاذ القرار، كالبحوث التسويقية والتي تستخدم لتحليل العملاء المحتملين وحالة السوق والمنافسة في السوق، وايضاً تحليل التكلفة والفوائد لتقييم تكاليف القرار والعوائد المتوقعة واختيار القرارات ذات الفائدة الأكبر، كما يمكن استخدام تحليل SWOT الذي يساعد في استغلال الفرص و نقاط القوة في

¹ د. وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، (الدمارك، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدمارك، 1991م)، ص

المنشأة، ويساعد في معرفة نقاط الضعف والتهديدات المتاحة، ومن الممكن الجمع بين عدد من الأدوات لتحقيق الأهداف المحددة.

خامساً: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار:

هناك عدة عوامل تؤثر في اتخاذ القرار منها ما يلي¹:

1. أهداف المنظمة:

مما لا شك فيه ان أي قرار يتخذ وينفذ لا بد وان يؤدي في النهاية الى تحقيق اهداف المنظمة او الهيئة او المجتمع المتخذ فيه القرار، فأهداف المنظمة او الهيئة مثلا هو محور التوجيه الأساسي لكل العمليات بها، لذلك فان بؤرة الاهتمام في اتخاذ القرار هي اختيار امثل الوسائل التي يبدو انها سوف تحقق اهداف المنظمة التكتيكية او الاستراتيجية.

2. الثقافة السائدة في المجتمع:

تعتبر ثقافة المجتمع وعلى الأخص نسق القيم من الأمور الهامة التي تتصل بعملية اتخاذ القرار، فالمنظمة لا تقوم في فراغ وانما تباشر نشاطها في المجتمع وللمجتمع، ومن ثم فلا بد من مراعاة الأطر الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرار.

3. الواقع ومكوناته من الحقائق والمعلومات المتاحة:

لا يكفي المحتوى القيمي او المحتوى الأخلاقي كما يسميه البعض بل يجب ان يؤخذ في الاعتبار الحقيقة والواقع وما ترجحه من وسيلة او بديل على بديل، وفي رأي Simon ان القرارات هي شيء اكبر من مجرد افتراضات تصف الواقع؛ لأنها بكل تأكيد تصف حاله مستقبلياً هناك وتفضيل لها

¹ زيد منير عبوي، دور القيادة التربوية في اتخاذ القرارات الإدارية، (عمان: دار الشروق، 2010م)، ص233.

على حاله أخرى وتوجه السلوك نحو البديل المختار، ومعنى هذا باختصار ان لها محتوى أخلاقي بالإضافة لمحتواها الواقعي.

4. مدخلات القرار:

ان عملية اتخاذ القرار تتأثر بمدخلات القرار التي صنفها الى عوامل داخلية تشمل: شخصية صانع القرار ومزاجه، وخبرته، ورغباته ودافعيته، ومعارفه ومهاراته، وعوامل خارجية تشمل: المعلومات والخبرة المتوفرة عن المشكلة وعن بيئتها الخارجية، ومدى ملاءمة وقت التدخل والموارد والمعدات المتاحة لحل المشكلة¹.

ترى الباحثة ان هنالك ايضاً مؤثرات على القرار وهي: القيم والمعتقدات، العوامل السيكولوجية لمتخذ القرار والبيئة المحيطة به، كما ان عملية اتخاذ القرارات تتأثر ايضاً بحالة عدم التأكد وتوقيت القرار والطريقة التي يتخذ بها وكذلك تجارب الماضي لمتخذ القرار.

سادساً: الصفات المميزة لعملية اتخاذ القرار:

ويمكن تحديد الصفات المميزة لعملية اتخاذ القرار بالاتي²:

1. عملية قابلة للترشيد: إذ أن هذه العملية تقوم على افتراض مؤداه أنه ليس بالإمكان الوصول إلى ترشيد كامل للقرار وإنما يمكن الوصول إلى حد من المعقولية والرشد.
2. تتأثر بعوامل ذات صبغة إنسانية واجتماعية: هذه الصفة نابعة من كون هذه العملية تتأثر بعوامل سيكولوجية نابعة من كون هذه العملية تتأثر بعوامل سيكولوجية نابعة من شخصية متخذ

¹ د. محمود الفياض، د. زهير دحكول، تقييم اخلاقيات القرار الإداري التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، (الزقازيق، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 39، العدد 2، 2017م)، ص171.

² عباس نوار، أسماء حسين، اثر ضبابية المعلومات المالية في جودة القرارات الإدارية، (المتنى، جامعة المتنى، مجلة المتنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد1، المجلد 5، 2015م)، صص"150-151"

القرار. كما إن هذه العملية تتأثر بعوامل اجتماعية نابعة من بيئة القرار سواء أكانت هذه البيئة داخلية أم خارجية.

3. عملية تمتد من الماضي الى المستقبل: تتبع هذه الصفة من كون القرار الإداري امتداد واستمرار لقرارات أخرى سبق اتخاذها، وإن القرار الإداري لا يتخذ بمعزل عن بقية القرارات التي سبق اتخاذها. كما تمتد عملية اتخاذ القرار الى المستقبل من حيث اثار القرار تتصرف الى المستقبل.

4. عملية تقوم على الجهود الجماعية المشتركة: اذ ينظر الى هذه العملية على انها نتاج جهد مشترك يبرز من خلال مراحلها المتعددة وما تتطلب هذه المراحل من اعداد و تحضير وجمع المعلومات وتحليلها وتقييمها وتنفيذ القرار وما يتطلب التنفيذ من جهود مشتركة.

5. عملية تتصف بالعموم والشمول: تتصف عملية اتخاذ القرار بالعمومية ، اذ ان نوع القرارات واسس وأساليب اتخاذها تكاد تكون عامة بالنسبة لجميع المنظمات الإدارية. كما تتصف عملية اتخاذ القرار بالشمول. اذ ان القدرة على اتخاذ القرارات ينبغي ان تتوافر في جميع من يشغلون المناصب الإدارية باختلاف مستوياتهم العليا والوسطى والمباشرة.

6. عملية ديناميكية مستمرة: تظهر صفة الحركية في عملية اتخاذ القرار من خلال كون هذه العملية تنتقل من مرحلة الى أخرى وفقاً للمتغيرات والظروف، فضلاً عن ان التغيير المستمر للمشكلة محل القرار يفرض على متخذ القرار متابعة هذا التغيير لتحديد المشكلة الرئيسية وتمييزها عن المشكلة الفرعية.

7. عملية معقدة وتتسم بالبطء احياناً: تأتي صفة التقييد في عملية اتخاذ القرار من كون متخذ القرار يخضع لقيود متعددة وهو بصدد اتخاذ القرار، بعضها قانوني وبعضها الضغوط التي يتعرض لها متخذ القرار. كما تتسم هذه العملية بالبطء احياناً. اذا انها تستغرق وقتاً طويلاً بسبب تعقد المشكلة محل القرار، أو بسبب ما يتطلبه حلها من جمع البيانات وتحليلها.

ترى الباحثة انه يمكن إضافة بعض الخصائص مثل: اعتماده على التفكير العقلاني حيث تطبق القدرات الفكرية بمحاولة متخذ القرار التنبؤ بالتأثيرات المحتملة للقرار قبل اتخاذها وكذلك ان اتخاذ

القرار عملية انتقائية حيث يتم الاختيار بين عدد من البدائل المتاحة بعد المناقشة وتقييم الإيجابيات والسلبيات.

سابعاً: التمييز بين القرار الصحيح والجيد والقرار الأمثل:

قد يتساءل الكثير من الناس عن متى يكون القرار صحيحاً وهل من الممكن ان تتخذ قرارات مثالية ام ان المثالية هي هدف خيالي ويكفي ان تتخذ قرارات جيدة وبدرجة كافية ويمكن بيان ذلك كما يلي:¹.

1. القرار الصحيح:

يعتبر تقييم القرارات على ضوء النتائج المترتبة عليها اكثر المداخل قبولاً من الناحية العملية. فاذا كانت النتائج المترتبة على القرار مقبولة يعتبر القرار صحيحاً. ويجب عند استخدام هذا المدخل ان تؤخذ في الاعتبار الفترة الزمنية التي يتم خلالها تقييم القرار، فقد تؤدي بعض القرارات الى نتائج مقبولة في الفترة القصيرة في الوقت الذي تؤدي فيه الى نتائج غير مقبولة في المدى الطويل، ويتضمن المدخل الثاني لتقييم القرارات تحديد افضل قرار اتخذ على ضوء الظروف التي توافرت عند اتخاذ القرار، ويتميز هذا المدخل بانه يأخذ في الاعتبار مهارات متخذي القرارات والتي يتم تقييمها في ظل الحالة موضع القرار وما توافر من موارد ومعلومات وفن انتاجي حين اتخاذ القرار. ولنفرض اذا طلب منك صديق استثمار مبلغ 1000 ج لحسابه، وافترض ايضاً ان لديك الخبرة التي تجعلك محلاً للاستثمار، وعليه فانت تعرف الخطوات الأساسية لاتخاذ القرار وكان قرارك استثمار الفرصة في مزرعة الدواجن، ويعتبر القرار صحيحاً في ظل الظروف الاقتصادية المحيطة، ولكن لسوء الحظ أصيبت الدواجن بمرض مفاجئ وطبقاً للمدخل الأول يعتبر قرارك غير صحيح ولكن العكس يقال اذا استخدم المدخل الثاني لتقييم القرار. ولكن كيف تثبت لصديقك انك استخدمت القرار الصحيح؟ هذه هي الصعوبة الأساسية في هذا المدخل.

¹ محمد عبد الله الشيخ، مرجع سابق، ص ص "58-60"

2. القرار الأمثل:

من الطبيعي ان يتمنى كل متخذ قرار ان تتوافر لديه اعتبارات معينة تمكنه من اتخاذ قرار امثل، وتتمثل اعتبارات القرار الأمثل كما يلي:

- i. تفهم واضح ودقيق للأهداف المتعددة التي تلائم المشكلة موضع القرار.
- ii. تعريف محدد وشامل ودقيق للمشكلة موضع القرار وجوانبها المختلفة.
- iii. معرفه كاملة بالبدائل الممكنة وما يترتب عليها عند اختيار كل بديل.
- iv. طريقة سليمة لتحديد العلاقة بين نتائج كل بديل و الأهداف المرغوب تحقيقها، بمعنى اخر هناك حاجة لمعيار للمثالية حتى يمكن لمتخذ القرار ان يتخذ أي القرارات افضل.
- v. حرية كاملة للاختيار بين البدائل التي تحقق الحل الأمثل للمشكلة.

تتمثل المشكلة الأساسية لاتخاذ القرار الأمثل في عدم توافر معظم هذه الاعتبارات بصفة مطلقة، فقد نجد الأهداف مفهومة ولكن بصفة جزئية وهكذا لبقية الاعتبارات. وقد يلاحظ شيوخ تعبيرات مثل (قرار مثالي) او دون ذلك، فان هذه التعبيرات في حد ذاتها مضلله فقد تتطلب المثالية في اتخاذ القرارات استخدام معيار للمثالية ومعرفة كامله بجميع البدائل و نتائجها المتوقعة بالإضافة الى طريقة سليمة لمقارنة كل بديل بمعيار المثالية المستخدمة.

3. القرار الجيد:

فيما سبق اتضح ان مثالية القرار امر بعيد المنال ومن المسلم به ان هناك قيود على المعلومات التي يمكن توفيرها لغرض اتخاذ قرار معين، كما وان هناك حدود للرشد في أي تنظيم تتمثل في عناصر معينة للمشكلة والتي تؤخذ كمعطيات مثل السياسات، وشخصية متخذي القرارات، والتكلفة والفن الإنتاج، ودرجة المنافسة ويتضمن الاعتراف بفكرة الرشد المقيد أي ان متخذ القرار نادرا ما يحاول إيجاد حل امثل للمشكلة، ومعنى ذلك ان متخذي القرارات يقومون بتعريف المشكلة في ظل عديد من المعطيات ثم يتم اتخاذ القرار الذي يؤدي الى نتائج يمكن اعتبارها جيدة في ظل هذه المعطيات.

يتفق الباحثون في مجال اتخاذ القرارات على ان كل قرار يشتمل على ركيزتين أساسيتين هما الجودة والقبول ويؤثر كل من هاتين الركيزتين على فاعلية القرار. فقد يكون القرار ذا درجة عالية من الجودة وفي نفس الوقت غير فعال لعدم قبوله من هؤلاء الذين يؤثر على رفايتهم.

ترى الباحثة انه لاتخاذ قرار فعال يجب ان يقوم متخذ القرار بادراك الحاجة لاتخاذ القرار وتحديد منهجية اتخاذ قراراته، واستكشاف الوضع بالتفصيل وتحليله، ومن ثم توليد البدائل للقرار وتحليل كل بديل واختيار الحل الأمثل ومن ثم تقييم الخطة، والابلاغ عن القرار واتخاذ الإجراءات اللازمة، والمتابعة والتقييم باستمرار. كما ان لتحديد الأهمية النسبية والجودة ومدى القبول دور هام في تحديد نوع القرار فقد يكون القرار ذو جودة عالية وغير مقبول لحل المشكلة موضوع القرار والعكس صحيح.

ثامناً: المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات:

لابد أن تكون المعلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرار، ويقصد بالملاءمة أن تكون المعلومات المحاسبية نافعة ومفيدة عند اتخاذ القرار ، أي يجب أن تكون وثيقة الصمة ومرتبطة بالقرار المراد اتخاذه، وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن يتوافر فيها شرطين أساسيين هما: أن تكون متوقعة في المستقبل و أن تختلف باختلاف بدائل القرار. يتعمق الشرط الأول بضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية متوقعة الحدوث خلال الفترة التي يغطيها القرار المراد اتخاذه، فعلى سبيل المثال إذا كانت إدارة المنشأة ترغب في تقديم منتج جديد خلال الفترة القادمة، فإنها تهتم بتحديد تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتوقعة خلال الفترة القادمة، أما التكاليف التاريخية التي حدثت بالفعل في الفترات الماضية فإنها تعتبر تكاليف غير ملائمة للقرار، ويطلق عليها تكاليف غارقة ، وتقتصر فائدتها على قدرة المحاسب على الاستفادة منها في التنبؤ بالتكاليف المتوقعة مستقبلاً. أما الشرط الثاني فيتعمق بضرورة أن تختلف المعلومات المحاسبية باختلاف بدائل القرار، وذلك لأن اختلاف البدائل هو الذي يساعد على اتخاذ القرار، وعلى ذلك فإن عناصر الإيرادات أو التكاليف التي لا تختلف من بديل لآخر تعتبر غير ملائمة للقرار محل الدراسة ويجب استبعادها، فعلى سبيل المثال إذا كانت إدارة المنشأة تفاضل بين بديلين للنتائج،

وكلاهما يتطلب عمالة تقدر أجورها بمبلغ 40000ج، في هذه الحالة فإن تكلفة العمالة تعتبر تكاليف غير ملائمة للقرار ويجب تجاهلها، أما إذا كان البديل الأول يتطلب عمالة تكلفتها 48000ج، في حين يحتاج البديل الثاني إلى عمالة تكلفتها 36000 ج، في هذه الحالة تعتبر تكاليف العمالة ملائمة لاتخاذ القرار والمفاضلة بين البدائل، ويسمى الفرق بين تكلفة البديلين بالتكاليف التفاضلية وقد تكون التكاليف التفاضلية موجبة أو متزايدة إذا زادت تكاليف البديل عن تكاليف البديل الآخر المقارن معه، والعكس تكون التكاليف التفاضلية سالبة أو متناقصة إذا نقصت تكاليف البديل الذي تتم دراسته مقارنة بالبديل الآخر، ومن ثم فالمعلومات الملائمة يجب أن تكون تفاضلية أي تختلف من بديل لآخر من بدائل القرار. هذا وفي إطار تحميل المقصود بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات ينبغي الإشارة إلى وجوب توافر الشرطين معاً لاعتبار المعلومات المحاسبية ملائمة للقرار محل الدراسة إذ لا يكفي توافر شرط واحد منهما فقط، فإذا كانت المعلومة المحاسبية تتعمق بالمستقبل ولكنها لا تختلف من بديل لآخر فإنها تعتبر غير ملائمة لاتخاذ القرار، والعكس إذا كانت المعلومة تختلف من بديل لآخر ولكنها لا تتعمق بالمستقبل فإنها أيضاً تعد غير ملائمة للقرار¹.

ترى الباحثة ان جودة القرار تعتمد على توفير المعلومات حيث تعتبر القاعدة الرئيسية لاتخاذ القرارات في المؤسسة ، لذلك على المؤسسة ان توفر المعلومات اللازمة في التوقيت المناسب وبالذقة المطلوبة لتحقيق اهدافها.

تاسعاً: اهم المصطلحات التكاليفية لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات:

ان اهم المصطلحات التكاليفية لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات كما يلي²:

1. التكلفة التفاضلية والتكلفة الغارقة: يعتبر مفهوم التكلفة التفاضلية والتكلفة الغارقة من اهم المفاهيم المستخدمة في مجال اتخاذ القرارات والتكلفة التفاضلية هي التكلفة التي تختلف من بديل لآخر، وبالتالي تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار، أي تؤثر على اتخاذ القرار السليم.

¹د. صلاح بسيوني عيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، (القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2017م)، ص ص "75-77".

²د. شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص ص "62-64".

بينما التكلفة الغارقة هي تكلفة متساوية في جميع البدائل، أي لا تختلف من بديل لآخر، وبالتالي لا تؤثر ولا تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار. ولا علاقة بتقسيم التكلفة الى تكلفة غارقة وتكلفة تفاضلية بتقسيمها الى تكلفة ثابتة وتكلفة متغيرة، فكلاهما يمكن ان يكون تكلفة ثابتة وتكلفة متغيرة. حيث يتم تقسيم التكلفة الى تكلفة ثابتة وتكلفة متغيرة وفقاً لعلاقتها بحجم الإنتاج او النشاط، في حين يتم تقسيم التكلفة الى تكلفة تفاضلية وتكلفة غارقة حسب علاقتها بالقرار، فاذا كانت تؤثر على القرار تكون تكلفة تفاضلية واذا لم تؤثر على القرار تكون تكلفة غارقة.

2. التكلفة الحدية: هي الزيادة في التكلفة الكلية نتيجة زيادة حجم الإنتاج بوحدة واحدة أي تكلفة الوحدة الأخيرة وهي مفهوم اقتصادي غير عملي.
3. التكلفة المضافة: وهي زيادة في التكلفة الكلية نتيجة زيادة حجم الإنتاج بكمية معينة، وهي مفهوم محاسبي اكثر واقعية وعملية من مفهوم التكلفة الحدية.
4. التكلفة التي يمكن تجنبها: وهي نوع من التكلفة التفاضلية التي يمكن تجنب سدادها لو تم اتخاذ قرار معين، فمثلاً اذا تم اتخاذ قرار بعدم البيع في منطقة معينة سنتجنب سداد بعض نفقات البيع والتوزيع في تلك المنطقة. وان كانت هناك بعض النفقات العامة ففي هذه الحالة التي لا يمكن تجنبها والتي تعتبر في هذه الحالة بمثابة نوع من انواع التكاليف الغارقة.
5. التكلفة النقدية: هي التكاليف التي سيترتب عليها تدفق نقدي خارج أي سيتم سدادها نقداً، وجميع عناصر التكاليف تتطلب تدفق نقدي خارج مع ملاحظة ان الاهلاك لا يعتبر تكلفة نقدية في الفترة الحالية حيث تم خروج النقدية عند شراء الأصل الثابت.
6. تكلفة الفرصة البديلة: وهي العائد المفقود على افضل البدائل المعروضة نتيجة توظيف الشركة لأموالها في الاستخدام الحالي، وهي تكلفة غاية في الأهمية وتستخدم عند المفاضلة بين البدائل الاستثمارية المختلفة وتقييم الاستثمار الحالي. وهي تكلفة غير خاضعة للرقابة لأنها تمثل عائد خارجي، ولا يتم تسجيلها محاسبياً.
7. التكلفة الضمنية: وهي نوع من أنواع تكلفة الفرصة البديلة وهي تكلفة حقيقية وتؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرارات، ولكنه لا يتم تسجيلها محاسبياً، وكمثال عليها العائد المفقود

نتيجة استثمار المنشأة لأموالها في المخزون، حيث ان استثمار المنشأة لأموالها في المخزون يعني انه لو كانت المنشأة استخدمت تلك الأموال في استثمارات أخرى كالودائع بالبنك لحققت فائدة او عائد، وهذا العائد المفقود يعتبر بمثابة تكلفة ضمنية.

تري الباحثة انه عند اتخاذ قرار معين يجب ان يتم تحليل للتكلفة لتحديد التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار السليم واستبعاد التكاليف غير الملائمة. وبذلك يجب على متخذ القرار تحليل التكلفة تحليلاً دقيق حتى لا يتم الخلط بين التكاليف، وليس بالضرورة ان تكون التكاليف الملائمة لاتخاذ قرار معين ملائمة لاتخاذ قرار اخر.

المبحث الثاني

مفهوم ومراحل وأنواع ومقاييس نجاح ومعوقات اتخاذ القرارات التشغيلية

أولاً: مفهوم القرارات التشغيلية:

هي قرارات تتميز بأنها تحقق التزامات في الموارد بشكل وأمد محدودين وهذه القرارات في جوهرها هي "تشغيلية"، تسعى الإدارة بواسطتها لترجمة وتحقيق القرارات الاستراتيجية الى واقع ملموس. ومن امثلة القرارات التشغيلية قرار شراء مواد أولية اعتيادية لتأمين سير الإنتاج، او قرار تعيين مجموعة صغيرة من العاملين، او قرار منح إجازة ل احد الموظفين¹.

هي تلك القرارات المعينة بعملية تحويل مدخلات معينة من الموارد الى مخرجات مرغوبة، وهي لا تعني بصفة عامة بما يجب ان تكون عليه تلك المدخلات والمخرجات. عموماً فإن القرارات التشغيلية يتخذها مديرون غالباً ما يعملون في المستويات الدنيا والوسطى للهيكل التنظيمي، هذا بالرغم من أن نفس المديرين قد يعنون أيضاً بالقرارات الاستراتيجية. وتتسم القرارات التشغيلية ايضاً بطبيعة روتينية، هذا يعني أنها متكررة، وحينما تحدث مشكلات متشابهة بصورة منتظمة فإننا غالباً ما نستطيع التعرف على طريقة عامة للتعامل معها بالرغم من أننا قد لا يكون لدينا حلاً محدداً².

تصنف القرارات التشغيلية في الشركات الصناعية غالباً الى مثل الوظائف الأساسية التالية³:

1. قرارات تتعلق بالعنصر البشري او الافراد.
2. قرارات تتعلق بمشتريات المواد الأولية والإنتاج.

¹ باسم الحميري، مهارات إدارية، (عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2010م)، ص57.

² أحمد يوسف عريقات وآخرون، المفاهيم الإدارية الأساسية النظرية والتطبيق، (عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2011م)، ص269.

³ حسان ادريس فاضل، اثر المقاييس المشتقة من قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية، (عمان، جامعة العلوم الإسلامية، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2017م)، ص33.

3. قرارات تتعلق بالتسويق وتحديد حجم المبيعات.

ترى الباحثة ان القرارات التشغيلية هي قرارات إدارية قصيرة المدى تحقق اهدافاً فورية، وهي قرارات أكثر ارتباطاً بالأعمال اليومية للمنشآت، و تمتد اثارها كحد اقصى لسنة، ويجب اتخاذها بدقة مع الاخذ في الاعتبار الخطة الاستراتيجية للمنشأة حيث أنها تخدم الأهداف الاستراتيجية العامة للمنشأة، كما يجب الاخذ بالاعتبار التكاليف و الإيرادات ذات الصلة بالقرار.

ثانياً: مراحل اتخاذ القرارات التشغيلية:

تمر عملية اتخاذ القرار بالمراحل التالية¹:

1. إدراك صانع القرار للمشكلة:

إدراك صانع القرار هو ظاهرة تتحصل في رؤية متخذ القرار لهذا الحافز، هل يشكل تحقيقاً لأهدافه أم لا يشكل؟، وتتم عملية الإدراك لدى صانع القرار عن طريق المعلومات التي يحصل عليها من مصادر جمع المعلومات المختلفة. وقد يدرك صانع القرار الموقف بصورة خاطئة، نتيجة للمعلومات التي يلجأ إليها، بسبب عوامل كثيرة، منها نظامه العقيدي، وخصائصه الشخصية، أو بسبب تنقل المعلومات مراحل مختلفة حتى تصل إليه. ولهذا يختلف إدراك صانع القرار للموقف، عن حقيقة الموقف كما هو. المهم انه بعد إدراك صانع القرار للموقف، واقتناعه بأنه يشكل تحدياً لهدفه ينتقل إلى المرحلة الثانية، وهي مرحلة تعريف الموقف.

2. تشخيص وتحليل الأسباب:

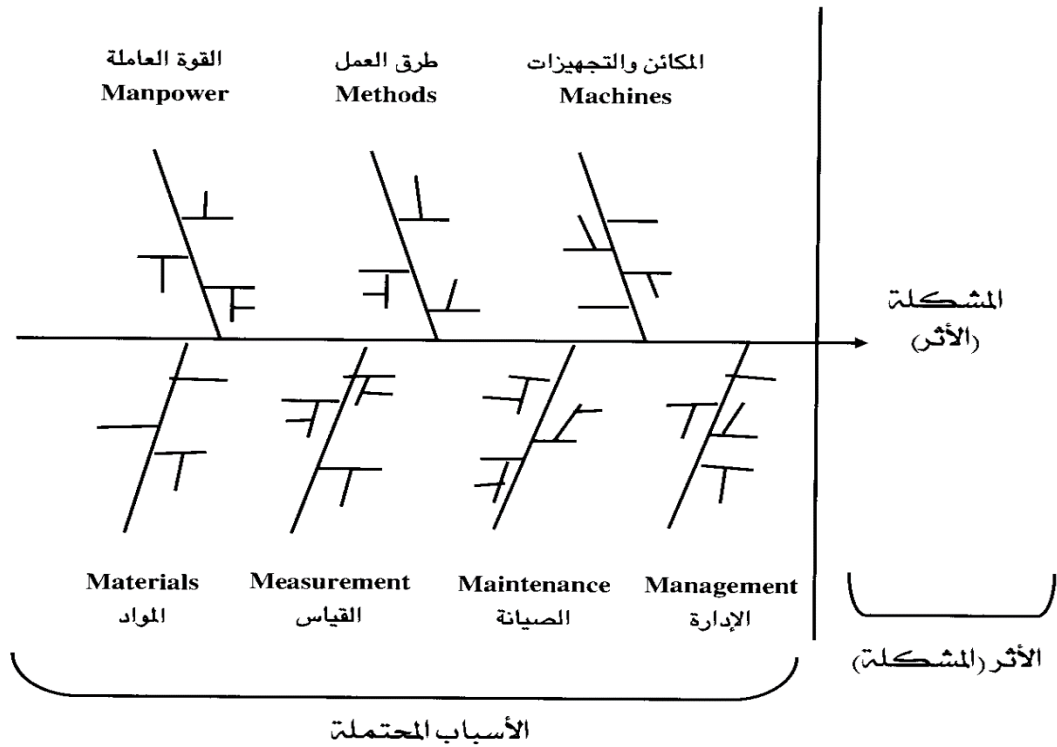
بمجرد تشخيص المشكلة او الفرصة فان المرحلة الثانية تبدأ بتحديد الأسباب التي أدت الى ظهور المشكلة او سنوح الفرصة وذلك بجمع بيانات ومعلومات وتحليلها ودراستها بعمق ودقة، والتشخيص يعني مرحلة تحليل الأسباب الرئيسية من قبل المدير والمرتبطة بالموقف او المشكلة او الفرصة.

¹د. احمد عارف الكفارنة، العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار في السياسة الخارجية، (بغداد، جامعة بغداد، مركز الدراسات الاستراتيجية والدولية، دراسات دولية، العدد 42، 2009م)، ص18.

وكثيراً ما يحصل خطأ شائع وهو القفز على هذه المرحلة والقيام بتطوير البدائل قبل استطلاع أسباب المشكلة بشكل متعمق. وهنا تجدر الإشارة الى الأسلوب الياباني الشائع تحليل السبب والاثـر الذي يحلل بعمق الأسباب المحتملة لظهور مشكلة بهدف الوصول الى الأسباب الحقيقية التي أدت الى ظهورها وكما يوضح الشكل التالي:

شكل رقم (1/2/2)

تحليل الأثر والسبب



د. صالح مهدي محسن و د. طاهر محسن منصور، الإدارة والاعمال، (عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 305.

ان المشاكل عموماً يمكن ان تكون وفق هذا المخطط بسبب سبعة عوامل هي: المكائن والتجهيزات وطرق العمل والعاملون والإدارة والصيانة وعمليات القياس والمواد المستخدمة. فقد تكون المشكلة بأحد هذه الأسباب أو اكثر لذا يجب البحث عن السبب الحقيقي من خلال دراسة كل سبب رئيسي

واحتمال وجود عوامل فرعية فيه يمكن أن تؤدي الى ظهور هذه المشكلة. كذلك هناك أسلوب اخر لتحديد الأسباب هو أسلوب العصف الذهني حيث يشترك مجموعة من المديرين أو المسؤولين ويطرحون أفكارهم بطريقة حرة ودون نقد ومن ثم تتكامل هذه الأفكار جميعاً ويتم تصفيتها وصياغتها لكي توضح الأسباب الحقيقية للمشكلة.

3. تطوير البدائل:

بعد أن تعرف الأسباب تحاول الإدارة تطوير بدائل تمثل حلاً مقترحة لمعالجة الأسباب أو حل المشكلة أو الاستفادة من الفرصة. وأحد هذه الأسباب لفشل القرارات في المنظمة هو محاولة الإدارة البحث عن حلول محدودة جداً وفي إطار علاقة ضيقة بالأسباب وبعد أن تكون البدائل قد طورت يتم تقييمها.

4. تقييم البدائل:

ان عملية تقييم البدائل تجرى وفق اعتبارات وبوسائل وأدوات كثيرة من اجل معرفة أي البدائل افضل لحل المشكلة او الاستفادة من الفرصة، واحد هذه الوسائل هو تحديد الفائدة التي يحصل عليها مختلف أصحاب المصالح او المستفيدين وذلك باستخدام أسلوب تحليل المستفيدين، وهنا لابد من معرفة أصحاب المصالح الأساسيين الذين تعنيهم الحالة ومدى تأثير كل خيار عليهم. كذلك هناك أسلوب يسمى تحليل المنفعة - الكلفة وهو مقارنة ما يكلفه الخيار بالمنافع المتوقعة منه. وعلى الأقل يجب ان تكون المنفعة اكبر من التكاليف لكل خيار لكي يؤخذ في الاعتبار. واهم الاعتبارات التي يجب مراعاتها لتقييم البدائل هي:

- المنفعة والفوائد.
- التكاليف والآثار الجانبية المتوقعة عند تنفيذ القرار.
- التوقيت الخاص بحصول المنافع وبداية ظهور التأثير الإيجابي.
- مدى القبول من جميع المعنيين بالأمر.
- الجوانب الأخلاقية والاجتماعية ومدى مراعاته للمسؤولية الاجتماعية تجاه مختلف الأطراف.

- مدى قدرة الخيار على فتح افاق عملية وابداعية يمكن ان تعزز موقف المنظمة وشهرتها.

ان شخصية المدير وميله لقبول المخاطرة له تأثير كبير في مستوى تحليل الكلفة - المنفعة المؤدية للقرار وتسمى هذه النزعة او الميل للمخاطرة.

5. اختيار البديل المناسب:

بعد التقييم فان هناك بدائل ستستبعد وسيتم اختيار افضل البدائل في ضوء نتائج التقييم والمعايرة والمعايير الموضوعية عند المقارنة، فقد يكون المعيار هو اكبر ربح يتحقق من البديل او ادنى كلفة او غير ذلك.

6. تنفيذ البديل المختار:

هنا تبدأ مرحلة التنفيذ للبديل الذي تم اختيار كحل للمشكلة أو وسيلة للاستفادة من الفرصة. إن بعض القرارات تكون سهلة مقارنة بأخرى تحتاج إلى جهد كبير واستجابة من العاملين وتعاون لتنفيذها. وقد تظهر صعوبة نقص المشاركة وهنا تظهر أهمية اندماج العاملين ومشاركتهم في القرارات بشكل عام وإشعارهم بأنهم جزء من المنظمة.

7. تقييم وتغذية عكسية:

إن القرار لا ينتهي عندما يوضع موضع التنفيذ فلا بد من تقييم للنتائج الناجمة عن هذا القرار وجميع المعلومات عن الآثار والنتائج وتحليلها ومقارنتها بما استهدف من نتائج وتوفير تغذية عكسية بشكل تقارير وتصويبات وتوضيحات تستهدف زيادة فاعلية القرار وقد تكون هناك نتائج إيجابية وسلبية وفي كلا الحالتين يجب أن تدرس بعناية بحيث تكون عملية القرار ديناميكية ومستمرة. بالإضافة لإجراء تصحيحات إذا تطلب الأمر أو إقرار النتائج كما هي وتوثيقها للاستفادة منها مستقبلاً¹.

¹ د. صالح مهدي محسن ، د. طاهر محسن منصور، الإدارة والاعمال، (عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 304-309.

ترى الباحثة ان هذه المراحل مرتبطة ببعضها البعض و لابد لمتخذ القرار ان يكون على علم تام بخطوات اتخاذه و ان يقوم بجمع المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ قراره، فعملية الجمع يضمن التأكد من المعلومات المتاحة و اتخاذ الإجراءات للحصول على المعلومات الناقصة والعمل على تطبيق هذه المراحل بدقة تامه، والعمل على كشف العوائق الداخلية والخارجية والمخاطر المحتملة والتي تعوق عملية اتخاذ القرار والعمل على التخلص منها، وبعد الوقت عاملاً مهماً في فعالية القرار الإداري بحيث يجب تنفيذ هذه المراحل في الوقت المطلوب.

ثالثاً: أنواع القرارات التشغيلية:

ان القرارات التشغيلية هي قرارات قصيرة المدى، ومن اهم القرارات التشغيلية ما يلي:

1. قرار الصنع أو الشراء والاستعانة بمصادر خارجية:

سيتم تناول هذا القرار من خلال عدة جوانب كالتالي:

أ. تعريف قرار الصنع أو الشراء:

عرف قرار الصنع أو الشراء بأنه خيار المنظمة ما بين التكامل العمودي أو التوريد الخارجي، أو هو خيار المنظمة بين شراء المواد والاجزاء والخدمات أو صنع واداء العمليات من قبل المنظمة نفسها، وكذلك عرف هذا القرار بأنه الخيار ما بين ان تصنع المنظمة مدخلات الانتاج بنفسها أو ان تقوم بشرائها من المورد الخارجي اي ان تميز المنظمة بين ما ترغب وتستطيع صنعه وما ترغب وتفضل شراؤه وبشكل عام فقد اجمع الباحثون على ان هذا القرار هو عملية المفاضلة ما بين ان تصنع المنظمة المواد والاجزاء التي تحتاجها أو ان تقدم الخدمة اما بنفسها أو بالتكامل العمودي مع منظمة أخرى لهذا الغرض أو ان تعتمد بذلك على منظمات اخرى تعد اكثر تميزاً في القيام بها¹.

¹ د. اصفاد مرتضى سعيد، المفاضلة بين قراري الصنع أم الشراء- دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة البطاريات، (كربلاء، جامعة كربلاء، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 6، العدد 24، 2009)، ص ص "6-7"

ب. الاستعانة بمصادر خارجية:

الاستعانة بمصادر خارجية هو الاستعانة بمزودين خارج المنظمة لأداء خدمات أو إنتاج سلع يمكن تنفيذها أو إنتاجها داخليًا. قد تؤدي قرارات الصنع أو الشراء ، والتي هي قرارات حول ما إذا كان سيتم صنع جزء داخليًا أو شراؤه من مورد خارجي ، إلى الاستعانة بمصادر خارجية. ومع ذلك ، قد تقرر الشركة الاستعانة بمصادر خارجية لأنشطة التشغيل بالكامل ، مثل التخزين أو الموارد البشرية، التي تم تنفيذها بشكل تقليدي داخل الشركة، ولتحسين الدخل التشغيلي والمنافسة بفعالية في الأسواق العالمية، تركز العديد من الشركات مواردها على كفاءاتها الأساسية - أي الأنشطة التي تؤديها بشكل أفضل. وإن إحدى الطرق للحصول على الموارد المالية والمادية والبشرية والتكنولوجية اللازمة للتأكيد على تلك الكفاءات هي الاستعانة بمصادر خارجية للأنشطة غير مدفوعة القيمة المضافة. وتشمل المرشحين الأقوياء للاستعانة بمصادر خارجية تجهيز كشوف المرتبات والتدريب وإدارة أساطيل المركبات والمبيعات والتسويق، وخدمات الحفظ، وإدارة المعلومات. وتشمل العديد من هذه المجالات مستويات مهارة منخفضة نسبيًا (مثل تجهيز كشوف المرتبات أو الحراسة والخدمات) أو معرفة عالية التخصص (مثل إدارة المعلومات) يمكن الحصول عليها بشكل أفضل من خبراء خارج الشركة، ويمكن أن يؤدي الإنتاج الخارجي أو أنشطة التشغيل إلى الحد من استثمار الشركة في الأصول المادية والموارد البشرية ، مما يمكن أن يحسن التدفق النقدي. كما يمكن أن يساعد الشركة على خفض تكاليف التشغيل وتحسين الدخل التشغيلي على سبيل المثال ، نظرًا لأن (أمازون. كوم) تقوم بتوزيع معظم منتجاتها ، فقد تمكنت من تقليل تكاليف التخزين والتوزيع بما فيه الكفاية تقدم خصومات منتجات تصل إلى 40 في المئة من سعر القائمة. كما أنها قادرة على توفير خدمات إضافية ذات قيمة مضافة ، مثل المراجعات عبر الإنترنت من قبل العملاء ، مخصصة توصيات ومناقشات ومقابلات حول المنتجات الحالية¹.

¹Susan V. Crosson, Belverd E. Needles, **Managerial Accounting**, (USA, Cengage Learning Customer & Sales Support, 2011), p p"397-398"

أ. تحليل الاستعانة بمصادر خارجية في شركات التصنيع:

هناك قرار مشترك يواجه المديرين هو ما إذا كان سيتم إجراء أو شراء بعض أو كل الأجزاء المستخدمة في تجميع المنتجات. الهدف هو اختيار الخيار الأكثر ربحية من خلال تحديد تكاليف كل بديل وتأثيراتها على الإيرادات والتكاليف القائمة. يحتاج المديرين إلى المعلومات التالية من أجل هذا التحليل: معلومات حول الصنع: التكاليف المتغيرة للصنع، الحاجة لآلات إضافية، التكاليف ثابتة إضافية، معلومات عن الشراء: سعر شراء السلعة، يتم إنشاء الإيجار أو التدفق النقدي الصافي من المساحة الخالية في المصنع، قيمة الإنقاذ من الآلات غير المستخدمة. وعند إجراء تحليل تدريجي لقرار الاستعانة بمصادر خارجية، لا يتم تضمين معلومات غير ذات صلة، مثل الاستهلاك والتكاليف الثابتة الأخرى، ولا تشمل سوى التكاليف التي تتغير بين البدائل¹.

في معظم العمليات الصناعية يجب ان تقرر المنشأة حالة تصنيع جزء اساسي مطلوب لتجميع الوحدات التامة التي تنتجها المنشأة او شراء هذا الجزء من مجهزين خارجيين. فاذا وفرت الشركة هذا الجزء والذي يمكن ان يشتري بكلفة اقل من الخارج، فالربح سيزداد بقرار الشراء من الخارج. فضلاً عن الاستفادة من المصادر المتاحة للمنشأة لأغراض أخرى، فضلاً عن تقييم كلفة الفرصة المرتبطة بهذا القرار².

ج. عوامل تفضيل الصنع على الشراء (مزايا الصنع):

ان عوامل تفضيل الصنع على الشراء التي يجب أخذها في الحسبان قبل اتخاذ قرار الشراء او الصنع هي³:

أ. استغلال الطاقة غير المستغلة التي يمكن استغلالها في هذا المجال.

¹ The previous reference, p397.

² جبار جاسم ، ناجي شايب، دور الكلف الملائمة في ترشيد القرارات الادارية الخاصة، (بغداد، هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد 20، العدد 2، 2007م)، ص7.

³ د. صلاح بسيوني عيد وآخرون، مرجع سابق، ص79.

- ii. التقليل من تحكم الموردين الذين يوردون هذه الأجزاء للمنشأة.
- iii. سرية الصناعة قد تتطلب عدم إطلاع المنشآت الأخرى على التصميمات الهندسية أو على سر الصناعة.
- iv. التحكم في جودة تمك الأجزاء بدرجة أكبر من المشتراة.
- v. إنتاج هذه الأجزاء بتكلفة أقل من تكلفة الشراء مما يزيد من أرباح المنشأة.

د. عوامل تفضيل الشراء على الصنع (عيوب الصنع):

ان عوامل تفضيل الشراء على الصنع التي يجب أخذها في الحسبان قبل اتخاذ قرار الشراء او الصنع هي¹:

- i. قد لا تستطيع المنشأة إنتاج هذه الأجزاء بالكمية والجودة المطلوبة، نظراً لعدم توافر الآلات والوقت اللازم للإنتاج أو نظراً لعدم توافر الخبرة والمهارة الفنية لدى المنشأة في هذا المجال.
- ii. إساءة العلاقة بين المنشأة والموردين لهذه الأجزاء مما قد يضع المنشأة والموردين لهذه الأجزاء في موقف حرج في حالة طلب المنشأة مرة ثانية من الموردين توريد هذه الأجزاء.
- iii. الشراء قد يخفض رأس المال العامل عند استعداد الموردين لمنح ائتمان للمنشأة في حالة شراء هذه الأجزاء.
- iv. قد لا تكون المنشأة في حاجة إلى كميات كبيرة من هذه الأجزاء ، وبالتالي فإن العائد على الاستثمار المخصص لإنتاج هذه الأجزاء (حالة إضافة طاقة جديدة) يعتبر غير مجز ولا يشجع على صنع هذه الأجزاء ، فقد تكون هناك فرص بديمة أفضل لاستثمار الإمكانيات التي تخصص لإنتاج هذه الأجزاء بدلاً من شرائها.

¹ المرجع السابق، ص 79.

هـ. التكاليف المستترة لقرار الشراء بدلاً عن الصنع:

عندما تقوم احدى الشركات الصناعية بشراء أجزاء من مورد، فإنها تتوقع الحصول على جودة مرتفعة وبسعر مناسب، والتكاليف المستترة عند وجود مثل هذا التعاقد لمدة طويلة مع المورد تتضمن¹:

i. تكاليف جودة الأجزاء المشتراه من الموردين وهي: تكلفة فحص الأجزاء المسلمة للشركة، تكلفة العمالة والشحن للأجزاء غير المطابقة للمواصفات المعادة للمورد، تكلفة تدريب الموردين لمتابعة طرق الجودة، تكلفة إعادة تشغيل المنتجات التي تعود الى وجود أجزاء ذات جودة منخفضة.

ii. تكاليف التسليم المتأخر من الموردين وهي: تكلفة فقد مبيعات لمستهلك بسبب تأخر توريد الأجزاء من المورد، زيادة في تكلفة نقل المواد المباشرة ومخزون السلع التامة الصنع للتعويض عن تأخر الأجزاء المستلمة من الموردين، تكلفة الأوامر المتأخرة التي تعود جزئياً للشحن.

تزداد الحاجة الى قرار التصنيع الداخلي او الشراء باستمرار كلما زادت ضغوط المنافسة، وكلما ازداد التخصص الإنتاجي دقة، وتهدف المفاضلة بين قرار التصنيع وقرار الشراء الى تحديد افضل الاستخدامات البديلة للطاقة الإنتاجية للمنشأة من آلات وتجهيزات ويد عماله ماهرة. وهذا القرار قد يكون له اثار طويلة الاجل ولكن عادة يكون ضمن القرارات قصيرة الاجل لأنه يمكن عكس اثاره في نهاية فترة التعاقد مع المورد².

و. العلاقة بين قرار الصنع أو الشراء وتسعير المنتج:

من المعروف أن أي تغيير في تكلفة صنع أو شراء المنتج ينعكس على تحديد سعره في السوق، وغالباً ما يخضع المنتج الى مراجعات دورية لغرض تعديله بناء على العوامل المؤثرة في قرارات

¹ د. احمد محمود يوسف وآخرون، المحاسبة الإدارية، (القاهرة، جامعة القاهرة، 2018م)، ص73.

² إبراهيم خليل حيدر وآخرون، مدى أهمية أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات الشركات الصناعية، (بورسعيد، جامعة بورسعيد، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد1، 2012م)، ص60.

الصنع أو الشراء ، كما تهتم الشركات بمعالجة العوامل المؤثرة في مزيج التسويق، كسعر البيع، ومزيج المبيعات والتي سيدخل المنتج ضمنها ، وفي هذا الشأن يجدر الإشارة إلى وجود نظام واضح يحدد مدى الحاجة إلى مراجعة الأسعار والأوقات المناسبة لها ضمن دورة حياة المنتج في السوق، إلا أن نظاما كهذا يحتاج إلى جمع الكثير من المعلومات الضرورية والملائمة من قبل الأجهزة المالية والمحاسبية والتسويقية بشكل مستقل ومثل هذا النظام يتطلب جمع معلومات متنوعة مثل¹:

- i. مبيعات السنوات السابقة (بالوحدات والقيمة).
- ii. أسعار المنافسين وظروف البيع.
- iii. مبيعات الشركة التي تمت بأسعار تقل عما كان متوقعا.
- iv. حجم مشاركة الشركة في السوق.
- v. تكاليف المنتج الحالية والمتوقعة من حيث ما تتضمنه من تكاليف ثابتة ومتغيرة.
- vi. معلومات أخرى عن العملاء ورجال البيع ومواقف العملاء من أسعار الشركة ومخزون البضاعة تامة الصنع ، والمعلومات الخاصة بالمشتريات اللاحقة.

ترى الباحثة ان قرارات الشراء او الصنع تخضع للعديد من العوامل التي تساهم في تفضيل خيار دون اخر، والمنشآت عادة تتجه نحو الخيار الذي يحقق افضل مزيج من التكلفة ، الجودة ، موعد التسليم النهائي والتخزين، رضا العملاء، ومن العوامل المؤثرة ايضا في اتخاذ القرار النقص في الخبرة الداخلية، موثوقية المورد، وما اذا كان المورد يستطيع التعامل على المدى الطويل مع المنشأة.

2. قرار قبول طلبات الشراء الخاصة:

في الأوقات التي يكون مفيدا للشركة بيع منتجاتها باقل من الأسعار الاعتيادية، تصنع بعض الشركات المنتجات التي تباع تحت العلامة التجارية بمخازن الشركة، حيث تقوم بتنفيذ الطلبات

¹. أسامة عمر جعارة، تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء، (عمان، جامعة الشرق الأوسط، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 7، 2012م)، ص ص "8-9"

الخاصة والتي لا تؤثر على البيع بالسعر الاعتيادي والسعر الخاص للطلبية يجب ان يفوق الكلف التفاضلية بحيث يمكن للشركة ان تحقق أرباح إضافية¹.

أو بشكل العام يمكن حصر الشروط التي يتعين توافرها بقبول الطلبية، وهذه الشروط هي²:

أ. أن يتوفر لدى المنشأة طاقة غير المستغلة "الطاقة العاطلة"

ب. أن لا يؤثر السعر المحدد للطلبية على أسعار المنتجات في الأسواق المعتادة.

ج. أن يغطي سعر الطلبية التكاليف المتغيرة على الأقل.

بصفة عامة ان الهدف من قرارات الطلبات الخاصة هو تحديد ما إذا كان ينبغي قبول أمر خاص. حيث يجب قبول طلب خاص فقط في حالة زيادة إيرادات التشغيل. في العديد من الحالات ، يتم استبعاد مصاريف عمولة المبيعات من تحليل قرار الأمر الخاص لأن العميل قد اتصل بالشركة مباشرة. بالإضافة إلى ذلك، لا تتغير التكاليف الثابتة للمرافق القائمة عادة إذا قبلت الشركة أمراً خاصاً، وبالتالي لا تكون هذه التكاليف عادة ذات صلة بالقرار. إذا كان يجب تكبد تكاليف ثابتة إضافية لملاء الطلب الخاص، فستكون ذات صلة بالقرار. ومن أمثلة التكاليف الثابتة ذات الصلة شراء الآلات الإضافية وزيادة المساعدة الإشرافية وزيادة أقساط التأمين المطلوبة بموجب أمر محدد. تحليل الأوامر الخاصة يمثل احد النهج لقرار الطلبات الخاصة في مقارنة سعر الأوامر الخاصة مع التكاليف ذات الصلة لإنتاج الطلب وتعبئته وتأمينه. وتشمل التكاليف ذات الصلة التكاليف المتغيرة وتكاليف البيع المتغيرة (إن وجدت) والتكاليف الأخرى المرتبطة مباشرة بالطلب الخاص (مثل الشحن والتأمين والتغليف وتوسيم المنتج). هناك أسلوب آخر لهذا النوع من القرار هو إعداد سعر طلب شراء خاص من خلال حساب سعر البيع الأدنى للأمر الخاص. يجب أن يغطي سعر العرض التكاليف ذات الصلة والريح المقدّر³.

¹ د. بئينة راشد حميدي، الكلف الملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية باستخدام البرمجة الخطية، (بغداد، الجامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 56، 2005م)، ص ص "96-97".

² جيوار احمد سالار، حازم هاشم محمد، مرجع سابق، ص 236.

³ Susan V. Crosson, Belverd E. Needles, **Previous reference**, p "399-400"

ترى الباحثة انه لابد من دراسة وتحليل عناصر التكلفة قبل اتخاذ قرار قبول الطلبات الخاصة حتى لا تتعرض المنشأة الى خسائر، حيث يجب المفاضلة بين البدائل والاختيار بين البدائل المتاحة ومن ثم المتابعة الدورية، كما ان قرار قبول الطلبات يترتب عليه استقرار العلاقات مع عملاء الشركة. ويجب أن تمتلك المنشأة القدرة على تلبية الطلب الخاص، ولتجنب الإخلال بالإنتاج المنتظم لطلبات العملاء يجب أن يكون لدي المنشأة طاقة إضافية زائدة لتلبية الطلب الخاص من حيث الموظفين والآلات، وكذلك دراسة ما اذا كان قبول الطلبات الخاصة قد يؤثر على يقيد المنشأة ويحول دون استغلال الطاقة الزائدة في المستقبل لزيادة الإنتاج وبيعه بالسعر العادي.

3. قرار إضافة او حذف احد خطوط الإنتاج:

غالباً ما يقرر المدراء اضافة او حذف خط انتاجي او اغلاق وحدة اعمال سبق ان كانت تحقق ارباحاً عالية في الماضي الا انها فقدت هذه الميزة نتيجة لظهور منتجات جديدة تتسم بالجودة ولغرض الوصول الى القرار المناسب يجب العمل اولاً على تحديد اياً من التكاليف تكون ملائمة للقرار عند اجراء عملية التحليل التفاضلي فليست كل التكاليف تعد ملائمة فبعضها يكون مرتبطاً بخطوط الانتاج وهذه تمثل كلف غارقة اما التكاليف الاخرى فمن الممكن تخصيصها كتكاليف مشتركة والتي لا تختلف فيما اذا تقرر حذف احد خطوط الانتاج او تم الابقاء عليه¹.

والقرار الذي يجب اتخاذه هو: هل يتم الاستمرار في تشغيل هذه الانشطة او التوقف عن ذلك؟، بطبيعة الحال سيؤدي قرار اقبال احد الأقسام مثلاً ضياع كل ايراداته. وتوفير تكلفة البضاعة المباعة، وبعض مصروفاته، وهنا زاد مقدار الوفر في المصروفات التشغيلية عن هامش المساهمة المفقود، فان القرار سيكون لصالح إيقاف الخط الإنتاجي والعكس صحيح².

¹ مهند عبد الرحمن سلمان، تحليل ومناقشة العائد والمخاطرة في ظل قرار التوليفة المثلى للمنتجات، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 48، 2016م)، ص ص "349-350".

² إبراهيم خليل حيدر، مرجع سابق، ص 62.

أي ان العنصر الأكثر أهمية في مثل هذه القرارات هو المفاضلة تتم على أساسه هو هل ان المنتج سوف يزيد او يخفض الدخل المستقبلي للشركة ولتقييم التغيير في الدخل يجب على المحاسب الإداري ان يحدد الكلف الملائمة. ولكي يساعد الإدارة في إتمام هذا التحليل فعلى المحاسب الإداري ان يحدد الكلف الملائمة المرتبطة بإيقاف انتاج المنتج والذي فيه يتم تصنيف التكاليف الى تكاليف يمكن تجنبها و تكاليف لا يمكن تجنبها¹.

ويمكن توضيح جوانب هذا القرار من خلال تناول خيار الحذف أو الإضافة كلاً على حدى كما يلي:

أ. قرار حذف بعض السلع أو إيقاف خط إنتاجي:

تواجه المنشآت مثل هذا القرار في ظروف متنوعة في ظل الأجل القصير، والأجل الطويل أيضاً، فإذا كان قرار حذف سلعة (أو أكثر) نهائياً، بمعنى عدم إمكانية قيام المشروع بإنتاج السلع المحذوفة لأسباب قانونية أو صحية حتى لو توافرت الظروف الملائمة من الناحية الاقتصادية مستقبلاً، فإن الأمر يستدعى بحث تعديلات الطاقة واستخداماتها في الأجل الطويل، فقد يرى إضافة سلع جديدة من شأنها استيعاب الطاقة الفائضة الناتجة عن حذف السلع، وعندما لا يتسنى إدخال هذه السلع الجديدة فإن التخلص من الطاقة الإضافية لن يتم إلا إذا قام المشروع بتعديل أصوله الرأسمالية وهيكله الإداري والتنظيمي وهو الأمر الذى لا يتأتى اقتصادياً إلا في الأجل الطويل وإذا تم في الأجل القصير كان ناتجة غير اقتصادي في معظم الحالات، ويتوقف قرار التعديل هذا على مقارنة تكلفة خسارة التعديل في الأجل القصير وخسارة التعديل في الأجل الطويل متضمنة خسارة عدم استخدام الطاقة العاطلة، ومن الواضح أنه لو أتاحت للمنشأة إمكانية إحلال سلع أخرى محل السلع المحذوفة فإن التحليل التفاضلي يمكن أن يساعد في تقرير جدوى الحذف إذا كان قرار الحذف داخلياً وليس مفروضاً على المنشأة من خارجها، وبافتراض أن هذا الحذف لن يؤثر على قابلية السلع الباقية للحياة في السوق ولن يؤثر على المشروع ككل، فإن قرار الحذف سيكون في ضوء التحليل التفاضلي بين حالة حذف بعض السلع وحالة عدم الحذف والاستمرار في إنتاج نفس المنتجات، وكذلك يساعد في تقرير جدوى إضافة سلع جديدة محل المحذوفة، وهنا يفترض أن قرار الحذف كان أصلاً في صالح

¹ د. بثينة راشد حميدي، مرجع سابق، ص 97.

اقتصاديات تشغيل المشروع، ولذلك فالمقارنة التفاضلية تكون بين موقف إنتاج وبيع السلع الباقية (بعد الحذف) وموقف إنتاج هذه السلع الباقية بالإضافة إلى سلع أخرى جديدة ، وقد يترتب على هذه الإضافة استيعاب الطاقة المتاحة (بعد الحذف) أو زيادتها. وبافتراض أن دراسة حذف سلعة أو أكثر لن تتأثر بأي اعتبارات قانونية أو اجتماعية أو صحية، فإن قرار الحذف سيكون منصباً أساساً على تحليل التكلفة التفاضلية المتناقصة ومع ذلك قد يؤدي قرار الحذف إلى تناقص التكاليف الثابتة خاصة الاختيارية منها ، والمعيار النهائي لتقرير الحذف من عدمه في ظل هذه الظروف هو موقف الربحية التفاضلية¹.

هنالك اعتبارات يجب دراستها عند اتخاذ قرار الحذف حيث ان التكلفة ليست المعيار الوحيد لاتخاذ القرار والعوامل غير المتعلقة بالتكلفة التي تستحق الدراسة في هذا الصدد هي²:

- i. مصلحة العمال حيث إذا خرج العمال، فقد يصبح من الصعب الحصول على العمال المهرة في وقت لاحق، عند إعادة الإنتاج. كما أن الحذف قد يخلق مشكلة للعاملين والتي قد تتجاوز فوائد التكلفة للحذف.
 - ii. بمجرد حذف المنتجات، قد يقوم المنافسون بتأسيس منتجاتهم، وبالتالي قد يكون من الصعب إدخال المنتج في السوق مرة أخرى.
 - iii. قد يصبح المنتج قديم أو ينخفض بمعدل أكبر عندما لا يكون قيد التشغيل. وبالتالي، قد يتعين تكبد نفقات رأس المال الثقيل عند إعادة الإنتاج.
- ب. إضافة سلع أو خطوط إنتاجية:

إذا كانت الطاقة المتاحة حالياً غير مستوعبة بالكامل فإنه يمكن إضافة سلع جديدة (أو استكمال تصنيع بعض الأجزاء) إذا كانت السلع القائمة تواجه صعوبات تسويقية من شأنها بيع إنتاج يقل عن الحد المطلوب لاستغلال الطاقة المتاحة بالكامل ، ومن الواضح أن قرار إضافة السلع والأنشطة

¹ د. عبد المنعم عوض، د. عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، (القاهرة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1994م)، ص ص "224-225"

² Dr. T.P. Ghosh, **Advance management accounting**, (India, Institute of Chartered Accountants of India- ICAI, faculty of the Board of Studies,2013), p231.

الصناعية الجديدة سترتب عليه تكلفة تفاضلية متزايدة في عناصر التكاليف المتغيرة الصناعية والتسويقية وبعض التكاليف الثابتة خاصة الاختيارية منها ، أما التكاليف الثابتة الملزمة فأنها لن تتأثر إلا إذا ترتب على إضافة السلع الجديدة زيادة الطاقة لمستويات تفوق الطاقة المتاحة حالياً الأمر الذي لن يتاح إلا في الأجل الطويل عادة. ومن الواضح أن التحليل التفاضلي في هذا المجال يمكن الاسترشاد به عند عدم وجود أي معوقات أو صعوبات أخرى لتقرير إضافة السلع الجديدة من عدمه ، فإذا ترتب على إضافة السلعة الجديدة ربحاً تفاضلياً موجباً أتخذ قرار الإضافة والعكس صحيح ، وتقرب الحالة الحالية في مفهومها حالة قرار قبول أو رفض طلبات البيع الإضافية في حدود الطاقة المتاحة مع الفارق بأن السلع المضافة الجديدة تختلف وتتميز عن السلع الجاري التعامل فيها، كما تقرب الحالة الحالية أيضاً من حالة قرار زيادة الطاقة إذا ترتب على إضافة السلع الجديدة أو أنشطة التصنيع الجديدة زيادة في الطاقة عن مستوياتها المتاحة حالياً¹.

ترى الباحثة ان هنالك عدة اعتبارات يجب على المنشأة النظر فيها قبل اتخاذ القرار، مثلاً إذا تم إيقاف خط انتاجي، فهل يمكن للشركة استخدام الآلات والموظفين لغرض آخر، وإذا قامت الشركة بإنهاء خدمة فهل يؤثر على جزء اخر في المنشأة؟. وكذلك في حالة اتخاذ قرار الحذف يجب الاخذ في الاعتبار العملاء الذين قد قاموا بتجربة المنتج المراد حذفه و تأثير ذلك عليهم، وتأثير المنتج على مبيعات المنتجات المشتركة الأخرى ان وجدت.

4. قرار تخصيص الموارد النادرة:

تعاني الوحدات الاقتصادية نوعاً ما من محدودية الموارد المتاحة لديها مثل مساحة الارض ووقت المكنائ وساعات العمل والمواد الاولية ، وان العمل في ظل هذه القيود غالباً ما يدفع الوحدة الاقتصادية الى الاختيار من بين اوامر العمل (المنتجات) ايهما يتم العمل به وايهما يتم حذفه ولاتخاذ مثل هذا القرار على المدراء ان يحددوا أياً من المنتجات او الخدمات يحقق اعلى عائد مساهمة وهذا الامر غالباً ما يواجه مدراء الوحدات الانتاجية بشكل روتيني ويسبب هذه المحددات لا يمكن للوحدة الاقتصادية تلبية جميع الطلبات لذلك يجب على المدراء ان يقرروا كيفية استخدام هذه

¹ المرجع السابق، ص ص"228-229"

الموارد النادرة وذلك لزيادة الأرباح بالشكل الذي ينعكس على تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وهذا يحدث من خلال الإدارة الجيدة لتلك المحددات في سبيل اختيار المزيج الانتاجي الذي يعظم اجمالي هامش المساهمة فضلاً عن ذلك يجب ان تركز مجهودات الإدارة على زيادة كفاءة العمليات وزيادة الطاقة الانتاجية ومثل هذه المجهودات ستزيد بشكل مباشر من مخرجات المنتجات التامة وبالتالي زيادة الأرباح¹.

نظرًا لأن وجود مورد محدود يولد قيودًا على الإنتاج أو المبيعات للشركة، فغالبًا ما يطلق عليه قيدًا. إذا كان من المتوقع أن تكون المشكلة طويلة الأجل، فقد يكون أفضل خيار هو زيادة السعة. اما إذا كان القيد يتعلق بمكون ثانوي في عمليات الشركة، فإن بعض الشركات تنظر في الاستعانة بمصادر خارجية. على سبيل المثال، يمكن لشركة ما تواجه تراكمًا في قسم الشحن التابع لها بالقرب من الأعياد ، الاستعانة بمصادر خارجية للعمال عن طريق التعاقد مع وكالة مؤقتة. عندما يواجه المدير قرار مورد محدود على المدى القصير، فإن المفتاح هو تخصيص المورد المحدود بحيث يزيد هامش المساهمة لكل وحدة من المورد المقيد. وغالبًا ما يكون للصناعات التحويلية والترويجية والخدمية وصول محدود إلى المواد والعمالة وموارد المرفق التي تُستخدم في إنتاج الدخل. حيث ان هنالك ثلاثة موارد محدودة مشتركة لشركات التصنيع وهي العمالة الماهرة المحدودة فقد يكون هناك عدد محدود من الموظفين المؤهلين الذين يتم تدريبهم على أداء مهمة في دورة الإنتاج أو العمليات، أو لتقديم الخدمات للعملاء ويتم قياس هذا المورد المحدود في ساعات العمل، وأيضاً مواد الإنتاج المحدودة فقد يعيد الموردون المواد المطلوبة، مما يتسبب للشركة الصناعية في الحد من إنتاج منتجات معينة، أو الحد من القدرة على تقديم الخدمات ذات الصلة بالمنتجات للعملاء. يتكون هذا المورد المحدود من مواد يتم قياسها بالوزن أو الأوقية أو الألفية أو أي قياسات أخرى للمواد، وكذلك المرافق المحدودة حيث قد يحتوي المصنع على مساحة تجميع لعدد محدود من مناطق العمل، وساعات عمل محدودة لإنتاج المنتجات، ولديها شحنات يومية محدودة للعملاء، ويواجهون اختناقات أخرى تحد من الإنتاج أو تبطئه. يتم قياس هذا المورد المحدود بكميات مختلفة ، مثل القدم المربعة وساعات الماكينة

¹ مهند عبد الرحمن سلمان، مرجع سابق، ص349.

والجنيه من المنتجات التي يتم شحنها، وغيرها. ومن أجل تعظيم الأرباح عندما تكون الموارد محدودة ، يجب على الشركة إنتاج المنتج (المنتجات) مع أعلى هامش مساهمة لكل وحدة من الموارد المحدودة. هناك خطوتان متورطتان في اختيار الاستخدام الأكثر ربحية للموارد المحدودة، الخطوة 1: يتم حساب هامش المساهمة (CM) لكل وحدة من المورد المحدود لكل منتج عن طريق قسمة كمية الموارد المطلوبة لكل وحدة من المنتجات إلى هامش المساهمة. اما الخطوة 2: قم بترتيب المنتجات وحدد المنتج الذي له أكبر هامش مساهمة لكل وحدة من الموارد المحدودة. هذا هو المنتج الذي ستقوم الشركة بإنتاج معظم الوحدات منه. وبمجرد أن تحدد الشركة أي منتج يزيد من هامش المساهمة لكل مورد محدود، يجب النظر في الطلب. في كثير من الأحيان لا يمكن للشركة أن تظل قادرة على المنافسة إذا ما ألغت تماما منتجًا واحدًا لإنتاج منتج أكثر ربحية. وينطبق ذلك بشكل خاص عندما تكون منتجات الشركة متكاملة لبعضها البعض وليست حصرية. إذا كان الطلب غير محدود لكلا المنتجين ويجب أن يتم إنتاج عدد أدنى من وحدات المنتج ، يجب عليك أولاً تخصيص المورد المحدود استنادًا إلى الحد الأدنى من الإنتاج المطلوب للمنتج بأقل هامش مساهمة لكل وحدة من الموارد النادرة. إذا تم إنتاج أكثر من منتج يستخدم نفس المورد، فقم بتخصيص المورد إلى الحد الأدنى المطلوب من الإنتاج لهامش المساهمة الأقل التالي لكل وحدة من الموارد النادرة، مع الاستمرار في هذه العملية عبر جميع المنتجات باستثناء المنتج الأكثر ربحية. تخصيص كل الموارد المتبقية للمنتج مع هامش أعلى مساهمة لكل وحدة من بقايا الموارد النادرة¹.

ترى الباحثة ان قرار تخصيص الموارد النادرة يعد من القرارات المهمة التي يتم اتخاذها من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية بعد مراعاة العائد والمخاطرة المصاحبة لهذه القرارات فيما يتم التوصل الى اهداف الوحدة الاقتصادية المتمثلة في تحقيق اعلى العوائد بأقل مخاطرة، فقد ينصرف عملاء المنشأة للتعامل مع منشآت أخرى تتوافر لديها العوامل النادرة وتلبي رغبات العملاء، او قد يكون المنتج المتأثر بمحدودية عوامل الانتاج يتوقف عليه انتاج منتجات اخرى، كما يجب محاولة اتخاذ إجراءات

¹ Resource allocation decision, (university of North Florida, http://www.unf.edu/~dtanner/dtch/dt_ch9.htm, December 31, 2014).

تصحيحية للمشاكل التي قد تحدث بسبب محدودية الموارد، وعلى سبيل المثال لا الحصر استخدام مواد بديلة ان وجدت بدلاً عن الموارد النادرة، وفتح منافذ بيع جديدة لاستيعاب الإنتاج الكلي.

رابعاً: القرارات التشغيلية الأخرى:

بالإضافة للقرارات التشغيلية السابق ذكرها هنالك بعض القرارات التشغيلية الأخرى وهي:

1. قرار بيع الإنتاج التالف او اعادة تصنيعه:

من المشاكل التي تواجهها المنشآت هي كيفية التصرف بالإنتاج التالف والمنقادم. فيجب على الادارة ان تقرر حالة تكريس الموارد لإعادة تصنيع تلك الوحدات وبيعها بأسعار منخفضة او بطريقة أسهل ببيعها كإنتاج تالف¹.

2. القرارات المتعلقة بالمنتجات المشتركة:

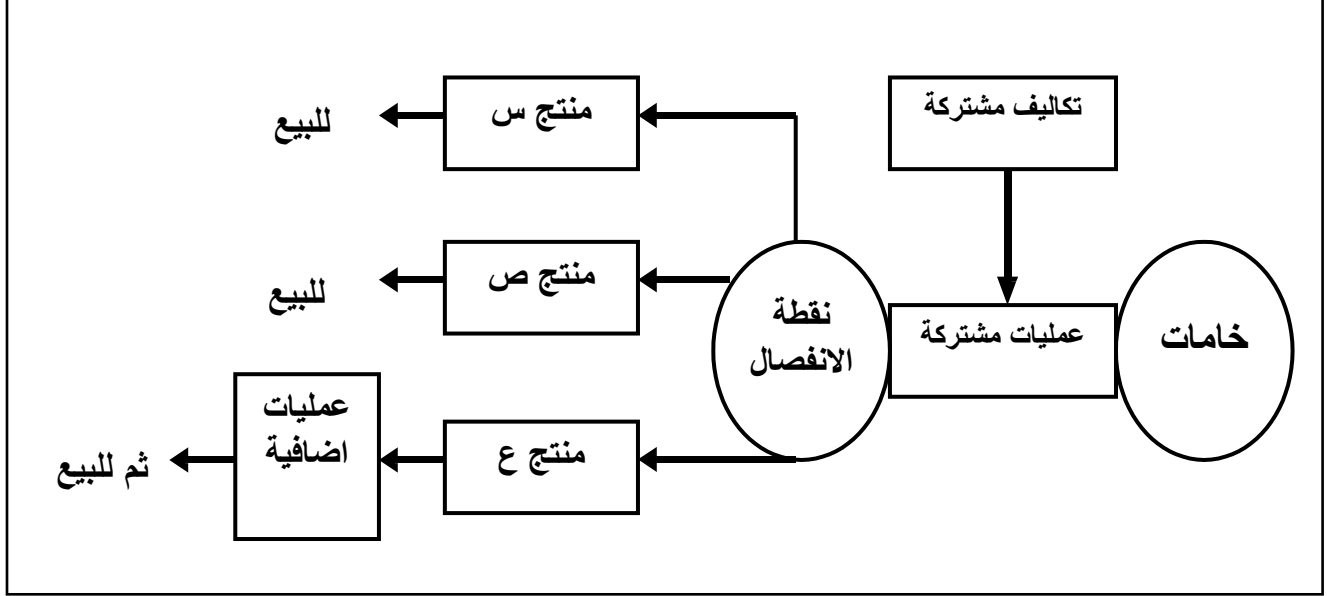
الكثير من الشركات تجهز منتجات متعددة باستخدام مواد أولية أساسية وبمرحلة إنتاجية مشتركة مثل تكرير النفط وشركات تصنيع الالبان وشركات تصنيع اللحوم. ان المنتجات الناتجة عن العملية التصنيعية المشتركة يطلق عليها المنتجات المشتركة والكلف الصناعية المرتبطة بها يطلق عليها الكلف المشتركة. فمثل تلك العمليات الصناعية يطرح تساولين، الأول: كيفية تخصيص الكلف المشتركة بين الأنواع المختلفة من المنتجات المصنعة، والثاني هو: حالة بعض المنتجات التي يجب ان تستمر عمليات صناعية أخرى عليها لخلق بضاعة تامة الصنع والقرارات المتخذة تكون بعد نقطة الانفصال للمنتجات المشتركة والتي فيها يمكن ان يباع المنتج بشكله الحالي او ان تستمر العمليات الإنتاجية عليه ليصبح تام الصنع². ويتضح من الشكل رقم (2/2/2) التكاليف التي تحدث قبل نقطة الانفصال والتكاليف التي تحدث بعد نقطة الانفصال لاستكمال تصنيع بعض المنتجات:

¹ جبار جاسم وناجي شايب، مرجع سابق، ص7.

² د. بثينة راشد حميدي، مرجع سابق، ص98.

شكل رقم (2/2/2)

التكاليف المشتركة ونقطة الانفصال



المصدر: د. صلاح بسيوني عيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، (القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2017م)، ص 89.

يتضح من الشكل رقم (2/2/2) انتاج ثلاثة منتجات س، ص، ع من مادة خام واحدة مشتركة، وتتم هذه المنتجات بنفس العمليات الإنتاجية تتحمل نفس التكاليف لحين نقطة الانفصال حيث يكون بعضها جاهز للبيع والبعض يحتاج عمليات إضافية قبل البيع.

3. قرارات التسعير:

يعد قرار تسعير المنتجات او الخدمات من اهم القرارات التي تواجه ادارة الوحدة الاقتصادية فهو يؤثر بشكل مباشر على حجم مبيعاتها والخدمات المقدمة من قبلها و قابليتها على تحقيق الارباح الاستمرار في مجال عملها ونظراً للحاجة الملحة لتسعير العديد من المفردات فقد طور المدراء خطوط ارشاد تساعد في عملية تسعير المنتجات تعتمد بالدرجة الاساس على تحليلات التكاليف¹.

¹ مهندس عبد الرحمن سلمان، مرجع سابق، ص 349.

كما تعرف قرارات التسعير بأنها وضع سعر البيع للمنتجات او الخدمات والتي تعد من القرارات المستقبلية المهمة للوحدة الاقتصادية، اذ ان قرار التسعير له دور كبير في بقاء الوحدة الاقتصادية في الأمد الطويل وذلك ألن عدم تغطية الكلفة او عدم تحقق هامش مناسب من الربح لغرض اعادة الاستثمار او التوسع يعني خروج الوحدة الاقتصادية تدريجياً من السوق ومن ثم ضعفها او عدم مقدرتها على اداء الدور المطلوب. ومما سبق مكن القول ان قرارات التسعير ما هي الا مرحلة تأت بعد وضع سياسات التسعير التي تم وضعها من قبل الوحدة الاقتصادية التي هي عبارة عن الاطار العام الذي يرسم ويحدد في كل من العوامل والاهداف والاتجاهات والتي سوف تؤثر على قرارات التسعير¹،

لابد من معرفة كل العوامل الداخلية و الخارجية المؤثرة بقرارات التسعير وهي كالتالي²:

أ. العوامل الداخلية المؤثرة على قرار التسعير: أهداف التسويق، استراتيجية المزيج التسويقي، التكاليف والاعتبارات التنظيمية.

ب. العوامل الخارجية المؤثرة على قرار التسعير: طبيعة السوق والطلب، المنافسة والعوامل البيئية الأخرى.

كما ان هناك الكثير من الأساليب الفنية المتوفرة لمساعدة الإدارة في تحديد أسعار البيع يتميز بعضها بكونه عملياً أكثر في التطبيق ويمكن استخدامه بسهولة بينما يتميز بعضها بكونه عملياً أكثر في التطبيق ويمكن استخدامه بسهولة بينما يتميز البعض الاخر بكونه مبنياً على أسس نظرية ويحتاج في تطبيقاته الى رياضيات التفاضل والتمثيل الجبري للعوامل في عملية التسعير، الامر الذي يجعل

¹ د. حنان صبحت عبد الله، اثر قرارات التسعير على تنفيذ الاستراتيجيات الوظيفية، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة كلية الرافدين للعلوم، العدد 33، 2014م)، ص85.

² د. أسامة احمد، طرق واستراتيجيات التسعير والعوامل المؤثرة عليه، (الرياض، المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني، مجلة التدريب والتقنية، العدد 162، 2012م). ص 1.

استخدامها يواجهه بعض الصعوبات، وبشكل عام فإن الأساليب العلمية للتطبيق والتي توفرها محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي¹:

- i. التسعير على أساس التكلفة الكلية.
- ii. التسعير على أساس التكلفة الحدية.
- iii. التسعير على أساس نسبة الاضافة.

تري الباحثة ان قرارات التسعير تؤثر بشكل مباشر على ربحية المنشأة لابد من الوضع بعين الاعتبار وجهة نظر العملاء عند اتخاذ قرارات التسعير حتى لا تتأثر علاقة المنشأة بالعملاء حيث يمكن استخدامها كعنصر فعال في توطيد العلاقة مع العملاء وجذب المزيد من العملاء.

خامساً: مقاييس نجاح اتخاذ القرار:

ان اهم مقاييس نجاح القرار ما يلي²:

- i. الوضوح و الإيجاز وسهولة الفهم كل المستويات الإدارية المتعاملة مع القرار.
- ii. أن يكون ضمن استراتيجية مخططة فلا يكون نتيجة لردود فعل و استجابات عشوائية انفعالية و إنما يكون دائما مرتبط بهدف واضح و معلومات دقيقة.
- iii. الصدق و الواقعية و القدرة على الإقناع و التأثير و بالتالي الاستجابة.
- iv. أن يكون مستوعبا لكافة المقترحات و الأفكار بحيث أن يشعر الجميع أنه شارك في عملية صنع القرار كي يتجاوب معه بقوة.
- v. إثارة الحماس بأهمية القرار من خلال الإقناع به و توضيح مزاياه لضمان المشاركة الفعالة.

¹ احمد حسن ظاهر، عبد الناصر إبراهيم نور، العوامل المؤثرة في قرارات التصنيع الداخلي او الشراء وقرارات التسعير في شركات المساهمة الصناعية الأردنية، (عمان، الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 36، العدد 1، 2009م)، ص97.

² بسمة بو قبرين، دور الاتصال الداخلي في ترشيد قرارات المؤسسة الجامعية، (الجزائر، جامعة تبسة، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2016م)، ص55

- vi. تدعيم قنوات الحوار الدائم بين الموظفين و الإدارة فيما يتعلق بالقرارات لمتابعة ردود الأفعال الواقع اتجاهها و أن تكون هناك قابلية للتعديل أو التغيير أو التوضيح من قبل الإدارة.
- vii. قياس درجة الرضا الوظيفي للتعرف على المشاكل الخفية التي لا تظهر بدون حوار.

ترى الباحثة ان من اهم مقاييس نجاح اتخاذ القرار هي:

1. واقعية القرار وقابليته للتنفيذ.
2. توافر الوقت لتنفيذ القرار.
3. عدم تأثر متخذ القرار بالمؤثرات الخارجية.

سادساً: الصعوبات التي تعترض عملية اتخاذ القرار:

من أهم الصعوبات أو المشاكل التي تعترض أي قرار مهما كان هو عدم وجود أي قرار يرضي الجميع بشكل كامل و لكنه يمثل على الأقل أحسن الحلول ضمن الظروف و المؤثرات الراهنة و يمكن إجمال هذه العوائق¹:

1. عدم إدراك المشكلة وتحديدها بدقة:

يلقى المدير صعوبة في تحديد المشكلة و قد تنصب قراراته على حل المشاكل الفرعية من هذه المشكلة وعدم التعرض إلى المشكلة الحقيقية.

2. عدم القدرة على تحديد الأهداف التي يمكن أن تتحقق باتخاذ القرار:

فقد تتعلق الأهداف بتحديد رقم مبيعات في منظمة إنتاجية ما و بالتالي يجب إدراك هذه الأهداف الرئيسية حتى لا تتعارض مع الأهداف الفرعية ضمن المنظمة ومن ثم العمل على تحقيق الأهداف الأكثر أهمية ثم الانتقال إلى الأهداف الأخرى.

¹.د. بلحاج فتيحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، (الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، العدد 7، 2016م)، ص ص "276-277".

3. البيئة التي تعمل فيها المؤسسة بغية إمكانية التعرف على مزايا و عيوب البديل المتوقع:

المقصود بالبيئة التقاليد و العادات و القوانين و التغييرات و العلاقات الإنسانية و الظروف الاقتصادية و المالية والسياسية و التشريعات الحكومية، و التطورات التكنولوجية. و تتجلى الصعوبة في تحديد المعايير سواء كانت مادية أو معنوية أو منفعة، حيث يتم من خلال هذه المعايير تحويل النتائج غير المادية أو الأحكام الشخصية إلى معايير ملموسة، فمثلا المعيار المناسب لقياس مدى فعالية عملية الإنتاج بمقياس مادي يشير إلى عدد الوحدات التي تم إنتاجها، لكن قياس مدى الفعالية الكلية لعملية الإنتاج قد ترتبط بمقياس يشير إلى مساهمتها في الإيرادات الكلية أو في خدمة المجتمع.

4. شخصية متخذ القرار:

قد يكون المدير واقعا عند اتخاذ قراره تحت تأثير بعض العوامل كالقيود الداخلية التي تشمل التنظيم الهرمي الذي تقرره السلطة السياسية و ما ينجم عنه من بيروقراطية وجمود، وضرورة التقيد بالإجراءات الداخلية أو قيود خارجية و بالتالي ينجم عنها خضوع الإدارة لسلطة أعلى كالسلطة السياسية التي تحدد الغايات الكبرى الواجب تحقيقها، مما تنعكس سلبيا على أفكاره وتطلعاته مما يؤثر على المؤسسة و نجاحها. يضاف إلى ذلك درجة ذكائه و خبراته و قدراته العلمية والعقلية والجسدية و موقعه داخل التنظيم.

5. نقص المعلومات و الخوف من اتخاذ القرارات:

تعد المعلومات مادة الإداري في اتخاذ القرارات كما أن الإنتاج يعتبر المواد الأولية و هي الأساس في إنتاجه، و يجب أن تكون المعلومات ممثلة للظاهرة المدروسة، و هذه المعلومات جوهرية تمكن الإدارة من استخدامها ووضع التقديرات اللازمة حول الأوضاع القائمة و التنبؤ بما ستكون عليه الأمور مستقبلا. ونظرا لضيق الوقت لدى المدير فلا يستطيع الإحاطة بالبيانات اللازمة حتى يستطيع دراستها وبالتالي لا يستطيع تقييم البدائل المتاحة لديه حتى يتسنى له اختيار البديل الأمثل.

ترى الباحثة ان اهم ما يمكن ان يواجه متخذ القرار من صعوبات الاتي:

1. عدم تحديد الأهداف والذي يؤدي الى صعوبة اتخاذ القرار.
2. عدم الاستعداد وقلة المعرفة بمراحل اتخاذ القرار.
3. قلة المعلومات المتوفرة لدى متخذ القرار لمساعدته في اتخاذ قراره، كما يمكن ان تتوفر المعلومات ولكن قد تكون متناقضة وتفقر الى المصادقية.
4. قد يواجه البعض صعوبة في التمييز بين المشكلة الحقيقية والمشكلة السطحية، وتتفاوت درجة تأثير هذه الصعوبات بين الافراد.

سابعاً: علاقة نظام (TDABC) بمحاور اتخاذ القرارات التشغيلية:

مما سبق تستخلص الباحثة ان نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يوفر معلومات اكثر دقة وموضوعية عن تكلفة المنتج من أنظمة التكاليف التقليدية الأخرى، مما يوفر للمدراء معلومات اكثر موثوقية للمساعدة في اتخاذ قراراتهم التشغيلية بشكل افضل، حيث انه يستبعد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وذات تكاليف مرتفعة، مما يؤدي لتخفيض التكاليف والمساعدة في اتخاذ قرارات التسعير بشكل افضل، كما انه يقدم معلومات عن الطاقة غير المستغلة مما يوفر رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية و يساعد في اتخاذ قرارات مختلفة مثل قرار زيادة او توسيع الإنتاج الحالي، التوسع في أسواق جديدة، اضافة خط انتاجي جديد، تطوير المنتجات القائمة، قبول الطلبات الخاصة او المفاضلة بين الشراء او التصنيع الداخلي وغيرها من القرارات، وكذلك فانه يحسن أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة، كما انه يوفر معلومات دقيقة للتكلفة والربحية والتكاليف والأنشطة المسببة لها مما يساعد في اتخاذ قرارات التسعير، موازنة الموارد وتطوير المنتجات، كما انه يمكن تحديث النظام بسهولة عند حدوث تغيرات في الأنشطة التشغيلية، وبالتالي مواكبة تقلبات العمليات التشغيلية واتخاذ قرارات رشيدة، ويقوم النظام بتحديد الوقت اللازم لكل نشاط مما يوفر القدرة على التخطيط في وقت مبكر، كما انه يقوم بالتنبؤ بالوقت اللازم للأنشطة وتحديد الأنشطة المستهلكة للوقت بشكل اكبر.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يشتمل على المبحثين التاليين:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن مجموعة مصانع التيتل.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن مجموعة مصانع التيتل

أولاً: الخلفية التاريخية لمصانع التيتل:

تتبع مصانع التيتل لشركة التيتل للتجارة والصناعة وهي شركة سودانية خاصة، تعمل في مجالات الصناعة والتجارة والتصدير، ومتخصصة في إنتاج المنظفات وصابون الاستحمام، والجليسرين، وخام الصابون، وكذلك تقشير وتنقية السمسم، وحلج الأقطان، حيث تتم هذه العمليات داخل منشآت معدة بأحدث التقنيات، لتلبي احتياجات المستهلكين وكذلك الصناعات الأخرى.

شهدت مدينة ام روابه غرب وسط السودان البدايات الأولى لشركة التيتل للتجارة والصناعة، حيث أنشأ السيد عمر عثمان، مؤسس شركات التيتل معاصر التيتل للزيوت في العام 1938م، والتي تخصصت في إنتاج زيوت الطعام.

مع حلول العام 1960 تم نقل الشركة للخرطوم، حيث ازدهرت وبدأ تصدير زيوت الطعام لدول مجاورة للسودان ومن ثم لأوروبا. تم تأسيس مصنع التيتل للصابون في العام 1976 لإنتاج صابون التواليت والمنظفات. في العام 1983 ومع استمرار الطلب العالمي والمحلي على الحبوب الزيتية وزيوت الطعام، تم تأسيس محطة لتقشير السمسم بمواصفات عالمية في مدينة بورتسودان.

تعود أصول علامة التيتل لغرب وسط السودان وشعارها مستوحى من غزال التيتل السائد في تلك المنطقة التي شهدت البدايات الأولى لمجموعة شركات التيتل¹.

التيتل عبر التاريخ منذ 1936:

(1936-1960): معاصر التيتل للزيوت، إنتاج زيوت الطعام.

(1961-1970): انتقال الشركة للخرطوم، بداية اعمال التصدي.

(1971-1980): تأسيس مصنع التيتل للصابون، مستودعات التيتل للزيوت بورتسودان.

(1981-2010): الرخاء لغربة وتقشير السمسم.

¹ من منشورات مجموعة التيتل 2017.

(2011-2017): صابون التيتل، جلسرين التيتل، صابون توب، حبيبات النودلز، الصابون السائل، مشروع الرخاء للإنتاج الزراعي والحيواني.

ثانياً: مجموعة مصانع التيتل:

1. مصنع التيتل للأحماض الدهنية:

هو مجمع صناعي استثنائي يضم أحدث التقنيات الإيطالية الصنع في مجال صناعة الصابون والمنظفات، ويعتبر الأول من نوعه في السودان في عمليات فرز الزيوت والتصبين.

المصنع متخصص في فرز وتقطير الأحماض الدهنية بطاقة إنتاجية قدرها 1000 طن في اليوم.

2. مصنع التيتل للمنظفات وصناعة الصابون:

المصنع مزود بأحدث التقنيات والماكينات الإيطالية الصنع، بطاقة إنتاجية قدرها 120 طن من المنظفات والصابون بجودة عالية وأنواع مختلفة (صابون التواليت - صابون الغسيل - الصابون السائل - حبيبات الصابون).

3. مصنع التيتل للجلسرين:

يقوم المصنع بإنتاج جلسرين نقي بدرجة نقاء أكبر من 99.7% بطاقة إنتاجية قدرها 12 طن في اليوم ويغطي 80% من حوجه البلاد.

4. مصنع التيتل للزيوت:

تمتلك فابريفة زيوت التيتل أكبر قدرة تخزينيه وأحدث التكنولوجيا الألمانية والهندية لتكرير وصناعة الزيوت في مساحة ٢١,٠٠٠ متر مربع. تمتلك ايضاً محلج قطن يشغل مساحة ٩,٠٠٠ متر مربع مما يضمن استخلاص كفاء للزيت ونوعيه عالية من الكيك المستخدم كعلف حيواني. ايضاً تنتج زغب القطن المستخدم محلياً والذي تصدره للأسواق العالمية بسبب جودته العالية.

ثالثاً: منتجات مصانع التيتل:

1. منتجات مصنع التيتل للمنظفات وصناعة الصابون:

أ. صابون التواليت:

توب : صابون تواليت مرطب فاخر متوفر بعدة عطور واحجام واوزان مختلفة 75جم، 100جم، 125جم، 150جم، 175جم.

توب كير: صابون تواليت فاخر مضاد للبكتيريا متوفر بعدة روائح واحجام واوزان مختلفة 75جم، 100جم، 125جم، 150جم، 175جم.

ب. حبيبات الصابون:

حبيبات الصابون الأبيض-التيتل: مادة خام اساسية وضرورية لصناعة الصابون.

ج. صابون الغسيل:

التيتل: الواح صابون بيضاء معطرة ذات رغوة وفيرة لنظافة عميقة وساطعة متوفرة في اوزان مختلفة 120جم، 140جم، 160جم، 180جم، 200جم، 250جم.

د. الصابون السائل:

مارفل: صابون سائل متعدد الاستعمالات بروائح واللوان وأحجام وعبوات مختلفة.

2. منتجات مصنع التيتل للجلسرين:

جلسرين التيتل: جلسرين طبي بدرجة نقاء اعلى من 99.7% يصلح لكافة الاستخدامات.

3. منتجات مصنع التيتل للزيوت:

أ. التجارة الدولية (B2B):

- زيت بذرة القطن.
- زيت السمسم.
- زيت الفول السوداني.
- عدسية.
- الاعلاف.
- زيت عباد الشمس.
- زيت النخيل.

ب. التجارة المحلية (B2C):

توفر فابريكة زيوت التيتل خدمة طحن الحبوب لغيرها من الشركات والافراد، يساعدها في ذلك امتلاكها لأكبر مستودعات تخزين وطاقه انتاجيه. يساعد ذلك في حفاظها على جودة منتجاتها ومطابقتها للمعايير العالمية. وتصدر الفابريكة منتجاتها الى الاسواق الاوروبية والافريقية والاسيوية والتي تشمل الحبوب بأنواعها كالفول و السمسم بمختلف درجاته بالإضافة لأعلاف الحيوانات¹.

¹ المرجع السابق.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية:

تتناول الباحثة في هذا الصدد وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذا الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

1. مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين ومهندسو الإنتاج ومدراء الإدارات في مجموعة مصانع التيتل وعددهم 100.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قامت الباحثة بتوزيع عدد (100) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين ، مهندسو الانتاج ، والمدراء في مجموعة مصانع التيتل ، واستجاب (80) فرداً أي ما نسبته (80%) من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة، وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرصت الباحثة على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- أ. الأفراد من مختلف الفئات العمرية (أقل من 30 عام، 30-40 عام، 41-50 عام، 51-60 عام، أكثر من 60 عام).
- ب. الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).

- ج. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 5-10 سنوات، 11-15 سنة، 16-20 سنة، أكثر من 20 سنة).
- د. الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (تكاليف ومحاسبة ادارية، محاسبة مالية، إدارة أعمال، نظم معلومات إدارية، اقتصاد، أخرى).
- هـ. الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية (محاسب مالي، محاسب تكاليف، مراجع، مدير مالي، مدير إداري، رئيس قسم، مهندس إنتاج، أخرى).
- و. الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية، زمالة المحاسبين القانونيين العربية، زمالة المحاسبين البريطانيين، زمالة المحاسبين القانونيين السودانية، لا تحمل زمالة).
- ز. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 5-10 سنوات، 15-20 سنة، أكثر من 20 سنة).

2. وصف عينة الدراسة:

فيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات أعلاه (خصائص المبحوثين):

أ. العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر، والشكل رقم (1/2/3) الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

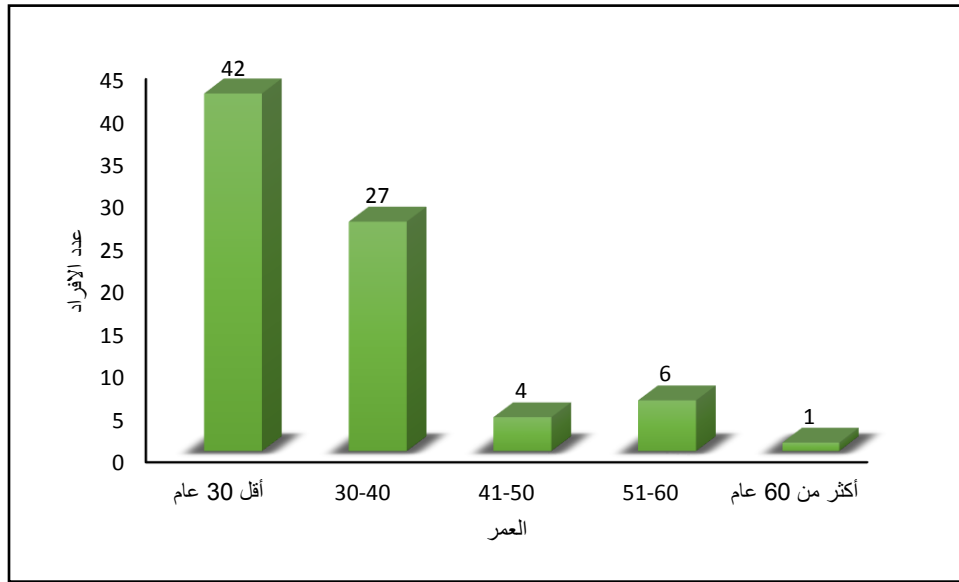
العمر بالسنوات	العدد	النسبة المئوية
أقل 30 عام	42	52.5%
40-30	27	33.8%
50-41	4	5.0%

7.5%	6	60-51
1.3%	1	أكثر من 60 عام
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م.

شكل رقم (1/2/3)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يبين الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم ما بين (أقل من 30) عام، فقد بلغ عدد هؤلاء الأفراد (42) فرداً وبنسبة (52.5%) من العينة الكلية، وبلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (30-40) عام (27) فرداً وبنسبة (33.8%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (41-50) عام (4) أفراد وبنسبة (5.0%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (51-60) عام (6) أفراد وبنسبة (7.5%). كما تضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) أعمارهم (أكثر من 60) عام.

ب. المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي والشكل رقم (2/2/3) الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (2/2/3)

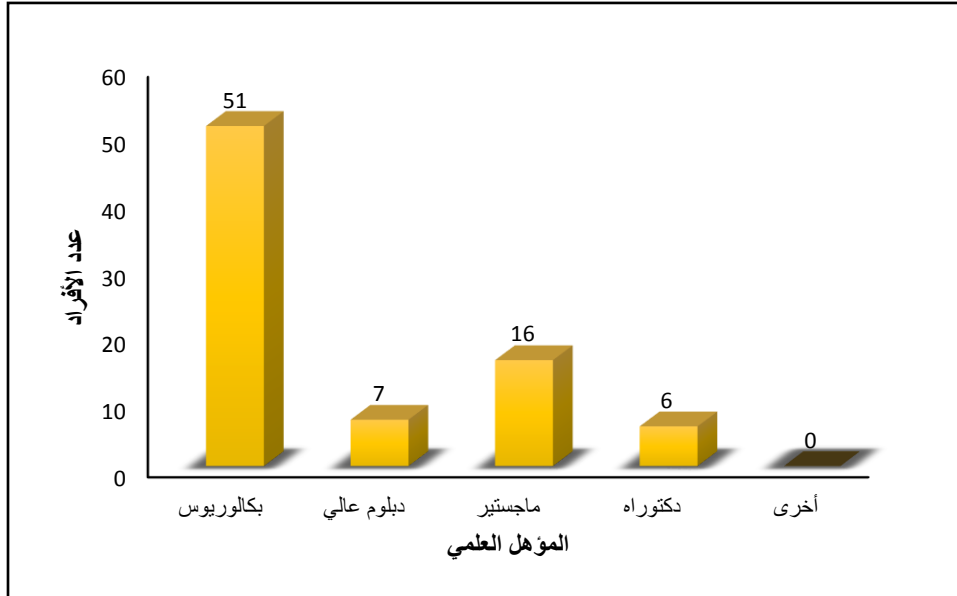
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
63.75%	51	بكالوريوس
8.75%	7	دبلوم عالي
20%	16	ماجستير
7.5%	6	دكتوراه
0.00%	0	أخرى
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (2/2/3)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3)، أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس ، حيث بلغ عددهم (51) فرداً ويمثلون ما نسبته (63.75%) من العينة الكلية، وتضمنت العينة على (16) فرداً وبنسبة (20%) من حملة شهادة الماجستير (البكالوريوس) ، و (7) أفراد وبنسبة (8.75%) من حملة شهادة الدبلوم العالي ، و (6) أفراد وبنسبة (7.5%) من حملة شهادة الدكتوراه. وليس هنالك أفراد في العينة لهم مؤهلات علمية أخرى غير المذكورة اعلاه.

ج. التخصص العلمي :

يوضح الجدول رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي والشكل رقم (3/2/3) الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (3/2/3)

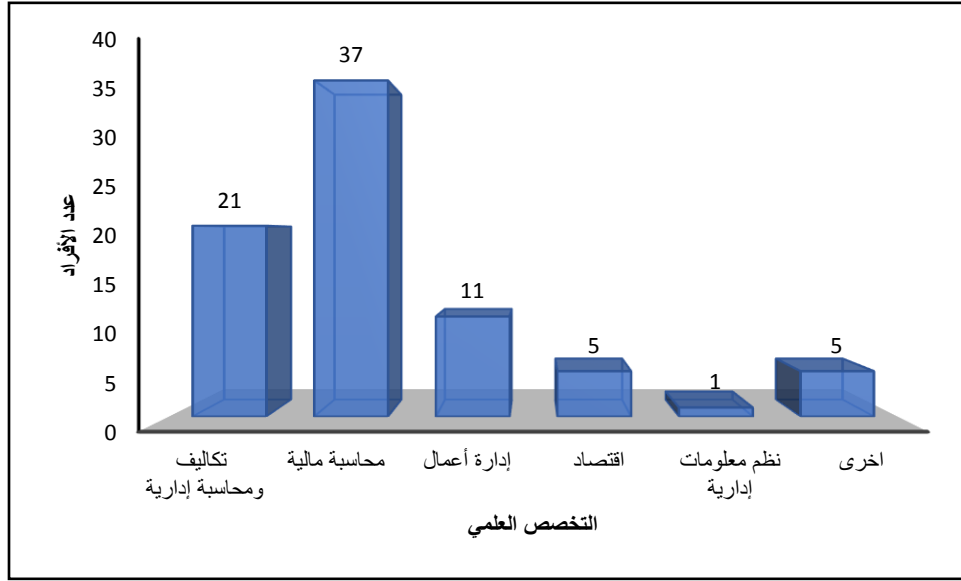
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
%26.25	21	تكاليف ومحاسبة إدارية
%46.25	37	محاسبة مالية
%13.75	11	إدارة أعمال
%6.25	5	اقتصاد
%1.25	1	نظم معلومات إدارية
%6.25	5	أخرى
%100	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (3/2/3)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م.

يتضح للباحثة من خلال الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة المالية، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (37) فرداً وبنسبة (46.25%) ، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين تكاليف ومحاسبة إدارية في العينة (21) فرداً وبنسبة (26.25%)، وعدد الأفراد المتخصصين إدارة أعمال في العينة (11) فرداً وبنسبة (13.75%) ، وعدد الأفراد المتخصصين إقتصاد في العينة (5) أفراد وبنسبة (6.25%)، وعدد الأفراد المتخصصين نظم معلومات إدارية في العينة فرداً واحداً وبنسبة (1.25%)، اما الافراد في العينة الذين لهم مؤهلات علمية أخرى غير المذكورة أعلاه (5) أفراد وبنسبة (6.25%).

د. المسمى الوظيفي :

يوضح الجدول رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي والشكل رقم (4/2/3) الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي.

جدول رقم (4/2/3)

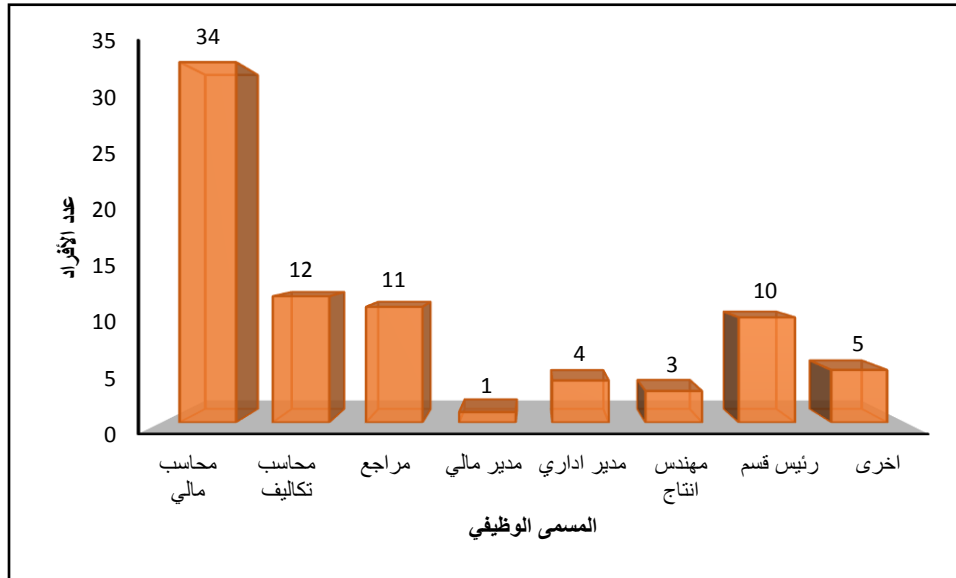
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
%42.50	34	محاسب مالي
%15.00	12	محاسب تكاليف
%13.75	11	مراجع
%1.25	1	مدير مالي
%5.00	4	مدير اداري
%3.75	3	مهندس انتاج
%12.50	10	رئيس قسم
%6.25	5	اخرى
%100	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (4/2/3)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يظهر الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم مساهم الوظيفي محاسب مالي إذ بلغ عددهم (34) فرداً وبنسبة (42.5%)، و (12) فرداً وبنسبة (15%) مساهم الوظيفي محاسب تكاليف، و (11) فرداً وبنسبة (13.8%) مساهم الوظيفي مراجع، و(10) أفراد وبنسبة (12.5%) مساهم الوظيفي رئيس قسم، و (4) أفراد وبنسبة (5%) مساهم الوظيفي مدير اداري، و(3) أفراد وبنسبة (3.8%) مساهم الوظيفي مهندس انتاج، وفرد(1) وبنسبة (1.3%) مساهم الوظيفي مدير مالي، و (5) أفراد وبنسبة (6.3%) مساهم الوظيفي غير المذكور أعلاه.

هـ. المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني والشكل رقم (5/2/3) الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (5/2/3)

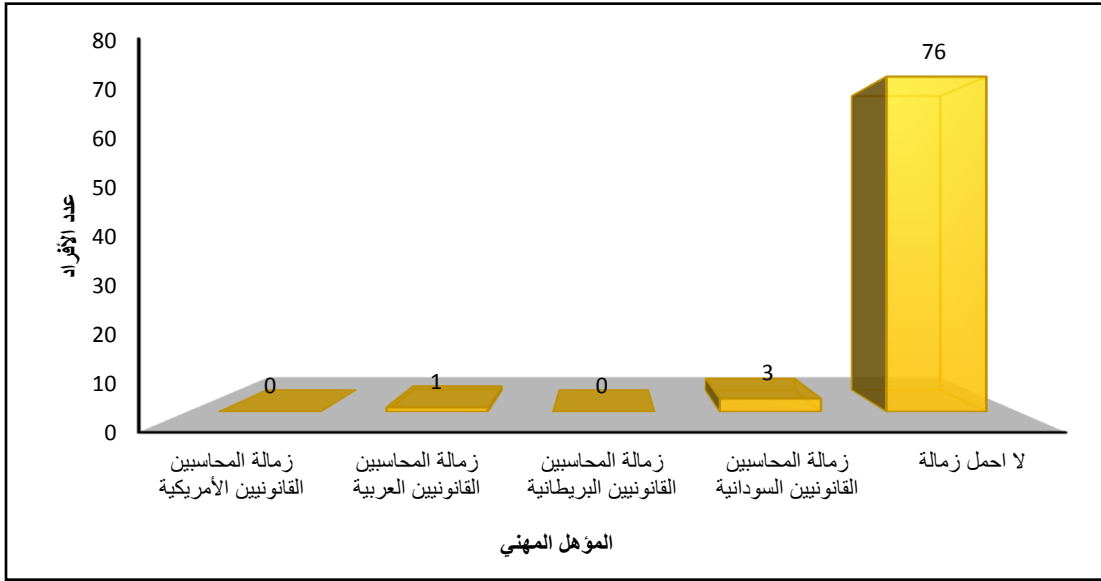
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
0	0	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
1.25%	1	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
0	0	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
3.75%	3	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
95%	76	لا احمل زمالة
%100	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (5/2/3)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لا توجد لديهم زمالة حيث بلغ عدد هؤلاء (76) فرداً بنسبة (95%) ، (3) أفراد وبنسبة (3.75%) لهم مؤهل مهني (زمالة المحاسبين القانونيين السودانية)، و فرداً واحداً وبنسبة (13.8%) لهم مؤهل مهني (زمالة المحاسبين القانونيين العربية)، وفرداً واحداً وبنسبة (1.25%)، ولم تضمن العينة أفراداً يحملون زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية و زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية.

و. سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة والشكل رقم (6/2/3) الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (6/2/3)

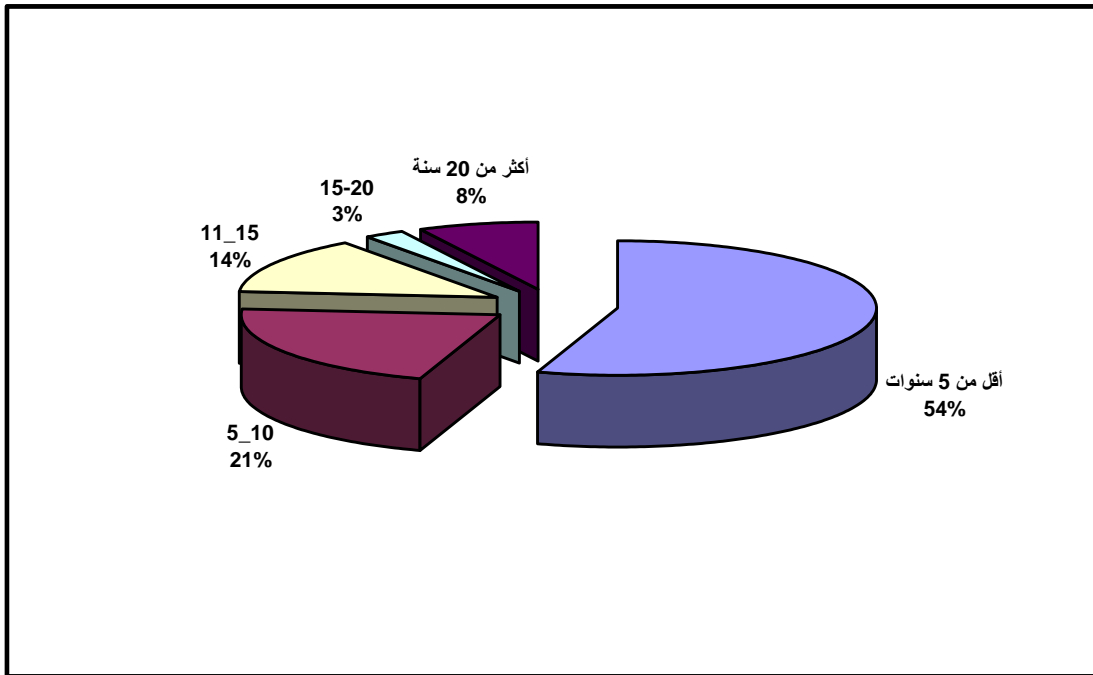
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
55.0%	44	أقل من 5 سنوات
21.3%	17	من 5-10 سنوات
13.8%	11	من 11-15 سنة
2.5%	2	من 16-20 سنة
7.5%	6	أكثر من 20 سنة
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (6/2/3)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن هناك (44) فرداً وبنسبة (55.0%) لهم خبرة ما (أقل من 5 سنوات)، وهناك (17) فرداً وبنسبة (21.3%) لهم خبرة ما بين (5-10 سنوات)، وهناك (11) فرداً وبنسبة (13.8%) لهم خبرة ما بين (11-15 سنة)، هناك فردين وبنسبة (2.5%) لهم خبرة ما بين (16-20 سنة). تضمنت العينة على (6) أفراد وبنسبة (7.5%) لهم خبرة (أكثر من 20 سنة).

3. أداة الدراسة:

أداة الدراسة عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة. وقد اعتمدت الباحثة على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أن للاستبيان مزايا منها:

1. يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
2. قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
3. سهولة وضع عباراته واختيار ألفاظه.
4. يوفر الاستبيان وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.
5. يشعر المجيبون على الاستبيان بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

4. وصف الاستبيان:

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان. وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين: (راجع الملحق رقم (2))

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (39) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا

استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على محاور الدراسة الخمسة كما يلي:

- المحور الأول: تتضمن (8) عبارات.
- المحور الثاني: تتضمن (8) عبارات.
- المحور الثالث: تتضمن (8) عبارات.
- المحور الرابع: تتضمن (7) عبارات.
- المحور الخامس: تتضمن (8) عبارات.

5. ثبات وصدق أداة الدراسة

أ. الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قامت الباحثة بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (4) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

ب. الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2. معادلة ألفا-كرونباخ.

3. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4. طريقة الصور المتكافئة.

5. معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له⁽¹⁾. قامت الباحثة بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\frac{\text{الصدق}}{\text{الثبات}} =$$

وقامت الباحثة بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:⁽²⁾

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times r}{r + 1}$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قامت الباحثة بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة

¹ عبد الله عبد الدائم، التربية التجريبية والبحث التربوي، (بيروت، دار العلم للملايين، 1984م)، ص355.

² سعد عبد الرحمن، القياس النفسي - النظرية والتطبيق -، (القاهرة، دار الفكر العربي، 1998م)، ص149.

النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (7/2/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.71	0.83	0.91
الثاني	0.63	0.77	0.88
الثالث	0.72	0.83	0.91
الرابع	0.77	0.87	0.93
الخامس	0.66	0.80	0.89
الاستبيان كاملاً	0.86	0.92	0.96

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من نتائج الجدول رقم (7/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض الدراسة، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

ج. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- i. الأشكال البيانية .
- ii. جدول التوزيع التكراري للإجابات .
- iii. النسب المئوية .
- iv. معامل ارتباط بيرسون لحساب معامل الثبات للتأكد من الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة .

- v. معادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات .
- vi. الإنحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.
- vii. الارتباط الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة .
- viii. الإنحدار الخطي المتعدد تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع.
- ix. معامل التحديد لتحديد مساهمة المتغيرات المستقلة على المتغير التابع
- x. الانحراف المعياري لقياس التجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة .
- xi. الوسيط لمعرفة إتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص عبارات الدراسة .

6. تطبيق أداة الدراسة:

لجأت الباحثة بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (100) فرداً، وقد تم تفريغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدتها الباحثة لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لأوافق، لأوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفريغ البيانات في الجداول الآتية.

أ. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل

ت	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	لدى الشركة معرفة بنظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC).	22 %27,5	36 %45	15 %18,8	6 %7,5
2	لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.	31 %38,8	43 %53,8	4 %5	1 %1,3
3	لدى الشركة القدرة على حصر الأنشطة التي يستنفذها كل منتج.	22 %27,5	44 %55	10 %12,5	3 %3,8
4	لدى الشركة القدرة على تحديد الزمن اللازم لكل نشاط.	18 22,5%	42 %52,5	15 %18,8	4 %5
5	تقسم الشركة الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج و أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج	11 %13,8	42 %52,5	16 %20	11 %13,8
6	لدى الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة.	16 %20	38 %47,5	18 %22,5	6 %7,5
7	تستخدم الشركة الزمن المستنفذ من كل نشاط أساساً لتوزيع التكاليف غير المباشرة وصولاً لتحديد أدق لتكلفة المنتج.	16 %20	39 %48,8	15 %18,8	9 %11,3
8	لدى إدارة الشركة القدرة على إعداد وتطبيق معادلة الوقت اللازمة لكل نشاط من أنشطتها.	21 %26,3	38 %47,5	16 %20	2 %2,5

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (8/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير المستقل، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (9/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	لدى الشركة معرفة بنظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC).	4	0.94	أوافق
2	لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.	4	0.73	أوافق
3	لدى الشركة القدرة على حصر الأنشطة التي يستنفذها كل منتج.	4	0.82	أوافق
4	لدى الشركة القدرة على تحديد الزمن اللازم لكل نشاط.	4	0.85	أوافق
5	تقسم الشركة الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج و أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج	4	0.89	أوافق
6	لدى الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة.	4	0.95	أوافق
7	تستخدم الشركة الزمن المستنفذ من كل نشاط أساساً لتوزيع التكاليف غير المباشرة وصولاً لتحديد أدق لتكلفة المنتج.	4	0.95	أوافق
8	لدى إدارة الشركة القدرة على إعداد وتطبيق معادلة الوقت اللازمة لكل نشاط من أنشطتها.	4	0.95	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحثة من الجدول (10/2/3) الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.73 - 0.95) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الأول:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الأول يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم عبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (10/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	لدى الشركة معرفة تامه بعوامل تفضيل الصنع على الشراء وتفضيل الشراء على الصنع.	36 %45	32 %40	10 %12.5	2 %2.5	0 %0
2	عندما تقوم الشركة بشراء أجزاء من مورد، فإنها تتوقع الحصول على جودة مرتفعة وبسعر مناسب.	31 %38.8	39 %48.8	6 %7.5	4 %5	0 %0
3	تقوم الشركة بحساب تكلفة فحص الأجزاء المسلمة لها.	26 %32.5	46 %57.5	8 %10	0 %0	0 %0

0	3	6	46	25	4	تزداد حاجة الشركة الى قرار التصنيع الداخلي او الشراء باستمرار كلما زادت ضغوط المنافسة.
%0	%3.8	%7.5	%57.5	%31.3	5	يمكن أن يؤدي الإنتاج الخارجي أو أنشطة التشغيل إلى الحد من استثمار الشركة في الأصول المادية والموارد البشرية.
1	2	5	36	36	6	عند اتخاذ قرار الشراء تقوم الشركة بالاستفادة من المصادر المتاحة للمنشأة لأغراض أخرى.
%1.3	%2.5	%6.3	%45	%45	7	تقوم الشركة بإجراء تحليل تدريجي لقرار الاستعانة بمصادر خارجية.
1	3	19	39	18	8	تركز الشركة مواردها على كفاءاتها الأساسية - أي الأنشطة التي تؤديها بشكل أفضل.
%1.3	%3.8	%23.8	%48.8	%22.5		
2	2	7	40	29		
%2.5	%2.5	%8.8	%50	%36.3		

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (10/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج،(متغير تابع)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير التابع الاتي، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (11/2/3)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول

ت	العبرة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	لدى الشركة معرفة تامه بعوامل تفضيل الصنع على الشراء وتفضيل الشراء على الصنع.	4	0.78	أوافق
2	عندما تقوم الشركة بشراء أجزاء من مورد، فإنها تتوقع الحصول على جودة مرتفعة وبسعر مناسب.	4	0.79	أوافق
3	تقوم الشركة بحساب تكلفة فحص الأجزاء المسلمة لها.	4	0.62	أوافق
4	تزداد حاجة الشركة الى قرار التصنيع الداخلي او الشراء باستمرار كلما زادت ضغوط المنافسة.	4	0.72	أوافق
5	يمكن أن يؤدي الإنتاج الخارجي أو أنشطة التشغيل إلى الحد من استثمار الشركة في الأصول المادية والموارد البشرية.	4	0.86	أوافق
6	عند اتخاذ قرار الشراء تقوم الشركة بالاستفادة من المصادر المتاحة للمنشأة لأغراض أخرى.	4	0.80	أوافق
7	تقوم الشركة بإجراء تحليل تدريجي لقرار الاستعانة بمصادر خارجية.	4	0.85	أوافق
8	تركز الشركة مواردها على كفاءتها الأساسية - أي الأنشطة التي تؤديها بشكل أفضل.	4	0.87	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحثة من الجدول (11/2/3) الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور التابع (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج.

2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.62 - 0.87) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الثاني:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الثاني يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير التابع الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (12/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	لدى الشركة القدرة على جمع معلومات كافية لاتخاذ قرار قبول الطلبات الخاصة.	39 %48.8	34 %42.5	7 %8.8	0 %0.0
2	تقوم الشركة بقبول الطلبات الخاصة التي لا تؤثر على البيع بالسعر الاعتيادي.	22 %27.5	48 %60	9 %11.3	1 %1.3
3	تقوم الشركة باستبعاد مصاريف عمولة المبيعات من تحليل قرار الأمر الخاص.	22 %27.5	33 %41.3	20 %25	5 %6.3
4	تقوم الشركة بإعداد سعر طلب شراء خاص من خلال حساب سعر البيع الأدنى للأمر الخاص.	20 %25	39 %48.8	16 %20.5	5 %6.3
5	تقوم الشركة بدراسة وتحليل عناصر التكلفة قبل اتخاذ قرار قبول الطلبات الخاصة.	31 %38.8	41 %51.3	6 %7.3	2 2.55

0	3	14	37	26	تستخدم الشركة قبول الطلبات الخاصة كوسيلة لاستقرار العلاقات مع عملائها.	6
%0.0	%3.8	%17.5	%46.3	%32.5		
1	3	13	40	23	تتجنب الشركة الإخلال بالإنتاج المنتظم لطلبات العملاء.	7
%1.3	3.85	%16.3	%50	%28.8		
0	3	27	35	15	لا تتغير التكاليف الثابتة للمرافق القائمة عادة إذا قبلت الشركة أمرًا خاصاً.	8
%0.0	%3.8	%33.8	%43.8	%18.8		

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (12/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير قرار قبول طلبات الشراء الخاصة (متغير تابع)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير التابع الثاني ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (13/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	لدى الشركة القدرة على جمع معلومات كافية لاتخاذ قرار قبول الطلبات الخاصة.	4	0.65	أوافق
2	تقوم الشركة بقبول الطلبات الخاصة التي لا تؤثر على البيع بالسعر الاعتيادي.	4	0.88	أوافق

أوافق	0.84	4	تقوم الشركة باستبعاد مصاريف عمولة المبيعات من تحليل قرار الأمر الخاص.	3
أوافق	0.71	4	تقوم الشركة بإعداد سعر طلب شراء خاص من خلال حساب سعر البيع الأدنى للأمر الخاص.	4
أوافق	0.81	4	تقوم الشركة بدراسة وتحليل عناصر التكلفة قبل اتخاذ قرار قبول الطلبات الخاصة.	5
أوافق	0.85	4	تستخدم الشركة قبول الطلبات الخاصة كوسيلة لاستقرار العلاقات مع عملائها.	6
أوافق	0.80	4	تتجنب الشركة الإخلال بالإنتاج المنتظم لطلبات العملاء.	7
أوافق	0.65	4	لا تتغير التكاليف الثابتة للمرافق القائمة عادة إذا قبلت الشركة أمراً خاصاً.	8

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحثة من الجدول (13/2/3) الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات التابع الثاني (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات قرار قبول طلبات الشراء الخاصة.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير بين (0.65 - 0.88) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الثالث:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الثالث يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الرابع لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (14/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثالث

ت	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تستخدم الشركة التحليل التفاضلي لاتخاذ قرار إضافة او حذف أحد خطوط الانتاج.	21 %26.3	40 %50	14 %17.5	5 %6.3
2	لدى الشركة القدرة على تحديد الكلف الملائمة.	18 %22.5	47 %58.8	14 %17.5	1 %1.3
3	تقوم الشركة بدراسة ما اذا كان حذف المنتج سوف يزيد او يخفض الدخل المستقبلي للشركة.	32 %40	34 %42.5	11 %13.8	3 3.85
4	لدى الشركة منتجات مشتركة تؤثر على اتخاذ قرار إضافة او حذف أحد خطوط الانتاج.	23 %28.8	46 %57.5	8 %10	3 %3.8
5	لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف التي يمكن تجنبها والتي لا يمكن تجنبها.	25 %31.35	37 %46.3	13 %16.3	5 %6.3
6	تقوم الشركة في حالة اتخاذ قرار حذف خط انتاجي بدراسة تأثير ذلك على عملاء الشركة.	25 %31.3	38 %47.5	15 %18.8	2 %2.5
7	تراعي الشركة العائد والمخاطرة المصاحبة لقرار حذف او إضافة خط انتاجي.	32 %40	37 %46.3	7 %8.8	4 %5

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (14/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير قرار إضافة أو حذف أحد خطوط الإنتاج (متغير تابع)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير التابع الثالث، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (15/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثالث

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تستخدم الشركة التحليل التفاضلي لاتخاذ قرار إضافة أو حذف أحد خطوط الإنتاج.	4	0.83	أوافق
2	لدى الشركة القدرة على تحديد الكلف الملائمة.	4	0.67	أوافق
3	تقوم الشركة بدراسة ما اذا كان حذف المنتج سوف يزيد أو يخفض الدخل المستقبلي للشركة.	4	0.81	أوافق
4	تصنف الشركة التكاليف الى تكاليف يمكن تجنبها و تكاليف لا يمكن تجنبها.	4	0.92	أوافق
5	لدى الشركة منتجات مشتركة تؤثر على اتخاذ قرار إضافة أو حذف أحد خطوط الإنتاج.	4	0.73	أوافق
6	تقوم الشركة في حالة اتخاذ قرار حذف خط انتاجي بدراسة تأثير ذلك على عملاء الشركة.	4	0.78	أوافق
7	تراعي الشركة العائد والمخاطرة المصاحبة لقرار حذف أو إضافة خط انتاجي.	4	0.81	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحثة من الجدول (15/2/3) الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثالث (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.73 - 0.92) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الرابع:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الرابع يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الخامس لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري للتجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (16/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الرابع

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقوم الشركة باستغلال الموارد المتاحة واستخدام المقاييس الخاصة بالإنتاجية (الكفاءة والفاعلية).	24 %30	48 %60	6 %7.5	2 %2.5	0 %0.0
2	تقوم الشركة بالاختيار من بين اوامر العمل (المنتجات) ايهما يتم العمل به وايهما يتم حذفه.	28 %35	40 %50	10 %12.5	1 %1.3	1 %1.3
3	يقوم المدراء في الشركة بتحديد أيًا من المنتجات او الخدمات يحقق اعلى عائد مساهمة.	26 %32.5	36 %45	14 %17.5	3 %3.8	1 %1.3

0	1	11	44	24	4	تقرر الشركة كيفية استخدام الموارد النادرة لزيادة الأرباح.
%0.0	%1.3	%13.8	%55	%30		
1	3	13	39	24	5	تقوم الشركة بتركيز مجهودات الإدارة على زيادة كفاءة العمليات وزيادة الطاقة الإنتاجية.
%1.3	%3.8	%16.3	%48.8	%30		
1	3	15	39	22	6	تقوم الشركة بالاستعانة بمصادر خارجية عند مواجهة محدودية الموارد.
%1.3	%3.8	%18.8	%48.8	%27.5		
1	1	6	51	21	7	تقوم الشركة بحساب هامش المساهمة لكل وحدة من المورد المحدود.
%1.3	%1.3	%7.5	%63.8	%26.3		
0	3	8	46	23	8	تقوم الشركة باتخاذ إجراءات تصحيحية للمشاكل التي تحدث بسبب محدودية الموارد.
%0.0	%3.8	%10	%57.5	%28.8		

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (16/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير قرار تخصيص الموارد النادرة (متغير تابع)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير التابع الرابع ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (17/2/3)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الرابع

ت	العبارة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	تقوم الشركة باستغلال الموارد المتاحة واستخدام المقاييس الخاصة بالإنتاجية (الكفاءة والفاعلية).	4	0.67	أوافق
2	تقوم الشركة بالاختيار من بين اوامر العمل (المنتجات) ايهما يتم العمل به وايهما يتم حذفه.	4	0.79	أوافق
3	يقوم المدراء في الشركة بتحديد أيًا من المنتجات او الخدمات يحقق اعلى عائد مساهمة.	4	0.88	أوافق
4	تقرر الشركة كيفية استخدام الموارد النادرة لزيادة الأرباح.	4	0.69	أوافق
5	تقوم الشركة بتعزيز مجهودات الإدارة على زيادة كفاءة العمليات وزيادة الطاقة الإنتاجية.	4	0.86	أوافق
6	تقوم الشركة بالاستعانة بمصادر خارجية عند مواجهة محدودية الموارد.	4	0.86	أوافق
7	تقوم الشركة بحساب هامش المساهمة لكل وحدة من المورد المحدود.	4	0.70	أوافق
8	تقوم الشركة باتخاذ إجراءات تصحيحية للمشاكل التي تحدث بسبب محدودية الموارد.	4	0.81	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول (17/2/3) الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الرابع (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات قرار تخصيص الموارد النادرة.
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.67 - 0.88) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

ثانياً: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها بخصوص أثر استخدام نظام التكلفة علي اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية السودانية، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة "، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق "، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد "، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق "، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة ". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط.

1. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

"يساعد استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) مديري الشركات في اتخاذ قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل ممثل بـ (X) و قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج كمتغير تابع ممثل بـ (Y₁) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (18/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت و قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	6.792	1.057	\hat{B}_0
معنوية	0.000	5.305	0.381	\hat{B}_1
			0.75	معامل الارتباط (R)
			0.56	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			28.146	أختبار (F)
$Y_1 = 1.057 + 0.381X$				

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (18/2/3) الآتي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل و قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.75).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.56)، هذه القيمة تدل على أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل يساهم بـ (56%) في قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (28.146) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 1.057: قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج عندما التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يساوي صفراً.

5. 0.381: وتعني زيادة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وحدة واحدة يزداد قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج بـ 38%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يساعد مديري الشركات في اتخاذ قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج" قد تحققت.

2. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وقرار قبول طلبات الشراء الخاصة".

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل ممثل بـ (X) و قرار قبول طلبات الشراء الخاصة كمتغير تابع ممثل بـ (Y₂) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (19/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت و قرار قبول طلبات الشراء الخاصة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	6.783	1.227	\hat{B}_0
معنوية	0.000	5.305	0.339	\hat{B}_1
			0.72	معامل الارتباط (R)
			0.52	معامل التحديد (R ²)
النموذج معنوي			16.451	أختبار (F)

$$Y_2 = 1.057 + 0.381X$$

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من الجدول رقم (19/2/3) الآتي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل و قرار قبول طلبات الشراء الخاصة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.72).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.52)، هذه القيمة تدل على أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل يساهم بـ (52%) في قرار قبول طلبات الشراء الخاصة (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (16.451) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.227: قرار قبول طلبات الشراء الخاصة عندما التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يساوي صفراً.
 5. 0.339: وتعني زيادة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وحدة واحدة يزداد قرار قبول طلبات الشراء الخاصة بـ 34%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وقرار قبول طلبات الشراء الخاصة" قد تحققت.

3. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يساهم في اتخاذ قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل ممثل بـ (X) و قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج كمتغير تابع ممثل بـ (Y₃) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (20/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت و قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	4.935	0.861	\hat{B}_0
معنوية	0.000	6.287	0.506	\hat{B}_1
			0.77	معامل الارتباط (R)
			0.59	معامل التحديد (R ²)
			39.523	أختبار (F)
النموذج معنوي				
$Y_3 = 0.861 + 0.506X$				

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من الجدول رقم (20/2/3) الآتي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل و قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R²) (0.59)، هذه القيمة تدل على أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقلة تساهم بـ (59%) في قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج (المتغير التابع).

3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (39.523) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. 0.861: قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج عندما التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يساوي صفراً.

5. 0.506: وتعني زيادة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وحدة واحدة يزداد قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج بـ 51%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن : "نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يساهم في اتخاذ قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج". قد تحققت.

4. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"يسهل نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) اتخاذ قرار تخصيص الموارد النادرة".

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل ممثل بـ (X) و قرار تخصيص الموارد النادرة كمتغير تابع ممثل بـ (Y₄) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (21/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت و قرار تخصيص الموارد النادرة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	5.290	1.038	\hat{B}_0
معنوية	0.000	4.570	0.444	\hat{B}_1
			0.76	معامل الارتباط (R)

	0.58	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي	20.887	أختبار (F)
$Y_4 = 1.038 + 0.414X$		

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من الجدول رقم (21/2/3) الآتي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل و قرار تخصيص الموارد النادرة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.76).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.58)، هذه القيمة تدل على أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل يساهم بـ (58%) في قرار تخصيص الموارد النادرة (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (20.887) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 1.038: تخصيص الموارد النادرة عندما التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يساوي صفراً.
5. 0.414: وتعني زيادة التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وحدة واحدة يزداد قرار تخصيص الموارد النادرة بـ 41%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: "يسهل نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) اتخاذ قرار تخصيص الموارد النادرة" قد تحققت.

الخاتمة

تشتمل على الآتي:

أولاً: النتائج.

ثانياً: التوصيات.

أولاً: النتائج

اعتماداً على أدبيات الدراسة النظرية والميدانية توصلت الباحثة الى النتائج التالية:

1. لدى الشركات معرفة بنظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC).
2. يتغلب نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت على الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على اساس النشاط.
3. تقسم الشركات الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج و أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج مما يساعد في تخفيض التكاليف.
4. تركز الشركات مواردها على الأنشطة التي تؤديها بشكل أفضل.
5. تقوم الشركات بقبول الطلبات الخاصة التي لا تؤثر على البيع بالسعر الاعتيادي.
6. تصنف الشركات التكاليف الى تكاليف يمكن تجنبها و تكاليف لا يمكن تجنبها، مما يساعد في اتخاذ قراراتها بشكل افضل.
7. يقوم المدراء في الشركات بتحديد أياً من المنتجات او الخدمات يحقق اعلى عائد مساهمة.
8. ان استخدام المنشآت الزمن المستنفذ من كل نشاط أساساً لتوزيع التكاليف غير المباشرة يساعد في الوصول لتحديد أدق لتكلفة المنتج.
9. لدى الشركات القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة.
10. تستخدم الشركات قبول الطلبات الخاصة كوسيلة لاستقرار العلاقات مع عملائها، وتقوم بقبول الطلبات الخاصة التي لا تؤثر على البيع بالسعر الاعتيادي.
11. يمكن تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت بشكل أسرع، وتكلفة اقل، كما يتم تحديثه بسهولة.
12. البيانات الصادرة من نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت تمكن المديرين من تحسين عملية اتخاذ القرارات التشغيلية، من خلال تحديد تكلفة المنتج بصورة ادق، واستخدام أساس زمني لحساب تكلفة استهلاك وحدة المنتج لموارد المنشأة.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة توصى الباحثة بالآتي:

1. الاعتماد على مخرجات نظام التكاليف في عملية اتخاذ القرارات التشغيلية.
 2. تحديد الأنشطة بوضوح، حتى لا يتم انحراف نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت وحساب معدل تكلفة شامل واحد للإدارة بأكملها.
 3. استخدام الاساليب المحاسبية الحديثة من قبل الوحدات الاقتصادية من اجل حل مشكلة تخصيص التكاليف الغير مباشرة بشكل افضل.
 4. العمل على تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في المنشآت الصناعية لما له فوائد ومميزات متعددة في قياس تكلفة الأنشطة بدقة وتوفير المعلومات المناسبة لعمليات اتخاذ القرارات.
 5. قيام الشركات بحساب تكلفة فحص الأجزاء المسلمة لها.
 6. قيام الشركات بجمع معلومات كافية قبل اتخاذ قرار قبول الطلبات الخاصة.
 7. معرفة الشركات بالتكاليف الملائمة وغير الملائمة وتحليلها قبل اتخاذ قراراتها.
 8. قيام الشركات باستغلال الموارد المتاحة واستخدام المقاييس الخاصة بالإنتاجية (الكفاءة والفاعلية)، وان تقرر كيفية استخدام الموارد النادرة لزيادة الأرباح.
 9. العمل على معرفة إدارة الشركات بعوامل تفضيل الصنع على الشراء وتفضيل الشراء على الصنع.
 10. دراسة الشركات لأثر اتخاذ قرار حذف خط انتاجي على عملاء الشركة، ومراعاة العائد والمخاطرة المصاحب للقرار.
 11. ان تدرس الشركات كيفية استخدام الموارد النادرة لزيادة الأرباح، وان تقوم بحساب هامش المساهمة لكل وحدة من المورد المحدود.
 12. التوصيات ببحوث مستقبلية:
- أ. دور نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في رفع القدرة التنافسية.

- ب. التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام تخطيط موارد الشركة واثره على تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية.
- ج. التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام إدارة علاقات الزبائن واثره على زيادة الربحية.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

القرآن الكريم.

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

- د. أحمد الظاهر، د. محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، (القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2016م).
- احمد بن عبدالرحمن الشمشيري وآخرون، مبادئ إدارة الاعمال، (الرياض، العبيكان للنشر، 2014م).
- د. احمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الادارية، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006م).
- د. احمد محمود يوسف وآخرون، المحاسبة الإدارية، (القاهرة، جامعة القاهرة، 2018م).
- أحمد يوسف عريقات وآخرون، المفاهيم الإدارية الأساسية النظرية والتطبيق، (عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2011م).
- أمل احمد طعمه، اتخاذ القرار والسلوك القيادي، (عمان، دبيونو للطباعة والنشر والتوزيع، 2010م).
- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة المالية والتكاليف-الجزء الأول، (عمان، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014م).
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها، (الرياض، الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011م).
- باسم الحميري، مهارات إدارية، (عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2010م).
- زيد منير عبوي، دور القيادة التربوية في اتخاذ القرارات الإدارية، (عمان، دار الشروق، 2010م).

- سعد عبد الرحمن، القياس النفسي -النظرية والتطبيق-، (القاهرة، دار الفكر العربي، 1998م).
- د. سعيد محمود الهلباوي، دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية "مدخل معاصر"، (طنطا، دن، 2005م).
- د. شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف الصناعية مبادئ وتطبيقات عملية، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2012م).
- د. صالح مهدي محسن ، د. طاهر محسن منصور، الإدارة والاعمال، (عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2008م).
- د. صلاح بسيوني عيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، (القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2017م).
- عبد الله عبد الدائم، التربية التجريبية والبحث التربوي، (بيروت، دار العلم للملايين، 1984م).
- د. عبد المنعم عوض، د. عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، (القاهرة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1994م).
- د.ليستراي هينجر، سبيرج مانتوش، المحاسبة الإدارية، (الرياض، دار المريخ للنشر والتوزيع، د.ت).
- د. محمد محمود سجاى، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية -تأصيل علمي/تطبيق علمي، (القاهرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2008م).
- أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، (عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م).
- د. مختار اسماعيل حجازي، أ. معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة، (عمان، دار اسامة للنشر والتوزيع، 2013م).
- د. مؤيد عبد الحسين الفضل، نظريات اتخاذ القرار منهج كي، (عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2013م).

- د. وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، (الدنمارك، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991م).
- د. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (الإسكندرية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 2000م).

2. الرسائل الجامعية:

- ابراهيم سليمان النمى، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (غزة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2013م).
- احمد عبد الله سويدات، اثر التفكير الابداعي على فاعلية عملية اتخاذ القرار الاداري، (إربد، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، 2014م).
- احمد ناصر احمد عمر، دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية (الخرطوم، جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة، 2011م).
- أمير ابراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية (غزة، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2005م).
- بسمة بو قبرين، دور الاتصال الداخلي في ترشيد قرارات المؤسسة الجامعية، (الجزائر، جامعة تبسة، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2016م).
- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، (الجزائر، جامعة

الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، رسالة الماجستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، (2011م).

- حاتم سليمان حمد الجزولي، أثر تكامل نظامي التكاليف على أساس الأنشطة وسلسلة القيمة على دعم الميزة التنافسية (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، (2019م).

- حسان ادريس فاضل، اثر المقاييس المشتقة من قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية، (عمان، جامعة العلوم الإسلامية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، (2017م).

- رشيدة مراوي، إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، (الجزائر، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، (2017م).

- سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية (الجزائر، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، (2011م).

- محمد البشير إبراهيم، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، (الخرطوم، جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، (2011م).

- محمد عبدالله الشيخ، التكلفة الملائمة ودورها في ترشيد القرارات التشغيلية الخاصة، (الخرطوم، جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، (2016م).

3. المجالات والدوريات العلمية:

- إبراهيم خليل حيدر وآخرون، مدى أهمية أدوات المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات الشركات الصناعية، (بورسعيد، جامعة بورسعيد، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد1، (2012م).

- احمد حسن ظاهر، عبد الناصر إبراهيم نور، العوامل المؤثرة في قرارات التصنيع الداخلي او الشراء وقرارات التسعير في شركات المساهمة الصناعية الأردنية، (عمان، الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 36، العدد 1، 2009م).
- د. احمد عارف الكفارنة، العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار في السياسة الخارجية، (بغداد، جامعة بغداد، مركز الدراسات الاستراتيجية والدولية، دراسات دولية، العدد 42، 2009م).
- د. احمد عبد القادر احمد، إطار مقترح للتكامل بين نظرية القيود وتكلفة الأنشطة وفقاً للوقت لتحسين ربحية المزج الإنتاجي، (بنها، جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2، العدد 2، 2011م).
- احمد محمد الحسيني، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت في ادارة التكلفة البينية لشركاء الأعمال، (بورسعيد، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 17، العدد 4، الجزء 1، 2016م).
- د. أسامة احمد، طرق واستراتيجيات التسعير والعوامل المؤثرة عليه، (الرياض، المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني، مجلة التدريب والتقنية، العدد 162، 2012م).
- د. أسامة عمر جعارة، تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء، (عمان، جامعة الشرق الأوسط، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 7، 2012م).
- د. اصفاد مرتضى سعيد، المفاضلة بين قراري الصنع أم الشراء- دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة البطاريات، (كربلاء، جامعة كربلاء، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 6، العدد 24، 2009).
- د. امجاد محمد الكومي، تقييم فعالية مدخل التكلفة على أساس زمن الأنشطة في تحديد تكلفة الموارد غير المستغلة في المشروعات الخدمية، (القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 20، العدد 2، الجزء 2، 2016م).

- د. الطيب محمد زين، جودة المعلومات وأثرها على رشد القرارات، (بابل، جامعة بابل، مجلة كلية التربية الأساسية للعلوم التربوية والإنسانية، العدد 40، 2018م).
- د. بثينة راشد حميدي، الكلف الملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية باستخدام البرمجة الخطية، (بغداد، الجامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 56، 2005م).
- جبار جاسم ، ناجي شايب، دور الكلف الملائمة في ترشيد القرارات الادارية الخاصة، (بغداد، هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد 20، العدد 2، 2007م).
- جليلة عيدان، ابتهاج إسماعيل، مدخل المحاسبة عن التكاليف (TD-ABC) وإمكانية تطبيقه في البيئة العراقية (الناصرية، جامعة ذي القار، مجلة جامعة ذي قار العلمية، المجلد التاسع، العدد4، 2014م).
- جيوار أحمد سالار و حازم هاشم محمد، تحليل الإيرادات والتكاليف الملائمة لأغراض القرارات التشغيلية (أربيل، جامعة صلاح الدين، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 29، 2013م).
- حاتم كريم كاظم، استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمة الفندقية "دراسة تطبيقية في فندق النجف" (الكوفة، جامعة الكوفة، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد9، العدد 32، 2015م).
- د. حنان صبحت عبد الله، اثر قرارات التسعير على تنفيذ الاستراتيجيات الوظيفية، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة كلية الرافدين للعلوم، العدد 33، 2014م).
- حيدر موسى فالح، تكامل بطاقة العلامات المتوازنة وتقنية (TDABC) لتحقيق الميزة التنافسية، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 24، العدد 105، 2018).
- د. خالد عبد الله إبراهيم، دور اتخاذ القرارات الادارية في تحقيق الميزة التنافسية، (الكوفة، جامعة الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد12، العدد 35، 2015م).

- د. دينا عبد العليم كريمة، اطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت والتكلفة على اساس النشاط المركز على الاداء في ظل بيئة الاعمال المعاصرة، (القاهرة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 19، العدد3 ، 2015م).
- رغد هاشم جاسم، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على اساس الانشطة ABC، (بغداد، جامعة المستنصرية، مجلة كلية التربية، المجلد1، العدد4، 2011م).
- سحر محمد عبد الرحمن، قياس التكلفة على اساس النشاط المبني على الوقت وتحديد اسعار الخدمات، (القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 17، العدد 3، 2013م).
- سهير كاظم فاضل، دور تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومة للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون/للشركة العامة للصناعات الجلدية، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والاجتماعية، المجلد 23، العدد 98، 2017م).
- صلاح مهدي جواد، التكامل بين تقنيتي إعادة هندسة العمليات والكلفة على أساس العمليات الموجه بالوقت "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية"، (كربلاء، جامعة كربلاء، مجلة جامعة كربلاء، المجلد 15، العدد 1، 2017م).
- ضرغام احمد عبد الرضا، مدخلي التكلفة على اساس المواصفات والتكلفة على اساس الانشطة/ دراسة مقارنة (بغداد، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 22، العدد92، 2016م).
- عباس نوار، أسماء حسين، اثر ضبابية المعلومات المالية في جودة القرارات الإدارية، (المتنى، جامعة المتنى، مجلة المتنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد1، المجلد 5، 2015م).

- د. عبد الحكيم مصطفى جودة، تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في احد المستشفيات الأردنية الخاصة، (عمان، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 27، العدد 1، 2019).
- د.عثماني أحسين، د.تقرارات يزيد، استخدام أسلوب تحليل التعادل المتقدم في اتخاذ القرارات التشغيلية في المؤسسة الاقتصادية، (الجزائر، جامعة ام البواقي، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد 3، 2017م).
- د. عدنان عواد الشوابكة، دور جودة المعلومات في تحقيق فاعلية اتخاذ القرار في مديرية الشؤون الصحية في محافظة الطائف، (بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 51، 2017م).
- د. علاء محمد البتانوني، تحليل ربحية العملاء باستخدام نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت، (القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، المجلد 3، العدد 5، 2013م).
- علي فايع محمد، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، (أبها، جامعة الملك خالد، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 1، العدد 5، 2016م).
- أ.د. علي مجدي سعد، التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت -منهج جديد- لزيادة دقة تكلفة المنتج، (المنصورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 32، العدد 2، 2010م).
- عماد يوسف ، عبد الحكيم مصطفى، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية، (عمان، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 1، 2007م).

- فيصل القاسم سنين على، تطبيق أسلوب التكاليف وفقا للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد15، العدد1، 2014م).
- فيصل زماط حسن، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، (بغداد، الجامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، 2007م).
- فيصل يونس محمد، استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية المفاهيم - النظريات - العوامل المؤثرة فيها ، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة البحوث التربوية والنفسية، المجلد10، العدد 36، 2013م).
- قيصر علي عبيد الفتلي وعقيل حمزة حبيب، تقييم دور نظام التكاليف على اساس الانشطة في ادارة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية، (الكوفة، جامعة الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد13، العدد 37، 2016م).
- لبنى عبدالخالق صالح، تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، (الموصل، جامعة الموصل، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2 ، العدد 42 ، 2018م).
- مثنى فالح بدر، أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة: دراسة تطبيقية (بغداد، جامعة المستنصرية، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد 92، 2012م).
- محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة ABC في قطاع الخدمات العمومية (الجزائر، جامعة قصادي مرياح، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، 2013م).
- د. محمد شحاتة خطاب، تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على اساس النشاط من منظور الاداء،

- (طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية- التجارة والتمويل، المجلد 2، العدد 3، 2013م).
- محمد هيثم الدبس، رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة باستخدام نظام (TDABC)، (دمشق، جامعة دمشق، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 1، 2015م).
- د. محمد يس عبد اللطيف، استخدام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في تحليل ربحية العميل (طنطا، جامعة طنطا، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد 1، العدد 1، 2013م).
- د. محمود الفياض، د. زهير دحكول، تقييم اخلاقيات القرار الإداري التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، (الزقازيق، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 39، العدد 2، 2017م).
- مرتضى ابراهيم مكي، توظيف منهج التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقى، (الكوفة، جامعة الكوفة، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة - النجف الأشرف، المجلد 1، العدد 40، 2016م).
- مهند عبد الرحمن سلمان، تحليل ومناقشة العائد والمخاطرة في ظل قرار التوليفة المثلى للمنتجات، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 48، 2016م).
- مهند عواد عبيد، اثر الذكاء الاستراتيجي في أساليب اتخاذ القرار، (بغداد، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 85، 2015م).
- د. نشوى احمد الجندي، استخدام مدخل ترشيد الفاقد في تطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، (القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، المجلد 49، العدد 77، 2011م).

- د. وليد أحمد محمد علي، التكامل بين أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجة بالوقت ونظرية القيود بغرض تعظيم ربحية منظمات الأعمال، (القاهرة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 17 ،العدد3 ، 2013م).
- هيثم، محمد عقل وأبو غبن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين (القاهرة، جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 2، 2013م).

4. مواقع الانترنت:

- **Resource allocation decision**, (university of North Florida, http://www.unf.edu/~dtanner/dtch/dt_ch9.htm, December 31, 2014).

المراجع الأجنبية:

- Asadolah Moradi Berenj, **Theoretical study of using time-driven activity-based costing system for improving the performance of industrial units**, (Indian, Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences, Vol. 6, No.1, 2016).
- Azende Terungwa., **Practicability of Time-driven Activity-based Costing on Profitability of Restaurants in Makurdi Metropolis of Benue State**, Nigeria, (London, International Trade & Academic Research Conference, The Business & Management Review, Vol.3 No 1, 2012.)
- Ednan Ayvaz , **The Use of Time Driven Activity Based Costing and Analytic Hierarchy Process Method in the Balanced Scorecard Implementation**, (Turkey, Kocaeli University, International Journal of Business and Management, Vol. 6, No. 3, 2011).
- Ery Novita Sari and Denis Priantinah, **Managerial Decision Making with The Role of Management Information Systems (MIS)**, (Indonesia, petra international journal of business studies, VOL. 2, NO. 1, 2019).

- Lorena Siguenza-Guzman, Alexandra Van den Abbeele, Dirk Cattrysse, **Time Driven Activity-Based Costing Systems for Cataloging Processes**, (LIBER Quarterly the journal of the association of European research libraries, Vol. 23, no. 3, 2014).
- Mieke Putteman ,Onder Leiding Van, **The impact of interactive use of time-driven activity based costing information on organizational capabilities** ,(Nederland, Universiteit Gent, Faculty Economic EN EDRIJFSKUNDE, Masterproef, Gepubliceerd,2009).
- Mitchell max, **Leveraging Process Documentation for Time-Driven Activity Based Costing**, (Atlanta, Association for Management Information in Financial Services, Journal of Performance Management, VOL. 20, NO. 3, 2007).
- Mohammad Namazi, **Time-driven activity-based costing: Theory, applications and limitations**, (Iran, Shiraz University, Iranian Journal of Management Studies -IJMS, Vol. 9, No. 3, 2016).
- Omar Fikrat, Hasan Ozyapici, **The impact of magnitude of overhead costs on the difference between ABC and TDABC systems**, (Turkey, Foundations of Management, Eastern Mediterranean University, Vol. 11, 2019).
- Oleg DEJNEGA, Method **Time driven activity-based costing – Literature review**, (Czech Republic, Technical University Ostrava , Journal of Applied Economic Sciences, Volume VI, Issue 1, 2011).
- Paulo Afonso , Alex Santana ,**Application of the TDABC Model in the Logistics Process Using Different Capacity Cost Rates** (Portugal, University of Minho, Journal of Industrial Engineering and Management, Vol 9, No 5,2016).
- Susan V. Crosson, Belverd E. Needles, **Managerial Accounting**, (USA, Cengage Learning Customer & Sales Support, 2011).

- Dr. T.P. Ghosh, **Advance management accounting**, (India, Institute of Chartered Accountants of India- ICAI, faculty of the Board of Studies,2013).

الملاحق

ملحق رقم (1)

خطاب المحكمين



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا

كلية الدراسات العليا



السيد / المحترم

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته

الموضوع : تحكيم استبيان

إشارة للموضوع اعلاه مرسل لكم استبيان يخص الدراسة /اسراء عبد اللطيف احمد عجمي التي تقوم بإعداد دراسة بعنوان (أثر استخدام نظام التكلفة علي اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية السودانية) دراسة ميدانية على مجموعة مصانع التيتل، ارجو من سيادتكم التكرم بمنح جزء من وقتكم الغالي لتحكيم الاستبيان المرفق.

و لكم جزيل الشكر

الباحثة: إسراء عبد اللطيف أحمد عجمي

ملحق رقم (2)

استمارة الاستبيان



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا



السيد / المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع : استمارة استبانة

بين أيدكم استمارة الاستبانة الخاصة بمتطلبات بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف و المحاسبة الإدارية بعنوان (أثر استخدام نظام التكلفة علي اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية السودانية) دراسة ميدانية على مجموعة مصانع التيتل.

من ثم ارجو مساعدتي بما هو قيم و مفيد، و مساهمتكم معي في عملية ربط العلوم النظرية بالميدانية و ذلك من خلال إبداء آراءكم بشفافية ووضوح على عبارات الاستبانة علماً بان البيانات المقدمة من قبلكم سوف تعالج بسرية تامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

و لكم جزيل الشكر

الباحثة: إسراء عبد اللطيف أحمد عجمي

القسم الأول :

أولاً: البيانات الشخصية :

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب:

العمر:

<input type="checkbox"/>	أقل من 30 عام	<input type="checkbox"/>	30 - 40 عام	<input type="checkbox"/>	41 - 50 عام	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	51 - 60 عام	<input type="checkbox"/>	أكثر من 60 عام	<input type="checkbox"/>		

التخصص العلمي:

<input type="checkbox"/>	تكاليف ومحاسبة ادارية	<input type="checkbox"/>	محاسبة مالية	<input type="checkbox"/>	إدارة اعمال	<input type="checkbox"/>	اقتصاد	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	نظم معلومات ادارية	<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>				

المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	بكالوريوس	<input type="checkbox"/>	دبلوم عالي	<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	اخرى	<input type="checkbox"/>
--------------------------	-----------	--------------------------	------------	--------------------------	---------	--------------------------	---------	--------------------------	------	--------------------------

المؤهل المهني:

<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
<input type="checkbox"/>	لا احمل زمالة		

المسمى الوظيفي:

<input type="checkbox"/>	محاسب مالي	<input type="checkbox"/>	محاسب تكاليف	<input type="checkbox"/>	مراجع	<input type="checkbox"/>	مدير مالي
<input type="checkbox"/>	مدير إداري	<input type="checkbox"/>	مهندس انتاج	<input type="checkbox"/>	رئيس قسم	<input type="checkbox"/>	اخرى

عدد سنوات الخبرة:

<input type="checkbox"/>	أقل من 5 سنوات	<input type="checkbox"/>	من 5 - 10 سنوات	<input type="checkbox"/>	من 11 - 15 سنة	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	من 16 - 20 سنة	<input type="checkbox"/>	أكثر من 20 سنة	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>

ثانياً: التعريفات الإجرائية:

المحور الأول: نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC):

هو نظام يبسط عملية تخصيص التكاليف ويقوم بحساب الطاقة غير المستغلة، ويعتمد على الوقت كموجه لتخصيص الموارد على اهداف التكلفة (منتجات، خدمات وعملاء).

المحور الثاني: القرارات التشغيلية:

هي القرارات الروتينية التي تتصل بالعمليات اليومية في المنشأة وتقع ضمن التخطيط قصير الاجل حيث يمتد تأثيرها كحد اقصى سنة واحدة .

البعد الأول: قرارات تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج: تهدف هذا القرارات للمفاضلة بين تصنيع بعض الاجزاء او المنتجات من مصانع المنشأة أو شرائها من موردين خارج المنشأة.

البعد الثاني: قرار قبول طلبات الشراء الخاصة: الهدف من قرارات الطلبات الخاصة هو تحديد ما إذا كان ينبغي قبول أمر خاص ام رفضه و الامر الخاص هو طلب خاص خارج الطلبات الاعتيادية للمنشأة.

البعد الثالث: قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج: عندما تواجه الإدارة بعض الظروف التي تتطلب اتخاذ قرار يتعلق بإيقاف انتاج احدى المنتجات، أو احد الأقسام او احد خطوط الإنتاج او المناطق الجغرافية، وهنا يكون القرار الذي يجب اتخاذه هو: هل يجب الاستمرار في تشغيل الأنشطة او التوقف عنها؟

البعد الرابع: قرار تخصيص الموارد النادرة: هو الاختيار من بين اوامر العمل (المنتجات) ايهما يتم العمل به وايهما يتم حذفه في ظل محدودية الموارد.

القسم الثاني: عبارات الاستبانة:

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) أمام العبارة المناسبة:

المحور الأول: نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	لدى الشركة معرفة بنظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC).					
2.	لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.					
3.	لدى الشركة القدرة على حصر الأنشطة التي يستنفذها كل منتج.					
4.	لدى الشركة القدرة على تحديد الزمن اللازم لكل نشاط.					
5.	تقسم الشركة الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج و أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج					
6.	لدى الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة.					
7.	تستخدم الشركة الزمن المستنفذ من كل نشاط أساساً لتوزيع التكاليف غير المباشرة.					
8.	لدى إدارة الشركة القدرة على إعداد وتطبيق معادلة الوقت اللازم لكل نشاط من أنشطتها.					

المحور الثاني: القرارات التشغيلية:

البعد الأول: قرار تصنيع الاجزاء او الشراء من الخارج

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	لدى الشركة معرفة تامه بعوامل تفضيل الصنع على الشراء وتفضيل الشراء على الصنع.					
2.	عندما تقوم الشركة بشراء أجزاء من مورد، فإنها تتوقع الحصول على جودة مرتفعة.					
3.	تقوم الشركة بحساب تكلفة فحص الأجزاء المسلمة لها.					
4.	تزداد حاجة الشركة الى قرار التصنيع الداخلي او الشراء باستمرار كلما زادت ضغوط المنافسة.					
5.	يمكن أن يؤدي الإنتاج الخارجي أو أنشطة التشغيل إلى الحد من استثمار الشركة في الأصول المادية والموارد البشرية.					
6.	لدى الشركة الخبرة والمهارة الفنية المطلوبة للإنتاج.					
7.	يؤدي اتخاذ قرار الشراء الى التقليل من تحكم الموردين الذين يوردون هذه الأجزاء للمنشأة.					
8.	تركز الشركة مواردها على الأنشطة التي تؤديها بشكل أفضل.					

البعد الثاني: قرار قبول طلبات الشراء الخاصة

الرقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	لدى الشركة القدرة على جمع معلومات كافية لاتخاذ قرار قبول الطلبات الخاصة.					
2.	تقوم الشركة بقبول الطلبات الخاصة التي لا تؤثر على البيع بالسعر الاعتيادي.					
3.	وجود طاقة فائضة امر حاسم في قبول او رفض الطلبية الخاصة.					
4.	تقوم الشركة بإعداد سعر طلب شراء خاص من خلال حساب سعر البيع الأدنى للأمر الخاص.					
5.	تقوم الشركة بعملية تحليل لمعرفة ربحية الطلبية.					
6.	تستخدم الشركة قبول الطلبات الخاصة كوسيلة لاستقرار العلاقات مع عملائها.					
7.	تتجنب الشركة الإخلال بالإنتاج المنتظم لطلبات العملاء.					
8.	لا تتغير التكاليف الثابتة للمنتجات القائمة عادة إذا قبلت الشركة أمراً خاصاً.					

البعد الثالث: قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج

الرقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	تستخدم الشركة التحليل التفاضلي لاتخاذ قرار إضافة او حذف أحد خطوط الانتاج.					
2.	لدى الشركة القدرة على تحديد الكلف الملائمة.					
3.	تقوم الشركة بدراسة ما اذا كان حذف المنتج سوف يزيد او يخفض الدخل المستقبلي للشركة.					
4.	لدى الشركة منتجات مشتركة تؤثر على اتخاذ قرار إضافة او حذف أحد خطوط الانتاج.					
5.	لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف التي يمكن تجنبها والتي لا يمكن تجنبها.					
6.	تقوم الشركة في حالة اتخاذ قرار حذف خط انتاجي بدراسة تأثير ذلك على عملاء الشركة.					
7.	تراعي الشركة العائد والمخاطرة المصاحبة لقرار حذف او إضافة خط انتاجي.					

البعد الرابع: قرار تخصيص الموارد النادرة:

الرقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	تقوم الشركة باستغلال الموارد المتاحة واستخدام المقاييس الخاصة بالإنتاجية (الكفاءة والفاعلية).					
2.	تقوم الشركة بالاختيار من بين اوامر العمل (المنتجات) ايهما يتم العمل به وايهما يتم حذفه.					
3.	يقوم المدراء في الشركة بتحديد أياً من المنتجات او الخدمات يحقق اعلى عائد مساهمة.					
4.	تقرر الشركة كيفية استخدام الموارد النادرة لزيادة الأرباح.					
5.	تقوم الشركة بتركيز مجهودات الإدارة على زيادة كفاءة العمليات وزيادة الطاقة الإنتاجية.					
6.	تقوم الشركة بالاستعانة بمصادر خارجية عند مواجهة محدودية الموارد.					
7.	تقوم الشركة بحساب هامش المساهمة لكل وحدة من المورد المحدود.					
8.	تقوم الشركة باتخاذ إجراءات تصحيحية للمشاكل التي تحدث بسبب محدودية الموارد.					

ملحق رقم (3)

قائمة بأسماء محكمي الاستبانة

م	الاسم	الرتبة العلمية	العنوان
1	د. أبويكر احمد الهادي عبد الرحيم	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية
2	د. هدى سراج الدين محمد	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية
3	د. محمد الناير محمددين خوجلي	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية
4	د. فارس الطيب محمد عثمان	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية