

اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة .....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

## اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة قيمة للمنشأة أحمد السيد محمد محمد الجمل

### الملخص:

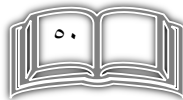
تواجه المنشآت الاقتصادية في الوقت الحالي ضغوطاً كثيرة نتيجة لما يتميز به هذا العصر من تزايد التكتلات الاقتصادية والاندماجات والضغوط التنافسية العالمية، مما أدى إلى أن أصبحت البيئات الاقتصادية سريعة التغير في متطلباتها وفي مواردها، الأمر الذي فرض على تلك المنشآت التطوير والتحسين في الأداء بصفة مستمرة، ويتطلب هذا التحسين والتطوير للأداء توافر معلومات دقيقة في الوقت المناسب للأنشطة التي تؤدي داخل المنشأة وما يرتبط بها من منتجات أو خدمات.

وتتمثل أهمية المعلومات المحاسبية في أنها تقلل من عدم التأكد المحيط بعملية اتخاذ القرارات، حيث في ضوء المعلومات المتوافرة والدقيقة والملائمة يقلل ذلك من مخاطر عدم التأكد من نتائج القرارات المتخذة، حيث يتمثل دور المعلومات المحاسبية في تغيير معتقدات متخذ القرار عند المفاضلة بين البدائل وترجيح بديل عن الآخر. كما يأتي دور معلومات التغذية العكسية في تصويب واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

### **Abstract:**

Economic establishments are facing at the moment many pressures as a result of what distinguishes this age of growing economic blocs and merging of global competitive pressures, leading to the rapid changes in economic environments in its requirements and in its resources, which imposed on the firms to develop and improve performance on an ongoing basis. These improvements and developments of performance require the availability of accurate information in a timely manner for the activities performed within the facility and associated products or services.

The importance of accounting information is in that it reduces the uncertainty surrounding decision-making process, where it; in the light of the available and accurate and appropriate information; reduces the risk of the uncertainty of the outcome of the decisions taken, as is the role of accounting information is to change the beliefs of the decision-maker at the trade-offs between alternatives and weighting alternative to the other. The role of nutrition information in inverse correction and corrective action also comes.



### مقدمة:

نتيجة لزيادة حدة المنافسة والنمو المتزايد في حجم المنشآت، قصر دورة حياة المنتج، والحاجة لزيادة قدرة المنشآت على مواجهة التغيرات البيئية سواء داخلياً أم خارجياً، خاصة في ظل الأزمات المالية العالمية و زيادة درجة عدم التأكد، كل ذلك أدى إلى أن أصبحت بيئة المنشأة أكثر تعقيداً؛ و تتسم بعدم التأكد مما يزيد من أهمية وظيفتي التخطيط والرقابة، وضرورة حتمية لمنشآت الأعمال. وقد أوضحت دراسات عديدة أن المعلومات التي أتاحت بواسطة البيانات المحاسبية في الماضي كانت مناسبة لأغراض المحاسبة المالية ولكنها لم تكن كافية كمدخلات لإعداد نموذج الموازنة؛ لعدم توفر البيانات التكاليفية اللازمة لإعدادها في مجال المصروفات غير المباشرة الأخرى. كما لم تستطيع نظم التكاليف التمييز بين تكاليف الطاقة العاطلة والطاقة المستخدمة. لذلك يرى الباحث ان نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت هو أساس لحل كثيراً من مشكلات اتخاذ القرارات.

### مشكلة البحث:

تتمثل أهمية المعلومات المحاسبية في أنها تقلل من عدم التأكد المحيط بعملية اتخاذ القرارات، حيث في ضوء المعلومات المتوافرة والدقيقة والملائمة يقلل ذلك من مخاطر عدم التأكد من نتائج القرارات المتخذة. كما يتمثل دور المعلومات المحاسبية في تغيير معتقدات متخذ القرار عند المفاضلة بين البدائل وترجيح بديل عن الآخر.

وفي ضوء ما سبق فإنه يمكن تلخيص مشكلة البحث في الأسئلة البحثية

التالية:

١. كيف تساعد معلومات نظام (TDABC) في تحسين وظيفتي التخطيط و الرقابة؟
٢. كيف يضيف نظام (TDABC) قيمة للمنشأة؟



اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة قيمة .....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

### هدف البحث:

يهدف البحث إلى:

١. دراسة أثر استخدام معلومات نظام التكاليف (TDABC) في إضافة قيمة للمنشأة من خلال التأثير في وظيفتي التخطيط والرقابة.
٢. اقتراح إطار محاسبي يوضح أثر استخدام معلومات نظام التكاليف (TDABC) في دعم وظيفتي التخطيط والرقابة لخلق قيمة للمنشأة.

### أهمية البحث:

#### • أولاً: الأهمية العلمية

ترجع الأهمية العلمية إلى:

١. دراسة مدى ملاءمة استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في وظيفتي التخطيط والرقابة.

#### • ثانياً: الأهمية العملية:

١. أهمية وظيفتي التخطيط والرقابة للمنشآت في ظل التغيرات البيئية السريعة في دعم القدرة التنافسية للمنشآت.
٢. تدعيم دور المحاسب الإداري لتوفير المعلومات الملائمة لعملية التخطيط والرقابة.
٣. زيادة قدرة المنشأة للتعامل مع مختلف التغيرات البيئية والتكنولوجية.

### فروض البحث:

١. توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مدى ملاءمة معلومات نظام (TDABC) وتحسين وظيفتي التخطيط والرقابة.
٢. توجد علاقة بين مدى ملاءمة معلومات نظام (TDABC) وإضافة قيمة للمنشأة.



أثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

### منهج البحث:

في محاولة تحقيق هدف البحث والإجابة عن الأسئلة البحثية استخدم الباحث المناهج التالية:

#### ١. المنهج الاستقرائي:

وذلك لتحديد أهم خصائص ومزايا نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت والقيمة التي يضيفها للمنشأة.

#### ٢. المنهج العياري:

لاشتقاق الإطار المقترح الذي يحقق الربط بين عمليات التخطيط والرقابة ومعلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC).

### حدود البحث:

١. لن يتطرق البحث إلى إعداد الموازنة على أساس النشاط (Activity – Based Budgeting).

٢. لن يتطرق البحث إلى محاسبة المسؤولية على أساس النشاط.

### الدراسة التطبيقية:

تعتمد الدراسة التطبيقية على دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات الصناعية باستخدام قائمة استقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لدراسة أثر استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في خلق قيمة للمنشأة من خلال أثر المعلومات وملاءمتها لوظيفتي التخطيط و الرقابة. وذلك في ظل البيئة الاقتصادية التي تتسم بزيادة حدة المنافسة وشدة موجات الانكماش وحالات الإفلاس والأزمات المالية العالمية.



اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

### خطة البحث:

- تحقيقاً لهدف البحث، تم تقسيمه إلى:
1. المبحث الأول: إطار فكري لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت.
  2. المبحث الثاني: هيكل القرارات و معلومات اتخاذ القرارات.

1/1 المبحث الأول: إطار فكري لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت:

2/1/1 ماهية نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت **Time-Driven Activity Based Costing**

يعد نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) تمهيداً جيداً و مساعداً على تقديم نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، حيث وفر الأول بيانات مهمة في تطبيق النظام الثاني. فالعلاقة بين مجتمعات التكلفة والأنشطة ووحدات التكلفة يمكن استخدامها في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت. كما يمكن استخدام هذه المعلومات في استخلاص مسببات موارد النشاط.

ويهدف نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) إلى معالجة عيوب نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) و تبسيطه من خلال استبعاد الحاجة إلى إجراء مقابلات لتتبع تكاليف الموارد إلى الأنشطة قبل تخصيصها على موضوعات القياس التكاليفي (الأوامر، المنتجات، العملاء). (Max,2007) ويبدأ منهج نظام (TDABC) بتحديد الطاقة العملية **Practical Capacity** لكل عامل من عوامل الإنتاج الثابتة (المباني، المعدات، والأفراد). ومن ثم يتم قسمة تكاليف كل عامل على طاقته العملية و ذلك لحساب تكلفة كل وحدة من الطاقة. و بعد ذلك يتم تحميل تكاليف عوامل الإنتاج الثابتة المستنفذة في النشاط باستخدام معدلات الوحدة والمقدار المستنفذ من الطاقة المستخدمة.



اثر استخدام معلوماته نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة .....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

ويكمن التطور الهام في نظام (TDABC) إلى تقدير الوقت المطلوب لأداء النشاط في كل حالة على حدة على أساس اختلاف خصائص كل حالة عن الأخرى، وبإيجاز يمكن التعبير عن هذه الخصائص بالمسببات الزمنية (Time Drivers) وذلك لاختلاف الوقت المنقضي من حالة إلى أخرى. (Everaert, et al., 2008) ويمكن تعريف نظام (TDABC) على أنه تطوير لنظام (ABC) للتغلب على المشاكل التنظيمية التي واجهت تطبيقه. ويمكن حصر أهم مزايا نظام (TDABC) عند مقارنتها بنظام (ABC) في السهولة، وانخفاض التكلفة، وسهولة التطبيق، والتحسين، والمرونة، وبساطة النظام. و يمكن لمديري المنشآت اتخاذ القرارات السليمة التي ترجع إلى المعلومات المتوافرة من تطبيق هذا النظام، كما يمكنهم تقييم الطاقات غير الفعالة و كميتها. بالإضافة إلى توافر معلومات لدى المديرين عن إنتاجية الأفراد وفعاليتهم في تخطيط الموارد واستخدامها بأسلوب سليم، حيث يعمل نظام (TDABC) على تتبع الموارد التي تستهلكها الأنشطة وتحولها إلى تكاليف. (Ayvaz & Pehlivanli, 2011)

## ٢/١/١ خصائص نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)

ساعد نظام (TDABC) و الذي يعد أسلوب بسيط في التغلب على المشاكل التي نتجت من تطبيق نظام (ABC)، كما أنه فعال في تحليل عمليات المنشأة، وقادر على إنتاج معلومات شاملة عن تكاليف المنتجات و الخدمات، كما يقدم معلومات ملائمة و دقيقة و يعكس الواقع العملي في تحديد استخدامات الطاقة المتاحة في عمليات المنشأة، بالإضافة إلى تحديد التكلفة و الربحية لكافة المنتجات و الخدمات، و دعم نظم إدارة التكاليف من خلال جمع و توفير المعلومات الملائمة و الموثوق فيها.

(Tanis&Özyapici,2012)& (Barrett,2005)

كما يعمل نظام (TDABC) على تقدير وقت النشاط على أسس متنوعة، على سبيل المثال الطالب على أنشطة معينة، "الأوامر من العملاء القائمة"، "الأوامر من



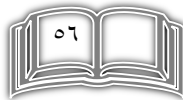
اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

العملاء الجدد". ومن خلال تطبيق معادلة الوقت التي تعمل على تخصيص تكاليف الموارد مباشرةً و آلياً إلى الأنشطة. ويساعد تطبيق المعادلات الزمنية في التغلب على التعقيدات القائمة في العمليات التشغيلية. (Coenen, 2009)  
وإذا كانت العمليات ليس لديها تنوع كبير في الأنشطة، فإن نظام (TDABC) يمكن تنفيذه بسهولة والعكس بالعكس، أي في حالة إذا كانت العمليات لديها تنوع كبير في الأنشطة، فإن التحديد الدقيق للطاقة العملية يمكن أن تكون عملية معقدة للغاية.

كما تساعد معادلات الوقت في حل الكثير من المشاكل، وتسمى بالمعادلات الزمنية، وتساعد المنشآت في التحديد الأفضل للمتطلبات من الوقت الفعلي لتنفيذ العمليات. (Basuki & Riedansyaf, 2014)

كما يمكن استخدام المعلومات الناتجة من تطبيق نظام (TDABC) في قياس الطاقة العملية المتاحة للتشغيل و بالتالي الربح. ويمكن تحديد الطاقة غير المستخدمة لنوعين من التشغيل سواء في الوقت المحدد أو في صورة وحدات نقدية (بالضرب في التكلفة المتعلقة بكل ساعة). ومن خلال فحص معدلات الطاقة غير المستخدمة يمكننا تحديد ما إذا كانت المنشأة تعمل عند المستوى المرغوب فيه من الكفاءة أو من الضروري التخطيط لعمل التحسينات اللازمة.

كما يساعد تحديد الطاقات غير المستخدمة لكل مجموعة تشغيلية في استبعاد الزيادة في الوقت اللازم للتشغيل. ولا تقتصر الإضافة التي توفرها معلومات نظام (TDABC) على ذلك؛ فهو يوضح أيضاً ما هي الخدمات و الأنشطة المتعلقة بها والتي يمكن الاستفادة منها في اختيار الإستراتيجية والعمليات التشغيلية التي تؤثر في ربحية في كل من الأجل القصير والأجل الطويل. (Giannetti & et al., 2011)





وتعد أهم الخصائص نظام (TDABC) ما يلي:

١. معادلات الوقت للتغلب على التعقيدات:

تساعد معادلات الوقت / الزمنية نظام (TDABC) في تحديد تكلفة الوحدة من الزمن لعمليات المنشأة بكفاءة عالية. كما يساعد نظام (TDABC) في التنبؤ بالتغيرات في سلوك عملاء المنشأة من خلال دقة قياس تكلفة العمليات وتحديد القيمة المضافة من كل نشاط بالمقارنة بين التكلفة والعائد من النشاط والقيمة المضافة من النشاط لعملاء المنشأة.

كما قد تغلب نظام (TDABC) على هذه الصعاب من خلال تقديم منهجية واضحة ومتوازنة التي من السهل تطبيقها وتحديثها فهو يعمل من خلال البيانات المتوافرة التي توضح الخصائص المميزة لأوامر التشغيل. ويعد نظام غير مكلف في تطبيقه، ويعمل على توفير معلومات تحليل التكاليف و الربحية. (د/ الغروري، ٢٠٠٨)، (Kaplan&

Anderson,2004)&(Kaplan&Anderson,2003)

٢. مسببات الوقت المتعددة:

تعتبر مسببات الوقت أحد العناصر الأساسية في نظام (TDABC)، وتمثل متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب لأداء النشاط. ويمكن أن يأخذ مسبب الوقت متغير متصل أو متغير منفصل أو مؤشر. (Everaet & Bruggeman, 2007)

٣. تفاعل مسببات (محركات) الوقت:

تستطيع معادلات الوقت تفسير التفاعلات بين محركات الوقت و هذه الخاصية من المميزات التي يتفوق فيها نظام (TDABC) عن نظام (ABC)، على سبيل المثال الوقت اللازم لتسجيل عميل جديد قد يختلف من عميل لآخر، حيث يعتمد هذا على ما إذا كان العميل يسجل عن طريق الهاتف أم أن بيانات العميل



اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

الجديد تأتي من مندوب المبيعات. (د/ سليم، ٢٠١٠) , Bruggeman ,  
(Everaert & 2007)

#### ٤. تحديث النظام:

يتسم نظام (TDABC) بسهولة تحديثه ليعكس التغيرات في الظروف التشغيلية، من خلال تقدير الوحدات الزمنية المطلوبة لكل نشاط. وبذلك فإن النظام يتطور بسهولة كلما أدرك المسؤولون حجم العمل الإضافي و مقدار التعقد في العمليات المطلوب أدائها لإنجاز حجم العمل المطلوب. ويتم ذلك من خلال تحديث معدلات مسببات التكاليف الزمنية من خلال تحديد مقدار الوقت اللازم لأداء النشاط. (Kaplan & Anderson, 2003)

٣/١/١ تداعيات تبني نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت  
(TDABC):

في إطار كلاً من نظم التكاليف التقليدية ونظام (ABC)، تم تحميل تكلفة الموارد الملزمة Committed Resources على أساس أن هذه التكلفة مستخدمة بالكامل في أنشطة المنشأة. وعليه فإن تكلفة الموارد محملة بالكامل لمجمعات التكلفة، وطاقة الموارد تستخدم كمقام في معادلة تحميل التكلفة لمجمعات التكلفة.

وتحمل تكلفة الموارد لمجمع التكلفة فقط في حالة ما إذا كان مجمع التكلفة يستخدم الموارد، بينما تكلفة الموارد التي لم تستخدم لا يتم تحميلها على أي مجمع تكلفة. وبالتالي فإن الفرق بين تكلفة الموارد الملزمة والموارد المستخدمة فعلاً تمثل انحرافاً في إطار نظام (TDABC) وتحميله للمنتج يعتبر خطأ بالزيادة في تكلفة المنتج ويمثل تكلفة الموارد غير المستخدمة. (د/ هلال، ٢٠١٢، ٢٢٤)



### ١. الوقت كأحد أدوات منافسة:

يعتبر عنصر الوقت أو الزمن من أهم عناصر و أسلحة المنافسة في البيئة التنافسية المعاصرة، فهو أحد أسباب نجاح وتفوق الشركات في تلك البيئة. فالنجاح والتميز في الأسواق التنافسية يتطلب سرعة تطوير منتجات جديدة مع الاستجابة السريعة لطلبات ورغبات العملاء المتعددة. وتهتم الشركات بشكل متزايد بالوقت كمسبب إستراتيجي للتكلفة، حيث تهتم الشركات ليس فقط بزيادة الإيرادات و لكن أيضاً بتخفيض التكاليف.

### ٢. زمن الاستجابة لطلبات العملاء على أساس الزمن المحدد للأداء:

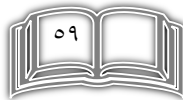
يحدد زمن الاستجابة لطلبات العملاء مقدار الوقت المستغرق في تنفيذ أوامر العملاء من منتجات وخدمات، من وقت استلام الأوامر من العملاء حتى تسليم المنتج النهائي أو الخدمة.

ويعرف زمن الاستجابة (Customer – Response Time) بأنه الفترة الزمنية ما بين قيام العميل بإصدار الأمر (أو طلب الخدمة) و بين استلامه المنتج أو الخدمة. فكلما قل زمن الاستجابة كلما كانت الشركة في وضع تنافسي أفضل.

### ٣. نقاط الاختناق و مسببات الوقت / الزمن:

إدارة وقت الاستجابة للعملاء والأداء في الوقت المحدد يتطلب من المديرين فهم الأسباب وتكاليف التأخير التي تحدث.

مسبب الوقت: هو العامل الذي يسبب التغيير في السرعة في أي نشاط عندما يتغير هذا العامل (مسبب الوقت). (Horngren , et al., 2015, PP., 768:769)



## ٤/١/١ مزايا استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)

١. أدى استخدام نظام (TDABC) إلى رفع كفاءة العمليات وخفض التكاليف، مما أدى إلى تحسين ربحية المنشآت والعملاء على حد سواء على أسس واقعية. بالإضافة إلى خصائص نظام (TDABC) التي تجعله مفيد في التغلب على التعقيدات البيئية المتضمنة في مختلف الأنشطة، فمن السهل تحديثه عند تغيير الخدمات المطلوبة أو المنتجات أو عمليات الإنتاج.
٢. ترجع بساطة النظام إلى أنه يأخذ في الحسبان تعقد العمليات، فهو نظام تكلفة قائم على المعادلات. ويتم تحديد المعادلات لكل مجموعة موارد بواسطة مسبب تكلفة الوقت المطلوب لأداء الأنشطة. وتحدد مجموعات الموارد الإجمالية لمجموعة من الأنشطة في إطار نظام (ABC) التي تستهلك نفس الموارد.
٣. تعد من المزايا الأخرى والهامة لنظام (TDABC) أنه لم تعد هناك حاجة إلى إجراء استطلاعات الرأي أو استقصاءات لمعرفة كيفية توزيع وقت العمل بين مختلف الأنشطة، وتبسيط عمليات صيانة النظام. كما يسمح النظام بحساب تكاليف الطاقة العاطلة، من خلال المقارنة بين قيمة الطاقة المستخدمة وقيمة الطاقة المتاحة. (Gervais, et al., 2010)
٤. توفير معلومات تكاليف عالية الشفافية والوضوح للإدارة، بدلاً من التركيز على عملية تخصيص التكاليف نفسها، فهو يعد نموذج استهلاك حقيقي (فهو يشار إليه كنموذج من القاعدة إلى القمة).
٥. تحديد التكاليف والربحية لكافة الأطراف (المنتج، العميل، قنوات التوزيع....) في نفس الوقت، حيث التكاليف يتم تخفيضها إلى أقل مستوى. وهذا يجعل من السهل تحديد وتحليل سلوك التكاليف والتغيرات في الربحية.



اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

٦. في إطار هذا النظام، فإن التكاليف الخاصة بمجموعة من الموارد يتم تخصيصها لكل مجموعة من الموارد في إطار مدخل مسببات الوقت (فقط تكاليف الوقت أو الجهود) المستهلكة في إنتاج المخرجات. تكاليف الطاقة غير المستخدمة لا تخصص ألياً و لكن يتم التقرير عنها لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية، حيث عند المستويات العالية من الطاقة الثابتة فإن القدرة على إدارتها تساعد في تحسين الربحية بصورة ملحوظة.
٧. يساعد نظام (TDABC) في التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، مما يساعد في فهم تطور مسار سلوك التكاليف. (Max, 2007)
٨. أدى تطبيق نظام (TDABC) إلى توافر معلومات تكاليفية دقيقة عن ربحية كل عميل وأيضاً عن ربحية كافة مناطق العمل الرئيسية والفرعية داخل المنشأة ومعلومات عن هامش الربح أكثر وضوحاً لم تكن متوافرة من قبل تساعد في اتخاذ قرارات التسعير الملائمة.
٩. توافر لدى المنشآت التي طبقت نظام (TDABC) معلومات تكاليفية دقيقة لحساب تكاليف الطاقة والمفاضلة بين مصادر الطاقة، وتحديد التكاليف لأساليب المعالجة.
١٠. انخفاض التكاليف التشغيلية للنظام، حيث يعتمد على معلومات التغذية العكسية الناتجة من تطبيق نظم تخطيط ربحية المنشآت (ERP)، ونظم إدارة العلاقة مع العملاء (CRM). (Coenen,2009)&(Giannetti,etal,2011)&(Namazi,2009)

٢/١ المبحث الثاني: هيكل القرارات و معلومات اتخاذ القرارات:

١/٢/١ أنواع القرارات ومتطلباتها من المعلومات:

أحد أهداف نظام المعلومات المحاسبي هو تقديم المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات. ويتطلب تصميم نظم المعلومات المحاسبية التي تقابل هذه الأهداف فهم الاختلافات بين أنواع القرارات التي يتم اتخاذها في المنشأة ويتم



تبويب القرارات إما في صورة درجات من هيكلية القرارات أو المجال الخاص بالقرارات.

### أ- هيكل القرارات Decision Structure

تختلف القرارات من حيث درجة الهيكلية وتنقسم إلى ثلاثة أنواع:

#### ١. القرارات المهيكلة structured Decisions

وهي قرارات تكون متكررة وروتينية ومفهومة جيداً بالدرجة التي يمكن تفويضها للمستويات الإدارية الدنيا في المنشأة على سبيل المثال؛ قرارات التوسع في منح الائتمان المحدد للعملاء والذي يتطلب فقط المعرفة بحدود الائتمان المقررة من قبل والمركز المالي الحالي و التي يمكن أداؤها آلياً.

#### ٢. القرارات شبه الهيكلية Semi structured Decisions

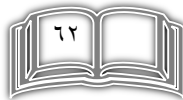
ويمكن وصفها بأنها (قواعد غير كاملة الهيكلية لعمل القرارات و التي تحتاج إلى التقدير الشخصي والحكمة (على سبيل المثال إعداد الموازنة التسويقية للمنتجات الجديدة). وبالرغم من أن القرارات شبه المهيكلة عادة لا تكون آلية بدرجة كاملة وغالباً ما تكون مدعومة بنظم دعم القرارات بواسطة الكمبيوتر.

#### ٣. القرارات غير المهيكلة Unstructured Decisions

وهي قرارات غير متكررة وغير تقليدية مثل تحديد موقع مصنع، تعيين مدير جديد. فلا يوجد إطار نموذجي لحل مثل هذه المشاكل وبدلاً من ذلك فهي تعتمد على الحكم الشخصي والبديهة كما يمكن تدعيمها بواسطة نظم دعم القرارات بالكمبيوتر والتي تسهل جمع المعلومات من مختلف المصادر. (Romney & Steinbart, 2000, PP., 14:15)

### ب- مجال القرار Decision Scope

تتنوع القرارات في صورة المصطلحات الخاصة بمجال تأثيرها. فقد قدم (Robert Anthony) مدخلاً قسم فيه أنشطة اتخاذ القرار في المنشأة وحدد ثلاثة



اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

مستويات، كما حدد الاختلاف بين أنشطة اتخاذ القرار ونظم المعلومات المطلوبة عند كل مستوى، وتتضمن هذه المستويات:

- التخطيط الاستراتيجي Strategic Planning
- الرقابة الإدارية Management Control
- الرقابة التشغيلية Operational Control

## ٢/٢/١ المعلومات المتوافرة في إطار تطبيق نظام تكاليف (TDABC)

### ١- التخطيط واتخاذ القرارات:

تساعد المعلومات المتوافرة في إطار نظام (TDABC)، في تحديد تكلفة المنتجات وتكلفة العملاء، مما ساعد على التخلي عن المنتجات التي تحقق خسائر أو التي تتضمن أنشطة إضافية و التي تسبب تكاليف إضافية تكميلية إذا لم تكن أسعارها تغطي هذه التكاليف التي تتطلبها الأنشطة اللازم القيام بها، و الإبقاء على المنتجات التي تحقق أرباح و كذلك التخلي عن العملاء التي تحقق خسائر و الإبقاء على العملاء التي تحقق أرباح. (Monroy, et al., 2012)

كما يمكن للمديرين تعديل نماذج المحاكاة بسهولة حتى يعكس التغيرات في البيئة التشغيلية و قياس تحسين الكفاءة و تخفيض تكاليف المنشأة.

(McGowan, 2009)

### ٢- التحسين و الرقابة التشغيلية:

يعد تخطيط التكاليف أقوى الوسائل في تحقيق الرقابة على التكاليف. وتعد أحد الأساليب الأساسية في إدارة التكاليف هي إجراءات التحسين والتطوير المستمر. كما يعد تحديد الطاقة العملية هي العنصر الأساسي في إطار نظام (TDABC)، لذلك تغلب نظام (TDABC) على التشوه الذي يشوب المعلومات التكاليفية و ذلك بتحديد الطاقة العملية لكل مجموعة موارد بالإضافة إلى أن العنصر الرئيسي الآخر في هذا النظام



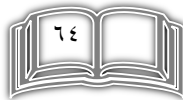
اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

هي الوحدة الزمنية اللازمة لأداء النشاط بواسطة هذه المجموعة. لذلك فإن التكاليف يتم التقرير عنها على أساس الوقت المستهلك والوحدات الزمنية يجب حسابها بدقة. وفي الغالب؛ فإن الوحدة الزمنية يستخدمها المديرون في إطار التقدير التقريبي للرؤية الإستراتيجية الخاصة بالمنشأة. (Monroy, et al., 2012)

كما يرى (Demeere & et al., 2009) أن نظام (TDABC) يساعد في تقديم معلومات ملائمة ودقيقة للمديرين التي تساعدهم في تحسين العمليات التشغيلية وإجراء تحليل الربحية لكل عميل أو قسم أو نشاط من خلال استخدام معادلات الوقت و ذلك كما يلي:

- أولاً: تحسين العمليات التشغيلية.
- ثانياً: تحليل ربحية القسم.
- ثالثاً: قرارات الاستثمار المستقبلية. (Demeere & et al., 2009)

٣- الاستغلال الأمثل للطاقة الفائضة في إطار معلومات نظام (TDABC)  
تساعد معلومات التكاليف الناتجة من تطبيق نظام (TDABC) مثل، تحليل ربحية المنتجات، والعملاء، و قنوات التوزيع، والتسعير، في دعم تحليل عمليات اتخاذ القرارات وفي قرارات تحسين العمليات. ويتسم نظام معلومات التكاليف نظام (TDABC) بقدرته على توفير معلومات عن قياس تكاليف الطاقة بالقدر المتوافر وبالقدر المستخدم وبالتالي بتحديد الفرق بينهم. (Kaplan & Anderson, 2003)  
كما يرى (Kaplan & Anderson) أن الطاقة غير المستخدمة تنتج من الفرق بين الطاقة المتاحة والطاقة المستخدمة، لذلك لا بد من اتخاذ الإجراءات للحد من المعروض من الموارد والمصروفات المرتبطة بها، من خلال اتخاذ الإجراءات التالية:





أثر استخدام معلومات نظام التكليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

١. بدلاً من تخفيض الطاقة غير المستخدمة حالياً، فإن المديرين يمكنهم الاحتفاظ بالطاقة للنمو المستقبلي. كما يمكنهم التفكير في تقديم منتجات جديدة والتوسع في الأسواق وزيادة الحصة السوقية وبالتالي زيادة الإنتاج وفقاً للموقف التنافسي وحجم طلب العملاء على منتجات المنشأة. وأيضاً تحديد حجم الأعمال الممكن تشغيله مستقبلاً في ضوء الطاقة الحالية المتاحة.

٢. تحديد حجم العجز القائم في الطاقة المتاحة ومقدار ما يتطلبه من إنفاق رأسمالي إضافي لسد عجز الطاقة. (Kaplan & Anderson, 2003)

وفي إطار كلا البدائل السابقة فإن معلومات نظام (TDABC) تساعد في إجراء تحليل "ماذا لو" لتحديد أثر الإجراءات المتخذة للاستفادة من الطاقة غير المستخدمة والتأكد من صحة التغييرات الإستراتيجية والتشغيلية المتخذة. ولهذا الغرض فإن إجراءات نماذج المحاكاة يجب أن يتم اختبارها للحصول على المقاييس غير المالية (الوقت) والمقاييس المالية (التكلفة والربحية) المتعلقة بتأثير القرارات الخاصة بإدارة الطاقة غير المستخدمة. وبهذا الأسلوب يمكن تحديد فاعلية تأثير القرارات الخاصة بإدارة الطاقة غير المستخدمة.

علاوة على ذلك فإن معلومات نظام (TDABC) تساعد في إدارة الرافعة التشغيلية التي يمكن تبنيتها لتخفيض الطاقة غير المستخدمة في ضوء:

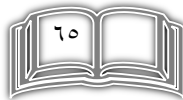
١. سياسات التسعير التي تساعد في الحد من الطلب الزائد وتحسين عمليات استغلال الطاقة غير المستخدمة.

٢. تحسين العمليات التشغيلية بقدر الإمكان وذلك لتخفيض وقت الأنشطة.

(Giannetti & et al., 2011)

#### ٤- خفض التكلفة:

تعتبر عملية خفض التكلفة الهدف الأساسي لبرنامج التحسين المستمر داخل المنشأة، حيث أوضحت الدراسة (Jurney,1991) أن عملية التحسين



اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

المستمر تعني تصميم المنتجات أو الخدمات التي تتواكب مع رغبات المستهلك. كما تعني أيضاً استمرار الأبحاث على المنتجات والخدمات المقدمة والأنشطة المرتبطة بها، وذلك لبيان مدى الضعف والقوة في الأنشطة التشغيلية والعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تساعد في الأداء وتؤدي إلى زيادة التكاليف. كما تساعد معلومات نظام (TDABC) على خفض التكلفة، وذلك لتركيزه المستمر على الأنشطة، وتوجد أربعة طرق لتخفيض التكلفة تتمثل فيما يلي:

١. تخفيض زمن الأنشطة، أي تخفيض الوقت اللازم و المجهود اللازم لأنشطة النشاط.
  ٢. استبعاد الأنشطة، وتعني استبعاد النشاط بالكامل (إذا كان النشاط غير مضيف للقيمة).
  ٣. اختيار الأنشطة، وتعني اختيار البديل الأقل تكلفة من بدائل التصميم المختلفة.
  ٤. المشاركة في الأنشطة، وتعني إجراء بعض التغييرات التي تسمح بمشاركة الأنشطة مع منتجات متعددة لتحقيق وفورات في اقتصاديات الحجم والتكلفة. (د/ الرشيد، ٢٠٠٩)
- كما يرى (McGowan, 2009) أن نظام (TDABC) يقدم المعلومات التي تساعد على خفض التكلفة وإظهار عدم الكفاءة، من خلال تقديم المنظور الواقعي كما يلي:
- أ- استبعاد التكرار والفاقد.
  - ب- تخفيض التكاليف.
  - ت- توضيح وفهم الربحية الخاصة بالعمال و المنتجات والعملاء وقنوات التوزيع. (McGowan, 2009)



اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

كما يساهم تطبيق نظام (TDABC) على فهم و تحديد تكاليف العمليات والمنتجات والخدمات، و اكتشاف أي العمليات زائدة أو لا تساهم في تحسين المخرجات، وخصم الطاقة غير المستخدمة من العاملين والمعدات. وبدون استخدام معلومات نظام (TDABC) فإن مقدمي الخدمة لا يمكنهم تحديد تكلفة أداء العمليات بسهولة. (Kaplan, et al., 2014)

توفر معلومات نظام (TDABC) رؤية عظيمة لاستخدام العاملين المقاييس في كل خطوات النشاط. كما أن العاملين يتوافر لديهم معدلات تكلفة دقيقة للطاقة. (Kaplan, et al., 2014)

٣/٢/١ كيف يضيف نظام (TDABC) قيمة في حل المشكلات واتخاذ القرارات؟  
يمثل حل المشاكل واتخاذ القرارات أهم الأنشطة الإدارية في المنشأة.

### حل المشكلات Problems Solving

تتضمن عملية حل المشكلات خمسة أنشطة و التي تتم مباشرتها:

١. البحث وجميع المعلومات عن المشكلة.
٢. تحديد تفاصيل المشكلة وتعريفها والقيود ومجال المشكلة وتطوراتها.
٣. تقييم البدائل واختيار أفضلها.
٤. تنفيذ البديل المختار.
٥. مراجعة الموقف وحل المشكلة.

### اتخاذ القرارات Decision Making

تتضح أهمية المعلومات في مجال اتخاذ القرارات في أن المعلومات يجب أن تغير من معتقدات متخذ القرار، بمعنى أن تجعله يفاضل بين البدائل واختيار أفضلها في ضوء المعلومات المتاحة. كذلك فإن هدف المعلومات هو تحسين جودة القرار المتخذ ونتائج حلول المشكلة. (Kroenke, David, 1994, P., 140)

وتحدد عمليات المنشأة كيف يتم تخليق القيمة من تقديم السلع أو الخدمات، فكل منشأة لديها ثلاثة أنواع من العمليات:



أثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

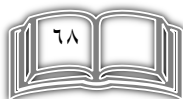
١. عمليات الاقتناء أو المدفوعات للموردين: وذلك لاقتناء وصيانة وشراء الموارد المطلوبة لعمليات المنشأة مثل (الموارد البشرية، التمويل، الأصول، والمعدات والآلات والمواد الخام والإمدادات) لتقديم السلع والخدمات.
٢. عمليات التحويل: تحويل الموارد المقتناة إلى سلع أو خدمات للعملاء (عمليات التشغيل).
٣. المبيعات وعمليات التجميع وتسليم السلع والخدمات للعملاء وتحصيل المدفوعات. (Anita, sawyer, et al., 1996, P.,5)

### ٧/٢/١ كيف يضيف نظام (TDABC) قيمة للمنشأة؟

إن الهدف الأساسي لأي منشأة هو تقديم قيمة للعملاء، والقيمة التي تخلقها المنشأة تقدر بالسعر المدفوع بواسطة المشتريين للمنتجات والخدمات، وتحقق المنشأة الربح إذا كانت القيمة التي خلقتها المنشأة أكبر من تكاليف المنتجات أو الخدمات التي أنتجتها. كذلك فإن الغرض الرئيسي لنظام التكاليف (TDABC) هو إضافة قيمة للمنشأة، ويمكن عمل ذلك بإنتاج المعلومات التي تعطي المنشأة مزايا تنافسية.

ويمكن لنظام (TDABC) أن يضيف قيمة للمنشأة كما سيتضح فيما يلي:

١. يمكن لنظام (TDABC) أن يساعد على تحسين المنتجات أو الخدمات من خلال توفير المعلومات عن مستوى الجودة والتكلفة وإضافة الخصائص التي يتطلبها العميل وعلى سبيل المثال فإن نظام (TDABC) يمكنه إضافة قيمة من خلال مراقبة الآلة التي تنتج المنتج، وكذلك رقابة طاقة الآلة من خلال الوقت متاح للعمل، ويوصل ذلك للمسئول عن التشغيل عندما يبدأ ظهور العيوب؛ مما يساعد على إعادة ضبط الآلات وإعادة تقديرها ومعايرتها.
٢. يمكن لنظام (TDABC) زيادة الكفاءة، حيث يوجد العديد من الطرق التي يمكن لنظام التكاليف زيادة الكفاءة في أي منشأة، و لتخيل ذلك



أثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

- نفترض أن المنشأة لديها تأخير في خط التجميع؛ وذلك لأن القسم الصناعي يكون قد انتهى من تشغيل المواد الخام، وبالرغم من وجود مواد خام كافية ومتاحة في المخازن، فإنه قد يتم اتخاذ قرارات بشراء مواد خام؛ وعندئذ فإن نظام (TDABC) يمكنه إضافة قيمة من خلال الاحتفاظ وتعقب مسار المواد الخام المحتفظ بها في المنطقة الصناعية وآلياً يتم إرسال أمر إلى المخازن عندما يكون هناك حاجة إلى المواد الخام.
٣. يمكن لنظام (TDABC) تحسين عمليات الإدارة، حيث إن دور المدير في المنشأة هو التخطيط وإعداد الخطط، والرقابة، وتقييم الأداء للأنشطة التنظيمية، وفي سبيل الإعداد لذلك فإن نظم التكاليف يجب أن تقدم رؤى عن ماذا وأين يمكن تنفيذ ذلك؟، كما يجب عليها أن تساعد على تحقيق التوازن بين حاجات المنشأة وقيودها (المحددات).
- كذلك فإن حل المشاكل واتخاذ القرارات يمثلان اثنان من أهم الأشياء التي يقوم بها المديرون، ونظام (TDABC) يمكنه إضافة قيمة بواسطة تقديم المعلومات المحاسبية الملائمة وفي الوقت المناسب للمديرين، حيث إنهم يحتاجون إلى تخفيض مخاطر اتخاذ القرارات وتحسين القرارات التي يتم اتخاذها.
٤. يساعد التصميم الجيد لنظام (TDABC) على زيادة الربحية من خلال تحسين كفاءة وفاعلية نظام القيمة. على سبيل المثال السماح لأوامر العملاء بالدخول مباشرة على نظم المخزون والمبيعات؛ يساعد على تخفيض تكاليف أنشطة المبيعات والتسويق، ونظام المخزون الآتي يقلل من تكاليف التخزين ويحقق منافع للموردين من خلال استقرار جداول الإنتاج وتوفير المعلومات عن المبيعات والأوامر التي تساعد على تخطيط الإنتاج وتخفيض المخزون، ومن خلال الإمداد بالمعلومات الدقيقة والوقتية يمكن إنجاز أنشطة سلسلة القيمة المختلفة.



اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

(Cushing&Romney,1994,PP.,26:29)(Romney&  
Steinbar,2000, PP.,12:13)

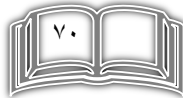
٧/٢/١ دور معلومات نظام (TDABC) في تجنب تكلفة فشل الشركات:

تساعد معلومات نظام التكاليف (TDABC) في اتخاذ العديد من القرارات التي يؤدي الفشل فيها إلى فشل وتعسر الشركات. وتتمثل تلك القرارات في القرارات الإستراتيجية التالية:

١. قرار إسقاط منتج أو الإبقاء عليه
٢. قرار التوسع في إنتاج منتج.
٣. قرار إدخال منتج جديد.
٤. تحديد موقع مصنع جديد.
٥. قرار تسعير المنتجات.

وتعتمد كل هذه القرارات على معلومات نظام التكاليف، التي يجب أن تتسم بالدقة والوقتية والملائمة. فعلى سبيل المثال:

١. عند اتخاذ قرار إسقاط منتج أو الإبقاء عليه، إذا كانت معلومات التكاليف غير دقيقة فقد تؤدي إلى إسقاط منتج مربح والإبقاء على منتج يسبب خسائر مما يؤدي إلى تعسر وخسارة المنشأة.
٢. قرر التوسع في إنتاج منتج جديد أو في خط إنتاج، إذا لم يعتمد ذلك على معلومات دقيقة؛ فإن القرار يؤدي خسارة المنشأة وتعسرها.
٣. قرار إدخال منتج جديد؛ إذا لم تتوفر معلومات دقيقة عن تكلفة وربحية المنتج فإن القرار سوف يسبب خسائر للشركة.
٤. تحديد موقع مصنع جديد؛ يجب أن يتم تحديده في ضوء قربته من مصادر التوريد (الموردين) وفي ضوء قربته من منافذ التوزيع (قنوات التوزيع)، وفي ضوء معلومات التكلفة و العائد.



اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

٥. تساعد معلومات نظام (TDABC) في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات على نحو دقيق، مما يجنب المنشأة مخاطر التسعير بأعلى من القيمة أو التسعير بأقل من السعار العادلة مما يؤدي إلى تحقيق خسائر.

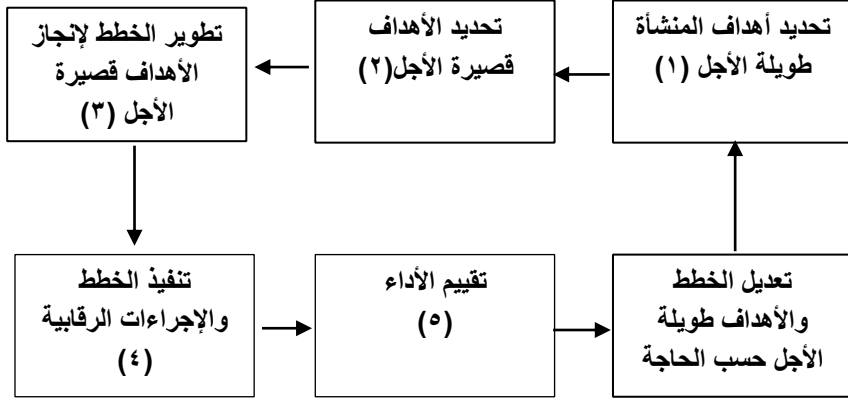
#### ٨/٢/١ الإطار المقترح:

تقوم فكرة الإطار المقترح على أساس تحليل الهدف والوسيلة (Means and Analyses) حيث يعد انجاز أهداف الأجل القصير وسيلة لتحقيق أهداف الأجل الطويل. ومن الشكل التالي يتضح أن عملية التخطيط تبدأ:

١. تحديد أهداف المنشأة في الأجل الطويل (أي مرحلة التخطيط الإستراتيجي وتحديد الأهداف التي تمتد من خمس إلى عشر سنوات)، وتعتمد على معلومات تنبؤية واستقراء للبيانات التاريخية.
٢. تحديد الأهداف قصيرة الأجل وهي الأهداف التي تخص السنة الحالية.
٣. تطوير الخطط لإنجاز الأهداف قصيرة الأجل، وتتمثل في إعداد الموازنات التشغيلية للعام الحالي.
٤. تنفيذ الخطط و الإجراءات الرقابية، القيم بالأعمال اليومية و الجداول الإنتاجية.
٥. تقييم الأداء أي المقارنة بين النتائج الفعلية و المخطط (الموازنة) وتحديد الانحرافات.
٦. تعديل الخطط والأهداف طويلة الأجل حسب الحاجة باستخدام معلومات التغذية العكسية الناتجة من المرحلة السابقة.



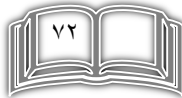
أثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل



### أهمية معلومات التكاليف في اتخاذ القرارات

وفي ضوء المعلومات المتوافرة في إطار تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت يتضح أنها تعمل على توفير المعلومات اللازمة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية، كما يمكن الربط بين القرارات التشغيلية و الإستراتيجية من خلال استخدام الموازنة على أساس النشاط (Activity – Based Budgeting) (ABB).

ويمكن الربط بين الرقابة التشغيلية (الأهداف التشغيلية) وعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية من خلال توفير معلومات التغذية العكسية عن أداء النشاط، حيث تمثل القرارات التشغيلية القرارات عند أدنى مستوى تنفيذي والتي تمثل تنفيذ للرقابة الإدارية وقرارات الإدارة اللازمة لإنجاز إستراتيجية المنشأة والتي يتم تحديد لتجميع الموارد اللازمة لإنجاز أهداف الشركة المحددة في عملية التخطيط الإستراتيجي للشركة.





اثر استخدام معلوماته نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

### الخلاصة:

وفي إطار (TDABC) يتم تخصيص التكاليف على موضوعات القياس التكاليفي على أساس الطاقة العملية للموارد المتاحة، وقد تم تحديد الموارد المطلوبة لأداء الأنشطة كما في إطار نظام (ABC). كما تطلب أيضاً تحديد الوقت اللازم لأداء الأنشطة في ظل استخدام الطاقة العملية للموارد المتاحة. وتختلف الطاقة العملية للموارد المتاحة عن الطاقة النظرية في أن الأولى تساوي إجمالي الوقت المتاح للعمل مستبعد منه وقت الأعطال، ووقت الراحة، وأيضاً وقت صيانة الآلات. أما الثانية في إجمالي الوقت المتاح للعمل بدون أي استبعاد.

ويهتم نظام (TDABC) على قياس تكلفة الطاقة وإدارتها من خلال توفير معلومات تفصيلية عن استخدامات الطاقة بطرق واضحة وبسيطة بالإضافة إلى تقدير الوقت لكل نشاط (مجمع عدد المرات المقدر لكل نشاط). وحساب معادلة الوقت، ومن خلال ذلك يمكن تحديد الوقت الإجمالي للوقت المستخدم في قسم معين. وعلى ذلك فإن الاختلاف بين هذا الوقت والوقت الذي يمثل الطاقة المتاحة في القسم يؤدي إلى قياس الطاقة غير المستخدمة للفترة. والطاقة الزائدة يتم قياسها في صورة مصطلحات في كل من الوقت والتكلفة.

كما يساعد توافر معلومات عن ربحية العميل على توفير احتياجات العملاء. وحتى تحقق المنشأة الريادة في السوق؛ فعلى الإدارة تحديد عميلها، وعليها أن تنتبأ باحتياجاته، وتستمر في تحسين القيمة من وجهة نظر العميل، التي تقاس بالفرق بين ما يحصل عليه العميل من منافع من المنتج الذي اشتراه وما ينفقه أو يضحى به.

كما أوضح البحث أهمية التكامل بين نظام (TDABC) ونظم إعداد الموازنة على أساس النشاط، مما يساعد إدارة المنشآت في تحديد كمية الموارد التي تكون مطلوبة لمقابلة الاحتياجات المستقبلية الخاصة بالإنتاج أو المبيعات. ومن خلال التكامل بين النظامين تستطيع إدارة المنشآت تحقيق الرقابة على الأصول الثابتة، وبالتالي يساعد نظام (TDABC) في انجاز عمليات التخطيط الاستراتيجي للمنشآت.

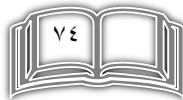


اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

وقد تبين من البحث؛ أن نظام (TDABC) يعمل على جذب انتباه الإدارة للاهتمام بحساب الأرباح وربحية العملاء و المنتجات أكثر من كونه نظام يهتم بتقنيات المحاسبة أو الإجراءات المحاسبية المتعددة والمتنوعة التي تستهلك الكثير من الوقت والجهد. كما يعد أداة داعمة للإدارة لاتخاذ القرارات في المنشآت من أجل تحقيق فاعلية الأداء وكفاءة حساب التكلفة في الزمن وتوفير المعلومات في التوقيت المناسب.

### النتائج:

1. تحتاج الإدارة إلى المعلومات التكاليفية التي ترتبط بالإدارة الإستراتيجية، حيث تحتاج إلى تلك المعلومات عن مسببات التكاليف على أساس الوقت لأغراض تحديد الإستراتيجية الملائمة التي تمثل الربط بين أهداف المنشأة وبين الأنشطة التشغيلية الواجب القيام بها للمساعدة في تغيير البيئة المستقبلية لتكون في صالح المنشأة.
2. يساعد استخدام معلومات نظام (TDABC) من تقدير كمية الموارد التي تحتاجها الأنشطة المختلفة التي ستقوم بها المنشأة، كما يساعد في اتخاذ قرارات استثمارية سليمة وتجنب اتخاذ قرارات إستراتيجية خاطئة.
3. يعتبر نظام (TDABC) من أهم أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي، حيث يوفر معلومات تفيد في إدارة الأنشطة ذات التوجه الاستراتيجي، وتحسين المركز التنافسي للمنشأة وتحقيق الأهداف الإستراتيجية عن طريق ربط الإستراتيجية بالأنشطة والموارد اللازمة لإنجاز تلك الإستراتيجية.
4. يقدم نظام (TDABC) معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية مثل قرارات تسعير المنتجات لأغراض التعاقدات وقرارات التوقف عن إنتاج منتجات معينة وقرارات تخصيص الموارد، فالعامل الهام في تحقيق أي إستراتيجية بنجاح هو تطوير أداء الأنشطة المرتبطة بهذه الإستراتيجية.



اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

٥. يعد من أهم المتطلبات الرئيسية لنجاح شركات الأعمال الحديثة أن يتم الربط بين التكلفة والقيمة التي يتم تحقيقها ومحاولة تحسين القيمة المتولدة من جراء إنفاق تكلفة معينة.
٦. ضرورة قيام الشركات بتوفير البيانات والمعلومات المالية وغير المالية التي تتعلق بأداء الشركة وجعل إمكانية الحصول عليها من قبل الأطراف ذات العلاقة ميسرة للمساهمة في تدعيم النزاهة والعدالة والشفافية.

### التوصيات:

١. ضرورة إدارة المنشآت لعلاقاتها مع العملاء يجب تحديد ربحية العملاء، واستخدام المعلومات الناتجة عن ذلك كمدخلات للقرارات المرتبطة بخدمة العميل، والاستثمارات في العلاقات مع هؤلاء العملاء، بغرض الحفاظ على العملاء المربحين وتعديل سلوك العملاء الأقل ربحية بغرض تعظيم ربحية المنشأة ككل.
٢. ضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة، والتي تساعد على توفير معلومات عن القيمة التي تم توليدها والقيمة التي من المتوقع توليدها مستقبلاً، وأيضاً معلومات عن تكلفة رأس المال المستخدم لكافة الأطراف المستفيدة.
٣. دراسة مسببات الوقت المرتبطة بأداء الأنشطة، بهدف تخفيض أوقات أداء الأنشطة ومن ثم تخفيض التكاليف المحملة على العميل.
٤. استخدام بيانات الطاقة غير المستغلة، بهدف إدارة طاقات المنشأة واستغلالها بأفضل صورة ممكنة.
٥. ضرورة التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات في جميع المنشآت الخدمية والإنتاجية، لاستيعاب جميع العمليات وتحديد مسببات ومعادلات الوقت لقياس تكلفة المنتجات والخدمات، وأيضاً لقياس ربحية العميل.

### مقترحات لبحوث مستقبلية:

١. بحث مدى إمكانية تطبيق نظام (TDABC) في المنشآت الخدمية الأخرى كالبنوك والمستشفيات، وكذلك المنشآت الصناعية.
٢. يوصي الباحث بدراسة الجانب الرقابي لإدارة التكلفة الإستراتيجية.



## قائمة المراجع:

### أولاً: المراجع العربية:

#### أ- الكتب

١. د/ هلال، سمير رياض، (٢٠١٢)، "دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة (مع تبسيط مفاهيم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة)"، مكتبة كلية التجارة، جامعة طنطا.

#### ب- الدوريات

١. د/ الرشدي، طارق عبد العظيم يوسف، (٢٠٠٩)، "إدارة التكلفة منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي ABC&Time Driven"، الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، ص ص ٣٣٩:٣٥٠.

٢. د/ الغوري، علي مجدي سعد، (٢٠٠٨)، "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت - منهج جديد لزيادة دقة تكلفة المنتج"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص ص ١٢:١٤.

٣. د/ سليم، أحمد هشام معوض، (٢٠١٠)، "نموذج مقترح للتكلفة على أساس النشاط باستخدام محرك الوقت (TDABC) بالتطبيق على الأعمال اللوجستية في الشركات التجارية"، المجلة المصرية للدراسة التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد أربعة و ثلاثون، ص ص ٣٧١:٣٤٩.

٤. د/ عبد الصادق، أسامة سعيد، (٢٠١١)، "استكشاف أبعاد العلاقة بين المحاسبة عن العملاء و المنافسين (دراسة لقياس إدراك و تطبيق المحاسبين الإداريين لمتطلبات الأداء الإستراتيجي)، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين، العدد الثامن و السبعون، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ٢٨.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

#### A- Books

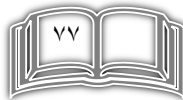
1. Anita Sawyer Hollander,fric- denna,J.Owen Cherrington,"accounting information ,technology and business solutions"1996.
2. Burns, John; Quinn, Martin; Warren; Liz & Oliveira, João, (2013), "Management Accounting", United State of America, McGraw-Hill Education.



3. Cushing, Barry E & Romney, Marshall B.,(1994), "**Accounting Information Systems**", United States Of America, Addison-wesley publishing.
4. Horngren, Charles T.; Datar, Srikant M. & Rajan, Madhav V., (2015), "**Cost Accounting – A Management Emphasis**", Fifteenth Edition, Global Edition, United State of American, Pearson.
5. James A. Hall, "**accounting information systems**", 2004, United States Of America, Irwin publishing.
6. Kroenke, David & Hatch, Richard, (1994), "**management information systems**", Third Edition, United States Of America, MCGraw-Hall, Inc., Publishing.
7. Romney, B. Marshall & Steinbart, Paul John, (1997), "**Accounting nformation Systems**", United States Of America, Hall, Inc., Publishing.
8. Romney, Marshall, B. & Steinbart, Paul John, (2000), "**accounting information systems**", United States Of America, Hall, Inc., Publishing.

#### **B- Periodicals**

1. Ayvaz, Ednan & Pehlivanli, Kocaeli, (2011), "The Use of Time Driven Activity Based Costing and Analytic **Hierarchy Process Method in The Balanced Scorecard Implementation**", (International Journal of Business and Management), Vol.6, No.3; March, PP.149:150.
2. Coenen, Pieter, (2009), "The Effect of Using Time-Driven Activity –Based Costing on Budget Slack and Commitment to Budget", **Universiteit Gent, Faculteit Economie EN Bedrijfskunde, Academiejaar**, PP.,15:26.



3. Demeere, Nathalie; Stouthuysen, Kristof & Roodhooft, Filip, (2009), " Time-Driven Activity-Based Costing in an out Patient Clinic Environment: Development Relevance and Managerial Impact", **Health Policy**, Vol.,5, No., 3, PP., 6:8.
4. Everaert, Patricia; Bruggeman, Werner; Sarens, Gerrit; Anderson, Steven R.; Levant, Yves, (2008), "Cost Modeling in Logistics Using Time –Driven ABC Experiences from A Wholesaler", **International Journal of Physical Distribution&Logistics Management**, Vol., 38, No.,3, PP., 173:187.
5. Gervais,Michel; Levant,Yves & Ducrocq,Charles,(2010),"Time – driven Activity – Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal Through a Longitudinal Case Study", **Jamar**,Vol.8, No.2,PP.1:6.
6. Giannetti, Riccardo; Venneri, Caterina & Vitali, Paola Miolo,(2011),"Time \_ Driven Activity \_ Based Costing and Capacity Cost Management: The Case OF A Service Firm", **Cost Management**, Jul /Aug, Vol.25, No.4, pp., 13:15.
7. Giannetti, Riccardo; Venneri, Caterina & Vitali, Paola Miolo,(2011),"Time \_ Driven Activity \_ Based Costing and Capacity Cost Management: The Case OF A Service Firm", **Cost Management**, Jul /Aug, Vol.25, No.4, pp., 13:15.
8. Giannetti, Riccardo; Venneri, Caterina & Vitali, Paola Miolo,(2011),"Time \_ Driven Activity \_ Based Costing and Capacity Cost Management: The Case OF A Service Firm", **Cost Management**, Jul /Aug, Vol.25, No.4, pp., 13:15.
9. Kaplan, Robert S.; Anderson, Steven R., (2003),"Time – Driven Activity – Based Costing", November, **Harvard Business Review**, PP., 5:11.



اثر استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في إضافة.....  
أحمد السيد محمد محمد الجمل

10. Kaplan, Robert S. & Anderson, Steven R., (2004), "Time – Driven Activity – Based Costing", **Harvard Business Review**, November, Tool Kit.Com., Vol., 21, No.,11,PP., 132:135.
11. Kaplan, Robert S., ; Witkowski , Mary; Abbott, Megan; Alexis, Barboza & Higgins, Laurence, (2014), "Using Time-driven Activity-Based Costing to Identify Value Improvement Opportunities In Healthcare", **Journal of Healthcare Management**, Nov/Dec., Proquest Central, PP., 403:404.
12. Kuchta, Dorota; Torska, Michal, (2007),"Activity – Based Costing and Customer Profitability", **Cost Management**,May/Jun.,Vol.21,No.3,PP.21:25.
13. Max, Mitchell,(2007),"Leveraging Process Documentation for Time \_ Driven Activity Based Costing", **Journal of Performance Management**, Vol.20, No.3, PP., 17:25.