

عمادة الدراسات العليا
جامعة القدس

"مدى تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت واثر ذلك
على ادارة التكاليف من وجهة نظر المدراء الماليين"

ديانا اياد فهمي دعنا

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

2025/هـ1446

"مدى تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت واثر ذلك
على ادارة التكاليف من وجهة نظر المدراء الماليين"

اعداد:

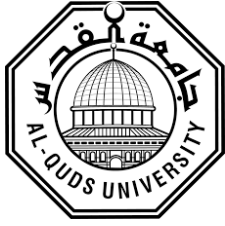
ديانا اياد فهمي دعنا

بكالوريوس محاسبة وعلوم مالية/ جامعة القدس المفتوحة/ فلسطين

المشرف: الدكتور طارق سلامة درابع

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة والضرائب - كلية الأعمال والإقتصاد/ جامعة القدس/ فلسطين

2025/هـ1446



جامعة القدس
عمادة الدراسات العليا
محاسبة وضرائب

اجازة الرسالة

مدى تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت واثر ذلك على ادارة التكاليف من
وجهة نظر المدراء الماليين

اسم الطالب: ديانا اياد فهمي دعنا

الرقم الجامعي: 22120270

اشراف: الدكتور طارق سلامة درابيع

نوقشت هذه الرسالة واجيزت بتاريخ: 2025/03/09م من اعضاء لجنة المناقشة المدرجة اسماؤهم
وتواقيعهم:

التوقيع:

1- رئيس لجنة المناقشة: د. طارق سلامة درابيع

التوقيع:

2- ممتحنا داخليا: د. إبراهيم عتيق

التوقيع:

3- ممتحنا خارجيا: د. ماجد الشروف

القدس - فلسطين

2025/هـ1446

الاهداء

معلمي الاول، قدوتي في الحياة، والدي العزيز.
الى من حملتني وهنأ على وهن، الى من احتوتني بين ذراعيها، حناناً وعطفاً، فكانت الجنة
تحت قدميها حقاً، الى امي الحبيبة، صاحبة القلب الكبير الذي لم يزل يفيض بالحب
والصبر.

الى روافد الوفاء... الى من اشد بهم ازري وسندي في الحياة، اخواني واخواتي.
الى من وهبني الحب والدعم، والى من كان لي العون والشريك في كل لحظة، زوجي
الحبيب، رفيق الدرب وامل الايام.

الى عائلة زوجي الكريمة، الذين كان لهم الاثر الجميل في حياتي، لكم كل الشكر والتقدير.
الى اصدقائي الاعزاء، الذين شاركوني الاحلام وساندوني في كل خطوة، انتم زهر الايام
وشموع الطريق.

الى كل من ضحى لاجل فلسطين، الى من جعلوا من صمودهم قصة ملهمة للاجيال.
الى كل من تمنى لي التوفيق والنجاح.
اهدي لكم جميعاً هذا الجهد العلمي المتواضع.

الباحث: ديانا اياد فهمي دعنا.

اقرار

اقر انا ديانا دعنا مقدم هذه الرسالة بانها قدمت لجامعة القدس، استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة والضرائب، وانها نتيجة بحثي الخاص، باستثناء ما تمت الاشارة له حيثما ورد، وان كل ما ورد في الرسالة هو مجهود ذاتي وليس منقولاً من مكان اخر.

التوقيع: 

الاسم: ديانا اياذ فهمي دعنا.

التاريخ: 2025/03/09.

شكر وتقدير

الحمد لله الذي هدانا لرفعة متواضعة في العلم وما كنا لنهتدي لهدا لولا ان هدانا الله ، وشكر خالص له من عبده الفقير الذي ما سلك طريق العلم الا بتوفيقه وامتنالا لاوامره ، والى خاتم رُسُلِهِ وحبیبنا سید البشریة محمد علیه افضل الصلاة واتم التسليم.

انقدم بجزيل الشكر والعرفان لجامعتي ومدرسينا عامةً ، واذكر على وجه الخصوص بحر العلم الذي لم يبخل علينا يوما بتقديم اي معلومة، الدكتور الانسان الذي تتحدث اخلاقه وافعاله عنه في غيابه، الدكتور الفاضل طارق درابيع الذي كان موجها ومعلما لي ومشرفا على رسالتي ، جزاك الله عني وعن كل طلبتك خيرا ، وجعل لك في نقلك العلم لنا رفعةً وبركةً في الدارين.

كما اشكر عضوي لجنة المناقشة الدكتور إبراهيم العتيق، والدكتور ماجد الشروف، لتفضلهما بتتقيح رسالتي وتزويدها بالملاحظات القيمة التي اثرت الرسالة.

واشكر جميع الجهات التي ساعدتني وساهمت في الحصول على بيانات الدراسة واجراء التحليل الاحصائي

الباحث: ديانا اياد فهمي دعنا.

التعريف بمصطلحات الدراسة

تناولت هذه الدراسة موضوع أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت على إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية. وقد تم ترتيب مجموعة من المفاهيم والمصطلحات المهمة التي تم تضمينها في الدراسة، مع الاعتماد على تعريفات محددة لكل منها كقاعدة أساسية:

- **نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (Time Driven–Activity Based Costing):** يعتمد هذا النظام على تكاليف مجموعة الموارد المتاحة والوقت المستغرق لإنجاز الأنشطة، ويستخدم معادلات الوقت لتقدير الزمن المطلوب لكل عملية ضمن النشاط، استنادًا إلى الخصائص المتعددة للنشاط، ويحتاج النظام إلى تحديد معدل تكلفة الوحدة من الموارد المتاحة وتحديد الوقت اللازم لأداء النشاط، الأمر الذي يسهل تحديث النظام ويعالج التحديات المرتبطة بتطبيق نظام ABC، والتي تشمل التكاليف العالية وصعوبة التحديث (الرشيدي، 2023).
- **إدارة التكلفة:** تشير إلى عملية تتبع التكاليف والتحكم بها خلال دورة حياة المنتج في جميع مراحلها، بهدف تقليل التكاليف إلى أدنى حد ممكن، ويتضمن ذلك تحليل البيئة الداخلية والخارجية للشركة لتقديم منتجات تلبي احتياجات العملاء وتعكس لهم قيمة من وجهة نظرهم، الأمر الذي يحسن الوضع الاستراتيجي للشركة ويحقق ميزة تنافسية مستدامة (العفيري، 2010).

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى اختبار أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت على إدارة التكاليف للمنشآت الصناعية الفلسطينية، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي عن طريق استبانة تم من خلالها جمع البيانات الأساسية للدراسة، وقد بلغ حجم مجتمع الدراسة جميع المنشآت الصناعية في رام الله والبالغ عددها (237) منشأة خلال فترة الدراسة الواقعة بين 5 نوفمبر وحتى 15 نوفمبر 2024، حيث توزعت المنشآت بواقع (11) منشأة مساهمة عامة و(226) منشأة مساهمة خاصة، وتم توزيع أداة الدراسة (الاستبانة) بشكل عشوائي من خلال رابط يتضمن الاستبانة الإلكترونية التي تم إعدادها باستخدام نماذج جوجل على مجتمع الدراسة المتمثل بالمديرين الماليين في هذه المنشآت من خلال الإيميلات الخاصة بتلك المنشآت للحصول على (115) استبانة، حيث بلغ حجم العينة 97 منشأة من أصل 237 منشأة فهي بالتالي تمثل بشكل مناسب مجتمع الدراسة، وتم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS).

أظهرت النتائج أن مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت جاء مرتفعاً، وأن اهتمام هذه المنشآت بإدارة تكاليفها جاء مرتفعاً، بالإضافة إلى ذلك فإن أبرز مقومات تطبيق تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت هو وجود دائرة مسؤولة عن إدارة الجودة الشاملة في المنشآت، وأن هناك أثراً إيجابياً ذو دلالة إحصائية لتطبيق هذه التقنية على إدارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية، وأن هناك تبايناً في مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لتقنية (TDABC) ومستوى اهتمامهم بإدارة التكاليف باختلاف الشكل القانوني للمنشأة.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت، إدارة التكاليف، الشركات الصناعية الفلسطينية.

The Extent of Applying a Time-Driven-Activity-Based Costing System and Its Impact on Cost Management From The Perspective of Financial Managers.

Prepared by: Diana Eyad Fahme Dana.

Supervisor: Dr. Tariq Darabee

Abstract

This study primarily aimed to test the impact of Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) on cost management in Palestinian industrial enterprises. The research employed a descriptive analytical methodology, utilizing a questionnaire to collect the essential data. The Study Population consisted of all industrial establishments in Ramallah, totaling 237 entities during the study period from November 5 to November 15, 2024. The establishments included 11 publicly traded companies and 226 privately traded companies. An electronic questionnaire was distributed via Google Forms to the financial managers within these entities through their respective official emails, resulting in 115 responses. The sample size comprised 97 establishments out of 237, accurately representing the study population. The data from the questionnaires were analyzed using SPSS statistical software.

The results revealed that the level of application of Time-Driven Activity-Based Costing among Palestinian industrial enterprises was high, indicating a significant interest in cost management. Moreover, a key factor in implementing this costing technique was the presence of a department responsible for managing overall quality within the establishments. The study also found a statistically significant positive effect of applying this technique on cost management in Palestinian industrial enterprises. Additionally, there was variability in the TDABC technique's application level and the degree of concern for cost management, depending on the legal form of the enterprise.

Keywords: Time-Driven Activity-Based Costing, Cost Management, Palestinian industrial companies.

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

1.1 مقدمة الدراسة:

تعتبر الشركات الصناعية في فلسطين من الدعائم الأساسية للاقتصاد الوطني، حيث تساهم بشكل ملحوظ في توفير فرص العمل وتعزيز الإنتاج المحلي. ورغم التحديات الاقتصادية والسياسية التي تواجهها، تسعى هذه الشركات إلى تحسين كفاءتها وزيادة قدرتها التنافسية في السوق. في هذا السياق، تبرز أهمية إدارة التكاليف كأداة استراتيجية تسهم في تحقيق الأهداف المنشودة (أبو الفضل، 2018)، حيث تتعلق إدارة التكاليف بعدد من العناصر الأساسية التي تهدف إلى السيطرة على النفقات وتحسين الربحية (زكرياء، 2024). من بين هذه العناصر، يأتي نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كنموذج متطور يتيح للشركات تحديد التكاليف بدقة أكبر وتوزيعها على الأنشطة المختلفة. حيث يساهم هذا النظام في فهم طبيعة التكاليف ويعطي المدراء الماليين رؤية واضحة حول كيفية تحسين العمليات وزيادة الكفاءة (داود وشحاتة، 2023).

علاوة على ذلك، يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) تطورًا إضافيًا في هذا المجال، حيث يجمع بين دقة نظام ABC ومرونة التكاليف الزمنية. حيث يتيح هذا النظام للمدراء الماليين تقييم التكاليف بشكل ديناميكي، مما يسهل عملية اتخاذ القرار ويساعد في توجيه الموارد بشكل أكثر فعالية. من خلال قياس الوقت المستغرق في كل نشاط، يمكن للشركات تحسين جدولة العمليات وتقليل الهدر وزيادة الإنتاجية (مغلاوي، 2019). وتتمثل إحدى المميزات الرئيسية لنظام التكاليف الموجه بالوقت في قدرته على التكيف مع التغيرات السريعة في بيئة الأعمال. في عالم يتسم بالتنافسية العالية، حيث يسهم هذا النظام في تحسين التكلفة الإجمالية للمنتجات والخدمات، مما يعزز من القدرة التنافسية للشركات. كما يساعد في تعزيز الابتكار والكفاءة، حيث يمكن للمدراء تحديد الأنشطة التي تحتاج إلى تحسين أو إعادة تصميم، مما يتيح لهم اتخاذ خطوات استباقية لتلبية احتياجات السوق (الكيشوان، 2018).

نظرًا لهذه الأهمية المتزايدة، يصبح من الضروري إجراء دراسات تستكشف مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) في الشركات الفلسطينية. يتناول هذا البحث أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت على إدارة التكاليف من وجهة نظر المدراء الماليين، مما يسهم في تعزيز الفهم الأكاديمي والعملي لهذه الأنظمة وأثرها على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية.

2.1 مشكلة الدراسة

يواجه نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مجموعة من التحديات التي أدت إلى الحاجة للتوجه نحو نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC). من بين هذه التحديات، عدم القدرة على القضاء على التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، وصعوبة تحديد محركات التكاليف. بالإضافة إلى ذلك، يتطلب النظام إعادة تحليل الأنشطة بشكل دوري وتحديد الوقت المستنفد بدقة، مما قد يؤدي إلى تكاليف غير دقيقة. كما يعاني نظام ABC من التعقيد في التعامل مع الأنشطة المتنوعة والمعقدة، مما يجعله مكلفًا من حيث الوقت والجهد. هذه العوائق، إلى جانب الوقت الطويل المطلوب لمعالجة البيانات، قد تدفع المنشآت إلى التخلي عن النظام أو التوقف عن تحديثه (شيكوش، 2020).

على الجانب الآخر، يظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) كحلٍ فعال لتلك السلبيات. يعتمد TDABC على معادلات الزمن لتحديد التكاليف، مما يسهل عملية تحديد محركات التكاليف بدقة أكبر ويقلل من الحاجة إلى إعادة تحليل الأنشطة بشكل متكرر. يوفر هذا النظام معلومات مالية دقيقة وسريعة، مما يمكّن المديرين من اتخاذ قرارات استراتيجية فعّالة بناءً على استهلاك الموارد الفعلي. كما يتميز TDABC بمرونته في التكيف مع التغيرات في العمليات، مما يضمن استمرارية النظام حتى في ظل الظروف المتغيرة. هذه الميزات تجعل نظام TDABC خيارًا مثاليًا للمنشآت التي تسعى لتحسين كفاءة عملياتها وزيادة قدرتها التنافسية في الأسواق المعاصرة (أبو الفُضّل، 2018).

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في الأسئلة الآتية:

1. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام (TDABC) على إدارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية ؟

2. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية في مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لنظام (TDABC) باختلاف الشكل القانوني للمنشأة ؟

3. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية في مستوى اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بإدارة تكاليفها باختلاف الشكل القانوني للمنشأة ؟

3.1 أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في عدة جوانب، أهمها:

1.3.1 الأهمية العلمية النظرية:

تُعَدُّ هذه الدراسة من الأبحاث النادرة في فلسطين إلى حد علم الباحث التي تسلط الضوء على نظام TDABC وأثره على إدارة التكاليف، وهي تمثل إضافةً قيمةً للمعرفة العلمية نظرًا لندرة الدراسات المشابهة في المنطقة. كما تبرز الدراسة مقومات تطبيق (TDABC) في المنشآت الصناعية الفلسطينية. وكذلك قدمت وصفًا لمستوى اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بإدارة تكاليفها. ومن جانبها، تقدم الدراسة إرشادات ونصائح للباحثين في مجال البحث العلمي، كونها تشجع على الاهتمام بدراسة أنظمة إدارة التكاليف داخل بيئة الأعمال الفلسطينية، مع التركيز على سبل تحسينها والرفع بها إلى مستويات أعلى.

2.3.1 الأهمية العملية:

تكمُن في تقديمها لنتائج في تحديد التكاليف التي تخص المنتج والتي تمكّن صنّاع ومُتّخذي القرارات في المنشآت الصناعية من تقييم الآثار المتوقعة لنظام **TDABC** على إدارة التكاليف، وهذا يفيد المستخدمين والمُهتمين وأصحاب العلاقة.

وتتألّف أهمية إدارة التكاليف بتحليل العمليات، عن طريق تحديد تكلفة النشاطات الإنتاجية، تصميم مقاييس الأداء ويكون ذلك بناءً على النتائج المتوقعة، حيث تكون واضحة ودقيقة، تحليل عناصر التكلفة وفقاً للأنشطة الإنتاجية المتنوعة، تحديد العمليات الترويجية وخدمة العملاء، تحديد الربحية على مستوى الأنشطة والعملاء ، تصميم أساليب متطورة لتقييم الأداء.

4.1 اهداف الدراسة

يمكن تلخيص اهداف هذا البحث بما يلي :

1. تحديد أثر تطبيق نظام (**TDABC**) على إدارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية .
2. تحديد ما اذا كان هناك فرق ذو دلالة إحصائية في مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لنظام (**TDABC**) باختلاف الشكل القانوني للمنشأة.
3. تحديد ما اذا كان هناك فرق ذو دلالة إحصائية في مستوى اهتمام المنشآت الفلسطينية بإدارة تكاليفها باختلاف الشكل القانوني للمنشأة.

5.1 فرضيات الدراسة

يمكن تلخيص فرضيات الدراسة بما يلي:

1. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ لتطبيق نظام (**TDABC**) على إدارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية.
2. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ في مستوى اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بإدارة تكاليفها باختلاف الشكل القانوني للمنشأة.

3. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ في مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لنظام (TDABC) تعزى للشكل القانوني للمنشأة.

6.1 حدود الدراسة

تتمثل بالاتي:

- الحد المكاني: تم جمع البيانات من المنشآت الصناعية في مدينة رام الله.
- الحد الزمني: طبقت هذه الدراسة من عام 2024-2025.
- الحد البشري: المديرون الماليون العاملون في المنشآت الصناعية في محافظة رام الله.

7.1 محددات الدراسة

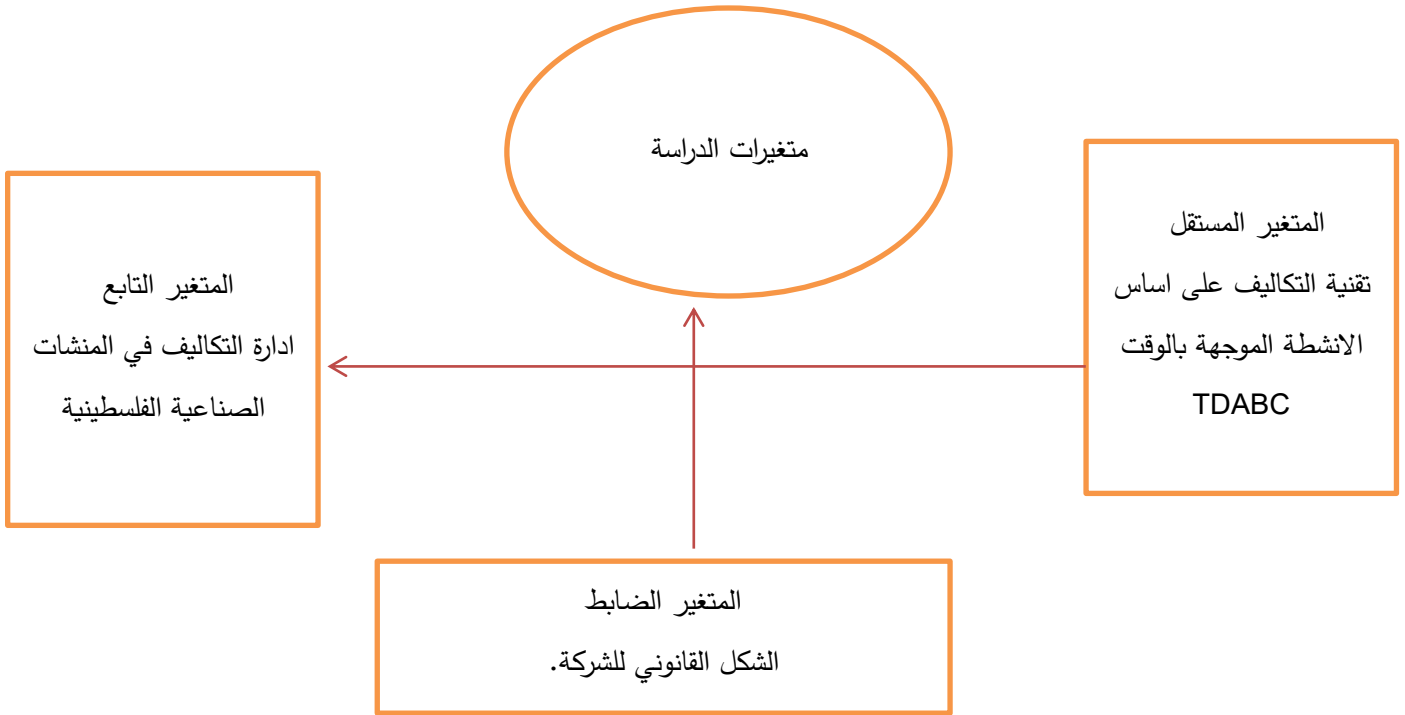
تتمثل كالاتي:

1. توزيع الاستبانات اقتصر على المديرين الماليين في المنشآت الصناعية في رام الله.
2. عدم اهتمام المنشآت بتعبئة الاستبانة، الامر الذي اسفر عن وجود استبانات غير صالحة للتحليل.

8.1 متغيرات الدراسة

- اولاً: المتغير المستقل: تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) .
- ثانياً: المتغير التابع: إدارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية.
- ثالثاً: المتغيرات الديموغرافية: الشكل القانوني للشركة.

الشكل رقم (1.1) أنموذج الدراسة



الشكل (1.1) "انموذج الدراسة"

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد

أضحى اليوم تحديد التكاليف وحسابها بشكل دقيق وملائم، ومن ثم توفير الأساليب الملائمة لتخفيضها حتمية ملحة، في ظل المنافسة الشرسة التي تشهدها الأسواق الخدمية، كما تعتبر عملية ضبط التكاليف ذات أهمية بالغة بالنسبة للمنشآت حيث تمكنها من الحفاظ على مواردها الاقتصادية، وتحسين استغلالها، ونظرا للتحديات التي تعاني منها نظم التكاليف التقليدية، كان لابد من البحث عن أساليب بديلة وحديثة لتحديد التكاليف وتحميلها، ولعل من أهم النظم الحديثة المستخدمة في هذا الإطار هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة الوقت (جلولي، موساوي، 2020).

ومن أجل معرفة أهمية تطبيق النظام ومدى إمكانية تطبيقه في المنشآت حاولنا في هذا الفصل تناول بعض المفاهيم الأساسية الخاصة به بشيء من التفصيل وذلك كما يلي:

المبحث الاول: نظام التكاليف على اساس الانشطة(ABC) .

المبحث الثاني: نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت (TDABC).

المبحث الثالث: ادارة التكلفة.

المبحث الرابع: استعمال نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في ادارة التكاليف.

المبحث الخامس: الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع أنظمة التكاليف وعلاقتها بإدارة التكاليف.

المبحث الاول : نظام التكاليف على اساس الانشطة(ABC)

1.1.2 مقدمة:

مرّت أساليب تخصيص التكاليف غير المباشرة بعدة مراحل، نتيجة للاحتياجات المتغيرة للأسواق والموارد والتقنيات. في القرن العشرين بدأت محاسبة التكاليف بالتركيز على حساب تكلفة المخزون، لقد تَمَحَّوَرَت في البداية حول تكلفة المواد والأجور، ومع مرور الوقت زاد الاهتمام ليشمل الأعباء الإضافية وكيفية توزيعها على المنتجات، الأمر الذي ساهم في إنشاء نظم مختلفة لمعالجة التكلفة، من بينها (ABC) ونظام (TDABC) (جولوي وموساوي، 2020). سنستعرض هذين النظامين في هذا الفصل.

2.1.2. تاريخ نظام التكلفة على اساس الانشطة:

أدت الانتقادات الكبيرة الموجهة نحو الطرق التقليدية في احتساب التكاليف إلى تحديات حقيقية، خاصة فيما يتعلق بمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج. من أبرز هذه الانتقادات عدم الدقة في تخصيص التكاليف، مما يؤدي إلى تشويه المعلومات المالية ويؤثر سلبًا على اتخاذ القرارات. كما أن هذه الطرق تعاني من عدم القدرة على التكيف مع التغيرات السريعة في بيئة الأعمال، مما يجعلها غير فعالة في توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار. وقد دفعت هذه المشكلات العديد من الباحثين للبحث عن بدائل للأنظمة التقليدية تكون قادرةً على تزويدهم بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات(مغلاوي، 2019).

وبدأت جهود البحث عن بديل لهذه الطرق التقليدية في عقد الستينيات، حيث قدم عددٌ من الباحثين عدة حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة. من أهم هذه الحلول التجربة الرائدة لشركة Électricité Générale عام 1963، حيث اقترح كل من Robert Kaplan و Robin Cooper ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف. وقد ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) استجابةً لهذا التطور في الصناعة وحاجة الشركات إلى نظام محاسبي فعال يوفر معلومات دقيقة تدعم عملية اتخاذ القرار، وتعمل على تحسين التكلفة للوصول إلى الاستغلال الأمثل للموارد (زبيب ويوسف، 2023).

3.1.2 مفهوم نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC):

يعتبر النظام تقنية متكاملة تشمل مدخلات ومعالجة ومخرجات وتغذية عكسية، وفقاً لما أشار إليه الصديق (2019). كما يصف جولي وموساوي (2020) نظام ABC بأنه إجراء ذو خطوتين لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، حيث تشمل الخطوة الأولى تحديد الأنشطة المهمة وتوزيع التكاليف غير المباشرة على أساس الموارد المستخدمة، بينما تتضمن الخطوة الثانية توزيع تكاليف الأنشطة على الخط الإنتاجي.

ويعرف Santana وآخرون (2014) أسلوب ABC بأنه طريقة لحساب التكلفة تهدف إلى تزويد المديرين بمعلومات دقيقة تدعم عملية اتخاذ القرار. حيث يعتبر ABC أداة استراتيجية تساهم في توافر المعلومات الدقيقة حول ربحية المنتجات والخدمات، الأمر الذي يساعد في اتخاذ قرارات هامة.

4.1.2 خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة:

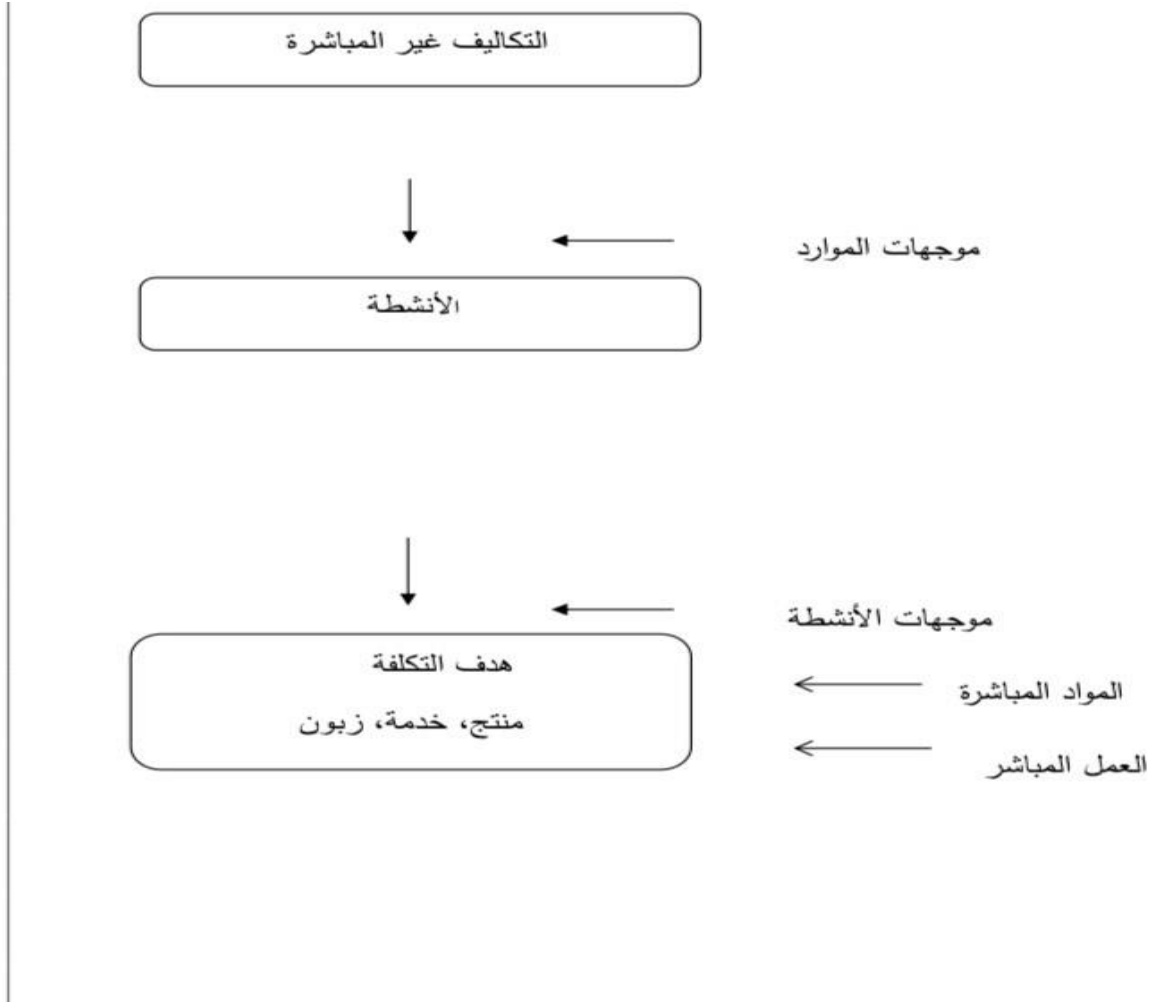
يختلف المختصون في عدد الخطوات اللازمة لتطبيق هذا النظام، ولكن مجمل هذا الاختلاف يتلخص في آلية عمل هذا النظام.

وفقاً لعبدو وبن تونسي (2018)، يمكن تلخيص المراحل الأربع لإنشاء نظام ABC كما يلي:

1. تحديد الأنشطة الرئيسية في الشركة.
2. تحديد العوامل (محركات أو مسببات الكلفة) التي تؤثر بشكل كبير على تكلفة النشاط.
3. إنشاء وعاء تكلفة لكل نشاط.

4. تتبع التكاليف وفقاً للنشاط

والشكل لاتي رقم (2.1) يوضح خطوات تطبيق نظام ABC



الشكل رقم (2.1) "خطوات تطبيق نظام ABC"

المصدر: (جلولي وموساوي، 2020)

5.1.2 مبادئ نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC):

يمكن تلخيص هذه المبادئ كما يلي (مغلاوي، 2019):

1. الاستهلاك المرتبط بالأنشطة: الأنشطة تستهلك موارد الشركة، الأمر الذي يعني أن السيطرة على الأعباء غير المباشرة تجري عن طريق إدارة الأنشطة.
2. الاستهلاك والتكاليف: تستهلك الأنشطة الأعباء، حيث يتم تخصيص الأعباء غير المباشرة على مسببات التكلفة عبر خطوتين هما تحديد الأنشطة وتكاليها، ثم تخصيص التكاليف على التكلفة ومسبباتها.

6.1.2 مزايا نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة:

يمتاز هذا النظام بعدة مزايا في التطبيق، منها (عوض وآخرون، 2019):

- فعالية الرقابة: يتمتع النظام بقدرة كبيرة على الرقابة مقارنة بالطرق التقليدية، حيث يأخذ بعين الاعتبار توقيت الرقابة المبكرة على الأنشطة قبل انتهاء عمليات الإنتاج أو تقديم السلع والخدمات. وهذا يسهم في تقليل الانحرافات المحتملة.
- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة: يتيح النظام عدم تخصيص تكاليف البحث والتطوير المرتبطة بفترات مالية لاحقة.
- تخفيض التكاليف: يسهم هذا النظام في تقليل الجهد والوقت المطلوبين للقيام بالأنشطة، من خلال إلغاء النشاطات غير المهمة ذات التكاليف المرتفعة، واختيار الأنشطة الأكثر كفاءة والأقل تكلفة. كما يوفر هذا النظام أساليب جديدة لفهم وتخصيص التكاليف.
- مقاييس أداء غير مالية: يقدم نظام ABC مجموعة من مؤشرات الأداء غير المالية، مثل الوقت والجودة، الأمر الذي يساعد في إعداد موازنات قائمة على الأنشطة كأداة للتخطيط والرقابة.

بالإضافة إلى ذلك، يضيف شيكوش (2020) مزايا أخرى، منها:

- ربط التكاليف بالأنشطة: يوفر النظام إمكانيات جديدة لربط التكاليف بنشاط معين، الأمر الذي يساعد الإدارة على فهم كيفية الحصول على الأرباح على مستوى المنتجات والعملاء.
- زيادة كفاءة الإدارة: يساهم النظام في فصل الأنشطة التي لا تضيف قيمة عن تلك التي تضيف قيمة، الأمر الذي يمكن الإدارة من السيطرة على التكاليف.

7.1.2 الانتقادات الموجهة لنظام ABC

واجه هذا النظام عدة انتقادات منها (أبو الفضل، 2018):

1. عدم القضاء على التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة.
 2. تحديث النظام، حيث يتطلب ذلك إعادة تحليل الأنشطة وتحديد الوقت المستنفد بشكل دقيق، الأمر الذي ينتج عنه تكاليف غير صحيحة.
 3. التعامل مع التعقيدات، يواجه النظام صعوبات في التعامل مع الأنشطة المتنوعة والمعقدة، الأمر الذي يجعله مكلفاً من حيث الوقت والجهد.
 4. صعوبة تحديد محرّكات التكلفة، حيث يواجه النظام تحديات في تحديد محرّكات ووحدات التكلفة، ويعاني أيضاً من نقص الموارد اللازمة للتطبيق.
- ويضيف شيكوش (2020) عوائق أخرى، مثل:

1. الوقت المستغرق في معالجة البيانات، حيث يستغرق حصر بيانات التكاليف ومعالجتها وقتاً طويلاً، الأمر الذي يدفع المنشآت إلى التخلي عن النظام أو التوقف عن تحديثه.
2. استمرارية النموذج، يُصعب الحفاظ على استمرارية نظام ABC في حالة حدوث تغييرات في العمليات والتعامل مع الموارد.

المبحث الثاني : نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت (TDABC)

1.2.2 تمهيد:

أدت الانتقادات الكثيرة التي تعرضت لها تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والحدود الضيقة التي تعمل ضمنها إلى عزوف العديد من الوحدات الاقتصادية عنها، مما دفع المديرين للبحث عن تقنيات حديثة تعالج هذه الانتقادات. بالإضافة إلى ذلك، سعى هؤلاء المديرون لإيجاد تقنية بديلة تتميز بسهولة الاستخدام وتكاليف أقل. وقد قدم كل من Kaplan و Anderson أفكارًا جديدة تحت عنوان "التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)"، التي يعتمد تطبيقها على الوقت المستهلك المتمثل في الطاقة المتاحة التي تسهم في تخصيص التكلفة، ويستخدم معادلات زمنية تحدد عدد الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج، ويتطلب تطبيقها استخدام معلمتين رئيسيتين: الأولى هي معلمة تكلفة وحدة الوقت لمجموعة الموارد المختلفة المحسوبة بناءً على الطاقة المتاحة، والثانية هي وقت أداء أنشطة كل مجموعة من مجموعات الموارد (رهيف، الموسوي، 2023).

2.2.2 نشأة نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت (TDABC)

ترجع أصول نظام (TDABC) إلى أدبيات إدارة التكلفة، حيث قدم (Cooper, 2000) بحثًا يحدد الفروق بين موجّهات تكلفة الفترة وموجّهات المعاملات. وقد تم معالجة هذا الاختلاف في نظام ABC بطريقتين هما أولاً، زيادة عدد الأنشطة وتصنيفها إلى مستويات بسيطة ومتوسطة ومعقدة، وتحديد معدل تحميل كل منها، ثانيًا، استخدام الموجّهات الزمنية التي تتطلب تقدير الوقت اللازم لإنجاز كل نشاط (Kadhim, 2019). ورغم أن الموجّهات الزمنية تُعتبر أكثر دقة من موجّهات المعاملات، إلا أن حسابها يمكن أن يكون مكلفًا (رحيف والموسوي، 2023).

3.2.2 مفهوم تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC):

تعددت التعريفات لنظام TDABC، لكن جميعها تتسم بالتشابه. ومن بين التعريفات البارزة، ما عرفه جولي وموسوي (2020) بأن نظام TDABC هو نظام منبثق من نظام ABC ومكمل له، حيث يأخذ بعين الاعتبار الطاقة غير المستغلة والمستغلة، ويعتمد في تحميل التكاليف غير المباشرة على معادل الزمن.

في حين يُلخص السيلوي والغبان (2024) ان تقنية TDABC هي اداة لادارة الكلفة تهدف الى معالجة اوجه القصور في تقنية ABC، من خلال توفير معلومات دقيقة عن التكلفة والوقت، الامر الذي يسهل الوصول الى تكلفة المنتج، بينما عرّف TDABC (2020) Vedernikova ,et al بانها تقنية جديدة لتوزيع التكاليف الصناعية، تمتاز بالتاقل مع التغييرات العمليات الانتاجية.

كما ويرى (إسماعيل، البياتي، 2022) ان النظام يركز على مرحلتين الاولى، تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفتها كاساس لحساب التكلفة، اما الثانية فتتمثل بتقدير الزمن اللازم لاداء كل نشاط.

4.2.2. متطلبات عمل تقنية التكاليف على اساس النشاط الموجّه بالوقت (TDABC):

تحتاج تقنية TDABC إلى عدد من المتطلبات لضمان تطبيقها الفعّال، وهي كما يلي (زبين ويوسف، 2023):

1. تنوع المنتجات والعملاء: يجب أن تتمتع المنشآت بتنوع في منتجاتها وزبائنّها لتحقيق أفضل استفادة من النظام.

2. متابعة مستمرة للبيانات التشغيلية: تُعد هذه المتابعة جوهر عمل TDABC، ويتطلب النظام تكرار العمليات، الأمر الذي يسهل إدراجها في معادلة الزمن.

3. تحقيق قيمة مضافة: يتعين عند تطبيق TDABC تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة عادلة ما يحقق أقصى قيمة مضافة على مستوى الإدارة والأعمال.

5.2.2 خطوات تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC):

يتضمن تطبيق TDABC ست خطوات رئيسية، وهي (Abderrahman, Hamid, 2023):

1. تحديد المجموعات المتنوعة من موارد الشركة التي تتحمل التكاليف.

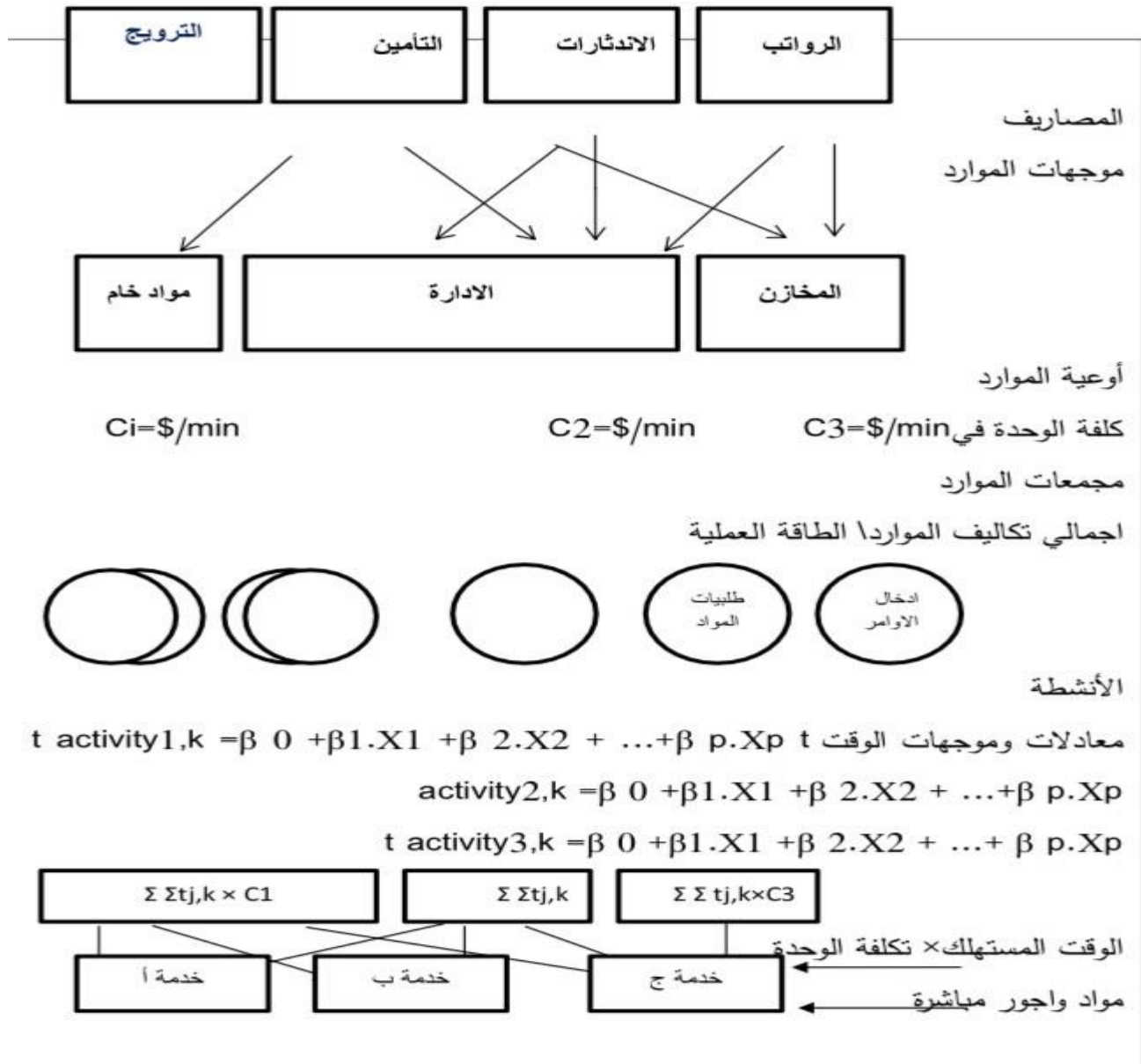
2. تقدير الموارد وتكاليفها، عن طريق تحديد كلفة كل مجموعة.

3. تحديد الوقت المتاح للعمل لكل مجموعة من الموارد.

4. حساب تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج.

5. تحديد الوقت اللازم لكل نشاط، ويتم ذلك باستخدام معادلات الزمن.
6. حساب التكلفة الكاملة عن طريق ضرب تكلفة الوحدة في الوقت اللازم.
- والشكل رقم (2.2) يوضح هذه الخطوات بالترتيب.

الشكل رقم (2.2) خطوات تطبيق نظام (TDABC)



المصدر: (عبدو وبن تونسي، 2018)

6.2.2 أهمية تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC):

تكمّن أهمية TDABC بالآتي (سرحان، 2024):

- بديل أفضل لنظام ABC، حيث يُعتبر TDABC بديلاً أكثر كفاءة لنظام ABC، حيث يمكنه قياس تكاليف الأنشطة بسرعة ودقة أكبر.
- معالجة الانتقادات، حيث يعالج النظام الانتقادات الموجهة لنظام ABC، ويتمتع بالقدرة على العمل في بيئات تنافسية.
- سهولة التطبيق، حيث يتميز النظام بالوضوح والبساطة، الأمر الذي لا يتطلب دراسة تفصيلية أو خبرات معقدة للتطبيق.
- المرونة، حيث يمتاز النظام بقدرته على التكيف مع الاختلافات في تكاليف الأنشطة، وذلك باستخدام معادلات الزمن.

7.1.2 اهداف نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC):

يسعى TDABC لتحقيق عدة أهداف، منها (زكريا، 2024):

- توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ قرارات فعالة بشأن تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- ضمان تخصيص عادل للتكاليف غير المباشرة على المنتج.
- تقديم معلومات ملائمة، من خلال تزويد الإدارة بمعلومات تساعد في فهم أسباب ارتفاع التكاليف.
- التخلص من العشوائية أثناء توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات.
- توضيح الأنشطة المسببة للتكلفة، من خلال تقديم صورة واضحة للإدارة حول الأنشطة التي تسبب التكلفة.
- حساب التكلفة للمنتج بدقة من خلال تحديد الأنشطة الأساسية التي تدخل في تكوينه.

8.1.2 مكونات نظام TDABC:

يتكون TDABC من عدة مكونات أساسية، نعرضها فيما يلي:

1. الأنشطة: تُعد الأنشطة محور التركيز في TDABC، حيث تُعرف بأنها الأحداث التي تؤدي إلى استهلاك الموارد. ويمكن تقسيم الأنشطة وفقاً للتسلسل الهرمي، الأمر الذي يسهل التغلب على عيوب المنهج التقليدي (جلولي وموساوي، 2020).
2. مسببات ومحركات التكلفة: يعرف محرك التكلفة بأنه النشاط أو المتغير الذي يتسبب في حدوث التكلفة، بينما تشير مسببات التكلفة إلى العوامل المؤثرة على التكلفة (الصديق، 2019).
3. موجّهات الزمن (Time Drivers): هي المتغيرات أو الخصائص التي تحدد الساعات اللازمة للقيام بنشاط معين. وتعد موجّهات الزمن عنصراً أساسياً في نظام TDABC (جودة، 2019).
4. معادلات الزمن: تستخدم معادلات الزمن للتعبير عن الزمن اللازم لإنجاز النشاط بالاعتماد على مسببات الزمن. هذه المعادلات تعكس التنبؤ الزمني لمعالجة النشاط وفقاً لخصائص معينة (أبو غبن).

9.1.2 مزايا تطبيق نظام TDABC:

يتميز TDABC عن غيره من الأنظمة بعدة مزايا، منها (Puangla & Inwai, 2024):

- تبسيط التنفيذ والصيانة، حيث يساهم TDABC في إزالة الصعوبات المرتبطة بتنفيذ وصيانة نموذج ABC، خاصة في المنشآت الكبيرة، حيث لم يعد من الضروري إجراء مسح منتظم من أجل توزيع أوقات العمل بين الأنشطة.
- سهولة التحديث، حيث يسهل تحديث TDABC عند حدوث تغييرات في الشروط التشغيلية، مثل تغيير عدد الأنشطة.
- تركيز الإدارة على الربحية، حيث يحول النظام انتباه الإدارة نحو حساب الأرباح وقيمة الأسهم، بدلاً من الانشغال بالقيام بالإجراءات المحاسبية المعقدة.

ويضيف (اسماعيل والبياتي، 2022) إلى هذه المزايا ما يلي:

- تغذية البيانات، حيث يمكن تزويد TDABC بالبيانات من نظم تخطيط الموارد ونظم إدارة العلاقة مع العملاء، الأمر الذي يعزز دقة المعلومات.

- تقديم معلومات دقيقة، حيث يزود النظام معلومات سريعة بخصوص التنبؤ بالطلب على الموارد، الأمر الذي يسهل اتخاذ القرارات بشأن الربحية والتكلفة.

كما يضيف (السيلاوي والغبان، 2024) إلى هذه المزايا ما يلي:

- تحديد الطاقة غير المستغلة، الأمر الذي يساعد على تجنب حمل النشاط بتكاليف غير ضرورية.

- سهولة التطبيق، يمكن تطبيق TDABC بسهولة بغض النظر عن نوع النشاط أو حجمه.

- توفير معلومات تحليلية، حيث يوفر النظام معلومات تساعد المستخدمين في تحديد الأسباب الحقيقية للمشاكل.

- عدالة حساب التكاليف، حيث يسهم النظام في احتساب تكاليف المنتج بشكل أكثر عدالة، الأمر الذي يحقق الاستخدام الأمثل للموارد.

المبحث الثالث ادارة التكلفة:

1.3.2 تمهيد

تُعتبر إدارة التكلفة من العناصر الحيوية في بيئة الأعمال الحديثة، حيث تهدف إلى تحقيق التوازن بين الكفاءة المالية وجودة المنتجات أو الخدمات المقدمة. تتضمن إدارة التكلفة مجموعة من الأنشطة والأساليب التي تهدف إلى تحديد وتحليل وتخفيض التكاليف المرتبطة بعمليات الإنتاج والتشغيل. من خلال تطبيق استراتيجيات فعالة، يمكن للمنشآت تحسين أدائها المالي وزيادة قدرتها التنافسية في السوق. تشمل إدارة التكلفة استخدام تقنيات متعددة مثل محاسبة التكاليف، وتحليل التكاليف، وتخطيط الميزانيات، مما يساعد في اتخاذ قرارات استراتيجية تستند إلى معلومات دقيقة. في ظل التغيرات المستمرة في الأسواق العالمية والتقدم التكنولوجي، أصبحت إدارة التكلفة ضرورة ملحة لضمان الاستدامة والنمو للمنشآت، مما يعكس أهمية هذه العملية في تحقيق الأهداف المؤسسية (بلو وَجَهْلَان، 2018).

2.3.2 مفهوم ادارة التكلفة:

رغم انتشار مصطلح إدارة التكلفة في السنوات الأخيرة، إلا أنه لا يوجد تعريف موحد له بين الباحثين، إلا أن معظم اجمع أنها تشير إلى مدى كفاءة استخدام الأدوات لمتابعة العمليات المالية بهدف الحصول على بضاعة عالية الجودة بأقل تكلفة ممكنة (عبد الهادي وزيان، 2019).

3.3.2 خطة ادارة التكلفة:

تعد خطة إدارة التكلفة بمثابة الإطار الذي يساعد الإدارات في تقدير التكاليف ومراقبتها، بالإضافة إلى تخصيص الموارد والتحكم بالتكاليف، وتتضمن مكونات الخطة إنشاء قاعدة تكلفة تعتمد على مؤشرات تساعد المنشآت في مواجهة المنافسة. ويمكن تطبيق الخطط الفعالة من خلال متابعة نماذج الأعمال، الأمر الذي يساعد في تشكيل خيارات الاستثمار وتوضيح نتائج التكلفة. كما تضمن الخطة معالجة ربحية المنتجات بشكل دوري وترسيخ ثقافة الاستثمار، الأمر الذي يجعل تقييم الخطة وتعزيز هيكلتها أفضل رؤية لإدارة التكلفة في بيئة الأعمال المتغيرة (الغبان والغبان، 2022).

4.3.2 الية عمل ادارة التكلفة:

تسعى إدارة التكلفة إلى ترشيد التكلفة الفعلية من خلال مقارنة التكاليف المقدره واتخاذ الإجراءات التصحيحية عبر الآلية التالية (جبار وآخرون، 2023):

1. تحديد التكاليف المرتبطة بكل منتج.
2. السيطرة على توزيع التكاليف بين المستلزمات والتكاليف العامة والعمالة.
3. تحسين الاستخدام الاقتصادي للأنشطة وفقاً للبيئة الداخلية وهيكلت التكلفة.

5.3.2 المدخل التقليدي لإدارة التكلفة:

بدأ ظهور الأنظمة التقليدية للتكاليف منذ نهايات القرن التاسع عشر وبدايات القرن العشرين مع ظهور المنشآت الصناعية الكبيرة والإنتاج كبير الحجم، تلبيةً لاحتياجات التقارير المالية الخارجية. وفي منتصف الثلاثينيات من القرن العشرين تطورت هذه الأنظمة ما يتلاءم في تلبية احتياجات الإدارة من معلومات لاتخاذ القرارات في تلك المنشآت الصناعية الكبيرة ذات الإنتاج الكبير، لذلك يتعين أولاً التطرق إلى الأدوات التقليدية التي كان معمولاً بها في معالجة التكاليف غير المباشرة (بلو وجهلان، 2018).

6.3.2 الأدوات التقليدية لإدارة التكلفة:

تتم عملية حساب أسعار التكلفة في الشركة بعدة طرق وهي:

أولاً: طريقة التكلفة الكلية: تسمح هذه الطريقة بتخصيص وتوزيع الأعباء المباشرة على مراكز التحليل قبل حملها على المنتجات (بلو وجهلان، 2018).

ثانياً: طريقة التكاليف المباشرة: التي تقوم بحمل التكاليف المباشرة فقط على وحدات الإنتاج، واعتبار العناصر غير المباشرة نفقات زمنية يستدعيها النشاط (بلو وجهلان، 2018).

ثالثاً: طريقة التكلفة الهامشية: التي تعرف على أنها الاختلاف الذي حصل في التكلفة الكلية أثر الاختلاف الحاصل في وحدات الإنتاج، فهي عبارة عن زيادة التكلفة الكلية أثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدتين (عبدوا وبن تونسي، 2018).

رابعاً: طريقة التكلفة المعيارية: تعرف بأنها التكاليف المحددة مقدماً على أساس عملي في ظروف مختلفة والتي تعد أساساً لقياس التكاليف الفعلية (الزهرة وحورية، 2019).

7.3.2 المدخل الاستراتيجي لادارة التكلفة:

خلال العقود الأخيرة، بدأت العديد من المنشآت في اعتماد تقنيات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف لتقييم أدائها من منظور استراتيجي، حيث تهدف إلى تقليل التكاليف وتحسين الإنتاجية وجودة المنتج لمطابقة تنوع احتياجات العملاء. وقد تم تقديم عدة مفاهيم للإدارة الاستراتيجية للتكلفة، حيث تنوعت النقاط التي تركز عليها كل منها (عبد الهادي وزيان، 2019). فبعض المفكرين عرفوا الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كمنهج محاسبي يهدف إلى تزويد الإدارة بكافة المعلومات الخارجية والداخلية لتنفيذ الاستغلال الأفضل للموارد (زعراب، 2013).

8.3.2 اهداف المدخل الاستراتيجي لادارة التكلفة:

تختلف أهداف المنشآت في القرن الحادي والعشرين شكلاً جذرياً عن أهداف الماضي. ولتحقيق هذه الأهداف، تحتاج المنشآت إلى اتباع استراتيجيات تختلف عن تلك التي يقدمها المدخل التقليدي لإدارة التكلفة، وتتطلب معلومات تغطي جوانب التكلفة، بالإضافة إلى الجوانب غير المالية مثل رضا العملاء. ومن أهم الأهداف التي تسعى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتحقيقها (عبيد وآخرون، 2024) (بن سعيد، 2015):

1. تعظيم المخرجات، حيث إن الهدف الرئيسي للشركة هو تحقيق الربح، الأمر الذي يعني ضرورة الحفاظ على التكاليف في أدنى مستوى ممكن من خلال تعظيم الإنتاج. وتقدم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تقنيات تساعد المنشآت على زيادة الأرباح من خلال زيادة المبيعات.
2. التطوير المستمر، حيث يتطلب السعي لتحقيق وفورات في التكلفة والوقت وتحسين الجودة جهوداً متكاملة من كل العاملين. ويهدف التحسين المستمر إلى تقليل الهدر في الموارد من خلال تحسين تصميم العمليات والمنتجات وتقليل وقت الاستجابة.
3. رضا الزبون، في ظل المنافسة الشديدة أصبح من المهم توفير معلومات تساعد في تحقيق رضا العملاء، مما يساهم في الحفاظ على العملاء الحاليين وكسب عملاء جدد.
4. إدارة التكلفة، حيث يركز المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة بشكل خاص على نظم المعلومات وإدارتها للمساعدة في اتخاذ كافة القرارات.

9.3.2 أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف:

تساهم أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في تعزيز اتخاذ القرارات داخل الشركة عن طريق تجميع معلومات ذات دقة عالية تدعم القدرات التنافسية. ومن أهم هذه الأدوات:

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة: وهنا يتم تحليل الأنشطة داخل الشركة وتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط، الأمر الذي يساهم في توزيع التكاليف على المنتجات بناءً على مدى الاستفادة (الغبان والغبان، 2022).

- التكلفة المستهدفة: تعد أداة هامة تساهم في إدارة التكاليف وتحقيق الربحية بشكل استراتيجي من خلال تصميم المنتج وعمليات إنتاجه لتحقيق تكلفة تسمح بتحقيق الربح عند البيع (الغبان والغبان، 2022).

المبحث الرابع: استعمال نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في ادارة التكاليف:

تتعدد الدراسات التي تناولت (TDABC) وتأثيره على إدارة التكاليف، حيث تشير دراسة يوسف وزين (2023) إلى أن TDABC يقدم نموذجًا جيدًا لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، الأمر الذي يسهل اتخاذ القرارات المناسبة. كما أنه يعزز من القدرة على قياس الطاقة المستغلة وتحقيق العدالة في تخصيص التكاليف، مما يساهم في استبعاد الطاقة غير المستغلة. وفي سياق مماثل، وجدت دراسة النصرائي وآخرون (2023) أن تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت تساهم بشكل كبير في الحصول على الموضوعية في تحديد التكلفة، إذ تعد أداة جيدة في إدارة الكلفة، من خلال تتبع الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يسمح بالغائها أو تخفيضها. وأكدت الدراسة أيضًا على قدرة هذه التقنية في تخصيص التكاليف بطريقة تدعم إدارة ساعات الوقت.

أما دراسة داود وآخرون (2023)، فقد أكدت على دور TDABC في تحديد تكلفة الموارد غير المستغلة في قطاع إنتاج البترول. حيث توفر هذه التقنية معلومات بشكل تفصيلي تساعد على فهم العلاقة بين تكلفة الموارد المتاحة والطلب عليها، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض معدل تكلفة الطاقة والنفقات المقدمة للعميل. وفي دراسة رهيف والموسوي (2023)، تم التأكيد على أن TDABC تُعد من بين أحدث التقنيات التي تلعب دورًا في تخفيض التكاليف وإدارتها بشكل جيد، حيث تسعى TDABC لاستبعاد التكاليف غير القيمة، الأمر الذي يساهم في تحسين جودة المنتجات وكفاءتها.

من جهة أخرى، تبرز دراسة مغلاوي (2019) أهمية نظام TDABC في تحسين دقة تحديد التكاليف، خاصة بعد الانتقادات التي وُجّهت لنظام ABC. نظرًا لاعتماد TDABC على محركات التكلفة الوقتية لربط الموارد بأهداف التكلفة مباشرة، الأمر الذي يعزز من دقة التوزيع والتخصيص. وأيضًا، تظهر دراسة أبو شعيشع (2019) كيف يُساهم TDABC في تحسين قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية. وفي السياق نفسه، وجدت دراسة الحسن (2016) أن هناك تطبيقًا متوسطًا لنظام TDABC في المنشآت السعودية، مع وجود أثر مهم للنظام في تقليل التكاليف.

في حين أُلقت دراسة Kissa وآخرون (2024) الضوء على فعالية TDABC في خدمات المكتبة، حيث يوفر تحليلًا تفصيليًا للتكاليف، مما يمكن المدراء من تحسين كفاءة العمليات. من جانب آخر، تشير دراسة Halaska وSperka (2024) إلى أهمية دمج TDABC مع تقنيات تعدين العمليات لمحاكاة الأعمال، الأمر الذي يعزز من دقة تقدير التكاليف.

أما دراسة Pinheiro وآخرون (2023) فتؤكد أن TDABC هو أداة فعالة للرقابة الإدارية وتوليد معلومات قيمة لاتخاذ القرارات. كذلك، تتميز دراسة معاد وآخرون (2022) بتأكيداتها على أهمية TDABC كأداة لتحسين تخصيص التكاليف غير المباشرة، الأمر الذي يسهم في تحسين العمليات. وأخيرًا، تشير دراسة (Al-Ghabban, 2022) إلى أن TDABC يُعد أداة حديثة لقيادة التكلفة، من خلال إعادة توزيع التكاليف غير المباشرة للحصول على أدق تكلفة للمنتجات.

المبحث الخامس : الدراسات السابقة

تمهيد

في هذا المبحث سوف يتم عرض أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، ومن ثم تلخيص هذه الدراسات من أجل تحديد ما يميز دراستي عن الدراسات السابقة.

1.5.2 الدراسات المتعلقة بنظام (TDABC)

اولاً: الدراسات العربية

دراسة محمد، عبيد (2023) بعنوان: " تكامل TDABC ، و بطاقة الاداء المتوازن المستدامة ISBS لتعزيز الميزة التنافسية للخدمات المصرفية"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيفية تكامل (TDABC) مع بطاقة الأداء المتوازنة المستدامة لتعزيز الميزة التنافسية في القطاع المصرفي، وتم جمع البيانات من 32 مصرفاً مدرجاً في بورصة العراق عن طريق استبانة. وتوصلت الدراسة إلى أن زيادة المنافسة في السوق تتطلب استخدام المعلومات التي يوفرها نظام (TDABC) ضمن بطاقة الأداء المتوازنة المستدامة، مما يمكن المصارف من استغلال مواردها بشكل أمثل، مما يسهم في تعزيز قدرتها على الاستمرار في السوق والتنافس من خلال تنوع المنتجات.

دراسة اسماعيل، البياتي، (2022) بعنوان: " امكانية تطبيق (TDABC) لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة استطلاعية لآراء عينة من المختصين والعاملين في مجموعة من المنشآت الصناعية في محافظة السليمانية"

جاءت هذه الدراسة لاستكشاف إمكانية تطبيق (TDABC) لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك تحديد العلاقة بين تطبيق هذه التقنية وجودة المعلومات. واستنتجت الدراسة أنه هناك تطبيقاً لتقنيات تخصيص التكاليف الحديثة مما في ذلك (TDABC) لمواكبة التطورات في الأنشطة الإنتاجية. كما أظهرت الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين تطبيق (TDABC) وبين تحسين المعلومات المحاسبية وجودتها.

دراسة جلولي، موساوي، (2020) بعنوان: " استخدام "TDABC" في المؤسسات الخدمية دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية لتأمينات وكالة ادار CAAT"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور (TDABC) في تحسين جودة المنتج وتحديد سعره بدقة، ولتحقيق ذلك استخدم الباحث المنهج التاريخي لمتبع الدراسات السابقة، بالإضافة إلى المنهج الاستنباطي والاستقرائي والوصف التحليلي. وتم إجراء الدراسة التطبيقية في وكالة الشركة الجزائرية للتأمينات بإدرار. واستنتجت الدراسة أن (TDABC) يساعد في استبعاد الأنشطة التي لا تزيد قيمة، مما يؤدي إلى تحديد التكلفة بدقة أفضل مقارنةً بنظام (ABC). كما أظهرت الدراسة أن الزمن يعد محركًا ضروريًا في قياس تكلفة المنتجات، الأمر الذي يعزز دقة التسعير وكفاءة تسير العقود.

دراسة مصطفى(2019) بعنوان: " جودة تطبيق TDABC في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في احد المستشفيات الاردنية الخاصة"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى مساهمة تطبيق (TDABC) في تحديد تكلفة التصوير بدقة، وبالتالي اتخاذ قرارات مناسبة في التسعير وتقييم الأداء. وتم استخدام المقابلات الشخصية والزيارات الميدانية لجمع البيانات. وتوصلت الدراسة إلى أن تكلفة التصوير لا تحسب باستخدام (TDABC) نتيجةً للاعتماد على أسعار البيع التي تم تحديدها مسبقًا من قبل وزارة الصحة الأردنية. مع ذلك، يمكن الاعتماد على هذا النظام في تقييم الأداء.

دراسة الكيشوان (2018) بعنوان: " توظيف مدخل TDABC في تحسين قيمة المنشأة دراسة مقارنة بن مدخل ABC ومدخل TDABC بالتطبيق في معمل الصادق لخياطة الدشداشة في النجف الاشرف "

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور مدخل (TDABC) في تحسين قيمة المنتج مقارنةً بمدخل (ABC). حيث اختار معمل الصادق لخياطة الدشداشة كعينة للبحث. والدراسة استنتجت أن (TDABC) يعالج العيوب الموجودة في الأنظمة التقليدية، مثل الدمج بين أنواع التكاليف غير المتجانسة وتحميلها على أساس معامل تحميل واحد. كما تجاوز (TDABC) الانتقادات الموجهة لـ (ABC) من خلال توضيح مفهوم الطاقة غير المستغلة واستخدام معدلات الوقت.

دراسة ابو غبن ، الداعور (2013) بعنوان: " (TDABC) واثره على سياسة توزيع الارباح لدى منشآت المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق منشآت المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لـ (TDABC)، بالإضافة إلى التعرف على أثر ذلك على سياسات توزيع الأرباح، وتم قياس سياسة توزيع الأرباح من خلال عدد من النسب المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن المنشآت الفلسطينية تطبق (TDABC) بمعدل مقبول، وأن هناك علاقة إيجابية دالة إحصائياً بين استخدام النظام وسياسات توزيع الأرباح.

ثانيا: الدراسات الاجنبية

(Kosan & Enes,2024) "Using time-driven activity-based costing in restaurant business: Levelled application of a case study"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى مساهمة (TDABC) في حساب تكلفة العمالة بناءً على الوقت المستغل في الإنتاج، وتم إجراء الدراسة في مطعم فاخر ضمن فندق خمس نجوم، حيث جُمعت البيانات بين 13 و27 ديسمبر 2019. وتوصلت الدراسة إلى أن (TDABC) يوفر نتائج أكثر كفاءة ويساعد في فهم تفصيلي للقدرات الكاملة وإنتاجية العمل التي تشكل الأساس في حساب كل ما يتعلق بتكلفة عماله.

(Puangla & inwai,2024) "Dental Service Cost Analysis Using Time Driven Activity–Based Costing"

هدف هذا البحث إلى تحليل تكاليف خدمات طب الأسنان باستخدام (TDABC) في عيادة تعليمية، وتمثلت نتائج الدراسة أن استخدام (TDABC) يساعد على تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة، من خلال عملية تتضمن تحديد موارد النشاط وتجميع بيانات الموارد.

(Mediaty et al,2023) "Implementation Activity–Based Costing & Time–Driven Activity Based Costing: A Systematic Literature Review "

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فوائد تنفيذ نظامي ABC و TDABC في القطاعين الصحي والمنشآت. ولتحقيق ذلك اعتمدت الدراسة على مراجعة منهجية للأدبيات المتعلقة بالموضوع، وكانت استنتاجات الدراسة أن تطبيق (TDABC) يمكن أن يزيد من الكفاءة ويساعد في اتخاذ قرارات دقيقة، بينما يمكن أن يؤدي تطبيق (ABC) إلى زيادة الربحية، ومع ذلك أشارت الدراسة إلى بعض قيود (TDABC) مثل التعقيدات المرتبطة بالتخطيط للعملية.

(Abderrahman &Hamid,2023) "Time–Driven Activity–Based Costing in service companies: a comparative case study: FRENCH, BELGIAN, TURKISH AND THAI"

هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة أربع دراسات حالة في منشآت الخدمات لتقييم نقاط القوة والضعف في (TDABC)، وتم اعتماد المنهج المقارن، وخرجت الدراسة بأن من فوائد (TDABC) التحسين من قياس الإنتاجية ودعم اتخاذ القرارات، وفي المقابل كشفت الدراسة عن بعض القيود مثل أخطاء القياس وتخصيص التكاليف الثابتة، لذلك اقترحت الدراسة طرقاً لتحسين (TDABC) من خلال دمج خصوصيات القطاع في المعادلات الزمنية.

(Vedernikova et al,2020) "Time–Driven Activity–Based Costing in the Assembly Industry"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تطبيق (TDABC) في صناعات تجميع أجهزة التلفاز والدراجات النارية والوحدات الدوائر المطبوعة، وتم استخدام تصميم الحالات المتعددة، وتم الحصول على (الأوقات والتكاليف والمعلومات المالية وتواتر الأنشطة والإنتاج الشهري والقدرة العملية والقدرة المستخدمة وطريقة توزيع التكلفة في كل شركة) من خلال المقابلات شبه المنظمة ومجموعات تركيز والملاحظة، واستكشف الباحثون أن هناك فروقاً في تكاليف العمالة العامة والمباشرة بين نظامين لمحاسبة التكاليف التقليدي و (TDABC).

(Zaini & Abu,2019) "A Review on Time–Driven Activity–Based Costing System in Various Sectors"

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف الفجوة المتعلقة في أبحاث التكلفة المستندة إلى الوقت في المجالات التي يمكن أن تكون بمثابة مبدأ توجيهي في تطبيق نظام التكلفة المستندة إلى الوقت، ولتحقيق ذلك تم الاستناد إلى الأعمال المنشورة لدراسات أدبية من 56 مجلة من الفترة (2011-2018)، وتوصلت الدراسة إلى أن TDABC هو نوع من الأساليب التي يمكن أن توصف بأنها نموذج تكلفة يأخذ في الاعتبار الوقت ويوفر تكلفة الأنشطة بقاعدة تستهلك الوقت لكل نشاط، ويعد هذا النظام نظامًا جديدًا قادرًا على التطبيق في بيئات مختلفة، ويمكن أن يؤدي هذا النظام إلى زيادة أرباح المنشآت لأنه يحسب سعة المنتج غير المستغلة.

(Kadhim,2019) "The Role of Time Driven Activity Based Costing in Rationalizing the Preparation of Planning Budgets"

هدفت الدراسة إلى بيان دور (TDABC) في تطوير الميزانيات، بالإضافة إلى تحديد العناصر المهمة التي تساهم في تطبيق (TDABC) في الكيان الاقتصادي، والدراسة خرجت بأن (TDABC) تعطي معلومات دقيقة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة التي تعد مدخلات لتطبيق التقنية في تحسين الميزانيات، بالإضافة إلى ذلك يتطلب تطبيق (TDABC) مجموعة من المكونات، بما في ذلك دعم الإدارة العليا ودورات تدريبية لموظفي الكيان الاقتصادي لتعزيز تطبيق هذه التقنية.

(Rahman et al,2019) "The integration time–driven Activity–Based Costing (TDABC) and events approach: Their role in decision making and their effect on tourism"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر (TDABC) على المنشأة الاقتصادية، ولتحقيق ذلك تم إجراء دراسة حالة على قطاع الفنادق، وتوصلت الدراسة إلى أن (TDABC) يقلل من الكمية المطلوبة من البيانات، وأنه يحتاج فقط إلى تقديرات للسعة الفعلية للموارد وتكاليفها، وأوقات الوحدة لإنجاز أنشطة المعاملات، وأن استخدام (TDABC) يساعد بشكل دقيق الكيان الاقتصادي على تحديد النفقات لكل منتج من خلال الاعتماد على الوقت المستغل في هذه الأنشطة والحصة لكل منتج من وقت معين، بالإضافة إلى دوره في اتخاذ قرارات تحليل ربحية العملاء، والتسعير، ووضع الميزانية، وكما قرارات الاستثمار الاستراتيجية.

(Etemadi et al,2018) "A New Costing System in Hospital Management: Time-Driven Activity Based Costing: A Narrative Review "

هدفت هذه الدراسة الى تحديد دور TDABC في اتخاذ جميع القرارات الاستراتيجية وتقليل المدة اللازمة لانتاج الخدمات والسلع، ولقد اجريت هذه الدراسة في ايران، ولتحقيق ذلك تم جمع البيانات من اقدم المقالات العلمية حتى عام 2016، بالاضافة الى الكتب ذات الصلة، حيث تم الحصول على اجمالي 543 دراسة، والدراسة استنتجت ان التطبيق الجيد لنموذج TDABC سيوفر تقرير تكلفة دقيق للسلع والخدمات، مما يساعد المديرين على تقييم اداء الشركة، ويمكن ان يكون TDABC مفيداً ايضاً للمديرين في تخطيط الموارد واتخاذ القرارات الاستراتيجية وذلك بسبب بساطته، وسرعة تنفيذه، وسهولة تحديثه، وتحديد الانشطة غير الضرورية في حسابات التكلفة.

(Martin et al,2018) "Using Time-Driven Activity-Based Costing as a Key Component of the Value Platform: A Pilot Analysis of Colonoscopy, Aortic Valve Replacement and Carpal Tunnel Release Procedures"

استهدفت الدراسة تحديد مدى فعالية اعتماد TDABC في ثلاث إجراءات طبية وجراحية مختلفة. تعد هذه الدراسة دراسة حالة، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق TDABC يوفر إطاراً لزيادة كفاءة تقديم الرعاية الطبية. في الحالة الأولى، ساهم النظام في تقليل التكاليف وأوقات الانتظار من خلال نقل بعض الإجراءات إلى منشأة متقلة. أما في الحالة الثانية، كان استخدام الصمام الأبهري عبر القسطرة أكثر تكلفة مقارنة بالاستبدال الجراحي التقليدي. أما في الحالة الأخيرة، ساهم النظام في تقليل التكلفة المرتبطة بإجراء تحرير النفق الرسغي من خلال إعادة ترتيب أمور الموظفين. وبالتالي، يمكن الاستنتاج أن TDABC يعزز اتخاذ قرارات دقيقة بالتكلفة ويوفر الشفافية اللازمة لخفض التكاليف وتحقيق الكفاءة.

(Al-Halabi & Al-Mnadheh,2017) "The Impact of Applying Time Driven Activity-Based Costing on Improving the Efficiency of Performance in Jordanian Industrial Corporations: A Survey Study"

هدفت هذه الدراسة تحديد مدى تطبيق TDABC، بالإضافة إلى دراسة أثره على كفاءة الأداء، بما في ذلك تقليل التكاليف وزيادة الربحية. وأظهرت الدراسة أنه يوجد تطبيق فعلي لنظام TDABC، وأن تطبيق هذا النظام له آثار جيدة على تحسين كفاءة الأداء.

(Namazi,2016) "Time–driven activity–based costing: Theory, applications and limitations"

جاءت الدراسة بهدف تحليل TDABC عن طريق تحديد نقاط الضعف والقوة، ولتحقيق ذلك اعتمدت الدراسة على الأبحاث المنشورة بين عامي 2004 و2015 باستخدام نهج تحليل المحتوى. وأكدت الدراسة أن TDABC يلعب دوراً مهماً في اتخاذ كافة القرارات الاستراتيجية كتحديد تكلفة الإنتاج والقدرة غير المستخدمة، بالإضافة إلى تحليل ربحية العملاء، إلا أن النظام يعاني في المقابل من نقص في الدعم التجريبي.

(Santana, Afonso,2014) "Analysis Of Studies On Time–Driven Activity Based Costing (TDABC)"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الدراسات المتعلقة بـ TDABC للتعرف على فوائده، حيث تم تحليل 20 دراسة منشورة في قاعدة بيانات ISI، حيث تمثل 14 دراسة طبقت النموذج و6 دراسات استخدمت النموذج جنباً إلى جنب مع نماذج أخرى. فبالتالي، اعتمدت الدراسة على منهج تحليل أرشيفي ونوعي واستكشافي، وأبرزت الدراسة أن نظام TDABC يسهم في إدارة التكاليف والتحكم بها، ويعد سهلاً للتطبيق ويقدم بيانات قيمة لدعم اتخاذ القرارات الإدارية

(Santana et al,2014) "Activity Based Costing And Time–Driven Activity Based Costing: Towards An Integrated Approach "

هدفت هذه الدراسة مناقشة TDABC من خلال تحليل نقدي للأدبيات، حيث تم إجراء تحليل على 16 دراسة طبقت النموذج و8 دراسات استخدمت نماذج أخرى مع TDABC. وكشفت الدراسة أن TDABC يعزز مراقبة التكاليف. ومع ذلك، تم الكشف عن صعوبات في تطبيق TDABC، مثل الحاجة إلى صياغة معادلات الزمن ووجود متطلبات بيانات كبيرة للتحقق من صحتها، بالإضافة إلى حد من تطبيقها في بيئات غير مستقرة.

(Tanış & Özyapıcı,2012) "The Measurement and Management of Unused Capacity in a Time Driven Activity Based Costing System"

هدفت هذه الدراسة إلى تعزيز كفاءة TDABC عن طريق بيان منهجية إدارة القدرات الزامية غير المستخدمة، وقد أجريت دراسة حالة في مستشفى بجنوب تركيا، وتم استخدام المقابلات والملاحظات كأدوات للدراسة. واستخلصت الدراسة أن TDABC يمكن أن يساعد في إدارة القدرات غير المستخدمة من خلال تحديد الفروق بين القدرات المستخدمة وغير المستخدمة، الأمر الذي يسهم في تحسين فعالية النظام.

2.5.2 الدراسات المتعلقة بإدارة التكاليف

أولاً: الدراسات العربية

دراسة الزهرة وحمورية (2019) بعنوان : "اهمية استخدام ادوات ادارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ملبنة سيدي خالد"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية لشركة "ملبنة سيدي خالد"، المتخصصة في إنتاج الحليب ومشتقاته، وتم الاعتماد على المعلومات والبيانات المقدمة من الشركة، وأظهرت الدراسة أن استخدام أدوات إدارة التكلفة يعزز القدرة على خفض من التكاليف، الأمر الذي يسهم في تحسين ربحيتها.

دراسة بن سعيد (2015) بعنوان : "ادارة التكاليف من منظور استراتيجي كمدخل لاتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)"

سعت هذه الدراسة إلى توضيح تأثير استخدام أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف على اتخاذ القرارات، واستندت الدراسة إلى مجموعة من المصادر الأدبية، واستندت إلى استبيان تم توزيعه على عينة تكونت من 32 شركة صناعية. وكشفت الدراسة أن إدارة التكاليف من منظور استراتيجي تعد نظاماً فعالاً يساعد المنشآت على التكيف مع البيئة الحديثة، نتيجة لما توفره من معلومات ضرورية تعزز من أدائها وتساعدتها لمواجهة المنافسة الشديدة.

دراسة زعرب (2013) بعنوان : "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لمنشآت قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية"

استكشفت الدراسة مدى تطبيق المنشآت لإدارة التكلفة الاستراتيجية، بالإضافة إلى تحديد دورها في تعزيز القدرة التنافسية، وتكون مجتمع الدراسة من كل المنشآت العاملة في هذا القطاع، الذي بلغ عدده 12 شركة، حيث غطت الدراسة كل مفردات المجتمع. وكشفت الدراسة أن إدارة التكلفة الاستراتيجية تلعب دوراً رئيسياً في تطوير العمليات الإدارية، بواسطة الربط بين الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل والأهداف قصيرة الأجل. وأن استخدامها في اتخاذ قرارات الاستثمار يدعم تطوير مراحل تقييم هذه القرارات، رغم أن المنشآت في فلسطين تتبع منهجاً بسيطاً وغير منهجي في استخدام الأدوات الاستراتيجية لإدارة التكلفة.

3.5.2 الدراسات المتعلقة بنظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت وإدارة التكاليف

اولاً: الدراسات العربية

دراسة يوسف وزين (2023) بعنوان: "دراسة تطبيقية في شركة فيض القسيم للصناعات المعدنية / المنجف الاشرف"

سعت الدراسة للتعرف على TDABC وتحليلها. وبينت الدراسة أن TDABC يوفر نموذجاً مثالياً لتوزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة. وأن قدرته هائلة في تحليل الطاقة المستغلة واستبعاد غير المستغلة. بالإضافة إلى ذلك، يعزز TDABC من مستوى الرقابة على الشركات من خلال اكتشاف الطاقة غير المستغلة في الإنتاج وقياس تكلفتها وتخصيص التكاليف الملائمة للطاقة الإنتاجية المستغلة.

دراسة النصراوي واخرون (2023) بعنوان : "دور تقنية TDABC في تخفيض التكاليف: دراسة تطبيقية"

هدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل الفلسفة الكامنة وراء TDABC، وكيف يمكن أن يساهم في تخفيض التكاليف. وكشفت الدراسة عن التأثير الكبير لـ TDABC على تحقيق الموضوعية في تحديد الكلفة، كونه يعد وسيلة فعالة لإدارة الكلفة استجابة للمستجدات في المستقبل. كما يساعد في تتبع الأنشطة غير المضافة للقيمة تمهيداً للغائها أو تخفيضها، الأمر الذي يساهم في تحسين تخصيص التكاليف وإدارة الوقت.

دراسة داود واخرون (2023) بعنوان : "التكامل بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومدخل TDABC كمدخل مقترح لترشيد تكاليف الإنتاج (دراسة ميدانية على منشآت البترول الكويتية) "

قصدت هذه الدراسة تحليل أثر التكامل بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد و TDABC على ترشيد تكاليف الإنتاج. وأظهرت الدراسة أن استخدام TDABC يساعد في فصل تكلفة الموارد غير المستغلة، حيث يوفر بيانات تفصيلية تساعد في فهم العلاقة بين تكلفة الموارد والطلب عليها. وهذا يؤدي بدوره إلى خفض معدل تكلفة الطاقة والتكاليف المقدمة للعملاء. كما أن التكامل بين نظامي JIT و TDABC يعزز من قياس وترشيد تكلفة الإنتاج في قطاع البترول.

دراسة رهيف والموسوي (2023) بعنوان:

"دور العلاقة التكاملية بين تقنيتي TDABC والتكلفة المستهدفة الخضراء في ادارة التكلفة (دراسة نظرية) "

هدف هذا البحث إلى استعراض أهمية تقنيتي TDABC و GTC في إدارة التكلفة وصنع القرارات الإدارية. ومن أهم نتائج الدراسة أن كلا من TDABC و GTC تمثلان تقنيات حديثة فعالة في إدارة التكاليف وتخفيضها، حيث تسعى لتقديم خدمات ذات كفاءة عالية من خلال استبعاد التكلفة غير اللازمة وتقليل هدر الموارد. بالإضافة إلى ذلك تساهم TDABC في تقديم معلومات دقيقة حول الموارد المستغلة وغير المستغلة، بينما تقوم GTC على قلب المنتجات التقليدية لمنتجات صديقة للبيئة.

دراسة مغلاوي، (2019) بعنوان : "دور نظام (TDABC) في تحقيق دقة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة الشركة الافريقية للزجاج ENAVA"

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف دور TDABC في تعزيز دقة التكاليف. وكشفت الدراسة أن TDABC يعد من الأنظمة الهامة التي تعالج مشاكل تحديد دقة التكاليف، خاصة بعد الانتقادات التي وُجّهت لنظام ABC. وأن هناك فعالية لـ TDABC في اكتشاف القدرات غير المستغلة، الأمر الذي يعزز من إدارة التكاليف بدقة أكبر.

دراسة ابوشعيشع (2019) بعنوان : "استخدام TDABC لتحسين قياس تكلفة الخدمات الصحية دراسة ميدانية"

جاءت هذه الدراسة لاستكشاف قدرة TDABC في تحسين قياس التكلفة، استندت الدراسة إلى إجراء دراسة ميدانية، حيث تم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة. وبينت الدراسة أن استخدام TDABC يسهم بشكل كبير في تحسين قياس تكلفة الخدمات. كما يعمل على تحديد تكلفة الموجودات غير المستغلة للأنشطة الخدمية، الأمر الذي يسهل فهم العلاقة بين تكلفة المواد المتاحة وطلبها، ومن ثم تقليل الكلفة التكاليفية للخدمة المقدمة للعملاء.

دراسة ال حسن (2016) بعنوان: "نظام (TDABC) :دراسة تطبيقية على المنشآت السعودية"

سعت هذه الدراسة للتعرف على مدى تطبيق المنشآت السعودية لـ TDABC وأثره في تخفيض التكاليف، وتم استخدام القوائم المالية المنشورة، وأكدت الدراسة أن هناك درجة متوسطة لتطبيق TDABC من قبل المنشآت، بالإضافة إلى وجود أثر مهم لنموذج الانحدار لتطبيق المنشآت لـ TDABC في تقليل التكاليف.

ثانيا: الدراسات الأجنبية

(Kissa, et al,2024) "Exploring the Cost Effectiveness of Services in Academic Libraries: A Case Study with the Use of Time–Driven Activity–Based Costing"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم تطبيق طريقة TDABC في تقدير تكاليف الخدمات. من خلال دراسة حالة على المكتبة الأكاديمية لجامعة مقدونيا في اليونان، ومن الذي استخلصت الدراسة أن TDABC فعالة في تقديم تحليل تفصيلي للتكاليف لكل عملية. ويوفر هذا معلومات دقيقة وسهلة الفهم، الأمر الذي يساعد المديرين على تحديد الأنشطة الأكثر والأقل أهمية. كما يمكن مديرين المكتبات من فهم بيانات تحليل TDABC بسهولة، الأمر الذي يسهم في تحسين كفاءة العمليات.

(Halaska& Sperka,2024) "Utilization of time–driven activity–based costing and process simulation in cost management of organization"

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم لمحة عامة عن كيفية دمج نموذج TDABC مع تعديل العمليات ومحاكاة عمليات الأعمال لتقدير تكاليف العمليات، واستخدمت الدراسة سجل الأحداث المتاح للعامة لدراسة تنفيذ عملية طلب قرض في عام 2011، الذي يتضمن أكثر من 13,000 حالة للعملية. وخرجت الدراسة بأن دمج TDABC مع تقنيات تعديل العمليات ومحاكاة الأعمال يعد أمراً بالغ الأهمية في تقدير التكلفة بدقة.

(Pinheiro et al ,2023) "Time Driven Activity –Based Costing: A Cost Management Tool For Smal Business "

هدفت هذه الدراسة إلى قياس فعالية TDABC كنموذج لإدارة التكاليف في المنشآت الصغيرة. من خلال إجراء دراسة حالة في إحدى منشآت خدمات الصيانة، واستخلصت الدراسة أن TDABC يعد أداة فعالة للإدارة، حيث يساعد في الرقابة الإدارية وتوليد معلومات ضرورية لاتخاذ القرارات. وهذا ما يؤكد فعالية النظام في إدارة التكاليف داخل المنشآت الصغيرة.

(Mouaad, et al,2022) "Cost Management: A Literary Review of Time–Driven Activity–Based Costing" ·

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى فعالية TDABC في إدارة التكاليف، ولتحقيق ذلك اعتمد الباحث على المقالات المنشورة على Scopus و WOS حول تنفيذ TDABC كأداة للدراسة، وأكدت الدراسة أنه يعد TDABC أداة جديدة لتحسين تخصيص التكاليف غير المباشرة وهذا ضروري لتحديد الأولويات، تحسين العمليات وتنوع المنتجات والأسعار والعلاقات مع العملاء.

1.5.2 ملخص الدراسات السابقة

في هذا القسم سوف يتم عرض ملخص لكل دراسة من الدراسات السابقة بحيث يشمل الأهداف والمنهجية والنتائج، حتى يمكننا من تحديد أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات، وتحديد ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

الجدول (أ.1.2): ملخص الدراسات السابقة

الدراسة	الأهداف	المنهجية	النتائج
دراسة محمد، عبيد (2023)	بيان التكامل بين (TDABC) وبطاقة الاداء المتوازن المستدامة في تعزيز الميزة التنافسية للخدمات المصرفية.	الوصفي التحليلي	هناك ضرورة لتوظيف معلومات (TDABC) في بطاقة الاداء المتوازن المستدامة من اجل تمكين تلك الوحدات الاقتصادية من الاستغلال الامثل للموارد المتاحة
دراسة جلولي، موساوي، (2020)	التعرف على دور TDABC في زيادة جودة المنتج بالاضافة الى دوره في تحديد سعر المنتج بدقة عالية	الوصفي التحليلي	هناك دور مهم TDABC في زيادة جودة المنتج بالاضافة الى دوره في تحديد سعر المنتج بدقة عالية
دراسة مصطفى (2019)	التعرف على مدى مساهمة تطبيق (TDABC) في تحديد تكلفة التصوير في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي بصورة دقيقة.	الوصفي التحليلي.	انه يمكن الاعتماد على TDABC في تقييم الاداء والتعرف على الطاقة غير المستغلة.
دراسة الكيشوان (2018)	بيان دور (TDABC) في تحسين قيمة المنتج ومقارنته مع (ABC).	الوصفي التحليلي.	ان TDABC عالج خلل الانظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.
دراسة ابو غبن ، الداعور (2013)	التعرف على مدى ممارسة المنشآت ل (TDABC)، بالاضافة الى التعرف على اثر ممارسة هذه المنشآت ل (TDABC) على سياسات توزيع الارباح.	الوصفي التحليلي.	ان المنشآت لديها تطبيق بنسبة مقبولة TDABC ، بالاضافة الى وجود علاقة طردية دالة احصائيا بين ممارسة منشآت ل (TDABC) وسياسة توزيع الارباح.

الجدول (ب.1.2): ملخص الدراسات السابقة

الدراسة	الأهداف	المنهجية	النتائج
دراسة Kosan & Enes (2024)	تحديد مدى مساهمة (TDABC) في حساب تكلفة العمالة.	الوصفي التحليلي.	يوفر TDABC نتائج أكثر كفاءة في حساب التكاليف.
دراسة Puangla &inwai (2024)	تحليل تكاليف خدمة طب الاسنان لعيادة الاسنان باستخدام (TDABC)	الوصفي التحليلي.	يمكن تحليل تكلفة تقديم خدمات طب الاسنان باستخدام TDABC وهذا يوفر مسارًا لخفض التكاليف في المستقبل.
دراسة Mediaty et al (2023)	تحديد مدى وفوائد تنفيذ ABC و TDABC في القطاع الصحي وقطاع المنشآت.	الاستقرائي.	هناك تنفيذ (ABC) و (TDABC) في قطاع المنشآت والخدمات ، وان تطبيق (ABC) يمكن ان يزيد الربحية والقدرة التنافسية للمنشآت،
دراسة Abderrahm an &Hamid (2023)	عمل مقارنة لاربع دراسات حالة في سياق منشآت الخدمات بهدف تقييم TDABC.	الوصفي التحليلي	ان اهم الفوائد المحتملة لطريقة TDABC تحسين قياس الانتاجية.
دراسة Vedernikov a et al (2020)	تحليل تطبيق TDABC في صناعات تجميع اجهزة التلفزيون والدراجات النارية	الوصفي التحليلي	ان هناك فروق في تكاليف العمالة العامة والمباشرة بين نظامين لمحاسبة التكاليف التقليدي و TDABC.

الجدول (ج.1.2): ملخص الدراسات السابقة

الدراسة	الأهداف	المنهجية	النتائج
دراسة Zaini & Abu (2019)	استكشاف الفجوة البحثية في التكلفة المستندة الى الوقت في المجالات.	الاستقرائي	TDABC هو نوع من الاساليب الذي يمكن وصفه بانه نموذج تكلفة يأخذ في الاعتبار الوقت.
دراسة Kadhim (2019)	توضيح دور (TDABC) في تطوير الميزانيات.	الوصفي التحليلي.	ان (TDABC) تعطي معلومات دقيقة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة.
دراسة Rahman et al (2019)	تحديد اثر TDABC على الكيان الاقتصادي.	الوصفي التحليلي	ان استخدام TDABC يساعد بشكل دقيق الكيان الاقتصادي على توزيع النفقات لكل وحدة.
دراسة Etemadi et al (2018)	تحديد دور TDABC في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	الاستقرائي	ان التنفيذ الناجح لنموذج TDABC سيوفر تقرير تكلفة دقيق للسلع والخدمات.
دراسة Martin et al (2018)	تحديد مدى فعالية استخدام TDABC لثلاثة اجراءات طبية وجراحية مختلفة.	الوصفي	ان TDABC يساهم في اتخاذ قرارات واعية بالتكلفة.
دراسة Al-Halabi & Mnadheh (2017)	تحديد مدى تطبيق TDABC في المنشآت ، بالإضافة الى دراسة اثر تطبيق TDABC على تحسين كفاءة الاداء.	الوصفي التحليلي.	ان هناك تطبيق ل TDABC في المنشآت ، وان هناك اثار ذات دلالة احصائية لتطبيق TDABC على تحسين كفاءة الاداء.

الجدول (د.2.1): ملخص الدراسات السابقة

الدراسة	الأهداف	المنهجية	النتائج
دراسة Namazi (2016)	تحليل نظام TDABC.	الاستقرائي	ان هناك دور كبير ل TDABC في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
دراسة Santana,)Afonso (2014)	تحليل الدراسات التي تحدثت على TDABC.	الاستقرائي	ساهم (TDABC) في ادارة التكاليف والتحكم بها.
دراسة Santana et (2014) al	مناقشة TDABC من خلال التحليل النقدي للادبيات	الاستقرائي	يساهم TDABC في مراقبة التكاليف.
دراسة Tanış & Özyapıcı (2012)	تعزيز كفاءة TDABC .	الوصفي التحليلي.	ان هناك دور لنظام TDABC في ادارة القدرات غير المستخدمة
دراسة الزهرة وحمورية (2019)	ابراز دور ادارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية	الوصفي التحليلي.	ان ادوات ادارة التكلفة التقليدية والحديثة تساعد في خفض تكاليف الشركة من اجل تحسين ربحتها.
دراسة بن سعيد (2015)	توضيح اثر استخدام ادوات الادارة الاستراتيجية للتكاليف على عملية اتخاذ القرار.	الوصفي التحليلي.	تعتبر ادارة التكاليف من اهم النظم الفعالة التي تساعد الشركة على التكيف مع البيئة الحديثة.

الجدول (هـ. 1.2): ملخص الدراسات السابقة

الدراسة	الأهداف	المنهجية	النتائج
دراسة زعرب (2013)	لقاء الضوء على مدى تطبيق منشآت لمدخل ادارة التكلفة، ودورها في دعم التنافس.	الوصفي التحليلي.	ان المنشآت تقوم بشكل مبسط وبدون اتباع خطوات منهجية ومنظمة لاتباع الادوات الاستراتيجية لادارة التكلفة
دراسة يوسف وزين (2023)	التعرف على (TDABC) وتحليلها.	الوصفي التحليلي.	تقدم TDABC صورة متلى في تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الانشطة لاتخاذ القرارات المناسبة.
دراسة النصراري واخرون (2023)	تحليل الفلسفة الكامنة وراء TDABC وانعكاسها في تحقيق تخفيض التكاليف.	الوصفي التحليلي.	هناك تاثير كبير ل TDABC في تحقيق الموضوعية من ناحية تحديد الكلفة.
دراسة داود واخرون (2023)	تحليل اثر التكامل بين نظام الانتاج في الوقت المحدد ومدخل TDABC على ترشيد تكاليف الانتاج.	الوصفي التحليلي.	ان التكامل بين نظامي JIT و TDABC يساهم في تحسين قياس وترشيد تكلفة الانتاج في قطاع البترول.
دراسة رهيف والموسوي (2023)	بيان اهمية تقنيتي TDABC و GTC في ادارة التكلفة و اتخاذ القرارات الادارية.	الوصفي التحليلي.	تُعدّ تقنيتا TDABC و GTC من افضل التقنيات الحديثة التي تؤدي دورا مهما في تخفيض التكلفة وادارتها.
دراسة مغلاوي، (2019)	اظهار دور TDABC في تحقيق دقة التكاليف	الوصفي التحليلي.	ان (TDABC) من بين اهم الانظمة الحديثة التي جاءت لتعالج مشكلة تحديد دقة التكاليف .

الجدول (و.2.1): ملخص الدراسات السابقة

الدراسة	الأهداف	المنهجية	النتائج
دراسة ابوشعشع (2019)	تحديد مدى قدرة TDABC على تحسين قياس تكلفة الخدمة الصحية.	الوصفي التحليلي.	ان استخدام TDABC يساهم في تحسين قياس وترشيد تكلفة الخدمة الصحية.
دراسة ال حسن (2016)	التعرف على مدى تطبيق TDABC واثره في تخفيض التكاليف.	الوصفي التحليلي.	ان هناك درجة متوسطة لتطبيق (TDABC) ، بالإضافة الى وجود اثر معنوي لتطبيق المنشات ل (TDABC) في تخفيض التكاليف.
دراسة Kissa, et al (2024)	تقييم تطبيق طريقة TDABC لتقدير تكاليف الخدمات.	الوصفي التحليلي.	تعد طريقة TDABC فعالة لخدمات المكتبة.
دراسة Pinheiro et al (2023)	قياس مدى فعالية (TDABC) كنموذج لادارة التكاليف في المنشات الصغيرة.	الوصفي التحليلي.	يعتبر (TDABC) وسيلة لمساعدة الادارة، وتعتبر بمثابة اداة للرقابة الادارية وتوليد معلومات لاتخاذ القرارات الادارية المتعلقة بادارة التكاليف.
دراسة Mouaad, et al (2022)	تقييم مدى فعالية TDABC في ادارة التكاليف.	الاستقرائي.	يعتبر TDABC اداة جديدة لتحسين تخصيص التكاليف غير المباشرة.
دراسة Al-Eas & Al- (2022)	تطبيق اسلوب (TDABC) في تحسين استراتيجية قيادة التكلفة.	الوصفي التحليلي.	ان اسلوب (TDABC) يعتبر احد ادوات ادارة التكلفة الحديثة لهدف تحسين استراتيجية قيادة التكلفة.

5.5.2 التعقيب على الدراسات السابقة:

أوجه الاختلاف والتشابه

1. من حيث منهج الدراسة:

اجمعت جميع الدراسات على المنهج الوصفي التحليلي، باستثناء دراسة

(Mediaty et al (2023),Zaini & Abu (2019),Etemadi et al (2018),Namazi (2016),Santana, Afonso(2014) , Santana et al (2014),Mouaad, et al((2022)

فقد اعتمدت المنهج الاستقرائي.

2. من حيث الاداة :

فقد اجمعت الدراسات على استخدام الاستبانة كاداة للدراسة ، باستثناء دراسة

(Mediaty et al (2023),Zaini & Abu (2019),Etemadi et al (2018),Namazi (2016),Santana, Afonso(2014) , Santana et al (2014),Mouaad, et al((2022)

فقد اعتمدت على تحليل الدراسات السابقة كاداة للدراسة.

3. من حيث عينة الدراسة :

تنوعت الدراسات في اختيار العينة فمنهم من اختار المصارف مثل دراسة محمد، عبيد (2023)، ومنهم من اختار المنشآت الصناعية مثل دراسة اسماعيل، البياتي، (2022)، دراسة الكيشوان (2018)، دراسة Vedernikova et al (2020)، دراسة Al-Halabi & Al-Mnadheh (2017)، دراسة الزهرة وحمورية (2019)، دراسة بن سعيد (2015)، دراسة يوسف وزبين (2023)، دراسة النصراوي وآخرون (2023)، دراسة داود وآخرون (2023)، دراسة مغلاوي، (2019)، دراسة ال حسن (2016) ، دراسة (2022) Al-Eas& Al- Ghabban.

ومنهم من اختار المؤسسات الخدمية مثل دراسة جلولي، موساوي، (2020)، دراسة Abderrahman &Hamid (2023)، دراسة زعرب (2013)، دراسة Kissa, et al (2024).

ومنهم من اختار القطاع الصحي مثل دراسة مصطفى(2019) دراسة Puangla & inwai (2024) دراسة Mediaty et al (2023)، دراسة Martin et al (2018)، دراسة ابوشعشع (2019).

ومنهم من اختار المطاعم والسياحة مثل دراسة Kosan & Enes (2024)، دراسة Rahman et al (2019).

4. من حيث متغيرات الدراسة:

تنوعت الدراسات السابقة من حيث المتغيرات فمنهم ما كانت متغيراتهم نظام TDABC وادارة التكاليف مثل دراسة Al-Eas& Al- Ghabban (2022)، دراسة Mouaad, et al (2022) ، دراسة Pinheiro et al (2023) دراسة Halaska& Sperka (2024)، دراسة Kissa, et al (2024)، دراسة ال حسن (2016)، دراسة ابوشعشع (2019)، دراسة رهيف والموسوي (2023).

ومنهم من كانت متغيراته ادارة التكلفة مثل دراسة زعرب (2013)، دراسة بن سعيد (2015)، دراسة الزهرة وحرورية (2019).

ومنهم من كانت متغيراته نظام TDABC مثل دراسة Santana et al (2014)، دراسة Santana, Afonso(2014)، دراسة Namazi (2016)، دراسة Martin et al (2018)، دراسة Zaini & Abu (2019)، دراسة Vedernikova et al (2020)، دراسة Abderrahman &Hamid (2023).

ومن أهم الدراسات التي تم الاستفاة معها في البحث دراسة يوسف وزين (2023) التي تحدثت على أهمية TDABC في إدارة التكاليف من خلال تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، ودراسة النصرواي واخرون (2023) التي حدثت عن أهمية TDABC في تخصيص التكاليف وادارتها بالشكل الذي يعتمد بشكل كبير على الوقت، هذا الى جانب دراسة داود واخرون (2023) ودراسة رهيف والموسوي (2023) اللتان تحدثتا على دور TDABC في تحديد التكاليف غير المستغلة الامر الذي يساهم في تخفيض التكاليف.في حين القت دراسة (KISSA, et al, 2024) ودراسة (SPERKA,2024) التي القت الضوء على فعالية TDABC في تحليل التكاليف بشكل تفصيلي بالإضافة الى دوره في تعزيز دقة التكاليف، هذا الى جانب دراسة (PINHEIRO, et al,2023) التي تؤكد على أهمية TDABC في إعادة توزيع التكاليف غير المباشرة للحصول على ادقة تكلفة للمنتجات.

6.5.2 ما يميز هذه الدراسة :

تميزت هذه الدراسة بتقديم خلفية نظرية شاملة حول تأثير نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت على ادارة التكاليف للمنشات الصناعية في محافظة رام الله، لذلك يبرز تفرد الدراسة في استهدافها المنشات الصناعية المدرجة في محافظة رام الله ، مما يمثل اسهامًا فريدًا لملف البحث في هذا السياق.

وفي سياق اخر، قُدمت الدراسة تحليلًا مفصلاً لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت. وقامت الدراسة بتوضيح العناصر الايجابية والسلبية لتاثير هذا النظام على ادارة التكاليف، وقدمت شرحًا دقيقًا لادارة التكاليف، بالاضافة الى تناولها مدى تطبيق نظام ادارة التكاليف في المنشات.

ولم تكنف الدراسة بذلك، بل قامت باستخدام الاستبانة كاداة لدراسة اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت على ادارة التكاليف في حين ان غالبية الدراسات التي تناولت هذه المتغيرات اقتصرت على تحليل الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع .

الفصل الثالث

منهجية واجراءات الدراسة

1.3 تمهيد

يتضمن هذا الفصل عرضاً مفصلاً للاجراءات المتبعة لتحقيق هدف الدراسة، الذي يركز على تقييم مدى تطبيق نظام التكاليف المعتمد على الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وتأثيره على ادارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية، ويشمل ذلك وصف مجتمع الدراسة الذي تم اختيار العينة منه، بالإضافة الى توضيح طريقة اختيار العينة، ووصف اداة البحث والاجراءات المستخدمة للتحقق من صدقها وثباتها. كما يتناول كيفية تطبيق الاداة على افراد العينة، وشرح طريقة جمع البيانات، فضلا عن الاشارة الى الاساليب الاحصائية المستخدمة في اختبار فرضيات الدراسة.

2.3 طبيعة ونوع الدراسة

تعتبر هذه الدراسة تطبيقية من حيث طبيعتها، وايضاحية من حيث الغرض، حيث تسعى الى الربط بين الاسباب والنتائج لفهم مدى تطبيق نظام (TDABC) وتأثيره على ادارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية. من ناحية التخطيط، فهي دراسة غير مخططة لانها تُنفذ في البيئة الطبيعية للمنشآت. وبالنسبة للافق الزمني، تتسم الدراسة بطابعها المقطعي، اذ تُجرى على مجتمع الدراسة في فترة زمنية واحدة (النجار واخرون، 2020).

3.3 منهج الدراسة

اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق اهداف الدراسة، حيث يركز هذا المنهج على دراسة الظاهرة بشكل كمي او كيفي او كلاهما من خلال تنظيم البيانات وعرض النتائج. التحليل الكيفي يصف الظاهرة وخصائصها، بينما التحليل الكمي يقدم وصفاً رقمياً للظاهرة ويوضح درجة علاقتها مع ظواهر اخرى (الحمداني، 2006).

4.3 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة جميع المدراء الماليين في المنشآت الصناعية بمدينة رام الله، والبالغ عددها 241 منشأة خلال فترة الدراسة من 5 نوفمبر الى 15 نوفمبر 2024. استندت الدراسة الى الاحصاءات الواردة من غرفة تجارة وصناعة رام الله، حيث تم توزيع المنشآت بين 15 منشأة مساهمة عامة و226 منشأة مساهمة خاصة.

5.3 عينة الدراسة

بعد تحديد حجم مجتمع الدراسة المستهدف والممثل بجميع المدراء الماليين في المنشآت الصناعية المسجلة في الغرفة التجارية في مدينة رام الله، تم حساب حجم عينة الدراسة وفقاً لهدفها والمتمثل في دراسة مدى تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) واثرها على ادارة التكاليف باستخدام معادلة ستيفن تمسون (Stephen Thompson) وفق المعادلة التالية (Thompson, 2012):

$$n = \frac{N \times p(1 - p)}{[N - 1 \times (d^2 \div z^2)] + p(1 - p)}$$

بحيث ان N تمثل حجم المجتمع والبالغ (241) منشأة، Z تمثل الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة (%5) وتساوي (1.96)، d تمثل نسبة الخطأ وتساوي (0.05)، و P تمثل القيمة الاحتمالية وتساوي (0.50). وبعد تطبيق المعادلة السابقة وفقاً للمعطيات المذكورة، بلغ حجم العينة المناسب لاختبار فرضيات الدراسة ما يقارب (148) منشأة.

$$n = \frac{241 \times 0.5(1 - 0.5)}{[241 - 1 \times (0.05^2 \div 1.96^2)] + 0.5(1 - 0.5)} = 148.3$$

بالاعتماد على الاسس العلمية للعينات الاحتمالية وللوصول الى عينة ممثلة ومناسبة لمجتمع الدراسة، فان الاسلوب الامثل لاختيار عينة الدراسة هو اسلوب العينة الطبقيّة العشوائية (Stratified Sample)، وذلك بتمثيل مجتمع الدراسة الممثل بالمنشات المساهمة العامة والمساهمة الخاصة، بحيث تمثل كل فئة طبقة من الطبقات التي يتوزع عليها مجتمع الدراسة، لكن في ظل الظروف التي يعانيها الشعب الفلسطيني خلال فترة الدراسة وعدم امكانية الباحثة من الوصول الى غالبية المنشآت، تم استخدام اسلوب العينة الوصلية (Convenience) والتي تُعرف بانها عينة غير احتمالية يُعتمد اختيار افراد العينة فيها على سهولة الوصول للافراد الراغبين في تعبئة الاستبانة (Fink,2015)، اذ تم توزيع اداة الدراسة (الاستبانة) من خلال رابط يتضمن الاستبانة الالكترونية التي تم اعدادها باستخدام نماذج جوجل (Google form) على مجتمع الدراسة من خلال الايميلات الخاصة بتلك المنشآت للحصول على (115) استبانة (رد على الاستبانة)، (18) منها غير صالحة للتحليل بسبب عدم الاجابة على جميع الاسئلة المطروحة، وبذلك تكون نسبة الاستبانات الصالحة للتحليل (84.3%) من مجمل الاستبانة التي تم الحصول عليها، والجدول (1.3) يوضح توزيع حجم العينة المطلوب لاختبار فرضيات الدراسة وحجم العينة الفعلي، اذ يتضح من خلال ذلك ان عينة الدراسة تتوزعاً بشكل تناسبي وفقاً لتصنيف المنشآت والبالغ عددها 97 منشأة .

الجدول (1.3): التوزيع النسبي لعينة الدراسة تبعا لنوع المنشأة

	مجتمع الدراسة		عينة الدراسة المطلوبة		عينة الدراسة الفعلية	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
مساهمة خاصة	226	93.8	138.8	93.8	88	90.7
مساهمة عامة	15	6.2	9.2	6.2	9	9.3
المجموع	241	100	148	100	97	100

الجدول (2.3) يوضح خصائص عينة الدراسة، بحيث تبين النتائج ان (66%) من المدراء الماليين التي شملتهم عينة الدراسة حاصلين على درجة البكالوريوس، و(23.7%) منهم ماجستير، و(9.3%) منهم الدبلوم، بينما (1%) حاصلين على درجة الدكتوراه. كما اظهرت النتائج ان تخصص ما يقارب (62%) من المدراء كان المحاسبة، و(32%) منهم الادارة، و(4.1%) منهم التسويق، بينما (1%) منهم كان تخصصهم الاقتصاد، اما فيما يتعلق بسنوات الخبرة، اظهرت النتائج ان (41.2%) من المدراء قد تراوحت سنوات الخبرة لديهم ما بين اكثر من 10 و حتى 15 سنة، و(28.9%) منهم قد تجاوزت سنوات الخبرة

لديهم 15 سنة، و(16.5%) منهم قد تراوحت سنوات الخبرة لديهم ما بين اكثر من 5 و حتى 10 سنة، بينما (11.3%) منهم لم تتجاوز سنوات الخبرة لديهم 5 سنوات. كما اظهرت النتائج ان (50.5%) من المنشآت عدد موظفيها اكثر من 100 موظف، و(27.8%) منها عدد موظفيها ما بين 50 وحتى 100 موظف، بينما (21.7%) منها عدد موظفيها اقل من 50 موظف.

جدول (2.3): خصائص عينة الدراسة

المتغير	مستويات المتغير	العدد	النسبة%
التحصيل الدراسي	دبلوم	9	9.3%
	بكالوريوس	64	66.0%
	ماجستير	23	23.7%
	دكتوراه	1	1.0%
التخصص	محاسبة	60	61.8%
	إدارة	31	32.0%
	اقتصاد	2	2.1%
	تسويق	4	4.1%
سنوات الخبرة	5 فما دون	13	13.3%
	اكثر من 5-10 سنوات	28	28.9%
	اكثر من 10-15 سنة	28	28.9%
عدد الموظفين في شركة العمل	اقل من 50 موظف	21	21.7%
	من 50-100 موظف	27	27.8%
	اكثر من 100 موظف	49	50.5%

6.3 مصادر جمع البيانات

استندت الباحثة في دراستها الى مصدرين رئيسيين لجمع البيانات:

1. المصادر الثانوية: قامت الباحثة بجمع المعلومات الضرورية من الادبيات العربية والاجنبية، بما في ذلك المقالات والدوريات والتقارير والابحاث والدراسات السابقة التي تتعلق بمتغيرات الدراسة. كما قامت بالبحث في مواقع الانترنت المختلفة للحصول على المزيد من المعلومات.
2. المصادر الاولية: استخدمت الباحثة الاستبانة كأداة لجمع البيانات الاولية، حيث تم تصميم الاستبانة لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة. احتوت الاستبانة على مجموعة من العبارات التي تعكس اهداف الدراسة واسئلتها، بالاضافة الى متغيرات الدراسة.

1.6.3 اداة الدراسة (الاستبانة)

تم اعتماد الاستبانة اداة لجمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة لمناسبتها لمثل هذا النوع من الدراسات، ولما تمتاز به هذه الاداة بجمع البيانات من لعدد كبير من الافراد في وقت محدد، كما وانها تعطي فرصة كافية لهؤلاء الافراد في التفكير والاجابة دون ضغوط، وتتسم بالموضوعية في النتائج (ابو سمرة وآخرون، 2019)، وبالاعتماد على الدراسات السابقة ذات الصلة، تم اعداد وتصميم الاستبانة وتحكيمها، ومن ثم توزيعها على المبحوثين¹، حيث تكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين، وهما:

1. **القسم الاول:** يتضمن هذا القسم الخصائص الشخصية والوظيفية (الخصائص الديموغرافية) لافراد عينة الدراسة وشملت التحصيل الدراسي، التخصص، سنوات الخبرة، كما وتضمن هذا القسم معلومات عن المنشآت التي تضمنتها الدراسة وشملت كلا من الشكل القانوني للمنشأة وعدد الموظفين.
2. **القسم الثاني:** يتضمن هذا القسم الفقرات المتعلقة بمتغيرات الدراسة والمقاسة من خلال (38) فقرة موزعة على ثلاث محاور وهي:

- **المحور الاول:** يتضمن هذا المحور فقرات المتغير المستقل والذي يمثل تطبيق نظام تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) والمقاس من خلال (22) فقرة.
- **المحور الثاني:** يتضمن هذا المحور فقرات المتغير الذي يقيس مقومات تطبيق نظام تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) والمقاس من خلال (5) فقرات.

¹ الاستبانة معروضة في الملحق رقم 1.

• **المحور الثالث:** يتضمن هذا المحور فقرات المتغير التابع الذي يقيس ادارة التكاليف والمقاس من خلال (11) فقرات.

الاستبانة معروضة في الملحق رقم 1.

تم تصميم الاستبانة لتشمل فقرات الدراسة، حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس الاستجابات في محورين مختلفين: في محور تطبيق نظام تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)، تراوحت درجات المقياس من (1) والتي تعبر عن "إلى حد متدنٍ جدًا"، إلى (5) والتي تعبر عن "إلى حد كبير جدًا"، أما في محور إدارة التكاليف، فقد استخدم المقياس ذاته ولكن بصيغة مختلفة، حيث (1) تعني "غير موافق بشدة"، و(5) تعني "موافق بشدة"، كما تضمنت الاستبانة فقرات لقياس مقومات تطبيق نظام TDABC، وجرى تقييمها باستخدام مقياس ليكرت الثنائي، حيث تشير (0) إلى "لا"، و(1) إلى "نعم".

وقد تم إجراء تعديلات على فقرات الاستبانة من حيث الإضافة والحذف وإعادة الصياغة، بناءً على آراء المحكمين المختصين لضمان ملاءمتها ودقتها في قياس متغيرات الدراسة.

7.3 صدق وثبات اداة الدراسة

1.7.3 تقييم ثبات اداة الدراسة

اسماء المحكمين للاستبانة متوفرة في الملحق رقم 2.

يُعرف تقييم ثبات اداة الدراسة باختبار درجة الدقة التي تقيس بها الاداة متغيرات الدراسة وبمعنى اخر اختبار درجة استقرار النتائج وثباتها لو تم اعادة توزيع هذه الاداة مرة اخرى للافراد ذاتها في ظل نفس الظروف، ويتم تقييم ثبات اداة الدراسة (الاتساق الداخلي) من خلال احتساب معامل كرونباخ الفا

(Cronbach Alpha(AC)) ومعامل الموثوقية المركبة((Composite Reliability(CR))،

وبناء على ذلك؛ تم حساب معامل كرونباخ الفا ومعامل الموثوقية المركبة للمتغيرات الدراسة، حيث تشير النتائج الواردة في الجدول (3.3) ان قيمة معامل كرونباخ الفا ومعامل الموثوقية المركبة للمتغير المستقل والذي يمثل تطبيق نظام تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) قد بلغت (0.951) و(0.956) على التوالي، كما وبلغت قيمتهما للمتغير التابع والذي يمثل ادارة التكاليف (0.894) و(0.862) على التوالي، وفقا لذلك فان قيم معاملات الفا كرونباخ وقيم الموثوقية المركبة قد تجاوزت (0.70)، مما يعني ان متغيرات الدراسة حققت درجة جيدة من الموثوقية (Hair et al., 2017)، وبالتالي نستنتج وجود ترابط بين فقرات الدراسة ومتغيرات الدراسة التي تنتمي اليها.

جدول(3.3): تقييم الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة

معامل كرونباخ الفا	معامل الموثوقية المركبة	متغيرات الدراسة	
0.956	0.951	تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)	1
0.862	0.894	ادارة التكاليف	2

2.7.3 تقييم صدق اداة الدراسة

يُقصَد بصدق اداة الدراسة ما اذا كانت الاداة تعكس فعلا محتوى متغيرات الدراسة وتقيس ذلك بفعالية (Sekaran, 2006)، وسيتم قياس صدق اداة الدراسة بطريقتين، الاولى الصدق المتعلق بالمحتوى (Content validity) من خلال الصدق الظاهري (صدق المحكمين)، والثانية الصدق البنائي (Construct validity) من خلال الصدق التقاربي (Convergent validity).

1.2.7.3 تقييم الصدق الظاهري (صدق المحكمين)

تم قياس صدق المحكمين من خلال عرض الاستبانة على عدد من المحكمين والمختصين ذوي الخبرة² لابداء ملاحظاتهم حول فقرات الاستبانة من حيث وضوحها، شموليتها وتحقيقها للهدف، حيث تم تعديل فقرات الاستبانة وفق الملاحظات والتعديلات المقترحة، واعيد صياغة الاستبانة بشكلها النهائي وفقا لذلك. وقد كان الغرض من ذلك، الحكم على درجة شموليتها وملائمة فقراتها مع هدف الدراسة، وسلامة الصياغة اللغوية بناءً على اراء ومقترحات المحكمين، حيث تمّ تعديل صياغة بعض الفقرات لغويا، وحذف بعض الفقرات وازافة فقرات اخرى³.

²اسماء المحكمين متوفرة في الملحق رقم 2.

³الاستبانة معروضة في الملحق رقم 1.

2.2.7.3 الصدق التقاربي (Convergent Validity)

عرّف (Hair Jr et al., 2013) الصدق التقاربي على انه "مدى ارتباط المقياس بشكل ايجابي مع المقاييس البديلة لنفس العامل"، وسيتم تقييم الصدق التقاربي من خلال معيارين هما: معيار معاملات التحميل الخارجية (Factor Loading) ومعيار متوسط التباين المستخرج (AVE) (Hair Jr et al., 2017) ، وسيتم تقييم كل منهما لاداة الدراسة على التوالي.

1. معاملات التحميل الخارجية (Factor Loading)

يقيس معامل التحميل (Outer Factor Loading) مقدار ارتباط الفقرة بالبعد الذي تنتمي اليه، واطلق عليه (Hair Jr et al. (2017) اسم موثوقية المؤشر. تشير النتائج الواردة في جدول (4.3) ان جميع معاملات التحميل لل فقرات المستخدمة في قياس ابعاد الدراسة اكبر من (0.50)، مما يعني ان تلك الفقرات تتمتع بدرجة جيدة من الصدق.

جدول (4.3 أ): معاملات التحميل الخارجية لفقرات الدراسة

الرقم	الفقرات	قيم التشبعات
	مدى تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)	
1	تستخدم الشركة اسلوب محاسبة التكاليف على اساس النشاط لتوزيع التكاليف غير المباشرة.	0.512
2	لدى الشركة الامام لتطبيق نظام توزيع التكاليف حسب الانشطة الموجهة بالوقت	0.589
3	لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة بتطبيق اساليب محاسبة التكاليف اللازمة.	0.615
4	لدى الشركة القدرة على حصر الانشطة التي يستنفذها كل منتج.	0.799
5	تقوم الشركة بتحديد التكلفة اللازمة لكل نشاط.	0.720
6	لدى الشركة القدرة على تحديد الزمن اللازم لكل نشاط.	0.621
7	لدى الشركة القدرة على تقسيم الانشطة الى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج	0.750
8	تعمل الشركة على تخفيض أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج والحد منها مثل (تكاليف التخزين والمناولة).	0.583
9	تقوم الشركة بتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة.	0.762
10	تقوم الشركة باعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات	0.769
11	تستخدم الشركة معدلات تحميل زمنية لتكاليف الأنشطة تحدد من خلالها تكلفة المنتج بشكل	0.785

جدول (3.4.ب): معاملات التحميل الخارجية لفقرات الدراسة

رقم	الفقرات	قيم التشبعات
14	تقوم الشركة بإجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.	0.687
15	تخضع منتجات الشركة لإعادة هندسة بين الفينة والآخرى سعياً للتخلص من الإضافات التي لا تحقق قيمة للزبون.	0.642
16	لدى الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة.	0.709
17	تقوم الشركة بتقسيم المنتج الى أنشطة فرعية لتسهيل تحديد تكلفة المنتج.	0.774
18	يوجد لدى الشركة دليل خاص بمراكز التكلفة المستنفذة من قبل مراكز الإنتاج.	0.663
19	لدى ادارة الشركة القدرة على تحديد العدد الامثل من الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط.	0.732
20	لدى ادارة الشركة القدرة على الاستفادة من التطور لتكنولوجي في تطبيق التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت	0.668
21	لدى ادارة الشركة القدرة على اعداد وتطبيق معدلات الوقت اللازمة لكل نشاط من انشطتها بتطبيق نظام	0.763
22	لدى الشركة القدرة على وضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة	0.825
	ادارة التكاليف	
1	نقوم باعداد موازنات مفصلة ومتنوعة قبل بدء العمل.	0.705
2	يتم مراجعة الموازنات وتعديلها عند الحاجة	0.739
3	لدينا استراتيجية واضحة لخفض التكاليف مع الحفاظ على الجودة.	0.610
4	يتم اعداد التوقعات المالية بانتظام وتتوافق مع التكاليف الفعلية	0.778
5	يتم مراقبة التكاليف على مدار دورة حياة المنتج	0.785
6	يتم مقارنة التكاليف حسب الموازنة بالتكاليف الفعلية من اجل تحليل الانحرافات.	0.783
7	يتم وضع تدابير لضبط التكاليف لمواجهة النفقات غير المتوقعة او غير المخطط لها.	0.811

جدول (4.3.ج): معاملات التحميل الخارجية لفقرات الدراسة

رقم	الفقرات	قيم التشبعات
8	هنالك بحث مستمر عن طرق لتحسين العمليات الانتاجية لتقليل التكاليف غير الضرورية.	0.694
9	تعتبر كفاءة التكلفة اولوية عند التفاوض على العقود مع البائعين او الموردين.	0.616
10	يتم عقد دورات متخصصة في مجال ادارة التكاليف	0.558
11	يقوم المديرون بابلاغ الموظفين باهمية ضبط التكاليف بشكل منتظم.	0.610

2. متوسط التباين المستخرج (Average Variance Extracted)

يعرّف متوسط التباين المستخرج (AVE) على انه مجموع التحميلات المربعة للفقرات المرتبطة بالبعد الذي تنتمي اليه مقسوما على عدد الفقرات، ويعتبر هذا المقياس اكثر المقاييس شيوعا لاختبار الصدق التقاربي (Hair Jr et al., 2017). وتشير النتائج الواردة في الجدول (5.3) ان قيم معاملات (AVE) لمتغيرات الدراسة مقبولة لان قيمها قد تجاوزت (0.40)، وفقا لذلك فان كل بعد يشرح اكثر من نصف تباينات فقراته، وبالتالي فصدق التقارب قد تحقق في اداة الدراسة (Fornell and Larcker, 1981).

جدول (5.3): تقييم متوسط التباين المستخرج (AVE) لمتغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة	AVE
1 تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)	0.501
2 ادارة التكاليف	0.496

8.3 الاساليب الاحصائية

اعتمدت الدراسة مجموعة من الاساليب الاحصائية في الاجابة عن فرضيات واسئلة الدراسة باستخدام برنامج الرزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) من خلال الاستعانة بمجموعة مقاييس والاختبارات الاحصائية وسيتم تناولها على التوالي.

1.8.3 الاحصاء الوصفي (Descriptive Statistic)

تم استخدام الاحصاء الوصفي في الدراسة من خلال جداول التوزيعات التكرارية التي استخدمت لوصف خصائص عينة الدراسة، وتمت الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لوصف استجابات عينة الدراسة نحو متغيرات وفقرات الدراسة، واعتمدت هذه الدراسة للحكم على استجابات المبحوثين تفسير قيمة المتوسط الحسابي العام المُرجَّح في اداة الدراسة (الاستبانة) على فئات اداة الدراسة وعددها خمسة في تصحيح مقياس الاجابة، بحيث تم حساب المدى لمقياس الاجابة من خلال حساب الفرق بين اعلى قيمة وهي (5)، و اقل قيمة وهي (1) في المقياس، ثم تقسيم المدى على عدد الفئات المطلوبة في الحكم على النتائج وهي 4 ليصبح الناتج $0.80=4/5$ ، وبالتالي نستمر في زيادة القيمة ابتداءً من ادنى قيمة (1)، وذلك لاعطاء الفترات الخاصة بتحديد اتجاه الاجابة على المتوسط الحسابي، والجدول (6.3) يوضح ذلك، مع احتساب الوزن النسبي المتمثل بحاصل قسمة الوسط الحسابي على 5 مضروباً ب 100%.

جدول (6.3): مفتاح التصحيح وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي

المتوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	الدلالة
اقل من 1.8	اقل 36	منخفضة جداً
من 1.8 - اقل من 2.6	من 36 - اقل من 52	منخفضة
من 2.6 - اقل من 3.4	من 52 - اقل من 68	متوسطة
من 3.4 - اقل من 4.2	من 68 - اقل من 84	مرتفعة
من 4.2 فاكثر	من 84 فاكثر	مرتفعة جداً

2.8.3 الإحصاء الاستدلالي (Inferential statistics)

اعتمدت الدراسة على ثلاث اختبارات للاجابة عن فرضيات الدراسة الثلاث وهي على التوالي

1. تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression Analysis) من خلال بناء نموذج الدراسة للاجابة عن فرضية الدراسة الرئيسية الاولى والمتعلقة بدراسة اثر تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على ادارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية من خلال معادلة النموذج التالية

$$Y_i = B_0^1 + B_1^1 X_i + u_i^1$$

حيث يمثل (Y) المتغير التابع وهو ادارة التكاليف ويمثل (X) المتغير المستقل هو تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC).

ان استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط يستلزم الايفاء بمجموعة شروط لا بد من التحقق منها قبل البدء باختبار فرضيات الدراسة وذلك من اجل الحصول على نتائج اكثر دقة واكثر موضوعية وهي:

1. **توزيع خطأ التقدير توزيعا طبيعيا تقريبا:** (The estimation error has an

approximate normal distribution) يُعد اختبار اعتدالية توزيع خطأ التقدير من الشروط الواجب اختبارها عند بناء نماذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وسيتم استخدام اختبار كولموجوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov test) والذي تنص فرضيته الصفرية على اعتدالية البيانات لاختبار ذلك، فاذا كانت قيمة الدلالة الاحصائية اصغر من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، دلّ ذلك على عدم اعتدالية البيانات.

2. **ثبات تباين الاخطاء العشوائية (Homoskedasticity):** يُعد اختبار ثبات تباين الاخطاء

العشوائية من الشروط الواجب اختبارها عند بناء اي نموذج وللتأكد من توافر الشرط المذكور، تم استخدام اختبار بروش-بيجين (Breusch-Pagan /Cook-Weisberg test)، فاذا كانت قيمة الدلالة الاحصائية لاختبار بروش-بيجين اقل من مستوى الدلالة (0.05)، دلّ ذلك على عدم ثبات تباين الاخطاء العشوائية (Heteroskedasticity).

3. الارتباط الذاتي (Autocorrelation)

تظهر مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج اذا كانت المشاهدات المتجاورة مترابطة، مما سيؤثر على صحة النموذج، اذ سيكون اثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع غير حقيقي نتيجة ذلك الارتباط، وللتحقق من ذلك تم استخدام اختبار (Durbin Watson)، فتشير قيم الاختبار التي تتراوح بين (1.5-2.5) على عدم وجود مشكلة الترابط الخطي في النموذج.

في حال اختلال اي شرط من الشروط السابقة سيتم التغلب عليها بالاعتماد على Hoechle, (2007) وباستخدام خاصية Robust Stander Error (1993) Rogers.

2. اختبار "ت" للعينات المستقلة (Independent sample t test) للاجابة عن فرضية الدراسة الرئيسية الثانية والمتعلقة بدراسة الفروق في مستوى تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) باختلاف الشكل القانوني للمنشآت، اضافة الى الاجابة عن فرضية الدراسة الثالثة والمتعلقة بدراسة مستوى تطبيق المنشآت لادارة التكاليف باختلاف الشكل القانوني لها

الفصل الرابع

تحليل البيانات وعرض النتائج

يستعرض هذا الفصل تحليل بيانات الدراسة للتعرف على ابرز النتائج التي تم التوصل اليها من خلال تحليل فقراتها، واختبار العلاقات بين متغيرات الدراسة المتمثلة بتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) واثر ذلك على ادارة التكاليف، وذلك باستخدام الاساليب الاحصائية الوصفية والاستدلالية من ثم مناقشتها والتعليق عليها.

1.4 عرض نتائج اسئلة الدراسة

تتضمن الدراسة ست اسئلة رئيسية سيتم الاجابة عليها على التوالي:

1.1.4 عرض نتائج سؤال الدراسة الرئيسي الاول

ينص سؤال الدراسة الرئيسي الاول على " ما هو مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)؟"

للإجابة عن هذا السؤال تم حساب الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو الفقرات التي تقيس مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) من وجهة نظر مدراءها الماليين، فتشير النتائج الواردة في جدول (1.4) ان مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت جاء مرتفعا بمتوسط حسابي بلغ (3.72) وانحراف معياري (0.61)، كما وتشير النتائج

ان نسبة تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) قد بلغت (74.4%).

وتشير قيم الانحراف المعياري الى تفاوت ضئيل في استجابات المبحوثين حول الفقرات التي تقيس تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) حيث تراوحت قيم الانحراف المعياري ما بين (0.74-0.76).

اضافة الى ذلك تشير النتائج ان اجراء المنشآت لعمليات التفتيش والرقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة كان ابرز ما يتم تطبيقه في تلك المنشآت وبنسبة (87.8%)، تلا ذلك اعادة المنشآت لهندسة المنتجات بين الفينة والاخرى سعياً للتخلص من الاضافات التي لا تحقق قيمة للزبون بنسبة تطبيق (78.2%)، وعمل المنشآت على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة بتطبيق اساليب محاسبة التكاليف اللازمة بنسبة (78%)، و تحديد المنشآت للتكلفة اللازمة لكل نشاط بنسبة تطبيق (77.2%).

من جهة اخرى، كان استخدام المنشآت لمعدلات تحميل زمنية خاصة بتكاليف الانشطة التي تحدد من خلالها تكلفة المنتج بشكل دقيق الاقل تطبيقاً بنسبة (68.8%)، تلاها وجود دليل خاص في المنشآت بمراكز التكلفة المستنفذة من قبل مراكز الانتاج بنسبة (69.6%)، وعمل الشركة على تخفض الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والحد منها مثل (تكاليف التخزين والمناولة) بنسبة (71%).

جدول رقم (1.4 أ): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الاجابة
14	تقوم الشركة باجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.	4.39	0.74	87.8	مرتفع جدا
15	تخضع منتجات الشركة لاعادة هندسة بين الفينة والاخرى سعياً للتخلص من الاضافات التي لا تحقق قيمة للزبون.	3.91	0.85	78.2	مرتفع
3	لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة بتطبيق اساليب محاسبة التكاليف اللازمة.	3.90	0.74	78.0	مرتفع
5	تقوم الشركة بتحديد التكلفة اللازمة لكل نشاط.	3.86	0.91	77.2	مرتفع
7	لدى الشركة القدرة على تقسيم الانشطة الى أنشطة تضيف قيمة	3.86	0.80	77.2	مرتفع

جدول رقم (1.4.ب): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لاستجابات المبحوثين

2.1.4 عرض نتائج سؤال الدراسة الرئيسي الثاني

ينص سؤال الدراسة الرئيسي الثاني على "ما هو مستوى اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بإدراة ،

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الاجابة
19	لدى ادارة الشركة القدرة على تحديد العدد الامثل من الانشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط.	3.74	0.87	74.8	مرتفع
21	لدى ادارة الشركة القدرة على اعداد وتطبيق معدلات الوقت اللازمة لكل نشاط من انشطتها بتطبيق نظام	3.73	0.78	74.6	مرتفع
1	تستخدم الشركة اسلوب محاسبة التكاليف على اساس النشاط	3.70	0.90	74.0	مرتفع
22	لدى الشركة القدرة على وضع مخطط تدفق الانشطة المختلفة	3.69	0.92	73.8	مرتفع
2	لدى الشركة الامام لتطبيق نظام توزيع التكاليف حسب الانشطة الموجهة بالوقت	3.68	0.96	73.6	مرتفع
9	تقوم الشركة بتخصيص التكاليف غير المباشرة على الانشطة.	3.66	0.80	73.2	مرتفع
6	لدى الشركة القدرة على تحديد الزمن اللازم لكل نشاط.	3.65	0.80	73.0	مرتفع
16	لدى الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الانشطة.	3.64	0.94	72.8	مرتفع
12	تستخدم الشركة معدلات تحميل متعددة لتكاليف الانشطة تراعي من خلالها العلاقة السببية بين التكلفة والانشطة المسببة لها.	3.59	0.86	71.8	مرتفع
13	تستخدم الشركة الزمن المستنفذ من كل نشاط اساسا لتوزيع	3.58	0.92	71.6	مرتفع
10	تقوم الشركة باعادة تخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات والخدمات	3.57	0.83	71.4	مرتفع
17	تقوم الشركة بتقسيم المنتج الى أنشطة فرعية لتسهيل تحديد تكلفة المنتج.	3.56	0.96	71.2	مرتفع
8	تعمل الشركة على تخفيض أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج والحد	3.55	0.88	71.0	مرتفع
18	يوجد لدى الشركة دليل خاص بمراكز التكلفة المستنفذة من قبل مراكز الانتاج.	3.48	0.95	69.6	مرتفع
11	تستخدم الشركة معدلات تحميل زمنية لتكاليف الانشطة تحدد	3.44	0.91	68.8	مرتفع
	تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت	3.72	0.61	74.4	مرتفع

للإجابة عن هذا السؤال تم حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات الباحثين نحو الفقرات التي تقيس اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بإدراك تكاليفها من وجهة نظر مدراءها الماليين، فتشير النتائج الواردة في جدول (2.4) أن اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بإدراك تكاليفها جاء مرتفعاً بمتوسط حسابي بلغ (3.90) وانحراف معياري (0.54)، كما وتشير النتائج أن نسبة اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بإدراك تكاليفها قد بلغت (78%). وتشير قيم الانحراف المعياري إلى تفاوت ضئيل في استجابات الباحثين حول الفقرات التي تقيس اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بإدراك تكاليفها حيث تراوحت قيم الانحراف المعياري ما بين (0.67-0.89).

إضافة إلى ذلك تشير النتائج أن اهتمام المدراء بإبلاغ موظفيهم بأهمية ضبط التكاليف بشكل منتظم كان الأبرز تطبيقاً بمستوى مرتفع جداً ونسبة بلغت (85.2%)، تلا ذلك البحث المستمر في المنشآت عن طرق لتحسين العمليات الإنتاجية بهدف تقليل التكاليف الغير ضرورية بمستوى مرتفع ونسبة بلغت (81.6%)، من ثم اعتبار المنشآت كفاءة التكلفة أولوية عند التفاوض على العقود مع البائعين أو الموردين بمستوى مرتفع ونسبة بلغت (79.4%)، في حين كان اهتمام المنشآت بعقد الدورات المتخصصة في مجال إدارة التكاليف الأقل بمستوى متوسط ونسبة بلغت (67%)، تلاها وضع المنشآت تدابير لضبط التكاليف لمواجهة النفقات غير المتوقعة أو غير المخطط لها بمستوى مرتفع ونسبة (76.2%).

جدول رقم (2.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول مستوى اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بإدراة تكاليفها مرتبة ترتيبا تنازليا

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الاجابة
11	يقوم المديرون بإبلاغ الموظفين بأهمية ضبط التكاليف بشكل منتظم.	4.26	0.86	85.2	مرتفع جدا
8	هنالك بحث مستمر عن طرق لتحسين العمليات الانتاجية لتقليل التكاليف غير الضرورية.	4.08	0.69	81.6	مرتفع
9	تعتبر كفاءة التكلفة اولوية عند التفاوض على العقود مع البائعين او الموردين.	3.97	0.67	79.4	مرتفع
5	يتم مراقبة التكاليف على مدار دورة حياة المنتج	3.95	0.86	79.0	مرتفع
1	نقوم باعداد موازنات مفصلة ومتنوعة قبل بدء العمل.	3.94	0.81	78.8	مرتفع
3	لدينا استراتيجية واضحة لخفض التكاليف مع الحفاظ على الجودة.	3.90	0.68	78.0	مرتفع
4	يتم اعداد التوقعات المالية بانتظام وتتوافق مع التكاليف الفعلية	3.88	0.77	77.6	مرتفع
2	يتم مراجعة الموازنات وتعديلها عند الحاجة	3.87	0.79	77.4	مرتفع
6	يتم مقارنة التكاليف حسب الموازنة بالتكاليف الفعلية من اجل تحليل الانحرافات.	3.85	0.75	77.0	مرتفع
7	يتم وضع تدابير لضبط التكاليف لمواجهة النفقات غير المتوقعة او غير المخطط لها.	3.81	0.74	76.2	مرتفع
10	يتم عقد دورات متخصصة في مجال ادارة التكاليف	3.35	0.89	67.0	متوسط
	ادارة التكاليف	3.90	0.54	78.0	مرتفع

3.1.4 عرض نتائج سؤال الدراسة الرئيسي الثالث

ينص سؤال الدراسة الرئيسي الثالث على "ما هي ابرز مقومات تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في المنشآت الصناعية الفلسطينية؟"، للاجابة عن هذا السؤال تم تحديد (5) مقومات لتطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)، ومن خلال احتساب النسبة المئوية لعدد المبحوثين الذين وافقوا على اعتبارها مقومات لتطبيق هذه التقنية. نشير النتائج الواردة في جدول (3.4) ان (88.7%) من المبحوثين اكوا على ان ابرز مقومات تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت هو وجود دائرة مسؤولة عن ادارة الجودة الشاملة في المنشآت، تلاها وجود محاسب اداري او محاسب تكاليف متخصص في المنشأة و وجود مهندس صناعي متخصص، بحيث اكد على ذلك (81.4%) و(76.3%) على التوالي من المبحوثين على اعتبارها مقومات لتطبيق هذه التقنية. كما واكد (74.2%) من المبحوثين على ان الاستثمار العالي في التكنولوجيا المتطورة في عملية الانتاج يعد من مقومات هذه التقنية و(72.2%) من المبحوثين اكد على ان استخدام المنشآت لنظام Enterprise Resource Planning (ERP) من مقومات تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت.

جدول (3.4): التوزيع النسبي لاستجابات المبحوثين حول مقومات تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

تعتبر من المقومات		تعتبر من الغير مقومات		
العدد	النسبة (%)	العدد	النسبة (%)	
79	81.4%	18	18.6%	1 يوجد لدى الشركة وظيفة محاسب اداري او محاسب تكاليف متخصص
74	76.3%	23	23.7%	2 يوجد لدى الشركة مهندس صناعي متخصص
70	72.2%	27	27.8%	3 تستخدم الشركة نظام Enterprise Resource Planning (ERP)
72	74.2%	25	25.8%	4 هناك استثمار عالي في التكنولوجيا المتطورة في عملية الإنتاج
86	88.7%	11	11.3%	5 هناك دائرة مسؤولة عن ادارة الجودة الشاملة

من جهة اخرى، وبالنظر الى مقومات تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) باختلاف الشكل القانوني للمنشات، نلاحظ ان وجود دائرة مسؤولة عن ادارة الجودة الشاملة في المنشاة ابرز مقومات تطبيق هذه التقنية باختلاف الشكل القانوني المنشاة، بحيث اكد (88.9%) و (88.6%) من المبحوثين في منشآت المساهمة العامة ومنشات المساهمة الخاصة على ذلك على التوالي، بينما تباينت وجهات نظر المبحوثين حول وجود محاسب اداري او محاسب تكاليف متخصص في المنشآت، بحيث اكد (84.1%) من المبحوثين في منشآت المساهمة الخاصة على انها من ضمن المقومات لتطبيق هذه التقنية، في حين ان (55.6%) فقط من المبحوثين في المنشآت المساهمة العامة اكدوا على ذلك.

جدول (4.4): التوزيع النسبي لاستجابات المبحوثين حول مقومات تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على الشكل القانوني للمنشات

مساهمة خاصة		مساهمة عامة			
النسبة	العدد	النسبة	العدد		
15.9%	14	44.4%	4	من غير مقومات	يوجد لدى الشركة وظيفة محاسب اداري او محاسب تكاليف متخصص
84.1%	74	55.6%	5	من المقومات	
23.9%	21	22.2%	2	من الغير مقومات	يوجد لدى الشركة مهندس صناعي متخصص
76.1%	67	77.8%	7	من المقومات	
27.3%	24	33.3%	3	من الغير مقومات	تستخدم الشركة نظام Enterprise Resource Planning (ERP)
72.7%	64	66.7%	6	من المقومات	
27.3%	24	11.1%	1	من الغير مقومات	هنالك استثمار عالي في التكنولوجيا المتطورة في عملية الإنتاج
72.7%	64	88.9%	8	من المقومات	
11.4%	10	11.1%	1	من الغير مقومات	هنالك دائرة مسؤولة عن ادارة الجودة الشاملة
88.6%	78	88.9%	8	من المقومات	

4.1.4 عرض نتائج سؤال الدراسة الرئيسي الرابع

ينص سؤال الدراسة الرئيسي الرابع على "هل يوجد اثر ذو دلالة احصائية لتطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على ادارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية؟" ينبثق عن هذا السؤال فرضية الدراسة الرئيسية الاولى والتي تنص على "يوجد اثر ذو دلالة احصائية لتطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على ادارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية".

للإجابة عن فرضية الدراسة الرئيسية الاولى، تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression Analysis)، وكما هو معلوم، ان استخدام هذا الاختبار يستلزم الايفاء بمجموعة شروط يجب التحقق منها، ووفقا لذلك اظهرت نتائج

اختبار بروش-بيجين الواردة في الجدول (5.4) ان نموذج الدراسة يعاني من مشكلة عدم ثبات تباين الاخطاء العشوائية لان قيمة الدلالة الاحصائية لهذا الاختبار أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وظهرت نتائج اختبار Durbin Watson ان نموذج الدراسة لا يعاني من مشكلة الارتباط الذاتي لان قيمة الاختبار لم تتجاوز القيمة الموصى بها، كما اشارت نتائج اختبار كولموجوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov test) ان خطأ التقدير للنموذج يتوزع توزيعا طبيعيا لان قيمة الدلالة الاحصائية لهذا الاختبار أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وبالتالي سيتم التغلب على مشكلة عدم ثبات تباين الاخطاء العشوائية باستخدام خاصية Rogers (1993) Robust Stander Error.

وبالاعتماد على ما سبق تشير النتائج الواردة في جدول (5.4) الى وجود اثر ايجابي ذو دلالة احصائية لتطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على ادارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية، حيث بلغت قيمة الدلالة الاحصائية (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، مما يؤدي الى رفض الفرضية الرئيسية الاولى، ونلاحظ ان لتطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) القدرة على تفسير (61.2%) من التباين في مستوى ادارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية. اضافة الى ذلك، ان زيادة مستوى تطبيق المنشآت لتقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) بمقدار درجة واحدة سيؤدي الى زيادة في مستوى ادارة تكاليفها بمقدار (0.693) درجة.

جدول (5.4): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للاجابة عن فرضية الدراسة الرئيسية الأولى

المتغيرات	المعاملات	الخطا المعياري	دالة الاختبار	الدلالة الاحصائية
ثابت الانحدار	1.317	0.401	3.29	**0.001
تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت	0.693	0.103	6.75	**0.000
اختبار نموذج الدراسة				
دالة الاختبار(الدلالة الاحصائية)	F(1,95)=7.19, (0.000**)			
معامل التحديد (R^2)	$R^2 = 0.612$			
اختبار معامل لاجرنج (دالة الاختبار، الدلالة الاحصائية)	$(\chi^2(1) = 40.47, (0.000 **))$			
قيمة اختبار Durbin Watson	2.32			
اختبار كولموجوروف-سميرنوف لتقدير الخطا (دالة الاختبار، الدلالة الاحصائية)	t(1,95)=7.19, (0.145)			

المتغير التابع: ادارة التكاليف، ** تفيد بوجود دلالة احصائية عند مستوى 5%، χ^2 قيمة اختبار مربع كاي، F قيمة اختبار "ف"، t قيمة اختبار "ت".

5.1.4 عرض نتائج سؤال الدراسة الرئيسي الخامس

ينص سؤال الدراسة الرئيسي الخامس على "هل يوجد فرق ذو دلالة احصائية في مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لتقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) باختلاف الشكل القانوني للمنشأة؟" ينبثق عن هذا السؤال فرضية الدراسة الرئيسية الثانية والتي تنص على "لا يوجد فرق ذو دلالة احصائية في مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لتقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) تعزى للشكل القانوني للمنشأة".

لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية الثانية، تم استخدام اختبار "ت" للعينات المستقلة (Independent Sample T-test). تشير النتائج الواردة في الجدول (6.4) الى وجود فرق ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لتقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) بين منشآت المساهمة العامة ومنشآت المساهمة الخاصة، حيث بلغت قيمة الدلالة الاحصائية للاختبار (0.007) وهي اقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، مما يعني رفض الفرضية الرئيسية الثانية، كما نلاحظ من خلال النتائج ان مستوى تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في المنشآت الصناعية الفلسطينية جاء مرتفعاً باختلاف الشكل

القانوني للمنشأة، ونلاحظ ان مستوى تطبيق منشآت المساهمة العامة لتقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) اعلى منها في منشآت المساهمة الخاصة، بحيث كانت نسبة تطبيق منشآت المساهمة العامة لهذه التقنية (81.2%) ونسبة تطبيق منشآت المساهمة الخاصة (73.6%).

جدول (6.4): نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة للفرق في مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لتقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت تعزى للشكل القانوني

الشكل القانوني	العدد	الايوساط الحسابية	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	قيمة الاختبار	درجة الحرية	الدلالة الاحصائية
مساهمة عامة	9	4.06	0.30	مرتفع	3.067	16.035	0.007**
مساهمة خاصة	88	3.68	0.62	مرتفع			

** تفيد بوجود دلالة احصائية عند مستوى 5%

6.1.4 عرض نتائج سؤال الدراسة الرئيسي السادس

ينص سؤال الدراسة الرئيسي السادس على "هل يوجد فرق ذو دلالة احصائية في مستوى اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بآدارة تكاليفها باختلاف الشكل القانوني للمنشأة؟" ينبثق عن هذا السؤال فرضية الدراسة الرئيسية الثالثة والتي تنص على "لا يوجد فرق ذو دلالة احصائية في مستوى اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بآدارة تكاليفها باختلاف الشكل القانوني للمنشأة".

لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية الثالثة، تم استخدام اختبار "ت" للعينات المستقلة (Independent Sample T-test). تشير النتائج الواردة في الجدول (7.4) الى وجود فرق ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($0.05=\alpha$) في مستوى اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بآدارة تكاليفها باختلاف الشكل القانوني للمنشأة، حيث بلغت قيمة الدلالة الاحصائية (0.027) وهي اقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، مما يعني رفض الفرضية الرئيسية الثالثة، كما نلاحظ من خلال النتائج ان مستوى اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بآدارة تكاليفها اعلى منها في منشآت المساهمة الخاصة، بحيث كانت نسبة تطبيق منشآت المساهمة العامة لهذه التقنية (85.4%) ونسبة تطبيق منشآت المساهمة الخاصة (77.2%).

جدول (7.4): نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة للفرق في مستوى اهتمام المنشآت الصناعية بإدارة تكاليفها تعزى للشكل القانوني

الدالة الاحصائية	درجة الحرية	قيمة الاختبار	مستوى الموافقة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الايوساط الحسابية	العدد	الشكل القانوني
**0.027	95	2.243	مرتفع	85.4	0.43	4.27	9	مساهمة عامة
			مرتفع	77.2	0.54	3.86	88	مساهمة خاصة

** تفيد بوجود دلالة احصائية عند مستوى 5%

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة ومناقشة النتائج التي تم التوصل اليها على ضوء اسئلتها وفرضياتها، ومقارنتها مع نتائج بعض الدراسات السابقة، ثم تقديم بعض التوصيات على ضوء ما تم التوصل اليه من نتائج من اجل تطوير الحلول للتغلب على المشكلات التي اظهرتها الدراسة وتعزيز مجالات القوة من خلال التوصيات التي ستقترحها الباحثة.

1.5 النتائج

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على ادارة التكاليف، وبناءا على التحليل تم التوصل الى مجموعة من النتائج، تتمثل في:

1. تشير النتائج إلى أن مستوى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في المنشآت الصناعية الفلسطينية مرتفع، حيث بلغت نسبة التطبيق 74.4%. يتماشى هذا مع ما توصلت إليه دراسات سابقة مثل دراسة إسماعيل والبياتي (2022)، ودراسة أبو غبن والداعور (2013)، ودراسة (Al-Halabi & Al-Mnadheh (2017)، ودراسة ال حسن (2016)، التي أكدت جميعها على التطبيق العالي لنظام TDABC، وان من أهم العوامل التي ساهمت في نجاح تطبيق هذا النظام توفير التدريب المناسب، بالإضافة الى القيادة الفعالة، وان التطبيق الفعال لهذا النظام على ارض الواقع يتم من خلال تحديد الأنشطة، وتقدير التكاليف، وتحليل النتائج، بهذه الطريقة يمكن للمنشآت الفلسطينية الاستفادة من نظام TDABC لتحسين الكفاءة وتقليل التكاليف

2. ان ابرز الممارسات التي تقوم بتطبيقها المنشآت الصناعية الفلسطينية وفقا لنظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) هي اجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة، تلاها اخضاع المنتجات لاعادة هندسة بين الفينة والاخرى سعيا للتخلص من الاضافات التي لا تحقق قيمة للزبون، وهذا يتوافق مع دراسة ال حسن (2016) التي دعمت هذه النتيجة كون ان من ابرز ممارسات تطبيق نظام TDABC اجراء عمليات الرقابة ، ويعود ذلك من وجهة نظر الباحث كون اجراء عمليات تفتيش ورقابة دورية على المنتجات يساعد المنشآت في الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب، الامر الذي يعزز من رضا الزبائن، الامر الذي يساهم في تعزيز سمعة الشركة وزيادة المبيعات، بالاضافة الى ذلك فان اخضاع المنتجات لاعادة هندسة دورية يمكن المنشآت من تحليل العمليات الحالية وتقليل الانشطة التي لا تضيف قيمة، الامر الذي يؤدي الى تقليل التكاليف وزيادة الربحية، بالاضافة الى دور عمليات اعادة الهندسة في توفير الفرصة للمنشآت التاقل مع التغيرات في السوق واحتياجات الزبائن، الامر الذي يعزز قدرتها على المنافسة.

3. يعتبر توافر دائرة مسؤولة عن إدارة الجودة الشاملة من أبرز مقومات تطبيق تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في المنشآت الصناعية الفلسطينية. تليها أهمية وجود وظيفة محاسب إداري أو محاسب تكاليف متخصص في الشركة. اشارت نتائج الدراسة إلى أن وجود دائرة لإدارة الجودة يضمن توافق جميع العمليات والإجراءات مع معايير الجودة، مما يساهم في تحسين الكفاءة وتقليل الفاقد، وهو ما يتماشى مع أهداف TDABC في قياس التكاليف المرتبطة بالانشاطات، علاوة على ذلك، يسهل وجود محاسب إداري أو محاسب تكاليف متخصص تحليل البيانات المالية والتكاليف بدقة، مما يساعد في اتخاذ قرارات مستنيرة ، ومن أهم الأدلة التجريبية التي توضح العلاقة تجارب شركات مثل Toyota و General Electric، تم ربط نجاح تطبيق TDABC بوجود فرق متخصصة في الجودة. حيث أظهرت التقارير أن هذه الشركات شهدت تحسينات في كفاءة العمليات وتقليل التكاليف نتيجة لهذا الربط، إلا انه لا يوجد دراسات سابقة تربط بين وجود دائرة مسؤولة عن الجودة ووظيفة محاسب متخصص وتطبيق TDABC بشكل مباشر، فإن الأدلة التجريبية تشير بقوة إلى أهمية هذا الربط في تعزيز فعالية نظام TDABC وتحقيق الأهداف المالية والتشغيلية.

4. مستوى ادارة التكاليف في المنشآت الصناعية الفلسطينية مرتفعا وبنسبة ادارة بلغت (78%)، وهذا يتوافق مع دراسة زعرب (2013) التي اكدت على المستوى العالي لتطبيق إدارة التكاليف في المنشآت الصناعية، ويؤكد الباحث على هذه النتيجة كون ان المنشآت اصبحت اكثر ادراكًا لاهمية ادارة التكاليف في تحسين الارباح وزيادة الكفاءة. وان هذا الوعي يدفعها لتبني استراتيجيات ضرورية في التحكم بالتكاليف، بالاضافة الى ذلك فانه في ظل المنافسة

المتزايدة تحتاج المنشآت الى تحسين ادارتها للتكاليف لتظل قادرة على الاستمرار، الامر الذي يعزز من اهمية تطبيق استراتيجيات فعالة في هذا المجال.

5. تعتبر أبرز ممارسات إدارة التكاليف التي تتبعها المنشآت هي قيام المدراء بإبلاغ الموظفين بأهمية ضبط التكاليف بشكل منتظم، بالإضافة إلى البحث المستمر عن طرق لتحسين العمليات الإنتاجية لتقليل التكاليف غير الضرورية. يتماشى هذا مع ما توصلت إليه دراسة زعرب (2013). يؤكد الباحث على أن إبلاغ الموظفين بشكل دوري بأهمية إدارة التكاليف يعزز من ثقافة الوعي المالي داخل الشركة. فعندما يفهم الموظفون كيف تؤثر تكاليفهم على الأداء العام، يصبحون أكثر حرصًا على تقليل الهدر وتحسين الكفاءة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يؤدي تحسين العمليات إلى تقليل الفاقد وزيادة الإنتاجية، مما يسهم في تقليل التكاليف غير الضرورية، ومن أهم الأدوات المستخدمة لقياس تأثير هذه الممارسات نظام قياس الأداء المتوازن (BSC) يُستخدم هذا النظام لتقييم الأداء العام للمنشأة من خلال مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية، مما يساعد في ربط بين تحسين العمليات وضبط التكاليف، بالإضافة إلى تحليلات التكلفة والفائدة من خلال قياس العائد على الاستثمار (ROI) لهذه التحسينات، يمكن تحديد مدى فعاليتها في تقليل التكاليف، حيث تدعم هذه الأدوات الممارسات الفعالة في إدارة التكاليف، مما يمكن المنشآت من قياس تأثير جهودهم في تحسين الكفاءة وضبط التكاليف. من خلال استخدام هذه الأدوات، يمكن للمدراء التأكد من أن استراتيجياتهم تؤدي ثمارها في تحقيق الأهداف المالية والتشغيلية.

6. يؤثر تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في المنشآت الصناعية الفلسطينية ايجابا وبمستوى عالي على ادارة تكاليفها، بحيث ان لتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) القدرة على تفسير 61.1% من التباين في ادارة التكاليف في تلك المنشآت، وهذا يتوافق مع دراسة Pinheiro et all (2023)، دراسة Mouaad, et all (2022)، دراسة Al-Eas& Al- Ghabban (2022)، دراسة ابوشعيشع (2019)، دراسة مغلاوي، (2019)، دراسة رهيف والموسوي (2023)، دراسة داود واخرون (2023)، دراسة النصاروي واخرون، دراسة يوسف وزين (2023)، ويؤكد الباحث على هذه النتيجة كون انه يوفر نظام TDABC تقديرات دقيقة للتكاليف من خلال القيام بتحليل الانشطة بشكل مفصل، الامر الذي يساعد المنشآت على فهم التكاليف المرتبطة بكل نشاط بشكل افضل، وان هذه الدقة تعزز القدرة على اتخاذ قرارات جيدة، بالإضافة الى ذلك يساعد TDABC في تحديد الانشطة التي لا تضيف قيمة للعملاء، مما يمكن المنشآت من التخلص من التكاليف غير الضرورية .

7. يوجد فرق ذو دلالة احصائية في مستوى تطبيق المنشآت الصناعية الفلسطينية لتقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) يعزى للشكل القانوني للمنشأة لصالح منشآت المساهمة العامة.
8. يوجد فرق ذو دلالة احصائية في مستوى اهتمام المنشآت الصناعية الفلسطينية بادارة تكاليفها باختلاف الشكل القانوني للمنشأة لصالح منشآت المساهمة العامة.

2.5 التوصيات

تبعاً للناتج التي اظهرتها الدراسة، ومن اجل ان تؤدي هذه الدراسة دورها وتتجز اهدافها، نوجز فيما يلي اهم التوصيات المقترحة، وهي:

1. ينبغي على المنشآت الفلسطينية تعزيز تطبيق نظام TDABC من خلال التدريب المتواصل للموظفين عبر الانترنت وورش عمل تفاعلية، وتبادل الخبرات مع المنشآت الاخرى التي استخدمت هذا النظام بكفاءة.
2. يجب على المنشآت تصميم برامج تدريبية للموظفين حول اهمية الجودة على شكل ورش عمل تفاعلية وتطبيقات المحاكاة، بالاضافة الى اعتماد تقنيات حديثة في التفتيش لضمان الاستمرار في تحسين الجودة وتقليل الأخطاء من خلال التقييم الدوري المستمر.
3. من الضروري ان تستثمر المنشآت في انشاء وتطوير فرق ادارة الجودة الشاملة، مع توظيف محاسبين اداريين او متخصصين في التكاليف من اجل تعزيز القدرة على تحليل التكاليف وتحسين العمليات.
4. ينبغي على المنشآت الاستمرار في تطوير استراتيجيات ادارة التكاليف من خلال استخدام أدوات تحليل البيانات الضخمة، واستخدام ادوات تحليل حديثة لمراقبة التكاليف بشكل مستمر وتحديد مجالات التطوير.
5. يجب على المنشآت تعزيز ثقافة التواصل المفتوح من خلال ورش عمل مستمرة وجلسات لتبادل الاراء حول كيفية ادارة التكاليف وتحسين العمليات ومنصات التواصل الداخلي، الامر الذي يعزز من التزام الموظفين باهداف الشركة.
6. من المهم ان تستمر المنشآت في استخدام نظام TDABC وتحديثه بانتظام لضمان دقته وفعاليتها من خلال مراجعات دورية للنظام ودراسات لقياس تأثيره على التكاليف، بالاضافة الى اجراء دراسات دورية لقياس اثره على ادارة التكاليف واتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على البيانات.

المراجع

المراجع العربية

- ال حسن، ع . (2017): " نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) واثره على الربح، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية". مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 1، ص 146-167.
- ابراهيم، ال. خالد، ح. مضوى، ع. (2019): " نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت ودوره في زيادة الميزة التنافسية في منظمات الاعمال السعودية". مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. 5، ص 62-75.
- ابو الفضل، ع. (2018): " استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في قياس تكاليف الأنشطة المصرفية لتحسين مركزها التنافسي". مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، 2، ص 245-298.
- ابو شعيشع، ال. (2019): " النشاط الموجه بالوقت لتحسين قياس تكلفة". مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، 1، ص 1-49.
- ابوسمرة، محمود، الطيطي، محمد. (2019): مناهج البحث العلمي من التبيين الى التمكين،
Methods of : scientific research from identification to empowerment
العلمية، دار اليازوري.
- اسماعيل، م. البياتي، غ. (2022): " امكانية تطبيق تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة استطلاعية لآراء عينة من المختصين والعاملين في مجموعة من الشركات الصناعية في محافظة السلیمانية". مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، 1، ص 271-291.
- بللو، م. جهلان، ع. (2018): دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) و امكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر - المديرية العملية بغرداية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- جبار، م. العرداوي، ا. الجنابي، ك. (2023): " دور ستة سيجما الرشيقية وادارة التكلفة في تحسين التمايز سعري دراسة حالة في معمل اسمنت الكوفة". دراسات اقتصادية، 2، ص 626-637.
- جلولي، ا. موساوي، ا. (2020): استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية "TD-ABC" الموجهة بالوقت. جامعة احمد دراية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية.

- جودة، ع. (2018): "تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة الموجهة بالوقت بالرنين المغناطيسي في احد المستشفيات الاردنية الخاصة". مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، 1، ص139-160.
- داود، ي. شحاتة، م. (2023): "التكامل بين نظام الانتاج في الوقت المحدد ومدخل التكلفة علي اساس النشاط الموجه بالوقت كمدخل مقترح لترشيد تكاليف الانتاج (دراسة ميدانية على شركات البترول الكويتية)". المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والادارية، 1، ص1-40.
- رهيف، ن. الموسوي، ح (2023): " دور العلاقة التكاملية بين تقنيتى التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت والتكلفة المستهدفة الخضراء في ادارة التكلفة (دراسة نظرية)". Al Kut Journal of Economics and Administrative Sciences، 19، ص534-553.
- زعرب، ح. (2013): "مدخل متكامل لادارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع لخدمات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية". مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، 1، ص29-77.
- زكرياء، س. (2024): اثر تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت في ادارة الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية. جامعة محمد خيضر - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير شعبة العلوم المالية والمحاسبة قسم العلوم التجارية.
- الزهرة، ع. حورية، ز. (2019): اهمية استخدام ادوات ادارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية. جامعة ابن خلدون، الجزائر.
- سرحان، ش. (2024): " دور نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في تحديد اسعار المنتجات لدعم القدرة التنافسية لشركات الادوية "دراسة حالة". مجلة البحوث التجارية، 3، ص1-30.
- سعيد، ا. احمد، ز. (2013): " دور ادارة التكاليف من منظور استراتيجي في تعزيز الموقف التنافسي". مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 6، ص18-29.
- السيلوي، ا. الغبان، ف. (2020): "مدى تاثير تطبيق تقنية التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) في تحقيق الاسبقيات التنافسية". مجلة دراسات محاسبية ومالية، 66، ص161-175.
- شيكوش، س. (2020): دور نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصاي (AT) "دراسة ميدانية بمركز البسمة لطب وجراحة الاسنان بالمسيلة". جامعة محمر بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية.

- الصديق، ر. (2019): استخدام نظام التكلفة على اساس الانشطة في تحقيق ميزة التكلفة اقل دراسة حالة مطاحن الاصيل -سيدي عقبة. جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- عبدو، ح. بن تونسي، م. (2018): دراسة مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على اساس الانشطة. جامعة العربي التبسي، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير.
- عبيد، ع. محمد، م. (2023): "تكامل تقنتي نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت: ا TDABC و بطاقة الاداء المتوازن المستدامة: SBS لتعزيز الميزة التنافسية للخدمات المصرفية دراسة استطلاعية". المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، 1، ص 409-425.
- علي، ا. عبيد، ع. الزهرة، ع. المعموري، ح. (2024): "توافق نظرية الحل الابتكاري و المدخل الاستراتيجي لادارة التكلفة في تعزيز موضوعية تخصيص التكاليف". مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، 1، ص 508-624.
- الغبان، ف. الغبان، ث. (2022): "تقنية محاسبة استهلاك الموارد ما بين نظم التكاليف التقليدية وتقنيات ادارة التكلفة المعاصرة في قياس تكلفة المنتجات - رؤية تصويرية". مجلة دراسات محاسبية و مالية، 60، ص 159-183.
- الكيشوان، ع. (2018): توظيف مدخل الكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت في تحسين المنتج. جامعة كربلاء، كلية الادارة والاقتصاد.
- مصطفى، س. (2011): "ادارة التكلفة في ظل التقنيات الحديثة". مجلة البحوث التجارية، 1، ص 131-206.
- مغلاوي، س. (2019): دور نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في تحقيق دقة لتكاليف في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة الشركة الافريقية للزجاج ENAVA. جامعة محمد الصديق بن يحي-جيجل، الجزائر.
- النجار، فايز ونبيل، الزعبي، ماجد. (2022): اساليب البحث العلمي ؛ منظور تطبيقي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- النصراوي، س. الكواز، ص. (2023): "دور تقنية الموازنة على اساس النشاط الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف: دراسة تطبيقية". مجلة الريادة للمال والاعمال، 2، ص 151-161.
- يوسف، ح. زبين، ح. (2023): "اذر تطبيق تقنية التكاليف علي اساس الانشطة الوجيهة بالوقت TD -ABC في تخفيض تكاليف المنتج". Al Kut Journal of Economics and Administrative Sciences، 15، ص 289-300.

- Abderrahman, T. & Hamid, S. (2023):" Time-Driven Activity-Based Costing in service companies: a comparative case study: FRENCH, BELGIAN, TURKISH AND THAI". International Journal of Strategic Management and Economic studies, 3, 882-891.
- Al-Eas, S. & Al- Ghabban, T. (2022):" The use of Activity Based Cost Time Drivine (TDABC) and its role in implementing the cost leadership strategy ". SPECIALUSIS UGDYMAS, 43, 6339- 6354.
- Al-Halabi, N. & Al-Mnadheh, Y. (2017):" The Impact of Applying Time Driven Activity-Based Costing on Improving the Efficiency of Performance in Jordanian Industrial Corporations: A Survey Study". International Journal of Economics and Finance, 12, 24-31.
- Alherki, A. & ALSendy, A. (2022):" Impact of Time-Driven Activity-Based Costing in Improving Financial Performance: A Study on a Sample of Companies in Kurdistan Region ". Res Militaris, 4, 2386-2407.
- Ceran, M. & Yilmaz, B. (2019): " "time-driven activity-based costing to ensure competitiveness in the agricultural machinery sector". formation of market economy in ukraine, 42, 186-196.
- Enes, K. & Koşan , L. (2024):" Using time-driven activity-based costing in restaurant business: Levelled application of a case study ". Heliyon, 10, 1-12.
- Etemadi, S. & Mohammadi, B. & Bafghi, M. & Poor, M. & Gholamhoseini, M. (2018): "A New Costing System in Hospital Management: Time-Driven Activity Based Costing: A Narrative Review". Evidence Based Health Policy, Management & Economics, 2, 133-140.
- Fink, A. (2015). How to conduct surveys: A step-by-step guide. Sage Publications.

- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2017). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS–SEM). *Intern. Journal of Profess. Bus. Review*, 5, 50–80.
- Halaska, M. & Sperka, R. (2024):" Utilization of time–driven activity–based costing and process simulation in cost management of organization". *Business Administration and Management*, 10, 1–19.
- Kadhim, H. (2019):" The Role of Time Driven Activity Based Costing in Rationalizing the Preparation of Planning Budgets". *J.Eng*, 15, 5203–5211.
- Kissa, B. & Georganta, Z. & Gounopoulos, E. & Kitsios, F. (2024):" Exploring the Cost Effectiveness of Services in Academic Libraries: A Case Study with the Use of Time–Driven Activity–Based Costing". *College & Research Libraries*, 1, 178–209.
- López, B. & Santos. J. & Sánchez, C. & Llantada, A. (2011):" application of time–driven activity–based costing in the production of automobile components". *corporate organization and management management systems*, 2, 1–9.
- Martin, J. & Mayhew, C. & Morris, A. & Bader, A. & Tsai, M. & Urman, R. (2018):" Using Time–Driven Activity–Based Costing as a Key Component of the Value Platform: A Pilot Analysis of Colonoscopy, Aortic Valve Replacement and Carpal Tunnel Release Procedures". *J Clin Med Res*, 10, 314–320.
- Masadeh, A. (2023): "application of using the activity–based costing system on product development in jordan’s manufacturing listed manufacturing firms". *Intern. Journal of Profess. Bus. Review*, 6, 1–30.
- Mediaty, M. & Usman, A. & Mahmuda, S. & Mansa, C. & Sudharma, F. (2023):" Implementation Activity–Based Costing & Time–Driven Activity Based Costing: A Systematic Literature Review" . *Jurnal of Digital Economics and Business*, 4, 1297–1312.

- Mouaad, K. & Rida, H.& Karima, T. (2022):" Cost Management: A Literary Review of Time–Driven Activity–Based Costing" . African Scientific Journal, 3, 762–776.
- Namazi, M. (2016):" Time–driven activity–based costing: Theory, applications and limitations". Iranian Journal of Management Studies (IJMS), 3, 457–482.
- pinheiro, g. & sousa, e. & faria, l. (2023): 'time driven activity–based costing: a cost management tool for small business'. rinterpap – revista de tecnologia, gestão e educação, 1, 65–86.
- Puangla, T. & inwai, R. (2024):" Dental Service Cost Analysis Using Time Driven Activity–Based Costing ". J. Electrical Systems, 4, 2082–2089.
- Rahman, M.& Ali, M. & Hussein, R. (2019):" The integration time–driven Activity–Based Costing (TDABC) and events approach: Their role in decision making and their effect on tourism". African Journal of Hospitality, 8, 1–9.
- Santana, A. & Afonso, B. & Rocha, A. (2014):"ACTIVITY BASED COSTING AND TIME–DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING: TOWARDS AN INTEGRATED APPROACH ". International Conference on Project Evaluation,2, 59–66.
- Santana, A. & Afonso, P. (2014): "ANALYSIS OF STUDIES ON TIME–DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING (TDABC)" . The International Journal of Management Science and Information Technology, 1, 133–157.
- Sekaran, U. (2006): Research methods for business ,fourth edition , South Illinois University at Carbondale.
- Tanış, V. & Özyapıcı, H. (2012):" The Measurement and Management of Unused Capacity in a Time Driven Activity Based Costing System" . JAMAR, 2, 43–56.
- Thompson, S.K. (2012). Sampling, John Wiley & Sons, Inc.

- Vedernikova, O. & Guzman, L. & Pesantez, J. & Carrion, R. (2020): "Time-Driven Activity-Based Costing in the Assembly Industry". AABFJ, 4, 3-23.
- Yonpae, P. & Sungwoo, J. & Yousef, J. (2019): "TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEMS FOR MARKETING DECISIONS" . Studies in Business and Economics, 14, 191-207.
- Zaini, S. & Abu, M. (2019):" A Review on Time-Driven Activity-Based Costing System in Various Sectors". JOURNAL OF MODERN MANUFACTURING SYSTEMS AND TECHNOLOGY, 2, 15-22.

الملاحق:

ملحق رقم (1): قائمة باسماء المحكمين

الرقم	الاسم	المؤسسة
1	د. اكرم رحال	جامعة القدس.
2	د. فادي قطان	جامعة بيت لحم.

المقدمة:

يمكن تعريف تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) بانها تقنية استراتيجية تعطي رؤية واضحة عن الكفاءة التشغيلية للوحدة الاقتصادية من خلال تركيزها على ثلاث مسببات للتكلفة هي الموارد، والانشطة التي تستهلك تلك الموارد، والهدف النهائي الذي يستهلك تلك الانشطة في ضوء استخدام موجّهات متعلقة بالزمن.

حيث تساهم هذه التقنية في حساب التكلفة الاجمالية للمنتج من خلال تقدير تكلفة طاقة الموارد الفعلية، ومن ثم تقدير وقت الانجاز للنشاط المطلوب، وصولا الى تخصيص التكلفة على المنتجات او الخدمات على اساس موجّهات الوقت.

وتتبع اهمية هذه التقنية في توفير المعلومات الضرورية والعادلة التي تساعد المدراء في تحسين العمليات الداخلية للوحدة والمرتبطة بالانشطة والموارد المستخدمة والتكاليف المرتبطة بها، بالاضافة الى توفير المعلومات الازمة لاتخاذ القرارات وخصوصا فيما يتعلق بتحليل المنتج والزيائن والربحية وسياسات التسعير بغض النظر عن حجم الوحدة الاقتصادية او درجة تعقيدها.

القسم الاول:

المعلومات الشخصية:

- التحصيل الدراسي دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه.
- 2 تخصص: محاسبة ادارة اقتصاد تسويق
- 3 نوات الخبرة: 5 فما دون اكثر من 5-10 اكثر من 10-15 اكثر من 15
4. الشكل نانوني للشركة: مساهمة عامة مساهمة خصوصية
5. نوع الصناعة:

القسم الثاني:

مدى تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

الى حد متدني جدا	الى حد متدني	الى حد متوسط	الى حد كبير	الى حد كبير جدا	العبارة	
					تستخدم الشركة اسلوب محاسبة التكاليف على اساس النشاط ABC لتوزيع التكاليف غير المباشرة.	1
					لدى الشركة المام بتطبيق نظام توزيع التكاليف حسب الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC).	2
					لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة بتطبيق اساليب محاسبة التكاليف اللازمة.	3
					لدى الشركة القدرة على حصر الانشطة التي يستنفذها كل منتج.	4
					لدى الشركة القدرة على وضع مخطط تدفق الانشطة المختلفة.	5
					تقوم الشركة بتحديد التكلفة اللازمة لكل نشاط.	6
					لدى الشركة القدرة على تحديد الزمن اللازم لكل نشاط.	7
					لدى الشركة القدرة على تقسيم الانشطة الى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج	8
					تعمل الشركة على تخفيض أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج والحد منها مثل (تكاليف التخزين والمناولة).	9
					تقوم الشركة بتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة.	10

					11	تقوم الشركة باعادة تخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات والخدمات
					12	تستخدم الشركة معدلات تحميل زمنية لتكاليف الانشطة تحدد من خلالها تكلفة المنتج بشكل دقيق.
					13	تستخدم الشركة معدلات تحميل متعددة لتكاليف الانشطة تراعي من خلالها العلاقة السببية بين التكلفة والانشطة المسببة لها.
					14	تستخدم الشركة الزمن المستنفذ من كل نشاط اساسا لتوزيع التكاليف غير المباشرة وصولا لتحديد ادق لتكلفة المنتج.
					15	تقوم الشركة باجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.
					16	تخضع منتجات الشركة لاعادة هندسة بين الفينة والاخرى سعيا للتخلص من الاضافات التي لا تحقق قيمة للزبون.
					17	لدى الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الانشطة.
					18	تقوم الشركة بتقسيم المنتج الى أنشطة فرعية لتسهيل تحديد تكلفة المنتج.
					19	يوجد لدى الشركة دليل خاص بمراكز التكلفة المستنفذة من قبل مراكز الانتاج.
					20	لدى ادارة الشركة القدرة على تحديد العدد الامثل من الانشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط.
					21	لدى ادارة الشركة القدرة على الاستفادة من التطور لتكنولوجي في تطبيق التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC).
					22	لدى ادارة الشركة القدرة على اعداد وتطبيق معدلات

					الوقت اللازمة لكل نشاط من انشطتها بتطبيق نظام (TDABC).
--	--	--	--	--	--

القسم الثالث: مقومات تطبيق تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

لا	نعم	العبارة
		1 يوجد لدى الشركة وظيفة محاسب اداري او محاسب تكاليف متخصص
		2 يوجد لدى الشركة مهندس صناعي متخصص
		3 تستخدم الشركة نظام Enterprise Resource Planning (ERP)
		4 هنالك استثمار عالي في التكنولوجيا المتطورة في عملية الإنتاج
		5 هنالك دائرة مسؤولة عن ادارة الجودة الشاملة

القسم الرابع: ادارة التكاليف

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					1 نقوم باعداد موازنات مفصلة ومتنوعة قبل بدء العمل.
					2 يتم مراجعة الموازنات وتعديلها عند الحاجة.
					3 لدينا استراتيجية واضحة لخفض التكاليف مع الحفاظ على الجودة.
					4 يتم اعداد التوقعات المالية بانتظام وتتوافق مع التكاليف الفعلية.
					5 يتم مراقبة التكاليف على مدار دورة حياة المنتج.
					6 يتم مقارنة التكاليف حسب الموازنة بالتكاليف الفعلية من اجل تحليل الانحرافات.
					7 يتم وضع تدابير لضبط التكاليف لمواجهة النفقات غير المتوقعة او غير المخطط لها.

					8	هناك بحث مستمر عن طرق لتحسين العمليات الانتاجية لتقليل التكاليف غير الضرورية.
					9	تعتبر كفاءة التكلفة اولوية عند التفاوض على العقود مع البائعين او الموردين.
					10	يتم عقد دورات متخصصة في مجال ادارة التكاليف.
					11	يقوم المديرون بابلاغ الموظفين باهمية ضبط التكاليف بشكل منتظم.

فهرس الملاحق

80	1.1 قائمة بأسماء المحكمين
81	2.1 الاستبانة

فهرس الجداول

- 1.3 التوزيع النسبي لعينة الدراسة تبعا لنوع المنشأة..... 47
- 2.3 خصائص عينة الدراسة..... 48
- 3.3 تقييم الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة..... 51
- 4.3 معاملات التحميل الخارجية لفقرات الدراسة..... 52
- 5.3 تقييم متوسط التباين المستخرج (AVE) لمتغيرات الدراسة..... 54
- 6.3 مفتاح التصحيح الخماسي..... 55
- 1.4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية حول مستوى تطبيق (TDABC)..... 59
- 2.4. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية حول مستوى اهتمام بادراه تكاليفها..... 62
- 3.4 التوزيع النسبي حول مقومات تطبيق تقنية (TDABC)..... 63
- 4.4 التوزيع النسبي حول مقومات (TDABC) على الشكل القانوني للمنشآت..... 64
- 5.4 نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للاجابة عن فرضية الدراسة الأولى..... 66
- 6.4 نتائج اختبار "ت" للفرق في مستوى تطبيق المنشآت تعزى للشكل القانوني..... 67
- 7.4 نتائج اختبار "ت" للفرق في مستوى الاهتمام بادارة تكاليف للشكل القانوني..... 68

فهرس الاشكال

6.....	1.1	انموذج الدراسة.....
10	2.1	خطوات تطبيق نظام ABC.....
15	2.2	خطوات تطبيق نظام TDABC.....

فهرس المحتويات

الاهداء	خطأ! الإشارة المرجعية غير معرفة.
إقرار.....	خطأ! الإشارة المرجعية غير معرفة.
الشكر والتقدير	خطأ! الإشارة المرجعية غير معرفة.
ملخص الدراسة.....	خطأ! الإشارة المرجعية غير معرفة.
Abstract.....	خطأ! الإشارة المرجعية غير معرفة.
الفصل الاول.....	خطأ! الإشارة المرجعية غير معرفة.
1.1	مقدمة الدراسة.....
2.1	مشكلة الدراسة.....
3.1	اهمية الدراسة.....
4.1	اهداف الدراسة.....
5.1	فرضيات الدراسة.....
6.1	حدود الدراسة.....
7.....	الفصل الثاني.....
8.....	1.1 المبحث الاول: نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة.....
13	1.2 المبحث الثاني: نظام التكاليف (TDABC).....
18	1.3 المبحث الثالث: ادارة التكلفة.....
22	1.4 المبحث الرابع: استعمال تقنية (TDABC) في ادارة التكاليف.....
24	1.5 الدراسات السابقة.....
36	1.5.2 ملخص الدراسات السابقة.....

42	5.5.2 التعقيب على الدراسات السابقة.....
44	6.5.2 ما يميز هذه الدراسة.....
45	الفصل الثالث
45	1.3 تمهيد.....
45	2.3 طبيعة ونوع الدراسة.....
46	3.3 منهجية الدراسة.....
46	4.3 مجتمع الدراسة.....
46	5.3.5.3 عينة الدراسة.....
49	6.3.6.3 مصادر جمع البيانات.....
50	7.3.7.3 صدق وثبات اداة الدراسة.....
55	8.3.8.3 الاساليب الاحصائية.....
58	الفصل الرابع
58	1.4.1.4 عرض نتائج اسئلة الدراسة.....
71	الفصل الخامس
71	5.1.5.1 نتائج الدراسة.....
74	5.2.5.2 التوصيات.....
75	فهرس المصادر والمراجع
75	المراجع العربية.....
78	المراجع الأجنبية.....
82	الملاحق.....
90	فهرس المحتويات.....

