

دور نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) في تعزيز فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة- دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الادوية/ سامراء

نهى صافي عبد غنام

مدرس مساعد

الجامعة التقنية الشمالية/ المعهد التقني/ الدور

nuhaacc@gmail.com

07705168032

المستخلص :

يهدف البحث إلى القيام بدراسة تحليلية لدور نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تعزيز فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة، واعتمد على عينة عشوائية تتمثل في رؤساء الاقسام ومدراء الشعب في الشركة العامة لصناعة الأدوية في سامراء، إذ بلغت هذه العينة (١٢٥) شخصاً، وتم استخدام استمارة الاستبانة لجمع البيانات الميدانية. واستند البحث على فرضيتين رئيسيتين تتمثلان في وجود علاقة ارتباط واثر معنوي بين متغيرات البحث الرئيسية. وقد اظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط قوية موجبة بين متغيرات البحث، ومن خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط تبين وجود تأثير معنوي لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تعزيز فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة. الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC، المعلومات المحاسبية، قرارات الحالات الخاصة.

Abstract:

The research aims at analytical study of the role of Time-Driven Activity-Based Costing (TD-ABC) in enhancing the effectiveness of accounting information for special case decisions. The research was based on a random sample consisting of heads of departments and managers of the people in the General Company for the manufacture of medicines in Samarra (SDI), and this sample reached 125 people. The questionnaire was used to collect field data. The research was based on two main hypotheses, which represent a correlation relationship and a significant effect between the main research variables. The results showed a positive correlation between search variables. A simple linear regression analysis shows that there is a significant effect of TD-ABC in enhancing the effectiveness of accounting information for special case decisions.

Keywords: TD-ABC, Accounting Information, Special Case Decisions.

المقدمة:

للتغلب على الصعوبات التي واجهت تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط قدم (Kaplan and Anderson) نظاماً جديداً أكثر دقة يطلق عليه نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ويتناول هذا النظام معالجة مشكلات نظام التكلفة على أساس النشاط بحيث يضمن تخفيض المقابلات مع القائمين على أداء الأنشطة، وتحقيق ذاتية تخصيص الوقت بين الأنشطة

المؤداة، وسهولة تحديثه. وفي ضوء نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، يتم تخصيص التكلفة على موضوعات القياس للتكاليف (منتجات، أوامر، عملاء) على أساس مقدار الوقت المستنفد في أداء الأنشطة اللازمة لموضوعات القياس التكاليفي. وتوزعت محتويات البحث في خمسة مباحث إذ تضمن المبحث الأول الإطار العام للبحث، وتضمن المبحث الثاني مفهوم وإجراءات نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، وخصص المبحث الثالث لدراسة فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة، أما المبحث الرابع فقد اشتمل على اختبار الفروض، في حين خصص المبحث الخامس لتناول النتائج والتوصيات التي توصل إليها البحث.

المبحث الأول: الإطار العام للبحث

أولاً: مشكلة البحث: تلعب المعلومات المحاسبية من حيث ملائمتها وموثوقيتها دوراً فعالاً في ترشيد قرارات الحالات الخاصة في أي شركة ويزداد هذا الدور فاعلية بتعزيزهما، لذا يمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال الآتي: هل أن لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دور في تعزيز فاعلية المعلومات المحاسبية من حيث الملائمة والموثوقية لقرارات الحالات الخاصة؟

ثانياً: أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من أهمية وجود أسس قياس أكثر دقة وموثوقية في تخصيص التكلفة وتتبعها لغاية المنتج، في ترشيد القرارات الإدارية وبالأخص قرارات الحالات الخاصة، وذلك بتعزيز الموثوقية في المعلومات المحاسبية التي بنيت عليه تلك القرارات، وبالتالي التعزيز من فاعليتها، ومن هذه الأسس المدخل المتطور لنظام التكلفة على أساس الأنشطة والمسمى نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC.

ثالثاً: هدف البحث: يهدف البحث إلى توضيح الآتي:

١. مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وإجراءاته ومميزاته.
٢. مفهوم المعلومات المحاسبية، وماهية قرارات الحالات الخاصة، وأهمية هذه المعلومات في ترشيدها، فضلاً عن الوقوف على أسس تفعيل المعلومات المحاسبية.
٣. أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تدعيم فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة، بتدعيم موثوقية القياس المحاسبي لتكلفة المنتج.

رابعاً: فرضية البحث: يبنى البحث على فرضيتين رئيسيتين مفادهما:

١. هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وتعزيز فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة.
٢. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تعزيز فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة."

المبحث الثاني: مفهوم وإجراءات نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه

بالوقت TD-ABC

أولاً: مفهوم التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

قدم كل من (Kaplan & Anderson) في عام ٢٠٠٤ نظاماً جديداً يعتمد على مؤشرات الوقت في حساب التكلفة المبنية على أساس الأنشطة، إذ يمكن للنظام الجديد من التعرف على عناصر التكلفة بطريقة سهلة من خلال استخدام معادلات الوقت (سيد، ٢٠٠٩: ٣٠)، كما يمكن من معالجة عيوب أنظمة التكاليف الخاصة بتخصيص التكاليف غير المباشرة، وقد أحدث هذا النظام ثورة في أنظمة محاسبة التكاليف، إذ يرى Kaplan أن التحدي الحقيقي يتمثل في كيفية

تصميم نظم محاسبية تكون قادرة على تدعيم استراتيجية الشركة في ظل بيئة التصنيع الحديثة وفي الأجل الطويل (هديب، ٢٠٠٩: ٣٦).

وقد ظهر هذا النظام نتيجة للمشاكل التي واجهت تطبيق النظام التقليدي للتكلفة على اساس النشاط، اذ يتناول نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت المشاكل الأساسية لنظام التكلفة على اساس النشاط والتي تتضمن تخفيض كل من تكاليف المقابلات وذاتية عملية تخصيص الوقت (الغوري، ٢٠٠٨: ٦).

ويعرف نظام التكلفة على اساس النشاط بأنه "النظام الذي يحدد استيعابية كل قسم أو العمليات وتخصيص تكاليف هذه الاستيعابية الى حجم أو مزيج النشاط أو العمل المنفذ، من خلال استمرار التحسين أو تنظيم افضل في خطوط الانتاج للأوامر والعمليات، وتعمل الشركة على تقليل الطلب على العمل في مختلف الاقسام والعمليات" (Putteman, 2009: 5)، كما عرف نظام (TD-ABC) على أنه نظام تحليل التكلفة ويقوم بدراسة الموارد المستخدمة في عملية معينة على اساس استهلاك الوقت المستخدم من قبل الموارد نفسها، وبالتالي فإنه يتطلب معرفة وافية عن العمليات التي تستخدم الموارد اللازمة لتحقيق هذا العمل (Hansen, 2014: 4).

وقبل قيام الشركة بتطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت عليها ان تأخذ بنظر

الاعتبار امرين مهمين هما: (Alsamawi, 2010: 23)

١. تقدير تكلفة الوحدة من القدرات أو الموارد المتاحة لكل عملية.

٢. تقدير تكلفة الوقت اللازم لأجراء عملية أو نشاط معين.

ويعد نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت ابسط من النظام التقليدي من حيث التطبيق واقل تكلفة واسرع من حيث تنفيذ عمليات الشركة وتقديم البيانات، كما ان هذا النظام يبين كيفية ادارة وتخفيض التكاليف بشكل أدق (Kaplan & Anderson, 2004: 5). كما يوفر هذا النظام فرص عديدة لتصميم نماذج تكلفة دقيقة في بيئات ذات أنشطة متعددة مثل شركات التوزيع، المستشفيات، الشركات الخدمية بصفة عامة، كذلك يسمح هذا النظام بالتحديث السهل لنظام التكلفة عند اجراء تغيير في المنتجات أو الخدمات أو عند اعادة تصميم عمليات الانتاج، وهذا ما يجعل نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت للبيانات سريعة التغيير (الغوري، ٢٠٠٨: ٧).

ثانياً: إجراءات عمل نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت

هناك عدة اجراءات توضح كيفية تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت

ومنها: (Putteman, 2009: 5-6)

١. تحديد مجموعة الموارد التي يتم استخدامها لأداء الأنشطة.

٢. تحديد تكاليف كل مجموعة من الموارد الخاصة بالنشاط.

٣. تحديد القدرة العملية لكل مجموعة من مجموعات الموارد مثل (ساعات العمل المتاحة).

٤. حساب تكلفة كل معاملة، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب.

٥. حساب تكلفة كل وحدة وقت في كل مجموعة من خلال قسمة اجمالي التكاليف على حجم الطاقة العملية.

٦. تقدير الوحدات الزمنية المطلوبة لكل نشاط بناءً على مسببات الوقت المختلفة باستخدام معادلات الوقت.

ان تنفيذ اي نشاط لا يتطلب نفس الوقت دائماً، اذ قد تتطلب بعض الأنشطة وقتاً اقل أو اكثر اعتماداً على خصائص هذا النشاط، ويمكن للشركة ان تنتبأ بالخصائص التي تسبب تعقيد النشاط ويستخدم نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت معادلات الوقت لمعرفة ما يستهلكه كل حدث من هذا النشاط.

ثالثاً: مكونات نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت

- يتكون نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت من عنصرين أساسيين هما:
١. **مسببات الوقت:** تعد مسببات الوقت متغيرات او خصائص تحدد الوقت المطلوب للقيام بنشاط ما، وهناك ثلاثة اشكال للمتغيرات المسببة للوقت وهي كما يأتي: (سيد، ٢٠٠٩: ٣٤)
 - الشكل الاول: وهو متغير مسبب للوقت المستمر مثل الوزن والمسافة بالكيلومترات.
 - الشكل الثاني: متغير مسبب للوقت على شكل مؤشرات او متغيرات تأخذ صورة صفر او واحد مثل نوع العميل (قديم، جديد)، نوع العميل (عادي، عاجل)، خصائص استلام الامر (بالبريد الالكتروني، بالفاكس).
 - الشكل الثالث: هو متغير مسبب للوقت المنفصل مثل عدد الاوامر، عدد خطوط الانتاج، عدد شبكات الانترنت، عدد فواتير الدفع.
٢. **معادلات الوقت:** يعتمد نظام التكلفة على اساس النشاط على عدد الصفقات، عدد الاوامر الواردة من العملاء، عدد مرات تجهيز الآلات، بينما يستخدم نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت مسببات تكلفة تعتمد على الوقت اللازم لتشغيل امر وارد من عميل معين، عدد الساعات اللازمة لتجهيز الآلات، ويرجع ذلك الى انه في ضوء البيانات المعقدة لا يستلزم اداء النشاط في كل مرة استهلاك نفس الكمية من الموارد المتاحة، وانما يتوقف ذلك على الخصائص المميزة لكل نشاط في كل مرة يتم فيها اداء النشاط (عبد اللطيف، ٢٠١٢: ١٧).
- وتصف المعادلة العامة للوقت، الوقت t المطلوب للحدث k في النشاط j في ظل p من مسببات الوقت الممكنة X ويتم التعبير عن معادلة الوقت بالمعادلة الآتية: (سيد، ٢٠٠٩: ٣٥)
- (Putteman, 2009: 6)

$$t_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_p X_p$$

حيث ان :

- $t_{j,k}$: الوقت المطلوب لإنجاز الحدث k في النشاط j
- β_0 : المقدار الثابت من وقت النشاط j ، المستقل لخصائص الحدث k
- β_1 : الوقت المستهلك او المستنفد لوحدة من مسبب الوقت الاول
- X_1 : مسبب الوقت للنشاط الأول، X_2 مسبب الوقت للنشاط الثاني، X_p مسبب الوقت p
- P : عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط j
- ويتم حساب تكلفة كل نشاط عن طريق المعادلة الآتية:
- تكلفة كل حدث k للنشاط
- $$j = C_i \cdot t_{j,k}$$
- إذ أن:

$t_{j,k}$: الوقت المستهلك للعملية k في النشاط j

C_i : وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد i

رابعاً: مزايا نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت

- يتمتع نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت بعدة مميزات منها: (علي، ٢٠١٣: ٢٠٨)
- (الغوري، ٢٠٠٨: ٢٦) (Szycha, 2010: 57)
١. يعتمد نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت على المساواة (التكافؤ) والتي تتشكل في مجموعة الموارد او كافة أنشطة ABC التي تستهلك نفس الموارد، بمعنى محرك واحد هو الزمن المطلوب لإنجاز مجموعة الموارد وكلما كانت الموارد اقل من الأنشطة كانت الطريقة اسهل للتطبيق وأقل في اخطاء القياس.
 ٢. يتميز هذا النظام بالمرونة اي امكانية التعديل السريع وفقا لمتغيرات العمليات ونوعية الموارد وتكاليفها.

٣. سهولة تطبيقه في الشركات كبيرة الحجم التي تتعامل مع ملايين العمليات بصورة مرحلية أو تدريجية من خلال تكنولوجيا الحاسب الآلي.
٤. يوفر معلومات ملائمة عن التكاليف والربحية بشكل سريع وبصوره غير مكلفة، كما انه يوفر معلومات عن الموارد المطلوبة والتنبؤ بالطلب.
٥. يلقي هذا النظام الضوء على طاقة الموارد غير المستغلة وتوفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية، كما انه يخفض اخطاء القياس حيث يتم قياس الوقت بالدقيقة او بالساعة.
٦. توضح معادلات الوقت الاختلاف في الاوامر وسلوك العملاء بدون اي زيادة تتسبب في تعقيد نموذج الوقت بما يساعد على تخفيض عدد الانشطة وبالتالي وقت وتكلفة النظام.
٧. يساعد نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت المنظمات على استبعاد الحاجة لإجراء مقابلات وحصر الموظفين عند تحميل تكاليف الموارد على الانشطة، مما يؤدي الى سهولة تحديد تكاليف الانشطة، وبالتالي زيادة الدقة في تحديد تكاليف المنتج.

المبحث الثالث: فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة

أولاً: مفهوم المعلومات المحاسبية

تعد المحاسبة من اهم واقدم نظم المعلومات ضمن الشركة، كما تعد من أهم مصادر إنتاج المعلومات التي تحتاجها كافة المستويات الإدارية للاعتماد عليها كأساس في اتخاذ القرارات الادارية الرشيدة (مطيع وآخرون، ٢٠٠٧: ١٣)، فضلاً عن دور المحاسبة في تحويل البيانات المالية إلى معلومات محاسبية لاستخدامها في اتخاذ القرارات الادارية بكافة أنواعها ومستوياتها المختلفة داخل الشركة (جمعة وآخرون، ٢٠٠٧: ٣). وتعرف المعلومات بأنها "بيانات تم تجهيزها ولها معنى لمستلميها أو مستخدميها، ولها قيم حقيقية أو متوقعة في العملية الجارية أو المستقبلية لاتخاذ القرارات، ويجب ان تضيف إلى مستخدميها الى ما يعرفه عن حدث أو مكان معين وأن توضح لمستلميها شيئاً لا يعرفه أو لا يمكن التنبؤ به" (موسى، ٢٠١٠: ٦٥). وعرفت المعلومات المحاسبية بأنها " كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية، والتي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً " (حامدي، ٢٠١١: ٩٠). ويتبين من ذلك أن وظيفة المعلومات المحاسبية تتمثل في زيادة المعرفة لدى متخذي القرارات لتخفيض حالة عدم التأكد التي يواجهونها في أدائهم لوظائفهم المختلفة.

ثانياً: أهمية المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الادارية

يعيش العالم اليوم عصر المعلومات وانظمتها، والبحث عن أفضل طريقة لإعداد المعلومات واستخدامها وفقاً لمبدأ التكلفة الاقتصادية، ويعد النظام المحاسبي أحد أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات المفيدة لمستخدمي تلك المعلومات لاتخاذ القرارات الادارية والاقتصادية وفي كافة المجالات العملية (شبير، ٢٠٠٦: ٣٥).

ولقد ازدادت أهمية المعلومات بصفة عامة ومنها بالخصوص المعلومات المحاسبية في الشركة بمختلف انواعها، وذلك لما توفره هذه المعلومات من تحقيق للأهداف بالاستخدام العقلاني للموارد المتاحة، كما أن الحاجة للمعلومات تظهر في جميع مجالات العمل البشري فهي أساس صناعة المعرفة، فضلاً عن كونها مورداً رئيساً ومصدراً مهماً لاتخاذ القرارات الرشيدة كون أن الشركة التي تمتلك معلومات دقيقة وذات جودة عالية تكون أكثر قدرة من غيرها على اتخاذ القرارات والمفاضلة فيما بينها (حامدي، ٢٠١١: ٩٧).

وتعد عملية اتخاذ القرار إحدى الوظائف الرئيسية لإدارة الشركة، ذلك كون الأخيرة تواجه العديد من المشاكل التي تحاول إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها بشكل دقيق وتكمن صعوبة اتخاذ القرار بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه إدارة الشركة، ويبرز دور

المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التكاليف والإيرادات الناتجة عن اتخاذ القرارات، لذلك يجب على إدارة الشركة أن تكون قادرة على تحديد التكاليف والإيرادات وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرار الرشيد (يوسف وعودة، ٢٠١٤: ٩٣٧).

ثالثاً: مفهوم فاعلية المعلومات المحاسبية

لكي تحقق المعلومات المحاسبية الهدف من استخدامها، فلا بدّ لها من أداء مهامها بالشكل الذي يحقق الاهداف وفقاً لما هو مخطط لها من خلال توفير المعلومات الصحيحة والمفيدة. إن الحكم على فاعلية المعلومات المحاسبية يتم من خلال معيار الفاعلية، فالفاعلية تتحقق فيما لو حقق النظام اهدفه العامة التي وضع من اجلها، فالفاعلية هي اختيار او تحديد افضل الطرق للأداء من اجل الوصول الى الهدف المنشود والمحدد مسبقاً. وتعرف فاعلية المعلومات المحاسبية بأنها " قدرة المعلومات المحاسبية على تحقيق أهداف الشركة من خلال توفير المعلومات التي تتصف بالملائمة والموثوقية والتي تساعد متخذي القرارات من داخل وخارج الشركة في تحقيق اهدافها" (دباغية والسعدي، ٢٠١١: ٦٠). ومن ذلك، فإن الفاعلية ترتبط بقدرة النظام المحاسبي على تحقيق أهدافه، فالنظام الذي يحقق أهدافه يعد فعالاً والنظام الذي لا يحقق أهدافه يعد غير فعال.

رابعاً: مقاييس فاعلية المعلومات المحاسبية

يمكن قياس مستوى فاعلية المعلومات المحاسبية من خلال تحديد مدى التحقق الفعلي للأهداف المحددة وما إذا كان قد تم تحقيقها بأقل التكاليف وبدرجة مناسبة من الكفاءة الأمر الذي يستلزم توفر معايير محددة لقياس تلك المستويات (شاهين، ٢٠١١: ٨-٩).

وتعتمد مقاييس الفاعلية على تحديد مجموعة من الأهداف التي تسعى المعلومات المحاسبية إلى تحقيقها ونظراً لاختلاف هذه الأهداف من شركة إلى أخرى، فإن أسلوب قياس الفاعلية لا يمكن قياسها كمياً إلا أن هناك بعض الباحثين يعبرون عنها بالعلاقة بين الأهداف المحققة نسبة إلى الأهداف المخططة. كما أن هناك بدائل أخرى لقياس تلك الفاعلية منها أسلوب تحليل التكلفة والعائد، وأسلوب القيمة المضافة من خلال المقارنة بين نصيب الإدارة في التكاليف ومساهمتها في تحقيق الإيرادات (شاهين، ٢٠١١: ٨-٩) (موسى، ٢٠١٠: ٧٢).

خامساً: ماهية قرارات الحالات الخاصة

تتطلب عملية اتخاذ القرارات توفر المعلومات الكفوية الملائمة التي تساعد على المفاضلة فيما بين البدائل المتاحة بهدف اتخاذ القرار المناسب، وتتمثل المعلومات الملائمة بالتكاليف الملائمة والإيرادات الملائمة، إذ إن التكاليف الملائمة هي تكاليف مستقبلية محددة مقدماً، أما الإيرادات الملائمة فهي التي تتغير من بديل إلى آخر والتي ترتبط بعدد الوحدات المتوقع بيعها بسعر معين. وبما أن عملية اتخاذ القرار هي عملية متعلقة بالمستقبل، لذلك فهي تتأثر بالكلف والإيرادات التي ينتظر حدوثها في المستقبل (الربيعي والركابي، ٢٠٠٧: ٤). ولاتخاذ قرارات الحالات الخاصة (قرارات قصيرة الأجل) على إدارة الشركة القيام بعدد من الخطوات منها: (الخفاجي، ٢٠١٣: ٦٥)

١. القيام بتجميع كل التكاليف المرتبطة بكل بديل.
٢. استبعاد التكاليف الغارقة، أي التكاليف التي حدثت في الماضي.
٣. استبعاد التكاليف التي لا تختلف من بديل إلى آخر.
٤. اتخاذ القرار المبني على التكاليف الباقية، إذ إن هذه التكاليف هي التكاليف التفاضلية أو الممكن تجنبها والتي تعد ملائمة لاتخاذ القرار.

وهناك العديد من القرارات الإدارية التي تواجه الشركة والتي يكون لها عدة بدائل ومن تلك القرارات وهي كما يأتي: (يوسف وعودة، ٢٠١٤: ٩٣٨-٩٣٩) (الربيعي والركابي، ٢٠٠٧: ٧)

١. **قرار التصنيع أو الشراء:** تواجه العديد من الشركات الصناعية اتخاذ قرار التصنيع الداخلي أو الشراء من الخارج ، ويعتمد هذا القرار على عدة عوامل منها ما يتعلق بالتكلفة ومنها ما يتعلق بعوامل أخرى غير كمية، مثل مدى الاعتماد على الجهات الخارجية التي تزود الشركة بما تحتاجه وبشكل منتظم وعند الطلب، بالإضافة إلى عملية الرقابة على جودة الاجزاء او الموارد المشتريات من الخارج.

٢. **قرار اضافة أو التخلص من أحد خطوط الإنتاج:** يعد هذا القرار من أصعب القرارات التي يجب أن تتخذها الشركة، إذ أن هناك عدة عوامل كمية ونوعية يجب اخذها بنظر الاعتبار قبل اتخاذ القرار النهائي بإضافة خط انتاجي جديد أو التخلص من احد خطوط الإنتاج، وذلك لما لهذا القرار من تأثير على صافي الربح، الأمر الذي يتطلب عمل التحلل المناسب للتكاليف المتعلقة بهذا القرار ومدى ملائمتها لاتخاذ القرار.

٣. **قرار البيع أو التصنيع إلى أبعد حد:** عند قيام الشركة بإنتاج منتجات معينة فإن هذه المنتجات تمر عادة بمراحل مختلفة قبل الوصول إلى المرحلة النهائية من الانتاج ليتم عرضها في السوق تلبية لرغبات المستهلكين، وهناك بعض الحالات يمكن بيع المنتجات قبل الوصول إلى المراحل النهائية في الانتاج، وفي هذه الحالة تستطيع الشركة اتخاذ احد القرارين، قرار البيع بتلك المرحلة أو التصنيع إلى حد أبعد لمرحلة متقدمة عن مرحلة البيع أو الوصول إلى اتمام المنتج بشكله النهائي.

٤. **قرار قبول أو رفض طلبية خاصة:** في بعض الأحيان تقوم الشركات ببيع منتجاتها بأقل من الأسعار الاعتيادية وبالشكل الذي يمكنها من الاستفادة من ذلك، وبالوقت نفسه تضع الشركات المنتجات التي تباع تحت علامتها التجارية، إذ تقوم بتنفيذ الطلبات الخاصة والتي لا تؤثر على البيع بالسعر الاعتيادي، وبذلك يكون السعر الخاص للطلبية يفوق الكلف التفاضلية مما يمكن الشركات في تحقيق أرباحاً إضافية.

٥. **قرار استخدام الموارد المحددة:** عادة ما تمتلك الشركات موارد محددة، أي أن لديها محددات من مساحة الأرض والوقت الخاص بعمل الماكينة أو ساعات العمل المباشر أو المواد الأولية، إذ إن العمل في ظل موارد محددة يجبر الشركات على المفاضلة بين طلبين واتخاذ القرار بشأن أي من الطلبين هو الأفضل وأيهما يهمل وعند اتخاذ هذا القرار يتوجب على المدراء أن يقرروا أي المنتجات أو الخدمات هي الأكثر ربحية من أجل تعظيم مجمل الربح للشركة في تغطية التكلفة الثابتة وتخفيف الربح.

سادساً: أسس فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة

يهدف نظام معلومات المحاسبة الادارية إلى توفير معلومات ذات قيمة وفائدة لإدارة الشركة لمساعدتها في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات، إذ تحتاج الإدارة إلى معلومات تكاليفية دقيقة وسريعة وتتصف بخصائص معينة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار المناسب. إذ أن نظام معلومات المحاسبة الادارية يعد مصدراً مهماً للعديد من القرارات الإدارية مثل القرارات التشغيلية قصيرة الأجل أو ما تسمى بقرارات الحالات الخاصة كقرار التصنيع أو الشراء، قرار البيع أو التصنيع الى ابعد حد، وغيرها (سعيد، ٢٠١٤: ١٥). إن مثل هذه القرارات تحتاج إلى معلومات تكاليفية تكون أكثر ملائمة لاتخاذ القرار الرشيد، فمن خلالها تتمكن إدارة الشركة من المفاضلة في ما بين قرارات الحالات الخاصة، ويمكن توضيح ذلك كما يأتي:

١. فاعلية المعلومات المحاسبية لقرار التصنيع أو الشراء

تعد المعلومات المحاسبية التي توفرها مراكز الكلف من الأسس المهمة التي تعتمد عليها إدارة الشركة في اتخاذ قرار التصنيع أو الشراء، وذلك لتحديد التكاليف الملائمة كونها تكاليف مستقبلية متوقعة الحدوث، كما انها تختلف باختلاف بدائل هذا القرار، ويهدف هذا القرار الى تحديد أفضل الاستعمالات البديلة للطاقة الانتاجية (التكريتي وآخرون، ٢٠٠٧: ١٦٧). وتعد التكاليف التفاضلية هي المعيار الاساسي الذي سيعتمد عليه في قرار الشراء أو التصنيع (الحارس، ٢٠٠٤:

٢٠٤). وترى الباحثة أن التكاليف التفاضلية تمكن إدارة الشركة من اتخاذ القرار المناسب، وذلك من خلال المفاضلة بين قرار التصنيع داخلياً أو الشراء من السوق تبعاً للتكلفة الأقل.

٢. فاعلية المعلومات المحاسبية لقرار إضافة أو التخلص من أحد خطوط الإنتاج
لغرض الوصول الى القرار المناسب من خلال المعلومات المحاسبية الكفوية التي تمتلكها الإدارة يجب العمل أولاً على تحديد أية من التكاليف تكون ملائمة للقرار عند اجراء عملية التحليل التفاضلي، فليست كل التكاليف تعد ملائمة، فبعضها يكون مرتبطاً بخطوط الانتاج، وهذه تمثل كلف غارقة، أما التكاليف الاخرى فمن الممكن تخصيصها كتكاليف مشتركة، والتي لا تختلف فيما اذا تقرر حذف احد خطوط الانتاج او تم الابقاء عليه (Garrison & Noreen, 2000: 625).

٣. فاعلية المعلومات المحاسبية لقرار البيع أو التصنيع إلى أبعد حد
من خلال المعلومات المحاسبية تتمكن إدارة الشركة اتخاذ القرار المناسب من خلال تمييزها بين التكاليف الملائمة وغير الملائمة للقرار، إذ يبين قرار البيع أو التصنيع الى أبعد حد أن تكاليف الانتاج المشترك تعد غير ملائمة لاتخاذ القرار بشأن بيع الانتاج المشترك أو معالجته، في حين أن تلك التكاليف التي تتحقق بعد إتمام المنتج بشكله النهائي تعد ملائمة للقرار (Morse et al., 2003: 138)، ولاتخاذ القرار المناسب والرشيد على الشركة القيام بمقارنة الايرادات التفاضلية الناتجة عن التصنيع الى مرحلة أبعد مع التكاليف الاضافية المتعلقة بالتصنيع للوصول للمرحلة الأبعد (يوسف وعودة، ٢٠١٤: ٩٣٩).

٤. فاعلية المعلومات المحاسبية لقرار قبول أو رفض طلبية خاصة
تواجه الإدارة في بعض الاوقات قراراً بقبول أو رفض طلبية خاصة، لذا فهي بحاجة إلى معلومات محاسبية تخص التكاليف الثابتة والمتغيرة الخاصة بإنتاج الطلبية، وذلك لبيان مدى قدرة الإدارة على قبول مثل هذا النوع من الطلبيات، كونها تستلزم تحديد السعر المناسب الذي يجب أن يتحمله صاحب الطلبية، كما أن تحديد نوعية الطلب تتم بناءً على رغبات الزبائن، وهذا يتطلب توفير المعلومات المتعلقة بالتكاليف الملائمة لهذه الطلبية وتكلفة الفرصة الضائعة، ومن خلالها يقوم المدراء بإجراء المقارنة بين التكاليف المضافة مع الايرادات المتوقعة في حال قبول الطلبية لبيان مدى قدرتها على تحقيق الأرباح للشركة (الغزاوي، ٢٠١٠: ١٩).

٥. فاعلية المعلومات المحاسبية لقرار استخدام الموارد المحددة
ان العمل في ظل محدودية الموارد غالباً ما يدفع الشركة الى الاختيار في ما بين أوامر العمل أيهما يتم العمل به وأيها يتم حذفه، وهذا يتطلب توفير معلومات محاسبية إدارية ملائمة لاتخاذ مثل هذا القرار، لذا على المدراء أن يحددوا أيّاً من المنتجات او الخدمات يحقق أعلى هامش مساهمة، لكون ان محدودية الموارد تقيد قدرة الشركة على تلبية جميع الطلبات، وهذا يتطلب من إدارة الشركة تقرير اوجه استعمال هذه الموارد واختيار الاداء الافضل بالشكل الذي يحقق لها أعلى عائد مساهمة على مستوى المورد المحدود (Garrison & Noreen, 2000: 632).

المبحث الرابع: وصف وتشخيص متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها

يهدف هذا المبحث إلى تحليل وعرض النتائج بعد إجراء المعالجات الإحصائية واستخلاصها، إذ تم تشخيص واقع بُعدي الدراسة ومتغيراتها في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء SDI، وتمثل البُعد الأول بنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، والبُعد الثاني هو فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة والذات أسهما في بناء أنموذج الدراسة وفرضياتها، ولتحقيق ذلك تمت معالجتهما ابتداءً بالتحليل الأولي للبيانات المتعلقة ببُعدي الدراسة ومتغيراتها. وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لاحتساب التكرارات والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم اختبار فرضيات الدراسة لتحديد إمكانية قبولها أو رفضها. وسيتناول هذا المبحث المحاور الآتية:

المحور الأول: وصف وتشخيص أبعاد البحث أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مدراء ومسؤولي الشعب في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء، إذ بلغ عدد الأقسام (٣٠) قسم وعدد الشعب في الشركة (١٨٤) شعبة طبقاً للهيكل التنظيمي الشركة، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، إذ تم الاعتماد في الحصول على البيانات الخاصة بالدراسة على أسلوب الاستقصاء من خلال تصميم استمارة استبانة تم إرسالها إلى مفردات العينة البالغ عددها (138) استمارة استبانة وزعت على المستهدفين، بلغت الصالحة منها (١٢٥) استمارة أي ما نسبته ٩١٪، وتم استبعاد (١٣) استمارة لعدم صلاحيتها للتحليل، وفي ضوء هذه الردود الصحيحة التي تم الحصول عليها. تم توصيف مفردات عينة الدراسة على أساس الأطراف ذوي الاهتمام من خلال الجدول رقم (١) الذي يبين أن نسبة ٠,٨٪ من عينة الدراسة تمثل المدراء في عينة الدراسة، و٢٤٪ تمثل رؤساء الأقسام، بينما نسبة ٧٥,٢٪ تمثل مدراء الشعب وهذه العناوين الوظيفية سوف تعطي بعداً إضافياً لموضوع الدراسة وذلك لاختلاف آرائهم ووجهات نظرهم ومساهماتهم الفاعلة في صنع القرار.

جدول (١) توصيف مفردات عينة الدراسة على أساس الأطراف ذوي الاهتمام

النسبة	العدد	العنوان الوظيفي
٠,٨ %	١	مدير عام
٢٤ %	٣٠	رئيس قسم
٧٥,٢ %	٩٤	مدير شعبة
١٠٠ %	١٢٥	الاجمالي

المصدر: من إعداد الباحثة.

ويبين الجدول (٢) أن ٦,٤٪ من مجتمع الدراسة مؤهلة العلمي دكتوراه و٨٪ ماجستير، و٦٨٪ بكالوريوس، و١٧,٦٪ دبلوم، وهذا يعني أن جميع أفراد العينة مؤهلين أكاديمياً لفهم فقرات الاستبانة والاجابة عنها.

جدول (٢) توصيف المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
6.4 %	8	دكتوراه
٨ %	١٠	ماجستير
68 %	85	بكالوريوس
17.6 %	22	دبلوم
100	١٢٥	الاجمالي

المصدر: من إعداد الباحثة.

أما الجدول (٣) فيبين أن نسبة ٥٢% من الموظفين كانت سنوات الخبرة لديهم أكثر من ١٥ سنة، و ٣٣,٦% تتراوح سنوات خبرتهم بين ١٠-١٥ سنة، بينما كانت أقل نسبة ١٤,٤% للموظفين الذين خدمتهم من ٥-١٠ سنوات، وهذا يدل على أن أغلب أفراد العينة لديهم سنوات خدمة تمكنهم من الإجابة الدقيقة على أسئلة الاستبانة.

جدول (٣) توصيف سنوات الخدمة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
١٠ - ٥	١٨	١٤,٤%
١٥ - ١٠	٤٢	٣٣,٦%
أكثر من ١٥	٦٥	٥٢%
الإجمالي	١٢٥	100

المصدر: من إعداد الباحثة.

ثانياً: وصف وتشخيص أبعاد البحث ومتغيراته

تم وصف عينة الدراسة في حالتين، شملت الحالة الأولى عينة الدارسة الخاصة بالشركة العامة لصناعة الادوية في سامراء، وذلك بناءً على وصف إحصائي لآراء أفراد العينة بشكل مستقل. وسيتم وصف وتشخيص أبعاد البحث ومتغيراتها، إذ تم ترميز هذه المتغيرات وتصنيفها بهدف معالجتها ابتداءً من التحليل الأولي للبيانات المتعلقة بمتغيرات البحث مستخدمين التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ولكل متغيرات البحث، إذ يعرض كل من الجدول (٤) و(٥) النسب المئوية للتوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة المبحوثة حول بعد التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC)، أما الجدولان (٦) و(٧) فيشيران إلى النسب المئوية للتوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة المبحوثة حول بعد فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة.

فمن الجدول (٤) نلاحظ بأن أعلى وسط حسابي كان (٤,٢٠٠) وانحراف معياري (٤٩١٨). وهذا يدل على أن أغلب إجابات أفراد العينة اتفقت على أن TD-ABC يساهم في اعتماد معدلات تحميل متعددة لتكاليف الأنشطة تراعي العلاقة السببية بين التكلفة والأنشطة المسببة لها. في حين كان أقل وسط حسابي هو (٣,٩٦٠) وبانحراف معياري قدره (5297). وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة تتفق على أن TD-ABC يساهم في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ولكنها بنسب تختلف عن سابقتها.

الجدول (٤) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية

للتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC

المؤشر	لا اتفق بشدة ١	لا اتفق ٢	اتفق إلى حد ما ٣		اتفق ٤		اتفق بشدة ٥		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%		
X1	0	0	0	0	105	84	20	16	4.160	3.680
X2	0	0	10	8	95	76	20	16	4.080	4.852
X3	0	0	5	4	100	80	20	16	4.120	4.325
X4	0	0	10	8	85	68	30	24	4.160	5.447
X5	0	0	20	16	90	72	15	12	3.960	5.297
X6	0	0	25	20	70	56	30	24	4.040	6.647
X7	0	0	5	4	95	76	25	20	4.160	4.4649

4918	4.200	24	30	72	90	4	5	0	0	0	0	X8
3935	4.080	12	15	84	105	4	5	0	0	0	0	X9
4918	4.200	24	30	72	90	4	5	0	0	0	0	X10
0.487	4.116	18.8		74.0		7.2		0		0		المعدل العام
		92.8				7.2		0				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

كما يتبين من الجدول (٥) أن أعلى وسط حسابي كان (٤,٤٠٠) وانحراف معياري (٠.٤٩١٨). وهذا يدل على أن أغلب الإجابات الخاصة بأفراد العينة اتفقت على أن (المعلومات المحاسبية توفر معلومات تكاليفية تساعد الإدارة في اتخاذ القرار الإداري الرشيد). في حين كان أقل وسط حسابي هو (٣,٩٢٠) وانحراف معياري قدره (٠.٦٢٩٩). وهذا يدل على أن اجابات افراد العينة تتفق على ان قيمة المعلومات المحاسبية في موازنة التكلفة والمنفعة تتحدد قبل اتخاذ القرار الإداري.

الجدول (٥) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لفاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة

المؤشر	لا اتفاق بشدة ١	لا اتفاق ٢	اتفاق إلى حد ما ٣	اتفاق ٤	اتفاق بشدة ٥	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	ت	%	ت	%	ت	%	
X11	0	0	0	0	40	50	4918
X12	0	0	0	0	28	35	4508
X13	0	0	0	0	28	35	5143
X14	0	0	0	0	0	0	1967
X15	0	0	0	0	12	15	4472
X16	0	0	0	0	8	10	2723
X17	0	0	0	0	20	25	4649
X18	0	0	0	0	16	20	5679
X19	0	0	0	0	16	20	6299
X20	0	0	0	0	12	15	5297
المعدل العام	0	0	7.6		74.4		4.104
	92.4				7.6		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

المحور الثاني: نتائج اختبار فرضيات البحث

تم التحقق من مدى صحة الفرضيات من خلال استخدام عدد من الأدوات والأساليب الإحصائية التي اختيرت لإجراء التحليل على متغيرات البحث وكما يأتي:

أولاً: تحليل علاقات الارتباط بين أبعاد البحث

لمناقشة إجراءات اتخاذ القرار بشأن رفض الفرضية أو قبولها، تم الاعتماد على اختبار معاملات الارتباط البسيطة المبينة في الجدول (٦)، وباستخدام (α) لتحديد مدى معنوية العلاقة بين المتغير الرئيسي المستقل (X) المتمثل بنظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC، والمتغير الرئيسي التابع (Y) المتمثل في فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة، ومنه يتضح وجود علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت كمتغير مستقل وفاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة. إذ بلغ معامل الارتباط (٠,٩٠١) مما يشير إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرين وبمستوى معنوية (٠,٠٠٠) وهو أقل من مستوى معنوية (٠,٠١)، وبالتالي فإن التكلفة على اساس

النشاط الموجه بالوقت ترتبط معنوياً مع فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة، وهذا يدل على أنه كلما كانت الشركات مطبقة لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كلما زادت فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة.

الجدول (٦) نتائج العلاقات الارتباطية بين التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC و فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة

المتغير المستقل	المتغير المعتمد	فاعلية المعلومات المحاسبية (Y)	قيمة α المحسوبة
نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC (X)		٠,٩٠١	٠,٠٠٠

قيمة α المحددة (٠,٠١) درجة الثقة (٠,٩٩) $n=125$ المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

ثانياً: تحليل علاقات التأثير بين ابعاد البحث

سيتناول هذا المحور ضمن المعالجة المنهجية لفرضيات الدراسة اختبار التأثير للمتغيرات ذاتها، وسيتم عرض نتائج الاختبار كما موضح في الجدول (٧):

الجدول (٧) تقدير معلمات نموذج الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC على فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة

معامل التفسير R^2	قيمة F		التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC	Constant الثوابت	المتغير المستقل
	المحسوبة	المعنوية Sig. F	B_1	A	المتغير المعتمد
٠,٨١٢	530.358	٠,٠٠٠	0.944	.217	فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة

$n = 125$

$d.f = 123$

$p \leq 0.01$

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS. إذ يشير الجدول (٧) إلى نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لمتغير التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (X) في فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة (Y)، ومنه نجد أن النموذج المقدر هو:

$$Y = 0.217 + 0.944 X$$

ومنه يتضح ما يأتي:

١. إن قيمة (F) تبين مدى صحة نموذج الانحدار الخطي البسيط لتأثير التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC في فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة، إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (٥٣٠,٣٥٨) وهي معنوية عند مستوى معنوية (٠,٠٠٠)، كما نجد أنها أقل من مستوى المعنوية الافتراضي للبحث والبالغ (٠,٠١)، وهو ما يعني وجود تأثير واضح للتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة، وأن تغير وحدة واحدة في التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يؤدي إلى زيادة إيجابية بمقدار (٠,٩٤٤) في فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة.

٢. جاءت القوة التفسيرية للنموذج المقدر مرتفعة، ومن خلال معامل التفسير R^2 فإن التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC نجحت في تفسير ما نسبته (٨١%) من أجمالي التغيرات الجارية في فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة، وان المتبقي والبالغ (١٩%) قد يعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل ضمن النموذج.

المبحث الخامس: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

١. يعتمد نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على الوقت، ذلك كون الوقت هو أحد عوامل نجاح الشركة التي باتت تحت ضغط الإسراع في الأنشطة المختلفة، ولكي تتمكن من تأدية واجباتها خلال الوقت المحدد لها.
٢. تعتمد شركة SDI تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت نظراً لأهميته في توفير معلومات تتميز بالدقة والملائمة وتساعد في ترشيد قرارات الحالات الخاصة ومواجهة المشكلات التي قد تواجهها.
٣. توجد علاقة طردية وذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وبين فاعلية المعلومات المحاسبية لقرارات الحالات الخاصة، حيث أظهرت نتائج تحليل الارتباط أن معامل الارتباط بين المتغيرين هو (0.901) وهو ارتباط موجب (طردي).

ثانياً: التوصيات

١. التأكيد على ضرورة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في الشركات لما يقدمه هذا النظام من مساهمة فاعلة في ترشيد قرارات الحالات الخاصة.
٢. أن يركز متخذي القرار في الشركات على المعلومات المحاسبية التي تقدمها مراكز التكلفة لديها للفاصلة بين بدائل القرار واتخاذ القرار الذي يحقق أهدافها.
٣. إعداد البحوث والدراسات التي تعزز من أهمية ودور نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في ظل المتغيرات السريعة في بيئة التصنيع.

المصادر:

١. التكريتي، اسماعيل يحيى؛ الطعمة، عبد الوهاب حبش؛ وعبد القادر، وليد محمد (٢٠٠٧). المحاسبة الإدارية، ط١، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن.
٢. جمعة، أحمد حلمي؛ العريبي، عصام فهد؛ والزعبي، إياد أحمد (٢٠٠٧). نظم المعلومات المحاسبية: مدخل تطبيقي معاصر، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر، عمان، الأردن.
٣. الحارس، أسامة (٢٠٠٤). المحاسبة الإدارية، ط١، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن.
٤. حامدي، علي (٢٠١١). أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة، الوحدة الإنتاجية التجارية – أريس، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
٥. الخفاجي، رفل شاكر سلوم (٢٠١٣). التكامل بين المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
٦. دباغية، محمد؛ والسعدي، إبراهيم خليل (٢٠١١). أثر العوامل البيئية على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين : دراسة تحليلية في شركات التأمين الأردنية، الجامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون، العدد التسعون، العراق.
٧. الربيعي، جبار جاسم والركابي، ناجي شايب (٢٠٠٧). دور الكلفة الملائمة في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة – بحث تطبيقي في المنشأة العامة للصناعات الصوفية / معمل الناصرية، مجلة التقني، المجلد ٢٠، العدد ٢، العراق.

٨. سعيد، هيثم صاحب (٢٠١٤). دور المعلومات المحاسبية في تسعير الخدمات الفندقية – دراسة ميدانية في عينة من الفنادق العراقية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
٩. سيد، أيمن صابر (٢٠٠٩). استخدام منهج الوقت الموجه بالتكلفة على أساس النشاط (TDABC) لإدارة التكلفة اللوجستية في ضوء مستجدات الأزمة المالية العالمية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١، العدد ٢، ص ٣-٧٤، مصر.
١٠. شاهين، علي عبد الله (٢٠١١). العوامل المؤثرة في كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في المصارف التجارية العاملة في فلسطين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين.
١١. شبير، أحمد عبد الهادي (٢٠٠٦). دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.
١٢. عبد اللطيف، محمد يس (٢٠١٢). تحليل ربحية الزبون باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دراسة حالة على أحد الفنادق الكبرى بالملكة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مجلة المحاسبون، العدد ٧٠.
١٣. العزاوي، مهند عبدالرحمن سلمان (٢٠١٠). الكلفة الملائمة في ظل المدخل الاستراتيجي لاتخاذ القرارات التشغيلية – دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، العراق.
١٤. علي، وليد أحمد محمد (٢٠١٣). التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود بغرض تعظيم ربحية منظمات الأعمال (دراسة ميدانية)، جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ١٧، العدد ٣، مصر.
١٥. الغروري، علي مجدي سعيد (٢٠٠٨). التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، منهج جديد لزيادة دقة تكلفة المنتج، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
١٦. مطيع، ياسر صادق؛ أبو عقاب، طارق سعيد؛ والشوابكة، عبدالله أحمد (٢٠٠٧). نظم المعلومات المحاسبية، ط١، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، الأردن.
١٧. موسى، أسامة محمود (٢٠١٠). دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الانتمائية – دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين.
١٨. هديب، عمر محمد (٢٠٠٩). نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الاردن وعلاقته بالأداء المالي – التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.
١٩. يوسف، زينب جبار؛ وعودة، هيفاء عبدالغني (٢٠١٤). أهمية نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في القرارات الإدارية- دراسة حالة، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد (٢٢)، العدد (٤)، العراق.

20. Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing, Harvard Business Review, Vol. 82, No.(11): 131–138.
21. Alsamawi, F. (2010). Activity Based Performance Management: state-of-the-art and not time driven, Master Thesis, Aarhus School of Business, University of Aarhus, Denmark.
22. Putteman, M. (2009). The impact of interactive use of timedriven activity based costing information on organizational capabilities, Master thesis nominated to obtain the degree of Master in Applied Economics, UNIVERSITEIT GENT, FACULTEIT ECONOMIE EN BEDRIJFSKUNDE, ACADEMIEJAAR 2008–2009.
23. Garrison, R. & Noreen, E. (2000). Managerial Accounting, 9th ed., McGraw Hill Inc.
24. Morse , W. J. ; Davis, J. & Hartgraves , A. L. (2003). Management Accounting: Astrategic Approach, 3rd ed., South–Western Co.
25. Hansen, C. W. (2014). How time-driven activity-based costing (TDABC) enables better use of existing resources in order to improve return on investment (ROI) in modern healthcare and hence facilitates a sustainable healthcare system, theHealth, Vol 5, Iss 1, Pp 3-8.
26. Szychta, A. (2010). Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries, Social Sciences / Socialiniai Mokslai, No.1 (67), pp. 49-60.