

## The use of Time-Based Activity Based Costing (TDABC) and its role in increasing competitive advantage in Saudi business organizations

El Hadi Adam Mohamed Ibrahim Hassan Awad Hassan Khaled Abdul Baqi Mudawa Al-Asha Mudawa  
Al-Neelain University || Sudan

**Abstract:** The study aimed at revealing the importance of applying modern cost systems and clarifying their role in increasing the competitive advantage of many industrial establishments, and their role in increasing competitive advantage. What is the role of applying the Activity based cost system in support of competitive advantage? The aim of the study was to identify the role of the Activity based cost system in increasing product quality. The study concluded that there is a statistically significant relation between the Activities based cost system and increasing the competitive advantage in the Saudi manufacturing enterprise. The study concluded with several recommendations, including the industrial establishments Saudi Arabia is interested to apply the Activity based cost system because of its active role in increasing the competitive advantage.

**Keywords:** Cost-Based Activity System - Competitive Advantage - Saudi Business Organizations - Product Quality.

## نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ودوره في زيادة الميزة التنافسية في منظمات الأعمال السعودية

عبد الباقي مضوى العشا مضوى

حسن عوض حسن خالد

الهادي آدم محمد إبراهيم

جامعة النيلين || السودان

الملخص: هدفت الدراسة إلى الكشف عن أهمية تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة وتوضيح دورها في زيادة الميزة التنافسية للعديد من المنشآت الصناعية. وتحاول التعرف على دور تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية وذلك عبر زيادة جودة المنتج. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي الارتباطي التحليلي لاختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط وزيادة الميزة التنافسية في منظمات الأعمال السعودية، وكما ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، على منظمات الأعمال الصناعية السعودية أن تهتم بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط لما له من دور فعال في زيادة الميزة التنافسية. الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت- الميزة التنافسية- منظمات الأعمال السعودية- جودة المنتج.

### المحور الأول: الإطار المنهجي:

تمهيد:

أصبحت بيئة منظمات الأعمال تتسم بالتقدم السريع تبعاً للتطور في تقنية المعلومات وألقت متغيرات البيئة التنافسية الحديثة عبئاً كبيراً على الأنظمة المحاسبية، لاسيما أنظمة محاسبة التكاليف لتوفير المعلومات الملائمة والتي يجب أن تخدم الأهداف المتجددة لمنظمات الأعمال، حيث تلعب المعلومات المحاسبية دوراً جوهرياً في توجيه المنظمة وتحديد التوجه الاقتصادي والاستراتيجي الأنسب لها، فهي بمثابة المرشد للقرارات الإدارية والاقتصادية

لتحقيق الميزات التنافسية وتطوير الأداء المالي، لقد شهد مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية تطوراً ملحوظاً في ظل نظم المعلومات والتقنية الحديثة، وقد صُممت العديد من البرامج المحاسبية التي كان لها أثر واضح في النظام الإداري والمحاسبي، ومن هذه النظم نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وهو مدخل محاسبي وحاسوبي حديث، وتغذيه مصادر معلومات مختلفة، وهو يعمل على تحديد القدرة الفعلية للموارد الاقتصادية وتكلفة كل منها كأساس لحساب التكلفة تجنباً للمبالغات في تقديرات التكلفة نتيجة تحميل الطاقة غير المستغلة، ومن جانب آخر يعمل النظام على تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط اقتصادي، أي أن يعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل عملية أو حدث من عمليات النشاط الواحد بناءً على الخصائص المتعددة للنشاط (مسببات الوقت)، حيث يتطلب هذا النظام تحديد معدل تكلفة الوحدة من الموارد المتاحة، وتحديد الوقت المطلوب لأداء النشاط.

#### مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام العديد من منظمات الصناعة بنظام التكلفة على أساس النشاط ودورها في زيادة الميزة التنافسية، وبالتالي يمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات التالية:

- 1- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وسعر المنتج؟
- 2- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وجودة المنتج؟

#### فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة إلى اختبار صحة الفرضيات التالية:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وسعر المنتج.
- 2- علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وجودة المنتج.

#### أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- التعرف على مفهوم وأهداف ومكونات الرئيسية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت.
- 2- دراسة دور نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في زيادة جودة المنتج.
- 3- دراسة دور نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في زيادة سعر المنتج.

#### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة القاء الضوء على المكونات الرئيسية لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ودورها في زيادة الميزة التنافسية، وبيان دور نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في زيادة جودة المنتج، وقلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، والمساهمة في توجيه اهتمام الباحثين والأجهزة الرقابية نحو إتباع نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت والاهتمام بها في زيادة الميزة التنافسية.

#### منهجية الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة، والمنهج الاستنباطي في صياغة مشكلة وفرضيات الدراسة، والمنهج الاستقرائي في اختبار صحة الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة

الميدانية، تم جمع البيانات الأولية باستخدام الاستبانة بالشركات السعودية في عام 2019م، أما المصادر الثانوية فهي الكتب والمراجع والرسائل الجامعية والمجلات والدوريات العلمية والمواقع الإلكترونية.

#### حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تعالج هذه الدراسة موضوع نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت والميزة التنافسية وتطوير الأداء المالي داخل منظمات الأعمال السعودية.
- الحدود المكانية: المملكة العربية السعودية- منظمات الأعمال.
- الحدود البشرية: تمثلت عينة الدراسة من أصحاب الخبرات المالية والمحاسبية من - رؤساء مجلس إدارة مدراء شركات، مدراء ماليين، محاسبين، مراجعين قانونيين، وغير ذلك
- الحدود الزمانية: العام الدراسي (2017م- 2018) تم جمع المعلومات في الفترة من (يونيو 2015- 2019 فبراير)

#### المحور الثاني: الدراسات السابقة:

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة منها:

##### دراسة: ابوغبن، (2012):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على سياسات توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وتوصلت إلى وجود علاقة طردية دالة إحصائياً بين ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وكافة النسب المذكورة، كما أظهرت الدراسة أن ما نسبته (78%) من الشركات المستجيبة لا توزع أرباحاً نقدية، كما بلغ متوسط نصيب السهم من الربح الموزع لهذه الشركات (2%)، في حين أظهرت أن الشركات الفلسطينية لديها تطبيق بنسبة مقبولة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)، حيث بلغ متوسط درجة التطبيق (57.84%)، وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (5%). وفي ضوء هذه النتائج فقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة توعية الإدارات العليا للشركات الفلسطينية بأهمية تبني وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، خصوصاً نظام (TDABC)، وذلك للاستجابة للمتغيرات البيئية السريعة التي تزداد تعقيداً يوماً بعد يوم، إضافة إلى الاستمرار في الدراسات التي توضح مزايا استخدام الشركات لنظام (TDABC)، خاصة تلك التي توضح الأثر على الأداء المالي والإداري للشركات.

##### دراسة: تيرونغوا (2012, Terungwa):

هدفت الدراسة لتحديد ما إذا كان تنفيذ (TDABC) في الشركات صغيرة الحجم الموجهة لخدمة مدينة ماكوردي في ولاية بينو سوف يعزز من أدائهم من حيث الربحية، وخلصت الدراسة إلى أن استخدام نظام (TDABC) بالمقارنة مع الطرق المستخدمة في المطعم، يزود بمعلومات أكثر حول تكلفة وربحية الزبائن الذين تقدم لهم الخدمة، كما أن بإمكان مدراء شركات الأعمال الصغيرة استخدام معادلات الوقت في نظام (TDABC) لحساب الوقت اللازم للنشاطات المرتبطة بالخدمات المقدمة.

دراسة: عبدالحليم (2010):

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مشاكل ومعوقات التطبيق العملي لنظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودراسة آليات وخطوات تصميم نظام لتحليل تكاليف الأنشطة على أساس الوقت، كما هدفت إلى التقييم العلمي للمنافع المتوقعة من نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على أساس الوقت، من خلال التطبيق العملي على قطاع البنوك، وبالتحديد على أحد فروع البنك الأهلي المصري. وقد توصلت هذه الدراسة لنتائج عدة، أهمها: أن الطاقة العملية تمثل 86% من الطاقة النظرية (أي بعد استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة)، وبالتالي فالتكلفة التي يجب أن تُحمل بها هذه الأنشطة تمثل (86%) فقط من التكلفة المحسوبة على أساس الطاقة النظرية في ظل النظام التقليدي لتكاليف الأنشطة، وقد أوصت الدراسة بالتوسع في دراسة وتقييم تطبيق منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في قطاعات مختلفة من الأنشطة الاقتصادية لتحديد مدى فعالية هذا الاتجاه المستحدث في تطوير التطبيق للاتجاهات المستحدثة في المحاسبة الإدارية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في قطاعات مختلفة من الأنشطة الاقتصادية لتحديد مدى فعالية هذا الاتجاه المستحدث في تطوير التطبيق للاتجاهات المستحدثة في المحاسبة الإدارية

دراسة: سيد (2009):

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور إدارة التكلفة اللوجستية في تخفيض تكاليف الأنشطة اللوجستية غير المباشرة، وذلك باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، في ضوء مستجدات الأزمة المالية العالمية. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج عدة، أهمها: تفوق التأثيرات المباشرة على التأثيرات غير المباشرة حول إمكانية استخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في قياس تكاليف الأنشطة اللوجستية في ضوء مستجدات الأزمة المالية العالمية. وقد أوصت الدراسة باستخدام الوحدات الاقتصادية لمدخل الوقت الموجه بالتكلفة على أساس النشاط في إدارة تكاليف الأنشطة اللوجستية وذلك من خلال التركيز على الأنشطة غير المستغلة لاستغلالها والأنشطة التي تستهلك وقتا كبيرا لتخفيض وقت الإنتاج وتكلفة المنتج.

دراسة: الرشيد (2009):

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تقديم مقترحات لتطوير المشكلات التي يواجهها نظام (ABC) التقليدي، وزيادة فعالية نظام إدارة التكلفة في الشركات المطبقة للمنهج المتكامل، كما هدفت إلى عرض المزايا المتوقعة من تكامل نظام التكلفة حسب الأنشطة (ABC) مع نظام الزمن الأمثل للتكلفة (TDABC)، وقد أسفرت نتائج هذه الدراسة على أن تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة المتكامل مع نظام الزمن الأمثل للتكلفة يعمل على تحقيق أهداف التطور المستمر، كما أن تكلفة تطبيق نظامين للتكلفة في آن واحد تدر عائداً يفوق تكلفة تطبيقهما، بالإضافة إلى تحقيق التنمية المستهدفة للمشروعات في مراحل التطور المختلفة، وقد أوصت الدراسة بضرورة الإسراع في مواكبة بيئة الأعمال الصناعية الحديثة وضرورة أن تدخل تلك الشركات الكثير من التقنيات التي تساعدها في مواجهة المنافسة العالمية وذلك من خلال تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة المتكاملة مع نظام الزمن الأمثل للتكلفة

استفاد الباحثون من الدراسات السابقة من حيث الآتي:

- 1- اختيار حدود الدراسة الموضوعية.
- 2- صياغة المشكلة والفرضيات.
- 3- تحديد منهج وادوات الدراسة وعينة الدراسة.

#### 4- تحليل ومناقشة النتائج.

وأعد الباحثون الدراسة بحيث تكون إضافة حقيقة للدراسات السابقة من حيث التعمق في مشكلة الدراسة وتناول محور هام التنافسية إذ لم يحظى بالقدر الكافي من البحث حسب علم الباحث. كما حاول الباحث استخدام المنهج الشمولي مما قد يمثل إضافة جيدة لمجال البحوث في العمليات المحاسبية فالعمليات التحليلية والاستنباطية والاستقرائية والارتباطية تؤدي لنتائج ذات قيمة استراتيجية في اتخاذ القرارات المحاسبية.

### المحور الثالث: الإطار النظري:

#### 1- مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت:

اختلف آراء الكتاب والباحثين حول تحديد مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت ومن هذه المفاهيم:

يعرف بأنه طريقة لحساب التكلفة، ومصمم لتزويد المديرين بمعلومات التكلفة للقرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى والتي من المحتمل أن تؤثر على طريقة الإنتاجية وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة (Garrison,2012,p,14).

من ذلك يتضح أن نظام التكلفة على أساس النشاط يستخدم كنظام مكمل للنظم التكاليف التقليدية وذلك من خلال انه يهدف إلى توفير معلومات عن التكاليف تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات وليس بديلاً لها. وقد عرف بأنه ذلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي (Drury,1989,p.300).

كما يعرف بأنه طريقة لقياس التكاليف واغراضها وأداء الأنشطة حيث يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة مستندة على مقدار استخدامهم من مصادر التكاليف ومن ثم تخصيصها على الأغراض مستندة على مقدار استخدامهم من الأنشطة (نوري، 2014: 32).

ويعرفه كاتب آخر بأنه انظام استراتيجي لتخصيص التكاليف وتوزيعها ويساهم بشكل فعال في تزويد المنشأة بمعلومات أكثر دقة تزيد قدرة المنشأة على التخطيط والرقابة ورسم السياسات التشغيلية والإنتاجية من خلال التخصيص الجيد للتكلفة، كما يخفض التكاليف من خلال تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المرتبطة بها، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات المتسببة بها وبالتالي التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة (جارلس، 1994: 241).

عرف بأنه طريقة لحساب التكاليف بحيث تقوم توزيع هذه التكاليف على أنشطة المنشأة ومن ثم تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات من الأنشطة (النوحي، 2013: 16).

عرفه آخر بأنه نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف (رشيد، 2000: 28).

من خلال المفاهيم السابقة لنظام التكلفة على أساس الأنشطة يتضح للباحث ما يلي:

- أ- هذا النظام يركز على أن الأنشطة تستهلك الموارد، وان المنتجات تستهلك الأنشطة.
- ب- هذا النظام يركز على المنتجات تسبب في الأنشطة والأنشطة تسبب في مسببات التكلفة وهذا الامر يقتضي أن يتم تحميل الأنشطة بقدر مسببات التكلفة وتحميل المنتجات بقدر ما تستهلكه من الأنشطة.
- ج- يعتمد هذا النظام في تخصيص التكاليف على الأنشطة، ومن ثم يتم توزيعها بشكل عادل.

ومن خلال ذلك يمكن تعريفه بأنه " خطة استراتيجية لتخصيص التكاليف غير المباشرة وذلك من خلال تتبع مسببات التكلفة ومن ثم تحديد تكلفة الأنشطة الرئيسية التي تتسبب في المنتجات، حيث يهدف إلى توفير معلومات أكثر دقة تفيد الإدارة في قياس التكلفة والتخطيط والرقابة.

## 2- أهداف نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:

يسعى نظام التكلفة على أساس الأنشطة إلى تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات فيما يتعلق بتخصيص التكاليف غير المباشرة ومن هذه الاهداف (التكريتي، 2007: 44):

- أ- تحقيق العدالة في تخفيض التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة والمتنوعة.
- ب- تقديم معلومات ملائمة تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد اسباب ارتفاع التكاليف في قيم التكاليف.
- ج- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- د- تقديم صورة واضحة لإدارة المنشأة عن الأنشطة المسببة للتكلفة ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حده.
- هـ- مساعدة المنشأة على تخفيض التكاليف عن طريق تحديد الأنشطة التي تضيف من تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وبالتالي العمل على تخفيض التكاليف مثل تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- و- تحديد تكلفة المنتج بدقة المطلوبة وذلك من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تدخل في تراكيب الأساسية للمنتج.

## 3- مزايا نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

يعمل نظام التكلفة على أساس الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن توضيح اهم مزايا نظام التكلفة على أساس الأنشطة، وهي (القباني، 2006: 153):

- أ- فعالية الدور الرقابي لنظام التكلفة على أساس الأنشطة مقارنة بنظم التكاليف التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة طالما انه يأخذ في الحسبان التوقيت البكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية الامر الذي يزيد من المكانية تلافي أي انحرافات.
- ب- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدية حيث أن افضل الاساليب الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
- ج- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطور التي تخصص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الامر الذي في كثير من الاحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.
- د- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، والغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، كما يقدم اسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف وفهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.
- هـ- يوفر نظام التكلفة على أساس الأنشطة مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة كما يساعد هذا النظام في اعداد الموازنات المبنية على الأنشطة باعتبارها اداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء (أبومعلي، 2008: 34).

- و- يؤثر نظام التكلفة على أساس النشاط بصورة فعالة على القرارات التسعير وذلك من خلال حساب التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أن هنالك كثيراً من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من المعلومات المسببة لوجود التكاليف.
- ز- يعمل نظام التكلفة على أساس الأنشطة على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في الإدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق حيث انه لا يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط وإنما يمتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.
- ح- إن تحليل الانحرافات حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة والذي يعتمد أساساً على منطق موداه أن المخرجات تستهلك الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد إنما يعتمد في ذلك علاقة حقيقة يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة، أما في ظل نظام التكاليف التقليدية فإن تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف. من ذلك يتضح أن من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في منظمات العالمية ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد.

#### 4- مفهوم الميزة التنافسية:

هناك مجموعة من الأدبيات التي تناولت مفهوم الميزة التنافسية منها: عرفت بانها الكيفية التي تستطيع بها المنظمة أن تميز نفسها عن قرانها ومنافسي عن طريق ابتكار اشياء غير معروفة بالنسبة للمنافسين الاخرين (المطلب، 2010: 90).

ويرى كاتب اخبائها القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل اكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الاخرين في السوق الدولية (السلي، 2001: 104).

من ذلك يتضح أن كل التعاريف التي تتحدث عن الميزة التنافسية تدور حول مقدرة المنشأة على ابتكار استراتيجيات غير معروفة بالنسبة للمنافسين الحاليين والمستقبلين تمثل وتعكس فعلا مزايا تنافسية مادية وحقيقية كإخفاض الكلفة وتحسين الجودة وطول الخبرة وغيرها.

#### 5- أهمية الميزة التنافسية:

- تتجسد أهمية الميزة التنافسية للمنظمة من خلال الآتي (شكري، 1998: 12):
- أ- تعطي المنظمة تفوقاً نوعياً وكمياً وفضلية على المنافسين وبالتالي تتيح لها تحقيق نتائج أداء عالية.
- ب- تجعل من منظمة الأعمال متفوقة في الأداء أو قيمة ما تقدمه للعملاء أو الاثنين معاً.
- ج- تساهم في التأثير الإيجابي في مدركات العملاء وباقي المتعاملين مع المنظمة وتحفيزهم لاستمرار وتطوير التعامل.
- د- إن كون الميزات التنافسية تتسم بالاستمرارية والتجدد فإن هذا الأمر يتيح للمنظمة متابعة التطور والتقدم على المدى البعيد.
- هـ- نظراً لكون الميزات التنافسية مستندة على موارد المنظمة وقدرها وجدارتها، لذلك تعطي حركية وديناميكية للعمليات الداخلية للمنشأة.
- من ذلك يتضح الميزة التنافسية تلعب دور كبير في تجويد إنتاج أو خدمات المنشأة وتطويرها واستحداثها وبالتالي جذب أكبر عدد من المستفيدين مما يضمن بقاء المنشأة واستمرارها.

## 6- أدوات الميزة التنافسية:

تتمثل أداة الميزة التنافسية في (صوريه، ب. د: 4):

- أ- الجودة: وتعرف بانها صنع أو تنفيذ الخصائص والمواصفات الكلية للسعة أو الخدم طبقا لإشباع احتياجات المستهلكين عند الشراء والاستخدام والعديد من الشركات على مستوى العالم.
- ب- الوقت: وبدأت المنشأة تعطي أهمية بالغة للوقت لأن أداء الأعمال بجودة عالية وتوقيت مناسب يساعد على زيادة إيرادات المبيعات وتخفيض التكاليف وهناك مقاييس تشغيلية للوقت.
- ج- السعر: وهو قيمة المنتج أو الخدمة المقدمة ويحدد على حسب القوة الشرائية (العرض والطلب) فكلما زاد الطلب على السلعة أو الخدمة ارتفع سعرها.

## المحور الثاني: الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع البحث من العاملين في منظمات الصناعية السعودية، ذلك للحكم على مدى توافر تطبيق نظام التكلفة على النشاط الموجه بالوقت، حيث تم اختيار عينة الدراسة بصورة عشوائية من مجتمع الدراسة عدد (60) استبانة على المستهدفين واستجابة (60) فرداً أي نسبة الاستبانة المستردة بلغت (100%) وهذه النسبة العالية تؤدي إلى قبول نتائج الدراسة وبالتالي تعميمها على مجتمع الدراسة.

## عرض النتائج ومناقشتها:

الفرضية الأولى: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وسعر المنتج"

## الجدول (1) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الأولى:

التكرار والنسبة %										العبارة	الرقم
لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة			
ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن		
0	0	3	5	1	1.7	12	20	44	73.3	1	عدم استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يؤثر إيجاباً على تحديد تكلفة المنتج
0	0	5	8.3	2	3.3	10	16.7	43	71.7	2	نظام (TDABC) يسمح بحساب تكلفة الطاقة العاطلة داخل المنظمة وبالتالي عدم استخدامه تسعير المنتجات
0	0	1	1.7	1	1.7	12	20	46	76.7	3	عدم استخدام نظام (TDABC) لا يمكن المنشأة من التنبؤ بكمية الاحتياجات من الموارد لتحقيق توازن في طاقة الموارد وبالتالي تجد صعوبة تسعير المنتجات
0	0	2	3.3	5	8.3	9	15	44	73.3	4	تتمكن المنظمة من عملية اتخاذ القرارات المناسبة في حالة عدم استخدام نظام (TDABC) بخصوص الأنشطة الإنتاجية داخل المنظمة مما يؤدي لعدم التسعير السليم للمنتج
0	0	3	5	4	6.7	15	25	38	63.3	5	يساهم تطبيق نظام (TDABC) في تقليل تدفق الأنشطة داخل المنظمة وعدم تطبيقه لا يعزز من السياسة التسعيرية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من خلال الجدول (1) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وسعر المنتج" يلاحظ الباحثون أن إجابات جميع أفراد المجتمع هي الموافقة والموافقة بشدة في العينة المبحوثة.

الجدول (2) الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الأولى:

ت	العبارات	الوسط الحسابي	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير
1	عدم استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يؤثر إيجاباً على تحديد تكلفة المنتج	3.90	4	1.14	أوافق
2	نظام (TDABC) يسمح بحساب تكلفة الطاقة العاطلة داخل المنظمة وبالتالي عدم استخدامه تسعير المنتجات	3.94	4	1.03	أوافق
3	عدم استخدام نظام (TDABC) لا يمكن المنشأة من التنبؤ بكمية الاحتياجات من الموارد لتحقيق توازن في طاقة الموارد وبالتالي تجد صعوبة تسعير المنتجات	4.06	4	1.08	أوافق
4	تتمكن المنظمة من عملية اتخاذ القرارات المناسبة في حالة عدم استخدام نظام (TDABC) بخصوص الأنشطة الإنتاجية داخل المنظمة مما يؤدي لعدم التسعير السليم للمنتج	3.64	4	1.26	أوافق
5	يساهم تطبيق نظام (TDABC) في تقليل تدفق الأنشطة داخل المنظمة وعدم تطبيقه لا يعزز من السياسة التسعيرية	3.88	4	1.32	أوافق

يتبين من الجدول (2) أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الأولى التي تنص على (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وسعر المنتج) فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.64-4.06) والانحراف يقع في المدى (1.03 - 1.32)، والمنوال يقع في المدى (4) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

الجدول (3) اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

م	العبرة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
1	عدم استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يؤثر إيجاباً على تحديد تكلفة المنتج	111.63	2	.000
2	نظام (TDABC) يسمح بحساب تكلفة الطاقة العاطلة داخل المنظمة وبالتالي عدم استخدامه تسعير المنتجات	96.742	2	.000
3	عدم استخدام نظام (TDABC) لا يمكن المنشأة من التنبؤ بكمية الاحتياجات من الموارد لتحقيق توازن في طاقة الموارد وبالتالي تجد صعوبة تسعير المنتجات	92.635	4	.000

م	العبرة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
4	تتمكن المنظمة من عملية اتخاذ القرارات المناسبة في حالة عدم استخدام نظام (TDABC) بخصوص الأنشطة الإنتاجية داخل المنظمة مما يؤدي لعدم التسعير السليم للمنتج	87.626	2	.000
5	يساهم تطبيق نظام (TDABC) في تقليل تدفق الأنشطة داخل المنظمة وعدم تطبيقه لا يعزز من السياسة التسعيرية	117.849	2	.000

لاختبار صحة الفرضية التي تنص على: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وسعر المنتج" تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات المحور وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة (111.630 - 96.742 - 92.635 - 87.626 - 117.849) وبدرجات حرية (2-4) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات المحور.

الفرضية الثانية: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وجودة المنتج"

الجدول (4) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثانية:

الرقم	العبرة	التكرار والنسبة %									
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يؤثر إيجاباً على عملية ضبط الجودة عند المنبع	0	0	2	3.3%	0	0	12	20%	46	76.7%
2	ساهم تطبيق نظام على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في تقليل تدفق الأنشطة داخل المنظمة مما يؤثر إيجاباً على جودة المنتج	0	0	2	3.3%	3	5%	14	23.3%	41	68.3%
3	نظام (TDABC) يسمح بحساب تكلفة الطاقة العاطلة وبالتالي يساهم إيجاباً في زيادة جودة المنتج	0	0	0	0%	2	3.3%	19	31.7%	39	65%
4	يساعد نظام (TDABC) المنشأة في التنبؤ بكمية الاحتياجات من الموارد لتحقيق توازن في طاقة الموارد وبالتالي يحقق مفهوم الجودة عند المنبع	0	0	0	0%	4	6.7%	12	20%	44	73.3%
5	يساهم تطبيق نظام (TDABC) في عملية اتخاذ القرارات المناسبة بخصوص الأنشطة الإنتاجية داخل المؤسسة مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتج	0	0	4	6.7%	6	10%	10	16.6%	40	66.7%

من خلال الجدول (4) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات الفرضية التي ينص على: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وجودة المنتج" يلاحظ الباحثون في جميع العبارات أن جميع إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

#### الجدول (5) الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني:

ت	العبارات	الوسط الحسابي	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير
1	استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يؤثر إيجاباً على عملية ضبط الجودة عند المنبع	3.69	4	1.22	أوافق
2	ساهم تطبيق نظام على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في تقليل تدفق الأنشطة داخل المنظمة مما يؤثر إيجاباً على جودة المنتج	3.93	4	1.01	أوافق
3	نظام (TDABC) يسمح بحساب تكلفة الطاقة العاطلة وبالتالي يساهم إيجاباً في زيادة جودة المنتج	3.85	4	0.98	أوافق
4	يساعد نظام (TDABC) المنشأة في التنبؤ بكمية الاحتياجات من الموارد لتحقيق توازن في طاقة الموارد وبالتالي يحقق مفهوم الجودة عند المنبع	3.64	4	1.09	أوافق
5	يساهم تطبيق نظام (TDABC) في عملية اتخاذ القرارات المناسبة بخصوص الأنشطة الإنتاجية داخل المؤسسة مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتج	3.51	4	1.19	أوافق

يلاحظ من الجدول (5) أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الثاني التي ينص على "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وجودة المنتج" فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.51 - 3.93) والانحراف المعياري (0.98 - 1.22)، والمنوال (4) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة.

#### الجدول (6) اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية:

م	العبرة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
1	استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يؤثر إيجاباً على عملية ضبط الجودة عند المنبع	92.504	1	.000
2	ساهم تطبيق نظام على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في تقليل تدفق الأنشطة داخل المنظمة مما يؤثر إيجاباً على جودة المنتج	77.321	1	.000
3	نظام (TDABC) يسمح بحساب تكلفة الطاقة العاطلة وبالتالي يساهم إيجاباً في زيادة جودة المنتج	78.956	1	.000
4	يساعد نظام (TDABC) المنشأة في التنبؤ بكمية الاحتياجات من الموارد لتحقيق توازن في طاقة الموارد وبالتالي يحقق مفهوم الجودة عند المنبع	100.635	2	.000

م	العبرة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
5	يساهم تطبيق نظام (TDABC) في عملية اتخاذ القرارات المناسبة بخصوص الأنشطة الإنتاجية داخل المؤسسة مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتج	81.638	1	.000

لاختبار صحة الفرضية التي تنص على: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وجودة المنتج" تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات المحور وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة (92.504- 77.321- 78.956- 100.635- 81.638) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.000). وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات.

### الخاتمة: وتشمل الآتي:

#### أولاً: ملخص بالنتائج:

من خلال البحث توصل الباحثون للنتائج التالية:

1. ساعد نظام (TDABC) المنشأة في التنبؤ بكمية الاحتياجات من الموارد لتحقيق توازن في طاقة الموارد وبالتالي يحقق مفهوم الجودة عند المنبع (منظمات الصناعية السعودية).
2. ساهم تطبيق نظام (TDABC) في عملية اتخاذ القرارات المناسبة بخصوص الأنشطة الإنتاجية داخل المؤسسة مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتج (منظمات الصناعية السعودية).
3. ساهم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في تقليل تدفق الأنشطة داخل المنظمة مما يؤثر إيجاباً على جودة المنتج (منظمات الصناعية السعودية).
4. عدم اتباع نظام (TDABC) لا يمكن المنشأة من التنبؤ بكمية الاحتياجات من الموارد لتحقيق توازن في طاقة الموارد وبالتالي تجد صعوبة في تسعير المنتجات (منظمات الصناعية السعودية).
5. نظام (TDABC) يسمح بحساب تكلفة الطاقة العاطلة داخل المنظمة وبالتالي عدم استخدامه تسعير المنتجات (منظمات الصناعية السعودية).
6. وجدت علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وجودة المنتج (منظمات الصناعية السعودية).
7. وجدت علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وسعر المنتج (منظمات الصناعية السعودية).

#### ثانياً: التوصيات والمقترحات:

من خلال النتائج السابقة نوصي بالآتي:

1. على منظمات الصناعية السعودية أن تهتم بالتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لما لها من دور في زيادة الميزة التنافسية.
2. على منظمات الصناعية السعودية الاقتداء بالمؤسسات الرائدة عالمياً في مجال نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والسير على خطاها.

3. إصدار عدد من القوانين والانظمة والتعليمات المتعلقة بالجانب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت والزام منظمات الصناعية بالعمل بها.

4. تدريب العاملين والمحاسبين بصورة مستمرة لمواكبة التطورات الجديدة بخصوص انظمة التكاليف الحديثة. يرى الباحثون ضرورة استكمال هذا النوع من البحث بدراسات مستقبلية، لفتح آفاق أمام الباحثين، على سبيل المثال لا الحصر:

- أ- دور نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تقويم الأداء الاستراتيجي لمنظمات الأعمال في ظل مفاهيم نظرية الوكالة.
- ب- أثر نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في مكافحة ظاهرة الفساد المالي داخل منظمات الأعمال.
- ج- فعالية نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين الجودة الشاملة لدى منظمات الأعمال

### قائمة المصادر والمراجع:

- سيد، أيمن (2009)، "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 1، العدد 2: ص 3-74
- الرشيد، طارق (2009)، "إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي (TD & ABC)". مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 1: ص 303-359.
- عبد الحليم، عير" (د. ت) تقييم مدخل تكاليف الأنشطة على أساس الوقت بالتطبيق على قسم الائتمان بأحد فروع البنك الأهلي المصري"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، 313-319، جامعة عين شمس، العدد (03201): 67
- نوري، حيدر شاكر، جمعة، محمود حسن، (2014)، جامعة ديالي، تقييم نظام تكنولوجيا الحديثة المتكامل في المنظمات لصناعية، كلية التجارة والاقتصاد، مجلة ديالي، العدد الثالث: 32.
- جارلس، هورنكرن (1994)، محاسب التكاليف، الطبعة العربية، المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر: 241.
- النوحى، محمد محمود عبدالله، (2013)، أهمية التكامل بين الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة الشرق الاوساط: كلية الدراسات العليا: 16.
- رشيد، جمال (2000)، المحاسبة الادارية في بيئة الأعمال الحديثة، الطبعة الأولى، بيروت: الدار الجامعية للنشر والطباعة: 26.
- التكريتي، إسماعيل (2007)، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، عمان: دار حامد للنشر والطباعة والتوزيع: 44.
- القباني، ثناء على، 2006م، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر: 153.
- أبومعلی، اشرف عزمي مسعود (2008)، أثر استخدام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة على تعظيم الربحية، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط: كلية الدراسات العليا: 34.

- عبد المطلب، عبد الحفيظ (2010)، الإدارة الاستراتيجية في بيئة الأعمال، القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد: 90
- السلمي، علي (2001)، إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية، القاهرة: دار غريب للنشر والطباعة: 104
- شكري، ابراهيم (1998)، استراتيجية الجودة الشاملة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد3: 12
- صوريه، معموري، (ب. د)، محددات وعوامل نجاح الميزة التنافسية المؤسسة الاقتصادية، ورقة مقدمة في الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية: 4.
- ابوغبين، احمد فاروق (2012)، دور التعليم الالكتروني في تعزيز الميزة التنافسية في الجامعات الفلسطينية، الجامعة الاسلامي غزة، فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة.

#### المراجع باللغة الانجليزية:

- Terungwa A., (2012), "Practicability of Time-driven Activity-based Costing on Profitability of Restaurants in Makurdi Metropolis of Benue State, Nigeria", Journal of Contemporary Management Submitted, ID: 1929-0128-2012-02-33-12.
- Garrison R. Noreen, managerial Accounting, MCGaw, HILL/ LRWIN, A business unit of the mcgraw hill companies, inc, 1221 avenue of the Americas, New york, 2012, p, 14
- Drury c, activity based costing and cost management accounting, Americas, New york, 1989, p, 300