دور أسلوب تكلفة النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط: دراسة ميدانية على شركة الخليج العربي للنفط في ليبيا

محمد خميس منشاوي قاسم

الملخص:

هدفت الدراسة إلى توضيح الدور الذى يلعبه أسلوب تكلفة النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في عملية التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط عبر دراسة ميدانية على شركة الخليج العربي للنفط في ليبيا.

حيث انتهت الدراسة على أن هناك علاقة حقيقية بين أسلوب تكلفة النشاط الموجه بالوقت (TDABC) والتخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط الأمر الذى يمكننا من عملية التخطيط الاستراتيجي بكفاءة وفاعلية.

Abstract

The study aimed to show the role played by Time Driven Activity-Based Costing (TDABC) in the strategic planning of oil production costs. This objective is achieved using a field study on Arab Gulf Oil Company in Libya.

The study found that there is a real relationship between the TDABC and the strategic planning of oil production costs. In turn, this enables us to use strategic planning effectively and efficiently.

الاطار العام للدراسة

١ـ مقدمة ومشكلة الدراسة:

في الآونة الأخيرة، تزايدت أهمية المعلومات عن تكلفة خدمة العميل لتساعد المنشأة في التعرف على العملاء المربحين وغير المربحين لاتخاذ قرارات رشيدة بهدف تعظيم ربحية المنشأة ككل وتحقيق الميزة التنافسية[i].

لذا يجب إستخدام نظام تكاليف يوفر معلومات تسهم في تحديد ربحية المنتجات والعملاء، وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للعميل.

حيث تحتل قضية قياس التكلفة مكانة متميزة في الفكر المحاسبي باعتبارها من أكبر التحديات المعاصرة التي تواجهها محاسبة التكاليف، وقد حظيت مداخل قياس التكلفة باهتمام كبير من جانب الباحثين في ظل بيئة الأعمال التي تتسم بالتعقيد والتنافس الشديد والإعتماد على الوسائل الآلية وتطور تكنولوجيا الإنتاج وتعدد رغبات المستهلكين، وذلك لأهمية هذه المداخل في توفير المعلومات لخدمة اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة بجانب قياس التكلفة.

وقد ظهر العديد من الأساليب الحديثة التى تستخدم في إدارة التكاليف، منها تكلفة النشاط الموجه بالوقت (TDABC) والذى يهدف إلى إدارة وقياس التكلفة من خلال استخدام الزمن اللازم لإتمام النشاط.

مما سبق يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

هل هناك تأثير لأسلوب تكلفة النشاط الموجه بالوقت (TDABC) على التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط؟

٢ـ فرضية الدراسة:

وبناءً على سؤال مشكلة الدراسة تمكن الباحث من صيغة الفرضية التالية:

أ- يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية في استخدام تكلفة النشاط الموجه بالوقت (TDABC) على التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط.

٣ـ أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف بالدور الذى يقوم به أسلوب تكلفة النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط وإظهار وزايا هذا الأسلوب من خلال المزايا التنافسية للشركة محل الدراسة.

٤ـ أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الإضافة التى يمكن أن يقدمها الأسلوب على المستوى الأكاديمي والعملي كما يلي:

- **الأهمية العلمية:**

تأتى الأهمية العلمية والأكاديمية في ذكر ما ورد بالأدب والفكر المحاسبي من أسلوب تكلفة النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وما هى المزايا التى قد يقدمها من خلال استخدامه في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط.

- **الأهمية العملية:**

تأتى الأهمية العملية في استخدام أسلوب التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط وخاصة في ظل التحولات التى تشهدها البيئة الصناعية في ليبيا وتحولها إلى بيئة تنافسية مما يحتم على المنشأة تبنى أحد الأساليب الحديثة للإدارة الاستراتيجية للتكلفةمن أجل تحقيق مزايا تنافسية.

٥ـ منهج البحث:

قسمت الدراسة إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: وهو يختص بالدراسات السابقة.

المبحث الثاني: وهو يختص بسرد ما ورد في أدبيات الفكر المحاسبي من كتب ودوريات ورسائل علمية متعلقة بموضوع الدراسة.

المبحث الثالث: وهو أختص بإجراء الدراسة الميدانية واختبار فرضية الدراسة.

٦ـ منهجية الدراسة:

تقوم منهجية الدراسة على أساس الجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي حيث يتم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال ملاحظة الظاهرة بالصورة التى تبدو عليها في الواقع، ثم تحديد أبعادها ومكوناتها بصورة أكثر دقة من خلال وضع فرض للدراسة وتحديد المنهجية الملائمة لاختبارها.
أما المنهج الاستنباطي فإنه سوف يقوم بتحليل أثر استخدام أسلوب تكاليف تدفق القيمة (TDABC) في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط.

٧ـ حدود الدراسة:

تقتصر الدراسة على شركة الخليج العربي للنفط في ليبيا وهي شركة منتجة للنفط وتتبع المؤسسة الوطنية للنفط في ليبيا. حيث إدارة هذه الشركة بمدينة بنغازي.

الإطار النظري للدراسة

مقدمة:

نتيجة التطور الملحوظ في البيئة الصناعية الحديثة وتخلف الممارسات المحاسبية السائدة قبل الثمانينيات من القرن الماضي، ظهرت شكاوى لكثير من القائمين على عملية اتخاذ القرار بمنشآت الأعمال من عدم دقة المعلومات المقدمة من نظم المحاسبة عن التكلفة والمتخذ في ضوئها العديد من القرارات. وهو ما دفع القائمين على نظم المحاسبة عن التكلفة – سواء من الممارسين للمهنة أو الأكاديميين – إلى تطوير نظم المحاسبة عن التكلفة لكي تلائم الممارسات التكاليفية التطورات المتلاحقة في البيئة الصناعية، وبما يمكن معه توفير معلومات تتصف بالدقة والموضوعية[ii]

أولاً: أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس محركات زمن النشاط (TD-ABC):

في ظل البيئة الصناعية التقليدية كانت التكاليف المباشرة من خامات وعمالة تمثل الجانب الأكبر من هيكل التكاليف الكلية. ومع تغير الأساليب الإنتاجية وزيادة الإعتماد على التكنولوجيا الحديثة والإتجاه إلى نظم الإنتاج القائمة على الآلية، اختلفت نسب مكونات هيكل التكلفة، حيث أصبحت التكلفة غير المباشرة تحتل الجانب الأكبر في هيكل التكلفة، وبدأت التكاليف الصناعية غير المباشرة تحل محل التكاليف المباشرة، نتيجة لإحلال الآلات محل العمالة وإحلال العمالة المساعدة محل العمالة المباشرة. الأمر الذي أصبح معه أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس الحجم غير مناسب، وذلك لإستخدامه أسس لتحميل التكاليف غير المباشرة المعتمدة على الحجم مثل ساعات دوران الآلات أو ساعات العمل المباشر مما ينتج عنه عدم دقة بيانات التكلفة. وهو ما أدي إلى ظهور أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC) Activity Based Costing في الثمانينيات من القرن الماضي، كمحاولة لحل مشاكل تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة. وبالرغم من ذلك، فقد تناولت كثير من الدراسات المحاسبية هذا الأسلوب حيث توصلت إلى أنه لم يكن الحل الأمثل وصاحبته بعض أوجه الانتقادات. والتي يمكن حصرها في الآتي:

سعي المحاسبة إلى تحقيق مستوى عالي من الدقة مما يؤدي إلى إغراق مصممي النظام بتفاصيل كثيرة جداً، ومقاومة العاملين للتغيير فهم اعتادوا على إستخدام نظام تكاليف بطريقة معينة، وعدم دعم الإدارة العليا لهذا النظام بسبب عدم معرفة مدى أهمية ذلك التطبيق، بالإضافة إلى أن الشركات أرادت تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ولكنها لم تأخذ الوقت اللازم لذلك. وأهملت تتبع التطبيق حتى النهاية، كما أن الشركات لم تستغني عن آليات رقابة التكلفة التقليدية التي كانت تستخدمها.[iii]

ويرى الباحث أن أخطاء تطبيق هذا النظام ليست نقص في النظام نفسه ولا تمتد إلى فكره، فهو نظام يوفر معلومات للإدارة عن الأنشطة ذاتها، ومعلومات عن تكاليف ومنافع الأنشطة. ولكن تقع المسئولية على الإدارة وكيفية إستخدام هذه المعلومات وطرق تطبيق ومتابعة هذا النظام.

ثانياً: مفهوم أسلوب (TD-ABC):

ذكر Kaplan بأن أسلوب(TD-ABC) عبارة عن أسلوب بديل لأسلوب ABC، والذي يبسط عملية تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة، عن طريق تجنب الحاجة لإجراء المقابلات الشخصية والمسح الميداني للعاملين، وذلك لتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المختلفة كخطوة أولى، ومن ثم تحميل تكاليف الأنشطة على وحدات التكلفة كالأوامر والمنتجات والعملاء كخطوة ثانية، كما هو متبع في ظل أسلوب ABC. حيث يقوم أسلوب (TD-ABC) بتحميل تكاليف الموارد مباشرة على وحدات التكلفة بإستخدام نوعين فقط من التقديرات لكل قسم أو عملية:

الأول: تكلفة وحدة الوقت من الموارد، وهي عبارة عن ناتج قسمة إجمالي تكاليف الموارد المستهلكة بواسطة ذلك القسم أو العملية من عمالة ومشرفين وموارد أخرى على الطاقة العملية Practical Capacity لذلك القسم أو العملية.

الثاني: مقدار الوقت الفعلي المستهلك بواسطة الأنشطة أو العمليات المختلفة التي تؤديها المنشأة. ولقد عرف أسلوب (TD-ABC) بأنه أسلوب إداري جديد يساعد في صنع القرار في ظل العمليات المعقدة والمتغيرة.[iv] وعرف Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) أسلوب (TD-ABC) بأنه أسلوب للمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط المبني على الوقت المطلوب لكل نشاط.[v]

ومما سبق، يرى الباحث أنه يمكن تعريف أسلوب (TD-ABC) بأنه أسلوب للمحاسبة عن التكلفة يتميز بقدرته على القياس الأكثر دقة للتكلفة ومن ثم الربحية، علاوة على قدرته على استيعاب التغيرات التي يمكن أن تحدث في

العملية التشغيلية، أو في المزيج السلعي الذي تقدمه المنشأة، أو في قنوات التوزيع، أو العملاء، وذلك من خلال تحميل تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة عن طريق معدلات تكلفة الوحدة الزمنية لكل نشاط.

ثالثاً: تحديث أسلوب (TD-ABC):

يمكن بسهولة تحديث أسلوب (TD-ABC) ليعكس التغيرات الحادثة في ظروف التشغيل. حيث أنه ليس هناك حاجة لإعادة إجراء المقابلات الشخصية مع العاملين- وما ينتج عنها من زيادة في التكلفة وبذل المزيد من الوقت والجهد- وذلك عند إضافة أنشطة جديدة للقسم أو للإدارة، لتحديد نسب استفادة تلك الأنشطة الجديدة من الموارد المختلفة المستخدمة بذلك القسم أو الإدارة، وهو ما كان يتم في ظل أسلوب (ABC) حيث يقوم أسلوب (TD-ABC) ببساطة بتحديد مقدار الوقت المطلوب لكل نشاط جديد بإستخدام معادلات الوقت، وذلك عن طريق تحديد محركات الوقت الخاصة بذلك النشاط الجديد، وترجيح تلك المحركات بالوقت اللازم لأداء كل محرك وبالتالي، فإن أسلوب (TD-ABC) يتم تحديثه بسهولة عند حدوث تنوع وتعقد في العمليات أو الأوامر أو الموردين أو العملاء، أو عند إضافة عمليات أو أنشطة جديدة.

رابعاً: خطوات تطبيق أسلوب (TD-ABC):

١- تحديد مجموعة الموارد التي تؤدى النشاط.
٢- تحديد التكلفة الإجمالية للموارد التي تؤدى للنشاط.
٣- تحديد الطاقة المتاحة لمجموعة الموارد مقدرة بالزمن.
٤- تحديد تكلفة وحدة الطاقة من خلال قسمة إجمالي تكلفة الموارد على الطاقة المتاحة لمجموعة الموارد.
٥- تحديد الوقت المطلوب لكل حدث- نشاط فرعى أو عملية بناء على مسببات الوقت المختلفة.

٦- تحديد تكلفة غرض التكلفة استناداً إلى معدلات الوقت التي يتم بناءها وفقاً للمسببات المختلفة للوقت.

خامساً: مزايا أسلوب (TDABC):

ذكرت العديد من مزايا أسلوب (TD-ABC)، ومنها:[vi]

(١) أسلوب استراتيجي دقيق لقياس التكاليف والأرباح، والذي يتميز بسهولة وسرعة وانخفاض تكاليف تطبيقه.

(٢) يمكن تغذية أسلوب (TD-ABC) بالبيانات المتاحة من قاعدة البيانات الإلكترونية الشاملة للمنشأة Enterprise Resource planning (ERP)، ومن نظم إدارة العلاقات مع العملاء Customer Relationship (CRM) Management.

(٣) سهولة وسرعة وانخفاض تكاليف صيانته وتحديثه، وذلك عند حدوث تغيرات في كفاءة وتكاليف التشغيل.

(٤) يحدد أسلوب (TD-ABC) الفرص المتاحة لزيادة كفاءة التشغيل وإدارة الطاقة، وذلك ناتج عن قيام أسلوب (TD-ABC) بتحديد تكلفة وكمية الموارد غير المستغلة.

(٥) أسلوب عام لإدارة التكلفة، والذي يمكن إستخدامه في أي صناعة أو شركة تتسم بالتعقيد في العملاء، المنتجات، قنوات التوزيع، عمليات التشغيل.

(٦) سهولة تطبيقه بصورة تدريجية على المنشآت كبيرة الحجم والأكثر تعقيداً، وذلك من خلال إستخدام برامج التطبيقات وقاعدة البيانات.

(٧) يمكن التأكد من صحة أسلوب (TD-ABC) بواسطة الملاحظة المباشرة لتقديرات الوقت الخاصة بالأسلوب والمستخدمة في إطار معادلات الوقت.

(٨) يستخدم أسلوب (TD-ABC) معادلات الوقت والتي تبين الاختلافات بين الموارد المستهلكة بواسطة الأوامر والعمليات والعملاء بدون الحاجة إلى زيادة درجة تعقد الأسلوب عن طريق تحديد المزيد من الأنشطة.

- مفهوم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة: Strategic Planning For Cost (SPC):

تتبلور فلسفة التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في العمل على ضبط التكلفة بالصورة التي تحسن وتدعم الموقف الاستراتيجي للمنشأة من ناحية وتخفض التكاليف من ناحية أخرى بما يدعم ويحسن بدوره من ربحية المنشأة. ويرى Hinterhuber[vii] "أن التخطيط الاستراتيجي للتكلفة ينظر للصورة الكاملة قبل اجزائها، بمعنى إجراء دراسة ومراجعة سابقة لكل قرار أو موقف يرتبط أو يؤثر على التكلفة للتأكد من أنه يقوى ويدعم الموقف الاستراتيجي للمنشأة". ويرى الباحث أن نظم المحاسبة الإدارية يحقق ذلك بالعمل على تحفز ودعم الإستخدام الإداري لمعلومات التكاليف الموجه مباشرة تجاه مراحل الاستراتيجية، والنظرة للتكلفة على مدى واسع على مدى دورة حياة المنتج الكاملة بدءًا من تحديد مواصفات المنتج وانتهاءًا بتكاليف خدمات ما بعد البيع مع عدم إغفال أو إهمال دراسة وتحليل تكاليف المنافسين.

ويرى Drury[viii] "أن التخطيط الاستراتيجي للتكلفة يستلزم ضرورة النظر وبتعمق وفهم لدراسة أداء المنافسين، وتحديد نقاط التميز عندهم والعمل على محاكاتهم والاستفادة من تجاربهم، وهذا بدوره يستلزم ضرورة توفير المعلومات التي توضح للإدارة من؟ ولماذا؟ وإلى أي درجة ينافس المنشأة؟ ذلك لأن توافر مثل هذه المعلومات بالنوعية والكمية وفى التوقيت المناسب يمكن من إجراء التعديلات الملائمة فى استراتيجية المنافسة".

ويرى الباحث أن مفهوم التخطيط الاستراتيجي للتكاليف يعني: "إستخدام مجموعة من النظم الفرعية التي تساعد الإدارة في تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج داخل المنشأة، ويجب أن يؤخذ فى الاعتبار إرضاء العميل وتوفير معلومات عن المنافسين ودراسة التكنولوجيا والموردين بما يساعد الإدارة على تحقيق الأهداف المنوط بها تحقيقها". وتتعدد النظم الفرعية التي تعتمد عليها الإدارة في سبيل تحقيق ذلك مثل مدخل دورة حياة المنتج والتكلفة

المستهدفة، القياس المحاسبي للموقف التنافسي فيما يتعلق بالتكاليف وغيرهما من الأساليب المحاسبية المتطورة.

من التعريف السابق يتضح أن هناك عدة جوانب لنجاح التخطيط الاستراتيجي للتكلفة يحللها الباحث كالآتي:

أ- التركيز على متطلبات العميل: فإذا ما قام المنافس بهذا الإجراء قبل المنشأة ورتب تكاليفه وحددها وخططها وحللها، فإنه بذلك قد راعى البعد الاستراتيجي للتكلفة.

ب- تهديدات المنافسة: يجب أن يكون هناك أسبقية للمنشأة في التفاعل مع التغيرات البيئية قبل أن يتسابق المنافس ويعالج المشاكل قبل حدوثها في حين أن المنشأة التي بين أيدينا تعالج المشاكل بعد حدوثها. إذا قام المنافس بهذا الإجراء ففي ظل اقتصاديات السوق لن تجد المنشأة سوقاً وبالتالي تكون معرضة للإنهيار والإفلاس.

ج- إقامة علاقات طويلة الأجل مع الموردين: يجب أن يكون هناك خطة استراتيجية بعيدة الأجل ورؤية واضحة بين كل من المنشأة وموردیها لكي تتطمئن المنشأة من توافر مواردها على الأمد الطويل وخلق نوع من الود والإفصاح بينها وبين مورديها.

د- إستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة بهدف تحقيق تصميم جيد للمنتجات: ليس الهدف من المنشأة هو تحقيق ربح وتخفيض تكاليف فقط بل يجب عليها الحفاظ على جودة هذا المنتج وتوفير كافة الطرق الحديثة في تصميمه حتى يحظى بأعلى درجة من رضا العميل.

سابعاً: علاقة استراتيجية التكلفة بالتخطيط الاستراتيجي:

إن العلاقة بينها لا شك قوية فهي علاقة بين الأصل والفرع، حيث يمثل التخطيط الاستراتيجي للمنشأة الأصل واستراتيجية التكلفة هي الفرع ، وذلك لأن صياغة وتكوين استراتيجية للتكلفة يتم على ضوء نظام التخطيط الاستراتيجي للمنشأة ، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن نجاح استراتيجية التكلفة يدعم

ويحقق نجاح التخطيط الاستراتيجي للمنشأة، فالأولى تستمد وجودها من الثانية، والثانية تتحقق وتراجع أو تعدل على ضوء ما تحققه الأولى.

ثامناً: مراحل صناعة النفط:

يرى الباحث ضرورة التعرف على ما هية وأصل مادة النفط الخام (Petroleum) حيث يعتبر مزيج من المواد الهيدروكربونية أو مشتقات هذه المواد الغازية والسائلة والصلبة التى تتكون في الأرض بصورة طبيعية.

وقد تعددت النظريات التى تفسر كيفية تكوين النفط الخام والغاز الطبيعي إلا أن أرجح النظريات العملية تتفق على أن النفط قد نشأ من تحلل الحيوانات والنباتات المائية المدفونة تحت سطح الأرض منذو ملايين السنين، حيث بدأت مساحات واسعة من الأرض بالهبوط التدريجي نتيجة لإنهيار الطبقات الأرضية تحتها وشكلت ما يشبه أحواض هائلة تعرضت للغمر الجزئي أو الكلي برواسب المستنقعات والبحيرات المائية بسبب سقوط الأمطار أو غزو مياه البحر للمناطق المنخفضة، ونتيجة لتكاثر الطحالب والكائنات الحية الدقيقة في الماء، وتعرضها للطمر تحت الرواسب التراكمية عند القاع تكونت طبقة من الطين تحتوى على البقايا العضوية للنباتات والحيوانات الميتة ظلت مطمورة تحت رواسب مختلفة من فتات الصخور والرمال والطين، وبمعزل عن الهواء، وتحت ضغط وحرارة عاليتين بدأت هذه المواد العضوية في التحلل إلى مواد كيماوية تقتصر على عنصرى الكربون والهيدروجين.

حيث تمر صناعة النفط بعدة مراحل قبل استخراج النفط إلى سطح الأرض يمكن تلخيصها في الأتي:

١- مرحلة الحصول على حق الاستطلاع والاستكشاف.
٢- مرحلة الاستطلاع والاستكشاف.
٣- مرحلة الحفر.
٤- مرحلة التطوير.
٥- مرحلة إنتاج النفط الخام.

كما يمكن تصنيف التكاليف المتعلقة بإنتاج النفط على الشكل التالى:

أ- تصنيف التكاليف المتعلقة بإنتاج النفط:

إن الصفات المميزة لطريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية تتمركز حول ما هية التكاليف التي يجب أن ترسمل، وما هية الطريقة التى يجب إطفاء تلك التكاليف بها، وتصنف قواعد بورصة الأوراق المالية التكاليف المتكبدة على نشاطات النفط والغاز ضمن أربع أصناف: تكاليف الحصول على المنطقة (الاقتناء) وتكاليف الاستشكاف، وتكاليف التطوير، وتكاليف الإنتاج.

١- تكاليف الحصول على المناطق غير المبرهنة (الاقتناء):

وهي تتضمن التكاليف المتكبدة للحصول على المنطقة أو حق التنقيب، وهي تشتمل على علاوات ورسوم السماسرة ورسوم التسجيل والتكاليف القانونية والتكاليف الأخرى المتكبدة للحصول على الحقوق المنجمية (اكتشاف).

وترسمل هذه التكاليف مبدئياً كتكاليف إقتناء للمنطقة غير المبرهنة، ويشير مصطلح المنطقة غير المبرهنة للمنطقة غير المقيمة بعد، أي المنطقة التي لم تقيم بعد فيما إذا كانت تحتوي على احتياطيات مبرهنة، وتبقى ضمن حساب المناطق غير المبرهنة إلى أن تقيم المنطقة من خلال الاستكشاف والحفر أو بفوات مدة العقد.

٢- تكاليف الاستشكاف:

وهي تلك التكاليف المتكبدة في:

أ- تحديد المناطق التي قد تحتاج لعمليات الاختبار والفحص.

ب- اختبار مناطق محددة قد تحتوي على احتياطيات النفط والغاز بما في ذلك حفر آبار الاستكشاف وآبار الاختبار الطبقي (الستراتيغرافي) من النمط الاستكشافي، وقد تصرف تكاليف الاستكشاف قبل الحصول على المنطقة ذات العلاقة ويشار إليها في بعض الأحيان كجزء من تكاليف التنقيب أو بعد الحصول على المنطقة، وتتضمن تكاليف الاستكشاف الدراسات الطبوغرافية والجيوفيويائية والرواتب وتكاليف الطاقم الجيولوجي والجيوفيزيائي

والأشخاص الآخرين العاملين في تلك الدراسات الطبوغرافية والجيوفيزيائية والرواتب وتكاليف الطاقم الجيولوجي والجيوفيزيائي والأشخاص الآخرين العاملين في تلك الدراسات وتتضمن تكاليف الاستكشاف أيضاً تكاليف مساندة المناطق غير المطورة والحفاظ عليها مثل الإيجارات.

الدراسة الميدانية

مقدمة:

يهتم أسلوب تكلفة النشاط الموجه بالوقت (TDABC) بغظهار الطاقة العاطلة لمحاولة استغلالها وفي هذا المبحث تم اخبار فرضية الدراسة حيث تثملت الدراسة الميدانية في تجميع البيانات عن طريق استمارة الاستبيان والتى تم توزيعها على العاملين بالإدارة المالية والتكاليف بشركة الخليج العربي للنفط محل الدراسة ومن ثم تحليل البيانات المجمعة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة واختبار فرضيات الدراسة.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة لموظفي الإدارة العليا والقسم المالي والتخطيط بشركة الخليج العربي للنفط، وحيث كان إجمالي عدد الموظفين (٣٦٦) موظف وموظفة أخذت منهم عينة تقدر (١٦٠) مفردة.

ثانياً: طرق جمع البيانات:

إعتمد الباحث على البيانات الأولية والتى يتم جمعها عن طريق إستمارة الاستبيان التي تم توزيعها وشملت كل من له علاقة بالشأن المالي بالشركة محل الدراسة، حيث تم توزيع الاستبيان على كل العاملين بالإدارات والأقسام المالية والتكاليف والتخطيط، كما تم إجراء العديد من المقابلات الشخصية للحصول على بيانات حول موضوع الدراسة.

وتم تصميم استمارة الاستبيان حيث شملت فى جزئها الأول مقدمة تعريفية بموضوع البحث وبعض الأسئلة العامة الخاصة بالبيانات الديموغرافية، وفي الجزء الثاني تم تقسيم الاستبيان إلى أربعة أقسام رئيسية والتى يمكن عرضها كالتالي:

أ- مدى توافر الامكانيات اللازمة لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC).

الجدول رقم (١) الاستمارات الموزعة والاستمارات القابلة للتحليل

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستلمة		الاستمارات الصالحة للتحليل	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
١٦٠	١٤٩	%٩٣	١٤٣	%٨٩

يتضح من الجدول السابق إن إجمالى الاستمارات الموزعة بلغت ١٦٠ استمارة استبيان استلم منها عدد ١٤٩ إستمارة بنسبة ٩٣%، وتم إستبعاد ٦ إستمارات استبيان، بالتالى فإن الاستمارات القابلة للتحليل بلغت ١٤٣ استمارة بنسبة استجابة ٨٩%.

ثالثاً: أساليب التحليل الإحصائي:

تقوم عملية التحليل الإحصائي على تقييم البيانات التي تم تجميعها من خلال الدراسة الميدانية، فعقب تفريغ وترتيب البيانات تم إستخدام الاصدار عشرين من البرنامج الإحصائي (SPSS) The Statistical Pakage for Social Sciences وذلك بهدف تحليل البيانات بإستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية اعتماداً على الحاسب الآلي ومن أهم هذه الأساليب ما يلي:

١- مقاييس النزعة المركزية والتشتت:

وتشمل هذه الأساليب كلاً من المتوسط الحسابي المرجح والإنحراف المعياري والنسب المئوية والوزن النسبي للمتغيرات المختلفة وذلك بغرض وصف وتلخيص خصائص العينة، والحصول علي نتائج جيدة للتعرف على الأهمية النسبية للمتغيرات.

٢- معامل الارتباط (سبيرمان) Spearman Liner Correlation Coefficient:

وقد تم إستخدام معامل إرتباط سبيرمان لقياس درجة الارتباط أو العلاقة بين المتغيرات من حيث اتجاهها وقوتها وتكون ذات دلالة إحصائية عندما يكون مستوي المعنوية أقل من ٥% وتتراوح قيمة معامل الإرتباط سبيرمان بين (+١،-١)، حيث تكون العلاقة موجبة قوية عندما تكون قيمة المعامل قريبة من +١، وتكون العلاقة سالبة قوية عندما تكون قيمة المعامل قريبة من.

٣- اختبار (T-test) للعينة الواحدة:

وهو يعتبر من أشهر مقاييس الإحصاء البارامتري، وتم إستخدام اختبار t-test لاختبار الفرضيات بهدف المقارنة بين مجموعتين وأكثر، وتم تحديد مستوى المعنوية لهذا الاختبار عند (٥%) للوقوف على هذه الاختلافات.

٤- معامل الثبات ألفا كرونباخ:

وقد تم إستخدام هذا المقياس للتحقق من ثبات المقاييس المختلفة للدراسة ومدى اتساقها الداخلي وهذا المعامل يتراوح بين (صفر) و(١)، وقيمة المعامل أقل من ٠.٦ تشير إلى أتساق داخلي غير مرضي.

٥- تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis :

من خلال أسلوب الانحدار البسيط تم اختبار تأثير عدد من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

٦- تحليل الانحدار المتعدد Multible Regression Analysis:

ومن خلال أسلوب الانحدار المتعدد تم اختبار تأثير كل المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وتحديد المتغير الأكثر تأثيرًا على المتغير التابع وقد تم التعرف على معنوية نماذج الانحدار من خلال تحليل التباين (**ANOVA**) بالإضافة إلى معامل التحديد الذي يحدد جودة نموذج الانحدار.

٧- تحليل المسار (Path Analysis):

بإستخدام برنامج Amos (23) ما يعرف Structural Equation Modeling (SEM)حيث تعد نماذج المعادلة الهيكلية أسلوبًا جديدًا لاختبار الفروض عندما يوجد عدد من المتغيرات والتي يتم التعامل معها بشكل متزامن أو أنه يجب أن يتم قياسها أو تقييم تأثيرها في المتغير التابع في آنٍ واحدٍ، كما يتيح نموذج المعادلة الهيكلية اختبار الفروض للعلاقات الخطية المباشرة وغير المباشرة وبين مجموعة المتغيرات المشاهدة، والضمنية، إضافة إلى توفير معايير أو مؤشرات لاختبار درجة توافق النموذج، وقد قام الباحث باتباع أسلوب المعادلة الهيكلية ذات الخطوتين Two-Step SEM حيث يتم أولاً تقدير نموذج القياس ، ثم يتبعه تقدير النموذج الهيكلي [ix](Anderson &Gerbing, 1988); (Hair, et al, 1998)[x]، هذا

ويتم تقييم جودة النموذج في المعادلات الهيكلية بإستخدام العديد من مقاييس جودة التوافق أو جودة المطابقة وذلك للتأكد من أن النتائج تؤكد النموذج المفاهيمي Conceptual model ولهذه المقاييس معايير محددة يتم مقارنتها بمؤشرات جودة التوافق للنموذج المختبر وبالتالي قبوله أو رفضه وفقاً لهذه المؤشرات، ويعرض الجدول التالي رقم (٢) مؤشرات جودة التوافق والقيم المعيارية لها.

جدول رقم (٢) المؤشرات المحددة والمستخدمة في تقييم جودة التوافق للنماذج البحثية

مقياس جودة التوافق	تعريفه	المستوى المقبول	المرجع
إحصاء كا٢-(x2)Chi Square statistic	من أكثر المقاييس الأساسية للتوافق العام، وتشير القيمة المنخفضة لكا٢ إلى عدم وجود اختلاف معنوي بين مصفوفة المدخلات الفعلية، والمتنبأ بها.	أن تكون غير معنوية عند مستوى P≥0.05	Bagozzi & Yi (1988)
كا٢ المعدلة أو المرجحة (كا٢ / درجة الحرية) (CNIN/df)Normed Chi-square	تمثل كا٢ المعدلة بدرجات الحرية للحصول على توافق مختلف النماذج	١.٠ < كا٢/درجات الحرية < ٥ من (٢–٥)	Hair et al. (1998)
مؤشر جودة التوافق Goodness-OF-Fit (GFI)	يقيس مقدار التباين في المصفوفة المحللة عن طريق النموذج موضوع الدراسة، وهو بذلك يناضر معامل الارتباط المتعدد في تحليل الانحدار المتعدد، كما أنه يعالج حدود حجم العينة الذي يؤثر في معنوية كا٢	GFI>0.9	Hu &Bentler (1999)
مؤشر جودة التوافق المعدل (AGFI) Adjusted Goodness-of-fit	هو امتداد لمؤشر جودة التوافق حيث يتم تعديله من خلال نسبة درجات الحرية للنموذج المفترض إلى درجات الحرية للنموذج العدم	AGFI>0.9	Hair et al. (1998)
الجذر التربيعي لمتوسط البواقي Root mean square residual (RMR)	يمثل اختلاف متوسط البواقي بين المدخلات المشاهدة والمقدرة	توافق جيد RMR < 0.05	Hu &Bentler (1999)
مؤشر التوافق المعدل	يمثل المقارنة النسبية بين	NFI >	Hu

Normed Fit index (NFI)	النموذج المفترض في مقابل النموذج العدمي ويتراوح من صفر (غير متوافق على الإطلاق) إلى ١ (متوافق تماماً)	0.9	&Bentler (1999)
مؤشر Tucker(TLI) Lewis index	هو مؤشر يمزج قياس التقدير في مؤشر المقارنة بين النموذج المفترض ونموذج العدم	TLI > 0.9	Hair et al. (1998)

الجذر التربيعي لمتوسط تعظيم الخطأ Root mean square error of approximation (RMSEA)

يقيس متوسط الاختلاف أو التعارض بين تقديرات المجتمع التي تم الحصول عليها من النموذج والقيم المشاهدة من العينة

RMSEA ≤ 0.08 لا يجوز بأي حال من الأحوال أن تكون0.1

Hair et al. (1998)

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء ما ورد لدى كل من (Hair et al, 2010؛(البرق وآخرون، ٢٠١٣).

رابعاً: نتائج الدراسة الميدانية:

جدول رقم (٣) معاملي الثبات والصدق

	البيان	معامل الثبات (Alpha)	معامل الصدق
١	مدى توافر الامكانيات اللازمة لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت	%٧٧.٨	%٨٨
٢	مدى قدرة التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج بشكل كفؤ وفعال	%٧٩.١	%٩٠

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفريغ قوائم الاستقصاء.

مقاييس النزعة المركزية والتشتت:

- **المؤشرات لقياس درجة الاهمية النسبية لمدى توافر الامكانيات اللازمة لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.**

جدول (٤) الإحصاء الوصفي لدرجة الاهمية النسبية بمدى توافر الامكانيات اللازمة لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

م	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	إستخدام معادلات الوقت يحسن من سرعة قياس التكاليف .	٣.٤٦	١.٢٠٣	%٦٩	٦
٢	إستخدام معادلات الوقت يحسن من دقة قياس التكاليف.	٣.٠٨	١.٤٢٧	%٦٢	١١
٣	يمكن ربط تكاليف الانشطة بالوقت المستغرق لتنفيذها.	٣.٠٦	.٩٧٠	%٦١	١٢
٤	يعتبر أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت سريع وسهل في التجهيز.	٣.٢٣	١.٠٤٦	%٦٥	٩
٥	يعتبر أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت سريع وسهل في التطبيق.	٣.٥٥	١.٤٠٣	%٧١	٤
٦	إستخدام الوقت كمحرك وحيد للتكلفة يساعد في الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.	٣.٦٤	١.٥٢٢	%٧٣	٢
٧	يوفر إستخدام أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت معلومات عن الربحية والتكاليف والموارد المتاحة.	٣.٦٠	١.٤٠٠	%٧٢	٣
٨	يساعد أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في القاء الضوء على الطاقة الغير مستغلة.	٣.١٦	١.٠٢٥	%٦٣	١٠
٩	يعتبر أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت مناسب في التطبيق	٤.٨٢	١.٠٠٤	%٩٦	١

م	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
	للصناعة ذات الانشطة المتعددة.				
١٠	إستخدام الوقت المستنفذ في توجيه التكاليف يحقق العدالة في توزيع التكاليف.	٣.٣٩	١.٢٨٤	%٦٨	٧
١١	يساهم أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف.	٣.٢٧	١.٢٥٦	٦٥	٨
١٢	يساهم أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في رفع جودة المنتجات.	٣.٤٨	١.٥١٠	٧٠	٥
	الاجمالي	**٣.٧٨**		**٧٦**	

(*) المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفريغ قوائم الاستقصاء.

يتضح من الجدول رقم (٤) ما يلي:

- إن إجمالي اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً نحو الموافقة على درجة الاهمية النسبية لمدى توافر الامكانيات اللازمة لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٧٨) ووزن نسبي قدره (٧٦%)، مما يدل على أتفاق من فئات عينة الدراسة على توافر الامكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، حيث يأتي اعتبار أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت مناسب في التطبيق للصناعة ذات الأنشطة المتعددة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (٤.٨٢) وبوزن نسبي قدره (٩٦%)، يليه إستخدام الوقت كمحرك وحيد للتكلفة يساعد في الإدارة الاستراتيجية للتكاليف بمتوسط حسابي (٣.٦٤) وبوزن نسبي (٧٣%)، في حين تأتي عملية توفير أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لمعلومات عن الربحية والتكاليف والموارد المتاحة في المرتبة التي تليها بمتوسط حسابي بلغ (٣.٦٠) وبوزن نسبي قدره (٧٢%)، و جاء أسلوب التكلفة على أساس

النشاط الموجه بالوقت سريع وسهل في التطبيق في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ (٣.٥٥) وبوزن نسبي قدره (٧١%).

- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت بالمرتبة الخامسة الاهمية النسبية لمساهمة أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في رفع جودة المنتجات بمتوسط حسابي بلغ (٣.٤٨) وبوزن نسبي قدره (٧٠%)، **وبالمرتبة السادسة** لإستخدام معادلات الوقت التي تحسن من سرعة قياس التكاليف بمتوسط حسابي بلغ (٣.٤٦) وبوزن نسبي قدره (٦٩%)، **وبالمرتبة السابعة جاء** إستخدام الوقت المستنفذ في توجيه التكاليف لتحقيق العدالة في توزيع التكاليف بمتوسط حسابي بلغ (٣.٣٩) وبوزن نسبي قدره (٦٨%).
- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت بالمرتبة الثامنة الاهمية النسبية لمساهمة أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت فى تخفيض التكاليف بمتوسط حسابي بلغ (٣.٢٧) وبوزن نسبي قدره (٦٥%)، **كما جاء بالمرتبة التاسعة** اعتبار أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت سريع وسهل فى التجهيز. بمتوسط حسابي بلغ (٣.٢٣) وبوزن نسبي قدره (٦٥%)، **وجاء بالمرتبة العاشرة** أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت الذي يساعد في القاء الضوء على الطاقة الغير مستغلة بمتوسط حسابي بلغ (٣.١٦) وبوزن نسبي قدره (٦٣%).
- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت بالمرتبة الحادية عشر الاهمية النسبية لإستخدام معادلات الوقت الذي يحسن من دقة قياس التكاليف بمتوسط حسابي بلغ (٣.٠٨) وبوزن نسبي قدره (٦٢%)، **كما جاءت بالمرتبة الأخيرة** امكانية ربط تكاليف الأنشطة بالوقت المستغرق لتنفيذها بمتوسط حسابي بلغ (٣.٠٦) وبوزن نسبي قدره (٦١%).

٣- اختبار الفروض:

تم اختبار فروض الدراسة على النحو التالي:

الفرض الأول: الذي ينص على أنه "يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة".

وللتحقق من صحة الفرض الأول تم الإعتماد على اختبار تحليل التباين للانحدار البسيط للفرضية التي تنص على أنه **"يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة".** وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٥) تحليل التباين لاختبار معنوية الانحدار البسيط (ANOVA) لتفسير أثر إستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

النموذج	مجموع المربعات	Df درجة الحرية	مربع المتوسط	F	الدلالة Sig.
علاقة الانحدار	٠.٦٣٠	١	٠.٦٣٠	٠.٤٤٠	٠.٥٠٨
البواقي	٢٠١.٧٨٦	١٤١	١.٤٣١		
الإجمالي	٢٠٢.٤١٦	١٤٢			

(*)المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفريغ قوائم الاستقصاء.

جدول رقم (٦) قيمة معامل الارتباط لأثر إستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC)على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

النموذج	R الارتباط	R Square معامل التحديد	B معامل الانحدار	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري
١	٠.٠٥٦	٠.٠٠٣	٠.١٠٨	-٠.٠٠٤	١.١٩٦٣

(*)المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفريغ قوائم الاستقصاء.

(*) معامل ارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05

يتبين من الجدول (٥) والجدول (٦) عدم وجود أثر لإستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة ، حيث بلغ مستوي الدلالة 0.508 وهي قيمة أعلى من مستوى المعنوية 0.05، بالإضافة إلي أن معامل الارتباط R بلغت قيمته الارتباطية (٠.٠٥٦) بين إستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) والتخطيط الاستراتيجي للتكلفة، وتشير قيمة F والبالغة (٤٤٠.) إلى معنوية الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط عند مستوى (٠.٠٥)، ويبين معامل التحديد R2 أن نسبة إستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) والتخطيط الاستراتيجي للتكلفة تقدر بـ(٠.٠٠٣)، أي ما قيمته (٠.٣%) في تفسير التباين في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

وعلى ضوء ذلك تم رفض الفرض الأول حيث ينص على أنه "يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة".

الفرض الثاني: والذي ينص على أنه:

"يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة".

وللتحقق من صحة الفرض الثاني تم الإعتماد على اختبار الانحدار البسيط للفرض الذي ينص على أنه **"يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة"** وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٧) اختبار تحليل التباين ANOVA لتفسير أثر إستخدام أسلوب (TD-ABC) على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

النموذج	مجموع المربعات	Df درجة الحرية	مربع المتوسط	F	الدلالة Sig.
علاقة الانحدار	١٣٧.٨١٩	١	١٣٧.٨١٩	٣٠٠.٨٢٣	٠.٠٠٠

البواقي	٦٤.٥٩٨	١٤١	٤٥٨		
الإجمالي	**٢٠٢.٤١٦**	**١٤٢**			

(*)المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفريغ قوائم الاستقصاء.

جدول رقم (٨) قيمة معامل الارتباط بين إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) والتخطيط الاستراتيجي للتكلفة

النموذج	R الارتباط	R Square معامل التحديد	B معامل الانحدار	معامل التحديد المعدل
١	٠.٨٢٥	٠.٦٨١	٠.٦٧٩	٠.٦٧٦٩

(*)المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفريغ قوائم الاستقصاء.

(*) معامل ارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتبين من الجدول (٧) والجدول (٨) وجود أثر لإستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، حيث بلغ مستوى الدلالة قيمة صفر وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة 0.05، بالإضافة إلى أن معامل الارتباط R بلغت قيمته (٠.٨٢٥) بين إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) والتخطيط الاستراتيجي للتكلفة، وتشير قيمة F والبالغة (٣٠٠.٨٢٣) إلى معنوية الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط عند مستوى (٠.٠٥)، ويبين معامل التحديد R2 أن نسبة تأثير إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) والتخطيط الاستراتيجي للتكلفة تقدر بـ (٠.٦٨١)، أي ما قيمته (٦٨.١%) من التغيرات الحاصلة من **إستخدام** أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

وعلى ضوء ذلك تم قبول الفرض الثاني الذي ينص على أنه "يوجد تأثير ذا دلالة احصائية لإستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة".

من خلال استعراض النتائج السابقة يتضح التالي:

- توجد علاقة ايجابية ضعيفة بين وتكلفة النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) من جانب والتخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط من جانب آخر.

النتائج والتوصيات

اولاً: النتائج:

١- يعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت أحد أدوات العلاج لأوجة القصور والانتقادات الموجهه إلى أسلوب التكلفة على أساس النشاط والأساليب التقليدية الأخرى، حيث اجمعت معظم الدراسات على اهمية أسلوب تكلفة النشاط الموجه بالوقت في تطوير نظم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتي من أهم أدواتها التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بما يتلائم مع التطورات الحديثة للبيئة التنافسية الحديثة.

٢- ظهور مؤشرات حديثة نابعة من التغيرات البيئية، والتي يجب على الشركات أن تسعى إلى تحقيقها والتي من أهمها رضا العملاء وهو ما يعتبرمؤشر لتمديد نجاح أو فشل أي شركة.

٣- اتفقت معظم الدراسات التي تم الاطلاع عليها على أهمية دور التخطيط الاستراتيجي للتكلفة والذي عن طريقه يتم ترشيد التكاليف والوصول إلى أقصى درجة من الفعالية والكفاءة.

ثانياً: التوصيات:

١- العمل على الاهتمام بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وتطويرها لما لها من أهمية كبيرة تساعد في توفير المعلومات المالية وغير المالية والحد من الفاقد وإظهار الطاقة العاطلة.

٢- العمل على الأخذ في الاعتبار خلق قيمة للعميل بالنسبة للشركات مع مراعاة الجودة للمنتج.
٣- توفير كوادر ذات خبرات علمية وعملية للاستعانه بهم في عملية التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج لما لها من دور هام وملحوظ على مستقبل الشركة.
٤- خلق روح الفريق بين الموظفين من قبل الإدارات العليا والتعاون معًا من أجل المصلحة العامة مع تذليل الصعوبات وإعطاء المكافآت لكي تصل الشركة إلى أقصى تعظيم لقيمتها.

المراجع

([i]) Lambert, D. "Customer relationship Management as a business process", **Journal of Business & Industrial Marketing**, Vol. 25, No.1, (2010), PP. 4-17.

([ii]) سعيد يحي ضو، **كتابات في الاتجاهات الحديثة في المحاسبة عن التكلفة**، مكتبة فيروز المعادى، جامعة القاهرة، (٢٠٠٥)، ص ص ١٣-١٧.

(iii)Krishnan, Anbalagan "An Application of Activity Based Costing In Higher Learinng Institution: A Local Case Study" **Contemporary Management Research**, Vol. 2, (2006), PP. 75. 90.

([iv]) Kaplan R. and Andreson S. R. b, "**The Speed – reading organationa Business Finance**", Vol.13, Iss 6 Jan, (2007), pp 39 – 42.

([v]) Mc Gowan, C., "**Time-FDriven Activity – Based costing A new way to drive profitability",** Accountancy/ reland; Dec ABI/Inform Global, (2009), pp 60 – 61.

([vi])Namazi, M, **Performance focused (ABC): A Third generation of Activity based costing system cost management** 23(5), (2009), pp 34 – 46.

([vii])Hinterhuber, H. H, "Strategic cost management preliminary lesson from European Companies", **International Journal of Global Energy Issues**, (2005), pp.52-56.

([viii]) Drury C. "**Management and cost accounting**", 4thed, International Thomson Business press, (2009), pp 41 – 43.

([ix]) Anderson, J. C. &Gerbing, D. W., Structural Equation Modeling inPractice: A Review and Recommended Two-Step Approach**.Psychological Bulletin**, 103 (3),(1988), pp 411-423.

([x]) Hair, J. F., Jr., Anderson, R. E., Tatham, R. L., and Black, W. C. **Multivariate Data Analysis** (5th ed.) Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, (1998).