

اثر نظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المساهمة العامة

احمد علي فالح العازمي

جامعة العلوم الاسلامية العالمية

الملخص

هدفت هذه الدراسة للتعرف على اثر نظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المساهمة العامة، ولتحقيق هدف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث تم اعداد استبانة وفقا لاسلوب ليكرت الخماسي وزعت على عينة بلغت (100) مستجيبا من العاملين في الشركات الصناعية الكويتية المساهمة العامة البالغ عددها (29) شركة.

بينت نتائج الدراسة وجود اثر دال احصائيا لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة بابعادها: الانشطة الاساسية والانشطة الثانوية، كما بينت النتائج وجود اثر دال احصائيا لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في الانشطة الاساسية لسلسلة القيمة، وكذلك وجود اثر دال احصائيا في الانشطة الثانوية لسلسلة القيمة.

بناء على نتائج الدراسة تمت التوصية بضرورة زيادة الاهتمام بنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في الشركات الصناعية الكويتية المساهمة العامة، بالاضافة الى تدريب العاملين في اقسام التكاليف على تطبيق هذا النظام لزيادة الاستفادة منه.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت، سلسلة القيمة، الانشطة الاساسية، الانشطة الثانوية.

Abstract

This study aimed to identify the effect of time –driven Activity based costing (TDABC) in value chain construction in the Kuwaiti public shareholding industrial companies, and to achieve the objective of the study, the descriptive and analytical approach was followed, whereby a questionnaire was prepared according to Likert 5 point scale and distributed to a sample of (100) respondents from the workers In the Kuwaiti public shareholding industrial companies, the number of which is (29) companies.

The results of the study showed a statistically significant effect of the time- driven activity -based costing system in value chain construction with its dimensions: primary activities and secondary activities, and the results also showed a statistically significant effect of time- driven activity -based costing system in the primary activities of the value chain, as well as a statistically significant impact. In secondary activities of the value chain.

Based on the results of the study, it was suggested that more attention to the time- driven activity -based costing system in Kuwaiti public shareholding industrial companies, in addition to training workers in cost departments to implement this system to increase the benefit from it.

Key words: time- driven activity -based costing system, value chain, primary activities, and secondary activities.

المقدمة

ادى ظهور اقتصاديات الحجم الكبير وتنوع المنتجات من قبل الشركات الذي تصاحب مع ادخال التكنولوجيا في عمليات الانتاج الذي تسبب في زيادة التكاليف غير المباشرة حيث حلت هذه التكنولوجيا بدلا من العمل اليدوي، كل هذه الظروف تطلبت وجود انظمة تكاليف متطورة تمكن الشركات من احتساب تكلفة وحدة الانتاج بدلا من الانظمة التقليدية .

وقد اهتمت الشركات في الدول الصناعية بتطوير انظمة متطورة لاحتساب التكاليف ومراقبتها حيث ظهرت العديد من الانظمة والاساليب مثل نظام التكاليف المبني على الانشطة والتكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن وغير ذلك من الانظمة، واستجابة للتطورات المستمرة في الاقتصاد واجهت هذه الانظمة بعض الانتقادات وتحديد اوجه القصور والسعي لمعالجتها، وقد ظهر نظام التكاليف المبني على الانشطة الموجهة بالوقت كاحد انظمة التكاليف الذي يعالج بعض مواطن القصور في نظام التكاليف على اساس الانشطة.

وقد اشارت دراسة (Kaplan & Anderson, 2003) الى نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت كنظام متطور لنظام التكاليف على اساس الانشطة بحيث يأخذ بالاعتبار كلف الوقت اللازم لانتاج وحدة الانتاج، ولما لسلسلة القيمة من اهمية في تحديد القيمة المضافة على المنتج بدءا من تكاليف البحث والتطوير حتى اكتمال الانتاج وتسويق وبيع المنتج جاءت هذه الدراسة تربط بين نظام التكاليف المبني على الانشطة الموجهة بالوقت وكلف سلسلة القيمة المتمثلة بكلف الانشطة الاساسية والانشطة الثانوية وتطبيق ذلك على الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت.

مشكلة الدراسة

تعد احتساب تكلفة وحدة المنتج وخاصة في الشركات متعددة المنتجات من المواضيع المعقدة التي تحتاج الى نظام تكاليف متطور ويعود ذلك لوجود مشكلة في القدرة على فصل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات بدقة، وحيث ان أنشطة سلسلة القيمة الاساسية والثانوية هي الاساس في تقدير كلف المنتجات فان عملية تحديد كلف هذه الانشطة وتحميلها على المنتجات تعد مطلبا رئيسيا للشركات الساعية الى

المنافسة والتوسع في الاسواق، من هنا تمثلت مشكلة الدراسة في الاجابة على السؤال: ما اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية.

اسئلة الدراسة:

السؤال الرئيسي: ما اثر نظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة بابعادها (الانشطة الاساسية، الانشطة الداعمة) في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت؟.

وينبثق عن السؤال الرئيسي الاسئلة الفرعية الاتية:

1- السؤال الفرعي الاول:

ما أثر نظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الاساسية لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت؟.

2- السؤال الفرعي الثاني:

ما اثر نظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الاساسية لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت؟.

اهمية الدراسة

تتمثل اهمية الدراسة في تناولها للشركات الصناعية التي تعد من اهم القطاعات الاقتصادية في دولة الكويت وتركيزها على نظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت كنظام متطور لاحتساب تكلفة وحدة الانتاج بدقة عالية، وبيان اثر هذه النظام في بناء أنشطة سلسلة القيمة. وبالتالي المساعدة في عملية تسعير المنتجات بكل ما لها من تبعات على المنافسة السوقية والتوسع وزيادة الحصة السوقية.

اهداف الدراسة

يتمثل الهدف العام للدراسة في التعرف على اثر التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية ويتفرع الى هدفين فرعيين هما:

- التعرف على اثر التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الاساسية لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية
- التعرف على اثر التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الداعمة لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية

فرضيات الدراسة

للإجابة على اسئلة الدراسة تم صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية:

H01: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة بابعادها (الانشطة الاساسية، الانشطة الداعمة) في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

ويتفرع من الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الاولى:

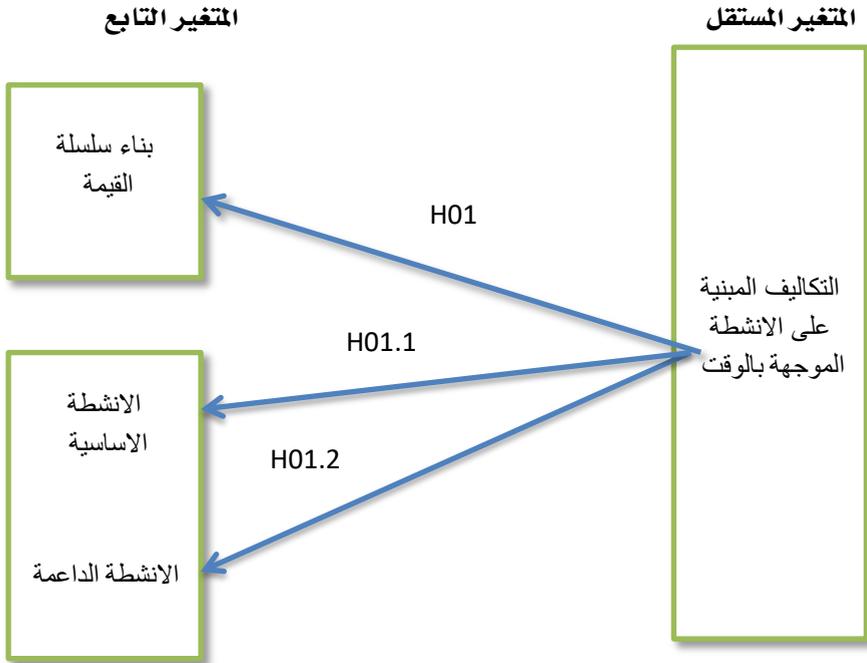
H01.1: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الاساسية لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت

الفرضية الفرعية الثانية

H01.2: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الداعمة لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

انموذج الدراسة

يتمثل المتغير المستقل بنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت اما المتغير التابع بناء سلسلة القيمة فقد تكون من الانشطة الاساسية والانشطة الداعمة.



المصدر : من اعداد الباحث بالاسترشاد بدراسة (Kaplan & Anderson,2007). (Porter,1985).

1.2 الاطار النظري والدراسات السابقة

ان الانتقادات التي تعرض لها نظام التكاليف على اساس الانشطة تعد حافزاً لاستمرار البحث والتطوير للوصول الى نظام مطور للتكاليف على اساس الانشطة بالاضافة الى انظمة اخرى حديثة تعالج القصور الذي يكون موجودا في انظمة التكاليف المستخدمة مهما كان نوعها، ومواكبة لذلك طور (Kaplan & Anderson,2007) مفهوم التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت و اشارا الى انه عبارة عن منهجية أكثر شفافية وقابلة للتوسيع وسهلة التنفيذ والتحديث، بحيث تسمح للمديرين بالحصول على معلومات مهمة حول التكاليف والربحية، بسرعة وبتكلفة زهيدة.

وقد بين (Hooze & Bruggeman, 2010) أن نظام التكاليف الموجهة بالوقت يعد أبسط واقل كلفة بشكل أكثر من منهج التكاليف على اساس الأنشطة التقليدي، حيث تم تطويره اصلاً لمعالجة بعض جوانب القصور والصعوبات التي يواجهها تنفيذ نظام التكاليف على اساس الأنشطة، ويستخدم هذا النظام محركات تكلفة المدة بدلاً من تلك التي يمكن تعديلها بسهولة عند تغير الظروف كما يمكن نظام التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت من دراسة فاعلية العمليات من حيث السعة المتاحة مقابل السعة المستخدمة فعلاً، كما يسمح باجراء تقييم للقيمة المضافة التي تحدد مبررات وجود كل نشاط، ومحاكاة استخدام الموارد.

الا ان نظام التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت لم يكن مثالياً بالمستوى المطلوب فقد ظهرت بعض الصعوبات والتقييد عند تطبيق فعلى سبيل المثال، لوحظ أنه قد تكون هناك حاجة إلى كمية كبيرة من البيانات لحساب المعادلات الزمنية (Varila et al, 2017).

1.1.2 مراحل تنفيذ نظام التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت

يعتمد نظام التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت على تحديد الجهد اللازم لتنفيذ اية عملية واطافة ذلك الى تكلفة المنتج المحسبة على اساس النشاط وقد بين (Kaplan & Anderson, 2003) الخطوات الاساسية لتطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت وكما يلي:

1- تقدير وحدة التكلفة

تعد الطاقة العملية للموارد المتاحة من الامور التي يتم تقديرها من قبل المختصين في الشركات من خلال دراسة الظروف التي تمر بها الشركات واعتبار ساعات التوقف عن العمل واية ظروف زمنية قد تؤثر على سير العمل، حيث يتم البدء بتحديد الطاقة النظرية ومن ثم تحدد الطاقة العملية كنسبة من الطاقة النظرية والتي من الصعب الوصول اليها فاذا كانت عدد ساعات العمل للموظف 50 ساعة اسبوعياً فان الطاقة العملية قد تكون نسبة من هذا الرقم يتم تحديدها بعد الاخذ بالاعتبار الزمن اللازم لبدء العمل والمغادرة واية توقفات روتينية كتوقف المكائن للصيانة وغير ذلك من الامور، وتبدأ عملية تحديد معدلات التحميل لتكلفة الطاقة بحصر تكلفة الموارد المتاحة لدى الشركة ومن ثم قسمتها على اجمالي الطاقة العملية.

2- تقدير الوحدة الزمنية

يتطلب تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت تقدير الوقت المستغرق في انجاز النشاط باعتباره الاساس الذي بنيت عليه فكرة هذا النظام ويتم الاعتماد في ذلك على محركات التكلفة مثل الطلبات المقدمة من العملاء او اوامر الشراء وغير ذلك من المحركات التي تستخدم اصلا في نظام التكاليف على اساس الانشطة .

3- تحديد معاملات الزمنية

يعتبر تساوي مجموع الوقت اللازم لتنفيذ الانشطة التي تتطلبها عملية انتاج الاساس في نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت مع وجود امكانية لاضافة المجموعات الخاصة اذا تطلبها المنتج وبصياغة تحديد المعاملات الزمنية كمعادلة انحدار يتضح ان المتغير المطلوب التنبؤ به هو الزمن الكلي اللازم لانجاز النشاط بحيث يعتمد على مقدار ثابت من الوقت مضافا اليه الوقت المستغرق لوحدات محركات الوقت الاول والثاني.

يرى الباحث ان نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت هي نموذجا متطورا عن نظام التكاليف على اساس الانشطة الذي اصبح يسمى بالتقليدي، حيث جاء هذا النظام استجابة لاهمية الوقت اللازم لتنفيذ الانشطة حيث ان زيادة الوقت يشكل عبئا مالياً اضافيا على الشركة مما ينعكس سلباً على تكاليف المنتج وما الى ذلك من تبعات على تحديد الاسعار المنافسة، وان فشل المنشأة في ضبط الوقت اللازم لعمليات الانتاج سيؤدي الى الاضرار بالقدرة التنافسية لها.

2.2 سلسلة القيمة

تعرف القيمة بأنها المبلغ الذي يرغب المشترون بدفعه ثمناً للمنتج او الخدمة التي تقدمها الشركة، وتحقق الأرباح عند تتجاوز القيمة المحددة للبيع من قبل الشركة تكلفة المنتج او الخدمة، حيث يعتبر ذلك الهدف الاستراتيجي للمنشأة، كما ان ربحية الشركة تعتمد على مدى فاعلية إدارة الأنشطة المختلفة في سلسلة القيمة، وبالتالي فان خلق القيمة يصبح عنصراً حاسماً في تحليل المنافسة. ولكي تتحقق القيمة لا بد من استخدام مواد خام، وغيرها من المدخلات المشتراة والعمليات والموارد البشرية (العمالة المباشرة، وغير المباشرة) والتكنولوجيا اللازمة لتحويل المواد الخام إلى بضائع جاهزة،

ويتم خلق القيمة من خلال تخفيض المخزون والذمم المدينة وغير ذلك، وبالمقابل يتم فقدان القيمة عن طريق شراء المواد الخام وسداد اية مطلوبات أخرى. وبالتالي، فإن غالبية المنشآت تشارك في العديد من الأنشطة اللازمة لعملية خلق القيمة.

وقد ظهرت مفاهيم ونظريات عديدة لتحديد القيمة حيث بين (Jacques,2001) ان الكلاسيكيين يرون ان القيمة ينظر اليها من ناحية العرض ويتم تحديدها من خلال تكلفة الانتاج، اما النيوكلاسيكيين ينظرون الى القيمة من ناحية الطلب ويتم تحديدها من قبل المنفعة اما الاتجاه الثالث فيرون ان القيمة تتحدد من خلال تفاعل العرض والطلب.

اشار (Barber,2008) الى أنه "بالقيمة ، يجب أن نفهم ثمن الأشياء ، أي شيء يستحق بيعه.

وقد عرف (Porter,1985) القيمة بأنها المبلغ الذي يكون المشتريين على استعداد لدفعه ثمناً للسلعة او الخدمة التي تقدمها الشركة.

وعلى الرغم من ان القيمة الزمنية تعتمد كلياً على تكلفتها لكن (Coyle et al,1996) اشاروا الى ضرورة اهمية اعتبار أن القيمة يجب ينظر إليها من منظور العميل ، لأن قيمة العميل تعد الأكثر أهمية. فالقيمة هي التي تحفز الناس وحسب ثقافتهم وتفاوت الاحتياجات والمتطلبات والرغبات ومطالب المستهلك النهائي .

وقد اشار (Wilson &Jantrania,1995) بأنه لا يوجد أي تعريف شامل كامل للقيمة وفشل الكثير من الناس في تقديم تعريف موحد لها.

كما بين (Haksever,2004) أن خلق القيمة له أهمية من جانب شركة الأعمال، لكن العديد من المؤلفين لا يعرفون "لن تم إنشاء القيمة "حيث اكتفوا بالاشارة الى إنه يجب أن تخلق القيمة فقط.

يمكن أن تكون القيمة تم إنشاؤها من مختلف الأنشطة والسياسات والممارسات الشركات وتأثر بعملية القيمة المضافة بشكل مباشر أو غير مباشر أفراد المجموعة الخمسة مثل المالك / المساهم، الموظفين، العميل والموارد والمجتمع والذين يشكلون اصحاب المصالح بحيث يكون العملاء على استعداد للدفع مقابل ذلك. والمساهم يحصل على قيمة نتيجة استثمار امواله ، اما الموظف فقد ينظر للقيمة من خلال مستحقته المالية والمنافع التي يحققها كالتأمين الصحي ومنافع ما بعد التقاعد. وقد بين (Gereffi &

(Humphrey,2005) أن مفهوم القيمة بدأ بالاتجاه نحو العملاء / المستهلكين بدلاً من المنظور المالي.

يعد (Porter,1985) أول شخص قدم مصطلح "سلسلة القيمة" في كتابه الميزة التنافسية: الإبداع والحفاظ على الأداء المتفوق (Porter 1985).

وقد عرف بورتر "سلسلة القيمة" بأنها تمثيل للشركة أنشطة القيمة المضافة ، بناءً على استراتيجية التسعير والتكلفة. وأشار الى ان قدرة أي شركة على فهم نفسها وفهم قدرات واحتياجات العميل أمر بالغ الأهمية ليكون لديها استراتيجية تنافسية ناجحة وأشار الى الخطوات الأولى في إجراء تحليل سلسلة القيمة هو تحديد الأنشطة التي تتطلبها المنشأة حسب طبيعة عملها ومن ثم تقييم إمكانية إضافة القيمة من خلال وسائل ميزة التكلفة أو التمايز. أخيراً ، من المهم جداً للمحلل ان يقوم بتحديد الاستراتيجيات التي تركز على تلك الأنشطة التي من شأنها أن تمكن الشركة من تحقيق المزايا التنافسية المستدامة.

كما عرف (Kaplinsky,2000) سلسلة القيمة بأنها مجموعة كاملة من الأنشطة المطلوبة لجلب منتج أو خدمة من البداية والمروء بالمرحل الوسيطة من الإنتاج، والتسليم إلى المستهلكين النهائيين ، والتخلص النهائي بعد الاستخدام.

كما عرف (Eboh,2012) سلسلة القيمة على انها مجموعة من الشركات (أو الأفراد) التي تتفاعل مع بعضها لتوريد السلع والخدمات وانتاجها ويشار إليها بشكل مختلف على أنها سلاسل الإنتاج أو سلاسل القيمة أو سلاسل التسويق أو سلاسل التوريد أو سلاسل التوزيع .

وقد اشار (Kaplinsky & Morris,2002) الى ان سلسلة القيمة هي النطاق الكامل لأنشطة القيمة المضافة المطلوبة لتقديم منتج أو خدمة خلال مراحل الإنتاج المختلفة ، بما في ذلك شراء المواد الخام والمدخلات الأخرى ، التجميع ، والتحول المادي ، واكتساب الخدمات المطلوبة مثل النقل أو التبريد ، والاستجابة في نهاية المطاف لطلب المستهلكين .

اما (UNIDO,2009) فقد بينت أن سلسلة القيمة تصف النطاق الكامل للأنشطة التي تم القيام بها لجلب منتج من مرحلة توريد المدخلات الأولية ، من خلال

مراحل المعالجة المختلفة ، إلى وجهتها النهائية في السوق ، وتتضمن التخلص منها بعد الاستخدام.

تشمل أنشطة سلسلة القيمة مجموعة كاملة من الأنشطة والخدمات المطلوبة لإتمام المنتجات أو الخدمات بما فيها تصور للبيع في سوقها النهائي سواء المحلية أو الوطنية، دولي أو عالمي. كما تشمل سلسلة القيمة المنتجين والمدخلات الموردين والعمليات والمعالجات وتجار التجزئة والمشتريين. وتكون مدعومة من قبل مجموعة من الأعمال الفنية والمالية ومزودي الخدمات. (الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية).

وقد بين بورتر أن مصدر الميزة التنافسية للشركات لا يمكن الكشف عنه من خلال النظر إلى الشركة ككل. بل يجب تصنيف الشركة في سلسلة من الأنشطة بحيث تكون هناك ميزة تنافسية موجودة في واحد (أو أكثر) من هذه أنشطة وقد ميز بين الأنشطة الأساسية التي لها مساهمة مباشرة لإضافة قيمة إلى إنتاج السلع (الخدمة) وأنشطة الدعم التي لها بدلاً من ذلك اثاراً غير مباشرة على القيمة النهائية للمنتجات لهذا قام برسم خرائط سلسلة القيمة وتحليلها وبيان اثرها على الأداء من حيث السعر والتكلفة والأرباح .

وقد صنف (Porter,1985) هذه الأنشطة بشكل عام الى مجموعتين من الانشطة هي: الأنشطة الأساسية وأنشطة الدعم أو المساعدة ويتفرع من جميعها عدد محدد الأنشطة التي تختلف حسب طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تعمل به المنشأة.

3. منهجية الدراسة

تم اجراء الدراسة على الشركات الصناعية الكويتية باتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث تضمنت وصفا شاملا للاطر النظرية للتكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت، وانشطة سلسلة القيمة ومن ثم جمع البيانات اللازمة باستخدام الاستبانة التي وزعت على عينة بلغت 100 فردا من العاملين في الشركات الصناعية ومن ثم اجراء تحليل مقاييس النزعة المركزية والتشتت والانحدار الخطي البسيط .

4. نتائج الدراسة

1.4 الاحصاء الوصفي

- المتغير المستقل : التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت

أءول رقم (1) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لأجابات افراد العينة على فقرات التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاهمية النسبية
1	تهتم الشركة بتطوير انظمة التكاليف المستخدمة لديها	3.885	1.021	5	مرتفع
2	تعد اءارة الوقت من المواضيع الهامة في الشركة	3.754	1.123	7	مرتفع
3	تهتم الشركة بعامل الوقت خلال مراحل الانتاج	3.722	1.194	8	مرتفع
4	تقوم الشركة باستخدام الوقت اللازم لتنفيذ النشاط اساسا لتحميل التكاليف غير المباشرة.	3.690	1.119	9	مرتفع
5	تعيد الشركة تقييم الوقت المستنفذ في الانتاج من حين لآخر.	3.932	1.002	4	مرتفع
6	تحدد الشركة الوقت اللازم لتعمل بطاقتها الانتاجية كاملة	4.115	.858	2	مرتفع
7	عند وجود فائض في الوقت تعمل الشركة على استغلاله	4.063	.859	3	مرتفع
8	تقارن الشركة كلفة وقت العمل المتاح لديها مع الوقت في الشركات المشابهة	4.236	.840	1	مرتفع
9	تراجع الشركة معدلات الوقت المستخدم في تحميل التكاليف	3.859	1.134	6	مرتفع

يتبين من الأءول (1) أن اعلى الأوساط الحسابية قد بلغ (4.236) وبانحراف معياري قدره (0.840) ويعود لأجابات الفقرة التي نصت على " تقارن الشركة كلفة وقت العمل المتاح لديها مع الوقت في الشركات المشابهة". ثم جاء بالمرتبة الثانية الوسط الحسابي لأجابات افراد العينة على الفقرة التي نصت على "تحدد الشركة الوقت اللازم لتعمل بطاقتها الانتاجية كاملة" حيث بلغ (4.115) وبانحراف معياري قدره (0.858). ثم جاء في المرتبة الثالثة الوسط الحسابي البالغ (4.063) بانحراف معياري قدره

(0.859) لاجابات الفقرة التي نصت على " عند وجود فائض في الوقت تعمل الشركة على استغلاله " , ثم بالمرتبة الرابعة الوسط الحسابي البالغ (3.932) بانحراف معياري قدره (1.002) لاجابات لفقرة التي تنص على " تعيد الشركة تقييم الوقت المستنفذ في الانتاج من حين لآخر " . اما بالمرتبة الخامسة فكان الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة للفقرة التي نصت على " تهتم الشركة بتطوير انظمة التكاليف المستخدمة لديها " البالغ (3.885) بانحراف معياري قدره (1.021) . وفي المرتبة السادسة كانت قيمة الوسط الحسابي (3.859) بانحراف معياري قدره (1.134) لاجابات لفقرة التي نصت على " تراجع الشركة معدلات الوقت المستخدم في تحميل التكاليف " . وجاء بالمرتبة السابعة الوسط الحسابي البالغ (3.754) بانحراف معياري قدره (1.123) لاجابات الفقرة التي نصت على " تعد ادارة الوقت من المواضيع الهامة في الشركة " . ثم جاء بالمرتبة الثامنة الوسط الحسابي (3.722) وبانحراف معياري قدره (1.194) لاجابات الفقرة التي تنص على " تهتم الشركة بعامل الوقت خلال مراحل الانتاج " . وبالمرتبة التاسعة جاء الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة على الفقرة التي تنص على " تقوم الشركة باستخدام الوقت اللازم لتنفيذ النشاط اساسا لتحميل التكاليف غير المباشرة " البالغ (3.690) وبانحراف معياري قدره (1.119).

- المتغير التابع : بناء سلسلة القيمة

-الانشطة الاساسية

جدول رقم (2) الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات افراد العينة على

الفقرات الخاصة بالانشطة الاساسية لبناء سلسلة القيمة

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاهمية النسبية
1	تهتم الشركة بتصنيف الانشطة حسب ارتباطها مع القيمة المضافة	3.696	.997	7	مرتفع
2	تحدد الشركة الانشطة الاساسية فيها.	3.920	.972	1	مرتفع
3	يعد استلام المواد الاولية من الانشطة الرئيسية في شركتكم.	3.808	1.065	3	مرتفع
4	تهتم الشركة بنشاط التخزين والتوزيع للمواد الاولية كنشاط مستقل	3.840	.957	2	مرتفع
5	يعد نشاط العمليات المتمثلة اللازمة لتحويل	3.715	1.037	5	مرتفع

				المواد الاولية الى منتجات من الانشطة الاساسية.	
متوسط	9	1.091	3.664	تعد عملية تغليف وشحن وتوزيع منتجاتكم للعملاء من الانشطة الاساسية.	6
متوسط	8	1.077	3.677	يتم استقطاب عملاء جدد والحفاظة على العملاء الحاليين من قبل جهة متخصصة بذلك.	7
مرتفع	5	1.151	3.715	تتوفر امكانية استلام اوامر البيع الالكتروني للتسهيل على العملاء.	8
مرتفع	6	1.145	3.702	تهتم الشركة بخدمات ما بعد البيع التي تقدم للعملاء.	9
مرتفع	4	1.107	3.795	يوجد ربط الكتروني داخلي وخارجي للانشطة الاساسية في شركتكم.	10

يتبين من الجدول اعلاه ان اعلى الاوساط الحسابية قد بلغ (3.920) وبانحراف معياري قدره (0.972) ويعود لاجابات الفقرة التي نصت على " تحدد الشركة الانشطة الاساسية فيها" ثم جاء بالمرتبة الثانية الوسط الحسابي البالغ (3.840) بانحراف معياري قدره (0.957) لاجابات الفقرة التي نصت على " تهتم الشركة بنشاط التخزين والتوزيع للمواد الاولية كنشاط مستقل" اما بالمرتبة الثالثة فكانت قيمة الوسط الحسابي (3.808) بانحراف معياري قدره (1.065) ويعود لاجابات الفقرة التي نصت على " يعد استلام المواد الاولية من الانشطة الرئيسية في شركتكم" ثم جاء بالمرتبة الرابعة الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة على الفقرة التي نصت على " يوجد ربط الكتروني داخلي وخارجي للانشطة الاساسية في شركتكم" البالغ (3.795) وبانحراف معياري قدره (1.107) وفي المرتبة الخامسة جاء الوسط الحسابي لكلتا الفقرتين اللتين نصتا على " يعد نشاط العمليات المتمثلة الالزمة لتحويل المواد الاولية الى منتجات من الانشطة الاساسية" و " تتوفر امكانية استلام اوامر البيع الالكتروني للتسهيل على العملاء" البالغ (3.715) وبانحراف معياري قدره على التوالي (1.037) (1.151) ثم جاء بالمرتبة السادسة الوسط الحسابي البالغ (3.702) بانحراف معياري قدره (1.145) ويعود لاجابات الفقرة التي نصت على " تهتم الشركة بخدمات ما بعد البيع التي تقدم للعملاء" وبالمرتبة السابعة بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.696)

وبانحراف معياري قدره (0.997) ويعود لاجابات افراد العينة على الفقرة التي نصت على "تهتم الشركة بتصنيف الانشطة حسب ارتباطها مع القيمة المضافة " اما بالمرتبة الثامنة كانت قيمة الوسط الحسابي (3.667) بانحراف معياري قدره (1.077) لاجابات الفقرة التي نصت على " يتم استقطاب عملاء جدد والمحافظة على العملاء الحاليين من قبل جهة متخصصة بذلك" ثم جاء المرتبة التاسعة الوسط الحسابي البالغ (3.664) وبانحراف معياري قدره (1.091) ويعود لاجابات الفقرة التي نصت على " تعد عملية تغليف و شحن وتوزيع منتجاتكم للعملاء من الانشطة الاساسية" .

-الانشطة الثانوية

جدول رقم (3) الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات افراد العينة على

الفقرات الخاصة بالانشطة الثانوية لسلسلة القيمة

الاهمية النسبية	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	
مرتفع	9	1.095	3.693	يتم تحديد الانشطة الداعمة للانشطة الاساسية في الشركة.	1
مرتفع	6	.980	3.993	تهتم الادارة بالربط الالكتروني بين الانشطة الداعمة.	2
مرتفع	5	.960	4.031	تتوفر انظمة الكترونية لانشطة البنية التحتية مثل الحسابات والادارة والمستشارون.	3
مرتفع	4	.886	4.156	يتوفر في الشركة اسس واليات لاستقطاب الموارد البشرية	4
مرتفع	1	.842	4.255	يتوفر في الشركة نظام واضح للتعين والرواتب والعلاوات.	5
مرتفع	3	.821	4.172	يتوفر في الشركة اقسام مختصة بادارة حقوق ومنافع العاملين بعد انتهاء خدماتهم.	6
مرتفع	2	.838	4.185	يوجد في الشركة جهة مختصة بادارة تكنولوجيا المعلومات.	7
مرتفع	7	1.118	3.952	يتوفر في الشركة وظيفة منفصلة لشراء الموارد :كالاصول الثابتة والمخزون .	8
مرتفع	8	1.159	3.699	يوجد ربط الكتروني بين الانشطة الداعمة والجهات الخارجية.	9

يتضح من الجدول اعلاه ان اعلى الاوساط الحسابية قد بلغ (4.255) وبانحراف معياري قدره (0.842) ويعود لاجابات افراد العينة على الفقرة التي نصت على "يتوفر في الشركة نظام واضح للتعيين والرواتب والعلاوات" ثم جاء بالمرتبة الثانية الوسط الحسابي البالغ (4.185) بانحراف معياري قدره (0.838) لاجابات افراد العينة على الفقرة التي نصت على "يوجد في الشركة جهة مختصة بادارة تكنولوجيا المعلومات" وبالمرتبة الثالثة بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.172) بانحراف معياري قدره (0.821) ويعود لاجابات الفقرة التي نصت على "يتوفر في الشركة اقسام مختصة بادارة حقوق ومنافع العاملين بعد انتهاء خدماتهم" وجاء في المرتبة الرابعة الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة على الفقرة التي نصت على "يتوفر في الشركة اسس واليات لاستقطاب الموارد البشرية" البالغ (4.156) وبانحراف معياري قدره (0.886) اما بالمرتبة الخامسة فقد بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.031) وبانحراف معياري قدره (0.886) ويعود لاجابات الفقرة التي نصت على "تتوفر انظمة الكترونية لانشطة البنية التحتية مثل الحسابات والادارة والمستشارون" ثم جاء بالمرتبة السادسة الوسط الحسابي البالغ (3.993) بانحراف معياري (0.980) لاجابات افراد العينة على الفقرة التي نصت على "تهتم الادارة بالربط الالكتروني بين الانشطة الداعمة" وفي المرتبة السابعة بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.952) وبانحراف معياري قدره (1.118) لاجابات الفقرة التي نصت على "يتوفر في الشركة وظيفة منفصلة لشراء الموارد :كالاصول الثابتة والمخزون" وبالمرتبة الثامنة كانت قيمة الوسط الحسابي (3.699) وبانحراف معياري قدره (1.159) ويعود لاجابات الفقرة التي نصت على "يوجد ربط الكتروني بين الانشطة الداعمة والجهات الخارجية" ثم جاء بالمرتبة التاسعة الوسط الحسابي البالغ (3.693) وبانحراف معياري قدره (1.095) لاجابات افراد العينة على الفقرة التي نصت على "يتم تحديد الانشطة الداعمة للانشطة الاساسية في الشركة".

2.4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية التي نصت على:

H01: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة بابعادها (الانشطة

الاساسية، الانشطة الداعمة) في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

جدول رقم (4) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

Coefficients						ANOVA		Model Summary		DV
Sig	t	Beta	Std.Erorr	B	IV	Sig	F	R2	R	V.Chain
0.000	12.25	0.624	0.072	0.421	TDABC	0.00	15.21	0.519	0.721	

يتبين من الجدول (4) ان هناك علاقة ارتباط ايجابية بين نظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت وبناء سلسلة القيمة بابعادها الانشطة الاساسية والانشطة الداعمة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.721)، كذلك يتضح ان المتغير المستقل استطاع تفسير ما نسبته (0.519) من تباين المتغير التابع وتعود النسبة غير المضرة لابعاد وعوامل اخرى لم يتم تناولها في الدراسة.

كما يتبين ان قيمة f قد بلغت (15.21) وبمستوى دلالة احصائية قدرها (0.00) مما يعني عدم قبول الفرضية الصفرية التي نصت على انه لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة بابعادها (الانشطة الاساسية، الانشطة الداعمة) في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، وبالتالي قبول الفرضية البديلة التي تنص على:

يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة بابعادها (الانشطة الاساسية، الانشطة الداعمة) في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الاولى التي نصت على:

H01.1: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الاساسية لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت

جدول رقم (5) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الاولى

Coefficients					ANOVA		Model Summary		
Sig	t	Beta	St.Errorr	B	Sig	F	R2	R	
0.00	8.214	.214	0.065	0.261	TDABC	0.00	12.34	0.29	0.541

يتبين من الجدول (5) ان هناك علاقة ارتباط ايجابية بين نظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت والانشطة الاساسية لسلسلة القيمة ،حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.541)، كذلك يتضح ان المتغير المستقل استطاع تفسير ما نسبته (0.29) من تباين المتغير التابع وتعود النسبة غير المضرة لابعاد وعوامل اخرى لم يتم تناولها في الدراسة. كما يتضح ان قيمة f قد بلغت (12.34) وبمستوى دلالة احصائية قدرها (0.00) مما يعني عدم قبول الفرضية البديلة التي نصت على انه لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الاساسية لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت،وبناء على هذه النتيجة يتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على:

يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الاساسية لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.
نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية التي نصت على:
H01.2: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الداعمة لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

جدول رقم (6) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

Coefficients					ANOVA		Model Summary		
Sig	t	Beta	Std.Errorr	B	Sig	F	R2	R	
0.00	6.332	0.264	.032	0.32	TDABC	0.00	8.33	0.20	0.456

يتبين من الجدول (6) ان هناك علاقة ارتباط ايجابية بين نظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت وبناء الانشطة الداعمة لسلسلة القيمة ،حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.456)، كذلك يتضح ان المتغير المستقل استطاع تفسير ما نسبته (0.20) من تباين المتغير التابع وتعود النسبة غير المضرة لابعاد وعوامل اخرى

لم يتم تناولها في الدراسة. كما يتبين ان قيمة f قد بلغت (8.33) وبمستوى دلالة احصائية قدرها (0.00) مما يعني عدم قبول الفرضية البديلة التي نصت على انه لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الداعمة لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت. وبناء على هذه النتيجة يتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على:

يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء الانشطة الداعمة لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت.

1.5 مناقشة النتائج

بينت نتائج الدراسة ان هناك اثر ذو دلالة احصائية لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة بابعادها (الانشطة الاساسية، والانشطة الثانوية) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الكويتية، وقد تبين ان قوة تاثير المتغير المستقل قد بلغت (0.624) وان ميل الانحدار قد بلغ (0.421)، كما تبين ان هناك اثر دال احصائيا لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في الانشطة الاساسية لسلسلة القيمة، وبالمثل يوجد اثر دال احصائيا لنظام التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت في الانشطة الداعمة لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المساهمة العامة. وبهذا يتضح ان تطبيق التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت قد حقق نتائج ايجابية من خلال التاثير على سلسلة القيمة بابعادها الانشطة الاساسية والانشطة الداعمة وتنسجم هذه النتيجة مع الدوافع الرئيسية التي ادت بالشركات الصناعية لتحسين انظمة التكاليف المستخدمة فيها.

2.5 التوصيات

بناء على نتائج الدراسة تمت التوصية بضرورة زيادة اهتمام الشركات الصناعية الكويتية بتحسين عملية تطبيق التكاليف المبنية على الانشطة الموجهة بالوقت لتعظيم الاستفادة منها بالاضافة الى تدريب وتطوير الكادر الفني والمهني المعني بمحاسبة التكاليف .

6. قائمة المراجع

- Barber, Elizabeth (2008). How to measure the “value” in value chains. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**. Vol.38, Iss 9, pp. 685-698.
- Coyle, J.J., Bardi, E.J., Langley Jr., C.J., (1996). **The Management of Business Logistics**, 6th Edition. West Publishing Company, USA.
- Gereffi, G., Humphrey, J., & Sturgeon, T. (2005). The Governance of Global Value Chains. **Review of International Political Economy**, 12 (1), 78-104 DOI: 10.1080/09692290500049805.
- Haksever, C (2004). A Model of Value Creation: Strategic view. **Journal of Business Ethics**. vol.49, no.3 pp.291-305.
- Hooze, S., Bruggeman, W., (2010). Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: the role of collective worker participation and leadership style. **Manag. Account. Res.** 21, 185– 198. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.01.003>.
- Jacques Perrin (2001), **Création de la valeur dans l'économie de l'information**, *Forum de la Régulation*, , Disponible sur le lien.
- Kaplan, R.S., Anderson, S.R., (2007). **Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits**. Harvard Business School Press.
- Kaplinsky, R. (2000). Globalisation and Unequalisation: What Can be Learned from Value Chain Analysis. **Journal of Development Studies** 73(2):117-146.
- Porter, M. E., (1985), **Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance**. New York. P38
- UNIDO (2009). **Agro-Value Chain Analysis and Development: The UNIDO Approach**. United Nations Industrial Development Organization, Vienna Press.
- Varila, M., Seppanen, M., Suomala, P., 2007. Detailed cost modelling: a case study in warehouse logistics. **Int. J. Phys. Distrib. Logist. Manag.** 37 (3), 184–200.
- Wilson, David T. and Swati Jantrania. 1995. “Understanding the Value of a Relationship.” **Asia-Australia Marketing Journal** 2 (1): 55-66.