

انعكاس العلاقة بين المحتوى المعلوماتي لنظام (TD-ABC) وتخطيط برامج المراجعة الداخلية على قيمة المنشأة

محمد شعبان السيد عبد الرحمن

الملخص

أدى التطور في أنظمة التكاليف إلى ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) الذي يدعم عمليات التخطيط والرقابة في المنشأة من خلال الأثر الإيجابي لمنهجية هذا النظام على الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية كما يُظهر نظام (TDABC) شفافية أكبر للتكاليف ، حيث يوفر معلومات مالية وغير مالية لتستخدم في أغراض الرقابة وتقييم الأداء ، فمن خلال تتبع تدفقات الموارد بشكل كمي للأنشطة، يمكن تحديد كمية طاقات الموارد التي تستهلكها الأنشطة، وتحديد طاقات الموارد غير المستغلة، وهذا يعطي صورة واضحة عن تكلفة وربحية المنتجات والعملاء ، وبالتالي يصبح أمام الإدارة رؤية لمجالات الترشيح والتحسين والتطوير في معاملات معدلات الوقت، ومن ثم يكون بإمكانها وضع برنامج منهجي متكامل لضبط ورقابة التكلفة أو زيادة كفاءة أداء عملياتها مما يترتب عليه زيادة في قيمة المنشأة.

ويعتبر نظام (TDABC) هو أحد أنظمة الرقابة المحاسبية داخل الشركة، لذا فإن مهام مراجعة هذا النظام ومراقبة تنفيذه وتقديم المقترحات اللازمة لتطويره تقع ضمن مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية، كما أن تطبيق نظام (TDABC) يساعد المراجع الداخلي على فهم تحليل الأنشطة حسب ارتباطها بوحدات التكلفة إلى رئيسية ومساعدة، أو وفقاً للقيمة المضافة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة فيتم استبعادها، مما يبين أن العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والمراجعة الداخلية علاقة تكاملية، فنظام (TDABC) يوفر محتوى معلوماتي يترتب عليه مساعدة المراجع الداخلي في عملية تخطيط برامج المراجعة والرقابة واتخاذ القرارات التي تضيف قيمة للمنشأة.

Abstract

The development in cost systems has led to the emergence of the Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) that supports the planning and control processes in the institution through the positive impact of its methodology on planning budgets and standard costs.

The TDABC system also shows greater cost transparency, as it provides financial and non-financial information to be used for monitoring and performance evaluation purposes. By tracing resource flows for activities quantitatively, it is possible to determine the amount of resources consumed by activities, and to identify the unexploited resources. This gives a clear image about the cost and profitability of products and customers.

Hence, the management will be able to see the areas of rationalization, improvement and development in the equations of time transactions. Consequently, it will be able to develop its integrated systematic program to control the development of cost control or increase the performance of its operations efficiently, which will consequently increase the value of the facility.

The TDABC system is one of the accounting control systems within the company, so the tasks of reviewing, controlling and monitoring its implementation as well as submitting the necessary recommendations for its development

fall within the responsibilities of the internal audit department. The implementation of the TDABC system helps the internal auditor to understand the analysis of activities according to cost units - To principal and auxiliary - or according to the added value – whether they add value or not to be excluded.

. Hence, there is an integrative relationship between TDABC and internal audit, as the TDABC system provides informational content that entails assisting the internal auditor in planning the controlling audit process as well as the decision-making programs that add value to the facility.

اولا : طبيعة المشكلة

إن ازدياد حدة المنافسة في الأسواق الحالية، يضع الشركات أمام تحديات كبيرة، إذا ما أرادت تعظيم أرباحها، والحفاظ على استمراريتها، ومستوى خدماتها عالية الجودة، لذا ومن أجل تدعيم مركزها التنافسي ومن ثم تحقيق أهدافها في مجال الربح والاستمرارية أصبح لزاماً على إدارة الشركات أن تبحث عن السبل والوسائل المناسبة لتخفيض تكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة، مع الحفاظ على عنصر الجودة العالية، ولعل من أفضل المداخل لتحقيق هذا الهدف هو أن تسعى إدارة الشركات لتخفيض التكاليف غير المباشرة لمنتجاتها أو خدماتها، والانتفاع بالطاقة غير المستغلة بالشكل الصحيح والأمثل، ونظراً لنواحي القصور التي تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية، والتي تعتمد على توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام، لذلك يعتبر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) بمثابة الوسيلة المناسبة لتلافي نواحي القصور تلك، إذ بموجب هذا النظام يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أسس دقيقة ومبرمجة وبشكل يكفل تحقيق قيمة للمنشأة وميزة تنافسية وهي تحقيق مبدأ العدالة في تخصيص تلك التكاليف على الأنشطة للمنتجات والخدمات بموجب محرك واحد وهو الوقت (Time Driver)، وتوفير

محتوى معلوماتي دقيق وملائم ويقلل من حالة عدم التأكد المحيط بعملية اتخاذ القرارات.

ولقد أكدت العديد من الدراسات على قدرة أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على توفير محتوى معلوماتي دقيق وملائم لمتخذي القرارات خاصة فيما يتعلق بتحديد الموارد والطاقة غير المستغلة، والمزيج الأمثل للإنتاج، وغيرها من القرارات، كما يمكن لأسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت الارتقاء بدقة القياس المحاسبي للتكلفة وتحقيق الجودة الكلية للمعلومات المحاسبية.

كما أن المراجعة الداخلية لكي تكون نشاط مضيف للقيمة والقيام بدورها بفعالية فإنها بحاجة إلى معلومات تفصيلية دقيقة وملائمة وفي التوقيت المناسب وهو ما يوفره تطبيق نظام (TDABC)، الذي يساعد المراجع الداخلي على فهم تحليل الأنشطة حسب ارتباطها بوحدات وزمن التكلفة إلى رئيسية ومساعدة، أو وفقاً للقيمة المضافة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة فيتم استبعادها، ففهم المراجع الداخلي لتحليل الأنشطة التي تضيف قيمة فيقوم بتقديم المقترحات لتعظيم الاستفادة منها وتطويرها وبالنسبة للأنشطة التي لا تضيف قيمة فيقدم مقترحات باستبعادها أو تخفيضها، مما يساعد على رفع الكفاءة وجودة الأداء والتحقق من التخصيص السليم لتكاليف الأنشطة على المنتجات، مما يبين أن العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والمراجعة الداخلية علاقة تكاملية، فنظام (TDABC) يوفر محتوى معلوماتي يترتب عليه مساعدة المراجع الداخلي في عملية تخطيط برامج المراجعة والرقابة واتخاذ القرارات التي تضيف قيمة للمنشأة.

ثانيا : اهمية البحث

ترجع اهمية هذا البحث للاعتبارات التالية :

- ١- قلة الدراسات العربية التي توضح العلاقة بين نظام (TD-ABC) وتخطيط برامج المراجعة الداخلية
- ٢- التعرف على مدى التحسين في تخطيط برامج المراجعة الداخلية في ظل توافر المعلومات المستمدة من نظام (TD-ABC)
- ٣- دراسة تأثير العلاقة بين المعلومات المستمدة من نظام (TD-ABC) وتخطيط برامج المراجعة الداخلية على قيمة المنشأة

ثالثا: أهداف البحث :

يهدف البحث إلى:

- ١- التعرف على المعلومات التي يوفرها نظام (TD-ABC) وخصائصها
- ٢- دراسة أثر استخدام معلومات نظام التكاليف (TD-ABC) على تخطيط برامج المراجعة الداخلية.
- ٣- التعرف على العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) وتحسين قيمة المنشأة عن طريق توفير معلومات تفيد بتقييم دقيق لتكلفة المنتجات.

رابعا : خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث واهميته وتحقيقا لاهدافه فقد تم تقسيم خطة البحث الى :

أولاً: أهمية المعلومات المتوافرة في إطار تطبيق نظام تكاليف (TDABC)

ثانياً: خصائص المعلومات التي يوفرها نظام (TD-ABC)

ثالثاً: إضافة قيمة كاتجاه حديث للمراجعة الداخلية

رابعا : مقومات إضافة القيمة

خامسا : مؤشرات ومتطلبات إضافة المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة

سادسا : إضافة نظام (TDABC) قيمة للمنشأة

سابعاً: النتائج والتوصيات

أولاً: أهمية المعلومات المتوافرة في إطار تطبيق نظام تكاليف (TDABC):

١. التخطيط واتخاذ القرارات:

تساعد المعلومات المتوافرة في إطار نظام (TDABC)، في تحديد تكلفة المنتجات وتكلفة العملاء، مما يساعد على التخلي عن المنتجات التي تحقق خسائر أو التي تتضمن أنشطة إضافية والتي تسبب تكاليف إضافية تكملية إذا لم تكن أسعارها تغطي هذه التكاليف التي تتطلبها الأنشطة اللازم القيام بها، والإبقاء على المنتجات التي تحقق أرباح وكذلك التخلي عن العملاء التي تحقق خسائر والإبقاء على العملاء التي تحقق أرباح

٢ - التحسين والرقابة التشغيلية:

يعد تخطيط التكاليف أقوى الوسائل في تحقيق الرقابة على التكاليف، وتعد أحد الأساليب الأساسية في إدارة التكاليف هي إجراءات التحسين والتطوير المستمر، كما يعد تحديد الطاقة العملية هي العنصر الأساسي في إطار نظام (TDABC)، لذلك تغلب نظام (TDABC) على التشوه الذي يشوب معلومات التكاليف وذلك بتحديد الطاقة العملية لكل مجموعة موارد بالإضافة إلى أن العنصر الرئيسي الآخر في هذا النظام هو الوحدة الزمنية اللازمة لأداء النشاط بواسطة هذه المجموعة لذلك فإن التكاليف يتم التقرير عنها على أساس الوقت المستهلك والوحدات الزمنية يجب حسابها بدقة. وفي الغالب؛ فإن الوحدة الزمنية يستخدمها المديرون في إطار التقدير التقريبي للرؤية الاستراتيجية الخاصة بالمنشأة (Rodríguez-Monroy, et al., (2014)

كما أن نظام (TDABC) يساعد في تقديم معلومات ملائمة ودقيقة للمديرين التي تساعد في تحسين العمليات التشغيلية وإجراء تحليل الربحية لكل عميل أو قسم أو نشاط من خلال استخدام معادلات الوقت وذلك كما يلي:

أ - تحسين العمليات التشغيلية.

ب- تحليل ربحية القسم.

ت- قرارات الاستثمار المستقبلية.

٣- الاستغلال الأمثل للطاقة الفائضة في إطار معلومات نظام (TDABC):

تساعد معلومات التكاليف الناتجة من تطبيق نظام (TDABC) مثل تحليل ربحية المنتجات، والعملاء، وقنوات التوزيع، والتسعير، في دعم تحليل عمليات اتخاذ القرارات وفي قرارات تحسين العمليات، ويتسم نظام معلومات التكاليف (TDABC) بقدرته على توفير معلومات عن قياس تكاليف الطاقة بالقدر المتوافر وبالقدر المستخدم وبالتالي بتحديد الفرق بينهم (Hoozee, S. (2013):

كما أن الطاقة غير المستغلة تنتج من الفرق بين الطاقة المتاحة والطاقة المستغلة، لذلك لا بد من اتخاذ الإجراءات للحد من المعروض من الموارد والمصروفات المرتبطة بها من خلال اتخاذ الإجراءات التالية:

أ- بدلاً من تخفيض الطاقة غير المستغلة الحالية، فإن المديرين يمكنهم الاحتفاظ بالطاقة للنمو المستقبلي، كما يمكنهم التفكير في تقديم منتجات جديدة والتوسع في الأسواق وزيادة الحصة السوقية وبالتالي زيادة الإنتاج وفقاً للموقف التنافسي وحجم طلب العملاء على منتجات المنشأة، وأيضاً تحديد حجم الأعمال الممكن تشغيله مستقبلاً في ضوء الطاقة الحالية المتاحة.

ب- تحديد حجم العجز القائم في الطاقة المتاحة ومقدار ما يتطلبه من إنفاق رأسمالي إضافي لسد عجز الطاقة

وفي إطار كلا البدائل السابقة فإن معلومات نظام (TD-ABC) تساعد في تحديد أثر الإجراءات المتخذة للاستفادة من الطاقة غير المستغلة والتأكد من صحة التغييرات الاستراتيجية والتشغيلية المتخذة ولهذا الغرض فإن إجراءات نماذج المحاكاة يجب أن يتم اختيارها للحصول على المقاييس غير المالية (الوقت) والمقاييس المالية (التكلفة)

والربحية المتعلقة بتأثير القرارات الخاصة بإدارة الطاقة غير المستغلة، وبهذا الأسلوب يمكن تحديد فاعلية تأثير القرارات الخاصة بإدارة الطاقة غير المستغلة. علاوة على ذلك فإن معلومات نظام (TDABC) تساعد في إدارة الرافعة التشغيلية التي يمكن تبنيها لتخفيض الطاقة غير المستغلة في ضوء:

أ- سياسات التسعير التي تساعد في الحد من الطلب الزائد وتحسين عمليات استغلال الطاقة غير المستغلة.

ب- تحسين العمليات التشغيلية بقدر الإمكان وذلك لتخفيض وقت الأنشطة

(Giannetti, Riccardo et al., 2011)

٤- خفض التكلفة:

تعتبر عملية خفض التكلفة الهدف الأساسي لبرنامج التحسين المستمر داخل المنشأة، حيث أن عملية التحسين المستمر على تصميم المنتجات أو الخدمات التي تتواكب مع رغبات المستهلك كما تعني أيضا استمرار الأبحاث على المنتجات والخدمات المقدمة والأنشطة المرتبطة بها، وذلك لبيان مدى الضعف والقوة في الأنشطة التشغيلية والعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تساعد في الأداء وتؤدي إلى زيادة التكاليف.

كما تساعد معلومات نظام (TDABC) على خفض التكلفة، وذلك لتركيزه المستمر على الأنشطة، وتوجد أربعة طرق لتخفيض التكلفة تتمثل فيما يلي:

أ- تخفيض زمن الأنشطة، أي تخفيض الوقت اللازم و المجهود اللازم لأداء النشاط.

ب- استبعاد الأنشطة، ويتم استبعاد النشاط بالكامل (إذا كان النشاط غير مضيف للقيمة).

ت- اختيار الأنشطة، وتحقيق اختيار البديل الأقل تكلفة من بدائل التصميم المختلفة.

ث- المشاركة في الأنشطة، وتعني إجراء بعض التغييرات التي تسمح بمشاركة الأنشطة مع منتجات متعددة لتحقيق وفورات في تصفيات الحجم والتكلفة (طارق عبدالعظيم، ٢٠٠٩،

٥- دور معلومات نظام (TDABC) في تجنب تكلفة فشل الشركات:

تساعد معلومات نظام التكاليف (TDABC) في اتخاذ العديد من القرارات التي يؤدي الفشل فيها إلى فشل وتعسر الشركات، وتتمثل تلك القرارات في القرارات الاستراتيجية التالية

(احمد السيد محمد ، ٢٠١٦)

- أ- قرار استبعاد منتج أو الإبقاء عليه.
- ب- قرار التوسع في إنتاج منتج.
- ج- قرار إدخال منتج جديد.
- د- تحديد موقع مصنع جديد.
- هـ- قرار سعر المنتجات.

ثانياً: خصائص المعلومات التي يوفرها نظام (TD-ABC):

أ- الملائمة:

يوفر نظام (TDABC) معلومات تتسم بالملائمة، حيث أن هذا النظام من خلال تقسيمه للشركة إلى أنشطة وحصر تكاليف ومتغيرات كل نشاط بصورة منفردة واعتبارها موقع التكلفة الأساسي يؤدي إلى تقديم معلومات مفصلة مالية وغير مالية عن تكلفة العمليات والأنشطة وتكلفة الوحدة المنتجة وكمية المخرجات والوقت المستغرق لإنجاز عمل النشاط وعدد العاملين وغيرها من المعلومات التي يمكن الرجوع إليها في تقييم الأحداث وفي أي وقت باستخدامه للتقنيات الحديثة في تسجيل

ومعالجة البيانات المالية وغير المالية عن الأنشطة التي تحدث التكلفة داخل الشركة (محمد مصطفى جمعة ، ٢٠١٨) مما يساعد على:

- ١- اتخاذ القرار المناسب على أساس معلومات التكلفة الدقيقة إما الاستمرار في العمل أو تحويل بعض العمليات إلى شركة أخرى (تغذية عكسية).
- ٢- إمكانية التنبؤ عن الفرص والمخاطر المتعلقة بالأنشطة والأعمال المختلفة والتي من الممكن أن تواجهها الشركة وذلك عن طريق التعرف على أداء الأنشطة في الفترات السابقة وتقييمها مع الأخذ بنظر الاعتبار التغيرات الحاصلة في الوقت الحاضر والتغيرات المتوقع حدوثها في المستقبل.
- ٣- يؤدي إلى إتاحة الفرصة للمستخدمين لتأكيد أو تصحيح تقييم معلوماتهم السابقة واتخاذ القرارات التصحيحية (تغذية عكسية).

مما سبق يتضح أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت يوفر معلومات تتوفر فيها خاصية الملائمة.

ب- الموثوقية:

إن تطبيق نظام (TDABC) يؤدي إلى تحسين موثوقية المعلومات من خلال استخدامه مسببات تكلفة ومعدلات تحميل متعددة فانه يقضي على التخصيص العشوائي المبني على أساس استخدام معدل تحميل وحيد لكافة الوحدات المنتجة بغض النظر عن درجة استفادتها من التكاليف غير المباشرة، وبهذا فانه يوفر معلومات تتميز بالدقة والموثوقية والتوقيت المناسب وسهولة الفهم، يتم على أساسها احتساب مؤشرات الكفاءة للسيطرة الفعالة على الموارد وتحسين الإدارة المالية وعملية صنع القرار (سهام سيد محمد ، ٢٠١٨) كما أن نظام (TD-ABC) يقدم معلومات أقل تجميع من المعلومات التي تقدمها الأنظمة التقليدية أي أنه ينسجم مع نظرية الحوادث Events Theory التي تقترض أن تكون المعلومات المقدمة عن الحوادث الاقتصادية التي يمكن للمستخدمين استخدامها في اتخاذ القرارات يجب أن تكون أقل تجميعاً ويقوم المستخدمون بدلا من المحاسبين بتجميع

البيانات وفقا لمنفعتهم حيث أن التجميع يؤدي إلى خسارة المعلومات Kowsari, (Fatemeh .2013):

مما سبق يتضح للباحث أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت يوفر المعلومات التالية:

- ١- معلومات مفصلة تصف بصدق وواقعية كل ما يحدث في الشركة، أي وجود تطابق بين المعلومات والأحداث الاقتصادية.
- ٢- يستفيد من هذه المعلومات كافة الفئات بدون تفضيل فئة على حساب فئة أخرى أي أن المعلومات المقدمة خالية من التحيز مما يؤدي إلى زيادة الثقة بمعلومات النظام.

وهذا ما يؤكد على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت يقدم معلومات تتوفر فيها خاصية الموثوقية.

ج- الثبات أو الاتساق:

يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت في تحقيق خاصية الثبات أو الاتساق، فمن خلال تطبيق النظام لتخصيص التكاليف غير المباشرة يتم الاعتماد على أسس موحدة وذلك من خلال مجمعات تكلفة الموارد المرتبطة مباشرة بأهداف التكلفة من خلال محرك تكلفة وقتية واحد أو أكثر، ويعتمد على عدد المحركات التي تربط بين مجمع تكلفة المورد وهدف التكلفة على عدد الأنشطة التي تستهلك ذات المورد (Shealey, John Phillip ,2018)

وهذا ما يؤكد على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت يقدم معلومات تتوفر فيها خاصية الثبات.

د- القابلية للمقارنة:

أما دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة (Ostadi, Bakhtiar et al., 2019) فإنه من خلال استخدام النظام

لأسس موحدة (مسببات الوقت) في توزيع التكاليف غير المباشرة داخل الشركة خلال فترات مختلفة وتوحيدها على مستوى الوحدات المماثلة يؤدي إلى:

- ١- تسهيل عملية المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة على مستوى الشركة.
- ٢- تسهيل عملية المقارنة بين الشركة المعنية وبين الوحدات الاقتصادية التي تعمل في نفس القطاع.
- ٣- توفير معلومات تساعد على تقييم المركز المالي ووضع الشركة المعنية وتقويم أدائها.
- ٤- توفير معلومات تساعد على معرفة أسباب الإخفاق عند مقارنتها بالوحدات المماثلة.

وهذا ما يشير إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت يقدم معلومات تتوفر فيها خاصية القابلية للمقارنة.

هـ- الوضوح:

يحقق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت خاصية الوضوح، فنظام (TD-ABC) من خلال تقسيمه للشركة إلى أنشطة متعددة، وربط تكاليف الموارد ضمن الشركة بالأنشطة الإنتاجية والإدارية والمعلوماتية والفنية المختلفة وقياس مدى استغلال الطاقة المخططة، فانه بذلك يلقي الضوء على المجال الذي تحدث فيه التكلفة ويشير إلى نقاط الأداء التي يجب عندها اتخاذ القرار، ويكشف بوضوح عن العلاقة بين أداء الأنشطة ومتطلبات تلك الأنشطة من الموارد والوقت اللازم لتنفيذها، لذلك فهو يقدم معلومات مفصلة وواضحة من كل نشاط من الأنشطة وزمن تنفيذه مما يساعد الإدارة ومستخدمي المعلومات في فهم اقتصاديات الشركة المستقبلية عن تصنيع المنتجات أو خدمة العملاء (-Siguenza, Guzman et al., 2014)

كما أن نظام (TD-ABC) يعتمد على التقنيات الحديثة في تشخيص ومعالجة البيانات مما يساعد على تسجيل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالأنشطة بصورة مفصلة وواضحة ويمكن الرجوع إليه عند الحاجة في شكل تقارير مطبوعة

سهلة وواضحة ومرتبطة (نصيف جاسم واخرون، ٢٠١٦) وهذا ما يؤكد على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت يقدم معلومات يتوفر فيها الوضوح.
و- الاكتمال:

يوفر نظام (TD-ABC) كم هائل من المعلومات المفصلة منها ما يلي:

(Santana, Alex; Afonso, Paulo ,2015)

- ١- يقدم معلومات عن ربحية كل منتج وكل عميل أو قنوات توزيع وبالتالي التوصل لأفضل طريقة لتحقيق الأرباح.
- ٢- يوفر معلومات تساعد على التعرف على العملاء الأكثر ربحية.
- ٣- يوفر معلومات تستخدم استخدامات واسعة لمختلف وظائف وعمليات الشركة مثل تحليل العمليات، دعم الاستراتيجية، إدارة الإنتاج والجودة.... الخ.
- ٤- يزود الإدارة بمعلومات عن المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة.
- ٥- معلومات حول نوع الموارد من تجهيزات وأيدي عاملة ومواد أولية وكافة مستلزمات تنفيذ الأنشطة من حيث الكمية والمواصفات.
- ٦- يوفر معلومات عن محركات تكلفة على أساس الوقت، ويعتمد على عدد المحركات التي تربط بين مجمع تكلفة المورد وهدف التكلفة على عدد الأنشطة التي تستهلك ذات المورد.
- ٧- يوفر معلومات تمكن الإدارة من تقييم الأنشطة المنجزة.
- ٨- يقدم معلومات تسمح بتكوين نظرة استراتيجية حول الشركة تساعد الإدارة العليا والأطراف المستفيدة في معرفة وضع ومركز الشركة في المستقبل عند تصنيع المنتجات أو خدمة العملاء.
- ٩- يزود الإدارة بمعلومات مهمة لاتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بحل المشاكل أو اقتراح طريقة ما لتحسين الأداء، وكذلك القرارات المتعلقة بالتخطيط والتسعير ووضع الموازنات التخطيطية وقياس الأداء.

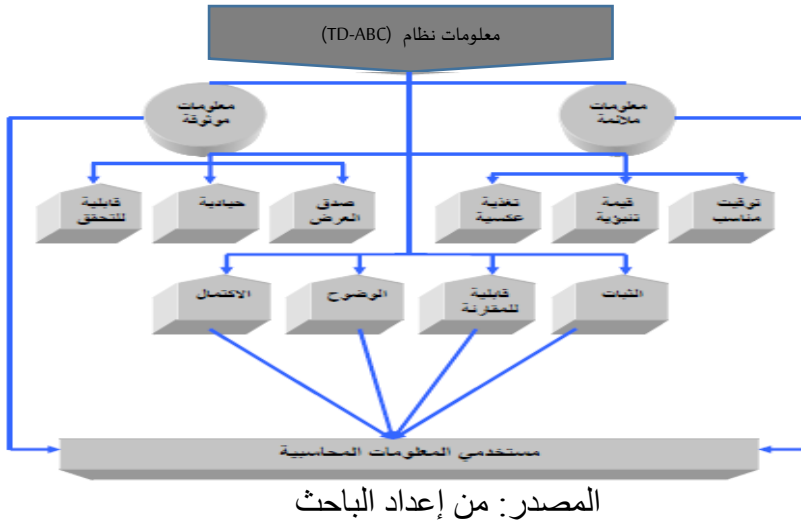
انعكاس العلاقة بين المحتوى المعلوماتي لنظام (TD-ABC) وتخطيط برامج المراجعة الداخلية على قيمة المنشأة

محمد شعبان السيد محمد الرحمن

- ١٠- يوفر معلومات ضخمة لكافة فئات المستخدمين (الإدارة، الخدمات التشغيلية، الخدمات الأخرى، الجهات المسؤولة عن تحليل وإعداد التقارير).
- ١١- توفير المعلومات اللازمة لدعم جهود إعادة هندسة العمليات والتحسين المستمر ودعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

مما سبق يتضح أن نظام (TDABC) يقدم معلومات مفصلة ومتكاملة عن تكلفة مخرجات كافة الأنشطة الموجهة بالوقت والعمليات المنفذة داخل الشركة وتقييمها وتحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بالعملاء وقنوات التوزيع وتفاصيل الأرباح وغيرها.

والشكل التالي يوضح خصائص المعلومات التي يوفرها نظام (TD-ABC):



مما تقدم من عرض لخصائص المحتوى المعلوماتي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت خلص الباحث إلى:

- ١- أن نظام (TD-ABC) يحقق خاصية الملائمة حيث أنه يوفر المعلومات في الوقت المناسب مما يسهل عمل مستخدمي هذه المعلومات على التنبؤ بالأحداث المتوقعة بالمستقبل والمساعدة على تأكيد التنبؤات المستقبلية.
- ٢- أن نظام (TD-ABC) يحقق خاصية الموثوقية حيث أنه يوفر معلومات تتميز بالصدق والموضوعية في التعبير عن كل الأنشطة الموجهة بالوقت المنفذة داخل الشركة بحيث يمكن الاعتماد عليها كقاعدة بيانات متاحة للجميع بدون تمييز فئة على حساب فئة أخرى مما يؤدي إلى تعزيز الثقة بمعلومات هذا النظام وتحسين جودتها.
- ٣- أن نظام (TD-ABC) يحقق خاصية الثبات والقبالية للمقارنة من خلال توحيد أسس توزيع التكاليف غير المباشرة داخل الشركة عبر الفترات المختلفة وتوحيدها في الوحدات العاملة، مما يؤدي إلى تسهيل عمليات المقارنة على مستوى الشركة عبر فترات مختلفة، وعلى مستوى الوحدات التي تعمل في نفس القطاع وبالتالي تحسين جودة المعلومات.
- ٤- أن نظام (TD-ABC) يحقق خاصية الوضوح بتوفيره معلومات واضحة ومفصلة على شكل تقارير مطبوعة ومرئية ويمكن الرجوع إليها في أي وقت باستخدامه للتقنيات الحديثة في تسجيل ومعالجة البيانات المالية وغير المالية عن الأنشطة الموجهة بالوقت التي تحدث التكلفة داخل الشركة.
- ٥- أن نظام (TD-ABC) يحقق خاصية الاكتمال بتوفيره معلومات مفصلة ومتكاملة عن أهمية وتكلفة ومخرجات كافة الأنشطة والعمليات المنفذة داخل الشركة وتقييمها وتحديد الأنشطة الموجهة بالوقت الأكثر ارتباطا بالتكاليف بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بالعملاء وقنوات التوزيع وتفاصيل الأرباح وغيرها مما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المقدمة.

ثالثا: إضافة قيمة كاتجاه حديث للمراجعة الداخلية:

لقد كان لحدوث إفلاس العديد من المنشآت الأمريكية مثل شركة إنرون للطاقة والتي تبعتها انهيار شركة آرثر أندرسون والتي تمثل أكبر شركات المراجعة في العالم

دور كبير في إعادة صياغة وتطوير فلسفة المراجعة الداخلية، والتي جاءت لتمثل الحل المناسب لمعالجة أسباب الانهيار والتي كان من أهم مسبباتها الرئيسية هو ضعف مستوى الرقابة وقد ارتبط تطور المراجعة الداخلية بتطور خدماتها الهادفة إلى إضافة قيمة للمنشأة، حيث أن خدمات التأكيد التي تتعلق بنظم الرقابة والخدمات الاستشارية التي تتعلق بإدارة المخاطر من أكثر الأنشطة التي تؤدي إلى إضافة قيمة للمنشأة، إن إسهام المراجعة الداخلية في إضافة قيمة للمنشأة يهدف إلى تحسين أدائها لذلك فقد تم التركيز من قبل معهد المراجعين الداخليين الأمريكي، وهو الجهة التي تنظم أعمال المراجعة الداخلية على خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر في المنشأة لمساهمتها في إضافة قيمة للمنشأة (عاطف فوزى، ٢٠١٢)

يعتبر مصطلح إضافة قيمة (Value Add) من المصطلحات شائعة الاستخدام في جميع المجالات تقريباً، ومن ثم ليس غريباً أن يستخدم هذا المصطلح في مجال المراجعة الداخلية، خاصة وأن كثير من المراجعين الداخليين يرون أن هدفهم الأكثر أهمية هو زيادة قيمة المنشأة (Suhaily, Shahimi & Mahzan, 2016).
Nurmazilah & Zulkifli, Norhayah, 2016)

تعددت الآراء وكثرت التعاريف التي تناولت مفهوم إضافة قيمة، وفيما يلي عرض لبعض هذه التعاريف.

يقصد بإضافة القيمة: أي نشاط أو عملية تعمل على تعظيم حق المساهم في موارد المنشأة، وذلك بعد الوفاء بكل المطالبات المستحقة على مواردها (حسام السعيد، ٢٠١١،

يرى الباحث أن هذا التعريف ركز على حقوق المساهمين دون مراعاة حقوق أصحاب المصالح الأخرى، وكذلك لم يوضح تعظيم هذه الحقوق.

كذلك يرى أحد الباحثين أن إضافة القيمة تتمثل في مساعدة الإدارة على توجيه ورقابة أنشطة المنشأة وتحفيز الأداء وباقي أفراد المنشأة على تحقيق أهداف

(المنشأة، والعمل على تدعيم المركز التنافسي للمنشأة (Suhaily, Shahimi & Mahzan, Nurmazilah & Zulkifli, Norhayah, 2016)

يرى الباحث أن هذا التعريف ركز على تحقيق أهداف المنشأة وتدعيم مركزها التنافسي دون التعرض للوسائل والطرق الأخرى اللازمة لإضافة قيمة للمنشأة.

وقد قام معهد المراجعين الداخليين (أكتوبر، ٢٠١٠) بتعديل تعريف إضافة القيمة فبعد أن كان يعرفها وينظر إليها من خلال "مدى القدرة على تحسين عمليات المنشأة وتخفيض تعرضها للمخاطر في ضوء الخدمات التأكيدية والاستشارية"، دون النظر إلى أصحاب المصالح المختلفة، أصبح يعرفها الآن كالاتي: تقوم المراجعة الداخلية بإضافة قيمة للمنشأة وأصحاب المصالح المرتبطين بها عندما توفر تأكيد موضوعي وتساهم بكفاءة وفعالية في عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (حسام السعيد، ٢٠١١)

أي أن المفهوم الاقتصادي يركز على الفائض في الإنتاج وذلك من خلال حسن استغلال الموارد المتاحة بأقصى درجة ممكنة للكفاءة، ومن الناحية المحاسبية فإن قيام المراجعة الداخلية بالعمل على زيادة المنافع وتخفيض التكاليف، من خلال المساهمة في إحكام الرقابة والسيطرة على المنشأة وإدارة المخاطر التي تواجهها، يؤدي إلى استغلال الموارد المتاحة وتقليل الفاقد منها، بما يحقق الفائض في الإنتاج ويضيف قيمة للمنشأة (Malmaeus, Mikael. 2016)

وفي الاقتصاد تعرف إضافة القيمة بأنها عبارة عن الفرق بين قيمة المنتجات النهائية وقيمة السلع الوسيطة المستخدمة في الإنتاج (سحر حسين، ٢٠١٦)

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن إضافة قيمة للمنشأة تعرف كالتالي: أن إضافة القيمة تعني المنفعة المتحققة للمنشأة وأصحاب المصالح المختلفة وأن القيمة تزداد عندما تتجاوز منافع الشيء تكلفته، ويساهم في حل مشاكل المنشأة، ومن أهم المشاكل التي تواجه المنشأة والتي تؤثر على تحقيق أهدافها هي مشكلة أحكام السيطرة

على المنشأة وكذلك مشكلة المخاطر التي تواجه المنشأة لذلك لابد من وضع حلول ناجحة لمعالجتها.

رابعاً : مقومات إضافة القيمة:

يمكن تقسيم مقومات القيمة المضافة إلى نوعين هما (حنان جابر، ٢٠١٢)

- ١- المقومات الأساسية: وتتمثل في:
 - أ- الالتزام بمعايير الأداء المهني.
 - ب- توفير مجموعة متكاملة من المقاييس اللازمة لقياس أداء المراجعة الداخلية.
 - ج- توفير القدر الملائم من المعرفة التقنية.
 - د- الإلمام بطبيعة نشاط المنظمة، ونوعية الصناعة والنشاط الاقتصادي الذي تنتمي إليه.
 - هـ- تقديم كل من خدمات المراجعة الداخلية الأساسية والاستشارات في ضوء الاستراتيجية العامة للمنظمة.
- ٢- المقومات الإضافية: وتتمثل في:
 - أ- الفهم الجيد للمتطلبات الحقيقية لعملاء المراجعة الداخلية.
 - ب- الإلمام بطبيعة ثقافة وأخلاقيات المنظمة والبيئة المحيطة بها.
 - ج- الالتزام بمعايير وآداب السلوك الأخلاقي.
 - د- الإلمام بالمعلومات اللازمة لتقدير المخاطر والأزمات المتوقعة.

لذا يرى الباحث أن هذه المقومات سواء كانت الأساسية أو الإضافية تمثل القاعدة الثابتة التي يجب أن تنطلق منها أنشطة ومهام المراجعة الداخلية لكي تصبح نشاطاً مضيفاً للقيمة بالمنفعة مع ضرورة الاهتمام بأي عناصر أو أبعاد أخرى قد تدعم ذلك. كذلك يجد الباحث الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية في ظل مفهوم سلسلة القيمة المضافة الذي يهتم بالمراجع لأداء خدمات المراجعة الداخلية المختلفة التي يمكن أن تضيف قيمة للمنشأة، وكذلك الأطراف المستفيدة من تلك القيمة سوف يدعم من دور المراجعة الداخلية في تقديم الخدمات المختلفة والاستشارات والتوصيات التي تلبي

رغبات الأطراف المختلفة المتعاملة معها مثل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ولجان المراجعة والمراجع الخارجي، والعملاء والمساهمين والموردين وبالتالي يضيف قيمة للمنظمة ككل.

خامسا : مؤشرات ومتطلبات إضافة المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة:

إن الالتزام بالإطار النظري للمراجعة الداخلية يتطلب وجود مؤشرات ومقاييس يمكن أن تقيس ما تضيفه المراجعة الداخلية للمنشأة من قيمة، وكذلك يتطلب تحديد بعض المتطلبات التي تساهم في تحقيق إضافة سواء كانت على مستوى الأداء أو على مستوى الفكر النظري فالمؤشرات تنقسم إلى جزئيين أحدهما يختص بمؤشرات إضافة قيمة للمنشأة والجزء الآخر يختص بمتطلبات إضافة المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة (سالم سعيد، ٢٠١٣)

١- مؤشرات إضافة المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة:

يمكن تقسيم المؤشرات إلى ما يلي:

- أ- مؤشرات تأهيل وتطوير المراجع الداخلي: ويمكن قياس هذه المؤشرات من خلال النسب التالية:
 - نسبة عدد المراجعين الداخليين الذيم لديهم خبرة طويلة في مجال المراجعة الداخلية إلى إجمالي عدد المراجعين الداخليين بالمنشأة.
 - نسبة عدد المراجعين الداخليين الحاصلين على شهادات مهنية، وكذلك عدد الدورات التدريبية.
- ب- مؤشرات أنشطة المراجعة الداخلية: وتعكس هذه المؤشرات الأنشطة التي تقوم بها المراجعة الداخلية في المنشأة ويمكن قياسها من خلال:
 - نسب عدد الإجراءات المقترحة للحد من احتمال وقوع المخاطر والتي تم الأخذ بها في المنشأة إلى إجمالي عدد الإجراءات.

- نسبة عدد الإجراءات المقترحة لتخفيض الآثار المحتملة للمخاطر عند حدوثها، والتي تم الأخذ بها في المنشأة إلى إجمالي عدد الإجراءات.
 - ج- مؤشرات المستفيدين من المراجعة الداخلية: تعكس هذه المؤشرات درجة رضا المستفيدين الداخليين والخارجيين عن خدمات المراجعة الداخلية التي تقدمها، ويمكن قياسها من خلال:
 - درجة رضا المستفيدين الداخليين والخارجيين من خدمات المراجعة الداخلية.
 - عدد الخدمات التي تم تلبيةها للمستفيدين الداخليين والخارجيين في المراجعة الداخلية إلى إجمالي عدد الخدمات المطلوبة.
 - د- مؤشرات الوفورات المالية للمراجعة الداخلية: تعكس هذه المؤشرات نتائج المؤشرات السابقة في صورة مالية، ويمكن قياسها من خلال ما يلي:
 - مقدار الوفرة في تكلفة المراجعة الداخلية الفعلية مقارنة بالتكلفة المخططة.
 - تجنب المنشأة من تحمل تكاليف المخاطر وفقد الإيرادات.
 - تخفيض التكاليف التي يمكن أن تتحملها المنشأة عند حدوث مخاطر.
- ٢- متطلبات إضافة المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة:

يتطلب من المراجعة الداخلية لإضافة قيمة للمنشأة تحديد بعض المتطلبات التي تساهم في تحقيق فاعلية المراجعة الداخلية وإضافة عملية لقيمة المنشأة، وتتمثل فيما يلي (احمد السيد شمروخ، ٢٠١٩)

- أ- التأهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي: يعتبر التأهيل العلمي والعملي من أهم مقومات نجاح أي عمل، وبصفة خاصة المراجعة نظراً لما تشهده بيئة المراجعة من المستجدات والمتغيرات المتسارعة وخاصة ببيئة المراجعة الداخلية، والتي شهدت تطور ملموساً في العقد الأخير في هذا القرن، ونصت معايير المراجعة انه يجب على المراجعين الداخليين امتلاك الكفاءة والمعرفة والمهارة اللازمة للقيام بمهام المراجعة الداخلية.

- ب- الاستقلالية والموضوعية: تعتبر استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي من أهم أركان نجاح المهنة في سبيل قيامها في مواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري، وكذلك من أهم التحديات التي تواجه المراجع.
- ج- معرفة طبيعة نشاط المنشأة: وهنا لا بد من إلمام المراجع الداخلي بكافة أنشطة وعمليات المنشأة، وكذلك الاستعانة بمختصين من خارج المنشأة في بعض المهام وذلك للإلمام الكافي بأنشطة المنشأة.
- د- تعاون الإدارات التنفيذية مع إدارة المراجعة الداخلية: يتطلب من موظفي إدارة المراجعة الداخلية إيجاد علاقة جيدة بين إدارة المراجعة الداخلية وكافة الإدارات التنفيذية المرتبطة معها بالعمل.
- هـ- دعم الإدارة العليا لعمل المراجع الداخلي: لا بد من توافق بين مصالح الإدارة العليا والمراجع الداخلي مما يستوجب الأمر عدم فرض قيود من الإدارة العليا على عمل المراجع الداخلي.
- ويرى الباحث أهمية توافق مصالح الإدارة العليا مع إدارة المراجعة الداخلية والعمل على تخفيض حدة التعارض وتوفير الضمانات اللازمة للمراجع الداخلي عند قيامه بإجراءات المراجعة، وذلك سيضيف قيمة للمنشأة، وأن الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية تساهم في زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال دورها في إدارة المخاطر وإضافة القيمة وتفعيل الحوكمة.
- وتعتبر خطة المراجعة الداخلية هي حجر الأساس الذي يحدد مدى فعالية المراجعة الداخلية من عدمها فاختيار مهام المراجعة المؤثرة والتي تخدم الشركة وتحقق المطلوب من المراجعة الداخلية تعتبر من أصعب القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية.
- وأن الخطة المبنية على إضافة القيمة لا بد أن تأخذ بعين الاعتبار الأنشطة المتعلقة بخلق القيمة والتي تشجع النتائج الإيجابية وكذلك الأنشطة المتعلقة بحماية القيمة والمحافظة عليها والتي تحد من الأحداث السلبية، فأنشطة الإنتاج والمبيعات وخدمة ما بعد البيع هي بعض الأنشطة التي تضيف قيمة لمنتجات الشركة وأنشطة

التفتيش ورقابة الجودة وإدارة المخاطر والامتثال هي أمثلة لأنشطة تحمي القيمة، وللوصول إلى خطة شاملة لا بد من الموازنة ضمن خطة المراجعة بين الأنشطة التي تضيف قيمة للمنشأة والأنشطة التي تحميها فليس من الضروري أن تكون الأنشطة الأعلى خطورة هي الأكثر أهمية للشركة فهي مهمة بالنسبة للمراجعة الداخلية فقط، وفيما يلي الخطوات الأساسية لإعداد خطة مراجعة مبنية على إضافة القيمة:

أ- مراجعة استراتيجية إضافة القيمة للمنشأة واعتبارها أحد مدخلات إعداد الخطة.

ب- أخذ رأي أصحاب المصلحة فيما يتعلق بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنشأة والأنشطة التي تحمي القيمة.

ج- تحديد مهام المراجعة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة تحمي القيمة.

د- تقسيم مهام المراجعة حسب نوع مجال التقييم (إدارة مخاطر، رقابة، حوكمة).

هـ- تحديد العوامل التي سيتم بناءً عليها تقييم أولويات المراجعة (لا بد أن تراعي العوامل مدى الأهمية للشركة ومدى الأهمية للمراجعة).

و- تحديد معايير التقييم للعوامل التي تم الاعتماد عليها في وضع الأولويات.

ز- أخذ رأي أصحاب المصلحة فيما يتعلق بطريقة إعداد الخطة والعوامل التي سيتم الاعتماد عليها.

ح- تقييم مهام المراجعة وترتيب أولويات المراجعة واختيار مهام المراجعة واعتماد الخطة.

سادساً: إضافة نظام (TDABC) قيمة للمنشأة:

إن الهدف الأساسي لأي منشأة هو تقديم قيمة للعملاء، والقيمة التي تخلقها المنشأة تقدر بالسعر المدفوع بواسطة المشتريين للمنتجات والخدمات، وتحقق المنشأة الربح إذا كانت القيمة التي خلقتها المنشأة أكبر من تكاليف المنتجات أو الخدمات التي أنتجتها كذلك فإن الغرض الرئيسي لنظام التكاليف (TDABC) هو إضافة قيمة للمنشأة، ويمكن عمل ذلك بإنتاج المعلومات التي تعطي المنشأة مزايا تنافسية.

ويمكن لنظام (TDABC) أن يضيف قيمة للمنشأة كما سيوضح فيما يلي
(Zaini, Sri Nur Areena Binti Mohd and Abu, Mohd Yazid, 2019)

(١) يمكن لنظام TDABC أن يساعد على تحسين المنتجات أو الخدمات من خلال توفير المعلومات عن مستوى الجودة والتكلفة وإضافة الخصائص التي يتطلبها العميل وعلى سبيل المثال فإن نظام (TDABC) يمكنه إضافة قيمة من خلال مراقبة الآلة التي تنتج المنتج، وكذلك رقابة طاقة الآلة من خلال الوقت المتاح للعمل، ويوصل ذلك للمسئول عن التشغيل عندما يبدأ ظهور العيوب؛ مما يساعد على إعادة ضبط الآلات وإعادة تقديرها ومعايرتها.

(٢) يمكن لنظام (TDABC) زيادة الكفاءة، حيث يوجد العديد من الطرق التي تمكن نظام التكاليف من زيادة الكفاءة في أي منشأة، ولتحقيق ذلك نفترض أن المنشأة لديها تأخير في خط التجميع؛ وذلك لأن القسم الصناعي يكون قد انتهى من تشغيل المواد الخام، وبالرغم من وجود مواد خام كافية ومتاحة في المخازن، فإنه قد يتم اتخاذ قرارات بشراء مواد خام وعندئذ فإن نظام (TDABC) يمكنه إضافة قيمة من خلال الاحتفاظ وتعقب مسار المواد الخام المحتفظ بها في المنطقة الصناعية، وألياً يتم إرسال أمر إلى المخازن عندما يكون هناك حاجة إلى المواد الخام.

(٣) يمكن لنظام (TDABC) تحسين عمليات الإدارة، حيث أن دور المدير في المنشأة هو التخطيط وإعداد الخطط، والرقابة، وتقييم الأداء للأنشطة التنظيمية، وفي سبيل الإعداد لذلك فإن نظم التكاليف يجب أن تقدم رؤى عن ماذا وأين ومتي يمكن تنفيذ ذلك؟، كما يجب عليها أن تساعد على تحقيق التوازن بين حاجات المنشأة وقيودها للمحددات.

كذلك فإن حل المشاكل واتخاذ القرارات تعتبر من أهم المهام التي يقوم بها المديرين، ونظام (TDABC) يمكنه إضافة قيمة بواسطة تقديم المعلومات المحاسبية الملائمة وفي الوقت المناسب للمديرين، حيث إنهم يحتاجون إلى تخفيض مخاطر اتخاذ القرارات وتحسين القرارات التي يتم اتخاذها.

٤) يساعد التصميم الجيد لنظام (TDABC) على زيادة الربحية من خلال تحسين كفاءة وفاعلية نظام القيمة على سبيل المثال السماح لأوامر العملاء بالدخول مباشرة على نظم المخزون والمبيعات؛ مما يساعد على تخفيض تكاليف أنشطة المبيعات والتسويق، ونظام المخزون الأنّي يقلل من تكاليف التخزين ويحقق منافع للموردين من خلال استقرار جداول الإنتاج وتوفير المعلومات عن المبيعات والأوامر التي تساعد على تخطيط الإنتاج وتخفيض المخزون، ومن خلال الإمداد بالمعلومات الدقيقة والوقتية يمكن إنجاز أنشطة سلسلة القيمة المختلفة.

سابعاً: النتائج والتوصيات

أ - النتائج

١- يعتبر نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجة بالوقت (TDABC) أسهل في التطبيق مقارنة بنظام التكاليف علي أساس النشاط (ABC) حيث يقوم نظام التكاليف علي أساس النشاط (ABC) بتخصيص تكاليف الموارد علي الأنشطة ثم تخصيص تكاليف الأنشطة علي أهداف التكلفة، في حين أن نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجة بالوقت (TDABC) يتطلب تقدير نوعين من المعلومات (معدل تكلفة وحدة الطاقة - تحديد الوقت اللازم لأداء النشاط) والتي لا توجد صعوبة في الحصول علي أي منها وذلك دون تكبد عناء الوقت الطويل المستغرق في المقابلات الشخصية والدراسات المسحية

٢- البيئة الداخلية لفاعلية المراجعة الداخلية تتمثل في وجود نظام مكتوب لضبط جودة المراجعة الداخلية، ووجود دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المطبقة، ووجود ميثاق أخلاقي معلن، ووجود سياسات موضوعية لتعيين وترقية المراجعين الداخليين، ووجود برامج تدريبية وورش لتدريب المراجعين الداخليين.

٣- تتمثل السياسات والإجراءات المحددة لفاعلية المراجعة الداخلية في وجود خطة واضحة لتنفيذ برامج المراجعة الداخلية، ووجود نظام فعال وكفء للرقابة الداخلية، ووجود إجراءات واختبارات مكتوبة للفحص وتقييم الأداء، وتوزيع عادل للمهام على أعضاء فريق المراجعين الداخليين، والإشراف الفعال على أعضاء فريق المراجعين الداخليين.

٤- وجود علاقة تكاملية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وعملية المراجعة الداخلية، فنظام (TDABC) يوفر محتوى معلوماتي يترتب عليه مساعدة المراجع الداخلي في عملية تخطيط برامج المراجعة والرقابة واتخاذ القرارات التي تضيف قيمة للمنشأة.

ب - التوصيات

(١) على المنشآت تبني استعمال تقنية (TDABC) من أجل المساعدة في تخفيض تكاليف المنتجات من خلال استخدام معادلات الوقت وتسليط الضوء على الطاقة غير المستغلة التي يمكن تجنبها والمساهمة في توفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف العمليات الإنتاجية والتي تعد ضرورية لتحسين العمليات الإنتاجية للشركات.

(٢) ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في المنشآت لتمييزه في توفير معلومات أكثر دقة عن مستوى الكفاءة في كل نشاط من الأنشطة المختلفة وداخل كل نشاط على مستوى الأنشطة الفرعية المكونة له (تكلفة الوحدة وزمن تنفيذها).

(٣) لا بد من توافر الكوادر البشرية المؤهلة والمدربة بحيث يكونوا قادرين على تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) بشكل فعال.

٤ - زيادة الحرص على وجود وثيقة للمراجعة الداخلية التي تشمل الأهداف والسياسات والصلاحيات والإجراءات الموضوعية والمسؤوليات في المنشأة

لأهميتها في تخطيط وتنفيذ برامج المراجعة، مثل توزيع عادل للمهام على أعضاء فريق المراجعة الداخلية أثناء تنفيذ برامج المراجعة الداخلية.

٥ - ضرورة مشاركة أعضاء فريق المراجعة الداخلية المراجع الداخلي في تخطيط برامج المراجعة الداخلية وضع خطة مكتوبة وذات إجراءات محددة وواضحة لتنفيذ برامج المراجعة الداخلية والذي ستساعدهم بالتالي في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى تنفيذ برامج المراجعة الداخلية الواجب القيام بها.

المراجع باللغة العربية

- ١ - إبراهيم، عاطف فوزي (٢٠١٢): العلاقة بين رأس المال الفكري وقيمة المنشأة - دراسة نظرية تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر.
- ٢ - الوكيل، حسام السعيد السيد محمد (٢٠١١): نموذج مقترح لقياس أثر المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة، مجلة كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ص ص ٣٧ - ٣٨.
- ٥ - عبد العال، سحر حسين (٢٠١٦): العلاقة بين المعلومات التكاليف والاستراتيجية التنافسية وأثرها على الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، (كلية التجارة، جامعة قناة السويس)، مجلد (٧)، عدد (٤)، ص ص ٢٠٠ - ٢٤٤.
- ٤ - حسن، حنان جابر (٢٠١٢): التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقويم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال المنشآت - دراسة ميدانية على قطاع الأسمنت بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة (كلية التجارة، جامعة عين شمس)، العدد الأول، ص ص ٥٩٣-٦٥٨.
- ٥ - سالم سعيد باعجاجة (٢٠١٣): مدى إضافة المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة - دراسة ميدانية على قطاع صناعة الكهرباء، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية (جامعة حلوان)، العدد ٣.
- ٦ - صالح، أحمد السيد شمروخ (٢٠١٩): إطار مقترح لتحقيق فعالية المراجعة الداخلية لتعظيم قيمة المنشأة بتطبيق مراجعة الجودة والتحسين المستمر: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي (كلية التجارة، جامعة عين شمس)، مجلد (٢٣)، عدد (١)، ص ص ٢٩١-٣٠٧.
- ٧ - الجمل، أحمد السيد محمد محمد (٢٠١٦): أثر التكامل بين أسلوبي الإدارة بالقيمة و نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات في القطاع المصرفي المصري، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة قناة السويس.
- ٨ - الرشدي، طارق عبد العظيم (٢٠٠٩): إدارة التكلفة منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي ABC & Time Driven، مجلة الدراسات والبحوث التجارية (كلية التجارة، جامعة بنها) العدد الأول، ص ٣٣٩ - ٣٥٠.
- ٩ - الجمل، أحمد السيد محمد محمد (٢٠١٦): أثر التكامل بين أسلوبي الإدارة بالقيمة و نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات في القطاع المصرفي المصري، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة قناة السويس، ص ٣٥.

انعكاس العلاقة بين المحتوى المعلوماتي لنظام (TD-ABC) وتخطيط برامج المراجعة الداخلية على قيمة المنشأة

محمد شعبان السيد محيد الرحمن

- ١٠ - محمد، محمد مصطفى جمعه خميس (٢٠١٨): دور أنظمة التكاليف المدعومة بتكنولوجيا المعلومات المتكاملة في تحسين أداء المنشأة: دراسة حالة، رسالة دكتوراه (كلية التجارة، جامعة الإسكندرية)، ص ٩٨.
- ١١ - خليل، سهام سيد محمد السيد (٢٠١٨): ترشيد التكاليف البيئية علي تدعيم القدرة التنافسية للمشروعات في الصناعات المحلية بتطبيق أسلوب التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت، رسالة ماجستير (معهد البيئة الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس)، ص ٤٣.
- ١٢ - الجبوري، نصيف جاسم، والعبدي، حسنين حميد (٢٠١٦): تطوير نظام محاسبة التكاليف في البيئة العراقية باعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة، مجلة كلية التراث الجامعة (العراق)، عدد (٢٠)، ص ص ١٩٨ - ٢٢١.

المراجع باللغة الانجليزية

- (¹) Suhaily, Shahimi & Mahzan, Nurmazilah & Zulkifli, Norhayah. (2016): **Value Added Services of Internal Auditors: An Exploratory Study on Consulting Role in Malaysian Environment**, International Journal of Management Excellence, Vol. 7, No1, pp. 720-735.
- (2) Al Amiria, Nabeel and El Khmidia, Seham (2018): **Implementing Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) in out-patient nursing department: A case from UAE**, Management Science Letters, Vol. 9, No. 3, pp. 365–380.
- (3) Zaini, Sri Nur Areena Binti Mohd and Abu, Mohd Yazid (2019): **A Review on Time-Driven Activity-Based Costing System in Various Sector**, Journal of Modern Manufacturing Systems and Technology, Vol. 2, pp. 15-22.
- (4) Malmaeus, Mikael. (2016): **Economic Values and Resource Use**, Sustainability, Vol. 8, No. 5, pp. 1-20.
- (⁵) Rodríguez-Monroy, Carlos & Nasiri, Azadeh & Pelaez, Miguel. (2014): **Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing and Lean**

Accounting: Differences Among Three Accounting Systems' Approach to Manufacturing. 10.1007/978-1-4471-5349-8.

(6) Hoozee, S. (2013): **Designing Time Driven Activity Based Cost Systems: A**

Cost Management, Edited by, Falconer M, H. Norreklit and M. Jakobson, Amazon,

Review and Future Research, in the Chapter 9 of The Routledge Companion to p.107.

(7) Giannetti, Riccardo; Venneri, Catenna & Vitali, Paola Miolo (2011): **Time Driven**

Activity Based Costing and Capacity Cost Management: The Case OF Service Firm, Cost Management, Jul /Aug, Vol.25, No.4, pp., 13:15.

(8) Siguenza-Guzman, Lorena & Abbeele, Alexandra & Vandewalle, Joos & Verhaaren, Henri & Cattrysse, Dirk. (2014): **Using Time-Driven Activity-Based**

Costing to Support Library Management Decisions: A Case Study for Lending and Returning Processes, The Library Quarterly. 84. 76-98. 10.1086/674032.

(9) Kaplan, Robert & Witkowski, Mary & Abbott. Megan & Alexis, Barboza and Higgins, Laurence (2014): "Using Time-driven Activity-Based Costing to Identify Value Improvement Opportunities in Healthcare", Journal of Healthcare Management, Proquest Central, PP 403:404.

(10) Kowsari, Fatemeh (2013): **Changing in Costing Models from Traditional to Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)**, European Online

Journal of Natural and Social Sciences, Vol.2, No.3 Special Issue on Accounting and Management, pp. 2497 – 2508.

(11)Ostadi, Bakhtiar &Daloie, Reza Mokhtarian and Sepehri, Mohammad Mehdi

(2019):A combined modelling of fuzzy logic and Time-Driven Activity-based Costing (TDABC) for hospital services costing under uncertainty, Journal of Biomedical Informatics, Vol. 89, Pages 11-28.

(12) Siguenza-Guzman, Lorena & Abbeele, Alexandra Van den and Cattrysse, Dirk.

(2014): **Time-Driven Activity-Based Costing Systems for Cataloguing Processes: A Case Study**, Liber Quarterly, Vol. 23, No. 3, pp. 160–186

(13) Santana, Alex; Afonso, Paulo (2015) : **Analysis of studies on Time-Driven**

Activity Based Costing (TDABC), The International Journal of Management

Science and Information Technology (IJMSIT), ISSN 1923-0273, NAISIT Publishers, Toronto, Iss. 15, pp. 133-157