

# العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ومؤشرات الأداء المالي والتشغيلي

إعداد الباحثة  
دعاء أحمد سعيد فارس  
مدرس مساعد بقسم المحاسبة

## الفصل الأول

### الإطار العام للبحث والدراسات السابقة

يتناول هذا الفصل الإطار العام للبحث والدراسات السابقة ، حيث يعرض أولاً الإطار العام للبحث ، ثم بعض الدراسات السابقة التي ترتبط بموضوع البحث ؛ ومن ثم مجموعة الملاحظات على هذه الدراسات ، ويمكن توضيح ذلك كما يلي :

أولاً : الإطار العام للبحث .

#### 1- مقدمة :

إن مشكلة تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي كانت - وما تزال في معظم المنشآت الصناعية - تحمل على أسس مرتبطة بحجم الإنتاج من خلال استخدام معدلات تحميل ترتبط بالحجم كساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات تتفاقم وتلح في طلب الحل أكثر خاصة ، مع انخفاض الأهمية النسبية لعنصر تكلفة العمل المباشر حيث أصبحت تكلفة العمل المباشر تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي هيكل التكاليف في المنشأة في بيئة الإنتاج الحديثة وبالتالي تصبح هذه الأسس مضللة وغير واقعية نتيجة تحميلها نصيب أكثر من التكاليف الصناعية غير المباشرة لحجم الإنتاج الأكبر ونصيباً أقل للحجم القليل من الإنتاج رغم أن حجم الإنتاج القليل قد يستهلك أنشطة وبالتالي موارد أكثر لا علاقة لها بحجم الإنتاج .

من هنا جاءت فكرة استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (Activity- Based Costing "ABC") كأحد النظم الحديثة لتحديد التكلفة بشكل موضوعي ، وأحد الاتجاهات الحديثة لإدارة التكلفة ومحاولة لتلافي الانتقادات والعيوب الموجهة لنظام تحديد التكلفة على أساس حجم الإنتاج ( " Volume- Based Costing " VBC ) .

ويعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط من الموضوعات التي احتلت اهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة وقد كانت بداية ظهور الكتابات المتعلقة بهذا الموضوع في الفكر المحاسبي في الخمسينيات دراسة ( Vatter, 1954 ) حيث تناولت الإطار المقترح لتطوير محاسبة التكاليف بما يتناسب مع هيكل أنشطة المنشأة، وكذلك دراسة ( Staubus, 1971 ) في بداية السبعينيات ، والتي قدمت إطاراً عاماً لمحاسبة تكلفة النشاط ، إلا أن التطوير الثاني لهذا النظام ينسب إلى كل من (Cooper & Kaplan) ، حيث قاما بتطويره ليقدم مجالات مختلفة ( محمود ، 2005 ، ص.

( 31 ) .

وفي الأونة الأخيرة زاد اهتمام الباحثين والكتاب بنظام التكلفة على أساس النشاط "ABC" باعتباره يمثل تطوراً ملموساً لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة وطريقة لتحديد تكلفة المنتجات والخدمات بشكل يتسم بالواقعية ( أبو خشبة ، 1999، ص. 287) ، وقد أبدى الممارسون والأكاديميون المهتمون بحاسبة التكاليف اهتماماً كبيراً بضرورة تطوير محاسبة التكاليف خاصة ما يتعلق منها بتخصيص\* وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث شغلت هذه المشكلة حيزاً مهماً من تفكير الأكاديميين والمهتمين ؛ حيث إن استخدام النظام التقليدي في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يؤدي إلى تشويه رقم تكلفة المنتجات ( العثمان ، 1999، ص. 47 ) .

ظهر نظام التكلفة على أساس النشاط "ABC" نتيجة قصور أنظمة التكاليف التقليدية في توفير معلومات تكلفة صحيحة وفي تحقيق الرقابة الفعالة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة التي تحدث في المنشآت الصناعية ؛ ويرجع السبب في هذا القصور إلى تزايد نسبة التكاليف الثابتة في كثير من الصناعات وانخفاض نسبة التكاليف المباشرة ( خاصةً عنصر العمل المباشر) ؛ وذلك بسبب زيادة درجة الآلية واستخدام تقنيات ونظم الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات ( أبو خشبة ، 1999، ص. 287 ) ، ويعتبر هذا النظام تطوراً معاصراً لتحديد التكلفة العادلة للمنتجات والذي يركز على الأنشطة كبؤرة أساسية ليس فقط لقياس التكاليف ولكن أيضاً لإدارة التكاليف ، وكان لذلك دوراً فعالاً في التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات التي يتم تقديمها للعملاء وأيضاً رقابة وتخفيض تكاليف تلك الأنشطة ( محمود ، 2005، ص. 31) .

ويختلف هذا النظام عن النظام التقليدي لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في منهجية التخصيص ؛ حيث إن نظام "ABC" هو منهج لقياس تكلفة أداء النشاط والموارد ووحدات التكلفة ؛ وذلك باستخدام محركات التكلفة المسببة لتلك الأنشطة ، ويعرف محرك التكلفة بأنه حدث ( نشاط) تسبب في حدوث استهلاك للموارد ؛ ومن ثمَّ حدوث التكلفة ، وبالتالي فهناك علاقة قوية بين محركات التكلفة والتكلفة ذاتها ( أبو العز ، 1998 ) ( نقلاً عن : العثمان ، 1999، ص. 49 ) .

ويعتمد نظام التكلفة على أساس النشاط على مفهوم بسيط ، أن الأنشطة هي المستنفدة للموارد والمسببة للتكلفة ، وتقوم المنتجات والخدمات بدورها باستهلاك مخرجات الأنشطة ،

---

\* مفهوم تخصيص التكلفة يرتبط بالتكاليف المباشرة ، أما لفظ التخصيص يرتبط بالتكاليف غير المباشرة ؛ أي قياس حصة كل نشاط من التكلفة .

وبالتالي يجب أن تُنسب التكاليف المختلفة للمنشأة على أنشطة معينة ثم تحميل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات التي تخلق الطلب على موارد المنشأة ، ولا شك أن هذا النظام يعمق علاقة السبب بالنتيجة ، فمن يتسبب في تكلفة معينة يتحملها من خلال توسيط الأنشطة بين الموارد والمنتجات والخدمات التي تقوم المنشأة بتقديمها للعملاء ( محمود ، 2005 ، ص. 31 ) .

وبالتالي فإن نظام التكلفة على أساس النشاط يساهم في إبراز علاقيتين أساسيتين هما :  
العلاقة بين الأنشطة والموارد (كيف تستهلك الأنشطة الموارد ؟) ، العلاقة بين المنتجات والأنشطة (كيف تكون المنتجات هي المسؤولة عن إحداث هذه الأنشطة ؟) (صالح ، 2000 ، ص. 115) .

ويقوم هذا النظام على فكرة أساسية مؤداها ضرورة أن تعكس تكلفة منتج ما تكلفه الموارد التي يستهلكها المنتج فالمنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة تستهلك الموارد ؛ وفي هذا النظام يطلق على الأنشطة المستهلكة للموارد محركات التكلفة ( أبو العز ، 1996 ، ص. 6 ) .

وينسب نظام التكلفة على أساس النشاط إلى "Staubus" (1971) ، ولكن التطور الحالي لهذا النظام ينسب إلى كوبر وكابلان (Cooper & Kaplan, 1988, 1991) اللذان اقترحا طريقة جديدة لتخصيص التكاليف الصناعية الإضافية تؤدي إلى وجود علاقات جديدة بين تلك التكاليف وبين المنتجات أو الخدمات النهائية ، فعلى خلاف طرق التخصيص التقليدية أوضحاً أن التكاليف الإضافية لا ترتبط جميعها بأحجام الإنتاج أو بأسس ترتبط بتلك الأحجام ، بل إن العديد منها ترتبط كذلك بمتغيرات أخرى أطلق عليها الكاتبان مسببات التكلفة، لذلك يرى الكاتبان أن عماد النظام يكون من خلال التحديد السليم للأنشطة ( مبارك ، 1992 ، ص. 2 ) .

لذلك يتضح أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعمل على تفهم تكلفة الأنشطة وعلاقتها بالمنتجات وقياس الأداء وتحليل الربحية مستخدماً في ذلك مسببات تكلفة متعددة كوسيلة لربط التكاليف بالأنشطة ثم على المنتجات أي أن تكلفة المنتج ما هي مجموع تكلفة الأنشطة التي يتطلبها إنتاج هذا المنتج ، ويساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط إلى حد كبير في تحقيق أهم عاملين يؤديان إلى زيادة الثقة في تحديد تكلفة المنتجات ، وبالتالي تحسين قرارات التسعير ، وهما زيادة نسبة التكاليف المباشرة ضمن التكلفة الكلية للمنتج، والعدالة في تحديد الأساس الملائم لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ( حسين ، 1994 ، ص. 4 ) .

ولقد تطور مجال استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط من مجرد القياس الملائم لتكلفة المنتجات إلى مجالات الرقابة وخفض التكلفة واتخاذ القرارات باستخدام المعلومات التي يوفرها هذا النظام ( محمود ، 2005، ص. 31 ) .

ويعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط مهم في توفير المعلومات الملائمة لأغراض متخذي القرارات ؛ حيث يساعد في الوقوف على التكلفة والربحية لهيكل المنتجات أو الخدمات بالمنشأة ولا يقتصر دور النظام على قياس التكلفة فحسب بل يساهم في توفير المعلومات المناسبة لتقييم الأداء والرقابة على التكلفة والمساعدة في ترشيد القرارات ( سامي ، 2000، ص. 376 ) .

ويدعم نظام التكلفة على أساس النشاط نظام الرقابة التشغيلية ؛ من خلال توفير معلومات تفصيلية عن الأنشطة الرئيسية والفرعية ، وتلك المعلومات يمكن أن تساعد في بناء مقاييس أداء لدعم عملية التحسين المستمر في أداء النشاط ، وينظر إلى نظام التكاليف على أساس النشاط على أنه نظام لرقابة العمليات ؛ وبالتالي الأنشطة والذي يهدف إلى تحسين أداء الأنشطة وزيادة كفاءتها ، وتخفيض التكاليف من خلال إستبعاد تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ( محمود ، 2005، ص. ص. 44- 66 ) .

ويمكن النظر لنظام التكلفة على أساس النشاط من منظورين :

المنظور الأول : منظور تتبع التكلفة على المنتجات : ويهدف منظور تتبع التكلفة على المنتجات إلى توفير معلومات عن الموارد والأنشطة وموضوعات القياس التكاليفي وطبقاً لهذا المنظور يتم تخصيص التكلفة على مرحلتين .

المنظور الثاني : منظور العمليات : وتضمن نظام التكلفة على أساس النشاط من منظور العمليات المعلومات غير المالية لهذا النظام كمعلومات عن سبب أداء العمل وكيف يتم أداءه ومعلومات عن محركات التكلفة وقياس الأداء ؛ حيث تساعد هذه المعلومات إدارة المنشأة في تفسير الأداء وتحسينه ( العثمان ، 1999، ص. 51 ) .

وقد حظى نظام التكاليف على أساس النشاط بقبول واسع النطاق في الأوساط العلمية والعملية على حد سواء ؛ حيث أوضحت دراسة "Bjornenak" – التي أجراها على 75 منشأة من أكبر المنشآت الصناعية في النرويج – أن هناك عددًا كبيرًا من الشركات يتبنى نظام التكاليف على أساس النشاط كفكرة وأن هناك تزايدًا مستمرًا في عدد المنشآت التي تتبنى ذلك المفهوم على مدار الزمن .

مما سبق يظهر للباحثة : أهمية معرفة الأثر الذي يمكن أن يحدثه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على أداء الشركات المصرية ؛ بمعنى دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي في الشركات المصرية .

## 2- مشكلة البحث :

إن التقدم الهائل في التقنية الحديثة والتطور في تكنولوجيا الإنتاج والتحول في النظم الإنتاجية من النظم البشرية إلى النظم الآلية ، ثم إلى النظم الأتوماتيكية ، وكذلك المنافسة الشديدة بين المنشآت جعلت الوصول إلى معلومات عادلة عن تكلفة المنتجات وربحياتها مطلباً مهماً وباعثاً على نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط "ABC" كأحد ابتكارات تكنولوجيا المعلومات التي تهدف نحو زيادة العدالة في قياسات التكلفة ( سامي ، 2000، ص. 375 ) .

ويعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط من الموضوعات المعاصرة التي تناولها كثير من الباحثين والكتاب في الأدب المحاسبي ، وقد أجريت دراسات عدة تناولت مدى إمكانية تطبيق هذا النظام في العديد من المنشآت في كثير من الدول ، وفي الآونة الأخيرة كثرت الأبحاث التي تناولت هذا الموضوع لمعالجة وتحصيل التكاليف غير المباشرة والوصول إلى تكلفة أكثر عدالة ومصداقية لقرارات التسعير ، وأثر هذا النظام على الأداء المالي للمنشآت ( أبو خشبة ، 1999، ص. 288 ) .

إن نظام التكلفة على أساس النشاط يعتبر أداة مناسبة لدعم ومساندة عمليات التحسين المستمر ، ويمكن إذا ما أحسن تصميمه وتطبيقه أن يلعب دوراً مهماً وأساسياً في هذا المجال عن طريق ما يوفره من معلومات تتصف بالموضوعية والواقعية ؛ يمكنها أن تساعد في الكشف عن مجالات التغيير في بعض الأنشطة الأكثر منفعة وفائدة وترتيب المنتجات حسب ربحيتها ( أبو شناف ، 1995، ص. 781 ) .

وقد أشارت دراسة كوبر وكابلان (1992) ، إلى أن أهم فائدة تجنى من تطبيق نظام تكاليف النشاط هو خفض التكاليف ؛ وليبيان ذلك قاما بتقسيم نشاط المشتريات إلى مجموعة أنشطة مستقلة تمت دراستها بموجب نظام التكاليف على أساس النشاط كنظام بديل عن الأنظمة التقليدية ؛ حيث تم بيان الأنشطة المفيدة لوحدة المنتج من تلك غير المفيدة بهدف استبعادها .

إن إحدى الفوائد الأساسية لنظام التكاليف على أساس النشاط هي مساعدة إدارة المنشأة على نجاح الجهود المبذولة لتخفيض التكاليف ؛ حيث إن تحقيق هدف تخفيض التكلفة يعتمد

على قدرة المنشأة على أداء الأنشطة المختلفة التي تتسبب في إحداث تلك التكلفة بكفاءة ، إن ذلك يستلزم معرفة سلوك التكاليف وعلاقتها بمسببات إحداث التكلفة المختارة وأن نظام "ABC" يوفر المعلومات التي تحقق هذا الهدف ؛ حيث إنه نظام المعلومات الذي يحتفظ ويشغل البيانات الخاصة بتكاليف المنشأة وأنشطتها ومنتجاتها عن طريق تحديد الأنشطة المؤداة وتتبع التكاليف المرتبطة بتلك الأنشطة باستخدام مسببات إحداث التكلفة المناسبة ، ثم تتبع وتخصيص تكاليف الأنشطة بالنسبة للمنتجات باستخدام مسببات أداء النشاط المناسبة والمختلفة ( الطنطاوي ، 2008 ، ص. 102 ) .

إن نظام التكلفة على أساس النشاط هو نظام التكاليف الذي يوفر نموذج تكاليفي ثلاثي الأبعاد يتمثل في تكلفة الإنتاج "Product Cost" ، تكلفة النشاط "Cost of Activity" ، ومسبب إحداث التكاليف "Driver Costs" ؛ مما يسمح للإدارة باتباع نظام سليم للأولويات في تخفيض التكاليف ودراسات تحسين الإنتاجية ؛ أي أن هذا النظام يساعد المنشأة على أن تتخطى أفضل ممارسة في السوق لتصبح المنشأة التي يرغب الجميع في أن يكون مثلها ( الطنطاوي ، 2008 ، ص. 104 ) .

مما سبق ونتيجة تعدد إسهامات نظام التكلفة على أساس النشاط ؛ يتضح مدى التأثير الذي يمكن أن يحدثه هذا النظام في تحسين أداء الشركات ، ولا شك أن ذلك كان باعثاً حقيقياً للباحثة لمعرفة الأثر الذي يمكن أن يحدثه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على أداء الشركات المصرية ، بعد العرض السابق ؛ ترى الباحثة أهمية دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي ، وعلى ضوء ذلك ؛ فإنه يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤل التالي : هل توجد علاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي للشركات المساهمة الصناعية المصرية .

### 3- هدف البحث :

في ضوء مشكلة البحث السابقة ؛ فإن هذا البحث يهدف إلى اختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ومؤشرات الأداء المالي والتشغيلي في الشركات المصرية ، وذلك من خلال :

أ – اختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي .

ب – اختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء والتشغيلي .

#### 4- أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته مما يلي :

- أ – توفير الدليل العلمي لجدوى نظام تكاليف النشاط في البيئة المصرية من خلال اختبار العلاقة بين تطبيق نظام تكاليف النشاط والأداء المالي والتشغيلي للشركات المصرية .
- ب – ندرة الدراسات التي أجريت في هذا المجال في البيئة المصرية ؛ حيث إن أغلب الدراسات التي أجريت في هذا المجال كانت دراسات نظرية استعرضت الإطار النظري للأسلوب وجوانبه المختلفة ، ودراسات تطبيقية ( دراسة حالة ) مما يدعم تطبيق مثل هذه الدراسة الاختبارية في البيئة المصرية .
- ج – وجود قصور في الدراسات السابقة التي تناولت علاقة نظام التكلفة على أساس النشاط بالأداء ؛ حيث اقتصرت هذه الدراسات على استخدام المقاييس التقليدية في قياس الأداء المالي وعدم استخدام مقاييس تشغيلية هو ما تعمل على تفاديه هذه الدراسة باستخدامها مقاييس تشغيلية ومقاييس حديثة مثل القيمة الاقتصادية المضافة "EVA" .
- د – مرور فترة زمنية كافية على تبني العديد من الشركات المصرية لنظم وفلسفات حديثة ؛ ومن بينها نظام "ABC" ، وهذا يدعم الحاجة إلى الربط بين تطبيق النظام وتحسين الأداء .

#### 5- حدود البحث :

- أ – يقتصر البحث على تحليل الأداء المالي والتشغيلي لبعض الشركات المساهمة الصناعية التي تستخدم تكنولوجيا التصنيع الحديثة خصوصاً نظام "ABC" .
- ب – يقتصر البحث على عينة مكونة من 30 شركة مساهمة فقط ( تجريبية وضابطة ) مقيدة وغير مقيدة في بورصة الأوراق المالية ؛ وذلك لصعوبة الحصول على التقارير المالية لمعظم الشركات خصوصاً شركات المجموعة التجريبية وغير مقيدة في البورصة .
- ج – يقتصر البحث على تقييم الأداء المالي والتشغيلي للشركات من خلال القوائم المالية والتي تشمل كلاً من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وذلك خلال عام 2008م ؛ وذلك نظراً لعدم إمكانية الحصول على التقارير المالية لسلسلة زمنية لبعض شركات العينة خاصة التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط .



د - يقتصر البحث على بعض المؤشرات للأداء المالي ( القيمة الاقتصادية المضافة ، معدل العائد على الاستثمار ، معدل العائد على حقوق المساهمين) والأداء التشغيلي ( معدل دوران إجمالي الأصول ، معدل دوران المدينين ، معدل دوران المخزون ) .

## 6- خطة البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث وتمشيًا مع طبيعة المشكلة ؛ تمّ تقسيم البحث إلى الفصول التالية :

الفصل الأول : الإطار العام للبحث وبعض الدراسات السابقة .

مقدمة :

أولاً : الإطار العام للبحث .

ثانياً : عرض وتقييم بعض الدراسات السابقة المرتبطة بالبحث .

الفصل الثاني : الإطار العام لنظام التكلفة على أساس النشاط .

مقدمة :

أولاً : العوامل التي أدت إلى ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط .

ثانياً : مفهوم وفلسفة نظام التكلفة على أساس النشاط .

ثالثاً : مزايا تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط .

رابعاً : محددات وانتقادات نظام التكلفة على أساس النشاط .

الفصل الثالث : علاقة نظام التكلفة على أساس النشاط بمؤشرات الأداء المالي والتشغيلي في ضوء

هدف الفكر المحاسبي والوحدة المحاسبية .

مقدمة :

أولاً : علاقة نظام التكلفة على أساس النشاط بهدف الفكر المحاسبي .

ثانياً : علاقة نظام التكلفة على أساس النشاط بهدف الوحدة المحاسبية .

ثالثاً : علاقة نظام التكلفة على أساس النشاط بمؤشرات الأداء المالي والتشغيلي .

الفصل الرابع : الدراسة الاختبارية :

مقدمة :

أولاً : منهجية الدراسة الاختبارية .

ثانياً : اختبارات الفروض .

الفصل الخامس : الخلاصة والنتائج والتوصيات .

مراجع البحث .

## ثانياً : عرض وتقييم بعض الدراسات السابقة المرتبطة بالبحث :

هناك عدة دراسات تناولت نظام التكلفة على أساس النشاط "ABC" وأثره على أداء الشركات ، وفيما يلي بعض هذه الدراسات التي استطاعت الباحثة الوصول إليها والتي يمكن عرضها باستخدام الجدول التالي :

جدول لبعض الدراسات السابقة المرتبطة بالبحث

القائم بالدراسة	السنة	الدولة محل التطبيق	عدد الشركات	الهدف من الدراسة	أسلوب الدراسة	أهم نتائج الدراسة
Shields	1995	الولايات المتحدة الأمريكية	143	استهدفت هذه الدراسة بحث مدى تحقيق مزايا مالية من تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.	استطلاعية	وتوصلت الدراسة إلى أن معظم الشركات التي تطبق النظام حققت مستوى نجاح مقبول ، فضلاً عن ذلك أن 75 % من الشركات التي تم تحليلها حققت مزايا مالية أي تحسن في الأداء المالي لهذه الشركات من تطبيق النظام بينما 25 % لم يحصل على مزايا مالية .
Gordn & Sivester	1999	الولايات المتحدة الأمريكية	10	كان الهدف من هذه الدراسة بحث أثر استخدام الشركات لنظام التكلفة على أساس النشاط على أداء أسهم هذه الشركات في السوق ( القيمة السوقية للمنشأة ) ؛ بمعنى دراسة رد فعل السوق عن أسهم هذه الشركات التي تم الإعلان عن استخدامها لنظام تكاليف النشاط.	اختبارية	وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة موجبة أو سالبة بين استخدام الشركات لنظام تكاليف النشاط والقيمة السوقية لهذه الشركات ( أداء أسهمها ) .

القائم بالدراسة	السنة	الدولة محل التطبيق	عدد الشركات	الهدف من الدراسة	أسلوب الدراسة	أهم نتائج الدراسة
Kennedy & Graves	2001	انجلترا	47 تطبيق نظام التكلفة على الشركات في المملكة المتحدة "UK" ؛ ومن ثم القيمة للمساهمين ( أي العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط .	استهدفت دراسة أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المملكة المتحدة "UK" ؛ ومن ثم القيمة للمساهمين ( أي العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط والقيمة السوقية للمنشأة ) .	إختبارية مجموعة تجريبية ومجموعة ضابطة	توصلت هذه الدراسة إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات هامة تساعد في زيادة قيمة المساهمين من خلال دور هذه المعلومات في الآتي: 1- إدارة القرارات التشغيلية داخل المنشأة. 2- توجيه الإستثمارات إلى الأنشطة التي تضيف قيمة. 3- وضع أساس للتصورات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية. 4- المشاركة في إعداد مقاييس الأداء المالي وغير المالي. وتوصلت أيضاً الدراسة إلى وجود تحسن ذو دلالة (موجب) في أداء الشركات التي تطبق نظام (ABC)، بمعنى وجود إختلاف في أداء الشركات التي تطبق والشركات التي لا تطبق النظام. وأنه في الثلاث سنوات التالية لتطبيق النظام حققت الشركات التي تطبق النظام عائد بلغ 61% على عمليات المنشأة مقابل عائد 34% للشركات التي لا تطبق النظام. وأظهرت أيضاً هذه الدراسة أن التحسن في أداء الأسهم الممتازة للشركات المطبقة للنظام ليس فوري ولكن يأخذ بعض الوقت ليحقق التحسن.
Cagwin & Bouwman	2002	الولايات المتحدة الأمريكية	204 تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط .	كان الهدف من هذه الدراسة بحث أثر استخدام نظام التكلفة على الأداء المالي معدل العائد على الاستثمار "ROI" .	إختبارية باستخدام نموذج إحداد متعدد	توصلت هذه الدراسة إلى أنه يوجد ارتباط موجب بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والتحسين في معدل العائد على الإستثمار عندما يستخدم النظام مع إستراتيجيات أخرى وعندما يطبق في شركات معقدة ومتنوعة وعندما يستخدم في منشآت تكون التكاليف عنصراً مهماً نسبياً ويكون هناك عدد محدود من المعاملات الداخلية للشركة.

القائم بالدراسة	السنة	الدولة محل التطبيق	عدد الشركات	الهدف من الدراسة	أسلوب الدراسة	أهم نتائج الدراسة
<b>Ittner , Christopher D., lanen, William N. and Larcker , David F.</b>	2002	الولايات المتحدة الأمريكية	الشركات الصناعية التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط.	تهدف هذه الدراسة بحث العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط وأداء الشركات الصناعية.	اختبارية	توصلت هذه الدراسة إلى أن الاستخدام الموسع لنظام التكلفة على أساس النشاط يرتبط بمستويات جودة عالية وتحسن كبير في دورة الوقت والجودة ويرتبط ارتباطاً غير مباشر مع تخفيض تكاليف التصنيع من خلال التحسن في الجودة ودورة الوقت ، ومع ذلك فإن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط لا يرتبط ارتباطاً مباشراً ( ذو دلالة ) مع العائد على الأصول ، بالإضافة إلى ذلك وجدت هذه الدراسة دليلاً ضعيفاً على الارتباط بين نظام التكلفة على أساس النشاط والربحية .
<b>Rajiv D. Banker, Indranil R. Bardhan and Tai-Yuan Chen.</b>	2008	الولايات المتحدة الأمريكية	الشركات الكبرى العالمية التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط.	إستهدفت هذه الدراسة دراسة أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على الممارسات التي تعتمد عليها الشركات العالمية والأداء، وقد قدمت هذه الدراسة نموذج لدراسة دور الممارسات التي تعتمد عليها الشركات العالمية كوسيط لتأثير نظام التكلفة على أساس النشاط على الأداء.	اختبارية	توصلت هذه الدراسة إلى أنه لا يوجد تأثير مباشر ذو دلالة لنظام التكلفة على أساس النشاط على الأداء ، وقد تم قياس الأثر بواسطة التحسن في تكاليف وحدة التصنيع ودورة الوقت وجودة المنتج وجد أن هذه الممارسات هي الوسيط الرئيسي لتأثير الموجب لنظام التكلفة على أساس النشاط على الأداء، وبالتالي فإن ممارسات التصنيع تمثل الحلقة الحاسمة المفقودة لفهم التأثير العام (الشامل) لنظام التكلفة على أساس النشاط ؛ ومن ذلك فإن نتائج هذه الدراسة مختلفة لتقييم العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء حيث تشير إلى أن تطبيق نظام "ABC" في حد ذاته لا يؤدي إلى تحسن في الأداء .

## ويلاحظ على الدراسات السابقة السالف ذكرها مايلي :

1 – أن الدراسات التي قامت بدراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وأداء الشركات محدودة جدًا ، بالإضافة إلى أنها طبقت في بيئات أجنبية ، وهذه الدراسات استخدمت مؤشرات تقليدية في قياس الأداء مثل معدل العائد على الاستثمار وربحية السهم، والقيمة السوقية للمنشأة لقياس أثر تطبيق المنشأة لنظام "ABC" على الأداء ، وهذا يدعم الدراسة الحالية لأنها تعتمد في اختبار العلاقة بين تطبيق النظام والأداء على مقياس القيمة الاقتصادية المضافة وبعض المقاييس الأداء التشغيلي .

2 – أن الدراسات التي تمت في البيئة المصرية كانت دراسات نظرية ودراسات تطبيقية وأشارت نتائج تلك الدراسات إلى تفوق نظام تكاليف النشاط على النظام التقليدي ؛ باعتباره أسلوبًا جديدًا لمعالجة مشكلة التخصيص ، وأنه يلئم الظروف والمستجدات الناتجة عن التطورات الحديثة في تكنولوجيا التصنيع ، ويحد من سلبيات النظام التقليدي ، ويقدم بيانات أكثر موضوعية ومعلومات ومؤشرات لم تكن متوفرة من قبل ، يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وترشيد القرارات الإدارية ؛ مما يدعم الدراسة الاختبارية الحالية في البيئة المصرية .

## الفصل الثاني

### الإطار العام لنظام التكلفة على أساس النشاط

تناول هذا الفصل الإطار العام لنظام التكلفة على أساس النشاط من خلال النقاط التالية :

أولاً : العوامل التي أدت إلى ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط .

ثانياً : مفهوم وفلسفة نظام التكلفة على أساس النشاط .

ثالثاً : مزايا تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط .

رابعاً : محددات وانتقادات نظام التكلفة على أساس النشاط .

وقد خلص الفصل إلى النقاط التالية :

أولاً : أن نظام التكلفة على أساس النشاط ليس نظاماً حديثاً ولكنه ظهر في الخمسينيات على يد فاتر ( Vatter,1954 ) ثم على يد استابيس في السبعينيات ( Staubus,1971 ) ثم تطور في الثمانينيات على يد ( Cooper & Kaplan,1988 ) ، وأن سبب ظهوره والاهتمام به هو الانتقادات التي وجهت للنظام التقليدي للتكلفة الذي كان السبب في مشكلة تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة التي كانت تسبب تشوهات في تكلفة الإنتاج (عدم عدالة تحديد تكلفة المنتجات ) ، وأيضاً كان السبب وراء ظهور هذا النظام تكنولوجيا التصنيع الحديثة التي تسببت في انخفاض تكلفة العمل المباشر ؛ حيث أصبحت تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي هيكل التكاليف في بيئة الإنتاج الحديثة .

ثانياً : أن نظام التكلفة على أساس النشاط هو نظام لتحديد تكلفة المنتج على مرحلتين ؛ المرحلة الأولى : هي تحديد التكاليف غير المباشرة للموارد وتحديد الأنشطة وتحميل الأنشطة بتكاليف الموارد باستخدام محركات تكلفة الموارد ؛ المرحلة الثانية : هي تحديد وحدات التكلفة النهائية وتحميل تكاليف الأنشطة إلى وحدات التكلفة التي تتسبب فيها الأنشطة باستخدام محركات تكاليف الأنشطة ؛ ومن هذا التعريف فإن الفرض الذي يبنى عليه هذا النظام هو أن الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة وليس المنتجات ؛ بمعنى أن كل عنصر تكلفة يرتبط ارتباطاً مباشراً بالنشاط الذي تسبب في وجود هذا العنصر .

وأن مراحل تطور هذا النظام تمثلت في ثلاثة أجيال ( جيل مجمعات ومسببات التكلفة ، جيل إدارة التكلفة ، جيل مجمعات وإدارة التكلفة ) ، وأن نظام التكلفة على أساس النشاط يختلف عن النظام التقليدي للتكلفة في طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة وفي عدد

مجموعات التكلفة وفي أسس التحميل المستخدمة ؛ من حيث هل الأسس مرتبطة بالحجم أم لا ؟ ومن حيث نوعية أسس التحميل وفي درجة الدقة في معلومات التكلفة ، وأن أهم مقومات النظام تتمثل في ( الأنشطة ، وحدات "موضوعات" التكلفة ، أوعية "مجموعات" التكلفة ، محركات التكلفة ) .

وقد خلصت الباحثة إلى أن هناك خمس خطوات لتطبيق النظام وأنه يجب توافر مجموعة من المعلومات اللازمة لتطبيق النظام والعوامل التي تساعد على النجاح في تطبيق النظام ، وقد خلصت الباحثة أيضًا إلى أن أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام هي الصعوبة في توفير البيانات التفصيلية عن الموارد وعن الأنشطة وعن مسببات التكاليف وارتفاع تكاليف تطبيق النظام والمقاومة للتغيير من قبل العاملين في الأقسام المختلفة . وخلصت الباحثة إلى اختلاف نسب تطبيق النظام من دولة لأخرى وهذه النسب كانت منخفضة ؛ ويرجع ذلك إلى ارتفاع تكاليف إنشاء وتصميم النظام .

ثالثًا : أن أهم مزايا تطبيق النظام تتمثل في ( تحديد تكلفة المنتجات بعدالة وموضوعية ، إن هذا النظام يساهم بصوره كبيره في عملية تخفيض التكاليف وعمليات التحسين المستمر للأنشطة ، يسهم هذا النظام في الرقابة على التكلفة ) .

رابعًا : أن أهم محددات نظام التكلفة على أساس النشاط ؛ تتمثل في مشكلة اختيار بعض محركات التكلفة والمحرك العام لمجموعة من الأنشطة ، بالإضافة إلى أنه ما زالت محاولات تطبيق هذا النظام في مجالات تخفيض التكلفة لم تكتمل بعد ، وأن أهم الانتقادات التي وجهت للنظام هي عدم القناعة التامة من كثير من المنشآت لتطبيق هذا النظام ؛ حيث قد توجد صعوبة في تطبيق هذا النظام نظرًا لعدم استيعاب وفهم فلسفة النظام والصعوبة في تحديد بعض مسببات التكلفة وارتفاع تكاليف تطبيق النظام ، وأن هذا النظام يتطلب كمًا هائلًا من المعلومات والتفاصيل ؛ حيث يلزم معه الميكنة الكاملة للمعلومات .

وبعد توضيح الإطار العام لنظام التكلفة على أساس النشاط أي بعد معرفة مراحل ظهور النظام ومفهوم وفلسفة ومزايا ومحددات وانتقادات النظام بشكل عام فيأتي هذا التساؤل : ماهي علاقة هذا النظام بمؤشرات الأداء المالي والتشغيلي في ضوء هدف الفكر المحاسبي والوحدة المحاسبية ؟ أي أين هذا النظام من علم المحاسبة ؟ وسوف يتم الإجابة على ذلك في الفصل القادم .

## الفصل الثالث

علاقة نظام التكلفة على أساس النشاط بمؤشرات الأداء المالي والتشغيلي  
في ضوء هدف الفكر المحاسبي والوحدة المحاسبية

تناول هذا الفصل علاقة نظام التكلفة على أساس النشاط بمؤشرات الأداء المالي  
والتشغيلي في ضوء هدف الفكر المحاسبي والوحدة المحاسبية من خلال النقاط التالية :

أولاً : علاقة نظام التكلفة على أساس النشاط بهدف الفكر المحاسبي .

ثانياً : علاقة نظام التكلفة على أساس النشاط بهدف الوحدة المحاسبية .

ثالثاً : علاقة نظام التكلفة على أساس النشاط بمؤشرات أداء المالي والتشغيلي .

وقد خُص الفصل إلى ما يلي :

1- أن نظام التكلفة على أساس النشاط له دور في تحقيق أهداف كل من : المحاسبة المالية ،  
محاسبة التكاليف ، المحاسبة الإدارية ؛ وذلك من خلال : أن هذا النظام يؤدي إلى تحديد  
تكلفة المنتج بشكل موضوعي وعادل ؛ حيث يعتمد هذا النظام على فلسفة استخدام الأنشطة  
كأساس لحساب التكلفة ويقوم على تتبع التكاليف إلى المنتجات على أساس الموارد التي  
تستهلكها الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات ، ويسهم النظام في التخطيط والرقابة  
على التكلفة ؛ بل ويؤدي إلى تخفيض التكلفة .

2- أن نظام التكلفة على أساس النشاط له دور في تحقيق أهداف الوحدة المحاسبية ( هدف تعظيم  
الربح ، أو تعظيم المخرجات ، أو تعظيم الإيرادات ، أو تعظيم النمو والاستمرار ، أو  
الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج ، أو تحقيق التوازن بين هدف الوحدة المحاسبية ومنفعة  
المجتمع ) ؛ وذلك من خلال أن نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات تتسم  
بالموضوعية ، وأن هذا النظام يعتمد على تقسيم الأنشطة داخل الوحدة المحاسبية إلى  
أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة ، ثم يتم التخلص من الأخيرة مما يؤدي  
إلى تخفيض تكاليف الأنشطة ؛ ومن ثمَّ تخفيض تكاليف المنتج ؛ ومن ثمَّ زيادة الربح  
( تعظيم الربح ) ، وهذا يؤدي أيضاً إلى اتخاذ قرار التسعير الصحيح الذي يؤدي إلى زيادة  
المبيعات ( تعظيم المخرجات ) ؛ ومن ثمَّ زيادة المنافسة مما يؤدي إلى الاستمرار في  
السوق ( هدف النمو والاستمرار ) ، وأيضاً المعلومات التكاليفية العادلة تؤدي إلى اتخاذ  
قرارات سليمة وتؤدي إلى الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج (هدف الاستخدام الأمثل  
لعوامل الإنتاج) .



3- أن بعض الدراسات أظهرت أن هناك علاقة ارتباط بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومؤشرات الأداء المالي والتشغيلي كنظام معلومات تكاليف ترتبط معلوماته بالجوانب المالية والتشغيلية بالمنشأة ؛ حيث إن هذا النظام يؤدي إلى ترشيد القرارات بالمنشأة الذي يؤدي بدوره إلى تحسين مؤشرات الربحية والتدفقات النقدية بالمنشأة مما يسهم في تعظيم القيمة السوقية للمنشأة ؛ أي أن هذا النظام له علاقة بالأداء ، لذا سوف يتم اختبار معنوية هذه العلاقة في الفصل القادم ( الدراسة الاختبارية ) .

## الفصل الرابع الدراسة الاختبارية

تناول هذا الفصل الدراسة الاختبارية لاختبار فروض الدراسة ( الأول : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء المالي بين شركات المجموعة التجريبية والضابطة ، الثاني : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء التشغيلي بين شركات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة .

وقد خلصت الدراسة إلى أنه تمَّ رفض فروض الدراسة ؛ بمعنى أنه لا توجد فروق معنوية في مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي بين شركات المجموعة التجريبية ( التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط ) والمجموعة الضابطة ( التي لا تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط ) .

" بمعنى أنه : في الدراسة الحالية لا توجد علاقة معنوية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي للشركات المساهمة الصناعية المصرية " .

وهذا لا يعني : أن نظام التكلفة على أساس النشاط لا يسهم في تحسين الأداء في البيئة المصرية ؛ حيث قد تكون شركات الدراسة الحالية في بداية تطبيق النظام ، وقد يكون تطبيق النظام ليس على كل أقسام الشركات ، وأيضًا قد يكون اعتماد الدراسة على حجم عينة صغير وأنها تمت على فترة مالية واحدة هو السبب وراء هذه النتيجة .

وبعد معرفة أنه لا توجد علاقة معنوية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي للشركات المساهمة الصناعية المصرية ومناقشة هذه النتيجة ؛ فإن ذلك يتطلب معرفة ما هي حدود هذه النتائج ؟ وذلك لإمكانية تعميم النتائج ومعرفة أهم التوصيات من وراء هذه النتائج ، وفي ضوء ذلك : ما هي الدراسات التي يمكن إجرائها في المستقبل ، وسوف يتم عرض ذلك في الفصل القادم .

## الفصل الخامس

### الخلاصة والنتائج والتوصيات

#### أولاً : خلاصة ونتائج البحث :

تعددت الانتقادات الموجهة للنظام التقليدي لقياس التكلفة في ضوء سيادة متغيرات وتطورات نظام الأعمال الجديد وانعكاستها على الأساليب الإدارية والإنتاجية بمنشآت الأعمال ؛ حيث جعلت تلك التطورات معظم مبررات الإبقاء على الوضع التقليدي لقياس التكلفة تختفي ؛

حيث أصبحت غير ملائمة في ضوء تلك التطورات ، وجاءت هذه الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدي متمثلة فيما يلي :

1- عدم موضوعية بيانات تكلفة المنتجات نتيجة عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين إستخداماته من الموارد ؛ حيث ثبت عدم صحة الفرض المتبع في نظام التكاليف التقليدي بأن المنتجات هي التي تستهلك موارد المنشأة ؛ حيث ترتب على بيئة التصنيع الحديثة أنه لم تعد توجد علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة والأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف على وحدة التكلفة ( عنصر العمل المباشر ) فالفرض الصحيح هو أن المنتجات تستهلك أنشطة وأن الأنشطة هي التي تستهلك عناصر التكاليف.

2- التنوع في المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها ؛ من حيث الحجم والموصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع يؤدي إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى الجهود المطلوب لخدمة وإنتاج هذه المنتجات ؛ مما يؤدي إلى وجود صعوبة في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات باستخدام طرق التخصيص التقليدية ؛ حيث إن النظام التقليدي يركز على المنتجات وليس الأنشطة عند تحديد تكلفة المنتج واستخدام أساس واحد لتتبع التكلفة إلى المنتجات ( أساس تحميل مرتبط بالحجم ) ، وبالتالي سيؤدي إلى عدم واقعية التكاليف في حالة عدم ارتباط بعض الأنشطة التي تستهلكها المنتجات بالحجم ؛ لذلك يتطلب الأمر بناء نموذج التكلفة على أساس العلاقات بين المنتجات والأنشطة المطلوبة لتصنيع هذه المنتجات .

3- يؤدي استخدام أسس لتحميل التكاليف غير المباشرة معتمدة على الحجم ؛ مثل ساعات العمل المباشر ، ساعات دوران الآلات إلى تخفيض تكلفة الوحدة من المنتجات ذات حجم الإنتاج الصغير على حسب تكلفة الوحدة من المنتجات ذات حجم الإنتاج الكبير ؛ حيث يفترض النظام التقليدي ثبات متوسط تكلفة الوحدة في كل منها على افتراض أن هناك علاقة بين التكلفة والحجم وأن مضاعفة حجم الإنتاج سوف يؤدي إلى مضاعفة كل المدخلات المستهلكة في الإنتاج ، وهو افتراض غير سليم نظراً لوجود عدد من عناصر التكاليف غير المباشرة والتي لا ترتبط بأحجام الإنتاج وإنما بمسببات أخرى ؛ مثل مرات تجهيز الآلات ، أو عدد أوامر الشراء ؛ مما يؤدي إلى حساب تكلفة غير عادلة للمنتجات الأمر الذي يؤثر على القرارات الخاصة بالمنشأة .

4- أن نظام التكاليف التقليدي ينظر إلى التكلفة من منظور المرحلة التي يتم إنتاج المنتج خلالها ، وليس من منظور الدورة الكاملة لحياة المنتج ؛ بمعنى أن النظام التقليدي لا يدخل ضمن تكلفة المنتج تكاليف الأبحاث والدراسات ، حيث يتم تبويب تلك الأعمال كأشطة رأسمالية ؛ وهذا يعني : أن دور النظام التقليدي للتكاليف ينحصر في معالجة من 5% إلى 15% من التكاليف الفعلية المرتبطة بالمنتج ، وذلك لأن من 85% إلى 95% من التكلفة الفعلية لأي منتج جديد تتحدد أثناء مرحلة تصميم هذا المنتج .

نظراً لهذه الانتقادات الموجهة للنظام التقليدي للتكلفة من ناحية ، ونظراً لأهمية نظام التكاليف للوحدة المحاسبية ؛ ظهر في الفترة الأخيرة اتجاهات مستحدثة لنظم التكاليف والتي منها نظام التكلفة على أساس النشاط ، الذي كان ظهوره ضرورة حتمية اقتضتها عملية التغيير الملحوظ في بيئة نظام التكاليف ؛ وذلك نتيجة ازدياد حدة المنافسة التي فرضتها العولمة والتغيرات المستمرة في الأسواق العالمية ، وعدم قدرة النظم التقليدية للتكاليف على تقديم المعلومات المفيدة للإدارة في الوقت المناسب وبالذقة العالية اللازمة لأغراض اتخاذ القرارات ( قرار تسعير المنتج مثلاً ) .

وفي ضوء هذا التحول لنظام التكلفة على أساس النشاط وأهميته الملحة في ظل تطورات نظام الأعمال الجديد ، وفي ضوء السعي الدؤوب لمنشآت الأعمال لتعظيم أدائها ( المالي والتشغيلي ) ؛ ظهر التساؤل التالي والذي يمثل مختصراً لمشكلة البحث : هل توجد علاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي للشركات المساهمة المصرية ؟

وقد استهدف هذا البحث اختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي في الشركات المساهمة المصرية ؛ وذلك من خلال اختبار العلاقة بين تطبيق النظام مع كل من القيمة الاقتصادية المضافة ومعدل العائد على الاستثمار ومعدل العائد على حقوق المساهمين ، ونسب النشاط ( معدل دوران إجمالي الأصول ، معدل دوران المدينين ، معدل دوران المخزون ) في الشركات محل الدراسة .

#### نتائج البحث : توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

1- تم رفض الفرض الأول ( توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء المالي بين شركات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة ) ؛ حيث إن الدلالة الإحصائية نتيجة اختبار "T. Test" أكبر من مستوى المعنوية 5% ، ؛ بمعنى أنه لا توجد فروق ذات دلالة

إحصائية في مؤشرات الأداء المالي بين شركات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة .

2- تم رفض الفرض الثاني ( توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء التشغيلي بين شركات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة ) ؛ حيث إن الدلالة الإحصائية نتيجة اختبار "T. Test" أكبر من مستوى المعنوية 5% ؛ وهذا يعني : أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء التشغيلي بين شركات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة .

3- أظهرت نتائج اختبار تحليل التباين لاختبار الفرض الفرعي الأول 1/1 ، عدم وجود فروق معنوية بين مؤشرات الأداء المالي حسب قطاع الصناعة للمجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة ؛ وذلك بمستوى معنوية أكبر من 5% وهو رفض قوي لهذا الفرض ؛ بمعنى : أن اختلاف قطاع الصناعة داخل المجموعة لا يؤثر على معنوية العلاقة بين المجموعة التجريبية والضابطة .

4- وأظهرت أيضًا نتائج تحليل التباين لاختبار الفرض الفرعي الثاني 2/2 عدم وجود فروق معنوية بين مؤشرات الأداء التشغيلي حسب قطاع الصناعة للمجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة ، وذلك بمستوى معنوية أكبر من 5% وهو رفض قوي لهذا الفرض .

وبناءً على ما سبق ؛ فقد خلصت الباحثة إلى النتيجة التالية : لا توجد فروق معنوية في مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي بين شركات المجموعة التجريبية ( التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط ) والمجموعة الضابطة ( التي لا تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط ) ؛ " بمعنى أنه في الدراسة الحالية لا توجد علاقة معنوية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي للشركات المساهمة الصناعية المصرية " ؛ وهذا لا يعني أن نظام التكلفة على أساس النشاط لا يسهم في تحسين الأداء في البيئة المصرية ؛ حيث قد تكون شركات الدراسة الحالية في بداية تطبيق النظام ، وأيضًا قد يكون اعتماد الدراسة على حجم عينة صغير وأنها تمت على فترة مالية واحدة هو السبب وراء هذه النتيجة .

#### ثانيًا : توصيات البحث :

نظرًا للتطورات الصناعية المتلاحقة وآثارها الواضحة على هيكل عناصر تكاليف الإنتاج وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة منها في معظم الصناعات وارتباط هذه التكاليف بالأنشطة والعمليات المسببة لها أكثر من ارتباطها بالمنتجات التي أصبحت متنوعة وفي تغير

مستمر بسبب قصر دورة حياتها ، وما ترتب على ذلك من ظهور كثير من جوانب القصور والسلبيات التي كشفت عن عدم ملائمة الأسس والأساليب المحاسبية التقليدية المستخدمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة ؛ سواء لأغراض قياس تكلفة المنتجات أو لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء الداخلي ؛ فإن الباحثة توصي بالآتي :

1- ضرورة اهتمام الشركات الصناعية - التي مازالت تطبق النظام التقليدي - بدراسة وإجراء محاولات لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ؛ باعتباره نظام حديث تشير نتائج معظم الدراسات الأجنبية بخلاف نتائج الدراسة الحالية إلى عدالته عن النظام التقليدي وملائمته للبيئة الصناعية الحديثة في تحقيق تخصيص وقياس أكثر عدالة لتكاليف الأنشطة والمنتجات على حد سواء ، خاصة تلك الشركات التي تتسم منتجاتها وأنشطتها بالتنوع وعدم التجانس .

2- ضرورة أن تراعي هذه الشركات عند تطبيق هذا النظام ؛ اختلاف إطار أو هيكل ومراحل تطبيق هذا النظام باختلاف الغرض من التطبيق .

3- أن يتم استخدام أسلوب التطبيق التدريجي أو المرحلي لنظام التكلفة على أساس النشاط ، خاصة في حالة التنوع الكبير في الأنشطة والمنتجات .

4- أن يتم عقد دورات تدريبية للقائمين على تطبيق نظام التكاليف في الشركات ؛ للكشف لهم عن سلبيات وأوجه قصور النظام التقليدي للتكلفة ، وإبراز مزايا وإيجابيات نظام التكلفة على أساس النشاط وإجراءات ومراحل تطبيقه .

5- يتطلب التطبيق الجيد لنظام التكلفة على أساس النشاط ضرورة الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال والتي أسفرت نتائج دراسات السابقة إلى أن النظام يؤدي إلى تحسين أداء الشركات التي تطبق هذا النظام ؛ مما يتطلب إعداد برامج تدريبية للعاملين على تصميم نظم التكاليف في الشركات توضح كيفية التطبيق الجيد ؛ ويتم ذلك من خلال استقطاب كوادر أجنبية للقيام بهذه المهام ، أو إرسال كوادر مصرية للاستفادة من تجارب تلك الدول .

أولاً : المراجع العربية :

أ - الكتب :

(1) أبو العز، محمد السعيد، تحليل القوائم المالية مدخل معاصر، بدون ناشر، 2003، ص. 352-368.

- (2) أبو العز، محمد السعيد، المحاسبة الإدارية، بدون ناشر، 2008، ص. ص. 247، 248.
- (3) الشافعي، عبد الحميد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف (الإطار العلمي- الجانب الإجرائي)، بدون ناشر، 2002، ص. ص. 9- 25.
- (4) الشافعي، عبد الحميد عبد الفتاح، نظرية المحاسبة، بدون ناشر، 2009، ص. ص. 26-160.
- (5) باسلي، مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية، مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، بدون ناشر، 2001، ص. 9.
- (6) زامل، أحمد محمد، نظم إدارة التكلفة، بدون ناشر، 2003، ص. 7.
- (7) صالح، سمير أبو الفتوح، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية، 2000، كلية التجارة- جامعة المنصورة، ص. ص. 29- 118.
- (8) عطية، أحمد صلاح، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، مكتبة التكامل للنشر والتوزيع، 1998، ص. ص. 57- 64.
- (13) هلال، سمير رياض، محاسبة التكاليف- مدخل معاصر، بدون ناشر، 2003، ص. 247.

#### ب- الدوريات :

- (1) إبراهيم، فؤاد خليل، " تقييم محاسبة تكاليف النشاط باعتبارها مدخلاً متطوراً لتوزيع ورقابة التكاليف غير المباشرة "، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثالث، السنة الثالثة والعشرون، 1993، ص. ص. 9 ، 10.
- (2) أبو خشبة، عبد العال بن هاشم، " دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة المنصورة، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، 1999، ص. ص. 287 – 309.
- (3) أبو شناف، زايد سالم، " تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة – جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1995، ص. ص. 781- 784.

- (4) الجبالي، محمد مصطفى، " دراسة تحليلية لمتطلبات تطبيق نظم محاسبة التكاليف المدعمة للنشاط لمواجهة التطورات الصناعية الحديثة "، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، 1994، ص.19 .
- (5) الفيومي، محمد محمد، " تقييم نموذج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط مع استخدام نموذج ورقة عمل اليكترونية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، سبتمبر، 1991، ص. ص. 65، 66.
- (6) حسين، أحمد حسين على، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة المنصورة، العدد الأول، 1994، ص. ص. 4 - 40.
- (7) خميس، أحمد ضياء محمد، "مدخل محاسبي عن التكلفة على أساس النشاط لتخصيص التكاليف الإدارية من منظور العلاقة الوكالية . دراسة تحليلية انتقادية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1990، ص. 1206.
- (8) سامي، مجدي محمد، "مدى فعالية نظام تكاليف النشاط ABC كنظام لمعلومات التكاليف"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة- جامعة الزقازيق، العدد الثاني، الجزء الأول، يولييه، 2000، ص. ص. 375، 376.
- (9) شعيب، محمد محمود، "تقييم نموذج تخصيص تكاليف التسويق على أساس النشاط بالتطبيق على تسويق المنتجات البترولية "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة بنها، العدد الثاني، 1998، ص. 826.
- (10) فؤاد، محمد نشأت، "تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط في ضوء المدخل الإيجابي "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1994، ص. 448.
- (11) مبارك، صلاح الدين عبد المنعم، " زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، 1992، ص. ص. 2-15.



(12) منصور، بهاء محمد حسين، " المداخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي في منشآت الأعمال المصرية الحديثة "، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2002، ص. ص. 270-303.

(13) يوسف، محمد محمود، " محاسبة تكلفة النشاط وتخفيض المواد في ظل نظرية الوكالة"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة- جامعة القاهرة، العدد44، 1992، ص. 179.

#### ج- الرسائل العلمية :

(1) أبو الإسعاد، أممية عبد الفتاح، "مدخل المحاسبة عن الأنشطة لأغراض تطوير النظم التكاليفية مع التطبيق على قطاع توزيع الكهرباء"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة طنطا، 1997، ص. ص. 16-26.

(2) الطنطاوي، هبة السيد إبراهيم، " تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الخدمية باستخدام مدخل إدارة الأنشطة - دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة طنطا، 2008، ص. ص. 102-104.

(3) العثمان، محمد نادر، " دراسة ميدانية لمدى ملائمة نظام التكاليف المعيارية لبيئة الإنتاج الحديثة "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الزقازيق، 1999، ص. ص. 47-52.

(4) الليثي، عبد اللاه فراج عبد الرحيم، " تطوير مدخل تكلفة النشاط لزيادة فعالية الرقابة وتقويم الأداء الداخلي بالتطبيق في شركة مصر للألومنيوم "، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارية - جامعة أسيوط، 2004، ص. ص. 40-55.

(5) حماد، صلاح عبد الفتاح زكي، " مدخل نظام التكاليف على أساس النشاط لدعم هدف الرقابة على الجودة الشاملة TQC "، رسالة ماجستير غير منشور، كلية التجارة- جامعة طنطا، 2005، ص. ص. 90-173.

(6) محمد، عليّة زكي، "دراسة مدى فعالية أسلوب تكاليف النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشرة"، رسالة ماجستير غير منشور، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، 2001، ص. 206.

(7) محمود، عبدالحميد العيسوي، "نماذج تحليل انحرافات التكاليف باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة – جامعة طنطا، 2005، ص. ص. 31 – 66.

(8) نداء، إسلام محمد كمال، " تكامل مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط مع نظرية القيود لتحسين مخرجات نظام التكاليف – دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة – جامعة القاهرة، 2009، ص. ص. 80 – 90.

#### د- أخرى :

(1) أبو العز، محمد السعيد، " خفض التكلفة: منظور استراتيجي " بدون ناشر، فبراير، 1996، ص. 6.

(2) إيثان راسل، بول فريجة، الإدارة بالقيمة الإقتصادية المضافة: استخدام المؤشرات المالية لاتخاذ القرارات الإدارية، خلاصات كتب المدير ورجل الأعمال، الشركة العربية للإعلام العلمي، السنة العاشرة، 2002، ص. ص. 2، 3.

(3) دليل المستثمر، لقراءة القوائم والتقارير المالية، توزيع الجمعية المصرية للأوراق المالية، 2009، ص. ص. 1- 70.

ثانيًا : المراجع الأجنبية :

**A- Books :**

- (1) Staubus, J. G., **Activity Costing and Input Output Accounting**, Howewood, IL: Irwin, 1971.
- (2) Horngren, T. Ch., Foster, G. and Dater, M. S., **Cost Accounting—A managerial Emphasis**, Prentice-Hall International, Inc, 1997, p.932.
- (3) Kaplan, R. S. and Atkinson, A., "**Advanced Management Accounting**", Third Edition, Prentice Hall international Inc., 1998, P.99.

**B- Periodicals :**

- (1) Cagwin, D., and, Bowuman J. M., "The Association between Activity – Based Costing and Improvement in Financial Performance", **Management Accounting Research**, Vol.13, 2002, P.P. 1– 39.
- (2) Cooper, R., "Five steps to ABC System to Design", **Accountancy**, 1990, P.78.
- (3) Cooper, R. and Kaplan, R. S., " Measure costs Right: Make the Right Decisions " **Harvard Business Review**, 1988, P.P. 96 – 103.
- (4) Cooper, R. and Kaplan, R. S.," Profit priorities from Activity– Based Costing," **Harvard Business Review**, May / June, 1991, PP. 130-139.
- (5) Cooper, R. and Kaplan, R. S., "Activity –Based Systems: Measuring The Costs of resource Usage "**Accounting Horizons**, Sep., 1992, p.11.

- (6) Gordon, L. A., and Silvester, J. K., " Stock Market Reactions to Activity-Based costing Adoptions", **Journal of Accounting and Public policy** , Vol.18, No. 3, 1999, P.P. 229-251.
- (7) Ittner, Ch. D., Lanen, W. N. and Larcker, D. F., "The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance ", **Journal of Accounting Research**, Vol.40, Jun, 2002, p.p.711-726.
- (8) Johnson, H. Th., "Activity Management Reviewing the past and the future of cost management ", **Journal of cost management**, 1990, Vol. 3, P. 5.
- (9) Kaplan, R. S. and Anderson, S., "Time- Driven Activity Based Costing- A simpler and More Powerful Path to Higher Profits ", **Harvard Business School Press**, Boston, 2007, p. p. 7, 8.
- (10) Kaplan, R. S. and Norton, P. D., "The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance," **Harvard Business Review**, 1992, p.p.71-79.
- (11) Kennedy, T. and Graves, A. J., "The Impact of Activity– Based Costing Technique on firm performance ", **Journal of management Accounting Research**, Vol. 13, 2001, P.P. 19- 45.
- (12) Peter, C. and Tracy, M., " Activity Based Costing in Non-Manufacturing Sector in Ireland: A Preliminary Investigation ", **Irish Journal of management**, Vol. 22, 2001, P.P. 1- 18.
- (13) Rajiv D. B., Indranil, R. B. and Tai- Yuan, Ch., "The Role of Manufacturing Practices In Mediating The Impact of Activity-Based Costing on Plant Performance", **Accounting Organization and Society**, 2008, p.p.1-19.

- (14) Shields, M. D. and Mcewen, M. E., "Implementing Activity Based costing system Successfully, " **Journal of Cost Management**, Vol. 9, 1996, P.P. 15– 23.
- (15) Shields, M. D.," An Empirical Analysis of Firms Implementation Experiences with Activity – Based Costing", **Journal of Management Accounting Research**, Vol. 7, 1995, PP. 148-166.
- (16) Swenson, D., "The Benefits of Activity – Based Costing Management to the Manufacturing Industry", **Journal of Management Accounting Research**, 1995, P.P. 167-180.
- (17) Turney, P., "Activity Based Costing Cost Control ", **Journal of Cost Management**, winter, Vol. 4, 1999, P. 29.
- (18) Vatter, W. J., "Limitations of overhead Allocation" **The Accounting Review**, Vol. 20, 1954, P.P. 163-176.

**C- Others :**

- (1) Weissenrieder, F., "Value Based Management: Economic Value Added or Cash value Added", 1997, **www. ssrn. com**. Active in Feb., 2007.
- (2) Youssef, H. M., "**The Integration of Activity Based Costing with Balanced Scorecard for the Refinement of Performance Measurement-An Empirical Study**", "Master Degree, Cairo University– Faculty of Commerce, 2009, p. p.33- 40.