

**دراسة وتحليل آثار العوامل التنظيمية وغير التنظيمية على
معدلات تبني محاسبة التكاليف على أساس النشاط في ظل
اتباع استراتيجية زيادة التكاليف - بالتطبيق على بيئة الأعمال
المصرية**

دكتور/ على الجوهري رمضان

مدرس المحاسبة كلية الاقتصاد والادارة - جامعة ٦ اكتوبر

ملخص:

استهدف هذا البحث دراسة تحليلية لآثار العوامل التنظيمية وغير التنظيمية على درجة تبني أسلوب محاسبة التكلفة على أساس النشاط واختبار أثر التبني على أبعاد الاداء التنظيمي للمنشأة (المركز التنافسي، الانتاجية، الربحية) وذلك كله في ظل اتباع استراتيجية ريادة التكاليف طبقا لتقسيم porter (ريادة التكاليف وتمييز المنتجات- التركيز). كما يهتم هذا البحث بتحليل درجة تبني وتطبيق محاسبة التكلفة على اساس النشاط في بيئة الاعمال المصرية مع التعرض لمعوقات تطبيق هذا الاسلوب وذلك من خلال التركيز على دراسة العلاقة بين استراتيجية ريادة التكاليف ومعدل تبني اسلوب ABC وقياس اثار تلك العلاقة على الابعاد الثلاثية للاداء التنظيمي للمنشآت (المركز التنافسي- الانتاجية- الربحية). وقد اتبع البحث اسلوب قياس الادراك للمهتمين بالتكلفة والربحية في المنشآت من خلال قوائم استبيان قدمت لمديري الشركات ومحاسبى التكاليف في تلك الشركات، وقد اعتمد الباحث على عينة من المنشآت المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٤ - ٢٠١٧. ولقد كشف عدد من الدراسات السابقة النقاب عن مزايا تطبيق محاسبة التكلفة على اساس النشاط لتحسين جودة ما تقدمه من منتجات مع احكام الرقابة على عناصر التكاليف، ولكن هل يعد اسلوب ABC اداة استراتيجية لدعم المركز التنافسي للشركات وتحقيق مزايا هذا الاسلوب داخل الشركات. ولقد توصل الباحث من الدراسات السابقة إلى أن العلاقة بين استراتيجية ريادة التكاليف واسلوب ABC ايجابية و معنوية حيث يتم التخصيص الكفء للتكاليف غير المباشرة وتخفيض التكاليف ويصب ذلك في الربحية والاداء المستقبلي والمركز التنافسي للمنشأة. وقد أوصى البحث بضرورة تحرى العوامل التنظيمية وغيرها والتي تؤثر على قرار تبني محاسبة تكلفة النشاط مثل حجم المنشأة- درجة تنوع المنتجات- درجة المعرفة بمحاسبة تكلفة النشاط- هيكل التكاليف وغيرها من العوامل الاخرى.

الكلمات المفتاحية: محاسبة تكلفة النشاط- العوامل التنظيمية- العوامل الاخرى- الربحية -

ريادة التكلفة- المركز التنافسي- الانتاجية.

Studing and analysis for organizational and non-organizational effect on adoptopn rates of activity-based costing systems under cost leader ship strategy – applying on Egyptian busuness environment

abstract

Studing and analysis the effects of organizational and non-organizational factors on adoption rate for ABC under applying leadership strategy- applying on egytian business environment. This research aims to study the effects of organizational and non-organizational factors on the degree of adoption ABC and review the effect of this doption on the organizational performance sides (competation position– productivity– profitability under applying of leadership strategy according to porter analysis. this reserch analysis rate of adoption and apply ABC with studying the constraints on the relationship between leadership and adoption rate of ABC, measurement the effects of this relationship on the organizational performances sides, reserch used questinaire and depend on the sample of companies registered in SEC during period 2014/2017. The litreture of ABC indicated the benefits of applying ABC for controlling cost. but the main question (is ABC considered as a tool to enhance the competation position?) the researcher reaches from previous studies that the relationship between leadership strategy and ABC is significant and positive because of the efficiency assignment overhead cost and its effect on profitability and competation position ,the researcher recommend to follow up the organizational factors and adoption descion for ABC such as firm size, prodctt diversification, knowlege degree about ABC and other non-organizational factors.

Kew words: ABC- organizational & non-organizational factors- cost leadership strategy- copetation position- profitability- productivity

المقدمة وطبيعة المشكلة:

ان التطورات الهائلة التي حدثت فى بيئة نظم التصنيع وبيئة الاعمال والخدمات بصفة عامة والناجئة عن عدة تحولات تدريجية فى المعلومات والتقنية والنظم والأساليب والمفاهيم على عاتق المحاسبة الادارية التقليدية عبء التطوير لتلبى احتياجات البيئة الحديثة من نظم المعلومات المتطورة لدعم الادارة فى مجال اتخاذ القرارات الادارية بشكل عام والقرارات الاستراتيجية بشكل خاص. فالمحاسبة الادارية لديها من المهارات والقدرات التي تمكنها من تقييم حجم المنافسين ودرجة تأثيرهم على قرارات الشركة. وأيضاً درجة تأثرهم بقراراتها ومعرفة التغيرات التقنية والاعتبارات البيئية والمؤشرات الهامة فى المجال الصناعي وغير الصناعي واستجابات المنافسين. لكل ذلك اصبح حتماً على المحاسبة الادارية ان تحدث وتطور من تقنياتها وأساليبها وأدواتها لمواكبتها للتغيرات والتطورات التي تحدث فى بيئة التصنيع الحديثة وضرورة التحول من نظم التكاليف التقليدية الى التركيز على نظم التكاليف الحديثة مثل المحاسبة عن تكاليف الانشطة ABC والتي تركز على الموارد التي تستخدم للحصول على المخرجات وتخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة أدق وإعداد ما يسمى بخريطة تدفق لأنشطة العمليات ثم تحميل التكاليف التي تسببت فيها تلك الانشطة من خلال محركات التكاليف cost drivers على البنود المراد قياس تكلفتها cost object سواء كانت العملاء- المنتجات- الخدمات - الأقسام.. الخ.

وتساعد محركات التكاليف على دعم العلاقة بين الأنشطة وتلك البنود موضع القياس، كما يساعد أسلوب ABC على إعادة تصنيف عدد من بنود التكاليف غير المباشرة إلى بنود مباشرة.. أى يساعد هذا الأسلوب على الاقتراب من حالة المباشرة بين البند محل القياس وعناصر التكاليف، ومما لاشك فيه أن الإقتصاد المصري كأي إقتصاد فى العالم يعتمد على أداء القطاعات المختلفة وخاصة القطاع الصناعي ويعتمد فى الأساس على مدى توافر المعلومات فى الوقت المناسب وبالجودة المناسبة وذلك بغرض إتخاذ القرار والقدرة على إحكام الرقابة على عناصر التكاليف بدرجة كافية .ومن أجل ذلك كان لزاماً أن تتبنى الشركات الصناعية محاسبة تكلفة النشاط استجابة للرغبة فى الحصول على معلومات تكاليف دقيقة والتعرف على التكاليف الحقيقية والربحية الناتجة من المنتجات والخدمات المقدمة بواسطة تلك الشركات. وبالرغم من ان اسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط يعتبر من النظم المكلفة والمعقدة عند التنفيذ إلا أن مزايا تطبيقه قد تفوق أحياناً تلك العيوب وخاصة فى الشركات الصناعية الكبرى. ومن أهم تلك المزايا هو دعمه لإستراتيجية زيادة التكاليف، والتي تركز على التميز وتحقيق مركز تنافسي فى السوق عن طريق تخفيض التكاليف، ومن الطبيعي أن يكون أسلوب ABC من أهم الأساليب التي تساعد على تحقيق هذا الهدف وبالتالي دعم تلك

الاستراتيجية في المنشآت الكبرى مما ينعكس في النهاية على تحسين أبعاد الأداء التنظيمي مثل المركز التنافسي والإنتاجية والربحية. ولذلك ولكل ما سبق كان لزاما من تحديد العوامل التي يجب التركيز عليها ودعمها والتي تعتبر عوامل مساعدة لتبني وتطبيق ABC وهي مجموعة عوامل تنظيمية (حجم المنشأة- درجة المعرفة بمحاسبة تكلفة النشاط- هيكل التكاليف- درجة تنوع المنتجات) ومجموعة عوامل اخرى ثم دراسة مدى قدرة ABC على دعم استراتيجية ريادة التكاليف وفي النهاية قياس أثر العلاقة بين ABC وتلك الإستراتيجية على أبعاد الأداء التنظيمي في المنشأة.

ان المنهج المعاصر لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط سيؤدي إلى تحقيق قرارات إيجابية هامة منها ترشيد قرارات التسعير وتحقيق مواقف ايجابية تجاه تنفيذ إدارة التكلفة على أساس النشاط بالإضافة الى تحقيق الدقة والاعتمادية والاستيعابية الأكبر للتكاليف غير المباشرة الثابتة والحصول على المعلومات في الوقت المناسب والملائمة عند تقديم المعلومات المنتجة بواسطة هذا المنهج من خلال أحد من مداخله وذلك بصورة اكثر فعالية مقارنة بالطرق التقليدية وتحقيق التفوق على الأنظمة التقليدية في إنجاز المهام وتحسين فعالية العاملين في وظائفهم.

وعلى الرغم من إهتمام العديد من الدراسات الحديثة بتناول الادارة الاستراتيجية للتكلفة إلا أن معظمها لم يوضح بشكل متكامل ماهية المحاور التي تستند عليها أو الأدوات الفاعلة والمساندة التي تجعل منها مدخل متكامل من الناحية العلمية. كذلك ماهية الآلية اللازمة لتفعيلها من الناحية العملية. لذلك يهتم البحث بالتاصيل العلمي لهذه الجوانب والكشف عن مستويات العلاقة بين هذه المحاور والأدوات وازالة الغموض عما يعترض هذه العلاقات من تشابك فيما بينها وبين التحليل الاستراتيجي مع التركيز على أسلوب ABC لقياس قوة الموقف التنافسي والأثر النهائي على الابعاد الثلاثية لأداء التنظيمي في المنشأة (الإنتاجية- المركز التنافسي- الربحية).

وتتمثل مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

- اذا كان للشركة رغبة في تدعيم المركز التنافسي لها في السوق ووسط المنافسين في الصناعة ولتحقيق تلك الرغبة فهي تنتهج استراتيجية ريادة التكاليف التي تركز على تحقيق ميزة تنافسية عن طريق تخفيض التكاليف بالاعتماد على أسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط فيجب ان يكون هناك اجابات علي التساؤلات الآتية التي تعبر عن مشكلة البحث.

- ما هي العوامل التنظيمية وغير التنظيمية التي تؤثر على درجة تبني المنشآت لمحاسبة التكلفة على أساس النشاط لتدعيم استخدام استراتيجية زيادة التكاليف؟
- ما هي العلاقة بين محاسبة تكلفة النشاط واستراتيجية زيادة التكاليف؟ وما هو الدور الذي يلعبه أسلوب ABC مع تلك الاستراتيجية لتحقيق الميزة التنافسية في تخفيض التكاليف؟
- ما أثر تبني محاسبة ABC مع استخدام استراتيجية زيادة التكاليف على أبعاد الأداء التنظيمي في المنشأة (المركز التنافسي- الإنتاجية- الربحية)؟

أهداف البحث:

يهدف البحث الى دراسة وتحليل اثار العوامل التنظيمية وغير التنظيمية التي تؤثر في معدل تطبيق وتبني محاسبة التكلفة على أساس النشاط وبيان أثر استراتيجية زيادة التكاليف في تفعيل تطبيق ذلك الأسلوب والإستفادة من مزاياه ومنافعه وإنعكاس تطبيقه على درجة دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحسين الميزة التنافسية والإنتاجية وربحية المنشأة، **ويتفرع من هدف البحث الرئيسي الأهداف الفرعية الآتية:**

١. دراسة الإطار المفاهيمي لمحاسبة تكلفة النشاط.
٢. دراسة الاطار المفاهيمي لاستراتيجية زيادة التكاليف.
٣. تحديد دور اسلوب ABC في دعم إستراتيجية زيادة التكاليف وتحسين أبعاد الأداء التنظيمي

حدود البحث:

يقتصر البحث على اختبار ودراسة علاقة استراتيجية زيادة التكلفة دون أى استراتيجية أخرى باسلوب ABC فقط دون التعرض لأى اسلوب آخر من اساليب إدارة التكلفة وقياس أثر تبني محاسبة تكلفة النشاط على أبعاد الأداء التنظيمي التي تم تحديدها في مشكلة البحث وهي (المركز التنافسي- الإنتاجية- الربحية).

فروض البحث:

- **الفرض الأول H₁**: كلما كبر حجم المنشأة كلما زادت الحاجة الي تبني وتطبيق محاسبة تكلفة النشاط.
- **الفرض الثاني H₂**: هناك ارتباط ايجابي وكبير بين مستوى المعرفة عن أسلوب ABC وتطبيقه وتبنيه.
- **الفرض الثالث H₃**: هناك ارتباط ايجابي وكبير بين درجة تنوع المنتجات ومعدل تبني وتطبيق أسلوب ABC.
- **الفرض الرابع H₄**: هناك ارتباط ايجابي وكبير بين نسبة التكاليف غير المباشرة في هيكل التكاليف بالمنشأة وبين معدل تبني تطبيق أسلوب ABC.
- **الفرض الخامس H₅**: هناك تأثير كبير و ايجابي للعوامل الثقافية على درجة تبني اسلوب محاسبة تكلفة النشاط.
- **الفرض السادس H₆**: هناك تأثير كبير و ايجابي لتبني استراتيجية ريادة التكاليف على تبني اسلوب محاسبة تكلفة النشاط.
- **الفرض السابع H₇**: هناك تأثير كبير و ايجابي لتبني اسلوب ABC على ابعادالأداء التنظيمي فى الشركات الصناعية التى تتبع استراتيجية ريادة التكاليف.

أهمية البحث:

تظهر أهمية البحث من خلال الإهتمام المتزايد بتطبيق وتبنى محاسبة التكلفة على أساس النشاط والحصول على معلومات تكاليف دقيقة للإستفادة منها فى إتخاذ القرارات .وبالتالى يمكن القول أن أهمية البحث تكمن فى عدد من الاعتبارات يمكن حصرها فيما يلى:-

- 1- إظهار المنظومة التى يمكن من خلالها أن تعلن المنشأة قدرتها على المنافسة والإستمرار وتتمثل تلك المنظومة فى منهج متطور دقيق لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط كأداة استراتيجية هامة لابد من توافرها لتحقيق أهداف إستراتيجية ريادة التكاليف فى المنشأة وتحقيق التميز على مستوى أبعاد الأداء التنظيمى.
- 2- ندرة البحوث التطبيقية التى أجريت فى مجال العلاقة بين استراتيجيات الأعمال ومحاسبة تكلفة النشاط على مستوى القطاعات المختلفة بمصر.

- ٣- ندرة البحوث التطبيقية التي اجريت فى مجال العلاقة بين العوامل التنظيمية وغير التنظيمية الاخرى معاً وبين معدل تطبيق وتبنى محاسبة التكلفة على أساس النشاط.
- ٤- اظهر الاثار النهائية نتيجة لدعم ABC لاستراتيجية زيادة التكاليف وانعكاس ذلك على أبعاد الأداء التنظيمى فى المنشأة.

منهج البحث:

اعتمد البحث على المنهج الإستقرائى وذلك من خلال إستقراء وتحليل نتائج الدراسات التى تضمنتها الادبيات المحاسبية فى مجال المحاسبة الإدارية خاصة ماتعلق منها بتطوير المداخل التقليدية مثل مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط وعلاقته بإستراتيجيات الأعمال والعوامل المؤثرة على درجة تبنى ذلك الأسلوب. كما يتبع البحث ايضا المنهج الاستنباطى لمحاولة إستنباط تأثير العلاقة بين أسلوب ABC وإستراتيجية زيادة التكاليف على أبعاد الأداء التنظيمي فى المنشآت المختلفة فى مصر.

خطة البحث: تحقيقاً لاهداف البحث والتزاماً بجدود البحث. يقترح الباحث تقسيم باقى اجزاء البحث كما يلى:

- ١- **المبحث الاول:** إستقراء وتقييم الدراسات السابقة فى مجال دراسة العوامل التنظيمية والغير تنظيمية واثارها على معدلات تبنى تطبيق اسلوب ABC.
- ١/١ **الدراسات السابقة فى مجال العوامل التنظيمية واثارها على معدلات تبنى اسلوب ABC.**
- ٢/١ **الدراسات السابقة فى مجال العوامل الاخرى غير التنظيمية واثارها على معدلات تبنى اسلوب ABC.**
- ٢- **المبحث الثانى:** الاطار المفاهيمى والنظرى لاستراتيجيات الاعمال بصفة عامة واستراتيجية زيادة التكاليف.
- ١/٢ **مفهوم استراتيجيات الاعمال بالتركيز على استراتيجية زيادة التكاليف.**
- ٢/٢ **الدراسات السابقة فى مجال إستراتيجية زيادة التكاليف.**
- ٣- **المبحث الثالث:** استقراء وتقييم الدراسات السابقة فى مجال اسلوب محاسبة التكلفة على أساس النشاط وعلاقته باستراتيجية زيادة التكاليف.

١/٣ أسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط وعلاقته باستراتيجية زيادة التكاليف .

٢/٣ مزايا تبني محاسبة التكاليف على أساس النشاط .

٤- المبحث الرابع: استقراء وتقييم الدراسات السابقة في مجال محاسبة التكلفة على اساس

النشاط وعلاقته بأبعاد الأداء التنظيمي (المركز التنافسي- الانتاجية - الربحية).

٥- المبحث الخامس : الدراسة الميدانية واختبار الفروض واستقراء وتقييم الوضع في الشركات

المصرية (عينة البحث) بشأن العلاقة بين العوامل التنظيمية وغير التنظيمية ومعدلات

تبني وتطبيق اسلوب ABC وبشأن العلاقة بين استراتيجية زيادة التكاليف واستخدام

اسلوب ABC واثر ذلك على ابعاد الاداء التنظيمي.

٦- النتائج والتوصيات .

٧- قائمة المراجع والملاحق .

١- المبحث الاول

إستقراء وتقييم الدراسات السابقة فى مجال دراسة العوامل التنظيمية والغير

تنظيمية واثارها على معدلات تبني تطبيق اسلوب ABC

١/١ الدراسات السابقة فى مجال العوامل التنظيمية واثارها على معدلات تبني اسلوب ABC.

هناك عدد من الدراسات التى اهتمت بمعرفة العوامل المؤثرة فى معدل تبني اسلوب ABC وقد تم التوصل الي نتائج عديدة تتمثل فى أن هناك عدد من العوامل التنظيمية وغير التنظيمية الأخرى التى تؤثر فى نجاح تطبيق الأسلوب . ولكنها تتسم باختلاف مستويات الارتباط فيما بين تلك العوامل و معدل تبني أسلوب ABC وذلك كما ورد في دراسات

(Damanpour, 1998 Downs mohr 1976, Rogers, 1995, wolfre 1994).

بينما هناك بعض الدراسات الاخرى التى ترى ان الشركات الكبيرة تميل الى تبني أسلوب ABC مثل (Bjonenak, T 1997: al- omiri drury 2007) وترى بعض الدراسات الاخرى انه لا علاقة بين حجم المنشأة ومعدل تبني اسلوب ABC مثل Cohen, Venieris (1996, Libby & Watrehens, 1997, Gosselin, 2005) وبذلك يعرض الفكر المحاسبى بعض الجدل فيما يتعلق بخصائص القطاعات (قطاع صناعى او غير صناعى) ودرجة تبني أسلوب ABC ، وذلك كما فى دراسات (Pierce, 2000, John innes, Michell, sindair, 2000) ، ولقد اوضحت تلك الدراسات ان معدل التطبيق يكون مرتقعا فى الشركات غير الصناعية بالمقارنة بالقطاع الصناعى كما فى دراسة (John Tnnes, etal 2000) تشجع جميع هذه الدراسات على اجراء أبحاث اخرى لدراسة نظريات جديدة وعوامل اخرى لم تكن محل بحث من قبل تؤثر فى معدل تبني اسلوب ABC وذلك كما ورد في دراسة Vanhelden and Tillema عام ٢٠٠٥ حيث استخدمت الدراسة عوامل مؤسسية واقتصادية للامداد بمعلومات تفصيلية لازمة لتطبيق اسلوب ABC و من المرجح ان العامل الاقتصادى هو القيم المضافة التى يحققها تطبيق ذلك الاسلوب (الكفاءة- الفعالية- دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة- تخفيض التكاليف) اما العامل المؤسسى فهو الناتج من البيئة المحيطة والنظام الاساسى لها والذى يؤثر فى نسبة التطبيق مثل البنية الاساسية للنظام (القواعد/ اللوائح القيم والاعراف.. الخ). و جدير بالذكر و خاصة فى الدول النامية اصبح اسلوب ABC محل تركيز واهتمام الاكاديميين والتنفيذيين فى المنشآت بسبب اهميته ومزاياه واثره فى الاداء الاقتصادى للمنشآت ، مما جعل الباحثين والاكاديميين يقومون باعداد الدراسات الخاصة به وهو يعد احد الادوات المحاسبية التى تحقق كفاءة فى تخصيص التكاليف فى الدول النامية ، وذلك كما ورد فى

(Ahadi and Azar, 2016). وجدير بالذكر انه فى مجال البحث منذ التسعينات من القرن العشرين حتى الان اصبح هناك عدد كافي من تلك الدراسات المرتبطة بذلك الاسلوب والتي اهتمت بدراسة العوامل المؤثرة فى قدرة المنشآت على نجاح تطبيقه فى المنشآت وذلك كما ورد فى دراسة (Angelopemlos and Pollalis 2017) كما ان هناك عدد من الدراسات المحلية والاجنبية المرتبطة بهذا المجال والتي تحلل اسلوب ABC وذلك مثل الدراسة التى تمت على شركة جنرال موتورز حيث اعتمدت على بيانات من واقع دراسة فعلية حدد فيها الباحث مجموعة من العوامل التى تؤثر فى تنفيذ واستخدام محاسبة ABC وتشمل تلك العوامل ما يلى:

- العوامل التنظيمية الداخلية مثل دعم الادارة العليا، التدريب على تطبيق اسلوب ABC.
- العوامل الخارجية مثل مستوى المنافسة - مدي ملائمة القرارات الادارية- مدي ملائمة النظام الحالى للبيئة الخارجية للمنشأة وقد تم اجراء دراسة Khalid عام ٢٠٠٥ حيث فحصت بعض الشركات الصناعية فى الولايات المتحدة وقد حددت مجموعة من العوامل الاخرى التى تؤثر فى نجاح اسلوب ABC مثل:
- دعم الادارة العليا- اتجاه الملاك نحو التغيير- مستوى تدريب الموارد البشرية- مدي الرغبة فى الاستفادة من معلومات التكاليف فى اتخاذ القرارات- مستوى تكنولوجيا المعلومات بالشركة- وحجم الشركة. ان الدراسة التى اعدت بواسطة Majjd suliman (2008) قد ركزت على جدوى استخدام اسلوب ABC فى الشركات متعددة الجنسيات فى ماليزيا .وقد القى الضوء على مزايا استخدام هذا الاسلوب.
- دراسة Dong (2010) أظهر انه على الرغم من عدم انتشار تطبيق اسلوب ABC الا انه يعتبر اداة مفيدة في تحسين كفاءة الشركة. وتري الدراسة ان هناك بعض العوامل التى **يجب التركيز عليها لضمان نجاح تطبيق اسلوب ABC وتتضمن:**
 - ١- يجب ان يتم تصميم الهيكل التنظيمى فى شكل افقى وتقسيم عملية الانتاج إلى أنشطة.
 - ٢- يجب ان يحصل الشخص المسئول عن تطبيق اسلوب ABC على سلطة كافية ويكون لديه معرفة كافية ايضا بتكنولوجيا المعلومات.
 - ٣- توافر قدر معقول من معلومات التكاليف عن الانشطة.
 - ٤- توافر دعم التنفيذيين من الملاك والادارة لتطبيق اسلوب ABC.

- دراسة بواسطة (Fei and isa (2010) اظهرت أن العوامل السلوكية والتنظيمية والتكنولوجية هي عوامل اساسية في نجاح تطبيق اسلوب ABC، بالاضافة الى ان هناك عوامل اخرى مثل العوامل الثقافية وهيكل المؤسسة تؤثر ايضا تأثير ملموس في نجاح تطبيق ABC في المنشأة.
- دراسة Lipping and Oliver عام ٢٠١١ والتي اجرت مسح لـ ٧٨ جامعة في تايلاند و قد اظهرت ان ٤٩,٢١ من كل الجامعات والتي استخدمت اسلوب ABC ذكرت انه اسلوب هام وكفاء وقد اكتشفت الدراسة ايضا ان عدم كفاءة البرامج التدريبية وصعوبة جمع البيانات ومستوى الموارد البشرية في الجامعة تعتبر محددات ومعوقات اساسية تعوق نجاح تطبيق اسلوب ABC.
- دراسة (Majid & Ali (2013 ذكرت أنه حتى في الشركات الصغيرة يوجد تشوه ما في بيانات التكاليف في حالة استخدام نظام التكاليف التقليدي. وان تطبيق ABC اصبح ضرورة في المجالات المختلفة وكذلك اوضحت ان العوامل التي تؤثر في تطبيق وتبني اسلوب ABC هي عوامل متعددة تشمل: هيكل التكاليف- تعقد عمليات الانتاج- تنوع المنتجات- المدخلات- المبيعات- مخزون الانتاج.
- دراسة (Anh (2012 وقد توصلت الي نتائج محددة وهي ان العوامل التي تؤثر في تحديد درجة تبني اسلوب محاسبة تكلفة الانشطة تشمل عوامل سلوكية وعوامل فنية- وعوامل مرتبطة بهيكل الشركة- واخرى عوامل ثقافية.
- دراسة (uyen (2016 اهتمت ايضا بدراسة العوامل التي تؤثر في معدل تبني اسلوب ABC من خلال بحث ميداني تم على الشركات المسجلة في سوق الاسهم في فيتنام وتوصلت الى ان اهم العوامل هي: اجمالي الايرادات- تنوع المنتجات. هيكل التكاليف وعلى الرغم من ان هذه الدراسة كانت قصيرة الا انها توصلت الى ما اذا كان هناك ارتباط بين تلك العوامل واحتمال نجاح تطبيق ABC. أم لا؟
- دراسة (Askarany and Yazdifar وقد ناقشت معدلات تطبيق اسلوب ABC في استراليا ونيوزيلاندا والمملكة المتحدة (٢٠١١) وقد توصلوا الى ان الفهم غير الكافي لاسلوب ABC يؤثر على معدلات التبنى وهناك نسبة كبيرة من المنشآت يصنفون انفسهم على انهم من بين مستخدمي نظام المحاسبة التقليدي و يرفضوا قبول اساليب المحاسبة على اساس النشاط وذلك بسبب عدم وجود قدر كاف من المعرفة بذلك الاسلوب واهميته.

- دراسة Abdel- Maksoud el al عام (٢٠٠٧) والى اجريت من خلال دراسة ميدانية للاستفسار عن امكانيةاستخدام مقياس اداء غير مالى وتنفيذ اساليب متقدمة من المحاسبة الادارية . وقد توصلت الدراسة الى ان ABC يعتبر افضل ثالث أسلوب من الاساليب المقترح استخدامها وذلك بعد تحليل ربحية العميل ومقياس الاداء المرجعى. وقد كانت العينة مكونة من ١٢٩ شركة. وكانت النتائج ان ٤٤,٢% من المستقصى منهم كانوا لا يطبقون ABC بسبب نقص المعلومات لدى المديرين.
- دراسة AL kadash and Nossar عام (٢٠١٠) اهتمت بقياس العلاقة بين مستوى معرفة العاملين فى العينة باسلوب ABC ودرجة التبني لهذا الاسلوب وذلك بدراسة عينة مكونة من ٦٥ شركة صناعية اردنية مسجلة فى بورصة عمان ٢٠٠٩ ولقد توصلوا الى ان اعلى مستوى ادراك لاسلوب ABC يكون بين المديرين الماليين الذين يمارسون هذا الاسلوب وكذلك من هم اقرب الى مستوى اتخاذ القرارات.
- دراسة O'Dea and Clark 1994 توصلت الى ان نقص المعرفة قد يكون احد العوامل الهامة وراء انخفاض معدل تطبيق اسوب ABC ولقد توصلوا الى ان اعلى ادراك لاسلوب ABC يكون بين المديرين الماليين وهو راجع لارتباط ذلك بالممارسة الحقيقية لهذا النظام مبينا ان المديرين الماليين لهم الحق فى اتخاذ القرارات. وقد توصل O'Dea and clarks (١٩٩٤) إلي أن نقص المعرفة قد يكون احد العوامل الهامة وراء انخفاض معدل تطبيق اسلوب ABC وهذه الدراسة تستخدم كنقطة بداية لاختبار الفرض المتعلق بنقص المعرفة عن اسلوب ABC وبالتالي تتجه الشركات الى تبني اسلوب ABC اذا كان من المتوقع أن يوفر ذلك الاسلوب معلومات تفيد في اتخاذ القرار ويساهم في تخفيض حجم التشهوات الخاصة بمعلومات التكاليف التى تنتج من تطبيق نظم التكاليف التقليدية وذلك كما ورد في دراسة(Krumviede 1997) فمثل تلك التشهوات المتوقعة للتكاليف تظهر في حالة تنوع المنتجات او فى حالة ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة إلي إجمالي التكاليف كما ورد في دراسة (Cooper 1988,) .wrike 1997
- دراسة O'Dea and Clark (1994) توصلت إلي أن المنشآت التي تؤيد فكرة تبني اسلوب ABC تختار ان تنفذه فقط لتخفيض نسبة التكاليف غير المباشرة الي اجمالي التكاليف اى ان هيكل التكاليف فى الشركة يكون احد العوامل التى تشجع على تبني استخدام وتطبيق اسلوب ABC.

- دراسة Bjernenk 1997 والتي اوضحت ان هيكل التكاليف هو أحد المتغيرات التي تؤثر في درجة تبني اسلوب ABC.
 - دراسة Innes واخرون عام (٢٠٠٠) توصلت في تقرير اعد على ١٠٠ شركة في انجلترا الى ان الشركات لا تميل الى تطبيق ABC الا بعد دراسة وتحديد اسباب عديدة أحدهم هو الرغبة في الرقابة على التكاليف ودقة تخصيص تلك التكاليف ومحاولة التأثير على نسبة التكاليف غير المباشرة الى اجمالي التكاليف وهو ما يتوافق مع النتائج التي تم التوصل اليها من الدراسات التي اجريت على نفس المتغير وهو دراسة هيكل التكاليف كشرط لتبني اسلوب ABC.
 - دراسة Pavaloto عام (٢٠١١) توصلت الى ان هناك ارتباط ايجابي بين هيكل التكلفة وقبول تبني ABC وذلك من خلال القيام بدراسة على الفنادق اليونانية، وعلى النقيض هناك باحثين اخرين امثال Cinquini واخرون عام (١٩٩٩) أصروا علي انه ليس هناك ارتباط بين درجة تبني أسلوب ABC ونسبة التكاليف غير المباشرة في هيكل التكاليف.
 - ١- ولقد أجرى كل من Ngauy and Brooks عام (١٩٩٧) بحث ميداني في ولاية فيكتوريا في استراليا لاحظوا غياب أي علاقة ايجابية بين نسبة التكاليف غير المباشرة الي اجمالي التكاليف الصناعية ومعدل تبني اسلوب ABC لذا فإن هذا البحث سوف يختبر تأثير هيكل التكاليف علي درجة تبني اسلوب ABC ومن الجدير بالذكر أن الشركات التي لديها نسبة تكاليف غير مباشر مرتفعة الى اجمالي التكاليف الصناعية تميل الي تبني اسلوب ABC بشكل اكبر من تلك الشركات التي لديها نسبة منخفضة من التكاليف غير المباشرة الى اجمالي التكاليف.
- هناك عدد اخر من الدراسات التي تركز على بعد تنظيمي اخر وهو تنوع المنتجات واثاره على معدلات تبني اسلوب ABC ، ويرى الباحثون في مجال اسلوب ABC ان اعداد تقارير التكاليف عن المنتجات في ظل اسلوب ABC يعطى معلومات ادق مما يعطيها التقرير في ظل نظم التكاليف التقليدية، فالشركات التي تنتج منتجات متنوعة و/ أو خدمات متنوعة تعد تقارير عن التكاليف المتعلقة بتلك المنتجات يكون بها تشوهات وذلك نتيجة للاعتماد على نظم التكاليف التقليدية والتي تربط تحميل التكاليف بحجم النشاط فقط . ولذلك ورد بدراسة (Cooper,) (1988) أن العديد من الدراسات اهتمت بفحص الاثر الناتج عن تنوع المنتجات علي درجة تبني اسلوب ABC وقد توصل بعض من هذه الدراسات (Dahlgren et,al 2001, Groot,) الى انه ليس هناك ارتباط بين تنوع المنتجات ومعدل تبني اسلوب ABC. كذلك يرى

البعض ان الشركات التي تقوم بتصنيع منتجات ذات درجة تعقيد اقل لاحتياج الى تطبيق طرق متقدمة في تخصيص التكاليف مثل ABC وذلك كما ورد في دراسة Gupta & Galloway, 2003 فالزيادة في درجة تعقيد وتركيب وتعدد مكونات المنتجات ليس بالضرورة يكون عاملا على زيادة درجة تبني اسلوب ABC. ويهتم البحث باختبار أثر تنوع وتعقد المنتجات علي درجة تبني اسلوب ABC مما سبق يمكن اشتقاق الاربعة فروض البحث الاولى كما يلي :-

• **الفرض الأول H1:** كلما كبر حجم المنشأة كلما زادت الحاجة الي تبني وتطبيق محاسبة تكلفة على اساس النشاط.

• **الفرض الثاني H2:** هناك ارتباط ايجابي وكبير بين مستوى المعرفة عن أسلوب ABC وتطبيق وتبني أسلوب ABC

• **الفرض الثالث H3:** هناك ارتباط ايجابي وكبير بين درجة تنوع المنتجات ومعدل تبني وتطبيق أسلوب ABC

• **الفرض الرابع H4:** هناك ارتباط ايجابي وكبير بين نسبة التكاليف غير المباشرة في هيكل التكاليف بالمنشأة وبين معدل تبني تطبيق أسلوب ABC.

٢/١ الدراسات السابقة في مجال العوامل غير التنظيمية الاخرى واثارها على معدلات تبني اسلوب ABC.

١/٢/١ - عامل القدرة الابتكارية للمنشآت:

هناك خمس خصائص للابتكار يمكن ان يكون لها تأثير واضح على معدل تبني وتطبيق اسلوب ABC يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- ادراك الميزة النسبية للابتكار يرتبط ايجابيا باسلوب ABC وهذا يرتبط باستراتيجية التميز اكثر من ارتباطه باستراتيجية ريادة التكاليف.

ب- مدى توافق الابتكارات يرتبط ايجابيا مع تطبيق ABC.

ج- ادراك سهولة استخدام الابتكار يرتبط ايجابياً مع تطبيق الـ ABC.

د- فهم الابتكار ترتبط ايجابياً باسلوب ABC.

هـ- ادراك ندرة الابداع يرتبط باسلوب ABC.

٢/٢/١ - التوجه بالنواتج:

- أن الشركات التي تركز على النواتج والنتائج المحققة يزداد فيها احتمال تبني أسلوب ABC.

- ان الشركات التي لديها ثقافة التوجه بالعمل في فريق يزداد لديها احتمال تبني أسلوب ABC ويعرض هذا الجزء من البحث عدد من تلك الدراسات التي اهتمت بالابعاد غير التنظيمية ودراسة اثارها المحتملة على معدل تبني أسلوب ABC وذلك كما يلي:

• دراسة Armitage and Nicholson (٢٠١١) تبين ان هناك ١٤% من ٣٥٢ شركة خاضعة للاستبيان تستخدم او تعتبر في طريقها لتبني أسلوب ABC وذلك في كندا وكانت معظمها شركات تدرك اهمية الابتكار في الانتاج وتلجا الى البحث عن أساليب متقدمة من التكاليف لتخصيص التكاليف غير المباشرة فاتجهت لدراسة مزايا وعيوب أسلوب ABC .

وفي دراسة اخرى شملت عدد من الشركات الصناعية في المملكة المتحدة، توصلت الى ان ما يقرب من ١٣% من بين ٣٠٣ شركة خاضعة للبحث لتطبق أسلوب ABC (دراسة Clark ٢٠١٣) توصلت الى نتائج اسوأ وهي ان ١٠% فقط هي التي تتبنى أسلوب ABC وخاصة في الشركات التي تهتم بالابتكارات ، كما اوضحت أن هناك عدد من الصعوبات تواجه تبني أسلوب ABC، مثل تحديد الأنشطة واختيار محركات التكلفة ومدي تقبل الاسلوب بواسطة العاملين في الشركة، وذلك كما ورد في دراسة Armitage and Nicholson, 2003 ان الشركات الايرلندية التي تفكر أو تطبق ABC قد حددت اسباب قوية وراء رفض أسلوب ABC وذلك كما ورد أيضا في (Abusalama 2008) والتي اكتشفت ان هناك مجموعتين من المتغيرات تؤثر في تبني أسلوب ABC وذلك هما متغيرات تنظيمية مثل القطاع التي تنتمي له الشركة، مستوى المنافسة، هيكل وحجم التكلفة ومتغيرات فنية مثل تحديد الأنشطة وتحديد محركات التكاليف ,ويرى الباحث ان دراسة تلك العوامل ومحاولة التغلب عليها يجعل تطبيق أسلوب ABC سهل التطبيق ويجعل الشركة قادرة على التعامل مع المشاكل التي تظهر نتيجة لتطبيق هذا الاسلوب والاستفادة من مزايا تطبيقه.

مما سبق يمكن اشتقاق الفرض الخامس للبحث وهو:

هناك علاقة بين المتغيرات الثقافية ومعدل تبني أسلوب محاسبة التكلفة على اساس النشاط.

٣/٢/١- أهمية التكاليف لاتخاذ القرارات:

اوضحت الدراسات السابقة ان ملائمة البيانات المطلوبة من نظام محاسبة التكلفة على اساس النشاط لاتخاذ القرارات تشجع الشركات لتبني ABC كما ورد في دراسة (Gawin Bouwman 2002) حيث توصلت الى ان هناك بعض العوامل التي تؤثر في قرار الاستفادة من معلومات التكاليف الناتجة عن تطبيق اسلوب ABC و تتضمن استخدام الشركة لبيانات التكاليف في قرارات التسعير، تحليل ربحية العملاء، تخصيص التكاليف غير المباشرة، طرق تخفيض التكاليف، قياس الاداء... الخ نتيجة لذلك، يعتقد ان الشركات التي تعطي اهمية كبيرة لمعلومات التكاليف واستخدامها وزيادة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات تتجه لتبني اسلوب ABC خاصة انه يساعدها على تحقيق اهداف اساسية وملحة مثل دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحسين عملية اتخاذ القرارات.

٤/٢/١- مستوى الموارد البشرية فى المنشأة:

١- دراسة (Hajjd and Ali Anderson (1999) Upping and Oliver (2011) (2013) توصلوا الى أن مستوى تدريب المديرين على كل المستويات وخاصة فيما يتعلق بالتدريب على فهم محاسبة التكاليف علي أساس النشاط ABC يدعم بقوة القدرة على نجاح تطبيق اسلوب (ABC).

٢- دراسة Bajus and Stasova عام (٢٠١٤) افترضت ان مستوى الموارد البشرية خاصة في مجال المحاسبة فى المنشأة سوف يؤثر بصورة ملموسة على كفاءة تحليل النظم، تحديد البنود موضع القياس والامور المرتبطة لحساب وتحميل تكلفة النشاط والتوجه الى تطبيق اسلوب ABC.

٥/٢/١- مستوى الموارد المالية للمنشأة:

هناك عدد من الدراسات التي اشارت الى اهمية توافر الموارد المالية للمساعدة علي تبني اسلوب محاسبة تكلفة النشاط (ABC) Upping and Oliver (2013) وتوصلت الى أن المنشآت تحتاج ان يكون لديها موارد كافية ممثلة في الاعتمادات المالية لتطبيق محاسبة التكلفة على اساس النشاط وذلك كما ورد في دراسة Bajus and Stasova التي توصلت الى أنه عند تطبيق اسلوب ABC يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة اكثر دقة ولتحقيق ذلك يجب ان يتوافر موارد مالية كافية وضرورية لتجهيز الالات وتشغيل البرامج لضمان نجاح وتبني وتطبيق اسلوب ABC.

وفي دراسة أخرى نفذت في المملكة المتحدة ركزت على صعوبات التنفيذ الآتية:

- أولويات تنفيذ مشروعات أخرى- عدم كفاية الموارد البشرية، نقص موارد الحاسب الآلي، حجم العمل، واختيار محركات التكاليف (Cobbetal. 1992) هناك بعض المنظمات تحجم عن تطبيق أسلوب ABC بسبب عدم ادراك فوائده، تكلفة التغيير، عدم كفاية المهارات ونقص الدعم الكافي لتطبيق النظام وذلك كما ورد في دراسة (Bright etal.1992) ودراسة (Krumiede and Both (1997) Anderson (1995) ، (1998) Krumiede أوضحت تلك الدراسات ان نجاح تطبيق أسلوب ABC مرتبط بشكل كبير بالمتغيرات التنظيمية والسلوكية. بينما توصل Abusalama عام ٢٠٠٨ إلى نتائج عكسية وتتفق مع ما توصلت إليه دراسة بواسطة Spaseska et.al عام ٢٠١٤ حيث تبين انه من بين ٧٦ شركة من القطاعات الصناعية والخدمية في جمهورية مقدونيا رأت ان معدل التطبيق المنخفض لاسلوب ABC وهو (١٦%) راجع إلى نقص ادراك المستخدمين لمزايا تطبيق اسلوب ABC، عدم كفاية دعم الادارة العليا ونقص التعاون بين الباحثين والمنشآت.وبالبحث تبين ان هناك عدد من الصعوبات التي قد تكون عائقا امام تطبيق محاسبة التكلفة على اساس النشاط والتي ستدرج ضمن الدراسة الميدانية منها على سبيل المثال:
- عدم كفاية برامج الحاسب الآلي- مدى سهولة تتبع التكلفة- صعوبة تحديد الانشطة- صعوبة تخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات- مدى الرضا عن نظام التكاليف الحالي- صعوبة اختيار محركات التكلفة- صعوبة توزيع الموارد على الانشطة.

٢-المبحث الثاني

الاطار المفاهيمي والنظري لاستراتيجيات الاعمال بصفة عامة واستراتيجية زيادة التكاليف بصفة خاصة

١/٢ مفهوم استراتيجيات الاعمال بالتركيز على استراتيجية زيادة التكاليف .

تعتبر الاستراتيجية عامل هام لنجاح أي منظمة وتعرف على انها وسيلة الاتصال بين الغايات والاهداف والافعال والطرق اللازمة لتحقيق تلك الغايات المخططة (Nickols,2012). ويمكن تعريف الاستراتيجية على أنها مجموعة من الخطط والخطوط الاستراتيجية والبرامج التي تهدف الى معالجة المواقف التي تواجه منظمات الأعمال. وبصفة عامة يمكن وصف الاستراتيجية بخاصيتين اساسيتين:

- أنها معدة مسبقاً وتتكون من مجموعة من الاجراءات القابلة للتطبيق كما أنها قابلة للتطوير سواء في شكل عام أو خاص محدد. وفي ظل بيئة أعمال متغيرة ديناميكية تعتبر استراتيجيات الاعمال امراً حيوياً يساعد الشركة على تأمين مركزها في الصناعة، كما تدعم الشركة ايضاً في تحدى منافسيها وتحقيق اداء متفوق.

وكما ورد في دراسة (Stepan & Branislak 2016) التي عرفت استراتيجية الاعمال كدالة تربط بين قدرات وموارد اى منظمة وتشتمل على خصائص البيئة التي تعمل فيها. ويرى البعض ان الاستراتيجية تعتبر بمثابة أساس عمليات المنشأة حيث انها تحدد الانماط التي يجب اتباعها بكفاءة للوصول الى اهدافها وغاياتها وعلى ان يتم تخصيص الموارد والقدرات المتاحة لتحقيق تلك الاهداف والغايات، فالاستراتيجية الكفاء يجب ان تمكن المنظمة ان تعمل في اتجاه واسع النطاق من خلال التكامل بين خطط واهداف وسياسات وبرامج المنشأة Dobson, (Starkey, Richard,2004).

وحسب ما ورد في تحليل Porter انه لكي تتمتع المؤسسة بمجموعة من نقاط القوة أمام منافسيها، فانه لا يمكنها الا امتلاك نوعين اساسيين من المزايا التنافسية هما تكاليف اقل انخفاضاً او التميز وحسب دراسة (Ward ٢٠١٠) فإن المؤسسات تستطيع وفقاً لاستراتيجية زيادة التكاليف تحقيق مزايا تنافسية بالاعتماد على تخفيض التكاليف ومن ثم في الأسعار، ولكن مع ضرورة مراجعة هيكل وقيمة التكاليف على ضوء التغيرات في تكاليف المنافسين. مع ملاحظة أن المركز التنافسي للتكاليف هو المفهوم الذي يحدد التخفيض المطلوب في التكاليف وخصائصه ومستوياته ومدى فعالية كل مستوى في تحقيق الميزة التنافسية ويعرف على انه قدرة المؤسسة على انتاج السلع والخدمات بتكاليف تقل عن متوسط تكاليف المنافسين في الصناعة.

وجدير بالذكر ان تحليل المركز التنافسي للتكاليف يعد وسيلة هامة في تقديم الميزة التنافسية وتحديد وتوفير متطلبات تخفيض التكاليف والمنافسة باستخدام الاسعار أى أنه وسيلة

لبناء ميزة تنافسية للمؤسسة. وترتبط استراتيجية ريادة التكاليف بعلاقة قوية مع المركز التنافسي للتكاليف وهي تعنى تحقيق ميزة تنافسية عن طريق انتاج او تقديم المنتج أو الخدمة بأقل التكاليف مقارنة مع تكاليف المنافسين والذين تختلف مستويات تكلفتهم رغم أنهم قد يتمتعون بمركز تنافسي للتكاليف. ويرى البعض أن الاستراتيجية تعتبر بمثابة مدخل من أعلى الى أسفل حيث تم تشكيل الاهداف الاستراتيجية من قبل الإدارة العليا الى الإدارة فى المستوى الأدنى، ثم يتم وضع الاهداف التفصيلية من قبل الادارة الدنيا واعطاء الملاحظات اللازمة الى المستوى فى الادارة العليا (povlick, 2008) وتعتبر الاستراتيجية ضرورية لنجاح أى مؤسسة من حيث تحديد اتجاه المؤسسة ككل وتمكينها لمواجهة التحديات فى ظل بيئة تنافسية علاوة على ذلك، تتولد الحاجة الى الاستراتيجية لضمان التزامن السليم للأنشطة المختلفة فى المنشأة وتوجيه جهودها.

وجدير بالذكر فان من الامور الهامة التى يجب ان تحددتها الاستراتيجية هو تحديد ادوار العاملين بالمنشأة حتى يتم توجيههم نحو الاتجاه السليم. علاوة على ذلك، يكون هناك حاجة الى الاستراتيجية للحد من ظروف عدم التأكد وتحقيق الاتساق للمساعدة على تلبية الحاجات الجوهرية للنظام وتعزيز الكفاءة فى ظل ظروف الاستقرار من خلال التركيز واستغلال والتعلم من الخبرات الماضية.

وجدير بالذكر ايضا ان تحقيق المركز التنافسي لا يعنى بالضرورة تحقيق الريادة التكاليفية للمنشأة بمفردها او بالاشترك مع غيرها ولكنه يعتبر شرطا ضرورياً لتحقيق الريادة التكاليفية (فلا ريادة تكاليفه دون مركز تنافسي للتكاليف) ومن هنا ندرك أن ريادة التكاليف تتحقق بتخفيض التكاليف الى حدود أقل من متوسط تكلفة المنتج فى الشركات الصناعية المتمتعة بمركز تنافسي للتكاليف، وهذا يؤدي بنا الى اعادة صياغة مفهوم ريادة التكاليف (التميز بالتكلفة) على انه القبول باستخدام متوسط تكلفة الوحدة لشركات الصناعة التى تتمتع بمركز تنافسي تكاليفي للحكم على مدى هذا التميز.

إن استراتيجية ريادة التكلفة تسمح للمنشأة ان تقدم منتجات وخدمات باسعار منخفضة مقارنة بالمثل. وان هذه المنشأة لها قدرة على بيع منتجات بكميات كبيرة فمن خلال اتباع استراتيجية ريادة التكلفة يمكن للمنشأة ان تنتج منتجات تتطابق مع الحد الأدنى للمعايير التى يتوقعها العميل والتى تستطيع المنشأة من خلالها استغلال وفورات الحجم والاستفادة من منحنى التعلم (Bordes 2017). وعلى الصعيد الدولي استطاعت العديد من الشركات الاستفادة من تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة وللوصول من خلالها على ميزة تنافسية فى السوق.

ويرى الباحث انه من اجل الاستجابة لبيئة الاعمال الديناميكية تحتاج المنظمة الى الحصول على ميزة تنافسية، وذلك من خلال تدعيم قدراتها على استغلال مواردها وتطوير موارد جديدة تمكنها من ترجمة التحديات الى فرص تضمن ميزة تنافسية مستدامة كما ورد في دراسة (Barner, 1991). ويرى البعض ان استراتيجية زيادة التكاليف هي تلك الاستراتيجية التي تعتمد على استخدام الميزة التنافسية على اساس التكلفة الاقل من خلال حذف واختزال والغاء كل نشاط لا يحقق قيمة مضافة للسوق وهذا ما يتفق مع فلسفة محاسبة التكلفة على اساس النشاط فهي تلك الاستراتيجية التي تتبعها المنظمة من اجل الوصول الى ميزة تنافسية اذا ما تمكنت من انتاج بأقل تكلفة في القطاع الذي تعمل فيه مع ضرورة الحفاظ على مستوى مقبول نسبيا لدى المستهلك.

ويكتف استخدام استراتيجية زيادة التكاليف مخاطر وهو ان تطبيق تلك الاستراتيجية لايدوم طويلا بسبب: التقليد من جانب المنافسين- التغير التكنولوجي- توفر معدات جديدة - الاهتمام المفرط بالعمليات الداخلية مما يزيد من خطر القدرة على ادراك احتياجات السوق وبالتالي يحاول هذا البحث مناقشة كيفية دعم استراتيجية زيادة التكاليف من خلال تفعيل محاسبة تكلفة النشاط لضمان الحصول على مزايا تنافسية ودعم الاداء التنظيمي للمنشأة ولاهمية استراتيجية زيادة التكاليف كدافع لتطبيق محاسبة التكلفة على اساس النشاط وفي الجزء التالي يحاول الباحث التطرق لبعض الدراسات التي اهتمت بتلك الاستراتيجية.

٢/٢ الدراسات السابقة في مجال استراتيجية زيادة التكاليف: cost leadership strategy

١- دراسة (فروغ ٢٠١٣) بعنوان دراسة نقدية لاستراتيجيات Porter التنافسية:

أوضحت تلك الدراسة أنه في حالة قيام المنشأة بالتطبيق السليم لتلك الاستراتيجيات او لاحدى من تلك الاستراتيجيات التي ذكرها porter في دراسته وهي زيادة التكاليف، التميز- التركيز يمكن للمنشأة ان تدافع عن الحصة السوقية الخاصة بها في السوق أمام المنافسين وقد ركز Porter في دراسته أنه على المنشأة أن تتبع إستراتيجية واحدة فقط ولكن توجد بعض المنشآت تتبع استراتيجيتين معا وقد حققت تفوق على المنافسين.

٢- دراسة (Aksu, 2013) بعنوان مدخل ديناميكي للنظم كأداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية:

وقد خلصت الدراسة الى أن القصور الكامن في أساليب محاسبة التكاليف التقليدية عن تلبية احتياجات ادارة الشركات من معلومات تخص تكاليف المنتج أو الخدمة ادى الى اللجوء الى ما يسمى بادارة التكاليف الإستراتيجية وان النجاح في تطبيق وجنى ثمار استراتيجيات الاعمال مثل استراتيجية زيادة التكاليف يكمن في الاخذ باسباب الاعتماد على اساليب ادارة التكلفة مثل اسلوب ABC وغيره من الاساليب العديدة وقد اوصت الدراسة الى اجراء المزيد من الدراسات والابحاث لبيان اثر هذا التكامل على ابعاد الاداء التنظيمي والمالي للمنشأة.

٣- دراسة (الجنائى ٢٠١١) دور اسلوب التكلفة المستهدفة فى تحقيق متطلبات استراتيجية زيادة التكاليف:

وقد توصلت الدراسة الى نتيجة مفادها ان استراتيجية زيادة التكاليف تحقق اهدافها بالاعتماد على اسلوب التكلفة المستهدفة كاحد ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية وقد اوصت الدراسة بضرورة تفاعل الشركات مع التطورات والمستجدات التى تحدث فى بيئة الاعمال الديناميكية المحيطة والعمل على الاستفادة منها لدعم استراتيجيات الاعمال لتحقيق المركز التنافسي المستهدف للمنشأة.

٤- دراسة (Porter , 2010) بعنوان ادارة سلسلة القيمة وقد ركزت تلك الدراسة على اساليب ادارة التكلفة الاستراتيجية ودورها فى تخفيض التكلفة ودعم استراتيجية زيادة التكلفة مما يحقق سيطرة كاملة فى السوق المنافسة.

٥- دراسة (العفيرى ٢٠١٠) بعنوان "مدخل متكامل لإدارة التكاليف فى ظل المنافسة فى الشركات الصناعية وقد اوضحت الدراسة اهمية الدمج بين ادوات ادارة التكاليف لتحقيق جودة الانتاج المطلوبة لجذب العملاء وضمان تخفيض التكاليف لتحقيق عائد التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي لدعم استراتيجتى زيادة التكلفة والتميز".

٦- دراسة (Elkeley, 2006) بعنوان اطار مفاهيمى لادارة التكلفة الاستراتيجية المفهوم- الاهداف- الادوات:

تناولت تلك الدراسة تحليل شامل لاثار ادارة التكاليف الاستراتيجية وعلاقتها بالبيئة المحيطة واطهرت ان التغيرات فى بيئة الاعمال تؤثر فى هيكل التكاليف ودورة حياة التكاليف وان تلك الادوات ضرورية لتعزيز استراتيجيات الاعمال وخاصة استراتيجية زيادة التكاليف.

٧- دراسة (حميدة ٢٠٠٥) بعنوان دور بيانات التكاليف فى تفعيل القدرة التافسية فى ضوء اليات الحوكمة، ركزت تلك الدراسة على توضيح أهمية دور بيانات التكاليف فى تعزيز تبنى وتطبيق استراتيجية زيادة التكلفة والتى تعطى مزايا للمنشأة بالاضافة الى انها تمكن من ايجاد حاجز ضد الشركات المنافسة من خلال فرص اسعار اقل ومع ذلك فالمنشأة يمكن ان تظل تحقق ارباح كنتيجة لتكاليف تشغيل منخفضة من خلال اتباع اسلوب من اساليب ادارة التكلفة الاستراتيجية وهو اسلوب ABC لما له من نتائج دقيقة فى تخصيص التكاليف غير المباشرة، وهذا ما يمكن المنشأة ان تتحكم فى قوة التفاوض لدى المنافسين وذلك من خلال الحد من قدرتهم على رفع الأسعار ودفعهم إلى مزيد من الانخفاض. ولكن هناك بعض الصعوبات والعثرات تحد من قدرة المنشآت احياناً

للاعتقاد على استراتيجية زيادة التكاليف ومن أهمها انها تركز فقط على قدرة المنشأة على التحكم فى التكاليف وتهمل الجوانب الأخرى التى تعطى المنشأة القدرة على التفاعل مع احتياجات ورغبات العملاء المتجددة فى بيئة عمل ديناميكية . كما ان هناك انتقاد آخر يوجه لاستراتيجية زيادة التكلفة وهو ان الانتاج بتكلفة منخفضة يتطلب الاستثمار فى التقنيات والمعدات المتخصصة بغرض تخفيض التكلفة للوصول للتكلفة المستهدفة ومع ذلك فقد تم الغاء هذا الاستثمار عندما تقرر المنشأة التحول الى منتجات اخرى (Bordes 2017). ورغم كل ذلك فان استراتيجية زيادة التكلفة وبالتكامل مع اسلوب ABC لهم ضرورة هامة لتحقيق تقدم وتحسين فى ابعاد الأداء التنظيمى والتميز الفعال فى مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة التى يوجد بها العديد من التشوهات عند استخدام الأساليب التقليدية للتكاليف. وجدير بالذكر إن الشركات التى تنتهج استراتيجية زيادة التكاليف تعتمد على استخدام مركزية الهيكل التنظيمى بالاضافة الى التركيز على رقابة المخرجات واستخدام أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية الملائمة التى تعزز من قدرة الشركة على رقابة التكلفة والسعى الى تحقيقها مع المحافظة على الجودة 3كل ذلك يدعم استراتيجية زيادة التكلفة بشكل كبير وبالتالى يدعم القدرة التنافسية للشركة.

وقد نوحظ على تلك الدراسات ما يلي:

ركزت بعض من تلك الدراسات على تحليل استراتيجيات porter التنافسية الثلاث بينمركز البعض الاهتمام على عناصر ادوات التكلفة الاستراتيجية مثل تكلفة الجودة والبعض الآخر ركز على تقنية التكلفة المستهدفة ولم تركز احد من تلك على القاء الضوء على الية لتدعيم المركز التنافسي للشركة مع بقية ابعاد الاداء التنظيمى مثل الانتاجية والربحية وهو ما يركز عليه البحث الحالي.

٣-المبحث الثالث

استقراء وتقييم الدراسات السابقة فى مجال اسلوب محاسبة التكلفة على أساس النشاط وعلاقته باستراتيجية زيادة التكاليف

١/٣ مفهوم اسلوب محاسبة التكاليف على اساس النشاط وعلاقته بزيادة التكاليف.

يعتبر نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) اسلوب يؤدى الى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الانشطة كأغراض اساسية للتكلفة اذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة او تكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الانشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادة الانشطة (اسماعيل حجازى ٢٠١٣)، كما يرى اخرون ان نظام التكلفة على اساس الانشطة يقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل اكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة المختلفة الى مستويات متعددة (مستوى الوحدة والدفعة والمنتج والمنشأة) ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الانشطة على عناصر التكلفة المختلفة باستخدام محركات التكلفة التي ترتبط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة وبالتالي يتم تجنب النتائج المضللة التي كان يسببها النظام التقليدى.

يلاحظ الباحث ان كل التعريفات السابقة تتفق على ان اسلوب محاسبة تكلفة الأنشطة يقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل اكثر دقة من النظام التقليدى وبالتالي الحصول على معلومات تساعد الادارة فى اتخاذ القرارات الرشيدة. ويهدف ABC الى اضافة مزيد من الدقة فى تخصيص التكاليف غير المباشرة علي وحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب على الانشطة وان الانشطة تخلق الطلب من الموارد وان تحليل الانشطة يساعد على تسهيل اجراء الرقابة على إقتناء واستخدام الموارد المتاحة بما يساعد فى اجراء التخفيض الحقيقى لعناصر التكاليف المختلفة فى مرحلة استفادها، بالاضافة الى ترشيد القرارات الادارية والتي من اهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة.

مما سبق يتضح ان تطبيق اسلوب ABC هو عملية تتطلب الكثير من الخبرات والموارد لذلك يجب على الادارة التأكد مسبقاً من ان المنافع المتوقعة تكون اكبر من تكاليف تطبيقه ويمكن اعتبار العوامل التالية مشجعة لتطبيق هذا الاسلوب بل قد يجعل التطبيق امر سهل وهي كما يلي :-

١. تعدد المنتجات وتنوعها وتعقيد العمليات الانتاجية.

٢. إزدياد الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسى للمنتج وتصميم العمليات الانتاجية.

٣. ارتفاع نسبة التكاليف المساندة مع تضائل نسبة التكاليف المباشرة لليد العاملة مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الادارة.
٤. تزايد إستخدام نظم التصنيع المتقدمة الأمر الذى يخلق طاقة انتاجية كبير ويرفع نسبة التكاليف الثابتة الغير مباشرة فى هيكل تكاليف المنظمة.
٥. ازدياد حدة المنافسة محليا وعالمياً بحيث يصبح تخفيض التكاليف هى استراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المنظمة فى السوق.

مما تقدم يرى الباحث ان توافر مثل هذه الظروف تستلزم تطبيق ABC بشرط وجود تشجيع من الادارة العليا لتطبيقه لذا يرى الباحث انه من العوامل الهامة لتطبيق اسلوب ABC هو دعم الادارة العليا والتزامها بالتطبيق. ولقد عرف (CAM) اسلوب ABC على أنه طريقة لقياس التكلفة والاداء المرتبطين بعملية ما وذلك عن طريق ربطها بالأنشطة والشئ المراد قياسه. فأسلوب ABC يحدد تكلفة الأنشطة بالإعتماد على استخدام الموارد وتخصيص التكاليف على البنود المراد قياس تكلفتها مثل المنتجات والعملاء. ويعترف اسلوب ABC بالعلاقة السببية لمحركات التكاليف مع الأنشطة كما ورد فى دراسات (Raffish, 1991).

ولقد عرف Thrney (1996) اسلوب ABC على انه اسلوب يستخدم لتتبع التكلفة وقياس اداء الأنشطة والبنود محل القياس. فهو يحمل التكلفة على الأنشطة طبقاً لمعدل استهلاكها للموارد ثم تخصيص التكلفة على البنود محل القياس بالاعتماد على معدل استخدام الأنشطة.

وفى دراسة Krumwide and Roth (1997) ورد ان نظام ABC هو نظام محاسبى يستخدم لقياس تكلفة واداء الأنشطة والمنتجات بالإضافة الى بنود اخرى محل قياس لتكلفتها . وترى تلك الدراسة انه فى حالة تعقد العمليات الانتاجية والانتاج باحجام كبيرة فان بيانات التكاليف التى تحصل عليها باستخدام اسلوب ABC بصفة عامة تكون اكثر دقة بالمقارنة بالبيانات التى ينتجها النظام التقليدى للتكاليف.

ولقد ناقشت دراسة Needy and Bopoy, (2000) ان اسلوب ABC هو مدخل لادارة التكلفة ويهدف لتجنب أوجه القصور المتضمنة فى نظام حسابات التكاليف التقليدى عند تخصيص التكاليف غير المباشرة. وقد شددت الدراسة على ان اسلوب ABC هو طريقة موثوق فيها لتحليل التكاليف كما يعتبر ايضاً اداة فعالة للمساعدة فى صنع القرار الاستراتيجي.

ولقد رأى Boyen dole (2001) أن أسلوب ABC يستخدم المعلومات المحاسبية لتحليل ربحية المنتجات وتحديد المعلومات الخاصة بالتكلفة غير المستغلة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتخطيط. وجدير بالذكر ان معظم الدراسات قبل ظهور اسلوب ABC كانت تركز على نظام محاسبة تكاليف وحيد لاغراض متعددة مثل الرقابة على التكاليف واتخاذ قرارات خاصة بتسعير المنتجات- التخطيط، اعداد التقارير الخارجية وذلك كما ورد فى دراسة Brignal عام ١٩٩٧ حيث ذكرت ان الشركات كانت تعتمد على أساليب محاسبة التكاليف التقليدية المعروفة بنظم التكاليف على أساس الحجم، حيث كانت محركات التكلفة تعتمد على الحجم فقط مثل ساعات دوران الآلات أو ساعات العمل المباشر وتعتمد نظم التكاليف التقليدية فى تصنيف التكاليف الى تكاليف فترة وتكاليف منتج بينما فشلت فى توضيح ايا من تكاليف الانشطة التى تصيف قيمة للانتاج وتلك الغير مضيقة للقيمة كما ورد فى دراسة , Kaplan and Jonson 1987, Innes and Mitchel 1997. أما المشاكل المرتبطة بتلك الطرق فى تحميل التكاليف قد القى عليها الضوء فى دراسة فى أواخر الثمانينات بواسطة Johson and Kaplan وقد اوضحا ان مدخل المحاسبة الادارية والتكاليف التقليدية يعتمدان على تخصيص غير عادل ولا يتناسب مع حجم التكاليف غير المباشرة. مما يؤدي الى حدوث تشوهات فى التكاليف. ونتيجة لذلك، فالمديرين لا يستطيعون اتخاذ قرارات استراتيجية مناسبة سليمة لأعمالهم. وبالتالي فالتكاليف غير المباشرة لا تخصص على الاشياء محل القياس على اساس الاحجام بل يجب ان توزع على اساس الانشطة المسئولة عن توليد تلك التكاليف وذلك كما ورد فى دراسة Cooper 1996, Adams 1987, Kaplan and Innes and Mitchell (1997) وقد توصل كل من الى نتيجة مؤداها ان التكاليف غير المباشرة القائمة على الانشطة تسهل عملية القضاء على الضياع فى استهلاك الموارد و ان نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة تحلل تكاليف الانشطة المطلوبة للانتهاء من انتاج المنتجات وتقديم الخدمات كما ورد فى دراسة Baired etal 2014

ان اسلوب ABC يمد المنشأة بمعلومات دقيقة عن التكاليف لازمة وضرورية لاتخاذ قرارات استراتيجية داخل المنظمات ولقد أمدنا العديد من الدراسات بنتائج ميدانية توضح مزايا تطبيق محاسبة تكلفة النشاط وذلك كما ورد فى دراسات: Anderson 1995 – foster and (Swenson, 1997 Mcdown and Klammer, 1997). وتسهل محاسبة تكلفة النشاط عملية اتخاذ القرارات مثل التسعير وتحديد مزيج الانتاج وتخصيص الموارد كما ورد فى دراسة Spicer , 1993. ولقد تعدى تطبيق محاسبة تكلفة النشاط حدود القطاع الصناعي لتمتد الى قطاعات الخدمات وهناك العديد من الدراسات التى اهتمت بتطبيقه فى قطاع الخدمات مثل

شركات الاتصالات، النقل، المؤسسات المالية، الفنادق والمؤسسات العلاجية مثل (, kock 1997, innes etal 2002, Cagwin 1996, Adams 1995, وباستعراض ادبيات اسلوب ABC اتضح ان هناك نوعين اساسيين من الدراسات عن الـ ABC.

النوع الاول: يركز على مقدمة نظرية لاسلوب ABC تناقش جوانب اسلوب ABC بالمقارنة مع نظم ادارة التكلفة التقليدية. وتناقش هذه الدراسات ايضاً الخطوات المطلوبة لتطبيق الـ ABC فى الشركات كما ورد فى دراسة (Jonson , 1988, Shank and Gavin) (darason 1988) (Cooper, 1990, Kaplan and Alkinson, 1989 Glad 1993) وطبقاً لدراسة Pizzini عام ٢٠٠٦ رأت ان استخدام اسلوب ABC عادة ما يؤدي الى زيادة فى الربحية وتدعيم المركز التنافسى من خلال دعم استراتيجيات الاعمال وقيمة المنشأة متمثلة فى ارتفاع قيمة الاسهم. ومن واقع دراسة عملية عام ٢٠٠٨ (Banker et.al) تبين أنه من بين ١٢٥٠ شركة فى الولايات المتحدة اظهرت ان اسلوب ABC له تأثير ايجابى غير مباشر على اداء المنشأة فى الصناعة.

- ولقد أكدت دراسة Zaman عام ٢٠٠٩ أن استخدام اسلوب ABC يؤدي إلى اداء عام أفضل للمشروعات المطبقة لذلك الأسلوب فى استراليا.

- وفى احدى الدراسات التى اهتمت عن تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على اساس النشاط فى شركة الاجهزة المتقدمة الأمريكية، وقد قامت الشركة بتطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على اساس النشاط بصفة مبدئية على احد مصانع الاختبارات والتجميع فى ماليزيا حيث تم تنفيذ مشروع تطبيق النظام فى فترة زمنية حساسة من حياة الشركة التى انتقلت فى هذه الفترة من مرحلة اتباع استراتيجية ادارة النمو الى مرحلة اتباع استراتيجية زيادة التكلفة.

- وفى احدى الدراسات التى تعرضت للإطار المنطقى لمحاسبة التكلفة على اساس النشاط تبين ان مدخل ABC يحقق متطلبات تطبيق معيار امكانية الاعتماد على المعلومات حيث يتميز هذا المدخل بصدق تعبيره عن الظاهرة أو النشاط محل التقييم فهو يؤدي الى انتاج كل المعلومات التى تصف أو تصور ما حدث داخل المنشأة وهو ما يعطى المستخدمين على مختلف توجهاتهم الثقة فى هذا المدخل. إن اسلوب ABC بمحافظته على طبيعة وخصوصية كل نشاط من الانشطة المؤداة داخل المنشأة، أى بحصره كافة المتغيرات دون دمج أى منها يعمل على توفير بيانات ملائمة ومناسبة دقيقة غير مضللة وشاملة تتسم بالتكامل والترابط والتناسق بين مكوناتها مما يساعد فى تحقيق أغراض الرقابة وتقويم الأداء وامكانية التنبؤ الذى يستلزم دراسة عن الماضى مع أخذ التغيرات

الحاضرة والمستقبلية فى الحسابان ومن ثم القدرة على إتخاذ القرار اى الإختيار بين بدائل متاحة على اساس العوائد المتوقعة مستقبلاً من كل بديل. ويرى الباحث ان هناك عدد من الاعتبارات يجب مراعاتها للحصول على منافه من تطبيق اسلوب ABC وهى :

١- تجانس الاعمال فى مجمع التكلفة : اى ان التغير فى احد الانشطة يجب ان يصاحبه تغير فى نفس الاتجاه للانشطة الاخرى الموجودة بنفس مجمع التكلفة

٢- **الاهمية النسبية**: أى كلما زاد الوزن النسبى او الاهمية النسبية لوعاء التكلفة كلما كانت عملية الدمج عملية غير مفضلة والعكس صحيح

٢- التناسب الطردى بين التكاليف وبين حجم الأنشطة، أى وجود علاقة طردية بين كل التكاليف الداخلة فى مجمع التكلفة وبين حجم النشاط الذى تسبب فى هذه التكلفة.

وفى رأى الباحث ايضا انه مما سبق يتضح أن النظام التقليدى لمحاسبة التكاليف اصبح لا يتيح الربط بين اساليب تحليل التكاليف والنظم الانتاجية المطبقة واستراتيجيات الاعمال وهو ما تم تداركه عند تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على اساس الانشطة فكان لزاما تعديل نظم التكاليف لى تصبح قادرة على توليد المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الادارية فى ظل اتباع الاستراتيجية الجديدة للشركة وقد نتج عن تطبيق اسلوب ABC فى المصانع انه تم اكتشاف انشطة ذات تكلفة مرتفعة وغير متوقعة وكذلك اكتشاف اهمية الانشطة غير المتعلقة بوحدة المنتج وذلك بعد ان كانت الادارة تركز معظم اهتمامها على تخفيض تكلفة الانشطة المرتبطة بوحدة المنتج وهذا معناه ان النتائج غير المباشرة او الفرعية لتطبيق مدخل ABC لا تقل أهمية عن النتائج المباشرة الأساسية له. **ومن هنا يمكن اشتقاق الفرض السادس للبحث كما يلى:**

الفرض السادس: H3: هناك تأثير كبير وايجابى لإستراتيجية ريادة التكاليف على

إستخدام أسلوب ABC

٣/ ٢ مزايا تبني محاسبة التكلفة على اساس النشاط:

تؤكد جميع الدراسات أن مدخل المحاسبة عن التكاليف على اساس النشاط له العديد من المزايا

نورد منها ما يلى:

١- التغلب على التشوهات المرتبطة بالمدخل التقليدى لتخصيص التكاليف غير المباشرة.

٢- المساعدة على تحليل اداء المنشأة الى مجموعة من الانشطة للتعرف على الخصائص الواجب توافرها فى الانشطة المختلفة التى تقوم بها المنشأة لاحداث التطور المستمر وهذا بالاضافة الى ان مدخل ABC يركز على العلاقة السببية بين محركات التكلفة

والانشطة مما يمكن المديرين من ان يتصرفوا على اساس معرفتهم لمحركات التكاليف وليس ظواهر تلك المحركات خاصة وان مدخل ABC يعطى معلومات كثيرة حول الانشطة والموارد المستخدمة لتنفيذ هذه الانشطة وتساعد على التوصل لحقيقة تكلفة المنتجات والخدمات.

٣- يساعد اسلوب ABC على احداث تغيير فى هياكل ارباح خطوط الانتاج وبالتالي تحقيق درجة ادق فى مجال تخصيص الموارد بين الأنشطة. فبتخصيص مدخل ABC للتكاليف غير المباشرة على اساس محركات التكلفة يتم قياس تكلفة و ارباح المنتجات بدقة وعدالة اكبر من النظم التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة ويؤدى ذلك الى اتخاذ قرارات ادارية ادق واصوب.

٤- يساعد اسلوب ABC الى تحليل الانشطة الى أنشطة تضيف قيمة للمنتج واخرى لا تضيف قيمة مما يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والتي تمثل عبئاً على المنشأة ما يعطى ميزة للمنشأة وقدرة اكبر على المنافسة وبدون اضافة قيمة للمنتج.

٥- يوضح اسلوب ABC هيكل التكلفة والربحية والخدمات للشركات فضلاً عن مساعدته على تحسين الدقة عند حساب التكلفة فى الشركات من خلال استخدام الموارد المستهلكة بواسطة الانشطة ان فوائده اسلوب ABC فى صنع القرارات لا تكون محددة بتوفير معلومات كفاء عن تكاليف منتج ما وانما تساعد المديرين فى ايجاد فرص لتخفيض التكاليف لانه يظهر الانشطة التي لا تضيف قيمة ومن خلالها يوفر فرصة لتخفيض التكاليف (Zimmernen.etal 2017).

٦- ان استخدام اسلوب ABC يحقق التفوق فى تصميم المنتجات من خلال تبسيط عملية التصميم نفسها بمعنى امكانية تدفق الانتاج بسهولة وبدون اى اسراف فى استخدام الموارد. وهذا بدوره يؤدى الى تخفيض التكلفة، وعليه فان اسلوب ABC يمكن أن يؤدي دوراً بارزاً فى دعم استراتيجية ريادة التكلفة، لان تركيز هذه الاستراتيجية بالدرجة الاساسية هو تخفيض التكلفة وان اهتمام اسلوب ABC هو تحقيق ذلك.

٤-المبحث الرابع

استقراء وتقييم الدراسات السابقة

فى مجال محاسبة تكلفة النشاط والاداء التنظيمى

يهتم هذا الجزء بدراسة العلاقة بين استراتيجيات الاعمال وتبنى اسلوب ABC لتوضح امكانية استخدام اسلوب ABC من خلال استراتيجيات الاعمال ويبدو أنه من الضرورى استخدام النظرية الشرطية condition theory حيث ان المبدأ الاساسي لتلك النظرية هو ما ذكره Scot 1996 فى دراسته أن افضل طريقة للتنظيم تعتمد على طبيعة البيئة التى ترتبط بها المنظمة، ومن الجدير بالذكر انه خلال العقود الأربعة الماضية، سيطرت النظرية الشرطية على فكر نظم الرقابة الادارية.

وهناك عدد من الدراسات التى اوضحت وجود علاقة بين اسلوب ABC وأبعاد الاداء التنظيمي فى المنشأة خاصة فى البلدان الانجلوسكسونية مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وقد تبين ان اسلوب ABC يمكن ان يخفض من حالة عدم الدقة فى تخصيص التكاليف غير المباشرة ويؤدى فى النهاية الى تحسين ملحوظ فى الاداء التنظيمي سواء على مستوى المركز التنافسي للمنشأة أو الانتاجية أو الربحية وذلك كما ورد فى دراسة (Hnner etal 2002) ودراسة (shields 1995) ومن واقع دراسة ميدانية فى الولايات المتحدة اظهرت ان ٧٥% من افراد العينة ذكروا ان استخدام اسلوب ABC ينتج عنه تحسين فى الاداء المالى وان ٢٥% فقط هم من اعترضوا على استخدام ABC وتم تأكيد هذه النتيجة فى وقت لاحق بواسطة McGowan (1997) and Hammer foster and smesm وطبقا لدراسة عملية تقارن بين اداء الطرق التقليدية فى تخصيص التكاليف واسلوب ABC اوضحت (1998) McGower تطوير لمفاهيم الملائمة والسببية واتاحة المعلومات وقيمة المعلومات وان اسلوب ABC قد قد احدث تطورا فيهما

ولقد توصل Krunmide عام ١٩٩٨ الى ان ٤٢% من المنشآت التى تستخدم اسلوب ABC قد ساعد فى تحسين الاداء فى تلك المنشآت. وكذلك فان Ixtner وآخرون عام ٢٠٠٢ توصلوا الى أن استخدام اسلوب ABC يرتبط ايجابياً ومعنوياً بتخفيض التكاليف فى الولايات المتحدة فى القطاع الصناعي. اما دراسة Pizzini (٢٠٠٦) توصلت الى ان استخدام اسلوب ABC عادة ما يؤدي الى زيادة فى الربحية والتنافسية وقيمة حملة الاسهم.

- دراسة Banker (٢٠٠٨) وهي دراسة عملية وتوصلت الى انه من بين ١٢٥٠ شركة في الولايات المتحدة ايدت نسبة كبيرة منهم ان اسلوب ABC له اثر ايجابي غير مباشر على اداء الصناعة.

دراسة Zaman عام (٢٠٠٩) وتوصلت الى ان استخدام ABC يؤدي الى اداء عام افضل للمشروعات المطبقة لذلك الاسلوب في استراليا. ومع ذلك فان هذه النتائج نسبية حيث يعتقد عدد من الباحثين أن تبني اسلوب ABC أبعد ما يكون عن استبدال نظام التكاليف التقليدي (الطريقة المتغيرة) في العالم الانجلوسكسوني او نظام التكاليف الاجمالية في اوربا وذلك كما ورد في دراسة Mevellec 2002. هذا بالاضافة الى أن استخدام اسلوب ABC يستخدم بحذر في بعض الدول الأوروبية ، وفي رأى الباحث فان هذه النتائج المتعارضة تتطلب من الباحثين ادخال بعض المتغيرات الجديدة كاستراتيجيات الاعمال مثل زيادة التكاليف على سبيل المثال لقياس قدرة ABC على تدعيم تلك الاستراتيجيات. ودعم الاداء التنظيمي بالمنشأة دراسة حنفى (٢٠٠٩) هدفت الى تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت مما جعلها تركز على التكلفة من خلال تخفيض التكاليف مما زاد من اهمية أدوات ادارة التكلفة التي استخدمتها هي مدخل التكلفة المستهدفة وذلك لادارة التكلفة والربحية بينما يهتم البحث الحالى بمحاسبة التكلفة على اساس النشاط . ومن هنا تم اشتقاق الفرض السابع للبحث.

الفرض السابع H7 : هناك تأثير كبير ويجابي لتبني أسلوب ABC على الأداء التنظيمي في الشركات الصناعية التي تتبع استراتيجية زيادة التكاليف.

وفيما يلي ملخصا للفروض التي يقوم عليها البحث حيث يوضح منطوق كل فرض والاثر المتوقع لذلك الفرض قبل التطرق للدراسة الميدانية حيث ستخضع تلك الفروض والاثار المتوقعة لها للاختبار في الدراسة الميدانية في المبحث القادم

جدول ملخص الفروض

الفروض	منطوق الفرض	الاثار المتوقع
الفرض الأول H1	كلما كبر حجم المنشأة كلما زادت الحاجة الي تبني وتطبيق محاسبة تكلفة النشاط.	علاقة ايجابية قوية
الفرض الثاني H2	هناك ارتباط ايجابي وكبير بين مستوى المعرفة عن أسلوب ABC وتطبيقه وتبنيه.	علاقة ايجابية قوية مع بعض العوامل وغير ايجابية مع البعض الاخر
الفرض الثالث H3	هناك ارتباط ايجابي وكبير بين درجة تنوع المنتجات ومعدل تبني وتطبيق أسلوب ABC.	علاقة ايجابية قوية
الفرض الرابع H4	هناك ارتباط ايجابي وكبير بين نسبة التكاليف غير المباشرة في هيكل التكاليف بالمنشأة وبين معدل تبني تطبيق أسلوب ABC.	علاقة ايجابية قوية
الفرض الخامس H5	هناك تأثير كبير وايجابى للعوامل الثقافية على درجة تبني اسلوب محاسبة نكافة النشاط .	علاقة ايجابية قوية
الفرض السادس H6	هناك تأثير كبير وايجابى لتبني استراتيجية زيادة التكاليف على تبني اسلوب محاسبة تكلفة النشاط.	علاقة ايجابية قوية
الفرض السابع H7	هناك تأثير كبير وايجابى لتبني اسلوب ABC على ابعادالأداء التنظيمي فى الشركات الصناعية التى تتبع استراتيجية زيادة التكاليف.	علاقة ايجابية قوية

٥-المبحث الخامس

الدراسة الميدانية

دراسة وتحليل اثار العوامل التنظيمية وغير التنظيمية على معدلات تبنى

محاسبة التكاليف على اساس النشاط فى ظل اتباع استراتيجية

ريادة التكاليف – بالتطبيق على بيئة الاعمال المصرية

١/٥ مقدمة:

توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية الى وضع اطار نظرى لاثار العوامل التنظيمية وغير التنظيمية على معدلات تبنى محاسبة التكاليف على اساس النشاط وحدود العلاقة بين تبنى استراتيجية ريادة التكاليف كاستراتيجية اعمال وتبنى محاسبة تكلفة النشاط مما ينعكس على تحسين المركز التنافسى للمنسأة فى السوق وبالتالي تهدف الدراسة الميدانية الى اختبار فروض البحث واستقراء وتقييم الوضع فى بيئة الاعمال المصرية (عينة البحث) بشأن العلاقة بين العوامل التنظيمية وغير التنظيمية وتبنى وتطبيق اسلوب ABC وكذلك بشأن العلاقة بين استراتيجية ريادة التكاليف واستخدام اسلوب ABC وانعكاس ذلك على ابعاد الاداء التنظيمى. يتناول هذا المبحث الاطار العام للدراسة الميدانية والاحصاء الوصفى لمتغيرات عينة البحث ومجتمع الدراسة وتوضيح اجراءات واساليب التحليل الاحصائى التى تم استخدامها فى اختبار فروض البحث

وبناء على ماسبق يقوم الباحث بتنظيم وتقسيم هذا المبحث كما يلى:

٢/٥ تصميم الدراسة الميدانية.

٣/٥ نتائج الدراسة الميدانية.

٤/٥ اختبار فروض البحث.

٢/٥ تصميم الدراسة الميدانية.

يشمل التصميم تحديد مجتمع وعينة الدراسة الميدانية واسلوب جمع البيانات على النحو

التالى:

١/١/ ٥ تحديد مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

يتمثل الهدف الاساسى للبحث فى دراسة وتحليل اثار العوامل التنظيمية وغير التنظيمية على معدلات تبنى اسلوب محاسبة التكلفة على اساس النشاط وتحديد اثار العلاقة بين

استراتيجية زيادة التكاليف واسلوب محاسبة التكلفة على اساس النشاط على ابعاد الاداء التنظيمي ويتم ذلك عن طريق دراسة اراء محاسبي التكاليف والمديرين الماليين باعتبارهم منفذى النظام وكذلك الادارة العليا. لذا حاول الباحث في اختيار عينة البحث ان تكون عينة ممثلة وتحقق الشروط الموضوعية اللازم توافرها في اى عينة ممثلة للمجتمع لتحقيق اهداف الدراسة بالقدر الذى لايجعل العينة متحيزة. وقد اعتمد البحث على البيانات التى تم تجميعها من قائمة استبيان مرسله للشركات المسجلة فى سوق الاوراق المالية المصرى خلال الفترة من ٢٠١٤-٢٠١٧.

وكانت قوائم الاستبيان التى تعبر عن نسبة الردود الصالحة بواسطة ١٨ محاسب تكاليف تمثل ٧٢% من اجمالى القوائم الموزعة على محاسبي التكاليف (٢٣ مراقب مالى بنسبة ٩٢%)، ١٧ محاسب مالى (٦٨%) و ١٢ مديرين اخرون (٤٨%) وتتكون العينة من ٣٤ شركة من مختلف القطاعات، ٤٨% من هذه العينة تتكون من مشروعات صغيرة ومتوسطة و ٥٢% شركات كبيرة. ويوضح الجدول (١) مجتمع البحث وعينة البحث ومعدل الردود فى كل فئة

ويوضح الجدول (١) عدد الردود الصالحة ونسبة تلك الردود من افراد العينة.

جدول (١)

عدد الردود الصالحة ونسبة تلك الردود من افراد العينة

الفئة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الردود الصالحة	نسبة الردود
محاسبى التكاليف	٢٥	١٨	٧٢%
مراقب مالى	٢٥	٢٣	٩٢%
محاسب مالى	٢٥	١٧	٦٨%
مديرين اخريين	٢٥	١٢	٤٨%
الاجمالي	١٠٠	٧٠	٧٠%

يتضح من الجدول السابق ان :

نسبة الردود من مجموع الفئات (٧٠%) وهى نسبة تعتبر ملائمة وكافية لتحليل البيانات فى مثل هذا النوع من الدراسات وبشكل تتفق مع الدراسات الميدانية السابقة فى هذا المجال فى دول اخرى

كما يوضح الجدول رقم (٢) العلاقة بين بنود قائمة الاستبيان وفروض البحث.

جدول (٢) الاسئلة المرتبطة بالفروض

الفروض	الاسئلة المرتبطة بالفروض
H1	السؤال رقم ١٠ (تبني ABC) السؤال رقم ٣+٢ (حجم الشركة)
H2	السؤال رقم ١٠ (تبني ABC) السؤال رقم ٨ (المعرفة بأسلوب ABC)
H3	السؤال رقم ١٠ (تبني اسلوب ABC) السؤال رقم ٤ (تنوع المنتجات والخدمات)
H4	السؤال رقم ١٠ تبني اسلوب ABC) السؤال رقم ٧ (هيكل التكاليف)
H5	السؤال رقم ١٠ (تبني اسلوب ABC) الاسئلة ٢١-٢٢-٢٣ (استراتيجية زيادة التكاليف)
H6	السؤال رقم ١٠ (تبني اسلوب ABC) الاسئلة ٢١-٢٢-٢٣ (استراتيجية زيادة التكاليف) الاسئلة ٢٤-٢٥-٢٦ (ابعاد الاداء التنظيمى)
H7	السؤال رقم ١٠ (تبني اسلوب ABC) الاسئلة ٢٧-٢٨ (العوامل الثقافية)

٥

٢/٢/٥ اجزاء قائمة الاستبيان:

تم تقسيم قائمة الاستبيان الى جزئين مكونة من ٢٥ سؤال لتجميع معلومات البحث كما يلي:

الجزء الأول: يهتم بفحص خصائص الشركة وذلك بتوجيه اسئلة عن المعلومات العامة مثل: انواع المنتجات والخدمات- حجم الشركة- أساليب ادارة التكلفة- هيكل التكلفة ويهدف هذا الجزء الى تأسيس علاقة ارتباطية بين العوامل الخاصة بالشركة والميل لتبنى اسلوب ABC.

الجزء الثاني: يركز على موقف تبنى اسلوب ABC بين المستقصى منهم. يركز هذا الجزء على مستويات المعرفة باسلوب ABC الاطراف المهتمة بتبنى اسلوب ABC فى الشركة اسباب التبنى- مستوى النجاح المحقق او المتوقع فى تطبيق اسلوب ABC- المعوقات التى تواجه التطبيق واسباب عدم التبنى للاسلوب- الخطط المستقبلية المرتبطة بذلك الاسلوب. تتكون قائمة الاستبيان من عدد ٢٣ سؤال مختصرة وملائمة للفرض او لاحد اهداف الدراسة ممثلين فى نوعين من الاسئلة هى:

- اسئلة اختيار من متعدد.
- اسئلة معدة طبقا لمقياس ليكرت.
- معدل الاجابات كانت بنسبة استجابة ٥٦,٧%. ولفحص مدى تحيز عدم الرد فقد تم اختيار اول واخر ٢٠% من اجابات القائمة واخضاعها للمقارنة . وتم تطبيق اختبار T لتحديد مستويات المعنوية لكل منهم وكانت النتيجة انه لا فرق معنوى وهذا معناه عدم وجود تحيز نتيجة لعدم الرد.
- وفيما يتعلق بالاجراءات التحليلية تم تطبيق برنامج SPSS لتشغيل البيانات الكمية. وقد امدنا هذا البرنامج بدليل احصائى وصفى مناسب يتضمن المتوسطات الحسابية- التكرارات- الانحرافات المعيارية واختبار دقة فيشر فى ظل حجم العينة. ونظرا لتوجيه الاسئلة لعدد من القطاعات فان ذلك سوف يحسن من درجة تمثيل العينة للمجتمع بعكس الدراسات السابقة التى وجهت فيها الاسئلة لشركة واحدة او لقطاع واحد.

٣/٢/٥ اساليب التحليل الاحصائى المستخدمة:

اعتمد الباحث ايضا فى تحليل البيانات على الاساليب الاحصائية الاتية:-

أ- اسلوب كرونباخ الفا لقياس الثبات الاحصائى الداخلى للقائمة .وجدير بالذكر انه عند استخدام اختبار كرونباخ لقياس الثبات الاحصائى لقائمة الاستبيان تم تطبيقه لكل جزء من القائمة الذى خصص لاختبار فرض من فروض البحث الاحصائى مع العلم بأن المدى الطبيعى لذلك الاختبار يتراوح ما بين ٠ و ١+ بينما تعكس القيم الاكبر درجة اعلى من الثبات الداخلى والاعتمادية الاعلى للاجابات داخل القائمة ولقد اظهرت النتائج

الاحصائية ان معاما كرونباخ الفا يساوى ٠.٩١٢ وهذا معناه ان الاستبيان صالح ويمكن الاعتماد عليه.

ب- معامل ارتباط بيرسون لقياس بعض العلاقات الارتباطية بين متغيرات البحث واحيانا يستخدم معامل ارتباط الرتب سبيرمان.

ج- يستخدم اختبار sign لتحديد ما اذا كان متوسط الاجابات للسؤال او للجزء فى القائمة يختلف معنويا عن القيمة المتوسطة المقترحة لمقياس ليكرت ٣ واذا كانت قيمة P (sign) اقل من او يساوى قيمة مستوى معنوية ٥% حينئذ يقال ان متوسط اجابات هذا الجزء يختلف معنويا عن القيمة المتوسطة ٣. اما اشارة قيمة الاختبار توضح ما اذا كان المتوسط اكبر معنويا او اقل. وعلى النقيض اذا كانت قيمة P اكبر من مستوى المعنوية ٥% فهذا معناه ان المتوسط لا يختلف عن القيمة المقترحة ٣.

د- وقد اعتمد الباحث ايضا على استخدام اسلوب تحليل الانحدار الخطى multiple linear regression لقياس تأثير بعض العوامل التنظيمية وغير التنظيمية على معدلات تبنى محاسبة التكلفة على اساس النشاط وعلاقة استراتيجية زيادة التكاليف بتبنى اسلوب محاسبة التكلفة على اساس النشاط.

٤/٢/٥ توزيع عينة الدراسة حسب القطاع الصناعى:

يشير الجدول رقم (٣) الى توزيع مفردات عينة الدراسة حسب القطاع موزعة على ١٢ قطاع وكان النصيب الاكبر لقطاع البنوك بواقع ٥ بنوك بنسبة ١٤% يليه قطاع الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات وهكذا.

جدول رقم (٣)

توزيع عينة الدراسة حسب القطاع

القطاع	العدد	%
١. بنوك	٥	١٤%
٢. موارد اساسية	٣	٩%
٣. كيماويات	١	٣%
٤. التشييد ومواد البناء	٣	٩%
٥. خدمات مالية (باستثناء البنوك)	٤	١٢%
٦. خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٥	١٤%
٧. منتجات منزلية وشخصية	٤	١٢%
٨. العقارات	٣	٩%
٩. اتصالات	٣	٩%
١٠. غاز وبتروول	١	٣%
١١. سياحة وترفيه	١	٣%
١٢. تكنولوجيا	١	٣%
الاجمالي	٣٤	١٠٠%

٥/٢/٥ متغيرات الدراسة محل القياس:

فى هذا البحث هناك اربعة متغيرات مستخدمة هي:

العوامل التنظيمية وغير التنظيمية المؤثرة- استخدام اسلوب ABC- استراتيجية ريادة التكاليف- الاداء التنظيمى.

٣/٥ نتائج الدراسة الميدانية.

١/٣/٥ قياس درجة اهمية التخصيص العادل والدقيق للتكاليف غير المباشرة.

جدول (٤)

درجة اهمية التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة

المساعدة فى تقييم الاداء	المساعدة فى تخطيط الانتاج للشركة	المساعدة فى اعداد التقارير للاطراف الخارجية	المساعدة فى تحديد سعر المنتج	احكام لرقابة على عناصر التكاليف	
٥	٤	٣	٢	١	
٣٤	٣٤	٣٤	٣٤	٣٤	حجم العينة N
٤,٣٨٢	٣,٤٧١	٣,٢٠٦	٣,٢٦٥	٤,٠٥٩	الوسط الحسابى Mean
٠,٨٨	٠,٨٩٦	٠,٨٠٨	٠,٧٩٠	٠.٣٤٣	الانحراف المعيارى std Dev
٣	٣	٢	٣	٢	المدى
٢	٢	٢	٢	٣	حد ادنى
٥	٥	٤	٥	٥	حد اقصى
١٤٩	١١٨	١٠٩	١١١	١٣٨	المجموع

الجدول رقم (٤) يلخص النتائج فيما يتعلق بدرجة اهمية الاهداف المختلفة عندما تصل لتوزيع التكاليف غير المباشرة بواسطة ٣٤ شركة خضعت للفحص فى هذا البحث. ويوضح الجدول رقم (٤) ان معظم الشركات تضع كل تركيزها على اهمية تقييم الاداء والدقة المرتبطة بتخصيص التكاليف غير المباشرة (المتوسط ٤.٣٨٢ اجمالى ١٤٩) ومع متوسط ٤.٠٥٩ للرقابة على عناصر التكاليف فى المرتبة الثانية بواسطة أنشطة الرقابة على تكاليف المنتج متبوعا بعامل اخر لا يقل اهمية وهو التخصيص المناسب لتكاليف الأنشطة والمنتجات. اما تخطيط الانتاج والتسعير والباقي لها متوسط اعلى من ٣ وهى هامة ايضا.

٢/٢/٥ الاسس المستخدمة فى تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات

وعلى الرغم من درجة الأهمية المرتفعة التى تعطىها الشركات لتخصيص التكاليف غير المباشرة يظهر جدول (٣) ان غالبية المستقصى منهم (١٨ من بين ٣٤ شركة أو ٥٣%) تطبق اساس تحميل واحد للتكاليف غير المباشرة، والعامل المتحكم الاساسى هو عدد المنتجات فى الشركة، يليه عدد العاملين اما النسبة الباقية ٤٧% تفضل تطبيق اكثر من اساس واحد للتوزيع اخذه فى الاعتبار درجة تعقد مجال الصناعة وعدد محركات الأنشطة فى تلك الصناعة. ان التركيز على اساس تحميل واحد يستخدم غالبا لاغراض التبسيط وهو ما يبدو متناسقا مع بعض الصناعات كما ورد فى بعض الدراسات. ففى بعض الدراسات فى البحرين تبين ان ٦١% من

الصناعات تفضل اساس واحد لتخصيص التكاليف غير المباشرة بينما فى بعض الدراسات عن الصناعات التركيبية تبين ان ٥٩% من الشركات تطبق اساس او اكثر من اساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة.

والجدول رقم (٥) يوضح الاسس المستخدمة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

جدول (٥) الاسس المستخدمة فى تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات

البيان	العدد	%
اساس توزيع واحد للتكاليف غير المباشرة	١٨	٥٢,٩%
اكثر من اساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة	١٦	٤٧,١
الاجمالى	٣٤	١٠٠%

يلاحظ من الجدول السابق انه فيما يتعلق باسس التوزيع المستخدمة ان درجة رضاء المستقصى منهم عن اسس توزيع التكاليف غير المباشرة المستخدمة حاليا تنقسم الى مجموعتين:

نصف المستقصى منهم تقريبا راضين عن الاسس المستخدمة حاليا اما النصف الاخر يرون ضرورة اجراء تعديلات.

٣/٢/٥ تبني اسلوب ABC

يوضح الجدول (٦) بيانات عن مدى ادراك اهمية تبني اسلوب ABC بواسطة الشركات محل البحث وتنقسم الى ٣٤ استجابة الى مؤيدين للتبني وغير مؤيدين للتبني.

جدول (٦) مدى الادراك باهمية وضرورة تبني او عدم تبين اسلوب ABC

فى الشركات المصرية

البيان	العدد	%
غير مدرك غير متبنى	٢٨	٨٢,٤%
متبنى	٦	١٧,٦%
اجمالى	٣٤	١٠٠%

طبقا للجدول رقم (٦) يلاحظ ان الغالبية العظمى من الشركات تنتمى الى مجموعة الغير مؤيدين للتبني اساساً، فقط ١٨% أو ٦ شركات تنوي تطبيق هذا الاسلوب من اساليب ادارة

ويجب مقارنة نسبة عدم الذين ليس لديهم ميل للتبني بالنسبة التي تم استخراجها من الدراسات السابقة.

ولقد ذكر Dahlgrew etal وآخرون عام (٢٠٠١) ان الادراك بأهمية اسلوب ABC بين الصناعات السويدية ظهر في اقرار تلك الشركات بأهمية تبني اسلوب وقد توصل الى نتائج افضل مما توصل اليها Innes وآخرون عام ٢٠٠٠ حيث ان ١٢.١% من الشركات غير الصناعية في الولايات المتحدة كانت من مستخدمي اسلوب ABC علاوة على ذلك ان نسبة استخدام ABC في الشركات الصناعية كانت ١٧% في مقابل ٨٣% ممن يطبقوا النظام جزئياً بالتكامل مع النظم والتطبيقات الأخرى. هذه النتيجة كانت قريبة جداً من التي تم الوصول اليها بواسطة بحث "Abu salama" على اكبر ١٠٠ شركة إيرانية صناعية عام ٢٠٠٨ حيث وجد ان ٨٢% من مستخدمي ABC، طبقوا النظام في صناعات معينة ولقد اكتشف Dahlgrem (٢٠٠١) أن ٥٦% لديهم نية لتطبيق ABC لعلاج تشوهات التكاليف الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.

وعند سؤال ما اذا كانوا يخططوا لتطبيق اسلوب ABC في المستقبل القريب كانت الاجابات أن، ٣٩% من المؤيدين للتبني حالياً اعطوا اجابة ايجابية بينما ٥٠% من المستقصى منهم لم يعطوا اي اجابات وباقي المستقصى منهم (١١%) منهم ذكروا انهم ليس لديهم معلومات دقيقة عن هذا الاسلوب.

٤/٢/٥ اساليب المحاسبة الادارية المستخدمة حالياً:

تم سؤال المستقصى عن اسلوب ادارة التكلفة او اي اساليب المحاسبة الادارية منهم ليحددوا اي اساليب ادارة التكلفة التي يستخدمونها كما هو مستنتج من الجدول رقم (٧) فكانت اساليب اوامر التشغيل- بطاقات الاداء المتوازن من اهم الاساليب المفضلة الثلاثة ومع ذلك اوضحت النتائج ان معظم الشركات تطبق اكثر من اسلوب واحد لادارة التكلفة (٩٤%) وكانت اساليب اعداد الموازنات والتكاليف المعيارية هي الاساليب المفضلة. وان اسلوب ABC كان مستخدم في الشركات التي تطبق اسلوب او اكثر من اساليب ادارة التكلفة موضحاً انه يفصل استخدامه بواسطة الشركات التي تطبق اساليب المحاسبة الادارية المتقدمة.

جدول (٧) يوضح موقف الاستخدام الحالي لاساليب المحاسبة الادارية المتقدمة

ROI	NPV	CVP	BSC	التكلفة المستهدفة	الموازنات	تكاليف المراحل	اوامر الانتاج	بصفة عامة	التكاليف المعيارية	البند
							٢	٢		اسلوب واحد
						٢		٣٢		اساليب متعددة
				٢	١٤				١٢	اسلوبين
٢	٢			٥	٥				٥	٣ اساليب
٢	٢		١	٤	٤		١		٤	٤ اساليب
١	١		٤	٢	٥	٥			٥	٥ اساليب فاكثر

البيانات من السؤال رقم ٥.

٥/٢/٥ تنفيذ ABC: الاطراف المهمة، عوامل التنفيذ، مواطن النجاح، الصعوبات.

فيما يتعلق بالنسبة للتطبيق لدى الاقسام المختلفة فى المنشآت نجد أن ٨٣% من المطبقين لاسلوب ABC ذكروا ان المديرين الماليين ينوون عملية التطبيق. فقط وحدة واحدة واوضحت ان اسلوب ABC من ينوى أتمو تسهيل تطبيقه هو مجلس الادارة ويوضح الجدول (٨) النتائج المتعلقة باهتمام الاقسام لتنفيذ اسلوب ABC.

جدول رقم (٨) الاطراف المهتمة فى المنشأة بتطبيق وتبنى اسلوب ABC

مجلس الادارة	قسم الحقوق (الائتمان)	الشئون القانونية	Percurrent	المبيعات والتسويق	المكتتبين	المستشارين الخارجيين	قسم IT	المحاسبين والادارة المالية	
٦	٦	٦	٦	٦	٦	٦	٦	٦	N
٤,٨٣٣	٤,٣٣٣	٤,١٦٧	٤,١٦٧	٢,٨٣٣	٤٠٠٠	٣,١٦٧	٤,٦٦٧	٥,٠٠٠	الوسط الحسابى
٠,٤٠٨	٠,٥١٥	٠,٧٥٣	٠,٧٥٣	٠.٩٨٣	٠,٨٩٤	٠,٩٨٣	٠.٥١٦	٠,٠٠٠	الانحراف المعيارى
	١,٠	١,٠	٢,٠	٢,٠	٢,٠	٢,٠	١,٠	٠.٠	المدى
٤,٠	٤,٠	٣,٠	٣,٠	٢,٠	٣,٠	٢,٠	٤,٠	٥,٠	الحد الادنى
٥,٠	٥,٠	٥,٠	٥,٠	٤,٠	٥,٠	٤,٠	٥.٦٠	٥,٠	الحد الاقصى
٢٩,٠	٢٦,٠	٢٥,٠	٢٥,٠	١٧,٠	٢٤,٠	١٩,٠	٢٨,٠	٣٠	الاجمالى

فى ظل قيمة وسط حسابى قيمته ٥.٠ ومجموع درجات ٣٠,٠ يوضح الجدول ان المحاسبين والمديرين الماليين هم اكثر الافراد فى المنشأة دراية باسلوب ABC (الوسط الحسابى ٤,٨٣٣، اجمالى ٢٩,٠) يلية قسم الـ IT (وسط = ٤,٦٦٧، اجمالى ٢٨,٠). فالمحاسبين واعضاء الادارة العليا هم اطراف مهتمة بتطبيق اسلوب ABC.

٦/٢/٥ مدى اهمية عوامل تبني ABC

وبسؤال المستقصى منهم عن الاسباب الرئيسية لتفضيل اسلوب ABC

بالاخذ فى الاعتبار الوسط الحسابى ٤,٨٣٣ و اجمالى درجات ٢٩,٠ يتضح ان معظم مؤيدى الاسلوب فى القطاع الصناعى يرون ان السبب الرئيسى فى الرغبة لتطبيق الاسلوب المقترح يرجع الى النقص فى كفاءة تطبيق محاسبة التكاليف التقليدية المستخدمة حالياً اما السبب الثانى فكان زيادة منافسة السوق (وسط حسابى 4.333، اجمالى درجات ٢٦,٠) مما استتبعه ظهور القصور فى كفاءة النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف أما السبب الثالث كان هو اتباع المنشآت لاستراتيجية زيادة التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية فى التكاليف واخيرا الرغبة فى تخصيص دقيق للتكاليف غير المباشرة (وسط حسابى 4.167 اجمالى درجات ٢٥).

جدول رقم (٩) اهمية العوامل فى قرار تبني ABC

المنافسة الشديدة واتباع استراتيجية زيادة التكاليف	الالتزام القانونى	عدم كفاية طريقة التخصيص	العدد المتزايد فى الشركات الصناعية	زيادة التكاليف غير المباشرة	
٦	٦	٦	٦	٦	N
٤,٣٣٣	٤,٠	٤,٨٣٣	٣,٦٣٣	٤,١٦٧	الوسط الحسابى
٠,٥٦	٠,٨٩٤	٠,٤٠٨	٠,٧٥٣	٠,٧٥٣	الانحراف المعياري
١,٠	٢,٠	١,٠	٢	٢	المدى
٤,٠	٣,٠	٤,٠	٣	٣	الحد الأدنى
٥,٠	٥,٠	٥,٠	٥	٥	الحد الأقصى
٢٦,٠	٢٤,٠	٢٩,٠	٢٣	٢٥,٠	المجموع

البيانات متعلقة بالسؤال رقم ١٤ .

يلاحظ ان اهم تلك العوامل التي تشجع على تبني اسلوب محاسبة التكاليف على اساس النشاط هي عدم كفاية طرق توزيع التكاليف الحالي يليه تنوع المنتجات ثم المنافسة الشديدة في سوق الصناعة او الخدمة المقدمة واتباع استراتيجية ريادة التكاليف.

٧/٢/٥ مواطن النجاح في تنفيذ اسلوب محاسبة التكلفة على اساس النشاط.

ان تحقيق الرقابة على التكاليف كان السبب الاساسى لتبنى ABC بواسطة المنشآت متوسطة الحجم والمنشآت ذات الحجم الكبير. وقد تم توجيه للشركات عدد من الاسئلة باستخدام اسلوب likert من ١-٥ ليوضحوا فائدة ومواطن النجاح المرتبطين بتطبيق اسلوب ABC اوضحت النتائج ان اول تلك المواطن تكمن في قرار تسعير المنتجات بمتوسط ٥ والاجمالي ٣٠. ويتبعه بند تخفيض التكاليف (وسط حسابى 4.833 الاجمالي ٢٦) ونظام تقييم الاداء (وسط = ٤.٣٣٣ اجمالى ٢٦ وقد تم تلخيص تلك النتائج فى الجدول رقم ١٠.

جدول (١٠) مواطن النجاح لتطبيق ABC

تخطيط استراتيجي	قرار استئثار اوراق مالية	قياس الاداء	اعادة الهيكلية	نمذجة التكاليف	تحليل القيمة المضافة	تحليل ربحية العملاء	تصميم منتجات جديدة	التخطيط	تخفيض التكاليف	تسعير المنتجات	
6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	N
3.5	3.833	4.333	4	٤	2.167	3.667	3.667	3.332	4.833	٥	الوسط الحسابي
1.049	1.169	0.516	0.632	0.894	0.753	0.516	0.516	1.033	0.408	٠	الانحراف المعياري
3	3	1	2	2	2	1	1	3	1	٠	المدى
2	2	4	3	3	1	3	3	2	4	0	الحد الأدنى
5	5	5	5	5	4	4	4	5	5	٥	الحد الأقصى
21	23	26	24	24	22	22	22	20	29	٣٠	الاجمالي

البيانات = استخرجت من السؤال رقم ١٥ للبحث منخفض ١ - ٥ high

٨/٣/٥ مواطن الصعوبات لتبنى أسلوب ABC

تم توجيه اسئلة باستخدام مقياس Likert لتقدير الصعوبات الفنية المرتبطة بتطبيق اسلوب ABC فى شركاتهم وقد جاءت النتائج كما هوفى الجدول رقم (١١) .
معظم الصعوبات (الامور) تركزت على صعوبة تخصيص الموارد على الانشطة اعطيت متوسط 3.5 واجمالى درجات ٢١.

الجدول (١١)

مواطن الصعوبات لتبنى ABC

البند	تصميم النظام	تعريف / تحديد الأنشطة	تخصيص الموارد على الأنشطة	اختيار محركات التكاليف	تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات
N	6	6	6	6	6
المتوسط الحسابى	2.833	3.333	3.500	2.667	3.333
الانحراف المعيارى	0.753	0.516	0.546	0.816	0.516
المدى	2	1	1	2	1
الحد الأدنى	1	3	3	2	3
الحد الأقصى	4	4	4	4	4
الاجمالى	17	20	21	16	20

البيانات متعلقة بالسؤال رقم ١٦ وتتراوح الاسئلة ما بين سهل جدا = ١ شىي صعب جدا = ٥.

ان تعريف الأنشطة وتخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات يعتبران اهم ثانى صعوبة تواجه تنفيذ ABC (بمتوسط ٣.٣٣٣ اجمالى درجات = ٢٠) ويليهما تصميم النظام بمتوسط ٢.٨٣٣ واجمالى ١٧ واخيرا اختيار محركات التكاليف بمتوسط ٢.٦٦٧ واجمالى ١٦

٤/٥ اختبارات فروض البحث:

١/٤/٥ الفرض الأول :- كلما كبر حجم المنشأة كلما زادت الحاجة لتبنى وتطبيق

اسلوب ABC ويقاس حجم المنشأة اما بعدد العاملين او بحجم الايراد السنوى

أولاً- عدد العاملين:

تم تخصيص الجزء الاول من القائمة للخصائص التنظيمية ويشمل سؤالين يمكنان الباحث من الإشارة إلى حجم المنشأة.

السؤال الأول كان عن عدد العاملين حيث تم تصنيف الشركة على انها منشأة صغيرة اذا كان عدد العاملين أقل من ١٠٠ وكبيرة اذا كان عدد العاملين = ١٠٠ او اكبر وهذا التصنيف نسبي لان عينة الدراسة ليست ممثلة لكل وحدات الاقتصاد المصرى ولا لقواعد التصنيف.

ويوضح الجدول رقم (١٢) توزيع الشركات طبقاً لحجمها بالاعتماد على عدد العاملين سواء كانوا يتبنوا اسلوب ABC أو لا. وربط الاجابة مع الميل لتبنى الاسلوب محل الدراسة فى الجدول فيظهر عدد العاملين الذى يعبر عن حجم المنشأة فى الصفوف اما الاجابات المرتبطة وتعتبر عن تطبيق اسلوب ABC ظاهرة فى الاعمدة

جدول (١٢)

توزيع الشركات طبقاً لحجمها

حالة تطبيق ABC حالياً			عدد العاملين
اجمالى	لا	نعم	
٢٥ 100% 73.5%	٢٣ 92% 82.1%	٢ 8% 33.3%	اقل من ١٠٠ العدد % عدد العاملين %تطبيق ABC
٩ 100% 26,5	٥ 55.6% 17.9%	٤ 44.4% 66.7%	اكبر من ١٠٠ عامل العدد % عدد العمال % تطبيق ABC
٣٤ 100% 100%	٢٨ 82.4% 100%	٦ 17.6% 100%	الاجمالى العدد % عدد العمال % تطبيق ABC

طبقاً للجدول رقم (١٢) يلاحظ ان معظم الذين يتبنون تطبيق ABC ينتمون الى الشركات الكبيرة . حيث ان ٤٤.٤% يميلون الى تبني اسلوب ABC وعلى العكس فان ٨% تقريبا من اجمالى الشركات الصغيرة يتبنون الاسلوب محل الدراسة وبالاعتماد على اختبار دقة

Fisher اتضح ان الارتباط بين حجم الشركة مقاسا بعدد العاملين وتطبيق ABC يأخذ في الاعتبار ABC يعادل 0,031 (عند α الفا مستوى ٥%) كما هو موضح فى الجدول رقم ١٣

جدول (١٣)

اختبار دقة Fisher لحجم الشركة على اساس عدد العاملين

البند	القيمة	Df	Asymp.sig (2-sided)	Exact sig (2-sided)	Exact sig (1-sided)	نقطة الاحتمال
ارتباط بيرسون كا ٢	6.048 ^a	1	.014	0.31	0.31	
تصحیح الانحراف	3.800	1	0.051			
نسبة احتمالية	5.384	1	0.020	0.031	0.031	
اختبار دقة fisher				0.031	0.031	
العلاقة الخطية	5.870	1	0.051	0.031	0.031	0.028
عدد الحالات السليمة	34					

ليس هناك علاقة مؤثرة وكبيرة بين حجم الشركة مقاسة بعدد العاملين وبين تبني محاسبة التكلفة على اساس النشاط. حيث ان اختبار الدقة ٠.٠٣١ عند مستوى معنوية ٥% وانه لا توجد علاقة خطية ٠.٠٥١ وخاصة ان $P = ٠,٢٨$

ثانيا: اليراد السنوى الاجمالى:

تم تخصيص السؤال الثانى فى قائمة الاستقصاء فى ان يحدد المستقصى منهم اجمالى اليراد السنوى للشركات والمحسوب كمتوسط عن اخر سنتين مع السماح لهم بالاجابة عن واحد من اجابتين. اقل من ٦ مليون ج ويساوى (شركات صغيرة) او اكبر من ٦ مليون ج (شركات كبيرة) ويعتبر هذا التصنيف نسيئاً، وتحليل الاجابات المتعلقة بهذا السؤال توصلت الدراسة الى النتائج الاتية والتي يعرضها جدول (١٤).

اجمالى اليراد السنوى والذي يعبر عن حجم الشركة كما هو موضح فى الصفوف والاجابات المتعلقة بهذ السؤال مع ربطها بتطبيق ABC ظاهرة فى الاعمدة.

جدول (١٤)

الايراد السنوى كمؤشر لقياس حجم الشركة

موقف تطبيق ABC			متوسط الايراد السنوى
اجمالى	نعم	لا	
٢٣	١	٢٢	أقل من ٦ مليون العدد
%١٠٠	%٤,٣	%٩٥,٧	% متوسط الايراد السنوى
%٦٧	%١٦,٧	%٧٨,٦	% تفضيل تبنى اسلوب ABC
١١	٥	٦	٦ مليون أو اكثر العدد
%١٠٠	%٤٥,٥	%٥٤,٥	% متوسط الايراد السنوى
%٣٢,٤	%٨٣,٣	%٢١,٤	% من يفضلون تبنى اسلوب ABC
٣٤	٦	٢٨	اجمالى العدد
%١٠٠	%١٧,٦	%٨٢,٤	% متوسط الايراد السنوى
%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	% نسبة تطبيق ABC

البيانات مستخرجة من الاسئلة من ٣-١٠ من القائمة.

وطبقاً للبيانات الموضحة فى الجدول (١٤) يتضح ان غالبية الشركات التى تفضل تبنى اسلوب ABC هى شركات كبيرة الحجم حيث بلغت نسبة من يميلون لتبنى اسلوب ABC %٤٥,٥ وعلى العكس فان حوالى %٤,٣ من اجمالى الشركات الصغيرة الحجم حسب معيار الايراد السنوى الاجمالى وتتفق مع قيمة $P = 0.0008$ ، وحسب اختبار دقة Fisher يتضح وجود فرق معنوى فى الميل لتبنى الاسلوب محل الدراسة بين الشركات كبيرة والصغيرة مقاساً باجمالى الايراد السنوى (عند مستوى معنوية ٥%).

ويوضح الجدول (١٥) المعلومات المرتبطة باختبار الدقة Fisher.

جدول (١٥)

المعلومات المرتبطة باختبار الدقة

نقطة الارتباط الخطي	Exact sig (1-sided)	Exact sig (2-sided)	Asymp sig (2-sided)	Df	القيمة	البند
	0.008	0.003	0.003	1	8.652 ^a	بيرسون q^2
	0.008	0.008	0.004	1	6.055	تصحيح الاستمرارية b
	0.008	0.008	0.004	1	8.303	نسبة احتمالية
	0.008	0.008				اختبار دقة fisher
0.008	0.008	0.008	0.004	1	8.398	علاقة خطية
					34	عدد الحالات الملائمة

يتضح ايضا ان حجم الشركة مقاسا بالايراد السنوى لايؤثر تأثيرا معنويا قويا على تبني محاسبة التكلفة على اساس النشاط. وذلك لان قيمة $P = 0.008$ وهذا معناه ان الدراسة ترفض الفرض البديل وتقبل الفرض العدم. بانه لا توجد علاقة بين حجم الشركة ومعدل تبني اسلوب ABC

2/4/5 اختبار الفرض البحثى الثانى وهويتعلق بعلاقة مستوى المعرفة عن اسلوب

محاسبة التكلفة على اساس النشاط بدرحة الميل لتبنى ذلك الاسلوب.

"هناك ارتباط ايجابى وكبير بين مستوى المعرفة عن اسلوب ABC وتطبيقه وتبنيه"

لتحديد مصادر المعرفة عن اسلوب محاسبة التكلفة على اساس النشاط وربطها بتبني وتطبيق ذلك الاسلوب فى الشركات محل العينة تم توجيه سؤال للمستقصى ليحددوا من اين حصلوا على معرفتهم عن هذا الاسلوب من اساليب ادارة التكلفة. وكانت الاجابات تتمثل فى ان الغالبية (١٨ مستقصى بنسبة ٥٣,١%) اختارت بديل التعليم الجامعى الرسمى مع كورسات التدريب المهنية بعد التخرج كما هو وارد فى جدول رقم (١٦) وهذه الاجابات تتوافق مع ما توصل اليه Nielsenetal فى دراسته عام 2004 حيث اخذ التعليم الرسمى المستوى الاول فى اجابات المستقصى منهم فى الشركات الصناعية حيث ان معظمهم كانوا من اقسام التمويل فى الشركات محل الدراسة .

جدول (١٦)

مصادر المعرفة بأسلوب ABC

المصدر	العدد	%
الجامعة	١٨	٥٣%
التدريب من خلال شهادات مهنية	٧	٢١%
المؤتمرات	٤	١٢%
التدريب فى الشركات	٥	١٥%
الاجمالى	٣٤	١٠٠%

البيانات مستخرجة من السؤال ٨ فى البحث.

اتجه الاستقصاء بعد ذلك لدراسة واستبيان ما اذا كان هناك اى ارتباط بين المعرفة باسلوب ABC وتطبيق ABC. او الميل للتبنى وكانت النتائج المرتبطة بدرجة المعرفة عن ABC والميل لتبنى الاسلوب وقد وجهت الاسئلة فى هذا الخصوص باتباع مقياس ليكرت من ١-٥ كما هو واضح من الجدول رقم (١٧).

١ = لا معرفة ٥ = معرفة بخبرة

جدول (١٧)

مستويات المعرفة وربطها بموقف العينة من تبني اسلوب ABC

حالة التبني			مستويات المعرفة عن ABC
اجمالي	نعم	لا	
٢	٠	٢	لا يوجد معرفة العدد النسبة
١٠٠%	٠	١٠٠%	النسبة خلال الموقف الحالي
5.9%	0	7,1%	
١٥	١	١٤	معرفة عامة
100	6.7%	93,3%	% مستوى المعرفة
44.1	16.7%	50%	النسبة خلال الموقف الحالي
١٣	٣	١٠	معرفة جيدة العدد
100%	23.1%	76.9%	% مستوى المعرفة
38.2%	50%	35.7%	النسبة خلال الموقف الحالي
٢	١	١	المعرفة المكثفة العدد
١٠٠%	٥٠%	٥٠%	% مستوى المعرفة
11.8%	33.3%	7.1%	% تطبيق ABC
٢	١	١	معرفة بخبرة العدد
100%	50%	50%	% تطبيق ABC
٣٤	٦	٢٨	الاجمالي العدد
100%	17,6%	82.4%	% المعرفة
100%	100%	100%	% تطبيق ABC

البيانات مستخرجة من الاسئلة ٨-١٠.

طبقاً للبيانات من جدول ١٧ (٥٠% من المنشآت محل البحث) اقرت بأن هناك معرفة جيدة ا جدا او مكثفة عن ABC مقارنة بـ ١٧ شركة ليس لديها معرفة عامة عن ABC. وبالتالي وباستخدام اخبصار الدقة باحتمال قيمة $p = 0.164$ توضح ان هناك علاقة معنوية بين مستويات) المعرفة والميل لتبني ABC للاستفادة من مزاياه (مستوى المعنوية 0.05) هذه النتائج تظهر في جدول (١٨).

جدول (١٨) اختبار الدقة لنتائج اختبار الفرض الفرعى الخاص بالمعرفة

وتبنى اسلوب ABC

نقطة الاحتمال	Exact sig. (1-sided)	Exact sig (2-sided)	Asymp.sig (2-sided)	df	القيمة	البيان
		0.164	0.186	3	4.818 ^a	بيروسون q ²
		0.180	0.191	3	4.750	نسبة احتمالية
		0.164			4.359	اختبار دقة فيشر
0.028	0.35	0.045	0.037	١	4.358	ارتباط خطى
					34	عدد حالات صالحة

A ٢ خلية (٥٠%) متوقع تكوين عدد اقل من ٥٠. الحد الادنى المتوقع ١.٢٤.

B تحسب فقط لجدول ٢ x ٢

C قيمة احصائية نمطية = ٨.٣٨

يتضح ان هناك علاقة ارتباط خطى بمعامل ٠.١٦٤ ونقطة الارتباط ٠.٠٤٥ باحتمال

٠.٠٢٨

اى يقبل الفرض البديل بان هناك ارتباط ايجابى ومعنوى بين مستوى المعرفة عن ABC والميل لتبنى وتطبيق ABC

٣/٤/٥ اختبار الفرض البعشى تنوع المنتجات (هناك ارتباط ايجابى وكبير بين درجة تنوع المنتجات ومعدل تبنى وتطبيق اسلوب ABC

يظهر الجدول رقم ١٩ نتائج العلاقة بين تنوع المنتجات وتبنى اسلوب ABC احيث يتم قياس متغير تنوع المنتجات بعدد المنتجات فى الشركة. وقد تم تصنيف الشركات على اساس شركات كبيرة اذا زاد عدد المنتجات عن أو = ١٠ منتج وشركات صغيرة لو أن عدد المنتجات اقل من ١٠. وكما هو ظاهر فى الجدول (١٩) فان ٤٥,٥% من المشروعات لديها تشكيلة متنوعة من المنتجات وتميل لتبنى اسلوب ABC تطبق ABC وعلى العكس نجد ان 4.3% من الشركات التى لديها اقل من ١٠ منتج تقول نعم لتبنى اسلوب ABC.

الجدول (١٩)

تنوع المنتجات (المثلة فى الصفوف)

والاجابات بالارتباط مع تبني اسلوب ABC (ممثلى فى الاعمدة)

حالة التبني لاسلوب ABC			عدد المنتجات
اجمالى	نعم	لا	
٢٣ %١٠٠ %١٠٠	١ %٤,٣ %٤,٣	٢٢ %٩٥,٧ %٧٨,٦	اقل من ١٥ العدد % عدد المنتجات % الميل للتبني
١١ 100% %٣٢,٤	٥ %٤٥,٥ %٨٣,٣	٦ %٥٤,٥ %٢١,٤	اكبر من ١٥ العدد % عدد المنتجات % الميل للتبني
٣٤	٦	٢٨	الاجمالى العدد
%١٠٠	%١٧,٦	%٨٢,٤	عددالمنتجات
%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	% حالة التبني

لاحظ: تم استخراج البيانات من الاسئلة ٤ و ١٠ من القائمة.

وبدراسة جدول رقم (٢٠) حيث يتم اختبار دقة Fisher الذى يوضح ان الارتباط بين تنوع المنتجات مقاسة بعدد المنتجات المباعة وتطبق وتبنى ABC اخذاً فى الاعتبار قيمة P 0.008. (عند مستوى معنوية 0.05) أى يرفض الفرض البديل ويقبل الفرض العدم اى ان عدد المنتجات ليس سببا اساسيا لتطبيق اسلوب ABC

جدول (٢٠)

اختبار الدقة ليفشر لتنوع المنتجات ويعتمد على نفس البيانات الواردة فى فياس حجم المنشأة باستخدام الايراد السنوى

النقطة الاحتمالية	Exact sig (1-sided)	Exact sig (2-sided)	Asymp sig (2-sided)	Df	القيمة	البند
	0.008	0.003	0.003	1	8.652 ^a	بيرسون q ²
	0.008	0.008	0.004	1	6.055	تصحیح الاستمرارية b
	0.008	0.008	0.004	1	8.303	نسبة احتمالية
	0.008	0.008				اختبار دقة fisher
0.008	0.008	0.008	0.004	1	8.398	علاقة خطية
					34	عدد الحالات الملائمة

٤/٤/٥ اختبار الفرض البحثي المتعلق بعلاقة هيكل التكاليف على تبني اسلوب ABC

يوضح الجدول رقم (٢١) تأثير هيكل التكاليف كمتغير تنظيمي على الميل الى تبني اسلوب ABC وقد تحدد ان التكاليف غير المباشرة تكون نسبة ضئيلة لو ان نسبتها الى اجمالي التكاليف تكون اقل من ٥٠% وتكون مرتفعة لو ان النسبة تساوى او تزيد عن ٥٠%، وقد اتضح ان نسبة ٢٨,٦ % من ٧ شركات يكون لديها تكاليف غير مباشرة تبرر تبني اسلوب ABC. ويوضح الجدول ايضا ان ١٤,٨% او ٤ من بين ٢٧ شركة لديها نسبة تكاليف غير مباشرة منخفض ولا تبرر تبني اسلوب ABC.

الجدول رقم (٢١)

هيكل التكاليف (نسبة تكاليف غير مباشرة)

وعلاقتها بتبني اسلوب ABC

الموقف الحالي لتبني ABC			نسبة التكاليف غير المباشرة الى اجمالي التكاليف
اجمالي	نعم	لا	
٢٧	٤	٢٣	اقل من ٥٠% العدد
%١٠٠	%١٤,٨	%٨٥,٢	% ت. غير مباشرة
%٧٩,٤	%٦٦,٧	%٨٢,١	نسبة تطبيق ABC
٧	٢	٥	اكبر من ٥٠% العدد
%١٠٠	%٢٨,٦	%٧١,٤	% تكاليف غير مباشرة
%٢٠,٦	%٣٣,٣	%١٧,٩	% تطبيق الحالي ABC
٣٤	٦	٢٨	الاجمالي العدد
%١٠٠	%١٧,٦	%٨٢,٤	% تكاليف غير مباشرة
%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	% من خلال تطبيق ABC

البيانات استخرجت من الاسئلة من (٧-١١) في القائمة.

وباحتساب قيمة P اتضح انها تعادل 0.580 المرتبطة باختبار دقة Fisher كما يتضح انه ليس هناك فرق جوهري في التطبيق بين الشركات التي لديها تكاليف غير مباشرة مرتفعة او ضعيفة (عند مستوى معنوية 0.5) ويظهر اختبار دقة Fisher في الجدول رقم ٢٢.

جدول رقم (٢٢)

يوضح اختبار دقة Fisher

نقطة الارتباط	Exact sig (1-sided)	Exact sig (2-sided)	Asymp.sig (2-sided)	df	القيمة	
	0.360	0.580	0.395	1	0.724 _a	بيرسون كا ^٢
			0.768	1	0.087	تصحيح الاستمرارية b
	0.360	0.580	0.417	1	0.660	نسبة احتمالية
	0.360	0.580				اختبار دقة فيشر
0.274	0.360	0.580	0.402	1	0.703 _c	الارتباط الخطى
					٣٤	عدد الحالات الصحيحة

a. C cells (50%) يتوقع لها قيمة اقل من ٥ الحد الادنى ١,٢٤.

b. تحسب فقط الجدول ٢×٢

c. 8.38 قيمة احصائية نمطية

وبالتالى يقبل الفرض البديل بان هناك علاقة بين هيكل التكاليف وتبنى اسلوب محاسبة تكلفة النشاط

٥/٤/٥ اختبار الفرض البحثى الخاص بعلاقة المتغيرات السلوكية بتبنى اسلوب محاسبة التكاليف على اساس النشاط. " هناك تأثير كبير و ايجابى للعوامل الثقافية على درجة تبنى اسلوب محاسبة تكلفة النشاط "

ويتضمن المتغيرات السلوكية ٤ متغيرات تم السؤال عنهم فى قائمة الاستبيان:

١- التوجه بالنواتج.

٢- الابداع او الابتكار لدى المنشأة.

٣- توجه العمل فى جماعة.

٤- الاهتمام بالتفاصيل.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اسلوب الانحدار اللوجيستي وياخص الجدول (٢٣) نتائج ذلك الاسلوب

Exp(B)	signf	wald	E. S	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
١١.٧٩٨	٠.٠٠٤	٨.١٤٩	٠.٨٦٥	٢.٤٦٨	التوجه بالنواتج
٧.٧٥٥	٠.٠١٢	٦.٣٥٨	٠.٨١٢	٢.٠٤٨	القدرة الابتكارية
٠.٥١٢	٠.٣١٤	١.٠١٢	٠.٦٦٦	٠.٦٦٩-	العمل فى جماعة
٠.٧٣	٠.٦٤٤	٠.٢١٤	٠.٦٨٢	٠.٠٣١٥-	التوجه بالتفاصيل
٠	٠.٠٢٤	٥.٠٥٨	٤.١٥٨	٩.٣٧٥	الثوابت

الارقام لها معنوية عند مستوى خطأ ٠,٠٥،

R تربيع = ٠.٤٣٩ (النسبة المفسرة بواسطة نموذج التنبؤ = ٤٣.٩%).

وطبقا للنتائج نجد ان الارتباط بين العوامل الثقافية والميل لتبنى اسلوب محاسبة التكلفة على اساس النشاط تبين ان متغير القدرة الابتكارية ومتغير التوجه بالنواتج يؤثران معنويا على درجة تبني اسلوب ABC اما باقى المتغيرات الثقافية فلا تأثير لها. حيث تبلغ معاملات الانحدار ٢.٠٤٨ و ٢.٤٦٨ على التوالي وبالتالي تم قبول الفرض البديل فيما يتعلق بالتوجه بالنواتج والقدرة الابتكارية.

٦/٤/٥ اختبار الفرض الخاص باستراتيجية زيادة التكاليف وتبنى اسلوب ABC

وهو هناك تأثير كبير وايجابى لاستراتيجية زيادة التكاليف على استخدام محاسبة تكلفة النشاط.

لتفعيل استراتيجية زيادة التكاليف فى هذا البحث، اختار الباحث تصنيف مايلز وستو عام ١٩٧٨، وتم اعداد ٧ بنود. كل بند يتكون من استراتيجيتي متعارضين هما مؤيد ومعارض وهذا المدخل تم استعارته من عمل بحثى اجرى بواسطة (2000) Momline فى الشركات الصغيرة والمتوسطة. هذه البنود تظهر فى الجدول رقم ٢٤ كما يلى:

جدول رقم (٢٤)

استراتيجيات التوجه نحو استراتيجية زيادة التكاليف

المعارضين شركات لا تبني ولا تدافع عن الاسلوب استراتيجيات اخرى	المؤيدين (شركات تنوى تبني الاسلوب وتدافع عنه) وتفضل استراتيجية زيادة التكاليف
الشركة تركز على تمييز المنتجات لتبرير الحصول على عملاء اكثر.	الشركة تركز على نمطية المنتج لتحقيق تكاليف دنيا.
النمو يحدث اساساً بتطوير منتجات جديدة لعملاء جدد.	النمو يحدث اساساً بالتوسع فى المنتجات الحالية للعملاء الحاليين.
الشاغل الاساسى فى الشركة هو تحديد واشباع (ارضاء) عملاء جدد منتجات جدد.	الشاغل الاساسى فى الشركة هو حماية استقرار المنتج فى اسواق محددة.
الشاغل الاساسى تطوير منتجات وخدمات جديدة.	الشاغل الاساسى هو الحفاظ على المنتجات الحالية او الخدمات الحالية.
الاولوية استثمارات ذات مخاطر عالية وعوائد عالية.	الاولوية فى الشركة استثمارات خالية من الخطر مع معدلات عائد مرتفعة.
استراتيجيات التميز.	الاستراتيجية تعتمد على تصرفات المنافسين وتخفيض التكاليف (زيادة التكاليف).
دائماً ما تقدم منتجات جديدة.	تقديم مراحل انتاجية جديدة بصورة سليمة.

اى ان المستقصى منهم لديهم ٦ اجابات (ردود) من ٠ - ٥ قيمة وقد تم استخدام اختبار Cronbach وقد بلغ المعامل 0.798 الفا وقد اشار ذلك من واقع الاجابات الى مستوى جيد من الثبات فى الاجابات وكانت النتيجة النهائية ان عدد من يطبقون استراتيجية زيادة التكاليف اكثرهم ممن يؤيدون تطبيق اسلوب ABC, وان استخدام استراتيجية زيادة التكاليف تستلزم وتشجع على تبني وتطبيق اسلوب محاسبة التكلفة على اساس النشاط

ولاختبار الفرض تم استخدام تحليل الانحدار لفحص العلاقة الاحصائية بين استراتيجية زيادة التكاليف كمتغير مستقل وتبني اسلوب ABC كمتغير تابع ويطبق تحليل الانحدار من خلال حزمة البرامج الاحصائية SPSS كما يلى:

$$\text{Logit}(P) = \log [P/(1-P)] = \alpha + B \text{ Strategy}$$

*PL (1-P)

هى النسبة الفردية

*Log [P/ (1-P)

هى لوغاريتم النسبة الفردية

* "P"

احتمال ان اى شركة تنوى تبني اسلوب ABC

حسب استراتيجية الاعمال المطبقة

ويمكن حساب الاحتمال (P) كما يلي:

$$P = 1 / [1 + e (\alpha + B \text{ strategy})]$$

ناتج الانحدار اللوغاريتمي هو :

$$\text{Logit (P)} = (0.173) \text{ strategy} - 5.544$$

لذلك

$$P = 1 / [1 + e (0.173) \text{ strategy} - 5.544]$$

يشير ناتج نموذج الانحدار اللوغاريتمي كما ٢١٥٢ هي ٢.١٥٢ حيث $(P > 10\%) > 2.152$ هذا معناه ان القيمة ليست معنوية، والتي تعنى ان النموذج بصفة عامة لا يملك قدرة تنبؤية مرتفعة.

تشير R^2 (معامل التحديد) ان استراتيجية زيادة التكاليف تفسر 6.4% من الانحراف فى استخدام اسلوب ABC. ويبين الجدول رقم (٢٤) نتائج تحليل الانحدار.

(جدول ٢٤)

الانحدار اللوغاريتمي لاستراتيجية زيادة التكاليف المؤثرة على معدل تبني اسلوب ABC

المتغيرات المستقلة	B	S.E	Wald	Sig
الثوابت	-5.544	2.649	4.80	0.036
استراتيجية زيادة التكاليف	0.173	0.121	2.045	0.153
كا ^٢	2.152			
Sig	0.142			
R ²	0.064			

النتائج تؤكد الفرض البديل وهو ان هناك علاقة مباشرة بين استراتيجية زيادة التكاليف واستخدام ABC. أى أن الاحصائيات المرتبطة بالفرض السادس تفيد ان استراتيجية زيادة التكاليف لها اثر معنوى على استخدام نموذج ABC فى ظل $\beta = 0.173$

٧/٤/٥ اختبار الفرض البحثى السابع وهو العلاقة بين محاسبة التكلفة على اساس النشاط واستراتيجية زيادة الاعمال من ناحية وبين ابعاد الاداء التنظيمى من ناحية اخرى.

لربط الاداء فى مجال الاعمال باسلوب محاسبة التكلفة على اساس النشاط بصفة خاصة واساليب وطرق المحاسبة الادارية بصفة عامة تم اختيار مقياس ليكرت لقياس مدى ادراك المستقصى منهم باهمية استخدام هذا المدخل ويتم تقييم اجابات المستقصى منهم على اساس

مقياس مكون من خمس نقاط (يتراوح ما بين منخفض جدا الى على جداً) لقياس مدى مساهمة اسلوب محاسبة تكلفة النشاط في تطوير ابعاد الاداء التنظيمي الثلاثة (الربحية- المنافسة- الانتاجية). باستخدام اختبار Cronbach لقياس مدى الثبات في الاجابات وكان المعدل ٠.٩١٢. موضعا مستوى جيد من الموثوقية وكانت نتائج البحث الميداني في هذا الجزء ما يلي:

طبقا للدراسة الميدانية تبين أن ١٢,٩% من الشركات تدرك اهمية اسلوب ABC وتتوي استخدامه وتنقسم العينة الى مجموعتين: مجموعة لاتتوي استخدام ABC والاخرى اولئك الذين يبنون استخدام الاسلوب بالفعل، وتتعلق النتائج المتعلقة بهذا الجزء من البحث باختبار الفرض القائل بقياس اثر تطبيق استراتيجية ريادة التكاليف مع اسلوب محاسبة تكلفة النشاط ABC على ابعاد الاداء التنظيمي.

بتحليل اجابات المستقصى منهم فيما يتعلق بمساهمة تبنى اسلوب ABC واستراتيجية ريادة التكاليف على ابعاد الاداء التنظيمي.

جدول (٢٥)

اسلوب ABC وعلاقته بابعاد الاداء التنظيمي

البيان	التنافسية	الربحية	الانتاجية
مساهمة عالية جداً	٧٥%	٣٧,٥%	١٢,٥%
مساهمة عالية	١٢,٥%	٥٠%	٦٢,٥%
مساهمة متوسطة	١٢,٥%	١٢,٥%	٢٥%
مساهمة منخفضة	٠	٠	٠
مساهمة منخفضة جداً	٠	٠	٠
	١٠٠%	١٠٠%	١٠٠%

ولاغراض المقارنة تم توجيه سؤال للمستقصى منهم عن مساهمة الطرق التقليدية على ابعاد الاداء التنظيمي.

جدول (٢٦)

اثر استخدام الطرق التقليدية للمحاسبة الادارية على ابعاد الاداء التنظيمى

الانتاجية	الربحية	التنافسية	
١١.١%	١١.١%	١٩%	مساهمة عالية جداً
٢٩.٦%	٣٣.٣%	23.7%	مساهمة عالية
٥٠%	٥٥.٦%	٥٥.٦%	مساهمة متوسطة
٩.٣%	٠%	1.7%	مساهمة منخفضة
٠%	٠%	٠%	مساهمة منخفضة جداً
١٠٠%	١٠٠%	١٠٠%	الاجمالي الذين يطبقون

87% من الذين ينوون تطبيق اسلوب ABC اعتبروا ان استخدام اسلوب ABC يعطى معلومات ذات مستوى عالى يفيد فى مجالات ابعاد الاداء التنظيمى (التنافسية والربحية والانتاجية)

اما فيما يتعلق بالطرق التقليدية للمحاسبة الادارية، تبلغ تلك النسبة هي ٤٢,٦% للتنافسية و ٤٤% للربحية، ايضا ان استخدام اسلوب ABC يؤدي الى انتاجية افضل للمنشآت التى تطبق اسلوب ABC.

لتوضيح تلك النتائج احصائياً، تم تطبيق اسلوب ليكارت وهو من ٥ مستويات كما يلي:

- ١- مساهمة عالية جداً.
- ٢- مساهمة عالية.
- ٣- مساهمة متوسطة.
- ٤- مساهمة منخفضة.
- ٥- مساهمة منخفضة جداً.

وتم مقارنة المتوسطات بين مؤيدى ABC وغير المؤيدين ولأداء ذلك تم استخدام اختبار T لحساب الفرق فى المتوسطات. وتظهر النتائج الاساسية الخاصة بهذا الاختبار فى الجدول رقم (٢٧).

جدول (٢٧)

متوسط الاداء التنظيمى من خلال مقارنة بين اسلوب ABC

وطرق المحاسبة الادارية التقليدية

Sig	قيمة T	الفرق	قيمة متوسط غير المؤيدين لاسلوب ABC	قيمة متوسط مؤيدى ABC الذين ينوون استخدام ABC	ابعاد الاداء التنظيمي
0.00*	5.340	1.991	3.4259	٤,٦٢٥٠	التنافسية
0*	2.644	0.6944	3.5556	4.2500	الربحية
0.14205	1.488	0.4491	3.4259	3.8750	الانتاجية
0.001*	3.399	2.3426	10.4047	12.7500	الاداء

من الجدول السابق يتضح ان استخدام اسلوب ABC يؤدي إلى زيادة فى التنافسية-t-value 5.340; (p>1) اما الربحية (t=value =2.644; p<10%).

ويوجه عام ان متوسط الاداء التنظيمى فى محمله يساوى ٣.٣٩٩ وبالتالي فان الشركات محل الدراسة يتضح انه يعطى منافع وتطوير فى ابعاد الاداء التنظيمى لها وذلك باستخدام اسلوب ABC. وبالتالي يتم قبول الفرض البديل القائل بوجود علاقة بين تطبيق زيادة التكاليف ومحاسبة تكلفة النشاط على ابعاد الاداء التنظيمى.

٥/٥ الجزء الثانى : من قائمة الاستقصاء يتعرض لتوجيه اسئلة عن اهم محددات تطبيق وتبنى محاسبة التكلفة على اساس النشاط واحد اهداف هذا البحث هو تحديد ما هى العوامل الاكثر شيوعاً لعدم تنفيذ اسلوب ABC، الجدول (١١) يوضح اهم العوامل بخلاف ما تعرض له الفرض الاول كما يلى:

جدول (٢٨) اسباب اخرى لعدم تبني اسلوب ABC

البيان	عدد المشاهدات	% عدم المطبقين
عدم كفاية برامج الحاسب الآلى	٢٢	٧٨,٦%
مدى سهولة تتبع التكلفة	١٧	٦٠,٧%
صعوبة تحديد الأنشطة	١٦	٥٧,١%
صعوبة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات	١٦	٥٧,١%
مدى الرضا عن النظام الحالى	١٢	٤٢,٩%
صعوبة اختبار محركات التكلفة	١٢	٤٢,٩%
صعوبة فى توزيع الموارد على الأنشطة	١١	٣٩,٣%
مدى مناسبة / ملائمة ABC للمنظمة	٩	٣٢,١%
ضغوط داخلية	٧	٢٥%
ارتفاع تكاليف تطبيق اسلوب ABC	٧	٢٥%
موضوعات اخرى لها أولوية عالية	٧	٢%
صعوبة تجميع البيانات	٦	٢١,٤%
نقص الدعم من الادارة العليا	٤	١٤,٣%
عدم التأكد من فوائد ABC	٤	١٤,٣%
اجمالي الشركات غير المتبناه	٢٨	

اظهرت تلك النتائج ان اهم محدد من محددات عدم التبنى هو طبيعة النظم أو النقص فى برامج السوفت وير الداعمة. و حوالى ٧٨,٦% من الشركات غير المتبناه اشارت لتلك البنود. وطبقاً لاجابات المستقصى منهم يعتبر ثانى اكبر عائق امام تبني اسلوب ABC هو عدم سهولة مراحل التطبيق وعدم سهولة تتبع التكاليف والتي تعتبر عوامل سلوكية وتنظيمية فى طبيعتها. وتحثل صعوبات تحديد الأنشطة وتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات المركز الثالث والرابع (اجمالي ١٦ أو ٥٧,١% من المستقصى منهم) ولذلك طبقاً للتدرج الوارد فى الجدول نجد أن المحددات الفنية او السلوكية هي اهم المحددات وذلك على العكس من دراسة Abusalama (٢٠٠٨) التى ورد بها ان حيث ان انخفاض نسبة التكاليف غير المباشرة وانخفاض التنوع والرضا عن النظام الحالى هم ثلاث محددات تفسر عدم تبني اسلوب محاسبة التكلفة على اساس النشاط.

النتائج والتوصيات

الهدف الاساسى من هذا البحث هو الوصول الى معدل تبنى ممارسات ABC بواسطة الشركات المسجلة فى سوق الاوراق المالية المصرى فى القطاعات المختلفة، وارتباط ذلك بوجود متغيرات وعوامل لا بد من توافرها او صعوبات لا بد من تذليلها كمتغيرات شرطية للاستفادة من فوائد استخدام اسلوب ABC مساواة بالشركات التى تتبنى ذلك الاسلوب فى بعض التجارب الاوربية والامريكية او حتى الاقليمية وتحديد اسباب عدم التطبيق فى الشركات التى لا تميل لتبنى تطبيق الاسلوب من الاساس حتى تاريخه بالرغم من مزايا هذا الاسلوب، والى جانب هذا الهدف الأساسى هناك عدد من الامور الاخرى التى حاول البحث القاء الضوء عليها وهى:

- من بدأ بعملية تبني ABC؟ Who initiated the adoption of ABC
- درجة تبني ABC داخل المنظمة.
- من يأخذ خطوة المبادرة بالتبني داخل المنظمة.
- الى اى درجة تستخدم اسلوب ABC فى الشركات داخل مصر.
- ما هى الصعوبات من واقع الخبرة المتعلقة بتطبيق اسلوب ABC
- ما هى الاتجاهات تجاه تبني اسلوب ABC.
- ما اسباب عدم التطبيق.

خلص البحث الى ان فكر ABC مازال منخفض وضئيل وان ١٨% من مجتمع البحث المستهدف الذى وجه لهم الاسئلة فى الاستقصاء لديهم معرفة بفوائد التطبيق، وهذه النتائج نابعة من من الاقسام المعنية بتطبيق اسلوب ABC هو قسم المحاسبة والتمويل الادارة المالية فى المنشآت، فمهنة المحاسبة تقدر وتفهم وتكتشف مزايا الرقابة على التكاليف ودقة تخصيص التكاليف غير المباشرة كاحد محددات تطبيق ABC وان ٣٩% من الشركات التى لا تتبنى الاسلوب ينوون استخدام الاسلوب فى المستقبل مؤكداً انه يجب على الجامعات التركيز على تدريس هذا الاسلوب مبكراً لطلبة اقسام المحاسبة فى كليات التجارة.

وفيما يتعلق بالفروض الخاصة بذلك البحث فالفرض الخاص بحجم المنشأة (المقاسة بعدد العاملين ومتوسط اليراد السنوى) وتنوع المنتجات وبالا اعتماد على اختبار دقة fisher قد اوضح عدم وجود علاقة معنوية كبيرة بين تلك المتغيرات وموقف تنفيذ الشركة لاسلوب ABC اما فيما يتعلق بمستوى المعرفة عن اسلوب ABC وهيكل التكلفة فقد اوضحت النتائج بالاعتماد على اختبار دقة Fisher ان هناك علاقة معنوية مع تبني اسلوب ABC وفيما يتعلق باختبار

الفرض بوجود عوامل اخرى غير تنظيمية تؤثر في تطبيق اسلوب محاسبة التكلفة على اساس النشاط وان المستقصى منهم لا يستخدمون اسلوب ABC حتى تاريخه فان ذلك مرتبط بالنقص في امكانيات المنشآت وانها تحتاج الى تعديل في تكنولوجيا المعلومات للحصول على معلومات عالية وتشغيلية مناسبة وفي هذا الصدد ذكر المستقصى منهم ايضاً ان عملياتهم التشغيلية بسيطة ويجعل من السهل عليهم تتبع التكلفة وان هيكل التكاليف الحالي يتضمن حجم تكاليف غير مباشرة منخفض يوضح عدم اقبال الشركات على تطبيق ABC مع العلم ان المحددات الفنية تمثل عائق احياناً امام تطبيق اسلوب ABC في مجال الشركات الصناعية ومن المعروف ان هدف التوصل الى التكلفة الحقيقية للمنتجات والخدمات يلعب دوراً هاماً وحيوياً في التخطيط ووضع الاستراتيجية وان الاساليب الحديثة في التكاليف مثل اسلوب ABC يدعم تحقيق هذا الهدف وذلك باعطاء معلومات مفيدة للاختيار على سبيل المثال في الاختيار من بين البدائل الاستراتيجية. مثل التصنيع المحلي او الاستيراد من الخارج وقرارات تحديد المزيج الامثل للمنتجات، علاوة على ذلك، يرجع الى تركيزه على حل العمليات المعقدة داخل الانشطة، مما يجعل المديرين يحصلون على رؤية اكثر وضوحاً ودقة عن الاداء داخل المنشأة لذلك، فان تنفيذ اسلوب ABC بنجاح يمكن ادارة الشركة من مواجهة تلك التحديات والاستفادة من المزايا المرتبطة بذلك الاسلوب. علاوة على ذلك، يوصى الباحث بضرورة قيام فريق العاملين الذي يعملون في المشروع بان يطوروا من ادائهم. مع ملاحظة انه لا يجب اعتبار اسلوب ABC هو المحرك الوحيد للحصول على ميزة تنافسية للمنشأة بل يجب دعم هذا الاسلوب بموارد بشرية مناسبة ونظام IT لتعظيم الفائدة من الاسلوب في المنشأة.

في نفس الوقت يجب ان يحصل الافراد والعاملين المهتمين بالاسلوب في المنشأة على تدريب كافي للتعامل مع هذا الاسلوب لتحقيق الفائدة المرجوة ودعم المنشأة في السوق. ويجب ادراك ان تطبيق هذا الاسلوب يحتاج الى موارد ممثلة في وقت وطاقة. ويجب قياس درجة تبني هذا الاسلوب في باقى القطاعات في مصر. كما أن العوامل الثقافية تؤثر في تبني محاسبة تكلفة النشاط وخاصة الابتكار والتوجه بالنواتج.

قائمة المراجع

أولاً- المراجع العربية:

- ١- حجازى، اسماعيل (٢٠١٣)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة دار اسامة للنشر والتوزيع التكامل بين اسلوبى التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كاداه لاد.
- ٢- حجازى، اسماعيل (٢٠١٥)، التكامل بين اسلوبى التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط مآدوات لادارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء-مجلة العلوم الاقتصادية- جامعة السودان.
- ٣- بيومى محمد، الغريب (٢٠١٥) محاسبة تكلفة النشاط وبدائلها فى الميزان، مجلة العلوم المالية والادارية- جامعة بنى سويف.
- ٤- ناصر، سند (٢٠١٢)، الاطار المنطقى لمحاسبة النشاط فى ظل بيئة الاعمال الحديثة، رسالة ماجيستير، كلية التجارة جامعة بنها.

ثانياً- المراجع الاجنبية:

- Abdel-Maksoud, A., Cerbioni, F., & Ricceri, F. (2007). Non-financial performance measures in the Italian manufacturing firms. In A. B. Abdel-Maksoud, and M. G. Abdel-Kader (Eds.), *Non-financial performance measurement and management practices in manufacturing firms: A comparative international analysis. Studies in managerial and financial accounting series* (Vol. 17, pp.127-146). London, Elsevier.
- Abusalama, F. (2008). Barriers to Adopting Activity-based Costing Systems (ABC): an Empirical Investigation Using Cluster Analysis. *Doctoral Thesis*, Dublin Institute of Technology.
- Akinyomi, O. J. (2014). Survey of activity-based costing system implementation in the Nigerian manufacturing sector. *International Journal of Management, IT and Engineering*, 4(1), 86-100.

- Al-Khadash, H.A., & Nassar, M. (2010). The implementation of activity-based costing and the financial performance of the Jordanian industrial shareholding companies. *Afro-Asian Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 135-153.
- Anderson, S. W. (1995). A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1-51.
- Armitage, H.M., & Nicholson, R. (1993). Activity-Based Costing: A survey of Canadian Practice. *Issue Paper No. 3*, Society of Management Accountants of Canada.
- Askarany, D., & Yazdifar, H. (2011). An investigation into the mixed reported adoption rates for ABC: Evidence from Australia, New Zealand and the UK. *International Journal of Production Economics*, 135(1), 17-32.
- AzzouzEL-Hamma, 2013, the relationship between activity Based costing, business strategy and Performance in Moroccan Enterprises, *Accounting and Management information Systems PP*, 22-38.
- Akinyomi oladeleJohn, Effect of firm implementation in Nigerian MFC sector, *international Journal of innovation and scientific Reaserch*, VOL, 3 NO.1 June 2014, pp 82-87
- Baird, K.M., Harrison, G. L., & Reeve, R. C. (2004). Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence on organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, 15, 323-399.

- Bhimani, A. (1994). Monitoring performance measures in UK manufacturing companies.
- *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 72(1), 34–36.
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2015). *Management and Cost Accounting*. London, Prentice Hall.
- Björnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8, 3-17.
- Bright, J., Davies, R. E., Downes, C. A., & Sweeting, R. C. (1992). The Deployment of Costing Techniques and Practices: A UK Study. *Management Accounting Research*, 3(3), 201-211.
- Cagwin, D., & Bouwman, M. (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13, 1-39.
- Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A., Quagli, A., & Silvi, R. (1999). A Survey on Cost Accounting Practices in Italian Large and Medium size Manufacturing Firms. *The 22nd annual Congress of the European Accounting Association*, Bordeaux, France, May 5-7.
- Cobb, I., Innes, J., & Mitchell, F. (1992). *Activity based costing: problems in practice*. London, Chartered Institute of Management Accountants.
- Cooper, R. (1990). Implementing an activity-based cost system. *Journal of Management Accounting Research*, 4, 33-42.

- Dusica Stevecevska Srbinoska, Implementation of Activity- based costing Systems by the Nacodonian Insurance Segment, the Influence of organizational factors on the Adoption Rate, (2017) international Journal of Accounting and Financial reporting, Vol. 7 No .2.
- Karim Charif, the role of organizational and Cultural Factors in the Adoption of Activity- based costing the case of Moroccan firms (2013), accounting and Management Information systems, vol 12, No .1, pp 21.
- Mamdouh H, K, Abbas, 2014, some Important Factors affecting Evolution of Activity costing system in egyption MFC firms, Scientific paper series Management, Economic Engeneering Vol, 14, issue 2014.
- Nguyen La Soa (2017), Research and Apply ABC Accounting Method in practice., the cost of MFC company in Vietnam, Research journal of finance and Accounting, vol ^ No, 20, 2017.

ملاحق البحث (قائمة الاستبيان)

قائمة استقصاء

الى السادة / شركة -----

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث باعداد بحث بعنوان " دراسة وتحليل اثار العوامل التنظيمية وغير التنظيمية على معدلات تبنى محاسبة التكاليف على اساس النشاط فى ظل اتباع استراتيجية زيادة التكاليف – بالتطبيق على بيئة الاعمال المصرية" وتعد هذه القائمة جزء من البحث ونظرا لخبرتك العملية فى هذا المجال فان اجاباتكم على الاسئلة الواردة بالقائمة المرفقة سيكون محل تقديرى وسوف يساعدنى فى الوصول الى نتائج قيمة تخدم الاطراف المعنية

ويؤكد الباحث ان اجاباتكم لن تستخدم الا لاجراض البحث العلمى

ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير

د/ على الجوهري رمضان

قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد

والادارة – جامعة ٦ اكتوبر

الجزء الأول- العوامل التنظيمية:

١- من فضلك حدد القطاع الذي تنتهي إليه في الشرق:

أ- محاسب تكاليف.

ب- محاسب مالي.

ج- مدير مالي.

د- أخرى.

٢- من فضلك حدد عدد العاملين في الشرق:

أ- أكبر من ١٠٠ عامل.

ب- أقل من ١٠٠ عامل.

٣- من فضلك حدد إجمالي الإيراد السنوي في شركتكم (متوسط ٢٠١٦، ٢٠١٧):

أ- أقل من ٦ مليون جنيه أو يساوي.

ب- أكبر من ٦ مليون جنيه.

٤- ما عدد المنتجات/ الخدمات التي تقدمها شركتكم:

أ- أقل من ١٥ منتج.

ب- ١٥ منتج أو أكثر.

٥- من فضلك حد أي من أساليب إدارة التكاليف تستخدم في شركتكم:

أ- الأوامر الإنتاجية.

ب- المراحل الإنتاجية.

ج- إعداد الموازنات.

د- التكلفة المستخدمة.

هـ- بطاقات الأداء المتوازن.

و- صافي القيمة الحالية.

ز- معدل العائد على الاستثمارات.

ح- فترة الاسترداد.

ط- تحليل التكلفة والحجم والربح.

ي- محاسبة تكلفة النشاط.

٦- من فضلك حدد درجة أهمية الأهداف الأمانة في تخصص التكاليف غير المباشرة بوضع دائرة على الرقم المناسب:

هام جداً	هام بدرجة ونقطة	مهم	قليل الأهمية	غير هام	
٥	٤	٣	٢	١	الرقابة على تكاليف المنتج
٥	٤	٣	٢	١	تسعير المنتجات
٥	٤	٣	٢	١	لإعداد التقارير الخارجية
٥	٤	٣	٢	١	تخطيط المنتج
٥	٤	٣	٢	١	تقييم أداء العاملين
٥	٤	٣	٢	١	أخرى (حدد)

٧- من فضلك حدد النسبة التقريبية لهيكل التكاليف في المنشأة:

%	خامات مباشرة
%	أجور مباشرة
%	ت. ص. ش
% ١٠٠	إجمالي

الجزء الثاني- أسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط:

٨- من فضلك حدد درجة موقفك بأسلوب ABC:

أ- لا معرفة.

ب- معرفة عامة.

ج- معرفة جيدة.

د- معرفة كبيرة مكثفة.

هـ- خبرة بالأسلوب.

٩- أين أول مرة تعلمت شيء عن ABC؛

أ- الجامعة.

ب-التدريب الفني المهني.

ج- المؤتمرات والمحاضرات.

د- في المنشأة.

هـ-قراءات حرة.

١٠- ما موقف الشركة الحالي من تبني أسلوب ABC؛

أ- منفذ بالفعل.

ب-لا تنفذ ABC حتى تاريخه (من فضلك توجه للسؤال رقم ١٧).

١١- من الذي يشجع على تبني الأسلوب في الشركة؛

أ- الإدارة العليا.

ب-مديري العمليات (المبيعات/ شئون العاملين/ القيمة/ التخطيط/ التكنولوجيا والمعلومات/

مدير المشروعات).

ج- المديرين الماليين.

د- مديري الاكتتاب.

هـ-مدير الأفراد.

و- الشئون القانونية.

ز- أخرى.

١٢- متى تم عرض أسلوب ABC ؟ هل الشركة أصلاً عرضت الأسلوب؟؛

أ- خلال الشركة ككل.

ب-في أقسام معينة.

١٣- ما مدى اهتمام الأطراف الأمانة بتطبيق ABC في الشركة؟ من فضلك حد إجابتك بواسطة وضع

دائرة على الرقم؛

مستوى الاهتمام					
٥	٤	٣	٢	١	المحاسبين الماليين
٥	٤	٣	٢	١	أفراد نظم المعلومات
٥	٤	٣	٢	١	المستشارين الخارجيين
٥	٤	٣	٢	١	قسم الاككتاب
٥	٤	٣	٢	١	مديري المبيعات/ التسويق
٥	٤	٣	٢	١	إدارة التنمية
٥	٤	٣	٢	١	الشئون القانونية
٥	٤	٣	٢	١	شئون الدائنين
٥	٤	٣	٢	١	مجلس الإدارة

١٤- من فضلك ضع دائرة على الرقم الذي يصف جيداً أهمية العوامل الآمنة في اتخاذ قرار تبني ABC؛

هام جداً	مرتفع الأهمية	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير هام	
٥	٤	٣	٢	١	أ- زيادة ت. ش
٥	٤	٣	٢	١	ب- زيادة المنتجات
٥	٤	٣	٢	١	ج- عجز النظام التقليدي عن توفير معلومات ملائمة عن التكاليف
٥	٤	٣	٢	١	زيادة اللوائح المتضمنة
٥	٤	٣	٢	١	المنافسة الشديدة

١٥- من فضلك ضع دائرة توضح مستوى النجاح والمتوقع لأسلوب ABC في الشركة. مما يتعلق بالأماكن الآمنة للتطبيق:

مستويات النجاح	غير ناجح	ناجح	متوسط النجاح	لحدا ما	ناجح جداً
تسعير المنتجات	١	٢	٣	٤	٥
التنبؤ	١	٢	٣	٤	٥
تضم منتج جديد	١	٢	٣	٤	٥
تحليل ربح العميل	١	٢	٣	٤	٥
تحليل القيمة المضافة	١	٢	٣	٤	٥
ميزان التصنيع/ الشراء	١	٢	٣	٤	٥
نمذجة التكاليف	١	٢	٣	٤	٥
إعادة الهيكلة	١	٢	٣	٤	٥
قياس الأداء	١	٢	٣	٤	٥
التخطيط الاستراتيجي	١	٢	٣	٤	٥
نظام المكافأة	١	٢	٣	٤	٥
قرار استثمار رأسمالي	١	٢	٣	٤	٥

١٦- عند الرغبة في تطبيق ABC .. ما هي درجة الصعوبات التي ستحدث في المناطق الآتية:

سهل جداً	سهل نسبياً	متوسط الصعوبة	صعب لحد ما	صعب جداً
١	٢	٣	٤	٥
أ- عند تضخم النظام				
١	٢	٣	٤	٥
ب- عند تحديد الأنشطة				
١	٢	٣	٤	٥
ج- عند اختيار محركات التطور				
١	٢	٣	٤	٥
د- عند تخصيص تكاليف الأنشطة بالمنتجات				

من فضلك توجه للسؤال رقم ١٩.

١٧- لو أن الشركة لا تنوي تبني أسلوب ABC من فضلك حدد الأسباب الممكنة لهذا التحديد + دائرة على المربع المرتبط بالعوامل الآتية:

- مكتفين بالنظام الحالي.
- نقص المعرفة المتعلقة بـ ABC.
- ABC غير ملائم للمنظمة.
- لدينا نسبة ضئيلة من ت. ش.
- تحليات المنشأة بسيطة وسهلة لتتبع التكاليف.
- عدد محدود من المقياس.
- هناك صعوبات في تحديد الأنشطة.
- هناك صعوبات في تخصيص الموارد على الأنشطة.
- هناك صعوبات في تحديد/ اختيار محركات التكاليف.
- هناك صعوبات في تحديد تكاليف الأنشطة على المنتجات.
- هناك صعوبات في تجميع البيانات.
- المقاومة الداخلة.
- تكاليف التنفيذ عالية جدًا.
- نقص في تأييد الإدارة العليا.
- عدم المعرفة بمزايا ABC.
- عدم كفاية برامج الحاسب الآلي.
- أولوية أعلى لمشاريع أخرى.

١٨- هل هناك أي خطط/ نية لتبني أسلوب ABC في الشراء:

- أ- نعم.
- ب- لا.
- ج- لا أعرف.

١٩- أي الأسس الآتية تستخدم حاليً لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات في المنظمة:

- عدد العمال.

- عدد المنتجات.

- حجم الإيراد.

- أخرى.

الجزء الرابع:

٢٠- هل تعتبر الميزة التنافسية أهم المتغيرات التي تتأثر بتطبيق زيادة التكاليف أسلوب ABC:

- نعم.

- لا.

- لا أعرف.

٢١- هل ترى أن ربحية المنشأة سوف تزداد بتطبيق أسلوب ABC وزيادة التكاليف:

- نعم.

- لا.

- لا أعرف.

٢٢- هل ترى أن الإنتاجية في المنشأة تتأثر بتطبيق أسلوب ABC وزيادة التكاليف:

- نعم.

- لا.

- لا أعرف.

٢٣- أثر تبني وتطبيق أسلوب ABC واستراتيجية زيادة التكاليف على أبعاد الأداء التنظيمي:

عالية جدًا	عالية	مساهمة متوسطة	مساهمة منخفضة	مساهمة منخفضة جدًا	
٥	٤	٣	٢	١	المنافسة
٥	٤	٣	٢	١	الربحية
٥	٤	٣	٢	١	الإنتاجية