

## قياس أثر استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تحسين الأداء المالي، في الشركات الصناعية المساهمة العامة.

د. مجدي وائل الكبيجي

جامعة القدس المفتوحة- فرع الخليل

### الملخص

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على مدى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة والذي وصلت إليه الشركات الصناعية المساهمة العامة في البيئة الأردنية، كأحد أحدث التطورات المحاسبية والإدارية المستخدمة في كثير من الشركات العالمية القوية والمؤثرة، والذي أثبتت العديد من الدراسات أنه في حال تبني ذلك النظام سيعمل على رفع القدرة التنافسية، والكفاءة الإنتاجية والتحسين المستمر للجودة، وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية والخدمية على حد سواء. كما هدفت الدراسة إلى البحث في ما إذا كان لاستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تأثير على تحسين الأداء المالي للشركة.

وقد استخدم الباحث أسلوب المسح الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة المتمثل بكافة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وعبر توزيع الاستبانات وصولاً إلى الشركات المستخدمة لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة والبالغ عددها 15 شركة. أما بالنسبة للأداء المالي، فقد تم الحصول على مؤشرات من بورصة عمان ومركز إيداع الأوراق المالية للفترة الممتدة من العام 2005 إلى العام 2009. وقد عمد الباحث إلى اتباع نوعين من المناهج الإحصائية: المنهج الإحصائي الوصفي لبيان وصف ملامح تركيبة مجتمع الدراسة، والمنهج الإحصائي التحليلي من خلال أسلوب التحليل الملائم لطبيعة الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة طردية دالة إحصائياً بين العناصر الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة ومتغيرات ظروف تمكين النجاح لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة، كما أظهرت النتائج عدم وجود أثر لتطبيق العناصر الأساسية لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة على تحسين الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة. وفي ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، يوصي الباحث الشركات التي تسعى إلى

استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أن تخطط إلى إمكانية التطبيق وذلك من خلال دراسة ظروف تمكين النجاح والتي تمثل المقومات والمبررات والأسباب التي تدعو إلى استخدام النظام، حتى لا تمن الشركة بفشل في استخدام النظام.

### الكلمات المفتاحية:

نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، الأداء المالي، ظروف تمكين النجاح.  
المقدمة

إن التطور الذي يتسم به عالمنا المعاصر في شتى المجالات الاقتصادية والخدمية والذي كان من نتائجه أن أنشئت الصناعات الكبرى ذات الإنتاج الواسع والمتنوع، وبما يتناسب مع التقدم الفني والتكنولوجي في وسائل الإنتاج المختلفة، والذي ترتب عليه عدم ملائمة نظم التكاليف بشكلها التقليدي للمحاسبة عن التكلفة في تلك البيئة الصناعية المتقدمة، والتي من شأنها أن تعمل على تشويه تكلفة المنتج.

وقد كان لهذه التغيرات التي حدثت في نظم الإنتاج والتصنيع، أكبر الأثر على الأدوات المحاسبية المطبقة والخاصة بالقياس وتقييم الأداء من ناحية التغير الجوهرية في هيكل تكلفة الإنتاج، الأمر الذي دعا إلى تزايد الاتجاه نحو استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، ونظراً لما يحققه أيضاً ذلك النظام للعديد من المنافع التي من أبرزها: توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملاءمة لاتخاذ القرارات الإدارية والتي من ضمنها التسعير واختيار مزيج الإنتاج والعملاء الأمثل، وتحسين مقاييس الأداء، وترشيد تكاليف الإنتاج، الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للشركة.

وعليه، سيسهم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في حال تطبيقه من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن إلى زيادة كفاءتها وقدرتها الإنتاجية والتنافسية، وبالتالي، تعظيم فرص الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة على ندرتها. وعلى الدرجة ذاتها من الأهمية سيؤدي تطبيق نظام التكاليف هذا إلى تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة من خلال تمكين الشركات من تحديد مسببات التكلفة، وبالتالي، العمل على استبعاد الأنشطة عديمة القيمة والإبقاء فقط على الأنشطة المجدية اقتصادياً، والذي قد يؤثر على الأداء المالي للشركة.

### مشكلة الدراسة وعناصرها:

يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من أبرز التطورات والمستجدات المحاسبية التي لفتت الانتباه بشدة خلال الآونة الأخيرة، ويرجع ذلك إلى البحث الدائم عن طرق أفضل وأكثر ملائمة لتخصيص التكاليف بصفة عامة، والتكاليف الإضافية غير المباشرة بصفة خاصة، وإلى عدم

الرضا عن الطرق التقليدية المتبعة في تخصيص تلك التكاليف، خاصة في ظل انفتاح الأسواق وزيادة درجة التنافس.

وعليه، فقد بات من الضروري بيان الوحدات الاقتصادية الصناعية التي تقوم فعلاً بتطبيق النظام أو خطت خطوات نحو تطبيقه، إضافة إلى إظهار علاقة تطبيق هذا النظام بظروف تمكين نجاحه، والتي قد تغفلها بعض الشركات الصناعية المساهمة العامة عندما تريد تطبيق ذلك النظام في شركتها.

وبالتالي، فإن الغرض من هذه الدراسة هو:

قياس أثر استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة.

وتتفرع من هذه المشكلة العناصر المتمثلة في الأسئلة الآتية والتي تحاول هذه الدراسة الإجابة عنها وهي:

1- ما مدى توافر العناصر الأساسية للتطبيق والتي تقيس مستوى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات الصناعية المساهمة العامة؟

2- هل توجد علاقة بين العناصر الأساسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وظروف تمكين نجاح النظام؟

3- ما أثر تطبيق العناصر الأساسية لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة على تحسين الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة؟

### فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة، وبالاعتماد على مشكلة الدراسة فقد تمت صياغة الفرضيات على النحو الآتي:

#### الفرضية الرئيسية الأولى

H01: لا توجد علاقة بين العناصر الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة ومتغيرات ظروف تمكين النجاح لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة.

#### الفرضية الرئيسية الثانية

H02: لا يوجد أثر لتطبيق العناصر الأساسية لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة على تحسين الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة.

والتي قسمت إلى أربع فرضيات فرعية، كالاتي:

**الفرضية الفرعية الأولى:**

لا يوجد أثر لتطبيق العناصر الأساسية لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة على تحسين العائد على الاستثمار.

**الفرضية الفرعية الثانية:**

لا يوجد أثر لتطبيق العناصر الأساسية لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة على تحسين العائد على حقوق الملكية.

**الفرضية الفرعية الثالثة:**

لا يوجد أثر لتطبيق العناصر الأساسية لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة على تحسين العائد على المبيعات.

**الفرضية الفرعية الرابعة:**

لا يوجد أثر لتطبيق العناصر الأساسية لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة على تحسين العائد على الأصول.

**أهمية الدراسة:**

تبرز أهمية الدراسة من أهمية المعلومات التي توفرها بعض أهم وأحدث الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية، كنظام التكلفة على أساس النشاط، والذي قد يسهم استخدامه من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، إلى رفع كفاءتها الإنتاجية وزيادة قدرتها التنافسية، عبر تقديمه لبيانات تكاليفية أكثر ملاءمة لأغراض التخطيط الاستراتيجي والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة كقرارات التسعير، وقرارات المزيج الإنتاجي الأمثل، والمساعدة في إعداد الموازنات، وتحديد الزبائن المربحين، وقرارات تخفيض التكاليف.

كما أن أهمية هذه الدراسة تكمن في تحليل العلاقة بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة عبر قياس العناصر الأساسية اللازمة للتطبيق - والتي قد تغفلها بعض الشركات لاهتمامها بمرحلة التنفيذ أكثر من اهتمامها بمرحلة الإعداد للتطبيق - ومستوى تحسن الأداء المالي، وكذلك قياس علاقة التطبيق للنظام بظروف تمكين النجاح التي تضمن التطبيق الفاعل لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، والتي قد تغفلها أيضا بعض الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عندما تريد تطبيق ذلك النظام في شركتها. وعليه، يتضح لدى الباحث قلة تلك الدراسات التي تناولت تلك المتغيرات.

## أهداف الدراسة:

1- التعرف على مدى توافر العناصر الأساسية والممثلة بـ ( التخطيط، وتشكيل الفريق، والتحليل، والموافقة على التطبيق، والتدريب، واعتماد النظام ( أي إنشاء النظام )، والاستخدام الواسع للتطبيق) لقياس مستوى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

2- قياس العلاقة بين العناصر الأساسية لقياس مستوى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وظروف تمكين نجاح النظام والممثلة بـ ( تكنولوجيا معلومات متطورة، وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة، وتنوع المنتجات، والمنافسة، وتعقيد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية ) وهل للعناصر الأساسية اللازمة لتطبيق النظام تأثير على تحسين الأداء المالي، والذي سيقاس من خلال النسب الربحية ( العائد على المبيعات ROS، والعائد على الأصول ROA، والعائد على حقوق الملكية ROE، والعائد على الاستثمار ROI ) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

## التعريف بالمصطلحات الإجرائية:

### نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

يعد بمثابة أداة إستراتيجية للمنشأة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وزبائن المنشأة مما يسهم في اتخاذ العديد من القرارات الهامة، ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف الموارد (1). أما العناصر الأساسية لقياس مستوى تطبيق ( استخدام ) نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة فهي كالآتي: ( التخطيط، وتشكيل الفريق، والتحليل، والموافقة على التطبيق، والتدريب، واعتماد النظام ( أي إنشاء النظام )، والاستخدام الواسع للتطبيق ) (2).

### ظروف تمكين النجاح:

قد تدعم وتبرر استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتطبيقه، وقد أظهرت الدراسات السابقة أن منافع نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تتحقق ضمن ظروف وهي تمثل متغيرات اختبار تحليل كفاءة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، وهي كالآتي: (تكنولوجيا معلومات متطورة، ونسبة التكاليف غير المباشرة، وتنوع المنتجات، والمنافسة، وتعقيد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية). (3)، (4)، (5).

## نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة الزمني:

هو نظام يقوم على أسس نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ولكن مع تخفيض تكاليف التطبيق وسرعة في البناء والتنفيذ، وسهولة في عملية التحديث، ويعتمد على محركات التكلفة الزمنية (6)، (7)، (8).

## الإطار النظري والدراسات السابقة:

تعد محاسبة التكاليف وأنظمتها التقليدية كموضع نقد للكثير من الكتاب والباحثين من زوايا واتجاهات مختلفة، وبالشكل الذي يكشف عن العديد من مواطن القصور وعدم ملائمة تلك الأنظمة للظروف البيئية الحديثة للتصنيع.

لقد طبق نظام التكاليف التقليدي المعياري بشكل واسع، والذي صمم من قبل G. Charter Harrison عام 1903 م، ويعرف بأنه نظام معتمد على الحجم Volume – Based Costing System، حيث تخصص التكاليف غير المباشرة بالاعتماد على مسببات تكلفة تعتمد على الحجم (مثل: عدد ساعات التشغيل الآلي، وعدد ساعات العمل المباشر)، وهذه المسببات لا تعكس العلاقة السببية لاستهلاك المنتجات والخدمات للموارد المتاحة (9)، مما يؤدي إلى الحصول على أرقام تكلفة غير حقيقية توهم الشركة بأنها تحقق أرباحاً بينما هي في الحقيقة تحقق خسائر في تلك المنتجات، وعليه، تضيق على الشركة فرص التنافس في منتجات أخرى تكلفتها الحقيقية أقل بكثير مما تظهره الأرقام (10).

وتأسيساً على ذلك، يمكن عرض خطوات عمل أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية لآلية

تخصيص التكاليف غير المباشرة على النحو الآتي: (11)

أ- تحديد المنتجات التي سيتم اختيارها كغرض للتكلفة.

ب- تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة مع كل أساس من أسس تحميل التكلفة.

ج- اختيار أساس تحميل التكلفة لاستخدامه لتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات.

د- تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة مع كل أساس من أسس تحميل التكلفة.

هـ- احتساب معدل تحميل محدد - ويكون إما العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات - لوحدة المنتج

لكل أساس تحميل مستخدم لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

و- احتساب مجموع تكاليف المنتجات بإضافة كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تم

تخصيصها على المنتجات.

لقد اعتمدت أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس العلاقة-السبب والنتيجة- (Cause - Effect) إلا أنها في الوقت نفسه افترضت وجود عدد محدود من مجوعات التكلفة (Cost Pools)، على اختلاف أنشطتها، حيث ترغب الإدارة في تحديد العلاقة بين الأسباب (الأنشطة) وبين النتائج ( التكلفة) بشكل مفصل ودقيق، وذلك لغرض تحقيق إدارة أفضل للأنشطة والحصول على قرارات إدارية أفضل (12).

وتعد دراسة (Kaplan, 1984) (13) من الدراسات الرائدة في هذا المجال حيث انتقد فيها محاسبة التكاليف وأنظمة المعلومات الإدارية ووصفها بالتصدع والتقدم وعدم الفاعلية، وخلصت الدراسة إلى ضرورة تجديد التفكير وتوجيه الطاقات للإدارة العليا نحو الخارج وعدم التركيز نحو الداخل، وتجديد أنظمة المحاسبة الإدارية وتطويرها، وركز على أن أنظمة التكاليف والرقابة الداخلية لن تستطيع أن تعيش في معزل عن البيئة الحديثة المحيطة إن أرادت أن تزدهر في مجال المنافسة العالمية.

ويرى (عبد الرحمن، 2000) (14) أن أهم أوجه النقد الموجه لأساليب محاسبة التكاليف التقليدية للرقابة على التكلفة والمتمثلة في نظم التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات في الآتي:

- 1- انخفاض أهمية تطبيقها في الصناعات التي تسعى إلى تحقيق الجودة العالية حيث تقترب التكاليف الفعلية من التكاليف المعيارية مما ينتج عنه تضائل الانحرافات في ما بينهما.
- 2- عدم اهتمامها بدراسة السوق وظروف المنافسين.
- 3- إغفالها للرقابة على الأنشطة في حين أنها المسببة للتكلفة والاكتفاء برقابة التكلفة.
- 4- تشجيعها على المنافسة غير المحمودة بين وحدات الأداء الداخلي بهدف الحصول على أفضل تقرير للمسؤولية، بدلا من تعاون تلك الوحدات وتكاملها لتطوير أداء المشروع.
- 5- إهمالها للرقابة على الجودة، وزمن التسليم، ومستويات الخدمة، بالإضافة إلى رقابة الأنشطة ومحركات الأداء قبل وأثناء وبعد الإنتاج، وتركيزها على فكرة تتبع التكاليف في مراكز المسؤولية مما يجعل الرقابة لا تحقق هدف خفض التكلفة.

ويرى الباحث على الرغم من وجود العديد من المزايا لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية والتي منها؛ انخفاض تكاليف تطبيقه، وسهولة التعامل معه ولاسيما أنه لا يتطلب توفر تقنيات حاسوبية عالية المستوى، كما أنه يكون ملائما حال استخدامه في المنشآت التي تتعامل بمنتج واحد أو أن

النشاطات لديها غير متجانسة، أو إن كانت التكاليف غير مباشرة لديها غير مرتفعة ولا تمثل أهمية نسبية، ومع ذلك فإن الأنظمة التقليدية في قياس تكلفة المنتجات بشكل إجمالي وفي إعداد الموازنات التقديرية للمنشآت وخاصة الصناعية منها، باتت غير قادرة على تطوير الأداء والاستجابة لمتطلبات المرحلة الجديدة.

وعليه، فقد جاء ظهور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نتيجة تزايد درجة الآلية والمكننة في ظل البيئة الصناعية الحديثة، والذي ترتب عليه عدم ملائمة نظم التكاليف بشكلها التقليدي للمحاسبة عن التكلفة في تلك البيئة الصناعية المتقدمة (15).

ويرجع الظهور الأول لنظام التكلفة على أساس الأنشطة للعام 1987، بمقال نشر في صحيفة مدرسة الإدارة التابعة لجامعة هارفارد قسم المحاسبة والإدارة، بعنوان "كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات، دراسة ميدانية" للكاتبين Robin Cooper & Robert Kaplan (16). ثم تتالت بعده المقالات ودراسات الحالة، ثم تلاه نعي رسمي لنظام المحاسبة التقليدية في مؤتمر معهد محاسبي الإدارة (IMA - Institute of Management Accountants)، حيث قال البروفسور جون شانك من جامعة دارتموث "المحاسبة التقليدية في أحسن الأحوال غير مجدية، وفي أسوأ الأحوال معطلة ومضللة" جاء هذا الإعلان عام 1994 الذي تم فيه توثيق أول نجاح في تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في شركة اتصالات (17).

ويرى الباحث أنه يمكن تلخيص مراحل التطور التي شهدتها نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بمرحل تطور تمثلت في ثلاثة أجيال، عرفت بأجيال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة Generations. انطلق الجيل الأول من الانتقادات التي وجهت إلى نظام التكاليف التقليدي وعدّ بداية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال تصميمه للوصول إلى قياس استهلاك الأنشطة من الموارد لتحديد كلفة المنتج النهائي بدقة. إلا أن تطبيقه في هذه المرحلة عجز عن تحديد الأنشطة المسببة للتكلفة بصورة دقيقة مما أثر في قرارات المنشأة نحو تحسين الإنتاج وتطويره (18)، (19). أما الجيل الثاني: فقد ركز على تحليل العملية الإنتاجية حيث اهتم بنظام التكاليف المبني على الأنشطة على أنه نظام للمعلومات المحاسبية والكفوية المالية وغير المالية التي تخدم الإدارة باتجاهات مختلفة لرفع كفاءة الأداء، بالإضافة إلى سد النقص الذي حصل في الجيل الأول، وخصوصاً نحو توفير معلومات تفصيلية عن الأنشطة التي تستهلك الموارد (التكاليف)، إلا أنه تجاهل توفير المعلومات عن المنشأة ككل، بل قدم المعلومات عن الأنشطة الداخلية للعملية الإنتاجية فقط، وهذا أدى

زيادة الدراسات نحو تحسين آلية عمله، فظهر الجيل الثالث الذي كان مجمل تركيزه على العيوب التي ظهرت في الجيل الأول والجيل الثاني، فأصبح نظام التكاليف المبني على الأنشطة يركز على توفير المعلومات عن الأنشطة وربطها بالعمليات الإنتاجية والمنشأة والسوق ككل، وذلك لتمكين الإدارة من القيام بإجراءات التحسين والتطوير المستمرين لمنتجاتها المختلفة على المستويين القصير الأمد والطويل الأمد الذي يمكن الإدارة من مواجهة تحدياتها التنافسية في بيئة العصر الحالي، وقد توسع الاهتمام بنظام التكاليف المبني على الأنشطة وامتدت استخداماته، كظهور الإدارة على أساس الأنشطة (Activity-Based Management (ABM) التي تدعم عملية التحسين المستمر (20). وظهور نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة الزمني Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) الذي يعد من أكثر الأدوات حداثة وقد صممت من قبل Kaplan & Anderson عبر العامين 2004 والعام 2007 (21)، (22)، (23).

#### - فلسفة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يقوم على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة، وأن إنجاز هذه الأنشطة يتطلب شراء أو استخدام الموارد، وأن شراء أو استخدام الموارد يسبب حدوث أو تحقق التكاليف، فمنطق هذا النظام هو أن الموارد تولد المنتجات، وأن الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات تتكون بالأنشطة، ولذلك فإنه لابد من تحديد الأنشطة الرئيسية للشركة ثم تعقب أو تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة على أساس كمية الموارد التي استهلكتها تلك الأنشطة، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف التكلفة النهائية Cost Object المتمثلة بالمنتجات أو الخدمات أو زبائن الشركة، وعلى أساس نسبة استهلاك كل منتج من الأنشطة (24).

وبناء على ما تقدم، فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية: (25).

- 1- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- 2- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات، وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- 3- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- 4- تقديم صورة واضحة ودقيقة لإدارة المنشأة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.

- 5- مساعدة إدارة المنشأة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي، العمل على تخفيض تكاليف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- 6- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

#### الدراسات السابقة:

##### 1- دراسة (خليل , 2003) (26)

**بغنوان (تطوير أنظمة التكاليف في الشركات الأردنية المساهمة العامة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة: دراسة حالة)**

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة من حيث مفهومه، ومقوماته، وخصائصه، والمنافع المترتبة على تطبيقه مقارنة بالنظم التقليدية، والتعرف على واقع نظام التكاليف في إحدى الشركات الأردنية المساهمة العامة وتطويرها من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بدلا من نظام التكاليف التقليدي الموجود لديها .

اعتمدت هذه الدراسة أسلوب "دراسة الحالة" حيث تم اختيار شركة الصناعات الدوائية والمساهمة العامة لتطبيق هذه الدراسة عليها، كما أشارت نتائج هذه الدراسة إلى اختلاف في تكلفة الإنتاج للمستحضرات المنتجة عندما طُبّق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالمقارنة مع النظام المتبع حاليا، إذ انخفضت تكلفة الإنتاج لبعض المستحضرات وارتفعت في بعضها الآخر، حيث تبين بعد تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة أن هنالك بعض المستحضرات كانت تكلفتها مضخمة، وبعضها الآخر كانت تكلفتها منخفضة في ظل النظام الحالي الذي تستخدمه الشركة، مما يترتب على الشركة إعادة تسعير بعض المنتجات بعد تطبيق هذا النظام.

##### 2- دراسة (درغام , 2006) (27)

**بغنوان (مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية)**

وقد اعتمدت الدراسة على استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من (51) شركة صناعية. وأظهرت نتائج الدراسة أن المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة متوفرة لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة، وبالتالي فإن جميع المقومات المقترحة



## 4-دراسة (Maiga &amp; Jacobs ,2008) (29)

## بـعنوان: Extent of ABC Use and Its Consequences

هدفت الدراسة إلى بيان مدى استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط ونتائجه، حيث تم بناء نموذج هيكلي للتحقق من مدى تأثير استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط والممثل ب ( التصميم الصناعي، وإدارة الإنتاج، وهندسة التصنيع) على تحسين التكلفة الممثلة بـ ( تكلفة المواد الخام، وتكلفة الأجور، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، والتكاليف غير الصناعية)، وتحسن الجودة والممثلة ب(نسبة مرور المنتج التام من أول اختبار للجودة، وتكاليف التالف منسوب إلى المبيعات، وتكلفة الوحدات المعاد تصنيعها إلى المبيعات)، وتحسينات زمن الدورة والممثلة ب( زمن إنتاج منتج جديد، وزمن الاستجابة لردود الزبائن، وزمن الوصول للاعتمادية والموثوقية للمنتج)، وتأثير كل من تحسينات الجودة والتكلفة وزمن الدورة على الأداء المالي والممثل ب ( العائد على المبيعات، والعائد على الأصول، ومعدل دوران الأصول، والحصة السوقية) للشركات الصناعية الأمريكية التي بلغ حجم العينة المطبقة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة لفترة تزيد على 3 سنوات عن الفترة الممتدة من عام 1990 حتى عام 2003 (691 شركة صناعية)، وقد استخدمت الاستبانة بوضعها أداة لجمع البيانات، وقد أظهرت النتائج أن هناك تأثيراً إيجابياً كبيراً لمدى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحسين التكلفة والجودة وزمن الدورة، كما أن تحسين الجودة دال معنوي بعلاقته مع تحسين التكلفة وتحسين زمن الدورة، وأن تحسين زمن الدورة دال معنوي في تأثيره على تحسينات التكلفة، وأن تحسين الجودة وتحسين التكلفة وتحسين زمن الدورة يرتبط بعلاقة إيجابية مع الأداء المالي، إلا أن التأثير المباشر لاستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط على الأداء المالي غير دال معنوياً، وعليه يتوسط تلك العلاقة كل من تحسينات ( التكلفة، والجودة، وزمن الدورة).

## 5-دراسة (Abdullah &amp; Irshaidat , 2009) (30)

## بـعنوان: Activity Based Costing)ABC( A Proposed Costing Model For

## ( Phosphate Industry Jordan Phosphate Mines Company a Case Study

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة - كنموذج مقترح لصناعة الفوسفات، في شركة مناجم الفوسفات الأردنية بوضعها حالة دراسية، والتي اقترحت نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كبديل للنظام التقليدي القائم لمحاسبة التكاليف، حيث يتلاءم النظام المقترح مع أنشطة شركة مناجم الفوسفات الأردنية، كما هدفت الدراسة إلى استعراض نظام

المبني على أساس الأنشطة من جميع جوانبه، مع التركيز على منفعه في ما يتعلق بقدرته على توفير معلومات عن التكلفة أكثر دقة والنتيجة عن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بدلا من تطبيق النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف، كون منطق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعتمد على تحليل علاقة السبب والنتيجة عند تخصيص التكاليف غير المباشرة، والذي يقود إلى تخفيض التكاليف، وتحسين فاعلية الإنتاج عبر إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة، بدلا من الاعتماد على أساس واحد في تخصيص تلك التكاليف، والذي أدى إلى تعرض النظم التقليدية للتكاليف إلى انتقادات مستمرة بسبب التشوهات في التكلفة الناتجة عن عدم قدرة النظام وعدم عدالته في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

### منهجية الدراسة:

### مجتمع الدراسة وعينته وإجراءاته:

يتألف المجتمع الإحصائي للدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي والبالغ عددها ( 75 ) شركة، وقد تمثلت عينة الدراسة التي تجاوبت مع الباحث 48 شركة صناعية والتي تمثل نسبة 64% من مجتمع الدراسة، والتي خاطبتها الاستبانة عبر مديريها الماليين ومحاسبى التكاليف في تلك الشركات، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة أُجري مسح ميداني لمجتمع الدراسة، وذلك للتعرف على طبيعة أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة لديها، ومن خلال هذا المسح تسنى للباحث بيان الشركات التي تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط ( والتي بلغ عددها 15 شركة) وذلك للوقوف على حقيقة الوضع الفعلي لديها.

بالإضافة إلى القيام بجمع البيانات المالية وذلك لإجراء التحليل المالي اللازم عبر نسب ( المؤشرات الربحية) الخاصة بالشركات التي تطبق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وذلك لبيان أثر استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تحسين الأداء المالي، في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. ومن خلال التقارير المالية السنوية للشركات وعبر الفترة الممتدة من العام 2005 إلى العام 2009، والتي تم الحصول عليها من دليل الشركات الصناعية للعام 2009 والعام 2010، وكذلك الموقع الإلكتروني لمركز إيداع الأوراق المالية وبورصة عمان، والمتضمن البيانات العامة والبيانات المالية، وبعض المؤشرات المالية حول الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وقد تم اختيار الفترة الزمنية الممتدة للبيانات المالية، وذلك لأن معظم الشركات الصناعية التي تستخدم نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط بصورة فعلية قد بدأت ذلك في

العام 2006، وهذا ما ظهر في إجاباتهم عن السؤال الخاص بالاستبانة عن السنة التي تم استخدامه فيها.

**متغيرات الدراسة :**

**أولاً: المتغير المستقل:**

1) توافر العناصر الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط (ABC) وهي :  
( التخطيط، وتشكيل الفريق، والتحليل، والموافقة على التطبيق، والتدريب، واعتماد النظام ) أي إنشاء النظام )، والاستخدام الواسع للتطبيق ( أي المنافع ) .

2) ظروف تمكين النجاح وهي:

(تكنولوجيا معلومات متطورة، نسبة التكاليف غير المباشرة، تنوع المنتجات، المنافسة، تعقيد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية )

**ثانياً: المتغير التابع:**

الأداء المالي الذي سيتم قياسه عبر مؤشرات (نسب) الربحية:  
(العائد على المبيعات ROS، والعائد على الأصول ROA، والعائد على حقوق الملكية ROE، والعائد

وعليه، فإن أنموذج الدراسة يكون على النحو الآتي:

### ظروف تمكين النجاح

#### المتغير تابع

- العائد على الاستثمار
- العائد على حقوق الملكية
- العائد على المبيعات
- العائد على الأصول

#### المتغير المستقل

تطبيق نظام التكلفة على أساس  
النشاط  
(العناصر الأساسية للتطبيق)

الأنموذج إعداد الباحث

## تحليل نتائج الدراسة:

## القسم الأول:

اختبار سؤال الدراسة حول: ما مدى توافر العناصر الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة.

النتائج الإحصائية المتعلقة بوصف حجم العينة حول مدى توافر العناصر الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الآتية:

حيث تم الاعتماد على المعايير الآتية للحكم على درجة تطبيق العناصر الأساسية للنظام لكل شركة، وعبر استخراج متوسط الإجابات لكل عنصر من عناصر التطبيق على حدة، والتي كانت الإجابات في الاستبانة تقاس عبر سلم ثنائي إما بـ (نعم أو لا) والممثلة بالجدول الآتي:

الجدول رقم (1-1)

(معايير الحكم على درجة تطبيق العناصر الأساسية للنظام، عندما يكون سلم الإجابات ثنائياً)

| المعايير |             |       |
|----------|-------------|-------|
| 1        | صفر - 0.20  | ضعيف  |
| 2        | 0.21 - 0.40 | مقبول |
| 3        | 0.41 - 0.60 | متوسط |
| 4        | 0.61 - 0.80 | جيد   |
| 5        | 0.81 - 1    | عالي  |

في هذا الجزء يستعرض الباحث وصفاً حقيقياً للوضع القائم في ما يخص حالة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، حيث يعرض الجدول التالي النتائج الإحصائية لمجتمع الدراسة حول مدى توافر العناصر الأساسية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة للشركات التي أجابت عن الاستبانة بالإيجاب نحو تطبيقها للنظام والبالغ عددها 15 شركة:

- Anderson. S & Kaplan. R , 2003, Time- Driven Activity -Based Costing, Available on: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Anderson. S, Prokop. K & Kaplan. R , 2007, Fast-Track Profit Models: More Powerful Due-Diligence Process for Mergers and Acquisitions, The Journal of Private Equity. Available on: EBSCO Data Based.
- Barker , Katherine & Cagwinby , Douglass, 2002, New Evidence Relating TQM To Financial Performance: An Empirical Study Of Manufacturing Firms, USA ,pp 1- 40, ( Online) Available: <http://aaahq.org/AM2001/sessions/ab178.pdf>
- Cagwin , Douglass, May 1999, New Business Initiatives And Financial Performance, Dissertation, University Of Arkansas, PP 1-215 .
- Compton, T, 1996 , Implementing Activity -Based Costing , The CPA Journal , Vol . 66, No. 3, PP 20-23.
- Ittner , C. Lanen, W. and Larcker. D, 2002, The Association Between Activity- Based Costing and Manufacturing Performance, Journal of Accounting Research, Vol .40, No. 3 , June, pp 111-130.
- Kaplan. R, 1988, One Cost System Isn't Enough, Harvard Business Review , Vol 66. -Kaplan. R, 1984, Yesterday's Accounting Undermines Production, Harvard Business Review , Vol 62, Issue 4.
- Maiga. A & Jacobs. F, 2008, Extent of ABC Use and Its Consequences, Contemporary Accounting Research, Vol.25, No(2), pp 533-566.
- Mecimore .D, & Bell .T, 1995, Are We Ready For Fourth Generation ABC ? , Management Accounting , PP 22-25.
- Rebischke, Steven A, Sapp, Richard W, Crawford, David M, 2005 , Activity - Based Information for Financial Institutions , Journal of Performance Management , Vol( 1) , USA. Available (on line): <http://findarticles.com/p/articles>.
- Shannon. W, Anderson, 2002, A Framework For Assessing Cost Management System Changes : The Case Of Activity- Based Costing Implementation At General Motors 1986-1993,, ( Online) Available: <http://dspace.mit.edu/handle/1721.1/1637>
- Thomson. J & Gurowka.J, 2005, Sorting Out The Clutter- Strategic Finance, Institute of Management Accountants, Available on: <http://Imanet.org/Pdf/3252.Pdf>.
- Wegmann. G, 2010 , The Activity-Based Costing Method : Developments And Applications, The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices, Vol. VIII, n° 1, p. 7-22.

### 3-Websites:

- <http://www.sdc.com.jo>
- <http://www.ase.com.jo>
- <http://www.jsc.gov.jo>
- [Http://www.jism.gov.jo](http://www.jism.gov.jo)