

**دور نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور  
الأداء فى تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة  
مع دراسة ميدانية**

دكتورة  
**إيمان عبد الفتاح الجمهوى**  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

دكتور  
**على مجاهد أحمد السيد**  
أستاذ المحاسبة المساعد  
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

**محمود محمد عبد المولى شاهين**

يهدف هذا البحث إلى دراسة دور نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ، ولتحقيق ذلك تم تقسيم البحث إلى جزأين : الجزء النظري تناول التأسيس الفكري واستطلاع الجهود السابقة في موضوع البحث وتطوير فروض البحث . والجزء التطبيقي لاختبار فروض البحث وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من محاسبي التكاليف ، المديرين الماليين ، أعضاء مجلس الإدارة ، والأكاديميين باستخدام استمارة استقصاء أعدت خصيصاً لهذا الغرض . وقد تم توزيع (٢٥٠) استمارة على عينة الدراسة ، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS) .

توصلت نتائج البحث إلى أن المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء تساعد على تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ، كما توصلت إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز الإدارة على أساس القيمة ، كما توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول الأهمية النسبية للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة حيث يعتبر توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط الأكثر أهمية ، وهذه المعلومات لا يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط التقليدي أو الموجه بالوقت .

### **Abstract :**

The Purpose Of This Research : Studying The Role Of Performance Focused Activity Based Costing (PF-ABC) In Enhancing The Value Based Management Philosophy (VBM). In Order To Achieve This, This Research Has Been Divided Into Two Parts: The Theoretical Part Which Reviewed The Literature In This Field And Development of hypotheses. And , The Applied Part Of The Research : Tested The Hypotheses, Through A Field Study On A Sample Of Cost Accountants, Financial Managers, Board Of Directors Members, And Academics Using Questionnaire Prepared Specifically For This Purpose. The Number Of Questionnaires Sending (250) To The Sample Members. The Data Were Analyzed Using SPSS.Version19.

Results Found Are : The Information Provided By Performance Focused Activity Based Costing (PF-ABC) Enhancing The Value Based Management Philosophy. The Study Also Showed No Statistically Significant Differences Between The Opinions Of The Study Sample On The Importance Of The Information Provided By Performance Focused Activity Based Costing (PF-ABC) In Enhancing The Value Based Management Philosophy (VBM). The Results Of The Study Also Showed Statistically Significant Differences Regarding The Relative Importance Of The Information Provided By Performance Focused Activity Based Costing (PF-ABC) In Enhancing The Value Based Management Philosophy (VBM) . The Provision Of Information On The Productivity Of Each Activity Is More Important ,This Information Is Not Available On (ABC/TD-ABC)

اتسمت بيئة الأعمال الحديثة بمجموعة من الخصائص التي من أهمها التطور المذهل في تكنولوجيا الإنتاج والنقل والاتصالات والمعلومات مما أدى إلى ما يعرف بالعولمة ووجود مجموعة من التحديات التي تهدد المنظمات في بيئة الأعمال الحديثة بعدم القدرة على الاستمرارية نظراً لزيادة حدة المنافسة ، وإيذاء هذه التحديات المتزايدة كان لابد لمنظمات الأعمال من السعي نحو خلق ميزة تنافسية (السيد ، ٢٠٠٦ ، ص ١).

ولكي تتمكن منظمات الأعمال من خلق ميزة تنافسية يجب عليها التركيز على خلق قيمة أكبر من المنافسين في نفس المجال ، حيث توجد علاقة طردية بين قدرة المنشأة على خلق القيمة والميزة التنافسية ؛ فاستمرارية الشركة في بيئة المنافسة مرهونة بقدرتها على خلق القيمة . ولذا تهدف منظمات الأعمال سواء كانت مدرجة في سوق الأوراق المالية أو غير مدرجة إلى خلق المزيد من القيمة لجميع أصحاب المصالح ( lin&lin, 2006, P94 ؛ سويسبي ، ٢٠١٠ ، ص ٥٥ ؛ Bannister & Jesuthasan, 1997, p12 ؛ Annamari, 2018, P.2 ) .

ولذلك اتجهت العديد من الدراسات نحو البحث عن المنهج والاستراتيجية التي تمكن منظمات الأعمال من خلق المزيد من القيمة والاستمرارية على المدى الطويل ، وقد أثمرت جهود البحث للتوصل إلى ما تسمى بالإدارة على أساس القيمة Value Based Management والتي تمثل المرحلة الرابعة من مراحل تطور المحاسبة الإدارية ، وتساعد في تحقيق العديد من المزايا ومنها خلق نمو مستدام للقيمة ، تقليل مشاكل الوكالة تحسين أداء ودخل المنشآت ، وتحسين تخصيص الموارد ( Ittner & David 2001, 350 ؛ Abdel-kader & luther, 2006, P. 233 ؛ Thomas, et, al,2017,P.511 ) .

وتساعد أدوات إدارة التكلفة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة من خلال اتخاذ القرارات الملائمة التي تؤدي إلى تحقيق القيمة بأقل تكلفة ممكنة عن طريق الفهم الكامل لمسيبات التكاليف والإيرادات ، فكثير من المنافسين يختارون نفس محركات القيمة ولكن يركز التنافس حول تدنية التكاليف . ( السيد ، ٢٠٠٣ ، ص ٤٦٢ ؛ الهلباوى والنشار ، ٢٠٠٩ ، ص ٨٥ ، Kinney, M. & Groth, 1994, P.53 )

وبصفة علمية يتكون نظام الإدارة على أساس القيمة من ثلاث عناصر وهي المدخلات والمخرجات والتشغيل ، وتتمثل المدخلات في المعلومات الخاصة بالتكاليف والأداء وتساعد نظم محاسبة التكاليف في توفير تلك المعلومات . (غانم، ٢٠١٥، ص ٩٤)

ولقد شهدت نظم محاسبة التكاليف مجموعة من التطورات نتج عنها إعادة النظر في نظم التكاليف التقليدية والتي تعرضت للعديد من الانتقادات نتيجة لما تقدمه من معلومات تفتقر إلى الدقة والملائمة في ظل البيئة الحديثة . وفي ضوء تلك الانتقادات الموجه لنظم التكاليف التقليدية قدم الباحثون نظام التكاليف على أساس النشاط ( Activity Based Costing ) ولكن تعرض هو الآخر لكثير من الانتقادات خاصة فيما يتعلق بتخصيص التكاليف وإدارة الطاقة لعدم الاعتراف بسلوك التكلفة وعدم المحاسبة عن الطاقة غير المستغلة بشكل صحيح . كما أنه نتيجة تزايد حدة المنافسة العالمية في صناعات كثيرة فإن استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط بصورته الحالية لم يساعد في توفير المعلومات الملائمة لتحقيق رضا العملاء ، وتلبية احتياجاتهم بالسعر والوقت المناسب نتيجة عدم توفيره لمعلومات التكلفة المتعلقة باتخاذ القرارات على المدى القصير ، مما جعل الوحدات الاقتصادية لا تعتمد عليه في إدارة التكلفة . ( Gress, 2005, pp. 14-15 ) .

ونتيجة للانتقادات التي واجهت نظام التكاليف على أساس النشاط في صورته التقليدية بدأ البحث عن نظام بديل وأثمرت الجهود البحثية لكل من Anderson&Kaplan إلى التوصل

إلى التوصل إلى نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ( Time Driven Activity Based Costing ) في عام ٢٠٠٤ ، والذي يتطلب تقديرين فقط هما : تقدير تكلفة وحدة طاقة الموارد ، وتقدير طلب موضوع القياس التكاليفي على طاقة الموارد المختلفة . (Anderson & Kaplan, 2007, P.17) ، ولكن تعرض نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت إلى كثير من الانتقادات والمعوقات وهذا ما دعي للبحث على أسلوب جديد ، وأثمرت جهود البحث إلى تقديم (Namazi,2009) نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ( Performance-Focused Activity Based Cost ) والذي يتميز بتوفير نوعية جديدة من المعلومات ترتبط بإعداد تقارير الأداء للأنشطة (خطاب، ٢٠١٣، ص٤٠؛ Namazi, 2009 , p 31

من خلال ما سبق فإن الباحث يحاول أن يتعرف على مدي فعالية نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة في الشركات المصرية .

### طبيعة مشكلة البحث :

إذا كانت بيئة الأعمال الحديثة تتسم بالمنافسة العالمية الشديدة، وتمثل الميزة التنافسية ضمانا للبقاء لمنظمات الأعمال اليوم، فيجب على هذه المنظمات أن تلمس أي سبيل لكسب وتحقيق هذه الميزة التنافسية والعمل على زيادتها ، ولما كان خلق المزيد من القيمة مقارنة بالمنافسين يمثل أحد أهم العوامل التي ثبتت من خلال الدراسات العديدة أنه يساعد على خلق وزيادة الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال ، لذا انتقل تركيز إدارة منظمات الأعمال في جميع أنحاء العالم في السنوات الأخيرة إلى البحث في جميع مراحلها عن خيارات القيمة وتعمل على خلق وتقديم القيمة لجميع أصحاب المصالح . فالمساهمون يريدون الحصول على عائداً أعلى على استثماراتهم وفي حالة عدم حصولهم على ذلك سوف تنتقل استثماراتهم إلى منظمات أخرى ، وفي نفس الوقت يريد العاملون الأمان والتطور الوظيفي والحصول على الأجور والمكافآت المناسبة وفي حالة عدم حصولهم على ذلك سوف يضعف أداء العاملين أو يتركوا العمل ، وفي الوقت ذاته يتوقع العملاء الحصول على مستويات أعلى من الجودة والقيمة وفي حالة عدم حصولهم على ذلك سوف يذهبون إلى منظمات منافسة .

وتعتبر الإدارة على أساس القيمة واحدة من الأدوات التي تساعد الشركة في اكتساب الميزة التنافسية والمحافظة عليها نظرا لتركيزها على خلق وإدارة وقياس القيمة لجميع أصحاب المصالح (Pravin & Pillai , 2013,p51 ؛ الجمل، ٢٠١٦، ص١٠٠) وتتطلب الإدارة على أساس القيمة بيئة معينة لتحقيق الهدف النهائي منها والمتمثل في خلق القيمة لأطراف مثلت القيمة تتسم بالتركيز على قيادة التكلفة واستخدام التكنولوجيا وتعظيم كفاءة الأنشطة ، وتكوين فريق عمل متكامل يتولى مهام تحقيق أفضل النتائج . (جادو، ٢٠٠٧، ص٣٢٤) .

ويجب أن تستمد فلسفة الإدارة على أساس القيمة من وجه نظر قائمة على تحسين كفاءة وفعالية الأنشطة (الجمل، ٢٠١٦، ص٦٩؛ Bijlsma, et al., 2002, p.3) وتساعد نظم محاسبة التكاليف في توفير المعلومات التي تمكن من تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة . وتعرض نظم محاسبة التكاليف التقليدية للعديد من الانتقادات في مجال توفير تلك المعلومات ، ومن أهم هذه الانتقادات التركيز على المنتجات وليس على الأنشطة وعدم استغلال التسلسل الهرمي للتكلفة ، كما أن مؤشرات تقييم الأداء المستمدة من نظم التكاليف التقليدية غير فعالة لأغراض الرقابة ، كما تعاني هذه النظم من العجز في توفير معلومات غير مالية لقياس كفاءة استخدام طاقة الموارد

معلومات غير مالية لقياس كفاءة استخدام طاقة الموارد المتاحة ( Hasan, 2017, P.1; ) ؛ David&Stovall,2011,P.4 ؛ ص ٤٣ ؛ Soekardan, 2016, P. 336 ؛ السيد، ٢٠١٥، ص ٤٣ ؛ Balakrishnan,et ، ص ٥٣ ؛ كيوان ، ٢٠١٣ ، ص ١١٠٩ ؛ الجمل ، ٢٠٠٩ ، ص ٢١ ؛ (al,2012,P31)

ونتيجة للانتقادات التي تعرضت لها نظم التكاليف التقليدية ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط في أواخر ١٩٨٠؛ إلا أنه تعرض للعديد من الانتقادات في مجال القدرة على توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة ، ومن أهمها أنه يقدم رؤية محدودة حول إمكانية إدارة الأنشطة التي تضيف قيمة ، وعدم التطبيق السليم لمعيار السبب والنتيجة ، كما أن نظام التكاليف على أساس النشاط لا يميز بين التكاليف التي تنشأ في مجمع التكلفة وبين التكاليف التي يتم تخصيصها من مجمعات التكلفة الأخرى . ( Tse & Gong, 2009, P. 55 ؛ السوافيري والنذاف ، ٢٠١٣ ،

ص ٣١٤ ؛ Keys & Merwe, 2001a, p. 4 )

ونتيجة للانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس النشاط ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت إلا أنه تعرض للعديد من الانتقادات في مجال القدرة على توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة ، ومن أبرز تلك الانتقادات إهمال بعد شديد الحساسية وهو تقييم الأداء والذي يعد حجر الزاوية للحفاظ على القدرة التنافسية وزيادة الحصنة السوقية . ( القسطاوي ، ٢٠١٦ ، ص ٢١ ؛ Carroll & Lord,2016,P173 )

ولذا تم تطوير الجيل الثالث لنظام التكاليف على أساس النشاط والذي يسمى بنظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء performance Focused Activity Based Costing (PF-ABC) ، ويتميز (PF-ABC) بأنه نظام يهتم بقياس التكاليف إلى جانب اهتمامه بتقييم أداء الأنشطة ، حيث يعترف بسلوك التكلفة وفقاً لموضوع القياس التكاليفي ، كما يتميز بإعداد تقارير الأداء لكل نشاط من خلال تقديم (٦) مقاييس للأداء وهي : انحراف سعر الموارد المرنة وانحراف كمية الموارد المرنة وانحراف كفاءة الموارد المرنة وانحراف فعالية الموارد المرنة ، انحراف موازنة الموارد الملزمة ، وانحراف طاقة الموارد الملزمة . ( kowsari, 2013, P. 2505; Namazi, ) (2009, P. 37; Al sanafawy, 2013, P.55)

في ضوء ما سبق تنحصر مشكلة البحث في عدم قدرة كل من نظم التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في تلبية متطلبات تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ، بل قد تقف حائلاً أمام تزويد الإدارة بالمعلومات لتحقيق أغراض خلق القيمة ، مما يحد من قدرة الوحدات الاقتصادية على مواجهة ظروف المنافسة الشرسة الموجودة الآن على المستويين المحلي والعالمي .

ومن هنا يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي :

ما هو دور المعلومات الناتجة من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور

الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ؟

ويمكن الإجابة على السؤال البحثي من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية :

١- هل المعلومات الناتجة من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء تدعم تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ؟

٢- هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة؟

٣- هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول الأهمية النسبية للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة؟

### هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في " دراسة أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة "

وفى سبيل تحقيق الهدف الرئيس يتناول البحث تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

١- بيان أثر المعلومات الناتجة من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء تدعم تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

٢- دراسة الاختلاف بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

٣- دراسة الأهمية النسبية لكل معلومة من المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

### منهج البحث :

يتمثل منهج البحث في ضوء هدف البحث ، والسؤال البحثي الذي يحاول البحث الإجابة عنه وهو مدي أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ،لذا سوف يعتمد البحث على المنهجين التاليين :

( أ ) **المنهج الاستنباطي** : اعتمد عليه الباحثون لتطوير الاطار النظري، وذلك من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي عن طريق مراجعة الكتب والدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المتغيرات الخاصة بالدراسة والموضوعات المتعلقة بها بصفة خاصة ،بههدف التأصيل النظري لموضوع الدراسة ، واستنباط مدي فعالية نظم التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ، وتطوير فروض البحث .

(ب) **المنهج الاستقرائي** : استخدمه الباحثون عند إجراء الدراسة الميدانية لجمع البيانات وتحليلها واختبار الفروض التي تم التوصل اليها من خلال الدراسة النظرية ، لتحديد مدى قبول الفروض من عدمه .

### فروض البحث :

في ضوء طبيعة مشكلة وأهداف الدراسة يمكن صياغة الفرض الرئيس التالي في صورته

**العدمية** :

" لا يوجد دور لنظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة "، ويندرج من الفرض الرئيس **الفروض الفرعية التالية** في صورتها العدمية:

**الفرض الأول** : لا تساهم المعلومات الناتجة من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

**الفرض الثاني :** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

**الفرض الثالث :** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول الأهمية النسبية للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

### **أهمية البحث :**

تتمثل الأهمية العلمية والعملية في النقاط التالية :

#### **( أ ) الأهمية العلمية :**

١. تعتبر الإدارة على أساس القيمة امتداداً طبيعياً لمراحل تطور المحاسبة الإدارية ، ولكن المكتبة العربية لا تزال تفتقر إلى الدراسات المتخصصة في مجال تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة
٢. يعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء امتداداً طبيعياً للسعي المستمر من قبل الباحثين والأكاديميين لتطوير نظم التكاليف ، ولكنه لا يزال في مرحلة الأولى وبالتالي يحتاج مزيد من البحث

#### **( ب ) الأهمية العملية :**

١. تنبع أهمية هذا البحث من أهمية الدور المتوقع أن تقوم به فلسفة الإدارة على أساس القيمة في دعم القدرة التنافسية لتلك الشركات بما يضمن الاستمرارية والنجاح في ظل البيئة التنافسية .
٢. توجيه انتباه الشركات المصرية التي تعمل في بيئة الأعمال الحديثة نحو الفوائد الناتجة من تبني نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء .

### **حدود البحث :**

- أ- يقتصر البحث على تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة من خلال تحسين كفاءة وفعالية الأنشطة .
- ب- يقتصر البحث على تعزيز القيمة لثلاث أطراف وهم حاملي الأسهم والعاملين والعملاء .

### **تنظيم البحث :**

يمكن تنظيم الجزء المتبقي من البحث على النحو التالي ، يستعرض القسم الثاني الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، أما القسم الثالث يركز على الإطار الفكري للإدارة على أساس القيمة ، ويتناول القسم الرابع الإطار الفكري لنظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ، هذا ويتناول القسم الخامس مدي فعالية نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ، بينما يتناول القسم السادس الدراسة الميدانية ، ويعرض القسم السابع النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية .

### **الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث :**

يتناول الباحثون في هذا الجزء أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بأبعاد المشكلة موضوع البحث ؛ من أجل الوقوف على أهم ما توصلت إليه تلك الدراسات ، وصولاً للفجوة البحثية ومحاولة سدها في متن هذا البحث ، ويمكن تقسيم تلك الدراسات إلى مجموعتين كما يلي :

#### **أولاً : دراسات متعلقة بالإدارة على أساس القيمة**

١- دراسة ( Ittner & David, 2001 ) بعنوان :

## Assessing empirical research in managerial accounting : a value-based management perspective

هفت الدراسة إلى إجراء مراجعة انتقادية للبحوث في مجال المحاسبة الإدارية ، وتقديم إطار مقترح لتطبيق الإدارة على أسس القيمة .

وتوصلت الدراسة إلى أهمية تبني الإدارة على أساس القيمة حيث أنها تركز على تحديد وتنفيذ الاستراتيجيات التي توفر أعلى إمكانية لخلق القيمة ، وتعتبر الإدارة على أساس القيمة المرحلة الرابعة من مراحل تطور المحاسبة الإدارية . واقتُرحت الدراسة إطار لتطبيق الإدارة على أساس القيمة يتمثل في : اختيار الأهداف الداخلية للمنشأة التي تؤدي إلى زيادة القيمة ، تطوير استراتيجية المنشأة بما يتلاءم مع أنجاز الأهداف المختارة ، التعرف على محركات القيمة التي تساعد فعلا على خلق القيمة ، تطوير خطط العمل واختيار مقاييس الأداء ووضع الأهداف على أساس الأولويات المحددة في تحليل محركات القيمة ، تقييم نجاح خطط العمل والإجراءات التنظيمية وتقييم الأداء الإداري ، تقييم صلاحية الأهداف الداخلية للمنظمة والاستراتيجيات والخطط وأنظمة الرقابة في ضوء النتائج الحالية وتعديلها على النحو المطلوب . كما توصلت الدراسة إلى وجود ثلاث أساليب في المحاسبة الإدارية تركز على تحديد وقياس محركات القيمة وهي (نظام التكاليف على أساس النشاط ، إدارة التكلفة الاستراتيجية ، بطاقة الأداء المتوازن) .

### ٢- دراسة ( السيد ، ٢٠٠٣ ) بعنوان " إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي من خلال التكامل بين مدخلي إدارة القيمة ومنشور الأداء "

هدفت الدراسة إلى وضع إطار شامل لتقييم الأداء الاستراتيجي يربط عملية التقييم بكل من إدارة القيمة وجميع مستويات قياس وتقييم الأداء ويهدف إلى إرضاء الأطراف ذات المصلحة بالمنشأة ، وتحديد الأبعاد الجديدة لدور المحاسبة الإدارية في مجال تقييم الأداء .

وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة على أساس القيمة تقدم إطار متكامل لقياس وتقييم ثلاث مستويات للأداء وهي المنظمة والعملية والنشاط ، كما أنها تساعد على تحقيق الأداء الأمثل للمشروع ، وتوجد مجموعة من أدوات المحاسبة الإدارية التي يمكن أن يستخدمها المحاسب الإداري بشكل متكامل ضمن إطار الإدارة على أساس القيمة وهي نظام التكاليف والموازنة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن للأداء ونظام المقارنة بالأفضل .

### ٣- دراسة ( Pedersen & Rendtorff, 2004 ) بعنوان :

#### Value-based Management in Local Public Organizations: A Danish Experience

هدفت الدراسة إلى التعرف على ما يمكن أن تقدمه الإدارة على أساس القيمة للمنظمات العامة ، وكيف تساعد في اتخاذ القرارات بالمنظمات العامة . واعتمدت الدراسة على دراسة حالة لمنظمة Danish Experience الموجودة في الدنمارك .

وقصت الدراسة إلى أن الإدارة على أساس القيمة تعتبر شكلاً من أشكال الإدارة الأخلاقية والذي يتخذه المديرين بغض توفير قيمة لجميع أصحاب المصلحة في المنظمة العامة ، وتساعد في حل بعض المشكلات التنظيمية في المنظمات العامة ، هذا وتساعد في دعم اتخاذ القرارات النهائية ، كما تساعد في تحسين أداء المنظمات العامة .



#### ٤- دراسة ( Line, Jerry & Lin,Grac 2006 ) بعنوان :

##### **Ethical Customer Value Creation: Drivers and Barriers**

هدفت الدراسة إلى التعرف على محركات ومعوقات خلق قيمة للعملاء ، وأثر خلق القيمة للعملاء على الربحية والقدرة التنافسية .  
وتوصلت الدراسة إلى إن مسببات خلق قيمة للعملاء من وجهة النظر الخاصة بالعاملين تتمثل في المهارات المميزة ، التجربة الشخصية، التعليم والابتكار. ومن وجهة نظر العمليات تتمثل في القدرة على الابتكار والتطوير والتميز . في حين تتمثل حواجز خلق قيمة للعملاء من وجهة نظر العاملين في انعدام الثقة و المعرفة غير الكاملة . ومن وجهة نظر العمليات في قلة التكنولوجيا والموارد . وتوصلت الدراسة أيضا إلى ان تبني فلسفة الإدارة على أساس القيمة يؤثر بالإيجاب على القدرة التنافسية .

#### ٥- دراسة ( Ryan & Trahan, 2006 ) بعنوان :

##### **" Corporate Financial Control Mechanisms and Firm**

##### **Performance: The Case of Value-Based Management Systems**

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق الإدارة على أساس القيمة على الأداء الاقتصادي للشركات وكفاءة استخدام رأس المال ، واعتمدت الدراسة على تحليل أداء (٨٤) شركة .

وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة على أساس القيمة تساعد في الحد من مشكلة الوكالة وتحسين الأداء الاقتصادي للشركات وتحسن كفاءة استخدام رأس المال وزيادة دخل الشركات بعد تطبيق نظام الإدارة على أساس القيمة عن قبل التطبيق .

#### ٦- دراسة ( Krol, 2007 ) بعنوان :

##### **Value Based Management in Small and Medium Enterprises Analysis of internal and external impulses and possibilities of implementation**

هدفت الدراسة إلى تحليل ما اذا كانت الإدارة على أساس القيمة مهمة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، والتعرف على معايير تقييم مدى صلاحية أدوات المحاسبة الإدارية لتنفيذ الإدارة على أساس القيمة .

وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة على أساس القيمة مناسبة بشكل عام لكل الشركات دون الأخذ في الاعتبار حجمها واستخدامها لأسواق رأس المال ، وتوجد مجموعة من الدوافع الخارجية والداخلية لتنفيذ الإدارة على أساس القيمة في الشركات الصغيرة والمتوسطة . وتوجد مجموعة من المعايير لتقييم مدى صلاحية أدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة في تنفيذ الإدارة على أساس القيمة وهي: أن تنتظر في المبادئ الأساسية للإدارة على أساس القيمة ، ان توفر المعلومات ذات الصلة بقرارات الإدارة في جميع المستويات ، يجب ان توجه لإصحاب المصالح أكثر من التوجه نحو المساهمين فقط يجب أن تكون الإدارة على أساس القيمة مستمدة من وجهه نظر قائمة على الموارد .

#### ٧- دراسة ( خطاب ، ٢٠٠٩ ) بعنوان : " إطار مقترح لتحقيق التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة " .

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة (VBM) وذلك لتحديد أفضل لمفهوم القيمة لأطراف المنشأة في مثلث القيمة ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال .

وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة على أساس القيمة تساعد إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية التي تؤدي إلى تعظيم قيمة المنشأة في الأجل الطويل وذلك من خلال تركيز الجهود على تحديد وإيجاد وإدارة فرص خلق القيمة لكل طرف من الأطراف المتعاملة مع

طرف من الأطراف المتعاملة مع المنشأة والتي تمثل مثلث القيمة من حاملي الأسهم والمستهلكين والعاملين .

٨- دراسة ( جادو ، ٢٠٠٩ ) بعنوان : " دراسة تحليلية لمدى فعالية تطبيق منهج الإدارة على أساس القيمة لتعظيم القيمة لأصحاب حقوق الملكية في الوحدات الاقتصادية - دراسة ميدانية " .

هدفت الدراسة إلى بيان كيف يساهم تفعيل منهج الإدارة على أساس القيمة في تعظيم قيمة أصحاب حقوق الملكية في الوحدات الاقتصادية المصرية .  
وتوصلت الدراسة إلى إن نجاح المنشأة في خلق القيمة يعتمد على الاتجاه نحو استراتيجية القيادة التكاليفية ، استخدام التكنولوجيا الحديثة التي تتيح توفير معلومات ذات قيمة لمتخذي القرارات ، تعظيم كفاءة الأنشطة المضيئة للقيمة ، وضرورة توفير فريق عمل متكامل يتولى مهام تحقيق أفضل النتائج .

٩- دراسة ( Mzera, 2012 ) بعنوان :

### The Effect of Strategic Value-Based Management on the Performance of Organizations in Coast Province

هدفت الدراسة إلى إظهار تأثير الإدارة على أساس القيمة على أداء المنظمات المدرجة في كينيا . واعتمدت الدراسة على الاستبيانات الموزعة على (٧٠) من مديري الفنادق .

وتوصلت الدراسة إلى الإدارة على أساس القيمة تمتلك تأثير إيجابي على الأداء في الفنادق ، لا تعتمد العديد من الفنادق على الإدارة على أساس القيمة حيث إن الكثير من الأفراد ليست على دراية بأسلوب الإدارة على أساس القيمة .  
وأوصت الدراسة بتنفيذ الإدارة على أساس القيمة في الفنادق لتعزيز الأداء ، ويجب تدريب العاملين على استخدام أدوات الإدارة على أساس القيمة .

١٠- دراسة ( Mzera, 2013 ) بعنوان :

### The Role of Value-based Management Tools on the Performance of Firms Listed in the Nairobi Securities Exchange

هدفت الدراسة إلى إظهار تأثير أدوات الإدارة على أساس القيمة في تعزيز أداء المنظمات المدرجة في بورصة نيروبي (Nairobi) ، وتحديد دور خصائص المديرين والخصائص التنظيمية على أداء المنظمات . واعتمدت الدراسة على الاستبيانات الموزعة على مديري الشركات المدرجة في بورصة Nairobi .

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين الإدارة على أساس القيمة وتعزيز أداء الشركات ، المديرين الأقل من ٣٥ عام لديهم القابلية لتطبيق أدوات الإدارة على أساس القيمة في منظماتهم ، المديرين الذين لديهم خلفية محاسبية لديهم القابلية لتطبيق أدوات الإدارة على أساس القيمة ، المديرين الحاصلين على شهادات علمية أعلى لديهم القابلية لتطبيق أدوات الإدارة على أساس القيمة في منظماتهم ، كما توصلت إلى إن الإدارة على أساس القيمة لها تأثير إيجابي على الأداء التنظيمي .

١١- دراسة ( Beck, 2014 ) بعنوان :

### The Effects of the Implementation of value-based Management

هدفت الدراسة إلى دراسة أثر الإدارة على أساس القيمة ومحاولة حل مشكلة تعارض المصالح من خلال طريقة جديدة لقياس القيمة .

وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة على أساس القيمة تعتبر أداة للحد من عدم تطابق الأهداف بين المديرين والمساهمين حيث أنها تسعى لتحقيق الربح لكل من العاملين والمساهمين ،

والمساهمين ، كما توصلت إلى أن الإدارة على أساس القيمة تأثر بشكل إيجابي على جميع المجالات في المنظمة وخاصة في مجال صنع القرار .

١٢- دراسة ( غانم ، ٢٠١٥ ) بعنوان :

### " التكامل بين منهج إدارة القيمة ومنهج إدارة التكلفة "

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين مدخل إدارة القيمة وإدارة التكلفة ، وتناول المفهوم والمزايا والأهداف لكل منهما ، وتوضيح مكونات منهج إدارة القيمة ، وتوضيح أثر استخدام منهج إدارة القيمة على اتخاذ القرارات .

وتوصلت الدراسة إلى أن أهداف و فلسفة أسلوب إدارة التكلفة تتمثل في خفض التكاليف في المنشأة بما يحقق المزايا التنافسية للمنشأة ، تحليل الأنشطة لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة ، والتحسين المستمر للعمليات وإعداد مصفوفة للعلاقات بين العمليات والأنشطة داخل المنشأة. وتتمثل أهداف إدارة القيمة في: تعظيم القيمة سواء تعظيم قيمة المنشأة أو العميل أو أصحاب حقوق الملكية وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة وزيادة الربحية والمساعدة في اتخاذ القرارات وتحسين وتطوير الأداء. وتوجد مجموعة من المزايا والمنافع لمنهج إدارة القيمة وهي تعظيم القيمة وخفض التكاليف وزيادة الربحية وتحسين الأداء ودعم اتخاذ القرار ووضع استراتيجيات للمنشأة لزيادة القيمة والعائد .

كما توصلت الدراسة إلى أن نظام إدارة القيمة يتكون من عناصر المدخلات والتشغيل والمخرجات ، حيث تتمثل المدخلات في المعلومات الخاصة بالتكاليف والأداء والأهداف المطلوبة والمشاكل التي تواجه الإدارة ، بينما تتمثل مرحلة التشغيل في مجموعة من التحليلات والتقييمات للأساليب المستخدمة في منهج إدارة القيمة ، وتتمثل المخرجات في نتائج عملية التشغيل من تحقيق أهداف المنشأة وزيادة قيمة المنشأة وتحسين وتطوير الأداء وخفض التكاليف وعلاج المشاكل .

١٣- دراسة (عبداللطيف ووسام ، ٢٠١٦ ) بعنوان :

### " دور الإدارة بالقيم في خلق القيمة في المؤسسة : دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب بقرطاجنة / الجزائر "

جاءت هذه الدراسة بهدف إبراز تأثير منهج الإدارة على أساس القيمة على أبعاد خلق القيمة ، وذلك بتحليل العلاقة بين تطبيق الإدارة بالقيم في المؤسسة وتوفير عوامل خلق القيمة في المؤسسة . واعتمدت الدراسة على دراسة الحالة للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب .

وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن من خلال الإدارة على أساس القيمة تحقيق التوافق بين مخلف أفراد المؤسسة ، والتنسيق بين الأهداف الشخصية والتنظيمية ، والتوجه نحو أخلاقيات الأعمال وكعبولاء العملاء والمساهمين واستقرار العاملين ، وتوسيع ثقافة الإبداع . كما توصلت إلى أن التطبيق لضيق نظام الإدارة على أساس القيمة يؤثر بالسلب على كل أبعاد خلق القيمة .

١٤- دراسة ( الجمل ، ٢٠١٦ ب ) بعنوان :

### " أثر استخدام الإدارة على أساس القيمة في تفعيل حوكمة الشركات "

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام الإدارة على أساس القيمة في دعم وتحسين محددات خلق القيمة للمنشأة ودعم الميزة التنافسية لتفعيل متطلبات حوكمة الشركات .

وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة على أساس القيمة تسعى إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية وهي : إدارة التكلفة والربحية والمنافسة ، خلق القيمة لأصحاب المصالح ، ربط اتخاذ القرارات بعملية خلق القيمة . كما توصلت إلى أن أهمية الإدارة على أساس القيمة ترجع إلى أنها تحقق

القيمة ترجع إلى انها تحقق التوزيع الأمثل للموارد وقياس نتائج الأعمال على أساس القيمة بدلا من الإيرادات . كما ان تبني فلسفة الإدارة على أساس القيمة يساعد في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات .

#### ١٥- دراسة ( Jonas, et al., 2018 ) بعنوان :

### The Use of value-based Management in Family Firms

هدفت الدراسة إلى التعرف على محددات استخدام الإدارة على أساس القيمة (VBM) ومقاييس أدائها في الشركات العائلية، واثار استخدامها على أداء الشركات العائلية وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة على أساس القيمة تعتبر أداة مناسبة لتحسين جودة صنع القرار والحد من مشاكل الوكالة في الشركات العائلية . كما توصلت إلى ان ملاك الشركات العائلية يتحملون ديون الشركة وخطر الفشل ولديهم حوافز قوية لضمان أفضل عملية ممكنة لاتخاذ القرار مما يدفعهم لتطبيق الإدارة على أساس القيمة .

#### التعليق على الدراسات المتعلقة بالإدارة على أساس القيمة :

يُضح من الدراسات السابقة أن :

- أ- عناصر الإدارة على أساس القيمة تتمثل في : خلق ، إدارة ، وقياس القيمة .
- ب- معظم الدراسات تركز على مزايا تطبيق الإدارة على أساس القيمة ومنها على سبيل المثال : تحقيق نمو مستدام وطويل الأجل في خلق القيمة ، التقليل من مشاكل الوكالة ، مساعدة الشركات على التعامل مع العولمة وأسواق رأس المال المتحررة تحسين تخصيص الموارد ، تحسين إداء ودخل الشركات ، تحسين عملية صنع القرار .
- ج- الإدارة على أساس القيمة حققت نتائج جيدة في المنشآت بغض النظر عن حجمها أو مجال عملها .
- د- يجب ان تستمد فلسفة الإدارة على أساس القيمة من وجهة نظر قائمة على تحسين كفاءة وفعالية إداء الأنشطة التي تضيف قيمة .
- هـ- تساعد أدوات إدارة التكلفة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة فالجهود الناجحة في تخصيص وتخفيض التكاليف لها نتائج جيدة في خلق القيمة للشركة حيث يختارون المنافسين نفس مسببات القيمة ولكن يركز التنافس حول تدنية التكاليف .
- و- تشير الدراسات إلى وجود مجموعة من أدوات التكلفة التي يمكن استخدامها في الإدارة على أساس القيمة . ( نظام التكاليف / الإدارة / الموازنة على أساس النشاط نظام القياس المتوازن للأداء ، نظام المقارنة بالأفضل ، التكلفة المستهدفة ، إدارة الجودة الشاملة )

#### ثانياً : دراسات تناولت نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء :

#### ١- دراسة ( Namazi, 2009 ) بعنوان :

### " Performance Focused ABC A Third Generation of Activity Based Cost System"

هدفت الدراسة إلى تقديم نظام لمعالجة أوجه القصور في نظام التكاليف على أساس النشاط ، ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت . واعتمدت على عرض مثال افتراضي .

#### وتُصلت الدراسة إلى :

- ١- تقديم نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء باعتباره الجيل الثالث لنظام التكاليف على أساس النشاط ، وتحديد خطوات تطبيقه والمتمثلة في: تحديد الأنشطة الرئيسية ، تحديد الموارد الفعلية المستخدمة لكل نشاط ، تحديد معدل تحميل فعلى لكل نشاط ، تحديد

نشاط ، تحديد تكاليف كل نشاط ، حساب المعدل المعياري للنشاط ، حساب انحراف سعر النشاط ، حساب التكاليف المحملة للأنشطة ، حساب انحراف الكمية ، وحساب الإنتاجية لكل نشاط .

٢- يمكن أن يوظف PFABC من أجل : رقابة الأداء ، حل بعض المشكلات المتعلقة بنظام TD-ABC ، لتحقيق مزيد من الأثار المترتبة عن ( TD-ABC/ ABC )  
٣- نظام PFABC يؤدي إلى معلومت تكاليفية أكثر فصلا وأعلى جودة كما يوفر معلومت عن قبيل وإدارة الأداء .

٢- دراسة ( سند ، ٢٠١٢ ) بعنوان :

### " الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة "

هدفت الدراسة إلى تقييم نظام التكاليف على أساس النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة ومساعدة المنشآت الصناعية المعاصرة في قياس تكلفة مخرجاتها بصورة أكثر دقة وإمدادها بالمعلومات اللازمة للرقابة وتقويم الأداء بما يتوافق مع معايير المعلومات المحاسبية .

وتوصلت الدراسة إلى ظهور العديد من أوجه التميز لنظام (ABC) على حساب النظام التقليدي الذي شابه الكثير من أوجه القصور ، يوجد ثلاث أجيال من تطور نظام التكاليف على أساس النشاط وهي ( ABC ، TD-ABC ، PF-ABC ) ، تتمثل مميزات (PF-ABC) في تنوع محركات التكلفة التي يستخدمها والإبقاء على المرحلة الخاصة بتحديد الأنشطة وتوفير المعلومات اللازمة للرقابة وتقويم الأداء بشكل كامل .

٣- دراسة ( خطاب ، ٢٠١٣ ) بعنوان :

### " تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ، ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء : دراسة حالة "

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت TD-ABC ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء PFABC من أجل تحسين جودة المعلومات التكاليفية لخدمة أغراض إدارية متعددة .  
وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ظهر كمستخدم للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونتيجة للانتقادات التي قدمت له . عالج نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء مشكلة عدم تجانس الأنشطة ، كما ساعد في توفير معلومات عن أداء الأنشطة وإنتاجية كل نشاط مما يؤثر في قياس وإدارة الأداء ، كما يقلل هذا التكامل من أخطاء التوصيف والتجميع والقياس .

٤- دراسة ( AL-Sanafawy, 2013 ) بعنوان :

### Improving Performance Measurement Using TD-ABC/PFABC : Cross Model Approach ( a Case Study )

هدفت الدراسة إلى توفير مقاييس أداء أكثر ملائمة التي تدعم القرار التشغيلي من خلال اقتراح التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت و نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء . واعتمدت الدراسة على كلا من المنهج الاستقرائي والاستنباطي ودراسة الحالة لشركة توشيبا العربي .

وتوصلت الدراسة إلى وضع إطار للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ، ويقدم نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (٦) مقاييس للإداء هما انحراف سعر الموارد المرنة، انحراف كمية الموارد المرنة، انحراف فعالية الموارد المرنة ،انحراف كفاءة الموارد المرنة ، انحراف

٥- دراسة ( Kowsari, 2013 ) بعنوان :

**Changing in Costing Models from Traditional to (PFABC)**

هدفت الدراسة الى دراسة التغيرات في نماذج التكاليف ابتداء من نظم التكاليف التقليدية وحتى نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء . وإجراء مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي والتكاليف على أساس النشاط والتكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الإداء .  
وتوصلت الدراسة إلى تصميم نظام التكاليف على أساس النشاط لحل أوجه القصور في النظم التقليدية إلا انه تعرض لمشكلة ارتفاع تكاليف تطبيقه ، وظهر نظام TD-ABC لحل مشكلات نظام التكاليف على أساس النشاط ولكن تعرض هو الآخر للأوجه قصور مما تسبب في ظهور PFABC .

٦- دراسة ( القسطاوي ، ٢٠١٦ ) بعنوان :

**" التكلفة على أساس النشاط لأغراض تقييم الأداء كمدخل مقترح لتطوير إدارة الأداء مع دراسة تطبيقية على قطاع المقاولات في مصر "**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مقاييس الأداء الحقيقية ، ونظام التكاليف على أساس النشاط لأغراض تقييم الأداء ، وكيفية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء . اعتمدت الدراسة على الدراسة النظرية بالإضافة إلى دراسة الحالة على شركة السراية للاستثمارات العقارية وبالتحديد مشروع رويال بلازا .  
وتوصلت الدراسة إلى وجود حاجة ملحة إلى تطبيق أساليب متقدمة للتكاليف والأداء في شركات المقاولات ، زيادة أهمية تفسير الانحرافات في الأداء وتوجيه الجهود نحو تحسين الأداء العام ، يهتم نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء بسلوك التكلفة من أجل التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة الأمر الذي يضيف إلى قدرة الإدارة على تفسير الانحرافات في الأداء بشكل عام .

٧- دراسة ( حسين وآخرون ، ٢٠١٦ ) بعنوان :

**" قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة نظام (ABC) دراسة حالة "**

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على أحد أنظمة محاسبة التكاليف الذي لاقى نجاحا لما يقارب من ( ١٦ ) سنة في التطبيق والعوامل البيئية التي ساعدت على ولادته ، والمعوقات التي حالت دون استمراره والبحث عن بدائل مكتملة له PF-ABC, TD-ABC .  
توصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من المعوقات لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط وهي : التكاليف العالية عند التطبيق والتعقيد واستغراق وقت طويل في التطبيق وصعوبة تحديثات النظام . نتيجة للانتقادات المقدمة لنظام التكاليف على أساس النشاط ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت لتجاوز العيوب والمشاكل التي رافقت تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط التقليدي . أن مخرجات (ABC/ TD-ABC) يقتصران على إعطاء معلومات عن تكاليف المنتج ألا أنهما يخفقان في توفير قاعدة من المعلومات الرقابية للمدراء ، ونتيجة للانتقادات المقدمة لكلا من (ABC/ TD-ABC) واستجابة من محاسبة التكاليف لتكيفها مع البيئة المحيطة ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء PF-ABC ، يساعد نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء PF-ABC في تحليل الانحرافات .

٨- دراسة ( Amanda Whitehouse, 2018 ) بعنوان :

## Hospital Cost Accounting : Saving Lives and Saving on Costs

هدفت الدراسة إلى تقييم نظم التكاليف ( التقليدي ، نظام التكاليف على أساس النشاط ، نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ، ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ) وإيهما أفضل في المستشفيات .

توصلت الدراسة إلى أن المنهج التقليدي يتم استخدام بكثرة بسبب الحد الأدنى للاستثمار المالي والوقت المطلوب من الإدارة ؛ إلا أنه لا يوفر التخصيص الدقيق للتكاليف مما يشكل تهديداً بتوفير أرقام غير دقيقة وغير واقعية . يركز نظام التكاليف على أساس النشاط على الاعتقاد بأن الأنشطة تستهلك الموارد وأن الخدمات تستهلك الأنشطة ويوفر تخصيص أدق للتكاليف مقارنة بنظام التكاليف التقليدي ؛ إلا أنه يتطلب وقت وجهد أكثر . يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء مقاييس لإنحرافات السعر والكمية والكفاءة والفعالية والموازنة والطاقة

### التعليق على دراسات نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء :

- (أ) اتفقت هذه الدراسات على وجود مجموعة من المشكلات والعيوب الموجودة في نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وكان ذلك السبب في ظهور نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء PFABC
- (ب) تتمثل خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في ٩ خطوات وهي : تحديد الأنشطة الرئيسية ، تحديد الموارد الفعلية المستخدمة لكل نشاط ، تحديد معدل تحميل فعلي لكل نشاط ، تحديد تكاليف كل نشاط ، حساب المعدل المعياري للنشاط ، حساب انحراف سعر النشاط ، حساب التكاليف المحملة للأنشطة ، حساب انحراف الكمية، وحساب الإنتاجية لكل نشاط
- (ج) يساعد تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تطوير مقاييس الأداء من خلال الوصول إلى (٦) مقاييس وهي : انحراف سعر الموارد المرنة ، انحراف كمية الموارد المرنة ، انحراف فعالية الموارد المرنة، انحراف كفاءة الموارد المرنة ، انحراف موازنة الموارد الملزمة ، انحراف طاقة الموارد الملزمة .

(د) يستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في أعداد تقارير الأداء للأنشطة بغرض تحديد كفاءة وفعالية الأنشطة ، وتحديد الأنشطة التي تؤدي بشكل ملائم والأنشطة التي يجب إعادة النظر في أدائها لتحسين كفاءة وفعالية أدائها .

### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

- أ- معظم الدراسات ركزت على أهمية فلسفة الإدارة على أساس القيمة ، في حين يركز عدد قليل من الدراسات على تعزيز الإدارة على أساس القيمة .
- ب- الدراسات تناولت أدوات لإدارة التكلفة ودورها في تعزيز الإدارة على أساس القيمة تختلف عن أدوات إدارة التكلفة التي تناولها الباحثون ، حيث استخدمت الدراسات السابقة أدوات (نظام التكاليف / الإدارة / الموازنة على أساس النشاط في ثوبه التقليدي ، نظام القياس المتوازن للإداء ، نظام المقارنة بالأفضل ، محاسبة استهلاك الموارد ، التكلفة المستهدفة ، وإدارة الجودة الشاملة) ؛ في حين يستخدم الباحثون نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء .
- ج- معظم الدراسات التي تناولت نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء تناولت دورة في تخصيص التكاليف وتحسين مقاييس الإداء ، ولم تتعرض لمدي فعالية في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .
- د- معظم الدراسات السابقة أجريت في بيئات مختلفة عن البيئة المصرية .

هـ- في حدود علم الباحث لا توجد دراسات تناوله مدي فعالية نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في توفير المتطلبات الأساسية لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

### الإطار الفكري للإدارة على أساس القيمة :

يتناول الباحثون في هذا المبحث الإطار الفكري للإدارة على أساس القيمة المفهوم ، النشأة والتطور ، عناصر وفلسفة الإدارة على أساس القيمة ، فوائد ودوافع تطبيق الإدارة على أساس القيمة ، متطلبات الإدارة على أساس القيمة ، وأدوات المحاسبة الإدارية في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

### مفهوم الإدارة على أساس القيمة :

يشير استقراء الفكر المحاسبي إلى أنه لا يوجد - حتى الآن - تعريف شامل متفق عليه لمفهوم الإدارة على أساس القيمة ولعل ذلك يرجع إلى اختلاف الآراء حول الهدف من الإدارة على أساس القيمة . وتوجد مجموعتين لتعريف الإدارة على أساس القيمة :

### المجموعة الأولى : ( ركزت على هدف تعظيم القيمة للمساهمين فقط )

تعرف الإدارة على أساس القيمة بأنها منهج للإدارة يقوم على فكرة أن الهدف الأساسي لجميع عمليات الشركة هو تعظيم القيمة للمساهمين .

( Bannister & Jesuthasan, 1997, p.12 )

كما تعرف الإدارة على أساس القيمة بأنها محاذاة الاستراتيجيات والسياسات ، مقاييس الأداء ، والسلوك بغرض تعظيم قيمة المساهمين (Duyck ,1998 , p 12) . ويتفق ذلك مع تعريف كلا من (Copeland et al 2000; Arnold 2008) حيث تعرف الإدارة على أساس القيمة بأنها فلسفة للإدارة حيث تتماشى الأهداف العامة للشركة ، الاستراتيجيات ، التقنيات التحليلية ، عمليات الإدارة ، قياس الأداء ، والثقافة من أجل تحقيق الهدف النهائي المتمثل في تعظيم القيمة للمساهمين من خلال التركيز على محركات القيمة في الشركة . ( نقلا من Abdel-Kader & Elgharbawy, 2013, p. 103 )

وتوصل ( Beneke, 2014, p.22 ) إلى تعريف الإدارة على أساس القيمة على أنها منهج للإدارة يهدف إلى تعظيم القيمة للمساهمين على المدى الطويل ، وذلك من خلال تحديد وإدارة محركات القيمة ، وجعل العاملين يفكرون ويتصرفون مثل المساهمين . ويستخلص ( Jonas, et al., 2018, P.2 ) تعريف للإدارة على أساس القيمة بأنها إطاراً متكاملًا للإدارة يشجع المديرين على المشاركة في اتخاذ إجراءات تزيد من ثروة المساهمين .

### المجموعة الثانية : ( ركزت على تعظيم قيمة المنشأة ككل )

حيث تعرف الإدارة على أساس القيمة بأنها احدي أدوات الإدارة التي تهدف إلى تحقيق الأداء الأمثل للمشروع بطريقة هيكلية من خلال تعظيم قيمة المنظمة من وجهة نظر الأطراف المختلفة ذات المصلحة بالمنشأة ( Steens, 2003, p.13 ) نقلا من : السيد ٢٠٠٣ ، ص ٨ ) .

وفي هذا السياق يعرف (عبدالمنعم ، ٢٠٠٩ ، ص١٨) الإدارة على أساس القيمة على أنها منهج محاسبي "إداري" يعمل على التكامل بين التخطيط الاستراتيجي ومقاييس الأداء والمكافآت والتعويضات وذلك بغرض زيادة قيمة المنشأة ككل ( حملة الأسهم ، العاملين ، العملاء ) .

وعرف ( Pravin& Pillai., 2013, P.53 ) الإدارة على أساس القيمة على أنها :- عملية تكاملية تهدف إلى تحسين عملية صنع القرار الاستراتيجي والتشغيلي من خلال التركيز على



خلال التركيز على المسببات الرئيسية للقيمة بغرض خلق وإدارة وتسليم القيمة لجميع أصحاب المصالح المرتبطة بوحدة الأعمال . وفي هذا السياق تعرف الإدارة على أساس القيمة بأنها منهج لإدارة الأداء يركز على خلق القيمة لثلاث مجموعات من أصحاب المصالح وهم العملاء ، والعاملين ، وحاملي الأسهم . ( Awed, 2014 )  
ويتفق الباحث مع وجهة النظر الثانية حيث أن خلق القيم لأصحاب المصالح مرتبطة ارتباطاً وثيقاً ( أي لا يمكن إنشاء قيمة مستديمة لواحدة من هذه الأطراف ما لم يتم إنشاؤها لجميع الأطراف ) بمعنى لا يمكن خلق قيمة للمساهمين إلا إذا كانت الشركة توفر قيمة مستدامة لباقي الأطراف . كما أن خلق القيمة لحاملي الأسهم لا يلبي مطالب جميع أصحاب المصالح .

ومن خلال العرض السابق يقترح الباحثون تعريفاً للإدارة على أساس القيمة بما يتفق مع أهداف الدراسة كما يلي "عملية متكاملة تمكن من دعم اتخاذ القرارات على المستوي التشغيلي والاستراتيجي وذلك بغرض تحقيق الهدف النهائي من القرارات والمتمثل في تعظيم قيمة المنشأة ككل "

#### نشأة وتطور الإدارة على أساس القيمة :

تعتبر الإدارة على أساس القيمة امتداداً لأكثر من أربعة عقود في أبحاث وممارسات المحاسبة الإدارية ، حيث شهدت ممارسات المحاسبة الإدارية تغيرات عديدة فتحوّلت من التركيز التقليدي على تحليل القرارات المالية ومراقبة الموازنات إلى اتباع مناهج أكثر استراتيجية تؤكد على تحديد وقياس وإدارة المحركات المالية والتشغيلية للقيمة ( Ittner & David 2001, pp350-; Abdel-kader&luther,2006,P.233؛ Thomas,et,al,2017,P.511 ) .

ووفقاً لما أشار إليه الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accounting تعتبر الإدارة على أساس القيمة المرحلة الرابعة من التطورات في المحاسبة الإدارية . ويمكن عرض تلك المراحل كما يلي :

المرحلة الأولى : تخصيص التكاليف والرقابة المالية .. وصفت المحاسبة الإدارية في هذه المرحلة بانها " نشاط فني ضروري لتحقيق أهداف المنظمة " ، واتسم الإنتاج في ذلك الوقت بأنه ذات تكنولوجيا بسيطة وقلة الابتكارات ، وتمثلت معظم التكاليف في الأجور والمواد المباشرة ، واقتصر التنافس في هذا الوقت على السعر ، وكان اهتمام الإدارة موجه إلى القدرة على الإنتاج . ونتيجة لذلك ركزت المحاسبة الإدارية في هذه المرحلة على تخصيص التكاليف والرقابة المالية من خلال استخدام الموازنات ونظم التكاليف ( Abdel-kader & luther, 2006, p.232 )

المرحلة الثانية : معلومات للتخطيط والرقابة الإدارية .. وصفت المحاسبة الإدارية في هذه المرحلة بانها " نشاط إداري " ، وتحول تركيز المحاسبة الإدارية نحو توفير معلومات لأغراض التخطيط والرقابة ، واتجه تركيز الإدارة على التصنيع والإدارة الداخلية أكثر من الاهتمام بالاعتبارات الاستراتيجية والبيئية ، واعتبرت المحاسبة الإدارية في هذه الفترة جزء من نظام الرقابة الإدارية تهدف إلى تكوين ردود أفعال وتحديد المشاكل والإجراءات في حالة حدوث انحرافات فقط . ( Abdel-kader & luther, 2006, p. 233 )

المرحلة الثالثة : تخفيض الفاقد من موارد منظمات الأعمال .. أن الكساد العظيم الذي ساد العالم وزيادة المنافسة والتطور التكنولوجي يتطلب من الإدارة تقديم تقنيات جديدة في الإنتاج والتحكم في التكاليف من خلال تخفيض الفاقد من الموارد ( Abdel-kader & luther, 2006, P.233 ) . وشهدت المحاسبة الإدارية في هذه المرحلة تطوراً كبيراً وملحوظاً حيث تحول التركيز من التخطيط والرقابة إلى الاهتمام بتخفيض الفاقد والحد

بتخفيض الفاقد والحد من العيوب في العمليات الإنتاجية وذلك من خلال تبني فلسفات إدارية حديثة مثل إدارة الجودة الشاملة ، والإنتاج في الوقت المحدد ، وأساليب محاسبية جديدة والتي صممت من أجل تحسين حساب التكاليف وتطوير قرارات تشكيلة المنتجات مثل التكاليف على أساس النشاط ، وزيادة ربحية المنتجات والشركات من خلال تخفيض التكاليف مثل الإدارة على أساس النشاط ، والتكلفة المستهدفة ، وتحسين الجودة من خلال ووضع استراتيجية تنافسية على طول سلسلة القيمة باستخدام معلومات إدارة التكلفة الاستراتيجية . ( McNair, et. al., 2001, p.34 )

**المرحلة الرابعة :** خلق القيمة من خلال فعالية استخدام الموارد .. تحول اهتمام المحاسبة الإدارية إلى خلق القيمة من خلال الاستخدام الفعال للموارد عن طريق التعرف على محركات القيمة وقياسها وإدارتها . ( Abdel-kader & luther, 2006, P.234 ) وفي هذه المرحلة ظهرت طرق وأساليب جديدة في المحاسبة الإدارية تؤكد على ضرورة الاهتمام بخلق القيمة ومنها بطاقة الأداء المتوازن ، إعادة هندسة العمليات ، ومقاييس القيمة الاقتصادية لتحقيق أرباح أفضل لأصحاب حقوق الملكية ( جادو ، ٢٠٠٧ ، ص ٢ ) .

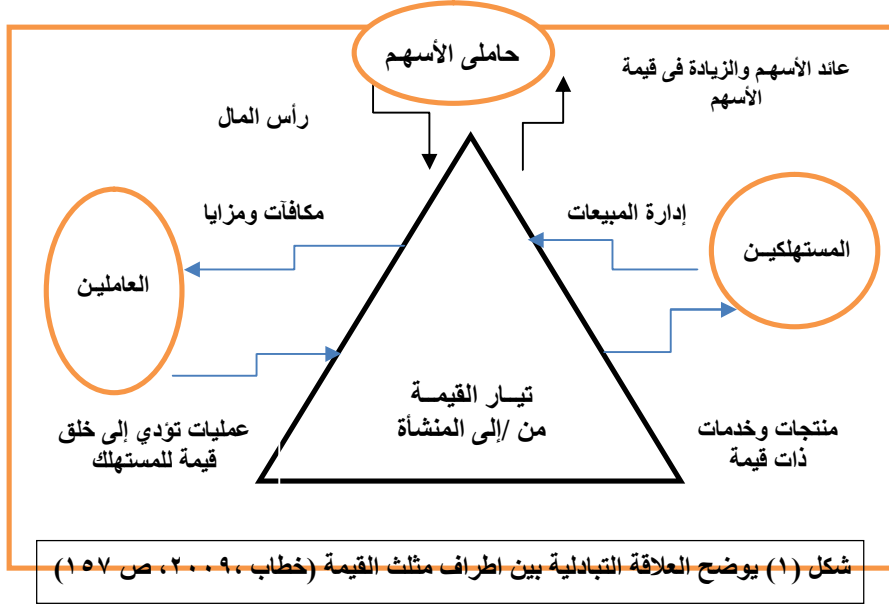
وظهورت منقشلت عديدة في الألب المحاسبي ابتداء من أولخر ١٩٨٠ وأوائل ١٩٩٠ حول مفهوم خلق القيمة (Value Creating) كهف عام للشركة مما أدى إلى ظهور الإدارة على أسس القيمة (Krol,2007,P3) . حيث أصبحت الإدارة على أسس القيمة مخرلا عاما في مَصف ١٩٨٠ عندما شر (Rappaport,1986) مقالة بعنوان "خلق القيمة لحاملي الأسهم : جيلا جديدا لإدارة الأعمال ( Abdel-Kader&Elgharbawy,2013,p. 103 ؛ الجمل ، ٢٠١٦ ، ص ٥٨ ) ؛ إلا أن تلك لا يلي مطالب جميع لُصطب المصلح الأمر الذي لُي في الفترة الأخيرة إلى ظهور ما يسمى بمفهوم تعظيم قيمة المنشأة بهف تعظيم ثروة جميع لُصطب المصلح وتحقيق منافع اقتصادية ورفاهية المجتمع ككل . ( مطوع ، ٢٠٠٩ ، ص ٣٣ ; Bourguignon, 2005, p 362 )

وصفة عامة يمكن القول أن الفترة قبل عام ١٩٩٤ هي المرحلة الابتدائية لتطبيق الإدارة على أسس القيمة ، بينما تعتبر الفترة ما بعد ١٩٩٤ مرحلة الإطلاق لتطبيق الإدارة على أسس القيمة (Crowther&Cooper,2008,p.157) .  
**عناصر الإدارة على أساس القيمة :** إن استخدام الإدارة على أسس القيمة لا يساعد فقط في قياس القيمة ، بل المساهمة في خلق وإدارة القيمة حيث تتمثل عطر الإدارة على أسس القيمة في ( Pravin & Pillai, 2013, p51 ; www.valuebasedmanagement.net ) ؛ (Tang,2017,P.1)

- أ - خلق القيمة : من خلال تحقيق اقصى قدر من النمو والقيمة المستقبلية .
- ب- إدارة القيمة : من خلال الحكومة ، إدارة التغيير ، الثقافة التنظيمية ، الإصلاحات الداخلية والخرجية ، والقيادة .
- ج- قياس القيمة : من خلال التقييم الذي يستند على مقاييس مالية وغير مالية تضح هل تم خلق القيمة أم تدميرها .

**فلسفة الإدارة على أساس القيمة :** تشير فلسفة الإدارة على أسس القيمة إلى أن خلق القيمة للمنشأة يكون من خلال التركيز على خلقها لثلاث لُطرف وهم حاملو الأسهم والعلاء والعاملون والتي تمثل مثلث القيمة ( الهلبوى والنشار ، ٢٠٠٩ ، ص ٨٦ ؛ خطب ، ٢٠٠٩ ، ص ١٥٧ ؛ ( Bijlsma et al 2002 , p 2 ; awad,2014,64

والشكل رقم (١) وضح العلاقة التبادلية بين طرفي مثلث القيمة



ويمكن تناول العلاقة التبادلية بين طرفي مثلث القيمة على النحو التالي :

#### ١- العاملون Employees :

تتمثل العلاقة الأولى في القيمة التي تقدمها المنشأة للعاملين:- فيجب على المنشأة تقديم قيمة للعاملين من أجل تحفيزهم على العمل ، وتضمن القيمة المقدمة للعاملين : التعويضات الأساسية مثل الرواتب ، مكافأة وحوافز الإداء ، العلاوات في شكل فوائد إضافية ، لضمان الاجتماعي والمعيش ، التدريب المستمر ويجب ان يكون العاملون راضين عن المنتج والخدمة التي يتم توفيرها للعلاء (Pillai&Pravin,2013,P.54) كما يجب على الشركة الاهتمام بالنواحي الاجتماعية والنفسية والسلوكية للعاملين بجلب الاهتمام بالنواحي المالية ومن هذه العوامل : المعاملة باحترام ، مشركتهم في عملية صنع القرار، إنشاء بيئة عمل قائمة على الثقة، تقليل ضغوط العمل والقيود البيئية ، توفير جدول عمل من، توفير الأمان ومراكز رعاية صحية في بيئة العمل ، وتوفير الامن الوظيفي ،مما يساعد المنشأة في جذب والحفظ على العاملين المتميزين ( Fecikova,2004,p.58 ؛ awed,2014,p64 ١٦٠؛ ص٢٠٠٩، خطاب )

وتتمثل العلاقة الثانية في القيمة التي يقدمها العاملون إلى المنشأة : حيث يقدم العاملون قيمة للمنشأة ممثلة في : الالتزام ، الطاقة ، الابتكار ، الوقت ، المهارات المميزة

، الخبرات التخصصية ، والمعرفة مما يساعد على تقديم منتجات مبتكرة وخدمت متميزة ( line ,line ) . ( 2006,p94 ) .

## ٢- العملاء Customer :

ينقش البعد الثنائي العلاقة بين العملاء والمنشأة حيث يعتبر العميل أسس منطلت الأعمال والرئيس الوحيد الذي يقود المنشأة تجاه التفوق على المنافسين في الأسواق، كما أن العملاء يمثلون قادة الاقتصاد لأنهم يمثلون الأداة الربحية للمنشآت في الأجل الطويل ، ولذلك يجب أن تركز عملية خلق القيمة في المنظمة على خلق القيمة للعملاء باعتبارها أسس خلق القيمة للمنشأة ككل وشروط أسس لخلق استراتيجية تنافسية وبقاء ونجاح المنشأة في المستقبل ( Malmi, Valančienė, 2012, P-853; McNair, et al., 2001, ;Ikäheimo&2003, p. 239 ; p.43 ، محمد ، ٢٠١١ ص ١٩، الجمل ، ٢٠١٦ ب ص ١٠٣ ) .

تتمثل العلاقة الأولى في القيمة التي تقدمها المنشأة للعميل : يتوقف نجاح المنشأة في خلق قيمة للعميل لتقديم منتج تشبع رغباته وتحقق طموحاته(خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥٨) وتتمثل محركات القيمة للعميل في توفير الكمية الكافية لتحقيق مطالبهم ، الجودة المطلوبة ، التسليم في الوقت المتوقع من قبل العملاء ، توفير خدمت ما بعد البيع ، الابتكار ، القدرة على تطوير المنتجات ، والتحسين المستمر للمنتج . ( Valančienė & Jegelevičiūtė, 2012, P. 860; PRAVIN & Pillai, 2013, P. 45 ) .

وتتمثل العلاقة الثانية فيما يقدمه العميل للمنشأة : حيث يقوم العملاء بخلق قيمة للمنشأة تتمثل في إيرادات المبيعات، الحصة السوقية، تحقيق الميزة التنافسية(أويد، 2014، p67) وتشير دراسة ( CIMA, 2007, p. 8 ) إلى أن القيمة التي يقدمها العملاء إلى المنشأة يمكن تقسيمها إلى :

- ١- هولش العميل : هولش الربح من العميل خلال فترة معينة ويشمل :
  - أ - إيرادات ناتجة من مشتريات العميل ، وتكاليف أقل للمنتجات / الخدمات المشتراة .
  - ب- التسويق والبيع والتكاليف الإدارية المرتبطة بالمشتريات .
- ٢- دورة حياة قيمة العميل : القيمة الحالية للأرباح المستقبلية المتوقعة من العميل :
  - أ - إيرادات وتكاليف متكررة بالإضافة إلى تكاليف ومنافع أخرى طويلة الأجل .
  - ب- تكاليف الاستحواذ والحفاظ بالإضافة إلى منافع إضافية من المشتريات .
- ٣- تأثير العميل : قيمة تأثير العميل على الشركة بخلاف القيمة من عمليات الشراء :
  - أ - تأثير العميل على أصحاب المصالح .
  - ب- رأس المال الفكري المكتسب من خلال المدخلات المباشرة او المعاملات التاريخية ولتعزير خلق قيمة للعميل ، ونمو الأرباح بشكل مستمر ، يتطلب الأمر ضرورة التعرف على دورة خلق القيمة للعميل Value Creation Cycle ، وتتكون من ثلاث مراحل وهي مرحلة تعريف القيمة ، خلق وتسليم القيمة ، والاستحواذ على القيمة .

( Lackner & Ashish, 2006, p. 244 )

٣- حاملي الأسهم : يناقش البعد الثالث العلاقة بين حاملي الأسهم والمنشأة . وتتمثل العلاقة الأولى في القيمة التي يقدمها حاملي الأسهم الى المنشأة : حيث يقدم حاملي الأسهم قيمة للمنشأة تتمثل في رأس المال الذي تستخدمه المنشأة لإداء أعمالها وفي خلق القيمة للعاملين من خلال المكافآت والمزايا العينية الأخرى ( خطاب ، ٢٠٠٩ ، ص ١٥٨ )

وتتمثل العلاقة الثانية في القيمة التي تقدمها المنشأة لحاملي الأسهم :تقدم المنشأة قيمة لحاملي الأسهم متمثلة في التوزيعات ، وكذلك الزيادة في قيمة الأسهم ( سعر السهم في السوق

السهم في السوق ) والذي يطلق عليها أجمالي عائد حاملي الأسهم ( خطاب ، ٢٠٠٩ ، ص ١٥٨ ، بحري ، ٢٠١٢ ، ١٣ ) . وتقدم المنشأة قيم أخرى لحاملي الأسهم تتمثل في اسهم مجانية ، فوائد أخرى مثل اسهم صحيحة والخصم على منتجات الشركة ، والحماية والمحافظة على مصالحهم . ( Pillai &Pravin, 2013, p. 54 )

وبصفة عامة تحقق المنشأة قيمة لحاملي الأسهم عندما تحقق عوائد تزيد عن تكلفة رأس المال ، وإذا تحقق هذا الشرط سوف يستمر المستثمرين في توفير الأموال للشركات . ( Thyssen Krupp Group, 2012 )

**فوائد تطبيق الإدارة على أساس القيمة :** إن تبنى فلسفة الإدارة على أساس القيمة يحقق العديد من الفوائد للمنظمات ومنها على سبيل المثال :

١- تساعد في التقليل من مشاكل الوكالة: حيث أنها توفر استراتيجيات متكاملة للإدارة والرقابة مصممة للحد من مشكلة الوكالة ، كما أنها تكشف للعاملين عن القرارات التي تؤدي الى زيادة القيمة ، وتسهل للمديرين متابعة القرارات ، هذا وتوفر وسيلة لربط المكافآت بخلق القيمة وبالتالي تعتبر إداة للحد من عدم تطابق الأهداف بين المديرين والمساهمين ، وتعمل على توحيد المصالح بين جميع الأطراف . ( Beck, 2014, p. 156؛ P٥١٢ ، ٢٠١٧ ، Thomas, et. al., الجمل ، ٢٠١٦ ، ب ، ص ١٠٢ .؛ Jonas, et al., 2018, P. 2 )

٢- تساعد في تحسين الأداء الاقتصادي للشركات : حيث يساعد تطبيق الإدارة على أساس القيمة في تقديم اطار متكامل لقياس وتقييم ثلاث مستويات للإداء وهي المنظمة والعملية والنشاط . ( السيد ، ٢٠٠٣ ، ص ٨ )

٣- تساعد في تخصيص الموارد من خلال التعرف على الاستثمارات التي تخلق القيمة وأخري التي تدمر القيمة . ( Beneke, 2014, p28; Annamari,2018,P.3 )

٤- زيادة دخل الشركات بعد تطبيق الإدارة على أساس القيمة عن قبل التطبيق . ( rayan & trahan 2006 , p.3 ؛ غانم ، ٢٠١٥ ، ص ٩٣٢ )

٥- تساعد في تحقيق نمو مستدام وطويل الأجل في خلق القيمة للعملاء والعاملين وحاملي الأسهم : حيث أن العاملين يركزون جهودهم على المهام ذات القيمة ، وتساعد في تسليط الضوء على الأنشطة غير المضيفة للقيمة ، وتعمل على تحفيز العاملين من خلال ربط الحوافز بخلق القيمة .

( Awed, 2014, P. 11; Tony & Margaret, 1999, p.63 )

٦- تساعد في تحسين عملية صنع القرارات : حيث تساعد في الاختيار بين البدائل المختلفة ( lin & Lin 2006, p. 96 )

وتشير الدراسات إلى أن الإدارة على أساس القيمة حققت نتائج جيدة في المنشآت بغض النظر عن حجمها أو مجال عملها : حيث تشير دراسة (Beck,2014,p.156) إلى أن الإدارة على أساس القيمة حققت نجاح في شركات عملاقة مثل شركات كوكاكولا ، كما أشارت دراسة (1999 ، Tony &Margaret) إلى أن تطبيق الإدارة على أساس القيمة حقق نتائج جيدة في شركة British aerospace . وحققت أيضا نتائج جيدة في Thyssen Krupp Group . وتشير دراسة ( Britzelmaier, et al., 2013 ) إلى أن منافع تطبيق الإدارة على أساس القيمة امتدت إلى الشركات الصغيرة والمتوسطة حيث تحقق فوائد عديدة ومنها زيادة الوعي الاستراتيجي لمديري الشركات الصغيرة والمتوسطة ،ضمان صناعة أفضل للقرارات ، دعم الربحية على المدى الطويل ، وزيادة احتمالات الحصول على التمويل الخارجي .

وامتدت فوائد الإدارة على أساس القيمة لتشمل أيضا المنظمات العامة : حيث تشير دراسة (Pedersen&Rendtorff,2004) إلى أن تطبيق الإدارة على أساس القيمة في المنظمات العامة يساعد في حل الكثير من المشاكل التنظيمية ، دعم اتخاذ القرارات النهائية لتحديد الخدمات العامة التي يتم إنتاجها وكيف يتم إنتاجها ، جعل المنظمات أكثر انفتاحا على توقعات ومتطلبات أصحاب المصالح ، تحسين العلاقات مع أصحاب المصالح وتحسين عمل المنظمات العامة .

كما امتدت فوائد تطبيق الإدارة على أساس القيمة لتشمل المنشآت الخدمية مثل الفنادق والمدارس : حيث تشير دراسة ( Mzera, 2012, p. 269-268 ) إلى ان تطبيق الإدارة على أساس القيمة يساعد في تطوير الأداء في الفنادق ؛لما لها من تأثير إيجابي على أداء الفنادق . كما تشير دراسة ( Dogan, 2016, p. 87 ) إلى أن تطبيق الإدارة على أساس القيمة لها تأثير إيجابي على أداء المدارس .

**دوافع تطبيق الإدارة على أساس القيمة :** يشير استقراء الفكر المحاسبي إلى وجود مجموعة من الدوافع لتطبيق الإدارة على أساس القيمة ومنها :

١- محاولة تلبية المتطلبات العديدة التي تواجه إدارة الشركات لجذب والحفاظ على المستثمرين على المدى الطويل ، وتلبية متطلبات حوكمة الشركات .  
( ThyssenKrupp Group,2013)

٢- البيئة التنافسية جعلت الشركات تركز على تطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة : حيث أن الشركة التي ترغب في الاستمرارية وخلق ميزة تنافسية يجب عليها تبني فلسفة الإدارة على أساس القيمة ( Bannister & Ravin 1997, 12)؛ خطاب ، ٢٠٠٩ ، ص ١٦٥ ؛ بحري ، ٢٠١٢ ، ص ٥٥ )

وتشير دراسة ( جانو ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٢٥ ) إلى وجود مجموعة من الأسباب التي تدفع الشركة إلى تبني الإدارة على أساس القيمة ؛ ومنها :

- ١- تعتبر الإدارة على أساس القيمة امتداد لأطر التخطيط والرقابة الإدارية التقليدية ونظام المحاسبة الإدارية ويتكون من نماذج اقتصادية لممارسات المحاسبة الإدارية
- ٢- إحداث التكامل مع طرق وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمسايرة التغيرات في بيئة الأعمال .
- ٣- إدارة اتخاذ القرارات لتعزيز وتحسين القيمة لأصحاب حقوق الملكية .
- ٤- تحديد الاستراتيجيات وكيفية إنجازها مما يؤدي الى خلق القيمة لأصحاب حقوق الملكية .

٥- تبني أنظمة معلومات تركز على خلق القيمة ومحركات القيمة على مستوى المنشأة ووحدات الأعمال بها ومستوي العملاء والمنتجات ، وتبني العمليات الإدارية التي تمكن من تخصيص الموارد المتاحة واستخدامها بكفاءة وفعالية بما يحقق هدف خلق القيمة .

وتمتد دوافع تطبيق الإدارة على أساس القيمة لتشمل الشركات الصغيرة والمتوسطة : حيث تشير دراسة ( Krol, 2007, p.5 ) إلى وجود مجموعة من الدوافع الخارجية والداخلية لتنفيذ الإدارة على أساس القيمة في الشركات الصغيرة والمتوسطة ، ومن الدوافع الخارجية :

- ١- بغض النظر عن حجم الشركات فهي تتنافس على جذب الموارد المحدودة من رأس المال .
- ٢- زيادة الطلب على القروض والتأثر باتفاقية بازل. حيث تعتبر اتفاقية بازل حافز لتطبيق الإدارة على أساس القيمة ، وتعتبر الإدارة على أساس القيمة مطلوبة من قبل البنوك التي تمنح القروض .

٣- العولمة والتغيرات الهيكلية في الاقتصاد حيث تساعد مبادئ الإدارة على أساس القيمة بشكل عام في التعرف على الفرص والمخاطر الناتجة ، وتساعد في الحفاظ على القدرة التنافسية في المدى الطويل في الأسواق العالمية .

ومن الدوافع الداخلية :

١- تساعد الإدارة على أساس القيمة في تحقيق دمج الأهداف الاقتصادية وغير الاقتصادية للملاك .

٢- اهتمام الملاك بإدارة المخاطر حيث أن الشكل القانوني يجعلهم مسؤولين عن الديون المستحقة في حالة إفلاس شركاتهم وتساعد الإدارة على أساس القيمة في إدارة المخاطر والبعاد عن مخاطر الإفلاس .

**متطلبات تطبيق الإدارة على أساس القيمة :**

تتطلب الإدارة على أساس القيمة بيئة معينة لتحقيق الهدف النهائي منها والمتمثل في خلق القيمة لأطراف مثلث القيمة . حيث يعتمد نجاح المنظمة في خلق القيمة لأصحاب حقوق الملكية وأصحاب المصالح الأخرى علي : الاتجاه نحو استراتيجية القيادة التكاليفية استخدام التكنولوجيا الحديثة التي تتيح توفير معلومات ذات قيمة لمتخذي القرارات وإعادة هندسة العمليات لتسيير التكنولوجيا الحديثة في التصنيع ، تعظيم كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة ، وضرورة الاهتمام بتكوين فريق عمل متكامل يتولى مهام تحقيق افضل النتائج . ( جادو ، ٢٠٠٧ ، ٣٢٤ )

هذا ويجب ان تستمد فلسفة الإدارة على أساس القيمة من وجه نظر قائمة على تحسين أداء الأنشطة : حيث يعتبر تحسين كفاءة وفعالية الأنشطة التي تضيف قيمة من أهم متطلبات الإدارة على أساس القيمة (الجمال، ٢٠١٦، ص٦٩؛ 3، p.2002, Bijlsma, et al)

وتوجد مجموعة من المتطلبات الأخرى لتطبيق الإدارة على أساس القيمة ومنها: إدارة الحوافز والمكافآت وربط المكافآت بخلق القيمة ، والاتصالات الداخلية والخارجية ، دعم الإدارة العليا ، واستثمار الوقت والمال في تنقيف العمال حول الإدارة على أساس القيمة. ( Martin, et al., 2001, p. 28 )

وتشير دراسة ( جادو ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٣٥ ) إلي مجموعة من العوامل التي تساهم في نجاح تطبيق الإدارة على أساس القيمة وهي :

- ١- أن يكون هدف تعظيم القيمة الاقتصادية هو الهدف الاستراتيجي للمنشأة .
- ٢- خلق حافز للمديرين للسعي نحو تحقيق هدف خلق القيمة
- ٣- بث روح التغيير في ثقافة المنشأة بضرورة الاهتمام بخلق القيمة
- ٤- تحسين أداء المنشأة وبحثها وتحسين قدرات وكفاءات المستخدمين
- ٥- تعزيز العمل الجماعي وبث روح التعاون بين المديرين والمستخدمين من خلال المشاركة على أساس القيمة .
- ٦- إعادة هيكلة الاستثمارات لتعظيم الخيارات الاستراتيجية والحصول على ميزة تنافسية والدخول إلى الأسواق الأكثر ربحية .
- ٧- استخدام مقاييس معينة لقياس خلق القيمة لتقييم الاستراتيجيات والعمليات التشغيلية .

**المعلومات المطلوبة لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة :**

يتكون نظام الإدارة على أساس القيمة من ثلاث عناصر وهي المدخلات والتشغيل والمخرجات ، حيث تتمثل المدخلات في المعلومات الخاصة بالتكاليف والأداء والأهداف المطلوبة والمشاكل التي تواجه الإدارة، بينما تتمثل مرحلة التشغيل في مجموعة من التحليلات والتقييمات للأساليب المستخدمة في منهج إدارة القيمة ، في حين تتمثل المخرجات في نتائج عملية التشغيل من تحقيق أهداف المنشأة وزيادة قيمة المنشأة وتحسين وتطوير الأداء وخفض التكاليف وعلاج المشاكل ، وتساعد

وتطوير الأداء وخفض التكاليف وعلاج المشاكل ، وتساعد أدوات إدارة التكلفة في توفير المعلومات التي تمثل مدخلات الإدارة على أساس القيمة . ( غانم ، ٢٠١٥ ، ص ٩٤٠ ) .  
ومن خلال التعرف على المتطلبات المتعلقة بالإدارة على أساس القيمة والتي من أهمها تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة التي تضيف قيمة يتضح أن الإدارة على أساس القيمة تتطلب معلومات تساعدها في تحقيق هذه المتطلبات وتتمثل في توفير معلومات عن كفاءة وفعالية أداء الأنشطة .

وبالنظر إلى نظم التكاليف التقليدية يلاحظ أنها تتعرض للعديد من الانتقادات في مجال القدرة على توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة ومنها :  
١ - تركيز على المنتجات وليس على الأنشطة ، وبالتالي عدم توفير معلومات تساعد في تحليل الأنشطة وتجنب الأنشطة غير المضيئة للقيمة ( Soekardan, 2016, p.336؛ السيد ، ٢٠١٥ ، ص ١٤٣ ؛ David & Stovall, 2011, p. 4 ؛ الدنف ، ٢٠١٢ ، ص ٥٣ ؛ Hasan, 2017, P.1 )

٢ - مؤشرات تقييم الأداء المستمدة من نظم التكاليف التقليدية غير فعالة لأغراض الرقابة : فهي غير ملائمة بسبب عدم الدقة في تخصيص التكاليف ، وغامضة جداً بسبب استنادها إلى العلاقات النقدية غير السببية في هيكل التكلفة ، كما أنها ذات درجة عالية من التجميع حيث يتم تحديد الانحرافات على مستوى الأقسام ( كيوان ، ٢٠١٣ ، ص ١١٠٩ ؛ الجمل ، ٢٠٠٩ ، ص ٢١ )

٣ - لا تستغل التسلسل الهرمي للتكلفة وفقاً للمستويات الأربعة للنشاط : حيث يعتبر مستوى وحدة المنتج هو المستوى الوحيد لتحليل التكاليف . (Balakrishnan, et al, 2012, P31)

٤ - العجز في توفير معلومات غير مالية أو مقاييس غير مالية لقياس كفاءة استخدام طاقة الموارد المتاحة ( الدنف ، ٢٠١٢ ، ص ٥٣ )

نتيجة للانتقادات التي تعرضت لها نظم التكاليف التقليدية ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط في أواخر ١٩٨٠ بعد نشر كتاب Kaplan and Johnson The rise: Lost Relevance: and Fall of Accounting Management حيث تعرضت بيئة الأعمال لمجموعة من التغيرات والتي من أهمها زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة في مقابل انخفاض نسبة تكلفة الأجور المباشرة ، الأمر الذي يفرض على نظم محاسبة التكاليف التي تركز على تكلفة الأجور المباشرة ضرورة إفساح المجال لنظم التكاليف التي تركز على التكاليف الصناعية غير المباشرة ( تكلفة العمل الألي ) . ( Alsayed, 2014, P.68 ) . وكان ينظر إلى نظام التكاليف على أساس النشاط باعتباره الحل الأمثل لاستعادة ملائمة نظم التكاليف في تخصيص التكاليف على نحو أكثر دقة ، وذلك قياساً بنظم التكاليف التقليدية ( Okutms, 2015, p. 46 ; Gross, 2005, P. 14 ; Sedjley, 2001, P. 6 )

إلا أن نظام التكاليف على أساس النشاط في ثوبه التقليدي تعرض لمجموعة من الانتقادات في مجال القدرة على توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة ومنها :

١ - يتميز نموذج محاسبة التكاليف على أساس النشاط مقارنة بالنظم التقليدية بتمكين أنظمة إدارة التكاليف من توفير المعلومات عن الأنشطة التي تضيف قيمة وأخري لا تضيف قيمة ، وبالإستعانة بهذا النوع من المعلومات يمكن للإدارة القيام بعمليات خفض تكاليف المنتجات عن طريق خفض أو القضاء على الأنشطة غير المضيئة للقيمة ؛ إلا أنه يقدم رؤية قليلة حول كيفية إدارة الأنشطة التي تضيف قيمة .  
( Tse & Gong, 2009, P.55 )



٢- لا يحفز العاملين / المديرين على تحسين الأداء ، حيث لا يوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات بسبب عدم التطبيق السليم لمعيار السبب والنتيجة . ( السوافيري والنافع ٢٠١٣ ، ص ٣١٤ )

٣- لا يميز بين التكاليف التي تنشأ في مجمع التكلفة وبين التكاليف التي يتم تخصيصها من مجامع التكلفة الأخرى مما يعوق توفير تقارير المسؤولية عن استغلال الطاقات المتاحة . ( Keys & Merwe, 2001, a, p. 4 )

ونتيجة للمشاكل والانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس النشاط في الصورة التقليدية اتجه كل من Kaplan and Anderson إلى البحث عن نظام بديل وقد أثمرت جهود البحث لديهم على التوصل إلى نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) ، وينظر له على اعتبار انه مثال نادر على وجبة مجانية فهو يعتبر أسلوب أبسط وأقل تكلفة واقوي مقارنة بنظام التكاليف على أساس النشاط التقليدي ، حيث يبسط من عملية حساب التكاليف نظرا للقضاء على الحاجة لإجراء مقابلات مع الموظفين لتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة قبل تخصيص تكاليف الأنشطة على موضوع القياس التكاليفي ، كما يعتمد على استخدام إطار بسيط في تخصيص تكاليف الموارد إلى موضوع القياس التكاليفي يتطلب تقديران فقط وهما : تقدير تكلفة وحدة طاقة الموارد ، وتقدير طلب موضوع القياس التكاليفي على طاقة الموارد المختلفة . كما يسمح باختلاف المحركات الزمنية لنشاط معين باختلاف مواصفات النشاط ذاته وذلك من خلال استخدام معدلات الوقت التي تختلف وتتباين باختلاف خصائص النشاط . (Anderson & Kaplan, 2007, P.17)

إلا أن نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت تعرض لمجموعة من الانتقادات في مجال القدرة على توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة ، ومن أهمها إهمال بعد شديد الحساسية وهو تقييم الأداء والذي يعد حجر الزاوية للحفاظ على القدرة التنافسية وزيادة الحصة السوقية . ( القسوطاوي ، ٢٠١٦ ، ص ٢١ : Carroll & Lord, 2016, P173 )

في ضوء ما سبق تنحصر المعوقات الأساسية لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة في عدم قدرة كلا من نظم التكاليف التقليدية ، نظام التكاليف على أساس النشاط ، ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في تزويد الإدارة بالمعلومات التكاليفية المطلوبة التي تمكن من تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة ، والذي يعتبر من أهم متطلبات تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة . ولذا تم تطوير الجيل الثالث لنظام التكاليف على أساس النشاط والذي يسمى - نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء performance Focused Activity Based Costing (PF-ABC) والذي يهتم بقياس التكاليف إلى جانب اهتمامه بتقييم الأداء لتعزيز القدرة التنافسية للمنظمة . وسوف يتعرض المبحث التالي لنظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء .

### نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء :

قدم Namazi في عام ٢٠٠٩ الجيل الثالث من نظام التكاليف على أساس النشاط والذي أطلق عليه نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء Performance Focused Activity Based Costing (PF-ABC) للتغلب على المشاكل الأساسية التي تواجه نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) . ويمكن لهذا النظام ان يندمج مع برمجيات موارد المنظمة Organization Resources Programming (ORP) ونظم إدارة الأداء Performance

Performance Management system . ويهتم بالتعرف على الأنشطة والتي تعتبر الخطوة الأساسية في نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ، ويتميز عن نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) في انه يستخدم مسببات تكلفة مختلفة مما يعمل على زيادة المرونة في تخصيص التكاليف للأنشطة (Sarokolaei ,et,al,2013,P.347)

### مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء :

يعرف نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء على انه نظام جديد يوفر معلومات متكاملة يمكن استخدامها في رقابة الأداء ، وحل بعض المشاكل المتعلقة بنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ، وتحقيق المزيد من الآثار المترتبة على نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (Namazi,2009,P.36) ويعرفه ( خطاب ، ٢٠١٣ ، ص ٤٠ ) على أنه نظام يخدم النواحي الإدارية مثل قياس وإدارة الأداء ويعالج الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) ، ويتكامل مع مصلح الوصول للمعلومات الكافية تتميز بجودة أعلى وتفيد في قياس وإدارة الأداء . وفي هذا السياق يعرف (Carroll & Lord,2016,P176) نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء على انه الجيل الثالث لنظام التكاليف على أساس النشاط ويحاول معالجة نواحي القصور في نظامي ( TDABC/ ABC) ويعمل على توسيع قيمة نظم التكاليف لكي تشمل فحص الأداء التنظيمي . كما يعتبر عملية منظمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل صحيح .

من خلال التعريفات السابقة يمكن للباحث ان يعرف نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء على انه "الجيل الثالث لنظام التكاليف على أساس النشاط ويعمل على تحديد تكلفة المنتج وقياس ورقابة الأداء ، حيث يهتم بسلوك التكاليف وتخصيص تكاليف الموارد لكل نشاط بشكل منفصل مستخدماً مسببات موارد متعددة ، ويوفر مقاييس للمقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لكل من الموارد المرنة والملزمة ، كما يوفر مقاييس لقياس الإنتاجية الخاصة بكل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية ، وبالتالي يعتبر نظام ذو توجه إداري".

### فلسفة نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء :

إن زيادة الاهتمام مؤخراً بأبعاد الأداء أوجد الطلب المستمر على تطوير نظام متكامل يجمع بين عناصر وسلوك التكلفة ، وأبعاد الأداء وتقييمه ، فكلما تطورت نظم التكاليف كلما زادت الحاجة إلى الدقة في تقييم الأداء . ولذا يجب على المديرين في ظل بيئة الأعمال الحالية الحفاظ على نظامين منفصلين للمحاسبة وهما : ( Namazi,2009,P.36;Sarokolaei ,et,al,2013,P.347 )

١ - نظام لتحديد تكاليف المنتج .  
٢ - نظام لتقييم ورقابة الأداء .  
ولقد أهمل الجيل الأول والثاني لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC/TD) بعد شديد الحساسية وهو تقييم الأداء والذي يعد حجر الزاوية للحفاظ على القدرة التنافسية وزيادة الحصة السوقية . ولذا تم تطوير الجيل الثالث لنظام التكاليف على أساس النشاط والذي يسمى " نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PF-ABC) والذي يهتم بقياس التكاليف إلى جانب اهتمامه بتقييم الأداء لتعزيز القدرة التنافسية للمنظمة . ( القسطاوي ، ٢٠١٦ ، ص ٢١ )

وتمتد فلسفة نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء إلى تحديد سلوك الموارد الفعلية وتكلفتها وفقاً لموضوع القياس التكاليفي في نوعين أساسيين من الموارد وهي موارد

الموارد وهي موارد مرنة Flexible Resources وموارد ملزمة Committed Resources (AL-Sanafawy,2013,P55) .

**أهداف نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء :**

يتمثل الهدف الأساسي لنظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PF-ABC) في محاولة التغلب على المعوقات والمشاكل التي يواجهها تطبيق كلاً من (ABC/TD-ABC) وتوفير معلومات متكاملة يمكن توظيفها من أجل : Kowsari, 2011,P.7; Chea, 2011,P.7; 2013,P2497;Namazi,2009,P.36

- ١- رقابة الأداء .
- ٢- معالجة بعض المشاكل المتعلقة بنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت .
- ٣- توسيع الاستفادة من نظامي التكاليف على أساس النشاط والتكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت .

ويهدف نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء إلى توفير معلومات يمكن الاستفادة منها في خدمة الإدارة في مجال قياس وإدارة الأداء وتحسين أو ترشيد اتخاذ العديد من القرارات التشغيلية والتكتيكية والاستراتيجية.(خطاب، ٢٠١٣ ، ص ٦٧ )

**خصائص نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء :**

توجد مجموعة من الخصائص المتعلقة بنظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ، ومنها :

- ١- يوفر الألية المناسبة لتحسين القدرة على تقييم الأداء الفعلي ومقارنته بشكل أفضل مع الأداء المخطط الأمر الذي يحسن من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد وفعاليتها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية . ( القسطاوي ، ٢٠١٦ ، ص ٢٦ )
- ٢- يوفر الأساس اللازم لبرامج التطوير والتحسين من أجل الحفاظ على القدرة التنافسية وزيادة الحصة السوقية ، حيث يوفر معلومات حول الأنشطة والتي من شأنها ان تساعد في توجيه الجهود نحو تسحين الأداء ككل ( القسطاوي ، ٢٠١٦ ، ص ٥٤ )
- ٣- تحديد سلوك الموارد الفعلية التي تم استخدامها بواسطة موضوع القياس التكاليفي في نوعين أساسيين من الموارد وهي موارد مرنة أم موارد ملزمة (AL-Sanafawy,2013,P.49;Namazi,2009,P.37; ; Kowsari, 2013,P2506)
- ٤- المرونة في قياس طاقة الموارد سواء كانت موارد مرنة / ملزمة ، والتي قد تكون :كيلو جرام ، وقت ، جيجا / ميجا بايت ، متر مربع (Namazi,2009,P.37)؛ سند ،٢٠١٢ ، ص ٦١ )

٥- التركيز في تحليل الانحرافات على المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف Frist – Stage Allocation أي من الموارد إلى الأنشطة وبالتالي سينشأ عن ذلك نوعين من الانحرافات هما : الانحرافات الناتجة من الموارد المرنة ، والانحرافات الملزمة (AL-Sanafawy,2013,P.49)

٦- الإبقاء على خطوة التعرف على الأنشطة الأساسية التي تمثل الخطوة الأولى في نظام التكاليف على أساس النشاط في ثوبه التقليدي والتي تم التغاضي عنها في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ( Sarokolaei & Lord,2016,P176; Carroll ,et,al,2013,P.347)

٧- يساعد على قياس الإنتاجية بمكوناتها الكفاءة ( Namazi,2009,P37-38 )

**٥/٤ خطوات تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط من منظور الأداء**

١- التعرف على الأنشطة الرئيسية Identifying major activities

يتشابه في ذلك مع الخطوة الأولى في نظام التكاليف على أساس النشاط ، ولكن تم التغاضي عن هذه الخطوة في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت . وهذه الخطوة هامة لسببين :  
Namazi,2009,P.36

أ - طبيعة وسلوك التكلفة الخاصة باي نشاط تختلف عن التكاليف الخاصة بالأنشطة الأخرى في نفس القسم .

ب- تعتبر العنصر الأساسي في نظام التكاليف على أساس النشاط وضروري لتخصيص التكاليف للأنشطة المختلفة حيث يتم على أساسه رسم خريطة الأنشطة .

٢- تحديد الموارد الفعلية المستخدمة في كل نشاط Determining actual resources used for each activity

يتم تحديد الموارد الفعلية في نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء بطريقة مختلفة عن نظام ABC/TDABC ، حيث ان الموظفين الذين يؤدون النشاط هم الذين يقومون بتحديد نوع وكمية الموارد المستخدمة فعلا في كل نشاط بناء على سلوكهم أو نظم المعلومات بالمنشأة خصوصا نظم المعلومات المحاسبية . ويمكن أن تقاس الموارد بالوقت أو كمية الموارد الأولية أو أي مقياس اخر مناسب بشرط ان يعكس علاقة السبب والنتيجة مع موضوع القياس التكاليفي مما يعطى المرونة . وتشمل هذه الخطوة تحديد سلوك الموارد الفعلية وتكلفتها وفقا لموضوع القياس التكاليفي حيث تقسم الموارد إلي الموارد المرنة والموارد الملزمة (Sarokolaei,et,al,2013,P.347; Kowsari,2013,P.250; خطاب، ٢٠١٣، ص . ٦٠)

ويشير (Namzie,2009,P37;Chea, 2011,P.8) إلى مجموعة من المزايا التي يحققها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في هذه الخطوة :

أ - المرونة : بسبب استخدام مسببات موارد مختلفة للأنشطة مثل الكيلوجرام ، الميجابايت ، أو تكلفة الموارد ، أو أي مسبب تكلفة أخر بخلاف الوقت .

ب- يقوم علي بيانات فعلية يتم إنشاؤها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية بالمنشأة ، أو أي نظم معلومات قائمة أخرى ، ولذا تكون البيانات موضوعية وتعتمد على مستندات .

ج- تفاصيل المعلومات المطلوبة والتي لا تتوافر في نظم المعلومات يمكن تجميعها مباشرة من العاملين مع إهمال المعلومات التي تسبب مشكلة عدم تماثل المعلومات الناتجة من علاقات الوكالة .

٣- تحديد معدل فعلى لكل نشاط

Determining actual rate of each resource activity

في نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء يتم تحديد معدل تكلفة فعلى بشكل منفصل لكل نشاط على أساس مسببات مختلفة ، ويعتمد بشكل أساسي على المعلومات المستمدة من نظم المعلومات القائمة على أساس المعلومات الفعلية وطبقا لنوع الموارد وسلوك تكلفتها .  
Sarokolaei ,et,al,2013,P.347; Namazi,2009,P.38

٤ - تحديد التكلفة لكل نشاط Cost determination of each activity

يحدد نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء التكلفة لكل نشاط مع الأخذ في الاعتبار سلوك تكلفة الموارد . عندما تكون تكلفة الموارد مرنة تحدد تكلفة عوامل المدخلات من خلال المعادلة التالية (Sarokolaei , et, al, 2013, P.348; Namazi, 2009, P. 37)

$$AC_j = AR_j \times AP_j$$

Actual Cost Of Activity ACj ---- التكلفة الفعلية للنشاط

ARj ----- كمية الموارد الفعلية المطلوبة للنشاط Actual Resource Acquired For  
An Activity

APj ---- السعر الفعلي للموارد المستهلكة بواسطة النشاط Actual Price Of The  
Resource Consumed

أما فيما يتعلق بالموارد الملزمة Committed Resources توجد خمسة طرق لتخصيص التكاليف وهي كما يلي ( Namazi, 2009, P. 37-39 )

١- مدخل تخصيص التكاليف المرنة Flexible costs assignment approach : يتم التعامل مع التكاليف الملزمة مثل تكاليف الآلات وتكنولوجيا المعلومات كتكاليف مشتركة ينبغي تخصيصها بنسب مختلفة. وفي ظل هذه الطريقة يكون محرك التكلفة هو كمية التكاليف المرنة لكل نشاط .

٢- مدخل مسبب التكلفة Cost-driver assignment approach :في هذه الطريقة يحدد مدير التكلفة مسبب تكلفة جوهري لكل نشاط ، ويمكن إنجاز ذلك من خلال الاستعانة بنظم المعلومات المحاسبية أو نظم المعلومات الأخرى ، المعرفة الحالية والخبرة ، والأساليب إحصائية .

٣- طريقة المتوسط المرجح Weighted average : تقوم هذه الطريقة على أساس ان مسبب التكلفة في حد ذاته غير كافي للتعبير عن الاستهلاك الفعلي للموارد من قبل الأنشطة ، ولذلك يتم وضع وزن نسبي لكل نشاط ويكون على أساس جوهري وكمية ما يستهلكه النشاط من موارد. مع الأخذ في الاعتبار درجة تعقد العمليات داخل النشاط ، والوقت المطلوب لإداء النشاط .

٤- صافي القيمة القابلة للتحقق Net realizable value طريقة أخرى يمكن استخدامها لتخصيص التكاليف الملزمة للأنشطة هي القيمة التي يمكن تحقيقها حيث لا يتم الأخذ في الاعتبار تكاليف الموارد المستهلكة ودرجة أهميتها فقط ؛ ولكن يتم الأخذ في الاعتبار قوة توليد الإيرادات او الربحية من الأنشطة أيضا .

٥- نموذج متعدد القرارات Multiple criteria decision model : في بعض الحالات يكون لدى القسم محركات تكاليف متعددة كمية ووصفية ، يمكن استخدام أدوات نماذج القرارات المتعددة فعلية التحليل الهرمي قوية وتستخدم في تطبيقات مختلفة من مشاكل الإدارة على أساس رياضي قوي .

ويعتمد الاختيار النهائي لتخصيص التكاليف الخمس على مقدار المعلومات المطلوبة وتفضيل الإدارة والدقة المرغوبة لتخصيص التكاليف وتحليل التكلفة والعائد لكل تقنية .

٥- حساب المعدل المعياري للنشاط Calculating Standard Rate Of Activity  
هذه الخطوة غير موجودة في كلا من (TD-ABC / ABC) ؛ ولكن تعتبر خطوة رئيسية في نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PF-ABC) حيث يتم تقدير المعدل المعياري للنشاط . وتوجد أساليب مختلفة لتقدير المعدل المعياري منها مقاييس وأدوات تخصيص العمل ، ميكانيكية السوق ، المقاييس المرجعية الداخلية والخارجية ، والأساليب الإحصائية مثل تحليل الانحدار ونماذج السلاسل الزمنية . ويجب حساب المعدل المعياري بدقة لأنه يستخدم كأساس للمقارنة مع المعدلات الفعلية، وعلى الرغم من ان هذه الخطوة قد تأخذ وقت وتكلفة ولكنها توفر أساس موثوق لقياس الأداء . (Sarakolaei ,et,al,2013,P.349 Namazi,2009,P.40).

٦- حساب انحراف السعر للأنشطة Calculating activity price variance

هذه الخطوة غير موجودة في كلا (ABC/TD-ABC) ، ولتحديد انحراف السعر للموارد المرنة يتم حساب كمية الموارد الفعلية المطلوبة بواسطة النشاط مضروبة في السعر المعياري للموارد المستهلكة ثم يتم طرح من التكلفة الفعلية للنشاط ؛ أما فيما يتعلق بالموارد الملزمة فلا يوجد انحراف سعر لأنها ثابتة . ( Namazi, 2009, P.40 )

٧- حساب التكلفة المحملة للأنشطة Calculating The Costs Of Applied Activities  
ينظر نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء بدقة في سلوك الموارد المستهلكة فتقسم إلى موارد مرنة وملزمة . وتتمثل المهمة الأولى في تحديد الكمية المعيارية من الموارد المستهلكة لأداء النشاط والتي ينبغي تحديدها بأكبر درجة ممكنة من الدقة لأنها سوف تستخدم كمقياس مرجعي للمقارنة مع الموارد الفعلية المستخدمة . ويمكن استخدام مقياس العمل أو الأساليب الإحصائية مثل تحليل الانحدار في حساب التكاليف المعيارية ( Namazi,2009,P.41 ; Sarokolaei ,et,al,2013,P.348;)

تكلفة طاقة الموارد المرنة المحملة

$$(SR_j \times AW) \times SP_j = \text{Cost of Flexible Capacity Resource Applied}$$

Standard resource acquired ----- SR<sub>j</sub>

Times actual work done -----AW (الإنتاج)

Standard price of the resource ----- SP<sub>j</sub> السعر المعياري للموارد

تكلفة طاقة الموارد الملزمة المحملة Cost Of Committed Resource Applied

$$= (SR_j \times AW) \times SP_j.$$

٨- حساب انحراف الكمية Calculating the quantity variance :

وتعتبر خطوة جديدة في نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ، ويقاس من خلال مقارنة التكاليف المحملة التي تم حسابها بالخطوة السابقة مع الموازنة المرنة ويبين ما إذا كان مديري الإنتاج بالشركة قد استخدم موارد أكثر من الكمية المعيارية من الموارد لإنتاج المنتجات أو الخدمات، فهو يقيس في الواقع أداء مديري الإنتاج . ( Namazi,2009,P.41)

٩- حساب إنتاجية النشاط Calculating the productivity of each activity :

تعتبر إنتاجية النشاط من المعلومات الأكثر أهمية في عملية تقييم الإدارة وهذه المعلومات الهامة لا توجد في كلا من نظام (ABC /TD-ABC) ، ولكن تعتبر هذه المعلومات حيوية في نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء . وتقاس الإنتاجية من خلال المعادلة الأتية : الإنتاجية=الكفاءة+الفعالية. (Namazi, 2009, P.41)

الاختلافات بين نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ونظم التكاليف الأخرى :

بعد تناول فلسفة وأهداف وخصائص وخطوات نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء . يمكن للباحثين التوصل إلى الاختلافات بين نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ونظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد كما يوضح الجدول التالي :

#### جدول ( ١ )

يوضح أهم ما يميز نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء

التكاليف على أساس النشاط	- الاعتراف بوجود طاقة غير مستغلة	Activity Based Cost	الاعتراف بوجود طاقة غير مستغلة	
Activity Based Cost	- الأخذ في الاعتبار سلوك الموارد			الأخذ في الاعتبار سلوك الموارد
	- توفير مقاييس لإداء الأنشطة			توفير مقاييس لإداء الأنشطة
	- قياس الإنتاجية			قياس الإنتاجية

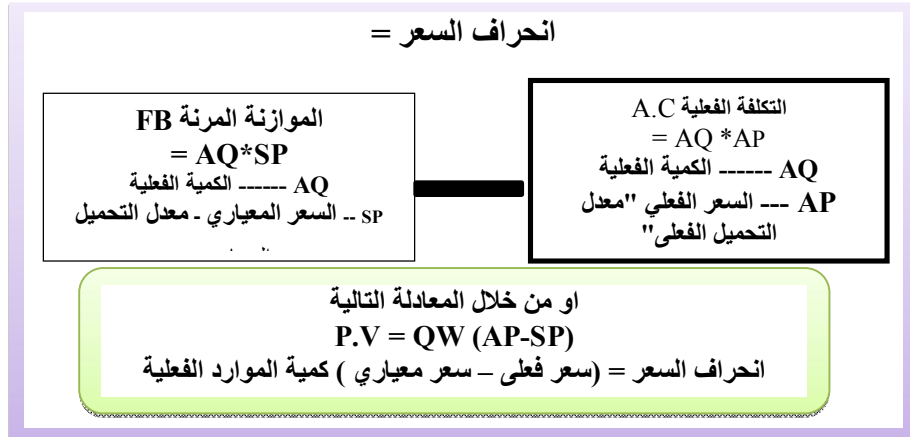
التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت Time Driver Activity Based Cost	- الأخذ في الاعتبار سلوك الموارد - الإبقاء على مرحلة التعرف على الأنشطة الأساسية - استخدام مسببات موارد متعددة - توفير مقاييس لإداء الأنشطة الإنتاجية
محاسبة استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting	- توفير مقاييس لإداء الأنشطة الإنتاجية - قياس الإنتاجية

تناول هذا المبحث الإطار الفكري لنظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء من حيث التعريف والنشأة والخطوات وأهم الاختلافات عن نظم التكاليف الأخرى، وتوضح ان نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء أضاف عدد من الخطوات لم تكن موجودة مسبقا . وسوف يتناول البحث التالي مدي فعالية نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة

**تقييم مدى فعالية نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة من خلال تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة :**

يساعد نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في قياس الأداء من خلال تحسين وتطوير مقاييس الأداء نظرا لتركيز على تحليل الانحرافات الموارد المرنة وانحرافات الموارد الملزمة ، كما يوفر مقاييس الإنتاجية وعناصرها المتمثلة الكفاءة والفاعلية ، ويمكن توضيح كيفية حساب هذه الانحرافات كما يلي : ( Al sanafawy, 2013, P.40-42; Namazi, 2009, P.70-74; Sanafawy, 2013, P.70-74; خطاب ، ٢٠١٣ ، ص ٦٣-٨٢ )

١- **انحراف السعر للموارد المرنة Price Variance** : يتم حساب انحراف السعر من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع الموازنة المرنة ( خطاب ، ٢٠١٣ ، ص ٦٣ ؛ Al sanafawy, 2013, p.70; Namazi, 2009, P.40; ) ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :



شكل ( ٢ )

يوضح حساب انحراف السعر للموارد المرنة

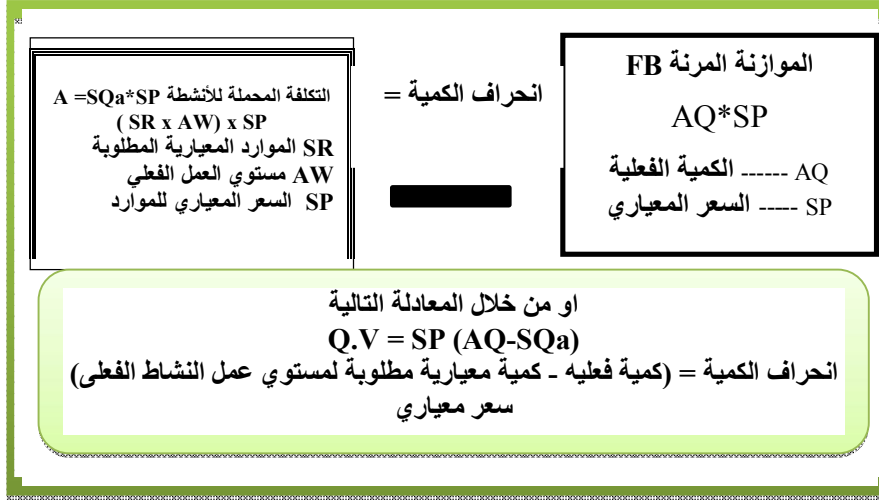
ويوجد ثلاث احتمالات لانحراف السعر هي كالآتي : ( Namazi, 2009, p.40 )  
AC > FB التكلفة الفعلية أكبر من الموازنة المرنة -- انحراف غير ملائم ( غير مفضل )

AC < FB التكلفة الفعلية أقل من الموازنة المرنة --- انحراف ملائم (مفضل)

AC = FB التكلفة الفعلية تساوي الموازنة المرنة ---- لا يوجد انحراف

إن نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لا يساعد المدير على تحديد تكلفة كل نشاط فحسب بل يقيم أيضا التكلفة الفعلية مع المخططة وهذا مفيد جدا في قياس كفاءة الأداء الوظيفي لإدارة المنشأة فكلما زادت الأسعار الفعلية عن المخططة يكون الانحراف غير ملائم . ( Namazi, 2009, p. 40 )

٢- انحراف الكمية للموارد المرنة The Quantity Variance: يتم حساب انحراف الكمية من خلال مقارنة الموازنة المرنة (FB) Flexible Budget مع التكاليف المحملة Applied Cost (خطاب ، ٢٠١٣ ، ص ٦٤ ؛ Al Namazi, 2009, P. 41; (sanafawy, 2013, p. 70 ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :



شكل ( ٣ )

### يوضح حساب انحراف الكمية للموارد المرنة

ويوجد ثلاث حالات احتمالات لانحراف الكمية هي كالآتي ( Namazi,2009,P.41 )

$FB > A$  الموازنة المرنة أكبر من التكلفة المحملة --- انحراف غير ملائم (غير مفضل)

$FB < A$  الموازنة المرنة أقل من التكلفة المحملة --- انحراف ملائم (مفضل)

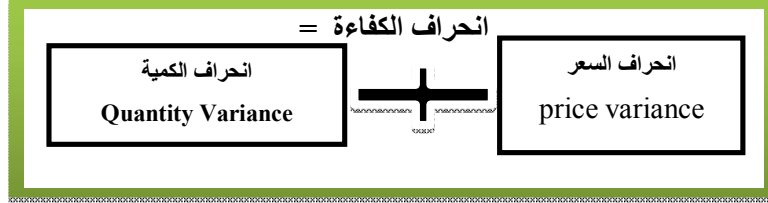
$FB = A$  الموازنة المرنة تساوي التكلفة المحملة --- لا يوجد انحراف

ويستخدم انحراف الكمية في قياس أداء مديري الإنتاج حيث يبين ما إذا كان مديري الإنتاج بالشركة قد استخدم موارد أكثر من الكمية المعيارية من الموارد لإنتاج المنتجات أو الخدمات . ويعنى عدم تطابق الكمية المستخدمة من الموارد مع الكميات المعيارية لذات المستوي من الإنتاج ، فكلما زادت الكمية الفعلية عن المخططة يكون الانحراف غير ملائم . ( Namazi,2009,P.41 )

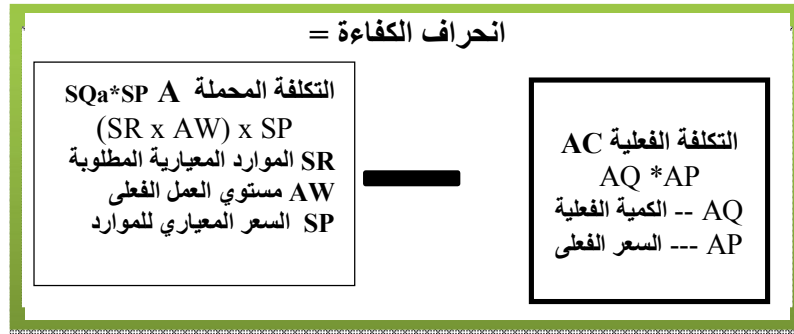
٣- **انحراف الكفاءة للموارد المرنة Efficiency Variance** : تعبر الكفاءة على كمية المدخلات لإنتاج المخرجات (منتجات / خدمات) . ويوضح مقياس الكفاءة هل تم تشغيل واستخدام الموارد بطريقة صحيحة في الممارسات العملية . ويتم حساب انحراف الكفاءة للموارد المرنة



انحراف الكفاءة للموارد المرنة من خلال جمع انحراف السعر price variance وانحراف الكمية Quantity Variance ( خطاب ، ٢٠١٣ ، ص ٦٤ ؛ Namazi,2009,P.41; ((Al sanafawy ,2013,,p.70 ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :



ويمكن تحديدها ايضا من خلال المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المحملة ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :



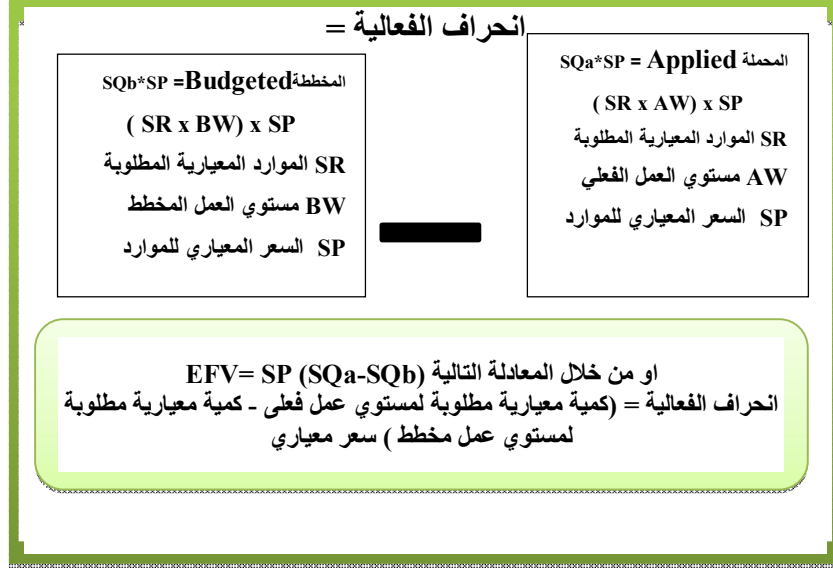
#### شكل ( ٤ )

يوضح حساب انحراف الكفاءة Namazi,2009,p.42 بتصرف من الباحث

ويوجد ثلاث احتمالات لانحراف الكفاءة هي كالاتي (Namazi,2009,P.42)  
 $AC > A$  التكلفة الفعلية اكبر من التكلفة المحملة -- انحراف غير ملائم (غير مفضل)  
 $AC < A$  التكلفة الفعلية اقل من التكلفة المحملة -- انحراف ملائم تحقيق وافرات مالية  
 $AC = A$  التكلفة الفعلية تساوي التكلفة المحملة -- لا يوجد انحراف  
 ويعتبر قياس الكفاءة من اهم بيانات الإداء التشغيلي ومفيد جدا لأصحاب المصالح الخارجية مثل العملاء والمجتمع والمشرعون ، وأصحاب المصالح الداخلية مثل المديرين ويمكن استخدامه في صناعة القرارات الداخلية والحكم على نجاح العمليات والتحسين المستمر وتخصيص الموارد بصورة أكثر دقة (Awed,2014,P.26)

٤- انحراف فعالية الطاقة للموارد المرنة Effectiveness Capacity Variance:  
 تعرف الفعالية على أنها القدرة على تحقيق الأهداف في ظل الموارد المحدودة أي أداء الأعمال الصحيحة do the right things ( القسطاوي ، ٢٠١٦ ) . ويشير انحراف

انحراف الفعالية إلى هل مدير التخطيط نجح في تحقيق الأهداف المحددة ام لا Sarokolaei (et,al,2013,P.349). ويتم حساب انحراف فعالية الطاقة للموارد المرنة من خلال مقارنة التكاليف المحملة Applied مع المخططة Budgeted ( خطاب ، ٢٠١٣ ، ص ٨٠ ؛ Al sanafawy,2013,.p.71; Namazi,2009,P.41) ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :



شكل ( ٥ )

ويوجد ثلاث احتمالات لانحراف الفعالية هي كالآتي Namazi,2009,P.42

$A > B$  التكلفة المحملة أكبر من المخططة --- انحراف غير ملائم (غير مفضل)

$A < B$  التكلفة المحملة اقل من المخططة ----- انحراف ملائم (مفضل)

$B = A$  التكلفة المحملة تساوي المخططة ----- لا يوجد انحراف

ويمكن توضيح انحرافات الموارد المرنة من خلال الجدول التالي :

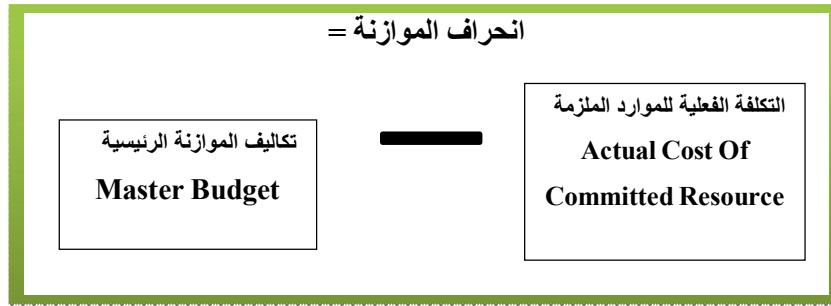
جدول ( ٢ )

يوضح حساب انحرافات الموارد المرنة ( Namzi,2009 بتصرف من الباحثون )

١	٢	٣	٤
التكلفة الفعلية AQ x AP	الموازنة المرنة AQ x SP	التكلفة المحملة SQax SP	الطاقة المخططة SQb x SP
انحراف السعر (١-٢) إذا كان الناتج بالسالب يكون الانحراف ملائم	انحراف الكمية (٢-٣) إذا كان الناتج بالسالب يكون الانحراف ملائم		انحراف الفعالية (٣-٤) إذا كان الناتج بالسالب يكون الانحراف ملائم
انحراف الكفاءة انحراف السعر + انحراف الكمية إذا كان الناتج بالسالب يكون الانحراف ملائم			

### انحرافات الموارد الملزمة :

انحراف الموازنة **Budget Variance** : يتم حساب انحراف الموازنة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية للموارد الملزمة مع التكاليف الموازنة الرئيسية ( خطاب ، ٢٠١٣ ، ص ٨٠ ؛ Al sanafawy ,2013, p.72 ; Namazi,2009,P.42) ويمكن توضيح ذلك من خلال ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :



### شكل ( ٦ )

#### يوضح حساب انحراف الموازنة

ويوجد ثلاث احتمالات لانحراف الموازنة هي كالاتي Namazi,2009,P.42

$A > B$  التكلفة الفعلية اكبر من تكلفة الموازنة الشاملة - انحراف غير ملائم (غير مفضل)

$A < B$  التكلفة الفعلية اقل من تكلفة الموازنة الشاملة - انحراف ملائم (مفضل)

$A = B$  التكلفة الفعلية تساوي تكلفة الموازنة الشاملة - لا يوجد انحراف

٢- **انحراف الطاقة Capacity Variance** : ويعني استخدام نسبة من الطاقة الإنتاجية اقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة بمعنى " وجود طاقة غير مستغلة " ، ويتم حساب انحراف الطاقة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكلفة المخططة للموارد الملزمة Budgeted مع التكاليف المحملة للموارد الملزمة Applied (خطاب ، ٢٠١٣ ، ص ٨٠ ؛ Al sanafawy ,2013, p.71) ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :



**شكل ( ٧ )**

**يوضح حساب انحراف الطاقة**

ويوجد ثلاث احتمالات لانحراف الطاقة هي كالاتي : (Namazi,2009,P.42)

$Bs > Ac$  تكلفة الأنفاق المخطط اكبر من التكلفة المحملة - انحراف غير ملائم (غير مفضل)

$Bs < Ac$  تكلفة الإنفاق المخطط أقل من التكلفة المحملة -- انحراف ملائم (مفضل)

$Bs = Ac$  تكلفة الأنفاق المخطط يساوي التكلفة المحملة -- لا يوجد انحراف  
ويمكن تلخيص تقارير الأداء للنشاط وفقا لنظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء من خلال الجدول التالي :

**جدول ( ٣ )**

**يوضح حساب الانحرافات في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء**

البيان	المبلغ	طريقة الحساب
انحراف التكاليف المرنة		
انحراف سعر price variance		التكلفة الفعلية- الموازنة المرنة AQ x AP- AQ x SP
انحراف كمية Quantity Variance		الموازنة المرنة - التكلفة المحملة - AQ x SP - SQax SP
انحراف كفاءة Efficiency Variance		انحراف السعر + انحراف الكمية
انحراف فعالية الطاقة Effectiveness		التكلفة المحملة - الطاقة المخططة SQax SP- SQb x SP
انحراف قدرة Capacity Variance		انحراف الكفاءة + انحراف الفعالية
انحراف التكاليف الملزمة		
انحراف الموازنة Budget Variance		التكلفة الفعلية للموارد الملزمة- التكلفة الموازنة الرئيسية
انحراف الطاقة Capacity Variance		تكلفة الأنفاق المخطط للموارد الملزمة - التكاليف المحملة للموارد الملزمة SHb*SR - SHa*SR
إنتاجية الموارد الملزمة - productivity		انحراف الموازنة + انحراف الطاقة

مما سبق يتضح ان الجزء النظري من هذا البحث تناول الإطار الفكري لفلسفة الإدارة على أساس القيمة ، والانتقادات التي تواجهه كلاً من نظم التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت ، ثم تناول الإطار الفكري لنظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ومدى فعاليته في توفير المعلومات المطلوبة لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

ويتناول المبحث التالي الجزء العملي لهذا البحث والمتمثل في الدراسة الميدانية من خلال استقراء وتحليل آراء أربعة فئات وذلك بهدف دعم الإطار النظري عن طريق الاستعانة بأسلوب الاستبيان على عينة الدراسة الممثلة في مجموعة من الوحدات الاقتصادية بجمهورية مصر العربية ، ومجموعة من الأكاديميين بالجامعات المصرية ، لاستنباط أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة في تطبيقات الأعمال بالبيئة المصرية .

### **الدراسة الميدانية :**

تناول هذا المبحث الدراسة الميدانية التي تم القيام بها لاستكمال الجانب العملي لهذه الدراسة وذلك من خلال الهدف من الدراسة الميدانية، فروض الدراسة الميدانية ، مجتمع وعينة الدراسة ، تحليل خصائص عينة الدراسة ، تصميم أداة الدراسة ، الأساليب الإحصائية المستخدمة ، نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض ، خلاصة الدراسة الميدانية .

### **الهدف من الدراسة الميدانية :**

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة الميدانية في التعرف على آراء فئات عينة الدراسة حول اثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط من منظور الأداء على تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

### **فروض الدراسة الميدانية :**

في ضوء طبيعة المشكلة وما هو مستهدف من دراستها يمكن صياغة فروض الدراسة في صورتها العدمية على النحو التالي :

الفرض الأول : لا تساهم المعلومات الناتجة من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

الفرض الثاني : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

الفرض الثالث : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول الأهمية النسبية للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

### **مجتمع وعينة الدراسة :**

في ضوء تحقيق الهدف من الدراسة فقد تم اختيار مجتمع الدراسة الميدانية على أساس أن تكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوافر لديهم الخبرة العلمية والعملية ، بالإضافة إلى القدرة على فهم الأسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء والإجابة عنها ، ويتمثل في أربعة فئات :

( أ ) الفئة الأولى : أعضاء مجلس الإدارة ، باعتبارها الجهة المنوط بها اتخاذ القرارات وتنفيذ السياسات الإدارية والمالية ، كما أن موافقتها يعد حجر الزاوية لاعتماد وتطبيق الأساليب الحديثة في المجال المحاسبي والإداري.

(ب) الفئة الثانية: محاسبي التكاليف ، باعتبارهم المسؤولين عن تسجيل وتبويب وتلخيص البيانات ، وإعداد التقارير التكاليفية ، بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار .

(ج) الفئة الثالثة: مدير مالي ، باعتبارها جهة الاختصاص التي تقوم بالإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى دراية بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة .

(د) الفئة الرابعة : أكاديميون، ممثلة في أعضاء هيئة التدريس باعتبارهم المهتمين بدراسة وتقييم الأساليب المحاسبية والتكاليفية الحديثة وتقييمها لرفع كفاءة وفعالية الأداء بمنظمات الأعمال المصرية .

ونظرا لأنه لا يمكن إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة فقد تم الاقتصار على عينة ممثلة لهذا المجتمع . ومن ثم فقد تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة عشوائية من العاملين في منظمات الأعمال المصرية ، وأعضاء هيئة التدريس في بعض الجامعات المصرية ، ولقد تم توزيع عدد ( ٢٥٠ ) قائمة استبيان . ويوضح الجدول التالي فئات عينة الدراسة وحجم استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة ، والخاضعة للتحليل الإحصائي .

**جدول ( ٤ )**  
**فئات عينة الدراسة وحجم استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة**  
**والخاضعة للتحليل الإحصائي**

فئات الدراسة	عدد الاستمارات المرسله	عدد الاستمارات المستلمة	الاستمارات الصالحة للتحليل الإحصائي	
			عدد	نسبة
أكاديميين	٨٠	٧٣	٧٢	٩٠%
عضو مجلس إدارة	٤٥	٣٩	٣٥	٧٧.٧%
مدير مالي	٥٠	٤٥	٤٢	٨٤%
محاسب تكاليف	٧٥	٧١	٦٧	٨٩.٣%
الإجمالي	٢٥٠	٢٢٨	٢١٦	٨٦.٤%

ويتضح من الجدول السابق أن نسبة الاستجابة الكلية لعينة الدراسة بلغت ( ٨٦.٤% ) وهي نسبة مقبولة للتحليل الإحصائي .

**تحليل خصائص عينة الدراسة :** فيما يتعلق بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة فقد قام الباحث باستخراج التكرارات والنسب المئوية لخصائص أفراد العينة وذلك كما يلي ، وذلك كما يلي :

**توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي :**

وضح جدول (٥) التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي :

**جدول ( ٥ )**  
**التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي**

المؤهلات	العدد	النسبة
بكالوريوس	١٠١	%٤٦.٧٦
ماجستير	٦٨	%٣١.٤٨
دكتوراه	٤٧	%٢١.٧٦
الإجمالي	٢١٦	%١٠٠

يتضح من الجدول رقم (٥) أن معظم أفراد العينة من الحاصلين على درجة بكالوريوس ، حيث بلغت نسبة %٤٦.٧٦ ، ثم يلي ذلك الحاصلين على درجة الماجستير حيث بلغت نسبة %٣١.٤٨ ، ثم يلي ذلك الحاصلين على درجة الدكتوراه حيث بلغت نسبة %٢١.٧٦ ، ويلاحظ أن أكثر من نصف عينة الدراسة من حاملي درجة الماجستير والدكتوراه ، ومن ثم فإن أفراد عينة الدراسة يتوافر لديهم الإدراك العلمي في فهم أسئلة قوائم الاستبيان .

#### توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية :

يوضح جدول (٦) التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية :

#### جدول ( ٦ )

التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة	العدد	النسبة
أكاديمي	٧٢	%٣٣.٣
مدير مالي	٤٢	%١٩.٥
عضو مجلس إدارة	٣٥	%١٦.٢
محاسب تكاليف	٦٧	%٣١
الإجمالي	٢١٦	%١٠٠

يتضح من الجدول رقم (٦) إن معظم أفراد العينة من الأكاديميين ، حيث بلغت نسبة %٣٣.٣ ، ثم يلي ذلك محاسبي التكاليف حيث بلغت نسبة %٣١ ، ثم يلي ذلك المديرين الماليين حيث بلغت نسبة %١٩.٥ ، ثم يلي ذلك أعضاء مجلس الإدارة بنسبة %١٦.٢ . ومن ثم فإن أفراد عينة الدراسة يتوافر لديهم الإدراك العلمي والعملية فهم أسئلة قائمة الاستبيان من الناحية المحاسبية المتعلقة بجانب التكاليف .

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة والمستوي التعليمي :

#### جدول ( ٧ )

يوضح التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي والوظيفة الحالية

		الوظيفة			
		محاسبه تكاليف	عضو مجلس إدارة	مدير مالي	الاكاديمي
المؤهلات	بكالوريوس	٤٧	١٩	٢٨	٧
الدراسية	ماجستير	١٨	١٠	٨	٣٢

	الوظيفة			
	محاسبه تكاليف	عضو مجلس إدارة	مدير مالي	الاكاديمي
بكالوريوس	٤٧	١٩	٢٨	٧
ماجستير	١٨	١٠	٨	٣٢
دكتوراه	٢	٦	٦	٣٣

يتضح من الجدول رقم (٧) توافر مؤهلات الماجستير والدكتوراه في فئات محاسب التكاليف والمدير المالي وعضو مجلس الإدارة مما يشير إلى توجه منظمات الأعمال المصرية نحو تدعيم نظامها بالكوادر المؤهلة بغرض محاولة التطوير من أدائها.  
توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة :

#### جدول ( ٨ )

يوضح التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة	العدد	عدد سنوات الخبرة
٢٧%	٥٩	أقل من خميس سنوات
٢٩%	٦٢	من خمس سنوات وحتى عشر سنوات
٤٤%	٩٥	أكثر من عشر سنوات
١٠٠%	٢١٦	الإجمالي

يتضح من الجدول رقم (٨) أن معظم أفراد العينة من أصحاب الخبرة العالية (أكثر من عشر سنوات) ، حيث بلغت نسبتهم ٤٤% ثم يلي ذلك أصحاب الخبرة من (خمس سنوات وحتى عشر سنوات) ، حيث بلغت نسبتهم ٢٩% ، ثم يلي ذلك أصحاب الخبرة (أقل من خمس سنوات) ، حيث بلغت نسبتهم ٢٧% . وهو ما يشير إلى إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد العينة حيث يتوافر لديهم عامل الخبرة الذي يساعدهم في فهم أسئلة قوائم الاستبيان .

#### تصميم أداة الدراسة :

لتحقيق الهدف الرئيسي من الدراسة - والمتمثل في دراسة أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء على تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة- اعتمد الباحث على قائمة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة ، وقد روعي في تصميم استمارة الاستبيان تحقيق الوضوح والبساطة ، وقسمت الاستمارة إلى ثلاثة أقسام :

**القسم الأول :** تعريف المصطلحات الواردة في قائمة الاستبيان .

**القسم الثاني :** أسئلة تتعلق بمعلومات عامة عن أفراد الدراسة الذين قاموا بتعبئة استمارة الاستبيان من حيث : الاسم ، النوع ، الوظيفة الحالية ، عدد سنوات الخبرة ، المؤهلات الدراسية الحاصل عليها ، وطبيعة النشاط الذي ينتمي إليه .

**القسم الثالث :** ويتضمن محاور وأسئلة قائمة الاستبيان .

وقام البحث بتصميم قائمة الاستبيان على أسس مقياس ليكرت الخملي لقياس إجابات أفراد الدراسة على أسئلة الاستقصاء كما يلي :

التصنيف	هام جدا	هام	محايد	غير هام	غير هام بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١



وبالتالي فإن البند الذي يأخذ متوسط حسابي مقداره أكبر من ثلاث درجات يعتبر بندا هاما لتعزيز فلسفة الإدارة على أسس القيمة ، ومن ناحية أخرى فإن البند الذي لا يحقق هذا المتوسط يعتبر بندا غير هاما .  
**اختبار الثبات لقائمة الاستبيان :**

للتأكد من مدى ثبات قائمة الاستقصاء تم إجراء اختبارات الثبات لها وفيما يلي نتائج اختبارات الثبات لقائمة الاستقصاء المستخدمة في الدراسة .  
**اختبار الثبات :** يقصد بثبات أداة القياس أن تعطي النتائج نفسها إذا أعيد تطبيق الاستبيان على نفس العينة في نفس الظروف أو استقرار نتائج الاستمارة وعدم تغيرها بشكل كبير إذا تم إعادة توزيعها على نفس الأفراد عدة مراحل خلال فترات زمنية معينة . ويتم اختبار الثبات بعدة طرق أهمها معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha . وتم حساب معامل ألفا كرونباخ باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS Statistical Package for the Social Sciences) . والذي من خلاله يتم حساب معامل التميز لكل سؤال حيث يتم حذف السؤال الذي معامل تميزه ضعيف أو سالب ، ونجد أن معامل ثبات الفا كرونباخ يأخذ قيمة بين الصفر والواحد ( ٠ : ١ ) وعندما تكون قيمته قريبة من الواحد (١) فإن ذلك يشير إلى ثبات الاستقصاء ، وتعتبر نسبة ٦٠% فأكثر مقبولة للحكم على ثبات قائمة الاستقصاء . وقد تم حساب معامل ألفا كرونباخ وجاءت النتائج كما هو معروض في الجدول التالي :

**جدول ( ٩ )  
 يوضح معامل ألفا كرونباخ**

م	البيان	عدد أفراد عينة الدراسة	عدد العبارات	معامل ألفا	معامل الصدق
	فقرات الاستبيان ككل	٤٤	١١	٨٨.٧%	٩٤.١%

ويتضح من الجدول رقم (٩) أن قيمة معامل الفا كرونباخ لجميع أسئلة المقياس في هذه الدراسة تبلغ (٨٨.٧%) ، وتعتبر هذه القيمة مقبولة إلى حد كبير حيث أنه كلما اقتربت هذه القيمة من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على ارتفاع درجة الثبات لبند المقياس ، وبالتالي يمكن الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي .  
**الأساليب الإحصائية المستخدمة :**

لأغراض هذه الدراسة تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ( SPSS ) . وحتى يقوم الباحث بتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة الميدانية التي تم جمعها فإن الأمر يتطلب أولاً تحديد التوزيع الإحصائي للمجتمع الذي سحبت منه العينة . وقد اعتمد الباحث في تحديد ذلك على اختبار كولمغوروف - سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test ويستخدم هذا الاختبار في اختبار فرض العدم بأن البيانات الخاصة بمتغير معين تتبع التوزيع الطبيعي والفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي . ويتم اتخاذ القرار الإحصائي بمقارنة قيمة مستوي الدلالة الإحصائية (Sig) بقيمة مستوي المعنوية (٠.٠٥) فإذا كانت قيمة (Sig) أكبر من مستوي المعنوية (٠.٠٥) فإن ذلك يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أما إذا كانت قيمة (Sig) أقل من مستوي المعنوية (٠.٠٥) فإن ذلك يعني أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي . وقد قام الباحث بإجراء هذا الاختبار على عينة الدراسة كما هو مبين في جدول (٨) حيث نجد أن قيمة (Sig=0) أقل من مستوي المعنوية (٠.٠٥) مما يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ولذلك يتم

التوزيع الطبيعي ولذلك يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية ، ويمكن توضيح نتائج الاختبار في الجدول التالي :

جدول (١٠)

يوضح نتائج اختبار كولموجوروف سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test

قيمة الدلالة الإحصائية Sig	قيمة Z	الفقرة	قيمة الدلالة الإحصائية Sig	قيمة Z	الفقرة
,٠٠٠	٤,٤٠٤	توفير معلومات عن انحرافات الفعالية للموارد المرنة من خلال مقارنة التكاليف المحملة مع التكاليف المخططة	,٠٠٠	٤,١٧٦	التعرف على أنشطة المنشأة وتصنيفها إلى أنشطة رئيسية وفرعية.
,٠٠٠	٤,٥١٧	توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع تكاليف الموازنة الرئيسية	,٠٠٠	٤,١٨٦	توفير معلومات حول الأنشطة المضيقة للقيمة وغير المضيقة للقيمة
,٠٠٠	٣,٦٣٢	توفير معلومات عن انحرافات الطاقة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكلفة المخططة مع التكاليف المحملة	,٠٠٠	٣,٧٥٥	التركيز في تحليل الانحرافات على المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف أي من الموارد للأنشطة
,٠٠٠	٣,٩٥٦	توفير معلومات عن انحرافات الكفاءة للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع التكاليف المحملة	,٠٠٠	٣,٦٣٢	تحديد سلوك الموارد الفعلية في نوعين أساسيين من الموارد وهما الموارد المرنة والموارد الملزمة
,٠٠٠	٤,٤٠٣	توفير معلومات عن انحرافات الفعالية للموارد المرنة من خلال مقارنة التكاليف المحملة مع التكاليف المخططة	,٠٠٠	٣,٨٥٦	توفير معلومات عن انحرافات السعر للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالموازنة المرنة
,٠٠٠	٤,٦٥٧	توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية	,٠٠٠	٤,٢٣٧	توفير معلومات عن انحرافات الكمية للموارد المرنة من خلال مقارنة الموازنة المرنة مع التكاليف المحملة
			,٠٠٠	٣,٩٥٦	توفير معلومات عن انحرافات الكفاءة للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع التكاليف المحملة

بعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية والتأكد من استخدام الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية ومناسبتها لطبيعة البيانات فقد قام الباحث باختبار فروض الدراسة من خلال الأساليب الآتية :

١- التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات الاستبيان .

٢- اختبار الإشارة sign test : وهو اختبار غير معلمي يستخدم لاختبار فرضيات حول متوسط مجتمع واحد وذلك إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وهو بديل لاختبار الفروض للوسط الحسابي لعينة واحدة في حالة الاختبارات المعملية . وتم استخدامه لتحديد درجة أهمية كل عبارة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة حيث يتم مقارنة مستوي الدلالة الإحصائية (Sig) بقيمة مستوي المعنوية فإذا كانت قيمة مستوي الدلالة الإحصائية أقل من قيمة مستوي المعنوية فإننا نقبل الفرض البديل القائل بأن هذه العبارات هامة وتساهم بقدر كبير في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ، وإذا كانت قيمة مستوي الدلالة الإحصائية أقل من قيمة مستوي المعنوية فإننا نقبل فرض العدم القائل بأن هذه العبارات غير هامة ولا تساهم في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

٣- اختبار فريدمان Friedman Test : وهو اختبار لا معلمي يستخدم لاختبار درجة التوافق او الاختلاف بين آراء العينة ككل حول العبارات ، أي يستخدم لترتيب الأهمية النسبية للعبارات فإذا كانت قيمة مستوي الدلالة الإحصائية أقل من قيمة مستوي المعنوية فان هذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية من وجه نظر المستقضي منهم ، أما إذا كانت قيمة مستوي الدلالة الإحصائية أكبر من قيمة مستوي المعنوية فان هذا يعني اتفاق العبارات في الأهمية النسبية من وجه نظر المستقضي منهم .

٤- اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis : وهو اختبار لا معلمي يستخدم لمعرفة هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أكثر من عينتين مستقلتين ام لا حول مشكلة معينة ، ويستخدم في هذه الدراسة لمعرفة هل هناك فروق بين آراء الأربعة فئات الممثلة لعينة الدراسة حول الأسئلة المتعلقة بالفروض المختلفة . ويتم مقارنة مستوي الدلالة الإحصائية بمستوي المعنوية وذلك على مستوي كل عبارة فإذا كانت قيمة مستوي الدلالة الإحصائية أكبر من مستوي المعنوية دل ذلك على عدم وجود تباين في آراء المجموعات المختلفة ، وإذا كانت قيمة مستوي الدلالة الإحصائية أقل من مستوي المعنوية دل ذلك على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المجموعات المختلفة .

### نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض :

يمكن عرض نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة كما يلي :

#### نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرض الأول :

نص الفرض العملي على : لا تساهم المعلومات الناتجة من تطبيق نظام التكاليف على أسس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أسس القيمة ويمكن للبحث اختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة وقد تم تطبيق الاختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

#### أولاً : التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري

ويمكن توضيح نتائج التكرارات والنسب المئوية والانحراف المعياري من خلال الجدول التالي :

#### جدول (١١)

#### يوضح نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري

السؤال	فئات الدراسة	غير هام جدا	غير هام	محايد	هام	هام جدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الانتاج العام
التعرف على أنشطة المنشأة	محاسب تكاليف	٠.٠٠٠%	٤.٥%	١٠.٤%	٤٤.٨%	٤٠.٣%	٤.٢٠٩	٠.٨٠٧٨	هام جدا

السؤال	فئات الدراسة	غير هام جدا	غير هام	محايد	هام	هام جدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
وتصنيفها إلى أنشطة رئيسية وفرعية	عضو مجلس إدارة	٢	-	-	١١	٢٢			هام جدا
	مدير مالي	-	٣	٣	١٢	٢٤			هام جدا
	اكاديمي	٣	٣	١	٢٨	٣٧			هام جدا
	اجمالي	٥	٩	١١	٨١	١١٠			هام جدا
		٥.٧%	٧.١٤%	٧.١٤%	٣١.٤%	٦٢.٩%			٠.٩٨٠٤
توفير معلومات حول الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة	مجلس إدارة	٢	١	-	١٠	٢٢			هام جدا
	مدير مالي	١	٥	-	١٧	١٩			هام جدا
	اكاديمي	٤	٢	٣	٢٠	٤٣			هام جدا
	اجمالي	٩	١١	٧	٧٦	١١٣			هام جدا
		٢.٩٩%	٤.٤٨%	٥.٩٧%	٤٣.٢٨%	٤٢.٦٥%			٠.٩٧٥
التركيز في تحليل الانحرافات على المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف أي من الموارد للأنشطة	مجلس إدارة	١	٢	٢	١٣	١٧			هام جدا
	مدير مالي	٢	٣	٨	١٢	١٧			هام جدا
	اكاديمي	٤	٧	٨	١٥	٣٨			هام جدا
	اجمالي	١٠	١٨	٢٨	٦٢	٩٨			هام جدا
		٢.٩%	٢.٩%	٢.٩%	٢.٩%	٢.٩%			١.٠٠٢٥
تحديد سلوك الموارد الفعلية في نوعين أساسيين من الموارد وهما الموارد المرنة والموارد الملزمة	مجلس إدارة	-	١	٤	١٤	١٦			هام جدا
	مدير مالي	٣	٤	٦	١٣	١٦			هام جدا
	اكاديمي	٣	٣	١٢	٢٥	٢٩			هام جدا
	اجمالي	٩	١١	٣٥	٧٨	٨٣			هام جدا
		٤.٥%	٤.٥%	١٩.٤%	٣٨.٨%	٣٢.٨%			١.٠٥٥٠٢
السؤال	فئات الدراسة	غير هام جدا	غير هام	محايد	هام	هام جدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
توفير معلومات حول الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة	مجلس إدارة	٣	٦	١٠	٢٢	٢٦			هام جدا
	مدير مالي	٢	٣	٨	١٢	١٧			هام جدا
	اكاديمي	٤	٧	٨	١٥	٣٨			هام جدا
	اجمالي	١٠	١٨	٢٨	٦٢	٩٨			هام جدا
		٤.٥%	٩.٧%	١١.١%	٢٠.٨%	٥٢.٨%			١.٢٤٣٤٥
تحديد سلوك الموارد الفعلية في نوعين أساسيين من الموارد وهما الموارد المرنة والموارد الملزمة	مجلس إدارة	-	١	٤	١٤	١٦			هام جدا
	مدير مالي	٣	٤	٦	١٣	١٦			هام جدا
	اكاديمي	٣	٣	١٢	٢٥	٢٩			هام جدا
	اجمالي	٩	١١	٣٥	٧٨	٨٣			هام جدا
		٤.٥%	٤.٥%	١٩.٤%	٣٨.٨%	٣٢.٨%			١.٠٥٥٠٢

السؤال	فئات الدراسة	غير هام جدا	غير هام	محايد	هام	هام جدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
توفير معلومات عن انحرافات السعر للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالموازنة المرنة	محاسب تكاليف	4	4	6	22	31	4.076	1.1588	هام جدا
	عضو مجلس إدارة	2	2	4	8	19	4.14	1.1917	هام جدا
	مدير مالي	2	5	1	9	25	4.190	1.23443	هام جدا
	اكاديمي	3	5	11	26	27	3.958	1.09335	هام جدا
	اجمالي	11	16	22	65	102	4.07	1.153	هام جدا
			5.1%	7.4%	10.2%	30.1%	47.2%		
توفير معلومات عن انحرافات الكمية للموارد المرنة من خلال مقارنة الموازنة المرنة مع التكاليف المحملة	محاسب تكاليف	4	3	5	29	26	4.044	1.09323	هام
	عضو مجلس إدارة	2	2	3	10	18	4.1429	1.6677	هام جدا
	مدير مالي	4	4	3	8	23	4.0000	1.3792	هام جدا
	اكاديمي	4	6	3	32	27	4.0000	1.12588	هام
	اجمالي	14	15	14	79	94	4.04	1.169	هام جدا
			6.5%	6.9%	6.5%	36.6%	43.5%		
توفير معلومات عن انحرافات الكفاءة للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع التكاليف المحملة	محاسب تكاليف	3	4	8	22	30	4.076	1.105	هام جدا
	عضو مجلس إدارة	1	1	4	11	18	4.225	0.9804	هام جدا
	مدير مالي	3	4	2	10	23	4.095	1.28423	هام جدا
	اكاديمي	5	2	9	22	34	4.083	1.15977	هام جدا
	اجمالي	12	11	23	65	105	4.11	1.136	هام جدا
			5.6%	5.9%	10.6%	30.9%	48.6%		
توفير معلومات عن انحرافات الفعالية للموارد المرنة من خلال مقارنة التكاليف المحملة مع	محاسب تكاليف	4	4	3	31	25	4.0299	1.10055	هام
	عضو مجلس إدارة	1	2	2	8	22	4.3714	1.03144	هام جدا
	مدير مالي	3	3	3	18	15	3.9286	1.17687	هام
	اكاديمي	3	3	3	18	15	3.9286	1.17687	هام
	اجمالي	11	11	11	65	66	4.0299	1.10055	هام
			7.1%	7.1%	7.1%	22.86%	35.71%		

التكاليف المخططة	اكاديمي	٤	٣	٨	٣٤	٢٣	٣٩٥٨٣	١.٥٤	هام
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملتزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف الموازنة الرئيسية	اجمالي	١٢	١٢	١٦	٩١	٨٥	٤.٠٤	١.٠٩٦	هام
		%٤.٧٠	%٤.٧٠	%٥.٦٠	%٤٢.١٠	%٣٩.٤٠			
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملتزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف الموازنة الرئيسية	محاسب تكاليف	٤	٤	٣	٣٤	٢٢	٣.٩٨٥	١.٠٨	هام
		%٥.٩	%٥.٩	%٤.٤	%٥٠.٧	%٣٢			
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملتزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف الموازنة الرئيسية	عضو مجلس إدارة	١	٢	٣	٧	٢٢	٤.٣٤٢	١.٥٥	هام جدا
		%٣	%٦	%٩	%٢٠	%٦٣			
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملتزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف الموازنة الرئيسية	مدير مالي	٣	٢	٢	١٩	١٦	٤.٠٢٣	١.١٣٦	هام
		%٧	%٥	%٥	%٤٥	%٣٨			
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملتزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف الموازنة الرئيسية	اكاديمي	٣	٤	٥	٣٥	٢٥	٤.٠٤١٧	١.٠١٣١	هام
		%٤.١٧	%٥.٥٦	%٦.٩٤	%٨.٦١	%٤.٧٢			
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملتزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف الموازنة الرئيسية	اجمالي	١١	١٢	١٣	٩٥	٨٥	٤.٠٧	١.٠٦٥	هام
		%٥.٠٩	%٥.٥٦	%٦.٠٢	%٤٣.٩٨	%٣٩.٣٥			
السؤال	فئات الدراسة	غير هام جدا	غير هام	محايد	هام	هام جدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملتزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف الموازنة الرئيسية	محاسب تكاليف	٥	٢	٢	٣١	٢٧	٤.٠٩٨٦	١.١١٠٩	هام
		%٧.٤٦	%٢.٩٩	%٢.٩٩	%٤٦.٢٧	%٤٠.٣٠			
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملتزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف الموازنة الرئيسية	عضو مجلس إدارة	٢	---	٢	٩	٢٢	٤.٤	١.٠٣٤٦٩	هام جدا
		%٥.٧١	---	%٢٥.٧١	%٢٥.٧١	%١٤.٨٦			
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملتزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف الموازنة الرئيسية	مدير مالي	٣	٤	٢	١٧	١٦	٣.٩٢٨٦	١.٢١٧٦	هام
		%٧.١٤	%٩.٥٢	%٤.٧٦	%٤٠.٤٨	%٣٨.١٠			
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملتزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف الموازنة الرئيسية	اكاديمي	٢	٥	٢	٣٩	٢٤	٤.٠٨٣٣	٠.٩٤٥٤	هام
		%٢.٧	%٦.٩٤	%٢.٧٨	%٥٤.١٧	%٣٣.٣٣			
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملتزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف الموازنة الرئيسية	اجمالي	١٢	١١	٨	٩٦	٨٩	٤.١١	١.٠٧١	هام
		%٥.٥٦	%٥.٠٩	%٣.٧٠	%٤٤.٤٤	%١٢.٢٠			
السؤال	فئات الدراسة	غير هام جدا	غير هام	محايد	هام	هام جدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية	محاسب تكاليف	١	٣	٦	٢٠	٣٧	٤.٣٢٨	٠.٩٢٧	هام جدا
		%١.٤٩	%٤.٤٨	%٨.٩٦	%٢٩.٨٥	%٥٥.٢٢			
توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية	عضو مجلس إدارة	١	٢	٧	٧	٢٥	٤.٥١٤	٠.٩٨١	هام جدا
		%٢.٨٦	%٥.٧١	%٢٠.٠٠	%٢٠.٠٠	%٧١.٤٣			
توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية	مدير مالي	٢	١	١٩	١٩	٢٠	٤.٢٨٥	٠.٩٦٩٩	هام جدا
		%٤.٧٦	%٢.٣٨	%٥٥.٢٤	%٥٥.٢٤	%٤٧.٦٢			
توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية	اكاديمي	٣	٢	١	٣٢	٣٤	٤.٢٧٧	٠.٩٥٢٧	هام جدا
		%٤.٢٠	%٢.٨٠	%١.٤٠	%٤٤.٤٠	%٤٧.٢٠			
توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية	اجمالي	٧	٨	٧	٧٨	١١٦	٤.٣٣	٠.٩٥	هام جدا
		%٣.٢٠	%٣.٧٠	%٣.٢٠	%٣٦.١٠	%٥٣.٧٠			

١- قيم المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة تشير إلى موافقة معظم أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بأهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ، حيث تراوحت الأوساط الحسابية بين ( ٤.٣٣ كحد اعلى ، ٤.٠٠ كحد ادني ) .

٢- جميع الأوساط الحسابية للعبارات أعلي من الوسط الحسابي العام لمقياس ليكرت الخماسي مما يدل ذلك على رغبة أفراد عينة الدراسة في توفير المعلومات الناتجة من تطبيق نظام

من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء من أجل تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

٣- انخفاض الانحراف المعياري مما يدل على انخفاض تشتت آراء أفراد عينة الدراسة عن الوسط الحسابي .

٤- ان الاتجاه العام لآراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة يتراوح ما بين ( هام جدا ، وهام ) مما يدل ذلك علي رغبة أفراد عينة الدراسة في تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ، ولذلك لإدراكهم بأهمية الدور الذي يلعبه في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

٥- ان النسب الإذني لجميع العبارات تتمثل في غير هام ، وغير هام بشدة ، حيث تتراوح درجة غير الهام بشدة بين نسبة ( ٦.٤ % ، ٢.٣ % ) ، في حين تتراوح درجة غير الهام بين نسبة ( ٨.٣ % ، ٣.٧٠ % ) .

### ثانياً : اختبار الإشارة Sign Test

وضح الجدول التالي اختبار الإشارة لفض الأول

جدول (١٢)  
يوضح نتائج اختبار الإشارة Sign Test

مستوي المعنوية	الفقرة	مستوي المعنوية	الفقرة	مستوي المعنوية	الفقرة
٠.٠٠٠	توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع تكاليف الموازنة الرئيسية	٠.٠٠٠	توفير معلومات عن انحرافات السعر للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالموازنة المرنة	٠.٠٠٠	التعرف على أنشطة المنشأة وتصنيفها إلى أنشطة رئيسية وفرعية
٠.٠٠٠	توفير معلومات عن انحرافات الطاقة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكلفة المخططة مع التكاليف المحملة	٠.٠٠٠	توفير معلومات عن انحرافات الكمية للموارد المرنة من خلال مقارنة الموازنة المرنة مع التكاليف المحملة	٠.٠٠٠	توفير معلومات حول الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة
٠.٠٠٠	توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية	٠.٠٠٠	توفير معلومات عن انحرافات الكفاءة للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع التكاليف المحملة	٠.٠٠٠	التركيز في تحليل الانحرافات على المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف أي من الموارد للأنشطة

		٠.٠٠٠	توفير معلومات عن انحرافات الفعالية للموارد المرنة من خلال مقارنة التكاليف المحملة مع التكاليف المخططة	٠.٠٠٠	تحديد سلوك الموارد الفعلية في نوعين أساسيين من الموارد وهما الموارد المرنة والموارد الملزمة
--	--	-------	---	-------	---

يتضح من الجدول السابق أن قيمة مستوي الدلالة الاحصائية لجميع الفقرات تساوي ٠.٠٠٠ وهي أقل من مستوي المعنوية ٠.٠٥ . وهذا يعني أن جميع العبارات التي تساهم في اختبار الفرض الثاني هامة ودالة احصائيا وتساهم بقدر كبير في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة . وبناء على ذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي ان المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الإداء تدعم تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

#### نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرض الثاني :

نص الفرض الثاني في صورته العدمية على أنه : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أسس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أسس القيمة .

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اختبار كروسكال ويلز ، ويتمثل الهدف من إجراء هذا الاختبار في اختبار مدى وجود فروق في استجابات الأربعة فئات الممثلة لعينة الدراسة وفيما يلي نتلج هذا الاختبار .

#### جدول (١٣) يوضح نتائج اختبار كروسكال ويلز

مستوي المعنوية	مربع كا	متوسط الرتب				العبارات	
		اكاديمي	مدير مالي	عضو مجلس إدارة	محاسب تكاليف		
غير معنوي	٠.١٦	٥.١٥٨	١٠٩.٤٨	١١٣.٢٩	١٢٢.٤٣	٩٧.١٧	التعرف على أنشطة المنشأة وتصنيفها إلى أنشطة رئيسية وفرعية
غير معنوي	٠.١٦١	٤.٩١١	١١٥.٤٤	١٠٠.٨	١٢٠	٩٩.٨٦	توفير معلومات حول الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة
غير معنوي	٠.١٧٨	٢.٦١	١١٣.٥٦	١٠٢.٥٥	١١٧.٥٦	١٠٢.٠٧	التركيز في تحليل الانحرافات على المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف أي من الموارد للأنشطة
غير معنوي	٠.٤٥٦	٣.١٣٢	١١٠.٤٧	١٠٣.١٣	١٢٢.٥٧	١٠٢.٤	تحديد سلوك الموارد الفعلية في نوعين أساسيين من الموارد وهما الموارد المرنة والموارد الملزمة



توفير معلومات عن انحرافات السعر للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالموازنة المرنة	١٠٨.٤٧	١١٤.٤٤	١١٩.٦١	٩٩.١٦	٣.٧٥٥	٠.٣٧٢	غير معنوي
توفير معلومات عن انحرافات الكمية للموارد المرنة من خلال مقارنة الموازنة المرنة مع التكاليف المحملة	١٠٥.٨٦	١١٥.٧	١١٤.٠٥	١٠٤.٢٢	١.٤٤٣	٠.٢٨٩	غير معنوي
توفير معلومات عن انحرافات الكفاءة للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع التكاليف المحملة	١٠٤.٩٢	١١٣.٨٧	١١٢.٤٦	١٠٦.٩١	٠.٨١١	٠.٦٩٥	غير معنوي
توفير معلومات عن انحرافات الفعالية للموارد المرنة من خلال مقارنة التكاليف المحملة مع التكاليف المخططة	١٠٧.٦٦	١٣٢.١٣	١٠٣.١١	١٠٠.٩٤	٧.٣٩	٠.٨٤٧	غير معنوي
توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع تكاليف الموازنة الرئيسية	١٠٢.٥١	١٢٩.٩١	١٠٦.٩٨	١٠٤.٥٦	٥.٩٠١	٠.٠٦	غير معنوي
توفير معلومات عن انحرافات الطاقة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكلفة المخططة مع التكاليف المحملة	١٠٧.٩٤	١٣٠.٥	١٠١.١٩	١٠٢.٥٩	٦.٦٠٥	٠.١١٧	غير معنوي
توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية	١٠٨.١٦	١٢٦.٢٩	١٠٣.٧٦	١٠٢.٩٣	٤.٥٧٤	٠.٣٧٢	غير معنوي

يتضح من الجدول السابق :

- عدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة عند مستوى معنوية ٥% ، حيث بلغ مستوي المعنوية لجميع العبارات قيمة أكبر من مستوي المعنوية المستخدم ، مما يدل على وجود اتفاق بين متوسط آراء فئات الدراسة حول أهمية تلك المعلومات
- قبول فرض العدم " لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة " ورفض الفرض البديل

#### نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرض الثالث :

ينص الفرض الثالث في صورته العدمية على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول الأهمية النسبية للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة . ويمكن للباحث اختبار مدي صحة هذا الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة وقد تم تطبيق الاختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

#### اختبار فريدمان Friedman Test

يوضح الجدول التالي اختبار فريدمان للأسئلة من ١١ إلى ٢١ والتي تختبر الفرض الثالث ..

**جدول (١٤)**  
**Friedman Test يوضح نتائج اختبار فريد مان**

مستوي المعنوية	القيمة الجدولية	متوسط الرتب	العبارات
٠.٠٠٠	٣٨.٥٠٥	٦.٤٣	التعرف على أنشطة المنشأة وتصنيفها إلى أنشطة رئيسية وفرعية
		٦.٤٢	توفير معلومات حول الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة
		٥.٨١	التركيز في تحليل الانحرافات على المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف أي من الموارد للأنشطة
		٥.٤٢	تحديد سلوك الموارد الفعلية في نوعين أساسيين من الموارد وهما الموارد المرنة والموارد الملزمة
		٥.٩٤	توفير معلومات عن انحرافات السعر للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالموازنة المرنة
		٥.٨٨	توفير معلومات عن انحرافات الكمية للموارد المرنة من خلال مقارنة الموازنة المرنة مع التكاليف المحملة
		٦.٠٠	توفير معلومات عن انحرافات الكفاءة للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع التكاليف المحملة
		٥.٦٧	توفير معلومات عن انحرافات الفعالية للموارد المرنة من خلال مقارنة التكاليف المحملة مع التكاليف المخططة
		٥.٨٧	توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع تكاليف الموازنة الرئيسية
		٥.٩١	توفير معلومات عن انحرافات الطاقة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكلفة المخططة مع التكاليف المحملة
		٦.٦٦	توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية

يتضح من الجدول السابق أن مستوي الدلالة الاحصائية يساوي (Sig=0.000) وهو أقل من مستوي المعنوية وهذا يدل على وجود اختلافاً جوهرياً في الأهمية النسبية لآراء المستقضي منهم حول أهمية كل عبارة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة ، حيث نجد أن :

- أ- أعلى متوسط للرتب هو ٦.٦٦ ويتعلق توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية ثم يلي ذلك التعرف على أنشطة المنشأة وتصنيفها إلى أنشطة رئيسية وفرعية بمتوسط رتب (٦.٤٢) .
  - ب- أقل متوسط للرتب هو (٥.٤٢) ويتعلق بتحديد سلوك الموارد الفعلية في نوعين أساسيين من الموارد وهما الموارد المرنة والموارد الملزمة .
- من خلال نتائج الفروض الفرعية يمكن رفض فرض العدم الرئيس وقبول الفرض البديل " يدعم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة "

#### خلاصة الدراسة الميدانية :

أوضحت الدراسة الميدانية أن :

- أ- المعلومات الناتجة من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء تساهم في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

ب- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

ج- توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول الأهمية النسبية للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة حيث يعتبر توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية الأكثر أهمية وهذه النوعية من المعلومات ينفرد بها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء .

### نتائج وتوصيات البحث :

يستعرض الباحثون في هذا الجزء أهم ما توصل اليه البحث من نتائج ، وتقديم مجموعة من التوصيات، وكذلك التوصيات لبحوث مستقبلية

### نتائج البحث :

١- أظهرت الدراسة النظرية وجود فوائد ومزايا عديدة ناتجة من تبني الشركات فلسفة الإدارة على أساس القيمة ومنها : تساعد في التقليل من مشاكل الوكالة ، تساعد في تحسين الأداء الاقتصادي ، تساعد في تخصيص الموارد ، زيادة دخل الشركات ، تساعد في تحقيق نمو مستدام وطويل الأجل في خلق القيمة للعملاء والعاملين وحاملي الأسهم تساعد في تحسين عملية صنع القرارات .

٢- أظهرت الدراسة النظرية تعرض كلا من نظم التكاليف التقليدية ، نظام التكاليف على أساس النشاط ، ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت للانتقادات في مجال تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

٣- أظهرت الدراسة النظرية ان نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء يوفر نوعية جديدة من المعلومات متعلقة بأعداد تقارير الأداء لكل نشاط من خلال إضافة عدة خطوات انعكست على توفير المعلومات لقياس إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفاعلية ، مما يمكن الإدارة من تحديد الأنشطة التي تؤدي بطريقة صحيحة والأنشطة التي يجب إعادة النظر في أدائها وبالتالي تحسين كفاءة وفعالية تلك الأنشطة .

٤- تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى رفض الفرض العدمي القائل بان المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لا تدعم تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة وقبول الفرض البديل القائل بأن " المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء تدعم تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة " .

٥- تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى قبول الفرض العدمي القائل بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

٦- تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى رفض الفرض العدمي القائل بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول الأهمية النسبية للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة " وقبول الفرض البديل القائل بأن " توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول الأهمية النسبية للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة " حيث يعتبر توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة الأكثر أهمية من وجه نظر أفراد العينة ، وهذه المعلومات لا يوفرها نظام التكاليف على

نظام التكاليف على أساس النشاط التقليدي أو نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت .

### توصيات البحث :

- (١) في ضوء هدف البحث وأهميته ونتائجه يوصى الباحثون بالآتي :  
إن تتبنى منظمات الأعمال المصرية فلسفة الإدارة على أساس القيمة لما توفره من فوائد عديدة ، ولما تتعرض له منظمات الأعمال المصرية من منافسة شديدة .
- (٢) تطوير نظم التكاليف في منظمات الأعمال المصرية لتلبية متطلبات فلسفة الإدارة على أساس القيمة في ظل الظروف الاقتصادية المعاصرة ، لما له من أثر كبير على النهوض بالاقتصاد المصري ككل .
- (٣) ضرورة اهتمام منظمات الأعمال المصرية بالمحركات المالية وغير المالية التي تؤدي إلى خلق القيمة .
- (٤) ضرورة عقد ندوات ومؤتمرات لرجال الأعمال والقيادات الإدارية لمنظمات الأعمال المصرية عن طريق الجمعيات غير الحكومية أو الجامعات لإيضاح أهمية فلسفة الإدارة على أساس القيمة في دعم القدرة التنافسية .

### المجالات المقترحة لأبحاث مستقبلية :

في ضوء هدف البحث وأهميته وحدوده ، وما انتهى إليه من نتائج وتوصيات ، فإن الباحثون يقترحون ضرورة توجيه مزيد من الاهتمام في البحوث المستقبلية للنقاط التالية :

- (١) إطار مقترح للمحاسبة عن قيمة العميل في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء .
- (٢) دور الإدارة على أساس القيمة في تحقيق التنمية المستدامة للشركات .
- (٣) إطار مقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء وبطاقة القياس المتوازن للأداء بغرض تعزيز إدارة الأداء .

## المراجع

### أولاً : المراجع العربية

- ( أ ) الكتب العلمية :
  - ١- الهلباوى ، سعيد محمود والنشار ، تهناني محمود (٢٠٠٩) ، المحاسبة الإدارية المتقدمة : مدخل إدارة التكلفة ، بدون ناشر .
- (ب) الرسائل العلمية
  - ٢- الجمل ، أحمد السيد محمد (٢٠٠٩) ، "تداعيات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في مجال التخطيط الاستراتيجي" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة طنطا
  - ٣- \_\_\_\_\_ (٢٠١٦) ، " اثر التكامل بين أسلوب الإدارة بالقيمة ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات في القطاع المصرفي المصري " رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس .

- ٤- الدنف ، محمد عمر (٢٠١٣) ، " تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد :دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير - كلية التجارة - جامعة طنطا .
  - ٥- القسطاوي ، إسماعيل السيد (٢٠١٦) " التكلفة على أساس النشاط لأغراض تقييم الأداء كمدخل مقترح لتطوير إدارة الأداء مع دراسة تطبيقية على قطاع المقاولات في مصر ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية .
  - ٦- سند ، ناصر أحمد محمد (٢٠١٢) ، " الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة " ، رسالة ماجستير - كلية التجارة - جامعة بنها .
  - ٧- عبدالمنعم ، أسماء سيد (٢٠٠٩) ، " أسلوب الإدارة على أساس القيمة كأحد الاتجاهات المؤثرة في مجال تقييم الأداء في بيئة الأعمال الحديثة (دراسة تطبيقية)" رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس .
  - ٨- محمد ، سحر عبدالسميع (٢٠١١) ، " نموذج مقترح لقياس تكلفة تحقيق رضا العملاء : مع دراسة تطبيقية على إحدى الشركات المصرية " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية .
- (ج) الدوريات العلمية :**
- ٩- الجمل ، أحمد السيد محمد (٢٠١٦ ، ب) ، " أثر استخدام نظام الإدارة على أساس القيمة في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات " ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، مج ٧ ، ع ٣ ، ص ص ٨٠-١٠٧ .
  - ١٠- السوافيري ، فتحي رزق والنايف ، فهد بن سليمان (٢٠١٣) ، " تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق مدخل الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد مع التطبيق على شركة أسمنت القصيم " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني .
  - ١١- السيد ، عماد سيد قطب (٢٠٠٣) " إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي من خلال التكامل بين مدخلي إدارة القيمة ومنتشور الأداء " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين الشمس .
  - ١٢- بحري ، هشام (٢٠١٢) "مقاييس الأداء المبنية على القيمة من وجه نظر المساهمين " ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، عدد ١ ، ص ص ١١-٢٦
  - ١٣- جادو ، سماسم كامل (٢٠٠٧)"دراسة تحليلية لمدى فعالية تطبيق منهج الإدارة على أساس القيمة لتعظيم القيمة لأصحاب حقوق الملكية في الوحدات الاقتصادية - دراسة ميدانية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين الشمس .
  - ١٤- حسين ، منال ويعقوب ، ابتهاج وسعد ، سلمي (٢٠١٦) " دراسة تحليلية لإستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة :نظام (ABC) دراسة حالة " مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد ٤٧ ، ص ص ١٤٩-١٧٠
  - ١٥- خطاب ، محمد شحاتة (٢٠٠٩) ، " إطار مقترح لتحقيق التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط و محاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة" المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني.

- ١٦- \_\_\_\_\_ (٢٠١٣) ، " تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء: دراسة حالة" المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ،
- ١٧- سويسي، هوارى (٢٠١٠)، "دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة"، مجلة الباحث، الجزائر، ع . ٧ ، ص ص ٥٥-٧٠
- ١٨- عبداللطيف، مصطفى ووسام ، أرحاب (٢٠١٦)، "دور الإدارة بالقيم فى خلق القيمة فى المؤسسة: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنايب بگرداية / الجزائر" ، مجلة رؤى اقتصادية - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة الوادي ، ع ١٠٤ ، ص ص ٣١٩ - ٣٤٢
- ١٩- غانم ، طارق أحمد (٢٠١٥) " التكامل بين منهج إدارة القيمة و منهج إدارة التكلفة "مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة ،جامعة عين شمس ، مج ١٩ ، ع ٤ ، ص ص ٩١٩-٩٤٧
- ٢٠- كيوان، راندا منصور. (٢٠١٣). استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة: حالة تطبيقية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - العدد ٢، ص ص ١١٠٧ - ١١٥٢.
- ٢١- مطاوع ، محمد عبد الحميد (٢٠٠٩) " دور حوكمة الشركات في تعظيم قيمة المنشأة - دراسة نظرية وتطبيقية " مجلة آفاق جديدة ،كلية التجارة ،جامعة المنوفية ، العدد الثالث ، ص ص ٢٠٠-٢٣٥

#### ( د ) المؤتمرات :

- ٢٢- السيد ، على مجاهد (٢٠٠٦) " إطار إجرائي مقترح لتكامل أساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة " ، المؤتمر العلمي السادس بعنوان " تعزيز القدرة التنافسية : الاستراتيجيات والسياسات والآليات " ، الإسكندرية .
- ثانياً : المراجع الأجنبية

#### (A) Books:

- 1- Anderson & Kaplan S.R. (2007), **Time-Driven Activity-Based Costing**, Boston, Harvard Business School Press.
- 2- Sedgley, D. ( 2001), "The 123s of ABC in SAP: Using SAP R/3 to Support Activity-Based Costing" <http://books.google.com.eg>

#### (B) Thesis:

- 1- Al-sanafawy, Dina Mostafa (2013), "Improving Performance Measurement using TD-ABC/FPABC: gross model approach : case study" **master Thesis –faculty of commerce –tanta University.**
- 2- Alsayed, Ali Mujahid Ahmed (2004), " Development of the accounting systems on the cost to support total quality

- management in the light of the recent methods of Cost Management", **PHD Thesis –faculty of commerce –tanta**
- 3- Awed, Sarah Mokhtar (2014), "Strategic Based Responsibility Accounting For Performance Management :VBM Approach: case study " **master Thesis –faculty of commerce –tanta University**
  - 4- Beneke ,j , (2014) "Value-based management for small and medium enterprises in South Africa" **Philosophiae Doctor Thesis in Business Administration at the Potchefstroom Campus of the North-West University**
  - 5- Whitehouse, Amanda, "Hospital Cost Accounting: Saving Lives and Saving on Costs" (2018). Honors Projects in Accounting Faculty Sponsor: Charles Cullinan

**(C) Periodicals:**

- 1- Abdel-Kader, M. and Luther, R.G., (2006), IFAC's conception of the evolution of management accounting, **Advances in Management Accounting**, Vol. 15, pp. 237-256
- 2- Athanassakos, G (2007), " Value-based management, EVA and stock price performance in Canada" **Management Decision** , Vol. 45 No. 9, pp. 1397-1411
- 3- Bannister, R J; Jesuthasan, Ravin, (1997) " Is your company ready for value-based management?", **The Journal of Business Strategy**, VOL . 18, No 2, pg. 12-15
- 4- Balakrishnan, R ; Eva, L; Sivaramakrishnan, K ( 2012), " Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches (Part 2)" **Accounting Horizons American Accounting Association**, Vol. 26, No. 1, P21-41
- 5- Beck, Valentin (2014), " The Effects of The Implementation of Value-Based Management" **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, Vol. 7, No. 2, pp 153-165
- 6- Winthagen ,S , (2002), Application of System Dynamics in Value Based Management : An Approach Based on a Real-Life Case
  - a. , **Proceedings of the 20th International Conference of the System Dynamics Society** Palermo, Italy The System Dynamics Society
- 7- Bourguignon, A (2005), "Management Accounting and Value Creation: The Profit and Loss of Reification", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 16, pp. 353-389
- 8- Britzelmaier, B Patrick Kraus, Michael Häberle, Benjamin Mayer, Valentin Beck (2013) , " Cost of capital in SMEs Theoretical considerations and practical implications of a case

- study ", **EuroMed Journal of Business** , Vol. 8 , No. 1, pp. 4-16
- 9- Bukvič , V (2014)," Value Based Management With A Practical Example ", **International Journal of Management, Knowledge and Learning** ,pp.195-205
- 10- Carroll,N&Lord,J(2016),"The Growing Importance of Cost Accounting for Hospitals ",**Journal of Health Care Finance**,PP.170-185
- 11- Chea,A(2011)," Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness",**International Journal of Business and Management**, Vol. 6, No. 11,PP.3-10
- 12- Crowther ,d&cooper,s (2008) ," The adoption of value-based management in large UK companies A case for diffusion theory " , **Journal of Applied Accounting Research**, Vol. 9, No. 3,148-167
- 13- David, P & Stovall, S (2011), " Resources Consumption Accounting Where Does It Fit? ", **Journal of Applied Business Research**, Vol .27, No. 5, , PP. 41-49.
- 14- Dogan,S,(2016)," Model of Values-Based Management Process in Schools: A Mixed Design Study", **International Journal of Higher Education** , Vol. 5 , No . 9 , pp,83-96
- 15- Duyck, A(1998)," Value Based Management: Developing a Systematic Approach to Creating Shareholder Value" **The Academy of Management Executive** , vol .12, no2,pp102-104
- 16- Elgharbawy& Abdel-Kader(2013)," Enterprise governance and value-based management: a theoretical contingency framework", **J Manag Gov** ,vol . 17, pp .99–129
- 17- Fecikova , I , (2004)," An index method for measurement of customer satisfaction", **the TQM Magazine**, Vol. 16 ,no 1, pp.57
- Grasso ,Lawrence -١٨  
(2005) ," Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management?"**Management Accounting Quarterly** ,vol.7,no1,pp12-27
- 19- Hasan , abed alqader (2017 ) "Implementation Problems of Activity Based Costing A Study of Companies in Jordan" , **British Journal of Economics, Management & Trade** , vol .17 , no .1 ,pp. 1 -9



- 20- Ikäheimo , s & Teemu ,m (2003)," Value Based Management practices — some evidence from the field " , **Management Accounting Research**, Vol . 14 , pp . 235–254
- 21- Ittner ,D& David, F(2001)," Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective" **Journal of Accounting and Economics**,Vol. 32 , PP . 349–410
- 22- Keys,D & Merwe,A (2001,a)" The Case For Rca: Excess And Idle Capacity" , **Journal of Cost Management** ,PP 1-12
- 23- Kowsari,fatemeh(2013)," Changing In Costing Models From Traditional to Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)" **European Online Journal of Natural and Social Sciences**,Vol.2,no3,pp2479-2508
- 24- Jonas ,L ;Burk,C;; Schwering,A (2018)," The use of value-based management in family firms " , **Journal of Management Control** , Volume 02, Issue 9, pp 383–416
- 25- Kinney,M&Groth,J(1994)," Cost management and value creation", **Management Decision**; 32, 4 ,pp. 52-57
- 26- Krol ,F (2007)," Value based management in small and medium enterprises: Analysis of internal and external impulses and possibilities of implementation" **Arbeitspapier**,nr.9-1 ,pp .1-28
- 27- Lackner , j & Ashish , k (2006),"A value based approach to management", **Journal of Business & Industrial Marketing** , vol , 21 ,no . 4 ,pp. 243-249
- 28- Lin,Grace&Lin,Jarry(2006)," Ethical Customer Value Creation: Drivers and Barriers" **Journal of Business Ethics**,vol.67,pp93-105
- 29- martin et al (2001) ," Value based management", **Baylor Business Review**, vol . 19, no .1, p 2-4
- 30- McNair,C; Polutnik,L ;Silvi,R (2001)," Cost management And Value Creation The Missing Link" **The European Accounting Review**,vol,10, no . 1,PP33-50
- 31- Mzera , u ,(2012) ," The Effect of Strategic Value-Based Management on the Performance of Organizations in Coast Province **International Journal of Business and Social Science**,Vol. 3
- 32- ----- ,(2013) ," The Role of Value-based Management Tools on the Performance of Firms Listed in the Nairobi Securities Exchange "**International Journal of Business Administration** Vol. 4, No. 1

- 33- Namazi, m (2009), " Performance Focused ABC A Third Generation Of Activity Based Cost System", **Cost management** ,pp34-46
- 34- Okutms, E (2015), " Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in a Glass Factory", **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences** Vol. 5, No.1, pp. 46–57
- 35- Pedersen , J & Rendtorff , J (2004) , " Value-based Management in Local Public Organizations: A Danish Experience " , **Cross Cultural Management** , Vol .11 , No .2 ,pp.71-94.
- 36- Pravin , T & Pillai , D (2013) , " Balanced Scorecard For Value Based Management " , **International Journal Of Marketing, Financial & Management Research** , Vol . 2 ,No .3 ,PP.51-64
- 37- Ryan, H & Trahan, E (2006), "Corporate Financial Control Mechanisms and Firm Performance: The Case of Value-Based Management Systems" **Journal of Business Finance and Accounting**, PP:1-43
- 38- Sarokolaei , M; Maryam, F; Pirmoradi, B (2013), " Fuzzy Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)", **Procedia - Social and Behavioral Sciences** , Vol.75 no.2 , PP346 – 352
- 39- Soekardan, D (2016) , " An Analysis Of Activity Based Costing: Between Benefit And Cost For Its Implementation, **International Journal Of Scientific & Technology Research** , VOL 5, no 6, PP.334-336
- 40- Thomson, j & Gurowka, j (2005), "sorting out the clutter", **strategic finance**, PP.27-33
- 41- Thomas, L; Bettina, S; Tami, D (2017), " Economic consequences of implementing and communicating value based management systems" **wileyonlinelibrary.com/journal/jbfa** , PP, 511-540
- 42- Tony, B & Margaret, m, (1999), " Value based management at British aerospace", **Management Accounting**, vol. 77, No .11, pp 36-39
- 43- Tse, M & Gong, m (2009), " Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models", **JAMAR** , VOL.7, no.2. pp41-56
- 44- Valančienė, L & Jegelevičiūtė, S (2012) " Interface Between Customer Value Drivers And company's Value", **ECONOMICS AND MANAGEMENT**, vol.17, No.2, pp851-862

**(D) Others:**

- <http://www.valuebasedmanagement.net>

- CIMA,2007"Managing Customer Value"Management Strategy Measurement
- Annamari,2018,"Value-based management helps companies prosper in the fiercely competitive world"  
<https://www.aaltopro.fi/en/aalto-leaders-insight/2018/value-basedmanagement-helps-companies-prosper-in-the-fiercely-competitiveworld>
- Tang ,D (2017)," What Is Value Based Management (VBM)?"  
<http://flevy.com/blog/what-is-value-based-management-vbm/>
- value-based management system is ThyssenKrupp Group (2012),  
<https://www.thyssenkrupp.com/en/investors/strategy/management-of-the-group/>.

## ملاحق البحث

### قائمة استبيان

جامعة كفرالشيخ  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة

السيد الفاضل / .....

بعد التحية والتقدير

يقوم الباحثون بإعداد دراسة بعنوان " دور نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز الإدارة على أساس القيمة : دراسة ميدانية "

ويأمل الباحثون في أن تساعد نتائج الدراسة في تطوير نظم التكاليف لدى الشركات الصناعية ، بما يؤدي إلى تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية .

ونظرا لأن نجاح أي بحث أكاديمي لا يتحقق إلا من خلال ربطه بالجانب العملي ونظرا لخبرة سيادتكم العملية سوف تكون إجابتم على قدر عالي من الأهمية بالنسبة للدراسة ، لذا أرجو من سيادتكم التكرم بمراعاة الدقة في استيفاء بيانات هذا الاستبيان .  
ونود أن نحيط سيادتكم علما بأن جميع الآراء التي ستقدمونها ستكون محل سرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .  
ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير على ما تقدمونه من وقت وجهد لاستيفاء بيانات هذا الاستقصاء .

دكتورة  
**إيمان عبدالفتاح الجهمودي**  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

دكتور  
**على مجاهد أحمد السيد**  
أستاذ المحاسبة المساعد  
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

**محمود محمد عبدالمولى شاهين**  
باحث ماجستير فى المحاسبة

#### \* مفاهيم أساسية

الآتي بعض المصطلحات الواردة بفائمة الاستقصاء والتي يمكن ان تساعد في الإجابة على الأسئلة الواردة فيه .

١- الإدارة على أساس القيمة : هي الميكانيكية التي عن طريقها يمكن للإدارة اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية التي تخدم في مجال تعظيم قيمة المنشأة في الأجل الطويل وذلك عن طريق تركيز الجهود على تحديد وإيجاد إدارة فرص خلق القيمة مع حذف الأنشطة التي تقلل من القيمة التي يتم خلقها ( تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة ) ، وتستند فلسفة الإدارة على أساس القيمة على أن خلق القيمة للمنشأة يكون من خلال التركيز على خلقها لثلاث أطراف وهم حاملو الأسهم والعملاء والعاملون والتي تمثل مثلث القيمة .

٢- نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء : الجيل الثالث لنظام التكاليف على أساس النشاط ، ويعمل على تحديد تكلفة المنتج من خلال الاهتمام بسلوك التكاليف وتخصيص تكاليف الموارد لكل نشاط بشكل منفصل باستخدام مسببات موارد متعددة ، ويساعد في قياس ورقابة الأداء من خلال توفير مقاييس للمقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط لكل من الموارد المرنة والملزمة ، كما يوفر مقاييس لقياس الإنتاجية الخاصة بكل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية .

### بيانات عامة

- اسم المسقي منه (اختياري) : .....
- ٢- النوع:  نكر  انثي
- ٣- الوظيفة الحالية:  محلب تكاليف  ير ملي  ومجلس إدارة  اكاديمي
- ٤- عدد سنوات الخبرة :
- ٥- المؤهلات الدراسية الحاصل عليها:  اقل من ٥ سنوات  ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات  أكثر من ١٠ سنوات
- ٦- نوع لصناعة التي تنتمي لها الشركة (طبيعة النشاط) :  بكالوريس  ماجستير  دكتوراه

فيما يلي مجموعة من المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء والمطلوب من سيادتكم تحديد درجة أهمية كل واحدة من هذه المعلومات في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة ..

معلومات يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء والمطلوب تحديد مدى مساهمتها في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة	هام جدا	هام	محايد	غير هام	غير هام اطلاقاً
١ التعرف على أنشطة المنشأة وتصنيفها إلى أنشطة رئيسية وفرعية.					
٢ توفير معلومات حول الأنشطة المضيقة للقيمة وغير المضيقة للقيمة					
٣ التركيز في تحليل الانحرافات على المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف أي من الموارد للأنشطة					
٤ تحديد سلوك الموارد الفعلية في نوعين أساسيين من الموارد وهما الموارد المرنة والموارد الملزمة					

					٥	توفير معلومات عن انحرافات السعر للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالموازنة المرنة
					٦	توفير معلومات عن انحرافات الكمية للموارد المرنة من خلال مقارنة الموازنة المرنة مع التكاليف المحملة
					٧	توفير معلومات عن انحرافات الكفاءة للموارد المرنة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع التكاليف المحملة
					٨	توفير معلومات عن انحرافات الفعالية للموارد المرنة من خلال مقارنة التكاليف المحملة مع التكاليف المخططة
					٩	توفير معلومات عن انحرافات الموازنة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع تكاليف الموازنة الرئيسية
					١٠	توفير معلومات عن انحرافات الطاقة للموارد الملزمة من خلال مقارنة التكلفة المخططة مع التكاليف المحملة
					١١	توفير معلومات عن إنتاجية كل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية