

## أثر الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف المواصفات والأنشطة على الأداء المالي للشركة (دراسة حالة)

د/ ربيع فتوح محمد عيد

مدرس المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة دمنهور

### The Impact of Integration between Attribute Based Costing and Activity Based Costing on Financial Performance Case Study

#### ملخص البحث

التي تميز منتج معين عن بدائله المتنافسة معه، مثال ذلك عنصر الأمان لنوع معين من السيارات ذات الفئة السعرية الواحدة. وأخيراً، المواصفات المحفزة: وهي التي تلقى قبول لدى العملاء مقارنةً بمنتجات المنافسين، ولا تعتبر الأساس في قرار الشراء، وهي ليست بالضرورة مواصفة ذات تكلفة عالية.

يركز مدخل تكاليف المواصفات على رغبات ومتطلبات العملاء عند تصميم المنتجات، وبالتالي يساعد على توفير تشكيلة ترضي الرغبات المتعددة والمتجددة، إعتما الشركات الصناعية على مدخل تكاليفي يدمج بين منافع مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل تكاليف المواصفات ومن ثم يحقق وضع مالي وتنافسي إيجابي. وأخيراً أكدت نتائج الدراسة التطبيقية للبحث على إيجابية المدخل التكامل بين مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل تكاليف المواصفات على الوضع المالي لأحد شركات التشييد والبناء المصرية.

**الكلمات المفتاحية:** مدخل تكاليف المواصفات، مدخل تكاليف الأنشطة، التكامل بين مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل تكاليف المواصفات.

هدف البحث إلى دراسة وتحليل أهمية الجمع والتكامل بين مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل تكاليف المواصفات على إدارة جانبي التكلفة (الداخلي والخارجي)، والأداء المالي والتنافسي للشركات بشكل عام وتطبيقاً على قطاع التشييد والبناء بشكل خاص، وبعد الوقوف على نتائج العديد من الدراسات النظرية والعملية خلص البحث إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي:

واجه مدخل تكاليف الأنشطة العديد من الإنتقادات أبرزها تركيزه على أنشطة وعمليات الشركة وإهماله حاجات ورغبات العملاء والتي تعد محرك القوة الشرائية لأي منتج. ومن ثم أصبح هدف تطوير نظم التكاليف التقليدية للشركات الصناعية غاية لا سبيل عنها لإستمرارها في بيئة التصنيع الحديثة، وحتى تضمن الحفاظ على عملائها الحالي وجذب عملاء جدد.

يعتمد مدخل تكاليف المواصفات على التفرقة بين المواصفات الأساسية للمنتج، وهي التي تجعله يحقق الحد الأدنى من الإشباع لرغبات العملاء، وهي موجودة في جميع أنواع البدائل المتنافسة للمنتج. والمواصفات المميزة للمنتج: وهي المواصفات

## مقدمة البحث:

يحسن أدائها ويحقق لها ميزة تنافسية-التكلفة الجانب العكسي للربحية-فأي إنخفاض في تكاليف دورة حياة المنتج ينعكس في زيادة مباشرة في صافي الربح بنفس النسبة أو أقل وفق سعر الضريبة المطبق مع ثبات العوامل الأخرى. وبالتالي فإن تدنية التكاليف وترشيد الإنفاق يعد أحد أهم الأبعاد في تحسين الأداء المالي وكذلك تحقيق ميزة تنافسية، ومن ثم يجب زيادة الإهتمام بالمعلومات التي توفرها نظم التكاليف لإدارة جانب تكلفة المنتج، وفي هذا المقام يجب التأكيد على ضرورة بدء إدارة التكلفة من مرحلة تصميم المنتج وليس بعد ذلك في مراحل سلسلة القيمة، حيث يكون للقرارات المسؤولة عن حدوث التكاليف تأثير أكبر من تلك التي تحدث في المراحل المتأخرة منها، كما يجب مراعاة دقة المعلومات التكاليفية بما يفعل تعظيم الربحية في الأجل الطويل (Xiaochuan, et al., 2004).

ولهذا تبنت العديد من الشركات مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) Activities Based Costing لإدارة التكلفة بشكل أكثر دقة من نظم التكاليف التقليدية، حيث يركز هذا المدخل على تدعيم الأنشطة والعمليات الضرورية للإنتاج والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، ومن ثم يركز هذا النظام على المسببات الداخلية للتكلفة (أنشطة وعمليات الشركة الداخلية). وعلى الرغم من تأكيد العديد من نتائج البحوث التجريبية (Mishra and Vaysman, 2001; Beaulieu, and Lakra, 2005; Askarany and Yazdifar, 2007; Öker and Adigüzel, 2010; Jänkälä, and Silvola, 2012; Öker, F. and Adigüzel, 2016;) على فعالية هذا المدخل في إدارة الجانب الداخلي للتكلفة، إلا أنه جانبه

زادت حدة الضغوط التنافسية بين الشركات الصناعية بسبب التطورات التكنولوجية المتلاحقة وديناميكية إحتياجات ورغبات العملاء، الأمر الذي جعل هدف الحصول على عملاء جدد أو الحفاظ على العملاء الحاليين يتطلب عناية فائقة ومستمرة من إدارة شركات الأعمال بشكل عام والصناعية بشكل خاص، ومن ثم يجب على إدارة الشركات الصناعية توفير طرق جديدة ومبتكرة للتصنيع تتطوي على كمية أقل من المخزون مع توفير المزيد من المرونة في العمليات الإنتاجية لمقابلة الرغبات والإحتياجات المتباينة والمتجددة للعملاء، مع الإهتمام بتوفير قيمة لهم من خلال تخفيض زمن التسليم، وتحسين الجودة، وتكلفة ملائمة، وتمييز المنتجات، وتبني وتطبيق أساليب مبتكرة في الإنتاج. ولتحقيق ذلك توجهت وتبنت العديد من الشركات الصناعية فلسفة الإنتاج بدون فاقد (Lean Pro-duction)، والذي يركز على ثلاث أدوات أساسية<sup>1</sup> لإدارة التكلفة وتلبية رغبات وإحتياجات عملائها، حيث يعد مدخل التكلفة على أساس المواصفات المميزة للمنتج<sup>2</sup> أحد أهم هذه الأدوات. (Debusk, G. and Debusk, C., 2014).

ونتيجة صعوبة تحكم إدارة الشركات في أسعار منتجاتها في ظل المنافسة الشرسية، أصبح الدور المؤثر الذي يمكن لها القيام به هو إدارة التكلفة بما

<sup>1</sup> { مدخل التكاليف على أساس تيار القيمة (Value Stream Costing)، قياس الأداء/ صندوق النقاط (Performance Measurement / Box Score)، تكلفة على أساس الخصائص والصفات المميزة (Features and Characteristics Costing) }.

<sup>2</sup> يستخدم الباحثون اسم مدخل التكلفة على أساس المواصفات أو الخصائص أو السمات وذلك كمرادف لمصطلحات، Features, Characteristics or Attribute Based Costing، إلا أن الباحث يميل إلى استخدام مصطلح المواصفات كنوع من الإتساق في البحث.

للمنتج- باعتبارها مسببات خارجية للتكلفة-جانب المسببات الداخلية (أنشطة وعمليات الشركة)، يُمكن الإدارة من تحليل وإدارة التكاليف بشكل متكامل، كما يساعد على توفير الموارد المستهلكة في مواصفات غير مرغوبة من قبل العملاء، وبالتالي التركيز على ترجمة الإحتياجات المرغوبة فقط من العملاء في منتج يحقق له أهدافه، الأمر الذي قد يتبعه تحسين الأداء المالي للشركة ويحقق ميزة تنافسية ليس أنياً فقط، بل قد تمتد في الأجل الطويل شريطة الإستمرار في التحسين المستمر في مواصفات المنتج بما يتوافق مع رغبات العملاء المتغيرة، ولهذا يجب التكامل بين مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مع مدخل التكاليف على أساس المواصفات، للتغلب على أحادية جانب كل منهما في إدارة التكلفة. حيث أن النظم المتكاملة التي تتعاون عناصرها تؤدي بشكل أفضل عن أداء كل نظام بشكل منفرد.

### مشكلة البحث:

على الرغم من حداثة النسبية لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة ABC مقارنة بنظم محاسبة التكاليف التقليدية الأخرى، إلا أنه نال العديد من الانتقادات نتيجة تركيزه على مسببات التكلفة الداخلية (الأنشطة الضرورية للإنتاج) وإهماله للمسببات الخارجية للتكلفة (مواصفات المنتج المرغوبة من قبل العملاء)، ومن ثم فإن البحث عن نظم أو مداخل للتكاليف تتسم بالمرونة وتتواكب وتعاصر بشكل مستمر متطلبات بيئة الأعمال الحديثة وتتلافى الإنتقادات التي تفرزها الممارسات العملية لنظم التكاليف المطبقة، بات أمراً ملحاً خاصة مع إتمام هذه البيئة بالتغيير السريع وضراوة المنافسة بين الشركات سواء على المستوى المحلي

الشمول (Mecimore and Bell, 1995; Kee, 2003; Homburg, 2005; عبد الرضا، ٢٠١٦، Hadid, 2017، بسبب إهماله للجانب الخارجي للتكلفة وهو المواصفات المرغوبة من العملاء في المنتج، والتي تعد أيضاً أحد أهم المسببات المباشرة في حدوث تكاليف الإنتاج. حيث أن تقييم خصائص خدمات العملاء يحسن من تبني مدخل تكاليف الأنشطة (Lin, 2012).

ويقوم مدخل التكلفة على أساس مواصفات المنتج على فكرة أن المنتج ما هو إلا مجموعة من المواصفات أو الخصائص، وإضفاء تلك المواصفات على المنتج يستلزم تنفيذ مجموعة من الأنشطة التي يترتب عليها حدوث التكاليف، كما يحاول هذا المدخل الربط بين التكاليف ومعلومات التشغيل والمعلومات الفنية والمالية من جهة، وخصائص ومواصفات المنتج من جهة أخرى، ولهذا فإن هذا المدخل يحقق العديد من المنافع لشركات الأعمال أهمها: التخطيط الجيد للتكلفة، تحقيق فلسفة التوجه بالسوق، التوافق مع العديد من فلسفات التكاليف الحديثة، المساعدة في وضع موازنات بديلة للتكاليف الاختيارية، كما يعتبر مدخل التكلفة على أساس مواصفات المنتج نموذج لاستهلاك الموارد طويل الأجل-Long Term Resources Com- mutation Model (الصغير، ٢٠١١). ولهذا تعد خاصية التصميم الخضري للوحدات العقارية green building design أحد الممارسات الجوهرية في تحقيق التوافق البيئي وتطویر التنمية المستدامة (Vyas and Jha, 2017).

ويرى الباحث أن التكامل بين مدخل تكاليف المواصفات ومدخل تكاليف الأنشطة من خلال أخذ رغبات العملاء في الإعتبار في شكل مواصفات

### أهمية البحث:

تعرضت دراسات كثيرة لمدخل تكاليف الأنشطة، ودراسات عديدة أخرى مدخل تكاليف المواصلات كل بصورة مستقلة Individually، إلا أن القليل جداً منها تعرض للإطارين معاً وتم اختباره من واقع الممارسة العملية، فمن هذين المنظورين -الجمع بين الأطر والتطبيق العملي- تتبع أهمية هذا البحث، حيث يشير الواقع إلى أهمية تكامل الأطر من أجل تطوير ومتابعة الخطط الاستراتيجية وتدعيم وتحسين أداء شركات الأعمال. الأمر الذي ينعكس إيجابياً على الوضع المالي للشركة ويجعلها في وضع أفضل من منافسيها، وهذا ما أنشده وعلى الله التوفيق.

### حدود البحث:

يركز البحث على توضيح معالم نظام تكاليفي يجمع بين مدخلي التكاليف على أساس المواصلات ومدخل تكاليف الأنشطة، بغية إدارة تكاليف المنتج بشكل شامل ومتكامل بما يساعد في تحسين الأداء المالي لشركات الأعمال وبشكل خاص الشركات الصناعية، وبالتالي يخرج عن نطاق البحث دراسة أثر تطبيقه على أنواع شركات الأعمال الأخرى (خدمية أو تجارية)، كما يخرج عن نطاق البحث دراسة أنظمة التكاليف التقليدية أو مدخل الإدارة على أساس النشاط -Activity Based Management (ABM) أو أي مدخل تكاليفي آخر، إلا في حدود ما يخدم تحقيق هدف البحث الحالي.

### خطة البحث

للإجابة على أسئلة البحث وتحقيقاً لهدفه فإن البحث سيتناول النقاط التالية:

1- أهم المظاهر التي دعت لظهور مدخل التكاليف المواصلات.

أو العالمي، حيث ثورة الإتصالات الهائلة وانتشار مواقع التواصل الإجتماعي التي ساعدت على توافر المعلومات بين جميع دول العالم في نفس اللحظة. وللوقوف على معالم المدخل المقترح والذي يبغى إدارة جانبي التكلفة (الداخلي والخارجي) بشكل متكامل، فإن البحث ينشد الإجابة على الأسئلة التالية:

1. ما هي أهم المظاهر التي دعت لظهور مدخل التكاليف على أساس مواصلات المنتج؟
2. ما هي أهم ملامح مدخل التكاليف على أساس مواصلات المنتج؟
3. هل التكامل بين مدخل التكلفة على أساس المواصلات ومحاسبة تكاليف الأنشطة يرفع من كفاءة وفاعلية إدارة تكاليف الإنتاج ومن ثم تحسين أداء المالي؟

### هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل أثر التكامل بين مدخل تكاليف المواصلات ومدخل تكاليف الأنشطة على الأداء المالي لشركات الأعمال، وذلك للإستفادة من مزايا تكاملها وتلافي إنتقادات أحادية كل منهما، وبالتالي مساعدة إدارة شركات الأعمال في الوفاء بطلبات ورغبات العملاء بالشكل والزمن والمرونة الملائمة، الأمر الذي قد يحسن من أداء هذه الشركات ويجعلها متميزة بين منافسيها. كما يهدف البحث إلى توفير دليل عملي عن مدى فاعلية التكامل بين هذان المدخلين في تحسين أداء شركات الأعمال، من خلال التطبيق على إحدى شركات التشييد والبناء العقاري المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية.

منتجات تشبع رغباتهم وتحقق طموحاتهم (هلال، ٢٠٠٣). كما أن دخول الشركات المنافسة في السوق يتم على أساس إرضاء إحتياجات العملاء، بمنتجات تتضمن المواصفات المرغوبة من العملاء وبالسعر الملائم. وفي ضوء ما فرضته البيئة الجديدة من متطلبات تمخض عنها تغيرات في هيكل التكلفة، أصبحت النظم التقليدية لقياس التكاليف غير قادرة على توفير المعلومات الملائمة للعديد من القرارات الهامة، وبالتالي تم إثارة الشكوك حول مدى ملائمة المعلومات التي تفرزها هذه النظم لمتخذي القرارات في بيئة التصنيع الحديثة، الأمر الذي فرض على إدارة الشركات ضرورة الإستعانة بنظم تكاليف تؤمن دقة إحتساب تكلفة المنتج بأقصى درجة من الدقة وتقدم للعملاء في الوقت المناسب.

ولقد تعددت الدراسات (Robert,1998; Ly- ndal, and Michael, 2002; Savador, and Schulze ; Kenny, 2005; ; Isabel, 2003 ) (let al., 2012 ; Lin, 2012; ) تطوير النظم التقليدية لقياس التكاليف بهدف الوفاء بمتطلبات البيئة المعاصرة، حيث ظهر العديد من المداخل الحديثة ومن أهمها مدخل التكلفة علي أساس النشاط (ABC)، والذي يعد من المداخل الأكثر شيوعاً في قياس وإدارة التكاليف، كما أصبح الأداة الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف في معظم الشركات التي تستخدم تكنولوجيا الإنتاج المتطورة، إلا أن منفعة ذلك المدخل أصبحت محل جدل كبير، حيث أن الإستمرار في تطبيق هذا المدخل بفاعلية يتطلب تحديث بياناته والحفاظ على قاعدة واسعة من البيانات بصورة مستمرة، وهو ما يجعل منه نظاماً أكثر تعقيداً لصعوبة الحصول على تلك البيانات

٢-أهم ملامح مدخل التكاليف على أساس مواصفات المنتج.  
٣-أثر الجمع والتكامل بين مدخلي التكاليف على أساس الأنشطة والمواصفات على الأداء المالي.  
٤- الدراسة التطبيقية (دراسة الحالة).  
٥- نتائج وتوصيات البحث.

## ١-أهم المظاهر التي دعت لظهور مدخل التكاليف على أساس مواصفات المنتج:

أدت التغيرات في بيئة نظم التصنيع الحديثة (NMS) New Manufacturing Systems إلى إختيار التقنيات الصناعية المتقدمة في التصنيع-Advanced Manufactured Tech (AMT) nology، كما ظهرت العديد من الأساليب الفنية التي تعتمد على تلك التقنيات خلال دورة حياة المنتج المختلفة، وقد ترتب على هذه التقنيات تغيرات هائلة في؛ نوعية الأنشطة، وطرق أدائها، وهاكل تكلفتها، وطرق الرقابة عليها، عولمة الأسواق، زيادة حدة المنافسة بين شركات الأعمال، الأمر الذي فرض على شركات الأعمال الإهتمام بالتخطيط الإستراتيجي، وبذل أقصى الجهود لتحسين أدائها وتحقيق ميزة تنافسية، من خلال تحسين جودة المنتج وتحقيق تشكيلة المواصفات التي يرغبها العملاء، بما يمكنها من المحافظة على مركزها التنافسي (Debusk, G. and Debusk, C., 2014).

وأحد أهم التحديات التي تواجهها الشركات في العصر الحديث هي كيفية جذب العملاء والاحتفاظ بهم، حيث أن نجاح شركات الأعمال يتوقف على قدرتها على خلق قيمة للعملاء، من خلال تقديم

يعطي مبرراً مقنعاً لعدم التطبيق الكامل لها النظام أو القصور في تطبيقه (Sharman, 2003).

وقد خلصت دراسة كل من (Nasieku and Ogungbade, 2016) إلى أن عدم الإنتشار الواسع لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في اليابان يرجع إلى التعارض بين منافع وتكاليف تطبيقه، حيث يتطلب تطبيقه إرتفاع تكلفة القياس خاصة في نظم التصنيع التي تنطوي على العديد من الأنشطة. الأمر الذي شجع الشركات اليابانية على تطبيق نظم أخرى للتكاليف مثل نظام التكلفة بالتدفق العكسي (الخلفي) Backflash Costing وذلك بهدف الوصول إلى أدنى تخفيض ممكن للتكلفة مع عدم الإخلال بالخصائص المنشودة من قبل المستهلكين، نظام الإنتاج في الوقت المنضبط Just in Time والذي يقوم على أساس تخفيض التكلفة بشتى الطرق والوسائل.

وفي دراسة تطبيقية أخرى قام بها كل من (Kiani and Sangeladji, 2003) على ٥٠٠ شركة من الشركات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية، وجدت أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فشل في إستبدال نظام التكاليف على أساس الحجم التقليدي، بل وأن معدل تبني الشركات لهذا النظام كان منخفض، حتى أن الشركات التي قامت بتنفيذه لم تُبقي عليه في الأجل الطويل. وقد أرجع (Byrne, et al., 2009) هذا الفشل إلى طول الفترة الزمنية التي يحتاجها تنفيذ نظام التكاليف على أساس النشاط، ونقص دعم الإدارة العليا وعدم تكامله مع الأجزاء الأخرى من نظم المعلومات التنظيمية.

ونتيجة ضراوة المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة فإنه يتطلب من الشركة التمتع بالعديد من

وتعقيد عملية تحديثها باستمرار (Kaplan and Anderson, 2007) كما أن إهتمام مدخل التكاليف على أساس النشاط بتحديد المسببات الداخلية للتكلفة ويتجاهل المسببات الخارجية للتكلفة يعد مبرراً للبحث عن نظام أو مدخل يتغلب على هذا القصور (Hadid, 2017).

وفي هذا الشأن أيضاً، تعتمد كفاءة إستخدام نظام تكاليف الأنشطة ABC بصفة رئيسية على الإختيار السليم لمسببات التكلفة، وهذه العملية ليست بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها (Geiger, 1999). ومن ثم فإن أهم إنتقاد تعرض له نظام تكاليف الأنشطة ABC هو صعوبة التطبيق وإختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الإستعانة بخبرات خارجية متخصصة، وإعادة تدريب الكادر المحاسبي وبناء فكر إداري متطور، كما أن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة عموماً، ومن ثم فعالية تطبيقه تتطلب الموازنة بين التكلفة والمنفعة المرجوة من تطبيقه (Roohm et al., 1992).

وعلى الرغم من أن التجارب العلمية في بعض الشركات أثبتت أن تطبيق هذا النظام ينتج عنه عائد يفوق تكلفة تطبيقه، إلا أن هذه النتيجة لم تثبت في جميع الأحوال خاصة في الشركات صغيرة الحجم، فكلما إتجه حجم الشركة إلى الصغر مثل منشآت الإنتاج الفوري، حيث تتعدد الطلبيات مع صغر حجم الطلبيات فإن تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلفاً للغاية، بما يتعارض بنفس الوقت مع إعتبار وهدف تخفيض التكلفة الذي تشده تلك المشروعات وهو ما

المزايا، لعل من أهمها التركيز على متطلبات ورغبات العملاء باعتبارهم نقطة محورية ومن ثم لا قيمة للمنتجات بإهمالها، لذا إنتقدت النظم التقليدية لقياس التكاليف بشكل عام ومدخل تكاليف الأنشطة بشكل خاص لأنها لم تأخذ في إعتبارها إحتياجات العملاء لمنتجات ذات مواصفات معينة، بالرغم من أن الخصائص والصفات المميزة لمنتج ما قد تكون هي السبب في إحداث التكاليف، مما يتطلب تحليل وإدارة التكاليف بناء على تلك المواصفات والخصائص (Brimson, 1998).

وتؤكد دراسة (النشار، ٢٠٠٣) على أن الاعتماد على معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتجات وبالتالي عن ربحية تلك المنتجات قد يعرض الشركة إلى مخاطر إختيار إستراتيجية غير سليمة. وي طرح Cooper and Kaplan مثالاً للتدليل على ذلك، أنه إذا كانت الشركة تتبنى إستراتيجية التمايز لتحقيق مزايا تنافسية عن طريق تقديم مواصفات إضافية للعملاء، تبرز الحاجة لقياس التكاليف الإضافية لتحقيق هذه المواصفات -تكلفة التمايز Cost of Differentiation- حتى يتم تغطيتها من الزيادة في السعر الذي يدفعه العملاء مقابل الحصول على هذه المزايا الإضافية، وبالتالي إن لم يستطع نظام التكاليف إنتاج معلومات عن تكلفة التمايز، فإن الشركة قد تختار منتجات معينة لكي يتم إنتاجها في إطار تبني إستراتيجية التمايز، وبالرغم من أنها غير مربحة (Cooper and Ka-plan, 1988).

كما يرى (Kenny, 2005) أن النظم التقليدية لإدارة التكلفة تركز على العمليات الداخلية بهدف تحقيق الميزة التنافسية، أي تبحث في داخل الشركة عن عوامل النجاح الرئيسية، ولكن تلبية إحتياجات العملاء في صورة مجموعة من الخصائص المميزة للمنتج، هي التي تمثل العوامل الإستراتيجية التي ليس فقط تقود إلى النجاح، ولكن أيضاً تمثل الرابطة بين التخطيط الإستراتيجي وقياس الأداء. ويرى كل من (Emblemsvag, 2003, Lapasinskaite and Boguslauskas, 20-05) أن نظام التكاليف على أساس الخصائص المميزة للمنتج (ABCII) هو أحد مداخل إدارة التكلفة في مرحلة تخطيط المنتج أكثر منها تحليل التكاليف التي حدثت بالفعل، حيث يوفر معلومات تفصيلية يمكن استخدامها في تحليل المنافع والتكاليف للخصائص وبالتالي للمنتجات التي تلبية إحتياجات العملاء، حيث أن 60% إلى 80% من التكاليف يتم الالتزام بها في مرحلة تصميم المنتج، وبالتالي تزداد فرص خفض التكلفة بهدف تحقيق الميزة التنافسية للشركات، ويؤكدان على أن النقطة المحورية لقياس وإدارة التكلفة هي الخصائص أو الصفات المميزة للمنتج Attribute وليس الأنشطة. كما يحدث في نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ويمكن القول بأن مدخل التكاليف على أساس النشاط لا يهتم بتحديد الطاقات غير المستغلة خلال دورة حياة المنتج، ولا يحدد التوليفة المثلى من مستويات الإنجاز التي تفي بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين وتحقيق أكبر منفعة ممكنة للشركة في ذات الوقت، ويعجز عن توفير معلومات أو مقاييس غير مالية تساعد في قياس كفاءة استخدام الموارد والطاقات المتاحة خاصة في ظل تعقد العمليات الإنتاجية، وإتساع نطاق المنتجات، وقصر دورة حياة المنتج وما يتطلب ذلك من فهم عميق لأنشطة الشركة (المحمود، ٢٠٠٧). وأخيراً أكدت دراسة (عبد الرضا، ٢٠١٦) على وجود

المحاسبي وبناء فكر إداري متطور، وبالتالي إرتفاع تكلفة تطبيقه.

- على الرغم من أن منافع تطبيق نظام ABC يفوق تكلفة تطبيقه، إلا أن هذه النتيجة لم تثبت في جميع الأحوال خاصة في الشركات صغيرة الحجم، فتجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلفاً للغاية، كما يحتاج تطبيقه فترة زمنية طويلة نسبياً.
- لا يركز نظام ABC على إحتياجات ورغبات العملاء، على الرغم من ضرورة ترجمة هذه الرغبات في صورة خصائص وصفات مميزة للمنتج.
- يستخدم نظام ABC أساساً حكيمية تعتمد على حجم الإنتاج عند تخصيص بعض التكاليف الإضافية على الأقسام وعلى المنتجات.
- مدخل محاسبة تكاليف الأنشطة لا يوفر البيانات اللازمة لبعض الأساليب الحديثة مثل؛ إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management) والتحسين المستمر - Continuous Improve-ment
- يعجز مدخل ABC عن توفير معلومات أو مقاييس غير مالية تساعد في قياس كفاءة استخدام الموارد والطاقات المتاحة خاصة في ظل تعقد العمليات الإنتاجية، واتساع نطاق المنتجات، وقصر دورة حياة المنتج.

## ٢- أهم ملامح مدخل التكاليف على

### أساس مواصفات المنتج:

عدلت العديد من شركات الأعمال من تبني سياسة تسويق المنتج الذي تم إنتاجه إلى سياسة إنتاج المنتج الذي يرغب العميل (مفهوم قيمة المنتج) حيث تعتمد قيمة المنتج على رؤية العميل وتقييمه

قصور في الأنظمة التقليدية لقياس التكاليف وعدم قدرتها على تلبية حاجات ومتطلبات العملاء بالجودة والسعر المناسب.

ومن العرض السابق لأهم نتائج الدراسات التجريبية في مجال قصور نظم التكاليف المطبقة في العديد من شركات الأعمال في تلبية أهداف كل من الشركة وعملائها في آن واحد، يرى الباحث أن أهم المظاهر التي دعت لظهور مدخل التكاليف على أساس المواصفات، تتبلور في كيفية توفير نظام تكاليفي يتلافى العديد من الإنتقادات التي وجهت لنظم التكاليف التقليدية بشكل عام، ومدخل التكاليف على أساس النشاط ABC بشكل خاص، والتي يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- فشل نظم التكاليف التقليدية في توفير المعلومات التي تساعد الإدارة على مواجهة تحديات متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة وبصفة خاصة شدة المنافسة بين شركات الأعمال (عبد الرضا، ٢٠١٦).
- يحتاج مدخل تكاليف الأنشطة ABC إلى تحديث بياناته والحفاظ على قاعدة واسعة من هذه البيانات بصورة مستمرة، وهو ما يجعل منه نظاماً أكثر تعقيداً لصعوبة الحصول على تلك البيانات وتعقيد عملية تحديثها باستمرار.
- تركيز إهتمام مدخل ABC على تحديد المسببات الداخلية للتكلفة Internal Cost Drivers ويتجاهل المسببات الخارجية للتكلفة External Cost Drivers، ومن ثم الحاجة إلى نظام تكاليفي يأخذ في إعتبره كلا البعدين.

• يعتمد مدخل ABC على إختيار مسببات التكلفة بدقة عالية، الأمر الذي قد يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة، وإعادة تدريب الكادر

المنتج من مواصفات حتى يكون قابلاً للبيع  
(Partridge and Perren, 1994).

ب. **المواصفات المميزة Discriminators**  
**Attributes** وهي المواصفات التي تميز منتج معين عن بدائله المتنافسة معه، مثال ذلك عنصر الأمان لنوع معين من السيارات ذات الفئة السعرية الواحدة.

ج. **المواصفات المحفزة Energizer Attributes**  
وهي التي تلقى قبول لدى العملاء مقارنةً بمنتجات المنافسين، ولا تعتبر الأساس في قرار الشراء، وهي ليست بالضرورة مواصفة ذات تكلفة عالية، ومثال ذلك حامل الأكواب في السيارات التي قدمته شركة هوندا لأول مرة في عام ١٩٩٣. أو تكاليف مواصفات إضافية محتملة أو تكاليف إضافية مقدرة لإضافة مواصفات تمييزية جديدة في المستقبل (Partridge and Perren, 1994).

ويُعرف مدخل التكاليف على أساس المواصفات على أنه "أسلوب للمحاسبة يعتمد على قياس التكاليف في ضوء المواصفات التي يصمم على أساسها المنتج في ضوء مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج"، وبالتالي فهو ينطلق من تحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع/القيمة التي يحصل عليها المستهلك من المنتجات (الصغير، ٢٠١١). وللمزيد من الإيضاح لأهم ملامح نظام تكاليف المواصفات وكذلك أثره على أداء شركات الأعمال، فإن الباحث يرى عرض موجز لأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسات المحاسبية في هذا الشأن خلال الحقبة الزمنية المنقضية، وذلك على النحو الآتي:

قدمت دراسة (Walker, 1991, 1992) مقترحاً بالربط بين نظام التكاليف على أساس النشاط وبين

لمواصفات المنتج، كما تعتبر تلك المواصفات دالة في قدرات وموارد الشركة في مناطق التقنيات المتخصصة والتصميم والتصنيع، ولكي تستطيع الشركة الوصول إلى هذه القيمة فعليها أن تستغل جميع نقاط قوتها المتاحة وأن تستغل كل ما هو متاح لديها من فكر ومهارات وقدرات تميز بها عن منافسيها لتطوير منتجات جديدة تلبي رغبات وتوقعات العملاء بهدف تعظيم قيمة منتجاتها بمستوى محدد من التكلفة "التكلفة التنافسية" لكي يتحقق لها النجاح والإستمرار في السوق، وأيضاً عليها أن تقوم ببحوث تسويقية لتدرك الخصائص ذات القيمة للمنتج، وهي الخصائص والمواصفات المميزة للمنتج عن غيره والتي تتوافق مع رغبات عملاء الشركة، ولأن فهم تلك الخصائص وتحقيقها يترتب عليها تحقيق قيمة للعملاء، وتعتبر العنصر الأساسي في تعظيم قيمة لشركة (النشار، ٢٠٠١).

ويقصد بالمواصفات (الخصائص) Attributes الصفات العامة التي تشكل خصائص منتج معين، وهي التي تحرك سلوك العميل نحو شراء المنتج دون غيره من المنتجات البديلة (مصطفى، ١٩٩٧). أو هي رزمة الخصائص التي ينشدها المستهلك في المنتج وتعد مسببات للتكلفة (Abdel kader, 2011). ويمكن تصنيف هذه المواصفات من وجهة النظر الإدارية إلى ثلاث أنواع كما يلي (MacMillan and MacGrath, 1996):

أ. **المواصفات الأساسية Basic Attributes**  
وترتبط بالوظائف الأساسية للمنتج التي تجعله يحقق الحد الأدنى من الإشباع لرغبات العملاء، وهي موجودة في جميع أنواع البدائل المتنافسة للمنتج. أو هي تكاليف ما يجب أن يحتوي عليه

محدد بعينه، ويقترح أن يتم تحميلها كأعباء عامة. إختيارية **Discretionary Activities**: وهي الأنشطة التي لا تتكرر بصفة دورية، مثل الأبحاث والتجارب والإعلان والأنشطة التسويقية التي تتم ضمن برامج تطوير المنتجات، ويقترح رسملتها وتحميلها على المنتج المستفيد منها على مدى دورة حياته. وأخيراً، **تشغيلية - Operating Activities**: وهي التي تخلق المنتج أو الخدمة وتشمل الشراء والتصميم وجدولة الإنتاج وتلقي أوامر العملاء والتصنيع والتخزين والتسليم وخدمة ما بعد البيع. ويرى Walker أنه يمكن تصنيف المواصفات والأنشطة المقابلة لها في الشركات الصناعية كما بالجدول التالي:

مواصفات المنتجات، ويطلق Walker على المقترح اسم (ABC11) اختصاراً لمصطلح Attribute-Based Costing، ويقترح هذا النظام الخطوات التالية عند تحديد تكلفة المواصفات:

- 1- تحديد المواصفات التي يطلبها العملاء في المنتج.
- 2- تحديد مستويات تحقيق كل مواصفة من المواصفات المحددة.
- 3- تحديد تكلفة تنفيذ كل مواصفة بالمستوى الذي تم إختياره، على أساس الأنشطة اللازمة لتنفيذها.

كما إقترح أن يتم تصنيف الأنشطة لأغراض تحليل تكاليف المواصفات إلى ثلاثة أنشطة؛ هيكلية **Infrastructure Activities**: وهي المرتبطة بوجود وإستمرار الشركة ولا يمكن إرجاعها لمنتج

#### جدول رقم 1: يوضح المواصفات المقابلة أنشطة المنتج المختلفة

النشاط المقابل	المواصفات المطلوبة
الشراء	Durability القدرة على التحمل
التصميم	Responsiveness التجاوب أو الإستجابة
الجدولة	Flexibility المرونة
استلام أوامر العملاء	Customer Services خدمة العميل
التصنيع	Reliability الإعتمادية
التخزين والتسليم	Availability مدى توافر
خدمة ما بعد البيع	Serviceability إمكانية الخدمة

مثل تكاليف القنوات التوزيعية (تكاليف التسليم، تكاليف الإعلان) والتي تختلف من قناة توزيعية لأخرى، وكذلك التكاليف المرتبطة بالعملاء أو قطاعات السوق - Customer or Market Segments مثل تكاليف خدمات ما بعد البيع والتي تختلف من عميل لأخر. وأخيراً يوفر هذا المدخل

وأكدت دراسة (Walker, 1998) على أهمية مدخل التكلفة على أساس المواصفات في زيادة دقة عملية قياس التكاليف مقارنة بنظام التكاليف على أساس النشاط، حيث أنه يأخذ في الاعتبار مسببات التكاليف الخارجية External Cost Objects والمتضمنة في تسليم المنتجات والخدمات للعملاء،

ويرى الباحث أنه على الرغم من أن الدراسة أشارت إلى أن مدخل قياس التكلفة على أساس الخصائص بوضعه الحالي يعتبر أن موصفات المنتج هي أساس تحديد وقياس تكاليف المنتجات، ويتم تحديد تلك الخصائص على أساس هيكل تفضيلات المستهلك خاصة في حالة تعدد موصفات المنتج، إلا أن الدراسة تجاهلت تكلفة الأنشطة التي تساهم في تحقيق تلك الخصائص.

أما دراسة (مصطفى، ١٩٩٧) قدمت نموذجاً مقترحاً لتخطيط التكاليف يعتمد على تحليل التكاليف حسب موصفات المنتج، على أن يتوافر في هذا النموذج ثلاث مقومات رئيسية، الأولى تتمثل في إمكانية استخدامه في مرحلة فكرة المنتج (مرحلة تخطيط موصفات المنتج)، بحيث يساعد الإدارة في إختيار وتحديد توليفة الموصفات التي يمكن أن يتمتع بها المنتج، والثانية أن يصلح النموذج للتطبيق على السلع الرأسمالية، التي لا يصلح فيها أن يزيد المشتري من عدد الوحدات المشتراه منها بهدف زيادة كمية الموصفات التي يحصل عليها، وأخيراً أن يكون تطبيق النموذج من وجهة نظر الشركة المنتجة، وليس من وجهة نظر العملاء كما هو الحال في دراسات السوق. وتتمثل عناصر النموذج المقترح لتخطيط تكاليف الموصفات في ثمان عناصر هي؛ الموصفات ومستوياتها، مكونات التكلفة، تبويب التكاليف، تأثيرات الحجم وكفاءة الأداء، القابلية للتقسيم في المنتج، عدم استخدام التحليل المشترك، التكاليف الكلية لتوليفات الموصفات، إختيار التوليفة التي تحقق أدنى تكلفة كلية.

معلومات تساعد في إتخاذ العديد من القرارات الإدارية المختلفة (Walker, 1999).

ويرى الباحث أن مجموعة الموصفات التي طرحها Walker يمكن أن تستخدم كإطار عام للموصفات، يتحدد في ضوءها تفاصيل الموصفات الخاصة بكل منتج، أما معالجتها لعناصر التكاليف المختلفة لا يتفق معها، حيث أن التكاليف التي يعالجها كأعباء عامة أو تلك التي تقترح رسملتها، سوف تخلق مشاكل في عملية تخصيصها على المنتجات أولاً، ثم على الموصفات الخاصة بكل منتج، بالإضافة أنها تكاليف غير مرتبطة بوجود أو عدم وجود مواصفة معينة، ومن ثم فإنها لا تفيد في إختيار الموصفات أو إستبعاد بعضها أو زيادة مستوى تحققها في المنتج.

أما دراسة (عبد العليم، ١٩٩٤) تناولت مدخل لقياس التكلفة على أساس الموصفات كأحد المداخل المقترحة لقياس تكاليف المنتجات حيث تناولت دور هذا المدخل في توفير معلومات تساعد في ترشيد إتخاذ القرارات. وإنتهت الدراسة إلى أن تطبيق هذا المدخل يؤدي إلى توفير معلومات تساعد على؛ تحديد تكلفة وحدة المنتج بدقة بالإضافة إلى تحديد الحد الأدنى والحد الأقصى لهذه التكلفة، دراسة مدي إمكانية تخفيض التكاليف دون التأثير على مبيعات الشركة، إتخاذ القرارات اللازمة لإعادة هيكلة الشركة، وتوفير وإكتشاف وإتاحة الفرص التي من شأنها تحسين المنتجات وزيادة المنفعة للمستهلك، إجراء تحليل لكل من ربحية المنتج في الأجل القصير وإستراتيجيات الشركة في الأجل الطويل، تحقيق ميزة تنافسية مستمرة.

- ويرى الباحث أن النموذج المقترح لتخطيط تكاليف المواصفات في هذه الدراسة يفتقر إلى التسلسل المنطقي بين عناصره، كما أن تخطيط تكاليف المواصفات على أساس التكاليف المتغيرة فقط، يعرض هذا المقترح إلى الإنتقادات الموجهة للنظم التقليدية في تخطيط وقياس التكاليف، خاصة في ظل توافر نظم لتخطيط التكاليف على أساس الأنشطة، والتي تغلبت إلى حد كبير على مشاكل تحميل التكاليف الإضافية.
- كما إستهدفت دراسة (Brimson, 1998) إلى اقتراح منهج إجرائي لتكامل نظام التكاليف على أساس الخصائص المميزة للمنتج مع نظام التكاليف على أساس العمليات، وبدأت الدراسة باستعراض نقاط ضعف نظام التكاليف على أساس النشاط كمبرر للاقتراح المقدم بها. حيث ترى أنه على الرغم من أن نظام التكاليف على أساس النشاط تغلب على بعض الانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية في مجال قياس وإدارة التكاليف، إلا أنه معقد ويتطلب البقاء على قاعدة بياناته محدثة وجود استثمارات جوهرية.
- وترى الدراسة أن نظام التكاليف على أساس الخصائص المميزة للمنتج هو مدخل بديل لنظام التكاليف على أساس النشاط، كمرحلة تالية لتطوير المحاسبة الإدارية، إلا أنه يتطلب بيانات أقل، ويوفر المنافع المترتبة على استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ولكن يتميز بسهولة الاستخدام. وتمثلت خطوات المنهج الإجرائي لتكامل نظام التكاليف على أساس الخصائص المميزة للمنتج مع نظام تكاليف العمليات Feature Costing، في سبعة مراحل موجزها كما يلي:
- ١- تحديد الخصائص المميزة للمنتج، حيث أنها تحدد وظيفة المنتج، طريقة استخدامه وعنصر الأمان المرتبط به، مع تجزئة كل خاصية تميز المنتج إلى مجموعات فرعية.
  - ٢- تحديد الأنشطة التي ترتبط مع كل خاصية من خصائص المنتج.
  - ٣- تحديد تكلفة أداء كل نشاط، وتمثل متوسط التكلفة بناء على الأداء الفعلي، فهي لا تمثل المعايير الهندسية أكثر منها الأداء الجيد.
  - ٤- تحديد خصائص المنتج التي تسبب تغيير تكاليف العملية، حيث يوجد العديد من الأسباب التي تؤدي إلى تغيير تكاليف العملية، إلا أن فهم مصدر وأثر هذا التغيير يعتبر عنصر محوري في تحقيق الأرباح المستهدفة.
  - ٥- تحديد كمية التغيير في العملية الناتجة عن خصائص المنتج.
  - ٦- ربط الخصائص بالمنتجات.
  - ٧- تعديل تكلفة النشاط بناء على خصائص وملامح المنتج.
- كما هدفت دراسة (النشار، ٢٠٠١) إلى بناء منهج إجرائي يقوم على أساس التكامل بين مدخل التكلفة على أساس العمليات Process-Based Costing (PBC) ومدخل التكلفة على أساس الخصائص المميزة للمنتج Feature-Based Costing (FBC)، بهدف توفير معلومات تقي متطلبات منشآت الأعمال لمواجهة تحديات البيئة التنافسية الحديثة وتحقيق التميز على المستوى العالمي، حيث تطبيق مدخل ABC في صورته التقليدية لا يوفر معلومات تساعد الإدارة على القيام ببعض التوقعات الملائمة أو التحديد الدقيق لربحية العملاء.

الترابط بين أنشطة العملية، موضوعات القياس، مسببات استخدام الموارد، مسببات استخدام العملية، مسببات داخلية، مسببات خارجية، مسببات أساسية، مسببات نتيجة للعلاقات المتداخلة، مسببات مؤيدة بالمستندات، مسببات استخدام النشاط. وفيما يتعلق بخطوات قياس تكاليف العملية، فتتم من خلال تحديد تكلفة الأنشطة التجميعية، كمجموع لمجمعات التكلفة لكل الأنشطة الجزئية مع تعديلها بتكاليف العلاقات التشابكية بين الأنشطة الجزئية والتي يتم قسمتها على كمية مخرجات النشاط للوصول إلى تكلفة وحدة المخرجات، وبفس المنطق يتم تحديد تكلفة العملية.

أما دراسة (رزق، ٢٠٠٤) تناولت مبررات وأهمية تطوير مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) لقياس تكلفة المنتجات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة، كما قام الباحث بمحاولة تطبيق ذلك على إحدى المنظمات الإنتاجية، وقد تناولت الدراسة خطوات تطبيق هذا المدخل في ظل التطوير المقترح حيث تمثلت في أربع خطوات متتالية ومتكاملة وهي: تحديد حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين، وتحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل صفة، وتحديد تكلفة كل مستوي من هذه المستويات، وتحديد تكلفة المنتج. وانتهت الدراسة إلى أنه يمكن تطوير مدخل ABCII مما يساعد على تخفيض تكلفة المنتج عن طريق الاستفادة من الطاقات غير المستغلة وتحديد التوليفة المثلى من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج بما يحقق أكبر منفعة ممكنة للمنظمة مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في ذات الوقت.

ويتمثل المنهج الإجرائي المقترح في هذه الدراسة من ثلاث مراحل أساسية، في المرحلة الأولى يتم تحديد الخصائص المميزة للمنتجات / الخدمات، من خلال تحديد الميزة الخاصة التي يتصف بها المنتج، ويعتبرها العميل الهدف الرئيسي للحصول عليه، وترى الدراسة أنها أهم مرحلة في الإطار المقترح، حيث يتم تجزئة هذه الخاصية إلى مجموعة من المواصفات الرئيسية والفرعية، ويتم تحقيق تلك المرحلة من خلال تعريف العملاء على أساس الاحتياجات، توصيف العملاء تبعاً للخصائص والمواصفات، ترتيب العملاء تبعاً للقيمة وتحديد تشكيلة العملاء المستهدفة.

أما في المرحلة الثانية، يتم توصيف العمليات من خلال فحص وتحليل عناصر العملية من الأنشطة التجميعية والجزئية، التمييز بين الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساعدة بهدف تقييم كفاءة وفاعلية القيام بها، تحليل الأنشطة، إعداد خرائط العمليات توضح الخطوات التي يتم القيام بها لأداء شيء ما وجميع المجالات المتأثرة بأداء العملية، وتستخدم خرائط العمليات في بناء خرائط القيمة التي تحدد المراحل المختلفة والزمن المنقضي في تلك المراحل منذ بداية العملية وحتى نهايتها، إعداد خريطة لأنشطة العملية، وتحليل القيمة للعملية بهدف وضع توصيات للتخلص من أو تخفيض نشاط معين لا يضيف قيمة للعميل المستفيد من ناتج العملية.

أما المرحلة الثالثة، قياس تكاليف العملية، أي تتبع وتجميع التكاليف بالنسبة للعمليات والأنشطة التي تنظمها كل عملية، وإقترحت الدراسة مجموعة من المحددات لقياس تكاليف العملية، تتمثل في الموارد، الأنشطة، مجمع أنشطة العملية، سلسلة

وذلك من خلال الإعتماد على مدخل توزيع جودة وظائف المنتجات، الذي يربط بين الخصائص المرغوبة بالمنتج من قبل العميل وخصائص التصميم، حيث يعمل هذا المدخل على ثلاث مستويات؛ المستوى الإستراتيجي والمستوى الفني والمستوى التشغيلي، ففي المستوى الإستراتيجي توضع الأهداف وفق رغبة كل عميل ومواصفات المنتج، وفي المستوى الفني يتم تصميم هذه الخصائص، أما على المستوى التشغيلي فإنه يتم الإنتاج بالشكل الذي يعظم تحقيق الأهداف المحددة سلفاً مع الحفاظ على مستوى التكلفة المستهدفة. وقد أوضحت نتائج العمل بالمرحلة الثالثة ضرورة تغيير خصائص تصميم المنتج لتعظيم القيمة المستفادة منه وبما يحقق التصميم المرغوب له من قبل العميل. وأن الاعتماد على مدخل معلمات المواصفات في تصميم التكلفة يساعد المصممين لاختيار النفقات المناسبة عند تصميم الوظائف التي تعظم قيمة المنتج. وأخيراً يعتبر هذا المدخل أداة مفيدة عند أداء هندسة القيمة.

أما دراسة (الصغير، ٢٠١١) ترى أن التكامل بين مدخل تكاليف المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد من خلال إحداث تفاعل بين الجوانب التطبيقية لكل منهم يحقق هدف المنشأة الخاص بخلق مزايا تنافسية، وقد اقترحت الدراسة خطوات تطبيق مدخل تكاليف المواصفات من خلال الشكل التالي:

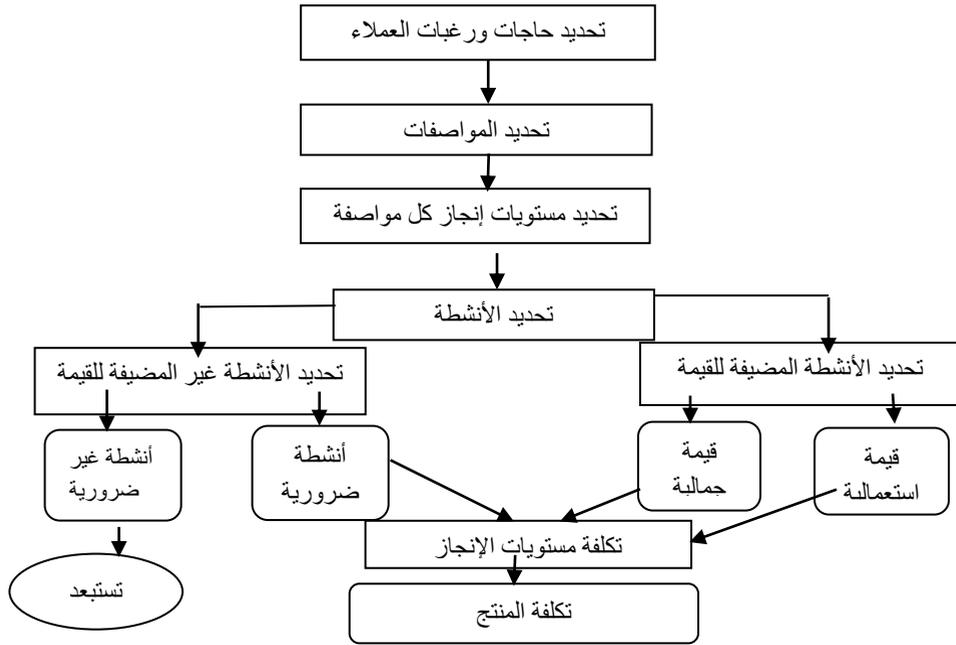
بينما إستهدفت دراسة (محمد، ٢٠٠٧) تحليل نظم القياس على أساس الخصائص والعمليات ودورة في حل مشاكل تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وذلك مقارنة بنظم قياس التكاليف الحالية، بهدف مساعدة الإدارة في إدارة التكلفة من منظور استراتيجي وتدنيها لأقصى مستوى ممكن. وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج النظرية والعملية أهمها ما يلي:

- أهمية تواجد نظام لقياس التكاليف على أساس الخصائص والعمليات ولكن دون التطرق إلى طرق التطبيق العملي لذلك النظام وأثره على الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

- لحل مشاكل تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في ظل نظم قياس التكاليف الحالية لا بد من توفير البيانات الكاملة عن تكلفة الخصائص والعمليات الإنتاجية.

- تكامل نظامي قياس التكاليف على أساس الخصائص والعمليات يعطى صورة كاملة عن تكاليف الخصائص والمواصفات المميزة للمنتج من ناحية والعمليات والأنشطة الإنتاجية المؤدية لها من ناحية أخرى.

كما إستهدفت دراسة (Iranmanesh & Thomson, 2008) الوقوف على كيفية تحقيق ميزة تنافسية للشركة من خلال تطوير تصميم المنتجات في ضوء الحفاظ على التكاليف المستهدفة للإنتاج عند المستويات المحددة سلفاً،



شكل (١) يوضح خطوات تطبيق مدخل تكاليف المواصفات (الصغير، ٢٠١١)

وتخفيض التكاليف، كما يساعد هذا المدخل في توفير منتجات بالخصائص التي تضيف قيمة للعملاء وتلبي متطلباتهم كما يبين قيمة خاصة من خلال التكامل بين هندسة القيمة والتكاليف على أساس المواصفات.

ومما سبق يرى الباحث أن مدخل التكاليف على أساس المواصفات المميزة للمنتج يعتبر الوجه الأخر المكمل لمدخل التكاليف على أساس النشاط ABC في مجال إدارة تكلفة المنتج، حيث يركز هذا المدخل على الجانب الخارجي لحدوث التكلفة (رغبات العميل)، بينما يركز مدخل تكاليف الأنشطة على الجانب الداخلي لحدوث التكلفة (أنشطة وعمليات الشركة)، وبالتالي فالجمع والتكامل بينهما يعزز الاستفادة من منافعهما ويحد من قصور الاعتماد على جانب واحد منهما فقط. ومن ثم فالجمع والتكامل بين مدخل تكاليف الأنشطة (من خلال

وأخير، نجد أن دراسة (عبد الرضا، ٢٠١٦) سعت إلى بحث أسباب القصور في الأنظمة التقليدية لقياس التكاليف وعدم قدرتها على تلبية حاجات ومتطلبات العملاء بالجودة والسعر المناسب، من خلال عرض المرتكزات المعرفية لمدخل التكاليف على أساس المواصفات (الخصائص) وبيان أسباب ومبررات استخدام مدخل التكاليف على أساس المواصفات ومتطلبات وخطوات تطبيقه ودوره في تخفيض تكاليف المنتجات في الشركة محل البحث. هذا وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها، أن مدخل التكاليف على أساس المواصفات يوفر المعلومات اللازمة عن طريق قياس التكلفة على أساس المواصفات التي يرغبها العملاء، مما يساعد إدارة الوحدات الاقتصادية على تحسين قيمة المنتجات

العملاء وهو ما يطلق عليه تحليل السمات أو الخصائص للمنتج أو الخدمة Attribute Analysis، ومن ثم يؤكد الباحث على أن نظام التكاليف على أساس الخصائص أو الصفات المميزة للمنتج لا يستخدم فقط في مجال قياس تكاليف المنتجات، ولكن أيضاً في مجال إدارة تكاليف هذه المنتجات، ولا شك أن ذلك سوف يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للشركة.

كما يرى الباحث أهمية مدخل قياس وإدارة التكاليف على أساس الخصائص المميزة للمنتج ودورها في تدعيم الميزة التنافسية للشركة، في أنه يساعد على تخطيط تكاليف المنتج، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تحديد مستويات أداء كل خاصية من خصائص المنتج، ثم تحديد تكلفة جميع الخصائص المميزة للمنتج لكل مستوى من مستويات الأداء، كذلك يتفق هذا المدخل مع سياسة التوجه بالتسويق، حيث تكون نقطة البداية هي تحديد حاجات ورغبات العملاء، مترجمة في شكل خصائص للمنتج، أيضاً يتفق هذا المدخل مع فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد Just-In-Time، حيث يتم الإنتاج وفقاً لحاجات وطلبات العملاء، وهذا يعالج مشكلة تراكم المخزون، والتخلص من تكاليف التخزين على اعتبار أنها تكاليف لا تضيف قيمة للعملاء (عبد العليم، ١٩٩٤). هذا فضلاً عن أن المنافسة بدأت تأخذ أشكال جديدة، فلم تعد المنافسة بين أنواع المنتج الواحد فقط، بل تتصارع مجموعة من المنتجات في إشباع نفس الحاجة، وبالتالي تزداد أهمية التركيز على المواصفات التي تلبى وتشبع إحتياجات العملاء.

كما أن قياس وإدارة التكاليف على أساس الخصائص المميزة للمنتج يساعد في تحقيق الميزة

التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج: المسببات الداخلية) ومدخل تكاليف المواصفات (من خلال التركيز على المواصفات التي تشبع رغبات العملاء: المسببات الخارجية) يوفر الموارد المستهلكة في غير محلها وبالتالي إنخفاض التكاليف الكلية للمنتج، ومن ثم زيادة الحصة السوقية، الأمر الذي قد يؤثر إيجابياً على الأداء المالي للشركة.

### ٣- أثر التكامل بين مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ومدخل التكاليف على أساس المواصفات المميزة للمنتج:

يركز مدخل التكلفة على أساس المواصفات على فهم أسباب حدوث التكاليف قبل أن حدوث الواقعة أكثر منها بعد حدوثها، ومن خلال إستخدام تحليل الأسباب البعيدة لحدوث التكاليف Root Causes Analysis يمكن للشركة الفهم الأفضل لأسباب تغير التكاليف وتأثيرها على الربحية قبل حدوث التكلفة (Cokines, 2001). ومن ثم فإن مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات يعتمد على مواصفات المنتج و/أو الخدمة ليس فقط في قياس التكاليف ولكن أيضاً في إدارة تكاليف تلك المواصفات (مصطفى، ١٩٩٧).

ويرى (Walker, 1998) أن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المستهدفة للسمات أو الخصائص الرئيسية للمنتج أو الخدمة، يوجه النظر نحو المناطق التي تحتاج إلى زيادة الجهود والتكاليف لتوفير قيمة أكبر للعملاء، وكذلك تحديد المناطق التي يمكن من خلالها تحقيق وفورات تكاليفية بدون التأثير على القيمة التي يحصل عليها

تساعد في التعرف على فرص خفض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج، حيث يحتاج مهندسي التصميم معرفة إنعكاسات التكاليف على قرارات التصميم، بما يقود إلى فرض رقابة محكمة على التكاليف (Teresko, 2006, Booker, et al., 2007). ولهذا يعتبر التكامل بين نظامي قياس التكاليف على أساس الخصائص والعمليات (الأنشطة) أحد أهم السبل لحل مشاكل تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، حيث توفير معلومات تكاليفية متكاملة ومترابطة للإدارة يمكنها من تحديد مواضع خفض التكلفة من منظور إستراتيجي في ظل كل من الخصائص المميزة للمنتج والعمليات والأنشطة الإنتاجية المؤدية لها (محمد، ٢٠٠٧).

كما تتطلب السلطات الضريبية والهيئات الحكومية من الشركات الصناعية تقدير التكاليف لتحديد أسعار التحويل المنتجات المحولة بين أقسام الشركة، ويساعد مدخل التكاليف على أساس المواصفات أو الصفات المميزة شركات الأعمال في تلبية هذا الطلب حتى في حالة عدم وجود التكلفة التقليدية لحساب تكلفة المنتج. كما يفيد هذا النظام في التحليلات المطلوبة في نشر وظيفة الجودة (Quality Function Deployment) والتي تساعد الشركة في تحديد القيم النسبية لخصائص المنتجات. حيث قيمة خصائص المنتج للعميل ترتبط بما يريد العميل دفعه. كما يساعد نظام شركات الأعمال في وضع تقدير لمتوسط تكاليف هذه الخصائص وبالتالي إمكانية حساب الربحية وفقاً لخصائص المنتج (Debusk, G. and Debusk, C., 2014).

التنافسية للشركة، من خلال التركيز على الخصائص التي تحقق أكبر منفعة ممكنة، إمكانية تحديد مستويات الأداء الهامة والمؤثرة في أداء كل خاصية، فتحديد الأهمية النسبية لكل خاصية من خصائص المنتج وبالتالي التكاليف المرتبطة بكل خاصية، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة فعالة على التكاليف (الشامي، ١٩٩٢). فضلاً عن أن تحديد تكلفة تحقيق احتياجات العملاء ومقابلتها مع القيمة التي يحصل عليها كل عميل، يعتبر عنصر جوهري في تحديد نوعية العميل، كونه يمثل مصدر ربحية للشركة من عدمه، ويساهم ذلك في تحديد العميل الاستراتيجي للشركة الذي يتصف بالولاء ويحقق ربحية للشركة (النشار، ٢٠٠١).

ويعتقد الباحث أن التركيز على مواصفات المنتج أو الخدمة كأساس لإدارة التكاليف، يساهم في تحسين أداء المنشأة ككل، وذلك لأن كل منتج أو خدمة له عدة مواصفات، وكل مواصفة يمكن تحقيقها من خلال عدة مستويات أداء، وتحسين تلك المستويات يترتب عليه تحسين أداء الشركة ككل، وبالتالي يمكن استخدام قياس التكلفة على أساس المواصفات في تحديد التوليفة المثلى لمستويات الأداء وبالتالي المواصفات، بما يحقق أكبر منفعة ممكنة للشركة مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء (مصطفى، ١٩٩٧).

وبالتالي يعد مدخل التكاليف على أساس المواصفات الميزة للمنتج أحد أدوات إدارة التكلفة الفعالة في مجال التخطيط والرقابة، حيث أن المعلومات التي يوفرها تقود إلى تخفيض مباشر للتكاليف وتحسين الأداء المالي للشركة (Hansen and Mowen, 2005). كما يوفر مدخل التكاليف على أساس المواصفات للميزة للمنتج معلومات

صناعية أو حتى خدمية، حيث الإستفادة من منافع المدخل الأول في تحديد المواصفات التي يرغبها العملاء في المنتجات والتي تمثل قيمة لهم، ثم يأتي دور المدخل الثاني في التركيز على هذه الأنشطة الضرورية لجعل هذه المواصفات ذات قيمة في المنتج أو الخدمة. وعلى الرغم من الإسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة تناولت مدخل للتكاليف علي أساس الخصائص بشكل مباشر أو غير مباشر إلا أي منها، يمكن الوقوف على أهم منافع أسلوب التكلفة على أساس خصائص ومواصفات المنتج في النقاط التالية (عبد العليم، ١٩٩٤؛ Brimson، ١٩٩٨؛ الشامي، ١٩٩٩؛ الصغير، ٢٠١١؛ صالح، ٢٠١٤؛ Debusk، G.، 2014) Mahmoud and، and Debusk، C.، 2014 Mohamed، 2014؛ عبد الرضا، ٢٠١٦).

يساعد مدخل التكلفة على أساس المواصفات على التخطيط الدقيق لتكاليف المنتج، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تحديد مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج، ومن ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات عند مستوى كل إنجاز.

يتفق هذا المدخل مع فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) حيث يتم الإنتاج حسب طلبيات العملاء مما يساعد على تخفيض تكاليف المخزون. كما يتفق هذا المدخل مع مفهوم سلسلة القيمة (VC) الذي يعتبر أن تكلفة التخزين لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي يمكن تجنبها سواء بشكل كلي أو جزئي.

ينسجم هذا المدخل أيضاً مع سياسة التوجه بالتسويق، وذلك من منطلق أن تحديد رغبات العملاء وحاجاتهم هي نقطة البداية والتي تترجم على شكل مواصفات المنتج، كما يساعد بشكل فعال في تحليل ربحية عملاء الشركة.

وانطلاقاً من فاعلية مدخل تكاليف المواصفات في تحليل ربحية العملاء (Mahmoud and Mohamed، 2014). فإن شركات الأعمال تستفيد من المعلومات التي يوفرها في إتخاذ القرارات الإستراتيجية مثل تسعير المنتجات وتحديد المنتجات التي سيتم بيعها. وترجع الأهمية الإستراتيجية لتحليل المنتج من منظور مواصفاته إلى أن هذا التحليل يربط بين عدة متغيرات هامة تتمثل في كل من رغبات وتوقعات المستهلكين، وعوامل المنافسة، وإمكانات الشركة المتاحة، ثم إستراتيجية الإدارة في محاولة لإيجاد التوازن بين أهداف الشركة وأهداف عملائها مع تعظيم القيمة الكلية للشركة (صالح، ٢٠١٤). وذلك بشرط إدارة تكاليف المنتج بشكل يجنب حدوث أي إنحراف عن الدقة المطلوبة، حيث أن تحديد تكلفة المنتج بأقل مما يجب-Under costing يحمل الشركة خسائر فعلية قد تؤدي إلى تآكل رأس مالها خاصة عندما يكون سعر البيع أقل من التكلفة الفعلية، أما تحديد تكلفة المنتج بأكبر مما يجب-Over-costing تتحمل الشركة خسارة نتيجة تناقص الحصة السوقية خاصة عندما يكون سعر البيع مغالى فيه (Horngren et al.، 2015).

وأخيراً، يوفر مدخل التكاليف على أساس المواصفات المعلومات اللازمة لمساعدة إدارة الوحدات الاقتصادية في تحسين قيمة المنتجات وخفض تكاليف إنتاجها، حيث التكامل بين هندسة القيمة والتكاليف على أساس المواصفات يساعد في توفير منتجات تضيف قيمة للعملاء وتلبي متطلباتهم (عبد الرضا، ٢٠١٦).

ويرى الباحث أن تكامل مدخل تكاليف المواصفات مع مدخل تكاليف الأنشطة ينتج عنه العديد من المنافع لشركات الأعمال سواء كانت

- مستويات الإنجاز والوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين يرتقي بمواصفات المنتج، ويصب ذلك بالضرورة في اتجاه تحسين أداء الشركة ككل. -يساعد هذا المدخل في تحقيق الرقابة الفعالة لكل مستوى من مستويات الإنجاز. حيث تساعد المعلومات المتاحة عن الأهمية النسبية لكل صفة من مواصفات المنتج في تحقيق هذا الهدف. -يساعد تطوير مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات على تلافي الإنتقادات الموجهة إلى مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط (ABC). -يعتبر مدخل التكاليف على أساس الخصائص والصفات المميزة مفيد في الحصول على تكلفة تقديرية للمنتج عندما يتم إنتاج منتجات عديدة في تيار القيمة وكل منها تستهلك الموارد عند معدلات مختلفة، وبالتالي يعد أساس أفضل لتحديد أسعار التحويل. كما يساعد المحاسبين في معرفة إمكانيات الشركة في استخدام محاسبة الإنتاج بدون فاقد لحساب تكاليف المنتج عند الحاجة. -إختلاف مجال تركيز مدخل تكاليف الأنشطة عن مجال تركيز مدخل تكاليف المواصفات يجعل الجمع والكامل بينهما أمراً ملحاً لتفعيل إستراتيجيات شركات الأعمال في مواجهة تحديات ضراوة البيئة التنافسية، حيث الدمج والتكامل بين هذان المدخلان يحد من أثر أوجه القصور في كل منهما ويفعل الجوانب الإيجابية الفردية والمشاركة، الأمر الذي قد يأتي بثماره على الوضع المالي لشركات الأعمال، ويمكن إبراز مجال تركيز كل من مدخلي الأنشطة والمواصفات بالجدول التالي:

- يساعد هذا المدخل على وضع موازنات بديلة لتنفيذ التكاليف الإختيارية، وبالتالي تستطيع الإدارة إختيار الموازنة التي تناسب إمكانيات وموارد الشركة. -يتوافق هذا المدخل مع فلسفة التكلفة المستهدفة، حيث يتم التركيز على التكلفة المستهدفة لمستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج سعياً إلى تحقيق الأرباح المستهدفة، كما أنه عند تخطيط وتصميم المنتج يؤخذ في الإعتبار التكلفة المستهدفة بما يساعد على التحكم في مواصفات المنتج ومستويات إنجاز كل صفة، ولا يقتصر ذلك على مرحلة التصميم فحسب وإنما يمتد إلى جميع المراحل خلال دورة حياة المنتج. -يساعد تطوير هذا المدخل على تحقيق الجودة المستهدفة، خاصة في التوافق مع المقاييس المطلوبة من قبل المنظمات الدولية للجودة (ISO)، حيث يتم ترجمة حاجات ورغبات المستهلكين في شكل مواصفات بالمنتج وبما يتوافق مع متطلبات ومقاييس الجودة المطلوبة. -يساعد هذا المدخل على الحد من ضراوة المنافسة، ويتحقق ذلك من خلال وجود العديد من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات نفس المنتج، والتي يمثل كل منها منتجاً مختلفاً من وجهة نظر المستهلك، ومن ثم يمكن إشباع حاجات ورغبات العملاء المستهلكين في ظل منافسة أقل حدة كنتيجة منطقية لوجود عدد من البدائل. - يعمل هذا المدخل على زيادة الحصة السوقية للشركة. حيث توفير قدر أكبر من المرونة الشرائية للمستهلك يزيد فرص تسويق المنتج. - يؤدي هذا المدخل إلى تحسين الأداء المالي والتنافسي لشركات الأعمال، حيث تحسين

## جدول رقم ٢: يوضح الاختلاف في مجال تركيز مدخلي الأنشطة والمواصفات (الصغير ٢٠١١)

م	مدخل تكاليف الأنشطة (ABC)	مدخل تكاليف المواصفات (A/FC)
١	التركيز على تحديد التكاليف بدقة وتحميلها على وحدة المنتج وفق المسببات الملائمة.	التركيز على المواصفات التي تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر العميل.
٢	قياس التكلفة التي يتوجب على الإدارة دفعها من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لأداء المنتج.	قياس التكلفة يعتمد على هيكل مواصفات المنتج التي تحقق قيمة للمستهلك
٣	التركيز على التكاليف الفعلية والتي حددت ضمن الميزانية.	التركيز على المواصفات المرغوبة للعميل فقط.
٤	قياس التكلفة عمودياً عن طريق مركز التكلفة.	قياس التكلفة أفقياً عن طريق المواصفات المرغوبة من العميل.
٥	تحديد تكلفة المنتج بما تم استهلاكه ومن قبل الأنشطة المستخدمة في الأداء وتطوير وتحسين القرارات التشغيلية.	تحديد تكلفة المنتج بما يتضمن خصائص تحقق قيمة للعميل.

## ٤- الدراسة التطبيقية (دراسة الحالة):

## ٤/١. نبذة عن الشركة وأهم أعمالها

تم إنشاء الشركة محل الدراسة عام ١٩٨٦ كشركة مساهمة مصرية تعمل في مجال الإستثمار العقاري وقد نمت الشركة لتصبح واحدة من أنجح الشركات التي تقدم المشروعات السكنية والترفيهية والتجارية بمصر. حالياً تقوم الشركة بتطوير عدد كبير من المشروعات في القطاعات العقارية الأكثر ربحاً بالقاهرة والإسكندرية وشرم الشيخ، وتقع مشروعات الشركة في المواقع المرغوب فيها والحصرية ويتم بناء المشروعات بمواصفات عالية الجودة. وتتشد الشركة الوصول إلى ريادة الإستثمار العقاري وتطوير الممتلكات بالمنطقة بالإضافة إلى هدف الوصول إلى نقطة تصبح بها الشركة واحدة من أهم الشركات في مصر ومن ثم تحقيق هدف تتضخم حجم إستثمارات مساهمينا (موقع الشركة على الإنترنت).

تهدف الدراسة التطبيقية للبحث بصفة أساسية إلى إختبار فروض البحث عملياً والمتمثلة في التعرف على أثر الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف المواصفات والأنشطة على الأداء المالي للشركات الصناعية وذلك بالتطبيق على شركات الأعمال الصناعية، وبصفة خاصة إحدى شركات التشييد والبناء والمسجلة في البورصة المصرية، والتي تعتمد في مجمل أعمالها على كل من بعدي الدراسة الحالية (مدخل تكاليف المواصفات، ومدخل تكاليف الأنشطة). وبناءً على رغبة إدارة الشركة في عدم الإفصاح عن بيانات التكلفة الفعلية لها أو المعلومات التي يمكن أن تؤثر على موقفها التنافسي، فإن الباحث يحتفظ في الإعلان عن الإسم التجاري لها نظراً لضراوة المنافسة في سوق عمل الشركات التي تنتمي إليها هذه الشركة.

**٢/٤. فرض البحث:**

مدخلي تكاليف الأنشطة والمواصفات، حيث المساعدة بشكل كبير في السيطرة والرقابة على تكاليف الإنتاج، وتم حسابها من خلال قسمة مجمل الربح/ صافي المبيعات.

\* **نسبة صافي الربح:** تشير هذه النسبة إلى مدى مساهمة كل جنيه من المبيعات في تحقيق أرباح صافية للشركة، ويتم حسابها من خلال قسمة صافي الربح/ صافي المبيعات.

\* **معدل العائد على الأصول:** تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة وكفاءة إدارة الشركة على استثمار جميع الأصول المملوكة لها في توليد أرباح للشركة، وتم حسابها من خلال قسمة صافي الربح/ إجمالي الأموال المستثمرة (صافي الربح / إجمالي الأصول).

\* **معدل العائد على حقوق الملكية:** يقيس العائد الذي يحققه الملاك من استثمار أموالهم في الشركة، وبناء عليه قد يقرر الملاك الإستمرار في النشاط أو تحويل أموالهم لاستثمارات أخرى، ولهذا تسعى إدارة الشركات الناجحة في الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف الأنشطة والمواصفات لمساعدتها على المحافظة على أموال المستثمرين من خلال زيادة العائد المتحقق لهم وتحسين الأداء المالي ويتم ذلك من خلال العلاقات القوية مع الموردين وإدارة علاقات العملاء والحفاظ عليهم في الأجل الطويل، ويتم حسابه من خلال قسمة (صافي الربح/ متوسط حقوق الملكية).

**٥/٤. طرق جمع بيانات الدراسة**

اعتمدت الدراسة بصفة أساسية على أسلوب المقابلات الشخصية مع مديرين الإدارات المالية، وتكنولوجيا المعلومات، والتسويق والمبيعات، والموردين، والتكاليف، بالإضافة لتوزيع قوائم إستقصاء كأدوات لجمع البيانات اللازمة، وقد تضمنت قائمة الإستقصاء ثلاث أقسام: ركز القسم الأول على البيانات الشخصية للمشاركين، أما القسم

وفي سبيل إختبار العلاقة بين متغيرات البحث، فإنه تم صياغة فرض البحث الأساسي في شكل فرض بديل على النحو التالي: **يؤثر نظام التكاليف المطبق في الشركة محل الدراسة إيجابياً على الأداء المالي لها.**

**٣/٤. متغيرات الدراسة**

أ. **المتغير المستقل:** ويتمثل في نظام التكاليف المطبق في الشركة لتحديد تكلفة وحدات الإنتاج (نظام تكاليف يعتمد على الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف الأنشطة وتكاليف المواصفات)  
ب. **المتغير التابع:** ويتمثل في الأداء المالي للشركة محل الدراسة.

**٤/٤. قياس المتغيرات:**

أ. **المتغير المستقل:** تم قياس هذا المتغير من خلال سؤال المستقصى منهم عن مدى قدرة الشركة في توفير معلومات وقتية ومكاملة تساعدهم على تنفيذ ممارسات الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف المواصفات والأنشطة.

ب. **المتغير التابع (الأداء المالي للشركة محل الدراسة)**

تم الإعتماد على المعلومات المنشورة بالقوائم المالية للشركة السنوية (التي تبدأ في ١/١ وتنتهي في ٣١/١٢ من كل عام) والمعتمدة من مراقب الحسابات الخارجي لإحتساب المؤشرات المالية التالية:

\* **نسبة مجمل الربح:** تقيس هذه النسبة قدرة الشركة على تحقيق أكبر ربح ممكن من خلال التحكم في تكاليف الإنتاج (الكفاءة الإنتاجية)، والتي تعد من أهم أسباب اللجوء الشركة لدمج وتكامل

#### ٤/٦/١. إختبار صدق وثبات أسئلة

**البحث:** تم الإعتماد على إختبار ألفا كرنباخ لإختبار مدى وضوح وصدق وثبات أسئلة قائمة الإستبيان المستخدمة في جمع بيانات الدراسة، ويوضح الجدول التالي أن معامل ألفا لكل مفردات القائمة (البالغة ٣١ سؤال) بلغ نسبة ٨٩.٩%<sup>٤</sup> مما يدل على صدق وثبات الأداة المستخدمة. جدول رقم ٣: نتائج إختبار كرنباخ ألفا لصدق وثبات أداة جمع البيانات

Cronbach's Alpha (معامل ألفا)	No. of Items
0.899	31

#### ٤/٦/٢. نتائج الإحصائي الوصفي

##### لإجابات السؤال الأول

هدف هذا السؤال التعرف على أهم خصائص نظام التكاليف المعتمد في الشركة محل الدراسة ومدى تكامله بين مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل المواصلات، ومن خلال استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي -المتوسط والانحراف المعياري تم ترتيب هذه المتغيرات على أساس أهميتها النسبية طبقاً للمتوسطات والانحرافات المعيارية وذلك كما يلي:

**الثاني** شمل ثلاث أسئلة رئيسية للبحث؛ تضمن السؤال الأول عشرة تفصيلات للتعرف على خصائص نظام التكاليف المطبق بالشركة ومدى إستخدامه للمدخل تكاليف الأنشطة وتكاليف المواصلات، أما السؤال الثاني تضمن ستة تفصيلات عن أهم مقومات نجاح هذا النظام التكاملية، وأخيراً تضمن السؤال الثالث خمس عشر مفردة عن أهم منافع تطبيق نظام التكاليف الذي يجمع بين مدخل الأنشطة والمواصلات، وقد إعتد الباحث على مقياس ريكارت الخماسي لقياس الإستجابة لكل مفردة من أسئلة البحث.

أما الجزء الثاني من الدراسة التطبيقية إعتد بشكل رئيسي على تحليل القوائم المالية للشركة محل الدراسة، والتي تم الحصول عليها من خلال ملف الإفصاح السنوي للقوائم والتقارير المنشورة على موقع الشركة الإلكتروني أو موقع البورصة المصرية<sup>٣</sup>، وتشمل فترة التحليل محل الدراسة سبع سنوات تبدأ ٢٠١٠ وحتى ٢٠١٦.

#### ٤/٦. الأساليب الإحصائية المستخدمة

قام الباحث بالإعتماد على عدد ٣٥ قائمة صالحة للتحليل بنسبة إستجابة ٨٧.٥% حيث تم توزيع ٤٠، وقد تم الإعتماد على البرنامج SPSS الإصدار ٢٢ لإجراء التحليل الإحصائي من خلال إستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

<sup>٤</sup> تجاوز معامل ألفا كرنباخ نسبة ٨٠% يعتبر مؤشر على جودة الأداة المستخدمة لجمع البيانات.

<sup>3</sup> <http://www.mubasher.info/countries/EG/stock-prices>

جدول رقم ٤ : الأهمية النسبية لمحددات التكامل بين مدخل الأنشطة والمواصلات

الانحراف المعياري Std. Deviation	متوسط الأهمية Mean	الحد الأقصى لكل محدد Maximum	الحد الأدنى لكل محدد Minimum	محددات التكامل بين تكاليف الأنشطة والمواصلات
.657	4.26	5	3	X 1.1 (تحدد تكلفة كل مشروع بشكل مستقل)
.664	4.03	5	3	X 1.2 (تحدد تكلفة كل نشاط داخل كل مشروع بشكل مستقل)
.781	3.49	5	2	X 1.3 (تخصص تكلفة كل نشاط على الوحدات وفق مسببات مباشرة)
.658	3.51	4	2	X 1.4 (توريد الخامات إلى المواقع مباشرة دون تخزين)
.598	3.63	4	2	X 1.5 (تعتمد الشركة على خامات عالية الجودة)
.765	3.94	5	2	X1.6 (تسلم الوحدات في الوقت المحدد سلفاً)
.572	4.29	5	3	X 1.7 (تصمم الوحدات وفق رغبات العملاء)
.594	4.00	5	3	X1.8 (المواصلات الأساسية تلبى رغبات العملاء)
.825	3.71	5	2	X 1.9 (يمكن إنتاج وحدات خصائص مميزة)
.698	3.57	5	2	X1.10 (توفر الشركة وحدات مميزة لعملائها)
	<b>3.8429</b>		المتوسط العام	<b>(Valid N (35)) X1</b>

التكاليف المطبق في الشركة محل الدراسة التطبيقية يجمع بين مدخل تكاليف الأنشطة وتكاليف المواصلات.

### ٤/٦/٣. نتائج الإحصائي الوصفي

#### إجابات السؤال الثاني

ركزت مفردات هذا السؤال على مقومات نجاح نظام التكاليف المطبق بالشركة محل الدراسة، حيث تضمنت مفرداته ستة مقومات كانت الأهمية النسبية لفاعليتها بالشركة كالتالي:

ويتضح من بيانات الجدول السابق (جدول رقم ٤) أهمية كل المحددات التي تؤكد على استخدام الشركة لنظام تكاليف يجمع بين خصائص مدخل الأنشطة ومدخل المواصلات، حيث نالت كل المتغيرات على قيم تتجاوز المتوسط العام لمقياس ريكرت (٣)، كما بلغت قيمة المتوسط العام 3.8429 لمتوسط كل الخصائص معاً (x1)، وأخيراً يجب الإشارة إلى أن الانحرافات في إجابات المستجوبين في الحدود المقبولة إحصائياً، ومن ثم يخلص الباحث من هذه النتيجة إلى أن نظام

## جدول رقم ٥: الأهمية النسبية لمقومات نجاح نظام التكاليف المطبق بالشركة

الانحراف Std. المعياري Deviation	متوسط الأهمية Mean	الحد الأقصى لكل محدد Maximum	الحد الأدنى لكل محدد Minimum	محددات نجاح نظام التكاليف المطبق بالشركة
.707	4.17	5	3	x2.1 (دعم الإدارة العليا)
.497	4.60	5	4	x2.2 (كفاءة فريق العمل)
.765	3.94	5	3	x2.3 (كفاءة الاستشاريين)
.443	4.26	5	4	x2.4 (جودة النظام)
.502	4.43	5	4	x2.5 (دقة المدخلات)
.692	3.86	4	3	x2.6 (ملائمة المخرجات للقرارات المختلفة)
	4.2095		المتوسط العام	X2 (Valid N (35))

## ٤/٦/٤. نتائج الإحصائي الوصفي لإجابات

## السؤال الثالث

هدفت مفردات السؤال الثالث الخمس عشر التعرف على أهم المنافع التي يحققها نظام التكاليف المطبق بالشركة والذي يجمع بين خصائص مدخل الأنشطة ومدخل المواصفات، وفيما يلي الأهمية النسبية لهذه المنافع وفق تحليل استجابات المستقضي منهم:

يتضح من الجدول السابق أن كفاءة فريق العمل القائم على نظام التكاليف بالشركة (x2.2) هو أكثر المقومات أهمية في فعالية هذا النظام يليها دقة مدخلاته (x2.5) ثم جودة هذا النظام (x2.4)، وأن كل هذه المحددات (x2) ذات أهمية نسبية في نجاح هذا النظام بشكل من وجهة نظر المستجوبين.

جدول رقم ٦: الأهمية النسبية لمحددات منافع نظام التكاليف المطبق بالشركة

الإنحراف المعياري Std. Deviation	متوسط الأهمية Mean	الحد الأقصى لكل محدد Maximum	الحد الأدنى لكل محدد Minimum	منافع تطبيق نظام التكاليف الحالي
.677	4.20	5	3	Y.1 (المساعدة في تسهيل الإتصال)
.631	3.69	5	3	Y.2 (إنتاج معلومات يمكن الإعتماد عليها)
.631	3.69	5	3	Y.3 (تفعيل جودة المعلومات)
.810	3.86	5	3	Y.4 (تحسين إتخاذ القرارات)
.963	3.69	5	2	Y.5 (المساعدة في حل المشاكل)
.843	3.77	5	2	Y.6 (تفعيل التكامل بين العمليات)
.843	3.77	5	2	Y.7 (تخفيف الروتين)
1.051	3.69	5	2	Y.8 (تخفيض مستوى المخزون)
1.014	3.83	5	2	Y.9 (تخفيف التكاليف)
.785	4.03	5	2	Y.10 (تحقيق المرونة)
.822	4.03	5	2	Y.11 (زيادة معدل العائد على الإستثمار)
.631	3.69	5	3	Y.12 (نمو المبيعات)
.867	4.11	5	3	Y.13 (تحسين الوضع التنافسي)
.781	4.09	5	3	Y.14 (زيادة الربحية)
.868	3.80	5	2	Y.15 (التكامل مع الممارسات الإدارية)
	<b>3.861</b>	<b>المتوسط العام</b>		<b>(Valid N (35))</b>
				<b>Y</b>

الأساسي والذي يسمو إلى التعرف على أثر نظام التكاليف الذي يقوم على الجمع والتكامل بين مدخل الأنشطة و مدخل المواصفات على الموقف المالي للشركة، فإنه بالنظر إلى نتائج تحليل إستجابات القائمين على رأس العمل بالشركة نجد أن منفعة هذا النظام بالنسبة لزيادة الربحية (Y.14) ذات أهمية جوهرية (4.09)، ومعدل العائد على الإستثمار (Y.11) بلغت 4.03، وأخيراً يوجد أيضاً أثر جوهرية = 4.11 لهذا النظام على تحسين الوضع التنافسي (Y.13).

يتضح من الجدول السابق أن المساعدة في تسهيل عمليات الإتصال بين الأطراف المختلفة المهمة بالشركة محل الدراسة يعد أهم منافع نظام التكاليف بالشركة (Y.1) حيث بلغت الأهمية النسبية لهذا المحدد (4.20)، يليه في الترتيب محدد زيادة الربحية (Y.14) والذي نال أهمية مقدرها (4.09)، وقياساً تعتبر منافع تطبيق هذا النظام جوهرية بشكل عام حيث بلغ المتوسط العام لكل المحددات معاً رقم (3.861) يفوق متوسط المقياس المستخدم في التحليل الإحصائي، واتساقاً مع هدف البحث

#### ٥/٦/٤. مدى تأثير نظام التكاليف على الوضع المالي للشركة

من خلال الإعتماد على الارتباط اللامعلمي سبيرمان "Spearman's rho" لمعرفة مدى الارتباط بين متغيرات الدراسة بشكل عام، وبصفة

خاصة المتغير المستقل الأول (x1) والمتمثل في خصائص نظام التكاليف المطبق في الشركة محل الدراسة على الأداء المالي للشركة والذي تم قياسه من خلال العديد من المؤشرات (Y1: Y15) يتضح وجود علاقة ارتباط إيجابية جوهرية بين المتغيرين وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم ٧: معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة

	x2	Y
Spearman's rho		
x1 Correlation Coefficient	.100	.393*
Sig. (2-tailed)	.567	.020
N	35	35
x2 Correlation Coefficient	1.000	.238
Sig. (2-tailed)	.	.169
N	35	35

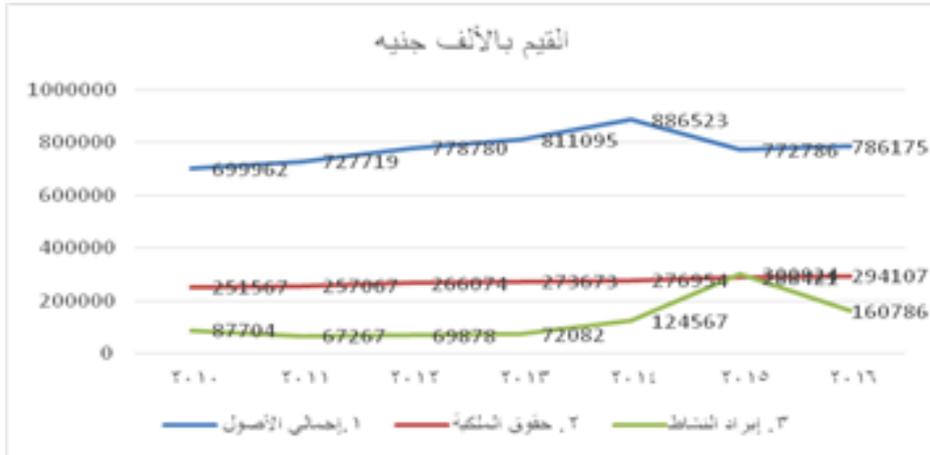
#### ٧/٤. تحليل القوائم المالية

لوقوف على أثر نظام التكاليف المطبق في الشركة محل الدراسة تم عمل تحليل لمجموعة من المؤشرات المالية الفعلية وفق القوائم المالية المنشورة لها خلال الفترة من ٢٠١٠ وحتى ٢٠١٦ لمعرفة مدى التحسن أو التدهور في كل مؤشر من المؤشرات المالية التي تم تناولها في الدراسة، وذلك لتحقيق الغرض الرئيسي للدراسة وإختبار مدى صحة فروضها عملياً، حيث تم الإعتماد على برنامج Microsoft office (Excel) في الوصول للنتائج التالية:

يتضح من الجدول السابق رقم (٧) وجود ارتباط إيجابي جوهري بين المتغير المستقل الأول (نظام التكاليف الذي يجمع بين مدخل الأنشطة ومدخل المواصفات) على المتغير التابع (Y)، حيث بلغت قيمة P. Value الجدولية = 0.020 (أقل قيمة P. Value المعنوية المستخدمة في التحليل الإحصائي والتي مقدارها 0.05)، حيث يمكن القول بأن هذا المتغير المستقل (X1) يفسر نسبة مقدارها 0.393 من أي تغير في النتغير التابع (Y). وبناءً على هذه النتيجة يمكن قبول فرض البحث بأن هناك أثر إيجابي للجمع بين مدخل الأنشطة ومدخل المواصفات على الأداء المالي للشركة.

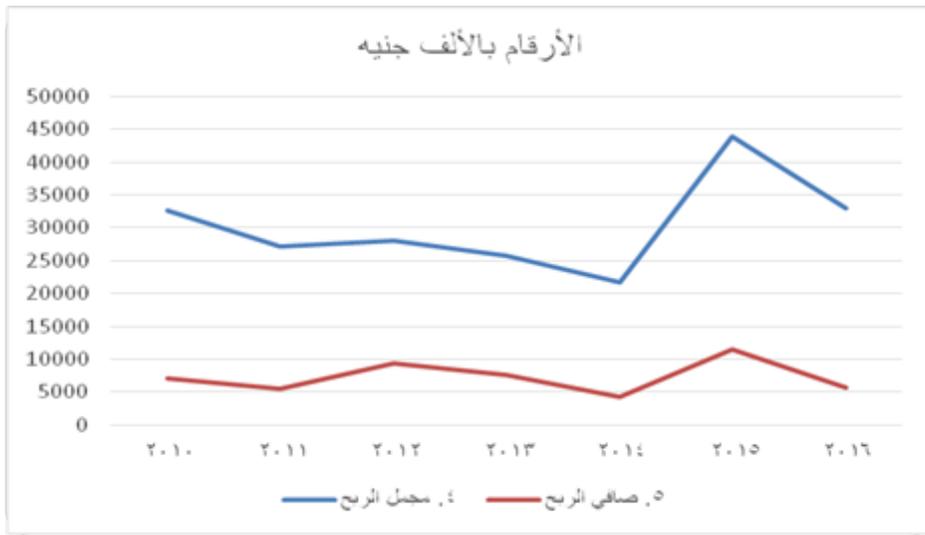
جدول (٨) يوضح أهم مؤشرات الأداء المالي للشركة محل الدراسة من عام ٢٠١٠ وحتى ٢٠١٦  
(الأرقام مقربة بالآلاف جنيه مصري)

٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٢	٢٠١١	٢٠١٠	
٧٨٦١٧٥	٧٧٢٧٨٦	٨٨٦٥٢٣	٨١١٠٩٥	٧٧٨٧٨٠	٧٢٧٧١٩	٦٩٩٩٦٢	١. إجمالي الأصول
٢٩٤١٠٧	٢٨٨٤٢١	٢٧٦٩٥٤	٢٧٣٦٧٣	٢٦٦٠٧٤	٢٥٧٠٦٧	٢٥١٥٦٧	٢. حقوق الملكية
١٦٠٧٨٦	٣٠٠٩٢٤	١٢٤٥٦٧	٧٢٠٨٢	٦٩٨٧٨	٦٧٢٦٧	٨٧٧٠٤	٣. إيراد النشاط
٣٣٠١٠	٤٣٩١٢	٢١٧٦٩	٢٥٧٠٥	٢٨١٣٠	٢٧١٧٥	٣٢٥٣٩	٤. مجمل الربح
٥٦٨٧	١١٤٦٧	٤٢٦٦	٧٥٩٩	٩٣٦١	٥٥٠٠	٧١٦٩	٥. صافي الربح
%٢٠.٥	%١٤.٥	%١٧.٥	%٣٥.٧	%٤٠.٣	%٤٠	%٣٧	٦. نسبة مجمل الربح = (٣/٤)
%٣.٥	%٣.٨	%٣.٤	%١٠.٥	%١٣.٤	%٨.٢	%٨.٢	٧. نسبة صافي الربح = (٣/٥)
%٠.٧٢	%١.٥	%٠.٥	%٠.٩٤	%١.٢	%٠.٧٦	%١	٨. العائد على الأصول = (١/٥)
%١.٩	%٤	%١.٥	%٢.٧	%٣.٥	%٢.١	%٢.٨	٩. العائد على الملكية = (٢/٥)



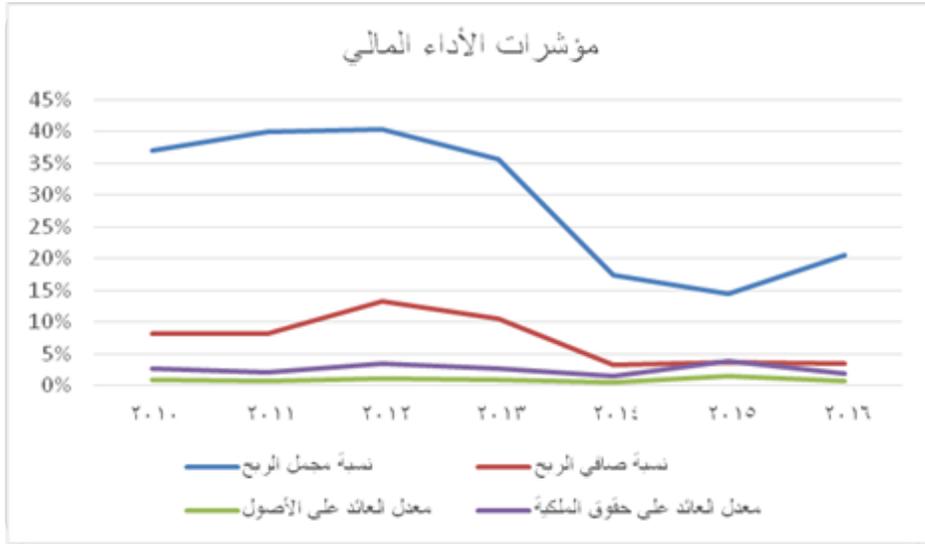
شكل (٢) يوضح تطور إجمالي الأصول، حقوق الملكية، إيراد النشاط

- ويتبين من كل من الجدول السابق (رقم ٨) والشكل البياني التالي له (رقم ٢) أهم النتائج التالية عن الوضع المالي للشركة محل الدراسة:
١. تزايد الأموال المستثمرة للشركة (إجمالي الأصول) في السنوات الأولى لفترة التحليل ثم بدأت في التناقص خلال آخر سنتين، ويرى الباحث أن هذا الهبوط يمكن إرجاعه إلى الركود الذي أصاب الإقتصاد المصري بشكل عام والسوق العقاري بشكل خاص، نتيجة انخفاض الدخل الحقيقي لقطاع عريض في المجتمع المصري مع بدء إنهيار العملة المحلية أمام سلة العملات الأجنبية.
  ٢. نمو حقوق الملكية خلال فترة الدراسة بشكل منتظم وشبه ثابت، وهذا ما تتشده إدارة الشركة وأفصحت عنه منذ بدء إنشائها.
  ٣. تزايد إيرادات نشاط الشركة بشكل ملحوظ خلال السنوات الخمس الأولى بينما تراجع فقط في آخر سنة، ويرى الباحث التراجع في الإيراد للسنة الأخيرة ٢٠١٦ يرجع إلى الركود في السوق العقاري عقب تعويم الجنيه أمام العملات الأجنبية بشكل عام والدولار الأمريكي بشكل خاص، الأمر الذي تبعه ارتفاع مدخلات التشييد والبناء ومن ثم ارتفاع أسعار الوحدات.



شكل (٣) يوضح تطور مجمل الربح، وصافي الربح

يوضح الشكل رقم (٣) تطور مجمل ربح الشركة وصافي الربح خلال فترة التحليل، حيث يتضح من الشكل تذبذب كلا المؤشرين خلال فترة التحليل، الأمر الذي يرجعه الباحث إلى عدم الاستقرار السياسي والإقتصادي للإقتصاد المصري عقب ثورة يناير ٢٠١٢.



شكل (٤) يوضح مؤشرات الأداء المالي للشركة محل الدراسة

التناقص إلى عدد من الأسباب أهمها زيادة التكاليف غير المباشرة بشكل عام (إهلاك الأصول الثابتة) والمصاريف الإدارية بشكل خاص نتيجة زيادة أفراد الأمن والحراسة في كل مواقع الشركة.

٣. تذبذب معدل العائد على حقوق الملكية بين دورات إرتفاع وإنخفاض، ويرى الباحث أن الإنخفاض النسبي لهذا العائد (العائد على حقوق الملكية والذي لم يتجاوز ٤% خلال فترة الدراسة)، على الرغم من تحقيق الشركة لمعدلات عالية من نسبة مجمل الربح (والتي تجاوزت ٤٠% عامي ٢٠١١ و٢٠١٢) يرجع إلى إرتفاع الأعباء الثابتة للشركة

٤. تذبذب معدل العائد على الأموال المستثمرة خلال سنوات الدراسة، ويرى الباحث أن تدني هذا المعدل، ويرى الباحث أن هذا التدني يرجع إلى إعتقاد النشاط على معدات ثقيلة كثيفة القيمة الأمر الذي يؤدي إلى تضخم الأموال المستثمرة.

١. تحقيق الشركة لهامش ربح مرتفع خلال سنوات التحليل، حيث تزايدت نسبة مجمل الربح في السنوات الثلاث الأولى ثم أخذت في الإنخفاض خلال السنتين التاليتين ثم عاودت الإرتفاع في العام الأخير، ويرى الباحث أن تحقيق النشاط لهذا الهامش المرضي على الرغم من الصعوبات الإقتصادية والأمنية التي واجهها الإقتصاد المصري أعقاب ثورة يناير ٢٠١٢ إنما يرجع إلى الميزة التنافسية التي تميز الشركة محل البحث عن غيرها في تصميم وحدات عقارية وفق رغبات عملائها والإعتماد على مدخل تكاليفي يدمج بين مزايا مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل تكاليف المواصفات في تحديد تكلفة الوحدات الإنتاجية.

٢. تزايد نسبة صافي الربح خلال السنوات الثلاثة الأولى حتى بلغت ١٣.٤% عام ٢٠١٢ ثم أخذت في التراجع شيئاً فشيئاً خلال السنوات الأربع الأخيرة لفترة التحليل، ويرجع الباحث هذا

جدد غاية لا سبيل عنها لإستمرار شركات الأعمال في بيئة التصنيع الحديثة.

- واجه مدخل تكاليف الأنشطة العديد من الإنتقادات أبرزها حصر تركيزه على أنشطة وعمليات الشركة وإهماله حاجات ورغبات العملاء والتي تعد محرك القوة الشرائية لأي منتج.

- إعتقاد الشركات الصناعية على مدخل تكاليف الموصافات كان نتيجة القصور في نظم التكاليف التقليدية بشكل عام ومدخل تكاليف الأنشطة بشكل خاص.

- يعتمد مدخل تكاليف الموصافات على التفرقة بين الموصافات الأساسية للمنتج، وهي التي تجعله يحقق الحد الأدنى من الإشباع لرغبات العملاء، وهي موجودة في جميع أنواع البدائل المتنافسة للمنتج. والموصافات المميزة للمنتج: وهي الموصافات التي تميز منتج معين عن بدائله المتنافسة معه، مثال ذلك عنصر الأمان لنوع معين من السيارات ذات الفئة السعرية الواحدة. وأخيراً، الموصافات المحفزة: وهي التي تلقى قبول لدى العملاء مقارنةً بمنتجات المنافسين، ولا تعتبر الأساس في قرار الشراء، وهي ليست بالضرورة مواصفة ذات تكلفة عالية.

- يركز مدخل تكاليف الموصافات على أخذ رغبات ومتطلبات العملاء في الإعتبار عند تصميم المنتجات، من خلال توفير تشكيلة ترضي الرغبات المتعددة والمتجددة.

- إعتقاد الشركات الصناعية على مدخل تكاليفي يدمج بين منافع مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل تكاليف الموصافات يحقق وضع مالي وتنافسي إيجابي.

من التحليل السابق يرى الباحث أن الوضع المالي الإيجابي للشركة محل الدراسة خاصة في السنوات السابقة للركود الذي ضرب السوق العقاري المصري بعد تعويم الجنية أمام العملات الأجنبية وحتى تماسك الوضع المالي بعد ذلك الحدث على الرغم من للخسائر التي تحققتا العديد من الشركات المنافسة، يمكن إرجاعه إلى تبني الشركة نظام تكاليفي فعال يجمع بين خصائص مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل تكاليف الموصافات، والذي إعتد على الأخذ في الإعتبار كل من المسببات الداخلية للتكلفة (أنشطة وعمليات الشركة) والمسببات الخارجية للتكلفة (موصافات ورغبات العملاء).

وبناءً على التحليل السابق يخلص الباحث إلى قبول فرض البحث البديل: **بأن التكامل بين مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل تكاليف الموصافات يؤثر إيجابياً على الأداء المالي لشركات الأعمال في بيئة الأعمال المعاصرة.**

## ٥- نتائج وتوصيات البحث ومجالات

### البحث المستقبلية المقترحة:

تتاول البحث بالدراسة والتحليل أهمية التكامل بين مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل تكاليف الموصافات على إدارة جانبي التكلفة (الداخلي والخارجي)، والأداء المالي والتنافسي للشركات بشكل عام وتطبيقاً على قطاع التشييد والبناء بشكل خاص، وبعد الوقوف على نتائج العديد من الدراسات النظرية والعملية خلص البحث إلى النتائج الآتية: -

- أصبح موضوع تطوير نظم التكاليف التقليدية بما يضمن الحفاظ على العميل الحالي وجذب عملاء

- التشغيلي وتحقيق ميزة تنافسية للمنشآت الصناعية.
٤. دراسة أثر الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف الموصافات والأنشطة على أسعار أسهم الشركات المسجلة بالبورصة المصرية.
٥. دراسة أثر الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف الموصافات والأنشطة على تغير توقعات المحللين الماليين بزيادة الأرباح في الأجل الطويل.
٦. دراسة تحليلية مقارنة لمؤشرات الأداء المالي بين الشركات المطبقة للتكامل بين مدخلي تكاليف الموصافات والأنشطة والشركات المنافسة غير المطبقة لهذا التكامل.

## مراجع البحث

### أولاً : المراجع العربية:

١. الشامي، مصطفى نبيل علي، (١٩٩٩) " مدخل مقترح لقياس التكاليف على أساس الموصافات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق اتفاقية الجات"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة-جامعة المنصورة، المجلد (٢٣) العدد (٢)، ص. ٤٤٥ - ٤٩٥.
٢. الصغير، محمد السيد محمد، (2011) " إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة الموصافات (ABC||) ومحاسبة إستهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة-مجلة **البحوث التجارية المعاصرة**-كلية التجارة-جامعة سوهاج-المجلد ٢٥-العدد ١، ص. ٦٨-١٠٩.
٣. المحمود، صالح عبد الرحمن، (٢٠٠٧) " تطوير مدخل قياس التكلفة على أساس الموصافات بهدف الإستغلال الأمثل للطاقة (دراسة تطبيقية)" **المجلة**

- أكدت نتائج دراسة وتحليل الوضع المالي لأحد شركات التشييد والبناء المصرية على إيجابية المدخل التكامل بين مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل تكاليف الموصافات على الوضع المالي.
- في ضوء ما توصل إليه البحث من نتائج يوصي الباحث بالتوصيات الآتية:**
- ضرورة تحديث نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية بما يتواءم مع التغيرات البيئية الشرسة.
- يجب تضمين مناهج التكاليف بكليات التجارة وإدارة الأعمال بمعلومات توضح كيفية وأهمية تطبيق مدخل تكاليف الموصافات.
- يجب على الشركات الصناعية بشكل عام وشركات التشييد والبناء بشكل خاص إعتناء نظام تكاليف يدمج بين الأنشطة والموصافات.
- تنمية الوعي للعاملين بالشركات الصناعية بمراعاة المرونة الإنتاجية والتكيفية للتوافق مع رغبات العملاء المتغيرة.
- توجيه الاهتمام نحو مزيد من البحوث في مجال مدخل تكاليف الموصافات ومدائل تكاليف أخرى تكميلية.
- وتمثل أهم مجالات البحث المستقبلية المقترحة فيما يلي:**
١. دراسة أثر الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف الموصافات والأنشطة على مؤشرات الأداء المالي بالتطبيق على القطاع التجاري.
٢. دراسة أثر الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف الموصافات والأنشطة على مؤشرات الأداء المالي بالتطبيق على القطاع الخدمي.
٣. دراسة أثر الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف الموصافات والأنشطة على تحسين الأداء

- العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية) - المجلد الثامن - العدد الثاني، ص. ٢١٩-١٤٩.
- ٤.النشار، تهاني محمود (٢٠٠١) "إطار مقترح لتكامل نظام المحاسبة عن التكلفة علي أساس العمليات PBC ونظام المحاسبة عن التكلفة علي أساس الخصائص المميزة للمنتج FBC"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية، المجلد (٣٨) -العدد الثاني، ص ١٨٣-٢٢٣.
- ٥.النشار، تهاني محمود، (٢٠٠٣) "إستخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي" **المجلة المصرية للدراسات التجارية-كلية التجارة-جامعة المنصورة-المجلد (٢٧) العدد (٤)، ص. ٨٥-١٣٨.**
- ٦.رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم، (٢٠٠٤) "تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة (دراسة تطبيقية)" **المجلة المصرية للدراسات التجارية-كلية التجارة-جامعة المنصورة-المجلد (٢٨)، ص. ١-٤٥.**
- ٧.صالح، صباح فوزي ديب، (٢٠١٤) "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة ميدانية" رسالة ماجستير-كلية التجارة-قسم المحاسبة والتمويل-الجامعة الإسلامية-غزة.
- ٨.عبد الرضا، ضرغام أحمد، (٢٠١٦) " **مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف تخفيض التكاليف**" رسالة ماجستير-كلية الإدارة والإقتصاد-جامعة بغداد.
- ٩.عبد العليم، نجاتي إبراهيم، (١٩٩٤) "مدخل قياس التكاليف علي أساس المواصفات ودوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)**، كلية التجارة ببني سويف، العدد (٩)، ص ١٣-٤٣.
- ١٠.محمد، رباب مصطفى، (٢٠٠٧) " **قياس التكاليف على أساس الخصائص والعمليات تحقيقاً للمنظور الاستراتيجي للتكاليف**" رسالة ماجستير -كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ١١.مصطفى، عصام الدين مصطفى محمد، (١٩٩٧) " نموذج مقترح لاستخدام المواصفات كهدف للتكلفة في التخطيط الاستراتيجي للمنتجات الرأسمالية: دراسة تطبيقية " **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة-كلية التجارة - جامعة عين شمس-العدد الرابع، ص ٣٩٧-٤٤٩.**
- ١٢.هلال، سمير رياض، (٢٠٠٣) " **دراسات في المحاسبة الإدارية: مدخل معاصر**" مكتبة كلية التجارة - جامعة طنطا.

## ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Abdel Kader, M., (2011), "**Review of Management Accounting Research** " books.google.com/books?isbn=0230252370
2. Askarany, D., and Yazdifar, H., (2007), "Why ABC Is Not Widely Implemented?", **International Journal of Business Research (IJBR)**, Vol. 7, No. 1, pp: 93-98.
3. Beaulieu, P. and Lakra, A., (May 2005), "Coverage of Criticism of Activity-Based Costing in Canadian Textbooks", **Canadian Accounting Perspectives**, Volume 4, Issue 1, PP: 87-109.
4. Booker, D. M.; Drake, A. R., and Heitger, D. L., (2007), " New Product Development: How Cost Information Precision Affects Designer Focus and Behavior in a Multiple Objective Setting", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 19, No. 1, pp: 19-41.
5. Brimson, J. A., (1998), "Feature Costing: Beyond ABC", **Journal of Cost Management**, (January/February): pp: 6-12.
6. Byrne, S.; Stower, E., and Torry, P., (2009), "Is ABC Adoption A success in Australia?", **Journal of Applied Management Accounting Research**, Vol. 7 · No. 1, pp: 37-51.
7. Cokines, G., (2001)," **Activity-based Cost management: An Executive Guide**", Wiley&Sons, Inc.
8. Cooper, R., and Kaplan, R. S., (1988)," How Cost Accounting Distorts Product Costing", **Management Accounting**, Vol. 69, No. 10, pp: 20-27.
9. Debusk, G. K. and Debusk, C. (2014), "The Case for Lean Accounting with a concentration on Features and Characteristics Costing (F&C) ", **Cost Management**, January/February, PP: 34-38.
10. Embemsvag, J., (2003)," **Life-Cycle Costing: Using Activity-Based Costing and Montecarlo Methods to Manage Future Costs and Risks**", John Wiley & Sons, Inc.
11. Geiger, D. R., (Fall-1999), "Practical Issues in Cost Drivers Selection for Managerial Costing System"**The Government Accounting Journal**, Vol. 48, No. (3), p.32.
12. Hadid, W., (2017), "Lean service, activity-based costing and business strategy: interrelations and impacts on performance", **The British Accounting Review**, In Press, Available online 10 March.
13. Hansen, D., and Mowen, M., (2005), "**Cost Management: Accounting and Control**", 5<sup>TH</sup> , Cengage Learning.
14. Homburg, C., (March 2005) "Using Relative Profits as An Alternative to Activity-Based Costing", **International Journal of Production Economics**, Vol. 95, Issue 3, pp: 387-397.

15. Horngren, C., Foster, G., and srikant, D., (2015), "**cost Accounting: A managerial Emphasis**", 15<sup>th</sup>, prentice Hall.
16. Iranmanesh, H. & Thomson, V., (2008), "Competitive advantage by adjusting design characteristics to satisfy cost targets", **Production Economics**, Vol. 115, pp: 64–71.
17. Jänkälä, S. and Silvola, H., (July 2012), "Lagging Effects of the Use of Activity-Based Costing on the Financial Performance of Small Firms", **Journal of Small Business Management**, Vol. 50, Issue 3, PP: 498–523.
18. Kaplan, R. S., and Anderson, S. R., (2007), "Time-Driven Activity-Based Costing", **Harvard Business Review**, <http://www.cwj24.cz/doc>
19. Kee, R. C., (2003), "Operational Planning and Control with An Activity-Based Costing System", **Advances in Management Accounting**, Vol.11, pp: 59-84.
20. Kenny, G., (2005), "**Strategic Planning and Performance Management: Develop Measure Winning Strategy**", Elsevier Butterworth-Heinemann.
21. Kiani, R. and Sangeladji, M., (2003), "An Empirical Study about the Use of the ABC/ABM Models by some of the Fortune 500 Largest Industrial Corporations in the USA", **Journal of American Academy of Business**, Vol. 3, pp: 174-182.
22. Lapasinskaite, R. and Boguslauskas, V., (2005) "The Maintenance Cost Allocation in Product Life Cycle", **Engineering Economics**, Vol 44, No 4.
23. Lin, W. (2012), "Financial performance and customer service: An examination using activity-based costing of 38 international airlines", **Journal of Air Transport Management**, Vol. 19, pp: 13-15.
24. Lyndal, D. And Michael, K. (2002), "Assessing an Activity-Based Costing Project", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol.13, Issue 3, pp 311-331.
25. MacMillan, L., and MacGrath, R. G., (June 1996), "Discover Your Products Hidden Potentials", **Harvard Business Review**, Vol. 74, pages(11).
26. Mahmoud F. M., and Mohamed, Z. F., (2014), "Using Attribute Based Costing (ABCII) In Customer Profitability Analysis", **Buhuth Mustaqbaliya Scientific Periodical Journal**, Vol. 1 Issue 1, PP: 111-149.
27. Mecimore, C. And Bell, A., (1995), "Are We Ready For Fourth-Generation ABC?", **Management Accounting**, pp:22-26.
28. Mishra, B. and Vaysman, I., (2001), "Cost-System Choice and Incentives—Traditional vs. Activity-Based Costing", **Journal of Accounting Research**, Vol. 39, Issue 3, PP: 619–641.
29. Nasieku T., and Ogungbade, O. I., (2016) "Cost Accounting Techniques Adopted by Manufa-

- cturing and Service Industry within the Last Decade”, **International Journal of Advances in Management and Economics**, Vol. 5, No. 1, PP: 48-61.
30. Öker, F. and Adıgüzel, H., (2010), “Time-Driven Activity-Based Costing: An Implementation in a Manufacturing Company”, **Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vo. 22, Issue 1, November/December, PP: 75–92.
  31. Öker, F. and Adıgüzel, H., (2016), “Time-Driven Activity-Based Costing: An Implementation in a Manufacturing Company”, **Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol. 27, Issue 3, PP: 39–56.
  32. Partridge, M., and Perren, L., (1993), "Achieving Competitive Advantage", **Management Accounting**, UK, November Issue.
  33. Partridge, M., and Perren, L., (1994) " Cost Analysis of the Value Chain: Another Role of Strategic Management Accounting ", **Management Accounting**, UK, July-August Issue.
  34. Porter, M., (1998), “**Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors**”, Free Press, New York, 2<sup>nd</sup> Ed.
  35. Rayburn, L., (1996) “**Cost Accounting, Using Cost Management Approach**” 6<sup>th</sup> Ed., (New York. Irwin, McGraw-Hill, Inc.)
  36. Robert, O. (1998), " **Activity-Based Costing: A Decision-Making Tool**", the Manufacturing Report, pp: 1-3.
  37. Roohm, H. A.; Critchfield M. A. and Castellano J. F., (1992) "Yes, ABC Works with Purchasing, Too", **Journal of Accountancy**, November, Vol. 174, No. 5, pp: 58-62.
  38. Salvador, C. and Isabel, G. (2003), “Vogues in Management Research”, **Scandinavian Journal of Management**, Vol. 19, Issue. 2, pp 213-231
  39. Schulze, M. Seuring, S. and Ewering, C., (2012), “Applying activity-based costing in a supply chain environment”, **Int. J. Production Economics**, Vol. 135, pp: 716–725
  40. Sharman, P. A., (2003), "The Case for Management Accounting", **Strategic Finance**, October, pp: 43-47.
  41. Silayoi, P., and M., Speece, (2007), " The Importance of Packaging Attribute: A conjoint Analysis Approach", **European Journal of Marketing**, Vol. 41, Issue: 11/12, pp.1495-1517.
  42. Srinivasan, V., Lovejoy, W. S., and Beach, D., (Feb. 1997), " Integrated Product Design for Marketability and Manufacturing", **Journal of Marketing Research**, Vol. 34, No. 1, pp: 154-163.
  43. Teresko, J., (January 2006), " Feature-Based Cost Analytics", **Industry Week, Cleveland**, Vol. 255, No.6, pp: 28-29.
  44. Vyas, G.S. and Jha, K.N., (January 2017), “Benchmarking green building attributes to achieve cost effectiveness using a data envelopment analysis” **Sustainable**

- Cities and Society**, Vol. 28, pp: 127-134.
45. Walker, M., (January 1999), "Attribute Based Costing for Decision Making", **Management Accounting**, Vol. 77, No. 6, pp: 18-22.
46. Walker, M., (March 1992), "Attribute Based Costing" **Australian Accountant**; Vol. 62, No. 2, pp: 42-45
47. Walker, M., (Oct. 1998), "Attribute or Activities? Looking to ABC11", **Australian CPA**, Vol. 68, pp: 26-28.
48. Walker, M., (October 1991),- "ABC Using Product Attributes" **Management Accounting**, Vol. 69, No. 9, pp: 34-35.
49. Xiaochuan, C.; Jianguo, Y.; Beizhi, L. and Xin-an, F., (June 2004) "**Methodology and Technology of Design for Cost**", the 5<sup>th</sup>World Congress on Intelligent Control and Automation (WCI-CA'04), China, pp: 14 -18.

## ملاحق البحث قائمة الإستقصاء

السيد الأستاذ الفاضل/ ..... المحترم

بعد سلام الله عليكم ورحمته وبركاته ،،،

يقوم الباحث/ ربيع فتوح محمد عيد... بإعداد دراسة عن أثر الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف المواصفات والأنشطة على الأداء المالي للشركة، ولأن آراءكم ستكون مفيدة ومؤثرة في إثراء هذا البحث، لذا نرجو تعاونكم في الرد على أسئلة واستفسارات هذه القائمة. علماً بأن إجاباتكم تخضع للسرية الكاملة، حيث يتم تجميع وتحليل الردود بشكل مجمع وليس بشكل فردي.

شاكراً ومقدراً حسن تعاونكم ،،،

### أولاً: البيانات الشخصية

١. الإسم/.....(إختياري)
٢. إسم الشركة/.....
٣. الوظيفة الحالية/.....
٤. مدة الخبرة/.....

### ثانياً: أسئلة البحث

السؤال الأول: ما مدى إعتقاد نظام التكاليف بالشركة على المحددات التالية؟ (المقياس من خمس نقاط

من ١-٥)

غير موافق بشدة (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق بشدة (٥)	أهم المحددات التي تبرز مظاهر الجمع والتكامل بين مدخلي الأنشطة والمواصفات
					١. تحدد الشركة تكلفة كل مشروع بشكل مستقل
					٢. تحدد الشركة تكلفة كل نشاط بشكل مستقل داخل كل مشروع (تصميم الوحدات- أعمال الحفر- أعمال الخرسانات، أعمال البناء، التركيبات الصحية، توصيل الكهرباء، أعمال تشطيب الأرضيات، أعمال البياض، أعمال الديكورات، أعمال التأثيث حسب الطلب)

					٣. تخصص تكلفة كل نشاط على الوحدات المنتجة وفق مسيبتها
					٤. تعتمد الشركة على توريد المواد الخام إلى موقع المشروع مباشرة دون الحاجة إلى نشاط التخزين.
					٥. تتعاقد الشركة مع موردين لمواد البناء عالية الجودة
					٦. تقوم الشركة بتسليم الوحدات في الوقت المتفق عليه مع العملاء
					٧. يتم وضع تصميمات المشروع وفق رغبات العملاء.
					٨. المواصفات الأساسية للمنتج تلي رغبة كل العملاء
					٩. تلي الشركة رغبات عملائها حالة طلب خصائص أخرى مميزة
					١٠. تقدم الشركة لعملائها منتجات ذات خصائص محفزة

السؤال الثاني: ما مدى أهمية العوامل التالية في نجاح نظام التكاليف المطبق؟ (المقياس من خمس نقاط

من ١-٥)

غير موافق بشدة (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق بشدة (٥)	مقومات نجاح نظام التكاليف المطبق بالشركة
					١. دعم الإدارة العليا
					٢. كفاءة فريق العمل
					٣. كفاءة الإستشاريين
					٤. جودة النظام
					٥. دقة المدخلات
					٦. ملائمة مخرجات النظام للقرارات المختلفة

السؤال الثالث: ما مدى أهمية الدوافع التالية عند إعتقاد الشركة على نظام تكاليفي يجمع بين مدخلي تكاليف الأنشطة والموصفات (المقياس من خمس نقاط من ١-٥)

غير موافق بشدة (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق بشدة (٥)	أهم دوافع الإعتقاد على نظام تكاليف يجمع بين مدخلي تكاليف الأنشطة والموصفات.
					١.يساعد النظام المتكامل على تيسير الإتصال بين الشركة وعملائها ومورديها وجميع المتعاملين بها.
					٢.يتيح النظام معلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها
					٣.قدرة النظام على زيادة مستوى جودة المعلومات
					٤.تحسين عملية اتخاذ القرارات
					٥.حل مشكلة عدم اتساق البيانات وتكرارها
					٦.زيادة التكامل بين العمليات من خلال الاعتماد على قاعدة بيانات مركزية
					٧.تبسيط العمليات والتخفيف من شدة الروتين
					٨.تخفيض المخزون وزيادة معدل دورانه
					٩.تخفيض التكاليف
					١٠.زيادة المرونة وبالتالي زيادة رضا وولاء العملاء
					١١.زيادة معدل العائد على الاستثمار
					١٢.نمو حجم المبيعات والحصة السوقية للشركة
					١٣.تحسين الوضع التنافسي للشركة
					١٤.زيادة الربحية
					١٥.التكامل مع الممارسات الإدارية الحديثة لتحسين مقاييس الأداء المالي
					في حالة وجود دوافع أخرى لتطبيق ها النظام من فضلك حددها وحدد درجة أهميتها

برجاء إعادة الملف على الميل التالي:

[rabie\\_eid@yahoo.com](mailto:rabie_eid@yahoo.com)

وأخيرا أشكر سيادتكم على حسن تعاونكم معي لإنجاز هذا البحث