

دور أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة في الحد من حالات

الإسراف المالي وتعزيز الميزة التنافسية

دراسة تطبيقية في شركات صناعة الأدوية والتجميل في الأردن

The Role of Modern Management Accounting Techniques in Reducing Costs
and Enhancing Competitive the Advantage

أ.م. د ثائر الشاهر
جامعة عمان الاهلية / كلية الاعمال

Dr.Thair Al shaher
Al-Ahliyya Amman University
Business School
t.shaher@mmanu.edu.jo

أ.د اسماعيل يحيى التكريتي
جامعة عمان الاهلية / كلية الاعمال

Prof.Dr Ismail yahya Al- tkryti
Al-Ahliyya Amman University
Business School
Isma@ilmahdi86@yahoo.com

ملخص البحث

لم تعد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ذات أهمية من حيث مسايرتها للنمو الاقتصادي الذي صاحب المنشآت المختلفة كما أن دورها كان ضعيفا على صعيد الحد من حالات الاسرف المالي لذلك ولمجاراة متطلبات السوق وحدة المنافسة ظهرت أنظمة وأساليب حديثة ومتطورة في المحاسبة الإدارية هدفها هو الحد من حالات السرف بكل جوانبه وأشكاله من خلال فرض الرقابة الفعالة على الأنشطة التي تقوم بها المنظمة وما هو متعلق بعمليات الصرف التي ستساهم في الحد من حالات سوء استخدام الموارد المالية المتاحة وهذا بدوره سيساهم في تحقيق هدف أي منشأة وهو الحصول على الأرباح. ومن هذه الأنظمة والأساليب هو نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة، فقد هذه الأنظمة اهتمت بشكل أساسي بأنشطة المنشأة وخاصة بما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة التي أصبحت تحتل أهمية كبيرة من حيث ارتفاع تكاليفها بسبب التطور التكنولوجي واستخدام التقنيات الحديثة. حيث تسعى هذه الأنظمة الى استخدام هذه التكاليف بشكل اقتصادي.

ان نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بدرجة أساسية على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة، اي احتساب كلف الأنشطة بشكل أكثر دقة مقارنة بالطرق التقليدية في احتساب كلف الإنتاج ، وهنا سيعزز دور الإدارة على أساس الأنشطة من خلال تحديد الأنشطة التي تصيف قيمة والأنشطة التي لا تصيف قيمة، وإبلاغ الإدارة من خلال التقارير المقدمة لها عن هذه الأنشطة التي يجب الاهتمام بها وخاصة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها كونها تحمل المنشأة تكاليف يمكن الاستغناء عنها.

إن هذه المعالجات ستكون ذات أهمية عند تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة حيث تؤخذ الأمور المشار اليها عند إعداد هذه الموازنات المتعلقة بتقدير تكاليفها. كما أن هذه المعالجات قد وجدت نقطة التقاء مع أنشطة سلسلة القيمة حيث سيتم التركيز على دور هذه التوليفة في الحد من حالات السرف وتخفيض التكاليف وزيادة القدرة التنافسية للمنظمة

اعتمدت الدراسة على قياس أثر تطبيق الأنظمة والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والمتمثلة بالموازنات على أساس الأنشطة، وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة ، وأسلوب سلسلة القيمة، من خلال الاعتماد على استمارة الاستبيان التي تم توزيعها على مجموعه من المدراء الماليين والمحاسبين الذين لهم علاقة بموضوع الدراسة في مجموعه من شركات الادوية وشركات التجميل الأردنية. وتم اعتماد طريقة تحليل التباين واختبار وبناء نموذج انحدار متعدد لقياس أثر المتغيرات المستقلة والمتمثلة بتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة على المتغير التابع والمتمثل بالحد من حالات السرف المالي والمساهمة في تخفيض كلف الإنتاج ولما لهذا الأخير من أهمية في تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة. وقد توصلت الدراسة الى الاستنتاجات التالية:

لوحظ عدم إدراك العاملين في شركات صناعة الادوية والتجميل وعدم فهمهم بشكل صحيح للأنظمة والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

كما لوحظ عدم الاهتمام بتطبيقاتها من قبل بعض الموظفين حيث يعزفون عما يسمى بالأنظمة الحديثة. لوحظ عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة A,B,C في اغلب هذه الشركات. اما الاستنتاجات العملية فتتمثل بان هناك تأثير معنوي عند مستوى معنوية 5% للمتغيرات المستقلة المتمثلة في تبني نظام ABB، تبني نظام ABM، تبني أسلوب سلسلة القيمة على المتغير المعتمد المتمثل في الحد من السرف وتعزيز الميزة التنافسية والبقاء والنمو. كما يعتبر متغير تبني نظام ABM الأكثر تأثيرا في المتغير المعتمد يأتي بعده في درجة التأثير المتغير المعتمد تبني أسلوب سلسلة القيمة ثم المتغير الاخير تبني نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB.

وعند اختبار الفرضية الرئيسية وجد ان معامل التحديد R^2 بلغ (0.85) وهذا يعني ان المتغيرات المستقلة الثلاثة انفة الذكر قد فسرت حوالي 85% من سلوك المتغير المعتمد المتمثل في الحد من حالات السرف والميزة التنافسية والبقاء والنمو.

هي: عقد دورات من قبل ذوي الاختصاص للعاملين في هذه الشركات تختص بالأنظمة والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

والاستعانة بذوي الاختصاص في مجال الأنظمة المعاصرة للمحاسبة الإدارية من أجل الشروع بتطبيقها. الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة A,B,C لأغلب هذه الشركات لما له من أهمية في تطبيق الأنظمة الاخرى A.B.M و نظام A.B.B

لقد اثبت اختبار فرضيات البحث ان المتغيرات الثلاثة المستقلة، تبني نظام ABB، تبني نظام ABM ، تبني أسلوب سلسلة القيمة لها أثر معنوي في زيادة الميزة التنافسية لذا يوصي الباحثان بضرورة تطبيق هذه النظم الحديثة لأغراض زيادة الميزة التنافسية للمنظمة .

وضرورة الاهتمام بتبني نظام ABM بالدرجة الاولى في الأهمية ثم يليه تبني أسلوب سلسلة القيمة بالدرجة الثانية ثم تبني نظام ABB بالدرجة الثالثة.

أساليب المحاسبة الادارية المعاصرة، الاسراف المالي، المنافسة ، : الكلمات الافتتاحية

Abstract

Traditional Management Accounting Practices (MAPs) have ceased to be of significant importance with regard to their ability to cope with the economic growth of various corporations. Furthermore, the roles of MAPs have proven to be of limited ability to minimise monetary extravagance. Therefore, it is due to the aforementioned reasons in addition to the requirements of the market and corporations' competitions, several approaches have been emerged in order to eliminate monetary extravagance through the effective control of the activities of the organisation and what is related to the disbursements that contribute in reducing the misuse of available financial resources, which in turn will contribute to the goal of any enterprise is to gain profits. Such approaches include: (Activity-Based Budgeting) (ABB), Activity-Based Management (ABM), and the Value Chain approach (VCH).

These approaches, however, have mainly focused on the activities of the organisation, particularly indirect costs that have become very important in terms of high costs due to technological development and the use of modern technologies as these approaches seek to use these costs economically.

The ABM approach depends mainly on the output of the cost system on the basis of activities, i.e., the cost of activities is calculated more accurately than the traditional methods of calculating production costs. This will enhance the role of management on the basis of activities by identifying activities that add value and activities that do not add value and inform the management through reports on these activities that should be paid attention, especially adding value and excluding activities that do not add value and dispose the cost.

This study will depend on the measurement of the effect of applying modern accounting approaches and methods such as Activity-Based Budgeting) ABB (, Activity-Based Management (ABM), and the Value Chain approach. This will be achieved by relying on a questionnaire to be distributed to the financial managers and accountants who are related to the study subject in a group of Jordanian pharmaceutical companies and beauty companies. The method of analysis of variance will be used to test and construct a multi regression model to measure the effect of the independent variables (represented by the application of modern costing systems) on the dependent variable (namely reducing the cases of financial waste and contributing to reducing the cost of production), due to their importance in enhancing the competitiveness of the organization.

Key word: Modern management Accounting Techniques, Reducing costs, The Competition.

ان اساليب المحاسبة الادارية التقليدية لم تعد ذات اهمية من حيث مسايرتها للنمو الاقتصادي الذي صاحب المنشآت المختلفة، كما ان دورها كان ذي محدودية للحد من حالات الاسراف المالي، ، لذلك وللمتطلبات السوق وحدة المنافسة ظهرت انظمة واساليب حديثة ومتطورة في المحاسبة الإدارية هدفها هو الحد من حالات الاسراف بكل جوانبه من خلال فرض الرقابة الفعالة على الانشطة التي تقوم بها المنظمة وما هو متعلق بعمليات الصرف التي ستساهم في الحد من حالات سوء الاستخدام في الموارد المالية المتاحة وهذا بدوره سيساهم في تحقيق هدف اي منشأة وهو الحصول على الارباح.

ومن هذه الانظمة والأساليب هو نظام الموازنة على اساس الانشطة ونظام ادارة التكاليف على اساس الانشطة وأسلوب سلسلة القيمة ، ان هذه الانظمة اهتمت بشكل اساسي بأنشطة المنشأة وخاصة بما يتعلق بالتكاليف الغير مباشرة التي اصبحت تحتل اهمية كبيرة من حيث ارتفاع تكاليفها بسبب التطور التكنولوجي واستخدام التقنيات الحديثة. حيث ستسعى هذه الانظمة الى استخدام هذه التكاليف بشكل اقتصادي.

ان نظام ادارة التكاليف على اساس الانشطة يعتمد بدرجة اساسية على مخرجات نظام التكاليف على اساس الأنشطة اي احتساب كلف الأنشطة بشكل اكثر دقة مقارنة بالطرق التقليدية لاحتساب كلف الانتاج ، وهنا سيعزز دور الادارة على اساس الأنشطة من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وإبلاغ الادارة من خلال التقارير المقدمة لها عن هذه الأنشطة التي يجب الاهتمام بها وخاصة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها كونها تحمل المنشأة تكاليف يمكن الاستغناء عنها.

ان هذه المعالجات ستكون ذات اهمية عند تطبيق نظام الموازنات على اساس الأنشطة حيث تؤخذ الامور المشار اليها عند اعداد هذه الموازنات المتعلقة بتقدير تكاليفها. كما ان هذه المعالجات قد وجدت نقطة التقاء مع أنشطة سلسلة القيمة حيث سيتم التركيز على دور هذه التوليفة في الحد من حالات الاسراف وتخفيض التكاليف وزيادة القدرة التنافسية للمنظمة.

ملاحظة: تم اعتماد المصادر كأرقام وحسب التسلسل في صفحة المصادر

المبحث الأول

منهجية الدراسة

ستعتمد الدراسة على قياس اثر تطبيق الانظمة والأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية والمتمثلة بالموازنات على اساس الأنشطة A.B.B وادارة التكاليف على اساس الأنشطة A.B.M وأسلوب سلسلة القيمة CH.V.A، من خلال الاعتماد على استمارة الاستبيان التي ستوزع على مجموعه من المدراء الماليين والمحاسبين الذين لهم علاقة بموضوع الدراسة في مجموعه من شركات الادوية وشركات التجميل الاردنية. وسيتم اعتماد طريقة تحليل التباين واختبار وبناء نموذج انحدار متعدد لقياس أثر المتغيرات المستقلة والمتمثلة بتطبيق انظمة التكاليف الحديثة على المتغير التابع والمتمثل بالحد من حالات الاسراف المالي والمساهمة في تخفيض كلف الانتاج ولما لهذا الاخير من اهمية في تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة.

مشكلة الدراسة

ان اعتماد اكثر المنشأة على الانظمة والأساليب التقليدية في مجال المحاسبة الادارية لا يتيح للمنشأة امكانية القياس الصحيح والإدارة الصحيحة والرقابة الفعالة على ما تنفقه المنشأة من تكاليف على منتجاتها، وبالتالي لا يمكن الحد من حالات الاسراف المالي وهذا سيؤثر سلبا على امكانية بقاء المنشأة واستمرارها وخوض مضمار المنافسة مع بقية المنشآت ومن هذه الانظمة والأساليب هو نظام الموازنات على اساس الأنشطة ، ونظام ادارة التكاليف على اساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة. التي سيتناولها بحثنا.

اهمية الدراسة

ان اعتماد الانظمة والأساليب الحديثة في نطاق المحاسبة الادارية يتطلب المزيد من البحث والدراسة العملية فالمشكلة تتمثل بأنه لازالت الكثير من الوحدات الاقتصادية لا تعتمد على هذه الانظمة حيث ان اعتمادها سيساهم على ديمومة المنشأة واستمرارها من خلال الحد من الاسراف في النفقات. لهذا تأتي اهمية هذه الدراسة كونها تبحث في هذا المجال المهم حيث ان الامل هو في تقديم اضافة علمية وعملية مهمة، حيث سيتم الربط بين اعتماد هذه الانظمة وتعزيز القدرة التنافسية للمنشأة

من خلال الحد من الاسراف في النفقات.

ولابد من الاشارة الى ان الباحثان سيتناولان تطبيق هذه الانظمة وهي اعداد الموازنات على اساس الانشطة والإدارة على اساس الانشطة وأسلوب سلسلة القيمة لما لها من اثر ايجابي في تحقيق اهداف المنظمة.

فرضيات البحث:

سيتم صياغة الفرضيات لتجسيد مشكلة وأهداف البحث وقياس اثر المتغيرات المستقلة (تطبيق نظام الموازنات على اساس الانشطة A.B.B ، تطبيق نظام ادارة التكاليف على اساس الانشطة A.B.M وتبني أسلوب سلسلة القيمة Chain value analysis، على المتغير التابع المتمثل في الحد من الاسراف المالي وتعزيز القدرة التنافسية وبقاء المنشأة ونموها

نموذج الدراسة

تم صياغة نموذج البحث الموضح بالشكل التالي:

المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
1- تبني نظام الموازنات على اساس الانشطة A.B.B	1- تعزيز القدرة التنافسية
2- تبني نظام الادارة على اساس الانشطة A.B.M	2- الحد من الاسراف المالي
3- تبني اسلوب سلسلة القيمة CH.V.A	3- البقاء والنمو

المبحث الثاني

الإطار النظري

الحد من الاسراف المالي والميزة التنافسية وعلاقتها بالأنظمة المعاصرة للمحاسبة الادارية

1- المفهوم

ان الاسراف المالي يعتبر واحدا من العوامل التي تساهم في عدم تطوير المنشأة ونموها بالإضافة الى عدم تحقيق الهدف الاستراتيجي لها وهو تحقيق الارباح بل الوصول الى اعلى الارباح، ومن الاساليب التي يمكن ان تعتمد عليها المنشأة هو تبني الانظمة والأساليب المعاصرة في المحاسبة الادارية، ان الحد من الاسراف المالي سيساهم في تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي تخفيض سعرها، وتخفيض سعر المنتج هو واحد من العوامل التي تساهم في تعزيز القدرة التنافسية للمنظمة.

ان للميزة التنافسية تعاريف متعددة فمنها " هي قدرة المنظمة على تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين في السوق " (1) وان هذا التفوق يتحقق من خلال تطوير القدرات المميزة في المنظمة عليه فأن خلق الميزة التنافسية يتطلب القدرة المميزة من العمليات التي تركز على ما يجب ان تعمل به بالشكل الافضل.

كما عرفت " بأنها عنصر تفوق للمنظمة يتم تحقيقه في حالة اتباعها لاستراتيجية معينة للتنافس (2) وقد عرفت أيضا بأنها قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز افضل مقارنة بالمنظمات الأخرى التي تعمل بنفس النشاط(3)

وبالتالي يمكن القول بأن الميزة التنافسية يمكن ان تتحقق بطرق عدة، تمكن المنظمة من التفوق على المنافسين بأساليب وابعاد تنافسية مثل السعر أو الجودة أو تحديد فرص من جديد لخلق قيمة للزبون او لخلق الاستجابة السريعة للتغير في حاجات الزبون و يمكن للمنظمة ان تحدد الأسلوب الذي تركز جهودها فيه على بعض الابعاد التنافسية لتحقيق ميزتها التنافسية ويجب وضع تلك الابعاد ضمن اسبقيات محددة من قبل المنظمة فقد تنافس المنظمة بالاعتماد على جميع الاسبقيات او مزيج ملائم منها لعدم جدوى التنافس بأسبقية واحدة وبالتالي فان الميزة التنافسية تعني خلق ميزة فريدة تتفوق بها على الآخرين وان هذه الميزة تستهدف خلق نظام يمتلك قدرة فريدة او مميزة يتفوق بها على المنافسين من خلال خلق فيه للزبون

2- أنظمة المحاسبة الإدارية المعاصرة

هناك أنشطة محاسبية يعبر عنها بالأنظمة المتعلقة باحتساب الكلف والمتمثلة بالأنواع التالية:

أ- الموازنات على أساس الأنشطة ((Activity based Budgeting

ان هذه الموازنات تعد على أساس الطاقة المطلوبة من أجل نشاط معين ثم القيام بتنفيذها، ثم من بعد ذلك تخصص الموارد الضرورية لتنفيذها وتمكن اعداد الموازنات على أساس الأنشطة الإدارية من الرقابة بشكل أكثر فاعلية على ما ينفق من تكاليف، إذ انها تحول القسم الأعظم من التكاليف الثالثة الى تكاليف متغيرة لان التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة يتعلق بالقرار الإداري الذي يحدد كم يجب ان ينفق على التأمين الخاص بأحد الموارد وليس متعلقا بطبيعة المورد المستخدم وما هي قدرة القرار الإداري على المؤاماة بين الحاجة لهذه الموارد وتوفيرها.

ان اجراءات نظام الموازنات على أساس الأنشطة تتضمن المراحل التالية:

تقدير كمية الإنتاج والمبيعات

ان اعداد الموازنات على أساس الأنشطة بالإضافة الى تقدير كمية المبيعات والإنتاج يحدد المزيج الإنتاجي وتشكيلة العملاء المستهدفين وبالتالي فان التقديرات لا تتضمن فقط المنتجات التي سوف تباع وإنما عدد ونوعية العملاء ان الموازنة على أساس الأنشطة تتطلب معلومات أكثر تفصيلا من الموازنة التقليدية فيجب ان تحدد عدد مرات التصنيع لكل منتج والإجراءات الواجب اتباعها من أجل انجاز خطة الإنتاج والمبيعات وحديد المواد اللازمة لتنفيذ الأنشطة

ب- إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ((Activity based management

بعد ان تم تحديد تكاليف الأنشطة من قبل نظام ABC الذي أوضح سلوك التكاليف لكل نشاط، يأتي دور نظام ABM لإدارة تلك الأنشطة ويكمن مفهوم هذا النظام بأنه " حقل علمي يركز حول إدارة الأنشطة في المنظمة كمسلك للتطوير المستمر باتجاه القيمة المستلمة بواسطة الزبون والربحية الناتجة عنها" (7).

وعرف بأنه " وصف لقرارات الإدارة والتي تستخدم معلومات ABC نحو إرضاء المستهلكين وتحسين الربحية "، اما Embelemsvay فيرى ان ABM يكامل ABC ولكن على مصفوفة ويأخذ بنظر الاعتبار وجهة نظر الإدارة فهو يهتم بالعمليات التي تضمن الأنشطة التي تشمل: (8)

أ. أنشطة تصنيف قيمة وغير كفوة.

ب. أنشطة لا تصنيف قيمة وكفوة.

ج. أنشطة لا تصنيف قيمة وغير كفوة.

د. أنشطة تصنيف قيمة وكفوة.

ان تحسين أداء الأنشطة غير الكفوة يدفع المنظمة لتبني إعادة عملية التطوير والتحسين المستمر لتلك الأنشطة ولإيجاد أفضل الطرق لإنجاز تلك الأنشطة وتتم عملية التحسين باتخاذ الاتجاهات الآتية (9)

1. تخفيض الأنشطة Activity Elimination: يعني تخفيض الوقت المنقضي لأداء النشاط او تخفيض الجهد اللازم لأداء الأنشطة.

2. هدف النشاط Activity Elimination : وهذا يتطلب تغيير في العمليات او إعادة في هندسة العمليات.

3. اختيار النشاط Activity Selection: عندما يتم الإنتاج بأكثر من أسلوب فيتم اختيار النشاط التكاليف الأقل او استبدال النشاط بنشاط أكثر كفاءة.

ج-تحليل سلسلة القيمة: Value Chain Analysis

عندما تستخدم محاسبة التكاليف لأغراض الإدارة فسيطلق عليها المحاسبة الإدارية كون المدير هو المستخدم الأساسي للمعلومات المحاسبية التي يقوم بها محاسب التكاليف وبما ان المدير يدرك أهمية جودة وتوقيتات السلع والخدمات المقدمة للزبائن فان محاسب التكاليف سيكون متفهما لأهمية المعلومات المحاسبية المقدمة للمدير بدقتها وتوقيتها المناسب.

ان فلسفة تحليل سلسلة القيمة هي الركيزة الأساسية لمنهجية محاسبة الأنشطة وسلسلة القيمة تعني " كل وظائف الاعمال المتتالية والتي تضيف قيمة للسلع او الخدمات، وتتمثل تلك الوظائف بما يأتي(10)

1-البحث والتطوير. وتهتم هذه الوظيفة بتقديم الأفكار المتعلقة بالمنتجات من السلع والخدمات والعمليات المطلوبة لإنتاجها واختيار تلك المنتجات.

2-تصميم السلع والخدمات والمتضمنة هندسة التصميم واختبار تلك التصميم وإمكانية انتاجها بكميات كبيرة.

3-وظيفة الإنتاج المتمثلة بتجميع الموارد لإنتاج السلعة او تقديم الخدمة.

4-تسويق السلع والخدمات المنتجة من خلال تعريف الزبائن بها وحثهم على شرائها.

5-توزيع المنتجات الذي يشمل الية توصيل السلع والخدمات للزبائن.

المبحث الثالث

الجانب العملي

أ-أساليب جمع وتحليل البيانات

حدود وعينة البحث

شمل البحث قطاع الادوية في الأردن ووزعت (100) استمارة استبيان للبحث على مدراء ورؤساء قسام ومهندسين وصيادلة عاملين في هذه الشركات التالية

1. 1. شركة مستودع الادوية الأردني
2. 2. شركة مصانع الادوية البيطرية والزراعية
3. 3. شركة مستودع ادوي الشرق – شخشير
4. 4. شركة مستودع ادوية الرشيد
5. 5. شركة مستودع الادوية العربي المساهمة الخاصة
6. 6. شركة مستودع ادوية ابن سينا
7. 7. شركة مستودع ادوية الشرق
8. 8. شركة مستودع ادوية نوران
9. 9. شركة مستودع ادوية العهد
10. 10. الشركة الأردنية السويدية للمنتجات الطبية والتعقيم
11. 11. شركة ادوية الحكمة
12. 12. شركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية والكيمياوي

وتم استعادة 90 استمارة

اما الحدود الزمنية للبحث فقد امتدت من 2016/6/1 ولغاية 2017/3/1 كانت عبارة توزيع استثمارات الاستبيان واسترجاعها وفحصها وتحكيمها.

ب- الجانب التطبيقي

تم تحليل متغيرات الدراسة باستخدام نظام (SPSS V.16) لقياس أثر المتغيرات المستقلة المتمثلة في (تبني نظام الموازنات على اساس الأنشطة، A.B.B تبني نظام الإدارة على اساس الأنشطة A.B.M ، تبني أسلوب سلسلة القيمة CH.V.A على المتغير التابع المتمثل في

(الحد من الاسراف وتعزيز الميزة التنافسية وبقاء المنشأة ونموها) وقد تم التوصل الى النتائج التالية:

اولاً: اختبار الفرضية الرئيسية H_0 : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية (معنوية) للمتغيرات المستقلة المتمثلة بـ (تبني نظام الموازنات على اساس الأنشطة A.B.B وتبني نظام الإدارة على اساس الأنشطة A.B.M، تبني أسلوب سلسلة القيمة) على المتغير التابع المتمثل في الحد من الاسراف وتعزيز القدرة التنافسية وبقاء المنشأة ونموها، وبعد اجراء تحليل التباين للمتغيرات تم التوصل الى جدول (1) التالي

جدول (1) يبين نتائج تحليلات باين لمتغيرات الفرضية الرئيسية

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig
1. Regression	32.061	2	16,0305	50,37236	a000.
Residual	30.87	97	0,31824		
Total	62.931	99			

ومن ملاحظة الجدول (1) أعلاه نجدان قيمة F مساوية الى (50,37236) وبعد مقارنتها بالقيمة الجدولية بمستوى مساوي الى (0.05) ودرجات حرية

(I72,9) نجدانها معنوية لذا ترفض الفرضية الرئيسية H_0 وبذلك فانه يوجد اثر للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع المتمثل بالحد من حالات الاسراف والميزة التنافسية والبقاء والنمو وان قيمة معامل التحديد R^2 بلغت (0.835) وهذا يعني ان المتغيرات الثلاثة تفسر ما يحدث للمتغير التابع في زيادة او نقصان بنسبة 84%.

كما تم تطبيق اختبار t (t-test) لنفس المتغيرات وتم التوصل الى جدول رقم (2) التالي

جدول (2) يبين نتائج تطبيق اختبار t (t-test) على متغيرات الفرضية الرئيسية

Model		Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	T	Sig
B		Std.Error	Beta		
(Constant) .1	1,923	0,311	0,778	6,221	0.000
ABB	0,622	0,222	0,621	3,011	0,005
ABM	0,324	0,317	1,214	3,891	0,001
CHV	0,732	00,420	0,799	3,001	0,014

a. Dependent Variable: Mo

ومن ملاحظة الجدول (2) أعلاه نجدان المتغيرات كانت معنوية بمستوى معنوية اقل من 5% ويمكن الاعتماد على الجدول أعلاه في صياغة معادلة الانحدار المتعدد التالية.

$$Mo = 1.923 + 0.621 ABB + 1.214 ABM + 0.799 CHV$$

وبلاحظ من معادلة الانحدار ان كل معاملات المتغيرات المستقلة موجه أي ان لعلاقة بينها وبين المتغير التابع علاقة طردية وهذا يعني ان تطبيق أنظمة المحاسبة الادارية الحديثة ABB و ABM وتبني أسلوب سلسلة القيمة، تؤدي الى الحد من الاسراف وزيادة الميزة والقدرة التنافسية للمنظمة.

يلاحظ ان نظام A.B.M صاحب أكبر معامل وله الأولوية الأولى في التأثير على الميزة التنافسية ويليه في الأهمية تطبيق

نظام تبيني أسلوب سلسلة القيمة CHV و يليه نظام ABB

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى H_{01} والقائلة:

H_{01} : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية) معنوية (بمستوى معنوية 5% لتطبيق نظام الموازنات على اساس الانشطة A.B.B. على الميزة التنافسية وبعدا جراء تحليل التباين للمتغيرات المتمثلة بتطبيق نظام A.B.B. كمتغير مستقل والحد من الاسراف والميزة التنافسية والبقاء والنمو كمتغير تابع تم التوصل الى جدول (3) التالي.

جدول (3) يمثل نتائج تحليل التباين للفرضية الفرعية الأولى H_{01}

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1. Regression	20,32120.321	1	18.001	35,215	.000.

ومن ملاحظة نتائج التحليل الواردة في جدول (3) أعلاه نجدان قيمة F المحسوبة ب (35.215) وبمقارنتها بالقيمة الجدولية نجد انها معنوية بمستوى (0.05) ودرجات حرية 1، (95) لذا ترفض الفرضية الفرعية الأولى H_{01} وبذلك فإنه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية) معنوية (للمتغير تطبق نظام ABB على المتغير التابع المتمثل الحد من الاسراف و الميزة التنافسية والبقاء والنمو كما أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغ (0,7001) وهذا يعني ان تطبيق هذا النظام سوف يفسر 70% من سلوك المتغير التابع زيادة او نقصان .

كما تم تحليل بيانات الفرضية الفرعية الأولى H_{01} باستخدام اختبار t (t-test) وتم التوصل الى جدول (4) التالي:

جدول (4) يمثل نتائج اختبار t (t-test) لمتغيرات الفرضية الفرعية الأولى H_{01}

Model	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	T	Sig.
B	Std.Error	Beta		
Constant 1	1.887	475.	3.987	.000.
ABB	679.	205.	7.561	.000.

a. Dependent Variable: M_0

ومن الجدول أعلاه نجدان قيمة t تساوي (7.561) بمستوى معنوية (0.000) وهذا يؤكد اثر متغير تطبيق نظام (ABB) على المتغير التابع ويمكن صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط التالية اعتماداً على جدول رقم (4) كالآتي:

$$M_0 = 1.887 + 0.744 \text{ ABB}$$

يلاحظان معامل ABB كان مساوي الى (74%) تقريباً وهي علاقة طردية وأن مقدار التغيير في المتغير ABB زيادة او نقصان سيؤدي الى زيادة او نقصان في M_0 بمعدل 74% تقريباً.

ثالثاً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية H_{02} والقائلة

H_{02} : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية) معنوية (بمستوى معنوية 5% لتطبيق نظام التكاليف ABM على الميزة التنافسية وبعد اجراء تحليل التباين للمتغيرات المتمثل بتطبيق نظام التكاليف ABM كمتغير مستقل والميزة التنافسية كمتغير تابع تم التوصل الى جدول رقم (5) التالي.

جدول (5) يمثل نتائج تحليلات باين للفرضية الفرعية الأولى H_{02}

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1. Regression	34.225	1	30.021	40.253	.000.

a. Predictors: (Constant), ABM

b. Dependent Variable : M_0

دور أساليب الحاسبة.....(70)

ومن ملاحظة نتائج التحليل الواردة في جدول (5) أعلاه نجدان قيمة F المحسوبة بلغت (40.253) وبمقارنتها بالقيمة الجدولية نجد انها معنوية بمستوى (0.05) ودرجات حرية (95,1) لذا ترفض الفرضية الفرعية الأولى H_{02} وبذلك فإن هي وجد أثر ذو دلالة إحصائية (معنوية) لمتغير تطبيق نظام ABM على المتغير التابع المتمثل بالميزة التنافسية كما أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت (0.852) وهذا يعني ان تطبيق هذا النظام سوف يفسر 85% من سلوك المتغير التابع زيادة او نقصان.

كماتم تحليل بيانات الفرضية الفرعية الأولى (H_{02}) باستخدام اختبار t (t-test) وتم التوصل الى جدول (6) التالي:

جدول (6) يمثل نتائج اختبار t (t-test) لمتغيرات الفرضية الفرعية الأولى H_{02}

Model		Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	T	Sig
B		Std.Error	Beta		
Constant 1	2.744	532.		7.012	000.
ABM	601.	118.	825.	5.512	000.

a. Dependent Variable: M_0

ومن الجدول أعلاه نجدان قيمة t تساوي (5.512) بمستوى معنوية (0.000) وهذا يؤكد أثر هذا المتغير (تطبيق نظام ABM) على المتغير التابع ويمكن صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط التالية اعتمادا على جدول (6) أعلاه

$$M_0 = 2.744 + 0.825 \text{ ABM}$$

يلاحظان معامل ABM كان مساوي الى (83%) تقريبا وهو علاقة طردية وأن مقدار التغير في المتغير ABM زيادة او نقصان سيؤدي الى زيادة او نقصان في M_0 بمعدل 83%.

رابعاً: اختبارا لفرضية الفرعية الثالثة H_{03} والقائلة

H_{03} : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لمتغير تبني اسلوب سلسلة القيمة على الميزة التنافسية للمنشأة.

تم التوصل الى جدول (7) التالي.

جدول (7) يمثل نتائج تحليل التباين للفرضية الفرعية الثالثة H_{03}

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig
1. Regression	28.251	1	25.15	37.254	000.

a. Predictors: (Constant), CHV

b. Dependent Variable : M_0

ومن ملاحظة نتائج التحليل الواردة في جدول (7) أعلاه نجدان قيمة F المحسوبة بلغت (37.254) وبمقارنتها بالقيمة الجدولية نجد انه معنوية بمستوى (0.05) ودرجات حرية (1)، (98) لذا ترفض الفرضية الفرعية الثالثة H_{03} وبذلك فإنه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية (معنوية) لمتغير تبني أسلوب سلسلة القيمة على المتغير التابع المتمثل بالحد من حالات الاسراف والميزة التنافسية والبقاء والنمو كما أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت (0.78) وهذا يعني ان تطبيق هذا النظام سوف يفسر 78% من سلوك المتغير التابع زيادة او نقصان.

كما تم تحليل بيانات الفرضية الفرعية الثالثة (H_{03}) باستخدام اختبار t (t-test) وتم التوصل الى جدول (8) التالي:

جدول (8) يمثل نتائج اختبار t (t-test) لمتغيرات الفرضية الفرعية الثالثة H_{03}

Model		Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	T	Sig
B		Std.Error	Beta		
Constant 1	1,822	0,455		6,072	000.

CHV	0,633	0,989	0611	4.013	000.
-----	-------	-------	------	-------	------

a.Dependent Variable: M_o

ومن الجدول أعلاه نجدان قيمة t تساوي (4,013) بمستوى معنوية (0.000) وهذا يؤكد اثر هذا المتغير (تبني أسلوب سلسلة القيمة) على المتغير التابع ويمكن صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط التالية اعتماداً على جدول (8) أعلاه

$$M_o = 1.822 + 0.611 \text{ CHV}$$

يلاحظان معامل CHV كان مساوي الى (61%) تقريباً وهي علاقة طردية وأن مقدار التغيير في المتغير CHV زيادة او نقصان سيؤدي الى زيادة او نقصان في M_o بمعدل 61%.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

1-الاستنتاجات

الاستنتاجات العامة:

- 1- لوحظ عدم إدراك العاملين في شركات صناعة الادوية والتجميل بشكل صحيح للأنظمة والاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية
- 2- كما لوحظ عدم الاهتمام بتطبيقاتها من قبل بعض الموظفين حيث يعزفون عما يسمى بالأنظمة الحديثة.
- 3- لوحظ كذلك عدم تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة A,B,C في اغلب هذه الشركات

الاستنتاجات العملية:

استناد النتائج تحليل البيانات لفرضيات البحث تم التوصل الى الاستنتاجات التالية:

- هناك تأثير معنوي عند مستوى معنوية 5% للمتغيرات المستقلة المتمثلة في تبني نظام ABB، تبني نظام ABM، تبني أسلوب سلسلة القيمة، على المتغير المعتمد المتمثل في الحد من الاسراف وتعزيز الميزة التنافسية والبقاء والنمو
- يعتبر متغير تبني نظام ABM الأكثر تأثيراً في المتغير المعتمد يأتي بعده في درجة التأثير المتغير المعتمد تبني أسلوب سلسلة القيمة ثم المتغير الاخير تبني نظام الموازنات على اساس الأنشطة ABB
- عند اختبار الفرضية لرئيسة وجدان معامل التحديد R^2 بلغت (0.85) وهذا يعني ان المتغيرات المستقلة الثلاثة انفة الذكر قد فسرت حوالي 85% من سلوك المتغير المعتمد المتمثل في الحد من حالات الاسراف والميزة التنافسية والبقاء والنمو.

2-التوصيات / العامة

- 1- الاستعانة بذوي الاختصاص في مجال الانظمة المعاصرة للمحاسبة الادارية من اجل الشروع بتطبيقها.
- 2- الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة A,B,C اغلب هذه الشركات لماله من اهمية في تطبيق الانظمة الاخرى A.B.M و نظام A.B.B
- 3- لقد اثبت اختبار فرضيات البحث ان المتغيرات الثلاثة المستقلة (تبني نظام ABB، تبني نظام ABM، تبني أسلوب سلسلة القيمة لها اثر معنوي في زيادة الميزة التنافسية لذا يوصي الباحثان بضرورة تطبيق هذه النظم الحديثة لأغراض زيادة الميزة التنافسية للمنظمة.
- 4- كما يوصي الباحثان بضرورة الاهتمام بتبني نظام ABM بالدرجة الاولى في الاهمية ثم يليه تبني أسلوب سلسلة القيمة بالدرجة الثانية ثم تبني نظام ABB بالدرجة الثالثة

المصادر:

1. 1- محسن، عبد الكريم والنجار، صباح، " إدارة الإنتاج والعمليات، الذاكرة للنشر والتوزيع بغداد ط4، 2012، ص54.
2. 2- نبيل مرسى خليل " الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب الإسكندرية مصر، 1998، ص37.
3. 3- معالي، فهمي حيدر، " نظام المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002، ص8.
4. 4- عبد السلام، أبو قحف، " كيف تسيطر على الأسواق؟ تعلم من التجربة اليابانية" ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص246.
5. 5- التكريتي إسماعيل " محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصره دار الحامد للنشر والتوزيع، 2006. ص112
6. 6- التكريتي وآخرون المحاسبة الادارية قضايا معاصره مطبعة الفنار، 2016 الطبعة 2
- 7-Hongren, et-al, "Cost Accounting Managerial Emphasis", 10th Ed. 2013 .
- 8-Hilton, Ronald, "Managerial Accounting", 9th Edition, Mc, Grawthinc Amazon, 2011
- 9-Emblemsuag & Bras, "Activity-Based Cost & Environmental Management " , Print, ICE, Hall, 2001
- 10-Kaplan & Atkinson, "Managerial Accounting" , Print , ICE
- 11-Evans,J.R,"Production & Operation Management", 6th , West Publishing Company, 1997,P,86
- 12-Martin, James, "Management Accounting Concept", Internet: Chapter 7, Activity Based Costing, Entrant, (95.56(
- 13-Gary Cokins, "Activity-Based Costing & Environmental", January 2001, p, 51
- 14-Atkinson, Anthony A,And Banker, Rajiv D. and Kaplan, 15Roberths And Young, S. Markr, " Management Account Prentice Hall International Inc. New jersey, 1995
- 15-Drury, "Cost Management & Strategic Management, Management Accounting "6th Ed, 2004
- 16-Porter, Michael, Creating Value- Based Completion On Results By Michaela , 2006.