

أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ونظام الإدارة حسب الأنشطة على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة (دراسة تحليلية)

عمر فريد شقور

أستاذ مساعد في كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية- قسم المحاسبة- جامعة الزرقاء- الأردن

oshaqqour@zu.edu.jo

استلام البحث: ٢٠٢٠/١٠/٠١ مراجعة البحث: ٢٠٢٠/١٠/١٤ قبول البحث: ٢٠٢٠/١٠/٢٥ DOI: <https://doi.org/10.31559/GJEB2020.9.3.4>

الملخص:

يهدف البحث إلى دراسة أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC ونظام الإدارة حسب الأنشطة ABM على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية، وقد تم أتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال أنموذج للدراسة يبين المتغير المستقل (التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM) والمتغيرات التابعة (إدارة الموارد متمثلة في تكلفة الموارد المستخدمة وتكلفة الطاقة غير المستخدمة والأداء المالي) والمتغير المعدل (دعم الإدارة العليا).

لتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانته لقياس المتغيرات (التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM، وتكلفة الموارد المستخدمة، وتكلفة الطاقة غير المستخدمة، ودعم الإدارة العليا)، أما متغير الأداء المالي فقد تم قياسه عن طريق العائد على الأصول لكل شركة لسنة ٢٠١٩، حيث وزعت الاستبانة على عينة الدراسة المكونة من ٢٥ شركة صناعية، تم اختيارها بشكل عشوائي، حيث تم توزيع ثلاثة استبانات لكل من الإدارة العليا والإدارة الوسطى والمحاسبين في كل شركة من شركات عينة الدراسة، وقد تم توزيع (٧٥) استبانة، وتم استعادة (٤٨) استبانة أي بنسبة (٦٤٪).

أظهرت نتائج الدراسة أن متوسط التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في الشركات الصناعية الأردنية هو ٧٤,٤٪، وأن هناك أثر للتكامل في تطبيق النظامين على تكلفة الموارد المستخدمة، كما بينت الدراسة وجود أثر للتكامل في تطبيق النظامين على وتكلفة الطاقة غير المستخدمة، وأخير أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر للتكامل في تطبيق النظامين في تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC؛ نظام الإدارة حسب الأنشطة ABM؛ إدارة الموارد.

المقدمة:

شهد بداية قرن العشرين تغيرات واسعة من خلال التقدم التكنولوجي وظهور العولمة وما نتج عنها من انفتاح اقتصادي وزيادة التنافسية بين المنشآت بأنواعها المختلفة من صناعية أو مالية أو خدمية، وقد رافق هذا التقدم التكنولوجي والانفتاح الاقتصادي تطور في بيئة الأعمال حيث أصبحت تستخدم الأساليب الحديثة بدل من الأساليب التقليدية، وقد نتج عن هذا التطور تطور في مختلف المجالات الاقتصادية والإدارية والمالية. وفيما يتعلق بالمجال المحاسبي فقد حدث تطور هام في العديد من فروع المحاسبة، فمثلاً في فرع المحاسبة الإدارية، فقد حدث تطور مهم في المحاسبة الإدارية نتيجة التطور والتغير الذي حدث في بيئة الأعمال، فقد زادت درجة المنافسة بين الشركات نتيجة ظهور العولمة وانفتاح الأسواق، مما أدى إلى زيادة البدائل، كما أدى التطور التكنولوجي إلى انخفاض عمر السلع والمنتجات، مما أدى إلى انخفاض الإيرادات والأرباح المتوقع الحصول عليها من المنتج خلال فترة إنتاجه.

أدت التغيرات في بيئة الأعمال إلى تحفيز الشركات على إعادة تحليل وضعها واستراتيجيتها في السوق، وتطوير نظم للتكاليف وسياسات للتسعير حديثة تواكب التطورات البيئية والتكنولوجية، مما عمل على ضرورة قياس التكاليف وتخصيصها وتوزيعها بدقة على مختلف الأنشطة في الشركة، وأصبحت الوسائل التقليدية غير كفؤة، مما أدى إلى الحاجة إلى أساليب إدارية حديثة ونظم تكاليف متطورة وأكثر دقة في حساب التكلفة، ومن أهم هذه الأساليب نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة، والذي يتميز في إمكانية كشف تكلفة الموارد غير المستخدمة لمختلف الأنشطة التي تضفي القيمة والأنشطة

التي لا تضيف القيمة للمنتجات عن طريق استخدام محركات التكلفة وزيادة كفاءة الأنشطة للوصول إلى استغلال الموارد بشكل أمثل. إن تطوير نظام للتكاليف على أساس الأنشطة داخل الشركة هو أمر هام، حيث أن هذا النظام يؤثر على جميع أقسام الشركة والعاملين فيها، وبالتالي فإن المعلومات المحددة حسب النشاط هي أمر أساسي، ومن دونها سوف تواجه الشركة صعوبات كبيرة في مجال المنافسة وتحقيق الأداء المتوقع والمطلوب.

إن الإدارة على أساس النشاط داخل الشركة، يتطلب فهما لكيفية مساهمة جميع موارد الشركة في إضافة قيمة للشركة، وتتضمن تلك الموارد رأس المال والتكنولوجيا والأفراد، ويجب على الشركة تحديد كيفية استخدام هذه الموارد من أجل إضافة قيمة، حيث أن أنظمة التكاليف التقليدية غير قادرة على استغلال جميع الموارد المتاحة في الشركة لتحقيق قيمة مضاعفة داخل الشركة، أما نظام التكاليف حسب النشاط فيوفر المعلومات الضرورية للقيام بذلك، وبالتالي فإن التكامل بين نظام ABC ونظام ABM من المتوقع أن يكون له أثر هام في استغلال موارد المنشأة المتاحة لتحقيق قيمة مضافة للشركة، وتحسين كفاءة أداؤها المالي.

تتكون هذه الدراسة من خمسة أجزاء، إطار الدراسة، وأدبيات الدراسة والدراسات السابقة، ومنهجية الدراسة، ونتائج الدراسة، واستنتاجات الدراسة وتوصياتها.

مشكلة الدراسة:

تطبق العديد من الشركات الصناعية نظم التكاليف التقليدية، وتتجاهل نظم التكاليف الحديثة الأخرى، وإن الاستمرار في تطبيق هذه النظم التقليدية، دون إدراك أهمية تطبيق الشركات لأساليب التكاليف الحديثة بشكل كفؤ، قد يؤدي إلى تخصيص غير فعال للموارد والتشويه في التكاليف والصعوبة في توفير المعلومات الدقيقة ذات الصلة بالقرارات الاقتصادية والتسعيرية، وبالتالي عدم قدرة الشركات على مواكبة التطورات الحديثة في الأسواق العالمية، وبالتالي قد يخفض أرباحها وزيادة خسائرها وبالتالي يؤدي إلى إهمار الشركة.

يعتبر نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة أحد أساليب ونظم التكاليف الحديثة، وإن تطبيقها يساعد في تحقيق التكامل مع إدارة التكاليف حسب الأنشطة، مما يعمل على تطوير الشركات الأردنية لتمكينها من تعزيز موقعها في السوق وضمان استمرارها في الاقتصاد، وبالتالي ركزت الدراسة على التعرف على أثر التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد والأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في الإجابة على الأسئلة التالية:

1. هل يوجد أثر للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على تحديد تكلفة الموارد المستخدمة في أنشطة الشركات الصناعية الأردنية؟
2. هل يوجد أثر للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على تحديد تكلفة الطاقة المستخدمة في أنشطة الشركات الصناعية الأردنية؟
3. هل يوجد أثر للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية؟
4. هل توجد فروقات ذات دلالة احصائية لأثر التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد في الشركات الصناعية الأردنية تعزى إلى دعم الإدارة العليا؟

أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى:

1. دراسة مقومات ومبادئ ومزايا نظام التكاليف حسب الأنشطة في الشركات الصناعية وتفوقه على نظام التكاليف التقليدي لأغراض التسعير وقياس تكلفة المنتجات المتعددة.
2. بيان أثر التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد المتاحة للشركات الصناعية الأردنية.
3. بيان أثر التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.
4. دراسة إمكانية وجود فروقات ذات دلالة احصائية لأثر التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد في الشركات الصناعية الأردنية تعزى إلى دعم الإدارة العليا.
5. التوصل إلى نتائج وتوصيات من شأنها أن تساهم في حث إدارة الشركات الصناعية على التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM وآلية التطبيق مع تقديم عدد من التوصيات الأخرى التي تساعد في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للشركات الصناعية الأردنية.

فرضيات الدراسة:

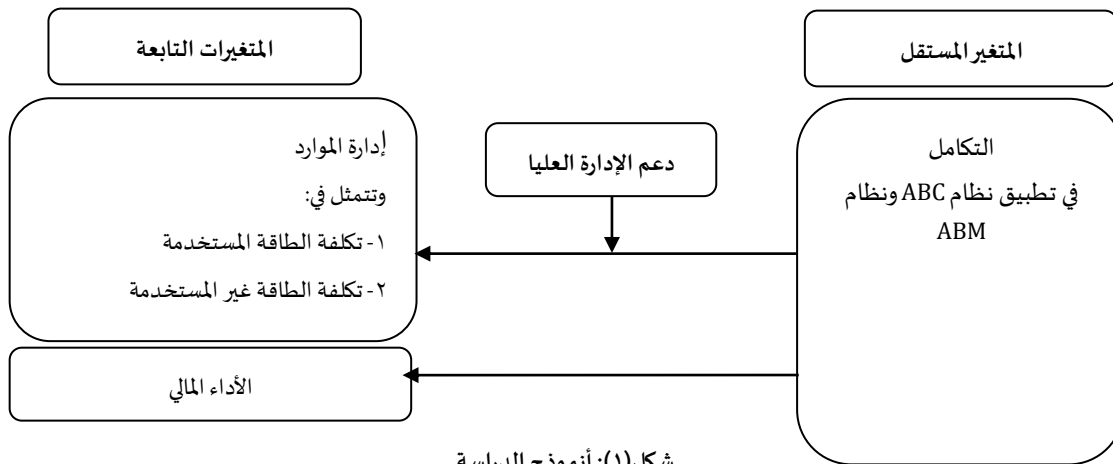
سيتم في هذه الدراسة اختبار الفرضيات التالية:

- Ho1:** لا يوجد أثر للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على تحديد تكلفة الموارد المستخدمة في أنشطة الشركات الصناعية الأردنية.
- Ho2:** لا يوجد أثر للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على تحديد تكلفة الطاقة غير المستخدمة في أنشطة الشركات الصناعية الأردنية.

Ho3: لا يوجد أثر للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.
Ho4: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لأثر التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد في الشركات الصناعية الأردنية تعزى إلى دعم الإدارة العليا.

أنموذج الدراسة:

يتضمن أنموذج الدراسة متغيرات الدارسة، والتي تتمثل في: المتغير المستقل (تطبيق نظام التكلفة حسب النشاط)، والمتغير التابعين (تكلفة الموارد المستخدمة وتكلفة الطاقة غير المستخدمة)، والمتغير المعدل (دعم الإدارة العليا).
 يتمثل أنموذج الدراسة كما هو موضح بالشكل التالي:



شكل (١): أنموذج الدراسة

أدبيات الدراسة والدراسات السابقة:

الدراسات السابقة:

- دراسة (Al Hanini, 2018)، هدفت الدراسة إلى توضيح دور نظام التكاليف حسب النشاط (ABC) في خفض التكلفة وتعظيم الربحية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. كما حاولت تحديد مدى توفر البنية التحتية وإمكانية اعتماد وتنفيذ نظام التكلفة حسب النشاط في هذه الشركات، خلصت الدراسة إلى أن اعتماد وتنفيذ نظام التكلفة حسب النشاط في الشركات الصناعية يلعب دوراً جيداً في خفض التكاليف وتعظيم الربحية. كما كشفت النتائج أن بعض الشركات الصناعية الأردنية لديها البنية التحتية لاعتماد وتنفيذ النظام بدرجة متوسطة بينما تفتقر الشركات الأخرى لأي من هذه المكونات.
- دراسة يعقوب وبجاي (٢٠١٧)، حيث تناولت تصميم نظم محاسبة التكاليف ودورها في تحسين قرار التسعير عن طريق الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة ABC، وهدفت الدراسة إلى إيجاد نظام للتكاليف حسب الأنشطة ABC في القطاع الخاص بالخدمات من أجل احتساب تكلفة الخدمة لتوفير معلومات ملائمة للإدارة لزيادة فاعلية قرار التسعير للخدمات، وتوصلت الدراسة إلى أن نظم محاسبة التكاليف حسب الأنشطة ABC تساعد في قياس تكلفة خدمة النقل بشكل صحيح، وبالتالي إمكانية اتخاذ قرارات مناسبة للتسعير.
- دراسة سلامة (٢٠١٦)، هدفت الدراسة لبيان أثر التكامل بين نظام ABC ونظام ABM في تحسين الربحية في المطاعم، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم تطوير استبانة لقياس متغيرات الدراسة، وأظهرت نتائج الدراسة إلى أن هناك فهم للعاملين في المطاعم بأهمية أنظمة الحديثة في المحاسبة الإدارية وبالتحديد نظام ABC ونظام ABM، وأن هناك أثر للتكامل بين نظام ABC ونظام ABM في تحسين الربحية في المطاعم.
- دراسة (Al-Hroot, et al, 2015)، هدفت إلى تحليل تأثير اعتماد التكلفة حسب النشاط (ABC) على أداء الشركة المالي للشركات الصناعية المساهمة الأردنية، أجريت الدراسة على (١٣) شركة صناعية مساهمة عامة في الأردن من أصل (٧٠) شركة للفترة ٢٠٠٠-٢٠١٤، تتكون الدراسة من متغير تابع هو تطبيق نظام ABC، ومتغيرات مستقلة لعدة نسب تقيس الربحية، أظهرت النتائج أن ٣٧ متغير أداء (٧٨/٣٧، ٤٧٪) أظهرت تحسناً بعد تطبيق نظام ABC، أما متغيرات الأداء الباقية ٤١ (٧٨/٤١، ٥٣٪) فقد ساءت بعد تطبيق نظام ABC.
- دراسة البشتاوي (٢٠١٤)، حيث هدفت هذه الدراسة للبحث في اتجاهات تكامل نظامي التكاليف والإدارة حسب الأنشطة في تحقيق أهداف الإدارات في الشركات في تحسين الأنشطة المستخدمة في أداء الخدمات المصرفية، وتوصلت الدراسة أن التغيير في التكنولوجيا المتعلقة بالأنشطة

الخدمات المصرفية المختلفة، أدى إلى التغيير في أنشطة وأداء الخدمات المصرفية وبالتالي انعكس على التكاليف ونوعية العمالة، حيث أدى إلى تطوير أدائهم وخبراتهم.

- دراسة وقيس (٢٠١٤)، هدفت هذه الدراسة لتصميم نموذج لنظام التكلفة حسب النشاط والتعرف على أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية باستخدام مؤشر العائد على الأصول. حيث استخدمت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة، وتوصلت الدراسة إلى أن الأسلوب التقليدي المستخدم من طرف المؤسسة يشوه توزيع التكلفة غير المباشرة، وكذلك فإن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى تخصيص التكلفة غير المباشرة حسب الأنشطة بدقة مما يجعل تتبعها أسهل، وأن تطبيق هذا النظام في الشركة التي أجريت عليها الدراسة، قد ثبت فعاليته عن طريق تخصيص التكلفة بشكل أفضل وتقديم ربحية أكثر دقة للمنتجات، مما ساعد في تحسين ربحية الشركة.
- دراسة إبراهيم (٢٠١٣)، هدفت الدراسة لعرض تقنيات إدارة التكاليف على أنها مستجدات في موضوع محاسبة التكاليف ومعرفة مدى التكامل بين هذه التقنيات ومدى تأثيره في خدمة شركات الأعمال لتحقيق أهدافها، وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية العراقية، وبينت النتائج أن إدارة التكاليف توفر معلومات مالية وغير مالية تحتاجها إدارة الشركة عن طريق مستجدات موضوع محاسبة التكاليف والتي تتمثل في بتقنيات إدارة التكاليف، وكما تساعد إدارة التكاليف وعن طريق التقنيات المستجدة في موضوع محاسبة التكاليف بإظهار تكلفة المنتجات بشكل دقيق والرقابة عليها وقياس الأداء من خلال متابعة الكلف عن طريق دراسة العلاقات السببية بين الأنشطة والكلف، وكذلك أظهرت النتائج وجود علاقة ترابط وتكامل بين ABC و ABM.
- دراسة أبو مغلبي (٢٠٠٨)، هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق نظام ABC على زيادة الربحية، وأجريت الدراسة على المستشفيات الخاصة بعمان، وتم تحقيق هدف الدراسة عن طريق قياس مدى مساهمة نظام ABC في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية، وكذلك مدى توفر الإمكانيات اللازمة والبنية الأساسية لتطبيق نظام ABC في المستشفيات الخاصة بعمان لقياس تكاليف الخدمات الصحية، ومعوقات تطبيق نظام ABC في المستشفيات. وقد توصلت الدراسة إلى توفر الإمكانيات اللازمة والبنية الأساسية لتطبيق نظام ABC في المستشفيات.
- دراسة المعاضيدي والحديدي (٢٠٠٨)، هدفت الدراسة إلى طرح أساليب التكامل بين نظرية القيود ونظام ABC وأثره في تحسين الأداء في الشركات، واعتمدت الدراسة المنهج الاستقرائي عن طريق الأسلوب الوصفي ومن خلال قراءة المصادر العربية والأجنبية المتوفرة. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن نظرية القيود لا تساند القرارات التي تهدف إلى تحسين الأداء في الشركات في الأجل الطويل والقصير في حالة عدم التكامل مع نظام ABC، حيث يتم دمج المعلومات من كلا النظامين من أجل معلومات مساندة للقرارات الاستراتيجية بهدف تحسين الأداء.
- دراسة الكومي (٢٠٠٧)، هدفت الدراسة إلى دراسة وتقييم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وإبراز مدى فعاليته في إدارة الطاقة داخل الوحدات الاقتصادية وتحقيق التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) من أجل العمل على الاستغلال الأمثل للطاقة الفائضة بالوحدات الاقتصادية، وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل بين مدخلي محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظرية القيود TOC يشكل إطاراً محاسبياً أكثر شمولاً وذو جوهرية لمحاسبي التكاليف بالوحدات.

العناصر المميزة للدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

إن معظم الدراسات السابقة ركزت على نظام ABC ولم تتحدث عن نظام ABM، كذلك فإن الدراسات السابقة بحثت في أثر نظام ABC على الأداء والربحية والتسعير وتخفيض التكاليف ولم تنطرق إلى أثره على إدارة الموارد متمثلة في تكلفة الطاقة المستخدمة وتكلفة الطاقة غير المستخدمة، وبالتالي فإن الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة بما يلي:

١. الدراسة الحالية قامت بدراسة التكامل بين نظام ABC ونظام ABM.
٢. الدراسة الحالية قامت بدراسة أثر التكامل بين نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد متمثلة في تكلفة الطاقة المستخدمة وتكلفة الطاقة غير المستخدمة.
٣. الدراسة الحالية قامت بدراسة أثر التكامل بين نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد متمثلة في تكلفة الطاقة المستخدمة وتكلفة الطاقة غير المستخدمة في البيئة الأردنية متمثلة بالشركات الصناعية الأردنية.

أدبيات الدراسة:

إن نظام ABC هو أحد الأساليب المحاسبية الحديثة التي ظهرت نتيجة البيئة الصناعية الحديثة وزيادة المنافسة وتعدد الإنتاج، وهو يقوم على أن المنتجات تستهلك الأنشطة والتي هي بدورها تستهلك موارد الشركة، فيقوم هذا النظام بتتبع تكاليف الأنشطة معتمداً على مسببات هذه التكاليف وذلك ليقيم بتوزيع هذه التكاليف على المنتجات النهائية، مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة لمواجهة حدة المنافسة والعمل على زيادة الربحية، حلس (٢٠٠٧). يقوم نظام ABC على عدة عناصر تتمثل فيما يلي:

أولاً: الموارد: تتمثل بالموارد الاقتصادية اللازمة من أجل أداء النشاط، حيث تتمثل هذه الموارد بالمواد والعنصر البشري والتكنولوجيا والتسهيلات أو

الخدمات التي تشتريها الشركة من الخارج، كالإعلان والخدمات القانونية والمحاسبية، حلس (٢٠٠٧).
ثانياً: الأنشطة: وهي الإجراءات اللازمة لاستخدام موارد معينة من عمالة ومعدات وغيرها من أجل إنتاج المنتجات في الشركة، وتقسّم إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، المعاضدي والحديدي (٢٠٠٨).

ثالثاً: مسببات التكلفة (محركات التكلفة): وتتمثل معظم مسببات التكلفة في أسس (مقاييس) كمية ونوعية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين، لذلك يجب أن يكون المسبب قابلاً للقياس، ويمكن تخصيصه على كل منتج، وأن يكون لكل مجمع تكلفة مسبب واحد فقط حلس (٢٠٠٧).
يعتبر نظام ABC نظاماً يختص بتوزيع التكاليف غير مباشرة على السلع، عن طريق تحليل أنشطة المنتجات من أجل حساب تكلفتها، والتي تنتج عن خدمات مشتركة، ويتم تجميع التكاليف الخاصة بكل نشاط، حيث يتم تحميل المنتجات حسب حجم استهلاكها من الخدمات المشتركة عن طريق محرك التكلفة (Hilton (2008)، ويمتاز نظام ABC (Blocher et al (2010)، بأنه يقيس الربحية بشكل أفضل من الأنظمة الأخرى، حيث يوفر نظام ABC معلومات أكثر موضوعية عن تكاليف المنتج، مما يعمل على قياس الربحية بشكل أكثر دقة، كما يساعد نظام ABC الإدارة في تحسين قيمة العمليات والمنتجات من خلال توفير مقياس أكثر موضوعية للمنتجات تساعد في تطوير المنتجات ودعم الزبائن بشكل أفضل، كما يساعد هذا النظام في حساب وتقدير تكاليف الأوامر بشكل أفضل.

إلا أن نظام ABC يواجه العديد من الانتقادات تتمثل بأنه يركز على القرار الاستراتيجي في الأجل الطويل، إلا أن الشركات بحاجة إلى اتخاذ القرارات في الأجل القصير، كما أن نظام ABC لا يساعد في إيضاح العلاقة بين أنشطة المنتج ورضا الزبون، بالإضافة إلى أن تكلفة تطبيق هذا النظام مرتفعة درغام (٢٠٠٧).

يركز نظام الإدارة حسب الأهداف على إدارة الموارد والأنشطة لتحسين قيمة المنتج، وزيادة القدرة التنافسية للشركة وتحسين ربحيتها، Blocher (2010)، حيث أنه نموذج لمعالجة الأعمال التي تتحكم بالانتاج أو أداء الأنشطة لتحسين القيمة المضافة للزبائن ومساعدة الشركات على الإنتاج بكفاءة أعلى، وزيادة الربحية (Kinney & Raiborn (2012)، أي أن نظام ABM هو أحد أساليب إدارة التكلفة باستخدام بيانات تكاليف الأنشطة التي تتكون منها المنشأة، حيث يساعد في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء والربحية.

أشار البشتاوي (٢٠١٤) و (Cardos & Pete (2011) إلى التكامل بين نظام ABC ونظام ABM، حيث أن كلاهما يهتم بالأنشطة، وأن الأنشطة تتكون من أحداث، وهذه الأحداث تحتاج إلى قرارات تخضع لمستويات مختلفة في الإدارة وقسم التكاليف، وإن التوافق بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، له أثر مهم في خدمة نظام التكاليف ودعم صناعة القرار، وهذا بدوره يعمل على اتخاذ قرارات أفضل في المجال الاستراتيجي والمجال التشغيلي.
أن تطبيق نظم التكاليف وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة مثل نظام ABC ونظام ABM له آثار إيجابية في تحسين أداء الشركات، حيث أظهرت نتائج دراسة (Cadez & Guilding (2008) أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة يساعد في تحسين الأداء المالي والأداء غير المالي في الشركات المدروسة. وكذلك بينت نتائج دراسة (Al-Khadash & Feridun (2006) إلى أنه يوجد أثر إيجابي لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كنظام التكلفة حسب النشاط في الأداء المالي للشركات المدروسة.

إلا أن تطبيق نظام ABC ونظام ABM واجه العديد من الأمور السلبية، مثل تكاليفه المرتفعة، وأنه يحتاج إلى خبرات محاسبية متخصصة، وصعوبة التحديد الدقيق لمسببات التكلفة، وصعوبة الحصول على كافة المعلومات الدقيقة. إضافة إلى المشاكل الفنية التي ظهرت عند التطبيق العملي لهذا النظام ومن أبرزها، درغام (٢٠٠٧):

١. مشكلة مدى استغلال الطاقة المتاحة.
٢. مشكلة اختيار مسببات التكلفة.
٣. مشكلة ملائمة بيانات نظام تكاليف الأنشطة لخدمة القرارات.
٤. مشكلة ارتباط قيمة المنتج بالأنشطة.

منهجية الدراسة:

مصادر البيانات:

تم الاستعانة بنوعين من مصادر البيانات هي:

١. المصادر الثانوية: عن طريق جمع المعلومات والبيانات التي تخص الدراسة عن طريق مراجعة الأدبيات والكتب والدوريات والبحوث المنشورة، بالإضافة إلى الرجوع لشبكة الإنترنت.
٢. المصادر الأولية: استخدم الباحث أسلوب المسح الميداني للشركات الصناعية الأردنية، للتعرف على أثر التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، حيث قام الباحث بإعداد استبانة الدراسة بالاستعانة بالكتب والدوريات والبحوث السابقة، حيث اشتملت على كافة جوانب الدراسة وفرضياتها.

وتتكون استبانة الدراسة من جزأين:

الجزء الأول: ويهدف إلى معرفة صفات الأشخاص المجيبين على استبانة الدراسة

الجزء الثاني: ويهدف إلى قياس متغيرات الدراسة، ويتكون من ٣٠ سؤالاً موزعة كما يلي:

• المتغير المستقل: التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM: تم قياسه عن طريق الأسئلة (١٢-١)

• المتغيرات التابعة:

إدارة الموارد: وتتمثل في:

• تكلفة الموارد المستخدمة: وتم قياسه عن طريق الأسئلة (١٣-١٩)

• تكلفة الطاقة غير المستخدمة: وتم قياسه عن طريق الأسئلة (٢٠-٢٤)

الأداء المالي: وتم قياسه عن العائد على الأصول للشركة لسنة ٢٠١٩

• المتغير المعدل (دعم الإدارة العليا): وتم قياسه عن طريق الأسئلة (٢٥-٢٦)

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان في سنة ٢٠١٩، وتكونت عينة الدراسة من ٢٥ شركة صناعية، تم

اختيارها عن طريق أسلوب العينة العشوائية البسيطة، حيث تم توزيع ثلاثة استبانات لكل من الإدارة العليا والإدارة الوسطى والمحاسبين في كل شركة

من شركات عينة الدراسة، حيث تم توزيع (٧٥) استبانة، وتم استعادة (٤٨) استبانة أي بنسبة (٦٤٪).

الأساليب الإحصائية للبحث:

بعد الانتهاء من جمع البيانات اللازمة عن متغيرات الدراسة، استخدام الباحث برنامج (SPSS)، من أجل معالجة بيانات الدراسة إحصائياً، حيث

تم استخدام الأساليب التالية:

١. اختبار كرونباخ ألفا: وذلك لاختبار مدى ثبات أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات في الدراسة.

٢. مقاييس النزعة المركزية والتشتت: مثل الوسط الحسابي والوسيط والتكرارات وذلك لوصف عينة الدراسة، والانحراف المعياري لبيان مدى

تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.

٣. تحليل الانحدار الخطي البسيط: لاختبار تأثير المتغير مستقل على المتغير التابع، حيث يستخدم اختبار T-test لقياس مقدار مستوى المعنوية،

والتي تساعد في قبول الفرضية البديلة أو قبول الفرضية العدمية.

تحليل الإجابات على استبانة الدراسة:

١. صفات الأشخاص المجيبين على الاستبانة

لقد تبين من الإجابات على استبانة الدراسة، أن أفراد عينة الدراسة يتصفون بالصفات التالية:

• توزيع أفراد عينة البحث حسب الوظيفة:

جدول (١): توزيع أفراد عينة البحث حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة
إدارة عليا	٩	١٨,٨٪
إدارة وسطى	١٧	٣٥,٤٪
محاسب	٢٢	٤٥,٨٪

يبين الجدول (١) أن وظيفة المحاسب كانت الأكثر بين أفراد عينة البحث حيث بلغت نسبة المحاسبين ٤٥,٨٪ بينما كانت نسبة الإدارة الوسطى

٣٥,٤٪، فيما كانت نسبة الإدارة العليا ١٨,٨٪.

• توزيع أفراد عينة البحث حسب الخبرة

جدول (٢): أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من ٥ سنوات	١٥	٣١,٣٪
من ٥ حتى ١٠ سنوات	٧	١٤,٦٪
أكثر من ١٠ سنوات	٢٦	٥٤,١٪

يبين الجدول (٢) أن الأفراد المجيبين ذوي الخبرة أكثر من ١٠ سنوات كانوا الأكثر بين أفراد عينة البحث إذ بلغت النسبة ٥٤,١٪ وهذا يدل على

أن عينة الدراسة لديها درجة جيدة من الخبرة العملية والمهنية، مما يعطي دليل إيجابي على صحة إجاباتهم على الاستبانة.

٢. قياس متغيرات الدراسة:

التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM

جدول (٣): الاحصاءات الوصفية لأسئلة التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM

SD	Mean	Max	Min	N	الفقرة
٠,٩٤	٣,٤٠	٥	٢	٤٨	يتم دراسة الأنشطة المختلفة داخل الشركة وفقا للهيكل التنظيمي للشركة
١,٢٠	٣,٦٧	٥	١	٤٨	يتم تقسيم الشركة لعدة مراكز نشاط عن طريق دراسة الهيكل التنظيمي للشركة
٠,٩٥	٣,٣٦	٥	١	٤٨	يتم تقسيم الشركة مراكز نشاط رئيسية ومراكز نشاط مساعدة
٠,٩٠	٣,٥١	٥	٢	٤٨	يتم تحديد مجتمعات التكلفة لمراكز النشاط الرئيسية ومراكز النشاط المساعدة
٠,٩٠	٤,١٩	٥	٢	٤٨	يتم تحديد مسيب التكلفة المناسب لكل مجمع تكلفة
١,١٧	٣,٧٦	٥	٢	٤٨	يتم التركيز على مسببات التكلفة لتحديد تكلفة الانتاج بدقة في الشركة
١,٣٩	٣,٧٥	٥	١	٤٨	يتم الاسترشاد بمفهوم العلاقة السببية بين عناصر التكاليف غير المباشرة للمنتجات والانشطة التي تسببت فيها في الشركة
٠,٨٣	٣,٦٩	٥	١	٤٨	يتم تصنف الانشطة التي تنفذ عند إنتاج كل قطعة من المنتجات، وتتضمن تكلفة الأنشطة المواد والأجور المباشرة وتكاليف أخرى يمكن تتبعها لكل وحدة من المنتج.
٠,٩١	٤,٢٢	٥	٢	٤٨	تصنف أنشطة كل دفعة على مستوى خط الانتاج الواحد او خطوط الإنتاج المتشابهة، مثل تجهيز وتهيئة الحفارات، وطلب شراء قطع الأنابيب أو الخزانات.
١,٠٥	٣,٦٥	٥	١	٤٨	يتم تصنف الانشطة الى أنشطة ترتبط بعمليات المشاة مثل أنشطة الشؤون المالية والإدارية والعلاقات العامة والنظافة والأمن والسلامة.
٠,٩٠	٣,٦٨	٥	٢	٤٨	يتم تخصيص تكلفة الموارد على مجتمعات التكلفة المختلفة
٠,٩٣	٣,٧٦	٥	٢	٤٨	يتم تخصيص تكاليف الانشطة المساعدة على تكاليف الانشطة الرئيسية
٠,٧٠	٣,٧٢	4.5	٢,٢٥	٤٨	التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM

يبين الجدول (٣) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات مجال التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM، وباستعراض القيم نجد أن التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في الشركات الصناعية الأردنية كان بمتوسط حسابي ٣,٧٢ وبنسبة مئوية بلغت ٧٤,٤٪ وهذا يبين أن الشركات الصناعية الأردنية تطبق نظام التكاليف حسب الأنشطة بنسبة جيدة.

تحديد تكلفة الموارد المستخدمة

جدول (٤): الاحصاءات الوصفية لأسئلة تكلفة الموارد المستخدمة

SD	Mean	Max	Min	N	الفقرة
١,٢٩	٣,٣٥	٥,٠٠	١,٠٠	٤٨	العمل على توجيه الموارد في الأنشطة التي لا تشكل قيودا الى الأنشطة التي تواجه اختناقا في الشركة.
٠,٦٠	١,٢٩	٥,٠٠	٢,٠٠	٤٨	ضرورة تحديد الحلقة الأضعف في سلسلة القيمة في الأنشطة المختلفة للشركة من خلال استخدام الاساليب العلمية (برمجة خطية وغيرها).
٠,٩٦	٣,٦٠	٥,٠٠	٢,٠٠	٤٨	من ابرز المعوقات التي تعوق عملية الانتاج، وتؤثر على استغلال الموارد، قيود تعمل على تأخير إنجاز العملية الإنتاجية.
٠,٩٢	٣,٠٤	٥,٠٠	٢,٠٠	٤٨	تعمل إدارة الشركة لتحقيق علاقة هندسية جيدة بين مدخلات ومخرجات الإنتاج للوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد عند اقل تكلفة ممكنة.
١,٢١	٣,٣٢	٥,٠٠	١,٠٠	٤٨	إن استخدام الموارد بشكل أمثل يحتاج إلى توفير مخزون أمان يضمن التشغيل للموارد المقيدة، ولا يتأثر بأية أعطال للموارد غير المقيدة.
١,٢٣	٣,٦٧	٥,٠٠	١,٠٠	٤٨	تعمل إدارة الشركة لرفع فاعلية وكفاءة التشغيل من خلال تحقيق الاستخدام الفعال لموارد الشركة وضمان اقصى تدفق للإنتاج.
٠,٩٨	٣,٤٧	٥,٠٠	٢,٠٠	٤٨	العمل على تقوية اضعف الأنشطة في عملية الانتاج، لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد.
٠,٧٣	٣,١١	٤,٤٣	٢,١٤	٤٨	تكلفة الموارد المستخدمة

يبين الجدول (٤) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات مجال تكلفة الموارد المستخدمة، وباستعراض القيم نجد أن تكلفة الموارد المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية كان بمتوسط حسابي ٣,١١ وبنسبة مئوية بلغت ٦٢,٢٪، بينما بلغ الانحراف المعياري ٠,٧٣.

● تحديد تكلفة الطاقة غير المستخدمة

جدول (٥): الإحصاءات الوصفية لأسئلة تكلفة الطاقة غير المستخدمة

SD	Mean	Max	Min	N	الفقرة
١,٠٨	٣,٨٦	٥,٠٠	١,٠٠	٤٨	ان تجاهل تكلفة الطاقة العاطلة او الاهمال في تحديدها وحسابها بشكل واضح يؤدي إلى عدم دقة قياس تكلفة الوحدة المنتجة
١,١٠	٣,٨٩	٥,٠٠	٢,٠٠	٤٨	تعمل إدارة الشركة لتحديد الطاقة غير المستغلة لكافة أنشطة عملية الإنتاج.
١,٢٧	٣,٤٩	٥,٠٠	١,٠٠	٤٨	ان تجاهل تكلفة الطاقة العاطلة يؤدي الى عدم قدرة الادارة على معرفة الانشطة التي تستعمل مواردها بشكل غير صحيح.
٠,٨١	٣,٢٨	٥,٠٠	١,٠٠	٤٨	تسعى إدارة الشركة للتغلب على القيود التي تعترض عملية الإنتاج من خلال زيادة الطاقة الإنتاجية للموارد المقيدة.
٠,٨٨	٣,٣١	٥,٠٠	٢,٠٠	٤٨	ان تحديد الطاقات غير المستغلة على خط الإنتاج، يمكن من معرفة القيود التي تتعرض لها الشركة وتحد من انسيابية الإنتاج والتعرف
٠,٧٣	٣,٥٧	٤,٦٠	٢,٠٠	٤٨	تكلفة الطاقة غير المستخدمة

يبين الجدول (٥) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات مجال تكلفة الموارد المستخدمة، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن تكلفة الطاقة غير المستخدمة الشركات الصناعية الأردنية كان بمتوسط حسابي ٣,٦٦ ونسبة مئوية بلغت ٧١,٤٪، بينما بلغ الانحراف المعياري ٠,٧٣.

● الأداء المالي (العائد على الأصول للشركة لسنة ٢٠١٩)

جدول (٦): الإحصاءات الوصفية للأداء المالي للشركة

SD	Mean	Max	Min	N	المتغير
٤,٥٢	١,٢٦	٢٦,٠٢	٢٢,٦٦-	٢٥	العائد على الأصول للشركة لسنة ٢٠١٩

يبين الجدول (٦) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغير الأداء المالي مقاساً بالعائد على الأصول، وباستعراض القيم نجد أن الأداء المالي مقاساً بالعائد على الأصول في الشركات الصناعية الأردنية كان بمتوسط حسابي ١,٢٦، بينما بلغ الانحراف المعياري ٤,٥٢.

● دعم الإدارة العليا

جدول (٧): الإحصاءات الوصفية لأسئلة دعم الإدارة العليا

SD	Mean	Max	Min	N	الفقرة
٠,٦٩	٣,٥٣	٥,٠٠	٢,٠٠	٤٨	تدعم الإدارة العليا التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM
١,٠٠	٣,٩٢	٥,٠٠	٢,٠٠	٤٨	تدعم المستويات الإدارية المختلفة التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM
٠,٧٦	٣,٧٣	٥,٠٠	٢,٥٠	٤٨	دعم الإدارة العليا ومشاركة المستويات الإدارية المختلفة

يبين الجدول (٧) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات مجال دعم الإدارة العليا، وباستعراض القيم، نجد أن دعم الإدارة العليا في الشركات الصناعية الأردنية كان بمتوسط حسابي ٣,٧٣ ونسبة مئوية بلغت ٧٤,٦٪، بينما بلغ الانحراف المعياري ٠,٧٦.

٣. اختبار ثبات وصدق الأداة:

لقد تم التحقق من الثبات والتناسق الداخلي لفقرات الاستبانة باستخدام اختبار Cronbach-Alpha، حيث أن حساب معامل الثبات وفقاً لهذه الطريقة، يدل على الثبات والاستقرار والاعتماد لحد كبير.

وعند تطبيق اختبار Cronbach-Alpha على فقرات استبانة الدراسة والبالغة ٢٦ فقرة، كانت قيمة ألفا ٠,٩١٧، وهذا يدل أن الفقرات مرتبطة بشكل عالي، وأن درجة الثبات عالية لجميع الفقرات. والجدول رقم (٨) يبين نتائج تطبيق معامل ألفا على أسئلة الدراسة المتعلقة بقياس مدى استخدام الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان وكفاءة النظام المحاسبي في هذه الشركات.

جدول (٨): نتائج تطبيق معامل ألفا على أسئلة الدراسة

المتغير	استبانة الاستبانة	معامل ألفا
جميع الأسئلة	١٣ - ١	٠,٩١٧
التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM	١٢ - ١	٠,٨٦٩
تكلفة الموارد المستخدمة	١٩ - ١٣	٠,٨٣٧
تكلفة الطاقة غير المستخدمة	٢٤ - ٢٠	٠,٧٧٣
دعم الإدارة العليا	٢٦ - ٢٥	٠,٧٢١

نتائج اختبار الفرضيات:

استخدام الباحث برنامج EXCEL وبرنامج SPSS لتحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات، حيث يظهر الجدول رقم (٩) نتائج اختبار فرضيات الدراسة، وسيتم بيان نتائج اختبار فرضيات الدراسة في الصفحات التالية:

جدول (٩): اختبار فرضيات الدراسة

المتغير	T	Df	Sig. (2-tailed)
أثر تطبيق نظام ABC على تحديد تكلفة الموارد المستخدمة	٢١,٧٢٠	٤٨	٠,٠٠٠
أثر تطبيق نظام ABC على تحديد تكلفة الطاقة غير المستخدمة	١٨,١٤٧	٤٨	٠,٠٠٠
أثر تطبيق نظام ABC في تحسين الأداء المالي	١٩,٤٨٣	٤٨	٠,٠٠٠
أثر تطبيق نظام ABC على إدارة الموارد تعزى إلى دعم الإدارة العليا	٢٥,١٧٤	٤٨	٠,٠٠٠

Ho1: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على تحديد تكلفة الموارد المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية. لقد تم قياس مدى التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في الشركات الصناعية الأردنية عن طريق الأسئلة من ١ إلى ١٢ في استبانة الدراسة. أما بالنسبة لتحديد تكلفة الموارد المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية فقد تم قياسه عن طريق الأسئلة من ١٣ إلى ١٩ في استبانة الدراسة. تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار الانحدار البسيط Simple Regression Test، وبين الجدول رقم (٩) نتائج اختبار أثر التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على تحديد تكلفة الموارد المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية. $P\text{-value sig.} = ٠,٠٠٠$ ، وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية $\alpha = ٠,٠٥$ ، بالتالي ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة، أي أن التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM يؤثر على تحديد تكلفة الموارد المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية.

Ho2: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على تحديد تكلفة الطاقة غير المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية.

لقد تم قياس مدى التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في الشركات الصناعية الأردنية عن طريق الأسئلة من ١ إلى ١٢ في استبانة الدراسة، أما بالنسبة لتحديد تكلفة الطاقة غير المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية فقد تم قياسه عن طريق الأسئلة من ٢٠ إلى ٢٤ في استبانة الدراسة. تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار الانحدار البسيط Simple Regression Test، وبين الجدول رقم (٩) نتائج اختبار أثر التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على تحديد تكلفة الطاقة غير المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية. $P\text{-value sig.} = ٠,٠٠٠$ ، وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية $\alpha = ٠,٠٥$ ، بالتالي ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة، أي أن التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM يؤثر على تحديد تكلفة الطاقة غير المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية.

Ho3: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية. لقد تم قياس مدى التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في الشركات الصناعية الأردنية عن طريق الأسئلة من ١ إلى ١٢ في استبانة الدراسة، أما بالنسبة للأداء المالي فقد تم قياسه من خلال صافي دخل الشركات الصناعية الأردنية. تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار الانحدار البسيط Simple Regression Test، وبين الجدول رقم (٩) نتائج اختبار أثر التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على تحسين كفاءة الأداء في الشركات الصناعية الأردنية. $P\text{-value sig.} = ٠,٠٠٠$ ، وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية $\alpha = ٠,٠٥$ ، بالتالي ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة، أي أن التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM يؤثر في تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

Ho4: لا توجد فروقات ذات دلالة الإحصائية لأثر التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد في الشركات الصناعية الأردنية تعزى إلى دعم الإدارة العليا

لقد تم قياس مدى التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في الشركات الصناعية الأردنية عن طريق الأسئلة من ١ إلى ١٢ في استبانة الدراسة، أما بالنسبة لإدارة الموارد وتحسين كفاءة الأداء في الشركات الصناعية الأردنية فقد تم قياسه عن طريق الأسئلة من ١٣ إلى ٢٤ في استبانة الدراسة، فيما تم قياس عامل دعم الإدارة العليا عن طريق الأسئلة ٢٥ و٢٦ في استبانة الدراسة. تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار الانحدار البسيط Simple Regression Test، وبين الجدول رقم (٩) نتائج اختبار وجود أثر للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد في الشركات الصناعية الأردنية يعزى إلى دعم الإدارة العليا. $P\text{-value sig.} = ٠,٠٠٠$ ، وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية $\alpha = ٠,٠٥$ ، بالتالي ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة، أي أن هناك أثر للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد في الشركات الصناعية الأردنية يعزى إلى دعم الإدارة العليا.

استنتاجات الدراسة وتوصياتها:

أولاً: استنتاجات الدراسة:

من خلال نتائج الدراسة، يمكن استخلاص الاستنتاجات التالية:

- أظهرت نتائج الدراسة أن التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM بين مستويات متوسطة إلى عالية (بين ٤٠٪ - ٩٠٪) في الشركات الصناعية الأردنية، وأن متوسط التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM هو ٧٤,٤٪ مع استنتاج أن التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM يختلف من شركة لأخرى، وهذا يتفق مع دراسة (Al Hanini (2018) في أن بعض الشركات الصناعية الأردنية لديها البنية التحتية لاعتماد وتنفيذ نظام ABC بدرجة متوسطة.
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على إدارة الموارد المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية الشركات، حيث أن نظام ABC كان قادراً على التمييز بين المنتجات ذات الحجم الكبير والمنخفض والوصول إلى تخصيص دقيق لنفقات المصنع بين الأنشطة، كذلك فإن دراسة الكومي (٢٠٠٧) توصلت إلى أن التكامل بين مدخلي محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظرية القيود TOC يشكل إطاراً محاسبياً أكثر شمولاً وذو جوهرية لمحاسبي التكاليف بالوحدات، وهذا يدل على أن أنظمة محاسبة التكاليف تلعب دوراً مهماً في رفع كفاءة الشركة في استغلال الموارد.
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM على تكاليف الموارد المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية، حيث أشارت النتائج إلى الاختلاف في الخطط والاستراتيجيات التي أدت إلى مستويات مختلفة من التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM، فيما كان من أهم الصعوبات الرئيسية في التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM تتمثل في صعوبة التمييز بين الأنشطة ذات القيمة المضافة وغير المضافة، وأن استراتيجيات صنع القرار غير واضحة وغير كاملة.
- أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM في تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Al Hanini (2018)، ودراسة سلامة (٢٠١٦)، ودراسة وقيس (٢٠١٤)، ودراسة أبو مغلي (٢٠٠٨).
- أظهرت نتائج الدراسة دعم الإدارة العليا يساعد في زيادة التكامل في تطبيق نظام ABC ونظام ABM مما يعمل على رفع كفاءة الشركة في استغلال الموارد في الشركات الصناعية الأردنية.

ثانياً: توصيات الدراسة

وأخيراً يقترح البحث التوصيات الآتية:

- التطبيق الكامل لـ ABC في الشركات الأردنية، لما له من تأثير على قرارات التسعير وخفض التكاليف والقدرة التنافسية للشركات في الأسواق المختلفة.
- ضرورة زيادة الاهتمام بنظام ABM لمساعدة الإدارة في توزيع موارد الشركة المتاحة بين الفروع بشكل أفضل، حسب احتياجات ومتطلبات كل فرع، مما يعمل على خفض زمن اتخاذ القرارات المناسبة، وتحقيق أفضل عائد ممكن للشركة.
- أن يتم زيادة التكامل بين نظام ABC ونظام ABM خاصة بالنسبة للمعلومات المتعلقة بالتكاليف الإستراتيجية، مما يساعد الإدارة على إعداد التقارير عن الأداء بشكل أفضل.
- التوصية بإجراء المزيد من الدراسات حول ABC و ABM وأنظمة التكلفة الحديثة الأخرى.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

١. إبراهيم، معاد. (٢٠١٣). "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال". مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية: ٩(٢٧).
٢. بو مغلي، عزمي مسعود. (٢٠٠٨). "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان". رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الشرق الأوسط. الأردن.
٣. البشتاوي، سليمان. (٢٠١٤). "الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ABC & ABM نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها". مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية): ٢٨(٨).
٤. حلس، سالم. (٢٠٠٧). "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات". مجلة الجامعة الإسلامية: غزة. ١٥(١).
٥. درغام، ماهر موسى. (٢٠٠٧). "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية". مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية): ١٥(٢).
٦. سلامة، عبدالله. (٢٠١٦). "أثر التكامل بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة ونظام الإدارة المبني على الأنشطة في تعظيم الربحية دراسة تطبيقية"

- شركات المطاعم في مدينة عمان". رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الزرقاء. الأردن.
٧. عبد الله، خالد محمود أحمد، ومنصور، فتح الرحمن الحسن. (٢٠١٥). "التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة حسب النشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء". مجلة العلوم الاقتصادية: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، جمهورية السودان العربية. ١٦(١).
٨. العفيري، فؤاد. (٢٠١٠). "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية". كلية إدارة الأعمال. جامعة الملك سعود. الرياض. المملكة العربية السعودية.
٩. الكومي، أمجاد محمد. (٢٠٠٧). "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظرية القيود TOC لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية". المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة: كلية التجارة. جامعة عين شمس.
١٠. المعاضيدي. منى سالم، الحديدي. هشام عمر، ٢٠٠٢. "التكامل ما بين نظرية القيود TOC ونظام الكلفة على أساس الأنشطة ABC ودوره في تحسين الربحية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، (٦٢).
١١. خولة (٢٠١٤). "محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية" (Doctoral dissertation).
١٢. يعقوب، فيحاء وبجاي، أمثال. (٢٠١٧). "تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير". مجلة دراسات محاسبية ومالية: ١٢(٤١).

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- [1] Al-Hroot, Y. A. K., Saadat, A. A. D. M. M., & Amireh, L. (2015). "The Effect of Activity-Based Costing on Companies Financial Performance: A Study among Jordanian Industrial Shareholding Companies".
- [2] Al-Khadash, H. A., & Feridun, M. (2006). "Impact of strategic initiatives in management accounting on corporate financial performance: evidence from Amman Stock Exchange". *Managing global transitions*, 4(4): 299.
- [3] Blocher, E. (2010). *Cost management: A strategic emphasis*. McGraw-Hill/Irwin.
- [4] Cadez, S., Guilding, C. (2008). "An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8): 836-863, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>.
- [5] Cardoso, I. R., & Pete, S. (2011). "activity-based costing (ABC) and activity-based management (ABM) implementation—is this the solution for organizations to gain profitability". *Romanian Journal of Economics*, 32(1):151-168.
- [6] Al Hanini, E. A. (2018). "The Impact of Adopting Activity Based Costing (ABC) on Decreasing Cost and Maximizing Profitability in Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange". *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(5): 1-8.
- [7] Hilton, R. W. (2008). *Managerial accounting*. New York: McGraw-Hill.
- [8] Jun Liu & Fei Pan, (2011), "Activity based costing in China: a case study of Xu Ji Electric Co. Ltd", *Chartered Institute of Management Accountants*, 7(13):16.
- [9] Juras, A. (2014). "Strategic Management Accounting – What is the Current State of the Concept?", *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 17(2): 76-83.
- [10] Kinney, M., & Raiborn, C. (2012). *Cost accounting: Foundations and evolutions*. Nelson Education.



The effect of integration in applying activity-based cost and activity-based management on managing resources and improving financial performance in Jordanian industrial companies (analytical study)

Omar Fareed Shaqqour

Assistant Professor at the College of Economics and Administrative Sciences, Department of Accounting, Zarqa University, Jordan
oshaqqour@zu.edu.jo

Received: 1/10/2020 Revised: 14/10/2020 Accepted: 25/10/2020 DOI: <https://doi.org/10.31559/GJEB2020.9.3.4>

Abstract: This study aims to measure the effect of integration in the application of ABC and ABM on resources management and improving financial performance in industrial companies. The study model shows the independent variable (integration in the application of ABC and ABM) and the dependent variables (resources management, and the financial performance) and the moderator variable (support senior management).

The questionnaire was designed to measure the variables (integration in the application of the ABC and ABM, resources management, and support senior management). As financial performance variable, it was measured by the return on assets for each company for 2019, where the questionnaire distributed on the 25 industrial companies, they distributed randomly. (75) questionnaires distributed and (48) questionnaires returned, which is (64%) get back.

The results of the study show that the average integration in the application of the ABC and the ABM in the Jordanian industrial companies is 74.4%, and that there is an effect of integration in the application of the two systems on the cost of the used resources. The study also showed that there is an effect of integration in the application of the two systems on the cost of unused resources. Finally, the results of the study showed that there is an effect of integration in the application of the two systems in improving the financial performance of the Jordanian industrial companies.

Keywords: ABC; ABM; managing resources.

References:

- [1] 'bd Allh, Khald Mhmwd Ahmd, Wmnswr, Fth Alrhm Alhsn. (2015). "Altkaml Byn Aslwby Altklfh Almsthdfh (Tc) Waltklfh Hsb Alnshat (Abc) Kadwat Ledart Altklfh Alestratyjyh Lthdyd Tklft Entaj Alkhrba". Mjlt Al'lwm Alaqtsadyh: Jam't Alswdan Ll'lwm Waltknwlyjyh, Klyt Aldrasat Altjaryh, Jmhwryt Alswdan Al'rbyh. 16(1).
- [2] Al'fyry, F'ad. (2010). "Mdkhl Mtkaml Ledart Altkalyf Fy Zl Almnafsh Fy Alshkrat Alsna'yh, Alndwh Althanyh 'shr Lsbl Ttwyr Almhasbh Fy Almmlkh Al'rbyh Als'wdyh". Klyt Edart Ala'mal. Jam't Almlk S'wd. Alryad. Almmlkh Al'rbyh Als'wdyh.
- [3] Albshtawy, Slyman. (2014). "Alatjahat Alestratyjyh Ltkaml Nzamy Altkalyf Waledarh 'la Asas Alanshth Abc& Abm Nhw Thsyn Wttwyr Ada' Alkhdm Almsrfyh Wkhfd Tklftha". Mjlt Jam't Alnjah Llabhath (Al'lwm Alansanyh): 28(8).
- [4] Drgham, Mahr Mwsa. (2007). "Mda Twfr Almqwmat Alasasyh Allazmh Lttbyq Nzam Tkalyf Alanshth Fy Alshkrat Alsna'yh Fy Qta' Ghzh, Drash Mydanyh". Mjlt Aljam'h Alaslamyh (Slst Aldrasat Alansanyh): 15(2).
- [5] Ebrahym, M'ad. (2013). "Tathyr Altkaml Byn Altqnyat Almstjdh Fy Mhasbt Altkalyf Wtrabtha Fy Khdmnt Mnzmat Ala'mal". Mjlt Tkryt Ll'lwm Aledaryh Walaqtsadyh: 9(27).
- [6] Hls, Salm. (2007). "Nzam Tkalyf Alanshth Kasas Lqyas Tklft Alkhdm Alt'lymyh Baljam'at". Mjlt Aljam'h Aleslamy: Ghzh. 15(1).
- [7] Alkwmy, Amjad Mhmd. (2007). "Etar Mqtrh Lthqyq Altkaml Byn Mdkhl Mhasbh Asthlak Almward Rca Wnzryh Alqywd

- Toc Laghrad Edarh Altaqh Balwhdat Alaqtsadyh". Almjlh Al'lmyh Llaqtsad Waltjarh: Klyh Altjarh. Jam't 'yn Shms.
- [8] Alm'adydy. Mna Salm, Alhdydy. Hsham 'mr, 2002", Altkaml Ma Byn Nzryt Alqywd Toc Wnzam Alklfh 'la Asas Alanshth Abc Wdwrh Fy Thsyn Alrbhyh", Mjlt Klyt Bghdad Ll'lwm Alaqtsadyh, (62).
- [9] Bw Mghly, 'Ezmy Ms'wd. (2008)." Athr Ttbyq Nzam Mhasbt Altkalyf Almbny 'la Alanshth 'la T'zym Alrbhyh: Drash Ttbyqyh 'la Almstshfyat Alkhash Bmhafzt Al'asmh 'man". Rsalt Majstyr Ghyr Mnshwrh. Jam't Alshrq Alawst. Alardn.
- [10] Slamh, 'bdallh. (2016). "Athr Altkaml Byn Nzam Altkalyf Almbny 'la Alanshth Wnzam Aledarh Almbny 'la Alanshth Fy T'zym Alrbhyh Drash Ttbyqyh" Shrkat Almta'm Fy Mdynh 'man". Rsalt Majstyr Ghyr Mnshwrh. Jam't Alzrqa'. Alardn.
- [11] Wqys, Khwlh (2014)." Mhawlt Ttbyq Nzam Altklfh 'la Asas Alnshat (Abc) Wathrh 'la Qyas Rbhyh Alm'ssh Alaqtsadyh" (Doctoral Dissertation).
- [12] Y'qwb, Fyha' Wbjay, Amtthal. (2017). "Tsmym Nzam Tkalyf 'la Asas Alanshth Abc Lkhdmal Alnql Wdwrh Fy Thsyn Kfa'h Qrarat Alts'yr". Mjlt Drasat Mhasbyh Wmalyh: 12(41).