

أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي
والتشغيلي والقدرة التنافسية في قطاع صناعة الأدوية
(دراسة حالة شركة أدوية الحكمة)

**The Effect of Applying the Activity-Based Costing System on
Financial and Operational Performance and Competitiveness
in the Pharmaceutical Industry Sector
(Case Study of Hikma Pharmaceutical Company)**

إعداد

موسى رفعت يوسف مسعود

إشراف

الدكتور نواف عبد الله الجندي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم العلوم المالية والمحاسبية

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

حزيران، 2024

تفويض

أنا موسى رفعت يوسف مسعود، أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: موسى رفعت يوسف مسعود

التاريخ: 2024/6/5

التوقيع: 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في قطاع صناعة الأدوية (دراسة حالة شركة أدوية الحكمة)

للباحث: موسى رفعت يوسف مسعود

وأجيزت بتاريخ: 2024-6-5

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم	الصفة	جهة العمل	التوقيع
د. نواف عبدالله الجندي	مشرقاً	جامعة الشرق الأوسط	
د. أحمد يحيى بني أحمد	عضوًا من داخل الجامعة ورئيسًا	جامعة الشرق الأوسط	
د. ريم شاهر الأعرج	عضوًا من داخل الجامعة	جامعة الشرق الأوسط	
د. عبدالله صلاح حردان	عضوًا من خارج الجامعة	جامعة العلوم الاسلامية	

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً كثيراً حتى يبلغ الحمد منتهاه

والصلاة والسلام على أشرف الخلق سيدنا محمد الذي أناره الله بنوره واصطفاه

انطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم: (من لا يشكر الناس لا يشكر الله)

فإنني أتقدم بخالص الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ الكريم الدكتور نواف الجندي لموافقته على

تولي الإشراف على هذه الرسالة وعلى ما بذله من جهد ووقت في تقديم النصائح والتوجيهات

القيمة التي كانت أساساً في إتمام هذه الرسالة وصياغتها بالشكل الذي هي عليه الآن.

كما أشكر أعضاء هذه اللجنة الموقرة على جهودهم ووقتهم الثمين في قراءة هذه الرسالة ومناقشتها

وتقديم الملاحظات والنصائح المفيدة والتي كان لها الأثر الطيب في رفع مستواها العلمي.

كما يسعدني أن اتقدم بشكري لجامعة الشرق الأوسط على ما قدمته لي خلال فترة الدراسة

والشكر الخالص لأساتذتي الأفاضل في قسم العلوم المالية والمحاسبية على جهودهم

المتواصلة خلال مرحلة الدراسة.

كما أتوجه بالشكر من كل قلبي إلى عائلتي وزملائي وكل من كان له الأثر الطيب خلال

مسيرتي الدراسية وكل من سهّل مهمّتي في إنجاز هذه الرسالة.

الباحث

موسى مسعود

الإهداء

إلى من علّمني معاني الحياة... إلى من ألبسَهُ اللهُ تاجَ الحكمةِ والوقار... إلى من أضاءَ دربي
بكلماتِهِ المنيرة... إلى من أرفعَ راسيَ عاليًا افتخارًا به... إلى قُدوتي الأولى...

إلى والدي الغالي...

إلى يُنبوعِ الحنانِ ومسكنِ الأمان... إلى بسمَةِ الحياةِ وسرِّ الوجود... إلى من كان دعاؤها سرَّ
نجاحي ونورِ دربي... إلى صاحبةِ الوجهِ النضيرِ والقلبِ الكبير...

إلى والدتي الحبيبة...

إلى من نشأتُ وترعرعتُ بينهم... إلى من بوجودِهِم أكتسبُ قوتي ومحبتِي... إلى من شاركوني
أفراحي وأحزاني... إلى من هم سندي في الحياة...

إلى إخوتي الأعزاء...

إلى من رافقوني في درب الحياة... إلى من شاركوني لحظاتي الجميلة... إلى كل الذين لهم دور في
إرساءِ خطواتي على هذا الطريق...

إلى ليث محمود وأحمد حجر...

وإلى جميع أصدقائي وأحبائي...

الباحث

موسى مسعود

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
العنوان.....	أ.....
تفويض.....	ب.....
قرار لجنة المناقشة.....	ج.....
شكر وتقدير.....	د.....
الإهداء.....	ه.....
قائمة المحتويات.....	و.....
قائمة الجداول.....	ح.....
قائمة الأشكال.....	ط.....
قائمة الملحقات.....	ي.....
الملخص باللغة العربية.....	ك.....
الملخص باللغة الانجليزية.....	ل.....

الفصل الأول: خلفية الدراسة وأهميتها

المقدمة.....	1-1).....	1
مشكلة الدراسة وأسئلتها.....	2-1).....	2
أهداف الدراسة.....	3-1).....	4
أهمية الدراسة.....	4-1).....	4
فرضيات الدراسة.....	5-1).....	5
أنموذج الدراسة.....	6-1).....	7
حدود الدراسة.....	7-1).....	7
مصطلحات الدراسة والتعريفات الإجرائية.....	8-1).....	8

الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد.....	1-2).....	12
أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية.....	2-2).....	12
نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).....	3-2).....	14
مفهوم الأداء.....	5-2).....	23
الأداء المالي.....	6-2).....	25
الأداء التشغيلي.....	7-2).....	31
القدرة التنافسية.....	8-2).....	36
نبذة عن شركة أدوية الحكمة.....	9-2).....	39

40	.....الدراسات السابقة. (10-2)
54	.....المؤلف وسنة البحث.

الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات

63	.....تمهيد. (1-3)
63	.....منهجية البحث. (2-3)
63	.....مصادر جمع البيانات. (3-3)
64	.....مجتمع الدراسة وعيّنتها. (4-3)
64	.....الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة. (5-3)
65	.....متغيرات الدراسة. (6-3)
66	.....إجراءات الدراسة. (7-3)

الفصل الرابع: نتائج الدراسة

68	.....تمهيد. (1-4)
68	.....التحليل الوصفي. (2-4)
76	.....اختبار التوزيع الطبيعي. (3-4)
78	.....اختبار فرضيات الدراسة. (4-4)

الفصل الخامس: مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات المقترحة

93	.....تمهيد. (1-5)
93	.....مناقشة نتائج الاختبارات الوصفية. (2-5)
96	.....نتائج اختبار فرضيات الدراسة. (3-5)
97	.....مناقشة نتائج فرضيات الدراسة. (4-5)
102	.....التوصيات. (5-5)

قائمة المراجع

103	.....أولاً: المراجع باللغة العربية.
109	.....ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية.
112	.....الملحقات.

قائمة الجداول

رقم الفصل - رقم الجدول	المحتوى	الصفحة
(1-2)	أهم الفروقات بين نظام التكلفة المبني على الأنشطة وأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية	23
(2-2)	ملخص الدراسات السابقة	54
(1-4)	نتائج التحليل الوصفي للأداء المالي	69
(2-4)	نتائج التحليل الوصفي للأداء التشغيلي	72
(3-4)	نتائج التحليل الوصفي للقدرة التنافسية	76
(4-4)	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	77
(5-4)	نتائج اختبار Wilcoxon للفرضية الرئيسية الأولى	78
(6-4)	نتائج اختبار Wilcoxon للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى	80
(7-4)	نتائج اختبار Wilcoxon للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى	82
(8-4)	نتائج اختبار Wilcoxon للفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى	84
(9-4)	نتائج اختبار (Paired Samples Test) للفرضية الرئيسية الثانية	86
(10-4)	نتائج اختبار (Paired Samples t-Test) للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية	87
(11-4)	نتائج اختبار (Paired Samples t-Test) للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية	88
(12-4)	نتائج اختبار (Paired Samples Test) للفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية	89
(13-4)	نتائج اختبار Wilcoxon للفرضية الرئيسية الثالثة	90
(1-5)	ملخص نتائج فرضيات الدراسة	96

قائمة الأشكال

الصفحة	المحتوى	رقم الفصل - رقم الشكل
7	أنموذج الدراسة	(1-1)
18	مراحل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	(1-2)
79	الفروقات الإيجابية والسلبية لاختبار Wilcoxon للأداء المالي	(1-4)
81	شكل رقم (2-4) الفروقات الإيجابية والسلبية لاختبار Wilcoxon للعائد على الأصول	(2-4)
83	الفروقات الإيجابية والسلبية لاختبار Wilcoxon للعائد على حقوق الملكية	(3-4)
85	الفروقات الإيجابية والسلبية لاختبار Wilcoxon لهامش الربح	(4-4)
91	الفروقات الإيجابية والسلبية لاختبار Wilcoxon للحصة السوقية	(5-4)

قائمة الملحقات

الصفحة	المحتوى	الرقم
112	مخرجات برنامج أكسل	1
113	مخرجات برنامج (SSPS)	2

أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في قطاع صناعة الأدوية (دراسة حالة شركة أدوية الحكمة)

إعداد: موسى رفعت يوسف مسعود

إشراف: الدكتور نواف عبد الله الجندي

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في شركة أدوية الحكمة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وهذه الدراسة دراسة حالة حيث تم اختيار شركة أدوية الحكمة باعتبارها من الشركات الرائدة في قطاع صناعة الأدوية، وتضمنت الدراسة مقارنة الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية للشركة قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (للفترة من عام 2007 إلى عام 2014) وبعد تطبيقه (للفترة من عام 2015 إلى عام 2022)، وتم استخدام المقاييس الإحصائية الوصفية لمعرفة خصائص متغيرات الدراسة قبل وبعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ويشمل ذلك الوسط الحسابي لمتغيرات الدراسة ومعدل التغير في الوسط الحسابي، وتم أيضاً استخدام اختبار التوزيع الطبيعي لاختبار توزيع بيانات الدراسة وتحليل ويلكوكسون (Wilcoxon Signed-Rank test) وتحليل (ت) للعينات المرتبطة (Paired Sample t-Test) لاختبار فرضيات الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والأداء التشغيلي لشركة أدوية الحكمة، أما بالنسبة للقدرة التنافسية للشركة فقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على القدرة التنافسية لشركة أدوية الحكمة، وقد أوصت الدراسة بإجراء تحليل لأسباب تراجع بعض المؤشرات المالية للشركة بعد تطبيق النظام، ومراجعة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في شركة أدوية الحكمة، وإجراء دراسات على عينة أوسع من الشركات الصناعية من أجل الحصول على نتائج أكثر دقة.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف المبني على الأنشطة، الأداء المالي، الأداء التشغيلي، القدرة التنافسية.

The Effect of Applying the Activity-Based Costing System on Financial and Operational Performance and Competitiveness in the Pharmaceutical Industry Sector (Case Study of Hikma Pharmaceutical Company)

Prepared by: Mousa Refat Masoud

Supervised by: Dr. Nawaf Abdullah Al-Jundi

Abstract

This study aimed to demonstrate the impact of implementing the Activity-Based Costing (ABC) system on the financial and operational performance and the competitiveness of Hikma Pharmaceuticals. The study utilized a descriptive analytical method and was a case study, with Hikma Pharmaceuticals chosen as it is one of the leading companies in the pharmaceutical sector. The study included a comparison of the company's financial and operational performance and competitiveness before implementing the ABC system (from 2007 to 2014) and after its implementation (from 2015 to 2022). Descriptive statistical measures were used to identify the characteristics of the study variables before and after implementing the ABC system, including the arithmetic mean of the study variables and the rate of change in the arithmetic mean. Additionally, the normal distribution test was used to test the distribution of the study data, and both the Wilcoxon Signed-Rank test and the Paired Sample t-Test were used to test the study hypotheses. The study concluded that there is no statistically significant impact of implementing the ABC system on the financial and operational performance of Hikma Pharmaceuticals. However, it found a statistically significant impact of implementing the ABC system on the company's competitive capability. The study recommended analyzing the reasons behind the decline in some of the company's financial indicators after the system's implementation, reviewing the application of the ABC system at Hikma Pharmaceuticals, and conducting studies on a larger sample of industrial companies to obtain more accurate results.

Keywords: activity-based costing system, financial performance, operational performance, competitiveness.

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

- (1-1) المقدمة
- (2-1) مشكلة الدراسة وأهميتها
- (3-1) أهداف الدراسة
- (4-1) أهمية الدراسة
- (5-1) فرضيات الدراسة
- (6-1) أنموذج الدراسة
- (7-1) حدود الدراسة
- (8-1) مصطلحات الدراسة والتعريفات الإجرائية

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

(1-1) المقدمة

أدى التقدم التكنولوجي والتطور السريع الذي تشهده الأسواق العالمية توسعا هائلا في نطاق الصناعة والتجارة، مما أدى الى زيادة حجم المؤسسات الاقتصادية وتعقد هياكلها وإدارتها، واشتداد حدة المنافسة في الأسواق، لذلك أصبحت الحاجة ضرورية لهذه المؤسسات لتوفير أكبر قدر كافي من المعلومات الضرورية والملائمة بشكل يتناسب مع احتياجات إدارتها لاتخاذ القرارات المناسبة لتخطي كل التحديات والمشاكل التي تواجهها أثناء مزاولتها لأنشطتها ومهامها، ومساعدتها على توفير المنتجات التي تشبع حاجات المجتمع بالجودة العالية وبأقل التكاليف الممكنة، حتى تتمكن من المنافسة وتحقيق هدفها في تعظيم الربحية (الجندب، 2021).

كما أدت زيادة حدة المنافسة والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع، وما ترتب عليه من زيادة في نسبة التكاليف غير المباشرة للإنتاج على حساب نسبة التكاليف المباشرة للإنتاج، إضافة الى وجوب اخذ تكاليف كافة النشاطات في سلسلة القيمة عند تحديد الأسعار، وضرورة تحديد كلفة المخزون لأقرب ما يكون من الدقة لما لذلك من أثر على البيانات المالية للشركات الصناعية، أدى كل ذلك إلى قصور في أنظمة التكاليف التقليدية في هذه المجال مما استدعت الضرورة إلى ظهور عدة أساليب جديدة لاحتساب التكاليف منها نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity-Based Costing (ABC) باعتباره يمثل تطورا ملموسا لتخصيص تكاليف كافة النشاطات في سلسلة القيمة للمنشأة، وتحديد تكلفة المنتجات والخدمات بشكل اكثر دقة ، وتمتاز الشركات الصناعية عامة و شركات صناعة الأدوية خاصة بارتفاع نسبة تكاليفها غير المباشرة وذلك بسبب التوسع في تنوع

منتجاتها و استخدامها للتكنولوجيا المتطورة وزيادة حجم البيانات التي تحتاجها ، لذلك اهتمت هذه الشركات باستخدام نظم محاسبية تساعد في توزيع التكاليف غير المباشرة للإنتاج وتكاليف بقية النشاطات بشكل أكثر دقة لتحافظ على مكانتها التنافسية نظرا لوجود منافسة كبيرة جداً في هذا القطاع ، ويعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من أهم الأنظمة التي تساعد الشركات وخاصة الصناعية منها في تحقيق هذه الغاية (زنانسي ومسعودي، 2019).

(2-1) مشكلة الدراسة واسئلتها

تستخدم العديد من الشركات وخاصة الشركات الصناعية أنظمة تكاليف تقليدية في احتساب تكاليف منتجاتها، حيث أظهرت دراسة (حميد وحسون، 2023) انتقادات عديدة لأنظمة التكاليف التقليدية بسبب عدم قدرتها على توفير معلومات دقيقة عن التكاليف غير المباشرة للمنتجات والسلع التي تنتجها الشركات الصناعية، مما يؤثر على قدرة إدارة الشركة على اتخاذ القرارات المناسبة بالنسبة لسياسة تسعير المنتج التي تتمثل في التوزيع العادل للتكاليف غير المباشرة على المنتج وزيادة نسبة هامش الربح التي تتحقق من بيع المنتجات، الأمر الذي يؤثر على الأداء المالي والتشغيلي للشركة ، كما بيّنت دراسة (علاوة، 2021) أن تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية تؤثر بشكل سلبي على قدرة الشركة على التنافس مع الشركات الأخرى في نفس القطاع، فقد أدى توسع الأسواق الاقتصادية وتوقيع اتفاقيات التجارة الدولية الى زيادة حدة المنافسة التي تواجهها الشركات في الاقتصادات المتعددة، وخاصة الشركات التي تعمل في أسواق صغيرة الحجم نسبيا مثل السوق الأردنية حيث أصبح من الضروري على هذه الشركات أن تسعى الى تصدير منتجاتها الى الأسواق الخارجية لتمتد من المنافسة في السوق المحلي والدولي، ومن أكثر القطاعات تأثرا بهذه البيئة قطاع الأدوية حيث إن عملية تسجيل المنتج تأخذ سنوات طويلة من البحث، وتكلف نفقات بحث وتطوير عالية،

الأمر الذي يجعل عملية الاحتساب الدقيق للتكلفة الكلية للمنتج وتحديد السعر المناسب لبيعه سواء محلياً أو عالمياً قضية بالغة الأهمية، لما سينتج عنها من أثر على النتائج المالية والتشغيلية للشركات، ومن أهم أنظمة المعلومات الحديثة التي تساعد الشركات في تحقيق هذه الغاية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، ومن أبرز الشركات التي تعمل في قطاع صناعة الأدوية في الأردن هي شركة أدوية الحكمة والتي تعتبر من الشركات الرائدة في مجال صناعة الأدوية محلياً وعالمياً، كما أنها كانت من الشركات الرائدة في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، لذلك تتمثل مشكلة الدراسة بالإجابة على الأسئلة التالية:

السؤال الرئيس الأول: هل أثر تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة

على الأداء المالي لشركة أدوية الحكمة؟ ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

هل أثر تطبيق شركة الحكمة للأدوية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على

الأصول؟

هل أثر تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على

حقوق الملكية؟

هل أثر تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على نسبة هامش

الربح؟

السؤال الرئيس الثاني: هل أثر تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة

على الأداء التشغيلي لشركة أدوية الحكمة؟ ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

هل أثر تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على كفاءة التكلفة؟

هل أثر تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على معدل دوران

الأصول؟

هل أثر تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على معدل دوران

المخزون؟

السؤال الرئيس الثالث: هل أثر تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة

على القدرة التنافسية للشركة مقاسة بحصتها السوقية؟

(3-1) أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على

الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية لشركة أدوية الحكمة وبشكل أكثر تحديدا تهدف الدراسة الى:

1. التعرف على أثر تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء

المالي مقاسا بالعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية ونسبة هامش الربح.

2. التعرف على أثر تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء

التشغيلي للشركة مقاسا بكفاءة التكلفة، معدل دوران الأصول ومعدل دوران المخزون.

3. التعرف على أثر تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على القدرة

التنافسية للشركة مقاسة بالحصة السوقية للشركة.

(4-1) أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة بما يلي:

نظرياً: توضح هذه الدراسة أهم الجوانب العلمية والمعرفية المتعلقة بتطبيق نظام التكلفة المبني

على الأنشطة (ABC)، وتسلط الضوء على طرق التطبيق والنتائج والآثار المترتبة على

تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في

الشركات الصناعية عامةً وفي قطاع صناعة الأدوية خاصة، كما من الممكن أن تكون هذه الدراسة مرجعية جيدة للباحثين للتوسع في دراسة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

عملياً: تتمثل أهمية الدراسة عملياً بالنواحي التالية:

1. تساعد هذه الدراسة الشركة، التي تمثل حالة الدراسة بالتعرف على أثر تطبيقها لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على أدائها المالي والتشغيلي وقدرتها التنافسية.
2. تبين هذه الدراسة أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي لإحدى أكبر الشركات في قطاع صناعة الأدوية في الأردن، الأمر الذي يسهل على بقية شركات القطاع اتخاذ قرار بخصوص تطبيق النظام أو عدم تطبيقه.
3. تبين هذه الدراسة التغير الذي حصل في قدرة الشركة التنافسية إن وجد وبالتالي مساعدة متخذي القرار في الشركات الأخرى حول تبني النظام أو عدم تبنيه.

(5-1) فرضيات الدراسة

تتضمن الدراسة اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى HO1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي لشركة أدوية الحكمة، ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى HO1-1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على الأصول (ROA).

الفرضية الفرعية الثانية **HO1-2**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة

لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على حقوق الملكية (ROE).

الفرضية الفرعية الثالثة **HO1-3**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة

لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على نسبة هامش صافي الربح (Net profit Margin

Ratio).

الفرضية الرئيسية الثانية **HO2**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة

لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء التشغيلي للشركة، ويتفرع عن هذه الفرضية

الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى **HO2-1**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة

لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على كفاءة التكلفة (Cost Efficiency).

الفرضية الفرعية الثانية **HO2-2**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة

لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على معدل دوران الاصول (Assets

Turnover Ratio).

الفرضية الفرعية الثالثة **HO2-3**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة الحكمة للأدوية

لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على معدل دوران المخزون (Inventory Turnover

Ratio).

الفرضية الرئيسية الثالثة **HO3**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة

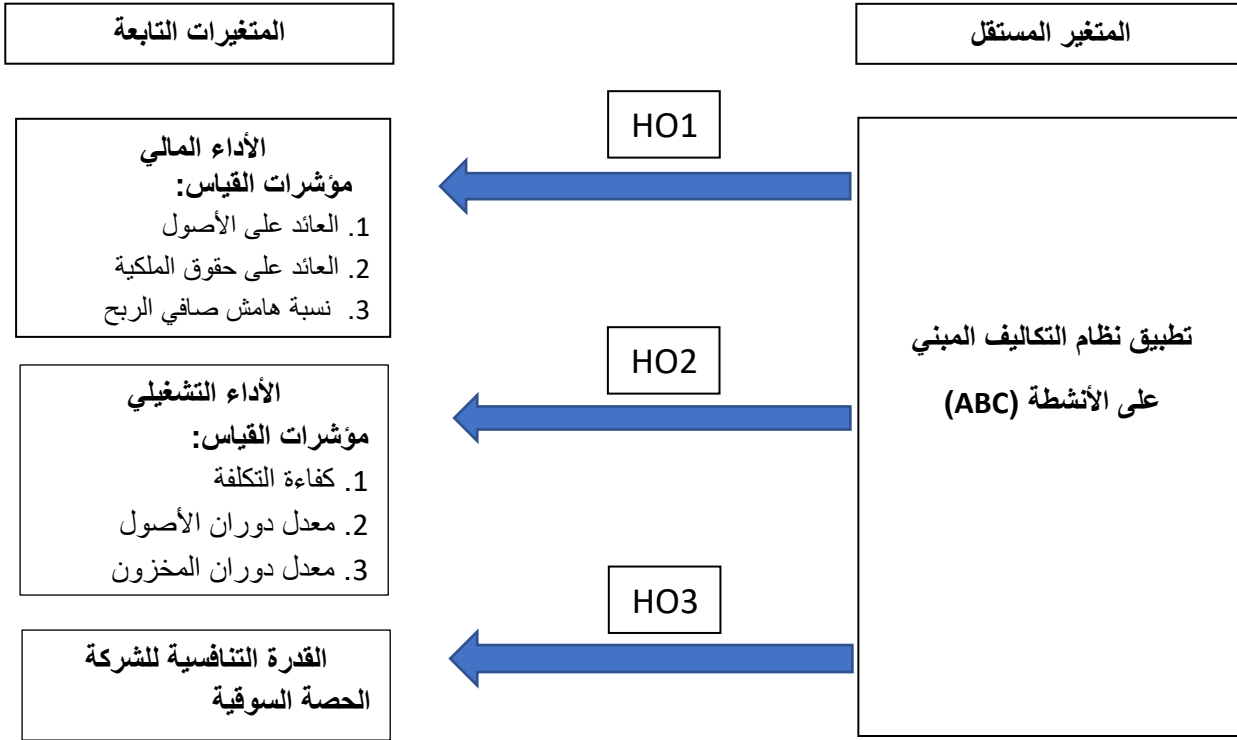
لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على القدرة التنافسية للشركة مقاسةً بحصتها السوقية

(Market Share).

(6-1) أنموذج الدراسة

إنسجاماً مع مشكلة الدراسة وأسئلتها وفرضياتها، فقد تم صياغة أنموذج الدراسة كما في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1) أنموذج الدراسة



تم إعداد أنموذج الدراسة من قبل الباحث بالاعتماد على دراسات سابقة مثل (شقور، 2020)، (Al-Qudah

& Al-Hroot, 2017)، (Effiong & Akpan, 2019)

(7-1) حدود الدراسة

يقصر هذه البحث على بيان أثر تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة على الأداء المالي

والتشغيلي والقدرة التنافسية لشركة أدوية الحكمة، وبذلك تتمثل حدود البحث المكانية في شركة أدوية

الحكمة وللفترة الزمنية الممتدة من عام 2007 إلى عام 2022.

(8-1) مصطلحات الدراسة والتعريفات الإجرائية

نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC): هو نظام محاسبة تكاليف يعمل على تحديد الأنشطة الفردية باعتبارها مراكز التكلفة الأساسية، ومن ثم يقوم بتحديد الأنشطة في جميع وظائف سلسلة القيمة واحتساب تكاليف الأنشطة الفردية، وتوزيع التكاليف على مراكز التكلفة مثل المنتجات والخدمات على أساس مزيج الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج أو خدمة. (Horngren, et. al, 2012)

الأداء المالي (Financial Performance): الأداء المالي هو مفهوم يتعلق بتقييم وضع الشركة من حيث قدرتها على استغلال مواردها: الأصول، الالتزامات وحقوق الملكية وإدارة المصاريف والإيرادات لتحقيق أهدافها (Mwangi, 2016)، ويُقاس إجرائياً في هذه الدراسة بنسبة العائد على الأصول، نسبة العائد على حقوق الملكية ونسبة هامش الربح.

العائد على الأصول (ROA): يشير العائد على الأصول إلى مدى كفاءة الإدارة في استخدام أصول الشركة في توليد الأرباح (Gibson, 2008)، ويُعرّف إجرائياً بأنه نسبة صافي ربح الشركة مقسوماً على إجمالي أصولها.

العائد على حقوق الملكية (ROE): وهو مؤشر على الربح الذي تحققه الشركة من الأموال المستثمرة من قبل المساهمين (Gibson, 2008)، ويُعرّف إجرائياً بأنه نسبة صافي ربح الشركة مقسوماً على إجمالي أصولها.

نسبة هامش صافي الربح (Net Profit Margin Ratio): ويعكس هذا المؤشر قدرة الشركة على توليد إيرادات بعد خصم كافة الضرائب والمصاريف من إجمالي الربح، ويعتبر المعيار الأهم في قياس قدرة الشركة على مواجهة وتحمل الظروف الاقتصادية العسيرة (Hakeem & Bambale, 2016)، ويُعرّف إجرائياً بنسبة صافي ربح الشركة مقسوماً على الإيرادات مضروباً ب 100%.

الأداء التشغيلي (Organizational Performance): هو مقياس لمدى تحقيق الشركة لأهدافها التشغيلية المختلفة والمتمثلة في مجموعة من الأبعاد مثل الكفاءة والفاعلية والجودة والمرونة والتكلفة وسرعة التسليم، استجابةً للمتطلبات المتغيرة في السوق وزيادة قدرتها على المنافسة (Valdez, 2017)، ويُقاس إجرائياً في هذه الدراسة بنسب كفاءة التكلفة، معدل دوران الأصول ومعدل دوران المخزون.

كفاءة التكلفة (Cost efficiency): يشير مصطلح كفاءة التكلفة الى مدى اعتماد الشركة على طرق وأساليب وتقنيات حديثة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والمالية بأقل تكلفة، لتحقيق أعلى ربح و للمحافظة على الميزة التنافسية لها في السوق (السامرائي والشريفة، 2019)، وتُعرّف إجرائياً لغايات هذه الدراسة بنسبة تكاليف الشركة (تكلفة المواد + تكلفة العمالة) مقسومةً على إجمالي المبيعات.

معدل دوران الأصول (Asset Turnover Rate): يقيس هذا المؤشر معدل نشاط الأصول وقدرة الشركة على توليد المبيعات من خلال استخدام الأصول (Gibson, 2008)، ويُعرّف إجرائياً بصافي المبيعات مقسومةً على متوسط الأصول.

معدل دوران المخزون (Inventory Turnover Rate): يشير الى مدى سرعة تحول المخزون الى سيولة (Gibson, 2008) ويُعرّف إجرائياً بتكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون

القدرة التنافسية (Competitiveness): هي قدرة الشركة على اتباع سياسات واستراتيجيات من شأنها تقديم سلع وخدمات عالية الجودة، والتفوق على منافسيها من خلال استغلال كافة الموارد والمصادر المتاحة (Al-Najjar, 2016)، وتُعرّف إجرائياً بنسبة مبيعات الشركة من مبيعات القطاع الذي تعمل فيه.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

(1-2) تمهيد

(2-2) أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية

(3-2) نظام التكاليف المبني على الأنشطة

(1-3-2) تمهيد

(2-3-2) مفهوم نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)

(3-3-2) أهمية نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)

(4-3-2) مراحل تصميم وتطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)

(5-3-2) مميزات نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)

(6-3-2) عيوب نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)

(4-2) المقارنة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية

(5-2) تقييم الأداء

(6-2) الأداء المالي

(1-6-2) مفهوم الأداء المالي

(2-6-2) أهمية تقييم الأداء المالي

(3-6-2) أهداف تقييم الأداء المالي

(4-6-2) خطوات تقييم الأداء المالي

(5-6-2) المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء المالي

(7-2) الأداء التشغيلي

(1-7-2) مفهوم الأداء التشغيلي

(2-7-2) أهمية الأداء التشغيلي

(3-7-2) أبعاد الأداء التشغيلي

(4-7-2) مقاييس الأداء التشغيلي

(8-2) القدرة التنافسية

(1-8-2) مفهوم القدرة التنافسية

(2-8-2) أهمية القدرة التنافسية

(3-8-2) أنواع القدرة التنافسية

(3-8-2) مؤشرات القدرة التنافسية

(9-2) نبذة عن شركة أدوية الحكمة

(10-2) الدراسات السابقة

(1-10-2) الدراسات باللغة العربية

(2-10-2) الدراسات باللغة الأجنبية

(3-10-2) أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

(1-2) تمهيد

يتناول هذا الفصل مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة، نشأته، أهميته، مراحل تصميمه، أهم الايجابيات والانتقادات التي وجهها الباحثون له، وأهم الفروقات بين نظام التكلفة المبني على الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية، وكذلك يتناول أيضاً مفاهيم الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية وأهميتها ومحدداتها وأهم المؤشرات التي تستخدم لقياسها.

(2-2) أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية

بدأ ظهور أنظمة التكاليف التقليدية منذ نهايات القرن التاسع عشر و بدايات القرن العشرين مع ظهور المنشآت الصناعية الكبيرة والإنتاج كبير الحجم، تلبية لاحتياجات التقارير المالية الخارجية حيث أن تحديد كلفة المنتج بشكل دقيق يُعتبر ضرورة ومتطلب سابق لغايات تحديد كلفة البضاعة المباعة وكلفة المخزون بشكل دقيق وبالتالي الحصول على بيانات مالية تعكس النتائج المالية والمركز المالي للمنشأة بشكل أكثر دقة، لذلك ركزت معايير المحاسبة الدولية على آلية تحديد كلفة المنتج، و في منتصف الثلاثينيات من القرن العشرين تطورت هذه النظم بما يتلاءم مع تلبية احتياجات الإدارة من معلومات لاتخاذ القرارات في تلك الشركات الصناعية الكبيرة ذات الإنتاج الكبير ، وظلت هذه الأنظمة هي الأسلوب الأمثل لعدة سنوات والتي تقوم على توزيع التكاليف غير المباشرة على أساس واحد والذي عادة ما يكون مرتبط بجم الإنتاج (بللو وجهلان، 2018).

وتميزت أنظمة التكاليف التقليدية بالعديد من المزايا التي جعلتها الأسلوب الأمثل لاحتساب

التكاليف المباشرة للمنتجات في بدايات القرن العشرين، ومن أهم هذه المزايا (الصغير، 2014):

1. تعتبر أنظمة التكاليف التقليدية هي الأنظمة الأكثر انتشاراً واستخداماً بين الشركات، حيث

انها تتميز بالبساطة وسهولة الاستخدام والفهم.

2. تعتبر أنظمة التكاليف التقليدية للتكاليف أكثر النظم ملاءمة في حالة الشركات التي تقوم

بإنتاج منتج واحد، أو عدد محدود من المنتجات التي تتميز بالتجانس في هيكل تكاليفها.

3. تتميز نظم التكاليف التقليدية باقتصادية التصميم والتشغيل بالمقارنة بنظم التكاليف المتطورة،

بحيث تتناسب تكاليف النظام مع العوائد المتحققة في التشغيل.

لقد أدى التنافس الحاد بين الشركات الصناعية في العالم، وازدياد عدد الأصناف المنتجة من

قبل هذه الشركات، إلى بحث الشركات عن أساليب أكثر دقة في احتساب تكاليفها من أجل الوصول

إلى نسبة هامش الربح بشكل أدق، خاصة وأن التطور التكنولوجي أدى إلى تطور الأدوات والمعدات

المستخدمة في الإنتاج، وهذه التطور أدى إلى انخفاض نسبة التكاليف المباشرة وارتفاع نسبة التكاليف

غير المباشرة، مما أدى إلى ظهور صعوبات في تحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف غير المباشرة

والتي أصبحت تمثل النسبة الأكبر من حجم التكاليف في الشركات الصناعية، الأمر الذي أدى توجيه

انتقادات عديدة لأنظمة التكاليف التقليدية بسبب ظهور انحرافات جوهرية في احتساب التكاليف الغير

مباشرة والتي من أهمها ضعف عملية تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة الحالية

المستندة إلى مجموعة من أسس التوزيع والتحميل المبنية على ساعات أو تكلفة العمل البشري الذي

تضاءلت تكلفته نتيجة التحول إلى الآلات في عملية الإنتاج، فضلاً عن خضوع هذه الأسس الحالية

للحكم والاجتهاد الشخصي، الأمر الذي يقلل من الدقة في قياس تكلفة الإنتاج وفي تسعير المنتجات

العديدة والمستفيدة من هذه التكلفة، بالإضافة إلى الفشل في تفسير الأنشطة المسببة لهذه التكاليف

باعتبارها المسبب الأساسي لتكاليف الإنتاج وما يتم استهلاكه من موارد، ونتيجة لتلك الانتقادات فقد

تم تطوير أنظمة تكاليف حديثة تُعنى بالتتبع الدقيق للتكاليف الغير مباشرة للمنتجات بناءً على الأنشطة المسببة لتلك التكاليف وربطها مباشرة مع التكاليف النهائية للمنتجات، ومن أهم تلك الأنظمة هو نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity-Based Costing System) حيث أصبحت المؤسسات الحديثة تتجه إلى استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة بدلاً من استعمال الأنظمة التقليدية، وفي المبحث التالي سنستعرض مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأهميته ومراحل تصميمه وأهم ميزاته وأساليبه قياسه (العشماوي، 2013).

(3-2) نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

(1-3-2) تمهيد

إن أول من استخدم مصطلح "النشاط" لوصف العمل الذي يسبب نشوء التكاليف هم محاسبي شركة جنرال الكتريك (General Electric)، حيث عيّنت هذه الشركة الأمريكية عام 1963 فريقاً لدراسة واقتراح أساليب جديدة تسيطر على النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة، فاقترح هذه الفريق مفهوماً جديداً وهو الأنشطة من أجل تحقيق هذا الهدف، وقد توصل الإتحاد الدولي للصناعات المتقدمة في عام 1986 إلى إنشاء نظام إداري جديد مؤسس على التكاليف والذي يدعى "نظام إدارة التكلفة"، والذي انبثق عنه نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) عام 1987 باقتراح من روبرت كابلان (Robert Kaplan)، ثم طوره مع روبن كوبر (Robin Cooper) عام 1988، ويعتبر كل منهما أول من طبق هذا النظام عملياً، وقد تم نشر دراستهما في عدة مجلات أكاديمية مثل (Harvard Business Review) ومنذ ذلك الوقت تزايدت الكتابات حول هذه النظام لتناقش جميع مفاهيمه وتقييم آثار استخدامه (بكوش، 2021).

(2-3-2) مفهوم نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)

يُعرّف نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) على أنه نظام محاسبي يقوم على جمع البيانات المالية والمتعلقة بالتشغيل في ظل طبيعة الأنشطة المتاحة، كما أنه يمثل وسيلة لفهم أفضل لسلوك التكلفة لأنه يتعرف على مسبب التكلفة غير المباشرة ثم يقوم بتتبع التكلفة الى الخدمات أو المنتجات وفقاً للأنشطة التي استفادت منها هذه الخدمات أو تلك المنتجات، كما أنه يسعى لتحقيق دقة أفضل في مجال احتساب التكلفة من خلال تحليل الأنشطة وتجميع وتشغيل المنتجات، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة ، في حين أن الخدمات المنجزة أو الوحدات المنتجة تستخدم هذه الأنشطة (البدر، 2017).

و عرف (Ingram 2017) نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بأنه نظام يقوم بتخصيص التكاليف بناءً على الأنشطة المنجزة بدلاً من إضافة جميع التكاليف المتكبدة في قسم واحد، ويقوم نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) بتقسيم سير عمل الأقسام إلى مهام منجزة، حيث يأخذ نظام التكلفة على أساس النشاط بعين الاعتبار محركات الموارد، مثل الوقت والمساحة المطلوبة لكل مهمة، بالإضافة إلى محركات النشاط، مثل عدد الوحدات المنتجة أو العملاء الذين يتم تقديم الخدمة لهم، لتحديد فعالية التكلفة للأنشطة المختلفة.

(2-3-3) أهمية نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)

تكمن أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) باعتباره نظام يؤدي الى تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق هذه الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة معينة، مما يؤدي الى طريقة أكثر دقة في حساب تكلفة المنتج بشكل يعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة، كما يوفر نظام التكلفة

المبني على الأنشطة معلومات دقيقة تتصف بالموضوعية وتمكن الإدارة من معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة، مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج واتباع أساليب تكنولوجية حديثة (بوسنة، 2020).

(4-3-2) مراحل تصميم وتطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)

يتطلب تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) المرور بعدة مراحل وهي (العشماوي، 2013)

1. تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد

يعتبر تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد بمثابة جوهر مدخل التكلفة المبني على الأنشطة، لأنه يعمل على ربط هذه الأنشطة بالظروف التي تسبب الحاجة إلى النشاط ومن ثم الحاجة إلى استهلاك الموارد، بحيث يمكن التخلص من المسببات المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة أو الإبقاء على المسببات المرتبطة بالأنشطة التي تضيف إلى القيمة، ويتم تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد الشركة في إطار هيكل تدفق العمليات الصناعية من لحظة استلام الموارد الأولية حتى الفحص النهائي للمنتجات التامة الصنع، وذلك تمهيدا لفصل الأنشطة المضيعة للقيمة عن تلك الأخرى التي لا تضيف للقيمة.

2. تحديد مراكز النشاط (مجمعات التكلفة)

تعتبر مخرجات تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد بمثابة مدخلات لتحديد مراكز النشاط أو تحديد مجمعات التكلفة، ومن الطبيعي أن يسفر عن تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد وجود عدد كبير من الأنشطة بالشركة، ولا يوجد لدى إدارة هذه الشركة الوقت والتكاليف الكافية للتعامل مع كل نشاط على حدة، ولمراعاة عنصري التكلفة والإيراد يجب التركيز على الأنشطة الهامة عن طريق العمل

بمبدأ الإدارة بالاستثناء بحيث تصبح بذلك من الأنشطة الهامة كل الأنشطة التي تضيف قيمة للعملاء والموردين وعمليات التشغيل الداخلية.

ويُشترط في تجميع الأنشطة بكفاءة في مركز نشاط معين أو في مجمع تكلفة معين، أن تكون هذه الأنشطة متجانسة من ناحية، ومترابطة من ناحية أخرى تجنباً لإجراء أية عمليات تخصيص حكومية أو اجتهادية لعناصر التكاليف على المخرجات النهائية التي تتصف بالتنوع والاختلاف في بيئة الأعمال الحديثة.

3. اختيار مسببات التكلفة

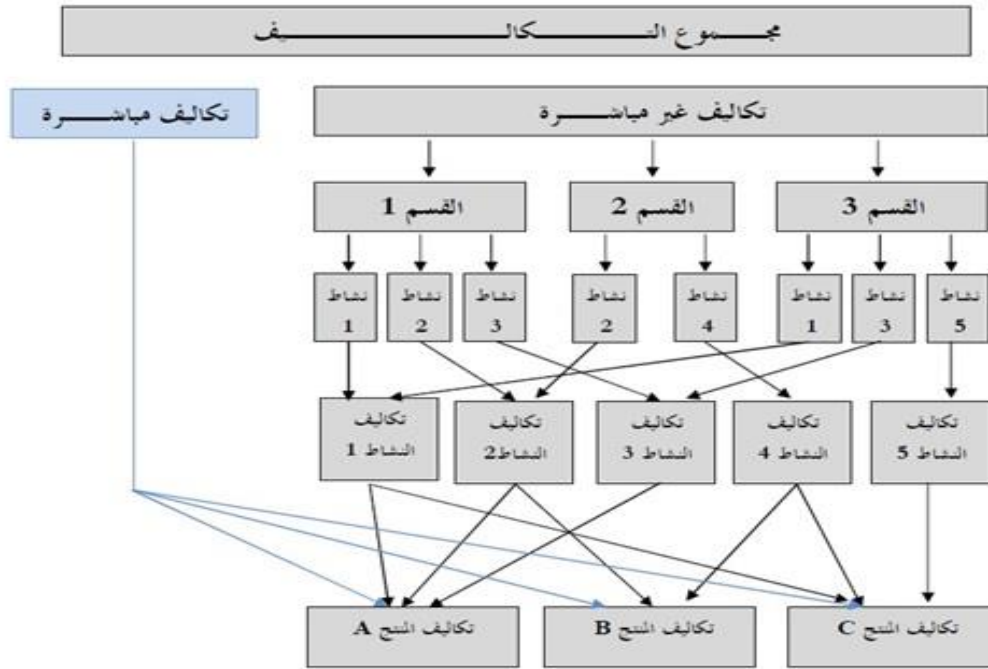
يقوم نظام التكلفة المبني الأنشطة بتحميل المنتجات بما يخصها من تكلفة الموارد المستهلكة على خطوتين:

- أ- تخصيص (Allocation) تكاليف الموارد على الأنشطة المستهلكة لهذه الموارد.
- ب- تخصيص (Allocation) تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب استفادتها من هذه الأنشطة.

ونظراً لذلك فإن الخطوة الأولى الخاصة بتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المستهلكة للموارد تتم من خلال عدد من مسببات التكلفة، كما أن الخطوة الثانية الخاصة بتخصيص تكاليف الأنشطة المشتركة على المنتجات تتم من خلال عدد آخر من مسببات التكلفة، ويُعتبر الاختيار الصحيح لمسببات التكلفة هو جوهر رفع كفاءة نظام التكلفة المبني على الأنشطة، وبناءً على ذلك يجب العناية التامة باختيار مسببات التكلفة التي تقيس ما تستهلكه الأنشطة من موارد مع العناية أيضاً باختيار مسببات التكلفة الأخرى التي تقيس ما تستهلكه المنتجات من الأنشطة، ولذلك فإن غياب العلاقة السببية بين مسبب التكلفة وبين الاستهلاك الفعلي للموارد يؤدي إلى عدم دقة في قياس

التكاليف الكلية للمخرجات النهائية، ومن الضروري التأكيد على ضرورة اختيار مسببات تكلفة مرتبطة بالحجم لتتبع التكاليف المتغيرة في الأجل القصير إلى المنتجات، وفي ذات الوقت التأكيد على ضرورة اختيار مسببات تكلفة مرتبطة بمستويات كمية الإنتاج أو وحدة الإنتاج أو المصنع ككل لتتبع التكاليف التي لا تتغير في الأجل القصير مثل تكاليف الإعداد للإنتاج وجدولته ونقل المواد وفحص الجودة.

ويوضح الشكل رقم (1-2) ادناه مراحل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة:



الشكل رقم (1-2) مراحل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

المصدر: (بن سعيد، 2010)

(5-3-2) ميزات نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)

يتمتع نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بالمميزات والفوائد الآتية (البدر، 2017):

1. توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة، وتحديد مجالات الوفرة أو الإسراف

في هذه التكلفة، ليتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقاً لأهداف

كل نشاط.

2. تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم في أساليب استخدام الموارد المتاحة

لهم. ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.

3. قد تستخدم مسببات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو

احجام هذه الموجهات كعدد دورات الإنتاج، اوعدد الطلبيات التي تم تسليمها للعملاء. مما

قد ينتج

عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة.

4. يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة

المضافة او المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة. وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.

5. تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف ومن ثم الغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح

للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة افضل.

6. يعمل على قياس الأداء بفاعلية اكبر، وبصورة أدق، ويحدد مواطن الإسراف، وكذلك يمثل

آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضاً، ويتم ذلك من خلال تركيز

الإدارة على مسببات التكلفة.

7. توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملاءمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة.

8. زيادة القدرة التنافسية للشركة، حيث اشارت بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لتبني هذه الشركات نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية من توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن الشركة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها.

(6-3-2) عيوب نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)

رغم كل المزايا التي يتمتع بها نظام التكلفة المبني على الأنشطة إلا إن هذه النظام يتعرض لبعض الانتقادات منها: (الرومي، 2012)

1. يركز نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الاستراتيجية في المدى الطويل بينما تحتاج المؤسسات الى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

2. يستبعد نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل ، مثل التسويق والإعلان وخدمات ما بعد البيع والبحوث والتطوير وهندسة الإنتاج، ولذلك يجب تعديله لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يتمكن من التوصل الى التكلفة الكلية للمنتج.

3. لا يساهم نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع الشركات الهادفة للربح.

4. تكلفة تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) مرتفعة جداً، وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخيه تعد داخليا.

(4-2) المقارنة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وأنظمة محاسبة التكاليف

التقليدية

تقوم نظم التكاليف التقليدية بتخصيص التكاليف إلى المنتجات بطريقتين، التكاليف المباشرة مثل المواد المباشرة والأجور المباشرة حيث يتم تتبعها (Tracing) أو (Tracking) مباشرة إلى المنتج، وتكاليف التصنيع الغير مباشرة حيث يتم تخصيصها أو توزيعها (Allocating) بطريقة تقريبية كاستخدام نماذج ساعات العمل المباشر، أجور العمل المباشر، ساعات عمل الآلات، المبيعات) وهذا يمثل جوهر نظام التكاليف التقليدي، حيث يقدم معلومات عن التكلفة بشكل تجميعي لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها وبالتالي يصعب تحليلها، بالإضافة الى انه يركز على المنتجات باعتبارها هدف التكلفة الرئيسية، كما يستخدم معدل توزيع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة للمنشأة ويستخدم مجمع واحد للتكاليف غير المباشرة في كل قسم ويتم تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج، أما نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) وبالرغم من أن بعض نظم محاسبة التكاليف التقليدية تبنى حول مفاهيم نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)، فمفهوم نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) يقوم على أن الأوامر أو الخدمات أو المنتجات تخلق الأنشطة، وتلك الأنشطة تخلق التكاليف، فجميع التكاليف ليست منسوبة بشكل مباشر إلى هذه الأوامر والخدمات والمنتجات، بل يجب أن ترتبط بالأنشطة التي خلقتها هذه الأوامر والخدمات والمنتجات، ثم إن كل تكاليف الأنشطة المتراكمة يجب أن ترتبط بالأوامر والخدمات والمنتجات بواسطة أساس منطقي (معادلة أو نسبة) (نور والشريف، 2020).

إن نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) لا يغير طريقة معالجة المواد والعمالة المباشرة المنسوبة إلى المنتجات المصنعة، كما أن الطرق التقليدية تستخدم فقط نظرة تتعلق بخصائص حجم

المنتج عند تحميلها للتكاليف دون أن تأخذ أي اعتبار للخصائص الأخرى غير المتعلقة بالحجم، بينما في نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) بعض الأمثلة لمحركات التكلفة ليست ذات علاقة بالحجم مثل ساعات التهيئة، عدد مرات التهيئة، ساعات الطلب، عدد الطلبات، وهذه الناحية مهمة جدا إذ إن تخصيص تكاليف غير متعلقة بالحجم باستعمال طرق أساسها الحجم يجعل تكاليف المنتجات محرفة، لذلك فإن أفضلية نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) تكمن في إعطائه المدراء نظرة واضحة للطريق الذي يربط التكاليف غير الواضحة وغير السهلة بالوظائف، فهو يزود المدراء بالمعلومات التي تجعل التقديرات أكثر دقة وموثوقية، كذلك فهو يساعد على فهم وتحديد الاحتياجات الحقيقية لعملية الرقابة على التكاليف فهو يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم، ويركز على الأنشطة باعتبارها محرك التكلفة الرئيسي، كما يستخدم نظام التكلفة المبني على الأنشطة مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط بالإضافة الى تعدد استخدامات مجموعات التكاليف في القسم الواحد بحيث يخصص كل مجمع تكاليف لنشاط معين وبالتالي يتم تحديد تكاليف المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت بها المؤسسة (يوسف وعودة، 2014).

يبين الجدول رقم (1-2) ادناه مقارنة بين أسلوب عمل نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) مع أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وأهم الفروقات بين نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) وأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية.

الجدول رقم (1-2): أهم الفروقات بين نظام التكلفة المبني على الأنشطة وأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية.

البيان	نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)	أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية
أسلوب تحليل التكاليف والأنشطة	أسلوب التحليل الدقيق والشامل للأنشطة وبشكل منفصل	أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة
مجمعات التكلفة	يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة تكون متجانسة بالخصائص، وكل مجموعة لها عدد معين من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف مسبب واحد فقط	يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حدة ولا يوجد تجانس بالخصائص
مسببات التكلفة	يستخدم عدة مسببات تكاليف	عادة ما يعتمد على مسبب واحد أو اثنين من مسببات التكاليف
اتخاذ القرار	يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم اتخاذ القرار في المؤسسة	غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية
التعبير عن الانحرافات	يتم التعبير عنها بشكل كمي ويتم التركيز على الطاقة المستغلة للأنشطة	يتم التعبير عنها بشكل مالي
الهدف	هناك هدفين أساسيين هما: تصميم هيكل تكاليفي، والتأكد من القيمة الحقيقية للمنتج	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون ولا يقدم خدمة كافية للإدارة
السيطرة على التكاليف	سهولة وعالية الكفاءة	الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة

المصدر (بن تونسي وعبدو، 2018)

(5-2) مفهوم الأداء

إن معنى الأداء ينصرف إلى مجموعة واسعة من الأنشطة التي تتضمن جوانب كثيرة من الأفعال تتحدث عن ما تسعى إليه الوحدات الاقتصادية في تحقيق أكبر عائد ممكن عن طريق استغلال مواردها المحدودة أفضل استغلال، ولا يأتي ذلك إلا من خلال تشغيل طاقاتها الإنتاجية المتاحة بأقصى ما يمكن وتخفيض كلف إنتاجها إلى أقل ما يمكن والعناية بنوعية الإنتاج وجودته إلى الدرجة

التي تجذب جمهور المستهلكين إليه والاهتمام بتنمية عناصر الإنتاج والسعي المتواصل لرفع قدراتها الإنتاجية وعلى رأس ذلك القوى البشرية وتحديث الآلات والمعدات والموجودات الثابتة الأخرى بما يتلاءم مع الإدارة الإنتاجية واستخدام النظم المحاسبية الكفؤة ونظم المعلومات والارتقاء بوسائل التدريب والدراسات والبحوث بما يعزز قدرات الوحدة ويرتفع بإمكانياتها التشغيلية والتسويقية والإدارية (الكرخي، 2020).

يُعتبر الأداء محورياً أساسياً لنجاح أي مؤسسة من المؤسسات الاقتصادية حيث يُعد من أحد أكبر العوامل التي تساهم في تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة والذي يتمثل باستمرارية المؤسسة وبقائها وقدرتها على التنافس في السوق، الأمر الذي دفع الكثير من الباحثين والمختصين بتركيز جهودهم واهتمامهم على تحديد الأساليب والطرق التي تؤدي إلى الارتقاء بمستوى أداء المؤسسات لمسايرة التطورات السريعة التي تشهدها بيئة الأعمال، لذا فقد تم استخدام العديد من أدوات وأنظمة قياس وتقييم الأداء بهدف جمع معلومات صحيحة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة، وتتطلب عملية تقييم الأداء توفّر مجموعة من المعايير لغرض حساب مستوى الأداء الذي حققته الوحدة الاقتصادية، والوقوف على مستوى تطور أي جانب من جوانب نشاطها، ومن هنا جاء الاهتمام بدراسة هذه المعايير وتحليلها وتصنيفها حسب الفعاليات المختلفة وإجراء التطبيقات العملية عليها لمعرفة مدى قوتها القياسية ومدى قدرتها في تحديد مستويات الإنجاز في الوحدة خلال فترة زمنية معينة، ومقارنة ذلك مع ما انجز في السنوات السابقة في الوحدة نفسها ومع ما أنجزته الوحدات الاقتصادية المشابهة، ويُقصد بتقييم الأداء قياس أداء أنشطة المنظمة مجتمعة بالاستناد على النتائج التي حققتها في نهاية الفترة المحاسبية التي عادةً ما تكون سنة مالية واحدة، بالإضافة إلى معرفة الأسباب التي أدت إلى النتائج أعلاه واقتراح الحلول اللازمة للتغلب على أسباب النتائج السلبية بهدف الوصول إلى أداء جيد في المستقبل، ويُعرّف أيضاً بأنه الأداة التي

تُستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات وغالباً ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلاً وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة هي سنة في الغالب (الكرخي، 2020).

وقد ظهر في بداية التسعينات أسلوب جديد في تقييم الأداء يُعرف باسم بطاقة الأداء المتوازن، وهو أسلوب يأخذ بعين الإعتبار الجوانب المالية وغير المالية في تقييم المؤسسة والذي يغطي أربعة محاور رئيسية في تقييم الأداء وهي: محور الأداء المالي، محور الأداء التشغيلي، محور العملاء ومحور التعلم والنمو (بن بلخير وزمبو، 2018)، حيث سنتطرق في هذا المبحث الى محوري الاداء المالي والتشغيلي بالتفصيل بالإضافة الى القدرة التنافسية للشركة.

(6-2) الأداء المالي

يرى التيمي (2017) أن الأداء المالي للشركات يُركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف الموضوعية، ويُعبّر الأداء المالي عن أداء الشركات، حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.

(1-6-2) مفهوم الأداء المالي

يُعرّف (2016) Mwangi الأداء المالي بأنه عملية قياس نتائج سياسات وعمليات الشركة من الناحية المالية وتحديد نقاط القوة والضعف المالية للشركة من خلال ايجاد علاقات بين بنود المركز المالي وبيان الدخل، وتنعكس هذه النتائج في ربحية الشركة أو السيولة أو الرافعة مالية، كما يُعرّف

(العيساوي، 2022) الأداء المالي للشركات بأنه مؤشر على كيفية توظيف الشركات لمواردها ورأس المال الفكري وهيكل رأس المال لتوليد الإيرادات، ويتم تفسير نجاح شركة معينة بشكل أساسي من خلال معرفة نتائج أدائها خلال فترة زمنية معينة وقد أصبح موضوع الأداء بشكل عام والأداء المالي بشكل خاص من أكثر الجوانب التي يتم تناولها من الباحثون والكتّاب في مجال علم الإدارة، إذ يعد الأداء المالي من أكثر أبعاد الأداء استعمالاً في تقييم أداء الشركات، كونه أكثر الأبعاد ثباتاً وتطوراً. ويرى الباحث من خلال ما سبق بأن الاداء المالي قدرة الشركة على استغلال الشركة لمواردها الاقتصادية مثل: الأصول والالتزامات وحقوق الملكية بالإضافة على قدرتها على إدارة مصاريفها وإيراداتها لتحقيق أهدافها المالية.

(2-6-2) أهمية تقييم الأداء المالي

تبرز أهمية تقييم الاداء المالي للشركة في العديد من الجوانب، منها (العمّار ومهنا، 2016):

1. يبين قدرة الشركة على تنفيذ الاهداف المخطط لها، ويبين كفاءة استغلال الموارد المتاحة للشركة.
2. يكشف التطور الذي حققته الشركة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ.
3. يساعد في الإفصاح عن درجة المواءمة والانسجام بين الأهداف والإستراتيجيات المعتمدة، وعلاقتها بالبيئة التنافسية للشركة.
4. يقدم صورة شاملة لكافة المستويات الإدارية عن اداء الشركة وتحديد دورها في الاقتصاد الوطني.
5. يساعد في التأكد من توفر السيولة وقياس مستوى الربحية في ظل قرارات الاستثمار والتمويل والمخاطر المرافقة.

6. يعمل على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام المختلفة في الشركة، مما يساعد في تحسين مستوى الأداء.

7. يقدم إيضاحاً للعاملين في كيفية أداء مهامهم الوظيفية، ويعمل على توجيه الجهود لتحقيق الأداء الناجح الذي يمكن قياسه والحكم عليه.

إضافة إلى ما ورد أعلاه يرى الباحث أن عملية تقييم الأداء المالي تتمثل في اختبار لمدى فاعلية الشركة وإدارتها في تنفيذ إستراتيجيات تساعد الشركة على تحقيق أهدافها في المدى القصير ومن ثم في المدى البعيد.

(2-6-3) أهداف تقييم الأداء المالي

يتفق أغلب الباحثين على مجمل أهداف تقييم الأداء المالي والتي لخصها (بورنيسة وخنفري، 2017) بما يلي:

1. يُحفز على اتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة، فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة أو الأسهم، التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح وغيرها.
2. اداة لتشجيع العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها.
3. يُمكن من التعرّف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء الشركة أو لأداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة.

4. يهدف إلى تقييم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم

مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف فيها والاستفادة من البيانات التي

يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين.

5. تقنية تسمح باختبار مدى استغلال الموارد المتاحة والمتوفرة داخل المؤسسة بشكل فعال وفق

الأهداف الموضوعية.

6. يسمح الأداء المالي بتفادي الفوارق الناتجة مستقبلاً من سوء التوازن في الأنشطة عموماً التي

تظهر بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المرتقبة، فالتقييم الأدائي يهدف أساساً إلى التحكم

في الحدث قبل وقوعه.

7. يكشف عن موطن الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية وإجراء تحليل شامل لها

وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها.

8. تشخيص المجالات التي تكون في حاجة إلى إجراءات تصحيحية والعمل على معالجتها.

ومما سبق يرى الباحث بأن الهدف من تقييم الأداء المالي هو تقييم مدى سلامة عمليات التخطيط

والتنفيذ لسياسات الشركة، ومدى واقعية الأهداف الموضوعية، وبالتالي فإن عملية التقييم تكشف ما

إذا كان عدم تحقيق أهداف الشركة عائد على عدم واقعية التخطيط وسوء تقدير ما تواجهه الشركة

من اخطار وما تملكه من نقاط قوة أو تواجهه من نقاط ضعف.

(2-6-4) خطوات تقييم الأداء المالي

لا يوجد اتفاق بين الباحثين على خطوات أو مراحل محددة لعملية تقييم الأداء المالي، إذ يرى

(العيساوي، 2022) بأن عملية تقييم الأداء المالي تمر بعدة مراحل تتمثل بما يلي:

1. **مرحلة التخطيط:** يتم في هذه المرحلة إعداد الموازنات والقوائم التقديرية وبعدها يتم تحديد

أدوات التقييم والأهداف المستقبلية المتوقعة.

2. **مرحلة مقارنة النتائج:** يتم في هذه المرحلة مقارنة نتائج الأداء الفعلي مع الأداء المخطط

لغرض معرفة مدى تحقق الأهداف التي تم وضعها مسبقاً.

3. **مرحلة ما بعد مقارنة النتائج:** يتم في هذه المرحلة تحديد ما إذا كان هناك انحرافات بهدف

تحليلها وتشخيص أسبابها ومعالجتها.

بينما يرى (محمد، 2019) بأن عملية تقييم الأداء المالي تتم بعدة خطوات وهي:

1. الحصول على القوائم المالية ذات العلاقة بأداء الشركة خلال فترة زمنية محددة.

2. تحديد المؤشرات المالية المناسبة مثل (نسب الربحية ونسب السيولة ونسب الاستثمار) وغيرها

من النسب التي تقيس الأداء المالي للشركة في عدة جوانب مختلفة.

3. استخراج النتائج وتحليلها لمعرفة الانحرافات والفروقات ونقاط الضعف.

4. وضع التوصيات المناسبة بعد معرفة أسباب الانحرافات وأثرها على أداء الشركة بهدف

معالجتها.

ويرى الباحث من خلال ما سبق أن عملية تقييم الأداء المالي من أخطر العمليات خاصة إذا

كانت غير مبنية على أسس كمية او موضوعية بحيث يصبح هناك مجال للأحكام الشخصية في

عملية التقييم، لذلك أصبح هناك جهات مختصة في تقييم الأداء المالي لضمان المهنية والحيادية في

عملية التقييم، لأن تبعات أي خلل في عملية التقييم ربما تكون ذات آثار سلبية على الموظفين، وبالتالي على الشركة.

(2-6-5) المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء المالي

تم قياس الأداء المالي لغايات هذه الدراسة من خلال المؤشرات الآتية:

1. العائد على الأصول (ROA):

هو مؤشر يقيس مدى كفاءة الشركة في استخدام أصولها لتحقيق أهدافها في توليد الأرباح الحصول على الأرباح من خلال استغلال أصولها، وهو مقارنة صافي الربح وإجمالي الأصول (Gabriel, 2016)، وتم تعريفه أيضاً بأنه مقياس للفعالية الإجمالية على أساس مقدار الربح المحقق بالنسبة للاستثمار والمبيعات (Fehmi, 2018).

2. نسبة العائد على حقوق الملكية (ROE):

يُعتبر العائد على حقوق الملكية مؤشر مهم لعوائد الأسهم العادية للمساهمين وهو مؤشر مهم للمالكين، حيث يتم احتسابه على أنه صافي الربح مقسوماً على إجمالي حقوق الملكية، ويأخذ هذت المقياس بعين الإعتبار أثر النشاطات التشغيلية والتمويلية، ويكون المالكون أفضل حالاً كلما كان معدل هذا العائد أعلى (Gitman & Zutter, 2012).

3. نسبة هامش صافي الربح (NPM):

وتعتبر هذه النسبة مقياس لمقدار صافي الربح المتحقق بعد الفوائد والضرائب عن كل دينار من صافي المبيعات أو الإيرادات. وأعلى نسبة تشير إلى الشركة الأكثر ربحية، والتي لها سيطرة أفضل على التكاليف بالمقارنة مع الشركات المنافسة الأخرى وتكون هذه النسبة بمثابة المقياس الحقيقي لكفاءة الإدارة،

لأنه ليس لإدارة المشروع سيطرة فعلية على الفوائد والضريبة والأرباح والمصروفات الأخرى. لكن لا بد من قراءتها مع هامش صافي الربح للحصول على تفاصيل دقيقة لربحية الشركة (Banani, 2019). ويرى الباحث أن هذه الجوانب تغطي جوانب الأداء المالي المتعلقة بهذه الدراسة ولكن ذلك لا يعني عدم إمكانية اشتقاق مؤشرات أداء أخرى تلبية رغبة المحلل أو مستخدم البيانات المالية أو متخذي القرارات.

(7-2) الأداء التشغيلي

تهدف العديد من الشركات إلى أن تكون رائدة في مجال عملها ومنافس قوي للشركات الأخرى في نفس القطاع، ولكي تصل إلى أهدافها كان لا بد من أن تسلط الضوء على الأداء التشغيلي لها لكي تتمكن من تلبية احتياجات المستهلكين من جهة، والوقوف أمام الشركات المنافسة لها من جهة أخرى، حيث أن الأداء التشغيلي يعبر عن النتائج المتعلقة بالأصول المستخدمة لتحقيق تلك الأهداف، بحيث ينصبّ التركيز في تحديد الأداء التشغيلي على كيفية تحويل الأصول إلى أرباح، ومدى كفاءة وفاعلية استخدام الموارد لتوليد الإيرادات. (زهرة ودحمان، 2020)

(1-7-2) مفهوم الأداء التشغيلي

تعددت وجهات نظر الباحثين في تعريف الأداء التشغيلي وذلك بسبب الجانب الذي ينظر من كل باحث في تعريف الأداء التشغيلي، حيث عرّف (Valdez, 2017) الأداء التشغيلي على أنه: مقياس لمدى تحقيق الشركة لأهدافها التشغيلية المختلفة والمتمثلة في مجموعة من الأبعاد مثل الكفاءة والفاعلية و الجودة والمرونة والتكلفة وسرعة التسليم، استجابةً للمتطلبات المتغيرة في السوق وزيادة قدرتها على المنافسة، وعرّف كل من (Bento & Tontini, 2018) على أنه الأداء الذي يهدف إلى تقديم المنتجات بأقل الأسعار مقارنة بالمنافسين، وبخلوها من عيوب التصنيع، بالإضافة إلى

السرعة في التسليم مع إحداث تغييرات سريعة في تصميم المنتجات والتفوق على المنافسين، أما (طابع، 2019) فيرى أن الأداء التشغيلي يهتم على نطاق واسع بالعمليات والأنشطة التشغيلية، بحيث يتم قياسه بمؤشرات مثل كفاءة العمليات الداخلية، مدى جودة المنتج ومدى قدرة المنشأة على تقديم تشكيلة جديدة من المنتجات، ويشمل أيضاً على الأداء المالي، فالأداء التشغيلي يهتم بمصلحة جميع الأطراف المعنية بالمنظمة من خلال تحقيق اهدافهم المختلفة، بينما عرّفه (صلاح الدين ومحمد، 2020) على أنه : مجموعة من الأولويات التنافسية المتمثلة في الجودة والتكلفة المنخفضة والمرونة والسرعة في التسليم والتي تمكن المنشآت من قياس الأداء التشغيلي الخاص بها، وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن الشركة تمثل مجموعة من النشاطات التشغيلية والمساندة وأن الأداء التشغيلي يقيس مدى نجاح الشركة في قدرتها على استثمار مواردها البشرية والفنية والمعلوماتية والمادية المتاحة لها، وهو يرتبط بباقي جوانب الأداء داخل الشركة.

(2-7-2) أهمية الأداء التشغيلي

يُعتبر الأداء التشغيلي من أهم الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها حيث يُسهم الأداء التشغيلي وبشكل مباشر في تنمية الخدمات والمنتجات ، كما يُعد مقياس مهم جداً يتم من خلاله تحديد مدى قدرة الشركة على الاستمرار في أنشطتها ومدى إتقان القيام بهذه الأنشطة من خلال أقسام الشركة المختلفة، كما أن التعرف على الأداء التشغيلي يساعد في الكشف عن مدى قدرة الشركة على مواجهة التحديات والمحددات البيئية ودرجة ملاءمة الإجراءات الإستراتيجية لأهداف الشركة ومواردها، فالأداء التشغيلي هو انعكاس لكيفية استخدام الشركة لمواردها المادية والبشرية والتكنولوجية واستثمارها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها، وبالتالي فهو محصلة لكافة العمليات التي تقوم بها الشركة، وإن أي خلل فيها لابد من أن يُشوّه الأداء العام الذي يعدّ مرآة الشركة (الذنيبات، 2021).

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن عملية تقييم الأداء التشغيلي بشكل أساسي هي عملية تهدف إلى التطوير المستمر (Continuous Improvement) بحيث تؤدي إلى معالجة كافة جوانب الضعف في أداء الشركة والوصول بأداء الشركة إلى الصورة المثالية عن طريق استغلال جميع الموارد التي تمتلكها الشركة أو تسيطر عليها بكل كفاءة وفعالية.

(3-7-2) أبعاد الأداء التشغيلي

تتطلب عملية قياس الأداء بشكل موضوعي تحديد أبعاد قابلة للقياس بحيث تمكن المنشأة من قياس أدائها التشغيلي بشكل يحدد الهدف من عملية التقييم، ويرى (صلاح الدين ومحمد، 2020) بأن أبعاد الأداء التشغيلي تتمثل فيما يلي:

1. الجودة

تُعرف الجودة بأنها قدرة إدارة العمليات في المنشأة على إنتاج منتجات أو خدمات مطابقة للمواصفات المحددة مسبقاً، والتي تتفق مع حاجات ورغبات المستهلكين، مما ينعكس على حجم مبيعات المنشأة ومن ثم على الدخل وبالتالي على حجم الأرباح التي تنشأ من هذه المبيعات، فالمنشآت التي لا تلبي حاجات المستهلكين قد تفقد مبيعاتها وحصتها السوقية من هذه المنتجات أو الخدمات، فالجودة العالية تعكس قوة الشركة من أجل التميز والمنافسة في الأسواق.

2. التكلفة

وهي قدرة المنشأة على تقديم منتجات بأسعار أقل من أسعار المنافسين وذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار جميع العناصر التي تؤدي إلى خفض التكاليف مثل تخفيض تكاليف الأجور، والمواد، ونسبة التالف، والتكاليف الأخرى المتعلقة بإنتاج السلع والخدمات مع الحفاظ على جودة المنتجات والخدمات المقدمة للمستهلكين.

3. المرونة

تُعرف المرونة بأنها قدرة المنشأة على الاستجابة للتغيرات غير المتوقعة في العمليات الإنتاجية والتي تحدث في السوق بسبب التغيرات والتطورات التي تحدث باستمرار، والمرونة تعتبر من أهم الأدوات والأبعاد التي تعتمد عليها المنشآت في المنافسة لأن المرونة تمكن المنشآت من القدرة على تعديل المنتجات الحالية وتقديم منتجات جديدة والاستجابة لرغبات المستهلكين وتلبية احتياجاتهم.

وبذلك فإن الاهتمام ببعد المرونة في الأداء التشغيلي والعمليات الإنتاجية يُكسب المنشأة ميزة تنافسية كبيرة في مواجهة المنافسين بحيث يكسبها القدرة على تلبية احتياجات المستهلكين، مما يزيد من حصة المنشأة السوقية ويقوي موقفها مقابل المنافسين مما يساعدها على البقاء والاستمرار وتحقيق المزيد من الأرباح والدخول في الأسواق المحلية والعالمية والمنافسة فيها.

4. التسليم

يتعلق التسليم بقدرة المنشأة على تقديم السلع والخدمات بشكل مستمر وفي الوقت الذي يحتاج فيه المستهلك لتلك السلع والخدمات، ويعتبر التسليم بُعد هام جداً من أبعاد الأداء التشغيلي وعامل مهم من عوامل الميزة التنافسية للمنشأة، وذلك لأنه يلبي حاجة المستهلكين للسلع والخدمات بالكميات المناسبة والأوقات المناسبة.

(4-7-2) مقاييس الأداء التشغيلي:

يعتبر قياس الأداء التشغيلي بالغ الأهمية في جميع المؤسسات في القطاعين العام والخاص وفي المؤسسات الربحية وغير الربحية، حيث أن تقييم الأداء المالي لوحده لا يكفي لتقييم الشركة بشكل مناسب، وإنما على الشركات أن تأخذ بعين الاعتبار تقييم الأداء التشغيلي للشركة الى جانب الأداء

المالي، لعكس الأداء الحقيقي للشركة، ومن أهم المقاييس التي تستخدم في قياس الأداء التشغيلي، كفاءة التكلفة، معدل دوران الأصول ومعدل دوران المخزون (Liu, et al.,2020).

1. كفاءة التكلفة

عرّف الباحثون كفاءة التكلفة بأنها مدى نجاح الشركة في تخفيض إجمالي تكاليف مدخلات الإنتاج التي يمكن ان ينتج عنها نفس مستوى الجودة من المنتجات بهدف تحقيق أعلى عائد من بيع هذه المنتجات، ويمكن قياس كفاءة التكلفة من خلال ثلاثة أبعاد (Abu Baker, 2021):

- أ. كفاءة العمالة والتي يتم احتسابها من خلال قسمة تكلفة العمالة على إجمالي المبيعات.
- ب. تكلفة المواد والتي يتم احتسابها من خلال قسمة تكلفة المواد على إجمالي المبيعات.
- ج. كفاءة التكلفة الإجمالية وهي مجموع كفاءة تكلفة العمالة وكفاءة تكلفة المواد مقسومة على إجمالي المبيعات.

2. معدل دوران الأصول

يقيس معدل دوران الأصول قدرة الشركة على توليد المبيعات من خلال استخدام أصول الشركة، ويتم احتساب معدل دوران الأصول بقسمة صافي المبيعات على متوسط إجمالي الأصول (Gibson, 2008).

3. معدل دوران المخزون

يقيس معدل دوران المخزون عدد المرات التي تقوم بها الشركة ببيع أو استبدال مخزونها من البضائع خلال فترة معينة، حيث يعطي هذه المؤشر نظرة مهمة حول الأداء التشغيلي للشركة ومدى سرعة بيع منتجاتها، ويتم احتساب معدل دوران المخزون بقسمة تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون (Gibson, 2008).

(8-2) القدرة التنافسية

في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية التي يشهدها العالم ، تحولت النظرة العامة للمؤسسات من نظام مغلق الى نظام مفتوح يتأثر ويؤثر بالمحيط الخارجي الذي يتميز بالتغير السريع وحدّة المنافسة، مما استوجب على المؤسسات الاقتصادية السعي إلى البقاء والنمو والتفكير عن طريق الاستغلال الأمثل للقدرات التنافسية المتاحة للمؤسسة والتي تجعلها أقوى من منافسيها ومن هذه المنطلق تتحدد كفاءة المؤسسات الاقتصادية في تحقيقها لأهدافها بدرجة كبيرة، وبمقدرتها على التنافس والصمود في إطار تسوده روح المنافسة والتسابق نحو التكنولوجيا على وجه الخصوص، وكل هذا يؤدي الى المعرفة التامة والحرص على متطلبات التنافس لبناء القدرة التنافسية، بالإضافة الى تطويرها من أجل البقاء في السوق والحفاظ على القيمة السوقية (عقون، 2021).

(1-8-2) مفهوم القدرة التنافسية

تُعرّف القدرة التنافسية على مستوى الشركة بأنه القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفاعلية من المنافسين الآخرين في السوق المحلية والدولية مما يؤدي إلى نجاح مستمر لهذه المؤسسة على الصعيد المحلي والعالمي، وذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج المستخدمة في العملية الإنتاجية (محمد، 2022).

كما أنها تُعرّف أيضاً بأنها القدرة على إنتاج سلع وخدمات بالتنوع الجيدة والسعر المناسب، وفي الوقت المناسب، مما يؤدي إلى تلبية احتياجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى (حجازي وسعاد، 2013).

وبناءً على ما سبق يرى الباحث بأن القدرة التنافسية هي قدرة الشركة على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق المحلية والدولية عن طريق تلبية احتياجات المستهلكين بأفضل جودة وأقل التكاليف مما يؤدي إلى زيادة حصتها السوقية في الأسواق المحلية والعالمية.

(2-8-2) أهمية القدرة التنافسية

تتبع أهمية القدرة التنافسية من كونها تعمل على توفير البيئة التنافسية الملائمة لتحقيق كفاءة تخصيص الموارد واستخدامها وتشجيع الإبداع والابتكار، بما يؤدي إلى تحسين وتعزيز الإنتاجية والارتقاء بمستوى نوعية الإنتاج ورفع مستوى الأداء وتحسين مستوى معيشة المستهلكين عن طريق تخفيض التكاليف والأسعار، بالإضافة إلى أن القدرة التنافسية تساعد على القضاء على أهم العقبات التي تواجه تحسين الكفاءة والإنتاجية ألا وهي أن الدول الصغيرة تعاني من صغر حجم السوق المحلي وبالتالي فهي بحاجة للمنافسة في الأسواق الخارجية، ويُعتبر توفير البيئة التنافسية وسيلة فعالة لضمان الكفاءة الاقتصادية وتعزيز النمو الاقتصادي وتحسين مستويات المعيشة، وعليه فإن أهمية القدرة التنافسية تكمن فيما يلي (محمد، 2022):

1. توفير بيئة تنافسية ملائمة لتحقيق كفاءة تخصيص الموارد واستخدامها، وتشجيع الإبداع والابتكار بما يؤدي إلى رفع مستوى الأداء وتحسين معيشة المستهلكين من خلال خفض التكاليف والأسعار.
2. تساعد على القضاء على إحدى أهم العقبات التي تواجه تحسين الكفاءة والإنتاجية، ألا وهي عقبة ضيق السوق المحلي، وحجز حصة سوقية للشركة في الأسواق العالمية ومكانة استراتيجية بين المنافسين في الأسواق.

3. إن توفير البيئة التنافسية يعتبر وسيلة فاعلة لضمان الكفاءة الاقتصادية وتعزيز النمو الاقتصادي وتحسين مستويات المعيشة.

4. تعكس القدرة التنافسية الصفات الهيكلية الأساسية لكل اقتصاد وطني.

(3-8-2) أنواع القدرة التنافسية

يتم تقسيم القدرة التنافسية إلى عدة أنواع أهمها (حريز وعبد الرحمن، 2014)

1. **تنافسية التكلفة الأقل:** وهي قدرة الشركة على تصميم، تصنيع وتسويق منتج أقل تكلفة

بالمقارنة مع الشركات المنافسة وبما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر، ولتحقيق هذه

الميزة لا بد من فهم الأنشطة الجوهرية في سلسلة القيمة المضافة في الشركة والتي تعد

المصدر الرئيسي للقدرة التنافسية.

2. **تنافسية تميز المنتج أو الخدمة:** وهي قدرة الشركة على تقديم منتج متميز وفريد وله قيمة

مضافة من وجهة نظر المستهلك ، أي انه يتميز بجودة أعلى، خصائص خاصة للمنتج

وخدمات ما بعد البيع ، لذا فإنه من الضروري فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج من

خلال أنشطة سلسلة القيمة المضافة وتوظيف قدرات الشركة لتحقيق هذا التميز.

3. **القدرة التنافسية السعرية وغير السعرية:** السعرية تتمثل في انخفاض ما يدفعه المشتري

مقابل ما تقدمه الشركة من منتج أو خدمة مقارنة مع ما تقدمه الشركات المنافسة لنفس

المنتج أو الخدمة، أما غير السعرية فإنها تتمثل في سرعة استلام المستهلك للمنتج أو الخدمة

مقارنة مع ما يقدمه المنافسون لنفس المنتج أو الخدمة.

4. **القدرة التنافسية النوعية المرتكزة على عوامل غير سعرية:** أي أنها تركز على عوامل غير

متصلة بالسعر والتكاليف وهي تتركز بالمعرفة والدراية التامة بباقي العوامل التي تتعلق

بمفهوم التنافسية والتي لا ترتبط بالسعر، ويُشار إليها بالتنافسية النوعية ، وهي تركز على عناصر الأداء الإبداعي والتقني والابتكارات ونوعيتها ودرجة ملاءمتها مع احتياجات المستهلكين.

(4-8-2) مؤشرات القدرة التنافسية

يمكن قياس القدرة التنافسية للشركة من خلال العديد من المؤشرات ولكن من أهم المؤشرات التي تم الاعتماد عليها في قياس القدرة التنافسية لغايات هذه الدراسة هو مؤشر الحصة السوقية والذي يبين نصيب الشركة من مبيعات السوق من نفس القطاع، وقياس مدى تحقيق أهداف الشركة من النمو والاستمرار، وقد تسعى كل الشركات الى الحصول على نصيب معين من مبيعات السوق الذي تعمل فيه، حيث يكون هذا الهدف ملائماً إذا كان السوق ينمو وكانت هناك فرصة مستقبلية تسعى الشركة الى اغتنامها (عثماني، 2016).

ويرى الباحث مما سبق أن مؤشر الحصة السوقية يُعتبر من أهم مؤشرات القدرة التنافسية لأنه يشير إلى نسبة مبيعات الشركة الى إجمالي مبيعات القطاع التي تنتمي اليه الشركة، فكلما ارتفعت هذه النسبة كلما دل ذلك على قدرة الشركة التنافسية في السوق.

(9-2) نبذة عن شركة أدوية الحكمة

شركة أدوية الحكمة هي من الشركات الرائدة في مجال صناعة الأدوية، تأسست الشركة في الأردن عام 1978، حيث تختص الشركة بصناعة وتوزيع مجموعة واسعة من الأدوية، وتخدم الأسواق العالمية في أكثر من 50 دولة، وتعمل الشركة من خلال مرافق تصنيع متقدمة تقع في الولايات المتحدة وأوروبا والشرق الأوسط وشمال أفريقيا، مما يمكنها ممن تلبية احتياجات الأسواق العالمية بفعالية، وتلتزم الشركة بمعايير الجودة والامتثال في عمليات التصنيع، ومن أبرز إنجازاتها هو توسيع

حصتها السوقية في الأسواق العالمية عبر الاستحواذ على شركات أخرى وتعزيز قدراتها البحثية والتطويرية، وتسعى الشركة باستمرار لتحسين الصحة العامة وتوفير أدوية ميسورة التكلفة للمرضى حول العالم." Hikma Pharmaceuticals. Accessed June 1, 2024. " <https://www.hikma.com>.

(10-2) الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة الأساس في تكوين الإطار النظري للدراسة، وتحديد الفجوة البحثية التي توصل إليها الباحثون السابقون، وفي هذا المبحث سيتم عرض بعض الدراسات السابقة التي تناولت أثر تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية.

(1-10-2) الدراسات باللغة العربية

دراسة (حميد وحسون، 2023) بعنوان: دور نظام التكلفة على أساس النشاط في مواجهة القصور في الأنظمة التقليدية دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في مواجهة أوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية في قطاع صناعة الأدوية والتي تم انتقادها بسبب عدم قدرتها عن توفير معلومات دقيقة عن تكاليف المنتجات غير المباشرة وبيان دور المعلومات الناتجة عن نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) ، ولتحقيق هذا الهدف تناولت الدراسة إجراء دراسة حالة على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء ، وذلك من خلال محاولة تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) للاستفادة من المعلومات الدقيقة التي يقدمها النظام في حساب تكاليف المنتجات غير المباشرة بهدف الحصول على معلومات دقيقة في الشركة محل البحث، وتوصلت الدراسة الى أن نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) ظهر نتيجة

لأوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية المتعلقة بعدم قدرتها على القياس الدقيق للتكاليف الغير مباشرة، فضلاً عن عدم كفاءة الأنظمة التقليدية في تتبع الفاقد أو الأنشطة غير المضيئة للقيمة، وكذلك وجود طاقات وإمكانات للشركة لم يتم استغلالها بصورة صحيحة، وأوصت الدراسة بضرورة المبادرة في تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات، وذلك بالاستعانة بذوي الخبرة والمتخصصين في هذا المجال، وضرورة العمل على تطوير النظام المحاسبي المطبق في الشركة محل الدراسة، لمواكبة المستجدات والأنظمة والتقنيات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية.

دراسة (عوده، 2022) بعنوان: أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في الأولويات التنافسية في شركات الصناعات الدوائية الأردنية: الدور الوسيط لرأس المال البشري

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في الأولويات التنافسية في شركات الصناعات الدوائية الأردنية مع وجود الدور الوسيط لرأس المال البشري، حيث اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّن مجتمع الدراسة من جميع العاملين الذين يشغلون الوظائف الإدارية والمحاسبية في شركات الصناعات الدوائية المدرجة في سوق عمان المالي، وتم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد وتحليل الانحدار الخطي البسيط وتحليل الانحدار الهرمي كأساليب إحصائية لتحليل فرضيات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت في الأولويات التنافسية بأبعادها (الجودة، المرونة، التسليم والابتكار) في شركات الصناعات الدوائية الأردنية، ووجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في الأولويات التنافسية بأبعادها (الجودة، المرونة، التسليم والابتكار) في شركات الصناعات الدوائية الأردنية في ظل وجود رأس المال البشري. وأوصت الدراسة

بضرورة اهتمام شركات الصناعات الدوائية بعامل الوقت في مراحل الإنتاج المختلفة كونه له أهمية كبيرة في استمرار عملية الإنتاج.

دراسة (الجندب، 2021) بعنوان: أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت "TDABC" على الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدراء الماليين

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المديرين الماليين، حيث تكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددهم (41) موظف، وقد تكونت عينة الدراسة من (34) موظفاً وموظفة بمعدل موظف واحد من كل شركة تم اختيارهم بطريقة الحصر الشامل. وتم استخدام المنهج الوصفي لمناسبته لطبيعة هذه الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SSPS) لاستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وقد أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المديرين الماليين. واوصت الدراسة بضرورة العمل على توعية جميع المستويات الإدارية في الشركات الصناعية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخصوصاً نظام (TDABC)، استجابة للمتغيرات البيئية السريعة من خلال نشر الدراسات المعنية بهذا المجال، وعقد المؤتمرات والدورات التي تعرف أصحاب القرار بأهمية هذه الأساليب.

دراسة (علاوة، 2021) بعنوان "دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس - أم البواقي"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج في مؤسسة مطاحن سيدي أرغيس - أم البواقي، حيث يعتبر هذا النظام من أهم الطرق الحديثة المستعملة في الشركات الصناعية، وذلك بهدف تخفيض تكلفة الإنتاج إلى أقل حد ممكن عن طريق التوزيع الأمثل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط من النشاطات التي تساهم في إنتاج المنتج على عكس الطرق التقليدية التي تعتمد على مبدأ الاعتماد على معدل ثابت في توزيع التكاليف غير المباشرة، وقد تم دراسة حالة مؤسسة مطاحن سيدي أرغيس أم البواقي في الجزائر، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المؤسسة محل الدراسة تعتمد على الطرق التقليدية في تحديد تكاليفها الغير مباشرة، وهذا ما يؤثر بشكل سلبي على قدرتها التنافسية، ومن خلال تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) تم تخفيض تكاليف إنتاجها مما يعزز قدرتها على توفير منتجاتها للمستهلكين وفقا لاحتياجاتهم من ناحية الجودة والتكلفة، بالإضافة إلى أن تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) يؤدي إلى توفير معلومات أكثر دقة وواقعية تساعد في اتخاذ القرارات السليمة والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وقد أوصت الدراسة على ضرورة الاستفادة من التقدم التكنولوجي داخل الشركات الصناعية لتقليل تكاليف الإنتاج قدر الإمكان من خلال تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)، وضرورة تبني الشركات لهذا النظام لما له من مزايا عديدة في إعطاء نتائج دقيقة ومعلومات تساعد الشركة في تحقيق الريادة في السوق.

دراسة (اللوزي، 2020) بعنوان: نظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة وأثره على الاداء المالي: دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية

هدفت هذه الدراسة الى فحص أثر تطبيق نظام إدارة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC/M) في البنوك التجارية الأردنية على الأداء المالي، حيث تكونت عينة الدراسة من 9 بنوك تجارية اردنية، وتبين بأن 7 بنوك منها تطبق نظام إدارة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC/M)، وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية لفحص البيانات التي تم جمعها، مثل التحليل الوصفي وتحليل العامل وتحليل المصادقية واستخدام عدة نسب مالية مهمة لقياس الأداء المالي للبنوك، وبينت نتائج تحليل الانحدار لفحص الفرضيات بأنه لا يوجد أثر واضح بين تطبيق نظام إدارة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC/M) وبين الأداء المالي في البنوك التجارية الأردنية، حيث أن نتائج تحليل الانحدار بينت أن هنالك علاقة إيجابية بين تطبيق النظام وبين 3 نسب مالية فقط من أصل 6 نسب مالية وهي: نسبة القروض الى الأصول (Loans to Assets)، نسبة العائد على الأصول (ROA) ونسبة العائد على حقوق الملكية (ROE)، كما بينت نتائج المقارنة بين النسب المالية قبل تطبيق النظام وبعد تطبيقه بوجود تحسن فقط في نسبتين من أصل 6 نسب مالية وهما: نسبة مكرر الربحية (P/E) ونسبة السعر الى القيمة الدفترية (P/B) وهما النسبتين القائمتين على السوق، اما باقي النسب فبعضها بقي كما هو وبعضها الآخر انخفض بعد تطبيق النظام، الأمر الذي يدل على أن نظام إدارة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC/M) أثر بشكل إيجابي على الأداء السوقي للبنوك بينما لا يوجد أثر واضح له على الأداء المالي داخل البنوك، وقد أوصت الدراسة إدارة البنوك على تطبيق هذه النظام وإجراء العديد من الدورات التدريبية للموظفين حول تقنيات وأساليب النظام وكيفية تطبيقه، وعمل المزيد من البحوث والدراسات حول إمكانية تبني هذه النظام والفوائد المتوقعة من تطبيقه.

دراسة (شقور، 2020) بعنوان 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)

هدفت هذه الدراسة 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 اتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة ، وقد تكوّن مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان في سنة 2019، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة لقياس متغيرات الدراسة (التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) ونظام الإدارة حسب الأنشطة (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 2019 ، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن هناك أثر للتكامل في تطبيق النظامين على تكلفة الموارد المستخدمة، كما بينت الدراسة وجود أثر للتكامل في تطبيق النظامين على وتكلفة الطاقة غير المستخدمة، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر للتكامل في تطبيق النظامين في تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، وأوصت الدراسة الى البدء بالتطبيق الكامل للشركات الصناعية الأردنية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة لما له من تأثير على قرارات التسعير وخفض التكاليف غير المباشرة، وزيادة القدرة التنافسية في الأسواق المختلفة ، وضرورة التكامل بين نظامي التكاليف المبني على الأنشطة ونظام الإدارة المبني على الأنشطة فيما يتعلق بالتكاليف الإستراتيجية ، مما يساعد الإدارة على إعداد تقارير بشكل أفضل ، كما أوصت بإجراء المزيد من الدراسات حول نظام التكلفة المبني على الأنشطة ونظام الإدارة المبني على الأنشطة وأنظمة التكاليف الحديثة الأخرى.

دراسة (أمشهر، 2020) بعنوان: الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية وأثرها على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية: دراسة ميدانية على جامعة سرت - ليبيا

هدفت هذه الدراسة لبيان أثر الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في قصور أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في زيادة كفاءة الأداء المالي في جامعة سرت في ليبيا في ظل المنافسة التي يشهدها العالم بين منشآت الأعمال، حيث تم دراسة أثر التكلفة المستهدفة، نظام التكلفة المبني على الأنشطة، نظام القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن كأساليب حديثة لإدارة التكلفة على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة قد ساهم في تخفيض التكاليف دون المساس بالنوعية والشروط القانونية لمنح الدرجات العلمية للبرامج الدراسية، وقد اوصت الدراسة بإنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف وتقديم كل يلزم من تسهيلات لازمة لتدريب الموظفين والعاملين على الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة واطلاعهم على المستجدات العلمية في هذا المجال.

دراسة (النهود، 2018) بعنوان: أثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، حيث تم جمع البيانات عن طريق تطوير استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة والمكونة من (352) استبانة، حيث تكوّن مجتمع الدراسة من العاملين في قسم المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية والبالغ عددهم (400) موظف أستردها منها (392) استبانة، وتبين وجود (40) استبانة غير صالحة للتحليل، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائياً، وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة بأنه يوجد أثر لتطبيق نظام التكلفة المبني على

الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على قرارات التسعير في الشركات الصناعية المساهمة العامة لأنه يساعد الشركة في تحقيق الإستراتيجيات والأهداف التسعيرية التي تتطلع إلى تحقيقها، وقد أوصت الدراسة بأهمية قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة بالتركيز على برمجة النظام المحاسبي المطبق في الشركة لكي يقوم بقياس تكاليف الأنشطة بدقة وزيادة الاهتمام بتوفير خبراء ومدربين لتدريب العاملين في الشركة على إجراءات تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة.

دراسة (جرادات، 2018) بعنوان: أثر أنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأكاديميين والمدققين الخارجيين، وتكوّنت عينة الدراسة من (30) أكاديمي و (40) مدقق، وقد تم تطوير استبانة وتوزيع (70) نسخة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد أظهرت النتائج عدم وجود تأثير لأنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي من وجهة نظر الأكاديميين، أما من وجهة نظر المدققين الخارجيين فقد كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو النظام الأكثر تأثيراً على الأداء المالي، وقد أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات حول أثر أنظمة التكاليف على الأداء المالي في جميع قطاعات الشركات في الأردن باستخدام مؤشرات الأداء المالي، وإجراء دراسات مماثلة في الدول الأخرى وخاصة العربية كونها تتشابه مع الأردن في النواحي الاجتماعية والثقافية، بالإضافة إلى إنشاء دورات توعوية لشرح أبعاد أنظمة محاسبة التكاليف وأثرها الجوهري على أداء الشركة المالي على المدى القريب والبعيد.

(2-10-2) الدراسات باللغة الأجنبية

Aicha and Abdelkhalek, (2023), "Proposed Implementation of Activity-Based Costing in A Manufacturing Company"

دراسة (عيشة وعبد الخالق، 2023) بعنوان: التنفيذ المقترح للتكلفة على أساس النشاط في شركة صناعية

هدفت هذه الدراسة بيان النتائج المترتبة على تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في شركة تصنيع تستخدم أنظمة التكاليف التقليدية، حيث قامت الدراسة بمقارنة التكاليف المباشرة وغير المباشرة باستخدام نظام التكاليف التقليدي المستخدمة في الشركة مع نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وأظهرت النتائج وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في معالجة التكاليف غير المباشرة، حيث أنه لم يتغير المبلغ الإجمالي للتكاليف غير المباشرة ولكن التغيير كان في طريقة توزيعها على المنتجات بناءً على النشاط الذي أدى إلى نشوء التكاليف غير المباشرة، ولا يتم تحميل تكاليف إضافية على المنتج الذي يستهلك المزيد من وحدات العمل بناءً على هذا النظام، بالإضافة إلى أن نظام التكلفة المبني على الأنشطة قد يواجه بعض المحددات والقيود وهذه يعقد استخدامه خصوصاً في الشركات التي تحتوي على أنشطة معقدة، وقد أوصت الدراسة على إجراء المزيد من الدراسات على نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاعات مختلفة، لفهم كيفية تطبيقه والاستفادة منه ومساعدة الشركات في اتخاذ القرار المناسب في تطبيقه أو عدم تطبيقه.

Tan L. & Feng J. (2023), Problems Caused and Solved by Activity-Based Costing in Development and Dissemination

دراسة (Ten & Feng, 2023) بعنوان: المشاكل التي يسببها ويحلها نظام التكاليف المبني على الأنشطة

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم ومناقشة الأدبيات ذات الصلة في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة للتحقيق في مزايا وعيوب هذه النظام في حل مشكلة تقدير التكلفة، فضلاً عن مزاياه التي يتميز بها عن الطرق التقليدية، بالإضافة إلى استكشاف العوامل التي أدت إلى نمو ونشر نظام التكلفة المبني على الأنشطة في السنوات الأخيرة وآثاره على إدارة الشركات والصعوبات التي يعالجها، واعتمدت هذه الدراسة على الأبحاث الأدبية السابقة وتوليف النظريات العلمية والتحليل النقدي، وأظهرت نتيجة هذه الدراسة بأن نظام التكلفة المبني على الأنشطة أكثر ملاءمة لنظام الإنتاج المعقد والمناخ الاقتصادي غير المستقر، وخلصت هذه الدراسة أيضاً إلى أن العناصر الهيكلية والسياقية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأداء نظام التكلفة المبني على الأنشطة، وعلى الرغم من النية المعلنة لاستخدام هذا النظام لتعزيز الأداء المالي، فإن العديد من الشركات مترددة في اعتماده بسبب تكلفته المرتفعة والمستوى العالي من التعقيد في تطبيقه، وهذه يساهم في عدم رضا العملاء أيضاً، بالإضافة إلى أن الدراسات السابقة ركزت على الجوانب الكمية في دراسة آثار نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وغفلت عن الجانب النوعي والظروف المناسبة لتطبيقه، وأوصت هذه الدراسة بإجراء المزيد من الأبحاث التي تركز على الجانب النوعي وتوسيع البحث في نطاق فائدة نظام التكلفة المبني على الأنشطة في جميع نواحي الحياة، وإجراء تقييم عالمي لتأثير تقدير التكاليف على أساس النشاط وكيفية تطبيقه وتعزيز المحاسبة الإدارية ومراقبة التكاليف بشكل كبير.

Hajji, (2022), "Activity-Based Costing and performance: empirical study in the context of Moroccan companies".

دراسة (حجي، 2022) بعنوان: التكلفة على أساس النشاط والأداء: دراسة تجريبية في سياق الشركات المغربية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الاعتماد على نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء، خاصة على مستوى الشركات المغربية، وقد تم إجراء مسح كمي عن طريق الاستبيان بين الشركات الصغيرة والمتوسطة والشركات الكبرى في التابعة لقطاعات الصناعة والتجارة والخدمات في المغرب، واشتملت عينة الدراسة على (73) شركة مغربية، وتم جمع البيانات عن طريق المقابلات وجهاً لوجه وإلكترونياً من قبل المراقبين والمديرين الماليين والمحاسبين وغيرهم من المديرين، وأظهرت نتائج الاختبار وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتحقيق الأهداف التنظيمية والتشغيلية من حيث تخفيض التكاليف، تحسين جودة المنتجات والخدمات، تقليل أوقات الإنتاج والتسليم وتوجيه سلوك الموظف ونمو الإنتاجية، وعلى الرغم من أن نظام التكلفة المبني على الأنشطة لها تأثير إيجابي في تحقيق الأهداف التنظيمية من حيث زيادة حجم المبيعات والحصة السوقية والأرباح، إلا أن هذا التأثير ليس ذو دلالة إحصائية. وأوصت الدراسة إلى إجراء المزيد من الدراسات وزيادة حجم عينة الدراسة عند إجراء دراسات مماثلة.

Baseleh, (2020), "Development of an Activity Based Costing Model for Almimi United Company for Wood and Trading"

دراسة (بصيلة، 2020) بعنوان: تطوير نموذج التكلفة المبني على أساس الأنشطة لشركة الميمي المتحدة للأخشاب والتجارة العامة-رام الله.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في شركة الميمي المتحدة للأخشاب والتجارة العامة على جودة ودقة احتساب التكاليف وتسعير المنتجات في

مستودع الخشب الطبيعي لفرع الشركة في رام الله، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم جمع البيانات من خلال إجراء عدة مقابلات مع إدارة الشركة وموظفين من الشركة بهدف فهم طبيعة الأنشطة التي يتم ممارستها في الشركة، وقد تم تحليل مصاريف الشركة وتوزيعها على الأنشطة لاحتساب التكلفة التي يتسبب بها كل نشاط ليتم بعد ذلك توزيعها على المنتجات النهائية، وقد تم مقارنة تكاليف المنتجات من الأخشاب واحتساب ربحيتها باستخدام نظام التكلفة المستخدم في الشركة مع نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة، وأظهرت نتيجة الدراسة أن نظام احتساب التكلفة على أساس الأنشطة يُعطي نتائج أكثر دقة وصحة من النظام المستخدم في الشركة، بالإضافة إلى أن النظام المستخدم في الشركة كان يُظهر أن بعض المنتجات تحقق أرباحاً ولكنها في الواقع كانت تسبب خسارة للشركة، وقد اوصت الدراسة بتطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية مما يحقق للشركة ربحية أعلى ويزيد من قدرتها التنافسية في السوق.

Bani Yaseen, (2020), "The Impact of Activity Based Costing (ABC) System on The Financial Performance in Jordanian Manufacturing Corporations"

دراسة (بني ياسين، 2020) بعنوان: أثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي للشركات المساهمة الصناعية الأردنية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من حيث الأداء المالي وعملية اتخاذ القرارات الإدارية والميزة التنافسية، كما هدفت إلى التأكد فيما إذا كانت العناصر اللازمة للتطبيق الناجح لنظام التكاليف المبني على الأنشطة متوفرة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، حيث تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، أما العينة فقد تكونت من (37) شركة منهم، وتم جمع البيانات عن طريق تطوير استبانة كأداة رئيسية

لجمع البيانات، واعتمدت الدراسة على مصادر ثانوية مثل التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المتوفرة على موقع بورصة عمان لعام (2018) لتحليل البيانات التي تم جمعها واستخدام عدة اختبارات تحليلية ، وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة أكثر فائدة من الأنظمة التقليدية وله تأثير إيجابي على عملية اتخاذ القرارات والميزة التنافسية للشركات، وأن الشركات الصناعية التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة تمتلك العناصر اللازمة للتطبيق الفعال لهذه النظام، ولكن قد تواجه بعض الشركات الصناعية الأردنية العديد من المعوقات في تطبيقها لهذا النظام لارتفاع تكلفة توفيره ، وقد أوصت الدراسة بأهمية الاستمرار بالمزيد من الدراسات حول تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في كل مجال من مجالات القطاع الصناعي الأردني والقطاعات الأردنية الأخرى مع التركيز على متغيرات إضافية للوصول إلى نتائج أكثر تفصيلاً.

Effiong & Akpan (2019), "Effect of Activity-Based costing (ABC) on The Productivity of Manufacturing Company"

دراسة (Effiong & Akpan، 2019) بعنوان: تأثير التكلفة على أساس النشاط (ABC) على الإنتاجية في شركة صناعية

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم درجة تأثير تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على الإنتاجية (الأداء التشغيلي) في شركة صناعية، واعتمدت الدراسة على أسلوب تصميم البحث الوصفي المسحي، وقد تم جمع البيانات عن طريق الاستبيان وبعد تحليل البيانات المجمعة، أظهرت النتائج أن طريقة التكلفة على أساس النشاط لها علاقة معنوية وإيجابية بكفاءة الإنتاج وبالأداء التشغيلي، وان هذه الطريقة تقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة من الطرق التقليدية، وأوصت

الدراسة بضرورة الفهم الواضح لطريقة التكلفة على أساس النشاط وأن تنفيذه الفعال يساعد في الحصول على مزايا تنافسية وتحقيق مستوى اعلى من الأداء الإنتاجي والتشغيلي لشركات التصنيع.

Al-Qudah and Al-Haroot, (2017), "The Implementing Activity-Based Costing Technique (ABC) and Its impact on Profitability: A Study of Listed Manufacturing Companies in Jordan"

دراسة (القضاة والهروط، 2017) بعنوان: تطبيق أسلوب التكلفة المبني على أساس النشاط وأثره على الربحية: دراسة على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان في الأردن.

هدفت هذه الدراسة الى وتقييم أثر تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة على ربحية الشركات الصناعية في الأردن ، حيث تم استخدام عدد من النسب نسب الربحية وهي نسبة العائد على الأصول (ROA) ، والعائد على الاستثمار (ROI)، والعائد على حقوق الملكية (ROE)، وهامش الربح الإجمالي (GP)، ونسبة هامش الربح الصافي (ROS)، حيث اظهرت النتائج أن ثلاثة نسب وهي العائد على الأصول ، والعائد على الاستثمار والعائد على حقوق الملكية زادت وتحسنت بعد تطبيق نظام (ABC)، في حين أن نسبة هامش الربح الإجمالي انخفضت لمعظم شركات العينة ، كما أظهرت النتائج قلة الأدلة التي تشير الى أن استخدام نظام (ABC) يحسن من ربحية الشركة ، وهناك انخفاض عام في نسب الربحية للشركات التي طبقت هذا النظام لذلك فإنه لا يوجد تحسن ملحوظ بعد تطبيقه، لذلك أوصت الدراسة الى عقد المزيد من المؤتمرات حول أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وأوصت الدراسة أيضاً الباحثين باستخدام نسب أكثر واستخدام أدوات إحصائية أخرى.

ملخص الدراسات السابقة

يُبين الجدول رقم (2-2) ملخص لأهم ما جاء في الدراسات السابقة المستخدمة في هذه الدراسة:

الجدول رقم (2-2) ملخص الدراسات السابقة

الرقم	المؤلف وسنة البحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
1	حميد وحسون (2023)	دور نظام التكلفة على أساس النشاط في مواجهة القصور في الأنظمة التقليدية	التعرّف على دور نظام التكلفة المبني على الأنشطة في مواجهة أوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية فيما يتعلق باحتساب التكاليف الغير مباشرة للمنتجات	- عدم قدرة أنظمة التكاليف التقليدية على القياس الدقيق للتكاليف الغير مباشرة	المساهمة في صياغة مشكلة الدراسة المتمثلة في قصور أنظمة التكاليف التقليدية في توزيع التكاليف الغير مباشرة
2	عواده (2022)	أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في الأولويات التنافسية في شركات الصناعات الدوائية الأردنية	التعرف على أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في الأولويات التنافسية في شركات	وجود أثر إيجابي لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في الأولويات التنافسية	التعرف على مؤشر قياس متغير الدراسة المتعلق بالقدرة التنافسية المتمثل بالحصّة السوقية للشركة

الرقم	المؤلف وسنة البحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
			الصناعات الدوائية الأردنية		
3	الجندب (2021)	أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدراء الماليين	التعرف على أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت على الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدراء الماليين	تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) يساعد في تعظيم الربحية وتخفيض تكاليف الإنتاج	بيان الدراسة لمدى تأثير تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على الأداء المالي وتعظيم الربحية
4	علاوة (2021)	دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس - أم البواقي"	بيان دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الإنتاج	- تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وتعزيز القدرة التنافسية للشركة.	بيان وتوضيح لمشكلة الدراسة المتعلقة ببيان أوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية في احتساب التكاليف الغير مباشرة

الرقم	المؤلف وسنة البحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
5	اللوزي (2020)	نظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة وأثره على الاداء المالي: دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية	فحص أثر تطبيق نظام إدارة التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي في البنوك التجارية الأردنية	- لا يوجد أثر على الأداء المالي بشكل عام، بينما يوجد تحسن في الأداء السوقي للبنوك	التعرف على مؤشرات القياس لمتغير الأداء المالي والتشغيلي للشركة
6	شقور (2020)	أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) ونظام الإدارة حسب الأنشطة (ABM) على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة (دراسة تحليلية)	دراسة أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية	- وجود أثر للتكامل في تطبيق نظامي الإدارة والتكاليف المبينة على أساس الأنشطة في تحديد التكاليف المهدورة بالإضافة الى تحسين الأداء المالي	بناء أنموذج الدراسة المتعلق بمتغيرات الدراسة
7	أمشهر (2020)	الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية وأثرها على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية:	بيان أثر الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية على زيادة كفاءة	وجود أثر فعلي لتطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين كفاء	إثراء الإطار النظري فيما يتعلق بأثر تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة

الرقم	المؤلف وسنة البحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
		دراسة ميدانية على جامعة سرت - ليبيا	الأداء المالي للمؤسسات الخدمية	الأداء المالي في جامعة سرت	على الأداء المالي
8	النهود (2018)	أثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية	التعرف على أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية	وجود أثر إيجابي لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير في الشركات الصناعية	إثراء الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة
9	جرادات (2018)	أثر أنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية	قياس أثر تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأكاديميين والمدققين الخارجيين	عدم وجود تأثير لأنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي من وجهة نظر الأكاديميين ولكن يوجد أثر إيجابي على الأداء المالي برأي المدققين الخارجيين	إثراء الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة
الرقم	الباحث وسنة البحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة

الرقم	المؤلف وسنة البحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
1	Aicha and Abdelkhalek (2023)	Proposed Implementation of Activity-Based Costing in A Manufacturing Company	دراسة النتائج المترتبة على تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة في شركة صناعية ومقارنتها الأنظمة التقليدية المطبقة في الشركة	وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في معالجة التكاليف غير المباشرة من حيث طريقة توزيعها على المنتجات	إثراء الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة بما يتعلق بعنوان الدراسة
2	Tan L. & Feng J. (2023)	Problems Caused and Solved by Activity-Based Costing in Development and Dissemination	تقييم ومناقشة الأدبيات ذات الصلة في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتحقيق في مزايا وعيوب هذه النظام في حل مشكلة تقدير التكلفة	بأن نظام التكلفة المبني على الأنشطة أكثر ملاءمة لنظام الإنتاج المعقد والمناخ الاقتصادي غير المستقر، وأن العناصر الهيكلية والسياقية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأداء نظام التكلفة المبني على الأنشطة	إثراء الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة بما يتعلق بعنوان الدراسة

الرقم	المؤلف وسنة البحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
3	Hajji (2022)	Activity-Based Costing and performance: empirical study in the context of Moroccan companies	بيان أثر الاعتماد على نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء	وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتحقيق الأهداف التنظيمية والتشغيلية ولكن ليس ذو دلالة إحصائية	إثراء الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة بما يتعلق بعنوان الدراسة
4	Baseleh (2020)	Development of an Activity Based Costing Model for Al-Mimi United Company for Wood and Trading	دراسة تأثير تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في شركة الميمي للأخشاب والتجارة العامة على دقة احتساب التكاليف وتسعير المنتجات في الشركة	يعطي نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة نتائج أكثر دقة وصحة من النظام التقليدي المستخدم في الشركة	إثراء الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة بما يتعلق بعنوان الدراسة
5	Bani Yaseen (2020)	The Impact of Activity Based Costing (ABC)	معرفة أثر تطبيق نظام	تطبيق نظام التكاليف	إثراء الإطار النظري فيما

الرقم	المؤلف وسنة البحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
		System on The Financial Performance in Jordanian Manufacturing Corporations	التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) على الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من حيث الأداء المالي وعملية اتخاذ القرارات الإدارية والميزة التنافسية	المبنى على الأنشطة أكثر فائدة من الأنظمة التقليدية وله تأثير إيجابي على عملية اتخاذ القرارات والميزة التنافسية للشركات	يتعلق بموضوع الدراسة
6	Effiong & Akpan (2019)	Effect of Activity-Based costing (ABC) on The Productivity of Manufacturing Company	تقييم درجة تأثير تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على الإنتاجية (الأداء التشغيلي) في شركة صناعية	طريقة التكلفة على أساس النشاط لها علاقة معنوية وإيجابية بكفاءة الإنتاج وبالأداء التشغيلي	إثراء الإطار النظري فيما يتعلق بموضوع الدراسة
7	Al-Qudah and Al-Haroot (2017)	The Implementing Activity-Based Costing Technique (ABC) and Its	داسة وتقييم أثر تطبيق نظام التكلفة المبين على	يوجد أثر لتطبيق نظام التكلفة المبنى على الأنشطة	بناء أنموذج الدراسة واستخدام

الرقم	المؤلف وسنة البحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
		impact on Profitability: A Study of Listed Manufacturing Companies in Jordan	الأنشطة على ربحية الشركات الصناعية في الأردن	على بعض النسب المالية ولكن بحاجة إلى دراسات أخرى	مؤشرات قياس الأداء المالي.

(3-10-2) أهم ما يميّز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تناولت ثلاثة متغيرات تابعة وهي الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية مع المتغير المستقل وهو تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في حين أن أغلب الدراسات السابقة ركزت على الأداء المالي أو التشغيلي أو القدرة التنافسية، كما أنها استخدمت بيانات مالية ولم تعتمد على الاستبانة أو المقابلات الشخصية كما في بعض الدراسات.

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

(1-3) تمهيد

(2-3) منهجية البحث

(3-3) مصادر جمع البيانات

(4-3) مجتمع الدراسة وعينتها

(5-3) الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة

(6-3) متغيرات الدراسة

(7-3) إجراءات الدراسة

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

(1-3) تمهيد

يتناول هذا الفصل طريقة إجراء الدراسة، والشركة التي تم اختيارها كحالة للدراسة وسبب هذا الاختيار، كما يبين متغيرات الدراسة وطرق قياسها، ومصادر جمع البيانات، والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات واختيار الفرضيات.

(2-3) منهجية البحث

اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي في تنفيذ الدراسة، حيث تم استقراء الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة للتعرف على متغيرات الدراسة، وما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج، ولتكوين الإطار النظري، أما الجانب العملي من الدراسة فقد تم استخدام أساليب الإحصاء التحليلي في جمع البيانات ووصفها وتحليلها لاختبار فرضيات الدراسة والإجابة على أسئلتها.

(3-3) مصادر جمع البيانات

اعتمدت الدراسة على مصدرين لجمع لبيانات الدراسة وهما:

المصادر الأولية: اعتمدت الدراسة على البيانات المالية لمجموعة شركة ادوية الحكمة لاستخراج النسب المالية المستخدمة في الدراسة، وتم الحصول على هذه البيانات من القوائم المالية الموحدة السنوية للمجموعة المنشورة عن سنوات الدراسة على الموقع الإلكتروني للشركة

<https://www.hikma.com/document-hub>

المصادر الثانوية: تم الرجوع الى الكتب والأبحاث والمجلات العلمية، إضافة إلى الدراسات السابقة وما توفر على الشبكة العنكبوتية للمعلومات (Internet) فيما يتعلق بموضوع الدراسة.

(4-3) مجتمع الدراسة وعينتها

تُعتبر هذه الدراسة كدراسة حالة (Case Study) حيث تم اختيار شركة أدوية الحكمة كونها من أكبر شركات صناعة الأدوية، ولها وجود قوي في السوقين المحلي والعالمي، وهي من الشركات الرائدة في تطبيق الأنظمة الحديثة في المجالات الفنية والإدارية، وقد تم التواصل مع كل من نائب المدير العام للشؤون المالية ومدير محاسبة التكاليف في الشركة للتعرف على تاريخ تطبيق الشركة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث بدأت بتطبيق هذا النظام من بداية عام 2015، وعليه تكون فترة الدراسة للسنوات من (2007-2022)، وهي تمثل ثمانية سنوات قبل تطبيق الشركة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة أي الفترة (2007-2014)، وثمانية سنوات بعد تطبيقها للنظام وهي (2015-2022).

(5-3) الاساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لغرض اختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية التي تتضمنها الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS):

1. المقاييس الإحصائية الوصفية لمعرفة التغيرات التي حدثت على متغيرات الدراسة بسبب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ويشمل ذلك الوسط الحسابي (المتوسط) والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة، ومعدل التغير في الوسط الحسابي.

2. اختبار التوزيع الطبيعي (Wilk -Shapiro، Kolmogorov -Smirnova) لاختبار

بيانات الدراسة اذا ما تتبع التوزيع الطبيعي او لا تتبع التوزيع الطبيعي.

3. تحليل (Wilcoxon): لاختبار الفروقات بين متغيرات الدراسة قبل وبعد تطبيق نظام التكاليف

المبني على الأنشطة للمتغيرات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي.

4. تحليل (ت) للعينات المرتبطة (Paired Sample T-test): لاختبار الفروقات بين متغيرات

الدراسة قبل وبعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة للمتغيرات التي تتبع التوزيع

الطبيعي.

(6-3) متغيرات الدراسة

هدفت هذه الدراسة التوصل الى أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء

المالي، والتشغيلي، والقدرة التنافسية لشركة أدوية الحكمة من خلال مقارنة المؤشرات المالية والتشغيلية

والتنافسية المستخدمة فيها قبل وبعد تطبيق الشركة محل الدراسة لنظام التكلفة المبني على الأنشطة

(ABC) بهدف، وبذلك فإن متغيرات الدراسة تتمثل بما يلي:

المتغير المستقل: تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة والذي تم اعتباره من العام 2015.

المتغيرات التابعة: وتتمثل بما يلي:

الأداء المالي: وتم قياسه بنسب (العائد على الأصول، والعائد على حقوق الملكية، ونسبة

هامش صافي الربح) (اللوزي، 2020)

الأداء التشغيلي: وتم قياسه بنسب (كفاءة التكلفة، معدل دوران الأصول، معدل دوران

المخزون)

(Liu, et al.,2020).

القدرة التنافسية: وتم قياسها بالحصصة السوقية للشركة من مبيعات القطاع (عوده، 2022).

(7-3) إجراءات الدراسة

تم تنفيذ الدراسة من خلال الخطوات التالية:

1. الاطلاع على الأدب النظري المتعلق بموضوع الدراسة بهدف تحديد الفجوة البحثية وتكوين الإطار النظري للدراسة وتحديد متغيرات الدراسة وأبعاد هذه المتغيرات، والتعرّف إلى ما توصلت إليه النتائج السابقة فيما يخص موضوع الدراسة.
2. البحث عن الشركات التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع صناعة الأدوية وبناءً عليه تم اختيار الشركة التي تمثل حالة الدراسة.
3. التواصل مع مساعد المدير العام للشركة للشؤون المالية ومدير محاسبة التكاليف لتحديد بداية تطبيق الشركة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة.
4. استخراج بيانات الدراسة من واقع البيانات المالية للشركة خلال فترة الدراسة.
5. تفرغ بيانات الدراسة وتحليلها إحصائياً.
6. مناقشة نتائج التحليل الإحصائي والتوصل إلى إجابات على أسئلة الدراسة وصياغة التوصيات.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

(1-4) مقدمة

(2-4) التحليل الوصفي

(1-2-4) الأداء المالي

(2-2-4) الأداء التشغيلي

(3-2-4) القدرة التنافسية

(3-4) اختبار التوزيع الطبيعي

(4-4) اختبار فرضيات الدراسة

(1-4-4) الفرضية الرئيسية الأولى

(1-1-4-4) الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى

(2-1-4-4) الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى

(3-1-4-4) الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى

(2-4-4) الفرضية الرئيسية الثانية

(1-2-4-4) الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية

(2-2-4-4) الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية

(3-2-4-4) الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية

(3-4-4) الفرضية الرئيسية الثالثة

الفصل الرابع نتائج الدراسة

(1-4) تمهيد

يعرض الفصل الحالي نتائج التحليل الإحصائي حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة أقسام، يتضمن القسم الأول وصفاً لبيانات الدراسة من خلال اجراء التحليل الوصفي، في حين تضمن القسم الثاني اختبار التوزيع الطبيعي (Wilk -Shapiro، Kolmogorov -Smirnova) لاختبار بيانات الدراسة اذا ما تتبع التوزيع الطبيعي او لا تتبع التوزيع الطبيعي بهدف تحديد الاختبار الأنسب لاختبار فرضيات الدراسة، وأخيراً تضمن القسم الثالث اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار (Wilcoxon) واختبار (ت) للعينات المرتبطة (Paired Samples T-test) وذلك لتحديد أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على المتغيرات التابعة قبل وبعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

(2-4) التحليل الوصفي

بحثت هذه الدراسة في أثر المتغير المستقل وهو (تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة) على مجموعة من المتغيرات التابعة وهي (الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل البيانات الوصفية لمتغيرات الدراسة من خلال استخلاص البيانات الفعلية من التقارير السنوية المنشورة لشركة أدوية الحكمة، وجاءت النتائج كما يلي:

(1-2-4) الأداء المالي

يعرض الجدول رقم (1-4) التحليل الوصفي لمتغير الأداء المالي وأبعاده الفرعية (العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، نسبة هامش الربح) لشركة أدوية الحكمة في الاردن قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الاعوام (2007-2014)، وبعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الاعوام (2015-2022)، حيث تم احتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة الى معدل التغير في الوسط الحسابي قبل وبعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وجاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (1-4) نتائج التحليل الوصفي للأداء المالي

المتغيرات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	قيمة التغير في الوسط الحسابي	معدل التغير في الوسط الحسابي
قيمة العائد على الأصول (ROA) قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.025995	0.08141	-0.03959	-48.6%
قيمة العائد على الأصول (ROA) بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.120757	0.04182		
قيمة العائد على حقوق الملكية (ROE) قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.049661	0.14568	-0.07563	-51.9%
قيمة العائد على حقوق الملكية (ROE) بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.256160	0.07005		
قيمة نسبة هامش صافي الربح (GPR) قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.034221	0.12967	-0.05386	-41.5%

المتغيرات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	قيمة التغير في الوسط الحسابي	معدل التغير في الوسط الحسابي
قيمة نسبة هامش صافي الربح (GPR) بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.211701	0.07581		
قيمة نسبة الأداء المالي (FP) قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.035764	0.11892	-0.05636	-47.4%
قيمة نسبة الأداء المالي (FP) بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.196133	0.06256		

يُلاحظ من الجدول رقم (1-4) حدوث ارتفاع في الانحراف المعياري في معدل العائد على الأصول حيث كانت قيمة الانحراف المعياري قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.025) فيما بلغت القيمة بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.120)، وهذا يعني زيادة تشتت البيانات عن الوسط الحسابي في عينة الدراسة بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، فيما يظهر انخفاض في معدل العائد على الأصول لشركة الحكمة بمعدل تغير عام قدره (-48.6%)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل العائد على الأصول قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.081)، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل العائد على الأصول بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.041)، وهذا يشير إلى أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة قد أدى إلى انخفاض في العائد على الأصول لشركة أدوية الحكمة.

أما فيما يتعلق بمعدل العائد على حقوق الملكية فقد تبين حدوث ارتفاع في الانحراف المعياري في معدل العائد على حقوق الملكية حيث كانت قيمة الانحراف المعياري قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.049) فيما بلغت القيمة بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.256) مما يدل على ازدياد تشتت البيانات عن الوسط الحسابي في عينة الدراسة بعد تطبيق نظام

التكاليف المبني على الأنشطة، فيما يظهر حدوث انخفاض في معدل العائد على حقوق الملكية بمعدل تغير عام قدره (-51.90%)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل العائد على حقوق الملكية قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.145)، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل العائد على حقوق الملكية بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.075)، وهذا يشير الى أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة أدى إلى انخفاض في العائد على حقوق الملكية.

وكما يلاحظ من الجدول رقم (1-4) حدوث ارتفاع في الانحراف المعياري لنسبة هامش صافي الربح حيث كانت قيمة الانحراف المعياري قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.049) فيما بلغت القيمة بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.256) مما يؤشر على تشتت البيانات عن الوسط الحسابي بعد تطبيق النظام، فيما يظهر حدوث انخفاض في نسبة هامش صافي الربح لشركة أدوية الحكمة بمعدل تغير عام قدره (-41.5%)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام لنسبة هامش صافي الربح قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.129)، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لنسبة هامش صافي الربح بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.075)،

وبشكل عام يُلاحظ من الجدول رقم (1-4) أعلاه إلى حدوث انخفاض عام في متوسط الأداء المالي لشركة أدوية الحكمة بمعدل تغير عام قدره (-47.4%)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام للأداء المالي قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.118)، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام للأداء المالي بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.062).

(2-2-4) الأداء التشغيلي

يعرض الجدول رقم (2-4) التحليلي الوصفي لمتغير الأداء التشغيلي وأبعاده الفرعية (كفاءة التكلفة، معدل دوران الاصول، معدل دوران المخزون) لشركة أدوية الحكمة قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الاعوام (2007-2014)، وبعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الاعوام (2015-2022)، حيث تم احتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة الى معدل التغير في الوسط الحسابي قبل وبعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وجاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (2-4) نتائج التحليل الوصفي للأداء التشغيلي

المتغيرات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	قيمة التغير في الوسط الحسابي	معدل التغير في الوسط الحسابي
قيمة كفاءة التكلفة (CE) قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.046327	0.49056	0.00965	2.0%
	0.041585	0.50021		
قيمة كفاءة التكلفة (CE) بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.062387	0.62295	-0.06802	-10.9%
	0.045324	0.55493		
قيمة معدل دوران الأصول (ATR) قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.190074	2.20578	-0.15096	-6.8%

المتغيرات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	قيمة التغير في الوسط الحسابي	معدل التغير في الوسط الحسابي
قيمة معدل دوران المخزون (ITR) بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.386032	2.05482		
قيمة الأداء التشغيلي (OP) قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.066458	1.10643		
قيمة الأداء التشغيلي (OP) بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.106660	1.03665	-0.06978	-6.3%

يُبين الجدول رقم (2-4) حدوث انخفاض في قيمة الانحراف المعياري لكفاءة التكلفة بعد تطبيق

نظام التكاليف المبني على الأنشطة حيث كانت قيمة الانحراف المعياري قبل تطبيق النظام (0.046)

فيما بلغت بعد تطبيق النظام (0.041) وهذه يعني انخفاض تشتت البيانات عن الوسط الحسابي،

ويظهر أيضاً حدوث ارتفاع في نسبة كفاءة التكلفة لشركة أدوية الحكمة والتي تمثل ((تكلفة المواد+

تكلفة الأيدي العاملة) / إجمالي المبيعات) بمعدل تغير عام قدره (2.0%)، حيث كانت قيمة الوسط

الحسابي العام لنسبة كفاءة التكلفة قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.490)، فيما

بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لنسبة كفاءة التكلفة بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

(0.500)، وهذا يشير الى ارتفاع في النسبة بمعدل تغير عام قدره (2%) ويشير هذا الارتفاع في

النسبة إلى انخفاض في كفاءة التكلفة بعد تطبيق الشركة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، والذي

يمكن أن يكون سببه انخفاض في المبيعات أو ارتفاع في التكاليف نتيجة تعرّض الشركة لفترة جائحة

كورونا والتي أثرت بشكل كبير على تكاليف الشحن والمواد وانخفاض في المبيعات المحلية والتصدير.

وفيما يتعلق بمعدل دوران الأصول فقد تبين حدوث انخفاض في قيمة الانحراف المعياري لمعدل دوران الأصول بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة حيث كانت قيمة الانحراف المعياري قبل تطبيق النظام (0.062) فيما بلغت بعد تطبيق النظام (0.045) الأمر الذي يشير إلى انخفاض تشتت البيانات عن الوسط الحسابي، فيما يبين الجدول حدوث انخفاض في معدل دوران الأصول والتي تساوي (صافي المبيعات / متوسط إجمالي الأصول) بمعدل تغير عام قدره (-10.9%)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل دوران الأصول قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.622) مرة، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل دوران الأصول بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.554) مرة، وربما يكون ذلك مقبول عملياً بسبب عمليات الاستحواذ التي قامت بها شركة أدوية الحكمة في تمكك بعض مصانع الأدوية محلياً وعالمياً.

كما يلاحظ من الجدول رقم (4-2) حدوث ارتفاع في قيمة الانحراف المعياري لمعدل دوران المخزون بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة حيث كانت قيمة الانحراف المعياري قبل تطبيق النظام (0.190) فيما بلغت بعد تطبيق النظام (0.386) مما يدل على تشتت البيانات عن الوسط الحسابي بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بقيمة اعلى منه قبل تطبيق النظام، فيما يبين الجدول حدوث انخفاض في معدل دوران المخزون والذي يساوي (تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون) لشركة أدوية الحكمة بمعدل تغير عام قدره (-6.8%)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل دوران المخزون قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (2.205) مرة، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل دوران المخزون بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (2.054) مرة، وهذا يشير إلى انخفاض في معدل دوران المخزون في شركة أدوية الحكمة ، حيث أن انخفاض معدل دوران المخزون يعني أن المخزون يدور بشكل أبطأ، مما يؤدي إلى زيادة

متوسط المخزون المحتفظ به والتكاليف المرتبطة به، ويرى الباحث أنه قد تكون من أسباب هذه النتيجة أن فترة ما بعد تطبيق الشركة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة تشمل آخر سنتين منها فترة انتشار جائحة كورونا، وهذه الفترة شهدت إغلاق للمصانع وتوقف لتوزيع بعض المنتجات والتركيز على بعض المنتجات المرتبطة بمرض كورونا، وهذه ربما أدى إلى ارتفاع في قيمة المخزون وانخفاض في المبيعات، الأمر الذي أثر على معدل دوران المخزون، ولا بد أيضاً من مراجعة آليات وإجراءات إدارة المخزون في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتحقيق التوازن المطلوب بين كفاءة التكلفة وكفاءة إدارة المخزون.

وبشكل عام يشير الجدول رقم (2-4) إلى حدوث انخفاض في الأداء التشغيلي بشكل عام لشركة أدوية الحكمة بمعدل تغير عام قدره (-6.3%)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام للأداء التشغيلي قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (1.106)، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام للأداء التشغيلي بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (1.036).

(3-2-4) القدرة التنافسية

يعرض الجدول رقم (3-4) التحليلي الوصفي لمتغير القدرة التنافسية لشركة أدوية الحكمة قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الأعوام (2007-2014)، وبعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الأعوام (2015-2022)، حيث تم احتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى معدل التغير في الوسط الحسابي قبل وبعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وجاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (3-4) نتائج التحليل الوصفي للقدرة التنافسية

المتغيرات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	قيمة التغير في الوسط الحساب	معدل التغير في الوسط الحساب
قيمة الحصة السوقية (MS) قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.003668	0.03460	0.02315	66.9%
قيمة الحصة السوقية (MS) بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.008565	0.05775		

كما أشار الجدول رقم (3-4) إلى حدوث ارتفاع في قيمة الانحراف المعياري لقيمة الحصة السوقية بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة حيث كانت قيمة الانحراف المعياري قبل تطبيق النظام (0.003) فيما بلغت بعد تطبيق النظام (0.008) مما يبين وجود زيادة في تشتت البيانات بعد تطبيق النظام ولكنها زيادة غير نسبية، فيما يبين الجدول إلى حدوث ارتفاع عام في القدرة التنافسية لشركة أدوية الحكمة بمعدل تغير عام في حصتها السوقية والتي تساوي (إجمالي مبيعات الشركة / إجمالي مبيعات قطاع النشاط) قدره (66.9%)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام للحصة السوقية لدى شركة أدوية الحكمة قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.034)، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام للحصة السوقية لدى شركة أدوية الحكمة بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.057).

(3-4) اختبار التوزيع الطبيعي

قبل البدء بعملية اختبار فرضيات الدراسة لا بد من اختبار خصائص البيانات من خلال التأكد من اتباعها للتوزيع الطبيعي لتحديد الاختبارات الإحصائية الواجب اتباعها في قياس فرضيات الدراسة سواء كانت معلمية أو لا معلمية، ووفقاً لدراسة (Doane & Seward, 2015) فإنه تم الاعتماد

على اختبار Shapiro-Wilk في اختبار التوزيع الطبيعي لبياناتها لكونها تقل عن (30) مفردة.

وفيما يلي نتائج اختبار التوزيع الطبيعي:

الجدول رقم (4-4) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المتغيرات	Statistic	Df	Sig.
العائد على الأصول ROA	0.575	16	0.000
العائد على حقوق الملكية ROE	0.541	16	0.000
نسبة هامش الربح GPR	0.548	16	0.000
الأداء المالي FP	0.547	16	0.000
كفاءة التكلفة CE	0.940	16	0.343
معدل دوران الأصول ATR	0.964	16	0.731
معدل دوران المخزون ITR	0.958	16	0.623
الأداء التشغيلي OP	0.933	16	0.270
الحصة السوقية MS	0.846	16	0.012

يبين الجدول رقم (4-4) نتائج اختبار (Wilk -Shapiro)، التوزيع الطبيعي لكل من متغيرات الدراسة، وحيث أن القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 لكل من (الأداء المالي والمتغيرات التي تقيس الأداء المالي، والقدرة التنافسية المقاسة بالحصة السوقية)، وهذا يدل على أن بيانات هذه المتغيرات لا تتوزع طبيعياً، وبالتالي لا يمكن استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية، لذا تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية وتحديداً للفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات المنبثقة عنها، بالإضافة إلى الفرضية الرئيسية الثالثة. أما فيما يتعلق بمتغير الأداء التشغيلي والمتغيرات التي تقيس الأداء التشغيلي فقد تبين أنها تتوزع طبيعياً، حيث أن القيمة الاحتمالية أكبر من 0.05، وبالتالي يمكن استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية.

(4-4) اختبار فرضيات الدراسة

بعد التعرف على التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة، وفي حالة أن بيانات متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي سيتم استخدام اختبار (ت) لعينتين مرتبطتين (Paired Samples Test) ولكن إذا لم يتبع المجتمع التوزيع الطبيعي ففي هذه الحالة سيتم استخدام اختبار آخر وهو اختبار ويلكوكسون (Wilcoxon) وهو اختبار يهتم بإشارات ورتب الفروقات بين عينتين، ويسمى باختبار إشارات الرتب Sign –rank، ويستخدم هذا الاختبار في تحديد ما إذا كان هناك اختلاف أو فروقات بين عينتين مرتبطتين فيما يتعلق بمتغير تابع معين، ويعد بديلاً لا معلمياً لاختبار (ت) لعينتين مرتبطتين (أبو علام، 2018). وتكون قاعدة القرار في قبول أو رفض فرضيات الدراسة بأن يتم رفض الفرضية العدمية في حال قلّت قيمة الاحتمال (Sig) عن (0.05)، وغير ذلك يتم قبول الفرضية العدمية (Hair et al., 2018). وقد جاءت نتائج اختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

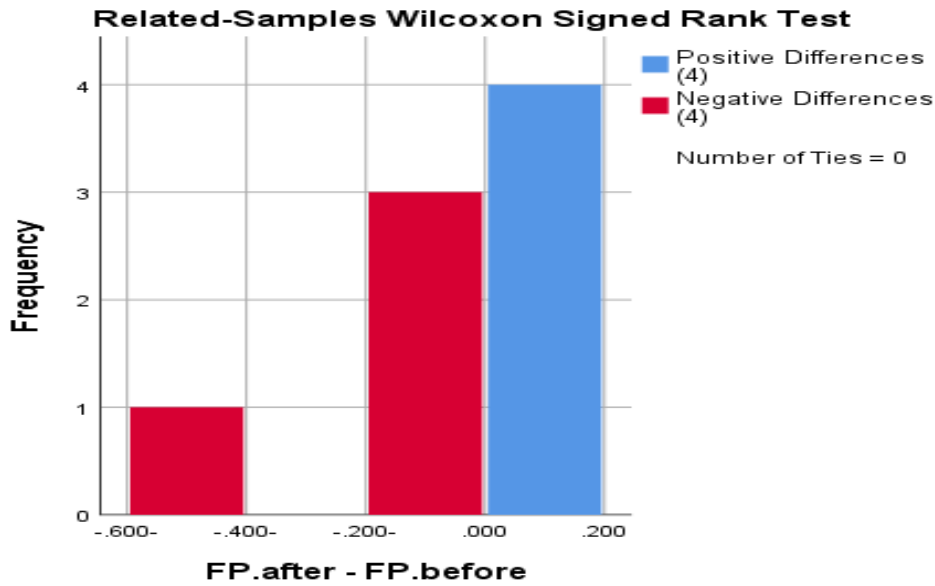
(1-4-4) الفرضية الرئيسية الأولى

الفرضية الرئيسية الأولى H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي لشركة أدوية الحكمة. ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ويلكوكسون (Wilcoxon)، والموضحة نتائجه في الجدول (4-5).

الجدول رقم (4-5) نتائج اختبار Wilcoxon للفرضية الرئيسية الأولى

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between FP.before and FP.after equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.779	Retain the null hypothesis.

Hypothesis Test Summary			
Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
Asymptotic significances are displayed. The significance level is .050.			
Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test Summary			
Total N	8		
Test Statistic	16.000		
Standard Error	7.141		
Standardized Test Statistic	.280		
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.779		



شكل رقم (1-4) الفروقات الإيجابية والسلبية لاختبار Wilcoxon للأداء المالي

من خلال الشكل رقم (1-4) يُلاحظ أن عدد الفروقات الإيجابية للأداء المالي بعد تطبيق نظام

التكاليف المبني على الأنشطة كان (4) مرات، أيضاً كان عدد الفروقات السلبية للأداء المالي (4)

مرات، وعليه نستنتج أن هناك تساوي في حجم التأثير لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي لشركة أدوية الحكمة سلبياً وإيجابياً.

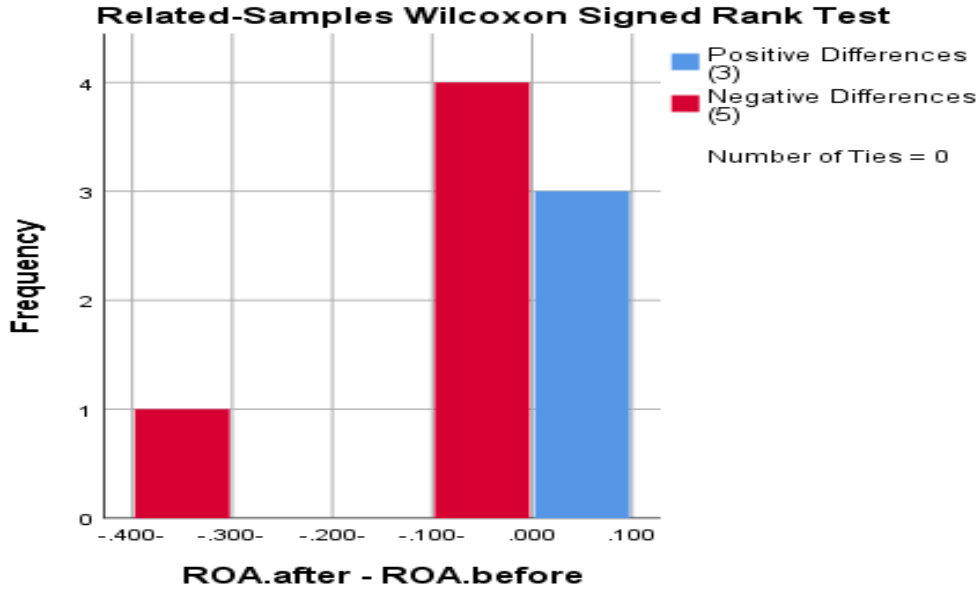
ومن خلال الجدول رقم (4-5) يلاحظ أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.779) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، وعليه تم قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي لشركة أدوية الحكمة.

(1-1-4-4) الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى

الفرضية الفرعية الأولى HO1-1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على الأصول (ROA)، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ويلكوكسون (Wilcoxon)، والموضحة نتائجه في الجدول (4-6).

الجدول رقم (4-6) نتائج اختبار Wilcoxon للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between ROA.before and ROA.after equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.674	Retain the null hypothesis.
Asymptotic significances are displayed. The significance level is .050.				
Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test Summary				
Total N			8	
Test Statistic			15.000	
Standard Error			7.141	
Standardized Test Statistic			.420	
Asymptotic Sig.(2-sided test)			.674	



شكل رقم (2-4) الفروقات الإيجابية والسلبية لاختبار Wilcoxon للعائد على الأصول

من خلال الشكل رقم (2-4) يلاحظ أن عدد الفروقات الإيجابية للعائد على الأصول بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة كان (3) مرات، بينما عدد الفروقات السلبية لمعدل العائد على الأصول كان (5) مرات، وعليه نستنتج أن الأثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على الأصول في شركة أدوية الحكمة كان تأثيراً سلبياً ولكنه ليس ذو دلالة إحصائية كما تُبين نتيجة اختبار الفرضية.

من خلال الجدول رقم (6-4) يلاحظ أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.674) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، وعليه قبول الفرضية العدمية التي مفادها: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على الأصول (ROA).

(2-1-4-4) الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى

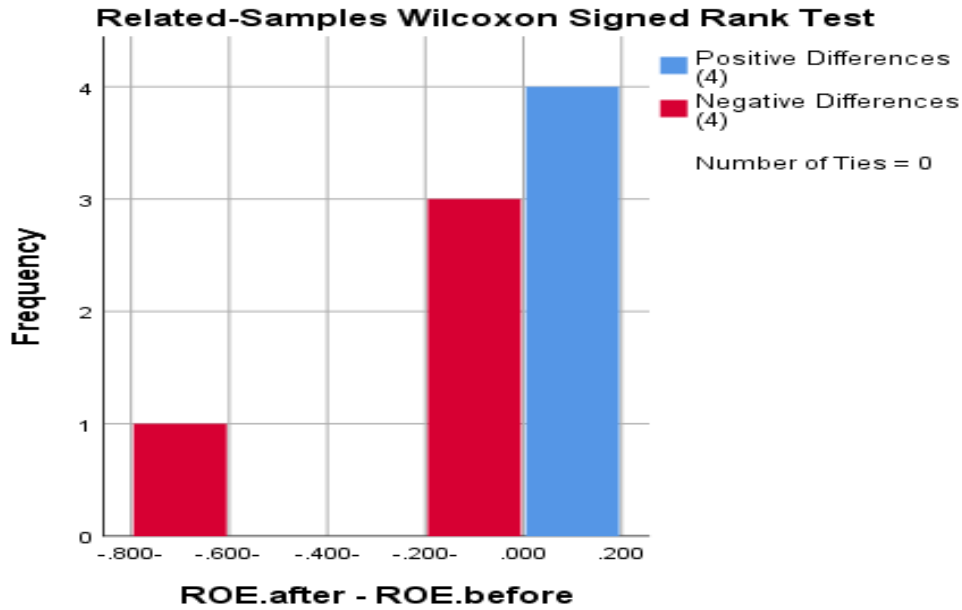
الفرضية الفرعية الثانية HO1-2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة

لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على حقوق الملكية (ROE)، ولاختبار هذه الفرضية

تم استخدام اختبار ويلكوكسون (Wilcoxon)، والموضحة نتائجه في الجدول (7-4).

الجدول رقم (7-4) نتائج اختبار Wilcoxon للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى

Hypothesis Test Summary				
Null Hypothesis		Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between ROE.before and ROE.after equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.779	Retain the null hypothesis.
Asymptotic significances are displayed. The significance level is .050.				
Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test Summary				
Total N		8		
Test Statistic		16.000		
Standard Error		7.141		
Standardized Test Statistic		.280		
Asymptotic Sig.(2-sided test)		.779		



شكل رقم (3-4) الفروقات الإيجابية والسلبية لاختبار Wilcoxon للعائد على حقوق الملكية

من خلال الشكل رقم (3-4) يلاحظ أن عدد الفروقات الإيجابية لمعدل العائد على حقوق الملكية بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة كان (4) مرات، بينما عدد الفروقات السلبية لمعدل العائد على حقوق الملكية كان (4) مرات، وعليه أن هنالك تساوي في حجم التأثير لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على معدل العائد على حقوق الملكية لشركة أدوية الحكمة سلبياً وإيجابياً.

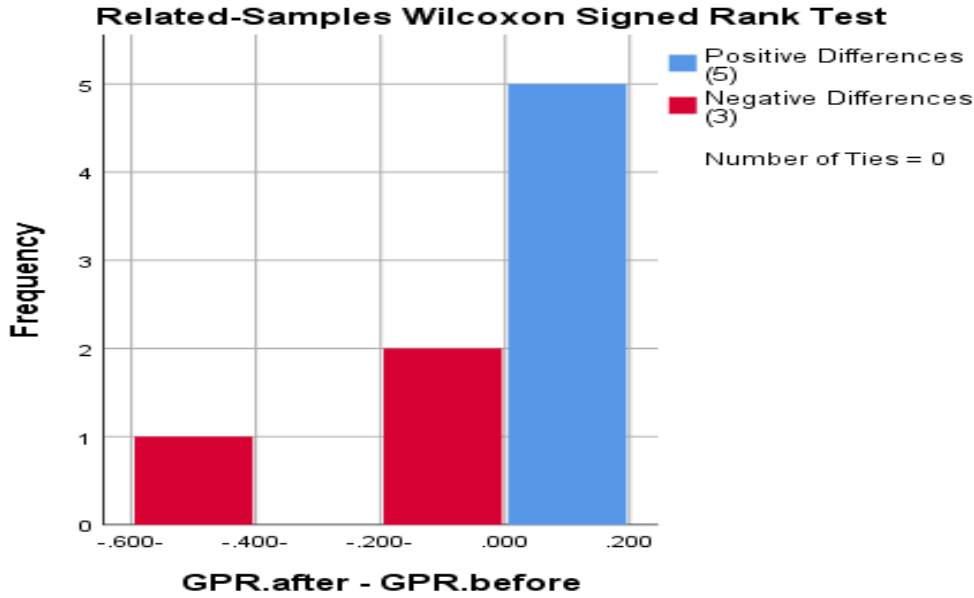
من خلال الجدول رقم (7-4). يلاحظ أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.779) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، وعليه قبول الفرضية العدمية التي مفادها: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على حقوق الملكية (ROE).

(3-1-4-4) الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى

الفرضية الفرعية الثالثة HO1-3: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على نسبة هامش الربح (Gross profit Ratio)، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ويلكوكسون (Wilcoxon)، والموضحة نتائجه في الجدول (8-4).

الجدول رقم (8-4) نتائج اختبار Wilcoxon للفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between GPR.before and GPR.after equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.889	Retain the null hypothesis.
Asymptotic significances are displayed. The significance level is .050.				
Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test Summary				
Total N		8		
Test Statistic		19.000		
Standard Error		7.141		
Standardized Test Statistic		.140		
Asymptotic Sig. (2-sided test)		.889		



شكل رقم (4-4) الفروقات الإيجابية والسلبية لاختبار Wilcoxon لهامش الربح

من خلال الشكل رقم (4-4) يلاحظ أن عدد الفروقات الإيجابية لنسبة هامش الربح بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة كان (5) مرات، بينما عدد الفروقات السلبية لنسبة هامش الربح كان (3) مرات، وعليه نستنتج أن الأثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على نسبة هامش الربح في شركة أدوية الحكمة كان تأثيراً إيجابياً ولكنه ليس ذو دلالة إحصائية كما تبين نتيجة اختبار الفرضية.

من خلال الجدول رقم (8-4) يلاحظ أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.889) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، وعليه قبول الفرضية العدمية التي مفادها: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على نسبة هامش الربح (Gross profit Ratio).

(2-4-4) الفرضية الرئيسية الثانية

الفرضية الرئيسية الثانية **HO2**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء التشغيلي للشركة. ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (ت) لعينتين مرتبطتين (Paired Samples Test)، والموضحة نتائجه في الجدول (9-4).

الجدول (9-4) نتائج اختبار (Paired Samples Test) للفرضية الرئيسية الثانية

Paired Samples Correlations				
Pair 1	N	Correlation	Sig.	
OP.before & OP.after	8	.569	.141	
Paired Samples Test				
Pair 1	Mean	T	Df	Sig. (2-tailed)
OP.before - OP.after	.069776	1.278	7	.242

يتبين من خلال الجدول رقم (9-4) وجود علاقة بين الأداء التشغيلي قبل وبعد تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ولكنها ليست ذو دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة (R=0.569)، وهي غير معنوية. كما بلغت قيمة (t=1.278)، والقيمة الإحتمالية (Sig=0.242)، وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، وعليه قبول الفرضية العدمية التي مفادها: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء التشغيلي للشركة.

(1-2-4-4) الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية

الفرضية الفرعية الأولى HO2-1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على كفاءة التكلفة (Cost Efficiency). ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (ت) لعينتين مرتبطتين (Paired Samples t-Test)، والموضحة نتائجه في الجدول (10-4).

الجدول رقم (10-4) نتائج اختبار (Paired Samples t-Test) للفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية

Paired Samples Correlations				
Pair 2	N	Correlation	Sig.	
CE. before - CE. after	8	.574	.137	
Paired Samples Test				
Pair 2	Mean	T	Df	Sig. (2-tailed)
CE. before - CE. after	.009653	.350	7	.737

يتبين من خلال الجدول رقم (10-4) وجود علاقة بين كفاءة التكلفة قبل وبعد تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ولكنها ليست ذو دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة (R=0.574)، كما بلغت قيمة (t=0.350)، والقيمة الاحتمالية (Sig=0.737)، وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وعليه قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على كفاءة التكلفة (Cost Efficiency).

(2-2-4-4) الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية

الفرضية الفرعية الثانية HO2-2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة

لنظام التكاليف المبني على الأنشطة معدل دوران الأصول (Assets Turnover Ratio)، واختبار

هذه الفرضية تم استخدام اختبار (ت) لعينتين مرتبطتين (Paired Samples t-Test)، والموضحة

نتائجه في الجدول (11-4).

الجدول رقم (11-4) نتائج اختبار (Paired Samples t-Test) للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية

Paired Samples Correlations				
Pair 3	N	Correlation	Sig.	
ATR.before - ATR.after	8	.338	.414	
Paired Samples Test				
Pair 3	Mean	T	Df	Sig. (2-tailed)
ATR.before - ATR.after	.068020	3.028	7	.019

يتبين من خلال الجدول رقم (11-4) وجود علاقة بين معدل دوران الأصول قبل وبعد تطبيق

شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ولكنها ليست ذو دلالة إحصائية حيث بلغت

قيمة (R=0.338)، وهي غير معنوية، كما بلغت قيمة (t=3.028)، والقيمة الإحصائية

(Sig=0.019)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، وعليه رفض الفرضية العدمية وقبول

الفرضية البديلة التي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام

التكاليف المبني على الأنشطة على معدل دوران الأصول (Assets Turnover Ratio).

(3-2-4-4) الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية

الفرضية الفرعية الثالثة HO2-3: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة

لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على معدل دوران المخزون (Inventory Turnover Ratio). ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (ت) لعينتين مرتبطتين (Paired Samples t-Test)، والموضحة نتائجه في الجدول (12-4).

الجدول رقم (12-4) نتائج اختبار (Paired Samples Test) للفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية

Paired Samples Correlations				
Pair 4	N	Correlation	Sig.	
ITR.before - ITR.after	8	.490	.218	
Paired Samples Test				
Pair 4	Mean	T	Df	Sig. (2-tailed)
ITR.before - ITR.after	.150962	.842	7	.428

يتبين من خلال الجدول رقم (12-4) وجود علاقة بين معدل دوران المخزون قبل وبعد تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ولكنها ليست ذو دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة (R=0.490)، كما بلغت قيمة (t=0.842)، والقيمة الإحتمالية (Sig=0.428)، وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، وعليه قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على معدل دوران المخزون (Inventory Turnover Ratio).

(3-4-4) الفرضية الرئيسية الثالثة

الفرضية الرئيسية الثالثة **HO3**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة

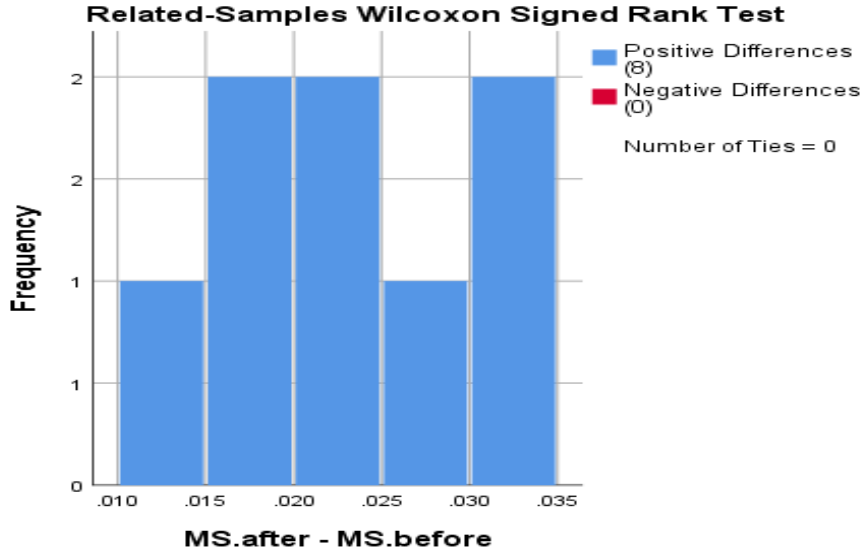
لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على القدرة التنافسية للشركة مقاسةً بحصتها السوقية (Market

Share)، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ويلكوكسون (Wilcoxon)، والموضحة نتائجه

في الجدول (13-4).

الجدول رقم (13-4) نتائج اختبار Wilcoxon للفرضية الرئيسية الثالثة

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between MS.before and MS.after equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.012	Reject the null hypothesis.
Asymptotic significances are displayed. The significance level is .050.				
Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test Summary				
Total N		8		
Test Statistic		36.000		
Standard Error		7.124		
Standardized Test Statistic		2.527		
Asymptotic Sig. (2-sided test)		.012		



شكل رقم (4-5) الفروقات الإيجابية والسلبية لاختبار Wilcoxon للحصة السوقية

من خلال الشكل رقم (4-5) يلاحظ أن عدد الفروقات الإيجابية للقدرة التنافسية للشركة مقاسةً بحصتها السوقية بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة كان (8) مرات، بينما عدد الفروقات السلبية للقدرة التنافسية للشركة مقاسةً بحصتها السوقية كان (0) مرات، وعليه نستنتج أنه يوجد أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على القدرة التنافسية لشركة أدوية الحكمة مقاسةً بحصتها السوقية.

من خلال الجدول رقم (4-13) يلاحظ أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.012) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، وعليه تم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على القدرة التنافسية للشركة مقاسةً بحصتها السوقية (Market Share).

الفصل الخامس

مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات المقترحة

(1-5) مقدمة

(2-5) مناقشة نتائج الاختبارات الوصفية

(1-2-5) الأداء المالي

(2-2-5) الأداء التشغيلي

(3-2-5) القدرة التنافسية

(3-5) نتائج اختبار فرضيات الدراسة

(4-5) مناقشة نتائج فرضيات الدراسة

(1-4-5) الفرضية الرئيسية الاولى

(2-4-5) الفرضية الرئيسية الثانية

(3-4-5) الفرضية الرئيسية الثالثة

(5-5) التوصيات

الفصل الخامس

مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات المقترحة

(1-5) تمهيد

تتاول هذا الفصل استعراض نتائج الدراسة ومناقشته في ضوء ما أسفرت عنه عملية التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة واختبار فرضيات الدراسة.

(2-5) مناقشة نتائج الاختبارات الوصفية

(1-2-5) الأداء المالي

بيّنت نتائج الدراسة انخفاض في معدل العائد على الأصول لشركة أدوية الحكمة بمعدل تغير عام قدره (48.6%-)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل العائد على الاصول قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.081)، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل العائد على الاصول بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.041)، أما فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية فقد أظهرت نتائج اختبار الفرضية بأنه يوجد انخفاض في معدل العائد على حقوق الملكية بمعدل تغير عام قدره (51.90%-)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل العائد على حقوق الملكية قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.14)، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل العائد على حقوق الملكية بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.07)، وبخصوص نسبة هامش الربح فقد انخفضت بمعدل (41.50%-)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام لنسبة هامش الربح قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.12)، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لنسبة هامش الربح بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.07)، ويعزو الباحث ظهور هذه النتائج إلى عمليات استحواذ شركة أدوية الحكمة على مصانع

وشركات أدوية محلية وعالمية، وهذه الاستحواذ يتطلب دمج أصول الشركات المستحوذ عليها مع شركة أدوية الحكمة والحاجة إلى ضخ رأس مال إضافي والتحفيز في سياسة توزيع الأرباح ، مما أدى إلى زيادة حجم أصول شركة أدوية الحكمة وزيادة حقوق الملكية، بالإضافة إلى أنه قد تخللت فترة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة جائحة كورونا والتي أدت إلى انخفاض في مبيعات الشركات بسبب توقف التصدير، واعتماد المستهلكين على منتجات الوقاية والتعقيم بشكل كبير في تلك الفترة، وبالتالي انعكس على صافي الربح للشركة الأمر الذي أدى إلى انخفاض في العائد على ، وانخفاض في العائد على حقوق الملكية ، ونسبة هامش صافي الربح.

وبالتالي فإن انخفاض مؤشرات الأداء المالي السابق الذكر قد أدى إلى انخفاض عام في الأداء المالي لشركة أدوية الحكمة بمعدل تغير عام قدره (-48.6%).

(2-2-5) الأداء التشغيلي

أظهرت نتائج اختبار مؤشرات الأداء التشغيلي إلى ارتفاع في نسبة التكلفة إلى إجمالي المبيعات لشركة أدوية الحكمة بمعدل تغير عام قدره (2.0%)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام لنسبة التكلفة قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.49)، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لنسبة التكلفة بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.50)، مما أدى إلى انخفاض في كفاءة التكلفة لشركة أدوية الحكمة، كما تُبيّن النتائج انخفاض في معدل دوران الأصول والتي تساوي (صافي المبيعات / إجمالي الأصول) بمعدل تغير عام قدره (-10.9%)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل العائد على معدل دوران الأصول قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.62) مرة، وأيضاً انخفاض في معدل دوران المخزون والذي يساوي (تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون) لشركة أدوية الحكمة بمعدل تغير عام قدره (-6.8%)، حيث كانت قيمة

الوسط الحسابي العام لمعدل دوران المخزون قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (2.20) مرة، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام لمعدل دوران المخزون بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (2.05) مرة، ويرى الباحث بأن هذه النتائج سببها انخفاض صافي مبيعات الشركة بسبب جائحة كورونا وزيادة في إجمالي الأصول بسبب عمليات استحواذ الشركة على شركات ومصانع أخرى وبالتالي زادت أصول الشركة مما أدى إلى انخفاض في معدل دوران الأصول، بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف البضاعة المباعة بسبب ارتفاع تكاليف المواد الأولية وارتفاع كبير في تكاليف الشحن الأمر الذي أدى إلى انخفاض في معدل دوران المخزون، لذلك فإن كل النتائج التي ظهرت في مؤشرات الأداء التشغيلي قد أدت بشكل تلقائي إلى انخفاض عام في الأداء التشغيلي لشركة أدوية الحكمة بمعدل تغير عام قدره (-6.3%) .

(3-2-5) القدرة التنافسية

أظهرت النتائج الوصفية ارتفاع عام في القدرة التنافسية لشركة أدوية الحكمة بمعدل تغير عام في حصتها السوقية والتي تساوي (اجمالي مبيعات الشركة / إجمالي مبيعات قطاع النشاط) قدره (66.9%)، حيث كانت قيمة الوسط الحسابي العام للحصة السوقية لدى شركة الحكمة قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.03)، فيما بلغت قيمة الوسط الحسابي العام للحصة السوقية لدى شركة أدوية الحكمة بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (0.05)، ويُفسّر الباحث هذه النتيجة إلى توسّع شركة أدوية الحكمة محلياً وعالمياً عن طريق استحواذها على شركات ومصانع أدوية محلية وعالمية مما أدى إلى زيادة حصتها السوقية في قطاع صناعة الأدوية.

(3-5) نتائج اختبار فرضيات الدراسة

يبين الجدول التالي ملخصاً لنتائج اختبار فرضيات الدراسة، وكما يلي:

الجدول رقم (1-5): ملخص نتائج فرضيات الدراسة

النتائج	فرضية الدراسة
قبول الفرضية الصفرية	الفرضية الرئيسية الأولى HO1 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي لشركة أدوية الحكمة.
قبول الفرضية الصفرية	الفرضية الفرعية الأولى HO1-1 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على الأصول (ROA).
قبول الفرضية الصفرية	الفرضية الفرعية الثانية HO1-2 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على حقوق الملكية (ROE).
قبول الفرضية الصفرية	الفرضية الفرعية الثالثة HO1-3 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على نسبة هامش الربح (Gross profit Ratio).
قبول الفرضية الصفرية	الفرضية الرئيسية الثانية HO2 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء التشغيلي للشركة.
قبول الفرضية الصفرية	الفرضية الفرعية الأولى HO2-1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على كفاءة التكلفة (Cost Efficiency).
قبول الفرضية البديلة	الفرضية الفرعية الثانية HO2-2 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على العائد على معدل دوران الأصول (Assets Turnover Ratio).
قبول الفرضية الصفرية	الفرضية الفرعية الثالثة HO2-3 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة الحكمة للأدوية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على معدل دوران المخزون (Inventory Turnover Ratio).
قبول الفرضية البديلة	الفرضية الرئيسية الثالثة HO3 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على القدرة التنافسية للشركة مقاسةً بحصتها السوقية (Market Share).

(4-5) مناقشة نتائج فرضيات الدراسة

(1-4-5) الفرضية الرئيسية الاولى

أشارت النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية إلى وجود أثر ذو لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي ولكنه ليس ذو دلالة إحصائية، حيث كانت مستوى الدلالة (Sig=0.779) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05). كما أشارت نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الاولى الى وجود أثر لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على (العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، نسبة هامش صافي الربح) لدى شركة أدوية الحكمة ولكنه ليس ذو دلالة إحصائية، حيث كانت جميع قيم مستوى الدلالة المعنوية (Sig) أكبر من (0.05).

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن الشركة قد قامت بعمليات استحواذ على مصانع وشركات محلية وعالمية، وهذا الاستحواذ قد أثر على زيادة في حقوق الملكية وزيادة في الأصول، وربما انخفاض الأرباح من الشركات المستحوذ عليها من قبل شركة أدوية الحكمة وخصوصاً في الفترات الأولى من عمليات الاستحواذ، بالإضافة إلى أن شركة أدوية الحكمة قد واجهت تحديات خارجة عن نطاق تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، مثل تغيرات في الطلب على المنتجات أو وجود منافسة قوية في الصناعة، ويمكن أن تكون لهذه العوامل أثر أكبر على الأداء المالي بالمقارنة مع تأثير تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ولا بد أيضاً من مراعاة وجود عوامل أخرى قد تؤثر على النتائج، مثل عدم تنفيذ النظام بشكل صحيح من قبل الموظفين، وأن تطبيق هذا النظام قد يكون مكلفاً ومعقداً ويتطلب استثماراً كبيراً في تقنية المعلومات وتدريب الموظفين.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (اللوزي، 2020) التي أشارت في نتائجها الى أن نظام إدارة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC/M) أثر بشكل إيجابي على الأداء السوقي للبنوك بينما لا يوجد أثر واضح له على الأداء المالي داخل البنوك. ايضا اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (2017) Qudah & Al-Haroot، التي اشارت في نتائجها الى أن نسبة هامش الربح الإجمالي انخفضت لمعظم شركات العينة.

وقد اختلفت هذه النتيجة مع دراسة (الجندب، 2021) التي أشارت في نتائجها إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) على الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المديرين الماليين، وأيضاً اختلفت مع دراسة (Qudah & Al-Haroot، 2017) التي أشارت في نتائجها الى أن العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية زادت وتحسنت بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، كذلك دراسة (Bani Yaseen، 2020) التي أشارت في نتائجها الى وجود أثر لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي للشركات المساهمة الصناعية الأردنية.

وقد اختلفت هذه النتيجة جزئياً مع دراسة (شقور، 2020) التي أشارت في نتائجها الى وجود أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ونظام الإدارة حسب الأنشطة على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

(2-4-5) الفرضية الرئيسية الثانية

أشارت النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية إلى وجود أثر لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء التشغيلي ولكنه ليس ذو دلالة إحصائية، حيث كانت مستوى الدلالة (Sig=0.242) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05). كما أشارت نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية إلى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على (كفاءة التكلفة، معدل دوران المخزون) لدى شركة أدوية الحكمة، حيث كانت جميع قيم مستوى الدلالة المعنوية (Sig) أكبر من (0.05).

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى عدة عوامل منها أنه قد احتوت فترة ما بعد تطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة فترة جائحة كورونا وهي آخر سنتين في فترة الدراسة، وقد أدت جائحة كورونا إلى ارتفاع تكاليف الشحن بشكل مضاعف مما أدى إلى ارتفاع تكاليف المواد الأولية وتكاليف البضاعة المباعة والذي يؤثر بشكل تلقائي على كفاءة التكلفة، بالإضافة إلى انخفاض عمليات البيع والتصدير بشكل كبير في تلك الفترة، مما أدى إلى ارتفاع قيمة المخزون في الشركة وبالتالي انخفاض معدل دوران المخزون، إضافةً إلى أن تخصيص التكاليف غير المباشرة بدقة يُعتبر أحد التحديات المرتبطة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وقد يكون من الصعب تحديد مسببات التكلفة المرتبطة ببعض الأنشطة بشكل محدد، وبالتالي، يصعب تحديد القيمة المناسبة لتلك التكاليف وتوزيعها بدقة على المنتجات أو الخدمات المعنية، وهذا يمكن أن يؤثر على دقة حساب التكاليف وتقدير الأرباح واتخاذ القرارات المستندة إلى التكاليف.

وقد اتفقت هذه الدراسة مع دراسة (Hajji, 2022) التي أشارت في نتائجها بوجود علاقة بين استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتحقيق الأهداف التنظيمية والتشغيلية ولكنها ليست ذو دلالة إحصائية، ولكنها اختلفت مع دراسة (Effiong & Akpan, 2019) والتي أشارت في نتائجها إلى أن طريقة التكلفة على أساس النشاط لها علاقة معنوية وإيجابية بكفاءة الإنتاج وبالآداء التشغيلي، وان هذه الطريقة تقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة من الطرق التقليدية،

في حين أشارت نتائج الدراسة الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على معدل دوران الأصول، حيث كانت جميع قيم مستوى الدلالة المعنوية (Sig) أقل من (0.05)، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى عدة عوامل، بما في ذلك تحسين الدقة والشفافية في تحليل وتخصيص التكاليف، وتمكين اتخاذ القرارات الأكثر استنادًا إلى التكاليف الفعلية، وتحسين كفاءة العمليات وتخطيط الموارد، مما يؤدي إلى تحسين الأداء التشغيلي وزيادة معدل دوران الأصول.

(3-4-5) الفرضية الرئيسية الثالثة

أشارت النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالثة أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق شركة أدوية الحكمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على القدرة التنافسية للشركة مقاسةً بحصتها السوقية (Market Share)، حيث كانت مستوى الدلالة (Sig=0.012) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى عدة عوامل منها أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يُساهم في تحسين كفاءة استخدام الموارد وتوزيع التكاليف المتعلقة بكل نشاط بدقة، وبالتالي يمكن للشركة تحديد مصادر التكلفة الرئيسية والتركيز على تحسينها، مما يؤدي إلى تحسين قدرتها التنافسية في السوق وزيادة حصتها السوقية، كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر

معلومات مفصلة حول التكاليف والنشاطات المختلفة داخل الشركة، مما يمكّن الإدارة من اتخاذ قرارات أكثر دقة وتحديد الأنشطة غير المربحة والتخلص منها أو إعادة دراستها، بالإضافة إلى ذلك، يمكن للشركة توجيه استراتيجيتها بناءً على التكاليف والأنشطة الأكثر ربحية، مما يعزز قدرتها التنافسية كما يمكن للشركة تحديد التكاليف المرتبطة بكل منتج أو خدمة بشكل دقيق، وهذا يمكنها من تحسين جودة المنتجات والخدمات وتقديمها بأسعار تنافسية، مما يزيد من رضا العملاء ويساهم في زيادة حصتها السوقية.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (علاوة، 2021) التي أشارت في نتائجها إلى أن المؤسسة محل الدراسة تعتمد على الطرق التقليدية في تحديد تكاليفها غير المباشرة، وهذا ما يؤثر بشكل سلبي على قدرتها التنافسية، ومن خلال تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) تم تخفيض تكاليف إنتاجها مما يعزز قدرتها على توفير منتجاتها للمستهلكين وفقاً لاحتياجاتهم من ناحية الجودة والتكلفة، أيضاً اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (اللوزي، 2020) التي أشارت في نتائجها إلى أن نظام إدارة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC/M) أثر بشكل إيجابي على الأداء السوقي للبنوك، كذلك اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (Bani Yaseen، 2020) التي أشارت في نتائجها إلى أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة أكثر فائدة من الأنظمة التقليدية وله تأثير إيجابي على عملية اتخاذ القرارات والقدرة التنافسية للشركات.

وقد اتفقت هذه النتيجة جزئياً مع دراسة (عوده، 2022) التي أشارت في نتائجها إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت في الأولويات التنافسية بأبعادها (الجودة، المرونة، التسليم والابتكار) في شركات الصناعات الدوائية الأردنية، ويجب الأخذ

في الإعتبار أن هذه النتائج تعكس حالة شركة أدوية الحكمة ولا يمكن تعميمها على الشركات الأخرى في قطاعات وأسواق مختلفة.

(5-5) التوصيات

تكاد تُجمع الأدبيات النظرية والدراسات العملية على أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى تخصيص أفضل للتكاليف وما يترتب على ذلك من نتائج إيجابية في تحسين عملية اتخاذ القرارات التي يُفترض أن تحقق نتائج إيجابية على مختلف مؤشرات الأداء الرئيسية للشركة، وكوّن هذه الدراسة توصلت إلى عدم وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على بعض جوانب الأداء في الشركة محل الدراسة، توصي الدراسة بما يلي:

1. إجراء تحليل لأسباب تراجع بعض المؤشرات المالية التي أظهرت الدراسة عدم تأثرها بتطبيق نظام (ABC) أو تأثرها سلبياً خلافاً لما هو متوقع من تطبيق النظام.
2. إجراء دراسات على عينة أوسع من الشركات ودراسة مؤشرات أداء أخرى بحيث يمكن تقييم نتائجها.
3. مراجعة آليات ومراحل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة للتأكد من أنه تم تصميمه وتطبيقه كما يجب، وبما يضمن تحقيق الأهداف المتوقعة منه.
4. أن تقوم شركة أدوية الحكمة بتحليل أسباب تراجع قيم الربحية، وإيجاد الحلول المناسبة لتحسين أداء النظام وزيادة الهوامش الربحية من أجل تحقيق أداء مالي ونتائج أعمال أفضل للشركة ومساهمتها.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو علام, رجاء محمود (2018). التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS. القاهرة: دار النشر للجامعات.
- إشتيوي, كوثر (2019). أثر تكاليف الجودة على الاداء المالي والتشغيلي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- أمشهر, إبراهيم (2020). الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية وأثرها على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية: دراسة ميدانية على جامعة سرت - ليبيا. (رسالة دكتوراة غير منشورة)، جامعة النيلين، السودان.
- البدري, إسماعيل محمد (2017). أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية دراسة حالة على شركة حلويات العنبتاوي. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، عمان، الأردن.
- البشتاوي, سليمان (2014). "الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABM) & (ABC) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفته". مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، 28(8). الصفحات 1867-1898.
- بكوش, لطيفة. (2021). نظام التكاليف على أساس الأنشطة. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- بلرهمي, كميليا وعموري, نورالهدى (2020). دور محاسبة التكاليف في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة شركة الزيبان لصناعة الآجر الاحمر-سيدي غزال بسكرة. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية، بسكرة، الجزائر.
- بللو, محمد وجهلان, عبدالعزيز (2018). دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

بن بلخير، زهرة و زمبو، فاطمة (2018). تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن - دراسة ميدانية مؤسسة سونلغاز فرع التوزيع بأدرار. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

بن تونسي، محمود و عبدو، حامد (2018). دراسة مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر.

بن سعيد، أمين (2010). نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كادة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري". (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.

بورنيسة، مريم و خنفري، خيضر (2017). "دور النسب والمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية". مجلة دراسات إقتصادية، 17(1)، الصفحات 59 - 70.

بوسنة، محمد رضا (2020). محاضرات في مقياس محاسبة التسيير المعمقة. جامعة أم البواقي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

التميمي، سارة (2018). أثر إدارة رأس المال على الأداء المالي للشركات الصناعية ط1. عمان، الأردن: دار أمجد للنشر والتوزيع.

جرادات، حمزة (2018). أثر أنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، إربد، الأردن.

الجندب، عبدالله (2021). أثر تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت "TDABC" على الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المديرين الماليين. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، إربد، الأردن.

حجازي، إسماعيل و سعاد، معاليم (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ط1. عمان، الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع.

الحدراوي, حامد كريم وأبو طبيخ, ليث شاكر والجنابي, مقدس عبدالكاظم (2020). "دور استراتيجية فرق العمل في تحسين الاداء التشغيلي للمنظمات الانتاجية دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة القديم". مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الانسانية، 14(27)، الصفحات 275-310.

حريز , هشام وعبدالرحمن, بوشمال (2014). التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة ط1. الإسكندرية، مصر: مكتبة الوفاء القانونية.

حميد، لى وحسون, ليث (2023). "دور نظام التكلفة على أساس النشاط في مواجهة القصور في الأنظمة التقليدية، دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء". مجلة اقتصاديات الأعمال، 5(1)، الصفحات 295-312.

دينا, عبدالحميد (2012). محددات استخدام المقاييس الحديثة للأداء. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر.

الذنيبات, آسيا (2021). أثر تقارير الأعمال المتكاملة على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة مؤتة، كلية الدراسات العليا، الكرك، الأردن.

الرومي, عبدالعزيز. (2012). أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

زناسي, حورية و مسعودي, إلهام (2019). تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر.

زهرة, سيدا و دحمان, عبدالفتاح (2020). "تداعيات فيروس كورونا على الإقتصاد العالمي-مخاطر وانعكاسات على الوطن العربي". مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، 9(4)، الصفحات 427-446.

السامرائي, عمار، والشريفة, نادية (2019). "أثر تطبيق معايير المحاسبة الإسلامية على كفاءة التكلفة دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية في مملكة البحرين". مجلة دراسات محاسبية ومالية، 14(46).

سليمان, سليمان أيمن (2017). أثر الحصة السوقية على ربحية الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي: دراسة تحليلية على شركات الأدوية الأردنية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، عمان، الأردن.

شقور, عمر (2020). "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)". *المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال*, 9(3)، الصفحات 524 - 536.

الصغير, عامر (2014). "الطرق التقليدية لتحديد تكلفة المنتجات". *مجلة العلوم الإقتصادية والسياسية*, 2(3)، الصفحات 113-125.

صلاح الدين, صلاح الدين ومحمد, حسين (2020). "دور المتغيرات البيئية في تحسين الأداء التشغيلي (دراسة تطبيقية على الشركات الدولية في مصر)". *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*, 34(4)، الصفحات 75-114.

طابع, عبدالناصر (2019). "دور تكامل سلسلة التوريد في تحسين الأداء التشغيلي بالتطبيق على شركات تجميع السيارات بمدينة القاهرة الكبرى". *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة*, 4(1)، الصفحات 157-172.

الطويل, أكرم محمد و جاسم, صلاح الدين شبل (2019). **الشراء وفق SEVEN RIGHTS والأداء الإستراتيجي** ط1. عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

عثماني, حسين (2016). "الابداع كمدخل لتفعيل القدرة التنافسية في المؤسسات وزيادة مخرجاتها وزيادة مخرجاتها". *مجلة العلوم الإجتماعية والإنسانية*, 17(34)، الصفحات 17-48.

العشماوي, محمد (2013). **محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)**. عمان، الأردن: دار اليازوري للنشر.

عقون, عبدالله (2021). **فعالية إدارة المعرفة في تعزيز القدرات التنافسية للمؤسسات الخدمية في مجال الإتصال دراسة ميدانية لمؤسسة اتصالات الجزائر**. (رسالة دكتوراة غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر.

علاوة، ليلي (2021). دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج. دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس - أم البواقي. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

العمار، رضوان و مهنا، زينب (2016). دور المؤشرات المالية في تقويم الأداء المالي في المصارف الإسلامية العاملة في سورية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 38(6)، الصفحات 197-216.

عوده، محمود (2022). أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في الأولويات التنافسية في شركات الصناعات الدوائية الأردنية : الدور الوسيط لرأس المال البشري. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة جرش، كلية الأعمال، جرش، الأردن.

العيساوي، ذو الفقار (2022). "الأداء المالي" https://www.uoanbar.edu.iq/RAECollege/News_Details.php?ID=219 تاريخ الاطلاع عليه 27/11/2023. من موقع كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار.

قاسم، يوسف (2020). إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" دراسة مستشفى جنين الطبي الخيري. (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة، فلسطين المحتلة.

الكرخي، محمد (2020). مؤشرات الأداء الرئيسية ط1. عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.

اللوزي، نوره (2020). نظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة وأثره على الأداء المالي: دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية. (رسالة دكتوراه غير منشورة)، جامعة العلوم الإسلامية، كلية الدراسات العليا، عمان، الأردن.

محمد، عويضة فضل (2022). دور تكاليف الجودة في دعم القدرة التنافسية: دراسة ميدانية على مصنع بوهيات المهندس. (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.

النهود، إبراهيم (2018). أثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المفرق.

نور, عبدالناصر و الشريف, عليان. (2020). **محاسبة التكاليف الصناعية**. عمان، الأردن: دار المسيرة.

هورنجرن, تشارلز و داتار, سريكانت و راجان, ماداف. (2021). **محاسبة التكاليف مدخل إداري**, ط2. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، المترجمون) الرياض، السعودية: الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (العمل الأصلي نُشر في عام 2018).

ياسين, مريم و نايف, أسعد. (2012). "أثر استخدام تقنية Six Sigma على الأداء التشغيلي - دراسة إستطلاعية لآراء عينة من العاملين في معمل 7 في الشركة العامة للصناعات الجلدية". **مجلة جامعة كربلاء العلمية**, 10(4)، الصفحات 134-146.

يوسف, زينب و عودة, هيفاء. (2014). "أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية". **مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية**, 22(4)، الصفحات 932-944.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abu Baker, Reem (2021). **The impact of liquidity and solvency on cost efficiency in Palestinian and Jordanian industrial companies**, (Unpublished Master dissertation). An-Najah National University, Nablus: Palestine.
- Aicha, L. & Abdelkhalek, O. (2023). Proposed Implementation of Activity-Based Costing in A Manufacturing Company. *Journal of financial economics and business*, 7(3), 170-184.
- Albalaki, F., Abdullah Z. & Kamardin, H. (2019). The influence of external contingency factors and activity-based costing implementation on organizational performance. *Jurnal pengurusan*, 55(2019), 21.
- Al-najjar, Fayez Jomah (2016). Social Responsibility and its Impact on Competitive Advantage. *International journal of business and social science*, 7(2), 119-120.
- Al-Qudah, Laith & Al-Hroot, Yusuf. (2017). The Implementing Activity-based Costing Technique and Its Impact on Profitability: A Study of Listed Manufacturing Companies in Jordan. *International journal of economics and financial*, 7(2), 271-276.
- Banani, A., Riyasari, I. & Widiastuti, E. (2019). Financial Performance Analysis of State Owned and Private Enterprise in Pharmaceutical Industry Listed in Indonesia Stock Exchange in Period Year 2012 – 2016, **Journal of Economic & Business**, Vol.03 No 01, PP 013 – 022.
- Bani Yaseen, Jumanah. (2020). **The impact of activity based costing performance in Jordanian manufacturing corporations**. (Unpublished Master Dissertations) Alyarmouk University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Irbid: Jordan.
- Baseleh, Raneen. (2020). **Development of an activity based costing model for Almimi United Company for Wood and Trading**.(Unpublished Master Dissertations). Arab American University, Jenin: Palestine
- Bento, G. & Tontini, G. (2018). Developing an Instruments to measure lean manufacturing maturity and its relationship with operational performance. *Total quality management & business excellence*, 29(9), 977-995.
- Cooper, R. & Kaplan, R. (1992, Sep). Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizon*, 6(3), 1-13.
- Doane, David & Seward, Lori. (2015). **Applied statistics in business and economic** (5 ed.). Mcgraw-Hill Education.

- Effiong, Sandy A. Akpan, Ambrose E. (2019). Effect of activity-based costing (ABC) on the productivity of manufacturing company. *International Journal of Advanced Research (IJAR)*, 7(1), 753-765.
- Euromonitor International. (2019). "Value chain analysis of the pharmaceutical sector in Jordan". Retrieved Nov 18, 2023, from [www.giz.de: https://www.giz.de/de/downloads/Value%20Chain%20Analysis%20of%20the%20Pharmaceutical%20Sector%20in%20Jordan.pdf](https://www.giz.de/de/downloads/Value%20Chain%20Analysis%20of%20the%20Pharmaceutical%20Sector%20in%20Jordan.pdf)
- Fahmi, I. (2018). **Introduction to Financial Management**. Bandung: Alfabeta.
- Gabriel, Gary (2016). **The impact of the basel 3 capital requirements on the performance of European banks**. Master Dissertation in Management Specialization Banking and Asset Management, HEC-Ecole De gestion University.
- Gibson, Charles H. (2008). **Financial reporting and analysis**, 11th ed. Mason, OH, USA: South-Western Cengage Learning.
- Gitman, L.J & Zutter, C.J. (2012). **Principles of Managerial Finance**, 13th ed. New York: The McGraw-Hill
- Hair, J. F, Black, W. C, Babin, B. J, Anderson, R. E & Tatham, R. L. (2018). **Multivariate data analysis** (8 ed.). Cengage Learning EMEA.
- Hajji, Zouhair. (2022). Activity-Based Costing and performance: empirical study in the context of Moroccan companies. *Review of Accounting Control and Audit*, 6(1), 240-260.
- Hakeem, S. A. & Bambale, A. J. (2016). Mediating Effect of Liquidity on Firm Performance and Dividend Payout of Listed Manufacturing companies in Nideria. *Journal of Economic Development, Management, IT, Finance and Marketing*, 8(1), 15-35.
- Horngren, Charles T., Sundem, G. L. & Stratton, W. O. (2012). **Introducion to Management Accounting**. New Jersey, USA: Prentice Hall.
- Ingram, David. (2017, Sep 26). **Functional Based Vs. Activity Based Cost Accounting Systems**. Retrieved Nov 17, 2023, from <https://bizfluent.com/info-12068830-functionalbased-vs-activitybased-cost-accounting-systems.html>
- Liu, Huiming, Wu, Su, Zhong, Chongwen & Liu, Ying. (2020, March 04). The Sustainable Effect of Operational Performance on Financial Benefits: Evidence from Chinese Quality Awards Winners. *Sustainability Journal*, 12(5). Retrieved Nov 24, 2023, from <https://www.mdpi.com/2071-1050/12/5/1966#>
- Mwangi, Joseph Muchiri. (2016). **Effect of Financial Structure on Financial Performance of Firm Listed at East Africa Securities Exchanges**. University of Agriculture and Technology, Business Administration, Kenya.

- Subramanyam, K. R. (2014). **Financial statement analysis** (11 ed.). New York, USA: McGraw-Hill Education.
- Suteu, M., Mester, L., Bungari, N., Andreescu, N. & Petreca, D. (2016). The impact of costing methods on profitability of enterprises operating in the embroidery industry. *Textile and Apparel*, 26(3), 239-243.
- Tan, L. Feng J. (2023). **Problems caused and solved by activity-based costing in development and dissemination**. (Atlantis Press) doi:10.2991/978-94-6463-124-1_55
- Valdez, Gabriel D. (2017). **"Intermediate manager experience: implications for operational performance within veterinary clinical institutions** (Doctoral Dissertation Research). Argosy University, Program in Business Administration. Atlanta: www.researchgate.net.
- Vetchagool, W., Marcjanna, A. & Tayles, M. (2020). Impacts of activity-based costing on organizational performance: evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting*, 28(3), 329-349.

الملحقات

مخرجات برنامج اكسل

	Mean	التغير	معدل التغير
before .ROA	0.08141	-0.03959	-48.6%
after .ROA	0.04182		
before .ROE	0.14568	-0.07563	-51.9%
after .ROE	0.07005		
before .GPR	0.12967	-0.05386	-41.5%
after .GPR	0.07581		
FP. before	0.11892	-0.05636	-47.4%
FP. after	0.06256		
CE. before	0.49056	0.00965	2.0%
CE. after	0.50021		
ATR.before	0.62295	-0.06802	-10.9%
ATR.after	0.55493		
ITR.before	2.20578	-0.15096	-6.8%
ITR.after	2.05482		
OP. before	1.10643	-0.06978	-6.3%
OP. after	1.03665		
MS. before	0.0346	0.02315	66.9%
MS. after	0.05775		

Descriptive

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
ROA.before	8	.08141	.025995
ROA.after	8	.04182	.120757
ROE.before	8	.14568	.049661
ROE.after	8	.07005	.256160
GPR.before	8	.12967	.034221
GPR.after	8	.07581	.211701
FP. before	8	.11892	.035764
FP. after	8	.06256	.196133
CE. before	8	.49056	.046327
CE. after	8	.50021	.041585
ATR.before	8	.62295	.062387
ATR.after	8	.55493	.045324
ITR.before	8	2.20578	.190074
ITR.after	8	2.05482	.386032
OP. before	8	1.10643	.066458
OP. after	8	1.03665	.106660
MS. before	8	.03460	.003668
MS. after	8	.05775	.008565
Valid N (listwise)	8		

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
ROA	.322	16	.000	.575	16	.000
ROE	.346	16	.000	.541	16	.000
GPR	.366	16	.000	.548	16	.000
FP	.353	16	.000	.547	16	.000
CE	.165	16	.200*	.940	16	.343
ATR	.168	16	.200*	.964	16	.731
ITR	.109	16	.200*	.958	16	.623
OP	.132	16	.200*	.933	16	.270
MS	.221	16	.035	.846	16	.012

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test

H01

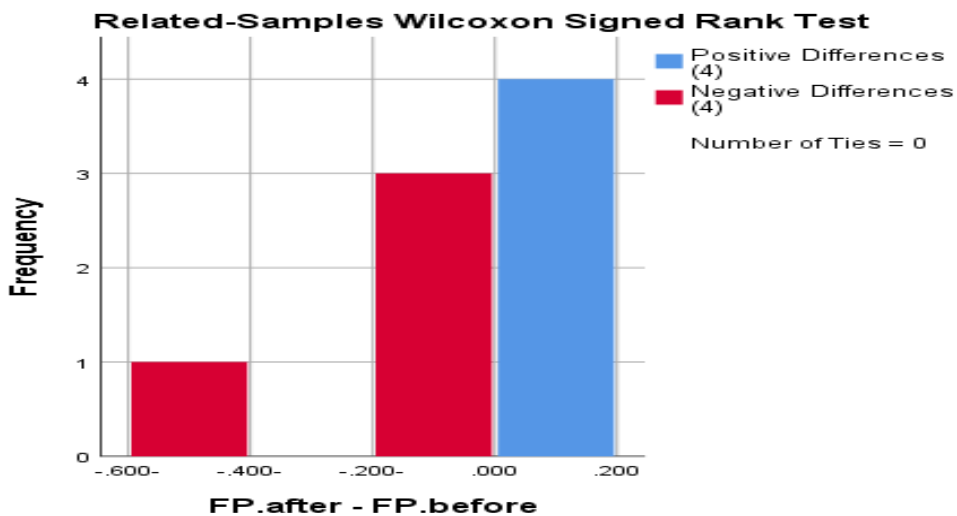
Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between FP. before and FP. after equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.779	Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .050.

Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test Summary

Total N	8
Test Statistic	16.000
Standard Error	7.141
Standardized Test Statistic	-.280
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.779



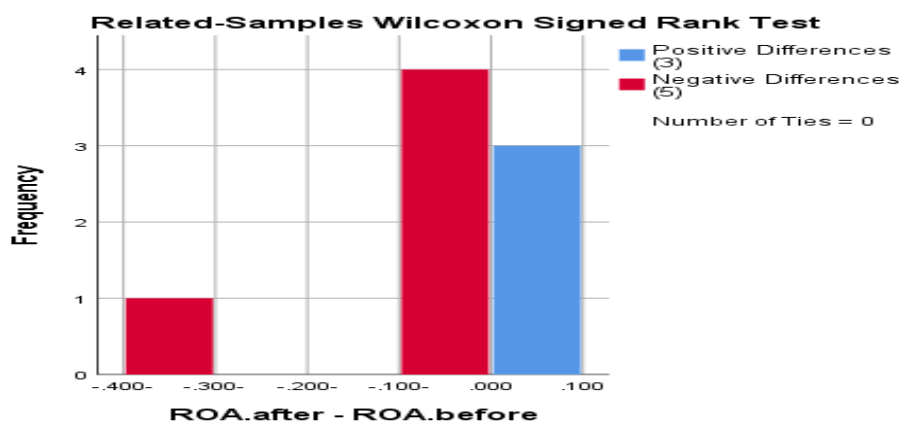
H01.1**Hypothesis Test Summary**

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between ROA.before and ROA.after equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.674	Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .050.

**Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test
Summary**

Total N	8
Test Statistic	15.000
Standard Error	7.141
Standardized Test Statistic	-.420-
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.674



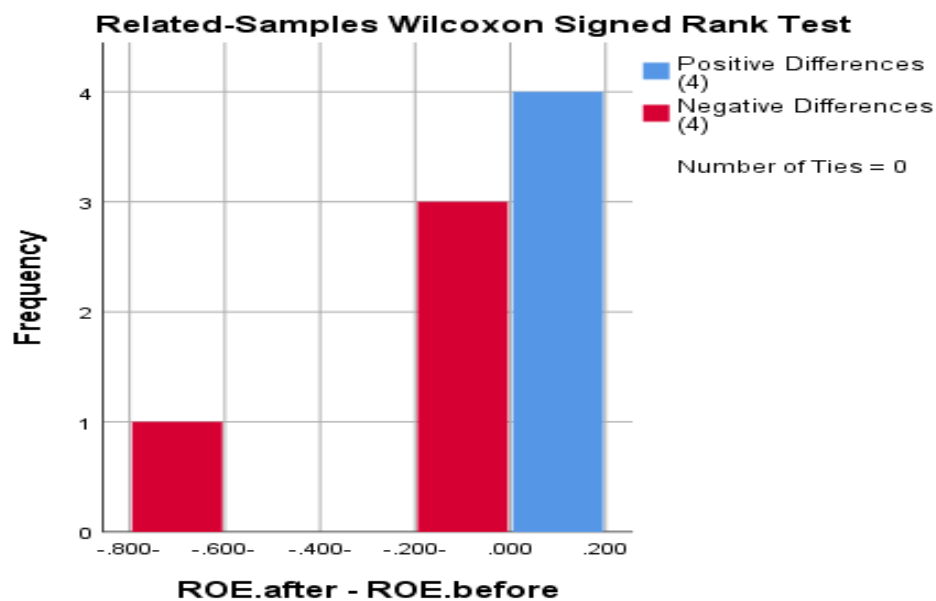
H01.2**Hypothesis Test Summary**

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between ROE.before and ROE.after equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.779	Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .050.

Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test Summary

Total N	8
Test Statistic	16.000
Standard Error	7.141
Standardized Test Statistic	-.280
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.779



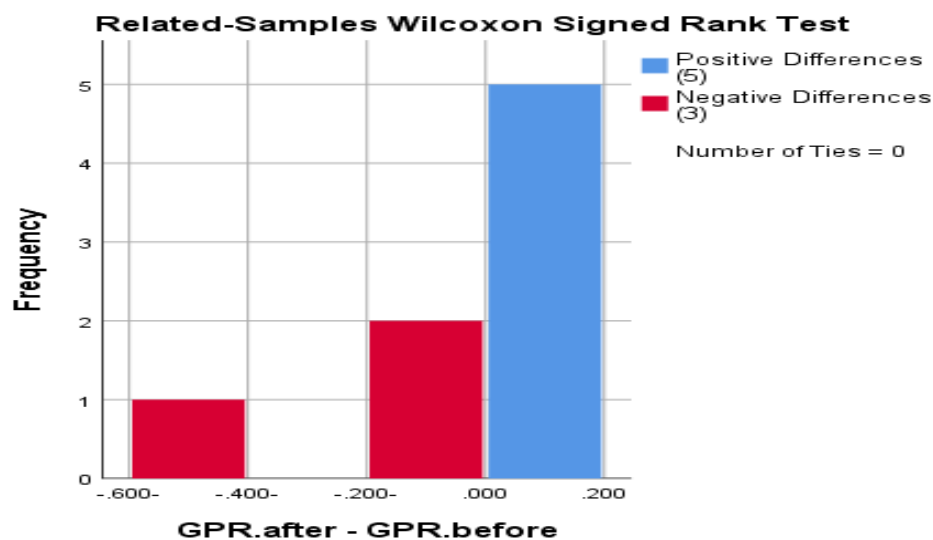
H01.3**Hypothesis Test Summary**

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between GPR.before and GPR.after equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.889	Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .050.

Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test Summary

Total N	8
Test Statistic	19.000
Standard Error	7.141
Standardized Test Statistic	.140
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.889



H02**T-Test****H02 + H02.1 + H02.2 + H02.2****Paired Samples Statistics**

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	OP. before	1.10643	8	.066458	.023496
	OP. after	1.03665	8	.106660	.037710
Pair 2	CE. before	.49056	8	.046327	.016379
	CE. after	.50021	8	.041585	.014703
Pair 3	ATR.before e	.62295	8	.062387	.022057
	ATR.after	.55493	8	.045324	.016024
Pair 4	ITR.before	2.20578	8	.190074	.067201
	ITR.after	2.05482	8	.386032	.136483

Paired Samples Correlations

		N	Correlation	Sig.
Pair 1	OP. before & OP. after	8	-.569-	.141
Pair 2	CE. before & CE. after	8	-.574-	.137
Pair 3	ATR.before & ATR.after	8	.338	.414
Pair 4	ITR.before & ITR.after	8	-.490-	.218

Paired Samples Test

		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
					Lower	Upper			
Pair 1	OP. before - OP. after	.069776	.154477	.054616	-.059370	.198922	1.278	7	.242
Pair 2	CE. before - CE. after	-.009653	.078013	.027582	-.074874	.055567	-.350-	7	.737
Pair 3	ATR.before - ATR.after	.068020	.063543	.022466	.014897	.121143	3.028	7	.019
Pair 4	ITR.before - ITR.after	.150962	.507006	.179254	-.272906	.574830	.842	7	.428

H03**Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test****Hypothesis Test Summary**

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of differences between MS. before and MS. after equals 0.	Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test	.012	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .050.

Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test Summary

Total N	8
Test Statistic	36.000
Standard Error	7.124
Standardized Test Statistic	2.527
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.012

