

دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تقويم الأداء المالي ودعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية بمدينة الخرطوم

نور الدين رافع^{1*} ، عبد العال عبد الرحمن ضو النور مضوي²

¹ جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج

² كلية البحرين السودان

The role of activity-based costing in evaluating financial performance and supporting competitive advantage in Sudanese industrial companies in Khartoum

Noureddine Rafa^{1,*} , Abdel Aal Abdeleahman daou madoui ²,
¹ University Mohamed Elbachir El Ibrahimi BBA (Algeria)

تاريخ الاستلام: 2025/03/02؛ تاريخ القبول: 2025/05/08؛ تاريخ النشر: 2025/06/30؛

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأهمية نظام التكلفة على أساس النشاط ودراسة ومعرفة الأداء المالي والميزة التنافسية ومن ثم دراسة دور نظام التكلفة على أساس النشاط. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أثبتت صحة الفرضيات ومنها إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة و يؤدي إلي دقة حساب تكاليف المنتجات, ويعكس صورة واضحة عن الأنشطة المسببة للتكاليف مما يساعد على التوزيع الجيد للمصروفات غير المباشرة على المنتجات ويؤدي الي تخفيض زمن أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

الكلمات المفتاح: التكلفة على أساس النشاط , تقويم الأداء المالي, الميزة التنافسية.

Abstract: The study aimed to identify the concept and importance of the activity-based costing system, study and know the financial performance and competitive advantage, and then study the role of the activity-based costing system represented in • The study reached several results that proved the validity of the hypotheses, including that the application of the activity-based costing method leads to use Optimization of the facility's resources and leads to accurate calculation of product costs, and reflects a clear picture of the cost-causing activities, which helps in the good distribution of indirect expenses on products and leads to a reduction in the time for performing activities that do not add value.

Keywords: activity-based costing, financial performance evaluation, competitive advantage

I- تمهيد

لقد أصبح مستوى وطبيعة المنافسة في ظل تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية الحديثة يتبع اقتصاديات البلد، فكلما تخلت اقتصاديات الدول عن وضعيات الاحتكار التي تمنح لبعض المؤسسات بفتح الأسواق للمنافسة، أصبح إدارة المؤسسات ورسم إستراتيجيات تنافسية أكثر تعقيدا، وذلك نتيجة ارتفاع تأثيرات الخيارات الإستراتيجية في بيئة أعمال ديناميكية وغير مستقرة، كل هذه المعطيات ترتب عنها احتدام المنافسة ومحاولة كل مؤسسة تنشط في ظل هذا الواقع وفي ظل هذه البيئة أن ترسم موقع تنافسي وأن تجمع عناصر الميزة التنافسية، ومن ثم استغلالها بالشكل الذي يمكنها من طرح منتجات تستجيب لتطلعات الزبائن.

ونتيجة لهذه التغيرات في بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية استتبعه تغير في نماذج المحاسبة الإدارية، وتغير في الإستراتيجيات والأهداف، كل هذه المعطيات أسست لمنظومة متكاملة من نماذج المحاسبة الإدارية الحديثة تُستحضر فيها معلومات مالية وغير مالية، وتجتمع فيها روافد الميزة التنافسية، وهي:

- الجودة العالية؛
- التكلفة الأقل؛
- ومدة تسليم المنتجات أقل من المدة التي تعتمد عليها المؤسسات المنافسة

وأمام هذا الواقع ظلت نماذج المحاسبة الإدارية في ظل توجهاتها الحديثة المنظومة المتكاملة وبعدها الإستراتيجي، وبما في ذلك نموذج التكلفة على أساس التكلفة التي تسمح بالتحكم في العمليات الإدارية داخل المؤسسات الاقتصادية عن طريق بناء رافد معلوماتي يتم من خلاله ترجمة نتائجها وعناصر أدائها وتصور وبناء إعادة الهيكلة الإستراتيجية وبالشكل الذي يسمح لها بالتساق مع متغيرات السوق والمنافسة تمهيدا لتقويم الأداء ومن ثم الوصول إلى روافد الميزة التنافسية بامتياز.

وهو ما يقودنا ضمن هذا العمل إلى الاهتمام بهذا الواقع ، وذلك بطرح موضوعه العام من خلال العنوان "دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تقويم الأداء المالي ودعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية بمدينة الخرطوم "

إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية في سؤال جوهرى :
هل توجد علاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط وبين الأداء المالي والميزة التنافسية؟
وتنبثق عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد علاقة بنظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي في الشركات الصناعية السودانية
- هل توجد علاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط والميزة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية

فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط وتقويم الأداء المالي.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط ودعم الميزة التنافسية .

أهداف الدراسة :

هدفت الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- التعرف على مفهوم وأهمية نظام التكلفة على أساس النشاط.
- التعرف على مفهوم وأهمية تقويم الأداء المالي.
- التعرف على مفهوم وأهمية الميزة التنافسية.
- دراسة دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تقويم الأداء المالي في الشركات الصناعية السودانية
- دراسة دور نظام التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية

أهمية الدراسة

تتمثل الدراسة في زيادة المعرفة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة ومراحل تطورها ولفت إضافة كلمة وجهة النظر الرقابية في الشركات الصناعية السودانية لموضوع الأداء المالي والميزة التنافسية، وقلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في بيئة الأعمال السودانية.

منهج الدراسة

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي، تم استخدام الاستبيان في جمع البيانات على عينة من الشركات الصناعية بمدينة الخرطوم 2021م، أما البيانات الثانوية من الكتب والمراجع والدوريات والرسائل الجامعية والانترنت.

الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات التي تناولت موضوع التكلفة على أساس النشاط منها:

دراسة: (عثمان، 2007م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة الى عرض أنماط المشاكل التي تواجه قطاع النسيج، تحديد الأساس العلمي لقياس التكلفة في قطاع النسيج، وأعداد نموذج مقترح لتطبيق وتطوير نظم التكاليف الحديثة في قطاع النسيج. وتوصلت الدراسة الى نتائج منها، أن الطرق التقليدية لتحصيل التكاليف لا تمكن من تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة، لا تتوفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط بمصنع نسيج الدويم، استخدام نظم المحاسبة المالية يؤدي الى نتائج غير سليمة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة. بناءً على النتائج أوصت الدراسة بتوصيات منها، استخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة الإنتاج في صناعة الغزل والنسيج، تطبيق طريقة نظام التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف على مراكز الإنتاج والخدمات.

دراسة: (أسعد، 2009م)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على الإطار العلمي لاستخدام محاسبة نظم التكاليف الحديثة في قطاع الخدمات المينائية، تقييم أساليب التكاليف التقليدية ودورها في مواجهة التطورات الحديثة، دراسة الأساليب العلمية والعملية في قياس وتخصيص التكاليف

(¹) عثمان موسى محمد نوح ، اطار علمي لقياس تكاليف صناعة النسيج في السودان وفق نظام التكاليف على أساس النشاط- دراسة حالة مصنع الدويم للنسيج (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، 2007م).

(²) أسعد مبارك حسين، استخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان بالتطبيق على هيئة الموانئ البحرية السودانية (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م).

المشتركة بهيئة الموانئ البحرية، بناء نموذج علمي لقياس وتحميل التكاليف المشتركة على الخدمات المينائية باستخدام نظم التكاليف الحديثة، وتوصلت الدراسة الى نتائج منها، تمثل التكاليف غير المباشرة في بيئة الإنتاج التقليدية نسبة قليلة من التكاليف وبالتالي الأخطاء الناتجة عن توزيعها بصورة غير دقيقة ليست ذات قيمة جوهرية، عدم ملائمة أساليب التكاليف التقليدية المطبقة حالياً بالهيئة للمعايير الحديثة لعدم قدرتها على توفير معلومات دقيقة، ظهور معظم سمات بيئة التصنيع الحديثة بهيئة الموانئ البحرية بزيادة الاعتماد على الآلات. بناءً على النتائج أوصت الدراسة بتوصيات منها:- ضرورة استحداث إدارة لمحاسبة التكاليف بهيئة الموانئ البحرية، إدخال نظام التبادل الإلكتروني للبيانات بهيئة الموانئ البحرية السودانية، ضرورة استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط لتحديد تكلفة الخدمات المينائية.

دراسة: (أحمد، 2010م)⁽³⁾

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على دور أساليب التكاليف الحديثة وأثرها في قياس تكلفة الإنتاج، التحقق من مدى فاعلية استخدام أساليب التكاليف الحديثة في الشركات الصناعية السودانية، بيان أثر تخفيض التكلفة وزيادة الأرباح باستخدام أساليب التكاليف الحديثة مع تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية السودانية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:- تطبيق أساليب التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي السوداني أدى إلى زيادة فاعليته وكفاءته ووفر نظاماً سليماً لمحاسبة التكاليف، تطبيق الشركات السودانية لأساليب التكاليف الحديثة في تصميم المنتج ساعد على تجنب تلك الشركات لتكاليف إضافية، تطبيق أساليب التكاليف الحديثة بالشركات موضع التطبيق ساهم في إمكانية تخفيض التكلفة على مستوى دورة حياة المنتج، بناءً على النتائج أوصت الدراسة بتوصيات منها، تطبيق أساليب التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي السوداني حتى تساهم في رفع الكفاءة الاقتصادية والإنتاجية، سد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العملي لمحاسبة التكاليف من خلال إقامة الدورات التدريبية للكوادر الفنية والإدارية، دراسة إمكانية تطبيق أساليب التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي السوداني لما لها من إمكانية لرفع القدرات التنافسية للشركات الصناعية.

دراسة: (محمد، 2011م)⁽⁴⁾

هدفت الدراسة الى التعرف على أثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، بيان معوقات تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وكيفية التغلب عليها، التعرف على مدى فاعلية الأساليب الحديثة لمحاسبة في توفير معلومات ملائمة عن الأنشطة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:- أن تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة، تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات. بناءً على النتائج أوصت الدراسة بتوصيات منها، معالجة الآثار المترتبة عن استخدام الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لتحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر.

(3) أحمد يوسف أحمد السنوسي، إطار علمي لاستخدام أساليب التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج في القطاع الصناعي السوداني-دراسة تطبيقية علي المنطقة الصناعية بحري، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، 2010م).

(4) محمد البشير إبراهيم أحمد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية-دراسة تطبيقية علي مصنعي سكر غرب سنار وعسلاية، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، رسالة دكتوراه غير منشورة في التكاليف والمحاسبة الادارية، 2011م).

دراسة: (سليمان، 2014م)⁽⁵⁾

هدفت الدراسة إلى دراسة الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:- أن الهدف الأساسي من أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة هو إيجاد أسس موضوعية (مسببات تكلفة) لقياس وتسعير الأنشطة المستخدمة، إن التحليل الدقيق للأنشطة التي تعد ركنا أساسيا لأنظمة التكاليف على أساس الأنشطة فضلاً عن كونها تقدم معلومات تكاليفية دقيقة وأسس تسعير تُعد دافعاً للعاملين باتجاه التطوير والتحسين للأنشطة وذلك من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، إن تطبيق أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة تساعد على تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة . بناءً على النتائج أوصت الدراسة بتوصيات منها:- يجب فصل مخرجات نظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام الإدارة بالأنشطة إلى شقين، الأول معلومات متعلقة بالتكاليف الإستراتيجية والثاني معلومات التكاليف الخاصة بالتطوير والتحسين التشغيلي وبناء إطار علمي لتكاملهما يساعد في إعداد تقارير الأداء، الاهتمام بالتحليل الاستراتيجي لبيانات التكلفة التي تدغم صياغة دقيقة للإستراتيجية، ضرورة اعتماد إدارات البنوك على تقنيات التكلفة المستهدفة وذلك لتحقيق مستوى معقول من التكاليف للخدمات المقدمة الزبائن.

تقسيمات الدراسة

حتى يمكن لنا تناول الموضوع بالدراسة والتحليل وفقاً للأسلوب المنتهج، وفي محاولة لمعالجة الإشكالية المطروحة وبلوغ الأهداف المسطرة قسمنا الدراسة إلى محورين أساسيين، فكان المحور الأول عبارة عن تقديم الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة، ثم طبيعة ومنهجية الدراسة و اختبار فرضيات الدراسة كمحور ثان.

II - الإطار النظري للدراسة

1. نظام التكلفة على أساس النشاط

يعتبر نموذج التكلفة على أساس الأنشطة *ABC* من بين النماذج الذي طُرحت في سياق التوجه الحديث للمحاسبة الإدارية، وذلك استجابة لتطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، وما يستدعيه من إجراء تعديلات جوهرية على أنظمة معلومات المؤسسة الإدارية منها والمحاسبية كنموذج يتأسس على فلسفة تكاليف جديدة تتساق مع تلك التطورات الحاصلة على بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، وبالشكل الذي يساهم في الارتقاء بالمحاسبة الإدارية إلى المستوى المطلوب، وهو ما يجعلنا في صفحات هذا الطرح الوقوف عند هذا النموذج النماذج المساندة له.

1.1. مفهوم التكلفة على أساس النشاط

يقوم مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط معتمداً على فكرة أنَّ المنتجات تحتاج الى منظمات من الأحسن استخدام الشركات لأن العنوان يظهر فيه الشركات وليس المنظمات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة او موارد، مما يعني ضرورة تصميم النظم بحيث يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة المتسببة فيها، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها من ذلك النشاط.

(5) سليمان البشتاوي الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ، (عمان: جامعة النجاح، كلية العلوم الانسانية،

مجلة جامعة النجاح، المجلد 28، العدد 8، 2014)، ص ص 1870-1894

ويشكل مدخل التكلفة على أساس النشاط إطاراً مستحدثاً لمحاسبة التكاليف بل المحاسبة الإدارية لأن محاسبة التكاليف مرحلة من مراحل المحاسبة الإدارية. ينصب اهتمامه على قياس من الأفضل تقييم لأنه يقترب للقيمة التكلفة في إطار علاقة عناصر التكاليف بالمدخلات أكثر من علاقتها بالمخرجات، وبالتالي هو نظام للمعلومات التكاليفية الذي يقوم على تجميع وتشغيل بيانات التكاليف للمنظمة سواء المتعلقة بالأنشطة أو المنتجات (الدين، 2014، صفحة 70).

يتضح للباحثين من التعريفات السابقة أنَّ نظام التكلفة على أساس النشاط ما هو إلا نظام معلومات داخل المنظمة، يقوم على تجميع وتشغيل بيانات المؤسسة التكاليفية في إطار بل إطار علاقة عناصر التكاليف بالمدخلات أكثر من المخرجات، الهدف الأساسي منه تحديد مسببات التكلفة.

2.1. أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط

يكتسب نظام التكلفة على أساس النشاط أهميته من الآتي (العشماوي، 2011، صفحة 286) :

- يقوم نظام التكاليف على أساس النشاط وفق فلسفة أنَّ الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة للمنشأة من الأفضل المؤسسة الى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة.
- يفيد إدارة المنشأة الملاحظة نفسها في مجال التخطيط، فالتحليل حسب الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المنشأة بشكل مستقل ويؤدي الى تصنيف الأنشطة الى قسمين:
 - أ- أنشطة تضيف قيمة للمنتج وينبغي العمل على تطويرها وتحسينها.
 - ب- أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي ينبغي استبعادها او تخفيض حجم هذه الأنشطة.
- يلعب دوراً فعالاً في مجال الرقابة على عناصر التكاليف حيث تمارس الرقابة على مستوى الأنشطة بينما تركز نظم التكاليف التقليدية على الرقابة على مستوى المنتج النهائي بعد إتمام انتاج السلع والخدمات.
- وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل.
- يساعد بما يوفره من معلومات على اتخاذ قرارات التسعير لان التسعير يتأثر بتكلفة المنتج، والمنشأة التي تحدد بدقة تكاليف منتجاتها تكون في وضع أفضل امام منافسيها، حيث يسهل على المنشأة اختيار وتطبيق سياسات سعرية ملائمة.

3.1. أهداف نظام التكلفة على أساس النشاط

يهدف نظام التكاليف على أساس النشاط لتحقيق الأهداف الآتية (عطية، 2006، صفحة 17) ::

- زيادة جودة المنتج، وهو هدف أساسي في بيئة الأعمال الحديثة وبالأخص فيما يتعلق بالصناعات ذات المنافسة العالمية كالسيارات والأجهزة الإلكترونية على سبيل المثال.
- خفض زمن أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون وهي تلك الأنشطة التي تضيف تكاليف وليس قيمة للمنتج ومن أمثلتها الوقت اللازم لتجهيز الآلات، الفحص، والتخزين وكلها أنشطة تتم داخل المصنع، ويمكن خفضها أو حتى حذفها، وإعادة ترتيب مراكز النشاط بإدخال النظم الصناعية المرنة أصبح في الإمكان خفض الوقت اللازم لأداء مثل هذه الأنشطة، كما ان المفاهيم التي يقوم عليها نظام الانتاج الفوري تستهدف بالدرجة الأولى خفض الضياع والوقت المستنفذ في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية.

- خفض مستويات المخزون وهو يعنى توفير التكاليف المرتبطة بأنشطة المناولة والتخزين والأعمال الإدارية والمالية المتعلقة بها فالطلب على الإنتاج يكون فوراً ولأ يتم الاحتفاظ سوى بالحد الأدنى لمستويات المخزون المطلوبة من المواد الخام وغيرها.
- التركيز على طلب العملاء الزبائن لأن تم استخدامه بداية فبعد ان كانت عمليات الإنتاج تتم وفقاً لسياسة الإنتاج الكبير لضمان خفض تكلفة الوحدة فأصبح الإنتاج الآن وفي ظل سياسة الإنتاج الفوري يتم وفقاً لسياسة الدفع بدلاً من السحب بمعنى ان يتم دفع المنتجات خلال خطوط الإنتاج طبقاً لتقديرات الطلب عليها.
- إدخال نظم الإنتاج المرنة ويقصد بها سلسلة من الآلات الأتوماتيكية تقوم بأداء العملية من بدايتها وحتى نهايتها وطبقاً لها يتم تداول الخامات خلال المراحل الانتاجية المختلفة دون ان تلمسها يد، وبذلك يتم حذف غالبية الأنشطة التي لا تضيف قيمة كمناولة المواد وتجهيز الآلات.

يستخلص الباحث أنَّ أهم أهداف نظام التكلفة على أساس النشاط هي زيادة جودة المنتج، خفض زمن أداء الأنشطة، خفض مستويات المخزون، التركيز على طلب العملاء، إدخال نظم الإنتاج المرنة.

2. تقويم الأداء المالي:

2.1. مفهوم تقويم الأداء المالي

يعرف تقويم الأداء بأنه وسيلة لتعريف الفرد بمستوى أدائه ، واقتراح التغيرات التي يحتاجها في سلوكه واتجاهاته ومهاراته ومعرفته . كذلك يقصد بالأداء المخرجات والأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها لذا فهو مفهوم يعكس كل من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها (حسن، 2004، صفحة 207).

إن عملية تقويم الأداء عملية لازمة لاتخاذ القرارات منها فحص الأداء المالي والاقتصادي للوحدات المختلفة، وتقويم الأداء من طوي على فكرة مقارنة النتائج الفعلية بأهداف معينة سبق الاتفاق عليها ومحاولة التعرف على جوانب الضعف ونقاط اختلاف المشروع بالتالي تعمل على تحسينها والتغلب عليها . وكذلك عرف بأنه عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات الغرض منها فحصا لمركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين وذلك في استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية (محمد، 2004، صفحة 30).

2.2. أهمية تقويم الأداء المالي

تتبع أهمية تقييم الأداء من خلال طبيعة كوظيفة تستهدف دراسة درجة التناسق والاختلاف بين عوامل الائتلاف وعوامل الإنتاج للتعرف على مدى كفاءة استخدامها . وتطوير تلك الكفاءة في فترات زمنية متتابة وذلك من خلال مقارنة ما تحقق منها بالهدف وترجع أهمية تقييم الأداء إلى الأسباب التالية (فؤاد، 1987، صفحة 302):

- تساعد على توجيه نظر الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى إشراف وحيث يكون الإشراف إنتاجية .
- تعمل علي ترشيد الطاقة البشرية في المنظمة وفي المستقبل حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها، وكذلك العناصر المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها او محاولة إصلاحها بزيادة كفاءتها حيث إن تقويم الأداء يمثل أساسا موضوعيا لوضع نظم الحوافز والمكافأة التشجيعية.
- تساعد مديري الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطه من حو المجالات التي ستخضع الى القياس والحكم.

- المساعدة على وجود نوع من الإقناع الوظيفي يتعرف المدير على كيفية أداء العمل الذي سيتولى مهامه مقدما، وكذلك توفير الأساس لإقامة نظام فعال للحوافز.
- تمدنا مؤشرات تقويم الأداء بالأساس الذي يتم بمقتضاه إجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة.

3. الميزة التنافسية

1.3. مفهوم الميزة التنافسية

الميزة التنافسية هي القدرة على الصمود أمام المنافسين بغرض تحقيق أهداف متعددة من ربحية، نمو، استقرار، توسع، ابتكار وتجديد (حرزي، 2014، صفحة 135). كذلك عُرِفَت الميزة التنافسية بأنها مجموعة من المهارات والقدرات التقنية والموارد التي يمكن أن تستثمرها إدارة المؤسسة بغرض تحقيق قيم ومنافع للعملاء تفوق المنافسين.

ومن خلال المفهوم نستخلص أن الميزة التنافسية هي عبارة عن:

- القدرة على مواجهة المنافسين؛

- مجموعة من الخصائص المميزة التي تمتلكها الشركة.

ويرى الباحثان أن الميزة التنافسية ما هي إلا مجموعة من المهارات والتقنيات والقدرات والخصائص التي تميز المنشأة عن غيرها، وإذا لم تنمي بالتدريب والتأهيل، وإدخال تقنيات حديثها يمكن أن يتجاوزها المنافسون.

2.3. أهمية الميزة التنافسية

تتمثل أهمية الميزة التنافسية في تحقيق الآتي (الزيادات، 2007، صفحة 101).

- تحقيق وكسب ميزة نسبية دائمة ومستمرة في خفض تكاليف الإنتاج والقيادة والصدارة في جعل التكاليف عند أدنى مستوياتها؛
- كسب ميز تفضليه دائمة ومتواصلة في رفع وتحسين جودة المنتجات وتقديم كل ما هو جديد.
- اعتماد أكثر من إستراتيجية للمنافسة كإستراتيجية التميز أو التركيز أو قيادة التكلفة الشاملة.
- تدرك المنظمات التي تحقق ميزة تنافسية عالية احتياجات السوق الجديدة وتوظيف التكنولوجيا لصالحها وتحاول اغتنام الفرص السوقية.

- تحقيق قيمة مضافة من خلال اعتمادها على سلسلة القيمة للأنشطة الرئيسية والمساندة ضمن القطاع الذي تعمل فيه.
- من خلال استمرار التحسينات والتطويرات في العمليات الإدارية فأنها تحقق بذلك نوع من الجودة في كل الأنشطة بل يتعدى ذلك اعتماد إدارة الجودة الشاملة مما يجعل منتجاتها ذات جودة عالية.
- التوسع في الصناعة على المستوى العالمي والندرة في الموارد والأموال وحدة المنافسة في الأسواق ومراكز التجهيز والتغيرات البيئية السريعة زاد من ضرورة الاهتمام بها وبشكل كبير.
- دخول أكثر دول العالم والشركات العالمية اتفاقيات التجارة الحرة (WTO) مما جعل تدفق السلع والخدمات بين علي أساس المنافسة وهذا لا يتحقق إلا من خلال الجودة واستراتيجيات المقادرة التنافسية.

3.3. أهداف الميزة التنافسية

تهدف الميزة التنافسية لتحقيق العديد من الأهداف منها (حجازي، 2010، صفحة 622).

- تحليل مصادر خلق مزايا التكلفة في أي مجال من المجالات واستخدام هذا التحليل في تحديد الأسباب التي تؤدي إلى اختلاف التكاليف والنفقات بين الشركات المنافسة.
- تحديد الفرص التي من خلالها يمكن لأي شركة الاقتصاد في نفقاتها، الأمر الذي يكسب الشركة مركزاً تنافسياً أفضل.
- تقييم الأهمية التي تحظى بها الميزة التنافسية باعتبارها الهدف لأي إستراتيجية تقوم الشركة بوضعها.
- فهم الدور المهم الذي تلعبه القيود التي يتم فرضها على عملية التقييد والمحاكاة في الاحتفاظ بالميزة التنافسية لمدة طويلة.
- فهم الأساليب التي يمكن من خلالها دعم الميزة التنافسية أو القضاء عليها.
- تحديد الفرص التي تتمتع بها أي شركة من الشركات لتحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال تحليل قدرة الشركة على توفير الكثير من المنتجات والخدمات التي لا توجد لها مثيل في الأخرى المنافسة مما يزيد من الطلب على هذه المنتجات والخدمات الفريدة المميزة.

مما سبق يستخلص الباحثين أن الأهداف الأساسية للميزة التنافسية هو تحديد أسباب اختلاف التكاليف بين الشركات المنافسة والمنشأة وبالتالي حماية ودعم ميزتها النسبية من التقليد والمحاكاة.

III- الدراسة الميدانية

- 1..مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين والإداريين بالشركات بمدين الخرطوم، وتم اختيار مفردات عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع عدد 160 استبانة وتم استرجاع 158 استبانة أي بنسبة استجابة 98.8%.
- 2.الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة: تم استخدام برنامج SPSS وإجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل ألفا كرونباخ"، كما وتم استخدام- أسلوب الانحدار الخطي البسيط.
- 3.اختبار الثبات

ويقصد بثبات المقاييس درجة خلو المقاييس من الأخطاء أي درجة الاتساق الداخلي بين العبارات المختلفة والتي تقيس متغير ما، وجاءت نتائج التقدير كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): اختبار الثبات (ألفا كرونباخ) لمحاور الدراسة

البيان	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
المحور الأول	7	0.711
المحور الثاني	7	0.658
جميع المحاور	14	0.685

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات SPSS

توضح نتائج اختبار الثبات أن قيمة ألفا كرونباخ للمقياس الكلي 0.685 وهو ثبات أعلى من المتوسط ومن ثم يمكن القول بأن المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

4.اختبار الفرضيات:

سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد واختبار (t) لاختبار الفرضيات لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

1.4. اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط و تقويم الأداء المالي".

تهدف هذه الفرضية إلى بيان اثر نظام التكلفة على أساس النشاط على تقويم الأداء المالي، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد نظام التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقل ممثل بـ (x1) وتقويم الأداء المالي كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (02): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الاولى.

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	0.435	0.218	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	2.543	0.182	$\hat{B}_1$
			0.712	معامل الارتباط () R
			0.508	معامل التحديد () R^2
(0.000)النموذج معنوي			22.083	أختبار () F
$Y = 0.218 + 0.182x$				

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي (71%) فوق الوسط بين نظام التكاليف علي أساس النشاط كمتغير مستقل وتقويم الأداء المالي كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.712).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.508)، هذه القيمة تدل على أن أدراك للموظفين بأثر نظام التكاليف علي أساس النشاط كمتغير مستقل تساهم بـ (51%) على تقويم الأداء المالي كمتغير تابع (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (22.083) وهي دالة عند قياس مستوى دلالة (0.00).
4. 0.218: متوسط أثر تطبيق نظام التكاليف علي أساسالنشاط كمتغير تابع عندما يكون أدراك للموظفين تقويم الأداء المالي كمتغير (مستقل) يساوي صفرًا.

5. 0.182: وتعني زيادة أدراك للموظفين بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط تؤدي إلى أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط بـ 18%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتمنصت على: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف على أساس النشاط و تقويم الأداء المالي " قد تحققت.

2.4. اختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط ودعم الميزة التنافسية ".

تهدف هذه الفرضية إلى بيان اثر نظام التكلفة على اساس النشاط و الميزة التنافسية، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد نظام التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقل ممثل بـ (x1) و الميزة التنافسية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (03): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثانية.

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig))	التفسير
$\hat{B}_0$	1.587	3.496	معنوية
$\hat{B}_1$	0.137	2.107	معنوية
معامل الارتباط () R	0.668		
معامل التحديد () R^2	0.446		
أختبار () F	17.225	النموذج معنوي (0.000)	
Y = 1.587 + 0.137x			

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي (67%) فوق الوسط بين نظام التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقل ودعم الميزة التنافسية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.668).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.446)، هذه القيمة تدل على أن أدراك للموظفين بأثر نظام التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقل تساهم بـ (45%) عل دعم الميزة التنافسية كمتغير تابع (المتغير التابع).

3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (17.225) وهي دالة عند قياس مستوى دلالة (0.00)

4. 1.587: متوسط أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط كمتغير تابع عندما يكون أدراك للموظفين دعم الميزة التنافسية كمتغير (مستقل) يساوي صفراً.

5. 0.137: وتعني زيادة أدراك للموظفين بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط تؤدي إلى أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بـ35%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على أساس النشاط ودعم الميزة التنافسية " قد تحققت.

يجب عرض هذه الطرق والأدوات بدقة ووضوح دون إسهاب بحيث يتمكن الباحثون الآخرون من إعادة الدراسة أو التحقق منها، ويمكن للمؤلف أن يصف الأدوات والطرق المستخدمة في شكل مخطط، جدول أو رسم بياني لشرح الأساليب التي استخدمت، في حالة التعقيد فقط، بغرض التبسيط ؛ ويمكن تقسيم هذا القسم إلى أقسام فرعية، حيث تختلف محتوياته وفقاً لموضوع المقالة.

IV- الخلاصة

يتضح لنا خلال تناولنا لموضوع " دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تقويم الأداء المالي ودعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية بمدينة الخرطوم " ، ومعالجته ضمن إشكالية رئيسية " هل توجد علاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط وبين الأداء المالي والميزة التنافسية؟ " ومن خلال محاور الدراسة ، وانطلاقاً من أهداف الدراسة الأساسية، يمكن استعراض نتائج الدراسة وتوصياتها في ما يلي:

نتائج الدراسة

من خلال الدراسة النظرية وتحليل بيانات الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج الآتية: إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة و يؤدي إلى دقة حساب تكاليف المنتجات.

- تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية التي تعمل فيها المؤسسة ساهم إلى حد كبير إلى الحاجة إلى نموذج التكاليف على أساس الأنشطة الذي يتم من خلاله الوصول لمستوى متقدم من الدقة عند تبرير التكلفة من خلال تحليل الأنشطة باعتبارها نقطة بداية عمل هذا النموذج؛

- تُشكل طريقة التكاليف أساس الأنشطة أحد الطرق التي طرحت في سياق التوجهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، وذلك بالنظر إلى تداخل المفاهيم الإستراتيجية مع إدارة التكلفة ومواكبة تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية الحديثة ودعم الميزة التنافسية وتقويم الأداء.

- إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط على مجموعة شركات جيايد الصناعية يعكس صورة واضحة عن الأنشطة المسببة للتكاليف مما يساعد على التوزيع الجيد للمصروفات غير المباشرة على المنتجات ويؤدي إلى تخفيض زمن أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

توصيات الدراسة:

من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج يوصي الباحثان بما يلي:

- نشر ثقافة التكاليف والترشيد والحد من الهدر وذلك بإقامة الدورات المتخصصة وورش العمل وندوات علمية في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية وخاصة مدراء الشركات ومدراء الإدارات وذلك لرفع مستوى الوعي.
- لكي تتمكن الشركة من تطبيق الأساليب المعاصرة بصورة جيدة لابد من استخدام التكنولوجيا بصورة متكاملة في كل أنشطة المنشأة.
- العمل على زيادة وعي وأدراك مديري الإدارات المختلفة لأهمية المعلومات التي توفرها نظم التكاليف الحديثة والتي تنعكس على الأداء المالي.
- ضرورة استغلال الطاقات العاطلة وذلك بالدخول في شراكات تشغيلية ومشاركات مع المؤسسات التمويلية وذلك حتى يتم استغلال هذه الطاقات وبالتالي تسهم في تخفيض التكاليف الثابتة المحملة على المنتجات مما يساهم في تخفيض أسعارها وبالتالي يعزز من ميزتها التنافسية.
- التوسع في استيعاب إطارات مؤهلة وذات خبرة في مجال المحاسبة الإدارية مع توفير التكوين المستمر لهم.
- تشكيل لجان علمية متخصصة للاستفادة من الأساليب الحديثة للتكاليف ولحل أي إشكال يحدث في المؤسسة أو أي مستجدات جديدة في المجال.

الإحالات والمراجع

- أحمد صلاح عطية. (2006). محاسبة التكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- راوية حسن. (2004). إدارة الموارد البشرية. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- عبد الرحمن توفيق محمد. (2004). تقويم الأداء المالي. الاسكندرية، مصر : دار الفكر العربي.
- عبد المنعم فؤاد. (1987). الأسس النظرية والتطبيقية لوظائف إدارة الأفراد. بغداد، العراق: دار الكتب للطباعة والنشر .
- محمد عبد الفتاح العشماوي. (2011). محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث. عمان، الأردن: دار اليازودي .
- محمد عواد الزيادات. (2007). تخطيط الموارد البشرية ودوره في تعزيز المقدرة التنافسية لعينة من المنظمات القطاع الخاص الأردني. المجلة العلمية (42)، 101.
- مروة سمير حجازي. (2010). ضعف القدرة التنافسية للمجمعات المصرية والسبيل إلى دعمها والانتقاء بها. المجلة المصرية للدراسات التجارية ، 34 (1)، 622.
- ناصر نور الدين. (2014). دراسة متقدمة في المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف. الإسكندرية ، مصر : دار الجامعيين.
- هشام حريز. (2014). التسويق كمدخل إستراتيجي لتحسين القدرة التنافسية. الإسكندرية، مصر : مكتبة الوفاء.