

إطار مقترح لتحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات لتفعيل الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال دراسة إختبارية

إعداد

طارق أحمد محمود أحمد
باحث دراسات عليا
كلية التجارة - جامعة بنها

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات
المجلد السادس عشر - العدد الثاني - يونيو ٢٠٢٤

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

أحمد، طارق أحمد محمود، (٢٠٢٤)، " إطار مقترح لتحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات لتفعيل الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال دراســــــــة إختبارية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، ١٦(٢)، ٥٨٢-٦٠٣.

رابط المجلة : <https://masf.journals.ekb.eg>

ملخص البحث

هدفت الدراسة إلى إقتراح إطار لتحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات بهدف تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال. وقام الباحث بإجراء دراسة إختبارية على عينة عشوائية مكونة من (٧٦) منشأة من المنشآت المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100) ، خلال الفترات المالية الممتدة من عام ٢٠١٩ حتى عام ٢٠٢١، وممثلة لأغلب القطاعات الإقتصادية بالسوق المصري.

وتوصلت الدراسة إلي أن التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات يساعد على تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال، وبالتالي صلاحية الإطار المقترح، وإمكانية الإستفادة منه وتطبيقه في منشآت الأعمال المصرية.

الكلمات المفتاحية: أسلوب التكلفة على أساس النشاط ، حوكمة الشركات ، الأداء الإستراتيجي.

الإطار العام للبحث

١/١ مقدمة البحث:

ظهرت في الفترة الأخيرة أحداث عالمية أثرت بشكل كبير على اقتصاديات الدول، الأمر الذي أدى إلى ظهور ما يعرف بالأزمات الاقتصادية العالمية والتي لحقت بالعديد من دول العالم منذ أواخر تسعينات القرن الماضي، بدءًا بانفجار الأزمة المالية الآسيوية عام ١٩٩٧م، وما تلاها من أزمات في روسيا عام ١٩٩٨م، ثم في الأرجنتين عام ٢٠٠١م، بالإضافة إلى الفضائح والإنهيارات المالية التي لحقت بكبرى المنشآت العالمية مثل منشأة تايكو الدولية "Tyco International" عام ٢٠٠٢م، فضلًا عن الأزمة المالية العالمية الحادة عام ٢٠٠٨م، تلك التي أدخلت العالم في مرحلة تباطؤ اقتصادي وإنهيارت علي إثرها العديد من المنشآت العالمية. وهو ما أثار الجدل حول جدوى وجود حوكمة الشركات (Corporate Governance) (CG) (Hiteva, m. 2019)، ولما كان مجلس الإدارة هو أول من أشارت إليه أصابع الاتهام بشأن تلك الإخفاقات المنسوبة لحوكمة الشركات، بإعتباره أحد أهم آليات الحوكمة المسئول في المقام الأول عن المنشأة بصفته وكبيرًا عن المساهمين وعن رسم وتخطيط ومتابعة الأداء الإستراتيجي للمنشأة، وبالتالي كان هو من حملته العديد من الجهات سواء المهنيه أو الأكاديمية المسئولية الأولى عن تلك الانهيارات (Danze, 2019).

وعلى صعيد آخر أصبح الأداء الإستراتيجي سمة من سمات المنشآت الناجحة التي تعمل في ظل تحليل البيئة الداخلية والخارجية للوصول بالأداء إلى أعلى معدلات ممكنه (حسين، ٢٠٠١)، حيث يتمثل الدافع الأساسي لدى المنشآت عند تبني أسلوب جديد في الحصول على منافع مباشرة وغير مباشرة تؤثر على مقاييس الأداء. ووفقًا لنظرية اقتصاديات المعلومات فان المعلومات الأفضل تؤدي إلى قرارات أفضل، وتؤدي القرارات الأفضل بدورها إلى تفعيل الأداء الإستراتيجي (زقزوق، ٢٠١٨). ويعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) (Activity Based Costing) أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة، لما له من دور كبير وفعال في إمداد مجلس الإدارة بالمعلومات الدقيقة والمفيدة عن الموارد والأنشطة المؤداه والمنتجات، التي تمكنها من القيام بوظائف التخطيط، الرقابة، التوجيه واتخاذ القرارات، وعلى الرغم من المنافع والمعلومات الدقيقة والمفيدة التي يقدمها أسلوب (ABC) عن الموارد والاندشطة والمنتجات التي تقيد في إدارة الأداء الإستراتيجي للمنشآت إلا انه يواجه العديد من الصعوبات التي قد تحد من تطبيقه وترتبط بدعم مجلس الإدارة ومستوى الثقافة التنظيمي والرقابي للمنشأة، كما يتطلب تطبيقه كمًا هائلًا من البيانات والمعلومات، مما يستلزم وجود مبادئ للإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات المتاحة.

وفي ضوء ما سبق يمكن تحديد ملامح الظاهرة محل البحث، وهي تحليل العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات والأداء الإستراتيجي، ومن ثم يقوم الباحث بمراجعة الأدبيات التي تناولت هذه المتغيرات، بهدف تحديد طبيعة المشكلة.

٢/١ الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث:

يقوم الباحث بعرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والأداء الإستراتيجي، وكذلك الدراسات التي تناولت العلاقة بين حوكمة الشركات والأداء الإستراتيجي، وذلك للوقوف علي الفجوة البحثية التي سيتناولها البحث، وتمهيدًا لإشتقاق التساؤلات البحثية وبلورة مشكلة البحث، وذلك كما يلي:

أولاً: المجموعة الأولى: دراسات تناولت العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والأداء الإستراتيجي.

- هدفت دراسة (Zhang Yi Fei, 2017) إلى اختبار تأثير مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط على الأداء الإستراتيجي للمنشآت، وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يُمكن من إدارة التكاليف ويؤدي إلى تحسين إدارة الأداء الإستراتيجي للمنشآت.
- هدفت دراسة (Tsung-Yueh Lua, et al, 2018) إلى دراسة العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وإدارة الأداء الإستراتيجي لتحقيق ميزة تسعير إستراتيجية تنافسية. وتوصلت الدراسة إلى ان أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في تفعيل الأداء الإستراتيجي من خلال توفير معلومات دقيقة عن محركات تكلفة الأنشطة والعلاقة السببية بين إستهلاك الموارد والتكلفة خلال عملية التصنيع ووضع استراتيجية أسعار تنافسية مستدامة للمنشأة.

- هدفت دراسة (Wegmann, G, 2019) إلى تحليل البعد الاستراتيجي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ومدى مساهمة المعلومات المستمدة منه في تحقيق الأهداف الاستراتيجية. وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب (ABC) يساهم في إدارة التكلفة الاستراتيجية، كما أن المعلومات المستمدة منه تساهم في تصميم الأهداف الاستراتيجية وخلق إستراتيجيات تنافسية جديدة.
 - هدفت دراسة (Ditkaew, 2020) إلى تقييم أثر أسلوب التكلفة على أساس النشاط على إدارة الأداء الاستراتيجي في المساهمة في تحقيق مزايا تنافسية. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط على إدارة الأداء الاستراتيجي.
 - هدفت دراسة (Adhitya Bayu Suryantara1, 2022) إلى تحليل التكاليف الإستراتيجية والوصول إلى صنع القرارات الإستراتيجية باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط. وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحدد الأنشطة التي تضيف قيمة ويعمل على تحسينها والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وأن استخدام المعلومات المستمدة منه يمكن استخدامها كأساس لصنع القرارات الإستراتيجية للمنشأة.
 - هدفت دراسة (Galic Potnik, K., et al., 2023) إلى إقتراح نموذج موحد لإدارة التكلفة الإستراتيجية من خلال التطبيق المتكامل لأساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة ممثلة في أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC). وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات أكثر واقعية عن تحليل قيمة وتكلفة المنتجات، من شأنه أن يمثل إطاراً منهجياً شاملاً لإدارة التكلفة الإستراتيجية بناءً على بيانات التكلفة القياسية.
- ثانياً: المجموعة الثانية: دراسات تناولت العلاقة بين حوكمة الشركات والأداء الإستراتيجي للمنشأة.
- هدفت دراسة (Atif Al-Quraan, 2015) إلى مناقشة أثر حوكمة الشركات على الأداء الإستراتيجي للمنشآت. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المنشأة لحوكمة الشركات لا تزيد فقط من ثروة المساهمين، بل توازن مصالح المساهمين مع أصحاب المصالح الآخرين (العاملين، العملاء، الموردين والمستثمرين) من أجل تحقيق قيمة مستدامة طويلة الأجل من خلال الربط بين إستراتيجية المنشأة ومواردها مما يعنى تفعيل الأداء الإستراتيجي للمنشآت بنجاح.
 - هدفت دراسة (Taras Gagalyuk, 2017) إلى إظهار كيف تدير حوكمة الشركات الأداء الإستراتيجي لمنشآت الصناعات الزراعية في أوكرانيا. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المنشآت الزراعية لحوكمة الشركات يساعد في عرض القرارات الاستثمارية بشكل إيجابي والإفصاح بشكل شامل عن المعلومات وملكيته، وحصه المنشأة في السوق وتحسين الأداء الإستراتيجي.
 - هدفت دراسة (Zhang, 2020) إلى مناقشة الأداء الإستراتيجي لمجلس الإدارة وتأثيره في حوكمة الشركات. وتوصلت الدراسة إلى: وجود علاقة إرتباط إيجابية بين أداء المهام الإستراتيجية لمجلس الإدارة وتحقيق ما ترمى إليه أهداف حوكمة الشركات.
 - هدفت دراسة (توفيق، ٢٠٢١) إلى التعرف على العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وبين تطوير الأداء الإستراتيجي للعمليات في المنشآت العاملة في السوق المصري. وتوصلت الدراسة إلى أن الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤدي إلى إدارة أفضل للمخاطر المرتبطة بالإستثمار وتحسين الأداء الإستراتيجي للمنشآت ومركزها التنافسي طويل الأجل.
 - هدفت دراسة (Kaunda, E., 2022) إلى توضيح الدور الإستراتيجي لحوكمة الشركات من خلال وضع إطار إستراتيجي مُحكم للمنشآت في جنوب افريقيا. وتوصلت الدراسة إلى أن آليات حوكمة الشركات لها تأثير إيجابي على إدارة الأداء الإستراتيجي للمنشآت.
 - هدفت دراسة (V.G. Venkatesh, et al., 2023) إلى استكشاف دور آلية مجلس الإدارة كأحد آليات حوكمة الشركات في ممارسات اتخاذ قرارات الإستثمار الإستراتيجي المستدام في المملكة البريطانية المتحدة. وتوصلت الدراسة إلى أن آليات حوكمة الشركات هي المسئولة عن صنع قرارات الإستثمار الإستراتيجي لتحقيق الأداء الإستراتيجي المستدام.

استنادًا إلى النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة، و نواحي الإتفاق والإختلاف بينهم وموضوع البحث، وارتباطًا بالمشكلة البحثية وعلاقتها بهدف تناول الدراسات السابقة. يمكن للباحث توضيح الفجوة البحثية من خلال النقاط التالية:

- ندرة الدراسات التي تناولت العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات في بيئة الممارسات المصرية.
- لم يجد الباحث - في ضوء المسح الذي قام به إهتمامًا كافيًا بكل من: (واجبات مجلس الإدارة، مدى الحاجة الى تفعيل الأداء الإستراتيجي لمجلس الإدارة، معوقات تفعيل الأداء الإستراتيجي لمجلس الإدارة، محاور تفعيل الأداء الإستراتيجي لمجلس الإدارة).
- لم يجد الباحث - في ضوء المسح الذي قام به إهتمامًا كافيًا بأهمية الربط بين قضايا حوكمة الشركات والأداء الإستراتيجي للمنشأة.
- لم يجد الباحث - في ضوء المسح الذي قام به إهتمامًا كافيًا بدراسة أثر التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات على الأداء الإستراتيجي.
- إقتصرت الدراسات السابقة على إستخدام بعض المقاييس التقليدية في قياس الأداء الإستراتيجي وهو ما تعمل على تقاديه الدراسة الحالية بإستخدامها لمؤشرات حديثة وملائمة لبيئة الأعمال المصرية.

٣/١ مشكلة البحث:

يرى الباحث أن المشكلة الأساسية والتي تصبح بمثابة الباحث على الدراسة هي أن الأمر يتطلب خلق ثقافة تنظيمية تعمل على الاختيار المناسب لأعضاء مجلس الإدارة من ناحية، وإستحداث أساليب تمد مجلس الإدارة بالمعلومات الدقيقة والمفيدة التي تمكنه من المشاركة بفاعلية في إستراتيجية المنشأة من حيث الصياغة والتنفيذ والمتابعة من ناحية أخرى، الأمر الذي يمكن معه تفعيل الأداء الإستراتيجي لأعضاء مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة، ومن الناحية العكسية التغلب على الصعوبات التي تحد من تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط مما يؤدي إلى تحسين الأداء الكلي للمنشأة والوصول به لمستوى الأداء الإستراتيجي. وبالتالي يمكن بلورة مشكلة البحث من خلال السؤال الرئيس التالي:

هل التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات يساهم في تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال؟

وفي سبيل الإجابة على السؤال السابق فهناك مجموعة أخرى من التساؤلات البحثية الفرعية والتي تستهدف الدراسة الإجابة عليها وتتمثل في:-

- (1) هل يساهم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال؟
- (2) هل يساهم تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال؟
- (3) ما هو أثر التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات على الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال؟

٤/١ فروض البحث:

- الفرض الأول: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط علي تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.
- الفرض الثاني: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق حوكمة الشركات على تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.
- الفرض الثالث: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وحوكمة الشركات على تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.

٥/١ هدف البحث:

من واقع الإطار العام لمشكلة البحث فإن الهدف الرئيس يتمثل في:
وضع إطار مقترح لتحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات،
بغرض تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.

- وفي إطار تحقيق هذا الهدف يسعى الباحث إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- (1) دراسة دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.
 - (2) دراسة دور حوكمة الشركات في تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.
 - (3) دراسة أثر التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات على الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.

٦/١ أهمية البحث:

أ- الأهمية العلمية:

يساهم هذا البحث في سد الفجوة المتعلقة بندرة الدراسات التي تناولت العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات، من خلال وضع إطار علمي يساعد في الاستفادة من مزايا كل منهما، وتكوين صورة علمية متوازنة يستفيد منها الباحثين في هذا المجال.

ب- الأهمية العملية:

إن تطبيق الإطار المقترح من خلال العلاقة التكاملية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات سيؤدي إلى تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال، وهذا بدوره يُعد مصدرًا أساسيًا للميزة التنافسية المستدامة Competitive Advantage.

٧/١ حدود البحث:

- الحدود الزمنية: لن تتعدى الدراسة الإختبارية الحدود الزمنية للبحث وهي الفترة من عام ٢٠١٩ حتى عام ٢٠٢١.
 - الحدود المكانية: يتم التطبيق على المنشآت المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية المدرجة في مؤشر (EGX100) دون غيرها من المنشآت.
 - الحدود الموضوعية:
- لن يتناول الباحث آليات حوكمة الشركات إلا في حدود ما يخدم البحث.
- لن يتناول الباحث أسلوب التكلفة على أساس النشاط كهيكل تكاليفي إلا في حدود ما يخدم البحث.

٨/١ منهج البحث:

في ضوء طبيعة المشكلة وهدف البحث، ولاختبار فروضه، يعتمد الباحث القيام بدراسة نظرية وإختبارية كما يلي:

أولاً) الدراسة النظرية:

يعتمد الباحث في صياغة الدراسة النظرية علي المنهج الإستقرائي (Inductive Model) الذي ينطلق من الجزء إلى الكل، من خلال إستقراء الأدب المحاسبي والدراسات والبحوث التي تخدم موضوع البحث من كتب ودوريات وإصدارات وهيئات مهنية متعلقة بمتغيرات الدراسة (أسلوب التكلفة على أساس النشاط، حوكمة الشركات، الأداء الإستراتيجي)، ودراسة النتائج التي توصلت لها تلك الدراسات، وذلك في محاولة لبيان أثر التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات على الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.

ثانياً: الدراسة الإختبارية:

يقوم الباحث بإعداد دراسة إختبارية بالإعتماد على المنهج الإستنباطي (Deductive Model) والذي ينطلق من العام إلى الخاص، بالإعتماد على عينة من المنشآت المساهمة غير المالية المسجلة في البورصة المصرية والمدرجة ضمن مؤشر (EGX100) تم إختيارها وفقاً لمجموعة من المحددات والضوابط والتي تساعد على جودة وصلاحيّة النتائج وإمكانية تعميمها على باقي المنشآت.

وتعتمد الدراسة الإختبارية على أسلوب تحليل المحتوى في فحص التقارير المالية لعينة من المنشآت المساهمة خلال سلسلة زمنية حديثة (تشمل السنوات المالية من عام ٢٠١٩ وحتى عام ٢٠٢١)، ليكون أساس في قياس المتغيرات الأساسية للدراسة، ومن ثم تحليلها إحصائياً لبيان إتجاه وقوة العلاقة بين هذه المتغيرات في البيئة المصرية.

(1) دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال

١/٢ مفهوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط

تناولت دراسة (Horngren, 2016) أسلوب التكلفة على أساس النشاط على أنه أسلوب يقوم بتقدير التكاليف من خلال تحديد الأنشطة الفردية كأدوات التكلفة الأساسية. إذ يحدد (ABC) الأنشطة في جميع وظائف سلسلة القيمة، وتقوم بحساب تكاليف الأنشطة الفردية، وتحديد تكاليف كل من المنتجات والخدمات على أساس مزيج من الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج أو خدمة. ومن جانب آخر تناول (Yang, 2019) أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) كما طورتها منشأة Copper and Kaplan في عام ١٩٨٨م، انه يوفر معلومات دقيقة عن التحسين في تكلفة المنتج والخدمة. ويتكون (ABC) من كل من طريقة تعيين التكلفة وطريقة عرض العملية مع الأنشطة.

ومن خلال دراسة التعريفات السابقة يمكن للباحث صياغة تعريف لأسلوب التكلفة على أساس النشاط على أنه أسلوب لتخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، المرحلة الأولى يتم فيها تجميع تكاليف الأنشطة في أوعية التكلفة Cost Pools، على أساس العلاقة المباشرة بين حدوث النشاط وتحقيق التكلفة، ثم تأتي المرحلة الثانية وفيها يتم تخصيص تكاليف هذه الأوعية على أغراض التكلفة باستخدام مسببات التكلفة، وذلك وفقاً لمعدلات استهلاك الوحدات المنتجة من هذه الأنشطة، ويتبع عملية تخصيص التكاليف على الوحدات رقابة أداء الأنشطة بهدف الحصول على معلومات دقيقة ومفيدة تساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها بشكل دقيق.

٢/٢ المزايا والانتقادات التي تعرض لها أسلوب التكلفة على أساس النشاط

١/٢/٢ المزايا التي يحققها أسلوب التكلفة على أساس النشاط (عمار، ٢٠١٩):

يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات دقيقة ومفيدة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، ونتيجة لذلك فان تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ينتج عنه مجموعة من المزايا ومنها:

- انه يعالج خلل الأسلوب التقليدي المتمثل في الجمع بين عناصر تكاليف غير مجانسة من حيث مسبباتها ثم تحميلها على أساس معامل تحميل واحد، والسبب الذي شجع على حدوث هذا الخلل هو اتخاذ مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف.
- ان استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط كبديل للنظم التقليدية يقدم للإدارة بيانات أدق وتحليلاً أفضل لتكاليف المنتجات وبالتالي قرارات رشيدة في ما يخص التسعير وتقييم الأداء وتحديد مزيج الإنتاج وغير ذلك.
- ان توافر أسلوب تكاليف يساعد في الحصول على بيانات دقيقة وملائمة في الوقت المناسب أصبح ضرورة ملحة، يساعد الإدارة في بيئة المنافسة الشديدة على التخطيط السليم واتخاذ القرارات الرشيدة في تحديد كميات الإنتاج أو مزيج الإنتاج أو البيع، ويعزز المركز التنافسي للمنشأة.

٢/٢/٢ الانتقادات الموجهة الى أسلوب التكلفة على أساس النشاط (بخيت، ٢٠١٦):
بالرغم من المزايا العديدة التي يحققها أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)، إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تحد من تطبيقه، والتي يمكن بلورتها في النقاط التالية:

- صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.
 - تكلفة تطبيق أسلوب (ABC) مرتفعة لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع المترتبة على ذلك.
 - لا يمكن تطبيق أسلوب (ABC) إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة ارضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنشأة.
 - لا يقضى على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة فمثلاً قد يكون هنالك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظراً لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة.
- بجانب ما سبق، فإن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يواجه صعوبات ومشاكل عامة تحد من تطبيقه وترتبط بدعم مجلس الإدارة ومستوى الثقافة التنظيمي (عبداللطيف، ٢٠١٩). وعلى صعيد آخر فإن أسلوب (ABC) لا يأخذ في الاعتبار تكاليف البحوث والتطوير بالرغم من أنه يقوم على تحميل المنتجات بكافة أنواع التكاليف التي تتحملها المنشأة لتصميم وإنتاج وتسويق المنتج (Horngren, 2016).**

بالإضافة إلى ما سبق، يمكن للباحث إستخلاص النقاط التالية:

- أ- أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يستلزم وجود مبدأ خاص يتعلق بالإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات والبيانات.
- ب- أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحتاج إلى وجود مبادئ وقائية ورقابية تعمل على التحسين والتطوير المستمر لأداؤه وذلك للوصول للأهداف المرجوة.

٣/٢ أسلوب التكلفة على أساس النشاط وتفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال

نظراً للتحديات الجديدة التي أصبحت تواجه المنشآت بكافة أنواعها وأشكالها ومع ظهور الفكر الإستراتيجي في الإدارة، فقد شهد مفهوم الأداء تطوراً كبيراً وواسعاً؛ فلم تعد النظرة التقليدية للأداء تتحدد بالكميات الممكن إنتاجها فقط، بل أصبح الأداء يأخذ طابعاً إستراتيجياً. وقد زاد الاهتمام بهذا المفهوم من قبل المنشآت بكافة أنواعها وأصبح التركيز على الأداء المستقبلي للمنشآت، وتحقيق أهدافها الإستراتيجية، من أجل المحافظة على بقائها واستمرارها. وفي هذا الجانب، أجمع كثيرون من رواد الفكر الإستراتيجي عند تعريفهم لمفهوم الأداء الإستراتيجي على ضرورة الأخذ في الحسبان تحقيق ما يسمى "الموائمة الإستراتيجية"، والتطابق بين البيئة الداخلية للمنشأة بمواردها المختلفة وهيكلها التنظيمي من جهة، ومتطلبات البيئة الخارجية لها من جهة أخرى (Strategic Fit)، ومن ثم تطوير قدرات المنشأة وإمكاناتها، بما يخدم ويلبي المتطلبات التي تفرضها متغيرات البيئة الخارجية للمنشأة (Mitchell, F., 2013). هذا ويعرف (صلاح الدين، ٢٠١٢) الأداء الإستراتيجي على أنه "انعكاس قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها طويلة الأمد" والتي تتمثل في البقاء Survival، والنمو Growth، والتكيف Adaption، كما عرفه (Layland, 2015) على أنه "الجمع بين التخطيط الإستراتيجي وإدارة الأداء الإستراتيجي بهدف خلق هيكل تنظيمي يستند على الإستراتيجيات والوظائف مع توجيه رأس المال البشري نحو تحقيق أهداف المنشأة، كما تناوله (محمد، ٢٠١٥) بأنه "تحويل الخطط الإستراتيجية الى نتائج ومساعدة المديرين على الاستجابة السريعة وبفاعلية للتغيرات غير المتوقعة.

١/٣/٢ البعد الإستراتيجي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط:

يختلف المنظور الإستراتيجي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط عن كل من المنظور المالي والتشغيلي، ذلك أن المنظور الإستراتيجي يعبر عن النظرة المستقبلية التي تهتم بمستقبل المنشأة الذي يتم تخطيطه بالاعتماد على قدراتها الداخلية وظروف السوق والمنافسة في البيئة الخارجية، وذلك لتحسين أداء المنشأة في المستقبل وضمان البقاء والاستمرار والنمو. وتبعاً للمنظور الإستراتيجي، فإن كل من المقاييس المالية وغير

المالية/التشغيلية يتم استخدامها من أجل التخطيط المستقبلي وإدارة الأداء الإستراتيجي للمنشأة" (Stratton, 2009).

وترجع أهمية أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالنسبة للأداء الإستراتيجي الى كونه ذو علاقة وطيدة بالإدارة الإستراتيجية للتكلفة فهو يصور المنشأة كمجموعة من الأنشطة، وبمد المديرين بالمعلومات الملائمة عن تلك الأنشطة حتى يتمكن المديرين من تفهم العلاقة بين إستراتيجية المنشأة والأنشطة المؤداة والمواد المطلوبة لتنفيذ تلك الإستراتيجية (محمود، ٢٠١٠). وبالتالي المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات (عودة، ٢٠١٤).

(٣) دور حوكمة الشركات في تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال

١/٣ مفهوم حوكمة الشركات

عرف الدليل المصري حوكمة الشركات على أنها مجموعة الأسس والمبادئ والنظم التي تحكم العلاقة بين مجلس الإدارة من ناحية، وبين ملاك المنشأة والأطراف الأخرى المتعاملة معها من ناحية أخرى، بهدف تحقيق أفضل حماية، وتوازن بين مصالح كل الأطراف (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦). أما فيما يتعلق بالجانب الأكاديمي لهذا المفهوم، فقد عرفها (Kehm, 2012)، بأنها الحكم الرشيد الذي يكون من خلال حكم القانون، ومن دون ممارسة أى شكل من أشكال الفساد.

٢/٣ الهدف من حوكمة الشركات

إن هدف حوكمة الشركات هو المساعدة في بناء جو من الثقة والشفافية والمساءلة اللازمة لتشجيع الاستثمار على المدى الطويل، والاستقرار المالي ونزاهة العمل، والذي يؤدي بالنتيجة الى تحقيق النمو المستدام. هذا ويشير الباحث إلى أهداف حوكمة الشركات والمتمثلة فيما يلي (الصالح، ٢٠١٨):

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
- تحسين الكفاءة الاقتصادية للمنشآت.
- عدم الخلط بين مهام المديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسئوليات أعضاؤه.
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- تمكين المنشآت من الحصول على تمويل أكبر من المستثمرين المحليين والاجانب.
- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية.

٣/٣ مبادئ حوكمة الشركات وتفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال

المقصود بمبادئ حوكمة الشركات هي الإجراءات والاساليب التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مديري المنشأة والمساهمين بالإضافة إلى أصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها (الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦). واستناداً إلى مراجعة الفكر المحاسبي المتعلق بحوكمة الشركات، اتضح بجلاء وجود علاقة بين مبادئ حوكمة الشركات والأداء الإستراتيجي للمنشآت، وذلك على النحو التالي (خليل، ٢٠١٦):

- أ- **إهتم المبدأ الأول** بضرورة وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، يهدف إلى التأثير على الأداء الشامل، وضرورة وجود مجموعة من المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات.
- ب- **اهتم المبدأ الثاني** بحماية حقوق المساهمين من خلال مجموعة من الآليات منها الحصول على المعلومات في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم، وكذلك حق المساهمين في المشاركة والحصول على المعلومات المتعلقة بالقرارات الخاصة بالمنشأة، والحق في مساءلة مجلس الإدارة.
- ج- **يتناول المبدأ الثالث** المعاملة المتساوية لجميع المساهمين وحقهم في التعويض في حالة انتهاك حقوقهم.
- د- **يتناول المبدأ الرابع** دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة سواء كانوا من داخل أو خارج المنشأة، ويهتم هذا المبدأ باحترام حقوق أصحاب المصالح وتعويضهم عن أى انتهاك لحقوقهم، وكذلك حقهم في الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن أى ممارسات غير قانونية أو غير أخلاقية.

هـ- يهتم المبدأ الخامس بالإفصاح والشفافية عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالمنشأة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات وقد أشار المبدأ الى وظيفة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها والتي تتضمن معلومات مالية غير مالية، وان تغطي جميع أنشطة وعمليات وأطراف المنشأة والمستويات الإدارية بها.

و- يتناول المبدأ السادس مسئوليات مجلس الإدارة ومنها استعراض وتوجيه إستراتيجية المنشأة وخطط العمل الرئيسية وسياسة إدارة المخاطر وخطط العمل السنوية ووضع أهداف الأداء ومراقبة التنفيذ وأداء المنشأة ومراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح المنشأة والمساهمين في الأجل الطويل، ورقابة وإدارة أى تعارض بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف الأخرى ذات الصلة وممارسة الحكم الموضوعى المستقل على مستوى المنشأة.

وبناءً على ما تقدم، يرى الباحث أنه في ظل تعدد الجوانب التي تتضمنها مبادئ حوكمة الشركات، إلا أن معظم هذه الجوانب – أن لم يكن جميعها، تنعكس في النهاية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر على تحسين أداء منشآت الأعمال والارتقاء به لمستوى الأداء الإستراتيجي، وبما يحقق أهداف أصحاب المصالح من الفئات الداخلية والخارجية بالمنشأة.

٤/٣ آليات حوكمة الشركات وتفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال

يقصد بآليات حوكمة الشركات: الطرق والأساليب المستخدمة للتعامل مع مشاكل التعارض في المصالح الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة بما يحقق التوازن المطلوب في المصالح بين مختلف الأطراف (Aljifri, 2007). وقد قام مركز المشروعات الدولية الخاصة Center for International Private Enterprise (CIPE) بمصر بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات لتحديد الآليات اللازمة لتنفيذ حوكمة الشركات بشكل فعال (أحمد، ٢٠١٦)

وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Lin, 2010) ان آليات حوكمة الشركات مسؤولة عن تحقيق الأهداف التالية:

- حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة بالمنشأة.
- التحسين المستمر للأداء بما يؤدي الى نمو المنشأة.
- تعظيم القيمة المضافة للمساهمين وأصحاب المصالح.
- ضمان الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة.

ومن جانب آخر أشارت دراسة (على، ٢٠٠٧)، بأن آليات الحوكمة تتضمن نوعين من الآليات، النوع الأول: يختص بمنشآت الأعمال ذاتها ويهدف الى تحقيق الرقابة على أدائها ويتضمن قوة إدارة المراجعة الداخلية، مدى الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمحلية وقوة استقلال لجنة المراجعة واللجان الأخرى ومدى الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات المتطورة، أما النوع الثاني: ويتضمن مراقب حسابات منشآت الأعمال.

استناداً على ما سبق، يرى الباحث أن الالتزام بما تشير إليه آليات حوكمة الشركات يساعد على تفعيل وتحسين الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.

(٤) التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات

١/٤ مسببات التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات

يمكن القول أن ضرورة التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات يرجع إلى أن تحديد التصرفات الصحيحة لمجلس الإدارة بالاعتماد على المعلومات المستمدة من أسلوب التكلفة على أساس النشاط سوف يساعد مجلس الإدارة على فهم إستراتيجية المنشأة بشكل صحيح وبصورة أكثر كفاءة، كما يساعد على تحقيق الأهداف المرغوبة من خلال تقديم معلومات متنوعة دقيقة ومفيدة عن الأنشطة والمنتجات والموارد المطلوبة لتنفيذها، بعيداً عن الأساليب التقليدية التي ركزت على النتائج المالية وتجاهلت مسببات التكلفة ومحركاتها بشكل دقيق. من جانبه وعلى الرغم من أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس

النشاط يساعد في فهم إستراتيجية المنشأة بشكل فعال ويعمل على تحسين الأداء إلا أن المساهمة تكون محدودة، حيث يتطلب تطبيقه كما هائلاً من البيانات والمعلومات، مما يستلزم وجود نظم للإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات المتاحة، ولا يعتمد على العنصر البشري في تطبيقه، حيث أنه لا يقدم الكيفية التي يتم من خلالها تحسين بيئة الأداء وكيفية اتخاذ الإجراءات الرقابية والتصحيحية لها (بكري، ٢٠١٩)، في حين نجد أن حوكمة الشركات تقدم ذلك كفلسفة عامة لإدارة الأداء والتحسين المستمر واكتشاف العيوب والعمل على تصحيحها مع تلافي حدوثها في المستقبل.

٢/٤ العلاقة التكاملية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات ذات قيمة علمية وعملية على المستويين التشغيلي والإستراتيجي، وكذلك أسلوب التكلفة على أساس النشاط من أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة التي تستخدم في تحليل وتقييم الأنشطة بالإضافة إلى قيمتها العلمية والعملية، ونظرًا لأن الباحث بصدد إجراء التكامل بينهما، تعتبر العلاقة التكاملية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات ذات شقين فأسلوب التكلفة على أساس النشاط يستفيد من التكامل مع حوكمة الشركات والعكس صحيح ويمكن توضيح مدى إستفادة كل منهما بالأحر كما يلي:

١/٢/٤ مدى إستفادة حوكمة الشركات من تطبيقها بالتلازم مع أسلوب التكلفة على أساس النشاط:

يحقق أسلوب التكلفة على أساس النشاط العديد من المزايا، والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- يهتم ويؤكد على تجميع الأعمال والمهام في صورة أنشطة.
- التخصيص المنطقي للتكاليف غير المباشرة استناداً لمسبب التكلفة ومدى استهلاك وحدة المنتج من مسبب تكلفة النشاط.
- تحول تركيز هدف رقابة التكاليف من مستوى التركيز على تكلفة المنتج النهائي بعد تحقق التكلفة بالكامل إلى مستوى الرقابة على تكاليف الأنشطة والعمل على دراستها أولاً بأول.
- يساعد على تحديد وتحليل الانحرافات على أساس الأنشطة الأمر الذي يوفر معلومات أكثر دقة وملائمة مقارنة بتحليل الانحرافات التقليدي.

كما يبرز أسلوب (ABC) العديد من المعلومات، والتي يمكن توضيحها كالتالي (إبراهيم، ٢٠٠٤):

- معلومات عن الأنشطة ومسببات التكلفة.
 - معلومات تبين الأهمية النسبية لكل نشاط (تكلفة كل نشاط).
 - معلومات أكثر دقة وشفافية عن تكلفة المنتجات.
 - معلومات عن تشكيلة المنتجات والعملاء المثلى.
 - معلومات تدعم التحليل الاستراتيجي للتكاليف.
- وبناءً على ما سبق، يرى الباحث أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يُمكن مجلس الإدارة باعتباره أحد أهم آليات حوكمة الشركات من إعادة توزيع الموارد بشكل أفضل، ويمكن توظيفه واستخدامه كأداة لتحليل سلسلة القيمة والتي تهدف إلى خلق وتعظيم القيمة المضافة لأصحاب المصالح المرتبطة بالمنشأة، كما أن المعلومات الدقيقة والمفيدة المستمدة من تطبيق الأسلوب تُمكن مجلس الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد وفقاً لأهداف كل نشاط وكذلك التعامل مع إستراتيجية المنشأة كعملية مستمرة بكفاءة وفعالية نتيجة الاعتماد على معلومات أكثر دقة، بما يعمل على تفعيل الأداء الإستراتيجي لمجلس الإدارة وتحقيق ما ترمي إليه حوكمة الشركات.

٢/٢/٤ مدى إستفادة أسلوب التكلفة على أساس النشاط من تطبيقها بالتلازم مع حوكمة الشركات:

تعد حوكمة الشركات نظام حاكم قائم على العلانية والشفافية ونظام ضمنى متحكم قائم على المبادئ والمثل والقيم الأخلاقية وهو في الوقت ذاته قائم على وجود كيان إداري داخل كل دولة وكل منشأة وكل مشروع (Guo, 2018)، فهذا الكيان الإداري له مهمة خطيرة حيث يقوم على رصد وقياس المتغيرات والمستجدات وتتبع اتجاهاتها وتحليل هذه الاتجاهات (المهدي، ٢٠١٦).

ومن جانبه فإن التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة سوف يساعد على تحقيق الآتي:

- توفر مبادئ حوكمة الشركات عناصر الرقابة المختلفة سواء كانت رقابة وقائية أو رقابة تصحيحية، وسواء كانت رقابة قانونية أو رقابة تنظيمية، وسواء كانت رقابة داخلية أو رقابة خارجية، وذلك يعمل على ضمان عمليات التحسين والتطوير المستمر لأداء أسلوب التكلفة على أساس النشاط للوصول للأهداف المرجوة من تطبيق الأخير.
- الاهتمام بالأهداف التي تسعى إدارة منشآت الأعمال إلى تحقيقها سواء كانت أهداف قصيرة الأجل أو أهداف إستراتيجية.
- الاهتمام الخاص بالأداء الإداري على كافة المستويات، وإحكام عمليات الرقابة عليه لانه الموجه والمحرك الرئيس لمختلف جوانب الأداء الأخرى، وبالتالي الاهتمام بكل من مسببات ومحركات ونتائج الأداء.
- ان مبادئ حوكمة الشركات تسعى في مجملها إلى القضاء على أوجه الضعف والخلل في أسلوب التكلفة على أساس النشاط وذلك من خلال إحكام عمليات الرقابة في مراحل تطبيقه، وهذا بدوره ينعكس بشكل مباشر على تفعيل وتحقيق الأهداف المطلوبة من تطبيق أسلوب (ABC)، بل والعمل على تحسينه وتطويره بشكل مستمر.

ويرى الباحث أن المجالات السابقة تمثل مداخل لتدعيم أسلوب التكلفة على أساس النشاط وتساهم في التغلب على الصعوبات التي تحد من تطبيقه، وذلك بما تعكسه من إيجابيات على أداء منشآت الأعمال بصفة عامة، وعلى أسلوب التكلفة على أساس النشاط بصفة خاصة.

(٥) الدراسة الاختبارية

١/٥ مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في شركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100)، وقد قام الباحث باختيار عينة من تلك المنشآت موزعة على عدد من القطاعات الاقتصادية المختلفة وفقاً لمدى استيفاء المنشآت لمجموعة من المحددات والضوابط التي حددها الباحث وهي:

- أن تكون أسهم تلك المنشآت مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية وتكون خاضعة للتداول على مدار فترة الدراسة.
- إستبعاد منشآت القطاع الخدمات المالية (قطاع البنوك، وقطاع الخدمات المالية غير المصرفية) لما لها من طبيعة مختلفة.
- أن تكون المنشآت قد مضى على قيدها في البورصة أكثر من ثلاث سنوات، وألا تكون المنشأة حققت خسائر منتظمة خلال مدة الدراسة، وألا تكون قد تعرضت للشطب أو الاندماج أو التوقف خلال فترة الدراسة.
- أن تتوافر التقارير المالية عن المنشأة بانتظام، والافصاح عنها بالعملة المصرية من خلال موقع الشركة الإلكتروني على شبكة الأنترنت، وأن تتوافر فيها بيانات كافية لحساب متغيرات الدراسة.

وقد أسفر تطبيق المعايير السابقة عن اختيار عدد (٧٦) شركة تمثل (٢٢٨) مشاهدة لتمثل عينة الدراسة موزعة على عدد من القطاعات الاقتصادية المختلفة كما بالجدول التالي:

جدول (١): عينة الدراسة والقطاعات التي تنتمي إليها

| م | اسم القطاع | عدد الشركات | عدد المشاهدات | النسبة (%) |
|---|---------------------------------------|-------------|---------------|------------|
| 1 | موزعون وتجارة وورق ومواد تعبئة وتغليف | ٣ | ٩ | ٣,٩% |
| 2 | عقارات | ١٩ | ٥٧ | ٢٥,٠% |
| 3 | موارد أساسية | ١١ | ٣٣ | ١٤,٥% |
| 4 | خدمات ومنتجات صناعية وسيارات | ٣ | ٩ | ٣,٩% |
| 5 | أغذية ومشروبات وتبغ | ١٠ | ٣٠ | ١٣,٢% |
| 6 | منسوجات وسلع معمرة | ٥ | ١٥ | ٦,٦% |

إطار مقترح لتحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات لتفعيل الأداء
أ. طارق أحمد محمود أحمد

| | | | | |
|----|--|----|-----|------|
| 7 | مواد البناء | ٦ | ١٨ | ٧,٩% |
| 8 | سياحة وترفيه | ٤ | ١٢ | ٥,٣% |
| 9 | مقاولات وإنشاءات هندسية | ٤ | ١٢ | ٥,٣% |
| 10 | رعاية صحية ودوية | ٤ | ١٢ | ٥,٣% |
| 11 | خدمات الشحن والنقل والطاقة والخدمات المساندة | ٤ | ١٢ | ٥,٣% |
| 12 | اتصالات وعلام وتكنولوجيا المعلومات | ٣ | ٩ | ٣,٩% |
| | الإجمالي | ٧٦ | ٢٢٨ | ١٠٠ |

٢/٥ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.

يظهر الجدول التالي نتائج توصيف متغيرات الدراسة وذلك على مدار سنوات الدراسة وعلى مستوى كل المشاهدات (panel data)، وذلك كما يلي:

جدول رقم (٢) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

| النوع | متغيرات الدراسة | الرمز | السنة | الوسط | الانحراف المعياري | أقصى قيمة | أقل قيمة |
|---|-------------------|-----------|-----------|-------------|-------------------|-----------|----------|
| مستقل | حوكمة الشركات | CG | ٢٠١٩ | ٨,٢٤ | ١,٨٠٣ | ١٠ | ٥ |
| | | | ٢٠٢٠ | ٧,٧٩ | ١,٦٠٣ | ١٠ | ٥ |
| | | | ٢٠٢١ | ٨,٣٤ | ١,٦٦٢ | ١٠ | ٥ |
| | | | ٢٠١٩-٢٠٢١ | ٨,١٢ | ١,٧٠١ | ١٠ | ٥ |
| تابع | مؤشر نمو الأصول | Assgrowth | ٢٠١٩ | ٠,٠٠٣٦ | ٠,٠٠٧٨ | ٠,٠٢٦١ | -٠,٠١٥ |
| | | | ٢٠٢٠ | ٠,٠٠٠٥ | ٠,٠٠٩٣ | ٠,٠٤٩٣ | -٠,٠٠٣ |
| | | | ٢٠٢١ | ٠,٠٠٣٢ | ٠,٠٠٧٦ | ٠,٠٣١٤ | -٠,٠٢٢ |
| | | | ٢٠١٩-٢٠٢١ | ٠,٠٠٢٤ | ٠,٠٠٨٣ | ٠,٠٤٩٣ | -٠,٠٠٣ |
| | | | ٢٠١٩ | ١,٥٥- | ١١,٣١٦٨ | ٣٢,١٠٩٣ | ٧٧,٨٩- |
| | | | ٢٠٢٠ | ٠,٤٤٦- | ٢,٥٨١٤ | ٩,٨٩٤٨ | ١٤,٧٧- |
| | مؤشر نمو الربح | Progrowth | ٢٠١٩ | ٠,٧٩٢- | ٩,٦٥٨٧ | ١١,٧٤٧ | ٨١,٤- |
| | | | ٢٠٢٠ | ٠,٩٣٢- | ٨,٦٩٢٢ | ٣٢,١٠٩٣ | ٨١,٤- |
| | | | ٢٠١٩-٢٠٢١ | ٠,٩٣٢- | ٨,٦٩٢٢ | ٣٢,١٠٩٣ | ٨١,٤- |
| | | | ٢٠١٩ | ٠,٠٠٤- | ٠,٥٠١١ | ٣,٠٧٠٦ | ١,٧٦- |
| | | | ٢٠٢٠ | ٠,٣٨٢٣ | ٢,١٦٥٣ | ١٢,٢١٠١ | ٦,٤٢- |
| | | | ٢٠٢١ | ٠,٠٢٤٧ | ٠,٦٦١٨ | ٤,٦٤٨٥ | ١,٧٩٣- |
| مؤشر التخفيض في النفقات التشغيلية | OE Reducing | ٢٠١٩ | ٠,١٣٤٢ | ١,٣٤٤٦ | ١٢,٢١٠١ | ٦,٤٢- | |
| | | ٢٠٢٠ | ٠,١٣٤٢ | ١,٣٤٤٦ | ١٢,٢١٠١ | ٦,٤٢- | |
| | | ٢٠١٩-٢٠٢١ | ٠,١٣٤٢ | ١,٣٤٤٦ | ١٢,٢١٠١ | ٦,٤٢- | |
| | | ٢٠١٩ | ٢١,٤٣٣ | ١,٤٧٧٣ | ٢٤,٩٠٦٤ | ١٦,٩٥٨٩ | |
| | | ٢٠٢٠ | ٢١,٤٤٣ | ١,٤٨٨٨ | ٢٥,٠٣٩٧ | ١٦,٨٢١٥ | |
| | | ٢٠٢١ | ٢١,٥١٠ | ١,٤٨٣٢ | ٢٥,١١٨٩ | ١٧,١٥٠٥ | |
| المتغيرات الرقابية | حجم المنشأة | FISIZE | ٢٠١٩ | ٢١,٤٦٢ | ١,٤٧٧ | ٢٥,١١٨٩ | ١٦,٨٢١٥ |
| | | | ٢٠٢٠ | ٢١,٤٤٣ | ١,٤٨٨٨ | ٢٥,٠٣٩٧ | ١٦,٨٢١٥ |
| | | | ٢٠٢١ | ٢١,٥١٠ | ١,٤٨٣٢ | ٢٥,١١٨٩ | ١٧,١٥٠٥ |
| | | | ٢٠١٩-٢٠٢١ | ٢١,٤٦٢ | ١,٤٧٧ | ٢٥,١١٨٩ | ١٦,٨٢١٥ |
| | درجة الرفع المالي | LEV | ٢٠١٩ | ٠,٥٤٠٢ | ٠,٨٤١٤ | ٧,١٨٠٩ | ٠,٠٠٣٣ |
| | | | ٢٠٢٠ | ٠,٥٩٧٣ | ١,١١٥٩ | ٩,٣٩٣٢ | ٠,٠٠٣١ |
| | | | ٢٠٢١ | ٠,٦٠٣٣ | ١,٠٢٣٢ | ٨,٠٤٣٥ | ٠,٠٠٢٩ |
| | | | ٢٠١٩-٢٠٢١ | ٠,٥٨٠٣ | ٠,٩٩٦ | ٩,٣٩٣٢ | ٠,٠٠٢٩ |
| | سيولة المنشأة | LIQ | ٢٠١٩ | ٤,٢١٦ | ١٣,٩٥١ | ١٠٧,٣٤٨ | ٠,٢٣٩ |
| | | | ٢٠٢٠ | ٣,٥٣١ | ٨,٦٦٠ | ٧٠,١٢٢ | ٠,١٤٩ |
| | | | ٢٠٢١ | ٢,٨٧٣ | ٧,٢٧٩ | ٦٢,٨٣٧ | ٠,٠٩٤ |
| | | | ٢٠١٩-٢٠٢١ | ٣,٥٤٠ | ١٠,٣٣٩ | ١٠٧,٣٤٨ | ٠,٠٩٤ |
| الإحصاء الوصفي لمتغير تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط | | التصنيف | المشاهدات | عدد المنشآت | النسبة | | |
| تطبيق ABC | | ١١١ | ٣٧ | ٤٨,٦٨ | | | |
| عدم تطبيق ABC | | ١١٧ | ٣٩ | ٥١,٣٢ | | | |

يلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

- أن منشآت العينة تلتزم بتطبيق حوكمة الشركات بمتوسط عام بلغ (٨,١٢) وفقاً لمكونات طريقة القياس المكونة من ١٠ عناصر، ، ويعد عام ٢٠٢١ هو أكثر السنوات إلزاماً من قبل منشآت العينة بتطبيق قواعد الحوكمة حيث بلغ متوسط تطبيق حوكمة الشركات لهذا العام (٨,٣٤).
- بالنسبة لمدى تطبيق منشآت العينة لأسلوب التكلفة على أساس النشاط بلغت عدد المنشآت التي تطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط (٣٧) منشأة بنسبة (٤٨,٦٨%)، مقابل (٣٩) منشأة لا تطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بنسبة (٥١,٣٢%) من إجمالي منشآت العينة.
- بالنسبة للأداء الإستراتيجي لمنشآت العينة والذي تم الإستدلال عليه من خلال ثلاث مؤشرات تدل على تحقيق المنشأة معدلات نمو هي: النمو في الأصول والنمو في الربح، والتخفيض في النفقات التشغيلية، أكدت نتائج الجدول السابق على أن متوسط نمو الأصول لمنشآت العينة بلغ (٠,٠٢٤) ، وأعلى نمو حدث في عام ٢٠١٩ وبلغ (٠,٠٣٦) بأقصى معدل نمو بلغ (٠,٠٤) ، في حين بلغ متوسط نمو ربح منشآت العينة (٠,٩٣٢) ، ويعد عام ٢٠١٩ هو أكبر سنوات الدراسة تحقيقاً للنمو في الأرباح من قبل منشآت العينة، على جانب آخر بلغ متوسط التخفيض في حجم النفقات التشغيلية (١,٣٤٢) ، ويعد عام ٢٠٢٠ أكبر سنوات الدراسة التي تم فيها تخفيض منشآت العينة لنفقاتها التشغيلية بمتوسط (٠,٣٨٢).
- بالنسبة للمتغيرات الرقابية توضح نتائج الجدول السابق أن متوسط اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول منشآت العينة والدال على حجم المنشأة قيمه (٢١,٤٦) ، وتؤكد النتائج على إرتفاع حجم المنشآت من عام ٢٠١٩ حتى عام ٢٠٢١ ، حيث بلغ على الترتيب متوسط الأصول (٢١,٤٣) ، (٢١,٤٤) ، (٢١,٥١) ، وفيما يتعلق بالرافعة المالية، والتي توضح مدى اعتماد المنشأة على الديون في تمويل أصولها، فتشير النتائج إلى أن متوسط معدل الرافعة المالية بلغ (٠,٥٨) ، وهو ما يعكس إمكانية قدرة عينة الدراسة في الحصول على التمويل اللازم. وهذه النسبة تدل على مديونية المنشأة كأحد العوامل التي تؤثر على الأداء الإستراتيجي، كما بلغ متوسط معدل سيولة المنشأة قيمة (٣,٥٤) وتشير النتائج إلى إنخفاض معدل السيولة لمنشآت العينة على مدار سنوات الدراسة من عام ٢٠١٩ حتى عام ٢٠٢١.

٣/٥ تحليل نتائج اختبار فروض الدراسة.

ويتم إختبار فروض الدراسة من خلال إعداد مصفوفة الإرتباط وتحليل الإنحدار لمتغيرات فروض الدراسة كما يلي:

أولاً: إعداد مصفوفة الإرتباط

لإختبار علاقات الإرتباط بين متغيرات فروض الدراسة تم إعداد مصفوفة الإرتباط وذلك من خلال الجدول التالي:

من الجدول التالي يتضح للباحث النتائج الآتية:

- وجود علاقة ارتباط معنوية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والأداء الإستراتيجي، حيث إرتبط تطبيق المنشأة بأسلوب التكلفة على أساس النشاط إيجابياً وبالعلاقة معنوية مع كل من مؤشر نمو الأصول (معامل الارتباط ٠,٦٦٠) ومؤشر نمو الربح (معامل الارتباط ٠,٢٧٧) ، وبالعلاقة عكسية معنوية مع النفقات التشغيلية (معامل الارتباط -٠,٢٦٩) وكان مستوي المعنوية (sig) أقل من (٠,٠١) ، ويدل ذلك على أنه كلما قامت المنشأة بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط كلما أدى ذلك إلى تفعيل الأداء الإستراتيجي من خلال تحسين نمو الأصول وربح المنشأة وخفض النفقات التشغيلية للمنشأة، مما يدعم صحة الفرض الأول للدراسة بوجود علاقة معنوية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والأداء الإستراتيجي.
- وجود علاقة ارتباط معنوية بين حوكمة الشركات والأداء الإستراتيجي، حيث إرتبط تطبيق الشركة لحوكمة الشركات إيجابياً وبالعلاقة معنوية مع كل من مؤشر نمو الأصول (معامل الارتباط ٠,٧٨٩) ومؤشر نمو الربح (معامل الارتباط ٠,٤١٧) ، وبالعلاقة عكسية معنوية مع النفقات التشغيلية (معامل الارتباط -٠,٤٠٦) وكان مستوي المعنوية (sig) أقل من (٠,٠١) ، ويدل ذلك على أنه كلما قامت المنشأة بتطبيق قواعد الحوكمة كلما أدى ذلك إلى تفعيل الأداء الإستراتيجي من خلال تحسين نمو

إطار مقترح لتحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات لتفعيل الأداء
أ. طارق أحمد محمود أحمد

الأصول وربح المنشأة وخفض النفقات التشغيلية للمنشأة، مما يدعم صحة الفرض الثاني للدراسة بوجود علاقة معنوية بين حوكمة الشركات والأداء الإستراتيجي.

جدول رقم (٣) نتائج تحليل مصفوفة الارتباط لمتغيرات الدراسة

| الأداء الإستراتيجي | | | التكامل بين التكلفة على أساس النشاط و حوكمة الشركات | حوكمة الشركات | التكلفة على أساس النشاط | متغيرات الفرض | نوع المتغير |
|------------------------------|----------------|-----------------|---|---------------|-------------------------|--|--------------------|
| مؤشر تخفيض النفقات التشغيلية | مؤشر نمو الربح | مؤشر نمو الأصول | | | | | |
| | | | | | ١ | أسلوب التكلفة على أساس النشاط | المتغيرات المستقلة |
| | | | | ١,٠٠٠ | **٠,٨٣٧ | حوكمة الشركات | |
| | | | | | ٠,٠٠٠ | | |
| | | | ١ | **٠,٩٩٦ | **٠,٨٥٧ | التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات | |
| | | | | ٠,٠٠٠ | ٠,٠٠٠ | | |
| | | ١ | **٠,٦٨٧ | ٠,٧٨٩ | **٠,٦٦٠ | مؤشر نمو الأصول | |
| | | | ٠,٠٠٠ | ٠,٠٠٠ | ٠,٠٠٠ | | |
| | ١ | *٠,٧١٩ * | **٠,٢٨٤ | **٠,٤١٧ | **٠,٢٧٧ | مؤشر نمو الربح | المتغير التابع |
| | | ٠,٠٠٠ | ٠,٠٠٠ | ٠,٠٠٠ | ٠,٠٠٠ | | |
| ١ | ٠,٩٩٢ | ٠,٧٢٢- | ٠,٢٧٧- | ٠,٠٤٠٦- | *٠,٢٦٩- | مؤشر تخفيض النفقات التشغيلية | |
| | ٠,٠٠٠ | ٠,٠٠٠ | ٠,٠٠٠ | ٠,٠٠٠ | ٠,٠٠٠ | | |

حيث أن (***) تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية ٠,٠١

وجود علاقة ارتباط معنوية بين التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات والأداء الإستراتيجي، حيث يرتبط تطبيق المنشأة لحوكمة الشركات في ظل تطبيقها لأسلوب التكلفة على أساس النشاط إيجابياً وبالعلاقة معنوية مع كل من مؤشر نمو الأصول (معامل الارتباط ٠,٦٨٧) ومؤشر نمو الربح (معامل الارتباط ٠,٢٨٤)، وبالعلاقة عكسية معنوية مع النفقات التشغيلية (معامل الارتباط -٠,٢٧٧) وكان مستوي المعنوية (sig) أقل من (٠,٠١)، ويدل ذلك على أنه كلما قامت المنشأة بتطبيق قواعد الحوكمة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط كلما أدى ذلك إلى تفعيل الأداء الإستراتيجي من خلال تحسين نمو الأصول وربح المنشأة وخفض النفقات التشغيلية للمنشأة، مما يدعم صحة الفرض الثالث للدراسة بوجود علاقة معنوية بين التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات والأداء الإستراتيجي.

ثانياً: تحليل نماذج الانحدار بين متغيرات فروض الدراسة
لقياس أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع قام الباحث بتحليل نماذج الانحدار لفروض الدراسة
كما يلي:

١- تحليل نموذج الانحدار لمتغيرات الفرض الأول

لقياس أثر التكلفة على أساس النشاط على الأداء الإستراتيجي للشركة (نمو الأصول، نمو الربح، تخفيض النفقات التشغيلية)، قام الباحث بتحليل الانحدار، ويعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار كما يلي :

جدول رقم (٤) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول

| نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول (المتغير التابع: الأداء الإستراتيجي للمنشأة) | | | | | | | | | المتغيرات المستقلة في نماذج الدراسة (مستقلة ورقابية) |
|--|--------|--------|------------------|--------|--------|-----------------|----------|--------|---|
| مؤشر تخفيض النفقات التشغيلية | | | مؤشر نمو الأرباح | | | مؤشر نمو الأصول | | | |
| مستوى Sig. | قيمة T | قيمة B | مستوى Sig. | قيمة T | قيمة B | مستوى Sig. | قيمة T | قيمة B | |
| ٠,٩٠٧ | ٠,١١٧ | ٠,١٥٩ | ٠,٨ | ٠,٢٢٣ | ١,٩٥٤ | ٠,٨ | ٠,٢- | ٠,٠٠٢ | المقدار الثابت (Constant) |
| ٠,٠٠٠ | ٤,٠٢- | ٠,٧١٩ | ٠,٠ | ٤,١٢ | ٤,٧٥١ | ٠,٠ | ١٢, ٨ | ٠,٠١١ | التكلفة على أساس النشاط (ABC) |
| ٠,٨١١ | ٠,٢٤٠ | ٠,٠١٥ | ٠,٨ | ٠,١٤٢ | ٠,٠٥٨ | ٠,٧ | ٠,٢- | ٠,٠٠١ | حجم المنشأة (FSIZE) |
| ٠,٩٥٨ | ٠,٠٥٢ | ٠,٠٠٥ | ٠,٩ | ٠,٠٦١ | ٠,٠٣٦ | ٠,٨ | ٠,١ | ٠,٠٠٠ | درجة الرفع المالي (lev) |
| ٠,١٩٢ | ٠,٣٩١ | ٠,٠٠٣ | ٠,٦ | ٠,٤٥٣ | ٠,٠٢٥ | ٠,٧ | ٠,٣ | ٠,٠٠٠ | سيولة المنشأة (LIQ) |
| ٠,٠٧٤ | | | ٠,٠٧٨ | | | ٠,٤٣٦ | | | القيمة التفسيرية (R ²) |
| ٠,٠٠٢ | | | ٠,٠٠١ | | | ٠,٠٠٠ | | | المعنوية الكلية للنموذج ANOVA |

٢- تحليل نموذج الانحدار لمتغيرات الفرض الثاني

لقياس أثر حوكمة الشركات على الأداء الإستراتيجي للشركة (نمو الأصول، نمو الربح، تخفيض النفقات التشغيلية)، قام الباحث بتحليل الانحدار، ويعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار كما يلي :

جدول رقم (٥) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثاني

| نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثاني (المتغير التابع: الأداء الإستراتيجي للمنشأة) | | | | | | | | | المتغيرات المستقلة في نماذج الدراسة (مستقلة ورقابية) |
|---|--------|--------|------------------|--------|--------|-----------------|--------|--------|---|
| مؤشر تخفيض النفقات التشغيلية | | | مؤشر نمو الأرباح | | | مؤشر نمو الأصول | | | |
| مستوى Sig. | قيمة T | قيمة B | مستوى Sig. | قيمة T | قيمة B | مستوى Sig. | قيمة T | قيمة B | |
| ٠,٢٣٩ | ١,١٨٢ | ١,٥١٢ | ٠,١٨ ٧ | ١,٣٢٢- | ١,٠٨- | ٠,٠٠ | ٣,٧- | ٠,٠٢٠- | المقدار الثابت (Constant) |
| ٠,٠٠٠ | ٦,٧١٩- | ٠,٣٣٥- | ٠,٠٠ | ٦,٨٩٠ | ٢,٢١٣ | ٠,٠٠ | ١٩,٤ | ٠,٠٠٤ | حوكمة الشركات (CG) |
| ٠,٢٩٩ | ١,٠٤١ | ٠,٠٦٣ | ٠,٣٩ ٩ | ٠,٩٥٨- | ٠,٣٧٢- | ٠,٠٥ ٦ | ١,٩- | ٠,٠٠١- | حجم المنشأة (FSIZE) |
| ٠,٦٩٨ | ٠,٣٨٩- | ٠,٠٣٤- | ٠,٧٨ ١ | ٠,٢٧٨ | ٠,١٥٥ | ٠,٢٠ ١ | ١,٢٨ | ٠,٠٠١ | درجة الرفع المالي (lev) |
| ٠,٥٢١ | ٠,٦٤٣ | ٠,٠٠٥ | ٠,٤٧ ٧ | ٠,٧١٢- | ٠,٠٣٧- | ٠,٣٧ ٩ | ٠,٨- | ٢,٩- | سيولة المنشأة (LIQ) |
| ٠,١٧٤ | | | ٠,١٨٢ | | | ٠,٦٣٧ | | | القيمة التفسيرية (R ²) |
| ٠,٠٠٠ | | | ٠,٠٠٠ | | | ٠,٠٠٠ | | | المعنوية الكلية للنموذج ANOVA |

- صحة الفرض الأول للبحث بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط على تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.
 - صحة الفرض الثاني للبحث بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق حوكمة الشركات على تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.
 - صحة الفرض الثالث للبحث بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات على تفعيل الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.
- وبالتالي صلاحية الإطار المقترح، وإمكانية الاستفادة منه وتطبيقه في منشآت الأعمال المصرية.

(٧) توصيات البحث

بناءً على النتائج التي توصل إليها البحث، يوصي الباحث بما يلي:

- تعديل القرارات الوزارية الصاردة بشأن تطبيق حوكمة الشركات سواء في منشآت قطاع الأعمال العام أو المنشآت المساهمة الخاصة، بحيث تتضمن فقرات تُلزم هذه المنشآت بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في ذات الوقت التي تقوم فيه بتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات، وتعتبر هذا الأسلوب مُكمل لإطار حوكمة الشركات.
- قيام منشآت الأعمال العامة والخاصة بالإسترشاد بالإطار المقترح في هذه الدراسة عند قيامها بقياس أدائها، وذلك لما يتصف به هذه الإطار من الشمول والجمع بين مزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات، علاوة على إحتوائه مجموعة من مقاييس الأداء الإستراتيجي الحديثة التي تم إختيارها إحصائياً وحازت بالقبول في الواقع العملي.
- قيام كل منشأة من منشآت الأعمال بتشكيل لجنة مختصة بقياس وتقييم ومتابعة الأداء الإستراتيجي لها، وأن يتوفر لهذه اللجنة الإستقلال الكافي الذي يساعدها على القيام بوظائفها داخل المنشأة وأهمها الحرص على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ومبادئ وآليات حوكمة الشركات، وذلك للإرتقاء بمستوى الأداء في تلك المنشآت والوصول إلي تحقيق حوكمة الأداء الإستراتيجي.

(٨) التوجهات البحثية المستقبلية

استكمالاً للإطار البحثي الذي يتناوله هذا البحث، يقترح الباحث إجراء المزيد من الدراسات في المجالات الآتية:

- إجراء دراسة تحليلية لمدى تأثير التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات على الأداء الإستراتيجي (وذلك بالتطبيق على المنشآت الخدمية).
- دراسة أثر العلاقة بين القياس المتوازن للأداء وأسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات على الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.
- دراسة أثر العلاقة بين القيمة الاقتصادية المضافة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات على الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال.
- دراسة أثر إدخال خطة الحوافز والمكافآت وفقاً لمتطلبات حوكمة الشركات على التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وحوكمة الشركات.

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- إبراهيم، كمال حسين، (٢٠٠٤)، "محاسبة التكاليف"، دار البيان للطباعة والنشر.
- أحمد، رحاب حمدي علي، (٢٠١٦)، "العلاقة بين مستوى تطبيق حوكمة الشركات وتقدير خطر الرقابة: دراسة تجريبية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق - كلية التجارة، مجلد (٣٨)، العدد (٢).
- أحمد، طارق عبد العظيم، (٢٠١٦)، "مقدمة في مبادئ وأصول أعداد البحوث العلمية (الجزء الأول)"، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- بخيت، فائق علي، (٢٠١٦)، "التكلفة على أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

بكري، دعاء سعدالدين، (٢٠١٩)، "مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PFABC) بالشركات الصناعية المصرية وفعالية أثره في زيادة كفاءة تحليل الانحرافات"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد (٨)، كلية التجارة، جامعة السويس.
توفيق، مبروك عطية، (٢٠٢١)، "أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة على الأداء الإستراتيجي للعمليات في الشركات العائلية" دراسة تطبيقية، المجلة العربية للإدارة (تحت النشر)، كلية التجارة، جامعة حلوان.

حسين، أحمد حسين، (٢٠٠١)، "المحاسبة الإدارية المتقدمة"، الإسكندرية، بدون ناشر.
خليل، محمد أحمد إبراهيم، (٢٠١٦)، "تطوير نموذج للقياس المتوازن للأداء لأغراض تفعيل حوكمة الأداء الإستراتيجي لمنظمات الأعمال". بحوث متقدمة في المحاسبة.

الدليل المصري لحوكمة الشركات، أغسطس (٢٠١٦)، "مركز المديرين المصري"،
<http://www.eiod.org>

زقزوق، سمر عبده احمد، (٢٠١٨)، "دراسة أثر عوامل بيئة التصنيع ونظام التكلفة علي أساس النشاط علي الأداء". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية - قسم المحاسبة - كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد (١)، العدد (٢).

الصالح، سارة أرشد عبدالله، (٢٠١٨)، "مدي التزام الشركات المساهمة السعودية بقواعد حوكمة الشركات وأثرها في رفع كفاءة سوق الأوراق المالية من وجهة نظر العاملين فيها"، المجلة العربية للعلوم الإجتماعية، المنشأة العربية للإستشارات العلمية وتنمية الموارد البشرية، المجلد (١٣)، العدد (٤).

صلاح الدين، نسرين صالح محمد، (٢٠١٢)، "تقويم الاداء الاستراتيجي للجامعات المصرية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن". مجلة مستقبل التربية العربية، المجلد (١٩) العدد (٨١) القاهرة.
عبدالعال، فاروق جمعة، (٢٠٠٦)، "دور آليات وأساليب المراجعة في معالجة فجوة التوقع في حوكمة الشركات في البيئة المصرية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد (١).

عبداللطيف، ناصر نور الدين، (٢٠١٩)، "دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف، أسلوب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.

■ علي، عبدالوهاب نصر؛ شحاته، شحاته السيد، (٢٠٠٧)، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية.

عمار، شلابي، (٢٠١٩)، "دور نظام التكاليف علي أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد (٤)، العدد (١).
عودة، هيفاء عبدالغني، (٢٠١٤)، "اهمية نظام التكاليف المبني علي الأنشطة (ABC) في القرارات الادارية، دراسة حالة"، مجلة جامعة بابل، المجلد (٢٢)، العدد (٤).

محمد، دعاء رياض رضا، (٢٠١٥)، "التأصيل النظري لمفهوم الكفاءة والفعالية وتحليل طبيعة العلاقة بينهما". مجلة البحوث الإدارية، المجلد (٣٢)، العدد (٣).

محمود، اشرف حسن، (٢٠١٠)، "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

مواقع شركات العينة على شبكة الانترنت.

موقع البورصة المصرية <https://egx.com.eg>

موقع شركة Reuters <http://www.reuters.com/finance>

موقع شركة Investing.com <https://sa.investing.com>

موقع معلومات مباشر مصر <https://www.mubasher.info/markets/EGX>

الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠١٦)، "الدليل المصري لحوكمة الشركات"، الإصدار الثالث، القاهرة.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

Adhitya Bayu Suryantara1, Animah, (2022). "Analysis Baiya Strategies Degnan Metode Activity Based Costing Pada UMKM Kerupuk Kulit Lombok".
Journal of Economic Education and Entrepreneurship, Vol. 5, No. 1.

- Aljifri, K. and Moustafa, (2007). "The Impact of Corporate Governance Mechanisms on the Performance of UAE Firms: An Empirical Analysis", **Journal of Economic and Administrative Science**, Vol. 2, No. 23.
- Atif Al-Quraan, Hazem Al-Mohameed, Zeyad Al-Azzam, (2015). "How the Corporate Governance Affects Organizational Strategy", Lessons from Jordan Environment., **IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)**, Vol. 17. No. 4.
- Danzer, Natalia. (2019), "Job Satisfaction and Self-Selection into The Public or Private Sector: Evidence", **Labour Economics**, Vol. 57, April.
- Ditkaew, K., (2018). "A Comparative Study on the Activity-Based Costing Systems: Traditional Fuzzy and Monte Carlo Approaches". **Managerial Accounting, Health Policy and Technology**.
- Galic Potnik, K., Stavlic, K., Dokic, K. (2023). "Development of an Integrated Strategic Cost Management Model", *Montenegrin Journal of Economics*, Vol. 19. No. 1.
- Guo, Di & Guo, Yan & Jiang, Kun, (2018). "Governance and Effects of Public R&D Subsidies: Evidence From China", **Technovation, Elsevier**, Vol. 74.
- Hiteva, Ralitsa & Watson, Jim. (2019). "Public Employees' Use of Social Media: Its Impact on Need Satisfaction", **Environmental Innovation and Societal Transitions**, Vol. 32, No. 1.
- Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., & Rajan, Madhav., (2016). "Cost Accounting A Managerial Emphasis", **Fifteenth Edition (USA), by Pearson Education**.
- Kanadli, S. B., Zhang, P. and Kakabadse, N. K. (2020). "How Job Related Diversity Affects Boards' Strategic Tasks Performance: The Role of Chairperson". *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, Vol. 20. No. 4.
- Kaunda, E., & Pelsler, T. (2022). "A Strategic Corporate Governance Framework for State-Owned Enterprises in the Developing Economy [Special Issue]". **Journal of Governance & Regulation**, Vol. 11. No. 2.
- Kehm, Peter K.M. Dragsic Z., (2012). "Transformation of University Governance: on the Role of University Board Members", **Springer Science and Business Media, Berlin**, Germany.
- Layland, Sam Redding and Allison, (2015), "Strategic Performance Management, Edvance Research, Inc", **Building State Capacity and Productivity Center**.
- Lin, H. Y. (2010). "The Agency Problem in Taiwan's Corporate Governance. **Journal of International Management Studies**. Vol. 5, No. 1.
- Lu, T. Y., Wang, S. L., Wu, M. F., & Cheng, F. T. (2018). Competitive price strategy with activity-based costing—case study of bicycle part company. *Procedia Cirp*, 63, 14-20.
- Mitchell,F., Nielsen, L.B., & Norreklit, H. et al. (2013). "Scoring Strategic Performance: A Pragmatic Constructivist Approach to Strategic Performance Measurement", **Journal of Management & Governance**, Vol. 17.
- Stratton, W. O., Desroches, D., Lawson, R. A., & Hatch, T. (2009). "Activity-Based Costing: Is It Still Relevant?. **Management accounting quarterly**, Vol. 10. No.3.

- Taras Gagalyuk, (2017). "Strategic role of corporate transparency: the case of Ukrainian Agrohholdings", **International Food and Agribusiness Management Review**. Vol. 20. No. 2.
- V.G. Venkatesh, Fadi Alkaraan, Mahmoud Elmarzouky, Khaled Hussainey, (2023). "Sustainable Strategic Investment Decision-Making Practices in UK Companies: The Influence of Governance Mechanisms on Synergy Between Industry 4.0 and Circular Economy", *Technological Forecasting and Social Change*, Vol. 187.
- Wegmann, G. (2019). "A typology of Cost Accounting Practices Based on Activity-Based Costing-a Strategic Cost Management Approach". **Asia-Pacific Management Accounting Journal**. Vol. 14. No. 2. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3524233>.
- Yang, C, (2018). "An Optimization Portfolio Decision Model of Life Cycle Activity-Based Costing with Carbon Footprint Constraint for Hybrid Green Power Strategies", **Computer and Operations Research**, Vol. 96.
- Zhang YI Fei, Mohammad Namazi, Che Ruhana Isa, (2017). "Investigating the Empirical Effect of ABC Stages on the Performance of Companies", **Iranian Journal of Management Studies (IJMS)**, Vol. 10. No. 1.

A Proposed Framework for Integrating Activity Based Costing and Corporate Governance to Activate the Strategic Performance of Business Enterprises

Tarek Ahmed Mahmoud Ahmed
Postgraduate researcher at
Faculty of Commerce, Banha University

Abstract

The study aimed to propose a framework for achieving integration between activity-based costing and corporate governance in order to activate the strategic performance of business enterprises. The researcher conducted an experimental study on a random sample consisting of (76) joint-stock enterprises registered in the Egyptian stock market and listed in the (EGX100) index, during the financial periods extending from 2019 to 2021, and representing most of the economic sectors in the Egyptian market.

The study concluded that the integration between activity-based costing and corporate governance help to activate the strategic performance of business establishments, and thus the validity of the proposed framework, and the possibility of benefiting from it and applying it in Egyptian business establishments.

Keywords: Activity-based Costing Method - Corporate Governance - Strategic Performance.