

# مدى أهمية تطبيق نظام (ABC) في الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة كأداة فعالة للرقابة وتقدير الأداء

دراسة ميدانية على مصنع أسمنت المرقب.

أ. فتحي منصور أبوشعفة<sup>2</sup>

د. محمد ميلاد صالح<sup>1</sup>

## مستخلص الدراسة باللغة العربية:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى أهمية تطبيق نظام (ABC) ACTIVITY BASED COSTING في الشركات الصناعية الليبية كأداة فعالة للرقابة وتقدير الأداء، وتكمّن أهمية الدراسة في التعرّف على نظام ABC كأداة فعالة للرقابة وتقدير الأداء، ومدى أهمية هذا النّظام بالنسبة للعاملين بالقسم المالي بمصنع أسمنت المرقب، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام استمار الأستبانة لجمع البيانات، كأداة وحيدة لتجمّيع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أن هنا أهمية كبيرة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC في قياس أكثر دقة للتکاليف، على أنه تعتبر دقة قياس التكاليف مطلباً مهماً للرقابة وتقدير الأداء، وأوصت الدراسة بضرورة المحافظة على قياس التكاليف على أساس الأنشطة ، والتركيز على تحليل الأنشطة إلى أنشطة مضيفة للقيمة وأخرى غير مضيفة للقيمة، والتركيز على توزيع التكاليف غير المباشرة حسب الأنشطة ومن ثم المنتجات.

مفتاح الكلمات ،أنظمة التكاليف التقليدية ،أنظمة التكاليف على أساس النشاط.

## المقدمة:

نظراً للتطورات التي شاهدتها المؤسسات في الإطار الاقتصادي، وكذلك توجه اقتصادات الدول نحو اقتصاد السوق بالإضافة إلى تعدد أوجه نشاطات المؤسسة وتوسيع حجمها وتعدد هياكلها الإدارية، أدى ذلك إلى تعدد عملية المراقبة داخل المؤسسة، وأصبحت عملية المراقبة تستعمل في جميع وظائف المؤسسة من التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف حيث تعتبر أحدى الأدوات الأساسية لعملية المراقبة داخل المؤسسة.

<sup>1</sup> محاضر بكلية التجارة والاقتصاد الإسلامي مسلاطه، الجامعة الأسمورية الإسلامية m.salih@asmarya.edu.ly

<sup>2</sup> مساعد محاضر بكلية التجارة والاقتصاد الإسلامي مسلاطه ،جامعة الأسمورية الإسلامية fathiabushafa@gmail.com

لقد شهد القرن الحادي والعشرين تحديات عالمية واسعة النطاق في إطار عولمة لاقتصاد والتي كانت نتيجة التطور الهائل في القطاع الصناعي، والذي أدى إلى التوسع في صناعة المنتجات وارتباط خصائصها بإنفاق المستهلكين ومتطلباتهم وإشباع حاجاتهم، مما أدى إلى إن أي شركة ترغب الرقابة على منتجاتها وتقييم أداء العاملين بها وتحسين كافة أنشطتها وعملياتها الإنتاجية بالبحث عن أنظمة تصنيع حديثة ومتطرفة (محمد، 2015، ص 2).

ولوجود تطوير سريع لعملية الرقابة على المنتجات وتقييم أداء العاملين في الأقسام المالية تسعى الشركات إلى تخفيض تكليف منتجاتها مما يؤدي إلى لجوؤها لاستخدام أنظمة محاسبية متطرفة (هلاي، 2012، ص 63)

ومن هنا جاء دور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC حيث تفكير الشركات الصناعية باستبدال نظام التكاليف التقليدي بهذا النظام المحاسبي الحديث والمتطور، حيث يعمل على تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها لكل منتج بدقة أكبر من أجل تحسين ربحية المؤسسة ، بالإضافة إلى المساعدة على الرقابة الفعالة للمصاريف والتزويد بكل المعلومات الضرورية للمؤسسة.

يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC أحد أهم وأورث النظم المعتمدة في حساب التكاليف لما يوفره من قاعدة بيانات متنوعة بما يساهم بشكل كبير في التحكيم في التكلفة والوقت، والذي له الأثر الكبير على نتائج الإعمال، لذا بات لزاماً على المؤسسات الاقتصادية توفير كل ما يتطلبه الحاجة لتطبيق نظام ABC ملأه الدور الكبير والفعال على الرقابة وتقييم الأداء.

#### مشكلة الدراسة:

بما أن الأنظمة التقليدية لم تعد قادرة على توفير مؤشرات أداء تمكن الشركات الصناعية من قياس وتحسين أدائها وإحكام الرقابة على عناصر التكاليف، لذلك ظهرت الحاجة لاستخدام الأساليب الحديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يمكن أن يساهم في تزويد الإدارة وعلى مستوى كل نشاط بمعلومات صحيحة وملائمة لاتخاذ العديد من القرارات السليمة المتعلقة بتخفيض التكاليف والرقابة وتقييم الأداء، ومن هنا يمكن صياغة المشكلة التي تمثل في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما مدى أهمية تطبيق نظام ABC في الشركات الصناعية الليبية لمساعدتها في الرقابة وتقييم الأداء؟ ويتم الإجابة عن التساؤل الرئيسي من خلال الإجابة عن التساؤلين الفرعيين التاليين:
  - هل يؤدي تطبيق نظام ABC إلى قياس أكثر دقة في التكاليف؟

- هل تؤدي بيانات نظام ABC على القيام بالرقابة وتقييم الأداء؟

#### أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

(ABC) كأداة فعالة في الرقابة وتقييم الأداء في مصنع أسمنت المربج ، كما تهدف الدراسة إلى :

1- التعرف على مدى قياس التكاليف باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) أكثر دقة.

2- التعرف على مدى مساعدة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على الرقابة وتقييم الأداء في المصنع.

#### فرضيات الدراسة:

من خلال أدبيات والنظريات التي تطرقتنا إليها وكذلك من خلال الدراسات السابقة ذات

الصلة نستنبط الفرضيات التالية:

**الفرضية الرئيسية** ("توجد أهمية قصوى لتطبيق نظام ABC في الشركات الصناعية الليبية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء") وتترافق منها الفروض التالية:

1- تطبيق نظام (ABC) يؤدي إلى قياس أكثر دقة للتكاليف.

2- دقة قياس التكاليف يعتبر مطلبًا مهمًا للرقابة وتقييم الأداء.

#### أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة أهميتها في كون نظام التكلفة المبني على أساس النشاط (ABC) أداءً فعالة

لخدمة الإدارة في الشركات من خلال إسهامه في تحسين أساليب قياس وتحصيص التكاليف

غير المباشرة في الشركات الصناعية الليبية، ويعطي قياس أكثر دقة لتلك التكاليف وبما يؤدي

في النهاية إلى تخفيض التكلفة الإجمالية للسلع التي تتعامل بها، وقياس التكلفة بصورة دقيقة

يعتبر مدخل استراتيجي للرقابة وتقييم الأداء.

#### منهجية الدراسة :

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال جمع البيانات من عينة الدراسة

وكذلك الجانب العملي الذي يعتمد على جمع البيانات ذات العلاقة للتعرف على مدى أهمية

تطبيق نظام ABC كأداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية ، وذلك بالاعتماد

على قائمة أسبابه لجمع البيانات الأولية من أفراد مجتمع الدراسة وتحليلها باستخدام

الأساليب الإحصائية المناسبة عن طريق برنامج (> SPSS).

## الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) نذكر منها ما يلي:

1- دراسة (الرومي، 2012): بعنوان "تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABS) في شركات صناعة الأدوية الأردنية"، هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في شركات صناعة الأدوية الأردنية ، وتكون مجتمع الدراسة من شركات صناعة الأدوية الأردنية والتي عددها 14 شركة حسب الاتحاد الأردني لمنتجي الأدوية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك ضعفا في نظام التكاليف المستخدم في الشركة ، وكذلك عدم وجود الدقة في احتساب التكاليف في الشركة مع وجود بعض عناصر التكاليف لا يشملها الاحتساب.

2- دراسة (جابا الله، 2015) : بعنوان "إمكانية تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الاقتصادية" ، دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز- ورقة حضري، هدفت الدراسة إلى التعرف على طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك عبر محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة له دور هام في المؤسسة، وذلك لما يقدمه من سهولة في تتبع التكاليف غير المباشرة وعليه تقديم نتائج دقة للتكاليف.

3- دراسة (حمزة، 2015): بعنوان "اثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبة وتحسين الأداء" ، دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية، هدفت هذه الدراسة إلى أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية لما يوفره من معلومات مالية وغير مالية أكثر دقة لتكون قاعدة سلية للمعلومات تساعده على اتخاذ العديد من القرارات، كما تتيح الفرصة للإدارة على إجراء عمليات التطوير والتحسين المستمر لأنشطة الشركات من خلال مراقبة التكاليف والعمل على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودة مما قدرة الشركة على مواكبة متطلبات العصر الحديثة ومواجهة المنافسة وتوصلت الدراسة إلى أن إل (ABC) يحسن من جودة المعلومات ويحسن من كفاءة الأداء من خلال توفير بيانات أكثر دقة وملائمة تستخدم لإدارة التكاليف والإيرادات لتجنب المخاطرة التي قد تتعرض لها الشركة نتيجة اتخاذ قرارات غير صحيحة بناء على بيانات تكلفة غير دقيقة .

4- دراسة (نعمان، 2017) بعنوان "ترشيد النفقات من خلال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)" دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بن غزه بشير الطيبات، هدفت الدراسة إلى ترشيد قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بن بشير "الطيبات" حيث طرحت الإشكالية ما مدى مساهمة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ترشيد نفقات المؤسسة العمومية الاستشفائية "بن غزه بشير" بالطيبات؟

وتوصلت الدراسة إلى قدرة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على توفير معلومات عن تكلفة الخدمات الطبية بشكل أكبر دقة.

5- دراسة (ابراهيم، 2017) بعنوان: "اثر استخدام نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتحصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتحصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات في دولة الكويت، وتوصلت الدراسة إلى أن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حاليا وبشكل عام الأساليب التقليدية في قياس وتحصيص التكاليف غير المباشرة، وتوصلت الدراسة إلى أنه يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لجميع أنشطة الجمعية في وعاء واحد للتكاليف فقط دون مراعاة للعلاقة السببية في تصنيف تلك التكاليف، وأنه لا تستخدم المعايير المناسبة مثل: الأهمية النسبية لقياس قيمة التكاليف غير المباشرة .

6- دراسة (البدر، 2017) بعنوان: "اثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعة الأغذية الأردنية" دراسة حالة على شركات حلويات العنبتاوي هدفت الدراسة إلى بيان اثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في شركة حلويات العنبتاوي، من أجل احتساب تكاليف المنتجات بأكثر دقة بهدف التوصيل إلى معرفة نسبة هامش الربح لكل منتج، وتوصلت الدراسة إلى أن أكثر أنظمة التكاليف تأثيرا على تعزيز الربحية هو نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الشركات الغذائية عموما وشركات صناعة حلويات العنبتاوى .

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أن هذه الدراسة تركزت على أهمية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC ) كأداة فعاله للرقابة وتقيم الأداء بينما الدراسات السابقة كان تركيزها على جودة المعلومات المحاسبية وترشيد النفقات وتحسين أساليب القياس وتعزيز الربحية وكما تميزت هذه الدراسة في اختلاف البيئة.

**الجزء النظري للدراسة:**  
**أنظمة التكاليف التقليدية:**

لقد ظل هذا المدخل التقليدي للتکاليف هو الأسلوب الأمثل لعدة سنوات وهو الأسلوب والمدخل الأكثر شيوعا، ولقد ظهرت الأنظمة التقليدية للتکاليف في ظل محیط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد وبساطة التشغيل وبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم ، كما أن إطلاق مصطلح "التقليدية" على هذه الأنظمة لقياس التكلفة لا يعني أنها لم تطبق حاليا في المؤسسات لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة وإعداد القوائم المالية وتقييم المخزون السلعي، بل على العكس، فهذه الطرق ما زالت تطبق في العديد من المؤسسات رغم أنها لا تحقق الرضا الكافي عن النتائج والمعلومات التي تقدمها بسبب تغير الإطار الاقتصادي والاجتماعي للمحيط والذي لم تعد ملائمة معه ويمكن عرض أنظمة التکاليف التقليدية كما يلي : (أحمد، 2010، ص 47).

**أولاً - نظام المراحل الإنتاجية:** يستخدم هذا النظام في الصناعات التي يمر بها على مراحل صناعية متتالية بحيث تعتبر كل مرحلة من هذه المراحل عملية صناعية مستقلة، ومن الصناعات التي تطبق هذا النظام "صناعة الغزل والنسيج، صناعة النفط، صناعة الاسمنت، تعبئة الفاكهة والخضار...الخ".

يوجد ثلاثة أنواع للمرحلة الإنتاجية(التكريتي، 2006:141) هي:

- **المراحل المتتابعة:** حيث يمر المنتج بأكثر من مرحلة بشكل متتابع بمعنى أن يكون العملية الإنتاجية مقسمة إلى مراحل وكل مرحلة تسلم للمرحلة التالية لها إنتاجا تماما بالنسبة للمرحلة الأولى وهكذا.

**ب- المراحل المتوازية:** تكون هذه المرحلة في حالة أنتاج أكثر من منتج بحيث يكون لكل منتج مراحله الخاصة به التي لا يشترك معه بها منتج آخر.

**ج- المراحل المتداخلة:** تكون هذه الحالة في حالة أنتاج أكثر من منتج ولكن المنتجات تشترك بمرحلة واحدة على الأقل وقد يكون لكل منتج مراحله الخاصة به.

**مفهوم نظام الأوامر الإنتاجية:**

هي الصناعة التي يتم فيها الإنتاج بناء على طلبيات خاصة من العملاء، كما هو الحال على سبيل المثال في صناعة الأثاث، المطابع، الورش، بناء السفن والطائرات، المقاولات، الملابس الجاهزة ويقوم نظام محاسبة التکاليف في هذه الصناعات على افتراض إمكانية تحديد الإنتاج الخاص بكل أمر(طلبية) بصورة مستقلة عن الإنتاج الخاص بباقي الأوامر (الطلبيات) الأخرى يتم

تنفيذها في نفس الوقت وبالتالي يمكن تحديد التكلفة الصناعة الخاصة بكل أمر من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكليف صناعة غير مباشرة (عطية، 2006، 21:).

استنتج الباحثان مما سبق ذكره أن نظام الأوامر الإنتاجية هو أحد الأنظمة الذي يناسب الشركات ذات طبيعة إنتاجية خاصة وهذا النظام له خصائصه التي تميزه عن غيره من الأنظمة وله أهداف محددة يرمي الوصول إليها بجانب الأهداف الرئيسية المشتركة لأي نظام تكاليف.

ثانياً : الانتقادات الموجهة لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية : هناك العديد من الانتقادات الموجهة إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية أهمها ما يلي : ( هديب ، 2009 ، ص 50).

أ- إن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس كلفة الإنتاج بدقة وذلك للأسباب التالية :

1- تجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت في حدوث الانحرافات ، مما يؤدي إلى عدم إظهار هذه الانحرافات في التقارير المالية بالشكل الذي يساعد في تصحيح الانحرافات غير الملائمة.

2- التركيز على النتائج المالية الإجمالية وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج ، والتي تعطي نتائج غير دقيقة حول تقييم قدرة الأقسام على تقديم التحسينات التشغيلية.

3- بسبب التخصيصات الشاملة للتکالیف ، فقد اصبحت التقاریر الدویریة مشوھة ، فھی تجعل مدراء الأقسام مسؤولین عن إنفاق الموارد داخل أقسامهم حتى وإن لم يجر قسماھا بشكل دقيق ، ولهذا فإن هذه التخصيصات لا توفر أساساً جيداً لتقییم المدراء والأقسام.

ب- تعتمد أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم ( مثل ساعات العمل المباشر ) كقاعدة لاسترداد التكاليف غير المباشرة ، وهي مع هذا تفترض أنه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين فإن التكاليف المستهلكة في تصنيعها تتضاعف ، مما يؤدي إلى عدم العدالة والتناسب في تحويل المنتجات المختلفة بنصيتها من التكاليف .  
ت- أساس تخصيص التكلفة غير المباشرة يمكن أن تكون أو لا تكون محركات أو مسببات.

#### نظام التكاليف على أساس النشاط ABC :

نتيجة للانتقادات الموجهة لأنظمة التقليدية وعيوبها في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة واعتمادها على مسببات تكلفة محددة كما أنها لا تفي بحاجة الإدارة من المعلومات الملائمة لرشيد القرارات.

لقد بات نظام تكاليف النشاط (ABC) أداة هامة تستخدمنها المنظمات صوب تحقيق الأهداف. فهو يسعى إلى إيجاد علاقة مباشرة بين تكاليف أداة الأنشطة بالمنظمة والمنتجات والعملاء والمستفدين من تلك الأنشطة.

### ١- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

هو طريقة لحساب التكلفة ومصمم لتزويد المدراء بمعلومات التكلفة للقرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية (سرور، 2017).

هو ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في موضع التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببان التكلفة وذلك للوصول إلى الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ قرارات إدارية سليمة. (منصوري، 2016، 34)

كما يعرف نظام قياس التكلفة على أساس النشاط أنه طريقة لقياس التكاليف، مصمم لإمداد المديرين بمعلومات التكاليف الضرورية لعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى (نعمية، 2015، 93).

يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط تطويراً لأنظمة التقليدية التي تخصص التكاليف على مرحلتين والقائمة على أساس الحجم، ففي حين تركز الأنظمة التقليدية على المنتجات، فإن نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في الجانب الآخر يركز على الأنشطة المبذولة لصنع المنتج، حيث يحمل هذا النظام التكاليف غير المباشرة على المنتجات اعتماداً على الأنشطة المستهلكة بواسطتها (نائل والخلف، 2013، 220).

من خلال ما تمه التطرق إليه أستنتج الباحثان أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على تقييم قدرة الشركة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها وتحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة وتحديد تكلفة مختلف الأنشطة وتكلفة الطاقة غير المستغلة.

العوامل التي فرضت على المنظمات تحسين أنظمة تكاليفها والتوجه نحو ABC ما يلي: (عطوي، 2017، 137)

•**تنوع المنتوجات:** حيث يطلب العملاء منتوجات مميزة ومن أجل التميز عن منافسيه اتبع المنظمات منتوجات مختلفة عما سبق لها بيعه.

•**ارتفاع نسبة الأعباء غير المباشرة:** مقارنة بالأعباء المباشرة (وبالأخص اليد العاملة المباشرة) وذلك كنتيجة للتطورات التقنية ، فعل سبيل المثال أدت الأتمتة والإعلام الآلي إلى تخفيض تكاليف اليد العاملة المباشرة للمنتوجات.

• **تطور تكنولوجيا المعلومات :** يتطلب تحسين الأنظمة المحاسبية تجميع وتحلي لكتلة كبيرة من البيانات، وقد أدى تطور تكنولوجيا المعلومات إلى تخفيض تكاليف معالجة البيانات وبذلك أصبح من السهل استخدام أنظمة محاسبية معقدة ذات مراكز تكلفة متعددة ومتنوعة.

• **المنافسة في الأسواق :** اشتداد المنافسة في الأسواق حسّس المسؤولين بالحاجة إلى معلومات أكثر دقة عن التكاليف لأجل توضيح سياساتهم المتعلقة بالمنتجات والأسعار.

## 2- مقومات نظام التكاليف على أساس النشاط :

حيث يمكن للنظام قياس تكاليف النشاط من تأدية وظيفة القياس فإنه يجب الاستناد على عدد من المقومات الهامة التي تتفاعل معاً لينتج عنها ما يسعى بミكانيكية العمل في النموذج، وهذه المقومات هي كما يلي: (نائلو خلف، 37:2013)

**أ - الأنشطة:** تعتبر الأنشطة بؤرة التركيز في ظل نظام تكاليف الأنشطة، فالنشاط يعتبر الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها هذا النظام، حيث تكون الشركة من مجموعة أنشطة تتفاعل معاً في علاقات تبادلية لتحقيق أهداف محددة، ويحتاج أي نشاط إلى مجموعة من الموارد لتحقيق الهدف منه. والنشاط هو مجموعة من العمليات التي تقوم بإنجاز عمل محدد ويختلف باختلاف المنظور المستخدم والهدف من التحليل، ويعرف النشاط بأنه الحدث الذي يسبب استخدام الموارد في الأنظمة.

**ب - محرك التكلفة:** يعتبر محرك التكلفة هو المقوم الثاني ذي الأهمية المتميزة داخل نظام قياس التكاليف على أساس الأنشطة، ويعرف محرك التكلفة بأنه العامل (مثل مستوى النشاط أو الحجم) الذي يؤثر على التكلفة بصورة غير منتظمة.

**ج - مجمع التكلفة (أوعية التكلفة):** يقصد بمجمع التكلفة مجموعة التكاليف المتعلقة بنشاط واحد، فهي تتعلق بتجميع أنشطة متجلسة تتبع في مجموعة لموجه تكلفة واحد، وذلك اختصار العدد الأنشطة ومواجهتها، فمثلاً يمكن تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في وعاء تكاليفي واحد باعتبار إن تكاليف هذه الأنشطة ترتبط بموجه تكلفة واحد وهو على الأغلب ساعات عمل الآلات.

**د - أساس توزيع التكلفة:** يعرف أساس توزيع التكلفة بأنه العامل الذي يعتبر أساس للربط بين التكلفة غير المباشرة أو مجموعة التكاليف غير المباشرة مع وحدة التكلفة.

## 3- مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط:

يحقق تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على النشطة مجموعة من المزايا التي من أهمها:

- 1- فاعلية الدور الرقابي لنظام محاسبة التكاليف المبني على النشطة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتصنيف التكاليف غير المباشرة، طالما انه يأخذ في الحسبان التوقيف المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية.
  - 2- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
  - 3- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحث والتطوير التي تخص فترات مالية مستقبلية على تكاليف الفترة الحالية.
  - 4- ساعد في تخفيض التكاليف من خلال تقليل الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، و اختيار النشطة ذات التكلفة المنخفضة.
  - 5- يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على النشطة مجموعة من مقاييس الأداء الغير مالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة.
  - 6- يؤثر نظام محاسبة التكاليف المبني على النشطة بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث يبرهن هذا النظام على أن هناك كثيراً من التكاليف لترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتتنوع المنتجات.
  - 7- يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على النشطة على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق.
  - 8- من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على النشطة في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تساعده في عملية التخطيط الاستراتيجي.
- 4- استخدامات نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة (ABC): هناك العديد من الاستخدامات لأسلوب (ABC) في كثير من المجالات ومنها ما يلي: (الطاهر وأخرون 2018، ص 12)
- 1- تخصيص التكاليف : نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئه الأعمال الحديثة واستخدام الأتمتة بشكل كبير في العملية الإنتاجية أو تقديم التكاليف غير المباشرة على المنتج بشكل أكثر دقة.
  - 2- يساعد هذا الأسلوب في اتخاذ القرارات ويوفّر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية بخطوط الإنتاج ومؤشرات السوق والعلاقة مع العملاء.

- 3- تخفيف التكاليف : يساعد اسلوب (ABC) في إمكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة.
- 4- تسعيز المنتج أو الخدمة: يلعب اسلوب (ABC) دور رئيسي في قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ومن ثم تسعيز المنتج أو الخدمة بالسعر التنافسي.
- 5- تطوير الموازنات : يساعد اسلوب (ABC) على توفير معلومات أكثر دقة لإعداد الموازنات حيث إن الموازنات تستخدم كأساس لتقدير الأداء.
- 6- تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة: يساعد اسلوب (ABC) المديرين على اتخاذ القرارات الأفضل في مجال تصميم المنتج أو الخدمة أو التسعيز أو التسويق.
- 7- تحليل ربحية العميل: يساعد اسلوب (ABC) على تحليل ربحية العميل كونه الهدف الأول بالنسبة للشركة .
- 8- قياس الأداء: يوفر اسلوب (ABC) معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقياس للأداء.

**جدول رقم ( ) أهم أوجه الاختلاف بين نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط والأنظمة التقليدية:**

البيان	نظام التكاليف المستندة للنشاط	الأنظمة التقليدية
المعلومات	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات عن التكلفة كاملة ومتعددة وظيفة كاملاً وتكون تجمعية ل مختلف الأنشطة
الهدف	التكلفة الأساسي	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة الأساسي
طريقة تحميل التكاليف	يسخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط	يستخدم معدل تحمل واحد للتكليف الصناعية غير المباشرة للمؤسسة، أو يتم استخدام معدل تحمل متخصص لكل قسم إنتاجي، ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة على أساس التحميل المختار
طبيعة معدل التجميل	في الغالب لا يسند العامل إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت وعدد الأجزاء وكمية الإنتاج	تتضمن أساس التحمل في الغالب متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.

المصدر: من إعداد الباحثان بالرجوع إلى دراسة ( عباس ، 2013 ، 73 )

**مدى أهمية تطبيق نظام ABC كأداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء:**

نظراً للصعوبات التي تواجه الأنظمة التقليدية في الرقابة وتخفيض المصروفات غير المباشرة دعت الحاجة لظهور نظام حديث يساعد محاسب التكاليف في كيفية خفض التكاليف وتخفيض التكاليف غير المباشرة ومساعدتها في الرقابة وتقييم الأداء إلا وهو نظام التكاليف على أساس النشاط ABC. وذلك من خلال الآتي :

#### **أولاً: الرقابة:**

هي مفهوم واسع النطاق، حيث يمتد ليشمل على جوانب الأداء المختلفة وانعكاساتها على التكاليف والإيرادات وهو ما يتطلب مقارنة الخطط بالفعاليات فيما يتعلق بالإيرادات والتكاليف (أبو الفتوح، 2008: 55).

تتعدد أدوات الرقابة التقليدية ومن أهم تلك الأدوات التكاليف المعيارية والموازنات بأنواعها، والمؤشرات المالية، والأنشطة المحاسبية ومن أهمها نشاط ABC. وتتعدد أنواع الرقابة بحسب الهدف الذي تركز عليه شركة الأعمال الصناعية كما يلي: (أحمد، 2010: ص 66).

**1- الرقابة الداخلية:** يعتبر تحقيق الرقابة الداخلية من الوظائف المحاسبية التقليدية، حيث تمثل أحد المكونات الرئيسية التي تؤمن لإدارة الشركة تحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية وتعرف الرقابة الداخلية بأنها "عملية أو نظام أو هيكل يعمل على انجاز كل من مجلس الإدارة والمدراء باختلاف مستوياتهم الإدارية للتأكد من مدى تحقيق الأهداف الرقابية المتمثلة في الالتزام بالقوانين النافذة والتعليمات والاعتماد على التقارير المالية، والتحقق من كفاءة وفعالية عمليات التشغيل " ولا يتوقف دور الرقابة الداخلية على هذه الأهداف فحسب ، بل يمتد ليشير إلى مجموعة من الطرق وأساليب التي تعمل على حماية أصول الشركة.

**2- الرقابة المحاسبية:** تعمل الرقابة المحاسبية على توضيح دور التحليل المحاسبي والأدوات التي تستخدم فيه، ويركز التحليل المحاسبي على عدة محاور أساسية للشركة هي (عطية، 2006: 42):

**ا- الربحية:** من خلال عدة أدوات منها معدل العائد على الاستثمار، الدخل المتبقى.

**ب- السيولة:** سواء في الأجل القصير مثل نسبة التداول، ونسبة التدفقات النقدية أو في الأجل الطويل مثل تغطية الفوائد ونسبة الدائنين إلى حقوق الملكية.

**ج- كفاءة الأداء الإداري:** وتشمل على نسب الكفاية.

**3- الرقابة الإدارية:** تعرف الرقابة الإدارية بأنها نظام يعني بتجميع واستخدام المعلومات في مساعدة ومساعدة الشركة في عملية صنع قرارات التخطيط والرقابة من خلال ترشيد سلوك العاملين.

ولقد تطورت الرقابة الإدارية من القرن التاسع عشر حتى أوائل القرن العشرين لتقوم بدورها في رقابة الأنشطة الكبيرة والمعقدة في الشركات الصناعية، وتستمد الرقابة الإدارية فعاليتها من المقاييس والإجراءات التي تعتمد عليها في المقارنة، وتحل محل عملية الرقابة الإدارية في أنها تعمل على دفع وتشجيع العاملين لأداء الأنشطة المكلفين بأدائها لتحقيق أهداف الشركة. (نعمية، 2015: 118)

#### ثانياً: تقييم الأداء:

يشكل تقييم أداء الشركة أحد الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى وجود نظام رقابة فعال ويرجع ذلك إلى أن تصميم نظام جيد لتقييم الأداء يساعد الإدارة العليا في التحكم في ربحية العليات المختلفة والتعرف على نقاط الضعف والقوة(الحجاج، 2005: 340).

ويقصد تقييم الأداء الوقوف على درجة التنسيق والاختلاف بين عوامل الإنتاج المختلفة للتعرف على مدى كفاءة استخدامها في الوحدة الاقتصادية، وتطور تلك الكفاءة سواء على فترات زمنية متتابعة أو في فترة زمنية واحدة بمقارنة ما تحقق فعلاً بما كان مستهدفاً ، وهو عملية تقرير عن فاعلية تحقيق الأهداف.

ويمكن تعريفه في العصر الحديث بأنه حلقة من سلسلة متكاملة متراقبة من المراحل العملية والإدارية، والتي تبدأ بتحديد الأهداف، ثم وضع الخطة ثم التنفيذ، ثم الرقابة وتنهي الرقابة بمرحلة تقييم الأداء.

يقصد بتقييم الأداء عملية استخدام البيانات المتاحة عن اوجه نشاطات المنظمة بصورة توضح وحدات التنفيذ الفعلية والانحراف عن الخطط الموضوعة مع قياس النتائج وإظهار المشكلات والمعوقات وتقييم نشاط المستويات الإدارية المختلفة عن طريق مقارنة البيانات الفعلية مع البيانات المخططة (رمضان ساهم النجفي، 2012 م، ص 121)

#### مقومات تقييم الأداء:

ويقصد بها تعين الأهداف العامة التي ترغب الشركة في تحقيقها خلال فترة زمنية محددة، ويتم استخدام تلك الأهداف كمقاييس للأداء ، فإذا ما كان الهدف هو تعظيم الربحية، تطلب تقييم هذا الهدف استخدام مقاييس أداء الربحية لهذا الغرض.

#### ثالثاً: العلاقة بين الرقابة وتقييم الأداء:

هناك علاقة وثيقة بين الرقابة وتقييم الأداء حيث يشكل تقييم الأداء جزءاً جوهرياً من عملية الرقابة، فالرقابة تحتاج من ناحية إلى تقارير الأداء التي تحقق عملية المتابعة إما عن طريق الملاحظة الشخصية أو المعلومات التي يفرزها مركز المسؤولية، ومن ناحية فإن تمييز العناصر الهامة للأداء

التي يكون لها اثر في تحقيق أهداف الشركة، ويلعب دوراً أساسياً في تحقيق الرقابة الفعالة(نائل والخلف،2013: ص 185).

#### الدراسة الميدانية :

**أولاًً :** منهجية الدراسة : تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ، حيث يتيح دراسة ووصف الأحداث والظواهر والمواقف والآراء ، وتحليلها ومناقشتها بهدف الوصول إلى النتائج المتعلقة بها.

**ثانياً: أداة جمع البيانات :** تم في هذه الدراسة الاعتماد على استخدام الاستبانة في جمع البيانات حول موضوع الدراسة ، مستخدماً مقياس ليكرث الخماسي عند تصميم هذه الاستبانة ، كما قام الباحثان بإعطاء الدرجة من (1-5) بالاعتماد على مقياس ليكرث ذي الابعاد الخمسة لأسئلة القسم الثاني من الاستبانة ، كما أعتمد عليه في اختبار الفرضيات ، وهو يمثل معيار للإجابة ، حيث ستكون الفرضية مقبولة عندما تكون درجة الإجابة أكثر من (3) عن الأسئلة وذلك كي يسترشد به المستجيب عند قيامه بتبعة أسئلة الاستبانة ، وكان طول الفترة المستخدمة هي 0.8 وقد ثم حساب طول الفترة على أساس قسمة 4 على 5 وقد استخدم الباحثان درجة الثقة ( 95 % ) في الاختبارات مما يعني أن احتمال الخطأ يساوى ( 5% ) . ووفقاً للجدول التالي:

**جدول رقم (1) مقياس ليكرث ذي الابعاد الخمسة.**

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الإجابة
5	4	3	2	1	الترميز
5 – 4.21	4.2 – 3.41	3.4 – 2.61	2.6-1.81	1.8-1	المتوسط المرجع

#### ثالثاً : مجتمع وعينة الدراسة:

عليه تم تحديد مجتمع الدراسة في جميع موظفي ومدراء الإدارات ورؤساء الأقسام ورؤساء الوحدات بالقسم المالي بمصنع أسمنت المربك فلقد تم استخدام أسلوب المسح الشامل حيث بلغ عددهم (27) مبحوثاً، بينما ما تم الحصول عليه من إجمالي الاستثمارات الموزعة قد بلغ (25) استبانة ، وعدد (2) فاقد.

## جدول رقم (2) الاستثمارات الموزعة والمستثدة والفاقد منها.

نسبة الصالحة	عدد الاستثمارات الصالحة	نسبة الغير صالحة	عدد الاستثمارات غيرصالحة	نسبة الفاقد	عدد الاستثمارات الفاقد	عدد الاستثمارات الموزعة	أسماء عينة المشاركين
%93	25	%0	0	%7	2	27	مصنع أسمنت المرقب

رابعاً : صدق وثبات الاستبانة:

اختبار صدق وثبات أداة الدراسة: تم التأكد من صدق وثبات عبارات الاستبانة بطريقتين :

1- **الصدق الظاهري لفقرات الاستبانة:** للتحقق من صدق الأداة تم اعتماد صدق المحتوى وذلك بعرض الأداة على محكمين من ذوي الاختصاص في مجال علم المحاسبة وذلك بغرض معرفة ما تقيسه الفقرات من الأداء المطلوب ومدى صلة فقرات المقياس بالمتغير المراد قياسه، وللحكم على الفقرات وصياغتها ودرجة وضوحها، ومناسبيتها للمجالات وقد أخذه الباحثان بملحوظات المحكمين فحذف بعض العبارات وأضاف عبارات أخرى حسب توجيهاتهم.

2- **ثبات وصدق الاستبانة (معامل ألفا كرونياخ):** أن المقصود بثبات الاستبانة هو أن يعطي الاستبانة نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية ، ويدل الثبات على اتساق النتائج بمعنى إذا كرر الباحثان القياس وتحصلوا على نفس النتائج فهذا هو الثبات ويكون معامل الثبات مقبولاً إذا كان أكبر من (0.6) وضعيفاً إذا كان أقل من ذلك وعن طريق استخدام حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من الفقرات في الاستبانة عن طريق استخدام معامل (الفاكرونباخ).

## الجدول (3) معامل الفاكرونباخ - الاستقرار للاستيانة

صدق الاستيانة	معامل الفاكرونباخ للثبات	عدد الفقرات	المجاور	ن
0.950	0.902	6	تطبيق نظام ABC الى قياس أكثر دقة للتکالیف	1
0.972	0.945	6	تعتبر دقة قياس التکالیف مطلباً مهماً للرقابة وتقییم الأداء	2
0.961	0.924	12	جميع الفقرات	

\* تم حساب صدق المحك عن طريق جذر الثبات.

ومن خلال النتائج يتضح لنا أن معدل ألفا كرونباخ لاستقرار الاستبانة كان (0.924) وهذا يعني ثبات ممتاز يمكن الاعتماد عليه في هذه الدراسة وبالتالي يمكن القول بأن المعاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويكون الاعتماد عليها في تقييم الدراسة.

- اختبار التوزيع الطبيعي **Normality Test**: تم استخدام اختبار كولمجروف - سمنوف - One sample K-s Test لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات ، لأن أغلب الاختبارات المعملية يشترط فيها أن تكون البيانات موزعة توزيعا طبيعيا (Pallant, 2007).

أن الجدول رقم (4) يوضح نتائج اختبار كولمجروف - سمنوف حيث يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل المتغيرات أكبر من 0.05 ( $\text{sig.} > 0.05$ ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعملية.

**جدول رقم (4) اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample K-S Test)**

Sig	المحاور	ت
0.081	تطبيق نظام ABC إلى قياس أكثر دقة للتکاليف	1
0.068	تعتبر دقة قياس التکاليف مطلباً مهماً للرقابة وتقدير الأداء	2
0.075	جميع المحاور	

#### خامساً: تحليل خصائص عينة الدراسة :

تم تحليل البيانات والمعلومات المتعلقة بخصائص عينة الدراسة ، وذلك فيما يتعلق بالمؤهل العلمي والتخصص والوظيفة وعدد سنوات الخبرة وعدد دورات التدريب.

**جدول رقم (5) توزيع خصائص عينة الدراسة.**

النسبة	العدد	الفئة	المتغير	ت
8	2	ماجستير	المؤهل العلمي	1
64	16	بكالوريوس		
28	7	دبلوم عالي		
52	13	محاسبة	التخصص	2
16	4	إدارة أعمال		
32	8	اقتصاد		
4	1	مدير إدارة	المركز الوظيفي	3
12	3	رئيس قسم		

24	6	رئيس وحدة		
60	15	موظف		
52	13	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	سنوات الخبرة	4
48	12	من 10 إلى أقل من 15 السنة.		
20	5	أقل من 3 دورات	عدد الدورات	5
24	6	من 3 إلى أقل من 5 دورات		
28	7	من 5 إلى أقل من 7 دورات		
28	7	من 7 دورات فما فوق		

من خلال الجدول رقم (5) تبين لنا أن مجتمع الدراسة أغلبه من حملة درجة البكالوريوس والماجستير بنسبة 72%، كما نلاحظ أن تخصصهم محاسبة بنسبة 52%， كما نلاحظ سيطرة فئة الموظفين على أفراد المجتمع بنسبة 60%， وأن سنوات خبرتهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات بنسبة 52%， وأن نسبة 28% من أفراد مجتمع الدراسة والتي يتحصلوا على دورات تدريبية من 7 دورات فما فوق ، وهذا يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة توافق فيهم الخلفية العلمية والخبرة العلمية المطلوبة لهم وأدراك عبارات الاستبانة والاجابة عليها بشكل يحقق أهداف الدراسة ويضفي على نتائجها نوعاً من الثقة والمصداقية.

سادساً : تحليل البيانات واختبار فرضية الدراسة:

- التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة وفق إجابات المبحوثين
- ❖ عبارات متعلقة بأن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى قياس أكثر دقة للتکالیف

والجدول رقم (6) يبين التوزيع التكراري والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات.

نوع العبارات	النوع الاجتماعي	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية (%)						بيانات المعاشرات الأولى	نوع العبارات
			أدنى	أعلى	أدنى	أعلى	أدنى	أعلى		
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
			%	%	%	%	%	%		
موافق	1.03	4.08	1 %4	1 %4	3 %12	10 %40	10 %40	تمثل دقة قياس التكاليف غير المباشرة مطلباً أساسياً لإعداد الموازنة.	1	
موافق	0.943	3.84	0 %0	3 %12	4 %16	12 %48	6 %24	تحقق قياس التكاليف على أساس الأنشطة الدقة في قياس التكاليف غير المباشرة.	2	
موافق	1.02	3.84	0 %0	3 %12	6 %24	8 %32	8 %32	يشكل قياس التكاليف على أساس الأنشطة مطلباً أساسياً للتقرير عن تكلفة المنتجات.	3	
موافق	0.957	3.8	0 %0	3 %12	5 %20	11 %44	6 %24	يشكل قياس التكاليف على أساس الأنشطة مطلباً أساسياً للتقرير عن ربحية المنتجات.	4	

موافق	0.640	4.08	0 %0	0 %0	4 %16	15 %60	6 %24	توزيع التكاليف غير المباشرة حسب الأنشطة ومن ثم المنتجات يؤدي إلى توافر الدقة في قياس تكلفة المنتجات.	5	
موافق بشدة	0.678	4.28	0 %0	0 %0	3 %12	12 %48	10 %40	يتبع نظام ABC فرص مراقبة التسيير واستخراج الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمات.	6	
موافق	0.384	3.98	المتوسط العام							

من خلال الجدول رقم (6) تبين إن أغلب الإجابات تتركز في مستوى (الموافق)، أي أن متوسط جميع الفقرات تقع ضمن الفقرة الرابعة من مقاييس ليكارث الخماسي والانحراف المعياري لهذه الفقرات يدل على وجود توزع في إجابات أفراد عينة الدراسة، أما الفقرة (6) والتي تنص على أن يتبع نظام ABC فرصة مراقبة التسيير واستخراج الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمات، وأنها أحتلت المستوى (الموافق بشدة) من بين كل العبارات وكان المتوسط الحسابي لها (4.28) وأن باقي الفقرات وقعت في المستوى (الموافق) وبشكل عام كانت اتجاهات أفراد العينة عالية حول عبارات المحور الأول (أن تطبق نظام ABC يؤدي إلى قياس أكثر دقة للتكاليف) عند مستوى الموافق أي بمعنى هنالك توافق شبه تام حول فقرات المحور الأول بمتوسط عام بلغ (3.98)، الأمر الذي يشير بأن المبحوثين يوافقون الرأي حول مساعدة تطبيق نظام ABC إلى قياس أكثر دقة للتكاليف من قبل متذدي القرارات بالشركة الصناعية عينة الدراسة.

❖ اختبار فرضية الدراسة الأولى: والتي صياغتها كالتالي:

" يؤدي تطبيق نظام ABC إلى قياس أكثر دقة للتکالیف "

معنىـة العلاقة	قيمة الدلالة الإحصائية	القيمة الإحصائية T-/ Test	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
معنوية	0.000	12.825	3840.	0.980	3.98	الفرضية الفرعية الأولى

جدول رقم (7) نتائج اختبار (T-test) لبيان أن تطبيق نظام ABC يؤدي إلى قياس أكثر دقة للتکالیف

وقد أظهرت النتائج في الجدول رقم (7) أن متوسط الاستجابة (3.98) وهو أكبر من متوسط القياس (3) وأن الفروق تساوي (0.98) ولتحديد معنوية هذه الفروق فإن قيمة الدلالة الإحصائية تساوي أصغر وهي أقل من 0.05 وهذا يشير إلى معنوية الفروق أي أن الفرضية الفرعية الأولى متحققة من قبل أفراد العينة ، نقبل الفرضية .

❖ عبارات متعلقة بأن دقة قياس التکالیف يعتبر مطلباً مهماً للرقابة وتقدير الأداء والجدول رقم (8) يبيـن التوزيع التکاري والنسبة المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات.

العنوان	المعيار	المؤشر	النسبة المئوية (%)					عبارات المجرد الثانية	.
			أعلى	متوسط	متوسط	أدنى	أدنى		
			أعلى	متوسط	متوسط	أدنى	أدنى		
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
موافق	0.996	3.92	0	3	4	10	8	يشكل قياس التکالیف على أساس الأنشطة مطلباً	1
			%0	%12	%16		%32		

								أساسيا لاستخدام النسب المحاسبية في تقييم الأداء.	
موافق	0.957	3.60	0	4	6	11	4	يشكل قياس التكاليف على أساس الأنشطة مطلبا أساسيا للتقدير الفعال للأداء المالي.	2
			%0	%16	%24	%44	%16		
موافق	0.725	4.12	0	0	5	12	8	يساعد تحليل الأنشطة إلى أنشطة مضيفة للقيمة وأخرى غير مضيفة للقيم في تحديد التكلفة والرقابة على الأنشطة وتقدير الأداء.	3
			%0	%0	%20	%48	%32		
موافق	0.978	4.04	0	2	5	8	10	إمكانية تحسين وتقدير الأداء باستخدام نظام ال ABC	4
			%0	%8	%20	%32	%40		
موافق	0.830	3.76	0	2	6	13	4	اختلاف وتذبذب أسعار المنتجات المنافسة يتطلب تطبيق نظام ال ABC لخفض التكلفة والرقابة على الأنشطة.	5
			%0	%8	%24	%52	%16		
موافق	0.678	3.72	0	0	10	12	3	يساهم نظم تكاليف الأنشطة من تقليل تكاليف الغير المباشرة.	6
			%0	%0	%40	%48	%12		
موافق	0.335	3.86	المتوسط العام						

من خلال الجدول رقم (8) تبين إن كل الإجابات تتركز في مستوى (الموافق) ، أي أن متوسط جميع الفقرات تقع ضمن الفقرة الرابعة من مقاييس ليكارث الخماسي الانحراف المعياري لهذه الفقرات يدل على وجود توزع في إجابات أفراد عينة الدراسة ، وهذا يدل على أن عينة الدراسة مدركة جيداً لأسئلة الاستبيانة أي مفهومه لديها، هنالك توافق تام حول فقرات المحور الثاني بمتوسط عام بلغ (3.86) ، الامر الذي يشير بأن المبحوثين يوافقون الرأي حول دقة قياس التكاليف والذي يعتبر مطلباً مهماً للرقابة وتقييم الأداء لتخاذلي القرارات بالشركة الصناعية عينة الدراسة .

❖ اختبار الفرضية الثانية : والتي صياغتها كالتالي:  
 "يؤدي تطبيق ABC للحصول على بيانات أكثر دقة تساعد في القيام بالرقابة وتقييم الأداء"  
 جدول رقم (9) نتائج اختبار (T-test) لبيان أن دقة قياس التكاليف يعتبر مطلباً مهماً للرقابة  
 وتقييم الأداء:

العلاقة معنوية	قيمة الدلالة الإحصائية	القيمة الإحصائية T-Test/	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الفقرة المتوسط المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
الفرضية الفرعية الثانية						
معنوية	00.00	12.810	3350.	0.86	3.86	

وقد أظهرت النتائج في الجدول رقم (9) أن متوسط الاستجابة (3.86) وهو أكبر من متوسط القياس (3) وأن الفروق تساوي (0.86) ولتحديد معنوية هذه الفروق فإن قيمة الدلالة الإحصائية تساوي أكبر وهي أقل من 0.05 وهذا يشير إلى معنوية الفروق أي أن الفرضية الفرعية الثانية متحققة من قبل أفراد العينة ، وتم قبول الفرضية .

2- اختبار فرضية الدراسة باستخدام (اختبار (T-test))  
 "توجد أهمية قصوى لتطبيق نظام ABC في الشركات الصناعية الليبية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء"  
 الفرض الصافي: لا توجد أهمية قصوى لتطبيق نظام ABC في الشركات الصناعية الليبية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء.

**الفرض البديل:** توجد أهمية قصوى لتطبيق نظام ABC في الشركات الصناعية الليبية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء.

جدول رقم (10) نتائج اختبار (T-test) لبيان أنه توجد أهمية قصوى لتطبيق نظام ABC في الشركات الصناعية الليبية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء:

العلاقة معنوية	قيمة الدلالة الإحصائية	القيمة الإحصائية / T-Test	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
معنوية	0.000	14.766	0.312	0.92	3.92	فرضية الدراسة الرئيسية

وقد أظهرت النتائج في الجدول رقم (10) أن متوسط الاستجابة (3.92) وهو أكبر من متوسط القياس (3) وأن الفروق تساوي (0.92) ولتحديد معنوية هذه الفروق فإن قيمة الدلالة الإحصائية تساوي أقل من 0.05 وهذا يشير إلى أن هناك معنوية فروق أي رفض الفرض الصفرى وقبول البديل أي قبول الفرضية الرئيسية .

#### سابعاً : النتائج والتوصيات:

##### النتائج:

من خلال التحليل الإحصائي ، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- توجد أهمية قصوى لتطبيق نظام ABC في الشركات الصناعية الليبية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء.

2- يؤدي تطبيق نظام ABC إلى قياس أكثر دقة للتکالیف.

3- يعتبر دقة قياس التکالیف مطلباً مهماً للرقابة وتقييم الأداء.

##### التوصيات:

1- ضرورة قياس التکالیف على أساس الأنشطة باعتباره مطلباً أساسياً للتقييم الفعال للأداء المالي.

2- المحافظة والتركيز على توزيع التکالیف غير المباشرة حسب الأنشطة ومن ثم المنتجات يؤدي إلى توافر الدقة في قياس تكلفة المنتجات.

3- المواصلة بقياس التكاليف على أساس الأنشطة لما يوفره من دقة في قياس التكاليف غير المباشرة ضرورة المحافظة على قياس التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره مطلباً أساسياً للتقرير عن تكلفة المنتجات.

المراجع:

أولاً: الكتب:

- 1- أبوالفتوح، صالح سمير ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ، (المنصورة) بدون نشر ،(2008).
- 2- التكريتي، إسماعيل يحيى ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن (2006).
- 3- حاجاج، زايد ، المحاسبة الإدارية ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، (2005).
- 4- عطية، أحمد صلاح ، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، (2006).
- 5- نائل، عدس ، الخلف ، نضال ، محاسبة التكاليف ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، (2013).
- 6- النجفي، رمضان ساهل (2012 م)،تقييم الأداء بالمنظمات التجارية، بغداد : دار الوسيلة للطباعة والنشر والتوزيع.  
ثانياً: الرسائل العلمية:  
7- أحمد ، محمد أحمد ، مدى أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) كأدلة مهمة وفعالة لخفض التكلفة ، أطروحة دكتوراه ، جامعة المنصورة ، مصر ،(2010).
- 8- حسام أحمد الهلالي ، أدوار المحاسبين في إعادة تأهيل الفكر المحاسبي والتكاليف لمواكبة التطورات التكنولوجيا وعصر الرقمنيات ، رسالة ماجستير، جمهورية مصر العربية – القاهرة ، (2012).
- 9- عباس، عبدالله، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، الجزائر، 2013م.
- 10- عطوي، راضية، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، اطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2017م.

11- محمدى ، محمود أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة حاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، (2015).

12- المنصوري ، محمد الصادق ، دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الانتاج ، رسالة ماجستير ، جامعة بسكرة ، الجزائر 2016م .

13- نعيمة، زعور، أساليب مثلثي لترشيد تكاليف الخدمات العامة في مؤسسة اتصالات الجزائر، أطروحة دكتوراه ، جامعة محمد خضرير ، بسكرة ، الجزائر (2015).

14- هديب ، عمر محمد ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية بالأردن وعلاقته بالأداء المالي – التطبيق والنماذج المقترن للقياس ، أطروحة الدكتوراه ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان ، الأردن ، 2009.

### ثالثاً: المجالات العلمية:

15- سرور ، منال جبار ، علي ، ميعاد حميد ،: التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف المعيارية المرنة ودوره في ادارة موارد الادنـة – مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 53 ، (2017).

16- الطاهر ، أحمد غازي ، وأخرون ، أهمية أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في استراتيجية التكلفة ، مجله جامعة جيهان – أربيل العلمية ، أصدار خاص ، العدد 2 ، (الجزء A)، أيلول 2018م.