

# مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) بشركة المشروبات الغازية طرابلس

## دراسة حالة

■ أ. خيرية محمد إبراهيم أبوبكر\* ■ أ. مبروكه احضيري المزوغي\*\*

### ملخص الدراسة

يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) من المفاهيم الحديثة والمتطورة لمحاكاة التكاليف نشأ وتطور بسبب التغيير الحاد في سلوك التكاليف بسبب التطور التقني والصناعي السريع الأمر الذي أدى إلى حدوث خلل في دقة عملية القياس وفق الأساليب التقليدية لعدم مواكبتها لهذه التغيرات، وبالتالي أصبحت هناك انتقادات للأنظمة التقليدية مما ترتب عليه ظهور أسلوب تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة، وناقشت هذه الدراسة مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الليبية، وخلصت الدراسة إلى أن هناك العديد من المعوقات والصعوبات التي حدّت من استخدام الشركات الصناعية الليبية لنظام التكاليف المبني على أساس النشاط، ومن تلك المعوقات عدم وجود الخبرة الكافية لدى المحاسبين، وقلة الكوادر المؤهلة، وعدم رغبة الإدارة في تغيير النظام المتبع لتحميل التكاليف، وذلك لاقتناعها بعدم حاجتها لتغيير نظامها التكاليفي الحالي، ولرؤيتها بأنه فعّال ومتطور، وكذلك عدم قيامها بدورات محاسبية لتطوير الكوادر لديها لمواكبة تطورات مهنة المحاسبة، كل هذه كانت معوقات وصعوبات حالت دون تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط.

\* عضو هيئة تدريس بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة طرابلس  
\*\* عضو هيئة تدريس بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة طرابلس

## المقدمة

لقد أدى التطور الهائل في طرق الإنتاج الحديثة إلى تطوير الأنظمة المحاسبية لتحميل التكاليف غير المباشرة لتفادي عيوب الأنظمة التقليدية، حيث إن تحديد تكلفة المنتجات طبقاً لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ( الطرق الحديثة لتحميل التكاليف غير المباشرة) يؤدي إلى احتساب التكلفة بشكل أدق حيث يقوم بتحميل التكلفة على مسببات حدوثها، وبالتالي تحميلها على المنتج.

## الدراسات السابقة

1- دراسة جابي 2010-2011 بعنوان دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية « دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة <sup>1</sup>.

توصلت دراسة جابي إلى أن تطبيق طرق التكاليف التقليدية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، تعد قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، لاعتمادها على التقديرات الشخصية لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج، التي لا يمكن الاعتماد عليه كأسلوب مناسب لاتخاذ قرارات إدارية سليمة تفيد في عملية التسعير، ما ينعكس بالسالب على المؤسسة. إن تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة يمكنها من الحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة، ويمكنها من اتخاذ قرارات في ظل المنافسة، وقد بينت الدراسة أن تطبيق هذه الطريقة قد ساهم بشكل جيد في توزيع التكاليف غير المباشرة بعدالة وتحديد التكاليف النهائية بدقة مقارنة بالطرق التقليدية المطبقة.

2- دراسة الشرتاع (2010) بعنوان إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في شركات التأمين <sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في شركات التأمين باعتبارها من القطاع الخدمي الليبي وماهي معوقات تطبيقه. وتوصلت الدراسة إلى أن النظام التقليدي ليس لديه القدرة على تحليل أنشطة المنشأة بهدف التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة والعمل على تعزيزها

والانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة والعمل على استبعادها أو تخفيضها .  
3- دراسة مرتضى محمد على ( 2014 ) بعنوان امكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية .<sup>3</sup>

تناولت الدراسة مشكلة عدم تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية . اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات ، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة .

تمثلت فرضيات البحث في الآتي :-

1- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية .

2- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج .

3- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط وتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية السودانية .

اهم النتائج التي توصل إليها البحث :-

1- الشركات الصناعية السودانية موضع الدراسة لا تطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط .

2- عدم معرفة إدارة المنشآت الصناعية السودانية بأسلوب التكلفة وفقا للنشاط وما يمكن أن يحققه من رقابة على عناصر تكاليف الإنتاج وتقويم الاداء الانتاجي .

4- دراسة سلمى وابتهاج ( 2016 ) بعنوان قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة : نظام ال ( ABC ) حالة دراسية<sup>4</sup>

يهدف البحث إلى بيان أن محاسبة التكاليف شأنها شأن فروع المحاسبة الأخرى متكلفة ومتواصلة ومستجيبة لمتطلبات البيئة والمجتمع، ويمكن ابراز هذا الجانب من خلال أحد أنظمة محاسبة التكاليف وهو نظام التكاليف على أساس النشاط ( ABC )

ومنطلقاته الفكرية التي تمحورت باتجاه الديناميكية لا الثبات لتتناغم مع تغيرات عصر التكنولوجيا - بثلاثة أجيال ( PF-ABC, TD-ABC, ABC ).

وفي ضوء ما سبق أوصى البحث بضرورة اتساق البحوث العلمية المحاسبية (سواء على مستوى الدراسات الجامعية الأولية أو العليا ) مع الطروحات العالمية المعاصرة، خاصة في مجال محاسبة التكاليف نظرا لقلّة الخوض بغمار المواضيع التي نتاجها ابتكار أو إبداع أو نماذج محاسبية كلفوية تتلاءم مع تغيرات البيئة المحلية والعالمية

#### مشكلة الدراسة :-

إن نظام التكاليف المبني على أساس النشاط يعمل على تحميل التكاليف غير المباشر بشكل دقيق على وحدات الإنتاج المختلفة مقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية، وهنا تكمن مشكلة الدراسة في هل توجد معوقات وصعوبات تحد من استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في البيئة الليبية لشركة محل الدراسة ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيسي وهو مدى إمكانية استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في البيئة الليبية لشركة محل الدراسة؟

وللإجابة على هذا التساؤل يجب الإجابة على الاسئلة التالية :-

- هل توجد الخبرات الكافية والمؤهلة داخل الشركة والقادرة على تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ؟
- هل يوجد الوعي لدى المحاسبين بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط؟
- هل توجد الرغبة الجادة لدى الادارة في تغيير النظام المتبع لتحميل التكاليف غير المباشرة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ؟

#### أهداف الدراسة :-

- 1- التعريف بنظام التكاليف على أساس النشاط وإمكانية تطبيقه .
- 2- إثراء المكتبات الليبية لوجود نقص شديد للدراسات المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، على مستوى التعليم والتدريب في مناهج التدريس المتوسط والعالي.

#### فرضية الدراسة :-

هناك معوقات تحد من تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية «دراسة حالة» .

#### منهج الدراسة :-

لتحقيق أهداف الدراسة سيتم استخدام المنهج الاستقرائي لتفسير الاستبيان، واستخلاص النتائج .

#### هيكل الدراسة :- وستتقسم الدراسة إلى محورين:

المحور الأول / الدراسة النظرية وهي عبارة عن الدراسات السابقة والإطار النظري للدراسة .

المحور الثاني / الدراسة الاختبارية ويتم فيها اختبار عينة البحث ومتغيرات الدراسة واستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة في اختبار فروض، وتساؤلات الدراسة ومن ثم تحليل نتائج الدراسة ومحاولة تفسير تلك النتائج لمعرفة ما هي المعوقات التي تحد من تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية «دراسة حالة» ؟

#### مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) :-

أحد الأساليب الحديثة التي تقوم على تقسيم المنشأة إلى أنشطة وتحليل تلك الأنشطة وربطها بعلاقة سببية مع التكاليف غير المباشرة، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة وتحميلها للمنتجات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة وقد وضعت العديد من التعاريف لهذا المفهوم فقد عرف على أنه :-<sup>5</sup>

إن أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة لا يعد بديلاً عن أنظمة التكاليف التقليدية بل يمكن أن يكون جزءاً منها، يعمل على تحسين نوعية البيانات المقدمة كأساس لتوفير المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات .

#### التطورات التي فرضتها البيئة الاقتصادية الحديثة:-

منذ الثمانيات والمنظمات تواجه العديد من التحديات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة، مما أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة التي ارتبطت

ظهورها بالمنشآت الصناعية وتطورت هذه المحاسبة مع التطور الصناعي، وقد يعتقد البعض أن استخدام محاسبة التكاليف قاصر على النشاط الصناعي فقط غير أن تطبيقات هذه المحاسبة امتد إلى جميع أوجه الأنشطة الاقتصادية، وذلك بفعل دوافع الحاجة إلى نظام التكاليف فلقد كانت أنظمة التكاليف تهتم بالإنتاج وبحساب التكلفة فقط، أما حالياً ومع زيادة المنافسة ظهر لها مهماً آخر يتمثل في ضمان تسويق ما تقوم بإنتاجه، لذلك أصبح نظام محاسبة التكاليف التقليدي غير متناسب مع بيئة الأعمال الحالية، لأن اهتمامات الشركات قد تغيرت استجابة للتغير الملحوظ في المحيط الاقتصادي وظهور منافسة على الإنتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة، أي أن التحكم في التكلفة يمثل هدفاً يجب بلوغه لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، حيث انتقلت محاسبة التكاليف من هدف قياس تكلفة الإنتاج التام وغير التام إلى هدف إحكام الرقابة على التكاليف وتحقيق فعالية التكاليف وتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية<sup>6</sup>.

#### مشاكل استخدام الأنظمة التقليدية<sup>7</sup>:-

- 1- إن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس كلفة الإنتاج بموضوعية.
  - 2- تعتمد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم ( مثل ساعات العمل المباشر) كقاعدة لتحميل التكاليف غير المباشرة .
  - 3- إن تكاثر خطوط المنتجات وقنوات التوزيع، وتضاؤل العمل المباشر، وازدياد المصاريف التي تغطي الخدمات الصناعية وخدمات التصنيع والتسويق والهندسة وغيرها، لا يبرر بقاء استخدام الأنظمة التقليدية .
- أوجه الاختلاف بين المدخل التقليدي والمدخل الحديث لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

يمكن بيان أوجه الاختلاف بين كل من المدخلين على النحو التالي كما هو موضح في الجدول رقم ( 1 )<sup>8</sup>

الجدول رقم (1) يوضح الواجه الاختلاف بين المدخل التقليدي والمدخل الحديث

وجه المقارنة	المدخل التقليدي "مدخل مراكز التكلفة"	مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط
عدد الأوعية المخصصة لاستيعاب بنود التكلفة غير المباشرة	عدد محدود من الأوعية التكاليفية التي تعمل على استيعاب بنود التكاليف غير المباشرة	عدد كبير من الأوعية التكاليفية التي تعمل على استيعاب بنود التكاليف غير المباشرة
نوعية التكلفة التي يتضمنها الوعاء الواحد	غالباً ما يتم تضمين الوعاء الواحد بالتكلفة التي حدثت داخل مركز إنتاجي أو خدمي معين.	غالباً ما يتضمن الوعاء الواحد التكلفة المرتبطة بنشاط واحد فقط، وعليه فوعاء التكلفة يضم مجموعة من عناصر التكاليف المتجانسة.
إجراءات تحميل تكلفة الوعاء على وحدات التكلفة	يتم فتح نوعين من أوعية التكاليف: الأول تكاليف مراكز الإنتاج والثاني تكاليف مراكز خدمات فنية.	يتم فتح نوع واحد من الأوعية التكاليفية المخصصة لاستيعاب بنود التكاليف غير المباشرة، وهي تكلفة الأنشطة، حيث يخصص لكل نشاط وعاء واحد أو أكثر
نوعية أساس التحميل المستخدم لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة	غالباً ما تتحدد في واحد من الأسس التالية: ساعات عمل مباشر، وساعات دوران الآلات وكلاهما أساس زمني. تكلفة الأجور المباشرة، تكلفة المواد المباشرة والتكلفة الأولية وهما الأساس المالي.	يصعب في إطار مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط حصر أو تحديد محركات التكلفة، فالأمر يتوقف على طبيعة النشاط نفسه. في اختيار المحرك الذي يلائم نشاطاً معيناً داخل منشأة معينة، ولا يغلب على محركات التكلفة الطابع المالي أو الكمي.

**إجراءات الدراسة:****مقدمة :**

يتناول هذا المبحث وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، وكذلك إجراءات توزيع أدوات الدراسة على مفردات عينة الدراسة، ثم يناقش المعالجات والأساليب الإحصائية المستخدمة التي اعتمدت عليها الدراسة في تحليل البيانات ووصول إلى النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، ويشتمل هذا المبحث على:

**أولاً : مجتمع وعينة الدراسة :**

يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين بشركة المشروبات الغازية طرابلس ، وتمشياً مع موضوع الدراسة تم اختيار عينة قصدية من العاملين بقسم التكاليف وقسم الحسابات والميزانية والإدارة المالية والمراجعين « باعتبارهم من ذوي العلاقة بموضوع الدراسة» والبالغ عددهم (26) مفردة وقد بلغ الحجم الكلي لمفردات العينة التي خضعت للدراسة (23) مفردة، حيث فقدت عدد (3) استبانات لم تملأ من قبل بعض مفردات العينة المستهدفين بالدراسة، في حين خضعت جميع الاستبانات المسترجعة للتحليل الإحصائي .

**ثانياً : التحليل الوصفي والاجتماعي لعينة الدراسة:****تمهيد:**

من خلال جمع استمارة الاستبيان التي تم إعدادها للحصول على بعض المعلومات التي تم استخدامها في هذه الدراسة ومن بين هذه المعلومات كانت بعض الخصائص المتعلقة بموظفي المصانع من الناحية الاجتماعية فقد تم الحصول على هذه الخصائص حسب كل سؤال تم توجيهه للموظف باستمارة الاستبيان وتم تفسير بيانات الاستبيان حسب الجداول التالية .



(1) الجنس :

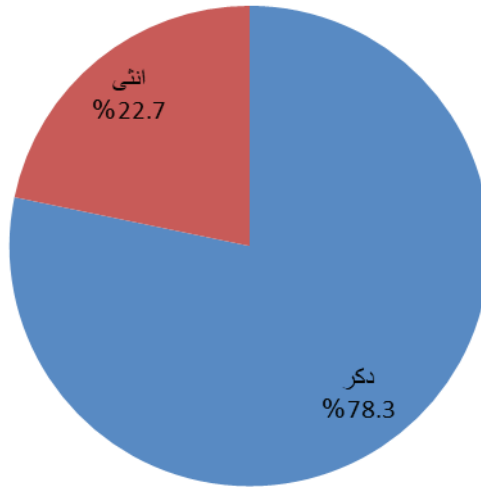
جدول رقم ( 1 )

النسبة	العدد	
٪ 78.3	18	ذكر
٪ 21.7	5	أنثى
٪ 100	23	المجموع

المصدر : جمع وحسب من قبل الباحث .

تبين من نتائج الجدول رقم ( 1 ) إن عدد الذكور كان ( 18 ) فردا وهو أعلى نسبة من الإناث بعينة الدراسة حيث وصلت نسبة الذكور من حجم العينة الكلي إلى ٪ 78.3 ونسبة الإناث ٪ 21.7 .

شكل رقم (1) يوضح نوع الجنس



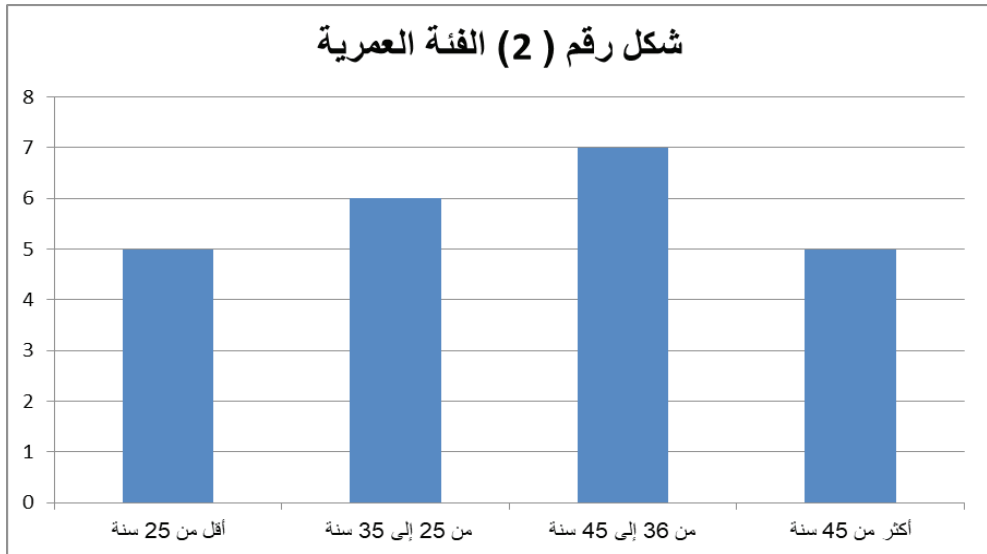
## (2) الفئة العمرية :

جدول رقم ( 2 )

النسبة	العدد	العمر
21.7 %	5	أقل من 25 سنة
26.1 %	6	من 25 إلى 35 سنة
30.4 %	7	من 36 إلى 45 سنة
21.7 %	5	أكثر من 45 سنة
100 %	23	المجموع

المصدر : جمع وحسب من قبل الباحث .

يتبين من الجدول رقم ( 2 ) أن أكثر فئة للعاملين بالمصانع موضوع الدراسة هي ( من العمر 36 إلى 45 سنة ) حيث بلغ عددهم ( 7 ) موظفين وبنسبة 30.4 % من إجمالي عينة الدراسة وتليها الفئة العمرية التي هي ( من 25 إلى 35 سنة ) حيث كان العدد بهذه الفئة ( 6 ) موظفين بنسبة 26.1 % من إجمالي العينة .



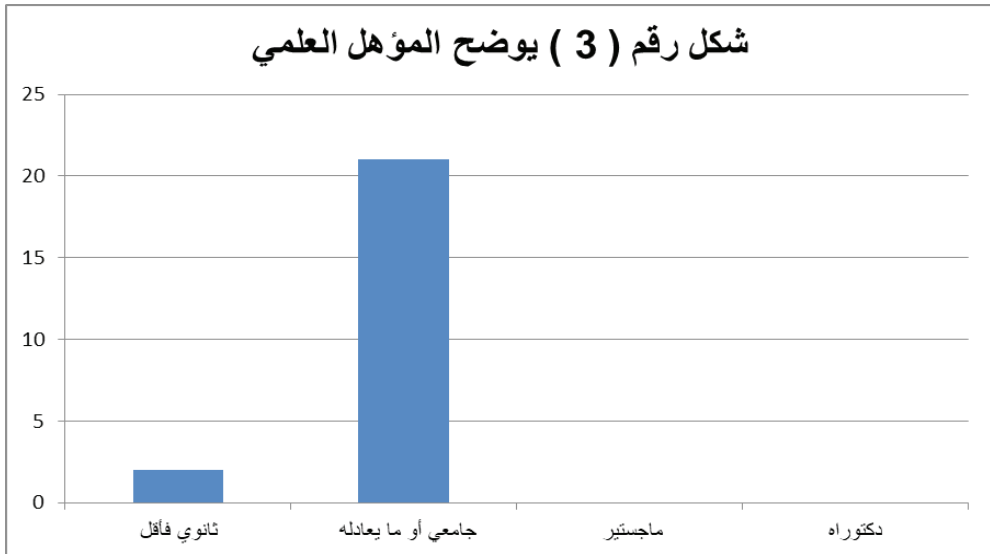
### (3) المؤهل التعليمي :

الجدول رقم (3)

النسبة	العدد	المؤهل التعليمي
8.7 %	2	ثانوية فأقل
91.3 %	21	جامعي أو ما يعادله
0 %	0	ماجستير
0 %	0	دكتوراه
100 %	23	المجموع

المصدر : جمع وحسب من قبل الباحثة .

يتضح من الجدول رقم (3) أن أعلى نسبة من العاملين وشاركوا بتعبئة استمارة الاستبيان من حملة الشهادة ( جامعي أو ما يعادله ) حيث كان عددهم ( 21 ) موظفا وشكلت نسبتهم 91.3 % من إجمالي العينة ويليها حملة ( ثانوي فأقل ) بنسبة 8.7 % وعددهم ( 2 ) موظف .



## 4) التخصص :

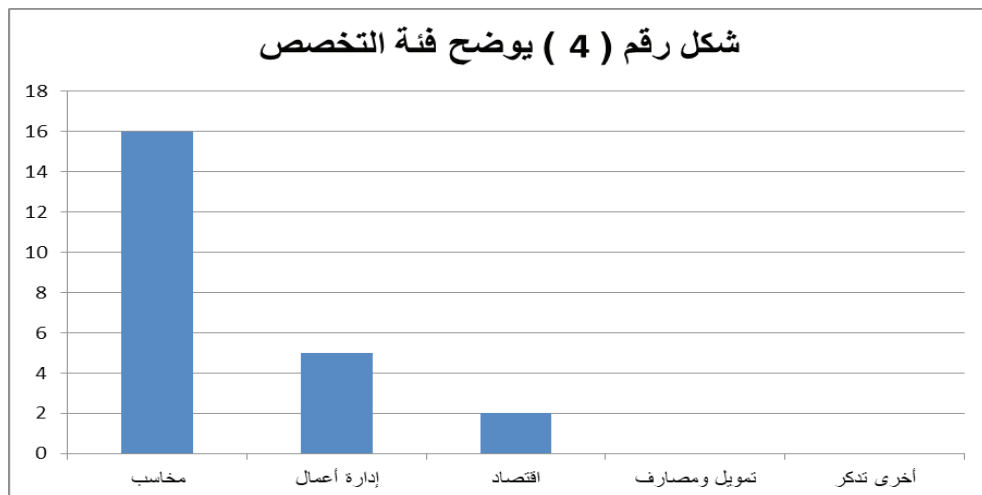
الجدول رقم ( 4 )

النسبة	العدد	التخصص
٪ 69.6	16	محاسب
٪ 21.7	5	إدارة أعمال
٪ 8.7	2	اقتصاد
٪ 0	0	تمويل ومصارف
٪ 0	0	أخرى تذكر
٪ 100	23	المجموع

\*المصدر : جمع وحسب من قبل الباحثة .

يتضح من الجدول رقم ( 4 ) الخاص بشرح أو تبين مجالات التخصص بأفراد العينة حيث تبين أن أعلى تخصص كان هو محاسب بعدد ( 16 ) فردا من أفراد العينة ما نسبته 69.6 ٪ من إجمالي العينة ويليهما تخصص إدارة أعمال بعدد ( 5 ) أفراد ونسبة 21.7 ٪ ويليهما تخصص اقتصاد بعدد ( 2 ) ما نسبته ( 8.7 ٪ ) من إجمالي العينة، أما فئة (تمويل ومصارف، أخرى تذكر ) فهي لم يذكر بها أي عدد .

شكل رقم ( 4 ) يوضح فئة التخصص



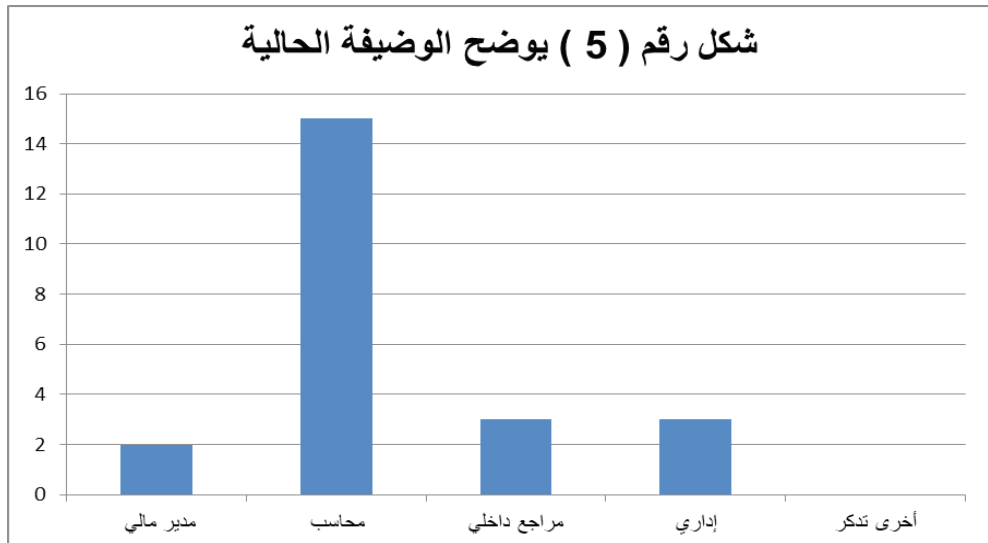
الجدول رقم ( 5 )

النسبة	العدد	المهنة
٪ 8.7	2	مدير مالي
٪ 65.2	15	محاسب
٪ 13.0	3	مراجع داخلي
٪ 13.0	3	إداري
٪ 0	0	أخرى تذكر
٪ 100	23	المجموع

المصدر : جمع وحسب من قبل الباحثة .

يتبين من خلال الجدول رقم ( 5 ) الخاص بتوضيح المهن الممارسة من قبل أفراد العينة حيث كان عدد من هم يشغلون مهنة محاسب عددهم ( 15 ) فردا ويشكلون ما نسبته 65.2 ٪ من إجمالي أفراد العينة، وتليها مهنتي مراجع داخلي ومهنة إداري وعددهم متساو وهو ( 3 ) بنسبة 13.0 ٪ لكل منهما، ومن ثم مهنة مدير مالي بعدد ( 2 ) ونسبته 8.7 ٪ .

شكل رقم ( 5 ) يوضح الوظيفة الحالية



## الجدول رقم ( 6 )

النسبة	العدد	سنوات الخبرة
٪ 17,4	4	أقل من 5 سنوات
٪ 26,1	6	من 5 إلى 10 سنوات
٪ 34,8	8	من 11 إلى 15 سنة
٪ 21,7	5	أكثر من 15 سنة
٪ 100	23	المجموع

المصدر : جمع وحسب من قبل الباحث .

يتضح من الجدول رقم ( 6 ) أن أعلى نسبة ممن شارك بتعبئة استمارة الاستبيان هم ممن لهم سنوات خبرة (من 11 إلى 15 سنة ) حيث بلغ عددهم (8) موظفين ويشكلون نسبة 34,8 ٪ من إجمالي العينة .

## ثالثاً : التحليل الإحصائي لعينة الدراسة :

تحليل الأسئلة المهنية بالدراسة المتعلقة بالسؤال ( ما هي معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية ) ومعرفة آراء واتجاهات المستجيبين للاستبيان وسيتم استخدام مقياس ليكارت الخماسي بحساب المتوسط المرجح .

توضيح مقياس ليكارت الخماسي:

بما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات ( موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق إطلافاً ) مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج وهي ( موافق بشدة= 5 ، موافق = 4، محايد= 3 = ..... ) ثم Weights تعبر عن الأوزان ، نحسب بعد ذلك المتوسط الحسابي ( المتوسط المرجح ) ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولاً وهي في هذه الدراسة عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5 . حيث 4 تمثل عدد المسافات ( من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة )، 5 تمثل عدد الاختيارات، وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

المستوى	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

وفيما يلي سيتم عرض نتائج التحليل لأسئلة الاستبيان :

جدول رقم ( 7 ) يوضح نتائج تحليل لعينة الدراسة

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط	العبرة
موافق بشدة	1.04257	4.2174	عدم جود الخبرات الكافية والمؤهلة داخل الشركة القادرة على تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط
موافق بشدة	0.64728	4.6522	عدم الوعي بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط
موافق بشدة	0.41703	4.9130	إن ارتفاع كلفة الاستعانة بخبراء للتغيير إلى نظام التكاليف على أساس النشاط كانت عائقاً أمام التغيير
موافق بشدة	0.65638	4.6087	عدم رغبة الإدارة في تغيير النظام المتبع لتحميل التكاليف غير المباشرة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو السبب في عدم التغيير
موافق بشدة	0.66237	4.4348	إن ازدياد تكاليف نظام التكاليف المبني على أساس النشاط كان عائقاً أمام الإدارة للتغيير
موافق بشدة	0.64728	4.6522	عدم وجود شركات مماثلة تتبنى نظام التكاليف على أساس النشاط في البيئة الليبية
موافق بشدة	0.63495	4.6957	عدم الإدراك بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط

موافق بشدة	0.72777	4.5652	عدم توفر الكوادر المحاسبية المؤهلة لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط
موافق بشدة	0.72777	4.4348	عدم حاجة الشركة لتغيير نظامها التكاليف الحالي لرؤيتها بأنه فعال ومتطور
موافق بشدة	0.63495	4.6957	لا يوجد دور إرشادي أو توجيهي للمراجع الخارجي بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط
موافق بشدة	1.05388	4.2609	عدم استعداد الإدارة لإنفاق على تغيير النظام المحاسبي المتبع
موافق بشدة	0.64728	4.6522	عدم قيام الشركة بدورات محاسبية لتطوير الكوادر لديها مواكبة تطورات مهنة المحاسبة
موافق بشدة	0.73048	4.4783	يعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط من الأنظمة الحديثة لذلك فهو غير معرف بشكل جيد للمحاسبين قديمي التخرج
موافق بشدة	0.73048	4.5217	قصور في المناهج المحاسبية في الجامعات والمعاهد الليبية كان سببا في عدم قدرة الكوادر المحاسبية للشركة على تبني نظام التكاليف على أساس النشاط
موافق بشدة	0.17757	4.5559	النتيجة الإجمالية

بعد دراسة النتائج بالجدول السابق الخاص بتحليل الإجابة على الأسئلة الفرعية للاستبيان وجدت النتيجة ( موافق بشدة ) لأن كان المتوسط المرجح لجميع هذه النقاط هو في المجال ( من 4.20 إلى 5 ) وهذا ما يدل على وجود المعوقات المذكورة في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية، وكان أعلى متوسط هو ( 4.9130 ) وهو متوسط إجابة الفقرة ( إن ارتفاع كلفة الاستعانة بخبراء للتغيير إلى نظام التكاليف على أساس النشاط كانت عائقا أمام التغيير )، وكان المتوسط العام للنتيجة هو ( 4.5559 ) وتأخذ نتيجة ( موافق بشدة ) وهذا ما يدل على وجود معوقات في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية .

تحليل التباين ( ANOVA ) لمعرفة دلالة الفروق المعنوية في معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية الكلي تبعاً لمتغير التخصص :



جدول رقم ( 8 ) يوضح تحليل التباين في الأسئلة المهنية ككل تبعاً لمتغير التخصص

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	وسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية
الأسئلة المهنية ككل	بين المجموعات	0.008	2	0.004	0.124	0.884
	خلال المجموعات	0.685	20	.0340		
	الكلية	0.693	22			

كشفت نتائج الجدول رقم ( 8 ) عن عدم وجود فروق إحصائية في الأسئلة المهنية ككل تبعاً لمتغير التخصص حيث بلغت قيمة (  $F=0.124$  ) وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (  $\alpha=0.05$  ) حيث كان مستوى دلالتها الإحصائية هو ( 0.884 ) وهو قيمة أكبر من ( 0.05 )

رابعاً : تحليل فرضية الدراسة : -

1 - فرض العدم ( الفرضية الصفرية )  $H_0$  : تقول لا يوجد هناك معوقات تحد من تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية .

3- الفرض البديل  $H_A$  : تقول إنه توجد هناك معوقات تحد من تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية .

One-Sample Statistics الجدول رقم ( 10 )

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الأسئلة المهنية	23	4.5559	.17754	.03702

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Confidence % 95 Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الأسئلة المهنية	42.030	22	.000	1.55590	1.4791	1.6327

من الجدول رقم (9) يبين المتوسط الحسابي للعينة (4.5559) وهو أكبر من المتوسط المفروض و الفرق بين متوسط العينة والمتوسط المفروض وتساوي 1.55590 والانحراف المعياري وهو 0.17754 وعدد أفراد العينة 23، وفي جدول One-Sample Test يتبين أن Sig. = 0.00 وهي أقل من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدم القائله بأنه لا يوجد هناك معوقات تحد من تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية، ونقبل الفرض البديل القائل بأن هناك معوقات تحد من تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية .

#### النتائج والتوصيات:

##### أولاً: النتائج:

- من خلال نتائج التحليل لبيانات الدراسة فقد توصلت إلى نتائج نوردتها في الآتي :
- 1 - توضح نتائج الدراسة ان الشركات الصناعية موضوع الدراسة لا تطبق نظام التكاليف على أساس النشاط .
  - 2 - تبين من النتائج ارتفاع كلفة الاستعانة بخبراء للتغيير إلى نظام التكاليف على أساس النشاط كانت عائقاً أمام التغيير .
  - 3 - عدم المعرفة بنظام التكاليف على أساس النشاط باعتباره من الأنظمة الحديثة .
  - 4 - قصور المناهج المحاسبية في الجامعات والمعاهد الليبية .
  - 5 - عدم توفر الدورات المناسبة من قبل الشركات الخاصة بتدريب المحاسبين على الأنظمة المحاسبية الحديثة.

##### ثانياً: التوصيات:

- 1 - العمل من قبل الجامعات على تضمين المناهج العلمية للأنظمة العلمية الحديثة المتخصصة .
- 2 - قيام الدولة بفتح مراكز تدريبية متخصصة لتخفيض تكاليف التدريب والاستفادة من الكوادر الوطنية في مختلف المجالات .
- 3 - الإستعانة بالخبراء لتضمين هذا النظام داخل الشركات لما له من أهمية في تسهيل العمليات المحاسبية .

4 - الاهتمام بالبحث العلمي للوقوف على آخر المستجدات التي توصلت لها وإنشاء بنك معلومات لهذا القطاع سواء كانت بحوثاً خارجية أم داخلية .

#### المراجع

- 1- أحمد جابي « دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية » دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة ( رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير / قسم العلوم التجارية، 2019 - 2011 ) .
- 2- محمد عبد الله الشرتاع « إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في شركات التأمين، (رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا طرابلس ليبيا، 2010 ) .
- 3- مرتضى محمد على « إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية »، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2014 .
- 4 - سلمى منصور سعد و ابتهاج إسماعيل يعقوب « بعنوان قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة : نظام ال ( ABC ) حالة دراسية، مجلة كلية العلوم بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والأربعين، 2016 .
- 5 - Horngren C. T., and Others, Cost Accounting : A Managerial Emphasis, Prentice - Hall, International Edition, 8th Ed., 1994, P. 115.
- 6 - محمد عبد الفتاح العثماني « محاسبة التكاليف ( منظورين التقليدي والحديث )»، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان الاردن، 2011 ص 49 .
- 7 - Cooper R. and Kaplan R., "How Cost Accounting Distorts Product Costs", Management Accounting, April, 1988, PP. 20-27.
- 8 - حنفي زكي وآخرون، «أساسيات محاسبة التكاليف» مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 2000 . ص 355 .

# The Possibility of applying the cost system based on activity ( ABC ) in soft drinks company – tripoli » Case Study »

■ Mrs/ Mabruka Ahderi Mizugy\* ■ Mrs/ Khiria Mohamed Ibrahim \*

## Study Summary

The study discussed the possibility of applying the cost system based on activity of Libyan industrial companies. The study concluded that there were many of Obstacles and difficult prevented from using the Libyan industrial companies for the cost system based on activity because insufficient experience for accountants. Lack of qualified staff, The administration is unwillingness to change Its conviction that Its not in need to change to current cost system of their vision that as effective and sophisticated. And the lack of accounting courses to develop their staff to keep up with the developments of the accounting profession. All these points were Obstacles have prevented the application of cost system based on activity.