

الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات

د. محمد صالح الصقح*

المُلخَص:

هدفت هذه الدراسة إلى قراءة تحليلية للصعوبات التي تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات، والتعرف على طبيعتها من حيث كونها داخلية أم خارجية واقتراح بعض الحلول المناسبة لها. وقد تم من خلال الإطار النظري التعرف على عيوب المداخل التقليدية، ومفهوم مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ومزاياه فضلاً عن خطوات ومبررات تطبيقه. لتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانة وزعت على مدراء الإدارات والمحاسبين في الشركة العامة للإلكترونيات والبالغ عددهم 55 مشاركاً، وقد استخدم مقياس ليكرت ذو الخمس درجات، والمتوسط الحسابي المرجح لاختبار فرضية الدراسة وتحليل النتائج. وقد خلصت الدراسة إلى أن الشركة العامة للإلكترونيات تواجه صعوبات تعيق تطبيق مدخل (ABC)، وأوصت الدراسة لذلك بضرورة إصدار تشريعات محاسبية تلزم الشركات الليبية بتطبيق مدخل (ABC)، والقيام بإعداد برامج ودورات علمية حول تطبيق مدخل (ABC) وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية.

مقدمة:

يشكل النظام المحاسبي بما يوفره من معلومات دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية، الركيزة الأساسية والمهمة في النظم الإدارية

*- محاضر بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة بزلتين/جامعة المرقب، Asagas@yahoo.com

الحديثة. فمع ظهور المنافسة الحادة بين الشركات في مختلف المستويات المحلية، والإقليمية والعالمية، وعقد الاتفاقيات الدولية، وانعدام الحماية القانونية للمنتجات الوطنية، وجدت الشركات الليبية بشكل عام والصناعية منها بشكل خاص نفسها أمام تحديات إعادة النظر في الطرق والأساليب المحاسبية التقليدية التي اعتادت استخدامها في السابق.

ومع التقدم التكنولوجي في بيئة التصنيع الحديثة New Manufacturing Environment (NME) خلال العقود الأخيرة تغير هيكل التكاليف، لتمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة الجزء الأكبر في إجمالي التكاليف، وكنتيجة للانتقادات المتزايدة حول استخدام الأساليب التقليدية في تخصيص تلك التكاليف، اتجه المتخصصون في هذا المجال إلى اقتراح طرق وأساليب جديدة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة بهدف تقادي الانتقادات الموجهة للطرق التقليدية. وكان من أهم الأنظمة المقترحة، المدخل الذي قدمه كل من (Cooper &

Kaplan) وأطلق عليه اسم مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC)، والذي أخذ استخدامه انتشاراً واسعاً مع اكتشاف الفوائد التي تجنى من تطبيقه، والتي من أهمها توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية بالإضافة إلى ميزة تخفيض تكاليف الإنتاج كنتيجة لتحديد مسببات التكلفة Cost Drivers بدقة أكثر، مما يترتب عليه استبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة، والإبقاء فقط على الأنشطة المضيئة للقيمة. ومن ثم الإنتاج بتكاليف منافسة.

لكل ما تقدم جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للالكترونيات واقتراح الحلول المناسبة لتذليلها.

مشكلة الدراسة:

تعرضت الشركات الصناعية الليبية في الآونة الأخيرة إلى منافسة شديدة، في أعقاب سياسة الانفتاح الاقتصادي، وعقد الاتفاقيات التجارية الدولية، وقد كانت أكثر الشركات تأثراً بذلك الشركة العامة للإلكترونيات، والتي تمثل القطاع الوحيد للصناعات الإلكترونية في ليبيا، الأمر الذي دفعها إلى محاولة فرض وجودها بتحسين الجودة وتخفيض التكاليف.

ويعد استخدام المداخل المستحدثة في ظل بيئة التصنيع الحديثة (NME) كمدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الأدوات المناسبة لتحقيق الأهداف التنافسية للشركات الصناعية، إلا أن هذا المدخل لم يحظ بالاهتمام في معظم الشركات الصناعية في ليبيا، كما هو مثبت في الدراسات السابقة مثل (محمد، 2000، عبدالله، 2003، محمد، 2010، محمد نصر، 2012)، كما غاب التطبيق الكامل والدقيق لمداخل التكلفة الحديثة والتي من أهمها مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات وفق ما أكدته دراسة (محمد، 2002، محمد، 2012).

وعليه نتركز مشكلة الدراسة في أن الشركة العامة للإلكترونيات تفتقر إلى تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وهو ما يفقدها فرصة تخفيض التكاليف وتحسين الجودة لجهة المنافسة الحقيقية للمنتجات العالمية. فهل تواجه الشركة صعوبات ومعوقات تمنع تطبيق المداخل المستحدثة، وما هي طبيعة هذه المعوقات، وهل هي داخلية (نظام الشركة) أم خارجية (نظام الدولة)؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- 1- بيان مفهوم مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) وإجراءات وقواعد تطبيقه وأهمية النتائج المترتبة على استخدامه.
- 2- إلقاء الضوء على طبيعة الصعوبات والمعوقات التي تواجه الشركة العامة للالكترونات في تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
- 3- اقتراح الحلول المناسبة لتذليل تلك الصعوبات والمعوقات.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول صعوبات عدم تطبيق أهم المداخل المستحدثة في بيئة التصنيع الحديثة، وهو مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للالكترونات، في محاولة لتحديد أهمها ووضع الحلول المناسبة لها، خاصة وأن هذا المدخل يساعد استخدامه في رفع مستوى القدرة التنافسية من خلال تقديم المعلومات التكاليفية الدقيقة لجهة اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة التشغيلية منها والاستراتيجية.

فرضية الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على فرضية رئيسة مفادها ما يلي:

"لا تواجه الشركة العامة للالكترونات صعوبات في تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة".

منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، بحيث غطى الإطار النظري من خلال عرض وتحليل واستقراء الكتب والدوريات العربية والأجنبية

ذات الصلة بموضوع الدراسة. في حين غُطّي الإطار العملي من خلال استخدام (استمارة الاستبيان) لجهة إنجاز أهداف الدراسة والوصول إلى النتائج والتوصيات.
الدراسات السابقة:

- دراسة (Cooper & Kaplan, 2000) بعنوان:

"Measure Costs Right: Make the Right Decisions"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) في القياس الدقيق لتكاليف الإنتاج والتي تخدم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى إمكانية تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) إلى جانب مداخل التكاليف التقليدية ودون الحاجة إلى إلغاء تلك المداخل.

- دراسة (Khasharmeh, 2002) بعنوان:

"Activity – Based Costing in Jordanian Manufacturing Companies"

أجريت هذه الدراسة بهدف تحديد فوائد تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الأردنية، وتحديد الصعوبات والعوائق التي تحول دون تطبيقه.

وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تبني الشركات الصناعية الأردنية لمدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) نظراً للفوائد الكبيرة التي تحصل عليها هذه الشركات نتيجة استخدام هذا المدخل.

- دراسة (محمد، 2002) بعنوان:

"مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالشركة العامة للإلكترونيات".

تأسست هذه الدراسة على بيان مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالبيئة الليبية عامة وبالشركة العامة للإلكترونيات على وجه الخصوص، وقد اعتمد الباحث في تحقيق هدف الدراسة على تحليل نظم التكاليف التقليدية المطبق بالشركة محل الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج كان أهمها أن النظام التكاليفي المطبق في الشركة يشوبه الكثير من القصور مثل عدم توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة، كما توصلت الدراسة إلى غياب المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، وبالتالي أوصت الدراسة بتحسين نظام التكاليف الحالي.

- دراسة (عبدالله، 2003) بعنوان:

"مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): دراسة تطبيقية على الشركة الليبية للحديد والصلب".

هدفت هذه الدراسة إلى عرض وتوضيح الإجراءات التي تمكن الشركات الصغيرة من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأقل مخاطر وباستثمارات معقولة.

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج كان من أبرزها أنه بتوفير الفرص الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يمكن تطبيقه في الشركة الليبية للحديد والصلب، حيث أن هذا النظام يوفر العديد من المزايا، المتمثلة في القياس الدقيق للتكاليف من خلال استخدام مسببات التكاليف لتخصيص التكاليف غير المباشرة، كما يساعد على تقليل التكاليف غير المباشرة من خلال إيجاد العلاقات المباشرة بين عناصر التكاليف والأنشطة والمنتجات، بالإضافة إلى توفير معلومات تساعد الشركة في اتخاذ العديد من القرارات، كما يحقق رقابة أقوى على التكاليف بالتحكم في مسببات التكلفة.

- دراسة (Grandlich, 2004) بعنوان:

"Using Activity – Based Costing In Surgery"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز فوائد تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) في المنشآت الصحية الأمريكية التي تتعكس في تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح وقد وضح الباحث إجراءات تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) في المنشآت الصحية من خلال تطبيق تلك الإجراءات على عملية جراحية في أحد المستشفيات في الولايات المتحدة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) يمكن المنشآت الصحية من تخصيص التكاليف بشكل دقيق، ووضع آلية تسعير ملائمة لخدماتها، وتحديد الانحرافات السعرية، بالإضافة إلى توفير معلومات تكاليفية مفصلة للمنشأة تمكنها من مقارنة نتائج أعمالها مع المنافسين.

- دراسة (Krishnan, 2006) بعنوان:

"An Application Of Activity Based Costing In Higher Learning Institution: A Local Case Study"

قدمت هذه الدراسة بهدف بحث إمكانية تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) في قطاع التعليم، وقد بين الباحث بأن المنشآت الخدمية التي يقوم عليها اقتصاد معظم دول العالم عانت من الإفلاس بسبب عدم مقدرتها على السيطرة على تكاليفها، وأن استخدام مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) يؤدي إلى إيجاد مقومات أفضل لاتخاذ القرارات في المنشآت، بالإضافة إلى ما يقدمه في مجال تتبع تكاليف المنتج، وتوفير أساس لفرص خفض التكاليف واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه بتطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) يتم توفير أساس دقيق لتحديد واحتساب التكلفة الحقيقية للخدمة، وأنه من

الضروري لتطبيق هذا المدخل بشكل فعال تعيين موظفين متخصصين في مجال التكاليف.

- دراسة (غادة، 2007) بعنوان:

"مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في المصارف التجارية العامة الليبية".

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في المصارف التجارية العامة الليبية، وقد اعتمدت الباحثة على صحيفة الاستبيان لجمع البيانات من مجتمع الدراسة المتمثل في الإدارات العامة للمصارف التجارية العامة في ليبيا.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن أغلب المصارف التجارية العامة في ليبيا لديها هياكل تنظيمية واضحة تساعد على تحديد الأنشطة لكل إدارة أو قسم بشكل دقيق، بالإضافة إلى توفر نظام محاسبي متكامل، وكوادر وظيفية مؤهلة ومتخصصة في مجال العمل المصرفي، مما يدعم إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في هذه المصارف، وأوصت الدراسة بإنشاء الإدارات والأقسام المستقلة للتكاليف، وتوسيع رقعة البحث والدراسة حول مدخل التكلفة على أساس النشاط، للاستفادة من المزايا التي يتسم بها هذا المدخل.

- دراسة (أشرف، 2008) بعنوان:

"أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تعظيم الربحية من خلال التعرف على مدى مساهمته في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيقه في

المستشفيات الخاصة العاملة في عمان، لقياس تكلفة الخدمات الصحية، وكذلك فيما إذا كان هناك معوقات تحول دون تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) في هذه المستشفيات.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها ما يلي:

- 1- قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحالية في قطاع المستشفيات.
 - 2- مساهمة مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية.
 - 3- تتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) في هذه المستشفيات رغم وجود معوقات.
- دراسة (محمد، 2010) بعنوان:

"إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في شركات التأمين".

تقوم هذه الدراسة حول إمكانية وجدوى تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في شركات التأمين من خلال التعرف على أسباب عدم دقة المعلومات التكاليفية المقدمة من النظام الحالي، ومدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في شركات التأمين ومعوقات ومنافع تطبيقه.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة توفر المقومات الملائمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في شركات التأمين الليبية، وأهم توصياتها تتمثل في ضرورة تبني شركات التأمين الليبية لمداخل التكلفة الحديثة لمواكبة المستجدات الحاصلة في دنيا الأعمال وظروف المنافسة، بالإضافة إلى التخطيط الجيد لعملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

- دراسة (محمد نصر، 2012) بعنوان:

"مدى إمكانية تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لقياس تكلفة الإنتاج الزراعي".

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على نظم التكاليف المستخدمة في المشاريع الزراعية وتقييم مدى إمكانية تبني مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) بالمشاريع الزراعية، إضافة إلى تقديم إطار مقترح عام لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المشاريع الزراعية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها، أنه عند توفير العديد من المقومات الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يمكن تطبيقه في المشاريع الزراعية، وبناء على هذه النتائج أوصت الدراسة بالعمل على إحداث التعديلات والتطويرات على أنظمة التكاليف القائمة حتى تكون أكثر ملاءمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مع البدء في تطبيقه بشكل مرحلي وتدرجي.

تقييم الدراسات السابقة:

من العرض السابق للدراسات السابقة يتضح بشكل عام أنها:

■ اتفقت على أوجه القصور والتقادم الذي يعترى مداخل التكاليف التقليدية في ظل المتغيرات التكنولوجية الحديثة في بيئة التصنيع، وقصور تلك المداخل في دعم مركز المنشأة التنافسي.

■ أكدت استحداث مداخل تكاليفية تعمل على تحقيق قياس دقيق وموضوعي لتكلفة الإنتاج، من أهمها مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC).

وعليه فإن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ما يلي:

■ ركزت هذه الدراسة على الصعوبات التي تعيق تطبيق أهم المداخل المستحدثة في بيئة التصنيع الحديثة، وهو مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات، في محاولة لتحديد أهمها ووضع الحلول المناسبة لها.

■ اعتمدت هذه الدراسة على إجراء دراسة ميدانية لبيئة صناعية محددة المعالم (الشركة العامة للإلكترونيات)، تختلف عن البيئات الصناعية الأخرى المتقدمة تكنولوجياً، ومعلوماتياً، ومحاسيباً، بهدف تقويم نظم التكاليف في الشركة إياها، والبحث في إمكانية تدليل الصعوبات التي تعيق تطبيق واستخدام مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC).

الإطار النظري:

المداخل التقليدية في تخصيص التكاليف والانتقادات الموجهة إليها:

استخدمت المداخل التقليدية على نطاق واسع لعدة سنوات فهي تقوم على أسس تتلاءم مع طبيعة البيئة الصناعية التي تنسم بالاستقرار تتمثل في الآتي (رياض، 2005):

- 1- تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بالتحميل على مراكز الإنتاج.
- 2- تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات (المحملة على مراكز الإنتاج) على أساس معدل تحميل واحد لكل مركز.
- 3- أن أسس التحميل الأكثر شيوعاً هي عدد ساعات تشغيل الآلات وعدد ساعات العمل المباشر وهي أسس تحميل مرتبطة بحجم الإنتاج.

تتصف مدخلات أنظمة التكاليف التقليدية بأنها تعتمد على بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف، حيث تصنف التكاليف إلى تكاليف كلية تقسم فيها عناصر التكاليف إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة، وتحمل المصاريف الإدارية والمالية والتسويقية على قائمة الدخل. وتكاليف متغيرة تقسم فيها التكاليف إلى

متغيرة وثابتة، وتعالج المصاريف الإدارية والمالية والتسويقية أيضاً باعتبارها تكاليف فترة تقفل في قائمة الدخل. وفي ما يتعلق بمخرجات أنظمة التكاليف التقليدية فتتمثل في المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، وكذلك تقديم المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التشغيلية الجارية.

وعليه فإن مداخل التكلفة التقليدية صممت للوفاء باحتياجات ومتطلبات بيئة صناعية تتسم بتكنولوجيا مستقرة وثابتة وبسيطة، ومنتجات ذات طبيعة محددة، حيث تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة ضئيلة نسبياً، ومع ظهور بيئة التصنيع الحديثة (NME) خلال الثمانينيات من القرن العشرين، تبين التضارب وعدم الدقة والقصور في مداخل التكلفة التقليدية لكل من المستويين النظري والعملي، مما عرض هذه المداخل لمجموعة من الانتقادات يمكن بيان أبرزها على النحو التالي (سمير، 2003، ص 81-84 - سمير، 2005، ص 320-325 - إسماعيل، 2007، ص 155-158):

1- عدم الدقة في تحديد تكلفة المنتجات، بسبب قصور المداخل التقليدية في تفهم الأنشطة والتكاليف التي تسبب عنها (العلاقة بين السبب-الأثر)، وضعف الرقابة على التكاليف، فهي لا تأخذ بنظر الاعتبار الاختلاف في المنتجات من حيث درجة تعقيدها أو حجم استهلاكها للموارد، والقصور في توفير المعلومات الدقيقة واللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات المختلفة، مما ترتب على ذلك وجود أنشطة تسبب التكاليف وغير مضيعة للقيمة بالنسبة للمنتج، بالإضافة إلى إنتاج معلومات ضعيفة تستخدم في اتخاذ العديد من القرارات الاستراتيجية، من أبرزها تخفيض التكاليف، تسعير المنتجات، شراء أو تصنيع بعض الأجزاء في المنتج، تحديد مزيج المنتجات.

2- عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم الاعتماد على أسس مرتبطة بحجم الإنتاج، حيث أن المداخل التقليدية تستخدم أساس تخصيص واحد أو عدد

محدود من أسس التخصيص مرتبط بالحجم Volume related، مما ينتج عنه عدم الدقة في تكلفة المنتجات إذ لا تعكس الطرق والأساليب التي تعتمد عليها المداخل التقليدية في تخصيص التكاليف الإضافية، العلاقة الفعلية بين الأنشطة وبين المنتجات. 3- عدم ملائمة المداخل التقليدية لتخصيص التكاليف للكثير من الصناعات التي تستخدم تقنيات الإنتاج الحديثة، فتغيير الظروف التي صممت من أجلها مداخل التكلفة التقليدية أفقدت الأساليب والطرق المستخدمة في ظل تلك المداخل ملائمتها لتلك التغييرات، خاصة بعد أن انتقلت المنافسة من شكلها الإقليمي إلى شكلها العالمي وارتفعت أهمية المعلومات التكاليفية الدقيقة، فإن الاستمرار في الاعتماد على مداخل التكلفة التقليدية يؤدي إلى تشوه في قياس التكاليف، وغياب الدقة في القياس، وما لذلك من آثار تتعكس على صحة القرارات التشغيلية أو الاستراتيجية المختلفة التي تتخذها الإدارة.

4- إن ما تعتمد عليه مداخل التكلفة التقليدية من أساليب وسياسات تؤدي إلى زيادة تكاليف المخزون بسبب إضافة تكاليف غير مباشرة لتلك التكلفة، لا يتناسب مع الشركات التي ترغب في تبني أنظمة التصنيع الحديثة.

مما تقدم نجد أن العديد من الشركات الصناعية في الدول الغربية لجأت إلى استخدام ما استحدث في ظل بيئة التصنيع الحديثة (NME) من مداخل من أهمها مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط:

تركز الاهتمام لدى الباحثين في الآونة الأخيرة على التحميل العادل لوحادات الإنتاج بالتكلفة الكلية وصولاً لتسعيرها بشكل دقيق، فظهر مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتلافي أوجه القصور في المداخل التقليدية، فهو نظام تكاليفي يقوم على أساس تجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة

المنشأة في مجتمعات للتكلفة، ومن ثم توزع هذه التكاليف على المنتج النهائي على أساس مسببات التكلفة (العلاقة السببية) (Horngren, 2005, p.131). فكل أنشطة المنشأة موجودة للمساعدة في الإنتاج والتسويق، فهي تعتبر الوسيط بين التكاليف والمنتجات، على اعتبار أن المنتجات لا تستهلك التكاليف وإنما تستهلك الأنشطة وأن هذه الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المنشأة، لذلك فإن تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس الأنشطة التي استنفذتها المنتجات سيؤدي إلى رفع مستوى الدقة في أرقام التكلفة (سمير، 2005، ص330-334). ويقصد بالانشاط: العمل أو مجموعة الإجراءات المنجزة ضمن دائرة العمل في الشركة وهناك عدة أنواع من الأنشطة (رياض، 2005، ص 179):

1- أنشطة مرتبطة بالإنتاج بشكل عام: وتتمثل في تحضير وتنفيذ إشعارات الأوامر الهندسية، ووضع مواصفات المنتج، وتحضير التصميم للمنتج، واختبار المنتجات، وتزداد هذه التكاليف مع زيادة التنوع والتفرع في منتجات الشركة ويستخدم عادة عدد أوامر إعداد مواصفات المنتج على سبيل المثال أساسا لربط تكاليف إعداد المواصفات بالمنتجات.

2- أنشطة تتعلق بالمرافق العامة: ممثلة في الصيانة، إضاءة المصنع، والتدفئة، والكهرباء، والمياه، والمصاريف الإدارية، حيث تستفيد من هذه الأنشطة مختلف المنتجات في الشركة إلا أنه لا يتم ربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات باستخدام مفهوم مسببات التكلفة لصعوبة تحقيق ذلك الربط بالنسبة لهذا النوع من الأنشطة بل تتم معالجتها على اعتبار أنها تكاليف عامة لجميع المنتجات وبالتالي يتم خصمها من قائمة الدخل كتكاليف فترة أو توزيعها بطريقة عشوائية.

3- أنشطة تختص بمجموعة من الوحدات: مثل تجهيز الآلات، وبرمجة الإنتاج، وإعداد أوامر الشراء، والفحص الأولي للمنتجات، وتعد تكاليف هذه الأنشطة مشتركة

لجميع الوحدات ضمن المجموعة، فكلما زاد عدد المجموعات المنتجة زاد عدد مرات إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد والفحص.

4- أنشطة مرتبطة بالوحدات المنتجة مباشرة: وتشمل المواد المباشرة والأجور المباشرة، وهي أنشطة لها علاقة طردية مع حجم الإنتاج، فيتم ربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات بشكل مباشر على أساس استهلاك الوحدة المنتجة من هذه الأنشطة.

ويخلص الباحث إلى أن مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو أحد المداخل المستحدثة استجابة لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة (NME) فهو يقوم على أساس العلاقة السببية من خلال تحديد إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة، ومن ثم تحديد قيمة التكلفة التي استنفذها كل نشاط من الأنشطة المختلفة في المنشأة، ليتم بذلك إعادة توزيع تلك التكاليف الخاصة بكل نشاط على المنتجات المستنفذة لذلك النشاط، الأمر الذي يخدم دقة البيانات والمعلومات التكاليفية تماشياً مع متطلبات البيئة الصناعية الحديثة (NME).

فمدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) يقوم على أساس حقيقة مفادها (رياض، 2005، ص 181):

- 1- أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن المنتجات تستهلك الأنشطة.
- 2- يتبنى مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) نظاماً مختلفاً لتصنيف مسببات التكلفة، وهو ما يطلق عليه هيكل أو مسببات التكلفة وتصنف مسببات التكلفة من حيث سلوكها (متغير وثابت) إلى أربعة مستويات وهي وحدة الإنتاج، الدفعة أو المجموعة، المنتج، المؤسسة.

خطوات تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة:

لتطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) نحتاج إلى إجراء عدد من الخطوات الرئيسية على النحو الآتي: (سمير(1)، 2005، ص 368-380 - رياض، 2005، ص 184-186-154، p. Drury, 2005)

1- تحديد الأنشطة:

يعني تحليل العمليات التي تقوم بها الشركة إلى أنشطتها الرئيسية والفرعية، من خلال التعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للموارد، مثل شراء المواد والمناولة والفحص والتخزين وتجهيز الآلات والصيانة ورقابة الجودة وإعداد أوامر الشراء. وإن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار إدارة الشركة ونوع وحجم ومستوى المعلومات المطلوبة لتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة بأقل تكلفة لازمة لاستمرار تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (سمير(1)، 2005، ص 368-380 - رياض، 2005، ص 184-186-154، p. Drury, 2005).

2- تحديد تكلفة الأنشطة:

الخطوة التالية لتحديد الأنشطة المختلفة بالشركة، هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقاييس كمية تحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس ومقدار التكلفة، أي توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على مختلف الأنشطة التي استهلكتها، مع العلم أن العديد من هذه الموارد يمكن تتبعها بشكل مباشر إلى الأنشطة التي استهلكتها، مثل مرتبات موظفي الفحص بالنسبة لنشاط الفحص، ومنها لا يمكن تتبعها بشكل مباشر مثل مرتبات الإدارة العامة حيث أن بعض الموارد قد يتم استهلاكها من قبل عدة أنشطة فيتم تحميل كلفة هذه الموارد إلى الأنشطة عن طريق ما يسمى بمسبب أو موجه كلفة الموارد (Resource Cost Driver)

(سمير(1)، 2005، ص 368-380 - رياض، 2005، ص 184-186، (Drury, 2005, p. 154).

3- تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط:

ليتسنى توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة لأبد من تحديد مسبب التكلفة (Cost Driver) حيث تسمى مسببات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة بموجهات (مسببات) كلفة النشاط (Activity Cost Drivers) ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط، كما يمكن تقسيم مسببات أو موجهات التكلفة إلى قسمين أساسيين هما (سمير(1)، 2005، ص 368-380-رياض، 2005، ص 184-186 - (Drury, 2005, p. 154):

■ مسببات كمية: وتقوم على أساس اعتماد عدد مرات ممارسة النشاط ومن أمثلتها طلب المواد عدد أوامر الشراء - استلام المواد عدد مرات توريد المواد - مناولة المواد عدد مرات المناولة - إعداد الآلات عدد مرات الإعداد - صيانة الآلات عدد مرات الصيانة - رقابة الجودة عدد مرات التفطيش - تعبئة المنتجات عدد الأوامر المسلمة للعملاء.

■ مسببات زمنية: وتقوم على أساس اعتماد الوقت اللازم للقيام بنشاط ما، فعلى سبيل المثال تشغيل الآلات ساعات تشغيل الآلات.

4- تخصيص تكاليف الأنشطة:

إن مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يقوم على فكرة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وبالتالي فإن تكلفتها مرتبطة بتكلفة الموارد المستخدمة، وأن المنتجات أو الخدمات هي التي تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك.

وبالتالي فإن هذه الخطوة تعني تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات طبقاً لحاجة كل منها للموارد المستنفذة في تنفيذ النشاط، من خلال الاعتماد على مسببات أو موجبات التكاليف القابلة للقياس كأساس لتحميل المخرجات النهائية بحصتها من مجتمعات التكلفة التي تم تحديدها سابقاً، فعلى سبيل المثال يتوجب علينا معرفة الزمن الذي استغرقه المنتج (ب) على الآلة (ص) (سمير(1)، 2005، ص 368-380 - رياض، 2005، ص 184-186-154، p. Drury, 2005).

أبعاد تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة:

إضافة إلى كون مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يهدف إلى توفير قياس سليم للتكاليف، فإن تطبيقه في الشركة يوفر معلومات تكاليفية مختلفة تساعد الإدارة العليا في الشركة على تطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها، وذلك من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكاليفها، مما يؤدي إلى توفير أساس سليم ودقيق لتقييم تلك الأنشطة أي المقارنة بين تكاليف تلك الأنشطة والعائد منها سواء كان في صورة نواتج مالية منظورة في الأجل القصير أو كان في شكل تدعيم للمركز التنافسي في الأجل الطويل. وتبرز نتائج تقييم الأنشطة وأهميته في استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو التقليل منها إلى أدنى مستوى ممكن، بالإضافة إلى تحسين وتطوير أنشطة أخرى. وتحسين العمليات الإنتاجية وتدعيم التحليل الاستراتيجي، وتقييم مراحل الإنتاج المختلفة في الشركة وإسقاط أو تحسين المراحل التي تؤدي إلى تخفيض الربح في الأجل القصير أو الطويل (رياض، 2005، ص 186-187).

مبررات تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة:

في ضوء الانتقادات سابقة الذكر والقصور الذي يكتنف المداخل التقليدية في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، هناك الكثير من المبررات التي تؤكد أفضلية تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يمكن تقديمها

على النحو التالي (سمير(1)، 2005، ص 325-327 - نواف وحسن، 2005، ص 466-469):

1- بازدياد حدة المنافسة العالمية Global Competition في ظل العولمة Globalization ، وانفتاح السوق وغياب المساندة الدولية زادت درجة اعتماد الشركات على استخدام تكنولوجيا التصنيع المتقدمة Advanced Manufactured Technology واستخدام الحواسيب الالكترونية في مختلف الاتجاهات، مما أدى إلى زيادة أهمية الحصول على معلومات دقيقة للتكلفة، وذلك ما يصعب تحقيقه بالاعتماد على المداخل التقليدية في تخصيص التكاليف الإضافية.

2- أدت التطورات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة (NME) إلى إحداث تغيير في هيكل التكاليف، فقد انخفضت نسبة تكاليف عنصر العمل المباشر مقارنة بنسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة، وعليه ضعفت العلاقة القائمة بين عنصر العمل ووحدة الإنتاج، فانعكس ذلك في قصور القياس لتكلفة المنتج عند الاعتماد على مؤشر ساعات العمل المباشرة كأساس لتخصيص التكاليف الإضافية، مما أدى إلى استخدام مدخل جديد في التخصيص يتمثل في مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing.

3- في سبيل الوصول إلى الدقة أو الاقتراب من الدقة عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، ينبغي التضحية بالمبادئ والطرق التقليدية الخاطئة والتي صممت لبيئة صناعية تتسم بالاستقرار والثبات وإقليمية المنافسة، واستخدام مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) فهو الأكثر دقة والأقرب إلى الصحة في بيئة صناعية من أهم سماتها التغيير الدائم وعدم الاستقرار.

4- في بيئة التصنيع الحديثة (NME) أمكن توفير أساليب وطرق القياس والتحليل التي ساعدت على تطبيق مبدأ التخصيص بقدر الاستفادة الحقيقية، فالمداخل التقليدية لم تطبقه بشكل سليم بسبب الاعتماد على أساس واحد للتحميل.

5- استخدام الحواسيب الالكترونية في تشغيل البيانات جعل عملية الدخول في التفاصيل الخاصة بالتكاليف والتي يحتاجها تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) غير مكلف.

6- بالاعتماد على تكنولوجيا التصنيع المتقدمة Advanced Manufactured Technology تنوعت المنتجات وتعددت من حيث المواصفات والحجم، مما أدى إلى إحداث تغيير في المزيج التكاليفي بزيادة التكاليف الإضافية وانخفاض تكاليف عنصر العمل، وضعفت العلاقة بين التكاليف وعنصر العمل المباشر، الأمر الذي جعل الاعتماد على عنصر العمل المباشر كأساس لتخصيص التكاليف يبتعد عن الدقة في قياس تكلفة الإنتاج.

الدراسة الميدانية:

لجهة تحقيق الهدف من الدراسة المتمثل في تحديد الصعوبات التي تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات قام الباحث بإتباع المنهجية التالية:

منهج الدراسة الميدانية:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وهو من المناهج المستخدمة في الدراسات السابقة التي تناولت مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالدراسة والتحليل لجهة الوقوف على الصعوبات التي تعيق تطبيق هذا المدخل.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركة العامة للإلكترونيات، التي تعتبر من أهم الشركات الصناعية في ليبيا، وتم اختيار عينة الدراسة ممثلة في مدري الإدارات المالية والمحاسبين في الشركة البالغ عددهم 55 مقسمين إلى 19 مدير إدارة مالية، 36 محاسب.

وقد تم اختيار هذه الشركة لكبر رأسمالها وأهميتها في الصناعة فهي الشركة الوحيدة في ليبيا المتخصصة في الصناعات الالكترونية، وقد تأسست الشركة العامة للإلكترونيات بموجب قرار اللجنة الشعبية العامة للصناعة والمعادن في 6/10/1976 برأسمال 24,000,000 د.ل. وقد أدمجت الشركة مع الشركة العامة للأجهزة والمعدات الالكترونية التي تم إنشائها في 18/12/1978 بتاريخ 26/10/1980 تحت مسمى الشركة العامة للإلكترونيات، واقتصرت اهتمام الإدارات التي توالى على الشركة على استيراد الأجهزة من الخارج وتسويقها في الداخل دون الدخول في مجال التصنيع، واستمر ذلك حتى سنة 1987 حيث تم تعديل النظام الأساسي ليصبح التصنيع من أولى اهتمامات الشركة، فقد تم إنشاء مجموعة من المصانع يمكن بيانها في الآتي، جدول رقم (1):

جدول رقم (1)

المصنع	خطوط الإنتاجية التابعة للمصنع
المركب الالكتروني / تاجوراء	أجهزة التكييف-الهوائيات-المحولات والمقومات-أجهزة الاتصال غير السلكية-أجهزة الاتصال بعيدة المدى-أسلاك التغذية.
مركب قاريونس للأجهزة المرئية / الزاوية	الجهاز المرئي 28 بوصة-الجهاز المرئي 14 بوصة-الجهاز المرئي 21 بوصة-المرناة-معمل الخفاف-المراقب-أجهزة التحكم عن بعد.
مصنع الدارات المطبوعة والمجاهير / الماية	الألواح المطبوعة وحيدة الوجه-مجاهير صوت مختلفة الأحجام

خطوط الإنتاجية التابعة للمصنع	المصنع
جهاز التسجيل المزدوج-الجهاز المسموع متعدد الموجات (رقمي)-المنظومة الموسيقية-أجهزة استقبال وعرض مسموع للسيارات-المصداح طراز 7700-الجهاز المسموع المتعدد الموجات نبضي	مصنع الأجهزة المسموعة / جادو
الأشرطة المسموعة والمرئية-الهواتف والمنظومات الهاتفية- أجهزة التسجيل والعرض المرئي.	مركب قاريونس للصناعات الالكترونية / بنغازي
	مصنع الحاسوب / طرابلس

أداة جمع البيانات:

استخدام الباحث الاستبانة لجمع البيانات والمعلومات المطلوبة للوقوف على الصعوبات التي تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات، وهي أداة ثبت استخدامها في دراسات الحالة مثل دراسة (نصر، 2013؛ تيسير، 2012)، إضافة إلى أن الشركة لديها فروع في جادو وبنغازي، وأن مجتمع الدراسة يتكون من عدد 55 مفردة، وبالتالي يصعب على الباحث من ناحية الجهد والوقت إجراء مقابلة شخصية مع المحاسبين في تلك الفروع وبهذا الكم، كما أن الباحث قام بدعم الاستبانة سواء قبل التوزيع وعند التصميم أو بعد التوزيع من خلال إجراء مقابلات شخصية مع مدري الإدارات المالية والمحاسبين في الإدارة العامة للشركة.

وقد اعتمد الباحث في تصميم الاستبانة على دراسة (غسان، 2008) التي تناولت معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، حيث قام الباحث بإجراء بعض التعديلات على الاستبانة المستخدمة في هذه الدراسة بما يحقق هدف تحديد الصعوبات التي تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات، كما راعى الباحث عند تصميم الاستبانة خلوها من الإطالة المملة، والإختصارات المخلة، وقسمت الاستبانة إلى قسمين على النحو الآتي:

- القسم الأول: ويحتوي على معلومات عامة عن المشاركين من حيث المؤهل العلمي والوظيفة، وعدد سنوات الخبرة (العوامل الديموغرافية).

- القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد 17 سؤال لمعرفة درجة الأهمية لكل صعوبة من الصعوبات (مرتفعة-متوسطة-منخفضة) التي تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات. وقد قام الباحث قبل توزيع الاستبانة على المشاركين في الدراسة بالتحقق من صدقها، من خلال عرضها على بعض أساتذة التكاليف المتخصصين والعرض المبدئي على مدري الإدارات المالية والمحاسبين في الإدارة العامة للشركة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1- التكرارات والمتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية: استخدمت هذه الأساليب الإحصائية لجهة تحقيق هدف الدراسة بالوقوف على الصعوبات التي تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات.

2- اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha test: تعتبر من الأساليب الإحصائية المستخدمة لقياس ثبات الاستبانة والذي يقصد به الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم حدوث تغيير كبير فيها إذا تم إعادة تطبيقها على نفس مفردات العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وتتراوح القيمة الأفضل لمعامل كرونباخ ألفا ما بين (0.7-0.8) وكلما زادت القيمة عن 0.8 زادت درجة الثبات للاستبانة، وإذا قلت قيمة معامل كرونباخ ألفا عن 0.6 يتم إعادة إجراء المقياس عدة مرات بعد حذف بعض الأسئلة إلى أن تصبح قيمة معامل كرونباخ ألفا يساوي أو يزيد على 0.6 .

جمع البيانات:

تم جمع بيانات هذه الدراسة بتوزيع عدد 55 استبانة تم ترجيع واستخدام عدد 48 استبانة، منها 17 استبانة تخص مدري الإدارات المالية، 31 استبانة تخص

المحاسبين في الشركة، وبذلك تكون نسبة الردود 87% تقريباً، وهي نسبة معقولة في مثل هذا النوع من الدراسات.

صدق الاستبانة:

يعنى بصدق الاستبانة أن تحقق الاسئلة الواردة فيها هدف القياس المصممة

لأجله، وقد تحقق الباحث من صدق الاستبانة من خلال الآتي:

1- صدق المحكمين: قام الباحث بعرض الاستبانة على بعض أساتذة التكاليف المتخصصين، بالإضافة إلى العرض المبدئي على مديري الإدارات المالية والمحاسبين في الإدارة العامة للشركة، وقد استفاد الباحث كثيراً من الآراء والمقترحات والملاحظات التي نقحت الاستبانة وأخرجتها في صورتها النهائية.

2- صدق المقياس: يمكن قياس صدق المقياس بعدة طرق استخدم الباحث منها طريقة ثبات الاستبانة والذي يعني إعطاء الاستبانة نفس النتائج إذا أعيد تطبيقها في ظل الظروف ذاتها وعلى نفس مفردات العينة في فترة لاحقة، وقد استخدم الباحث لقياس ثبات الاستبانة معامل كرونباخ ألفا، وكانت نتيجة هذا القياس أن قيمة معامل كرونباخ ألفا 0.79 وهي نسبة مفضلة وتؤكد صدق الاستبانة وثباتها وصلاحتها في تحقيق أهداف الدراسة، فقد وقعت القيمة ضمن الفئة المفضلة لقيمة معامل كرونباخ ألفا وهي ما بين (0.7-0.8).

أسلوب تحليل البيانات:

تم استخدام أسلوب الإحصاء الوصفي في تجميع إجابات المشاركين في الدراسة على أسئلة الاستبانة، واحتساب النسب المئوية والمتوسط الحسابي المرجح لها، وللحصول على إجابات أكثر دقة فقد طلب الباحث من كل مشارك اختيار إجابة واحدة فقط من الاختيارات المتاحة، وذلك وفقاً لمقياس ليكرت ذو الخمس درجات والمتمثل في الآتي:

مستوى القياس	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

ومن هنا فإن المتوسط الحسابي لخيارات الإجابة يساوي 3 درجات، بحيث اعتبرت كل صعوبة حصلت على متوسط حسابي مرجح لإجابات المشاركين يزيد عن 3.5 ذات أهمية مرتفعة، والصعوبات التي يقل المتوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين حولها عن 2.5 ذات أهمية منخفضة، وتلك الصعوبات التي تقع إجابات المشاركين حولها ما بين 2.5 و 3.5 أهميتها متوسطة.

ولغرض تحليل المعلومات الواردة بالاستبانة المرتجعة ببساطة وسهولة فقد تم اعتبار الإجابة لا أوافق بشدة أو لا أوافق تعني ضعف الأهمية للصعوبة التي تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC). واعتبار الإجابة أوافق أو أوافق بشدة تعني ارتفاع درجة الأهمية للصعوبة.

تحليل البيانات:

قام الباحث بتقسيم البيانات المجمعة عند تحليلها إلى قسمين على النحو الآتي:

القسم الأول:

تم في هذا القسم التعرف على خصائص مجتمع الدراسة من خلال تجميع البيانات المتعلقة بالعوامل الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة العملية) وذلك كما يظهرها الجدول الآتي:

جدول رقم (2)

إجمالي	سنوات الخبرة			إجمالي	الوظيفة		إجمالي	المؤهل العلمي			توزيع المشاركين
	أكثر من 10 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات		محاسب	مدير إدارة مالية		ماجستير	بكالوريوس	دبلوم عالي	
48	21	18	9	48	31	17	48	18	24	6	عدد المحاسبين
%100	%43.75	%37.5	%18.75	%100	%64.58	%35.42	%100	%37.5	%50	%12.5	النسبة %

توزيع المشاركين حسب مؤهلاتهم العلمية والوظيفية وسنوات الخبرة

يتضح من الجدول رقم (2) أن نسبة 12.5% من المشاركين تقريباً يحملون شهادة الدبلوم العالي، وأن ما نسبته 50% من المشاركين تقريباً يحملون شهادة البكالوريوس، ونسبة 37.5% تقريباً من المشاركين حاصلين على شهادة الماجستير، في حين لا يوجد مشارك يحمل شهادة الدكتوراه. كذلك يبين الجدول أن نسبة 35% من المشاركين تقريباً يتقلدون مناصب مدير إدارة مالية في حين ما نسبته 64.5% من المشاركين محاسبين. أما بالنسبة لسنوات الخبرة فنسبة 18.75% تقريباً تقل مدة خبرتهم عن 5 سنوات، وأن حوالي 37.5% من المشاركين تتراوح مدة خبرتهم بين 5 سنوات و 10 سنوات، في حين نجد 43.75% من المشاركين تزيد مدة خبرتهم عن 10 سنوات.

ومما تقدم نجد أن غالبية المشاركين في الدراسة لا يقل مؤهلهم العلمي عن درجة البكالوريوس، بالإضافة إلى أن الأغلبية التالية من المشاركين حائزين على شهادة الماجستير في المحاسبة. وهذا يعطي مؤشراً إيجابياً ويدعم الثقة في المعلومات

المتحصل عليها من الاستبانة، خاصة وأن المشاركين الذين لديهم سنوات خبرة تزيد عن خمس سنوات وعشر سنوات تصل نسبتهم على التوالي 37.5%، 43.75% من إجمالي الماليين المشاركين في الدراسة.

القسم الثاني:

تم في هذا القسم تحليل الأسئلة الواردة بالاستبانة، والتي تهدف إلى معرفة الصعوبات التي تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات، ودرجة أهمية كل من تلك الصعوبات في ذلك، على النحو الآتي:

جدول رقم (3)

درجة أهمية الصعوبات التي تواجه الشركة العامة للإلكترونيات في تطبيق مدخل (ABC)

الأهمية	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة %				الإجابات				الصعوبة	
		مرتفع		متوسط (محايد)	منخفض		مرتفع		منخفض		
		أوافق بشدة	أوافق		لا أوافق بشدة	لا أوافق	أوافق بشدة	أوافق	لا أوافق بشدة		لا أوافق
				متوسط							
مرتفع	4.3125	%81.25	%18.75	0	24	15	9	0	0	عدم وجود تشريعات محاسبية تلزم الشركة بتطبيق المداخل الحديثة كمدخل (ABC).	
مرتفع	4	%70.833	%20.833	%8.333	18	16	10	4	0	عدم قيام الشركة بعقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول أهمية المداخل الحديثة كمدخل (ABC).	
متوسط	2.6458	%25	%25	%50	4	8	12	15	9	عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف أدى إلى عدم إقرار أهمية مدخل (ABC).	
متوسط	2.7916	%25	%37.5	%37.5	2	10	18	12	6	ارتفاع تكلفة تطبيق مدخل (ABC) أدى إلى صعوبة تطبيقه.	

الأهمية	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة %					الإجابات				الصعوبة
		مرتفع		متوسط (محايد)	منخفض		مرتفع		منخفض		
		أوافق بشدة	أوافق		لا أوافق بشدة	لا أوافق	أوافق بشدة	أوافق	لا أوافق بشدة	لا أوافق	
مرتفع	4.125	%75	%20.833	%4.167	20	16	10	2	0	عدم توفر الخبرة الكافية في مجال تطبيق مدخل (ABC) بالشركة.	
مرتفع	3.8333	%62.5	%37.5	0	10	20	18	0	0	إن تطبيق مدخل (ABC) يتطلب عقد دورات تدريبية للعاملين في الشركة مما يشكل صعوبة في تطبيقه.	
متوسط	2.875	%31.25	%22.916	%45.833	6	9	11	17	5	عدم توفر برامج الكمبيوتر اللازمة لتشغيل مدخل (ABC).	
مرتفع	4.25	%87.5	%10.416	%2.0833	20	22	5	0	1	ضعف الرقابة على عناصر التكاليف بسبب ضعف الرقابة الداخلية في الشركة يعيق تنبع وتخصيص التكاليف غير المباشرة.	
متوسط	2.9375	%33.333	%41.667	%25	0	16	20	5	7	اعتقاد الشركة بأن مخرجات الأنظمة التقليدية سليمة ودقيقة ولا داعي للتحويل إلى المداخل الحديثة.	
متوسط	2.9791	%31.25	%37.5	%31.25	6	9	18	8	7	عدم تغيير هيكل التكاليف في الشركة أدى إلى عدم تطبيق مدخل (ABC).	
متوسط	2.8541	%25	%41.667	%33.333	5	7	20	8	8	المنافع المتوقعة من تطبيق مدخل (ABC) أقل من تكاليف تطبيقه.	
متوسط	2.7708	%25	%37.5	%37.5	6	6	18	7	11	اعتقاد الشركة بأن التحول إلى مدخل (ABC) قد يزيد من قيمة الضرائب المفروضة على الشركة.	
مرتفع	3.7916	%60.416	%18.75	%20.833	19	10	9	10	0	عدم إدراك ومعرفة الإدارة العليا لأهمية ومزايا مدخل (ABC).	

الأهمية	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة %					الإجابات				الصعوبة
		مرتفع		متوسط (محايد)	منخفض		مرتفع		منخفض		
		أوافق بشدة	أوافق		لا أوافق بشدة	لا أوافق	أوافق بشدة	أوافق	لا أوافق بشدة	لا أوافق	
متوسط	3.4375	%50	%25	%25	11	13	12	10	2	عدم رغبة الإدارة العليا في تطوير أنظمة التكاليف المطبقة في الشركة.	
منخفض	2.2083	%12.5	%29.167	%58.333	0	6	14	12	16	عدم وجود قسم خاص بالتكاليف في الشركة.	
مرتفع	3.7708	%60.416	%20.833	%18.75	17	12	10	9	0	الموظفين في قسم التكاليف غير مؤهلين وتنقصهم الخبرة والكفاءة.	
متوسط	3.0833	%33.333	%35.416	%31.25	3	13	17	15	0	عدد الموظفين في قسم التكاليف قليل مقارنة بحجم العمل.	
متوسط	3.3333									الإجمالي	

تم حساب المتوسط الحسابي المرجح وفقا لمقياس ليكرت ذو الخمس درجات كما سبق ذكره لإجابات المشاركين حول عدم وجود تشريعات محاسبية تلزم الشركة بتطبيق المداخل الحديثة كمدخل (ABC) كما يلي:

$$4.3125 = \frac{5 \times 24 + 4 \times 15 + 3 \times 9 + 2 \times 0 + 1 \times 0}{48} = \text{المتوسط الحسابي المرجح}$$

يتبين من الجدول رقم (3) أن المشاركين في الدراسة يرون أن الشركة العامة للإلكترونيات تواجه مجموعة من الصعوبات تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عند تحديد تكلفة منتجاتها، وتتمثل هذه الصعوبات في عدم وجود تشريعات محاسبية تلزم الشركة بتطبيق المداخل الحديثة كمدخل (ABC)، عدم قيام الشركة بعقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول أهمية المداخل الحديثة كمدخل (ABC)، عدم توفر الخبرة الكافية في مجال تطبيق مدخل (ABC) بالشركة، تطبيق مدخل (ABC) يتطلب عقد دورات تدريبية للعاملين في

الشركة مما يشكل صعوبة في تطبيقه، ضعف الرقابة على عناصر التكاليف بسبب ضعف الرقابة الداخلية في الشركة يعيق تتبع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، عدم إدراك ومعرفة الإدارة العليا لأهمية ومزايا مدخل (ABC)، الموظفين في قسم التكاليف غير مؤهلين وتتقصهم الخبرة والكفاءة حول تطبيق مداخل التكلفة الحديثة. وتعتبر من الصعوبات ذات الأهمية المرتفعة إذ أن المتوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين حول هذه الصعوبات أكبر من 3.5 كما هو ظاهر في الجدول رقم (3).

كما نلاحظ من الجدول رقم (3) أن المشاركين في الدراسة يرون أن الشركة العامة للإلكترونيات تواجه مجموعة من الصعوبات تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عند تحديد تكلفة منتجاتها، ولكن بدرجة متوسطة أي أن المتوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين حول هذه الصعوبات يقع ما بين 2.5 و 3.5 وتتمثل تلك الصعوبات في عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف أدى إلى عدم إدراك أهمية مدخل (ABC)، ارتفاع تكلفة تطبيق مدخل (ABC) أدى إلى صعوبة تطبيقه، عدم توفر برامج الكمبيوتر اللازمة لتشغيل مدخل (ABC)، اعتقاد الشركة بأن مخرجات الأنظمة التقليدية سليمة ودقيقة ولا داعي للتحويل إلى المداخل الحديثة، عدم تغيير هيكل التكاليف في الشركة أدى إلى عدم تطبيق مدخل (ABC)، المنافع المتوقعة من تطبيق مدخل (ABC) أقل من تكاليف تطبيقه، اعتقاد الشركة من أن التحويل إلى مدخل (ABC) قد يزيد من قيمة الضرائب المفروضة على الشركة، عدم رغبة الإدارة العليا في تطوير أنظمة التكاليف المطبقة في الشركة، عدد الموظفين في قسم التكاليف قليل مقارنة بحجم العمل.

كما يرى المشاركون في الدراسة وفق الجدول رقم (3) أن عدم وجود قسم خاص بالتكاليف في الشركة لا يعتبر صعوبة تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف

على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين حول هذه الصعوبة 2.2083 وهي أقل من 2.5. ومما تقدم يمكن بيان أن الشركة العامة للإلكترونيات تواجه صعوبات تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عند تحديد تكلفة منتجاتها بدرجة متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح 3.3333 وهو أقل من 3.5 ويزيد عن 2.5، وجاء هذا موافقاً لما توصل إليه الباحث من خلال المقابلات الشخصية التي أجراها مع مديري الإدارات المالية والمحاسبين في الإدارة العامة للشركة، وبذلك يتم رفض فرضية الدراسة والتي مفادها:

"لا تواجه الشركة العامة للإلكترونيات صعوبات في تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة".

النتائج والتوصيات:

خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج يمكن بيانها على النحو الآتي:

1- أن الاهتمام من قبل المالىين في الآونة الأخيرة بالعدالة في توزيع التكاليف على الوحدات المنتجة، أدى إلى قصور المداخل التقليدية وتعرضها إلى مجموعة من الانتقادات، فقدم مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لنتقادي ذلك القصور.

2- تواجه الشركة العامة للإلكترونيات مجموعة من الصعوبات تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عند تحديد تكلفة منتجاتها، بدرجة مرتفعة، تتمثل في عدم وجود تشريعات محاسبية مهنية أو قانونية تلزم الشركة بتطبيق المداخل الحديثة كمدخل (ABC)، عدم قيام الشركة بعقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول أهمية المداخل الحديثة كمدخل (ABC)، عدم توفر الخبرة الكافية في مجال تطبيق مدخل (ABC) بالشركة، تطبيق مدخل (ABC) يتطلب تدريب

العاملين في الشركة مما يشكل صعوبة في تطبيقه، ضعف الرقابة على عناصر التكاليف بسبب ضعف الرقابة الداخلية في الشركة يعيق تتبع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، عدم إدراك الإدارة العليا لأهمية مدخل (ABC)، الموظفين في قسم التكاليف غير مؤهلين وتتقصهم الخبرة والكفاءة حول تطبيق مداخل التكلفة الحديثة.

3- أن عدم وجود قسم خاص بالتكاليف في الشركة لا يعتبر صعوبة تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات.

4- أن الشركة العامة للإلكترونيات بشكل عام تواجه صعوبات تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عند تحديد تكلفة منتجاتها بدرجة متوسطة، فقد بلغ المتوسط الحسابي المرجح لجميع الصعوبات 3.3333 وهو أقل من 3.5 ويزيد عن 2.5، بناء على النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

1- إصدار تشريعات وقواعد محاسبية مهنية أو قانونية تلزم الشركات الليبية بتطبيق المداخل الحديثة كمدخل (ABC).

2- على إدارة الشركة العامة للإلكترونيات، وبالتعاون مع أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية والمتخصصين، القيام بإعداد برامج ودورات علمية من وقت لآخر خاصة بتطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

3- قيام الشركة العامة للإلكترونيات بتطوير أنظمة الرقابة الداخلية لجهة الرفع من كفاءة الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة، بهدف تسهيل تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

4- توعية الإدارة العليا للشركة العامة للإلكترونيات بأهمية مدخل (ABC)، ومزاياه والمنافع المتوقعة منه.

قائمة المراجع والمصادر

المراجع العربية:

أولاً: الكتب

- 1- إسماعيل يحيى التكريتي: "محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
- 2- سمير أبو الفتوح صالح: "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في بيئة التنافسية"، دار الأصدقاء للطباعة والنشر المنصورة، 2003.
- 3- سمير أبو الفتوح صالح: "محاسبة التكاليف: مدخل معاصر للإدارة الإستراتيجية للتكلفة"، كلية التجار، جامعة المنصورة، الجزء الأول، يناير 2005.
- 4- سمير أبو الفتوح صالح: "محاسبة التكاليف: مدخل معاصر للإدارة الإستراتيجية للتكلفة"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، الجزء الثاني، يناير 2005.
- 5- نواف فخر وحسن زكي: "محاسبة التكاليف (2)"، مطبعة الروضة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2005.

ثانياً: الدوريات:

- 1- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي: "اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا: كلية العلوم الإدارية والمالية: قسم المحاسبة، 2008.
- 2- رياض مصلح ضيف الله الشقاحين: "الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، 2005.

- 3- تيسير زاهر: "أثر بعض المتغيرات على مدى ادراك العنصر البشري لأهمية المشاركة لاتخاذ القرار" دراسة حالة على المصرف العقاري السوري- فرع الجامعة"، مجلة إربد للبحوث والدراسات، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2012.
- 4- نصر صالح محمد أحمد: "العوامل المفسرة لتأخر الطلبة في مرحلة الماجستير في العلوم المحاسبية في ليبيا من وجهة نظر الخريجين؛ دراسة حالة في كلية المحاسبة (جامعة الجبل الغربي)، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الأول 2013 .
- 5- غسان فلاح المطارنة: "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؛ دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني، 2008.
- 6- محمد علي الشريف: "أهمية كفاءة استخدام نظام محاسبة التكاليف الصناعية الفعلية في القطاع الصناعي ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة استطلاعية على بعض الشركات الصناعية في ليبيا، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، 2000.
- 7- عبدالله الفيثوري أبو شناف: "مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة"، دراسة تطبيقية على الشركة الليبية للحديد والصلب، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، 2003.
- 8- محمد نصر علي أبو درهيبة: "مدى إمكانية تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لقياس تكلفة الانتاج الزراعي"، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، 2012.
- 9- محمد سالم الصقع: "دور تكامل مداخل التكلفة الحديثة في تفعيل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، دراسة تطبيقية على الشركة العامة للإلكترونيات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، 2012.

- 10- محمد عبد الله الشرتاع: "إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في شركات التأمين"، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، 2010.
- 11- محمد مسعود الثعلب: "مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالشركة العامة للإلكترونيات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية المحاسبة غريان، 2002.
- المراجع الأجنبية:

- 1- Cooper. R., & Kaplan. R., "Measure Costs Right: Make the Right Decisions" ,Harvard Business Review, 2000.
- 2- Drury, Colin, Management Accounting For Business, 3rd. ed., Bath : UK, Patrick Bond, 2005.
- 3- Grandlich. C., "Using Activity – Based Costing In Surgery", AORN Journal, Vol.79, No.1, 2004.
- 4- Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., Introduction To Management Accounting, 13th. ed., Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall, 2005.
- 5- Khasharmeh. H., "Activity – Based Costing in Jordanian Manufacturing Companies", Diresat Administrative_ Sciences, Vol. 29, No.1, 2002.
- 6- Krishnan, Anbalagan, "An Application Of Activity Based Costing In Higher Learning Institution: A Local Case Study", Contemporary Management Research, P75-90, Vol.2, No.2, 2006.

قائمة الاستبيان

أولاً : معلومات عن الشخص المستجوب :

المؤهل العلمي :

دبلوم متوسط دبلوم عال بكالوريوس ماجستير دكتوراه

2. الوظيفة:

إدارة مالية محاسب

3. عدد سنوات الخبرة

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

ثانياً: معلومات عن صعوبات تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات:

حدد درجة الأهمية لكل فقرة من الفقرات التالية التي تعيق تطبيق مدخل تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركة العامة للإلكترونيات.

الصعوبة	درجة الأهمية لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	عدم وجود تشريعات محاسبية تلزم الشركة بتطبيق المداخل الحديثة كمدخل (ABC).				
2	عدم قيام الشركة بعقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول أهمية المداخل الحديثة كمدخل (ABC).				
3	عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف أدى إلى عدم إدراك أهمية مدخل (ABC) في الشركة.				
4	ارتفاع تكلفة تطبيق مدخل (ABC) أدى إلى صعوبة تطبيقه.				
5	عدم توفر الخبرة الكافية في مجال تطبيق مدخل (ABC) بالشركة.				
6	إن تطبيق مدخل (ABC) يتطلب عقد دورات تدريبية				

					للعاملين في الشركة مما يشكل صعوبة في تطبيقه.	
					عدم توفر برامج الكمبيوتر اللازمة لتشغيل مدخل (ABC).	7
					ضعف الرقابة على عناصر التكاليف بسبب ضعف الرقابة الداخلية في الشركة يعيق تنوع وتخصيص التكاليف غير المباشرة.	8
					اعتقاد الشركة بأن مخرجات الأنظمة التقليدية سليمة ودقيقة ولا داعي للتحويل إلى المداخل الحديثة.	9
					عدم تغيير هيكل التكاليف في الشركة أدى إلى عدم تطبيق مدخل (ABC).	10
					المنافع المتوقعة من تطبيق مدخل (ABC) أقل من تكاليف تطبيقه.	11
					اعتقاد الشركة من أن التحويل إلى مدخل (ABC) قد يزيد من قيمة الضرائب المفروضة على الشركة.	12
					عدم إدراك ومعرفة الإدارة العليا لأهمية ومزايا مدخل (ABC).	13
					عدم رغبة الإدارة العليا في تطوير أنظمة التكاليف المطبقة في الشركة.	14
					عدم وجود قسم خاص بالتكاليف في الشركة.	15
					عدد الموظفين في قسم التكاليف قليل مقارنة بحجم العمل.	16
					الموظفين في قسم التكاليف غير مؤهلين وتتقصهم الخبرة والكفاءة.	17