



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة بابل - كلية الادارة والاقتصاد  
قسم ادارة الاعمال

## دور التكاليف في ادارة أنشطة الشركات الصناعية

بحث تقدم به الطالبان

منتظر عواد كرم علاوي

منتظر جواد كاظم عبيد

الى مجلس قسم ادارة الاعمال كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس

بأشراف

أ.م.د. حيدر غني وناس الكرعاعي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



وَقُلْ وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالَمِ الْغَيْبِ

وَالشَّهَادَةِ فَيُنبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(سورة التوبة: آية ١٠٥)

الاهداء

وَجَدَ الْإِنْسَانَ عَلَىٰ وَجْهِ الْبَسِيطَةِ، وَلَمْ يَعْشْ بِمَعزِلٍ عَنِ بَاقِي الْبَشَرِ  
وَفِي جَمِيعِ مَرَاكِلِ الْحَيَاةِ، يُوجَدُ أَنَاْسٌ يَسْتَحِقُّونَ مِنَّا الشُّكْرَ  
وَأَوْلَى النَّاسِ بِالشُّكْرِ هُمَا الْأَبْوَانُ؛ لِمَا لهُمَا مِنَ الْفَضْلِ مَا يَبْلُغُ عَنَانَ السَّمَاءِ؛  
فَوُجُودُهُمَا سَبَبٌ لِلنَّجَاةِ وَالْفَلَاحِ فِي الدِّينِ وَالْآخِرَةِ.

إِلَى أَصْدِقَائِي الَّذِينَ أَشْهَدُ لَهُمْ بِأَهْمِ نِعْمِ الرَّفْقَاءِ فِي جَمِيعِ الْأُمُورِ...

أُهْدِيكُمْ خِشْيَ الْمُنَاطِعِ

## الشكر والتقدير

أحمد الله سبحانه وتعالى الذي منَّ علينا بنعمة العقل والدين، وهو القائل في محكم كتابه الكريم:

“وَأَذْكُرُ وَنِي الْأَذْكَرُ كُمْ وَأَشْكُرُ وَالِي وَلَا تَكْفُرُونِ” (صدق الله العظيم)

وقد قال رسول الله صلى الله عليه وآله وسلم:

” مَنْ صَنَعَ إِلَيْكُمْ مَعْرُوفًا فَكَافِنُوهُ، فَإِنْ لَمْ تَجِدُوا مَا تُكَافِنُونَهُ فَادْعُوا لَهُ حَتَّى تَرَوْا أَنْكُمْ قَدْ كَفَّيْتُمُوهُ

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم

بإحسان إلى يوم الدين، وبعد..

فإني أشكر الله تعالى على فضله حيث أتاح لي إنجاز هذا العمل بفضلهم، فله الحمد أولاً وآخراً

ثم أشكر أولئك الأخيار الذين مدوا لي يد المساعدة، خلال هذه الفترة، وفي مقدمتهم

أساتذتي المشرف على البحث الأستاذ/ أ. د. د. حيدر غني وناس الكرعوي

## المحتويات

الموضوع	الصفحة
الآية القرآنية	ب
الاهداء	ت

ث	الشكر والتقدير
ج	المحتويات
١	المقدمة
٣-٢	المبحث الاول (منهجية البحث)
١٥-٤	المبحث الثاني (الجانب النظري)
٢٢-١٦	المبحث الثالث (الجانب التطبيقي)
٢٤-٢٣	المبحث الرابع (الاستنتاجات والتوصيات )
٢٦-٢٥	المصادر
	الملاحق

## المستخلص

سعى البحث الحالي لقياس التكاليف على اساس الانشطة وتتضمن الفقرات التي تغطيها (الأنشطة على مستوى الوحدة، الأنشطة على مستوى الدفعة، الأنشطة على مستوى دعم المنتج، الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات) الشركات الصناعية والذي يتضمن (الشركات الصناعية) اذا انه تبنى في اطاره النظري التكاليف على اساس الانشطة المتغير المستقل و الشركات الصناعية المتغير التابع .

و تمثلت مشكلة البحث في عدم اعتماد بعض الشركات الصناعية على نظام محاسبة التكاليف لاحتساب كلفة الخدمة فضلاً عن عدم تحديد الانشطة الانتاجية ومن ثم لا تستطيع الادارة اتخاذ القرار المناسب لتسعير خدماتها بصورة عادلة ورشيدة. تكمن اهمية البحث في التعرف على الدور الكبير الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC في مساعدة الشركات الصناعية في اتخاذ القرارات من خلال تحديد الكلفة والتي يتم في ضوءها تحديد الاسعار المناسبة . يهدف البحث الى تصميم نظام لمحاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC في الشركات الصناعية لاحتساب الكلفة ليشمل تصميم دليل لمراكز التكلفة وتصنيفها كمراكز تكلفة إنتاجية أو خدمية، وتصميم دليل وحدات التكلفة لتسهيل عملية قياس التكاليف والرقابة على الخدمات، وإعداد دليل عناصر التكلفة، وتصميم المجموعة المستندية والدفترية الملائمة للنظام لغرض توفير معلومات مناسبة للإدارة لأغراض زيادة فاعلية قرارات التسعير لتلك الخدمات.

## المقدمة

تعتبر عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة من أهم واكبر المشاكل التي تواجه الشركات الصناعية وقد مرت عملية التخصيص هذه بعدة مراحل حسب الحاجة اليها وحسب تطور الأسواق والموارد والتقنيات فخلال قرن العشرين بدأت محاسبة التكاليف بشكل أساسي بالاهتمام بحساب تكلفة المخزون السلبي والذي تمحور في بداية الأمر حول التكاليف المباشرة غير ان ذلك الاهتمام اتسع فيما بعد ليشمل الأعباء الإضافية وكيفية تخصيصها على المنتجات والخدمات وصولاً لتحديد أدق لتكلفة المخزون وتركز اهتمام الأسلوب التقليدي للتخصيص على مجرد توفير بيانات مالية لغرض تقييم المخزون وتحديد تكلفة البيع ومع تسارع التطور التكنولوجي والتقني في عوامل الانتاج واجتياح المكننة وما نتج عن ذلك من تخفيض للتكاليف المباشرة المتمثلة في اجور الأيدي العاملة وتخفيض الفاقد .

كل ذلك ادى الى تزايد الانتقادات الموجهة الى الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف حيث بات عاجزاً عن توفير البيانات الاضافية التي تخدم الادارة في اتخاذ قرارات التشغيل والاستراتيجيات ، هذا القصور شكل اهم عائقاً أمام مواجهة المنافسة المحلية والخارجية وادى الى خلق اهم المشاكل التي كانت وما زالت موضع العديد من الدراسات والأبحاث المحاسبية وهو ايجاد حلول مناسبة لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة لتوفير معلومات مفيدة ودقيقة في مجال قياس تكلفة المنتج او الخدمة ولأغراض التخطيط والرقابة ، مما دفع Kaplan & Cooper في العام ١٩٨٥ بالدعوة الى تطبيق التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كبديل أكثر ملائمة لتخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات .

وتم تقسم البحث الى اربع مباحث تناولنا في الاول عن منهجية البحث اما بالمبحث الثاني الاطار النظري والمبحث الثالث الجانب التطبيقي واخير المبحث الربع الاستنتاجات والتوصيات .

## المبحث الاول

### منهجية البحث

١- مشكلة البحث:

تمثلت مشكلة البحث في عدم اعتماد بعض الشركات الصناعية على نظام محاسبة التكاليف لاحتساب كلفة الخدمة فضلاً عن عدم تحديد الانشطة الانتاجية ومن ثم لا تستطيع الادارة اتخاذ القرار المناسب لتسعير خدماتها بصورة عادلة ورشيدة.

٢- اهمية البحث:

تكمن اهمية البحث في التعرف على الدور الكبير الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC في مساعدة الشركات الصناعية في اتخاذ القرارات من خلال تحديد الكلفة والتي يتم في ضوئها تحديد الاسعار المناسبة .

٣- هدف البحث:

يهدف البحث الى تصميم نظام لمحاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC في الشركات الصناعية لاحتساب الكلفة ليشمل تصميم دليل لمراكز التكلفة وتصنيفها كمراكز تكلفة إنتاجية أو خدمية، وتصميم دليل وحدات التكلفة لتسهيل عملية قياس التكاليف والرقابة على الخدمات، وإعداد دليل عناصر التكلفة، وتصميم المجموعة المستندية والدفترية الملائمة للنظام لغرض توفير معلومات مناسبة للإدارة لأغراض زيادة فاعلية قرارات التسعير لتلك الخدمات.

٤ - فرضية البحث:

الفرضيات هي إجابات مؤقتة للتساؤلات تحتمل التأكيد أو النفي ، و عليه يمكن صياغة الفرضيات التالية وتنبتق عنها الفرضيات الفرعية الآتية :

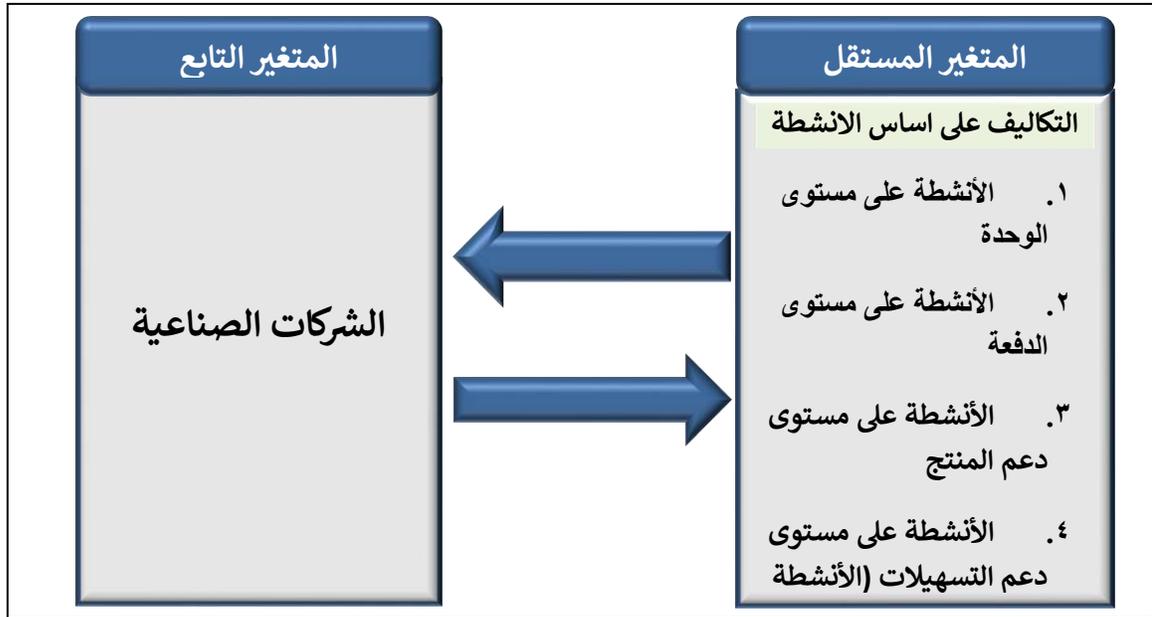
١. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الأنشطة على مستوى الوحدة والشركات الصناعية.

٢. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الأنشطة على مستوى الدفعة والشركات الصناعية

٣. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات والشركات الصناعية.

٤. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات (الأنشطة العامة) والشركات الصناعية.

٥- المخطط الفرضي للبحث



الشكل رقم (١) المخطط الفرضي للبحث

المصدر: اعداد الباحثان

٦- مجتمع وعينة الدراسة

١ ) مجتمع الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتة و الشركة العامة لصناعة البطاريات

٢ ) عينة الدراسة : تم اختيار ٣٥ فرد من الموظفين العاملين والإداريين والتي تم جمعها خلال الفترة ٢٠٢٢-٢٠٢٣ .

#### ٧- اداة البحث

تم اعتماد على الاستبانة لأنها تعتبر وسيله فعاله لجمع البيانات وقياس المتغيرات المطلوب دراستها بدقة وتم اختيار الاسئلة من خلال الاطلاع على عدد من الرسائل والابحاث المنشورة المتناولة الموضوع ذاته ومن خلال اطلاع الاستاذ المشرف تم اختيارها وصياغتها بما تناسب دراستنا هذه . ٨- منهجية البحث

أ ) في الجانب النظري : استخدم الباحث لغرض صياغة الجانب النظري للدراسة وذلك من خلال الاستعانة بالكتب ، الاطاريح والرسائل ، البحوث المنشورة في المجالات العلمية الشبكة الدولية الانترنت .

ب ) اما في الجانب العملي : استطاع الباحث أن يجمع المادة المتعلقة بمتغير الدراسة باستخدام اداة الدراسة وهي استمارة الاستبيان ( استبانة ) .

٩- الاساليب الاحصائية المستخدمة الاعتماد في عملية التحليل الاحصائي على برنامج ( SPSS ) لتحليل البيانات واختبار فرض الدراسة من خلال الادوات الاحصائية المتمثلة بال ( النسبة المئوية ، المتوسط الحسابي ، الانحراف المعياري ، اختبار T - Test )

#### ١٠- خطة البحث

وقد اقتضت طبيعة البحث تقسيمه على اربع ابحاث كان المبحث الأول متمثل بالمنهجية البحث اما المبحث الثاني الإطار النظري اما الفصل الثالث تضمن الجانب العملي من اجراءات ونتائج . والفصل الرابع تمثل بأهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها البحث . .

## المبحث الثاني

### المطلب الاول

تعريف التكاليف:

تعرف بانها "مجموعة من المبادئ والقواعد والاجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي الى تحديد تكلفة المنتج (سلعة او خدمة) والرقابة على عناصر تكاليفها لتحقيق الكفاءة الانتاجية وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على اساس سليمة".<sup>(١)</sup>

ويمكن التعبير عنها بانها : مجموع النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على سلعة او خدمة يتوقع منها ايرادا او منفعة اما نتيجة بيعها او استعمالها واذا لم يتحقق الايراد فان النفقات المدفوعة تعتبر خسارة للمشروع.<sup>(٢)</sup>

اهداف التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف الى تحقيق اربعة اهداف رئيسية هي:<sup>(٣)</sup>

١- تحديد التكاليف الفعلية للمنتج (سلعة او خدمة) .

٢- الرقابة على التكاليف.

---

<sup>1</sup> - Garrison, Ray, H. & Noreen, Eric, W: "Managerial Accounting", 11<sup>2</sup> Ed., McGraw-Hill, Singapore,(2008).

<sup>٢</sup> - نور، عبد الناصر والشريف، عليان، (٢٠٠٢). (محاسبة التكاليف الصناعية. (ط ١). عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة. ٢٠٠٦، ص ١١.

<sup>3</sup> - Hilton, Ronald w., "Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment", 6th ed., USA: McGraw-Hill Co., Inc,(2009).

٣- توفير البيانات اللازمة لخدمة اغراض التخطيط.

٤- المساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الادارية .

#### أهمية التكاليف

يمثل نظام التكاليف وسيلة يمكن من خلالها قياس وتحليل الخدمات والمنتجات بالاعتماد على مجموعة من المبادئ والاسس التي تحكم محاسبة التكاليف من خلال تبويب وتسجيل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف الثلاثة من مواد واجور ومصاريف وان وجود نظام محاسبة التكاليف يحقق الاتي : (٤)

١- قياس تكاليف المنتج (سلعة او خدمة) : يساعد نظام التكاليف في توفير بيانات تفصيلية عن أنشطة الوحدة الاقتصادية المختلفة التي تساعد في معرفة النتائج النهائية للوحدة الاقتصادية ومقدار ما تحققه من ربح او خسارة.

٢- تساعد محاسبة التكاليف في تحليل البيانات الاجمالية التي تقدمها المحاسبة المالية .

٥- ضبط عناصر التكاليف وتحقيق الرقابة عليها : يؤدي نظام التكاليف الى ضبط التكاليف وراقبتها فهو اداة لتحقيق الرقابة الداخلية من خلال تحديد مراكز المسؤولية .

#### مقومات نظام محاسبة التكاليف (٥)

١- وحدة التكلفة: هي وحدة قياس قد تتمثل بكمية منتج او خدمة او وقت انجاز والتي بالامكان تخصيص النفقات اليها بسهولة ولايستلزم ان تكون وحدة التكلفة مطابقة لوحدة الانتاج.  
٢- وحدة الانتاج: هي وحدة القياس التي تستخدم للتعبير عن المنتج النهائي سواء كان سلعة او خدمة..

٣- الفترة التكاليفية: هي الفترة الزمنية التي تغفل في نهايتها حسابات التكاليف وتستلخص عنها النتائج والتقارير الكفوية وينبغي ان تعطى على الاقل الفترة الزمنية لدورة انتاج كاملة.

٤- عنصر التكاليف: هو احد انواع الاستخدامات التي تتكون منها كلفة المنتج كالرواتب والاجور والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وغيرها سواء كانت نقدية او غير نقدية .

<sup>4</sup> - Horngren, Charles T. , Dater, Srikant M. , Foster, George , Rajan, Madhav V. & Ittner, Christopher " Cost Accounting : A Managerial Emphasis ", 13th ed., Pearson Prentice-Hall, USA, (2014.)

-النظام المحاسبي الموحد ٢٠١١، ص ٤٠٨-٤٠٩.

٥- مراكز التكاليف: هو دائرة اداء نشاط اقتصادي متجانس ويحتوي على مجموعة متماثلة من عوامل الانتاج وينتج عنه منتج او خدمة متميزة قابلة للقياس وينبغي ان يكون المركز ممثلاً لوحدة مسؤولة محددة طبقاً للهيكل التنظيمي في الوحدة الاقتصادية، ويسترشد في تحديد مراكز التكلفة بطبيعة العمليات التي تجريها الوحدة والخصائص الفنية للمنتجات والخدمات المنتجة.

٦- الاطار العام لدليل مراكز التكاليف: دليل مراكز التكاليف هو دليل رقمي للتعرف ولتحديد مراكز النشاط في الوحدة الاقتصادية من خلال تبويبها في مجاميع ذات طبيعة واحدة ومن ثم تحليلها بشكل يتلائم مع الطبيعة الفنية والهندسية والمحاسبية والكفوية.

### نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC

يمثل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) نظاماً لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف (Hilton) (Drivers Cost، ٢٠٠٩، ١٧٨) وقد عرف مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط بأنه " هو مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل وربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة أنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة<sup>(٧)</sup> (محمد وآخرون، ٢٠٠٠، ٤٢٠).

### مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة :

يعد نظام التكاليف هو ذلك الذي يصح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع التكلفة الرئيسي . ونجد من هذا التعريف إنه رغم اعتبار ABC إلا انه يبقى مصححاً ومكماً لأنظمة التكاليف الأخرى أي ليس بديلاً عنها وانما مكماً لها .

<sup>٧</sup>- محمد، حنفي زكي، (٢٠٠٠). أساسيات محاسبة التكاليف. مصر: مطبعة جامعة القاهرة. ص ٤٢٠.

في حين عرفة (السعايدة) <sup>(٧)</sup> بأنه طريقة لحساب التكلفة ومصمم لتزويد المدراء بمعلومات التكلفة للقرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى والتي من المحتمل ان تؤثر على الطاقة الانتاجية . يتضح من هذا التعريف بأنه اعتبر طريقة وليس الغرض منه حساب التكلفة ، هل معنى هذا ان الأنظمة التقليدية لا تحتسب التكلفة ؟ بالتأكيد كلا ليس هذا هو المقصود من التعريف وانما المقصود احتساب التكلفة بطريقة اكثر دقة بحيث تكون قادرة على صنع القرارات الاستراتيجية .

أما (Hilton) <sup>(٨)</sup> ، (٢٠١١) فقد عرفه على أنه يقوم على مرحلتين لتوزيع التكاليف غير المباشرة حيث يتم تجميعها في مجموعات التكلفة أولاً ثم تخصيصها على الخدمات أو المنتجات النهائية بناءً على موجهات التكلفة . ونرى تركيز هذا التعريف على توزيع التكاليف غير المباشرة باعتبار ان الأنظمة التقليدية قد تكفلت في تتبع التكلفة المباشرة وهذا تأييد على ان ال ABC لا يعتبر كلفوياً قائماً بحد ذاته وانما هو تعديل للأنظمة التقليدية ، بالإضافة الى ان التعريف قد ركز على الدقة في التوزيع حيث يتم التجميع اولاً في مجموعات التكلفة ليتسنى بعد ذلك تخصيصها بناءً على موجهات التكلفة .

ويُستنتج من أعلاه إن ال (ABC) هو أسلوب لتوزيع وتخصيص التكاليف على مرحلتين، إذ يتم في المرحلة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة في المنشأة بما يسمى مجموعات للكلف (Cost pool) وهي (عبارة عن مجمع لمجموعة متجانسة من الكلف يتم توزيعها لأكثر من هدف واحد للكلفة). وتوزع الكلف على مجموعات الكلف باستخدام ما يسمى بموجه أو محرك الكلفة (Cost Driver) ويقصد به (العامل الذي يسبب حدوث أي كلفة نشاط). لذلك يسمى أحيانا مسبب الكلفة أي انه ذو صلة سببية مع الكلفة التي يوزعها.

أما النشاط (Activity) فهو أي حدث أو معاملة تعتبر موجه أو محرك للتكلفة (Cost driver) وهو العامل السببي (Casual factor) لحدوث التكلفة ، أما في المرحلة الثانية فيتم تخصيص كلف الانشطة على أهداف الكلفة كالمنتجات أو الخدمة أو الزبون، ويتم ذلك التخصيص باستخدام موجهات الكلف

---

<sup>٧</sup> - السعايدة، فيصل جميل، (٢٠١٧) المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ص ١٢

<sup>٨</sup> - Hilton, Ronald w., "Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment", 6th ed., USA: McGraw-Hill Co., Inc,(2011).

مزايا التكاليف على اساس الانشطة ABC فتتمثل بالاتي:<sup>(٩)</sup>

أ- مقياس أفضل للربحية : يوفر ABC تكاليف أكثر موضوعية وتفصيلا للمنتج مما يوفر مقاييس لربحية المنتجات والزيائن اكثر دقة وتساعد في صياغة افضل للقرارات الاستراتيجية الخاصة بالتسعير وتقسيم الاسواق.

ب-اتخاذ قرارات بشكل افضل: يوفر ABC مقاييس اكثر موضوعية للأنشطة وموجهات الكلفة تساعد المدراء في تحسين قيمة المنتجات والعمليات عن طريق تحسين قرارات تصميم المنتجات وقرارات دعم افضل للزبون.

ج-تحسين العمليات: يوفر ABC معلومات تساعد في تحديد المواقع التي تكون فيها حاجة لتحسين العمليات.

د-تقدير التكاليف: تحسين احتساب تكاليف المنتجات يؤدي الى تقديرات أفضل لتكاليف الاوامر مما يساعد في عملية تسعير وتخطيط تلك الاوامر.

الانتقادات الموجهة الى نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC فتتمثل بالاتي:<sup>(١٠)</sup>

١. يركز على القرارات الاستراتيجية في الامد الطويل الاجل، بينما تحتاج الشركات ايضا الى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الامد القصير.

٢. لا يساهم في توضيح العلاقة بين الانشطة وبين رضا الزبون ، حيث ان الاخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع الشركات الهادفة الى الربح.

٣. يفترض ان العلاقات بين الموارد لاقتصادية والانشطة وبين الانشطة والمنتجات هي علاقة خطية طردية.

٤. تكلفة تطبيقه مرتفعة جدا وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخليا.

الية تخصيص التكاليف غير المباشرة على اساس الانشطة

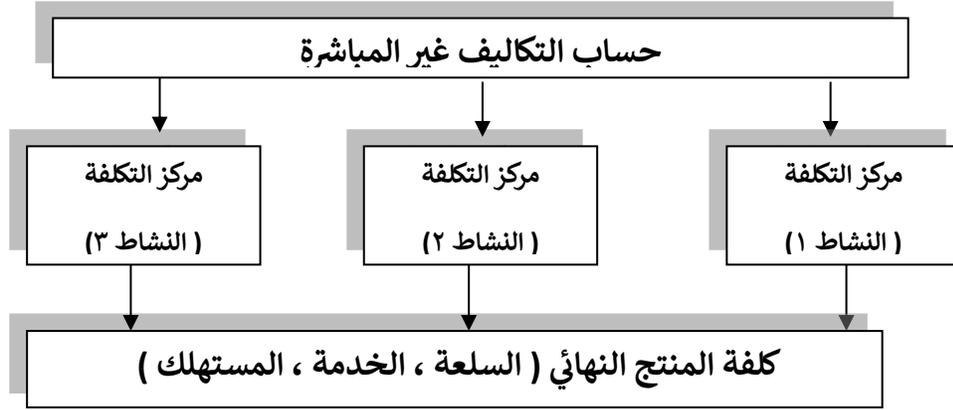
<sup>9</sup> - Blocher Sidney J. and Dornbusch, Victoria. (2010). ActivityBased Costing for A Hospice. Strategic,p133.

<sup>١٠</sup> - درغام، ماهر موسى حامد، (٢٠٠٥). تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه غير منشورة. الأردن. الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.

يوضح شكل (١) الية تخصيص التكاليف غير المباشرة على اساس الانشطة

شكل ( ١ )

الية تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة



(Drury,Colin,2005, Management Accounting for Business , 3 ed Bath,UK ,Patrick Bond,p350)

خطوات توزيع التكاليف غير المباشرة على اساس الانشطة وهي: <sup>(١١)</sup>

١- تحديد وتعريف الانشطة ومجمعات الانشطة.

٢- تتبع لتكاليف بصورة مباشرة للأنشطة واهداف الكلفة.

ج- تخصيص التكاليف لمجمعات كلف الانشطة

٧- احتساب معدلات الانشطة

٨- تخصيص التكاليف لأهداف الكلفة باستخدام معدلات الانشطة ومقاييس الانشطة

قرارات التسعير: تعد عملية تحديد السعر لمنتج او خدمة معينة لاي وحدة اقتصادية من اهم القرارات التي تواجه المدير ، وهي ايضا من اكثرها صعوبة ويعود ذلك للعوامل التي تؤثر في السعر والتي يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار عند تحديده اهمها ما يتعلق بالتكلفة وما تمثله من اعباء يستلزم من سعر البيع تغطيتها من اجل استمرار الوحدة الاقتصادية في نشاطها.

طرق التسعير : وتتمثل بالاتي <sup>(١٢)</sup>

<sup>11</sup> - Atkinson, a., Banker, Rajiv D., Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark. (2007).

Management Accounting, (2 ed.). New Jersey: Prentice-Hall,p91-92.

<sup>١٢</sup> - جهماني، عمر عيسى وزهير، أحمد محمد، (٢٠١٣). تطبيق نظم محاسبة التكاليف في البنوك التجارية العاملة في الأردن: دراسة ميدانية. مجلة أبحاث اليرموك، ٢٤١-٢٤٥، ٣، (٢)

- ١- طريقة اجمالي التكاليف: ان سعر البيع يتم تحديده وفق هذه الطريقة عن طريق حساب اجمالي التكاليف للمنتج (سلعة او خدمة)، واطافة نسبة معينة تمثل الارباح فالوحدة قد تقرر مستوى او معدلا معيناً يمثل الارباح التي في تحقيقها كبديل عام لقرارات التسعير.
- ٢- طريقة التكاليف الحدية مضافا اليها نسبة : بدلا من تسعير المنتجات او الخدمات باضافة الربح الحدي الى اجمالي التكاليف ، قد تقوم الوحدة الاقتصادية باضافة الربح الحدي الى التكاليف الحدية ، (التكاليف الحدية للانتاج او التكاليف الحدية للمبيعات ) ويطلق على هذه الطريقة في بعض الاحيان - طريقة السعر المرتفع.
- ٣- طريقة تحديد السعر الادنى: السعر الادنى هو السعر الذي يجب تحقيقه والذي يغطي التكاليف - التكاليف المجمعة لا نتاج وبيع المنتج.

### ابعاد التكاليف على أساس الأنشطة<sup>(١٣)</sup> : ABC

يعرف النشاط بأنه حدث أو عمل أو جزء من عمل يتم القيام به لتحقيق هدف معين. ويمكن التعرف على أنشطة مشروع ما من خلال مراجعة الخرائط التنظيمية وموازنة الأنشطة المعاونة فضلاً عن المقابلات الشخصية مع أفراد الوحدة الاقتصادية لتحديد ماذا يفعلون من اجل استمرار المشروع والغرض من تحديد الأنشطة هو من أجل تحديد تكلفتها وفق ما يعرف بالتسلسل الهرمي للتكلفة (Cost Hierarchies) حيث تقسم الأنشطة وفق هذا التسلسل إلى أربعة ابعاد وهي:

الأنشطة على مستوى الوحدة :

ترتبط الأنشطة عند هذا المستوى مع عدد الوحدات المنتجة، اذ انه تتناسب كمية الاستهلاك من الموارد مع عدد الوحدات المنتجة، أي إذا كانت هناك زيادة ١٠% في الإنتاج فأنها تستهلك موارد

---

<sup>١٣</sup> - نور، عبد الناصر والشريف، عليان، (٢٠١٢). محاسبة التكاليف الصناعية. (ط ١). عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ص ٣٧.

إضافية ١٠% من كلفة هذا النشاط وتتضمن مصاريف هذا المستوى مواد مباشرة وأجوراً مباشرة وكلف طاقة وغيرها.

الأنشطة على مستوى الدفعة :

هذه الأنشطة يتم تأديتها لكل مجموعة من الوحدات المنتجة بدلاً من الوحدة الواحدة، بصرف النظر عن عدد الوحدات المنتجة، أي أن الأنشطة والعمليات التي تتعلق بدفعة إنتاج أو خدمات وغير متعلقة بوحدة واحدة ما.

ج- الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات :

وتتضمن الأنشطة المطلوبة لدعم الخط الإنتاجي، ولكن لا يتم انجازها مع كل وحدة منتجة أو دفعة إنتاج جديدة، ومن أمثلتها نشاط الهندسة وجدولة الإنتاج، وتؤدي إلى زيادة كلفة الأنشطة مع ازدياد عدد المنتجات.

٩- الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات (الأنشطة العامة):

وتتضمن الأنشطة العامة التي يتم تقديمها على مستوى الوحدة الاقتصادية كلها لغرض انجاز العملية الإنتاجية والتي تخدم كل الأقسام ومن ثم لا يمكن تخصيص كلف هذه الأنشطة لقسم محدد مثلاً تدفئة المصنع، إعداد شبكة الحاسوب، الحراسة، توفير القروض وغيرها من الأنشطة.

## المطلب الثاني

مزايا وعيوب التكاليف على اساس الأنشطة

مزايا التكاليف على أساس الأنشطة (١٤) (ABC)

١- توفير قياس عادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس السبب والنتيجة أي العلاقة المسببة لحدوث التكاليف وليس على الأسس المتعلقة بحجم الإنتاج مما يساعد في اتخاذ قرارات إدارية عادلة وتقديم معلومات مفيدة تتعلق بالنشاط أولاً وبالإنجاز المرتبط به ثانياً .

<sup>١٤</sup> - فرحات، منى خالد، (٢٠٠٥). نظام التكلفة حسب الأنشطة (ABC) مع دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سورية. المجلة العربية للإدارة، ٢٦ (٢)، ١٤٩-١٦١.

- ٢- تطوير عمل إدارة الوحدة الاقتصادية لأنه من خلال التعرف على الأنشطة التي تسبب التكاليف يمكن السيطرة عليها وزيادة فاعلية الرقابة عليها ومن ثم يصبح الأمر مراقبة الأنشطة وليس مراقبة التكاليف كما كان سائداً .
- ٣- يساعد في تخفيض التكاليف وهو الهدف الذي تسعى إليه كل وحدة اقتصادية وذلك من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تؤدي إلى زيادة التكاليف والأنشطة التي تخفض التكاليف .
- ٤- يساعد في عملية تقويم الأداء لأنشطة الوحدة الاقتصادية والعاملين فيها من خلال تحليل الأنشطة وتحديد موجهات الكلفة مما يساعد في إيجاد معايير دقيقة في تقويم الأداء .
- ٥- يساعد على تخفيض الكلف المشتركة كما يساهم في زيادة كفاية الأقسام والأنشطة وفهم أفضل للإدارة في توليد الأرباح وزيادة الربحية .
- ٦- يحقق ال حالة تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها حيث أن تحديد دور كل نشاط من الإنتاج ، وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات ، والأنشطة غير المستغلة بالكامل ، يساعد في معالجتها ، ويخفض كلفتها .
- ٧- أن قياس تكلفة الوحدة بدقة يساعد المدراء في تحديد أسعار البيع وتقويم الربحية بصورة أفضل وتحسين مقاييس الأداء .
- ٨- تغير تحديد التكلفة على أساس النشاط من نظرة المديرين للعديد من التكاليف الإضافية والتي كان يعتقد في الماضي أنها غير مباشرة ( مثل القوى المحركة والتفتيش وأعداد الآلات ) حيث أصبحت تحدد لأنشطة محددة ويمكن اعتبارها قابلة للتتبع للمنتجات الفردية.

### عيوب التكاليف على أساس الأنشطة ( ABC )<sup>(١٥)</sup>

- ١- أن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهد كبير وهذا ما يجعل العديد من الشركات تتردد في استخدامه .

<sup>١٥</sup> - عطية، أحمد صلاح، (١٩٩٨). محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية. (ط١). الرقازيق: مكتبة التكامل للنشر والتوزيع، ص٧٥.

٢- كلما اتجه حجم المنظمة إلي الصغر مثل شركات الإنتاج الفوري حيث تتعدد الطلبيات مع صغر حجم الطلبيات فإن تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلف للغاية بما يتعارض مع اعتبار هدف تخفيض التكاليف الذي تنشده تلك الشركات .

٣- أن كفاءة استخدام تكاليف على اساس الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الإختيار السليم لمسببات التكلفة وذلك ليس بالأمر السهل حيث يتطلب الأمر اختيار أكثر مسبب مناسب لتكلفة النشاط ودراسة سلوك التكاليف وفقا لهذا المسبب.

٤- عملية الحصول على معلومات دقيقة يمكن الإعتماد عليها سواء في تحديد تكاليف الأنشطة أو في اختيار مسببات التكلفة أمر في غاية الصعوبة إذا أخذنا النقطتين التاليتين في الحسبان :

أن هذه المعلومات تعتمد بشكل كبير علي الملاحظة الشخصية التي تختلف من شخص لآخر.

أن المعلومات عرضة للتغيير بشكل مستمر سواء بسبب أثر التغيرات التكنولوجية على أساليب تنفيذ الأنشطة المختلفة أو بسبب آثار التضخم على تكاليف الأنشطة.

### المشاكل المرتبطة بتطبيق التكاليف على أساس الأنشطة ( ABC )

هناك بعض المشاكل التي ظهرت عند التطبيق العملي ل تكاليف الأنشطة هذه المشاكل حاول المهنيون وكتاب الفكر المحاسبي ايجاد الحلول لها وسوف نذكر ثلاثة من أشهر المشاكل التطبيقية :-<sup>(١٦)</sup>

المشكلة الأولى – مدى استغلال الطاقة المتاحة

في بعض الأحيان لا يتم إستغلال الطاقة المتاحة لأحد الأنشطة بالكامل وعليه فإن ذلك الجزء من التكاليف الثابتة المرتبطة بذلك النشاط لا يصح توزيعها بالكامل على وحدة المنتج وانما يتم تحميل المنتج بالجزء المستغل فقط وهنا تظهر مشكلة كيفية معالجة الجزء غير المستغل من تلك التكاليف وقد كان الحل المقترح لتلك المشكلة أن يتم تحميل ذلك الجزء من التكاليف غير

<sup>١٦</sup> - عبدالله، سليمان حسن، (٢٠٠٤). أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن: دراسة تطبيقية في إحدى الجامعات الأردنية الخاصة. المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، ٧ (١)، ٢٠٧.

المستغلة على قائمة الدخل باعتباره من الأعباء العامة ولا تحمل بها تكلفة المنتج وتعد هذه المعالجة خروجاً على تكاليف النشاط وتطبيقاً لمدخل التكلفة المستغلة .

المشكلة الثانية – إختيار مسببات التكلفة

عند تحديد الأنشطة والأعمال التي تمارس داخل المنظمة ربما نجد إن لكل نشاط يمكننا عمل عدد كبير من مسببات التكلفة فكيف يتم المفاضلة بين هذه المسببات وكذلك قد يتم عمل مجمع تكلفة مكون من مجموعة من الأنشطة الفرعية الصغيرة والتي عادة ما تكون غير متجانسة فكيف تتم أيضا المفاضلة بين مسببات التكلفة المناسبة لهذا المجمع ، ويمكن لحل هذه المشكلة استخدام بعض الأساليب الإحصائية مثل أسلوب تحليل الإرتباط وذلك لتحديد درجة الإرتباط بين الأنشطة المجمعها سوا في مجمع واحد للتكلفة وكذلك يمكن استخدام نفس الأسلوب لاختيار مسبب التكلفة صاحب أكبر معامل ارتباط مع عناصر التكاليف الخاصة بذلك النشاط .

المشكلة الثالثة – ارتباط قيمة المنتج بالأنشطة

قد يتضح أن هناك نوعية من الأنشطة التي تمارس في المنظمة ولا تضيف قيمة للمنتج ولحل هذه المشكلة ينبغي حصر هذه الأنشطة للتخلص منها نهائياً ، وفي حالة عدم القدرة على التخلص من بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج فإنه لابد من استبعاد التكاليف الخاصة بهذه الأنشطة من التحميل على المنتجات وتعالج باعتبارها أعباء عامة في قائمة الدخل.

**التكاليف على أساس الأنشطة ( ABC ) في المنشآت الخدمية والتجارية<sup>(17)</sup>**

هناك العديد من تطبيقات تحديد التكلفة على اساس النشاط في المنشآت الخدمية والتجارية فالمدخل العام ل ABC في المنشآت الخدمية والتجارية يتشابه معاه في المنشآت الصناعية حيث يتم تقسيم التكاليف الى مجوعات تكلفة متجانسة وتصنف وفقاً للتكاليف على مستوى وحدة المخرجات والتكاليف على مستوى الدفعة وتكاليف دعم الخدمة ودعم التسهيلات ويجب ان تكون مجوعات التكلفة متوافقة مع الأنشطة وتخصص التكاليف باستخدام محركات التكلفة التي تحتوي على علاقة السبب الأكثر بتكاليف مجمع الكلفة ويجب ان تتغلب المنشآت الخدمية والتجارية أيضاً على مشاكل القياس وأسس التخصيص ، فعلى سبيل المثال تتبع بعض البنوك هذا المدخل فانها تحسب تكاليف الأنشطة المختلفة مثل فتح واقفال الحسابات ، ادارة الرهون

<sup>17</sup> - Hughes, Susan B and Gjerde, Paulson. (2003). Do Different Cost System Make a Difference. Management Accounting Quarterly, 5 (1), 22-30.

العقارية ، بطاقات الإئتمان ... الخ وتستخدم معدلات تكلفة الأنشطة لحساب تكلفة الخدمات المقدمة .

### مقارنه بين الكلفة التقليدي و ال ABC<sup>(١٨)</sup>

الكلفة التقليدي	ال ABC
١- يقدم معلومات كفوية عن وظيفه كامله بمعنى معلومات تجميعيه لمختلف الانشطة التي يمر بها المنتج حتى اكتماله ومن الصعب تحليلها	١- يقدم معلومات كفوية اكثر تفصيلا فيوضح كلفة كل نشاط من الانشطة التي يمر بها المنتج حتى اكتماله
٢- يركز على المنتجات باعتبارها هدف الكلفة مما يؤدي الى تقديم النتائج بصوره اجمالية ولا يقدم اي تفاصيل عنها	٢- يركز على المنتجات بوصفها الهدف الثاني للكلف وهذا يميزه بانه يعطي تفصيل اكبر من حيث المعلومات التي يقدمها (مالية او غير مالية )
٣- استخدام حوض واحد للكلف لكل قسم او وظيفة او هدف كلفة او يتم فيه تجميع كل الكلف المخصصة بهدف الكلفة (منتج ، قسم ، زبون ، الخ ) ثم تضاف اليها الكلف غير المباشرة الموزعة	٣- يستخدم العديد من احواض (مجمعات) الكلف لكل قسم او وظيفة او اي هدف كلفة اخر وذلك بسبب استخدام العديد من الانشطة ويتم تحديد كلفة المنتج بتجميع كلف الانشطة التي قامت بإنتاجه
٤- يتم تقسيم المجموع على عدد المنتجات لاستخراج كلفة الوحدة الواحدة وهو ما يشير اليه (Horngren) بمدخل (نشر التكلفة) أي استخدام متوسط عام لنشر التكلفة بشكل موحد على المنتجات مما قد ينتج تحديد تكلفة المنتج بأقل او أكثر من اللازم أو يكون هناك خطأ متبادل في تحديد كلفة المنتجات	٤- ان هدف الكلفة الاول هو النشاط لكون المنتج يتكون من خلال مروره في اكثر من نشاط لذلك سيكون هنالك اكثر من حوض لكل منتج وبالتالي تكلفة المنتج ستكون اكثر دقة بناءاً على استغلاله للأنشطة
٥- يتم استخدام اسس التوزيع المالية (النقدية ) بصوره واسعه مثل كلفة العمل وكلفة المواد... الخ	٥- يتم استخدام اسس التوزيع (موجهات الكلف) عباره عن متغيرات غير مالية (الكمية) وهذا لا يعني ان ال ABC لا يستخدم احيانا اسسا ماليه ولكنه يفضل الاسس غير المالية

<sup>١٨</sup> - تشارلز هورنجرن ، واخرون ، ٢٠٠٩ ، كتاب محاسبة التكاليف ، الطبعة الاولى ، دار المريخ المحاسبة الادارة والأعمال الكتب العربية ، ص ١٤٥ .

<p>تفاديا للانحرافات في التوزيع وزيادة في الدقة</p>	
<p>٦- يتم استخدام الحاسوب بشكل واسع بسبب كثرة الأنشطة والتعقيدات التي تواجه مستخدم ومصمم ال وتعدد موجهاات الكلف وبالرغم ان الكلف الناتجة من استخدام الحاسوب ستكون اكبر ، الا ان المنافع ستكون متزايدة من حيث السرعة انجاز العمليات وتقديم البيانات بأكثر دقة</p>	<p>٦- لا تعتمد الانظمة التقليدية كثيراً على الحاسوب كما هو الحال في ال ABC بسبب بساطة العمليات وعدم وجود تعقيدات تواجه مستخدم هذه الانظمة</p>

## المبحث الثالث

### الجانب التطبيقي

اولاً: نبذة مختصرة عن الشركات الصناعية عينة البحث

#### أ- الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية :

الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية من اكبر الشركات التابعة لوزارة الصناعة.

تأسست عام ١٩٧٠ بعد دمج عدة شركات: -

١. شركة استخراج الزيوت.

٢. شركة الرافدين لصناعة المنظفات.

٣. شركة بذور القطن.

٤. شركة الطباعة الصناعية.

٥. شركة صابون ابو الهيل.

#### ب- الشركة العامة لصناعة البطاريات :

تأسست الشركة عام ١٩٨٥ وهي او شركة مساهمة مملوكة بالكامل للقطاع الخاص وتعمل في مجال

المنتجات التالية: -

١. البتروكيمياويات ( البولي بروبيلين ).

٢. الكيماويات / ثاني اوكسيد التانيوم.

٣. المعدنية / اسلاك معدنية.

٤. صناعة اخرى / مثل بطاريات السيارات وصناعة الكارتون.

٥. مجال الخدمات.

## ثانيا : وصف متغيرات التكاليف على اساس الانشطة وتشخيصها :

يهدف اعطاء وصف وتشخيص التكاليف على مستوى الانشطة بشمولية اكثر سيتم وصف لابعادها وتشخيصها على وفق ما أسفرت عنه نتائج البحث الميدانية للمنظمات الصناعية عينة البحث أعلاه وعلى النحو الآتي :

١- الانشطة على مستوى الوحدة : تشير نتائج الجدول ( ١ ) الى المعدل العام الانشطة على مستوى الوحدة ( X- ٥X ) حيث بلغت شدة اجابة افراد العينة ( ٧٧ % ) بوسط حسابي ( ٢,٩٠ ) وهو اعلى من الوسط الفرضي وانحراف معياري بلغت قيمته ( ٩٠,٠ ) الامر الذي يعكس اهتمام المؤسسات الصناعية المبحوثة عينة البحث باكتساب المعرفة من مصادرها وان أعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في اغناء هذا البعد هي ( تعتمد المؤسسة في الانشطة على مستوى الوحدة على الخبرات الداخلية ( ١X ) ولا سيما في الشركة العامة لصناعة البطاريات حيث كانت شدة الاجابة ( ٨٦,٢ % ) بوسط حسابي ( ٣,٣٦ ) وانحراف معياري ( ٧١ . ٠ ) . بينما كانت أقل نسبة في هذا أبعد لفقرة ( تسعى المؤسسة لإقامة تحالفات معرفية مع المؤسسات المحلية الأخرى لتبادل المعرفة ( X ) ولا سيما في الشركة العامة لصناعة البطاريات حيث كانت شدة الاجابة ( ٠ ٤,٤ % ) بوسط حسابي ( ١,٧٧ ) وانحراف معياري ( ١٦ . ١ % ) وهذا يعني عدم سعي المؤسسة الى القامة المؤسسات المحلية . وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى " وجود علاقة تحالفات معرفية مع ارتباط ذات دلالة إحصائية ومعنوية بين الانشطة على مستوى الوحدة والشركات الصناعية .

جدول رقم ( ١ )

التوزيع التكراري ، والوسط الحسابي ، وشدة الإجابة ، والانحراف المعياري لإجابة افراد العينة لمتغيرات التكاليف على اساس الانشطة

انحراف معياري	شدة الإجابة	متوسط الموزون	لا اتفق تماما					متغيرات التكاليف على اساس الانشطة	X <sub>1</sub>
			1	2	3	4	5		
0.71	%86.2	3.36	-	-	5	13	18	X <sub>1</sub>	الانشطة على مستوى الوحدة
1.16	%54.4	1.77	-	17	4	9	3	X <sub>2</sub>	
0.71	%31.6	3.13	3	1	4	20	11	X <sub>3</sub>	
1.03	%81.6	3.13	-	5	2	13	17	X <sub>4</sub>	
0.90	%31.2	3.11	1	2	1	20	12	X <sub>5</sub>	
0.90	%77	2.90							المعدل العام

المصدر: اعداد الباحثان وفقا لنتائج الحاسوب (spss)

انحراف معياري	شدة الإجابة	متوسط الموزون	لا اتفق تماما					متغيرات الشركات الصناعية	X <sub>2</sub>
			1	2	3	4	5		
0.92	%80			2	11	20	3	X <sub>6</sub>	الانشطة على مستوى الدفعة
0.97	76.6	4	1	3	5	19	8	X <sub>7</sub>	
0.71	73.2	3.83	-	4	3	18	11	X <sub>8</sub>	
0.80	75	3.66	-	3	8	20	5	X <sub>9</sub>	
0.73	87.2	3.75	-	2	5	23	6	X <sub>10</sub>	
0.82	%76.6	3.83							المعدل العام

المصدر: اعداد الباحثان وفقا لنتائج الحاسوب (spss)

انحراف معياري	شدة الاجابة	متوسط الموزن	لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما	متغيرات التكاليف على اساس الانشطة	X <sub>3</sub>
			1	2	3	4	5		
0.85	%76	3.80	-	2	5	21	6	X <sub>11</sub>	الانشطة على مستوى دعم المنتج المعدل العام
1.05	%70	3.50	-	4	6	15	6	X <sub>12</sub>	
1.05	%75	3.75	-	9	5	15	9	X <sub>13</sub>	
0.82	%81	4.05		1	5	20	10	X <sub>14</sub>	
0.88	%77.6	3.88	1	2	4	22	7	X <sub>15</sub>	
0.730	%75.9	3.78							
0.93	%75.9	3.78							

المصدر: اعداد الباحثان وفقا لنتائج الحاسوب (spss)

انحراف معياري	شدة الاجابة	متوسط الموزن	لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما	متغيرات التكاليف على اساس الانشطة	X <sub>4</sub>
			1	2	3	4	5		
0.70	%88.2	4.11	-	1	4	21	10	X <sub>16</sub>	الانشطة على مستوى دعم التسهيلات المعدل العام
0.96	%68.8	3.44	-	8	8	16	4	X <sub>17</sub>	
0.67	%78.8	3.94		1	6	23	6	X <sub>18</sub>	
0.96	%73.8	3.44	1	6	8	18	3	X <sub>19</sub>	
0.74	%74.4	3.69	-	3	8	22	3	X <sub>20</sub>	
0.90	%77	2.90							

المصدر: اعداد الباحثان وفقا لنتائج الحاسوب (spss)

ب - الانشطة على مستوى الدفعة : تشير نتائج الجدول ( ١ ) الى المعدل العام لأنشطة على مستوى الدفعة ( X - X<sub>16</sub> ) حيث بلغت شدة اجابة افراد العينة ( % ٧٦,٦ ) بوسط حسابي (

( ٣,٨٣ ) وهو أعلى من الوسط الفرضي وانحراف معياري بلغت قيمته ( ٦,٨٢ ) الامر الذي يعكس اهتمام المؤسسة الصناعية لحفظ المعرفة والافادة منها في المؤسسة المبحوثة عينة البحث ولا سيما في الشركة لصناعة الزيوت النباتية وان أعلى نسبة للفقرات التي اسهمت في اغناء هذا البعد هي ( تقوم المؤسسة بحفظ المعرفة في حواسيب مركزية يمكن الرجوع اليها والافادة منها من لدن الآخرين X حيث كانت شدة الاجابة ( ٨٠ % ) بوسط حسابي ( ٤ ) وانحراف معياري ( ٠,٩٢ ) بينما كانت اقل نسبة في هذا البعد للفقرة ( يجري التحديث المستمر للمعارف المخزونة X ) حيث كانت شدة الاجابة ( ٧٣ . ٢ % ) بوسط حسابي ( ٣,٦٦ ) وانحراف معياري ( ٠,٧١ ) ، وهذا يشير الى اهتمام المؤسسة باجراء التحديث المستمر على المعارف المخزونة ولا سيما في الشركة العامة الصناعة الزيوت النباتية . وهذا ما يثبت علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الانشطة على مستوى الدفعة والشركات الصناعية .

ت\_ على مستوى دعم المنتج.

تشير نتائج الجدول ( ٣ ) الى المعدل العام لانشطة على مستوى دعم المنتج ( X - ١XL ) وتوزيعها حيث بلغت شدة اجابة افراد العينة ( ٧٥,٩ % ) بوسط حسابي ( ٣,٧٨ ) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي وانحراف معياري بلغت قيمته ( ٠,٩٣ ) الامر الذي يعكس اهتمام المؤسسة المبحوثة بتوزيع المعرفة على العاملين وان اعلى نسبة الفقرات التي أسهمت في اغناء هذا البعد هي ( تعمل المؤسسة بأسلوب الفريق لتحقيق مناقلة الخبرة والمعرفة بين العاملين X ) حيث كانت شدة الاجابة ( ٧٧,٦ % ) بوسط حسابي ( ٣,٨٨ . % ) وانحراف معياري ( ٠,٨٨ ) ولا سيما في الشركة العامة لصناعة البطاريات بينما كانت اقل نسبة في هذا البعد للفقرة ( تصدر المؤسسة منشورات علمية حول العمل يتم من خلالها الانشطة على مستوى دعم المنتج X ) حيث كانت شدة الاجابة ( ٧٠ % ) بوسط حسابي ( ٣,٠ ) وانحراف معياري ( ١,٠٥ ) وهذا يؤشر اهتمام المؤسسة بالعمل على وفق اسلوب الفريق لتحقيق مناقلة الخبرة والمعرفة . وهذا ما يثبت وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية احصائية بين الانشطة على مستوى دعم المنتج والشركات الصناعية

٥- الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات : تشير نتائج الجدول ( 5 ) الى المعدل العام للأنشطة على مستوى دعم التسهيلات ( X - ٢٠X16 ) حيث بلغت شدة اجابة افراد العينة ( 77 % ) بوسط حسابي ( 90٣ ) وهو أعلى من وسط الفرضي وانحراف معياري بلغت قيمته ( ٠9٠ ) وان اعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في اغناء هذا البعد هي ( تعتمد المؤسسة في الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات على التوجيه والارشاد ) ( X ١٦ ) حيث كانت شدة الاصابة ( ٨٢ . ٢ % ) بوسط حسابي ( ٤,١١ ) وانحراف معياري ( ٠,٧٠ ) ولاسيما في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية بينما كان اقل نسبة في هذا البعد للفقرتين ( هنالك تحويل صلاحيات عالي للعاملين في انجاز الاعمال ١٧ x ١ ) ( يواجه العاملون صعوبة في الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات بسبب التخوف من حدوث اخطاء في العمل ١٩ x ١ ) في الشركة العامة لصناعة المواد الانشائية و احيانا في الشركة العامة لصناعة البطاريات حيث كانت شدة الاجابة لهما ( ٦٨,٨ % ) بوسط حسابي ( ٣,٤٤ ) وانحراف معياري ( ٦9٠ ) . وهذا مايبث وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية واحصائية بين الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات والشركات الصناعية

ثالثا : وصف متغير الشركات الصناعية وتشخيصه :

تشير نتائج الجدول ( ٣ ) الى المعدل العام للأنشطة على مستوى الدفعة ( ١٧5 ٧ ) حيث بلغت شدة الاجابة لافراد العينة ( ٧٦,٨ % ) بوسط حسابي ( ٣,٨٤ ) وهو أعلى من الوسط الفرضي وانحراف معياري بلغت قيمته ( ٨٩ . ٠ ) الامر الذي يعكس اهتمام المؤسسة بتحسين الأداء المنتظمي لها وان أعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في اغناء هذا البعد هي ( تستطيع المؤسسة من خلال التكاليف على اساس الأنشطة اتخاذ القرارات للمنظمة ٧٤ ) ولاسيما في الشركة العامة لصناعة للزيوت النباتية حيث كانت شدة الاجابة ( ٨٢ . ٢ % ) بوسط حسابي ( ٤,١١ ) وانحراف معياري ( ٧٨ . ٠ ) بينما كانت أقل نسبة في هذا البعد للفقرة ( تحقق المؤسسة ارباح مالية من خلال التكاليف على اساس الأنشطة ٧٥ ) حيث كانت شدة الاجابة ( ٦٨,٢ % ) بوسط حسابي ( ٣,٤١ ) وانحراف معياري ( ١٠٠٥ ) وهذا يدل على اهتمام المؤسسة لعمليات التكاليف على

اساس الانشطة ودورها في تحسين الشركات الصناعية ، ولاسيما في الشركة العامة لصناعة البطاريات .

### جدول ( 3 )

التوزيع التكراري ، الوسط الحسابي ، وشدة الاجابة ، والانحراف المعياري لإجابه افراد العينة لمتغير الشركات الصناعية في عينة البحث

انحراف معياري	شدة الاجابة	متوسط الوزن	لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما	متغير الشركات الصناعية	y
			1	2	3	4	5		
0.89	%78.8	3.94	-	3	6	17	10	y1	
0.92	%78.8	3.94	-	4	4	18	10	y2	
0.78	%82.2	4.11	-	2	3	20	11	y3	
0.82	%76	3.80	-	3	7	20	6	y4	
1.05	%68.2	3.41	1	7	9	14	5	y5	
0.89	%76.8	3.84						المعدل العام	

المصدر: اعداد الباحثان وفقا لنتائج الحاسوب (spss)

وبناء على ماتقدم من تحليل يمكن ترتيب متغيرات الدراسة وبحسب طبيعة المتغيرات ولهذا استخدم الباحث لهذا الغرض الوسط الحسابي الموزون والانحراف المعياري ومثلما مبين في الجدول ( ٤ )

### الجدول رقم ( ٤ )

التحليل الاحصائي لترتيب ووصفها متغيرات عمليات التكاليف على اساس الانشطة من المؤسسة قيد البحث

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات
الاول	0.91	3.90	الانشطة على مستوى الوحدة
الثاني	0.82	3.83	الانشطة على مستوى الدفعة
الثالث	0.93	3.78	الانشطة على مستوى دعم المنتج
الرابع	0.80	3.72	الانشطة على مستوى دعم التسهيلات

المصدر: اعداد الباحثان وفقا لنتائج الحاسوب (spss)

يتضح من خلال النتائج الواردة في الجدول اعلاه ما يأتي :

١. كان الوسط الحسابي الموزون العام للإجابات العينة فيما يخص متغير الأنشطة على مستوى الوحدة ( ٣,٩٠ ) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ ( ٣ ) فيما بلغ الانحراف ( ٠ . ٩١ ) .

٢. كان الوسط الحسابي الموزون العام للإجابات العينة فيما يخص متغير الأنشطة على مستوى الدفعة ( ٣,٨٣ ) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ ( ٣ ) فيما بلغ الانحراف المعياري ( ٠ . ٨٢ ) .

٣. كان الوسط الحسابي الموزون العام للإجابات العينة فيما يخص متغير للأنشطة على مستوى دعم المنتج ( ٣,٧٨ ) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ ( ٣ ) فيما بلغ الانحراف المعياري ( ٠ . ٩٣ ) .

٤. كان الوسط الحسابي الموزون العام للإجابات العينة فيما يخص متغير الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات ( ٣,٧٢ ) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ ( ٣ ) فيما بلغ الانحراف المعياري ( ٠ . ٨٠ ) .

وعليه يتضح من النتائج السابقة ان المؤسسات الصناعية عينة البحث تتباين في تبني متغيرات عمليات التكاليف على اساس الأنشطة وترتيبها اذ برز من خلال الوسط الحسابي الموزون البالغ ( ٣,٩٠ ) والانحراف المعياري البالغ ( ٠ ,٩١ ) انها تتبنى متغير الأنشطة على مستوى الوحدة في المقام الاول ثم يأتي بعد ذلك متغير الأنشطة على مستوى دعم المنتج بوسط حسابي موزون ( ٣٠٧٨ ) وانحراف معياري قدره ( ٠ . ٩٣ ) واخيرا يأتي متغير الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات بوسط حسابي ( ٣,٧٢ ) وانحراف معياري قدره ( ٠ . ٨٠ ) .

ثالثا : العلاقة بين عمليات التكاليف على اساس الأنشطة والشركات الصناعية :

يوضح الجدول ( ٥ ) نتائج علاقة الارتباط بين عمليات التكاليف على اساس الأنشطة بوصفه متغيرا مستقلا والشركات الصناعية بوصفه متغيرا معتمدا .

علاقة

جدول ( ٤ )

الارتباط بين عمليات التكاليف على اساس الانشطة والشركات الصناعية

الشركات الصناعية	المتغير المعتمد	
	المتغير المستقل	
0.494**	الانشطة على مستوى الوحدة	التكاليف
0.533**	الانشطة على مستوى الدفعة	الانشطة على
0.599**	الانشطة على مستوى دعم المنتج	الانشطة على مستوى دعم
0.487**	الانشطة على مستوى دعم التسهيلات	الانشطة على مستوى دعم التسهيلات

المصدر: اعداد الباحثان وفقا لنتائج الحاسوب (spss)

الجدول / من اعداد الباحث من نتائج الحاسبة  
الالكترونية

يتضح من نتائج الجدول ( ٥ ) وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية موجبة بين عمليات التكاليف على اساس الانشطة والاداء عند مستوى معنوية ( ١ % ) حيث كانت علاقات الارتباط ( ٠,٤٩٤ ، ٠,٥٣٣ ، ٠,٥٩٩ ، ٠,٤٨٧ ) على التوالي وهذا يعني مدى اهتمام المؤسسات المبحوثة بعمليات التكاليف على اساس الانشطة سوف يسهم في رفع كفاءة الاداء في المؤسسة من خلال نتائج تحليل الاستبانة وطبيعة المتغيرات وفي ضوء التحليل اعلاه يمكن قبول الفرضية الرئيسية للبحث والتي نصها ( توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين متغير التكاليف على اساس الانشطة ومتغيرات الشركات الصناعية في المؤسسات الصناعية المبحوثة ) .

## المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

- ١- المعدل العام للأنشطة على مستوى الوحدة (  $5X - X$  ) حيث بلغت شدة اجابة افراد العينة ( ٧٧ % ) بوسط حسابي ( ٢,٩٠ ) وهو اعلى من الوسط الفرضي وانحراف معياري بلغت قيمته ( ٩٠,٠ ) الامر الذي يعكس اهتمام المؤسسات الصناعية المبحوثة
- ٢- المعدل العام للأنشطة على مستوى الدفعة (  $16X - X$  ) حيث بلغت شدة اجابة افراد العينة ( ٧٦,٦ % ) بوسط حسابي ( ٣,٨٣ ) وهو أعلى من الوسط الفرضي وانحراف معياري بلغت قيمته ( ٦,٨٢ ) الامر الذي يعكس اهتمام المؤسسة الصناعية لحفظ المعرفة والافادة منها في المؤسسة المبحوثة
- ٣- المعدل العام للأنشطة على مستوى دعم التسهيلات (  $20X - X$  ) حيث بلغت شدة اجابة افراد العينة ( ٧٧ % ) بوسط حسابي ( ٢.٩٠ ) وهو أعلى من وسط الفرضي وانحراف معياري بلغت قيمته ( ٠.٩٠ ) وان اعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في اغناء هذا البعد هي ( تعتمد المؤسسة في الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات على التوجيه والارشاد ) حيث كانت شدة الاصابة ( ٢.٨٢ % ) بوسط حسابي ( ٤,١١ ) وانحراف معياري ( ٠,٧٠ )
- ٤- كان الوسط الحسابي الموزون العام للإجابات العينة فيما يخص متغير للأنشطة على مستوى دعم المنتج ( ٣,٧٨ ) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ ( ٣ ) فيما بلغ الانحراف المعياري ( ٩٣.٠ ) .
- ٥- كان الوسط الحسابي الموزون العام للإجابات العينة فيما يخص متغير الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات ( ٢.٩٠ ) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ ( ٣ ) فيما بلغ الانحراف المعياري ( ٩٠ ) . . .

## التوصيات

- ١- قياس تكلفة الوحدة بدقة يساعد المدراء في تحديد أسعار البيع وتقويم الربحية بصورة أفضل وتحسين مقاييس الأداء
- ٢- تطوير عمل إدارة الوحدة الاقتصادية لأنه من خلال التعرف على الأنشطة التي تسبب التكاليف يمكن السيطرة عليها وزيادة فاعلية الرقابة عليها ومن ثم يصبح الأمر مراقبة الأنشطة وليس مراقبة التكاليف كما كان سائداً .
- ٣- يساعد تخفيض التكاليف الهدف الذي تسعى إليه كل وحدة اقتصادية وذلك من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تؤدي إلى زيادة التكاليف والأنشطة التي تخفض التكاليف .
- ٤- تستعد عملية تقويم الأداء لأنشطة الوحدة الاقتصادية والعاملين فيها من خلال تحليل الأنشطة وتحديد موجهات الكلفة مما يساعد في إيجاد معايير دقيقة في تقويم الأداء .
- ٥- تطوير عمل إدارة الوحدة الاقتصادية لأنه من خلال التعرف على الأنشطة التي تسبب التكاليف يمكن السيطرة عليها وزيادة فاعلية الرقابة عليها ومن ثم يصبح الأمر مراقبة الأنشطة وليس مراقبة التكاليف كما كان سائداً

## المصادر

المصادر العربية

- ١- السعيدة، فيصل جميل، (٢٠١٧) المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة
- ٢- النظام المحاسبي الموحد ٢٠١١، ص٤٠٨-٤٠٩.
- ٣- تشارلز هورنجرن ، واخرون، ٢٠٠٩، كتاب محاسبة التكاليف، الطبعة الاولى، دار المريخ المحاسبة الادارة والأعمال الكتب العربية .
- ٤- جهماني، عمر عيسى وزهير، أحمد محمد، (٢٠١٣). تطبيق نظم محاسبة التكاليف في البنوك التجارية العاملة في الأردن: دراسة ميدانية. مجلة أبحاث اليرموك، ٢٤١- ٣٤٥، (٢)
- ٥- عبد الله، سليمان حسن، (٢٠٠٤). أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن: دراسة تطبيقية في إحدى الجامعات الأردنية الخاصة. المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، ٧ (١).
- ٦- عطية، أحمد صلاح، (١٩٩٨). محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية. (ط١). الزقازيق: مكتبة التكامل للنشر والتوزيع.
- ٧- فرحات، منى خالد، (٢٠٠٥). نظام التكلفة حسب الأنشطة (ABC) مع دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سورية. المجلة العربية للإدارة، ٢٦ (٢).
- ٨- محمد، حنفي زكي، (٢٠٠٠). أساسيات محاسبة التكاليف. مصر: مطبعة جامعة القاهرة ٤٢٠.
- ٩- نور، عبد الناصر والشريف، عليان، (٢٠١٢) محاسبة التكاليف الصناعية. (ط١) عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

#### المصادر الاجنبية

- 1- Atkinson, a., Banker, Rajiv D., Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark. (2007). Management Accounting, (2 ed.). New Jersey: Prentice-Hall,p91-92
- 2- Blocher Sidney J. and Dornbusch, Victoria. (2010). Activity Based Costing for A Hospice. Strategic,p133
- 3- Christopher " Cost Accounting : A Managerial Emphasis ", 13th ed., Pearson Prentice-Hall, USA, (2014.)
- 4- Garrison, Ray, H. & Noreen, Eric, W: "Managerial Accounting", 112 Ed., McGraw-Hill, Singapore,(2008).

- 5- Hughes, Susan B and Gjerde, Paulson. (2003). Do Different Cost System Make a Difference. Management Accounting Quarterly, 5 (1), 22-30
- 6- Hilton, Ronald w., "Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment", 6th ed., USA: McGraw-Hill Co., Inc,(2011).
- 7- Hilton, Ronald w., "Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment", 6th ed., USA: McGraw-Hill Co., Inc,(2009).

## استمارة استبانة

تحية احترام وتقدير

الاستمارة التي بين أيديكم تتضمن مجموعة من المتغيرات أو المؤشرات المتعلقة بموضوع الدراسة (دور التكاليف في ادارة أنشطة الشركات الصناعية) وتعد هذه الاستمارة مقياساً يعتمد لأغراض البحث العلمي ، وان تفضلكم بالإجابة المناسبة يساهم في الحصول على نتائج دقيقة بما يعزز تحقيق أهداف البحث ، علماً بان الإجابة تستخدم لأغراض البحث العلمي حصراً.

- 1- يرجى الإجابة عن جميع الأسئلة بوضع علامة (✓) امام اختيار واحد لكل سؤال ترونيه يعكس الواقع او هو اقرب الى ذلك.
  - 2- عدم ذكر الاسم أو التوقيع على الاستبانة لطفاً.
  - 3- الإجابة عن الأسئلة المطروحة يوصل إلى النتائج المطلوبة وبالتالي إلى نجاح مشروع الدراسة بحول الله تعالى.
- تمنين مساعدتنا ..... وشاكرين تعاونكم معنا .

الباحث

منتظر عواد كريم  
منتظر جواد كاظم

المشرف

د.حيدر غني وناس

### المحور الأول : المعلومات التعريفية بعينة البحث :

يرجى وضع علامة (✓) في المربع المناسب لكل فقرة

أولاً : معلومات عامة

1- العنوان الوظيفي:-

٢- النوع الاجتماعي:- ذكر أنثى

٣- العمر :

(٢٥-٢٠)  (٣٠-٢٦)  (٣٥-٣١)

(46-50)  (41-45)  (36-40)

(٥٥-٥١)  (٦٠-٥٦)  (٦١ سنة فأكثر)

٤- المؤهل العلمي:

دكتوراه  ماجستير  دبلوم عالي

بكالوريوس  دبلوم  اعدادية

٥- سنوات الخدمة :

(٥-١)  (٦-١٠)  (١١-١٥)

(26-30)  (1-25)  (16-20)

(٣١ سنة فأكثر)

## المحور الثاني: ادارة الانشطة

المقياس					ادارة الانشطة	العبارات	ت
لا أتفق تماما	لا أتفق	غير متأكد	أتفق	أتفق تماما			
					على مستوى	تعتمد الشركات الصناعية في الانشطة على مستوى الودة على الخبرات الداخلية.	1
						اغلب الانشطة المكتسبة نتيجة عمليات	2

						التجربة.	
						تسعى الشركات الصناعية الى اقامة تحالفات مع المنظمات المحلية الاخرى لتبادل الانشطة.	3
						تعتمد الشركات الصناعية على الانشطة الخاصة بها على ايجاد ثقافة مفتوحة (الثقافة الدافعة للتغير)	4
						الانشطة على مستوى الوحدة يحتاج لدراية و خبرة لا تتوفر بشكل كاف في الشركات الصناعية.	5
					على مستوى	تقوم الشركات الصناعية الانشطة على مستوى الدفعة في حواسيب مركزية يمكن الرجوع اليها و الافادة منها من لدى الاخرين .	6
						يجري التحديث المستمر على الانشطة المخزونة.	7
						هنالك مجال واسع لاستخدام التقنيات.	8
						تتم عمليات خزن البيانات والمعلومات بالطريقة الكتابية اليدوية.	9
						توجد مرونة عالية في عمليات خزن ما يتعلق بالانشطة في الشركات الصناعية واسترجاعها.	10
						النشرات الداخلية والتقارير وسيلة رئيسية لنشر الانشطة .	11
					على مستوى دعم	تصدر الشركات الصناعية منشورات علمية حول العمل يتم من خلالها نشر الانشطة على مستوى دعم المنتج .	12
						الانشطة الموجودة في الشركات الصناعية متاحة لجميع العاملين للإفادة منها.	13
						تنشر الانشطة من خلال اللقاءات بين الخبراء والمختصين و افراد الشركات الصناعية.	14
						تعمل الشركات الصناعية بأسلوب الفريق لتحقيق مناقلة الخبرة والانشطة بين العاملين.	15
						تعتمد الشركات الصناعية في تطبيق الانشطة على التوجيه و الارشاد	16
					هناك تخويل صلاحيات عالية للعاملين في انجاز الاعمال.	17	
					الانشطة على مستوى دعم التسهيلات	يستند المختصون في تطبيق الانشطة الى بناء قاعدة بيانات التي توفر فرص الافادة من الانشطة .	18
						يواجه العاملون صعوبة في تطبيق الانشطة	19

						على مستوى دعم التسهيلات بسبب التخوف من حدوث اخطاء في العمل.	
						تمنح الشركات الصناعية عاملها فرصة تطبيق معارفها حتى لو كانت النتائج دون مستوى الطموح بغية تشجيعها.	20

### المحور الثالث : الشركات الصناعية

المقياس					العبارات	ت
لا أتفق تماما	أتفق	غير متأكد	لا أتفق	أتفق تماما		
					تستطيع الشركات الصناعية من خلال التكاليف على اساس الانشطة تحقيق الكفاءة التنظيمية.	1
					من خلال التكاليف على اساس الانشطة، الشركات الصناعية تحقق رضا الزبون.	2
					تستطيع الشركات الصناعية من خلال التكاليف على اساس الانشطة اتخاذ القرارات.	3
					التكاليف على اساس الانشطة تحسن نوعية اداء العمل.	4
					تحقق الشركات الصناعية ارباح مالية من خلال ادارة الانشطة .	5