

"أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات  
الصناعية "

"The Impact of Implementing Modern Cost Management  
Tools on the Pricing Decision in Industrial Companies"

إعداد الطالبة

رباب يوسف الحمدان

إشراف

الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

2013

ب.

### التفويض

أنا الطالبة رباب يوسف الحمدان، أفوض جامعة عمان العربية بتزويد نسخ من رسالتي ورقيا  
والكترونيا للمكتبات أو المنظمات أو الهيئات أو المؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية  
عند طلبها.

الاسم: رباب يوسف الحمدان.

التوقيع:



التاريخ:

٢٠١٢/١٠/٢٧

ب.

### قرار لجنة المناقشة

نوقشت رسالة الماجستير للطالبة رباب يوسف الحمدان بتاريخ 2013/9/7 وعنوانها  
"أثر تطبيق الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية"

وأجيزت بتاريخ: 2013 /9/7

### أعضاء لجنة المناقشة

#### التوقيع



1- الأستاذ الدكتور وليد صيام ، رئيسا وعضوا خارجيا

2- الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي، عضوا ومشرفا

3- الدكتور زياد سعيدات، عضوا

## الإهداء

إلى والدي حفظه الله ورعاه وبارك في عمره الذي علمني العصامية والكفاءة والصبر في سبيل الوصول إلى

ما أصبو إليه

إلى والدي منبع العطف والحنان أطال الله في عمرها ومتعها بالصحة والعافية

وإلى أخواني وأخواتي أدامهم الله لي .

وإلى زهور الغد بناتي .. أرين وليان حفظهم الله

مع المحبة والتقدير

## الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على خير الخلق أجمعين سيدنا محمد بن عبد

الله صلى الله عليه وسلم

بعد الانتهاء من هذه الرسالة لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان من الأستاذ

الدكتور الفاضل

نبيل الحلبي

على كل ما بذله من مجهود خالص لوجه الله لإخراج هذه الرسالة إلى حيز الوجود

وإلى جميع من وقفوا بجانبني خلال مسيرتي العلمية

أتقدم بخالص الشكر والمحبة

## فهرس المحتويات

د	الإهداء .....
هـ	الشكر والتقدير .....
و	فهرس المحتويات .....
ط	فهرس الجداول .....
ي	فهرس الأشكال .....
ي	فهرس الملاحق .....
ك	ملخص الدراسة .....
م	Abstract .....
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة .....
2	1.المقدمة:.....
3	2.مشكلة الدراسة وأسئلتها :.....
4	3.أهمية الدراسة : .....
5	4. فرضيات الدراسة : .....
6	5.أهموذج الدراسة :.....
6	6.التعريفات الإجرائية : .....
7	7.الدراسات السابقة : .....
17	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة .....
18	8.منهجية الدراسة : .....
18	9. مصادر جمع البيانات : .....
18	10. أداة الدراسة:.....
20	الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة.....
22	1-2 مقدمة : .....

2-2	المبحث الأول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing و	
22	نظام الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management .....	
22	1-1-2 نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومراحل تطوره .....	
25	3-1-2 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وأهدافه: .....	
26	4-1-2 خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) : .....	
28	5-1-2 تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وآلية عمله: .....	
31	6-1-2 منافع نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): .....	
33	7-1-2 فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وافتراضاته: .....	
35	9-1-2 محددات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): .....	
36	2-2 الإدارة المبنية على أساس الأنشطة (ABM): .....	
36	1-2-2 مفهوم الأنشطة ومحركات التكلفة ومجمع التكلفة .....	
36	1-1-2-2: الأنشطة الرئيسية .....	
39	2-1-2-2: محركات التكلفة .....	
42	2-2-2 أنواع الأنشطة ومحركات التكلفة .....	
42	3-2-2: مجمعات التكلفة .....	
44	3-2 المبحث الثاني: قرارات التسعير .....	
44	1-3-2 قرارات تسعير المنتجات: .....	
44	2-3-2 قرارات تحديد الأسعار: .....	
44	3-3-2 قرارات تعديل أو تغيير الأسعار: .....	
44	4-3-2 نقطة تماثل السعر .....	
45	5-3-2 تسعير الأوامر الخاصة: .....	
46	7-3-2 بيانات التكلفة وقرارات التسعير .....	
48	8-3-2 طرق التسعير .....	

51	الفصل الثالث منهجية الدراسة.....
52	1-3 منهج الدراسة.....
52	2-3 مصادر جمع البيانات والمعلومات.....
52	3-3 مجتمع الدراسة.....
52	4-3 عينة الدراسة.....
56	7-3 الاستبانة وثباتها.....
58	الفصل الرابع نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات.....
59	1-4 عرض نتائج الدراسة.....
68	2-4 اختبار الفرضيات:.....
76	الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات.....
77	1-5 مناقشة نتائج أسئلة الدراسة.....
79	2-5 مناقشة الفرضيات:.....
81	3-5 التوصيات:.....
82	المراجع.....
83	المراجع باللغة العربية:.....
86	المراجع باللغة الانجليزية:.....
88	الملاحق.....



## فهرس الجداول

الصفحة	الجدول
22	جدول (1): ما يميز الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة
54	جدول رقم (2): أنواع الأنشطة ومحركات التكلفة
69	جدول رقم (3): توزيع عينة الدراسة حسب عدد العاملين في الشركة
70	جدول رقم (4): توزيع عينة الدراسة حسب رأس المال
71	جدول رقم (5): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرات العملية
71	جدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص
72	جدول رقم (7): نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة
76	جدول رقم (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)
78	جدول رقم (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)
81	جدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لمجال مدة القرارات التسعيرية
82	جدول رقم (11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لمجال شمولية القرارات التسعيرية
85	جدول رقم (12): اختبار الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الأولى
86	جدول رقم (13): اختبار الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانية
88	جدول رقم (14): اختبار ANOVA لمتغير عدد العاملين في الشركة.
88	جدول رقم (15): الاختلافات بين فئات المتغيرات المستقلة
89	جدول رقم (16): اختبار ANOVA لمتغير رأس المال
90	جدول رقم (17): الاختلافات بين فئات المتغير

## فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل
7	شكل (1): أمودج الدراسة
31	شكل (2): أنواع الأنشطة
33	شكل (3): مفهوم نظام ABC
34	شكل (4): أهداف النظام (ABC)
41	شكل (5): الميزة التنافسية في تحقيق الميزة

## فهرس الملحق

الصفحة	الملحق
108	ملحق رقم (1) الاستبانة
113	ملحق رقم (2) أسماء المحكمين

أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية

إعداد الطالبة

رباب يوسف عارف الحمدان

بإشراف الأستاذ الدكتور

نبيل الحلبي

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف قامت الباحثة ببناء استبانة تكونت من أربعة مجالات و(55) فقرة لقياس أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية.

تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية (الغذائية والدوائية) البالغ عددها (72) وتكونت عينة الدراسة من (17) شركة وتم اختيار (78) من مدراء التسويق والمبيعات ومدراء التدقيق والمحاسبون الإداريون والمدراء العاملون فيها. وأظهرت النتائج ما يلي:

بينت النتائج إن درجة تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في كل من الشركات الصناعية الغذائية ولشركات الصناعية الدوائية كانت مرتفعة، كما بينت النتائج إن درجة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في كل من الشركات الصناعية الغذائية ولشركات الصناعية الدوائية كانت مرتفعة، ومناقشة النتائج تبين أنه يوجد أثر لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي. كما بينت النتائج أن هناك أثر لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، كما بينت النتائج أنه لا توجد فروق بين مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى عدد العاملين في الشركة. كما اتضح من التحليل عدم وجود فروق بين مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى رأس المال.

في ضوء نتائج الدراسة أوصت الباحثة بعدة توصيات منها:

1. ضرورة إعادة تصميم العمليات التي تحتوي على الأنشطة التي لا تخلق قيمة مضافة للشركة و إعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر نفعاً.
2. ضرورة وجود أنشطة خاصة بخدمات ما بعد البيع، لما في ذلك أهمية في الحفاظ على الزبائن القدامى وتشجيع الزبائن الجدد على الإقبال على منتجات وخدمات هذه الشركات.

# **The Impact of Implementing Modern Cost Management Tools on the Pricing Decision in Industrial Companies**

**By:**

**Rabab Yusuf Aref Al-Hamdan**

**Supervisor**

**Prof. Dr.**

**Nabil Al - Halabi**

## **Abstract**

This study aimed to clarify the impact of implementing modern Cost management tools on the pricing decision in industrial companies. In order to achieve this objective the researcher has built a questionnaire consisted of four areas and ( 55) paragraphs to measure the impact of implementing modern cost management tools on the pricing decision in industrial companies .

The study population consisted of Jordanian industrial companies ( food and medicine ) out of ( 72 ) the study sample consisted of 17 companies were selected and ( 78 ) of the marketing and sales managers , audit managers and accountants, administrators and managers .

The results showed that the degree of implementation of activities based management (ABM) in each of the industrial food companies and pharmaceutical industrial companies was high. The results also showed that the degree of implementation of activity - based costing (ABC) in each of the industrial companies food and pharmaceutical industrial companies was high. By discussing the results there was a trace of

the application of (ABM) in the pricing decision in the Jordanian industrial companies listed on the Amman Stock Exchange. The results also showed that there was a trace of the application of (ABC) on the pricing decision in the Jordanian industrial companies listed on the Amman Financial Market , as the results showed that there were no differences between the level of application of modern tools in the management of costs in industrial companies Jordan listed on the Amman financial market due to the number of employees in the company. As evidenced by the lack of analysis of the differences between the level of application of modern tools in the management of costs in the Jordanian industrial companies listed on the Amman Financial Market attributable to the capital.

In light of the results of the study researcher recommended several recommendations , including :

1. The need to re - design the processes that contain activities that do not create added value for the company and re - allocation of resources to the most beneficial activities .
- 2 . The need for special activities after-sales services , because its important in maintaining the old customers and new customers are encouraged to demand for products and services for these companies.

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

المقدمة

مشكلة الدراسة وأسئلتها

أهمية الدراسة

فرضيات الدراسة

أمودج الدراسة

التعريفات الإجرائية

الدراسات السابقة

منهجية الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة

مصادر جمع البيانات

أداة الدراسة

صدق وثبات أداة الدراسة

المعالجة الإحصائية

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### 1. المقدمة:

تلعب المحاسبة الإدارية دوراً بارزاً في تزويد الشركات بالمعلومات التي تساعد في التخطيط والرقابة، وترشيد القرارات. وخلال السنوات الماضية ومع التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات والإنتاج وزيادة المنافسة، ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية. ونظراً للمنافسة الشديدة بين الشركات المختلفة في العصر الحاضر لانفتاح الأسواق العالمية على بعضها بعضاً، ونتيجة لتطور تقنية المعلومات بشكل سريع واستجابة لأذواق العملاء المتغيرة فقد استدعى كل ذلك طلب معلومات أكثر دقة وسرعة من السابق لاتخاذ القرارات المختلفة في الوقت الملائم للبقاء في دائرة المنافسة.

ومن أهم القرارات التي تتخذها إدارة المشروع قرارات التسعير، وتتأثر هذه القرارات بالعديد من العوامل التي تؤثر على السعر المقترح للمنتج بعضها داخلي والآخر خارجي، ومن أهم العوامل الداخلية الأهداف المرجو تحقيقها من المشروع لتحقيق أقصى عائد على الأموال المستثمرة أو إغراق الأسواق، مدى توافر الموارد المالية والبشرية والطبيعية، تكلفة إنتاج السلعة، عناصر المزيج التسويقي. أما العوامل الخارجية فتتمثل في الطلب، المنافسة، الأحوال الاقتصادية العامة، العرف السائد في التسعير، القوانين والقرارات الحكومية.

ومن أجل التفاعل مع هذه العوامل والسيطرة عليها تبرز الحاجة إلى تقنيات جديدة يتعامل معها المحاسبون الإداريون في ظل عصر التطور المعلومات لإنتاج معلومات ذات جودة وملائمة لاتخاذ قرارات التسعير في الوقت المناسب بما يحقق أهداف المنشأة.

وكان للتطور الصناعي الذي شهده العالم القرن الماضي الأثر الأكبر في النهوض والارتقاء بأنظمة إدارة التكاليف لتوافق التطورات الحديثة ولتواكب العمل في بيئة التصنيع الحديثة، وإيجاد الحلول للعقبات التي نشأت نتيجة عدم تبني أساليب المحاسبة الإدارية بمفهومها الحديث وعدم تحقيقها للمنافع المرجوة منها. ونتيجة للجهود العلمية فقد أبرزت نظم إدارة التكاليف مفاهيماً جديدة في المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف



ومنها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Cost)، والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف كنظام الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Management)، وقد أثبتت هذه النظم جدارتها و كفاءتها في تقديم معلومات تكاليف ومالية أكثر دقة عن قياس تكلفة المنتجات والخدمات في بيئة التصنيع الحديثة، ومساندة الإدارة في اتخاذ قرارات التسعير، مما دعا إلى تطبيق هذه النظم في الشركات الصناعية في مجال اتخاذ قرارات التسعير، خاصة أنها تتميز بضخامة تكاليفها وتنوع خدماتها، للاستفادة منها في تزويد الإدارة بالعديد من التحليلات التي تعمل على زيادة التنسيق بين الأنشطة والوظائف المختلفة، كما أن هذه الأدوات الحديثة توفر معلومات ملائمة عن الواقع وعن أسلوب العمل وجزئياته وبزمن مناسب لاتخاذ القرارات التسعير . كما عملت هذه الأدوات على تغييرات جذرية في أنظمة العمل الإدارية في سبيل تحقيق هيكل تنظيمي متكامل يساهم في إدارة الأنشطة وزيادة الربحية.

تقوم هذه الدراسة على البحث في أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية.

## 2. مشكلة الدراسة وأسئلتها :

إن تدني مستوى تبني الشركات للأدوات الحديثة في إدارة التكاليف، بغرض توفير مصدر معلومات ملائم لمتخذي قرارات التسعير، يتسبب في ضعف استغلال الموارد بكفاءة وفعالية، ويضعف قدرتها التنافسية؛ لذلك كان لا بد من استخدام الشركات أساليب المحاسبة الإدارية بمفهومها الحديث وتطويرها، لكي تستطيع اتخاذ قرار التسعير على أسس علمية، تؤدي إلى زيادة ربحيتها، وتساهم في دعم الاقتصاد الوطني ، ومن ضمن هذه الأساليب نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) ، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) ، لما لها من أثر إيجابي في تحسين قرارات التسعير في الشركات الصناعية. وبالتالي فإن الغرض من هذه الدراسة هو بيان أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية .

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة الآتية:

السؤال الرئيس الأول:

هل هناك أثر لتطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟  
ويتفرع منه السؤالين التاليين :

1- هل هناك أثر لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على قرار التسعير في الشركات

الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي ؟

2- هل هناك أثر لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) على قرار التسعير في الشركات

الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي ؟

السؤال الرئيس الثاني:

هل توجد فروقات في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى اختلاف حجم الشركات؟  
ويتفرع منه السؤال الآتين:

1- هل توجد فروقات في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية

الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى اختلاف عدد العاملين؟

2- هل توجد فروقات في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية

الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى اختلاف رأس مال الشركة؟

3. أهمية الدراسة :

ترجع أهمية الدراسة إلى سعيها لإلقاء الضوء على الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية ، ومدى تأثير تطبيق هذه الأدوات على قرار التسعير. كما تنبع أهمية الدراسة من كونها تسلط الضوء على نقاط الضعف والقوة في دور المحاسب الإداري في استخدام هذه الأدوات في تحسين مخرجات ومصداقية المعلومات المحاسبية. بالإضافة إلى مساهمتها المتوقعة في الوصول لنتائج ذات دلالة عن الدور الذي قد يؤديه المحاسب الإداري باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وبالتالي مساعدة الإدارة العليا في اتخاذ قرار التسعير.

وقد جاءت هذه الدراسة لبيان أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، في محاولة لاكتشاف دورها في اتخاذ قرار التسعير .

4. فرضيات الدراسة :

يمكن صياغة الفرضيات الصفرية الآتية:

H01- الفرضية الرئيسة الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي. وتتفرع منها الفرضيات الآتية:

H01-1 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي.

H01-2 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي.  
H02 - الفرضية الرئيسة الثانية:

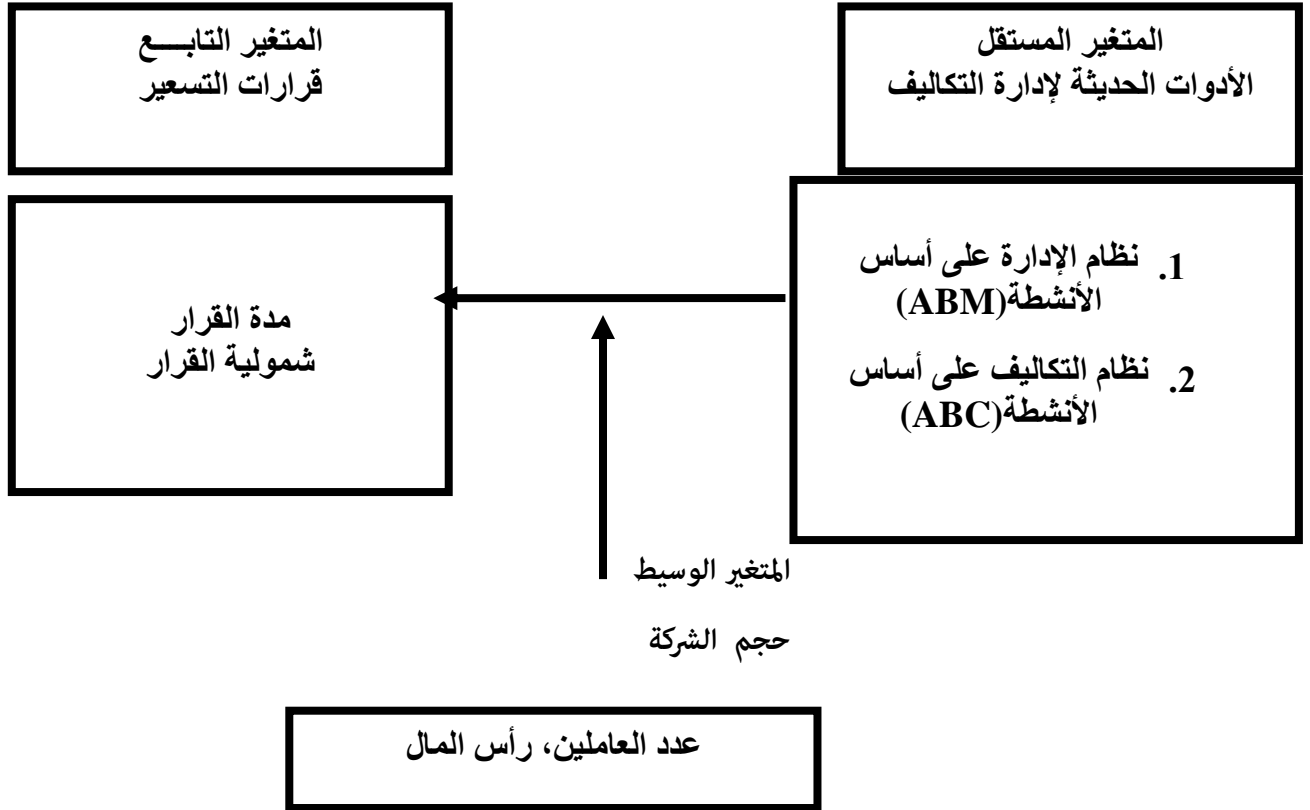
لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى حجم الشركات. وتتفرع منها الفرضيات الآتية

H02-1 لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى عدد العاملين.

H02-2 لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى رأس مال الشركة.

## 5. نموذج الدراسة :

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة سوف تعتمد الباحثة على نموذج خاص بها ، للتعرف فيما إذا كانت هناك علاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة للدراسة كما هو مبين في الشكل رقم (1).



(المصدر : من إعداد الباحثة استناداً إلى دراسة الشعراني 2010 )

## 6. التعريفات الإجرائية :

وفقاً لأغراض هذه الدراسة فقد تم عرض التعريفات الإجرائية لجميع المتغيرات التابعة و المستقلة والمستخدمه فيها، وذلك حسب ما يعنيه كل مصطلح في الدراسات التي أجريت في مجال المحاسبة الإدارية.

- الإدارة على أساس الأنشطة ABM تتمثل بذلك الأسلوب الذي يعتمد على مساعدة إدارة الشركات الصناعية لاتخاذ قرارات التسعير، وذلك عن طريق الاستعانة بمعلومات التكاليف على أساس الأنشطة ABC لإرضاء الزبائن وإشباع حاجاتهم وتحسين الأرباح. علاوة على استخدام معلومات ABC لتحقيق رضا الزبون وزيادة ربحية الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان،

وخفض التكاليف واستغلال أمثل للموارد المتاحة في الشركات الصناعية. ويقسم نظام الإدارة على أساس الأنشطة إلى:

أ- نظام ABM التشغيلي: مجموعة من الإجراءات التي تحسن الكفاءة وتزيد من طاقة الإنتاج وتخفض التكاليف ، كما يتضمن هذا النظام أنشطة: إدارة النشاط، إعادة هندسة العمليات ، إدارة جودة وقياس الأداء في الشركات الصناعية.

ب- نظام ABM الاستراتيجي: مجموعة من الأنشطة والعمليات التي تمكن من القيام بالأشياء الصحيحة وذلك من خلال تعديل الطلب على الأنشطة من بحيث يتحقق تخفيض في التكلفة و زيادة في الأرباح ، كما يتضمن هذا النظام : تصميم المنتجات ، العلاقات مع الموردين والزبائن في الشركات الصناعية.

- التكاليف على أساس النشاط ABC : عملية محاسبة إدارية تساعد إدارة الشركات الصناعية لاتخاذ قرارات التسعير، وذلك عن طريق تخصيص تكاليف الموارد على المنتجات طبقاً للنشاطات والمصادر في الإنتاج ، التسويق ، البيع ، تسليم و خدمة المنتج ، علاوة على ذلك فإنه يظهر بنية تكاليف وربحية المنتجات والخدمات في الشركات الصناعية.

قرار التسعير : القرار المتعلق بتحديد سعر بيع المنتج في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي ويعتبر قرار التسعير جزء من النشاط التسويقي المتعلق بتحديد المقابل المادي الذي يدفعه المشتري للحصول على المنتج .

مدة القرار: الوقت الذي يستغرقه القائمون على اتخاذ القرار في الشركات الصناعية الأردنية لاتخاذ القرار المنشود ووضع البدائل له.

شمولية القرار: أن يكون القرار شاملاً لكل معطيات الحالة التي يتم اتخاذ القرار بشأنها في الشركات الصناعية الأردنية.

7.الدراسات السابقة :

الدراسات باللغة العربية :

1- بارود (2007) "مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات

الصناعية العاملة في قطاع غزة".

استهدفت الدراسة التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في

الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، وكان مجتمع الدراسة جميع العاملين في القطاع الصناعي

الفلسطيني في قطاع غزة، وتكونت عينة الدراسة من (395) موظفاً وموظفة.

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأظهرت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تتوافر فيها مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أنظمة معلومات، وقناعة ووعي لدى الإدارة بأهمية النظام، كما أظهرت النتائج أن المنافسة في قطاع الشركات الصناعية تستلزم تطبيق النظام. كذلك أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق النظام يؤدي إلى زيادة كفاءة القطاع الصناعي وفاعليته. وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في القطاعات التجارية والصناعية الأخرى في قطاع غزة. واستفادت الباحثة من هذه الدراسة في كتابة الجانب النظري لهذه الدراسة. وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة بأنها تتناول نظام الإدارة المبني على الأنشطة بالإضافة إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

2- الجخلب، (2007)، " دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب (ABC)".

استهدفت الدراسة البحث في إمكانية استخدام نظام (ABC) في المؤسسات التعليمية بداية، ومن ثم البحث في إمكانية وجدوى إعداد الموازنة على أساس الأنشطة في الجامعة الإسلامية، كان مجتمع الدراسة المحاسبين والمدققين والمديرين الماليين في الجامعة الإسلامية في قطاع غزة، وكانت عينة الدراسة (24) موظفاً يمثلون جميع أفراد المجتمع، وتم استخدام المنهج المسحي وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

1) إن الطريقة الحالية المتبعة في إعداد الموازنة في الجامعة الإسلامية تفتقر إلى الأسلوب العلمي وبالتالي تحرم الجامعة من الكثير من المزايا التي يمكن أن تحققها نتيجة استخدام الأسلوب العلمي.

2) إن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية حسب نظام (ABC) يوفر أساساً سليماً لإعداد موازنة الجامعة بما يحققه من مزايا على صعيد الوفورات وإمكانية تخفيض المصاريف السنوية.

3) يعد هذا الأسلوب أسلوباً أكثر منطقية في اعتباره أساساً سليماً للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

وأوصت الدراسة بضرورة انتهاج الأساليب العلمية في إعداد الموازنة، وبالأخص إعداد الموازنة حسب نظام (ABC).

ركزت هذه الدراسة على تطبيق (ABC) وإعداد (ABB) في الجامعة الإسلامية، بينما تركز الدراسة الحالية على أثر تطبيق (ABM-ABC) في اتخاذ قرارات تسعير رشيدة في الشركات الصناعية الأردنية. ويمكن الاستفادة من هذه الدراسة لمعرفة دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

3- أبو محسن، (2009)، "مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة".

استهدفت الدراسة معرفة مدى إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في أقسام المحاسبة والتدقيق في البنوك الوطنية في غزة، وأجريت الدراسة على (150) مبحوثاً، وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

1) إن البنوك الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لديها من أنظمة المعلومات والخبرات الداخلية ما تمكنها من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة و هذا يعد من المؤشرات الجيدة على وجود البنية التحتية للتطبيق.

2) إن البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة، يتوفر لديها الإدراك الجيد، بأن نجاحها يتطلب العمل بشكل حثيث و جدي لتعزيز الأداء المالي من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

3) إن تدفق المعلومات المالية التشغيلية لأنظمة التكاليف على أساس الأنشطة تعد قاعدة بيانات لأهداف التطوير والتحسين المستمرين للخدمات والتي تصب في بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، والذي تنعكس نتائجه على تحسين العوائد المتحققة من خلال الاستثمار الأمثل للموارد بهدف إبقاء البنك مستمراً بنشاطه في بيئة تنافسية.

وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة عقد دورات تدريبية للمحاسبية لتطويرهم في مجال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

ركزت هذه الدراسة على تطبيق (ABC) و نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) وإعداد (ABB) في المصارف الفلسطينية في قطاع غزة ، بينما تركز الدراسة الحالية على أثر تطبيق (ABM) و (ABC) كأدوات حديثة في إدارة التكاليف بهدف اتخاذ قرارات تسعير رشيدة الشركات الصناعية الأردنية. ويمكن الاستفادة من هذه الدراسة في معرفة مدى إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية الأردنية.

4- الشعراي،(2010) "أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المربحة في المصارف الإسلامية".

استهدفت الدراسة البحث في إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني على نشاط المربحة لدى بنك سوريا الدولي الإسلامي، كانت عينة الدراسة بنك سوريا الإسلامي الدولي، وتم استخدام المنهج التحليلي، وذلك من خلال نموذج مقترح مبني على معادلات زمنية تكاليفية تعتمد على محركات الزمن المضاعفة.

وقد خلصت الدراسة إلى أهمية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الزمني على نشاط المربحة لدى بنك سوريا الدولي الإسلامي، وأن تطبيقه يدعم جهود تخفيض التكلفة وتحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

وأوصت الدراسة بضرورة الاستمرار في تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة لباقي خدمات المصرف لما لها من أثر ايجابي في خفض التكلفة.

ويمكن الاستفادة من هذه الدراسة لمعرفة كيف يتم تطبيق نظام (ABC) في الشركات الصناعية الأردنية. تركز هذه الدراسة على تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة الزمني Time Driven Activity Based Cost (TDABC) على نشاط المربحة في بنك سوريا الدولي الإسلامي ، بينما تركز الدراسة الحالية على أثر تطبيق (ABM) والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف في اتخاذ قرارات تسعير رشيدة في الشركات الصناعية الأردنية.



5- الجنابي (2010) "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال".

استهدفت الدراسة عرض تقنيات إدارة التكلفة باعتبارها مستجدات في محاسبة التكاليف وبيان مدى التكامل والترابط بين تلك التقنيات وأثره في خدمة الشركات الصناعية الحديثة، تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية في العراق، وتم اختيار (35) مصنعاً حديثاً في العراق من المصانع التي تتبنى التقنيات الحديثة في التصنيع، وتمثل عدد أفراد العينة في (155) فرداً. وتم استخدام المنهج الوصفي الميداني، وأظهرت نتائج الدراسة أن تقنية ABC تقوم على أساس تقسيم الشركة إلى عدة أنشطة واعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد ومن ثم المنتجات تستهلك تلك الأنشطة وان ABC يعتبر مصدراً مهماً للمعلومات لانطلاق تقنية ABM، كما أظهرت النتائج أن ABC تعمل على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، و ABM تعمل على تحديد الأنشطة الضرورية والكفاءة والأنشطة غير الضرورية وغير الكفاءة، وأخيراً أظهرت نتائج الدراسة أن تقييم الأداء وتحقيق الجودة الشاملة من خلال البيانات المالية وغير المالية تتم من خلال علاقة BSC و TQM. وأوصت الدراسة بضرورة تبني القطاع الصناعي العراقي للتكاليف على أساس الأنشطة. واستفادت الباحثة من هذه الدراسة في كتابة الإطار النظري.

6- جودة وآخرون (2011): "مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"

استهدفت الدراسة إلقاء الضوء على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، ومجالات استخدامها. تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، تكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة والبالغ عددها 96 شركة. تم توزيع الاستبانة على 81 شركة فقط، وذلك بسبب إغلاق بعضها وقيام بعضها بأعمال التصفية. تم استلام 59 استبانة منها، تم قبول 57 استبانة منها صالحة قابلة للتحليل، ولقد خلصت الدراسة إلى أن أكثر الشركات يوجد لديها تعريف واضح لمفهوم المحاسبة الإدارية، وأن أكثر هذه الشركات يوجد بها أقسام مستقلة أو أشخاص مسؤولين عن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية،

وأن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، في الشركات بشكل عام ضعيف، وخاصة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث إن أغلبية الشركات تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، إضافة إلى أن هذه الشركات تركز على الأهداف الرئيسية للمحاسبة الإدارية، التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية. وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة الأساليب الحديثة منها، والعمل على زيادة إدراك المسؤولين في الشركات، لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية وتطوير أقسام المحاسبة الإدارية، والاهتمام بالتدريب والتعليم المستمر لرفع كفاءة المحاسبين الإداريين، والاهتمام بالبحث في المجالات المختلفة للمحاسبة الإدارية حيث يتجه التركيز في الوقت الحاضر إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. وتختلف الدراسة عن الدراسة الحالية في إنها تتناول أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وليس أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية واستفادت الباحثة من هذه الدراسة في كتابة الجانب النظري.

7- دراسة الخليل، (2012): " تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية "

استهدفت الدراسة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية العامة المدرجة في بورصة عمان، وتكونت عينة الدراسة من (109) من العاملين في أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها إن الشركات قيد الدراسة تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، كما أشارت النتائج إن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بدرجة مرتفعة وتطبق نظام التكلفة المستهدفة بدرجة مرتفعة. وأوصت الدراسة بضرورة استمرار الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة وتعزيزها، ومواكبة المستجدات في هذا الميدان واختيار ما يناسب الشركة منها. وتختلف عن الدراسة الحالية في أنها تناقش أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على قرار التسعير واستفادت الباحثة من هذه الدراسة في كتابة الجانب النظري ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية.

الدراسات باللغة الإنجليزية :

Anand, et al.,(2005) “Activity – Based Cost Management Practices in India – An Empirical Study”.

استهدفت الدراسة إلى تطبيق إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) على منشأة صناعية في الهند، تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية في الهند، أما عينتها فكانت شركة واحدة تطبق إدارة التكاليف حسب الأنشطة. ولقد تم استخدام منهج دراسة الحالة، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

(1) إن الشركات التي تستخدم نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) تكون أكثر نجاحاً في احتساب تكلفتها و أرباحها وذلك من أجل :

- تحديد تسعير منتجاتها .
- تحديد ربحية الزبون .
- تقييم المخزون .
- تحليلات سلسلة القيمة (Value Chain) .
- تحليل سلسلة التوريد (Supply Chain) .

(2) إن الإدارات الفعالة في الشركات تسارع لتبني التكاليف حسب الأنشطة كطريقة فعالة في الشركات التي:

- تحوي أقسام صناعية والشركات التي تحوي أقسام خدمية .
- تبني طرق إدارة التكاليف المتكاملة ونظم التقارير المالية .

(3) إن بعض مستخدمي نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة يستخدمونه كإطار مفاهيمي لتحليلات سلسلة القيمة.

(4) إن نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة يعد من التقنيات الحديثة لإدارة التكاليف التي طورت مفاهيم التكاليف لدى الشركات الصناعية في الهند.

وأوصت الدراسة الشركات الصناعية والمؤسسات الخدمية بضرورة الاستمرار في تبني التكاليف حسب الأنشطة. ركزت هذه الدراسة على تطبيق (ABC) و (ABM) في الشركات الصناعية في الهند ، بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر تطبيق (ABM-ABC) في اتخاذ قرارات تسعير في الشركات الصناعية الأردنية . ويمكن الاستفادة من هذه الدراسة في معرفة أثر تطبيق (ABC) و (ABM) في الشركات الصناعية الأردنية.

Moustafa (2005) “An Application of Activity-Based Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions”.

استهدفت الدراسة إلى تبيان مدى إمكانية تطبيق موازنة الأنشطة والفوائد والعقبات التي يمكن أن تواجه إعداد هذه الموازنة عند تطبيقها في بيئة تتميز بانخفاض مستوى الاعتماد على التقنيات الحديثة في تشغيل أنظمة المعلومات المحاسبية، استخدمت الدراسة المنهج المقارن، وقد اعتمدت الدراسة على إجراء تطبيق اختباري على اثنين من الأقسام الخدمية في شركتين مختلفتين، بالإضافة إلى استخدام أداة استقصاء لاستطلاع رأى العاملين في قسمين محل التطبيق الاختباري حول إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة: فوائده المتوقعة، ومعوقات التطبيق المحتملة، وتكونت عينة الدراسة من (100) موظفاً وموظفة. وأظهرت نتائج الدراسة أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يحقق عدداً من الفوائد، كما أوصت الدراسة بضرورة تخطي الصعوبات الناشئة عن غياب تقنيات تشغيل البيانات المحاسبية عن طريق زيادة المجهود الإنساني في الحالات التي يتوفر فيها العنصر البشري. وتختلف الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تدرس تطبيق موازنة الأنشطة كأحد أدوات المحاسبة الإدارية والفوائد واستفادت الباحثة من هذه الدراسة في كتابة الجانب النظري.

Zaman (2008) “The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience”.

استهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أداء الشركات في القطاع الصناعي الاسترالي، وتكونت عينة الدراسة من (635) موظفاً وموظفة من العاملين في المصانع الاسترالية في مدينة سدني. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وأظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يساهم في رفع مستوى أداء الشركات الصناعية الاسترالية،

كذلك أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق نظام (ABC) يساهم في تحسين الإنتاجية في هذه المصانع.

وأوصت الدراسة بضرورة تدريب المحاسبين الإداريين على تطبيق أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة في شركات القطاع الصناعي الأسترالي، وتختلف الدراسة عن الدراسة الحالية، في أنها تناقش أثر استخدام نظام التكاليف على أداء الشركات بينما الدراسة الحالية تدرس الأثر على قرار التسعير في الشركات. واستفادت الباحثة من هذه الدراسة عند كتابة الإطار النظري.

Grandlich (2009) "Using Activity - Based Costing In Surgery".

استهدفت الدراسة إلى تحديد الاتجاه العام لدى الشركات الصحية إلى خفض موازنة الإنفاق، تم استخدام المنهج الوصفي الميداني، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (166) فرداً في المستشفيات الحكومية الألمانية، حيث أظهرت الدراسة أنه ونتيجة للمنافسة الشديدة التي يشهدها قطاع الخدمات الصحية في العصر الحاضر ومحدودية الموارد المتاحة، والاتجاه العام لدى الشركات إلى خفض موازنة الإنفاق لديها دعت الضرورة هذه الشركات إلى اتخاذ قراراتها بالوقت الملائم لغايات تعظيم ربحيتها، وأظهرت نتائج الدراسة أنه عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات لمعرفة وتحديد تكلفة عملية جراحية معينة فإنه لا بد من معرفة الأقسام (مراكز التكلفة) التي لها علاقة بإجراءات العملية الجراحية مثل فحوصات ما قبل الإدخال، والتخدير، ومستهلكات العملية الجراحية، والعناية الحثيثة والمواد المستخدمة، ومعرفة الموارد التي سيتم استخدامها مثل الجراحين، والأجهزة، والمعدات، والأدوية. وقد أوصت الدراسة بأهمية إعطاء معلومات مفصلة عن تكاليف الأنشطة داخل المستشفى مما يمكنه من مقارنة نتائج أعماله مع المنافسين. وتختلف الدراسة عن الدراسة الحالية في إنها تدرس استخدام المحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات، واستفادت الباحثة من هذه الدراسة في مقارنة نتائجها مع نتائج الدراسة الحالية.

Rozotocki, et. Al(2010)

Implementing Activity-Based Costing in Small Manufacturing Firms: A Field Study".

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ، المنشآت الصناعية الصغيرة وقد طبقت الدراسة على ثلاث منشآت صغيرة متشابهة وغير متشابهة في عمل كل منهما وقد بينت الدراسة أن منهجية كفاءة الوقت والتكلفة في المنشآت الصناعية الصغيرة تعمل على تطوير وتطبيق هذا النظام فيها في المملكة المتحدة،

أجريت هذه الدراسة على مجتمع المنشآت الصناعية الصغيرة واختار الباحثون عينة من 300 شركة، وتم استخدام المنهج الوصفي الميداني، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أولاً: نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المنشآت الثلاث باستخدام كفاءة الوقت والتكلفة، كما تبحت في علاج فجوة المعرفة بين الشركات الصغيرة والشركات الكبيرة. ثانياً: إن المنشآت الصغيرة بحاجة إلى معلومات أكثر دقة عن التكلفة لتستمر طويلاً. ثالثاً: مع تنوع المنتج والتكاليف الصناعية غير المباشرة العالية ووجود انحراف في توزيع العملاء فإن المنشآت بحاجة إلى معلومات دقيقة عن التكلفة لتساعد في عملية التسعير واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

ومن أهم توصيات الدراسة أن الموارد البشرية والمالية ضرورية من أجل نجاح تطبيق ويزيد من الطاقة المالية للمنشآت الصغيرة ولهذا (ABC) نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل واضح يقابل احتياجات (ABC) الغرض فإن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة للمنشآت الصغيرة. وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تتناول بيئة الأعمال في المملكة المتحدة، بينما هذه الدراسة تختلف في مكان تطبيقها وهو الاردن.

Udpa (2011) “Activity Cost Analysis: A Tool To Cost Medical Services And Improve Quality Of Care”.

استهدفت الدراسة إلى توضيح أثر استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نتيجة عجز أنظمة التكاليف التقليدية على تحديد تكلفة أنشطة الرعاية الصحية بشكل دقيق ووافٍ، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة (300) شخصاً من العاملين في المستشفيات الخاصة في رومانيا. وأظهرت نتائج الدراسة أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يركز على تكاليف الأنشطة التي تم ممارستها لغايات تقديم هذه الرعاية معتمداً على ما تستخدمه هذه الأنشطة من الموارد بدلاً من حجم التكرار في ممارسة النشاط ذاته، إذ وعند تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة فإنه لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية التي يتم ممارستها في مجتمعات التكلفة، وتحميل المصاريف غير المباشرة لمجمعات التكلفة الخاصة بها عن طريق استخدام موجه تكلفة أولي، واستخدام موجه تكلفة ثانوي لتوزيع هذه الكلف على أنظمة الرعاية الصحية. وقد أوصت الدراسة بضرورة تزويد المنشأة بمعلومات أكثر دقة فيما يتعلق بتكلفة تقديم الخدمة من تلك التي يمكن استخراجها باستخدام محاسبة التكاليف التقليدية. وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تدرس قطاع الشركات الدوائية والغذائية أما هذه الدراسة فتدرس المؤسسات في القطاع الصحي، واستفادت الباحثة من هذه الدراسة في كتابة فقرات الاستبانة.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة  
يوضح الجدول (1) ما يميز الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة .

الدراسة الحالية	الدراسات السابقة	مجال المقارنة
هدفت إلى معرفة أثر تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية.	هدفت إلى معرفة وتحليل مدى تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وأثر تطبيقها وأهميتها في الشركات والمؤسسات المختلفة .	الهدف
تم إجراء هذه الدراسة في البيئة الأردنية	أجريت في عدة دول مثل سوريا و فلسطين والهند .	بيئة الدراسة
مجال الدراسة الحالية التركيز على اتخاذ قرارات تسعير رشيدة في الشركات الصناعية الأردنية	تنوعت مجالات الدراسات السابقة بين التركيز على أنشطة المربحة والتجارة الإلكترونية وإعداد الموازنات اعتماداً على أساليب الإدارة الحديثة.	المجال
يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية لتحديد الأثر بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وبين اتخاذ قرارات التسعير في تلك الشركات	تنوعت مجتمعات البحث من دراسة إلى أخرى فبعض الدراسات كان المجتمع فيها المصارف و بعضها المؤسسات التعليمية وبعضها الشركات الصناعية	المجتمع
دراسة ميدانية وفق المنهج الوصفي التحليلي لشركات صناعية في الأردن	استخدمت منهجية البحث النظري والوصفي التحليلي والاستنتاجي، ودراسات حالة و دراسات تطبيقية	المنهجية
اعتمدت أسلوب الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات والتي تم جمعها من عينة الدراسة والتي هي جزء من المجتمع المبحوث	استخدمت طرق التحليل الوصفي للبيانات وكان بعضها مبني على تحليل المحتوى والبعض الآخر دراسات ميدانية .	طرق جمع البيانات

## 8. منهجية الدراسة :

اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي المستند إلى بيانات ثانوية كالكتب والمراجع والرسائل الجامعية والمجلات، والبيانات الأولية من خلال تطوير استبانة لخدمة أهداف الدراسة، والإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها حول أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية.

### 1.8 مجتمع وعينة الدراسة :

يشمل مجتمع الدراسة جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي والبالغ عددها حتى نهاية عام 2012 (72) شركة صناعية. وتم اختيار عينة ممثلة من قطاع الشركات الصناعية المدرجة وتضم 11 شركة غذائية و(6) شركات صناعية دوائية بحيث سيتم شمول 23.6% من حجم المجتمع بما يساوي (17) شركة استناداً إلى حجم الشركات ونوعية قرارات التسعير فيها، وسوف تكون وحدة العينة المدراء العاملين وعددهم (17) مديراً، ومدراء تسويق ومبيعات (22) مديراً ومديري تدقيق وعددهم (22) ومحاسبون إداريون وعددهم (17). بالتالي يصبح مجموعهم (78) مشاركا في البحث من أصل (17) شركة تمثل عينة الدراسة.

## 9. مصادر جمع البيانات :

اعتمدت هذه الدراسة على المصادر الثانوية و المصادر الأولية لتحقيق أهداف الدراسة، حيث تمثلت مصادر الدراسة بما يلي :

أولاً: البيانات الثانوية: وهي المصادر النظرية والوثائقية والكتب و المقالات والدراسات السابقة والمجلات العلمية المحكمة .

ثانياً: البيانات الأولية: وهي الدراسة الميدانية التي تعتمد على الدراسة الاستبيان، حيث تم تصميم استبيان وتم توزيعه على (78) من أفراد عينة الدراسة المقترحة، بحيث تم تناول جميع متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة .

## 10. أداة الدراسة:

اعتمدت الاستبانة كأداة لدراستها. وقامت الباحثة بإعداد الأداة التي يمكن من خلالها قياس أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية.



## 1.10 صدق وثبات أداة الدراسة:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أساتذة المحاسبة المختصين، وأعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية للتحقق من الصدق الظاهري للاستبانة، وتم الأخذ بملاحظاتهم، وإعادة صياغة بعض الفقرات، وتم إجراء التعديلات المطلوبة، بشكل يحقق التوازن بين مضامين الاستبانة في فقراتها، وتم قياس ثبات الأداة من خلال استخراج كرونباخ ألفا، للاتساق الداخلي بصيغته النهائية الكلية، ولكل متغير بجميع أبعاده (Sekaran, 2003).

## 2.10 المعالجة الإحصائية:

تم تحليل بيانات الدراسة من خلال استخدام أدوات التحليل الإحصائي؛ حيث تم إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي ليتم اختبار الفرضيات المتعلقة بها باستخدام البرمجة الإحصائية SPSS، حيث تم استخدام مجموعة الاختبارات الإحصائية التالية:

1- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لمعرفة درجة موافقة أفراد العينة على فقرات الاستبانة.

2- اختبار (ت) واختبار تحليل التباين الأحادي لمناقشة الفرضيات، لمعرفة الفروق بين أفراد العينة.

3- معادلة كرونباخ ألفا لتحديد ثبات الأداة.

4- Simple regression لمناقشة الفرضيات الفرعية ومعرفة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة كل على حدة.

5- Multiple Regression: لمناقشة الفرضيات الرئيسية ومعرفة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة مجتمعين.

ويتم استخدام مقياس الأهمية النسبية للحكم على النتائج الذي تم تقسيمه إلى (مرتفع، متوسط، منخفض) وفقاً للمعايير الآتية: (Sekran, 2003)

$$\text{طول الفئة} = 3/(1-5) = 1.33$$

المستوى المنخفض من 1- 2.33.

المستوى المتوسط من 2.34- 3.67.

المستوى المرتفع من 3.68- 5.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري للدراسة

1-2 مقدمة

2-2 المبحث الأول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing و نظام الإدارة

على أساس الأنشطة Activity Based Management.

1-1-2 نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومراحل تطوره

2-1-2 مدخل لمفهوم التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

3-1-2 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وأهدافه

4-1-2 خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

5-1-2 تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وآلية عمله

6-1-2 منافع نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

7-1-2 فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وافترضاته

8-1-2 المؤشرات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

9-1-2 محددات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

1-2-2 مفهوم الأنشطة ومحركات التكلفة ومجمع التكلفة

1-1-2-2: الأنشطة الرئيسية

2-1-2-2: محركات التكلفة

2-2-2 أنواع الأنشطة ومحركات التكلفة

3-2-2: مجتمعات التكلفة

تابع للعناوين الرئيسية في الفصل الثاني:

3-2 المبحث الثاني: قرارات التسعير

1-3-2 قرارات تسعير المنتجات

2-3-2 قرارات تحديد الأسعار

3-3-2 قرارات تعديل أو تغيير الأسعار

4-3-2 نقطة تماثل السعر

5-3-2 تسعير الأوامر الخاصة

6-3-2 العلاقة بين التكاليف والأسعار وحجم الإنتاج

7-3-2 بيانات التكلفة وقرارات التسعير

8-3-2 طرق التسعير

## الفصل الثاني

### الإطار النظري للدراسة

#### 1-2 مقدمة :

يتناول هذا الجزء الإطار النظري للدراسة من حيث تعريف نظام ABC و ABM ومراحل تطورها وتصميمها وآلية عملها .. الخ. بالإضافة إلى قرارات التسعير في الشركات، وذلك عبر مبحثين، المبحث الأول ويتناول نظام ABC و ABM، والمبحث الثاني ويتناول قرارات التسعير في الشركات، وذلك على النحو الآتي:

#### 2-2 المبحث الأول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing و نظام الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management.

1-1-2 نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومراحل تطوره مع تطور الشركات وتعدد منتجاتها وإدخال التقنيات الحديثة في عملياتها، أصبح العمل يمثل نسبة صغيرة من التكاليف الكلية بينما ازدادت التكاليف غير المباشرة وازداد الاهتمام بها وهذا يعود إلى ( Kaplan and Atinson.1998 ) :

1. الأهمية وهي تحتاج إلى الكثير من الأنشطة كتهينة المكاتب والجدولة وهندسة الإنتاج.

2. التأكيد على خدمة المستهلك بشكل أفضل.

3. تعدد المنتجات

كما أن التشوهات الناشئة عن عملية توزيع التكاليف غير المباشرة التي أصبحت غير ملائمة وبعيدة عن المنطق والواقع دفعت بالشركات إلى أن تسعى لامتلاك أنظمة قادرة على إنتاج معلومات ملائمة لعمل الشركات (Drury,2000).

كما أن ازدياد شدة المنافسة في الثمانينات نتج عنها بعض القرارات الخاطئة بسبب المعلومات الناشئة عن عملية توزيع التكاليف بالأنظمة التقليدية لا سيما في الشركات متعددة المنتجات (الكسار وأحمد، 2013).

ولكي تستطيع هذه الشركات مواجهة هذه المنافسة فلا بد لها من أن تمتلك أنظمة لها القدرة على خلق معلومات قوية وفعالة إذ لن تستطيع الأنظمة التقليدية من تلبيةها مستقبلا كما أن مديرو الشركات إذا أرادوا أن تكون منتجا مهم تنافسية فإن عليهم معرفة ما يلي (باسيلي، 2012) :

1- الأنشطة التي تدخل في صناعة المنتج أو توفير الخدمة.

2- تكلفة هذه الأنظمة لتخصيص تكاليف المنتج.

لكل هذا فقد نشأ نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وهو نظام ليس ابتكارا حديثا فإنه قبل أكثر من خمسين سنة دافع Goetz عن مبادئ نظام ABC (Drury,2000) عندما أشار إلى أن كل صنف أو مجموعة أولية من التكاليف الغير مباشرة يجب أن تكون علاقة بكل بعد من أبعاد مشاكل الإدارة الخاصة بالتخطيط والرقابة سيما وإن بعض الأبعاد الرئيسية للتكاليف الغير مباشرة التي قد تتغير مع تغير عدد وحدات المنتج، عدد الكليات، عدد العمليات التشغيلية، طاقة المصنع، عدد المواد المعروضة.

وتشير الدراسات إلى أن محاسبي (GE) (General Electric) وهي شركة أمريكية قد يكونوا أول من استعمل مصطلح "النشاط" لوصف العمل الذي يسبب التكاليف ففي عام 1963 عينت هذه الشركة فريقاً من قسم المراقبين لدراسة واقتراح الطرق للسيطرة على النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة سيطرة أفضل عن التكاليف غير المباشرة اقترح الفريق تكتيك جديد هو الأنشطة التي سببت تلم التكاليف ومما لا شك فيه أن شركة (GE) وإن استخدمت تصنيفات مشابهة لنظام ABC في تتبع تكاليفها، إلا أنها لم تستخدم هذه المعلومات في جوانب أخرى مهمة مثل تحليل ربحية المنتجات والربائن وغيرها واقتضى استخدامها على التخصيص الدقيق للتكاليف (التكريتي، 2007).

وفي الحقيقة فإن الظهور الفعلي لهذا النظام في الكتب العلمية المحاسبية قد بدأ عام 1987 وبشكل ملفت للنظر حيث نشر - وأذاع كل من (Cooper and Kaplan) أسلوب ABC في عدد من المجلات وأعطيت عناوين بعض مقالاتهم تغييرا للحماس الذي قوبل به أسلوبهما ومنها (نظام تكلفة واحد لا يكفي) و (قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح) (الجمال، 2011).

وفي بداية التسعينات فإن الكثير من الشركات اعترفت بتطبيق نظام ال ABC وهناك دراسة من قبل " Innes & Mitchpll" عام 1995 أشارت إلى أن 20% من شركات إنكلترا تبنت نظام ABC (Drury, 2011).

إن نظام ABC يعتبر نظاما متكاملا فهو ليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف الغير مباشرة كما يشير بعض الأكاديميون ومما يؤكد على كونه نظام وليس أسلوب أو طريقة هو شموله مكونات النظام من مدخلات وعمليات تشغيل (معالجة) ومخرجات وتغذية عكسية والتي تعد العناصر الأساسية لأي نظام، فمدخلات نظام

ABC تتمثل بالبيانات المالية المتمثلة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة بالبيانات والمعلومات الخاصة بموجهات التكلفة، أم عمليات التشغيل فتتمثل بكافة العمليات الحسابية والإجراءات اللازمة لاستخراج تكلفة الوحدة من موجهات التكلفة واستخراج تكلفة كل نشاط، أما مخرجات نظام ABC فتتمثل في تحديد كلف أهداف التكلفة والمتمثلة بتكاليف الأنشطة وتحديد تكلفة كل منتج. (التكريتي، 2007)

إن نظام ABC يستند في تحديد التكاليف على فكرة أساسية هي أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة، أي أن الأنشطة هي التي تسبب التكاليف وليس المنتجات. وترى الباحثة أن نظام ABC قد نضج للتقدم التقني الكبير في أساليب الإنتاج ونتيجة التشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الأنظمة التقليدية لاحتساب تكاليف الإنتاج إضافة إلى تزايد حاجة إدارات الشركات الاقتصادية لمعلومات أكثر دقة وتفصيلاً.

2-1-2 مدخل لمفهوم التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

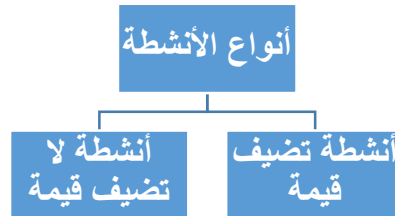
لما كان نظام ABC (التكاليف على أساس الأنشطة) يعتمد أساساً على النشاط فلا بد من الإطلاع على مفهوم وأنواع الأنشطة.

فالنشاط هو " أي طلب تأخذه المنشأة لصنع صناعة أو تأدية خدمة" أو هو " هدف أو مهمة أو جزء من مهمة ذات عرض محدد" ومن أمثلة الأنشطة مقاومة المواد، الإدخال والتركيب الآلي العرض واختيار النوعية، ويمكن تصنيف الأنشطة من حيث القيمة التي تطبقها إلى:

1. أنشطة تضيف قيمة: مثل أنشطة الإنتاج المختلفة.

2. أنشطة لا تضيف قيمة مثل أنشطة النظافة في الشركات (الفضل ونور، 2012).

وهذه الأنشطة كما موضحة في الشكل رقم (2):



شكل رقم (2) أنواع الأنشطة

المصدر: من إعداد الباحثة استناداً إلى (الفضل ونور، 2012).

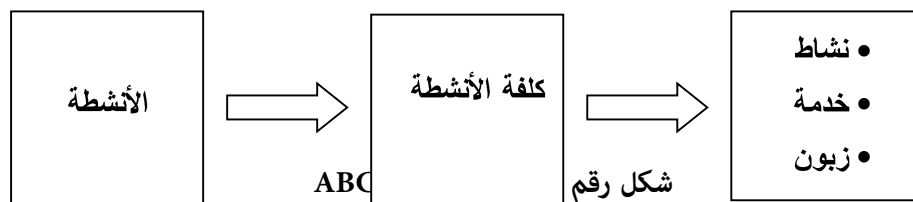
فبالنسبة للأنشطة التي تضيف قيمة فهي الأنشطة التي إذا قدمت فأنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد القريب أم البعيد ومثال على ذلك نشاط العرض واختيار النوعية. أما بالنسبة للأنشطة التي لا تضيف قيمة الأنشطة التي إذا ما تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج وبالتالي تساعد على تحقيق التكاليف ومثل ذلك نشاط الخزن (الرجبي، 2004). وبناء على ما سبق ترى الباحثة بأن النشاط هو مجموعة العمليات المتجانسة ذات الهدف المشترك حيث تتكامل الأنشطة فيما بينها لتؤدي إلى الصورة النهائية للمنتج وللفادة المتحققة منه. وهناك من يصنف الأنشطة إلى نوعين أيضا:

1. الأنشطة المباشرة: وهي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية والمتمثلة بأنشطة العمليات الإنتاجية.

2. الأنشطة غير المباشرة: هي جميع الأنشطة التي تخدم العمليات الإنتاجية وليس لها ارتباط واضح في بناء المنتج التام (مرعي وآخرون، 2012).

3-1-2 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وأهدافه:  
هناك عدة مفاهيم وتعريف لنظام ABC وكما يلي:

يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه النظام الذي يقوم بتنقيح نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية، ويحسب هذا النظام تكاليف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص تكاليف هذه الأنشطة لأهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزيائن، (Horngren,2000) بينما عرفه (Altkryty,1998). بأنه نظام كلفوي متكامل يمكن من خلاله الحصول على تكلفة وحدة المنتج من المنتجات فهو يشمل على مكونات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات ويمكن توضيح مفهوم نظام ABC في الشكل رقم (3):

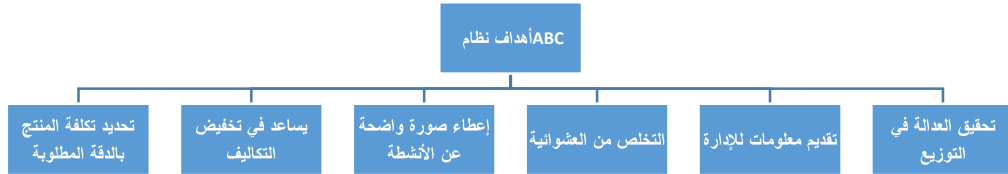


المصدر: من إعداد الباحثة استناداً إلى (Altkryty,1998)

وترى الباحثة إن الفكرة الأساسية في نظام محاسبة تكلفة الأنشطة تقوم على التخلي عن مفهوم مراكز الإنتاج كمراكز لتجميع عناصر التكاليف الغير متجانسة والتعامل المباشر مع السبب الحقيقي والفعلي لكل عنصر تكلفه وهو النشاط المعين. .

إن نظام ABC يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية (Horngren, et al., 2013) :

- 1- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
  - 2- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
  - 3- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة
  - 4- يساعد إدارة المنشأة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
  - 5- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.
  - 6- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- ويمكن الإيضاح أهداف النظام في الشكل (4):



شكل رقم (4) أهداف نظام (ABC)

المصدر: من إعداد الباحثة استناداً إلى (Horngren, et al., 2013)

وبالقراءة في الشكل السابق فإن الباحثة ترى بأن أهم أهداف نظام (ABC) هو توفير المعلومات للإدارة بشكل مرتب ومنظم وخالي من العشوائية، كما أنه يعطي صورة واضحة عن الأنشطة المجدية وغير المجدية، كما أنه يساعد في تحديد تكلفة المنتج بشكل دقيق.

2-1-4 خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

يتمتع نظام ABC بالخصائص والفوائد التالية (التكريتي، 2007):

- 1- يساعد نظام ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة



لتي تساهم في تكوينه بشكل منفصل وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصاً في الشركات ذات المنافسة العالية.

2- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكاليف ومساعدة نظام ABC فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكاليف وخصوصاً تكلفة وحدة العامل الموجه فمثلاً يستحق المشرف ( على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص ( العامل الموجه لتكاليف الفحص).

3- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات - للموارد الاقتصادية نوعاً وكماً- والتي تتمثل بالأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه النظم التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكاليف واحد أو عدد محدود جداً منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستلمة بغض النظر عن الأنشطة وترتبط هذه التكاليف أساساً بتحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.

4- يساعد نظام ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

5- يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام حيث يمكن ربطه مثلاً بنظام الإنتاج الوقت المحدد بهدف تخفيض التكاليف حيث إن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتها ويخفض كلفتها.

يتضح مما سبق أن نظام ABC يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، كما يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يقوم نظام ABC بتحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، بالإضافة إلى ذلك يساعد نظام ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة نظراً لما يقدمه من معلومات دقيقة

2-1-5 تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وآلية عمله:  
إن تصميم نظام ABC من حيث كونه نظاماً كلفوياً متكاملاً في المعنى الاصطلاحي لا بد وأن يأخذ نفس الشكل والإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام كلفوي آخر، وذلك من حيث مفهوم النظام وخصائصه وعناصره وآلية عمله بشكل عام (الرجبي، 2004).

وللوصول إلى تصميم نظام ABC والآلية التي يعمل بها فإنه يمكن تتبع المراحل الآلية:  
أولاً: مرحلة التخطيط: تعد مرحلة التخطيط من المراحل المهمة في تحديد مدى نجاح تصميم وتنفيذ نظام ABC في أية شركة، إن أهمية هذه المرحلة تتركز في إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام، في هذه المرحلة يتم تحديد المشاكل التي تواجه الشركة وتحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وكذلك حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير أسلوب عملها بما يتلاءم والنظام الجديد (Hilton,2008).

ثانياً مرحلة تحديد وتجميع الأنشطة: إن هذه المرحلة تعد البداية الفعلية لتصميم النظام حيث يتم دراسة المنشأة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها، إن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ومستوى المعلومات المطلوبة بهدف الحصول على أعلى منفعة بأقل التكاليف اللازمة لتشغيل وإدامة هذا النظام، وعلى العموم فإن نظام ABC يقوم على تحديد وتحليل الأنشطة من بداية طلب المواد (أو الخدمة) مروراً بالعملية الإنتاجية وانتهاءً بأنشطة وضع المنتج في الأسواق (أبو نصار، 2008). وللحصول على تكاليف منتج دقيقة يجب تجميع (من خلال تحليل الأنشطة) بيانات دقيقة عن تكاليف المواد والعمل المباشر ثم تحديد الاحتياجات التي تتطلبها المنتجات من الموارد غير المباشرة حيث يراعى ما يلي (أبو نصار، 2008) :

- 1- التركيز على الموارد الغالية
- 2- التأكيد على الموارد التي يتغير استهلاكها بصورة مهمة من منتج لآخر.
- 3- التركيز على الموارد التي لا ترتبط أنماط الطلب عليها مع مقاييس التخصيص التقليدية كالعمل والمواد.

ومن الجدير بالذكر أنه إذا كانت الأنشطة قليلة العدد فإنه يمكن تخصيص تكاليف كل نشاط باستخدام موجه التكاليف الخاص به مباشرة إلى المنتجات، أما إذا كان هناك عدد كبير من الأنشطة فإنه يمكن تجميع الأنشطة في مجموعات تكاليف بحيث تحتوي على عدد من الأنشطة حيث يستخدم موجه تكاليف واحد لكل مجموعة أنشطة، على أن يراعى ما يلي ( أبو نصار، 2008 ) :

1- أن تكون التكاليف في كل مجموعة تكلفة موجهة بواسطة أنشطة متجانسة، ويعني التجانس هنا أن تكون مجموعة التكلفة مسيرة من قبل نشاط واحد أو مجموعة أنشطة بينها ارتباط كبير، بمعنى أن التغيرات في مستوى النشاط الواحد يصاحبها تغيرات تناسبية في الأنشطة الأخرى.

2- أن تكون التكاليف في كل مجموعة تكلفة تماماً مع النشاط، حيث يقصد بالتناسب هنا أن جميع التكاليف في مجموعة التكلفة يجب أن تغير تناسبياً مع التغيرات في مستوى النشاط.

ثالثاً مرحلة تسجيل تكاليف الأنشطة: يعد الانتهاء من تحديد الأنشطة وفعاليتها يتم تسجيل تكاليف هذه الفعاليات لكل نشاط أن تكاليف النشاط تساوي مجموع تكاليف الفعاليات المؤلفة للنشاط المحدد ولتحديد تكاليف الأنشطة يمكن استخدام المعلومات المتاحة في السجلات المحاسبية وكذلك عمل التقديرات اللازمة في حالة الضرورة، وإن تكاليف الأنشطة تجمع في مجتمعات استعداداً لتخصيصها على أهداف التكلفة (المنتجات أو الخدمات) (مرعي وآخرون، 2012).

رابعاً مرحلة تحديد مراكز النشاط: إن مركز النشاط هو القسم من عملية الإنتاج والتي ترغب الإدارة من خلاله تسجيل تكاليف الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط " الاستلام"، وإن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على تقسيم الأنشطة والرقابة عليها وفق التقسيمات الفرعية بالضبط (عبد الله، 2009).

خامساً مرحلة اختيار موجهات التكلفة: تقوم الأنظمة التقليدية بتحديد سلوك التكاليف وذلك بربط التكاليف بالوحدات المنتجة حيث تقسم التكاليف في الغالب إلى متغيرة وثابتة وفقاً للتغيرات في حجم الإنتاج، أما بالنسبة لنظام ABC فإنه يقوم بتحليل سلوك التكلفة بناء على مقاييس من نوع مختلف تكون السبب وراء حدوث التكاليف وهذه المقاييس هي موجهات التكلفة، حيث يعرف موجه التكلفة بأنه " العامل الذي يسبب أو يقود تكاليف النشاط".

بحيث يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وفقاً لمسببات التكلفة بالاعتماد على معيار السبب / الأثر الذي يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من العدالة في تخصيص التكاليف وأكبر قدر من الدقة في التخصيص (باسيلي، 2012).

سادساً مرحلة تحديد تكلفة أهداف التكلفة: بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعات التكاليف وتحديد موجهات التكلفة المناسبة يتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من مقياس النشاط، والذي يسمى بالعامل الموجه (مرعي وآخرون، 2012).

مما سبق يتضح للباحثة إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يمر بعدة مراحل هي مرحلة التخطيط والتي يتم فيها إعداد فريق العمل من أجل إعداد وتنفيذ النشاط وكذلك حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير أسلوب عملها بما يتلاءم والنظام الجديد. ثم تليها مرحلة تحديد وتجميع الأنشطة التي تعد البداية الفعلية لتصميم النظام وفيها يتم دراسة المنشأة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية فيها. وبعد ذلك تأتي مرحلة تسجيل تكاليف الأنشطة: ويتم هذا من خلال استخدام المعلومات المتاحة في السجلات المحاسبية وكذلك عمل التقديرات اللازمة في حالة الضرورة لتحديد تكاليف الأنشطة. ثم تليها مرحلة تحديد مراكز النشاط الذي يعتبر القسم الذي ترغب الإدارة من خلاله تسجيل تكاليف الأنشطة بشكل منفصل؛ لأن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يمكن المدراء من تقسيم الأنشطة والرقابة عليها. ومن بعد ذلك المرحلة الخامسة والتي تسمى بمرحلة اختيار موجهات التكلفة التي تساعد في تحليل سلوك التكلفة بناء على مقاييس من نوع مختلف تكون السبب وراء حدوث التكاليف وهذه المقاييس هي موجهات التكلفة. وأخيراً مرحلة تحديد تكلفة أهداف التكلفة حيث يتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من مقياس النشاط، والذي يسمى بالعامل الموجه.

## 6-1-2-2 منافع نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

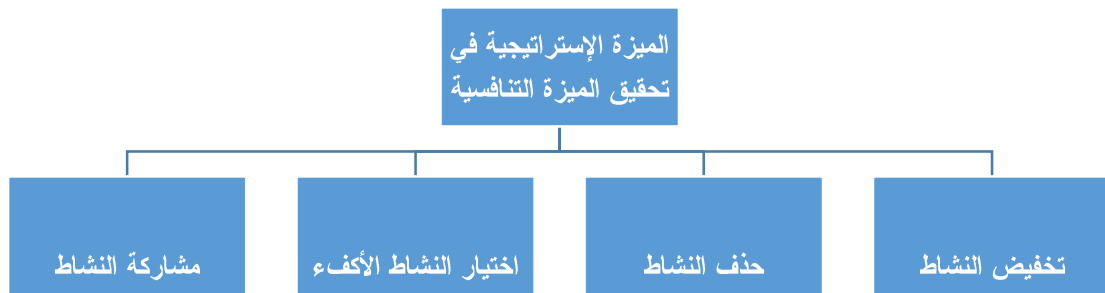
يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مجموعة من المنافع، وذلك على النحو الآتي

(Morse, et al., 2012):

- 1- يساعد نظام (ABC) على الفهم والعمل وفق موجهات التكلفة للأنشطة عن طريق التركيز على هذه الموجهات ضمن عمليات المشروع.
  - 2- يتميز نظام (ABC) بأنه يجعل تكلفة المنتجات المنخفضة الحجم والمعقدة متدنية وذلك بسبب أن نظام ABC يستعمل العديد من موجهات التكلفة لتوزيع التكاليف وليس بالضرورة أن ترتبط موجهات التكلفة هذه بالحجم.
  - 3- يستفاد من نظام ABC في الشركات التي تكون التكاليف الصناعية الغير مباشرة عالية وتنوع المنتجات.
  - 4- يوفر ال ABC معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة مما تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين عمليات العمل بواسطة توفير معلومات أفضل للمساعدة في تحديد أي الأنشطة تتطلب عملا أكثر.
  - 5- أنه القياس الأكثر دقة لتكاليف الوحدة وقد يساعد المديرين مثلا في تثبيت أسعار البيع وفي تقييم ربحية كل خط إنتاجي.
  - 6- يشجع هذا النظام الشركات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة ويمكن أن تهمل في العملية التشغيلية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.
  - 7- يساهم استخدام نظام ال ABC في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل منشأة المنتج الأقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه وذلك من خلال تركيزه على الأنشطة المضيئة للقيمة إستراتيجيا وتعطيل أو حذف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهذا يتأتى من السياسات السعرية المعتمدة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة اعتمادا على المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا النظام.
- ولتحقيق هذه الميزة الإستراتيجية هناك أربع أساليب وذلك من خلال التركيز على الأنشطة:

(التكريتي، 2007)

- أ- تحقيق النشاط أي تحقيق الوقت والجهد المطلوب لإنجاز هذا النشاط.
- ب- حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري
- ج- اختيار النشاط الأفضل وذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة.
- د- مشاركة النشاط أي عمل تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر لإنتاج مجموعة من المنتجات ولتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.
- والشكل (5) يوضح الميزة التنافسية:



الشكل (5) الميزة التنافسية في تحقيق الميزة

المصدر (التكريتي، 2007، ص37)

8- يوفر نظام ال ABC المعلومات اللازمة لإدارة الأنشطة (AMB) والذي يحقق مجموعة من الفوائد تتمثل ب:

- أ- توفر معلومات ذات أهمية أكثر.
- ب- تقدم رؤية المباشرة بالأنشطة التي تشكل الشركة وتقوي القضايا المتعلقة بالعمل الإداري والتي لا تسلط العثور عليها في الأسلوب التقليدي.
- ت- وأن ABC يدعم المثل الإداري ( أنك لا تستطيع إدارة ما لا تستطيع قياسه) وبعبارة أخرى أنك بحاجة لمعرفة تكاليف الأنشطة قبل القيام بوظيفة إدارة هذه الأنشطة بشكل جيدة.

ث- تكون المعلومات المتوفرة من نظام ABC مقيدة للإدارة أيضا في مجال السيطرة على التكاليف، ما عدا تقارير تكلفة النشاط توفر البديل لإعداد تقارير المسؤولية التقليدية مما يساعد على تخفيض سلوك الخلل الوظيفي.

ج- يقدم معلومات مفيدة عن التغيرات السلوكية لأنه يسمح للمصممين أن يصنعوا قرارات التصميم على أساس التكلفة بدقة ( تحسينات في صنع القرارات).

ح- عند تطبيق نظام ABC على تكاليف التسويق فإنه قد يقود الإدارة إلى إعادة التفكير بربحية المستويات المختلفة للزبائن وقنوات التوزيع المختلفة.

خ- يعمل نظام ABC على تحسين الإدارة وذلك من خلال التركيز على الوقت، التكلفة، النوعية.

وتعتقد الباحثة إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في إعطاء معلومات ملائمة للإدارة وللجهات التي تقوم على اتخاذ قرارات التسعير في الشركات.

7-1-2 فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وافتراضاته:  
إن نظام ال ABC يقوم على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة، وأن إنجاز هذه الأنشطة يتطلب شراء أو استخدام الموارد، وأن شراء أو استخدام الموارد يسبب حدوث أو تحقق التكاليف، فمنطق نظام ABC أن الموارد تولد المنتجات وأن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة، ولذلك فإنه لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية للشركة ثم تعقب أو تخصص التكاليف إلى هذه الأنشطة إلى أهداف التكلفة النهائية لمنتجات الشركة على أساس نسبة استهلاك كل منتج من الأنشطة (التكريتي، 2007).

إن نظام ال ABC يقوم على مجموعة من الافتراضات:

- 1- أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.
- 2- إن المنتجات (أو الزبائن) تستهلك الأنشطة.
- 3- إن ال ABC هو نموذج استهلاك وليس إنفاق حيث أن مضمون هذا الافتراض قد يكون الأكثر أهمية ولكي تنخفض التكاليف يجب أن يكون هناك تغير في الإنفاق، وأن نظام ال ABC لا يقيس الاتفاق وإنما يقيس الاستهلاك.

- 4- توجد العديد من مسببات استهلاك الموارد وتوجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث أنه يمكن تحديد العديد من مجمعات التكاليف بدلا من مجمع تكلفة واحدة.
- 5- أن مجمعات التكاليف متجانسة أي بمعنى أن كل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة.
- 6- إن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة ( متناسبة تماما مع النشاط) وأن التكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل في تكاليف أنشطة التسهيلات.
- 8-1-2 المؤشرات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):
- يشير (Grandlich, 2009) إلى إن هناك مجموعة من المؤشرات التي تدفع الإدارة لتصميم وتطبيق ال ABC وهي على النحو الآتي :
- 1- زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف.
  - 2- زيادة مبيعات الشركة مع انخفاض أرباح الشركة.
  - 3- التنوع والاختلاف فيما بين منتجات الشركة.
  - 4- انخفاض نسبة العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف نتيجة التطور التكنولوجي واعتماد الشركة على الآلات والمعدات ذات الطبيعة والأتمتة العالية.
  - 5- إن المنتجات المعقدة والتي من الصعوبة تصنيفها يتم التقرير عنها بكونها ذات ربحية بالرغم من أنها لا تباع بأسعار عالية.
  - 6- أن بعض المنتجات التي يتم التقرير عنها بأنها ذات هامش ربح عالي هي لاتباع من قبل المنافسين.
  - 7- إن مدراء الإنتاج لا يثقون أو يعتقدون بصحة تكاليف المنتجات التي يتم التقرير عنها من قبل حسابات الشركة.
  - 8- إن مدراء التسويق لا يعتمدون على تكاليف المنتجات المقرر عنها من قبل قسم الحسابات عند اتخاذهم قرارات التسعير نتيجة عدم ثقتهم بصحة ودقة تلك التكاليف.
- وترى الباحثة إن المؤشرات السابقة ليس بالضرورة أن تتوفر جميعها في الوقت نفسه أو أن وجود بعضها أو عدد قليل منها يجب أن ينال اهتمام الإدارة في حاجتها إلى دراسة نظام التكاليف المعتمد في الشركة وتحديد مدى الحاجة إلى استبداله بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يعمل على تحديد التكلفة الحقيقية لمنتجات الشركة وتقديم المعلومات المفيدة والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة مثل قرارات التسعير وغيره من القرارات المهمة.



9-1-2 محددات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):  
بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها استخدام نظام ABC إلى أنه هناك من أشار إلى  
بعض محددات النظام والمتمثلة بما يلي: (التكريتي، 2007)

- 1- إن العيب الرئيسي لنظام ABC هو ارتفاع تكاليف تطبيقية فنظام ABC يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة-المنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جد جدوى تطبيق النظام.
  - 2- إن نظام ال ABC يشجع تخصيص تكاليف غير مرتبطة بالإنتاج مثل البحث والتطوير على المنتجات بينما تكاليف المنتج مثل استهلاك المصنع لا تخصص للمنتجات، لذلك فإن معظم الشركات تستخدم ال ABC لأغراض التحليل الداخلي وتستمر باستخدام نظام التكلفة التقليدي الخاص بها لإعداد التقارير الخارجية.
  - 3- على الرغم من أن هذا النظام هو نظام لتخصيص التكلفة إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف التي لا يتم تخصيصها إلى أي من الأنشطة والتي تجمع عند مستوى التسهيلات وفي آخر الأمر يتم اختيار أساس معين لتوزيع هذه التكاليف.
  - 4- إن البيانات التي يقدمها نظام ABC تعد ملائمة فقط إذا كانت التكاليف يمكن تجميعها بأنشطة متجانسة وأن هذا الافتراض قد لا يصح دائما لا سيما عندما يتم توجيه نشاطين ( أو أكثر) غير مترابطين بصورة كبيرة فضلا عن أنه يتطلب بيانات تشغيلية كبيرة، تكنولوجيا حاسوب عالية واستخدام رموز تسهل تجميع هذه المعلومات.
- وتعتقد الباحثة أنه وبالرغم من كل هذه المحددات إلا إن الشركات تحصل على منافع أكبر من المعوقات وكلفتها..
- وقد بينت دراسة (Grandlich, 2011) إن نظام ABC نظام ممتاز لتحديد التكاليف، ويفضل عند استخدامه توافر الشروط الثلاثة التالية:
- الشرط الأول: أن يعطي نظام ABC نتائج مختلفة ومهمة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي.
- الشرط الثاني: أن تكون التكاليف الغير مباشرة ذات أهمية كبيرة مقارنة بالتكاليف المباشرة المتمثلة بالمواد والأجور المباشرة.

الشرط الثالث: أن تكون الإدارة متهمة بصورة كبيرة باستخدام معلومات التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.

وتعتقد الباحثة إن الشركات لابد أن تدرس الجدوى من وراء استخدام هذا النظام قل أن تقوم بتبنيه وتنفيذه ضمن أنشطتها.

## 2-2 الإدارة المبنية على أساس الأنشطة (ABM):

1. إن تقسيم مراحل تصنيع المنتج أو تقديم الخدمة إلى أنشطة له بعد إداري واضح لدى العديد من الشركات التي تهتم فيها الإدارة بتحليل التكلفة وتقييم ربحية المنتج أو الخدمة المقدمة. ففي ظل زيادة المنافسة الشديدة بين الشركات في السنوات الأخير أصبح هناك اهتمام واضح من إدارة الشركات بالبحث عن وسائل مختلفة من شأنها تخفيض تكلفة السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة. ومن الوسائل الحديثة في هذا المجال والتي استمدت من نظام التكاليف المبنى على الأنشطة أسلوب الإدارة المبنية على الأنشطة، حيث يقوم هذا الأسلوب على تحديد واضح لجميع الأنشطة الموجودة في المنشأة.

إن قيمة النشاط الإضافية تقيم من وجهة نظر المستهلك السلعة أو الخدمة، كما تطلب وجود رغبة من المستهلك بدفع سعر أعلى نتيجة هذه الإضافة. وبناء عليه فإن الأنشطة الأخرى التي لا يتوفر بها الشرطان السابقان تصنف أنشطة ليس لها قيمة مضافة (أبو نصار، 2008).

وفي الشركات الصناعية هناك العديد من الأنشطة التي يتطلبها إنتاج السلعة، يعتبر فيها نشاط التصنيع الفعلي، أي النشاط الذي يبدأ بعملية تحويل المادة الخام إلى سلعة، نشاط ذا قيمة مضافة، أما باقي الأنشطة ليس لها قيمة مضافة (أبو نصار، 2008).

## 1-2-2 مفهوم الأنشطة ومحركات التكلفة ومجمع التكلفة

### 1-1-2-2: الأنشطة الرئيسية

يتم تحديد الأنشطة الرئيسية داخل الشركة والتي تسبق أو ترافق أو تلي عملية الإنتاج. إن مستوى الدقة والتوسع في تحديد الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ونوع وحجم مستوى المعلومات المطلوبة لتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة بأقل تكلفة لازمة للتشغيل وإدامة استمرار عمل النظام (الفضل ونور، 2012). والنشاط هو حدث، أو مهمة أو وحدة عمل ذات هدف محدد أو عملية أو مجموعة من العمليات المتجانسة التي تستهلك بعض الموارد لإنتاج مخرجات معينة (الجمال، 2011). وعملية تحميل الأنشطة بالتكاليف الصناعية غير المباشرة مبني على أساس

أن الأنشطة هي التي تؤدي إلى وجود التكاليف أو حدوثها، وبالتالي لا بد من تحديد تكلفة كل نشاط تقضيه عملية الإنتاج. ويتوقف عدد الأنشطة في الشركة على مدى تعقيد العمليات، فكلما زاد تعقيد العمليات زاد عدد الأنشطة التي تحرك التكلفة. والنشاط هو عبارة عن جزء من المرحلة، فالمرحلة الإنتاجية تمثل عدداً من الأنشطة (الظاهر، 2007). فعلى سبيل المثال يتم تقسيم المواد الأولية لإنتاج مقعد خشبي عن طريق عدد من الأنشطة، مثل نشاط إصدار أمر شراء المواد ثم نشاط تحضير المواد حسب الأمتار المطلوبة، ثم نشاط نقل المواد إلى مركز الإنتاج المعني. أما مرحلة التصنيع فقد تحتوي على نشاط إعداد الآلات، ثم نشاط تقطيع الأخشاب، ومن ثم نشاط التركيب والدهان وغيرها من الأنشطة. ويتوجب أن يسبق تحديد الأنشطة تحديد المراحل المختلفة لدى الشركة، ففي أي شركة هناك عدد من المراحل، وداخل كل مرحلة هناك عدد من المراحل الفرعية. بعد تحديد المراحل تأتي خطوة تحديد الأنشطة داخل كل مرحلة، حيث يعد لكل مرحلة ما يسمى بخريطة المرحلة. وخريطة المرحلة هي عبارة عن خريطة تمثل كل خطوة تدخل في إنجاز المرحلة، وهنا يتوجب تضمين جميع الخطوات وعدم الاقتصار فقط على الخطوات الرئيسية الواضحة المعالم. ويجب أن ننوه هنا أن المراحل يجب أن تحدد الأنشطة، وأن لا تحدد الأنشطة المراحل، أي أن يتم أولاً البدء بالمراحل ومنها يتم الوصول إلى الأنشطة وليس العكس (الظاهر، 2007).

ويوجد هناك أربعة أنشطة في أي شركة بشكل عام وهذه الأنشطة هي:

#### 1-أنشطة المدخلات:

وهي التي تتعلق بالاستعداد لصنع المنتج، أي التي تجعل إمكانية صنع المنتج متاحة. وهذه تتضمن توظيف وتدريب العاملين وشراء المواد الأولية واستلامها وشراء الأجهزة والمعدات، وأبحاث السوق والمنتجات وتطويرها (الجمال، 2011).

#### 2-أنشطة التشغيل:

وهي تلك الأنشطة المتعلقة بصنع المنتج. وتتضمن تشغيل الآلات واستخدام معدات وأدوات تصنيع المنتج وعملية النقل بين المراحل، وتخزين الإنتاج تحت التشغيل أو فحص الأجزاء المنجزة بشكل جزئي.

### 3-أنشطة المخرجات:

وهي تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع الزبائن، وهذه تتضمن أنشطة البيع وأنشطة إصدار الفواتير وأنشطة خدمات ما بعد البيع، وأنشطة تسليم البضائع.

### 4-أنشطة إدارية:

وهي كل الأنشطة الأخرى والتي تعمل بشكل داعم للأنشطة الثلاثة السابقة. كإدارة الأفراد والمرتببات ومعالجة البيانات والمحاسبة، والدوائر القانونية والخدمات الإدارية العامة. إن الأنشطة التي تتم داخل أي شركة صناعية مرتبطة بخمسة مستويات، وهذه المستويات هي (الكسار، وأحمد، 2012) :

#### 1-الأنشطة المرتبطة بمستوى الوحدات المنتجة:

يرتبط هذا النوع من الأنشطة بعدد الوحدات المنتجة. وهذا يعني أن تكاليف الأنشطة تزداد أو تقل في ضوء عدد الوحدات المنتجة في كل مرة، فالطاقة المستخدمة في الإنتاج ترتبط بساعات العمل المباشرة أو ساعات تشغيل الآلات أو كمية المواد المستخدمة والتي ترتبط بدورها بشكل أساسي بعدد الوحدات المنتجة. ومن الأمثلة على هذه الأنشطة، نشاط الرقابة على جودة الإنتاج وبالاتي التكاليف المرتبطة بهذا النشاط في حالة استخدام الشركة لنظام يقوم على أخذ عينة وفحصها من كل 20 وحدة منتجة. وفي ضوء ما سبق، يتوجب تحميل التكاليف هذا النوع من الأنشطة بناءً على عدد الوحدات المنتجة.

#### 2-الأنشطة المرتبطة بمستوى الدفعة الإنتاجية

الأنشطة المؤداة على مستوى الدفعة تتضمن الأنشطة والعمليات التي تتعلق بدفعة إنتاج محددة وليست متعلقة بعدد الوحدات التي سيتم إنتاجها من المنتج سواء أنتجنا في الدفعة الواحدة 100 وحدة أو 1000 وحدة. فعلى سبيل المثال، يتم في كثير من الشركات الصناعية استخدام آلة واحدة لإنتاج عدة منتجات، إلا أن عملية البدء بإنتاج أي منتج أو التحول من إنتاج لآخر يتطلب ضرورة إعداد الآلة وتجهيتها للمنتج الذي سيتم البدء بإنتاجه. إن الأنشطة والتكاليف المرتبطة بعملية تهيئة آلة لكل منتج لا علاقة لها بعدد الوحدات التي سيتم إنتاجها من المنتج، إنما ترتبط بعدد مرات التغيير من منتج إلى آخر.

### 3- الأنشطة المرتبطة بالمنتج

وهذه تمثل الأنشطة المرتبطة بشكل أساسي بمنتج محدد ولا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة أو عدد الدفعات الإنتاجية. ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط تطوير وتعديل مواصفات المنتج والفحوصات الخاصة بالمنتج ونشاط متابعة وتسويق المنتج. وتزداد تكاليف هذه الأنشطة بزيادة عدد المنتجات المختلفة.

### 4- الأنشطة المرتبطة بالشركة

وهي الأنشطة اللازمة لضمان المحافظة على المصنع وعلى البيئة الإدارية التي تجعل من عملية الإنتاج ممكنة، فهذه الأنشطة لا علاقة لها بعدد المنتجات المختلفة التي ينتجها المصنع ولا علاقة لها بعدد الدفعات التي يتم إنتاجها من منتج معين، كذلك لا علاقة لها بعدد الوحدات المنتجة من مختلف المنتجات، ومن الأمثلة عليها، إيجار المصنع وإهلاك المصنع وصيانة المصنع وتأمين المصنع والضرائب وحراسة المصنع ورواتب مدير المصنع والمحاسبين، والدعاية والإعلان إذا كانت تتعلق بالتعريف بالشركة دون أن تتعرض إلى منتج أو خدمة مقدمة من الشركة.

### 5- الأنشطة المرتبطة بالزبون

وهي الأنشطة المرتبطة بالبيع والتوزيع، حيث يتم تحديد الأنشطة بناء على الخدمة المقدمة للزبون، فعملية توصيل البضاعة ومتابعة تحصيلها وخدمات ما بعد البيع لها علاقة بالزبون وقد لا ترتبط بشكل أساسي بالمنتج أو عدد الوحدات المباعة. فعلى سبيل المثال، إن نشاط توصيل السلعة وتحصيل قيمتها وما يرتبط بها من مصاريف تتم لكل زبون وبغض النظر عن حجم مشترياته من الشركة. وعليه فإن تحليل هذا النوع من النشاط وتحمل التكلفة على العملاء قد يظهر للإدارة أن فئة معينة من العملاء الذين تقل مشترياتهم عن قيمة معينة يتوجب الإحجام عن بيعهم أو رفع سعر البيع لهم، بالتالي تساعد الأنشطة المتعلقة بالزبون في تسعير المنتجات بعد إضافة الخدمات المتعلقة بالزبون (الكسار، وأحمد، 2012).

### 2-1-2-2: محركات التكلفة

لكي تتم عملية التخصيص على مراكز الأنشطة لا بد من استخدام محركات (مسببات، موجهات) تكلفة ملائمة ومناسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة (مرعي وآخرون، 2012). وليس هناك محرك تكلفة أمثل لكل نشاط، ولكن الأمر يرتبط بالظروف المحيطة بكل نشاط، وقد يكون محرك النشاط مناسباً في شركة معينة، أو لا يكون مناسبة أو ملائمة لشركة أخرى، وذلك لنفس النشاط في كلتا الشركتين.

وهناك شرطان يجب توافرها في محرك التكلفة، وهما سهولة وفهم محرك التكلفة حتى يمكن تطبيقه دون مشقة أو تكلفة، وكذلك يجب أن يكون محرك التكلفة مناسباً لأغراض الرقابة لأنه المؤثر في التكلفة. ومحركات التكلفة هي الفعاليات أو المحركات التي لها علاقة مباشرة في حدوث تكلفة وتؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة السبب والنتيجة وتمثل معظم محركات التكلفة في مقياس كمية يسهل ربطها بمنتج معينة أو خط إنتاجي معين. (جودة، 2010)

هناك ثلاثة أنواع لمحركات التكاليف يمكن لمصمم نظام التكاليف المبني على الأنشطة الاختيار

منها:

### 1-محركات العمليات

يتم استخدام هذا النوع من المحركات عندما تكون المخرجات تحتاج إلى الطلب نفسه على النشاط. ومن الأمثلة على هذا النوع من المحركات عدد تجهيز الآلات وعدد المخرجات، وعدد عمليات النقل، مثل إعداد جداول الإنتاج، وطلبات الشراء وإجراء الصيانة مع مراعاة أنها تستنفذ الوقت نفسه والجهد، ويمكن اختيار محركات العمليات في الشركات التي تنتج منتجا واحداً أو يكون الاختلاف فيها ضئيلاً بين المنتجات. ومحركات العمليات أقل تكلفة إلا أنها أقل دقة (جودة، 2010).

### 2-المحركات الزمنية

تحتاج المخرجات إلى وقت زمني حتى يتم إتمامها، ويمكن اختيار المحركات الزمنية عندما يكون هناك فارق زمن كبير لإتمام النشاط، فالفارق الزمني يستدعي من الإدارة اختيار المحركات الزمنية لتعطي توزيعاً دقيقاً للتكاليف غير المباشرة. وهذا النوع من المحركات أكثر دقة من محركات العمليات وكذلك أكثر تكلفة (جودة، 2010).

### 3-محركات شدة العبء المباشر

يستخدم هذا النوع من المحركات عندما يكون هناك منتجات تحتاج إلى تجهيز خاص ومعدات خاصة أو عمليات خاصة تختلف عن منتجات أخرى تمر بنفس النشاط بعامل غير عامل الزمن، فالمحركات الزمنية لا تعطي توزيعاً دقيقاً للتكاليف غير المباشرة في هذه الحالة. ويتصف هذا النوع من المحركات بالدقة العالية والتكلفة العالية (جودة، 2010).

وإن عدد المحركات المستخدمة تتأثر بثلاثة عوامل:

- 1- مستوى دقة بيانات التكاليف المطلوبة، فكلما ارتفع مستوى الدقة المطلوبة ازداد عدد المحركات الواجب استخدامها.
- 2- صعوبة وتعقيد تشكيلة المنتجات وتنوع أحجامها، إن هذا يؤدي إلى ضرورة استخدام عددا أكبر من محركات التكلفة.
- 3- التكاليف النسبية للأنشطة المجمعة، حيث إنه بارتفاع التكاليف النسبية للأنشطة المجمعة في مجمع واحد فإنه من الواجب استخدام عددا أكبر من محركات التكلفة (الفضل ونور، 2012).

ويوجد هناك ثلاثة عوامل تؤثر في الاختيار النهائي لمحركات التكلفة وهي:

- 1- تكاليف عملية القياس، فكلما كانت التكلفة أقل زادت احتمالية اختياره كموجة تكلفة.
- 2- معامل الارتباط بين محركات التكلفة والإهلاك الفعلي للأنشطة، كلما زاد الارتباط زادت احتمالية اختياره كموجة تكلفة.
- 3- الآثار السلوكية المترتبة على اختيار تلك المحركات (عبد الله، 2009).

وعند اختيار محركات التكلفة يجب مراعاة الأمرين الآتيين:

- 1- سهولة الحصول على البيانات المتعلقة بمحركات التكلفة.
- 2- قدرة محرك التكلفة على قياس اهتلاك المنتج الفعلي للأنشطة، فإذا لم يوجد ارتباط كبير بين مسببات التكاليف والاهتلاك الفعلي، فسيكون تحديد التكلفة غير دقيق (الكسار، وأحمد، 2012).

وبشكل عام فإن محركات التكلفة تخضع للاعتبارات الآتية:

- 1- قدرتها على القياس، أي إمكانية قياسها
- 2- لا بد أن يوجد رابط بين التكاليف غير المباشرة والمخرجات.
- 3- لا بد أن تعبر عن وحدة قياس عقلانية بحيث يكون هناك رابط بين أحداث التكلفة والنشاط
- 4- الأخذ بالحسبان عنصر— المنفعة والتكلفة في اختيار المحرك والمحاولة لتقليل عدد المحركات وشمولها لأكثر قدر من الأنشطة (مرعي وآخرون، 2012).

والجدول الآتي يوضح أنواع الأنشطة مع محركات التكلفة في الشركات الصناعية:

## 2-2-2 أنواع الأنشطة ومحركات التكلفة

جدول رقم (2): أنواع الأنشطة ومحركات التكلفة

الرقم	نوع النشاط	محرك التكلفة
1	التشغيل الآلي	ساعات عمل الآلات
2	نقل المواد	كمية المواد أو عدد الأجزاء المنقولة
3	شراء المواد	عدد طلبات الشراء
4	تحضير وتجهيز الآلات	عدد مرات التحضير أو عدد ساعات التحضير
5	خدمات هندسية وفنية	عدد طلبات التعديل الهندسي أو ساعات العمل الهندسية
6	فحص وإصلاح الآلات	عدد ساعات الفحص والإصلاح
7	فحص الجودة	عدد ساعات الاختبار أو الفحص
8	المراقبة الآلية بواسطة الحاسوب	عدد ساعات العمل الآلي

المصدر (باسيلي، 2012، ص 27)

وترى الباحثة أن هناك أنواعاً من النشاط مثل شراء المواد ونقلها وتخزينها وأنشطة الإنتاج والرقابة عليها وعلى مستوى الجودة فيها، ويرافق هذه الأنشطة محركات للتكلفة يتحدد فيها ساعات العمل وكمية المواد وعدد طلبات الشراء. من أجل معرفة التكلفة الدقيقة لكل نشاط من هذه الأنشطة.

### 2-2-3: مجمعات التكلفة

بعد تجميع الأنشطة الرئيسية التي تحدث في الشركة يتم تجميع هذه الأنشطة في مجمعات تكلفة تتراكم فيها تكلفة هذه الأنشطة، وقد يخصص لمجموعة أنشطة متجانسة وتخضع لمحرك تكاليفي واحد مجمع تكاليفي واحد. ومجمعات التكلفة عبارة عن أوعية يتم حصر- تكلفة الأنشطة فيها. بحيث يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص به ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال والأنشطة الفرعية المتجانسة، وشرط تجميع الأنشطة المتجانسة ضروري لإنجاح عملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Morse, et al., 2012). وقد يستدعي بعض الأحيان زيادة أو تقليص عدد مجمعات تكلفة النشاط بحسب التجانس بين مجموعة الأعمال التي تكون كلا منها،



بما يوجب ضرورة تقسيم الهيكل التنظيمي إلى مجموعة من الأنشطة يراعى فيها مدى تجانس الأعمال داخل كل نشاط. وكذلك ارتباط عناصر التكاليف بالأعمال التي تؤدي داخل كل نشاط. ومثال على مجتمعات التكلفة تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في مجمع تكاليفي واحد باعتبار أن تكاليف هذه الأنشطة ترتبط ارتباطا وثيقا بمحرك تكلفة واحد وهو ساعات العمل. وتجميع تكاليف أنشطة اللف والحزم ومناولة تعبئة المواد في مجمع واحد واعتبار أن المحرك الرئيسي للتكلفة هو أوزان المواد الخام (عطية، 2006).

مما سبق يلاحظ أن مجتمعات التكلفة تفيد في أن يكون هناك تجانس بين الأنشطة الموجودة في وعاء واحد من أجل تسهيل عملها وتقليل التكاليف والهدر في الوقت.

#### 4-2-2 منافع نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أ- الاستمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي في تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة (الشيخ، 2008).

ب- على ضوء التنافسية السائدة بالسوق العالمية حاليا، فإن النظام يركز على المستهلك. حيث يوفر النظام المعلومات التي تحتاجها الشركة لتوفير السلع والخدمات الجيدة لإرضاء المستهلك والسعي لتلبية متطلباته.

ج- يساهم ويساعد في مجال إدارة الجودة الشاملة طالما النظام يؤثر في مجال التحسين المستمر. د- يساعد الإدارة في عملية تقييم الأداء والمساهمة الفاعلية في قرارات التسعير الصائبة، ولعل أهم ما قدمه هذا النظام ما يعرف الآن بالتخطيط الإستراتيجي وإعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة.

#### 5-2-2 محددات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أ- ارتفاع تكاليف إعداد وتطبيق النظام من الأسلوب التقليدي. حيث قد تزداد أعداد الأنشطة خاصة في الشركات الصناعية التي فيها منتجات متعددة (كثيرة). مما يزيد من عدد موجهات التكلفة أيضا وبذلك يصبح النظام أكثر تكلفة وإرهاقا في العمل المحاسبي.

ب- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على تكاليف ثابتة، ونظام التكاليف المبني على الأنشطة لا تقيس التكاليف الحدية اللازمة لإنتاج الوحدة (الشيخ، 2008).

### 3-2 المبحث الثاني: قرارات التسعير

#### 1-3-2 قرارات تسعير المنتجات:

تعد قرارا تسعير السلع والخدمات من أهم القرارات التي تتخذها الإدارة. فيتعين على إدارة الشركات الهادفة للربح تحديد وتعديل ومراجعة الأسعار الخاصة بمنتجاتها. كذلك تحتاج الشركات غير الهادفة للربح إلى تسعير الخدمات التي تقدمها للعملاء(حرب، 2007).

ويؤثر قرارا التسعير على عدد الوحدات المباعة وبالتالي حجم الأرباح المحققة وسوف نتناول بالمناقشة استخدام التكلفة الملائمة وعلاقة التكلفة والربح والحجم لمساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات التسعير المتعلقة بتحديد الأسعار، أو تغيير الأسعار، أو قبول طلبات خاصة (نور وآخرون، 2005).

#### 2-3-2 قرارات تحديد الأسعار:

يمكن استخدام التكلفة الملائمة وتحليل العلاقة بين التكلفة والربح والحجم في تحديد سعر البيع اللازم لتحقيق حجم معين من المبيعات والأرباح المستهدفة(المهتدي، 2012).

#### 3-3-2 قرارات تعديل أو تغيير الأسعار:

يؤثر قرارا تغيير سعر المنتج على عدد الوحدات المباعة منه، وكذا على إيرادات المبيعات وربحية المنتج. وقد يكون تغيير السعر عبارة عن رد فعل أو لمقابلة ما يواجه المنشأة من منافسة. ويتعين على متخذ القرار دراسة تأثير السعر على حجم المبيعات، وربحية المنتج عند التفكير في إجراء أي تعديل للسعر(نور وآخرون، 2005).

والواقع أن زيادة سعر بيع المنتج يجعل المستهلك أقل رغبة في المنتج وقد يلجأ إلى شراء السلع البديلة إذا كان الطلب على المنتج يتسم بالمرونة. لأن تأثير تغيير السعر على حجم المبيعات يرتبط بطبيعة مرونة الطلب على المنتج. ويفضل في مثل هذه الحالات إمداد الإدارة بالبيانات اللازمة والمفيدة التي تساعد في اتخاذ قرار هل ترفع السعر أم تبقى على السعر الحالي ومن أهم تلك البيانات والمعلومات نقطة تماثل السعر (نور وآخرون، 2005)

#### 4-3-2 نقطة تماثل السعر

تعتبر نقطة تماثل السعر عن حجم المبيعات المتوقع بالسعر الجديد والذي تحقق نفس القدر من الربح الناتج عن حجم المبيعات بالسعر القديم.

### 2-3-5 تسعير الأوامر الخاصة:

بالطبع لا يتم تقييم كافة الأوامر المقدمة للشركة بأسلوب واحد. فقد تواجه المنشأة بأوامر خاصة قد لا تتكرر مرة أخرى. ومن ثم فإن كل أمر منها يجب أن يقيم على حدة وفقا للتكاليف الملائمة المرتبطة به وظروفه الخاصة وأهداف الشركة (نور وآخرون، 2005).

وعلى الرغم مما يقدمه نظام التكاليف المبني على الأنشطة بمنافع حقيقية، هذا لا يعني أنه خال من المشاكل. ولعل أهم منافع النظام ومحدداته والانتقادات الموجهة له هي:

### 2-3-6 العلاقة بين التكاليف والأسعار وحجم الإنتاج

إن دراسة العلاقة بين التكاليف وحجم الإنتاج تحقق عدة أغراض هامة فهي تعتبر أسلوبا لتحليل المشاكل التي سوف تواجه المنشأة في المستقبل والتي تكشفها وسائل التخطيط والتنبؤ بأعمالها. ومثال ذلك نجد أن تخطيط الإيرادات يتطلب معرفة دقيقة تغير لتكاليف والأسعار مع حجم الإنتاج، والإلمام بهذه المعرفة يؤدي إلي تعديل التنبؤات بسرعة تنحرف الكميات المنتجة عن الكميات المخططة. ونظرا لأن أعداد الموازنات التخطيطية يعتمد أساسا على التعرف على هذه العلاقات، فإن هذا التحليل يفيد في إعداد هذه الموازنات وبالتالي في الرقابة على تنفيذ الأعمال الفعلية عندما توضع التقديرات محل التنفيذ. وبالرغم من وجود العلاقات الوثيقة بين المتغيرات وموضوع البحث وإن هناك العديد من العوامل التي تحدد عملية تحديد الأسعار، فكما يشير الباحثان (واقية، وزهير، 2010) إن تحديد الأسعار يتحدد حسب التكاليف إذ إن الشركة في الغالب غالبا تحدد التكاليف ثم تزيد عليها نسبة معقولة من الربح لتحصل على السعر الذي ترغب أن تباع به الوحدات المنتجة.

أما (المهتدي، 2012) فيرى إن العكس هو الصحيح أي أن الأسعار هي التي تحدد التكاليف وهذا يعني أن الشركة تهتم بسعر البيع الذي يغطي منه التكاليف وبالباقى يمثل عائد رأس المال والمخاطرة.

ويمكن تطبيق هذا الأمر في الشركات الخاصة نظرا لعدم وجود سعر واحد للمنتجات المتماثلة مما يفرض على بعض الشركات دراسة وتحديد قيمة عناصر التكاليف وفقا للسعر السائد في السوق.

أما (بيان، 2007) فيرى إن حجم الإنتاج هو من يحدد التكاليف والأسعار إذ أن حجم الإنتاج له أيضا أثره الهام على التكاليف والأسعار. ويظهر هذا الأثر بوضوح عند زيادة حجم الإنتاج أو نقصانه نتيجة لعوامل كثيرة منها سلوك المشتري تجاه المنتجات والجهازات، وغيرها من العوامل المؤثرة على حجم الإنتاج والمبيعات .

وتعتقد الباحثة إن كل ما سبق يمكن أن يؤثر في عملية التسعير فالتكاليف قد تؤثر في تحديد الأسعار، كما أن الأسعار قد تؤثر في الرقم الإجمالي للتكاليف وعندما ترتفع التكاليف، هناك احتمال كبير في أن الأسعار قد تميل إلى الارتفاع، اللهم إلا إذا كان الارتفاع نتيجة لنقص في عدد الوحدات المنتجة. كذلك الحال إذا انخفضت الأسعار فقد يؤدي إلى تخفيض في بعض عناصر التكاليف ولا سيما المتغيرة، كما إن حجم الإنتاج قد يحدد السعر والتكلفة.

### 7-3-2 بيانات التكلفة وقرارات التسعير أولاً: بيانات التكلفة الفعلية وقرارات التسعير

تعتبر حسابات التكاليف الفعلية مهمة جدا لتسجيل تكاليف الفعاليات بمبالغها الفعلية بعد/ أو عند حدوثها أي عند تحقق هذه التكاليف، لذا يلاحظ وجود فارق زمني بين وقت مزاولة المنشأة لفعاليتها ووقت تحقيق كلف تلك الفعاليات، وعلى هذا الأساس فإن البعض يطلق عليها تسمية التكاليف التاريخية، فمثلا مشتريات المواد الأولية أو البضاعة تدخل حسابات الأستاذ المخزنية بسعر الشراء من المجهز ولا يمكن إجراء ذلك إلا حينما تستلم قائمة المجهز (المهتدي، 2012).

وبشأن اتخاذ قرارات التسعير التي تستند على هذه البيانات نرى عدم صلاحية استخدام هذه التكاليف في مجال القرارات السعرية للأسباب التالية:

1. التأخر في إعداد البيانات النهائية للتكاليف نتيجة للانتظار من انتهاء الفترة الإنتاجية لكي يمكن احتساب التكاليف مما يخلق للاستجابة في الوقت المحدد لقرارات للجهات التخطيطية في تغيير الأسعار.
  2. إن تخطيط الأسعار على أساس التكاليف الفعلية يؤدي إلى استخدام كل الموارد المخصصة قانونا للإنتاج والتسويق دون أدنى محاولة للتوفير فيها أي تخفيضها.
  3. تذبذب الأسعار من سنة إلى أخرى نتيجة لتغير التكاليف الفعلية من سنة لأخرى.
- إن تخطيط الأسعار على أساس التكاليف الفعلية يؤدي إلى أن تصبح العلاقة بين الربح والتكلفة علاقة طردية، فكلما زادت التكلفة زاد الربح (الشيخ، 2008).

ثانيا: بيانات التكلفة المعيارية وقرارات التسعير

المعايير هي الأداء المتوقع للأنشطة المختلفة في المنشأة. ويعبر عنها بوحدات الإنتاج أو وحدات عناصر التكاليف أو الوقت. وهناك عدة طرق لوضع معايير التكاليف أهمها: (مرعي وآخرون، 2012)

1. التقديرات الهندسية: قد توضع المعايير على أساس مواصفات المهندسين وتقديراتهم، وفي هذه الحالة يقوم المهندسون بدراسة فنية للعمليات والنشاطات. وبناء على ذلك توضع تقديرات أو معايير للمواد والعمل والمصاريف الصناعية.

2. سلوك التكاليف في الماضي: تقوم تقديرات المهندسين على أساس ما يمكن تحقيقه، غير أنه يمكن وضع معايير التكاليف على أساس ما أمكن فعلا تحقيقه في الماضي.

3. السلوك المتوقع للتكاليف: وهنا تؤخذ أي تغييرات متوقعة في طريق الإنتاج أو الآلات ومواصفات المواد في الاعتبار عند وضع المعايير، ويتم ذلك بتعديل سلوك التكاليف في الماضي لتظهر هذه التغيرات.

4. رغبة الإدارة: قد توضع المعايير على أساس ما تراه الإدارة مناسبة بغض النظر عن التقديرات الهندسية أو سلوك التكاليف في الماضي أو المتوقع. فقد ترى الإدارة مثلا أن توضع المعايير بما يتماشى مع متوسط معايير الشركات في نفس الصناعة.

وهناك ثلاثة أنواع للتكاليف المعيارية يمكن إيجازها بما يلي:

أ. معايير الكفاءة القصوى: تتمثل في المعايير التي تعكس أدنى تكلفة يمكن التوصل إليها في ظل أفضل الظروف الخيالية باستخدام المدخلات المتوفرة طبقا للمواصفات المحددة وهذه المعايير تمثل أحلام علماء الهندسة الصناعية وهي لا خرج عن كونها هدف صعب المنال إن لم يكن من الاستحالة بمكان الوصول إليه.

ب. المعايير الأساسية: تتمثل في المعايير التي لا يحدث فيها تغير من سنة لأخرى إلا إذا حدث تغير في المظاهر الكمية للعملية التي تم معايرتها.

ت. المعايير الجارية: وهي تعكس عموما ما يجب أن يكون عليه الأداء خلال الفترة التي يتم استخدام المعيار خلالها (الشيخ، 2008).

## 8-3-2 طرق التسعير

أولاً: التسعير على أساس التكلفة الكلية

تتضمن التكلفة الكلية بنود عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة وسعر البيع بموجب هذه الطريقة يعادل التكاليف المعيارية أو المخطط الصناعية والتسويقية والإدارية مضافاً نسبة الربح ويمكن بيان السعر بالمعادلة التالية: (بلبع، 2003)

$$\text{سعر البيع} = \text{التكلفة الكلية للوحدة الواحدة} + \text{الربح المخطط لها.}$$

وتعتبر هذه الطريقة من أسهل الطرق المستخدمة في تحديد الأسعار وأكثرها شيوعاً، وخاصة تسعير المقاولات. وتستخدم هذه الطريقة بشكل خاص للمنتجات الجديدة التي لا توجد لها أسعار سوقية إضافة إلى استخدامها للمنتجات الأصلية.

إن الميزة الأساسية لهذه الطريقة هي أنها تضمن تغطية جميع التكاليف وتحقيق معدل الربح المخطط، وهذا الأمر على جانب كبير من الأهمية في التسعير الطويل الأجل. وعلى الرغم من أن هذه الطريقة الشائعة الاستخدام لها حدود خطيرة هي: (بلبع، 2003)

1. حينما تستخدم المنشأة معدلاً عاماً للربح بالنسبة للتكلفة الكلية للمنشأة فإنها بذلك تتجاهل حقيقة هامة وهي أنه ليست كل المنتجات تحقق معدلاً متساوياً للربح.
2. إن طريقة التكلفة الكلية لا تميز بين التكاليف المتغيرة والثابتة والمنشأة التي تستخدم هذه الطريقة سوف ترفض أي طلبات لا تغطي التكلفة، إلا أنه قد يكون في صالح المنشأة قبول الأسعار التي تغطي وتزيد عن التكاليف المتغيرة مما تساهم في تغطية التكاليف الثابتة.
3. إن هذه الطريقة تتجاهل مرونة الطلب مما يفرض على المنشأة أن تجري تعديلات على السعر تبعاً لظروف السوق.

وتعتقد الباحثة أن الشركات تستخدم هذا النوع؛ لأنه سهل وشائع ولا يوجد فيه الكثير من التعقيدات.

ثانياً: التسعير على أساس التكلفة المتغيرة ( الحدية):

يقوم نظام التكلفة الحدية على أساس فصل التكاليف إلى جزئها المتغير والثابت. ويحمل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة باعتبارها تكاليف سلعية تتغير بالتغير الحاصل على النشاط الإنتاجي / البيعي للمنشأة. أما التكاليف الثابتة فإنها لا تتعلق بالسلعة وإنما بالفترة التي وقعت فيها وتنزل من إيرادات المدة التي نشأت فيها. (المغازجي، 2003)

ولا شك أن هذا التقسيم يفيد في الأعراف الإدارية نظرا لأنه يتعرض للعلاقة بين التكاليف وحوم الإنتاج والإيرادات، في حين أن التقسيم إلى مباشر وغير مباشر يعتمد على دراسة العلاقة بين العنصر ووحدة الإنتاج.

إن تبني فكرة كون التكاليف المتغيرة لأي منتج من المنتجات هو الحد الأدنى الذي يؤخذ بنظر الاعتبار لأغراض تحديد سعر البيع في الأمد القصير هو تأكيد وتركيز لأهمية التكاليف المتغيرة من جهة ولكون التكاليف الثابتة زمنية من جهة أخرى.

ويمكن الاعتماد على نظرية التكاليف المتغيرة في تسعير الطلبات الخاصة، فإذا أصرت المنشأة على تقاضي أسعار هذه الطلبات بحيث تغطي تكاليفها الكلية فإنها قد ترفض بعض هذه الطلبات مما يؤدي إلى ضياع فرص زيادات أرباحها خاصة إذا كانت لديها طاقة إنتاجية غير مستغلة وتعتبر التكاليف الثابتة غير ملائمة لمثل هذا القرار ويجب إهمالها في التحليل (المغازبي، 2003).

وهناك بعض الحالات الاستثنائية التي قد تدفع المنشأة إلى البيع بأسعار تقل عن التكلفة المتغيرة وكما يلي:

1. إذا كانت المنتجات مميزة بأسماء وعلامات تجارية مما أدى إلى تمتعها بشهرة كبيرة وسمعة طيبة فإن التوقف عن الإنتاج في هذه الحالة سيكلف المنشأة كثيرا في إعادة استقطاب العملاء مرة أخرى.
2. إذا كانت المنافسة شديدة ورغبت المنشأة في إبعاد بعض المنافسين الضعفاء ماليا عن السوق.
3. قد تنفذ بعض الأعمال أو العقود بقيمة تعاقدية تقل عن التكاليف المتغيرة لهذه العقود على أمل الحصول على أعمال أو عقود بقييم تعاقدية مربحة من نفس العملاء - في المستقبل القريب- بحيث يمكن تعويض هذه الخسائر.
4. إذا اشترت المنشأة مواد أولية وبأسعار عالية وخرزنتها ومن ثم انخفضت الأسعار، فإن الخسارة قد تحققت عمليا قبل المباشرة بصنع هذه المواد. وعندما تكون المواد المخزونة من النوع الذي يتلف بسرعة فإن عدم صرفها إلى الإنتاج يؤدي إلى تلفها نهائيا.
5. إذا كانت تكاليف التوقف وإعادة الإنتاج ضخمة، فإن قبول البيع بأقل من التكلفة المتغيرة- ولو لفترة قصيرة- يؤدي إلى جعل خسارة المنشأة أقل من التكاليف الضخمة التي كانت ستتحملها نتيجة توقفها - من إعادة الإنتاج (المهتدي، 2012).

وتتعرض هذه النظرية عند استخدامها في قرارات التسعير إلى الانتقادات التالية (Tiwary, 2008) :

1. التركيز والأهمية يكون على المساهمة الحدية لكل منتج وهذا يؤدي إلى إهمال أعمال لضرورة تغطية التكلفة الكلية التي تتضمن التكلفة الثابتة.
2. حينما تقبل الطلبات في ظروف خاصة بسعر أقل من السعر الطبيعي قد يصبح السعر المنخفض سابقا من الصعب تعديله
3. في الحياة العملية لا يظل معدل التكلفة المتغيرة (الحدية) ثابتا عند جميع مستويات الإنتاج فالتغيرات في أسعار البيع والتقلبات في التكلفة سوف تؤثر على هذا المعدل.

ثالثا: التسعير على أساس معدل العائد

إن طريقة التسعير السابقة لا تأخذ بنظر الاعتبار رأس المال المستثمر اللازم للإنتاج والتمويل والتوزيع رغم أن العائد على الاستثمار يعتبر أحد المؤشرات المتعلقة بقياس كفاءة الأداء للمنشأة (Tiwary, 2008).

وتعتقد الباحثة أن الاختلاف في طرق التسعير يتحدد وفقا لحجم الإنتاج والبيئة التنافسية التي تعمل فيها الشركة، بالإضافة إلى الجودة التي يتمتع بها المنتج نفسه، وعليه تقوم كل شركة بإتباع سياسة تسعيرية تتلاءم مع الأهداف الإستراتيجية لها وقد تكون السياسة التسعيرية في بداية الأمر لا تستهدف الربح المادي فحسب وإنما تستهدف كسب بينات تسويقية جديدة أو لهزيمة منتج منافس في نفس البيئة التسويقية التي تعمل بها.

وترى الباحثة أن الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف تمد القائمين على اتخاذ القرارات التسعيرية في مختلف الحالات بالمعلومات الملائمة لمثل هذه القرارات.



## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة

منهج الدراسة

مصادر جمع البيانات والمعلومات

مجتمع الدراسة

عينة الدراسة

البيانات الديموغرافية

خطوات بناء الاستبانة

صدق الاستبانة وثباتها

الأساليب الإحصائية المستخدمة

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة

#### 1-3 منهج الدراسة

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي والتي تحاول من خلاله التعرف على أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية ، وتسعى الباحثة من خلال هذا المنهج أن توضح وتفسر وتقيم نتائج الدراسة.

#### 2-3 مصادر جمع البيانات والمعلومات

استخدمت الباحثة مصدرين أساسيين لجمع البيانات والمعلومات:

1-المصادر الثانوية: حيث اعتمدت الباحثة في الجانب النظري للبحث على مصادر البيانات الثانوية والتي تمثلت بالكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة.

2- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأت الباحثة إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت لتحقيق أهداف الدراسة.

#### 3-3 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي والبالغ عددها 72 شركة صناعية في نهاية العام (2012).

#### 4-3 عينة الدراسة

قامت الباحثة باستخدام العينة الطبقية لاختيار أفراد العينة. فقد تم اختيار (17) شركة صناعية منها (11) شركة غذائية و(6) شركات صناعية دوائية أي (17) ما نسبته (23.6%) من حجم المجتمع، وتم اختيار هذين القطاعين ليكونا عينة الدراسة نظرا لأهمية نظام التكاليف في هذين القطاعين، واستنادا إلى حجم الأعمال وعدد العاملين، كما شملت وحدة المعاينة المدراء العاملين في هذه الشركات وعددهم (78) مديراً من مدراء التسويق والمبيعات ومدراء التدقيق والمحاسبون الإداريون والمدراء العاملون فيها.

3-5 خطوات بناء الاستبانة: تم بناء استبانة حول أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية ، وذلك بالاعتماد على أهداف الدراسة ومتغيراتها والرجوع إلى الدراسات السابقة والأخذ بآراء الخبراء والمختصين في هذا المجال.

لقد تم اختيار مقياس ليكرت (Likert) الخماسي لأنه يعتبر من أكثر المقاييس استخداماً لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يشير أفراد العينة الخاضعين للاختبار عن مدى موافقتهم على كل عبارة من المتغيرات على النحو التالي:

أوافق بشدة	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً
(5) درجات	(4) درجات	(3) درجات	(2) درجة	(1) درجة

وقد تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة أقسام على النحو الآتي:

القسم الأول: ويتكون من المعلومات الديموغرافية لعينة الدراسة: وتكون من (عدد العاملين في الشركة، ورأس المال، والخبرات العملية، والتخصص).

القسم الثاني: وتناول تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) وتم قياسه في الفقرات من (1-19). ويتعلق بالفرضية القائلة (H01-1) لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي).

القسم الثالث: وتناول تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) وتم قياسه في الفقرات من (20-42) ويتعلق بالفرضية القائلة (H01-2) لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي).

القسم الرابع: مدة قرارات التسعير: وتم قياسه من خلال الفقرات من (43-47).

القسم الخامس: شمولية قرارات التسعير: وتم قياسه من خلال الفقرات من (48-55)

### 6-3 البيانات الديموغرافية

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية:-

## 1- توزيع أفراد العينة حسب عدد العاملين في الشركة

جدول رقم (3): يبين توزيع عينة الدراسة حسب عدد العاملين في الشركة

عدد العاملين في الشركة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 50 عامل	12	15.4
50-100 عامل	18	23.1
101-150 عامل	18	23.1
أكثر من 150	30	38.5
المجموع	78	100.0

يوضح الجدول السابق متغير عدد العاملين في الشركات الصناعية الغذائية والدوائية، حيث تبين أن الشركات التي فيها أكثر من (150) عامل حصلت على أعلى نسبة مئوية من العينة ونسبتهم (38.5%)، و أن الشركات التي فيها عاملين بين (50-100) و (101-150) عامل حصلت على نسبة مئوية مقدارها (23.1%)، كما تبين أن الشركات التي فيها عاملين أقل من (50) حصلت على أقل نسبة مئوية من العينة ومقدارها (15.4%). وجاءت هذه النسب استنادا إلى حجم الشركات في سوق عمان للأوراق المالية.

## 2- توزيع أفراد العينة حسب رأس المال

فيما يلي جدول توزيع أفراد عينة الدراسة وفق قيمة رأس المال للشركات قيد الدراسة كما يظهر

الجدول (4) :

جدول رقم (4): يبين توزيع عينة الدراسة حسب رأس المال

رأس المال	العدد	النسبة المئوية %
5 مليون فأقل	20	25.6
من 6-10 ملايين	28	35.9
من 11-15 مليون	12	15.4
أكثر من 15 مليون	18	23.1
المجموع	78	100.0

يتبين من الجدول السابق أن الشركات ذات رأس المال الذي يتراوح بين (6-10) مليون كانت نسبتها المئوية (35.9%)، وأن الشركات ذات رأس المال الذي يبلغ (5) مليون فأقل كانت نسبتها (25.6%)، وتبين من الجدول أن الشركات ذات رأس المال الذي بين (11-15) مليون حصلت على أقل نسبة مئوية من العينة (15.4%)، والشركات ذات رأس المال الأكثر من (15) مليون تمثل بنسبة (23.1%). وهذا الجدول مهم لدراسة تأثير حجم الشركات من خلال رأس مالها في التعرف على أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير فيها. إن رأس المال يعد مؤشرا مهما لمعرفة كيفية إدارة الكلف في الشركات الصغيرة أو المتوسطة أو الكبيرة.

### 3- توزيع أفراد العينة حسب الخبرات العملية

فيما يلي جدول توزيع أفراد عينة الدراسة وفق قيمة الخبرات العملية للمدراء قيد الدراسة كما

يظهر الجدول (5) :

جدول رقم (5): يبين توزيع عينة الدراسة حسب الخبرات العملية

النسبة المئوية %	العدد	الخبرات العملية
7.7	6	5 سنوات فأقل
30.8	24	من 6-10 سنوات
61.5	48	أكثر من 10 سنوات
100.0	78	المجموع

يوضح الجدول السابق متغير الخبرات العملية للعينة، حيث تبين أن أفراد العينة من ذوي الخبرة التي أكثر من (10) سنوات حصلوا على أعلى نسبة مئوية مقدارها (61.5%)، وأن أفراد العينة من ذوي الخبرة (5 سنوات فأقل) حصلوا على أقل نسبة مئوية (7.7%)، وأن الموظفين من ذوي الخبرة التي تتراوح بين (6-10) سنوات حصلوا على نسبة مئوية (30.8%). وهذا مرده إلى أن الشركات تسعى لتوظيف الموظفين من ذوي الخبرة فيها كي تكتسب نقطة قوة في ظل المنافسة من خلال الموظفين الخبراء.

#### 4- توزيع أفراد العينة حسب التخصص

فيما يلي جدول توزيع أفراد عينة الدراسة وفق تخصص المدراء قيد الدراسة كما يظهر الجدول (6) :

جدول رقم (6): يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة المئوية %	العدد	التخصص
9.0	7	مالية
52.6	41	محاسبة
17.9	14	إدارة
20.5	16	تسويق
100.0	78	المجموع

يوضح الجدول السابق متغير التخصص لأفراد العينة، حيث حصلت نسبة أفراد العينة من ذوي تخصص المحاسبة على أعلى نسبة مئوية من العينة (52.6%)، ونسبة أفراد العينة من تخصص المالية كانت أقل نسبة في العينة حيث بلغت (9.0%)، أما تخصص الإدارة فيمثل نسبة مئوية مقدارها (17.9%) بين أفراد العينة، وبلغت نسبة أفراد العينة من ذوي تخصص التسويق (20.5%)، وهذا مرده إلى إن المعنيين بالإجابة عن أسئلة الدراسة هم من المحاسبين وخريجي الإدارة والتسويق أكثر من غيرهم من الموظفين.

#### 3-7 الاستبانة وثباتها

أ- صدق الاستبانة

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس الأسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقامت الباحثة بالتأكد من صدق الاستبانة من خلال عرض الاستبانة على مجموعه من المحكمين تألفت من (7) من أعضاء الهيئة التدريسية والمتخصصين وقد استجابت الباحثة لأراء المحكمين وقامت بأجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة. انظر الملحق رقم (1)

ب- ثبات الأداة

وقد تحققت الباحثة من ثبات استبانة الدراسة من خلال اختبار معامل ألفا كرونباخ وذلك كما

يلي:

جدول رقم (7): يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

ت	المحور	معامل ألفا كرونباخ
1	- مدى تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)	.715
2	- مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	.822
3	- مدة القرار	.789
4	- شمولية القرار	.763
	- المعامل الكلي	0.772

يتبين من النتائج الموضحة في جدول (7) أن جميع قيم المعامل ألفا كرونباخ أكبر من (0.60) (Sekaran , 2003)، كما كان معامل الثبات الكلي لجميع مجالات الدراسة (0.772) وبذلك تكون الباحثة قد تأكدت من صدق وثبات استبانته الدراسة مما يجعلها على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضيتها .

8-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية في برنامج (SPSS) حيث أن المقياس المستخدم (1-5) وهو مقياس ليكرت ذي التوزيع الخماسي، ولقد أخذت الباحثة عينة مقدارها (17) شركة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي والبالغ عددها (72) شركة صناعية، وقد استخدمت الباحثة الأساليب الإحصائية التالية في معالجة بيانات الدراسة:

1- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: تستخدم لمعرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحثة في وصف عينة الدراسة.

2\_ اختبار ألفا كرونباخ (Cronbachs alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة

3\_ الانحدار البسيط (Regression) (R) و (R2) لقياس درجة الارتباط: حيث يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين.

## الفصل الرابع

### نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

عرض نتائج الدراسة

اختبار الفرضيات



## الفصل الرابع

### نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

#### 1-4 عرض نتائج الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية حيث تم توزيع (78) استبانة على أفراد عينة الدراسة وقد استردت جميعها واعتبرت صالحة لأغراض التحليل.

وبعد تطبيق أداة الدراسة، جمعت استجابات أفراد عينة الدراسة، وحولت استجاباتهم إلى درجات خام، ثم وجدت التكرارات والنسب المئوية، كما استخدم اختبار الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا والمتوسطات الحسابية واختبار الانحدار لإيجاد أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية وذلك عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ).

نتائج أسئلة الدراسة:

ما أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية؟

للإجابة عن هذا السؤال تم تقسيمه إلى عدة مجالات وذلك على النحو الآتي:

1- تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي:

من أجل معرفة مدى تطبيق نظام الإدارة حسب الأنشطة في الشركات الصناعية (الغذائية والدوائية) تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة

(ABM)

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	يتم إعادة تصميم عمليات الإنتاج التي تحتوي على الأنشطة التي تضيف قيمة للشركة	4.44	0.50	مرتفع
2	يتم إعادة تصميم العمليات التي تحتوي على الأنشطة التي لا تحقق قيمة للشركة مثل قسم النظافة	2.91	0.66	متوسط
3	يتم تقييم عمليات الإنتاج وإعادة تصميمها لتقليل تكلفتها بناءً على دراسات تجريها الشركة	3.55	0.50	متوسط
4	يتم تقييم الأداء بشكل دوري	3.83	0.59	مرتفع
5	تسعى إدارة الشركة بشكل دائم إلى خفض التكاليف عبر تتبع مصادر الهدر	3.92	0.52	مرتفع
6	تسعى إدارة الشركة إلى تقليل الوقت اللازم لانجاز العمليات	4.10	0.52	مرتفع
7	تسعى إدارة الشركة إلى تحقيق الجودة في المنتج	4.01	0.61	مرتفع
8	تقوم الإدارة بتحليل الميزة التنافسية للشركة	3.56	0.79	متوسط
9	يتم قياس كفاءة أداء الأنشطة من أجل توجيه جهود التحسين المستمر	3.65	0.66	متوسط
10	تقوم الإدارة بإلغاء الأنشطة المزدوجة في عملية الإنتاج	3.82	0.38	مرتفع

مرتفع	0.61	3.73	يوجد في الشركة خارطة عمليات لتحديد كل نشاط في الشركة لتقييمه ومعرفة جدواه	11
مرتفع	0.62	4.28	تدرس الإدارة بشكل دائم إمكانية إنتاج قيم ومنافع للعملاء أعلى ما يحققه لهم المنافسون	12
مرتفع	0.44	4.73	تحرص الشركة على وجود علاقات طيبة مع الموردين لضمان استمرار التوريد في الوقت المناسب	13
مرتفع	0.44	4.73	تحرص الشركة على وجود علاقات طيبة مع الزبائن لضمان ولائهم لمنتجات الشركة	14
مرتفع	0.42	4	يتم الاستغناء عن الأنشطة غير ضرورية التي تسبب التلف والهدر.	15
متوسط	1.03	3.19	يتم إعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر نفعاً	16
مرتفع	0.72	4.16	يعتمد اتخاذ القرارات التسعيرية على المدة الزمنية اللازمة للحصول على المعلومات من نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)	17
مرتفع	0.38	4.17	يلبي نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) حاجات متخذي القرارات التسعيرية بسرعة	18
مرتفع	0.38	4.17	تعتمد شمولية القرارات التسعيرية على المعلومات الواردة لمتخذ القرار عن طريق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)	19
مرتفع	0.57	3.94	الدرجة الكلية لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)	

يتبين من الجدول السابق أن درجة الموافقة على تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة

(ABM) كانت مرتفعة بدلالة المتوسط الحسابي (3.94) .

ويتبين من الجدول السابق أن أعلى الفقرات موافقةً هي الفقرة الرابعة عشر والتي تنص على أنه " تحرص الشركة على وجود علاقات طيبة مع الزبائن لضمان ولائهم لمنتجات الشركة "، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.73) وهي درجة مرتفعة، وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أن الشركات تهتم في المقام الأول بزبائنها من أجل الربح المادي، وكما اتضح أيضاً أقل الفقرات موافقةً هي الفقرة الثانية والتي تنص على أنه " يتم إعادة تصميم العمليات التي تحتوي على الأنشطة التي لا تحقق قيمة للشركة مثل قسم النظافة" حيث كان المتوسط الحسابي لها يساوي (2.9)، وهي درجة متوسطة. وهذا مرده أن الشركات قيد الدراسة لا تعطي أهمية لإعادة تصميم العمليات التي تحتوي على الأنشطة للاستفادة منها وإضفاء قيمة من خلالها على المنتج.

2- تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي

من أجل معرفة مدى تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة في الشركات الصناعية (الغذائية والدوائية) تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة

(ABC)

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
20	يتم حصر تكاليف جميع الأنشطة المستهلكة للموارد والتي تحدث في سبيل إنتاج المنتج	4.35	0.48	مرتفع
21	يوجد في الشركة أنشطة خاصة بإدارة الأفراد	3.98	0.44	مرتفع
22	هناك أنشطة خاصة بعمليات صنع المنتج	4.08	0.287	مرتفع
23	هناك أنشطة خاصة بعمليات التسويق والبيع في الشركة	4.08	0.28	مرتفع
24	هناك أنشطة خاصة بتحديد الموردين	4.10	0.30	مرتفع
25	هناك أنشطة خاصة بإعداد أوامر الشراء ومتابعتها	4.01	0.44	مرتفع
26	هناك أنشطة خاصة باستلام المواد الخام	4.10	0.30	مرتفع
27	هناك أنشطة خاصة بعملية تشغيل الآلات	4.01	0.44	مرتفع
28	هناك أنشطة خاصة بعملية تخزين المنتج	4.10	0.30	مرتفع
29	يوجد في الشركة أنشطة خاصة بعملية فحص الأجزاء المنتجة من المنتج	2.84	0.96	متوسط
30	هناك أنشطة خاصة بالعلاقات العامة مع الزبائن	3.83	0.72	مرتفع
31	هناك أنشطة خاصة بعملية إصدار الفواتير	4.17	0.38	مرتفع
32	هناك أنشطة خاصة بعملية تسليم المنتجات	4.17	0.38	مرتفع
33	هناك أنشطة خاصة بخدمات ما بعد البيع	3.08	0.79	متوسط
34	يوجد في الشركة أنشطة خاصة بالخدمات القانونية	3.08	0.90	متوسط

مرتفع	0.28	3.91	يتم حصر وتبويب تكاليف الموارد التي يستهلكها النشاط خلال فترة معينة	35
مرتفع	0.45	3.71	تصنف الأنشطة على مستوى الوحدة المنتجة وهي الأنشطة التي يمكن ربطها بالوحدات المنتجة النهائية	36
مرتفع	0.51	3.91	تصنف الأنشطة على مستوى الدفعة وهي أنشطة التكاليف المرتبطة بالدفعات الإنتاجية على مستوى الخط الإنتاجي الواحد أو الخطوط المتشابهة	37
مرتفع	0.28	4.08	تصنف الأنشطة على مستوى المنتج وهي الأنشطة التي تمكن من إنتاج منتج واحد أو مجموعة من المنتجات محددة بذاتها	38
مرتفع	0	4	تصنف الأنشطة إلى أنشطة مرتبطة بالشركة: وهي الأنشطة اللازمة لضمان المحافظة على المصنع وعلى البيئة الإدارية التي تجعل من عملية الإنتاج ممكنة.	39
مرتفع	0.30	4.10	تصنف الأنشطة إلى أنشطة مرتبطة بالزبون: وهي الأنشطة المرتبطة بالبيع والتوزيع.	40
مرتفع	0.45	4.28	يعتمد اتخاذ القرارات التسعيرية على المدة الزمنية اللازمة للحصول على المعلومات من نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	41
مرتفع	0.58	4.19	يلبي نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حاجات متخذي القرارات التسعيرية بسرعة	42
مرتفع	0.44	3.92	الدرجة الكلية لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)	

يتبين من الجدول السابق أن درجة الموافقة على تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)

كانت مرتفعة بدلالة المتوسط الحسابي (3.925).

ويتبين من الجدول السابق أن أعلى الفقرات موافقةً هي الفقرة العشرون والتي تنص على أنه "يتم حصر تكاليف جميع الأنشطة المستهلكة للموارد والتي تحدث في سبيل إنتاج المنتج"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.35) وهي درجة مرتفعة، وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أن الشركات تسعى دائماً إلى معرفة التكاليف الحقيقية لعملية الإنتاج وحصرياً من أجل تسعير المنتج مع هامش للربح تجنباً للخسارة.

وكما اتضح أيضاً أقل الفقرات موافقةً هي الفقرة التاسعة والعشرون والتي تنص على أنه "يوجد في الشركة أنشطة خاصة بعملية فحص الأجزاء المنتجة من المنتج" حيث كان المتوسط الحسابي لها يساوي (2.84)، وهي درجة متوسطة. وهذا يعود إلى إن الشركات لا تقوم بفحص الأجزاء المنتجة وتكتفي بفحص المنتج ككل مرة واحدة.

### 3- مجال مدة القرارات التسعيرية

من أجل معرفة إجابات أفراد العينة على مجال مدة القرارات التسعيرية في الشركات قيد الدراسة تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال مدة القرارات التسعيرية

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
43	يقوم متخذ القرار باتخاذ قرارات تسعيرية قصيرة الأجل مثل قرار تغيير سعر منتج بعد نزول منتج منافس له	3.91	0.51	مرتفع
44	يقوم متخذ القرار باتخاذ قرارات تسعيرية متوسطة الأجل مثل قرار تسعير منتج في بيئة تسويقية جديدة	4.08	0.51	مرتفع
45	يقوم متخذ القرار باتخاذ قرارات تسعيرية طويلة الأجل مثل قرار تسعير منتج في بيئة قليلة التنافس	4	0.73	مرتفع
46	الوقت المستغرق في جمع البيانات وتحليلها يشكل عائقاً في اتخاذ القرارات التسعيرية داخل المنشأة	2.16	0.94	ضعيف
47	تعتمد مدة اتخاذ القرارات التسعيرية على المعلومات الواردة لمتخذ القرار عن طريق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	4.01	0.74	مرتفع
	الدرجة الكلية لمجال مدة القرارات التسعيرية	3.63	0.69	متوسط

يتبين من الجدول السابق أن نسبة الموافقة على مجال مدة القرارات التسعيرية كانت متوسطة بدلالة المتوسط الحسابي (3.63) .

ويتبين من الجدول السابق أن أعلى الفقرات موافقةً هي الفقرة الرابعة والأربعون والتي تنص على أنه " يقوم متخذ القرار باتخاذ قرارات تسعيرية متوسطة الأجل مثل قرار تسعير منتج في بيئة تسويقية جديدة "، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.08) وهي درجة مرتفعة، وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى إن الشركات تسعى بشكل دائم للدخول في أسواق جديدة من أجل توسيع قاعدتها التسويقية في بيئات تسويقية جديدة مما يجعلها في حاجة دائمة لاتخاذ قرارات تسعيرية متوسطة الأجل. وكما اتضح أيضاً أقل الفقرات موافقةً هي الفقرة السادسة والأربعين والتي تنص على أنه " الوقت المستغرق في جمع البيانات وتحليلها يشكل عائقاً في اتخاذ القرارات التسعيرية داخل المنشأة " حيث كان المتوسط الحسابي لها يساوي (2.16)، وهي درجة ضعيفة. وهذا يعود إلى سرعة استرداد المعلومات من نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة المستخدم في الشركات قيد الدراسة والذي يزود الإدارة ومنتخذي القرارات التسعيرية بالبيانات اللازمة لهم في وقت قصير.

#### 4- مجال شمولية القرارات التسعيرية

من أجل معرفة إجابات أفراد العينة على مجال شمولية القرارات التسعيرية في الشركات قيد الدراسة تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة، وذلك كما يلي:



الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال شمولية القرارات التسعيرية

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
48	يقوم متخذ القرار باتخاذ قرارات تسعيرية ذات نطاق ضيق	2.62	0.77	متوسط
49	يقوم متخذ القرار باتخاذ قرارات تسعيرية ذات نطاق واسع	4.37	0.48	مرتفع
50	تساعد القرارات التسعيرية الشاملة في زيادة التنافسية للمنشأة	4.44	0.50	مرتفع
51	يتم تحليل القرار السعري بعد اتخاذه لمعرفة مدى ملاءمته	3.92	0.80	مرتفع
52	يتم اتخاذ قرارات التسعير بناءً على البيانات الواردة من جميع الأقسام التي تمر بها عملية الإنتاج	2.74	1.14	متوسط
53	يتم إشراك الموظفين من الأقسام التي تشارك في عملية الإنتاج في اتخاذ قرارات التسعير	2.08	0.79	ضعيف
54	يوجد بدائل لقرارات التسعير التي تثبت عدم جدواها	3.55	0.50	متوسط
55	القرار السعري المتخذ في الشركة يضمن الحفاظ على الزبائن	3.46	0.65	متوسط
	الدرجة الكلية لمجال شمولية القرارات التسعيرية	3.40	0.70	متوسط

يتبين من الجدول السابق أن نسبة الموافقة على مجال شمولية القرارات التسعيرية كانت

متوسطة بدلالة المتوسط الحسابي (3.40) .

ويتبين من الجدول السابق أن أعلى الفقرات موافقةً هي الفقرة الخمسين والتي تنص على "

تساعد القرارات التسعيرية الشاملة في زيادة التنافسية للمنشأة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.44)

وهي درجة مرتفعة، وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى

إن اتخاذ القرارات بشكل شامل يراعي التكاليف وهامش الربح يساعد في تحقيق ميزة التكلفة، حيث إن الشركات قد تنافس في ميزة التكلفة عندما يكون لديها نظام تكاليف جيد يضبط التكاليف ويتتبع مصادر الهدر والتلف. وكما اتضح أيضاً أقل الفقرات موافقةً هي الفقرة الثالثة والخمسين والتي تنص على " يتم إشراك الموظفين من الأقسام التي تشارك في عملية الإنتاج في اتخاذ قرارات التسعير " حيث كان المتوسط الحسابي لها يساوي (2.08)، وهي درجة ضعيفة. وهذا يعود إلى المركزية في اتخاذ القرارات في معظم الشركات حيث يستأثر المدراء وأصحاب الشركات بالقرارات المختلفة ومنها قرار التسعير.

#### 2-4 اختبار الفرضيات:

اختبار الفرضية الرئيسة الأولى:

H01 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي. لفحص هذه الفرضية تم إجراء اختبار Stepwise Regression على النحو التالي:

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.408 <sup>a</sup>	.166	.156	.14999

المتغير	B	Std. Error	Beta	t	مستوى الدلالة
ABM	2.395	.282	0.514	8.492	.000
ABC	.278	.071	.408	3.896	.000

يلاحظ من الجداول السابقة أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية بلغت (0.000). وهي أصغر من القيمة المحددة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا معزز بقيمة R والتي بلغت (0.408). التي تفسر— قوة العلاقة بين تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي. بالإضافة إلى قيمة معامل التحديد R<sup>2</sup> التي بلغت (0.166). التي تفسر— مستوى التباين في قرار التسعير الذي يفسره مستوى التباين في تطبيق الأدوات الحديثة في الإدارة (ABM و ABC)، حيث يمكن القول أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي.

وفيما يلي مناقشة لفرضيات الدراسة الفرعية:

H01-1 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha= 0.05$ ) لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي. ولاختبار مدى صحة الفرضية العدمية تم استخدام اختبار الانحدار لمتوسطات آراء عينة الدراسة لمعرفة مدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي على مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )، والجدول (12) يفسر نتائج الاختبار.

الجدول رقم (12)

اختبار الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الأولى

نتيجة الفرضية العدمية	F الجدولية	F المحسوبة	R	R <sup>2</sup>	مستوى الدلالة
رفض	2.74781	15.180	.408	.166	.000

كانت قيمة الاختبار F تساوي (15.180)، وهي أكبر من قيمة F الجدولية أما مستوى الدلالة الإحصائية بلغت (0.000<sup>a</sup>) وهي أصغر من القيمة المحددة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا معزز بقيمة R والتي بلغت (0.408). التي تفسر قوة العلاقة بين تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) وقرار التسعير، بالإضافة إلى قيمة معامل التحديد R<sup>2</sup> التي بلغت (0.166).

التي تفسر مستوى التباين في قرار التسعير الذي يفسره مستوى التباين في تأثير تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، ويلاحظ أن قيمة  $R^2$  قليلة نوعاً ما؛ لأن هناك عوامل أخرى تفسر المتغير مثل المنافسة والظروف الاقتصادية، بالتالي يمكن القول أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي. مع وجود عوامل أخرى غير تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) تساهم في قرار التسعير مثل أسعار المنافسين وحجم الإنتاج والبيئة التسويقية المستهدفة.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

H01-2 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي.

ولاختبار مدى صحة الفرضية تم استخدام اختبار الانحدار لمتوسطات آراء عينة الدراسة لمعرفة مدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي على مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )، والجدول (13) يفسر نتائج الاختبار.

الجدول رقم (13)

اختبار الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانية

نتيجة الفرضية العدمية	F الجدولية	F المحسوبة	R	$R^2$	مستوى الدلالة
نرفض	2.74781	10.203	.344	.118	.002

كانت قيمة الاختبار F تساوي (10.203)، وهي أكبر من قيمة F الجدولية أما مستوى الدلالة الإحصائية بلغت (0.002). وهي أصغر من القيمة المحددة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا معزز بقيمة R والتي بلغت (0.344). التي تفسر قوة العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) وقرار التسعير، بالإضافة إلى قيمة معامل التحديد  $R^2$  التي بلغت (0.118). التي تفسر مستوى التباين في قرار التسعير الذي يفسره مستوى التباين في تأثير تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)،

حيث يمكن القول أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي. مع وجود عوامل أخرى مثل وضع المنافسة في السوق وأسعار المنتجات المنافسة قد تؤثر في قرار التسعير إلى جانب تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC).

H02 - اختبار الفرضية الرئيسة الثانية:

H02 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى حجم الشركات. ويتفرع منها:

اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

H02-1 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى عدد العاملين في الشركة.

لفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي (ANOVA) وكانت النتائج على النحو

الآتي:

جدول رقم (14) اختبار ANOVA لمتغير عدد العاملين في الشركة.

المجال		مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	مستوى الدلالة
مدى تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)	بين المجموعات	.036	3	.012	.893
	داخل المجموعات	4.387	74	.059	
	المجموع	4.424	77		
مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	بين المجموعات	.023	3	.008	.935
	داخل المجموعات	3.939	74	.053	
	المجموع	3.962	77		

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة لجميع المجالات أكبر من (0.05) بالتالي نقبل

الفرضية الصفرية ونقول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين

مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان

المالي تعزى إلى عدد العاملين في الشركة. والجدول الآتي يبين الاختلافات بين فئات المتغيرات المستقلة

الجدول (15) الاختلافات بين فئات المتغيرات المستقلة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الفئات	المجال
.24	3.92	12	أقل من 50	مدى تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)
.23	3.98	18	من 50-100	
.26	3.94	18	من 101-150	
.23	3.94	30	أكثر من 150	
.23	3.94	78	المجموع	
.23	3.91	12	أقل من 50	مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
.24	3.95	18	من 50-100	
.24	3.93	18	من 101-150	
.21	3.90	30	أكثر من 150	
.22	3.92	78	المجموع	

يتبين من الجدول السابق وجود فروق ظاهرية بين فئات المتغير ولكن هذه الفروق لا ترقى لمستوى الدلالة الإحصائية بالتالي يمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى عدد العاملين في الشركة. اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

H02-2 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى رأس المال.

لفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي (ANOVA) وكانت النتائج على النحو

الآتي:

جدول رقم (16) اختبار ANOVA لمتغير رأس المال

المجال	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	مستوى الدلالة
مدى تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)	بين المجموعات	3	.003	.996
	داخل المجموعات	74	4.420	.060
	المجموع	77	4.424	
مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	بين المجموعات	3	.001	.999
	داخل المجموعات	74	3.960	.054
	المجموع	77	3.962	

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة لجميع المجالات أكبر من (0.05) بالتالي نقبل

الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05 =

$\alpha$ ) بين مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في

سوق عمان المالي تعزى إلى رأس المال. والجدول الآتي يوضح الاختلافات بين فئات المتغير:



جدول رقم (17) الآتي يوضح الاختلافات بين فئات المتغير

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	فئات المتغير	المجال
.25	3.94	20	5 مليون فأقل	مدى تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)
.22	3.95	28	من 6-10	
.23	3.94	12	11-15	
.26	3.94	18	أكثر من 15	
.23	3.94	78	المجموع	
.25	3.92	20	5 مليون فأقل	مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
.21	3.92	28	من 6-10	
.21	3.92	12	11-15	
.24	3.93	18	أكثر من 15	
.22	3.92	78	المجموع	

يتبين من الجدول السابق وجود فروق ظاهرية بين فئات المتغير ولكن هذه الفروق لا ترقى لمستوى الدلالة الإحصائية بالتالي يمكن القول إنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى رأس المال.

## الفصل الخامس

### مناقشة النتائج والتوصيات

مناقشة نتائج أسئلة الدراسة

مناقشة الفرضيات

التوصيات

## الفصل الخامس

### مناقشة النتائج والتوصيات

#### 1-5 مناقشة نتائج أسئلة الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية. ومن أجل تحقيق هذا الهدف، سعت الدراسة إلى الإجابة عن السؤال الآتي: ما أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية؟ للإجابة عن هذا السؤال تم تقسيمه إلى عدة مجالات وذلك على النحو الآتي:

1- تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي:

بينت النتائج إن درجة تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في كل من الشركات الصناعية الغذائية ولشركات الصناعية الدوائية كانت مرتفعة بدلالة المتوسط الحسابي (3.94). وهذا مرده إلى أن الشركات الصناعية والغذائية تقوم بإعادة تصميم عمليات الإنتاج في التي تحتوي على الأنشطة التي تضيف قيمة لها، وأنها تتخلص من العمليات التي لا تحقق قيمة لها. كما تعزو الباحثة هذه النتيجة؛ لأن الشركات الصناعية الغذائية والدوائية تقوم بتقييم أداء العاملين فيها، وتحرص على تتبع مصادر الهدر بغرض خفض التكاليف.

كما إن وجود خارطة عمليات في الشركات الصناعية (الغذائية والدوائية) قيد الدراسة من أجل تحديد كل نشاط في الشركة لتقييمه ومعرفة جدواه يساعد في تقليل الوقت اللازم لعمليات الإنتاج، ويؤدي إلى إلغاء الأنشطة المزدوجة في عملية الإنتاج من أجل توفير الموارد المختلفة وتقليل التكاليف. ومن مؤشرات تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في الشركات الصناعية (الغذائية والدوائية) أنها تدرس إمكانية إنتاج قيم ومنافع للعملاء أعلى ما يحققه لهم المنافسون، وأنها تحرص على إقامة العلاقات الجدية مع الموردين والزبائن.

وإن تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في الشركات الصناعية (الغذائية والدوائية) يؤثر في اتخاذ القرارات التسعيرية؛ لأن هذه القرارات تعتمد على المدة الزمنية اللازمة للحصول على المعلومات من نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، حيث بينت النتائج أن هذا النظام يلبي حاجات متخذي القرارات التسعيرية في الوقت الملائم.

2- تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي

بينت النتائج إن درجة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في كل من الشركات الصناعية الغذائية ولشركات الصناعية الدوائية كانت مرتفعة بدلالة المتوسط الحسابي (3.925). وهذا مردّه إلى إن الشركات الصناعية والغذائية تقوم بحصر تكاليف جميع الأنشطة المستهلكة للموارد والتي تحدث في سبيل إنتاج المنتج، كما إن الشركات لديها أنشطة مستقلة ومنفصلة تتعلق بإدارة الأفراد وعمليات صنع المنتج، كما إن هناك أنشطة مستقلة وخاصة بعمليات التسويق والبيع في الشركات قيد الدراسة.

كما إن الشركات الصناعية (الغذائية والدوائية) لديها أنشطة خاصة بتحديد المورد ولديها أنشطة خاصة بإعداد أوامر الشراء ومتابعتها من هؤلاء الموردين، كما أن لديها أنشطة خاصة ومنفصلة لعمليات استلام المواد الخام من الموردين، وتخزينها.

وإن ما يعزز تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الأردنية هو أن لديها أنشطة خاصة بعملية تخزين المنتجات وأنشطة خاصة بعملية تسليم المنتجات وإصدار الفواتير، كما أن لديها أنشطة خاصة بالعلاقات العامة مع الزبائن لضمان ولاءهم للشركة.

ومن مؤشرات تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الأردنية أنه يتم تصنيف الأنشطة في هذه الشركات على مستوى الوحدة، وعلى الخط الإنتاجي، وعلى مستوى المنتج، وذلك لتصنيف وتبويب التكاليف بشكل أكثر دقة.

كما تعزو الباحثة هذه النتيجة أيضا إلى إن الشركات قيد الدراسة تقوم بضمان البيئة الإدارية التي تجعل من عملية الإنتاج ممكنة.

وإن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أدى إلى تلبية حاجات متخذي القرارات التسعيرية في الوقت الملائم مما يؤكد اعتماد القرارات التسعيرية على المعلومات من نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بشكل مرتفع.

وتختلف هذه النتيجة عن نتيجة دراسة جودة وآخرون (2011) نظرا لأن هذه الدراسة أجريت على قطاعي الصناعات الغذائية والدوائية بينما دراسة جودة أجريت على كافة الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتيجة دراسة بارود (2007) التي أكدت على توافر مقومات تطبيق نظام (ABC) في الشركات.

## 2-5 مناقشة الفرضيات:

الفرضية الرئيسة الأولى:

H01 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق الأدوات الحديثة في إدارة

التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي.

لمناقشة هذه الفرضية تم تقسيمها إلى مجموعة من الفرضيات الفرعية وذلك على النحو الآتي:

الفرضية الفرعية الأولى:

H01-1 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق نظام الإدارة على أساس

الأنشطة (ABM) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي.

بينت النتائج وجود أثر لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في قرار التسعير في

الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي ، وهذا مرده من وجهة نظر الباحثة إلى أن تبني

نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) يقلل من الوقت المستغرق في جمع البيانات اللازمة لاتخاذ

القرارات التسعيرية وتحليلها سواء كانت قرارات قصيرة الأجر أم متوسطة الأجل أم طويلة الأجل.

كما إن تبني نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) يؤدي إلى شمولية القرارات التسعيرية؛ لأنه يزود

القائمين على اتخاذ القرارات التسعيرية بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرار وفي التوقيت المناسب.

الفرضية الفرعية الثانية:

H01-2 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق نظام التكاليف

حسب الأنشطة (ABC) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان

المالي.

اتضح أن هناك أثر لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) على قرار التسعير في الشركات

الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي ، وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أن نظام التكاليف على

أساس الأنشطة (ABC) يلبي حاجات متخذي القرارات التسعيرية بسرعة لأن اتخاذ القرارات التسعيرية

يعتمد بشكل كبير على المدة الزمنية اللازمة للحصول على المعلومات من نظام التكاليف على أساس

الأنشطة (ABC).

كما إن شمولية القرارات التسعيرية تعتمد على المعلومات الواردة لمتخذ القرار عن طريق نظام

التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؛ لأن هذا النظام يوفر البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات التسعيرية

من جميع الأقسام التي تمر بها عملية الإنتاج.

## H02 - الفرضية الرئيسة الثانية:

H02 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى حجم الشركات. ويتفرع منها الفرضيات الآتية:  
الفرضية الفرعية الأولى:

H02-1 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى عدد العاملين في الشركة.

بينت النتائج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى عدد العاملين في الشركة. وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أن الشركات الصناعية (الغذائية والدوائية) المدرجة في سوق عمان المالي وبغض النظر عن عدد العاملين فيها تنظر إلى تبني وتطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف بعين الأهمية، نظرا لأهميته وفائدته الكبيرة بالنسبة لهذه الشركات.  
الفرضية الفرعية الثانية:

H02-2 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) في مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى رأس المال.

اتضح من التحليل عدم وجود فروق بين مستوى تطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي تعزى إلى رأس المال. وهذا مردّه إلى أن الشركات الصناعية (الغذائية والدوائية) المدرجة في سوق عمان المالي وعلى اختلاف رأس المال فيها تهتم بتبني وتطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكلفة بسبب قناعة إدارتها بجدوى تطبيق هذه الأدوات في تقليل الهدر والتالف في عملية الإنتاج، ولأن هذه الأدوات تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركات المادية والبشرية وتضمن الاستغلال الأمثل لعنصر الوقت فيها.

### 3-5 التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة توصي الباحثة بما يلي:

3. ضرورة إعادة تصميم العمليات التي تحتوي على الأنشطة التي لا تخلق قيمة مضافة للشركة و إعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر نفعاً.
4. ضرورة وجود أنشطة خاصة بخدمات ما بعد البيع، لما في ذلك أهمية في الحفاظ على الزبائن القدامى وتشجيع الزبائن الجدد على الإقبال على منتجات وخدمات هذه الشركات.
5. ضرورة أن يكون هناك أنشطة خاصة بعملية فحص الأجزاء المنتجة من المنتج؛ لأن هذا يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء في عملية الصنع - في حال حدوثها- ويزيد من إمكانية تلافيها في مرحلة مبكرة من مراحل الإنتاج.
6. ومن الضروري أن يكون هناك أنشطة خاصة بالخدمات القانونية من خلال استشاريين سواء من داخل الشركة أم خارجها لتقديم المشورة القانونية لأي أنشطة إنتاجية أو تسويقية تريد الشركة القيام بها، من أجل التأكد من قانونيتها وعدم مخالفتها للأنظمة والقوانين، وذلك لتعزيز الحوكمة وترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية في الأردن.
7. إجراء المزيد من الدراسات مستقبلاً عن استخدام وتطبيق الأدوات الحديثة في إدارة التكاليف في ضوء نتائج هذه الدراسة.

## المراجع

المراجع العربية

المراجع الأجنبية



## المراجع:

### المراجع باللغة العربية:

1. أبو محسن، أحمد، (2009)، " مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة". رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
2. أبو نصار، محمد (2008)، محاسبة التكاليف، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن..
3. بارود، طلعت، (2007)، "مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
4. باسيلي، مكرم، (2012)، "محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة"، الجزء الأول، رؤية إستراتيجية، الطبعة الخامسة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر.
5. بلبع، محمد توفيق، (2003)، تكاليف التسويق، الإسكندرية، مكتبة الشباب .
6. التكريتي، إسماعيل (2007)، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.
7. الجخلب، درويش ، (2007)، " دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب (ABC)".رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
8. الجمال، رشيد، (2011)، "المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة"، الطبعة الثالثة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر.
9. الجنابي، معاذ، (2010)، "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال"، منشورات كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
10. جودة، عبد الحكيم (2010)، محاسبة التكاليف، دار تسنيم للنشر- والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن.
11. جودة، عبد الحكيم، و فخر، خليل، وخريسات، علا، (2011)،مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والثمانون، عمان، ص ص 13-37.

12. حرب، بيان، (2007)، مبادئ التسويق، ط2، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن.
13. الخليل، محار عبد الله، (2012)، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
14. الرجبي، محمد (2004)، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر.
15. الشعراي، علا، (2010) "أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراهبة في المصارف الإسلامية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، دمشق، سوريا.
16. الشيخ، عماد يوسف (2008)، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
17. الظاهر، أحمد (2007)، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر— والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان الأردن.
18. عبد الله، مجيب الرحمن، (2009)، "تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM)"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية.
19. عطية، أحمد (2006)، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعة، الإسكندرية. مصر
20. الفضل، مؤيد، ونور، عبد الناصر، (2012)، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
21. الكسار، طلال عبد الحسن، و أحمد، محمود جلال، (2012) محاسبة التكاليف، قياس وتخطيط ورقابة، ط2، مكتبة المجمع العربي للنشر، عمان، الأردن.
22. مرعي، عبد الحي، ومبارك، صلاح، ومصطفى، حمود (2012)، "أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات"، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر
23. المغازجي، سلمان (2003)، إدارة التسويق، بغداد: مطبعة جامعة بغداد.
24. المهدي، منذر، (2012)، بحوث التسويق وأثرها على اتخاذ قرارات الإنتاج في الشركات الصناعية في العراق، أبحاث ندوة التعليم المستمر، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم التسويق، جامعة الموصل نيسان.

25. نور، أحمد و محرم، زينات و شحاتة، شحاتة (2005)، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة،الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
26. وافية، زاهر و زهير، بوكريف(2010)، دور نظم المعلومات التسويقية وبحوث التسويق في اتخاذ القرارات التسويقية، مجلة آفاق وأفكار، العدد 3، جامعة الجزائر. ص ص 13-27.

1. Altkryty – Ismail,( 1998), **Advance Cost Accounting**, Ahgaf University, Yeman,.
2. Anand, Manoj , Sahay, B. S. and Saha, Subhashish,(2005),  
Activity-  
Based Cost Management Practices in India: AnEmpirical Study. **Decision**, Vol. 32, No. 1, pp. 123-152.
3. Drury, C. (2011), "**Management and Cost Accounting**", 8<sup>th</sup> edition, Thamson , United States.
4. Drury, Colin ,( 2000),"**Management & Cost Accounting**" 5<sup>th</sup> ed. Business Press. Thomson learning.
5. Grandlich, C. (2009), "Using Activity – Based Costing In Surgery", **AORN Journal**, 79 (1): 189-212.
6. Grandlich, C. (2009), "Using Activity – Based Costing In Surgery", **AORN Journal**, 79 (1): 189-212.
7. Hilton, R. (2008),"**Managerial Accounting**", 7<sup>th</sup> edition. McGraw Hill.
8. Hilton, Ronald W.( 1990), "**Managerial Accounting**", 4<sup>th</sup> ed. Irwin McGraw Hill Co.
9. Horngren, C., Foster, G., & Datar, S. (2013), "**Cost accounting: a managerial emphasis**", 13<sup>th</sup> edition, Printice-Hall international, Inc, New Jersy, U.S.A.
10. Horngren, Chales, T., Foster George & Srikant M. Dater,(2000), "**Cost Accounting: Managerial Emphasis**", 10 th ed. Prentice Hall Inc.
11. Kaplan, Roberts & Atkinson, Antony A .( 1998), "**Advanced Management Accounting** " 3 rd, ed. Prentice Hall Inc.

12. Maher, Michael ,( 1997),"**Cost Accounting" Creating Value for Management**, 5 th ed., Irwin McGraw Hill.
13. Morse, W., Davis, J., & Hartgraves, A. (2012), "**Management Accounting: A strategic approach**", 6<sup>th</sup> edition, Thompson, South – Western.
14. Mousatafa, A. (2005), "An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions", **Management Accounting**, 6 (1), 29-40.
15. Raborn.C.A, and Michael R. Kinney.( 2008), **Cost Accounting foundations and Innovations**. 7<sup>th</sup> Editing, South-western Thomson learning.
16. Rozotocki, Narcyz., and Porter, J and .David, Thomas (2010). A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies. **Engineering Management Journal**, 21 (3), 22-27.
17. Sekaran, U. (2003). **Research methods for business**, (4th ed.). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons
18. Tiwary, R.S., (2008), "Marketing research", **Research Starters Journal**, Vol (1), No (1),pp 1-6.
19. Upchurch, A., (2005),"**Cost Accounting: Principles and Practice**", Prentice Mcgraw Hall.
20. Upda, S. (2011), "Activity Cost Analysis: A Tool to Cost Medical Services and Improve Quality of Care", **Managed Care**, 9 (3): 34-61.
21. Zaman, M. (2008), "The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience", **International Review of Business Research Papers**, 5 (4): 200-208.

## الملاحق

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

حضرة الفاضل/الفاضلة،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان:

"أثر تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية"  
ولتحقيق ذلك قامت الباحثة بإعداد هذه الاستبانة ؛ وترجو تعاونكم وتكرمكم بالإجابة على فقرات  
الاستبانة بكل دقة وموضوعية وذلك بوضع إشارة (√) في المكان المناسب لكل فقرة توضح درجة الموافقة  
على كل منها، علماً بأن المعلومات التي سيتم جمعها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وسيتم  
التعامل مع المعلومات بمنتهى السرية.

شاكراً لكم حسن تعاونكم وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحثة

رباب يوسف الحمدان

المشرف:

أ. د. نبيل بشير الحلبي

القسم الأول: البيانات الأولية (المعلومات الوظيفية)

يرجى وضع علامة (√) في المربع الذي ينطبق عليك.

1- عدد العاملين في الشركة:

25 فأقل  35-26  45-36  55-46  56 فأكثر

2- رأس المال: \_\_\_\_\_ دينار.

3- الخبرات العملية:

خمس سنوات فأقل  من 6-10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

4- التخصص:

مالية  محاسبة  إدارة  تسويق

غير ذلك تذكر \_\_\_\_\_

القسم الثاني: الإستبانة

م	درجة الموافقة الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة	معارض
<p>H01-1 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (<math>\alpha=0.05</math>) لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي</p> <p>تتبنى إدارة الشركة تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): ( ) نعم ( ) لا</p> <p>إذا كانت الإجابة نعم، أجب عن الأسئلة الآتية:</p>						
1	يتم إعادة تصميم عمليات الإنتاج التي تحتوي على الأنشطة التي تضيف قيمة للشركة					
2	يتم إعادة تصميم العمليات التي تحتوي على الأنشطة التي لا تحقق قيمة للشركة مثل قسم النظافة					
3	يتم تقييم عمليات الإنتاج وإعادة تصميمها لتقليل تكلفتها بناءً على دراسات تجريها الشركة					
4	يتم تقييم الأداء بشكل دوري					
5	تسعى إدارة الشركة بشكل دائم إلى خفض التكاليف عبر تتبع مصادر الهدر					
6	تسعى إدارة الشركة إلى تقليل الوقت اللازم لانجاز العمليات					
7	تسعى إدارة الشركة إلى تحقيق الجودة في المنتج					
8	تقوم الإدارة بتحليل الميزة التنافسية للشركة					
9	يتم قياس كفاءة أداء الأنشطة من أجل توجيه جهود التحسين المستمر					
10	تقوم الإدارة بإلغاء الأنشطة المزدوجة في عملية الإنتاج					



					يوجد في الشركة خارطة عمليات لتحديد كل نشاط في الشركة لتقييمه ومعرفة جدواه	11
					تدرس الإدارة بشكل دائم إمكانية إنتاج قيم ومنافع للعملاء أعلى ما يحققه لهم المنافسون	12
					تحرص الشركة على وجود علاقات طيبة مع الموردين لضمان استمرار التوريد في الوقت المناسب	13
					تحرص الشركة على وجود علاقات طيبة مع الزبائن لضمان ولائهم لمنتجات الشركة	14
					يتم الاستغناء عن الأنشطة غير ضرورية التي تسبب التلف والهدر.	15
					يتم إعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر نفعاً	16
					يعتمد اتخاذ القرارات التسعيرية على المدة الزمنية اللازمة للحصول على المعلومات من نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)	17
					يلبي نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) حاجات متخذي القرارات التسعيرية بسرعة	18
					تعتمد شمولية القرارات التسعيرية على المعلومات الواردة لمتخذ القرار عن طريق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)	19

1	2	3	4	5	درجة الموافقة الفقرة	م
معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة		
<p>H01-2 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (<math>\alpha=0.05</math>) لتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) على قرار التسعير في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي.</p> <p>تتبنى إدارة الشركة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): ( ) نعم ( ) لا</p> <p>إذا كانت الإجابة نعم، أجب عن الأسئلة الآتية:</p>						
					يتم حصر تكاليف جميع الأنشطة المستهلكة للموارد والتي تحدث في سبيل إنتاج المنتج	20
					يوجد في الشركة أنشطة خاصة بإدارة الأفراد	21
					هناك أنشطة خاصة بعمليات صنع المنتج	22
					هناك أنشطة خاصة بعمليات التسويق والبيع في الشركة	23
					هناك أنشطة خاصة بتحديد الموردين	24
					هناك أنشطة خاصة بإعداد أوامر الشراء ومتابعتها	25
					هناك أنشطة خاصة باستلام المواد الخام	26
					هناك أنشطة خاصة بعملية تشغيل الآلات	27
					هناك أنشطة خاصة بعملية تخزين المنتج	28
					يوجد في الشركة أنشطة خاصة بعملية فحص الأجزاء المنتجة من المنتج	29
					هناك أنشطة خاصة بالعلاقات العامة مع الزبائن	30
					هناك أنشطة خاصة بعملية إصدار الفواتير	31
					هناك أنشطة خاصة بعملية تسليم المنتجات	32
					هناك أنشطة خاصة بخدمات ما بعد البيع	33

					يوجد في الشركة أنشطة خاصة بالخدمات القانونية	34
					يتم حصر وتبويب تكاليف الموارد التي يستهلكها النشاط خلال فترة معينة	35
					تصنف الأنشطة على مستوى الوحدة المنتجة وهي الأنشطة التي يمكن ربطها بالوحدات المنتجة النهائية	36
					تصنف الأنشطة على مستوى الدفعة وهي أنشطة التكاليف المرتبطة بالدفعات الإنتاجية على مستوى الخط الإنتاجي الواحد أو الخطوط المتشابهة	37
					تصنف الأنشطة على مستوى المنتج وهي الأنشطة التي تمكن من إنتاج منتج واحد أو مجموعة من المنتجات محددة بذاتها	38
					تصنف الأنشطة إلى أنشطة مرتبطة بالشركة: وهي الأنشطة اللازمة لضمان المحافظة على المصنع وعلى البيئة الإدارية التي تجعل من عملية الإنتاج ممكنة.	39
					تصنف الأنشطة إلى أنشطة مرتبطة بالزبون: وهي الأنشطة المرتبطة بالبيع والتوزيع.	40
					يعتمد اتخاذ القرارات التسعيرية على المدة الزمنية اللازمة للحصول على المعلومات من نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	41
					يلبي نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حاجات متخذي القرارات التسعيرية بسرعة	42

المتغير التابع قرارات التسعير

م	درجة الموافقة الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة	معارض
مدة القرار: هو الوقت الذي يستغرقه القائمون على اتخاذ القرار في الشركات الصناعية الأردنية لاتخاذ القرار المنشود ووضع البدائل له						
43	يقوم متخذ القرار باتخاذ قرارات تسعيرية قصيرة الأجل مثل قرار تغيير سعر منتج بعد نزول منتج منافس له					
44	يقوم متخذ القرار باتخاذ قرارات تسعيرية متوسطة الأجل مثل قرار تسعير منتج في بيئة تسويقية جديدة					
45	يقوم متخذ القرار باتخاذ قرارات تسعيرية طويلة الأجل مثل قرار تسعير منتج في بيئة قليلة التنافس					
46	الوقت المستغرق في جمع البيانات وتحليلها بشكل عائقاً في اتخاذ القرارات التسعيرية داخل المنشأة					
47	تعتمد مدة اتخاذ القرارات التسعيرية على المعلومات الواردة لمتخذ القرار عن طريق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)					

شمولية القرار: هو أن يكون القرار شاملا لكل معطيات الحالة التي يتم اتخاذ القرار بشأنها في الشركات الصناعية الأردنية

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة الفقرة	م
					يقوم متخذ القرار باتخاذ قرارات تسعيرية ذات نطاق ضيق	48
					يقوم متخذ القرار باتخاذ قرارات تسعيرية ذات نطاق واسع	49
					تساعد القرارات التسعيرية الشاملة في زيادة التنافسية للمنشأة	50
					يتم تحليل القرار السعري بعد اتخاذه لمعرفة مدى ملاءمته	51
					يتم اتخاذ قرارات التسعير بناءً على البيانات الواردة من جميع الأقسام التي تمر بها عملية الإنتاج	52
					يتم إشراك الموظفين من الأقسام التي تشارك في عملية الإنتاج في اتخاذ قرارات التسعير	53
					يوجد بدائل لقرارات التسعير التي تثبت عدم جدواها	54
					القرار السعري المتخذ في الشركة يضمن الحفاظ على الزبائن	55

ملحق رقم (2) أسماء المحكمين

الاسم	مكان العمل
د. زياد سعيدات	جامعة عمان العربية
أ. د. نعمة الخفاجي	جامعة عمان العربية
د. سنان العبادي	جامعة البلقاء التطبيقية
د. محمد شبيطة	جامعة عمان العربية
د. طارق كنعان	جامعة عمان العربية
د. رأفت سلامة	جامعة البلقاء التطبيقية
د. نضال زلوم	جامعة البلقاء التطبيقية