

## الموازنة على أساس الأنشطة وإمكانية التطبيق بالبيئة الليبية دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية الليبية

د. منصور محمد لربش / كلية الاقتصاد والتجارة / الجامعة الأسمرية الإسلامية  
أ. رضوان صالح السويحلي / مصرف الوحدة / طرابلس

### الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أحد الأنظمة الحديثة في مجال إدارة التكلفة وإعداد الموازنات وهو نظام الموازنة على أساس الأنشطة ( Activity Based Budgeting) وإمكانية تطبيقه بالشركات الصناعية الليبية. المنهج المستخدم الوصفي التحليلي شأنه في ذلك شأن معظم الدراسات التي تناولت موضوع الموازنات التقديرية من خلال تكوين إطار نظري للدراسة ثم تحليل البيانات المتحصل عليها عن طريق استمارة الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة والبالغ عددها 32 شركة صناعية بالمنطقة الممتدة من مدينة مصراتة شرقاً إلى مدينة طرابلس غرباً، أُسترد منها 30 استبانة بمعدل استجابة بلغ 94%. وقد استخدمت الاساليب الاحصائية المناسبة بواسطة البرنامج الاحصائي SPSS توصلت الدراسة إلى انه يمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالشركات الصناعية الليبية بسبب وجود المقومات اللازمة للتطبيق والمتمثلة في إدراك ودعم الإدارة العليا، وجود نظام محاسبي جيد وفعال، تعدد وتنوع الأنشطة والأنشطة المساندة، اختلاف أحجام وكميات السلع المنتجة، زيادة تكاليف الصنع الإضافية اما المقوم الخاص بالهيكل التنظيمية، فهو لا يتوفر بالشركات الصناعية محل الدراسة بشكل جيد. الكلمات الافتتاحية: الموازنة على أساس الأنشطة، مقومات الموازنة على أساس الأنشطة، الشركات الصناعية

### Abstract

The aim of this study was to identify on one of new systems of cost management that is Activity based Budgeting and the extent of possibility in Libyan Industrial Companies.

To achieve the objective of the study, a questionnaire was distributed to 32 industrial companies in the East of Libya (from Misurata to Tripoli), and at the end 30 questionnaires were returned.

The results of the study found that there is a Possibility of Implementation of Activity Based Budgeting in Libyan Environment, regarding to the availability of the basic components necessary to implement (ABB) in Libyan Industrial Companies. Which are the extent of awareness and supporting of companies' managements, the availability of accounting systems, the diversity of activities and supporting activities, complexity of productions and the proportion of indirect costs. However, the component of the availability of proper organisational structure did not clear fully exist in companies.

**Keywords:** activity based budgeting, basic components, Industrial Companies.

## المقدمة Introduction

أصبح للتخطيط المالي دور كبير في تقدير الاحتياجات المالية وكيفية الحصول عليها وتحديد مجالات استخدامها، الأمر الذي دفع بالشركات إلى محاولة تبني نظم وأساليب إدارية موضوعية وذات جودة في مجال إدارة التكلفة (Cost Management) وإعداد الموازنات من أجل وضع السياسات المالية وتحقيق أفضل النتائج للأهداف الموضوعية.

لذلك تلعب الموازنات التقديرية دور كبير في خدمة الإدارة من خلال وضع الخطط المستقبلية وتبني أنظمة مالية فعالة تحقق الأهداف الموضوعية وتقليل عملية الهدر للموارد المتاحة، لذلك تعتبر نظاماً لإدارة الأداء بالشركات لما لها من تأثير كبير على سلوكيات وقرارات الموظفين من خلال ترجمة الأهداف الموضوعية إلى خطط عمل تمكن من تقييم الأداء وتسهيل عملية الرقابة (Robyn et al, 2010). وبالتالي فهي أداة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية وتحقيق الأهداف عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (الحارس، 2004).

بيد انه ورغم وضوح وبروز دور الموازنات التقديرية واهميتها، إلا أن الشركات تختلف فيما بينها فيما يتعلق بأسس وأساليب إعداد الموازنات، فبعض الشركات يتبع الأنظمة التقليدية في الإعداد والبعض الآخر يتبع أساليب الحديثة تعتمد على أساليب تحليل الأنشطة من أبرزها نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة (Activity Based Budgeting (ABB) ، والذي يقوم على تحليل المنتجات والخدمات من منظور الأنشطة اللازمة لإنتاجها، ومن ثم تحديد الموارد المالية اللازمة لأداء تلك الأنشطة، والتعرف على التغيرات في الأنشطة للشركة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف فائدة، بذلك تلعب دور كبير في تدعيم دقة التنبؤات المالية وزيادة فهم وإدراك الإدارة لعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء (عبد العال، 2013).

إن تبني نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يستلزم وجود قواعد وأسس معينة منها وجود كوادرات بشرية (موظفين) ذات مستوى عالٍ من الكفاءة العلمية والعملية بحيث تكون قادرة على العمل بالأنظمة المحاسبية الحديثة، ووجود هيكل تنظيمية واضحة وجيدة، وكذلك الاعتماد على أنظمة حديثة في مجال إدارة التكلفة (Cost Management) للحصول على نتائج سليمة ودقيقة. وبالنظر إلى القطاع الصناعي في البيئة الليبية، الأمر يستدعي العمل على إيجاد أدوات وأساليب إدارية حديثة للتخطيط والرقابة من أجل رسم سياسات مالية تركز على التميز في عمليات الإنتاج والجودة وتحقيق الربحية من خلال تخفيض التكلفة والحد من هدر الموارد المتاحة، وهذا يمثل تحدياً كبيراً لكافة الشركات الصناعية للوصول للأهداف المنشودة.

## مشكلة الدراسة

تعتبر عملية إعداد الموازنات التقديرية من الأمور الرئيسية والهامة التي تعتمد عليها الشركات الصناعية في تحديد وتوجيه مواردها المالية نحو تحقيق أهدافها وخططها المستقبلية، عليه فإن عملية تخصيص الموارد المالية المتاحة على الأنشطة الأساسية للشركة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أمر في غاية الأهمية، وحيث إن الموازنات التقليدية لا تؤدي إلى اتخاذ قرارات مالية سليمة في ظل بيئة الأعمال المعاصرة، بسبب عدم قدرتها على تحديد الأنشطة الأساسية بشكل دقيق مما يجعل إمكانية التلاعب في بنودها امر محتمل، وبالتالي يستلزم الامر إيجاد نظم بديلة لإعداد الموازنات لتحقيق أفضل تخصيص للموارد والوصول إلى بيانات مالية أكثر دقة ومصداقية، ومن هذه النظم نظام الموازنة على أساس الأنشطة، والذي يعمل على تحقيق الأهداف التنافسية للشركات - كخفض التكلفة مع عدم

الإضرار بجودة المنتج وتعظيم الربحية والقدرة على الاستمرارية - من خلال وضع قائمة بالأنشطة الضرورية للإنتاج والبيع، ثم تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناءً على خطة الإنتاج والمبيعات.

تأسيساً على ما سبق وبالرجوع إلى البيئة الليبية، أظهرت العديد من الدراسات كدراسة الفرطاس (2012) ودراسة التير والفطيسي (2013) نتائج تدل على تبني الشركات الصناعية الليبية للأساليب المحاسبية التقليدية في مجال إدارة التكلفة وإعداد الموازنات وعدم مواكبتها للأساليب الحديثة في هذا المجال، الأمر الذي يجعل الأنظمة المحاسبية لهذه الشركات غير قادرة على إحكام الرقابة على عناصر التكلفة خصوصاً غير المباشرة، مما ينتج عنه عدم القدرة على التوجيه السليم للموارد المتاحة ويزيد عمليات الهدر والتلاعب في الموارد. عليه يستلزم الأمر قيام الشركات بتبني نظم حديثة في مجال إعداد الموازنات، لذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

### هل يمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالشركات الصناعية الليبية؟ أهداف الدراسة

الهدف الرئيسي للدراسة معرفة إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالشركات الصناعية الليبية من خلال التعرف على مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتبني هذه الموازنة بالشركات الصناعية الليبية.

### أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في كونها تتناول أحد الأساليب الإدارية الحديثة في إعداد الموازنات التقديرية وهو نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) والذي من خلاله يمكن تحقيق الرقابة الفعالة على عناصر تكاليف الصنع الإضافية وتقييم أداء الأنشطة والقدرة على زيادة الكفاءة والفاعلية في الأداء للشركات الصناعية، وبالتالي فإن هذه الدراسة من شأنها التحسين في إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية.

### فرضيات الدراسة:

الدراسة استندت على الفرضية الرئيسية التالية:

يمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في الشركات الصناعية الليبية.

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- توجه الإدارة العليا بالشركات الصناعية الليبية لخفض التكلفة وتحسين نوعية المنتجات.
- توفر هياكل تنظيمية واضحة وسليمة بالشركات الصناعية الليبية.
- وجود نظم محاسبية فعالة ومتطورة بالشركات الصناعية الليبية.
- وجود تعدد وتنوع في الأنشطة والأنشطة المساندة الناتجة عن العمليات الإنتاجية بالشركات الصناعية الليبية.
- وجود اختلاف في أنواع وأحجام وكميات الانتاج للسلع المنتجة من قبل الشركات الصناعية الليبية.
- تكاليف الصنع الإضافية تمثل الجزء الأكبر من هيكل التكاليف بالشركات الصناعية الليبية.

## منهجية الدراسة

ارتكزت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج المناسب لهذا النوع من البحوث، حيث تم أولاً الاعتماد على مجموعة من الكتب والدراسات والأبحاث العلمية التي تناولت هذا الموضوع وذلك من أجل تكوين إطار نظري سليم وتفسير مشكلة الدراسة وتحديد الفروض الخاصة بها، وثانياً تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات في الدراسة الميدانية بهدف معرفة إمكانية التطبيق في البيئة الليبية.

## الدراسات السابقة

دراسة أبو رحمة (2008) هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة، وتوصلت الدراسة إلى توفر المقومات الأساسية لتطبيق هذه الموازنات، والمتمثلة في توجهات الإدارة، وتوفر الأنظمة المحاسبية، وتوفر الكفاءات العلمية والمهنية، وتوفر هيكل تنظيمي سليم، وتنوع الأنشطة المساندة، وارتفاع نسبة التكاليف الغير مباشرة. دراسة الفطراس (2012) هدفت إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من قبل الشركات العاملة بقطاع النفط والغاز في ليبيا والمعوقات التي تحد من استخدام هذه الأساليب، وخلصت الدراسة إلى أن الشركات النفطية محل الدراسة لا تقوم باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة باستثناء أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC، كما أظهرت الدراسة ان أهم معوقات التطبيق للأساليب الحديثة كان عدم توفر الخلفية المحاسبية الكافية لدى المحاسبين لتطبيق مثل هذه الأساليب.

دراسة علاوي (2012) هدفت إلى معرفة مدى توفر مقومات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) ومدى إمكانية تطبيقها في بلديات محافظة الديوانية بالعراق، وتوصلت الدراسة إلى أن بلديات المحافظة تطبق نظام الموازنات التقليدي في إعداد الموازنة بالرغم من توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

دراسة التير والفطيسي (2013) هدفت للتعرف على أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة المستخدمة في الشركات الصناعية الليبية، وقد تناولت الدراسة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية (الموازنات التقديرية، التكاليف المعيارية، محاسبة المسؤولية، وتقارير الأداء) والأساليب الحديثة (المقاييس المرجعية، سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن). توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: انخفاض مستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مجال الرقابة بالشركات حيث كانت الأساليب التقليدية كانت أكثر استخداماً.

دراسة النمى (2013) هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على نظام الموازنات على أساس الأنشطة مقارنة مع النظام التقليدي للموازنات بالمستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة بفلسطين. وخلصت الدراسة إلى انه بالرغم من توفر مقومات تبني نظام الموازنة

على أساس الأنشطة، إلا أن ارتفاع تكاليف التطبيق والصعوبات العملية والفنية المتعلقة بتحليل الأنشطة والتكاليف كانت من أهم معوقات التطبيق لهذا النظام.

### الخلفية العلمية لموضوع الدراسة:

على الرغم من وضوح الدور الذي تلعبه الموازنات التقديرية باعتبارها أساس التخطيط المالي، إلا أن أسس وقواعد اعدادها تختلف بين الشركات، فبعضها يتبع الأنظمة المحاسبية التقليدية في إعداد الموازنات والبعض الآخر يتبع أساليب حديثة وهي أنظمة محاسبية متطورة تعتمد على أساليب تحليل الأنشطة ومن أبرزها الموازنات المعدة على أساس الأنشطة (Activity Based Budgeting(ABB، والتي وصفها Joseph انما موازنة تحمل بشائر امل عظيمة لحل عيوب ونواقص طرق الموازنات التقديرية (ابورحمة؛ 2008).

تقوم فكرة الموازنة على أساس الأنشطة على تحليل المنتجات والخدمات من منظور الأنشطة اللازمة لإنتاجها، ومن ثم تحديد الموارد المالية اللازمة لأداء تلك الأنشطة، والتعرف على التغيرات في أنشطة الشركة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف فائدة، وبذلك تلعب دور كبير في تدعيم دقة التنبؤات المالية وزيادة فهم وإدراك الإدارة لعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء (عبد العال، 2013). كما تتميز هذه الموازنة بأنها تتمكن من النظر إلى التغيرات في الأنشطة وبالتالي توفر نظرة أفقية في عملية الاعداد (علاوي، 2012)، ما يمكن الشركات من التخطيط السليم للمستقبل ودقة للتكاليف المستقبلية ومعرفة القدرات والطاقات المتاحة لها (الذهبي والقوسوس، 2005). كما تعمل الموازنة على أساس الأنشطة على تحديد الاستراتيجيات التشغيلية والتنافسية للشركة من خلال تخطيط مواردها المالية وغير المالية بالاعتماد على أساليب تحليل الأنشطة وباستخدام مدخل مسببات التكلفة، لذلك فهو أسلوب مبني على استراتيجية الشراكة واحتياجات العملاء لتوقع الطلب على المنتجات أو الخدمات للفترة المقبلة إضافة إلى تحليل سلسلة القيمة وتحسين عمليات النشاط الجاري (Wang et al, 2011). لذلك فهي تركز على فهم الأنشطة وعلاقتها في تحقيق الأهداف الموضوعية ومعرفة التغيرات في الأنشطة والخدمات ومن ثم خفض التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للتكلفة بعد التنبؤ بها (أبو رحمة، 2008؛ علاوي، 2012)، بذلك تعد نظام له أهمية خصوصا من جانب التكاليف غير المباشرة من خلال تقسيمها إلى مجموعات من تكلفة النشاط المتجانسة والمستقلة، مع استخدام معيار السبب -والنتيجة في تحديد محركات التكلفة.

عرفت الموازنة على أساس الأنشطة بأنها " تقنية تسمح للشركة بفهم هيكل تكاليفها بشكل واضح، وتركز على التي تضيف قيمة، كما تعمل على زيادة دقة التنبؤ بنود الموازنة" الشيخ (2015).

اما Lvy ( 2006 ) فقد عرفها على انها تقنية لتحسين دقة التقديرات المالية ولزيادة إدراك المنظمة (درغام، 2012). حيث تحقق هذه الموازنة توازن بين طلب الموارد للفترة المخطط لها وعملية التزود بالموارد من خلال تحديد المخرجات الحالية (منتجات أو خدمات) ومن ثم حساب كمية النشاط المستهلك من قبل المخرجات وحساب كمية الموارد المستهلكة من قبل النشاط ( Wang et al, ) (2011).

## مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة:

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يحتاج إلى المقومات التالية للتطبيق حتى يمكن الوصول إلى موازنة فعالة من حيث التخطيط والرقابة.

● وجود سياسة واضحة وأهداف محددة وتنظيم إداري سليم تحدد من خلاله السلطات والمسؤوليات بالشركة، أي بمعنى تحديد مراكز المسؤولية والأشخاص المسؤولين عنها، لكي تظهر نقاط الضعف في التنظيم الإداري، ومن ثم الوصول إلى نظام إداري سليم يحدد من خلاله نطاق وصلاحيات كل إدارة أو قسم، من أجل تحديد المسؤولية وقياس الكفاءة والأداء ومتابعة مدى تنفيذ المسؤوليات، من خلال تقسيم أنشطة الشركة إلى وحدات إدارية تسمى مراكز مسؤولية، يتولى كل مركز الإشراف على جميع عملياته وفي حدود الصلاحيات، ويمكن تصنيف مراكز المسؤولية وفقاً لنطاق وحدود المسؤولية ومنها مراكز التكلفة ومراكز الإيراد ومراكز الربحية ومراكز الاستثمار (راضي وحجازي، 2001).

● وجود نظام محاسبي سليم يمكن من التنبؤ بالمستقبل من خلال توفير بيانات ومعلومات عن نتائج العمليات الماضية، مع توفر الخصائص التالية بهذا النظام وهي تحقيق درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية؛ تزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية في الوقت المناسب لاختيار بديل من البدائل المتاحة؛ تحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة الشركة؛ المساعدة في التخطيط للأعمال المستقبلية؛ السرعة والدقة في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد البيانات عند الحاجة إليها، وأخيراً أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغييرات الطارئة في الشركة (حنفاوي، 2001).

من جانب آخر حدد Brimson & Antos (1998) المقومات الأساسية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة في التالي: تبني الإدارة العليا ودعمها للنظام؛ توفر هيكل تنظيمي جيد يساعد على نجاح التطبيق؛ توفر نظام محاسبي سليم قادر على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة بشكل سهل وبأقل التكاليف؛ توفر الكفاءات العلمية والعملية اللازمة للتطبيق بالإضافة إلى تقبل عملية التغيير؛ تنوع وتعدد المنتجات والخدمات المقدمة للعملاء؛ وتنوع وتعدد الأنشطة والأنشطة المساندة، يضاف إليهم أن تكون تكاليف الصنع الإضافية تمثل الجزء الأكبر من هيكل التكاليف (نقلا عن درغام، 2012).

## مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة كل العناصر المراد دراستها، ويتألف مجتمع الدراسة بصورة أساسية من الشركات الصناعية الليبية. أما فيما يتعلق بعينة الدراسة، ونظراً لعدم قدرة الباحثان على القيام بمسح شامل لمختلف الشركات الصناعية، فقد تم اختيار الشركات الصناعية بالمنطقة الممتدة من مدينة مصراتة شرقاً إلى مدينة طرابلس غرباً كعينة للدراسة، والتي تم حصرها في عدد 32 شركة صناعية. ويعود السبب لاختيار الشركات الصناعية كمجتمع دراسة للأسباب التالية:

- تعد الصناعة من أهم القطاعات لدفع عملية النمو الاقتصادي.
  - يعتبر من أكثر القطاعات التي تحتاج إلى موارد مالية ضخمة لإنشائها.
  - الإ اعتماد على الأساليب الحديثة في عملية التصنيع كما انه من أكثر القطاعات الملتزمة بالمعايير والمقاييس المتعلقة بالجودة محلياً ودولياً (الطري، 2013).
  - يعتبر القطاع الصناعي من أكثر القطاعات استقطاباً للعنصر البشري.
- وبسبب أن الدراسة تتمحور حول إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالشركات الصناعية الليبية فقد وزعت استبانة على كل شركة على فئات حددها الباحثان وتشمل الإدارة العليا، الإدارة المالية، قسم التكاليف والميزانيات حسب وجود الإدارة والقدرة على التواصل معها، وتم استرجاع 30 استمارة ما يمثل 94% من الاستثمارات الموزعة.

### أداة جمع البيانات :

تعتبر عملية جمع البيانات مرحلة أساسية ومهمة من مراحل العملية البحثية يتم من خلالها إختيار الأساليب والأدوات الإحصائية المناسبة لجمع البيانات الميدانية المتعلقة بموضوع الدراسة على نحو علمي منظم، وبما أن استمارة الاستبيان تمثل أداة ملائمة للحصول على معلومات وبيانات وحقائق مرتبطة بواقع معين فقد تم استخدامها كأداة رئيسية لتجميع بيانات الدراسة العملية والتي اعدت بناء على دراسات سابقة منها ( أبو رحمة، 2005 ؛ علاوي، 2008 ؛ درغام، 2012) كما تم استخدام مقياس ليكرت الثلاثي Three likert scale وذلك كما يتضح بالجدول التالي:

الجدول رقم (1)			طول فترة مقياس ليكرت الثلاثي
بدائل الإجابة	نادراً	أحياناً	غالباً
الدرجة	1	2	3

### صدق وثبات استمارة الاستبيان :

للتأكد من صدق المحتوى لأداة الدراسة ومدى صلاحيتها للقياس فقد تم عرضها على مجموعة من ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة والإحصاء لتحكيمها وإبداء رأيهم وملاحظاتهم عنها في مدى ملائمتها ووضوحها ثم تم إجراء التعديلات اللازمة وظهرت في صورتها النهائية.

اما من حيث الثبات فقد تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) بحيث تكون استمارة الاستبيان ذات ثبات مقبول إذا كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ 70% فما فوق، والجدول التالي يوضح قيمة معامل ألفا كرونباخ وكذلك صدق الاستبيان (حيث يساوي الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ) لكل فرضية من فرضيات الدراسة وهي كالتالي:-

الجدول رقم (2) نتائج اختبار ثبات وصدق استبانة الدراسة			
Validity	Cronbach's Alpha	عدد عبارات الفرضية	الفرضية الفرعية
0.829	0.688	7	الأولى
0.948	0.899	7	الثانية
0.917	0.841	10	الثالثة
0.865	0.748	7	الرابعة
0.811	0.658	4	الخامسة
0.849	0.722	5	السادسة
0.871	0.759	40	(الفرضيات ككل) مقومات ABB

مما سبق نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ لجميع الفرضيات الفرعية تجاوز 70%، حيث كان معامل ألفا كرونباخ لجميع الفرضيات الفرعية مجتمعة ككل 75.9%، وهذا يدل على وجود ارتباط بين إجابات المستجوبين، وبالتالي فإن استمارة الاستبيان الموزعة على المستجوبين تتمتع بثبات كبير من حيث صلاحيتها لتحليل النتائج والاجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

الجدول رقم (2) نتائج اختبار ثبات وصدق استبانة الدراسة			
Validity	Cronbach's Alpha	عدد عبارات الفرضية	الفرضية ال فرعية
0.829	0.688	7	الأولى
0.948	0.899	7	الثانية
0.917	0.841	10	الثالثة
0.865	0.748	7	الرابعة
0.811	0.658	4	الخامسة
0.849	0.722	5	السادسة
0.871	0.759	40	(الفرضيات ككل) مقومات ABB

مما سبق نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ لجميع الفرضيات الفرعية تجاوز 70%، حيث كان معامل ألفا كرونباخ لجميع الفرضيات الفرعية مجتمعة ككل 75.9%، وهذا يدل على وجود ارتباط بين إجابات المستجوبين، وبالتالي فإن استمارة الاستبيان الموزعة على المستجوبين تتمتع بثبات كبير من حيث صلاحيتها لتحليل النتائج والاجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

### نتائج الدراسة

#### أولا النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى.

لتحديد مدى توفر دعم الإدارة العليا بالشركات الصناعية الليبية لخفض التكلفة وتحسين نوعية المنتجات للعمل على تبني نظام الموازنة على أساس الأنشطة، تم احتساب التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة لكل فقرة من فقرات الفرضية واجمالي فقرات الفرضية ككل كما بالجدول التالي:

جدول رقم (3) التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة حول دعم من الإدارة العليا بالشركات الصناعية الليبية لخفض التكلفة وتحسين نوعية المنتجات.							
الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غالباً	أحياناً	نادراً	العبارة
3	87%	0.56	2.60	19	10	1	تعمل الشركة على تخفيض تكلفة منتجاتها لتعزيز موقفها التنافسي.
6	79%	0.72	2.37	15	11	4	تعمل الشركة على إدخال التقنيات الحديثة في عملية التصنيع والتسويق.
1	91%	0.52	2.73	23	6	1	تسعى الشركة للحصول على مواد خام ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة.
5	80%	0.72	2.40	16	10	4	هناك تحسين مستمر في عملية التصنيع وإبعاد للأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو للشركة.
4	82%	0.82	2.47	20	4	6	تسعى الشركة لتحقيق ميزة تنافسية لمنتجاتها من خلال إتباعها لمعايير

الجودة.							
2	%88	0.56	2.63	20	9	1	تعمل الشركة على تطوير منتجاتها والوصول إلى أفضل تشكيلة للمنتجات.
7	%57	0.88	1.70	8	5	17	تعمل الشركة على تطوير نظام الموازنات المعمول به حالياً من خلال اتباعها للأسس العلمية الحديثة.
	<b>%80</b>	<b>0.410</b>	<b>2.414</b>				<b>إجمالي الفقرات ككل</b>

نلاحظ أن الوسط الحسابي لمعظم إجابات المستجوبين عن عبارات الفرضية الأولى تجاوز الوسط الحسابي الإحصائي الفرضي (2) وهو ما يشير إلى الموافقة على أغلب عبارات الفرضية وبدرجات متفاوتة، باستثناء العبارة الأخيرة والتي بلغ متوسطها الحسابي (1.70)، وفيما يلي توضيحاً لذلك:

\* يعد سعي الشركة للحصول على مواد خام ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة من أهم مظاهر دعم وإدراك الإدارة العليا بمتوسط حسابي (2.73) في حين بلغ الوزن النسبي للعبارة أعلى رقم له عند مستوى (91%) وبلغ الانحراف المعياري لها (0.52)، ويعزى ورود هذه العبارة أولاً من حيث الأهمية النسبية لعبارات الفرضية هو تمثيلها لأحد أهم مظاهر دعم وإدراك الإدارة العليا فيما يتعلق بخفض التكلفة وتحسين نوعية المنتجات، من خلال تبني الأساليب الحديثة يتعلق بعملية التخطيط والتنبؤ المستقبلي لموارد الشركة، بمعنى الحصول على مواد خام بأسعار مناسبة وجودة عالية.

\* " تعمل الشركة على تطوير منتجاتها والوصول إلى أفضل تشكيلة للمنتجات " جاءت ثانياً من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (2.63) ووزن نسبي (88%) وانحراف معياري (0.56)، مما يؤكد دعم وإدراك الإدارات العليا لضرورة تحسين نوعية المنتجات من أجل الوصول إلى أفضل تشكيلة يمكن الدخول بها للسوق.

\* ثالثاً من حيث الأهمية النسبية جاءت العبارة " تعمل الشركة على تخفيض تكلفة منتجاتها لتعزيز موقفها التنافسي " بمتوسط حسابي (2.60) ووزن نسبي (87%) وانحراف معياري (0.56)، مما يستلزم تبني الطرق والأساليب الحديثة في التخطيط والرقابة لتحقيق هذا الهدف كالموازنة على أساس الأنشطة.

\* " تسعى الشركة لتحقيق ميزة تنافسية لمنتجاتها من خلال اتباعها لمعايير الجودة " جاءت رابعا و بمتوسط حسابي (2.47) ووزن نسبي (82%) في حين بلغ انحرافها المعياري (0.82).

\* خامساً جاءت العبارة "هناك تحسين مستمر في عملية التصنيع وإبعاد للأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو للشركة" بمتوسط حسابي (2.40) ووزن نسبي (80%) وانحراف معياري (0.72).

\* العبارة "تعمل الشركة على إدخال التقنيات الحديثة في عملية التصنيع والتسويق" جاءت سادساً من حيث الأهمية حيث بلغ متوسطها الحسابي (2.37) ووزن نسبي (79%) في حين بلغ انحرافها المعياري (0.72)، مما قد يفسر من جانب رغبة الشركات في تسريع وتحسين عملية الإنتاج بما يتماشى مع ظروف المنافسة المحيطة.

\* "تعمل الشركة على تطوير نظام الموازنات المعمول به حالياً من خلال اتباعها للأسس العلمية الحديثة" نالت أقل درجة موافقة بمتوسط حسابي (1.70) وهو أصغر من المتوسط الإحصائي الفرضي (2) ويعزى حصول العبارة على أقل درجة موافقة بسبب أن الشركات محل الدراسة لا تعمل على تطوير نظم اعداد الموازنات التقديرية الحديثة ولا تتخذها أساساً لعمليات التخطيط والتنبؤ بسبب عدم توفر المعرفة الكاملة لمزايا الأساليب الحديثة.

مما سبق يمكن القول إن أغلب إجابات المستجوبين حول معظم عبارات الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي غالباً، فقد بلغ المتوسط الحسابي لقررات هذه الفرضية مجتمعة ككل (2.414) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي (2) وهو ما يدل على موافقة المستجوبين على وجود توجه ودعم من الإدارة العليا في الشركات محل الدراسة من أجل تخفيض التكلفة وتحسين نوعية المنتجات، وتتوافق نتيجة هذه الفرضية مع نتيجة دراسة كلاً من دراسة درغام (2012)، دراسة النميس (2013)، دراسة علاوي (2012)،

وتأسيساً على ما سبق وزيادةً لتأكيد هذه النتيجة تم استخدام الاختبار الإحصائي (One sample T test) وذلك حول المتوسط الإحصائي الفرضي ( $\mu = 2$ ) لاختبار الفرضية التالية.

**فرض العدم  $H_0$ :** لا يوجد إدراك ودعم من الإدارة العليا وأصحاب القرار بالشركات الصناعية الليبية لتخفيض تكلفة الإنتاج وتحسين نوعية المنتجات.

**الفرض البديل  $H_1$ :** يوجد إدراك ودعم من الإدارة العليا وأصحاب القرار بالشركات الصناعية الليبية لتخفيض تكلفة الإنتاج وتحسين نوعية المنتجات.

جدول رقم (4) التحليل الإحصائي الاستنتاجي واختبار T للفرضية الفرعية الأولى						
القرار الإحصائي	مستوى المعنوية المشاهدة	قيمة (T) المحسوبة	الفرضية الإحصائية	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل	0.000	5.536	$H_0: \mu \leq 2$ <i>VS</i> $H_1: \mu > 2$	%80	0.410	2.414

نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهدة  $p\text{-value} = 0.000$  وهو أصغر من مستوى الدلالة المحدد  $\alpha = 0.05$  ، وتأسيساً على ما سبق يمكن استنتاج الآتي :-

رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد إدراك ودعم من الإدارة العليا بالشركات الصناعية الليبية لتخفيض تكلفة الإنتاج وتحسين نوعية المنتجات".

#### ثانياً النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:

لتحديد مدى وجود توجد هياكل تنظيمية واضحة وسليمة بالشركات الصناعية الليبية، تم احتساب التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة لكل عبارة من عبارات الفرضية واجمالي عبارات الفرضية ككل كما بالجدول التالي:

جدول رقم (5) التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة حول وجود هياكل تنظيمية واضحة وسليمة بالشركات الصناعية الليبية						
العبارة	نادراً	أحياناً	غالباً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
يتم تحديد الأقسام والوحدات الفرعية (مراكز المسؤولية) في الشركة تحديداً واضحاً ودقيقاً.	6	12	12	2.20	0.76	%73
توزع أعباء الوظائف والمسؤوليات على الإدارات والأقسام (مراكز المسؤولية) بناءً على التخصص لتحقيق السرعة في إنجاز الأعمال.	5	13	12	2.23	0.73	%74
يتوفر عنصر المرونة لتسهيل إجراء التعديلات الضرورية عند إقرار وتنفيذ الموازنات.	16	6	8	1.73	0.87	%58

5	%62	0.86	1.87	9	8	13	تقديرات الموازنة تعد من الإدارات أو الأقسام بالهيكل التنظيمي للشركة.
4	%71	0.82	2.13	12	10	8	يتم العمل بمبدأ التكامل بين أنشطة الشركة للقضاء على التكرار.
1	%81	0.68	2.43	16	11	3	يتم الاهتمام بالأنشطة الرئيسة للشركة وضعها في مستوى إداري مناسب.
1	%81	0.68	2.43	16	11	3	يوفر الهيكل التنظيمي بالشركة خطوط اتصال واضحة وسريعة بين جميع المستويات الإدارية بالشركة.
	<b>%72</b>	<b>0.611</b>	<b>2.148</b>				إجمالي الفقرات ككل

كما سبق نلاحظ أن الوسط الحسابي لمعظم إجابات المستجوبين على عبارات الفرضية تجاوز الوسط الحسابي الإحصائي الفرضي (2) باستثناء العبارتين الخامسة والسادسة وفيما يلي توضيحاً لذلك:

\* " يتم الاهتمام بالأنشطة الرئيسة للشركة وضعها في مستوى إداري مناسب " وكذلك " يوفر الهيكل التنظيمي بالشركة خطوط اتصال واضحة وسريعة بين جميع المستويات الإدارية بالشركة " أحد أهم السمات أو الخصائص للهيكل التنظيمي الحالية المعمول بها بهذه الشركات حسب آراء المستجوبين من حيث ترتيب الأهمية النسبية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهاتين الفقرتين أعلى مستوى له وهو (2.43) في حين بلغ الوزن النسبي لنفس الفقرتين أعلى رقم له عند مستوى (81%) وبلغ الانحراف المعياري للفقرتين ذاتهما (0.68)، ويعزى السبب في ورود هاتين العبارتين أولاً من بين عبارات الفرضية لكونهما من المقومات الرئيسة للهيكل التنظيمي الجيد.

\* جاءت العبارة " يتم توزيع أعباء الوظائف والمسؤوليات على الإدارات والأقسام (مراكز المسؤولية) بناءً على التخصص لتحقيق السرعة في إنجاز الأعمال " ثانياً من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (2.23) ووزن نسبي (74%) وانحراف معياري (0.73)، ما يؤدي إلى إيجاد توصيف سليم ودقيق لمختلف الوظائف والمسؤوليات سواء على مستوى الإدارات أو الأقسام والذي يؤدي إلى زيادة فاعلية أنظمة الرقابة بالشركات.

\* المرتبة الثالثة من حيث الأهمية كانت للعبارة " يتم تحديد الأقسام والوحدات الفرعية (مراكز المسؤولية) في الشركة تحديداً واضحاً ودقيقاً " حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.20) في حين بلغ الوزن النسبي (73%) وبلغ الانحراف المعياري للعبارة ذاتها (0.76)، مما يزيد من فاعلية أنظمة الرقابة بهذه الشركات.

- \* العبارة " يتم العمل بمبدأ التكامل بين أنشطة الشركة من أجل القضاء على التكرار " جاءت رابعاً حسب أهميتها بين عبارات الفرضية بمتوسط حسابي (2.13) ووزن نسبي (71%) في حين بلغ انحرافها المعياري (0.72). مما يفسر من جانب عدم وجود تداخل للأنشطة بين الإدارات والأقسام.
- \* جاءت العبارة " تقديرات الموازنة تعد من الإدارات او الاقسام بالهيكل التنظيمي للشركة " خامساً بمتوسط حسابي (1.87) ووزن نسبي (62%) في حين بلغ انحرافها المعياري (0.86)، مما يدل على وجود قصور في ربط التقديرات المالية بالهيكل التنظيمي للشركات محل الدراسة.
- \* العبارة " يتوفر عنصر المرونة اللازم لتسهيل إجراء التعديلات الضرورية عند إقرار وتنفيذ الموازنات " نالت اقل موافقة بين عبارات الفرضية الفرعية حسب وجهة نظر المستجوبين، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة أدنى قيمة له وهي (1.73) وهو أقل من المتوسط الإحصائي الفرضي (2) في حين كان الوزن النسبي عند أدنى مستوى له وهو (58%) أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان (0.87)، وهذا يدل على عدم توفر أحد أهم المقومات في أي هيكل تنظيمي والمتمثل في عنصر المرونة، حيث إن أغلب آراء المستجوبين على هذه الفقرة تتجه نحو المقياس الإحصائي نادراً.
- مما سبق يمكن القول إن أغلب آراء المستجوبين حول معظم فقرات هذه الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي أحياناً، حيث كان المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية مجتمعة ككل (2.148) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي (2) ، بيد اننا نلاحظ وجود قصور وعدم وضوح الهياكل التنظيمية في الشركات محل الدراسة من خلال حصول العبارات عدم ربط تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمي، وعدم توفر عنصر المرونة اللازم لإجراء التعديلات الضرورية علي اقل موافقة من قبل المستجوبين وبتوسط حسابي 1.87 و 1.73 على الترتيب، مما يتفق مع ماتوصلت له دراسة شلاوح وآخرون (2018).
- وتأسيساً على ماسبق ولزيادة تأكيد هذه النتيجة سيتم استخدام الاختبار الإحصائي (One sample T test) وذلك حول المتوسط الإحصائي الفرضي ( $\mu = 2$ ) لاختبار هذه الفرضية.
- فرض العدم  $H_0$ : لا يوجد هياكل تنظيمية واضحة وجيدة بالشركات الصناعية الليبية .
- الفرض البديل  $H_1$ : يوجد هياكل تنظيمية واضحة وجيدة بالشركات الصناعية الليبية .

جدول رقم (6) التحليل الإحصائي الاستنتاجي واختبار T للفرضية الفرعية الثانية وجود هياكل تنظيمية واضحة وسليمة بالشركات الصناعية الليبية.

القرار الإحصائي	مستوى المعنوية المشاهدة	قيمة (T) المحسوبة	الفرضية الإحصائية	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل	0.196	1.323	$H_0: \mu \leq 2$ VS $H_1: \mu > 2$	%72	0.611	2.148

نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهدة  $p\text{-value} = 0.196$  وهو أكبر من مستوى الدلالة المحدد  $\alpha = 0.05$  ، وتأسيساً على ما سبق يمكن استنتاج الآتي:

رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم القائل بأنه " لا يوجد هياكل تنظيمية واضحة وجيدة بالشركات الصناعية الليبية.

### ثالثاً النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:

لتحديد مدى وجود نظم محاسبية فعالة ومتطورة (محوّسة) بالشركات الصناعية الليبية، تم احتساب التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة لكل عبارة من عبارات الفرضية واجمالي عبارات الفرضية ككل كما بالجدول التالي:

جدول رقم (7) التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة حول وجود نظام محاسبي فعال ومتطور (محوّسب) بالشركات الصناعية الليبية.

العبارة	نادراً	أحياناً	غالباً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
تتوفر مجموعة متكاملة من المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية لإثبات مختلف العمليات بالشركة.	0	2	28	2.93	0.25	%98	1
يقوم النظام المحاسبي على تحديد مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للشركة.	3	13	14	2.37	0.67	%79	7
يوفر النظام المحاسبي دليل حسابات يحدد مراكز المسؤولية بالشركة.	4	8	18	2.47	0.73	%82	5

6	%80	0.81	2.40	18	6	6	يعتبر النظام المحاسبي المستخدم قادر على توجيه العمليات المالية وفقاً لمراكز المسؤولية بالشركة.
9	%73	0.66	2.20	10	16	4	يوفر النظام المحاسبي للإدارة معلومات عن إنجاز الإدارات والأقسام لوظائفها المختلفة.
10	%73	0.92	2.20	16	4	10	يوفر النظام المحاسبي مخرجات يومية ومخرجات تغذية عكسية للعمليات التي تمت به.
8	%74	0.82	2.23	14	9	7	تعمل الشركة على تحديث وتطوير نظامها المحاسبي بشكل مستمر.
4	%86	0.57	2.57	18	11	1	يتمتع المحاسبون بالدراية والمعرفة الكافية للقواعد والقوانين والإجراءات التي تنظم سير العمل المحاسبي بالشركة.
2	%94	0.38	2.83	25	5	0	للمحاسبين بالشركة القدرة على التوجيه محاسبي صحيح للعمليات المالية.
3	%90	0.60	2.70	23	5	2	يتمتع المحاسبون بالمعرفة والدراية بخطوات وإجراءات تشغيل النظام المحاسبي المعمول به بالشركة.
	<b>%72</b>	<b>0.611</b>	<b>2.148</b>				إجمالي الفقرات ككل

كما سبق نلاحظ أن الوسط الحسابي لمعظم آراء المستجوبين على كل فقرات هذه الفرضية تجاوز الوسط الحسابي الإحصائي الفرضي (2) وهو ما يشير إلى موافقة أغلب المستجوبين على فقرات الفرضية بدرجات متفاوتة كالتالي:

\* نالت العبارة "تتوفر مجموعة متكاملة من المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية لإثبات مختلف العمليات بالشركة" المرتبة الأولى من حيث الأهمية حسب آراء المستجوبين، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة أعلى مستوى له وهو (2.93) من أصل 3 نقاط، في حين بلغ الوزن النسبي لنفس الفقرة أعلى رقم له عند مستوى (98%) وبلغ الانحراف المعياري للفقرة ذاتها (0.25)، ويرجع السبب لكون المستندات والدفاتر والسجلات تمثل أحد أهم مكونات النظام المحاسبي.

- \* جاءت العبارة " للمحاسبين بالشركة القدرة على التوجيه محاسبي صحيح للعمليات المالية" ثانياً من حيث ترتيب الأهمية بمتوسط حسابي (2.83) ووزن نسبي (88%) وانحراف معياري (0.38)، بينما جاءت العبارة " يتمتع المحاسبون بالمعرفة والدراية بخطوات وإجراءات تشغيل النظام المحاسبي المعمول به في الشركة" ثالثاً من حيث ترتيب الأهمية بمتوسط حسابي (2.70) ووزن نسبي (90%) وانحراف معياري (0.60).
- \* العبارة " يتمتع المحاسبون بالدراية الكافية والمعرفة الدقيقة لمختلف القواعد والقوانين والإجراءات التي تنظم سير العمل المحاسبي بالشركة" جاءت رابعاً بمتوسط حسابي (2.57) ووزن نسبي (86%) وانحراف معياري (0.57)، مما يوضح كفاءة العنصر البشري بالشركات وقدرة على تنظيم العمل المحاسبي.
- \* المرتبة الخامسة من حيث الأهمية كانت للعبارة " يوفر النظام المحاسبي دليل حسابات يحدد مراكز المسؤولية بالشركة " بمتوسط حسابي (2.47) ووزن نسبي (82%)، مما يدل على جودة دليل الحسابات القادر على تحديد مراكز المسؤولية.
- \* سادساً من حيث الأهمية النسبية حسب وجهة نظر المستجوبين كانت للعبارة " يعتبر النظام المحاسبي المستخدم قادر على توجيه العمليات المالية وفقاً لمراكز المسؤولية بالشركة " حيث تحصلت على متوسط حسابي قدره (2.40) ووزن نسبي (80%) في حين بلغ انحرافها المعياري (0.81).
- \* العبارة " يقوم النظام المحاسبي على تحديد مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للشركة " جاءت سابعاً بمتوسط حسابي (2.40) ووزن نسبي (80%) وانحراف معياري (0.72).
- \* المرتبة الثامنة من حيث الأهمية كانت " تعمل الشركة على تحديث وتطوير نظامها المحاسبي" حيث وصل متوسطها الحسابي (2.23) وبوزن نسبي (74%) في حين بلغ انحرافها المعياري (0.82)، وهذا يبين حرص واهتمام الشركات الصناعية محل الدراسة على تحسين وتطوير نظامها المحاسبي بشكل دوري.
- \* تاسعاً كانت العبارة " يوفر النظام المحاسبي للإدارة معلومات عن وإنجاز الإدارات والأقسام لوظائفها المختلفة" حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (2.20) والوزن النسبي (73%) أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان (0.66).
- \* تحصلت العبارة " يوفر النظام المحاسبي مخرجات يومية روتينية ومخرجات تغذية عكسية للعمليات التي تمت به" على اقل درجة موافقة من بين عبارات الفرضية، حيث بلغ المتوسط حسابي (2.20) والوزن نسبي (73%) اما الانحراف المعياري (0.92).
- مما سبق يمكن القول إن أغلب آراء المستجوبين حول معظم عبارات الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي لعبارات الفرضية مجتمعة ككل (2.490) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي (2) وهو ما يدل على موافقة المستجوبين على وجود نظام محاسبي جيد وفعال بالشركات الصناعية محل الدراسة، وتتوافق نتيجة هذه الفرضية مع نتيجة دراسة كلاً من كراز (2015)، درغام (2012)، أبو رحمة (2012)، علاوي (2012)، غضاب (2014).
- وتأسيساً على ما سبق ولزيادة تأكيد هذه النتيجة سيتم استخدام الاختبار الإحصائي (One sample T test) وذلك حول المتوسط الإحصائي الفرضي ( $\mu = 2$ ) لاختبار هذه الفرضية.

فرض العدم  $H_0$ : لا يوجد نظام محاسبي جيد وفعال (محوسب) بالشركات الصناعية الليبية .

الفرض البديل  $H_1$ : يوجد نظام محاسبي جيد وفعال (محوسب) بالشركات الصناعية الليبية .

جدول رقم (8) التحليل الإحصائي الاستنتاجي واختبار T للفرضية الفرعية الثالثة وجود نظام محاسبي فعال ومتطور (محوسب) بالشركات الصناعية الليبية.							
القرار الإحصائي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الفرضية الإحصائية	قيمة (T) المحسوبة	مستوى المعنوية المشاهدة	القرار الإحصائي	
رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل	0.430	%83	$H_0: \mu \leq 2$ VS $H_1: \mu > 2$	6.239	0.000		

بالرجوع للجدول نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهدة  $p\text{-value} = 0.000$  وهو أصغر من مستوى الدلالة المحدد  $\alpha = 0.05$  ، وتأسيساً على ما سبق يمكن استنتاج الآتي:-

رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد نظام محاسبي جيد وفعال بالشركات الصناعية الليبية " .

#### رابعاً النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:

لتحديد مدى وجود تعدد وتنوع في الأنشطة والأنشطة المساندة الناتجة عن العمليات الإنتاجية بالشركات الصناعية الليبية، تم احتساب التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة لكل عبارة من عبارات الفرضية واجمالي عبارات الفرضية ككل كما بالجدول التالي:

جدول رقم (9) التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة حول تعدد وتنوع في الأنشطة والأنشطة المساندة الناتجة عن العمليات الإنتاجية بالشركات الصناعية الليبية							
العبارة	نادراً	أحياناً	غالباً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
تقسم الأنشطة في الشركة إلى أنشطة على مستوى وحدة المنتج مثل نشاط التعبئة والتغليف.	7	6	17	2.33	0.84	%78	4

2	%80	0.56	2.40	13	16	1	تقسم الأنشطة بالشركة إلى أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج مثل نشاط فحص الجودة.
5	%71	0.73	2.13	10	14	6	تقسم الأنشطة بالشركة إلى أنشطة على مستوى المنتج، مثل نشاط تحسين مواصفات الجودة.
1	%86	0.63	2.57	19	9	2	تقسم الأنشطة بالشركة إلى أنشطة على مستوى الشركة أو المصنع ككل مثل نشاط صيانة الآلات والتجهيزات.
6	%71	0.73	2.13	10	14	6	تحدد أنشطة الشركة ومدى تبعيتها للعملية الإنتاجية بشكل يمكن فهمه والتعامل معه.
3	%78	0.71	2.33	14	12	4	تعتبر الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساندة أنشطة ضرورية لتأدية الوظائف.
7	%61	0.83	1.83	8	9	13	يتم حصر مختلف الأنشطة التي تسهم في العملية الإنتاجية، ومن ثم يتم فرزها على أساس أنشطة رئيسية وأنشطة مساندة.
	<b>75%</b>	<b>0.458</b>	<b>2.248</b>				إجمالي الفقرات ككل

كما سبق نلاحظ أن الوسط الحسابي لمعظم إجابات المستجوبين على عبارات الفرضية تجاوز الوسط الحسابي الإحصائي الفرضي (2) وهو ما يشير إلى موافقة أغلب أفراد العينة على عبارات الفرضية بدرجات متفاوتة، باستثناء العبارة الأخيرة حيث بلغ متوسطها الحسابي (1.83)، وفيما يلي توضيحاً لذلك:

\* العبارة "تقسم الأنشطة بالشركة إلى أنشطة على مستوى الشركة أو المصنع ككل مثل نشاط صيانة الآلات والتجهيزات" جاءت أولاً حسب آراء المستجوبين من حيث الأهمية، حيث بلغ متوسطها الحسابي (2.57) في حين بلغ الوزن النسبي للفقرة (86%) وبلغ الانحراف المعياري (0.63)، مما يؤكد تعدد وتنوع الأنشطة على مستوى الشركات.

- \* " تقسم الأنشطة بالشركة إلى أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج كنشاط فحص الجودة " جاءت ثانيا من من بين عبارات الفرضية بمتوسط حسابي (2.40) ووزن نسبي (80%) وانحراف معياري (0.56)، وهذا يؤكد أيضاً وجود تعدد وتنوع في الأنشطة على مستوى دفعة الإنتاج.
- \* المرتبة الثالثة من حيث ترتيب الأهمية كانت للعبارة " تعتبر الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساندة أنشطة ضرورية لتأدية الوظائف " بمتوسط حسابي (2.33) ووزن نسبي (78%) وانحراف معياري (0.71). هذا يعني أن أغلب المستجوبين يدركون أهمية الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساندة الناتجة عن العملية الإنتاجية.
- \* العبارة " تقسيم الأنشطة بالشركة إلى أنشطة على مستوى وحدة المنتج، مثل نشاط التعبئة والتغليف " جاءت رابعا، حيث تحصلت على متوسط حسابي (2.33) ووزن نسبي (78%) في حين بلغ انحرافها المعياري (0.84). وجاء بعدها بمتوسط حسابي (2.13) ووزن نسبي (71%) وانحراف معياري (0.73) العبارة " يتم تقسيم الأنشطة في الشركة إلى أنشطة على مستوى المنتج.
- \* العبارة " تحدد أنشطة الشركة ومدى تبعيتها للعملية الإنتاجية بشكل يمكن فهمه والتعامل معه " جاءت سادسا من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي (2.13) ووزن نسبي (71%) أما انحرافها المعياري بلغ (0.73)، وهذا يعطى دلالة واضحة على وجود تخطيط دقيق لمختلف الأنشطة الخاصة بكل قسم أو إدارة في الشركات محل الدراسة.
- \* العبارة " يتم حصر مختلف الأنشطة التي تسهم في العملية الإنتاجية، ومن ثم يتم فرزها إلى أنشطة رئيسية وأنشطة مساندة " جاءت اخيراً وباقل درجة موافقة بين عبارات الفرضية بمتوسط حسابي (1.83) وهو اقل من المتوسط الإحصائي الفرضي (2) في حين كان الوزن النسبي عند أدنى مستوى له وهو (61%) أما الانحراف المعياري كان (0.83)، وتعزو هذه النتيجة إلى إهمال الشركات الصناعية لليبية لعملية الفرز الدقيق للأنشطة سواء أكانت أنشطة رئيسية في العملية الإنتاجية أو أنشطة مساندة مما قد يسبب تداخل في معرفة مدى أهمية هذه الأنشطة في العملية الإنتاجية.
- مما سبق يمكن القول إن أغلب آراء المستجوبين حول معظم عبارات الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي لعبارات الفرضية مجتمعة (2.248) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي (2) وهو ما يدل على موافقة المستجوبين على وجود تعدد وتنوع في الأنشطة والأنشطة المساندة الناتجة عن العملية الإنتاجية بالشركات الصناعية محل الدراسة، وتتوافق نتيجة النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة كدراسة بكر(2007)، دراسة علاوي(2012)، دراسة كراز(2015)، دراسة النمسي(2012)، دراسة درغام(2012)، دراسة أبو رحمة(2008).
- ولزيادة تأكيد هذه النتيجة سيتم استخدام الاختبار الإحصائي (One sample T test) وذلك حول المتوسط الإحصائي الفرضي ( $\mu = 2$ ) لاختبار الفرضية التالية:

الفرض العدم  $H_0$ : لا يوجد تعدد وتنوع في الأنشطة والأنشطة المساندة الناتجة عن العملية الإنتاجية بالشركات الصناعية الليبية .

الفرض البديل  $H_1$ : يوجد تعدد وتنوع في الأنشطة والأنشطة المساندة الناتجة عن العملية الإنتاجية بالشركات الصناعية الليبية

جدول رقم (10) التحليل الإحصائي الاستنتاجي واختبار T للفرضية الفرعية الرابعة تعدد وتنوع في الأنشطة والأنشطة المساندة الناتجة عن العمليات الإنتاجية بالشركات الصناعية الليبية.

القرار الإحصائي	مستوى المعنوية المشاهدة	قيمة (T) المحسوبة	الفرضية الإحصائية	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل	0.006	2.962	$H_0: \mu \leq 2$ <i>VS</i> $H_1: \mu > 2$	%75	0.458	2.248

نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهدة  $p\text{-value} = 0.006$  وهو أصغر من مستوى الدلالة المحدد  $\alpha = 0.05$  وتأسيساً على ذلك نستنتج الآتي:

رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل وهو " يوجد تعدد وتنوع في الأنشطة والأنشطة المساندة الناتجة عن العملية الإنتاجية بالشركات الصناعية الليبية ".

#### خامساً النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة.

لتحديد مدى وجود اختلاف في أنواع وأحجام وكميات الانتاج للسلع المنتجة من قبل الشركات الصناعية الليبية، تم احتساب التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة لكل عبارات من عبارات الفرضية واجمالي عبارات الفرضية ككل كما بالجدول التالي:

جدول رقم (11) التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة حول وجود اختلاف في أنواع وأحجام وكميات الانتاج للسلع المنتجة من قبل الشركات الصناعية الليبية.

العبارة	نادراً	أحياناً	غالباً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
تتنوع منتجات الشركة وتتوفر العديد من خطوط الإنتاج.	2	1	27	2.83	0.53	%94	2
يحدد حجم الإنتاج على أساس الطاقة الإنتاجية المتاحة وحسب النوعية والكمية المطلوبة من العملاء.	0	5	25	2.83	0.38	%94	1

3	%82	0.68	2.47	17	10	3	منتجات الشركة تختلف فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع.
4	%81	0.68	2.43	16	11	3	يتم تحديد المزيج الإنتاجي للمنتجات بناءً على عدد ونوعية العملاء المستهدفين
	%88	0.408	2.642				إجمالي الفقرات ككل

مما سبق نلاحظ ان الوسط الحسابي لمعظم آراء المستجوبين على فقرات هذه الفرضية تجاوز الوسط الحسابي الإحصائي الفرضي (2) وهو ما يشير إلى موافقة أغلب أفراد على فقرات هذه الفرضية بدرجات متفاوتة، وفيما يلي توضيحاً لذلك:-

- \* العبارة " يتحدد حجم الإنتاج على أساس الطاقة الإنتاجية المتاحة وحسب النوعية والكمية المطلوبة من العملاء " جاءت أولاً من حيث ترتيب الأهمية النسبية حسب آراء المستجوبين، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (2.83) في حين بلغ الوزن النسبي لنفس الفقرة أعلى رقم له عند مستوى (94%) اما انحرافها المعياري (0.38). في حين نالت العبارة " تتنوع منتجات الشركة وتوفر العديد من خطوط الإنتاج بالشركة" المرتبة الثانية من حيث ترتيب الأهمية النسبية بمتوسط حسابي قدره (2.83) ووزن نسبي (94%) في حين بلغ انحرافها المعياري (0.53) ويعد حصول هاتين العبارتين على المرتبة الأولى والثانية من حيث ترتيب الأهمية النسبية هو دلالة واضحة على وجود اختلاف في حجم ونوعية السلع المنتجة.
- \* جاءت العبارة " منتجات الشركة تختلف فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع " ثالثاً من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي (2.47) ووزن نسبي (82%) وانحراف معياري (0.68).
- \* رابعاً من حيث درجة الموافقة كانت للعبارة " يتم تحديد المزيج الإنتاجي للمنتجات بناءً على عدد ونوعية العملاء المستهدفين " وبمتوسط حسابي (2.43) أما وزنها النسبي فكان (81%) وانحرافها المعياري (0.68).

مما سبق يمكن القول إن أغلب آراء المستجوبين حول معظم عبارات الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية ككل (2.642) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي (2) مما يدل على موافقة المستجوبين على وجود اختلاف في أنواع وأحجام وكميات السلعة المنتجة المقدمة من قبل الشركات الصناعية محل الدراسة، وتتوافق نتيجة هذه الفرضية مع نتائج بعض الدراسات السابقة كدراسة الفطيسي وحيدر (2017)، كراز (2015)، دراسة أبورحمة (2008)، دراسة النمس (2013)، دراسة علاوي (2012)، دراسة فضل الله (2016)، دراسة بكر (2007). ولزيادة تأكيد هذه النتيجة سيتم استخدام الاختبار الإحصائي (One sample T test) وذلك حول المتوسط الإحصائي الفرضي ( $\mu = 2$ ) لإختبار الفرضية التالية.

فرض العدم  $H_0$ : لا يوجد اختلاف في أنواع وأحجام وكميات السلعة المنتجة المقدمة من قبل الشركات الصناعية الليبية

الفرض البديل  $H_1$ : يوجد اختلاف في أنواع وأحجام وكميات السلعة المنتجة المقدمة من قبل الشركات الصناعية الليبية

جدول رقم (12) التحليل الإحصائي الاستنتاجي واختبار T للفرضية الفرعية الخامسة وجود اختلاف في أنواع وأحجام وكميات الانتاج للسلع المنتجة من قبل الشركات الصناعية الليبية.

القرار الإحصائي	مستوى المعنوية المشاهدة	قيمة (T) المحسوبة	الفرضية الإحصائية	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
رفض الفرض العدم واقبول الفرض البديل	0.000	8.607	$H_0: \mu \leq 2$ VS $H_1: \mu > 2$	%88	0.408	2.642

نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهدة  $p\text{-value} = 0.000$  وهو أصغر من مستوى الدلالة المحدد  $\alpha = 0.05$  ، مما يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد اختلاف في أنواع وأحجام وكميات السلعة المنتجة المقدمة من قبل الشركات الصناعية الليبية ".

### سادساً النتائج المتعلقة بالفرضية السادسة:

لمعرفة هل تمثل تكاليف الصنع الإضافية جزء مهم من هيكل التكاليف بالشركات الصناعية الليبية، تم احتساب التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة لكل عبارة من عبارات الفرضية واهمالي عبارات الفرضية ككل كما بالجدول التالي:

جدول رقم (13) التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة حول تمثيل تكاليف الصنع الإضافية الجزء الأكبر من هيكل التكاليف بالشركات الصناعية الليبية.

العبارة	نادراً	أحياناً	غالباً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
تواجه الشركة أحياناً صعوبات في تحديد ربحية المنتجات بسبب ما تمثله تكاليف الصنع الإضافية من إجمالي تكلفة المنتجات.	6	12	12	2.20	0.76	%73	4
توجد صعوبة أحياناً في توجيه تكاليف الصنع الإضافية المحملة نحو مسبباتها بشكل دقيق.	8	7	15	2.23	0.85	%74	3

2	%80	0.56	2.40	13	16	1	تمثل تكاليف الصنع الإضافية (كأجور المشرفين والمراقبين وتكاليف التخزين والشحن والتوزيع والقوى المحركة وغيرها) جزء كبير من هيكل التكاليف.
1	%82	0.77	2.46	19	6	5	تعتمد الشركة في عملية التصنيع على التشغيل والتحكم الآلي باستخدام أنظمة التشغيل الإلكتروني.
5	%57	0.65	1.70	3	15	12	تستغرق عملية حصر تكاليف الصنع الإضافية وقتاً طويلاً يمتد أحياناً إلى نهاية فترة التكاليف.
	<b>%73</b>	<b>0.332</b>	<b>2.20</b>				إجمالي الفقرات ككل

كما سبق نلاحظ أن الوسط الحسابي لمعظم آراء المستجوبين على عبارات الفرضية تجاوز الوسط الحسابي الإحصائي الفرضي (2) وهو ما يشير إلى موافقة أغلب أفراد العينة على عبارات هذه الفرضية بدرجات متفاوتة، باستثناء العبارة الأخيرة حيث بلغ متوسطها الحسابي (1.70).

\* العبارة "تعتمد الشركة في عملية التصنيع على التشغيل والتحكم الآلي باستخدام أنظمة التشغيل الإلكتروني" جاءت أولاً من حيث الأهمية حسب آراء المستجوبين، فقد بلغ المتوسط الحسابي (2.46) في حين كان الوزن النسبي (%82) أما انحرافها المعياري (0.77). مما يفسر من جانب ان الاعتماد على التشغيل الإلكتروني في عملية التصنيع يولد المزيد من التكاليف غير المباشرة مثل استهلاك الآلات والمعدات وتكاليف التأمين والصيانة مما ينعكس في النهاية في زيادة تمثيل تلك التكاليف داخل هيكل التكاليف.

\* العبارة "تمثل تكاليف الصنع الإضافية (كأجور المشرفين والمراقبين وتكاليف التخزين والشحن والتوزيع والقوى المحركة وغيرها) جزء كبير من هيكل التكاليف" جاءت ثانياً من حيث الأهمية النسبية لآراء المستجوبين بمتوسط حسابي (2.40) ووزن نسبي (%80) وانحراف معياري (0.56).

\* ثالثاً من حيث الأهمية كانت العبارة "توجد صعوبة أحياناً في توجيه تكاليف الصنع الإضافية المحملة نحو مسبباتها بشكل دقيق" بمتوسط حسابي (2.23) ووزن نسبي (%74) أما الانحراف المعياري (0.85).

\* العبارة " تواجه الشركة أحياناً صعوبات في تحديد ربحية المنتجات بسبب ما تمثله تكاليف الصنع الإضافية من إجمالي تكلفة المنتجات. " جاءت رابعاً حسب وجهة نظر المستجوبين بمتوسط حسابي (2.20) ووزن نسبي (73%) في حين بلغ انحرافها المعياري (0.76).

\* جاءت العبارة " تستغرق عملية حصر تكاليف الصنع الإضافية وقتاً طويلاً يمتد أحياناً إلى نهاية فترة التكاليف " خامساً من حيث الأهمية النسبية لآراء المستجوبين، حيث بلغ متوسطها الحسابي اقل قيمة (1.70) وهو أصغر من المتوسط الإحصائي الفرضي (2)، في حين كان الوزن النسبي عند أدنى مستوى له وهو (57%) أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان (0.88).

مما سبق يمكن القول إن أغلب إجابات أفراد العينة حول معظم عبارات الفرضية كانت تتجه نحوى المقياس الإحصائي غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية مجتمعة ككل (2.200) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي (2) وهو ما يدل على موافقة المستجوبين على أنه تكاليف الصنع الإضافية تمثل الجزء الأكبر من هيكل التكاليف بالشركات الصناعية محل الدراسة، وتتوافق نتيجة هذه الفرضية مع نتيجة دراسة كلاً من الفطيسي وحيدر (2017)، بكر (2007)، فضل الله (2016)، النمس (2013)، درغام (2012)، أبو رحمة (2008).

وتأسيساً على ما سبق ولزيادة تأكيد هذه النتيجة سيتم استخدام الاختبار الإحصائي (One sample T test) وذلك حول المتوسط الإحصائي الفرضي ( $\mu = 2$ ) لاختبار الفرضية التالية:

الفرض العدم  $H_0$ : لا تمثل تكاليف الصنع الإضافية الجزء الأكبر من هيكل التكاليف بالشركات الصناعية الليبية .

الفرض البديل  $H_1$ : تمثل تكاليف الصنع الإضافية الجزء الأكبر من هيكل التكاليف بالشركات الصناعية الليبية .

جدول رقم (14) التحليل الإحصائي الاستنتاجي واختبار T للفرضية الفرعية السادسة تمثل تكاليف الصنع الإضافية الجزء الأكبر من هيكل التكاليف بالشركات الصناعية الليبية						
القرار الإحصائي	مستوى المعنوية المشاهدة	قيمة (T) المحسوبة	الفرضية الإحصائية	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل	0.000	3.298	$H_0: \mu \leq 2$ VS $H_1: \mu > 2$	%73	0.332	2.200

نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهدة  $p\text{-value} = 0.000$  وهو أصغر من مستوى الدلالة المحدد  $\alpha = 0.05$  ، وتأسيساً على ما سبق فاننا نرفض الفرض العدم نقبل الفرض البديل القائل بأنه " تمثل تكاليف الصنع الإضافية الجزء الأكبر من هيكل التكاليف بالشركات الصناعية الليبية " .

## الفرضية الرئيسية للدراسة:

صيغت الفرضية الرئيسية للدراسة على النحو التالي :-

الفرض العدم  $H_0$ : لا يمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالشركات الصناعية الليبية .

الفرض البديل  $H_1$ : يمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالشركات الصناعية الليبية

ومن خلال ماتم التوصل إليه من نتائج احصائية وصفية واستنتاجية للفرضيات الفرعية الممثلة لمقومات الموازنة على أساس الأنشطة والتي بينت توفر مقومات التطبيق باستثناء المقوم الخاص بالهيكل التنظيمي. عليه ولزيادة تأكيد هذه النتيجة سيتم استخدام الاختبار الإحصائي (One sample T test) لعينة واحدة وذلك حول المتوسط الإحصائي الفرضي ( $\mu = 2$ )، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (15) التحليل الإحصائي الاستنتاجي واختبار T للفرضية الرئيسية (يمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في الشركات الصناعية الليبية).

القرار الإحصائي	مستوى المعنوية المشاهدة	قيمة (T) المحسوبة	الفرضية الإحصائية	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل	0.000	497.6	$H_0: \mu \leq 2$ VS $H_1: \mu > 2$	%78	0.300	2.356

نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهدة  $p\text{-value} = 0.000$  وهو أصغر من مستوى الدلالة المحدد  $\alpha = 0.05$  ، لذلك سوف يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأنه " تتوفر المقومات الرئيسية اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالشركات الصناعية الليبية .

## النتائج والتوصيات :

### أولاً نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بسبب توفر معظم المقومات الضرورية لتبني تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة، حيث أوضحت الدراسة التالي:-

- معظم الشركات الصناعية محل الدراسة تمتلك نظام محاسبي إلكتروني، الأمر الذي من شأنه تعزيز عملية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

- يوجد دعم من الإدارة العليا بالشركات الصناعية الليبية محل الدراسة لتخفيض تكلفة الإنتاج وتحسين نوعية المنتجات، رغبة منها في تحسين الأداء ووصولاً للأهداف المخططه.
- يتوفر نظام محاسبي جيد وفعال بالشركات الصناعية الليبية محل الدراسة، حيث إن غالبية الشركات تعتمد على التشغيل الإلكتروني للنظام المحاسبي.
- يوجد تعدد وتنوع في الأنشطة والأنشطة المساندة الناتجة عن العمليات الإنتاجية بالشركات الصناعية الليبية محل الدراسة، الأمر الذي ينتج عنه تنوع في التكاليف وصعوبة تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على السلع المنتجة، مما يتطلب تطبيق أنظمة حديثة في مجال إدارة التكلفة وبالأخص نظام الموازنة على أساس أنشطة (ABB).
- هناك اختلاف في أنواع وأحجام وكميات السلعة المنتجة المقدمة من قبل الشركات الصناعية الليبية محل الدراسة، وهذا الاختلاف يعتبر من المقومات الرئيسية التي تستلزم تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).
- تمثل تكاليف الصنع الإضافية جزء مهم من هيكل التكاليف للشركات الصناعية محل الدراسة، مما يوجد صعوبة في توزيع هذه التكاليف بكل دقة وفاعلية ويستلزم إتباع أساليب وطرق حديثة تعمل على تخصيص مثل هذا النوع من التكاليف بكل كفاءة والتي من أنسبها نموذج الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).
- كما أظهرت الدراسة عدم توفر هياكل تنظيمية جيدة بالشركات الصناعية الليبية محل الدراسة توضح خطوط الاتصال وتنظم العلاقات بين الإدارات والأقسام.

#### ثانياً توصيات الدراسة :

#### من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة نوصي بما يلي:-

1. زيادة الوعي والإدراك بأهمية الموازنات التقديرية بشكل عام والموازنات التقديرية على أساس الأنشطة بشكل خاص، من خلال تعميم وتوضيح الفوائد المحققة من وراء تطبيق هذا النظام على نتيجة نشاط وأعمال الشركة، من خلال عقد الندوات والدورات التدريبية.
2. ضرورة توفر هياكل تنظيمية جيدة بالشركات الصناعية توضح وتنظم العلاقات بين الإدارات والأقسام المختلفة بالشركات.
3. العمل على تطوير نظام الموازنات المعمول به حالياً بالشركات الصناعية الليبية وإتباع الأسس العلمية الحديثة في اعداد الموازنات.
4. ضرورة توفير عنصر المرونة اللازمة عند اعداد وتنفيذ الموازنات لتسهيل إجراء التعديلات الضرورية عليها عند الحاجة.
5. ربط عملية وضع تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمي للشركة ونظامها المحاسبي القائم على مستوى الإدارات والأقسام لتسهيل وضع التقديرات المستقبلية لمختلف الأقسام والإدارات بالشركة.
6. حصر الأنشطة التي تسهم في العملية الإنتاجية، ومن ثم تبويبها على أساس أنشطة رئيسية وأنشطة مساندة.

7. ربط الأنشطة بالعملية الإنتاجية وبشكل يمكن فهمه وإدراكه والتعامل معه.
8. توجيه تكاليف الصنع الإضافية نحو مسبباتها بشكل دقيق والعمل على تحديد أفضل للأرباح المحققة.
9. تقديم إطار علمي متكامل لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في القطاع الصناعي الليبي، وبيان الأثر الذي يحدثه هذا النظام في دعم وتطوير الأداء المالي، وإحكام الرقابة على التكاليف وبخاصة عنصر تكاليف الصنع الإضافية، وترشيد توزيع الموارد وتحسين الأداء في الدراسات المستقبلية.

### المراجع:

- أبو رحمة، محمد عبدالله محمود (2008) مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- التير، منى أحمد؛ الفطيسي، عبد الغني أحمد (2013) أدوات المحاسبة الإدارية (الواقع ومعوقات التطبيق)، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الثاني، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، جامعة المرقب، ليبيا.
- الحارس، أسامة (2004) المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن.
- الذهبي، جلييلة عيدان؛ القسوس، مؤاب دليل (2005) أثر الموازنة على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- الشيخ، عماد يوسف (2015) استخدام نظم المحاسبة الإدارية الحديثة لتحسين الأداء المستمر، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 81، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- الطرلي، محمد مفتاح (2013) تطوير نظم إدارة التكلفة لمواكبة خصائص ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة، أطروحة دكتوراه، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان.
- الفرطاس، أحمد فتحي (2012) مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية العاملة بقطاع النفط والغاز في ليبيا، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، العدد الأول، السنة الأولى، كلية الاقتصاد دزنة، جامعة عمر المختار، ليبيا.
- الفطيسي، عبد الغني أحمد؛ حيدر، عادل رمضان (2017) تطبيقات محاسبة التكاليف في ليبيا (الواقع وآفاق الدراسات المستقبلية) دراسة استكشافية على الشركات الصناعية الليبية، بحث منشور، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد التاسع، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية، زليتن، ليبيا.
- النميس، إبراهيم سليمان (2013) مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.

- بكر، عبد الرحمن محمد عبد الرحمن (2007) إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.
- حنفاوي، محمد يوسف (2001) نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- خلف الله، وائل محمد إبراهيم (2007) واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- درغام، ماهر موسى (2012) مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس النشاط (ABB)، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الثالث.
- راضي، محمد سامي؛ حجازي، وجدي حامد (2004) المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- شلاوح، فرج محمد؛ أبوكيل، محمد علي؛ ضو، احزازية عبد السلام (2018) مدى توفر خصائص التخطيط المالي الفعال في شركات الإسمنت الليبية دراسة حالة عن شركة الاتحاد العربي للمقاولات خلال الفترة 2010/2017، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الحادي عشر، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية، زيتن، ليبيا.
- عبد العال، محمد عبدالغني عبدالحفي (2013) تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budget وما بعد الموازنة Beyond Budget بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر.
- علاوي، خضير مجيد (2012) مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، الديوانية، العراق.
- غضاب، رانية (2014) استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكاليف، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجمهورية الجزائرية.
- فضل الله، سالم نصر الدين صلاح (2016) الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان.
- نصر، أحمد جمعة عمر (2013) مدى تطبيق استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والعوامل المؤثرة فيها، رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا.
- King, Robyn, Peter M. Clarkson, and Sandra Wallace. "Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. " Management Accounting Research 21.1 (2010): 40-55
- Wang, Pingxin, Rao Fu, and Yuanyuan Xu. "Stratified Activity-Based Budget." Management and Service Science (MASS), 2011 International Conference on. IEEE, 2011.