

تاريخ الـبرسال (2019-04-22). تاريخ قبول النشر (2019-07-20)

\*1

د. فاديا برهان الحاج أحمد

اسم الباحث الأول:

كلية المال والاعمال - قسم المحاسبة

<sup>1</sup> اسم الجامعة والبلد (للأول)

\* البريد الإلكتروني للباحث المرسل:

E-mail address:

[fadiaabubaker1978@gmail.com](mailto:fadiaabubaker1978@gmail.com)

حسناً نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وتأثير تطبيق هذا النظام على تحقيق فوائده ومنافعه من وجهة نظر الشركات الاردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان المالي "دراسة ميدانية"

ملخص:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على حسنات و منافع نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من وجهة نظر الشركات الاردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان من عدة نواحي وهي : تخفيض التكاليف الصناعية وتخصيصها، اتخاذ القرارات الصحيحة في تسعير المنتجات الصناعية، إدارة الأنشطة وتحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة من أجل التخلص منها وتخفيض التكلفة ثم اختيار مزيج الانتاج الأكثر ربحية تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لانجاح الدراسة واعتمدت الباحثة للحصول على البيانات من خلال تصميم استبانة تتضمن اسئلة واهداف الدراسة وتم توزيع (236) استبانة على عينة عشوائية من (المدرء التنفيذيين الماليين ومحاسبى التكاليف والاداريين والمحاسبين الرئيسيين والمدققين الداخليين) في الشركات الاردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددها (59) شركة، تم استرداد (194) استبانة واستبعاد (7) استبانات لعدم تحقيقها للشروط وتم اجراء التحليل الاحصائي باستخدام برنامج التحليل الاحصائي (SPSS). وقد توصلت الدراسة الى وجود تأثير ايجابي على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تخفيض التكاليف الصناعية وتخصيصها واتخاذ القرارات الصحيحة في تسعير المنتجات وادارة الأنشطة من خلال تحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة من أجل التخلص منها وتخفيض التكلفة واختيار المزيج الأكثر ربحية. وتوصلت الى مجموعة من التوصيات تضمنت نشر الوعي والادراك لمتخذي القرارات في الشركات الصناعية بمنافع تطبيق هذا النظام وأهميته.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، النظام التقليدي في محاسبة التكاليف، الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

#### The Advantages of Activity –Based Costing System (ABC) , and the Impact of the Adoption (Implementation) of this system on its Benefits in the Jordanian Manufacturing Companies (JMC) Listed on Amman Stock Exchange (ASE)

This study aimed to find out the advantages and benefits of activity- based costing system (ABC) from the point of view The Jordanian Manufacturing Companies(JMC) listed on the Amman Stock Exchange from different aspects such as, reduction of manufacturing costs ,proper product pricing decisions, selection of the most profitable products , and identifying the non-value added activities to be eliminated to reduce costs .

To achieve the objective of the study, a questionnaire was designed and distributed to a sample consisted of (236) respondents representing employees and managers from different managerial levels in 59 (JMC) listed on the Amman Stock Exchange, 194 questionnaires were recovered and (7)were excluded .The questionnaires were analyzed using (SPSS).

The results of this study showed the positive impact of activity based costing system (ABC) in The Jordanian Manufacturing Companies (JMC) listed on the Amman Stock Exchange from on each of: reduction of manufacturing costs, proper product pricing decisions, selection of the most profitable products, and identifying the non-value added activities to be eliminated to reduce costs.

The study made a number of recommendations, including work to increase the awareness and knees of decision-makers in Manufacturing companies the importance of implementing this system and held training workshops for those interested in this fieldfor explaining the necessary of adoption and steps applying these system.

**Keywords:** Activity based costing system (ABC), Traditional costing system (TCS), the Jordanian Manufacturing Companies (JMC) Listed on Amman Stock Exchange (ASE).

## المقدمة:

إن عملية تخصيص التكاليف الصناعية الغير مباشرة تعتبر من أهم المشكلات التي تواجه الشركات الصناعية عند احتساب تكلفة المنتجات، والتي تعتبر الأساس الذي يبنى عليه العديد من القرارات الادارية الهامة للشركات في ظل تسارع تكنولوجيا وتقني وتنافس عالمي كبير. ( ابراهيم، 2017)

وقد حاولت الشركات في القطاع الصناعي تجاوز هذه المشكلة من خلال تطبيق العديد من الاساليب والانظمة التقليدية مثل الاوامر والمراحل لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، الا ان هذه الانظمة نتيجة للتطورات التكنولوجية والتقنية الكبيرة والاعتماد على الآلات والمعدات في عملية التصنيع وتقليص الاعتماد على الايدي العاملة والذي انعكس على هيكلية التكاليف في الشركات الصناعية وإحداث تغيير كبير، حيث ازدادت التكاليف غير المباشرة بالمقابل انخفضت التكاليف المباشرة. مما أدى الى قصور هذه الانظمة على مواجهة هذه التغييرات، حيث انتقدت هذه الانظمة بسبب تشويهاها للتكاليف، لانها تقوم على تحميل المنتج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة بناءً على مراكز تحميل ومن ثم على الوحدات المنتجة حسب معدلات تحميل والتي لا يوجد بالغالب بينها وبين تكلفة الوعاء اي علاقة ارتباطية وبناءً على هذه الانظمة يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لغرض تقييم المخزون ولا يوفر معلومات لخدمة الادارة. ( البدر، 2017)

ومع تزايد الانتقادات الموجهة لها والبحث عن انظمة مطورة قادرة على تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بطريقة دقيقة تم تطوير نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ( ABC ) كنظام مكمل للنظام التقليدي في التكاليف وليس بديلاً له كأحد الانظمة المتطورة لتخصيص التكاليف غير المباشرة (Horngren et. al., 2011)، قام كل من Kaplan & Cooper بتطوير نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في سنة 1985 وتم تبني هذا النظام وتطبيقه في العديد من الشركات والمصانع في العالم والذي نتج عنه الوصول الى قياس دقيق للتكاليف وبالتالي تخفيض في التكاليف و الذي دفع العديد من الشركات في القطاعات الاخرى مثل البنوك والاتصالات والمستشفيات الى تطبيق النظام (Iambert & Whitworth, 1996, p24-28)

ويقوم هذا النظام على استخدام مسببات التكلفة كأساس تحميل تكاليف الأنشطة على الوحدات، وغالباً ما يكون هناك علاقة ارتباطية قوية بين المسبب المستخدم من مسببات التكلفة وبين تكلفة النشاط الامر الذي يعني تحميل أدق للتكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة، والذي يؤدي الى الوصول الى احتساب دقيق لتكلفة المنتجات واتخاذ قرارات ادارية ذات كفاءة عالية مثل ( قرارات تخفيض التكاليف، وقرارات التسعير، وقرارات التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص من تكلفتها وقرارات تعزيز الربحية ) ( ابو نصار، 2010).

وعلى الرغم من مزايا ومنافع تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ( ABC ) الا انه بطئ في انتشار استخدامه نتيجة الى التكلفة المرتفعة وصعوبة التطبيق لهذا النظام الذي يتطلب الاستعانة بخبرات متخصصة وبرامج تدريبية.

والقطاع الصناعي في الاردني كباقي القطاعات الصناعية في العالم يواجه العديد من المشكلات والتحديات من ابرزها ارتفاع الكلف الانتاجية بالإضافة الى مواجهة المنافسة العالمية وهذا القطاع يعتبر أحد اعمدة الاقتصاد الاردني والذي ساهم بشكل بارز في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية (بدران، 2014)، حيث يشكل القطاع الصناعية 24% من الناتج الاجمالي ويستقطب 65% من الاستثمارات الاجنبية وتشكل صادراته 95% من اجمالي الصادرات الوطنية ويشغل 20% من اجمالي القوى العاملة في الاردني. <http://alghad.com>.

بناءً على ما سبق من احصائيات متعلقة بالقطاع الصناعي مما دعا الباحثة الى القيام بهذه الدراسة بالتعرف على حسنات ومنافع نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من عدة نواحي وهي: تخفيض التكاليف الصناعية وتخصيصها، اتخاذ القرارات الصحيحة في تسعير المنتجات الصناعية، إدارة الأنشطة وتحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة من أجل التخلص

منها وتخفيض التكلفة ثم اختيار مزيج الانتاج الاكثر ربحية من اجل تشجيع الادارة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في الشركات الاردنية الصناعية والاستفادة من فوائده ومنافعه في اتخاذ القرارات .

**مشكلة الدراسة :**

ان ازدياد حدة المنافسة في القطاع الصناعي والتطورات التكنولوجية والتقنية المتسارعة يضع هذا القطاع امام تحديات كبيرة من اجل مواجهة هذه التحديات، واصبح من المهم لإدارة الشركات الصناعية تبني وتطبيق أنظمة ونماذج متطورة في المحاسبة عن التكاليف للوصول الى قياس دقيق للتكاليف (المنادحة، 2016). حيث ان هذه الشركات ذات حساسية عالية لقياس التكلفة وتخصيص امثل للتكاليف غير المباشرة والتي تشكل جزءاً من تكلفة المنتج ، فيتوجب على الشركات في هذا القطاع تخفيض التكاليف للحفاظ على اكبر حصة سوقية لها وهذا التحديد الدقيق للتكلفة سيساهم في العديد من القرارات الادارية الاستراتيجية منها ( قرارات تسعير المنتجات، تحديد مستويات الانتاج، تحديد المزيج الانتاجي وغيرها من القرارات الادارية ) ( جودة، 2018)، (حلفاوية، 2015) ، ومع التطور العلمي والتكنولوجي الكبير والذي اثر في القطاع الصناعي ادى الى احداث فروقات بين الانظمة الحديثة والانظمة التقليدية في احتساب التكاليف الامر الذي ادى الى تسليط الضوء على بيان منافع وحسناات نظام التكاليف المبني على الانشطة (ABC) من وجهة نظر العاملين بالاقسام المالية في الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان كأحد الانظمة الحديثة في التكاليف وذلك لتشجيع متخذي القرارات في هذا القطاع على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) ، لانه مازال هناك عدم انتشار واسع في التطبيق في هذا القطاع بالرغم من تناول هذا الموضوع بالعديد من الابحاث السابقة، ومن خلال الاتصال والتواصل مع ادارات الشركات تبين ان 13 شركة فقط من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان المطبقة لهذا النظام بالرغم من مزايا ومنافع تطبيق النظام وبناءً عليه تتمثل مشكلة الدراسة في الاجابة عن الاسئلة البحثية التالية :

1. هل يؤدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في تخفيض التكاليف الصناعية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان المالي.
2. هل يؤدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في قرارات تسعير المنتجات في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان المالي.
3. هل يؤدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في تحديد الانشطة التي ليس لها قيمة مضافة في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان المالي.
4. هل يؤدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على التركيز على المنتجات الاكثر ربحية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان المالي.

**اهمية الدراسة :**

تكمن اهمية الدراسة في النواحي الآتية :

1. الاهمية النظرية من الهدف التي تسعى اليه الدراسة وهو اظهار مزايا ومنافع نظام التكاليف المبني على الانشطة (ABC) كنظام لاحتساب التكاليف والذي يعد من الموضوعات الهامة في مجال محاسبة التكاليف والذي سيتم دراسته على قطاع يمتاز بالاهمية النسبية في الاقتصاد ليتم من خلال الدراسة تحقيق دليل عملي من اجل تشجيع متخذي القرارات على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في الشركات الاردنية الصناعية والاستفادة من فوائده ومنافعه في اتخاذ القرارات والذي مازال يفتقر هذا القطاع الى عدم الانتشار في التطبيق حيث مازال هناك 13 شركة من اصل 59 شركة صناعية مدرجة في بورصة عمان مطبقة للنظام .

2. الاهمية التطبيقية للقطاع المبحوث : يعد القطاع الصناعي في الاردن من الموارد الهامة والمؤثرة تأثير مباشر على الاقتصاد الاردني، حيث يشكل القطاع الصناعية 24% من الناتج الاجمالي ويستقطب 65% من الاستثمارات الاجنبية وتشكل صادراته 95% من اجمالي الصادرات الوطنية ويشغل 20% من اجمالي القوى العاملة في الاردني، وما يواجهه هذا القطاع اليوم من جملة من التحديات والمتمثلة بارتفاع الكلف الانتاجية للعملية الصناعية والتي تشمل (ارتفاع اسعار المواد الخام، ندرة العمالة، ارتفاع اسعار الطاقة، ارتفاع الضرائب والرسوم، ارتفاع اسعار النقل والشحن) بالاضافة الى اغلاق الاسواق التقليدية امام الصناعات الاردنية وصعوبة الوصول الى غيرها بالاضافة الى الاثار التي خلفتها الاحداث في دول الجوار للاردن مما تسبب باغلاق عدد من المصانع لعدم قدرتها على مواجهة هذه التحديات .

ولما يشهده هذا القطاع اليوم من هذه التحديات والتي تتمثل معظمها بارتفاع التكاليف كان لابد للشركات بالتوجه نحو نظم التكاليف الحديثة حيث ان هذه الشركات ذات حساسية عالية لقياس التكلفة وخصوصا التخصيص الامثل للتكاليف غير المباشرة للوصول الى قياس سليم للتكاليف والتي يساهم في الكثير من القرارات الادارية ويساعد هذه الشركات في المحافظة على القدرة التنافسية في ظل منافسة شديدة و اسواق محدودة .

#### اهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) كاحد انظمة محاسبة التكاليف الحديثة وتحديد مدى اهمية تطبيقه في الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان، ويمكن اجمال اهداف الدراسة في النقاط التالية:

1. بيان تأثير تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في تخفيض التكاليف الصناعية من وجهة نظر الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان المالي.
2. بيان تأثير تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في قرارات تسعير المنتجات من وجهة نظر الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان المالي.
3. بيان تأثير تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في تحديد الانشطة التي ليس لها قيمة مضافة من وجهة نظر الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان المالي.
4. بيان تأثير تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على التركيز على المنتجات الاكثر ربحية من وجهة نظر الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان المالي.

#### فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة واهدافها تمحورت الدراسة حول الفرضيات التالية :

#### الفرضية الاولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على تخفيض التكاليف الصناعية من وجهة نظر الشركات الاردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان المالي.

#### الفرضية الثانية:

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على قرارات تسعير المنتجات من وجهة نظر الشركات الاردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان المالي.

#### الفرضية الثالثة:

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على تحديد الانشطة التي ليس لها قيمة من وجهة نظر الشركات الاردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان المالي.

#### الفرضية الرابعة :

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على التركيز على المنتجات الاكثر ربحية من وجهة نظر الشركات الاردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان المالي.

انموذج الدراسة:



شكل رقم ( 2 ): انموذج الدراسة من اعداد الباحثة

#### الدراسات السابقة :

##### اولا : الدراسات باللغة العربية:

دراسة ( يسمينة واخرون، 2018): هدفت هذه الدراسة الى معرفة الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف المؤسسية الاقتصادية في الجزائر باعتباره من الأنظمة الحديثة لادارة التكلفة، وتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الصناعية الغذائية متوسطة الحجم وتم اختيار مؤسسة بسكويت البرهان كعينة للدراسة والتي تنتج 21 منتج واعتمدت الدراسة على منهج دراسة حالة وذلك من خلال جمع الوثائق والمستندات والاعتماد على المقابلات الشخصية مع مختلف رؤساء الاقسام ذات العلاقة، ثم تصميم نظام خاص في محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) للمؤسسة بالتعاون مع رؤساء الاقسام واحتساب تكلفة انتاج الوحدة الواحدة لـ 6 منتجات فقط وفق نظام التكاليف التقليدي المطبق في المؤسسة ومن ثم احتساب التكلفة بناء على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة المقترح بعد تحديد الأنشطة الغير مضيفة للقيمة واستبعاد تكلفتها ومن ثم اجراء مقارنة بين النظامين في احتساب التكلفة، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها: ان نظام محاسبة التكاليف التقليدي المطبق حالياً في المؤسسة غير مواكب للتطورات الاقتصادية ويعاني من قلة التكاليف والتناسق والشمول وان نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) فعلا ساهم في تخفيض التكاليف للمؤسسة، وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها من جراء تطبيق هذا النظام على المؤسسة محل الدراسة وهذا التخفيض يكون عن طريق التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة وعن طريق إلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وهذا ما مكن المؤسسة من ترشيد تكاليفها، وبالتالي تم إبراز العلاقة الموجودة بين نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) وتخفيض التكاليف.

دراسة ( البدر، 2017) : هدفت هذه الدراسة الى بيان اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ( ABC ) في تعزيز ربحية شركات صناعية الاغذية الاردنية وتكون مجتمع الدراسة من شركات الصناعات الاغذية - صناعة الحلويات في الاردن وتم اختيار شركة حلويات العنبتاوي كعينة للدراسة وتم الاعتماد على منهج دراسة الحالة وتم الحصول على البيانات المالية للشركة من (1-1-2016 ولغاية 31-12-2016) واجراء المقابلات الشخصية والزيارات الميدانية للحصول على المعلومات الفنية ومن ثم احتساب قيمة التكلفة حسب النظام المتبع حاليا في الشركة وادخالها على برنامج SPSS واجراء مقارنات بين التكاليف الصناعية غير المباشرة حسب نظام حاسبة التكاليف المطبق حاليا و نظام محاسبة التكاليف التقليدي وفق الاسس العملية ونظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وتم اجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين داخل مصنع الشركة من اجل التعرف على الية سير العمل في الشركة وتحديد الأنشطة التي تخص الانتاج وتم اختيار منتجين فقط لتوضيح الجانب التطبيقي للدراسة وهما ( مشكل فستق حلبي سبشل وقالب ترمسيو كيك سبيشل 8 اشخاص) وتم تحديد الكمية المنتجة من كل صنف والأنشطة التي فيها انتاج كل صنف وتحديد عدد ساعات التشغيل في الأنشطة الرئيسية للمنتج وتحديد الاجور الصناعية المباشرة ومن ثم تحديد التكاليف الصناعية غير مباشرة للمنتجين وفق نظام محاسبة التكاليف المطبق حاليا ووفقا لنظام محاسبة التكاليف التقليدي المبني على اساس علمية ووفقا لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة حيث بلغت تكلفة الكيلو غرام الواحد من المنتجين حسب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هي الاقل مقارنة مع باقي الانظمة المشار اليها بالدراسة مما يعزز ربحية المنتج وفق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة و استخدام المتوسطات الحسابية وتحليل الانحدار لاختبار اسئلة الدراسة وتوصلت الدراسة الى وجود اثر لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ( ABC ) في تعزيز الربحية في الشركة محل الدراسة وان اكثر انظمة محاسبة التكاليف تائيرا على تعزيز الربحية وان هناك اثر سلبي لنظام محاسبة التكاليف المطبق حاليا في الشركة في تعزيز الربحية ونظام محاسبة التكاليف التقليدي المبني على اساس علمية لان هذه الانظمة تقوم في توزيع التكاليف الصناعية غير مباشرة على المنتجات وفق اساس متساوي وهو ما يعطي منتجات اقل من حصتها واخرى اكثر من حصتها بحيث لا تستطيع الشركة وضع التسعير بالشكل الصحيح لجميع المنتجات مما يؤدي الى تشنيت الية ادارة الشركة في ادارة تكاليفها وتعزيز ربحيتها بينما نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يقوم بتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات حسب استفادتها من الأنشطة وبالتالي زيادة الدقة في تحديد التكاليف مما يؤدي الى امكانية الاعتماد عليها في التسعير الانسب لجميع المنتجات ويؤدي الى مساعدة ادارة الشركة في ادارة تكاليفها وتعزيز ربحيتها.

دراسة ( كمال والعامي، 2016): هدفت هذه الدراسة الى توضيح اثر نظام التكاليف على اساس الأنشطة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال التعريف بمفهوم ( ABC ) ومحاولة تطبيقه على احدى الشركات الصناعي وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية في العراق وتم اختيار شركة مصنع اسمنت ماس كعينة للدراسة، تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة حيث تم مقابلة المسؤولين المعنيين داخل الشركة ودراسة سير العملية الانتاجية والأنشطة الانتاجية والخدمية والرجوع الى سجلات ووثائق الشركة والبيانات المالية للفترة من ( 1-1-2015 ولغاية 30-6-2015) وتم احتساب تكلفة الانتاج للثلاث انواع من الاسمنت الذي تنتجه الشركة حسب نظام تكاليف المراحل الانتاجية وهو النظام التقليدي المطبق في الشركة ومن ثم احتساب تكلفة الانتاج للاصناف الثلاث المنتجة وفقا لنظام ( ABC ) حسب الاطار النظري لتطبيق (ABC) ومن ثم اجراء مقارنة بين النظامين من حيث التكلفة وتوصلت الدراسة الى ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ( ABC ) في الشركة عينة الدراسة يحقق خاصية الملائمة والثبات والقابلية للمقارنة والوضوح والاكتمال فيما يتعلق بالمعلومات الخاصة بالتكلفة مما يؤدي الى تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة مما يضمن صحة اتخاذ القرارات بينما نظام محاسبة التكاليف التقليدي المطبق حاليا في الشركة يعطي نتائج غير دقيقة عن تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة مما يؤدي الى اتخاذ

قرارات ادارية خاطئة حيث ان بعض المنتجات كانت تحقق خسائر وفقا لهذا النظام بينما عند تطبيق نظام (ABC) حققت ارباح ، كما توصلت الدراسة الى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يقدم بيانات اكثر دقة عن تكلفة الوحدة المنتجة من خلال استخدامه العديد من مسببات التكلفة واكثر من معدل تحميل مما يساعد الادارة في اتخاذ العديد من والقرارات منها ( اعادة تسعير المنتجات ، تحديد مستويات الانتاج ، تحديد المزيج الانتاجي ، التوقف عن انتاج المنتجات غير المربحة، تحسين او تجديد خطوط الانتاج) ويوفر العديد من المعلومات المالية وغير المالية التفصيلية الشاملة مما يساعد في بناء قاعدة بيانات متاحة للمستخدمين ودون تحيز .

دراسة (النعامي، 2015) : هدفت هذه الدراسة الى معرفة اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية في المستشفيات الخاصة في غزة ومدى توفر البنية الاساسية و الامكانيات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة خدماتها الصحية ،ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات وتكون مجتمع الدراسة من المستشفيات الخاصة بقطاع غزة والبالغ عددها 12 مستشفى اما عينة الدراسة كانت 3 مستشفيات تمثل 25% من مجتمع الدراسة وتم توزيع استبائين لكل مستشفى بواقع 6 استبانات وتم استخدام الاساليب الاحصائية من الوسط الحسابي و الانحراف المعياري واختبار T-test لتحليل البيانات ومناقشة النتائج .

وقد اظهرت النتائج ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يساهم في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الى تعظيم الربحية واستخدام هذا النظام يساعد المستشفيات على تحديد اسعار الخدمات العلاجية بشكل افضل ، وكان من اهم التوصيات ضرورة تبني نظم التكاليف الحديثة في المستشفيات ومن ضمنها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لما يوفره من معلومات وبيانات اكثر دقة وملائمة في عملية اتخاذ القرارات بكفاءة وفاعلية .

دراسة ( يوسف، 2013) :هدفت هذه الدراسة الى بيان اثر ومعوقات استخدام نظام التكاليف المبني على النشاط في الشركات الصناعية الاردنية وذلك من وجهة نظر المديرين في المستويات الادارية العليا والوسطى في هذه الشركات، وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الاردنية وتكونت عينة الدراسة من (91) من متخذي القرارات بمستويات ادارية مختلف لـ (10) شركات صناعية اردنية تطبق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من مراجعة الادب النظري والدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة وتم تطوير استبانة من (31) فقرة موزعة على قسمين : القسم الاول تناول اثار تطبيق (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية وتكون من 20 فقرة موزعة على 4 ابعاد وتم تحكيم مكونات القسم من اعضاء هيئة تدريس بالجامعات الاردنية ومن المدير المالي لشركة حجازي وغوشة والقسم الثاني تناول معوقات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الاردنية ويتكون من 11 فقرة وتم استخدام الاساليب الاحصائية (المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتحليل الانحدار البسيط واختبار T-test وتحليل التباين الاحادي) وتوصلت الدراسة الى وجود اثر لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على في الشركات الصناعية الاردنية على قرارات التسعير وذلك لوجود اسس ومسببات او موجبات متعددة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للمنتج مما يؤدي الى قياس ادق للتكلفة كما توصلت الدراسة الى وجود اثر ايجابي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على القرارات الادارية في الشركات الصناعية الاردنية ومنها (قرار التوقف عن انتاج منتج ،قرارات المزيج البيعي، قرارات اعادة تصميم العمليات)، كما بينت الدراسة ان هناك معوقات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية ومنها وحسب وجهة نظر عينة الدراسة صعوبة القيام بتجميع كافة المعلومات اللازمة حول الأنشطة التي تقوم بها الشركة ورفض موظفي الشركات فكرة تبني النظام كما اظهرت الدراسة الى عدم وجود اثر لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تبعاً لمتغيرات حجم الشركة وطبيعة عمل الشركة وتعدد منتجاتها.

دراسة (AL-Halabi & Shaqqour,2018) : هدفت هذه الدراسة الى بحث تأثير التكلفة المبني على النشاط على كفاءة الأداء المالي وغير المالي للشركات الصناعية في الاردن، وتكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددها (20) شركة خلال العام 2016 وتكونت عينة الدراسة (72) من (مدراء بمستويات ادارية عليا ووسطى، محاسبين ومدققين داخليين) وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم وتوزيع استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة ونسبة استرداد بلغت (90%) وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS واحتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار T-test، وتوصلت الدراسة الى ان مستوى تطبيق نظام (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية بين عالي ومتوسط على اختلاف الشركات الصناعية الاردنية وان تطبيق نظام (ABC) له تأثير ايجابي في ادارة الموارد المؤسسية المستخدمة في الشركات الصناعية لانه يعطي الادارة صورة شاملة عن الاداء تمكنها من تحديد الاستراتيجيات التنافسية للشركة ويمكن الادارة من التمييز بين اعلى واقل حجم للمنتجات وتوزيع التكاليف غير المباشرة بصورة دقيقة من خلال الانشطة وحسب ما تستهلك من موارد مما ينعكس على تحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات، كما ان تطبيق نظام (ABC) يساعد في توفير تكاملية للمقاييس الاداء المالي وغير المالي مما يؤدي الى تحسين قرارات التسعير للمنتجات، كما اظهرت نتائج الدراسة الى ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية ادى الى زيادة القدرة التنافسية للشركات في الاسواق المختلفة ومكن هذه الشركات من التمييز بين الانشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للمنتجات، ولقد اوصت الدراسة الى ضرورة تطبيق اكبر لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الاردنية على اختلاف تصنيفها.

دراسة (Yi Fei,et al.2017): هدفت هذه الدراسة الى بيان ما اذا كان تنفيذ نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) يمكن ان يكون له تأثير على اداء الشركات الصناعية في الصين وتحديد فيما اذا كان نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) يمكن ان يلعب دوراً مهماً على اداء الشركة، وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية في الصين وعينة الدراسة تكونت من (المدراء التنفيذيين والمدراء الماليين والمسؤولين عن تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية والمحاسبين والمحللين الماليين لـ ( 1000 ) شركة صناعية مسجلة في الصين تنتج اكثر من 3 منتجات وتم استخدام المنهج التحليلي الوصفي حيث تم تصميم وتوزيع استبانة على عينة الدراسة، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS، وتم استخدام نموذج معادلة الهيكله لاختبار ما اذا كان التطبيق الناجح لنظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على اداء الشركات واختبار ما اذا كانت مراحل تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة له تاثير معتدل على اداء الشركات الصناعية في الصين ، وتوصلت الدراسة الى نتائج ان التطبيق الناجح لنظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة يؤثر بشكل كبير على تخفيض التكاليف وزيادة الجودة في حين ان حجم المبيعات يتأثر بشكل هامشي فقط بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة وهناك تأثير ضئيل للعلاقة بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة وتحقيق الاهداف المتعلقة بالانتاجية والخدمات والارباح بالاضافة الى ان مراحل تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة له تأثير في تحسين قوة العلاقة بين نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على اداء الشركات، واوصت الدراسة الى ضرورة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في الشركات الغير صناعية في الصين بالاضافة الى تطبيقها في الشركات الصناعية والغير صناعية في الدول النامية .

دراسة (Lu,et al.2017): هدفت هذه الدراسة الى معرفة اثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة على استراتيجية التسعير التنافسية وتكون مجتمع الدراسة من شركات انتاج قطع غيار الدراجات في تايوان فقدت الميزة التنافسية بسبب ارتفاع الاسعار للشركات المنافسة لها وقامت الدراسة على اساس تحليل هيكل تكاليف الانتاج من اجل تعزيز القدرة التنافسية ومن ثم اعادة تحليل التكاليف حسب نظام



محاسبة التكاليف المبني على الانشطة بمرحلتيه تخصيص التكاليف وحساب تكلفة التصنيع ومقارنتها مع نظام التكاليف التقليدي المطبق واظهرت النتائج الى ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف التقليدي ادى الى خسارة الشركة ميزتها التنافسية بسبب ارتفاع قائمة اسعار منتجاتها مقارنة مع الشركات الاخرى المنافسة في نفس القطاع في تايوان حيث ان النظام التقليدي لاحتساب التكاليف تؤدي الى تشويه التكاليف بسبب استخدامه لمحرك واحد للتكلفة وغير قادرة على عكس الانشطة المستهلكة خلال عملية التصنيع مما يؤثر على صحة احتساب التكاليف بين المنتجات بينما نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة يوفر معلومات تكاليف دقيقة مع وجود اكثر من محرك للتكلفة وربط العلاقات السببية بين استهلاك الموارد والتكلفة اثناء عملية التصنيع وهذه المعلومات تساعد الشركة على تحديد استراتيجية تنافسية لاسعار المنتج الذي يعتبر مساهمة كبيرة لزيادة ربحية المؤسسة وزيادة قوتها التنافسية .

دراسة (ALdogan,et al.2014): هدفت هذه الدراسة الى محاولة اثبات تفوق وتميز نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة ( ABC ) في القطاع الصحي في تركيا ، تكون مجتمع الدراسة من المستشفيات الخاصة في اسطنبول وتم استخدام منهج دراسة حالة من خلال تطبيقه على مستشفى خاص باسطنبول في تركيا تم احتساب تكلفة الخدمات في قسم النساء بناء على نظام التكاليف التقليدي المطبق في المستشفى ومن ثم اعادة احتساب التكلفة باستخدام نظام (ABC) من خلال البيانات المالية المتعلقة بالايرادات والتكاليف عن عام 2002 باعتبار ان الاسعار والتكاليف بقيت ثابتة وتم تحويلها من الليرة التركية الى الدولار الامريكي بسعر الصرف بتاريخ اعداد الدراسة ومن ثم مقارنة ما تم التوصل اليه من نتائج مع النظام التقليدي. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها ان هناك تفوق لنظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة على النظم التقليدية في دقة تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وان هذه النظام يوفر معلومات اكثر دقة عن تكلفة المنتج او الخدمة باستخدام نظام ABC ، يكون مديرو المستشفيات قادرين على الحصول على تخصيصات تكلفة غير مباشرة أكثر دقة وفعالية والتي توفر تحليلاً أفضل لقرارات الإيرادات والتكلفة والتي تمكن المدراء من اتخاذ القرارات بصورة اكثر دقة خاصة فيما يتعلق بالتخطيط الاستراتيجي ووضع الموازنات كما يمكنهم من تحديد الانشطة الاكثر استهلاكاً وبالتالي يمكنهم المنافسة بشكل أفضل مع المستشفيات الخاصة الأخرى في المدينة من خلال تحسين سياسة التسعير الخاصة بهم يثبت هذا الاستنتاج أيضاً أن الميزة التنافسية للشركة تعتمد اعتماداً كبيراً على الموارد وتحديد الأنشطة الرئيسية.

دراسة (Daasi,2014): هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة ( ABC ) في المؤسسات الصناعية الأردنية في ظل وجود تغييرات في بيئة التصنيع الحديثة ، واستخدام التكنولوجيا الحديثة في الإنتاج وفي ظل المنافسة الشديدة والحاجة المتزايدة للإدارة للحصول على معلومات نوعية تساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في مواجهة تحديات المنافسة. تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الاردنية وعينة الدراسة (38) من المحاسبين في الشركات الصناعية الاردنية تم استخدام الاستبانة وقد استخدم الباحث مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات التي تم جمعها من خلال هذه الاستبيانات ومنها (المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار T-test). وقد خرجت الدراسة بالعديد من النتائج الهامة والتي اظهرت أن تطبيق نظام (ABC) يساعد في التصميم الدقيق والتخطيط المسبق لجميع اجراءات العملية التشغيلية كما يساعد في التحكم في العملية التشغيلية ومتابعة أنشطة طريق التصنيع وبالتالي تقليل ضغط الإنتاج وزيادة الكفاءة التشغيلية، كما يوفر تحكماً مستمراً في عملية الإنتاج وبالتالي يساعد في توجيه القرارات التشغيلية للإدارة وخاصة تلك المتعلقة بتحسين الإنتاج والتحكم وقياس وتقييم الأداء وفقاً للمعايير الحديثة المناسبة.و يساعد على تحديد مقدار استفادة كل منتج من التكلفة غير المباشرة التي تزداد أهميتها النسبية في ظل أنظمة التصنيع الآلية وله القدرة العالية على قياس العلاقة الحقيقية بين النشاط الذي يحدث وتحقيق التكلفة وبالتالي يوفر بيانات تكلفة أكثر دقة

لقياس تكلفة انتاج الوحدة الواحدة على نحو فعال. كما يساعد في تحديد المنتجات الأكثر ربحية و في تحقيق العائد المناسب من خلال زيادة وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة.

دراسة (Zaman,2009): هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اثر استخدام نظام التكاليف على اداء الشركات في القطاع الصناعي الاسترالي ،وتكون مجتمع الدراسة من (17) شركة صناعية في سدني مسجلة لغاية 2006/6/30 ومطبقة لنظام (ABC) وتكونت عينة الدراسة من ( 170 ) ( الرؤساء الماليين والمدراء التنفيذيين ومحاسبي التكاليف والادارية) العاملين في (17) شركة صناعية في سدني ،ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة تتكون من 14 فقرة وحسب مقاييس ليكرت الخماسية تتضمن ابعاد الدراسة وتم ارسالها عبر البريد الالكتروني لعينة الدراسة ولغايات تحليل بيانات الدراسة تم استخدام برنامج SPSS وقياس المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري و التباين و F-Statics و اظهرت الدراسة ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة ( ABC ) يساهم في رفع مستوى اداء الشركات الصناعية في استراليا ويساهم في تحسين الانتاجية في هذه المصانع وهذا يعني أن المديرين ينظرون إلى أن تطبيق نظام ( ABC ) يمكن أن يحقق فوائد للعملاء و تحسين الإيرادات الإجمالية و تحقيق عائد مالي أفضل من خلال المحافظة على علاقات مع العملاء طويلة الأجل ، كما اظهرت الدراسة ان تطبيق نظام ( ABC ) ساعد في تحديد التكاليف الهامة والدقيقة لكل المنتجات وبالتالي فإنه يقلل من تكلفة الإنتاج ويخفض تكلفة العملاء، وان تطبيق نظام ( ABC ) يساعد في تحسين كفاءة وفاعلية العمليات الادارية مما ينعكس على زيادة إيرادات الشركات .

دراسة ( Roy and Goodall,2005): هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام التكلفة المبني على الانشطة على تحديد التكلفة الفعلية لسكن طالب الجامعات، مع بيان الفرق بين تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة و التكاليف التقليدية على دقة حساب تكلفة سكن الطالب في الخدمات الاضافية التي تقدمها الجامعات يتم اتباع منهج دراسة حالة تم تطبيق الدراسة على احتساب تكلفة الخدمات المقدمة في سكن الطلبة في احدى الجامعات في مدينة سدني ، حيث تم احتساب تكلفة خدمات سكن الطالبات بناءً على نظام محاسبة التكاليف التقليدي المطبق ومن ثم اعادة الاحتساب بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة ( ABC ) واجراء مقارنات بين النتائج التي تم التوصل اليها وقد وظهرت نتائج الدراسة ان محاسبة التكاليف التقليدية تشوه بيانات التكلفة باستخدامها العمل المباشر او قيمة المواد لتخصيص التكاليف غير المباشرة .واظهرت نتائج الدراسة ايضا اهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة لقياس كلفة الخدمات الاضافية في الجامعات لان هذا النظام يعتمد على تحديد عدد من مسببات التكاليف لكل نشاط من الانشطة وتخصيص التكاليف غير المباشرة بناء على السبب والاثر، كما انه يوفر معلومات عن التكلفة اكثر دقة من نظم التكاليف التقليدية ويحدد الكفاءة في اداء الانشطة من خلال تحديد الانشطة التي تضيف قيمة والانشطة التي لا تضيف قيمة.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

تتميز الدراسة انها تتناول احد انظمة محاسبة التكاليف الحديثة وهو نظام التكاليف المبني على الانشطة ( ABC ) ودراسة اثره على القطاع الصناعي في الاردني الذي يعتبر احد الركائز الاساسية في الاقتصاد الاردني ومساهمته في تحقيق الاهداف الاقتصادية والاهداف الاجتماعية للدولة .ونظراً للعديد من الصعوبات والتحديات التي تواجه هذا القطاع من منافسة شديدة و التطورات التكنولوجية وعولمة وارتفاع التكاليف والذي اثر في هذا القطاع من فقدان اسواق تقليدية وحصول اغلاقات للعديد من الشركات لذى هذا القطاع الى مواجهة هذا التحديات والصعوبات والوصول الى الميزة التنافسية، ولذلك يمكن من خلال هذه الدراسة لفت انتباه إدارة الشركات الصناعية بأهمية تبني نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة او التوسع والاستمرارية في تطبيقه لما له من منافع وحسنات من عدة نواحي اهمها تقديم بيانات تكلفية صحيحة وملائمة لاتخاذ قرارات ادارية استراتيجية ذات كفاءة عالية مما يؤثر على تحسين الاداء وتحقيق الميزة التنافسية .وتعتبر هذه الدراسة امتداد للدراسات السابقة

وتتشابه هذه الدراسة مع دراسة (AL-Halabi & SHaqqour,2018)، ودراسة (Daasi,2014)، ودراسة (يوسف، 2013) انها تم تطبيقها على الشركات الصناعية في الاردن وفي اداة الدراسة بينما تختلف عن دراسة (AL-Halabi & SHaqqour,2018) ان دراستهم تمت من وجهة نظر مدراء في الشركات الصناعية الاردن وتم من خلالها دراسة تأثير تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على كفاءة الاداء المالي والغير مالي بينما هذه الدراسة تمت من وجهة نظر العاملين بالاقسام المالية على اختلاف مسمياتهم الوظيفية ودراسة تأثير تطبيق النظام على القرارات الاستراتيجية ، وتختلف هذه الدراسة عن دراسة (Daasi,2014) ان دراسته تمت من خلال وجهة نظر عينة من المحاسبين في الشركات الصناعية لمعرفة اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تحسين الانتاجية وزيادة فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية ومراقبة وقياس وتقييم الاداء بالاضافة الى دراسة اثر التطبيق على التخطيط والمراقبة واتخاذ القرارات وتحقيق الاستمرارية والميزة التنافسية للشركات الصناعية ، كما تختلف هذه الدراسة عن دراسة (يوسف، 2013) حيث تمت دراسته بناءً على وجهة نظر متخذي القرارات الادارية في المستويات الادارية العليا والوسطى وتمت فقط على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان والمطبقه لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والبالغ عددها (10) شركات بينما هذه الدراسة تمت بناءً على وجهة نظر العاملين بالاقسام المالية في الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان سواء مطبقة او غير مطبقة للنظام والبالغ عددها (59) شركة.

#### الاطار النظري:

#### مقدمة حول نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) :

نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من اهم ما قدمه الفكر المحاسبي نتيجة لبعض الانتقادات الموجه الى نظم التكاليف التقليدية فيما يتعلق بدقة احتساب التكاليف وخاصة في تخصيص التكاليف الغير مباشرة ، حيث ساعد وجود نظام المحاسبة المبني على الأنشطة في ظل المنافسة الشديدة والتطورات التكنولوجية المحافظة على الميزة التنافسية من خلال مخرجات النظام بتخصيص التكاليف غير المباشرة على الخدمة او المنتج بطريقة ملائمة مما يؤدي الى قياس صحيح للتكلفة تمكن متخذي القرارات الى الوصول الى قرارات سليمة مبنية على بيانات ملائمة وصحيحة ، تمكن الباحثان ( Kaplan and cooper ) بتطوير هذا النظام وتطبيقه على العديد من المؤسسات الصناعية في المانيا والسويد ( يسمينة واخرون، 2018، ص 11) .

#### مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC):

هناك العديد من التعاريف الخاصة بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) حيث عرفته ( سرور، 2017) : بأنه "طريقة لحساب التكلفة ومصمم لتزويد المدراء بمعلومات التكلفة للقرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى والتي من المحتمل ان تؤثر على الطاقة الانتاجية". في حين عرفه (Garrison,2012) بأنه : " طريقة لحساب الكلفة ومصمم لتزويد المدراء بمعلومات التكلفة للقرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى والتي من المحتمل ان تؤثر على الطاقة الانتاجية وكذلك التكاليف الثابتة فضلا عن التكاليف المتغيرة، ونظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة عادة ما يستخدم كمكمل لنظام التكاليف العادي للشركة وليس بديلا عنه " .

وبناءً عليه يمكن القول ان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يقوم على اساس تحديد الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف وبالتالي تحديد كلفة كل نشاط ومن ثم تخصيص الأنشطة على المنتجات او الخدمات بدرجة استفادة كل منتج او خدمة من النشاط .

مقومات تطبيق نظام (ABC): تتمثل اهم مقومات نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة بالآتي (يوسف وعودة، 2014) :

1- الموارد: وتعتبر مصدر للتكلفة وتتضمن المواد والعنصر البشري والتكنولوجيا والتسهيلات او الخدمات المشتركه من خارج الشركة .

2- الأنشطة: وهي محور التركيز في ظل نظام تكاليف الأنشطة.

ويمكن اعتبار توفر العوامل التالية مشجعاً على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (عبدالنور والحسن، 2016) :

- تنوع المنتجات وتعدد العمليات الانتاجية وتعدد الأنشطة الداعمة للنشاط المحرك للتكلفة .
  - ازدياد نسبة التكاليف غير المباشرة مع انخفاض نسبة التكاليف المباشرة للعمال.
  - تزايد استخدام اساليب التصنيع المتقدمة باستخدام الأتمته الامر الذي يجعل الطاقة الانتاجية كبيرة مما يزيد من نسبة التكاليف الثابته والمتغيرة في هيكل تكلفة الوحدة الاقتصادية.
- أوجه الاختلاف بين نظم التكاليف التقليدية ونظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) :
- تتعدد الاختلافات والفروقات بين نظم التكاليف التقليدية ونظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) من عدة نواحي ويمكن تلخيصها على النحو التالي ( يوسف وعودة، 2014) :

توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام (ABC)	توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام الانظمة التقليدية
1- تحديد الاسلوب او الطريقة التي تحرك من خلالها المنتجات جميع الأنشطة في المشروع وتعريف أو تحديد أوعية التكلفة المناسبة لجمع التكاليف تتبع لكل نشاط . وتحدد أوعية التكلفة من خلال النشاطات التي تحرك التكاليف .	1- تحديد مراكز التكلفة وتجميع التكاليف فيها وتحدد مراكز التكلفة من خلال طبيعة وظائف هذه المراكز ( مثال مراكز تكلفة اقسام الخدمة او الانتاج ) .
2- تجميع التكاليف في أوعية تكلفة الأنشطة .	2- تجميع التكاليف في مراكز التكلفة .
3- تحديد معدل تحريك التكلفة بالنسبة لكل وعاء تكلفة النشاط .	3- تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة .
4- توزيع التكلفة على المنتجات طبقاً لطلب المنتج على النشاط الذي يقود التكلفة .	4- توزيع التكلفة على المنتجات باستخدام معدل تكلفة محسوب وقياس مدى استهلاك المنتج لتكاليف القسم .

ومن هنا يتضح أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) تفوق على الانظمة التقليدية في قياس التكلفة من خلال ما يلي :

- نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يزيد من عدد مجتمعات التكلفة المستخدمة في تجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة وهذا يزيد من دقة القياس.
  - نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يتم بناءً عليه تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس المنتجات وفقاً لما تستهلكه المنتجات من الأنشطة بدلاً من استخدام اسس تعتمد على حجم الانتاج او ساعات العمل مما يؤدي الى دقة في القياس.
- مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي والبالغ عددها ( 59 ) شركة صناعية وتم توزيع الاستبانة على (236) كعينة عشوائية من المدراء الماليين والمحاسبين الرئيسيين ومحاسبى التكاليف والمحاسبين

الاداريين ومدققي الحسابات العاملين في الاقسام المالية في هذه الشركات بالتساوي وبلغ عدد الاستبانات المستردة والتي تم استخدامها في التحليل الاحصائي ( 194 ) استبانة بعد استبعاد (7) استبانات لعدم تحقيقها للشروط اي بنسبة استرداد ( 82.2% )

#### منهجية الدراسة :

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، على صعيد المنهج الوصفي تم مراجعة واستقصاء الادبيات في الكتب والبحوث والرسائل الجامعية التي تناولت نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة ( ABC ) ونظم محاسبة التكاليف التقليدية وتم تصميم استبانة خصيصا لجمع البيانات بحيث تغطي اسئلة الاستبانة فرضيات الدراسة بعد اخضاعها الى التحكيم من قبل متخصصين اكاديميين.

#### اداة الدراسة:

استنادا الى الدراسات السابقة قامت الباحثة بتطوير استبانة خاصة للتعرف الى حسناات ومنافع نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة ( ABC ) وتأثير هذا التطبيق على تحقيق فوائده ومنافعه من وجهة نظر الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي. تكونت الاستبانة من خمسة اجزاء هي:

الجزء الاول : يشمل المعلومات الديموغرافية للمجيبين عن اسئلة البحث والمتضمنة اسئلة حول (الوظيفة الحالية، التخصص الاكاديمي، الدرجة العلمية ، الشهادات المهنية، سنوات الخبرة ، الحقل الصناعي الذي تنتمي اليه الشركة ).

الجزء الثاني : يتضمن 11 فقرة لجمع البيانات حول تأثير تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على تخفيض التكاليف الصناعية من وجهة نظر الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

الجزء الثالث : يتضمن 10 فقرات لجمع البيانات حول تأثير تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على قرارات تسعير المنتجات من وجهة نظر الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

الجزء الرابع : يتضمن 8 فقرات لجمع البيانات حول تأثير تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على تحديد الانشطة التي ليس لها قيمة مضافة من وجهة نظر الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

الجزء الخامس : يتضمن 8 فقرات لجمع البيانات حول تأثير تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على التركيز على المنتجات الاكثر ربحية من وجهة نظر الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

وقد كانت الاجابات على كل فقرة مكونة من (1) اجابات وحسب الجدول رقم ( 1 ) التالي :

جدول رقم ( 1 ) مقاييس الإجابات					
درجة الموافقة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
الدرجة	5	4	3	2	1

وقد تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد والعلوم الادارية في الجامعات الاردنية متخصصين في المحاسبة والاحصاء بالاضافة الى عرضها على عدد من المدراء الماليين في الشركات الصناعية الاردنية وتم اجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة من المحكمين وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية . ولغرض تحليل البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام عدد من الاساليب الاحصائية الملائمة لطبيعة البيانات المتوفرة لها وهي كما يلي :

- مقاييس الاحصاء الوصفي حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية .
- معامل ثبات اداة الدراسة (Cronbach Alpha) لاختبار ثبات اداة الدراسة حيث بلغت قيمة  $\alpha = 0.916$  وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة 0.60.

كما بلغت قيمة  $\alpha$  بالنسبة لفرضيات الدراسة أعلى من النسبة المقبولة البالغة 0.60 وبما يعكس ثبات مقاييس فرضيات الدراسة، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الفرضية	قيمة $\alpha$
1	0.927
2	0.607
3	0.683
4	0.782

تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ( Simple Linear Regression ) وذلك لاختبار فرضيات الدراسة

### وصف خصائص عينة الدراسة

لقد تم استخراج التكرارات والنسبة المئوية لوصف إجابات العينة نحو الفقرات أدناه:

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
الوظيفة الحالية	المدير المالي التنفيذي	108	%57.8
	محاسب التكاليف أو المحاسب الإداري	7	%3.7
	محاسب رئيس	51	%27.3
	مدقق داخلي	21	%11.2
	أخرى	-	-
التخصص الأكاديمي	محاسبة	100	%53.5
	إدارة أعمال	11	%5.9
	نظم معلومات محاسبية	18	%9.6
	تمويل	25	%13.4
	أخرى	33	%17.6
الدرجة العلمية	بكالوريوس	110	%58.8
	ماجستير	41	%21.9
	دكتوراه	36	%19.3
	أخرى	-	-
الشهادات المهنية	محاسب قانوني معتمد	10	%5.3
	محاسب قانون معتمد من الأردن	128	%68.4
	محاسب إداري معتمد	45	%24.1
	مدقق داخلي معتمد	4	%2.1
	محاسب قانوني عربي	-	-

جدول (3) توزيع عينة الدراسة وفقاً للخصائص الشخصية			
المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
	أخرى	-	-
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	34	18.2%
	5 سنوات واطل من 10 سنوات	115	61.5%
	10 سنوات واطل من 15 سنة	32	17.1%
	15 سنة فأكثر	6	3.2%

يشير الجدول أعلاه إلى أن 57.8% من عينة الدراسة مدير مالي تنفيذي، و27.3% من العينة محاسبين رئيسيين أي أن معظم المبحوثين من ذوي المواقع القيادية المتقدمة في الشركات الصناعية الاردنية وهذا يدعم ويعزز الثقة في المعلومات المجمعة بواسطة الاستبانة ، كما نلاحظ أن 53.5% من العينة من حملة تخصص المحاسبة و13.4% من العينة من حملة تخصص تمويل، كما تبين أن 58.8% من العينة من حملة البكالوريوس، و21.9% من العينة من حملة تخصص ماجستير والباقي من حملة تخصص دكتوراه، أي أن معظم عينة الدراسة من حملة الدراسات العليا مما يطمئن الباحث لقدرتهم على تفهم اسئلة الاستبانة والاجابة عليها وتزويده بالمعلومات اللازمة وكذلك مؤشر على قدرة وكفاءة المبحوثين، ونلاحظ أيضاً أن 68.4% من العينة من حملة شهادة محاسبة قانوني معتمد من الأردن، و24.1% من العينة من حملة شهادة محاسب قانوني معتمد، أي أن معظم المبحوثين حاصلين على شهادات مهنية حيث تعد هذه الشهادات المدخل لكسب مهارات فنية وتطبيقية .

ونلاحظ أن 61.5% من العينة من أصحاب الخبرة (من 5- 10 سنوات)، و 18.2% من العينة نقل خبرتهم عن 5 سنوات، وهذا يعزز من قدرتهم على تعبئة الاستبانة بشكل موضوعي حيث ان الخبرة العملية تشكل دوراً أساسياً في تشكيل خلفية معلوماتية لدى العاملين .

#### تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة :

##### الفرضية 1:

H0: لا يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) على تخفيض التكاليف الصناعية في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان "

Ha: يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) على تخفيض التكاليف الصناعية في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان "

جدول (4) اختبار الفرضية 1					
الانحراف المعياري	المتوسط الكلي	نتيجة الفرضية العدمية	Sig t	t الجدولية	t المحسوبة
0.844	3.45	رفض	0.000	1.96	7.299

لقد تم استخدام اختبار One sample t-test ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (t المحسوبة = 7.299) أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (H0) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (H0) إذا كان القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05 فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) على تخفيض التكاليف الصناعية في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان ."

ويبين الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو كل فقرة من فقرات الفرضية الاولى :

جدول (5) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو كل فقرة من فقرات الفرضية الاولى			
مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
مرتفع	1.07480	4.0267	1. يتضمن نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) تخصيص التكاليف الصناعية على المنتجات والخدمات او اية مركز تكلفة التي سببت هذه الانشطة.
متوسط	1.28836	3.4920	2. يزود نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) الادارة بمعلومات صحيحة عن التكلفة من أجل تحسين قراراتها التشغيلية.
مرتفع	1.20380	3.7219	3. تخصيص التكاليف الصناعية في الشركات التي تطبق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) له تأثير كبير على احتساب التكلفة الكلية للمنتج.
متوسط	1.11366	3.2460	4. التكلفة الكلية للمنتجات في ظل نظام التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في الشركات ذات التكنولوجيا العالية والتكلفة الصناعية المرتفعة تكون اكثر دقة.
متوسط	.95084	3.5561	5. يأخذ نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في الاعتبار التنوع والتعقيدات في المنتجات ويستخدم عدد اكبر من مسببات التكلفة.
متوسط	1.02069	3.4278	6. يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) افضل من نظام محاسبة التكاليف التقليدي في تخفيض وتوزيع التكاليف على المنتجات لانه يعتمد على الموارد المستهلكة بالانشطة والمستخدم في الانشطة.
مرتفع	.73625	3.7059	7. العوامل التي تشجع المديرين لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) هي كمايلي 1- زيادة عدد الانشطة ذات الموارد المستخدمة العالية 2- زيادة نسبة التكاليف الصناعية 3- الرغبة في تخفيض التكلفة الصناعية.
متوسط	1.17570	3.1444	8. يركز نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على السلوك الحقيقي للتكاليف ويساعد الادارة في تخفيض التكلفة.



جدول (5) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو كل فقرة من فقرات الفرضية الاولى			
مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
متوسط	1.15587	3.1551	9. يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تخفيض التكلفة من خلال تخفيض مناسب للتكاليف الصناعية على مراكز التكلفة ومن ثم إيجاد عدد الأنشطة التي تستخدم من كل منتج.
متوسط	1.17863	3.3155	10. الذين ينتقدون نظام محاسبة التكاليف التقليدي يذكرون ان التكاليف الصناعية تخصص بطريقة غير صحيحة مما يؤدي الى قرارات ادارية ضعيفة بخصوص تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها.
متوسط	1.22224	3.1658	11. ان الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) هو منع تشوية التكلفة المعدة حسب النظام التقليدي ثم زيادة الملائمة والدقة في محاسبة التكاليف والادارة.
متوسط	.84436	3.4507	المتوسط العام

نلاحظ أن المتوسط العام البالغ 3.4507 يعكس مستوى متوسط من الموافقة لاستجابات افراد العينة على جميع فقرات الفرضية أعلاه وفقاً للمقياس التالي:

مستوى الموافقة	الفئة
ضعيف	1 - 2.33
متوسط	2.3 - 3.66
مرتفع	3.67 - 5

كما نلاحظ من الجدول رقم ( 3 ) أن الفقرة (1) والتي تنص : "يتضمن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) تخصيص التكاليف الصناعية على المنتجات والخدمات او اية مركز تكلفة التي سببت هذه الأنشطة : هي أكثر الفقرات موافقة بمتوسط حسابي يبلغ 4.027 بينما الفقرة (8) والتي تنص على : "يركز نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على السلوك الحقيقي للتكاليف ويساعد الادارة في تخفيض التكلفة" هي أقل الفقرات موافقة بمتوسط حسابي يبلغ 3.144. وهذه النتيجة تتفق مع دراسة ( يسمينة و اخرون ،2018 ) والتي توصلت الى ان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ساهم في تخفيض التكاليف للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة كما تتفق مع دراسة ( Yi Fei,et al.2017 ) والتي توصلت الى ان التطبيق الناجح لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يؤثر بشكل كبير على تخفيض التكاليف ، كما تتفق معكما تتفق مع دراسة ( Daasi,2014 ) والتي توصلت الى ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يوفر بيانات تساعد على قياس دقيق تكلفة الانتاج وبالتالي تخفيضه.اي ان هذه الدراسة تتفق مع الدراسات السابقة من حيث التأثير الايجابي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ( ABC ) على تخفيض تكاليف المنتجات او الخدمات المقدمة .

الفرضية 2:

H0: لا يوجد تأثير من تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات تسعير المنتجات في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان"  
 Ha: يوجد تأثير من تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات تسعير المنتجات في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان"

جدول (6) اختبار الفرضية 2					
الانحراف المعياري	المتوسط الكلي	نتيجة الفرضية العدمية	Sig t	t الجدولية	t المحسوبة
0.553	3.454	رفض	0.000	1.96	11.219

لقد تم استخدام اختبار One sample t-test ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (t) المحسوبة = 11.219 أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (H0) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (H0) إذا كان القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05 فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني يوجد تأثير من تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات تسعير المنتجات في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان".

ويبين الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو كل فقرة من فقرات الفرضية الثانية :

جدول (7) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو كل فقرة من فقرات الفرضية الثانية			
مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
متوسط	.97870	3.5561	1. نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) أداة قوية لتسعير المنتجات لأنه في ظل هذا النظام يوجد مسبب للتكلفة على مستوى الوحدة والمجموعة والمنتج والذي يساعد على تحديد تكلفة الوحدة من المنتج ثم السعر.
متوسط	1.08537	3.4064	2. يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على اعداد معلومات تقدم للإدارة العليا والتي يمكن استخدامها في تحديد اسعار منافسة.
متوسط	1.32324	3.1979	3. يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) افضل من نظام محاسبة التكاليف التقليدي في تزويد الإدارة بتكاليف دقيقة مما يساعد على تحديد الاسعار لمختلف المنتجات في الشركة وبالتالي تحقيق أكبر ربح .
متوسط	1.30983	3.4064	4. يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على زيادة الكفاءة في تخفيض التكلفة مما يؤدي الى تحسين قرارات تسعير المنتجات.

جدول (7) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو كل فقرة من فقرات الفرضية الثانية			
مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
متوسط	1.26547	3.1658	5. يستخدم نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة(ABC) اكثر من مسبب تكلفة مما يؤدي الى ربط هذه الانشطة المستخدمة مع تكلفة كل منتج ، ان استخدام هذه العملية تساعد الادارة على تحديد أسعار صحيحة.
متوسط	1.22417	3.4920	6. يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة(ABC) الادارة على اتخاذ قرارات استراتيجية مرتبطة بالتسعير وخطوط الانتاج والحصة في السوق.
متوسط	1.26658	3.1390	7. يوجه نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) الى افضل تقدير لتكاليف اوامر التشغيل والمشاريع مما يساعد الادارة على تقديم افضل الاسعار المنافسة في تقديم المناقصات.
متوسط	.98225	4.0909	8. نظام التسعير على اساس ( التكلفة + ) cost plus طريقة دقيقة اذا اعتمد هذا النظام في التسعير على نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC).
متوسط	1.21431	3.4492	9. الاسعار التي اعتمدت على نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة(ABC) هي اسعار منافسة لمختلف المنتجات.
متوسط	1.06577	3.6364	10. يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) الادارة في تحديد التكلفة الحقيقية لكل منتج وتجنب الزيادة في التكلفة او خفض في تكلفة المنتج مما يؤدي الى اتخاذ قرارات اقتصادية مربحة.
متوسط	.55341	3.4540	المتوسط العام

1. نلاحظ أن المتوسط العام البالغ 3.454 يعكس مستوى متوسط من الموافقة على الفرضية أعلاه، كما تبين أن الفقرة (8) والتي تنص على: " نظام التسعير على اساس ( التكلفة + ) cost plus طريقة دقيقة اذا اعتمد هذا النظام في التسعير على نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC)". هي أكثر الفقرات موافقة بمتوسط يبلغ 4.0909، والفقرة (7) والتي تنص على " يوجه نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) الى افضل تقدير لتكاليف اوامر التشغيل والمشاريع مما يساعد الادارة على تقديم افضل الاسعار المنافسة في تقديم المناقصات " هي أقل الفقرات موافقة بمتوسط يبلغ 3.139. وهذه النتيجة تتفق مع دراسة ( كمال والعاني ، 2016) والتي توصلت الى ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في الشركة عينة الدراسة يقدم بيانات اكثر دقة عن تكلفة الوحدة المنتجة من خلال استخدامه العديد من مسببات التكلفة واكثر من معدل تحميل مما يساعد الادارة في اتخاذ العديد من القرارات منها اعادة تسعير المنتجات ، كما تتفق مع دراسة ( Daasi,2014) والتي بينت أن تطبيق نظام A.B.C يوفر البيانات التي تساعد على تسعير المنتجات بفعالية وكفاءة وتحديد أي منها هو الأكثر ربحية كما تتفق مع دراسة (يوسف ، 2013) والتي توصلت الى وجود اثر لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة على القرارات الادارية في الشركات الصناعية الاردنية منها قرارات التسعير، اي انا هذه الدراسة تتفق مع الدراسات السابقة ان هناك تأثير ايجابي من تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط على قرارات تسعير المنتجات او الخدمات .

### الفرضية 3:

H0: لا يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

Ha: يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

الانحراف المعياري	المتوسط الكلي	نتيجة الفرضية العدمية	Sig t	t الجدولية	t المحسوبة
0.628	3.627	رفض	0.000	1.96	13.65

لقد تم استخدام اختبار One sample t-test ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (t المحسوبة = 13.65) أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (H0) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (H0) إذا كان القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05 فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

ويبين الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو كل فقرة من فقرات الفرضية الثالثة :

مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
متوسط	1.20203	3.5027	1. تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يساعد الإدارة في نقل الموارد من الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة الى الأنشطة التي لها قيمة مضافة.
مرتفع	1.12726	3.9412	2. يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) الإدارة في تحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة للتخلص منها مما يؤدي الى تخفيض التكلفة .
متوسط	1.26501	3.2353	3. يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) الإدارة لتحديد الأنشطة الرئيسية ،ومركز التكلفة كالمنتجات والعملاء ثم تحديد الربحية لكل مركز.

الجدول (9) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو كل فقرة من فقرات الفرضية الثالثة :			
مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
متوسط	1.22059	3.4064	4. ان تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يؤدي الى تحديد الأنشطة لكل منتج ثم احتساب التكلفة لكل نشاط وبعد ذلك التكلفة لكل منتج معتمداً على تكلفة المستهلك او المستخدم من هذه الأنشطة التي لها قيمة مضافة .
متوسط	1.17516	3.2086	5. يخصص نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) التكلفة على المنتجات بناءً على الأنشطة ذات القيمة المضافة الذي يستخدمها او يستهلكها المنتج.
مرتفع	.91481	4.0428	6. يتطلب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) تحديد الأنشطة التي انجزت لانتاج كل منتج على حده وتحديد مسببات التكلفة لقياسها.
مرتفع	1.10383	3.7326	7. يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على التخلص من عدم الكفاءة عن طريق التخلص من الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة.
مرتفع	.96013	3.9465	8. نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) اداة لادارة التكاليف الصناعية للأنشطة ذات القيمة المضافة ثم احتساب التكاليف الصحيحة للمنتجات في الشركات.
متوسط	.62815	3.6270	المتوسط العام

1. نلاحظ أن المتوسط العام البالغ 3.627 يعكس مستوى متوسط من الموافقة على الفرضية أعلاه، كما تبين أن الفقرة (6) والتي تنص على: " يتطلب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) تحديد الأنشطة التي انجزت لانتاج كل منتج على حده وتحديد مسببات التكلفة لقياسها" هي أعلى الفقرات موافقة بمتوسط حسابي 4.0428، والفقرة (5) والتي تنص على " يخصص نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) التكلفة على المنتجات بناءً على الأنشطة ذات القيمة المضافة الذي يستخدمها او يستهلكها المنتج هي أقل الفقرات موافقة بمتوسط حسابي يبلغ 3.2086. وهذه النتيجة تتوافق مع دراسة ( AL-Halabi & Shaqqour,2018) : والتي اظهرت نتائج الى ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية ادى الى زيادة القدرة التنافسية للشركات في الاسواق المختلفة ومكن هذه الشركات من التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للمنتجات ، كما تتفق مع دراسة ( Roy and Goodall,2005) : والتي بينت ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يوفر معلومات عن التكلفة اكثر دقة من نظم التكاليف التقليدية ويحدد الكفاءة في اداء الأنشطة من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ، وبالتالي فان هذه النتيجة تتفق مع الدراسات السابقة من حيث التأثير الايجابي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة في الشركات .

#### الفرضية 4:

H0: لا يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على التركيز على المنتجات الأكثر ربحية في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

Ha: يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على التركيز على المنتجات الأكثر ربحية في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

جدول (10) اختبار الفرضية 4					
الانحراف المعياري	المتوسط الكلي	نتيجة الفرضية العدمية	Sig t	t الجدولية	t المحسوبة
0.753	3.67	رفض	0.000	1.96	12.165

لقد تم استخدام اختبار One sample t-test ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (t) المحسوبة = 12.165 أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (H0) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (H0) إذا كان القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05 فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على التركيز على المنتجات الأكثر ربحية في الشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

ويبين الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو كل فقرة من فقرات الفرضية الرابعة :

جدول (11) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو كل فقرة من فقرات الفرضية الرابعة :			
مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
مرتفع	.87194	4.1176	1. استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يمكن ان يجعل القرارات التشغيلية ذات كفاءة عالية والمتعلقة بالتركيز على انتاج افضل، اي اختيار مزيج المنتجات الاكثر ربحية
متوسط	1.11508	3.6364	2. نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يساعد الادارة في احتساب التكلفة غير المباشرة للأنشطة وفهم الربحية لكل منتج على حده.
متوسط	1.34836	3.4439	3. العوامل التي تشجع المديرين على استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) هي كما يلي: 1- زيادة نسبة التكاليف الصناعية 2- زيادة عدد انواع المنتجات التي تتطلب اختيار مزيج الاكثر ربحية.
متوسط	1.36516	3.5241	4. تخصيص التكاليف الصناعية وفقاً للطريقة التقليدية في محاسبة التكاليف غير صحيح لانه يؤدي الى اتخاذ قرارات ضعيفة بخصوص اختيار مزيج الانتاج.

جدول (11) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو كل فقرة من فقرات الفرضية الرابعة :			
مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
مرتفع	.87569	4.0856	5. يأخذ نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) موضوع الانتاجية بالاعتبار عن طريق المقارنة بين ايراد المنتج والموارد المستخدمة (التكاليف الحقيقية ) الخاصة بهذا المنتج.
متوسط	1.33343	3.4866	6. يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) على اتخاذ قرارات استراتيجية مرتبطة بخطوط الانتاج والحصة في السوق.
مرتفع	1.14791	3.7273	7. يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) الشركة في تغيير مزيج الانتاج الاكثر ربحية بحيث تركز دائماً على المزيج الاكثر ربحية حسب تغييرات السوق.
متوسط	1.38365	3.3422	8. بناءً على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) فان التكاليف الصناعية وغير الصناعية سوف تخصص على المنتجات (مراكز التكلفة) ولكن على اساس السبب والتأثير، وهذا يجعل تكلفة المنتج اكثر دقة مما ينعكس على اختيار افضل مزيج للانتاج واكثر ربحية.
مرتفع	.75365	3.6705	المتوسط الحسابي

2. نلاحظ أن المتوسط العام البالغ 3.6705 يعكس مستوى مرتفع من الموافقة على الفرضية أعلاه، كما تبين أن الفقرة (1) والتي تنص على : " استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يمكن ان يجعل القرارات التشغيلية ذات كفاءة عالية والمتعلقة بالتركيز على انتاج افضل، اي اختيار مزيج المنتجات الاكثر ربحية " هي أكثر الفقرات موافقة بمتوسط حسابي يبلغ 4.1176، بينما الفقرة (8) والتي تنص على : " بناءً على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) فان التكاليف الصناعية وغير الصناعية سوف تخصص على المنتجات ( مراكز التكلفة) ولكن على اساس السبب والتأثير، وهذا يجعل تكلفة المنتج اكثر دقة مما ينعكس على اختيار افضل مزيج للانتاج واكثر ربحية " هي أقل الفقرات موافقة بمتوسط حسابي 3.3422. وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (البدر، 2017) والتي توصلت الى وجود اثر لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تعزيز الربحية في الشركة محل الدراسة وان اكثر انظمة محاسبة التكاليف تأثيرا على تعزيز الربحية هو نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، كما تتفق مع دراسة (النعامي، 2015) : والتي اظهرت ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يساهم في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الى تعظيم الربحية واستخدام هذا النظام يساعد المتشفيات على تحديد اسعار الخدمات العلاجية بشكل افضل. أي ان هذه النتيجة تتفق مع الدراسات السابقة من حيث التأثير الايجابي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على التركيز على المنتجات او الخدمات الاكثر ربحية في الشركات .

## النتائج والتوصيات :

### النتائج :

1. إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة له يؤدي الى تخفيض التكاليف الصناعية في الشركات الاردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان .
2. إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة له تأثير ايجابي على قرارات تسعير المنتجات في الشركات الاردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان من خلال قدرت هذا النظام على مساعدة الادارة في تحديد الكلفة الحقيقية لكل منتج وتجنب الزيادة في التكلفة أو تخفيض في تكلفة المنتج مما يؤدي الى اتخاذ قرارات اقتصادية مربحة.
3. ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي الى تحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة في الشركات الاردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان بناءً على قدرة النظام على تحديد التي أنجزت لانتاج كل منتج على حدى وتحديد مسببات التكلفة لقياسها وكذلك من خلال قدرة هذا النظام على مساعدة الادارة في نقل الموارد من الأنشطة التي ليس لها قيمة الى الأنشطة التي لها قيمة مضافة .
4. ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يؤدي الى التركيز على المنتجات الاكثر ربحية في الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان .

### التوصيات :

1. ضرورة الاهتمام والتوسع في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية لما أظهرته نتائج الدراسة من التأثير الايجابي لتطبيق هذا النظام على القرارات الادارية منها : ( تخفيض التكاليف الصناعية للمنتج ، قرارات تسعير المنتجات ، تحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة في الشركات والتركيز على المنتجات الاكثر ربحية).
2. ضرورة تبني الهيئات المنظمة لهذا القطاع نشر الوعي وعقد ورشات عمل لمتخذي القرارات فيما يتعلق بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من حيث المفهوم والمزايا ومتطلبات التطبيق وعقد دورات تدريبية متخصصة من خلال الاكاديميين والخبراء ونقل تجارب الشركات المطبقة للنظام فعليا.
3. توصي الباحثة بالاستمرار بمزيد من اجراء الدراسات حول تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصناعي بالتركيز على محاور وقرارات اضافية وكذلك اجراء دراسات حول تطبيق النظام في كل حقل صناعي على حدى للوصول الى نتائج اكثر تفصيلية .



## المصادر والمراجع :

### أولاً: المراجع العربية:

- ابراهيم، رائد .(2017) : " تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ( ABC ) في شركات صناعة الادوية -دراسة حالة في شركة التقدم للصناعات الدوائية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط ، الاردن.
- ابو نصار ، محمد .( 2010 ) : " محاسبة التكاليف " ، دار وائل للنشر ، عمان الاردن ، ص 192-193.
- البدر، اسماعيل محمد.(2017):" اثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ( ABC ) في تعزيز ربحية شركات الأغذية الاردنية - دراسة حالة على شركة حلويات العنبتاوي "، رسالة ماجستير ،جامعة الشرق الاوسط ، الاردن.
- بدران ، عبيد .(2014):"اثر التكلفة المستهدفة على تعظيم الارباح في الشركات الصناعية "، رسالة ماجستير ، جامعة عمان العربية ، الاردن.
- جودة ، محمد احمد .(2018) : " اثر تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت على قياس التكاليف وتسعير المنتجات في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية ، رسالة ماجستير ، جامعة الاسراء الخاصة ، الاردن.
- حلفاوية، احمد عبدالناصر.(2015) : " امكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في الشركات الصناعية الدوائية المساهمة العامة الاردنية ، رسالة ماجستير ، جامعة جرش ، الاردن.
- سرور ، منال جبار ، علي ،ميعاد حميد .( 2017 ) : " التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف المعيارية المرنة ودوره في ادارة موارد الأنشطة -مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 53.
- سلوى .عبدالنور ، الحسن .منصور .(2016) : " نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الاداء الاداري في المنشآت الصناعية السودانية - رسالة دكتوراه - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .
- كمال . احمد يوسف ،العاني .لبنى هاشم .(2016) : " اثر نظام التكاليف على اساس الأنشطة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة -" مجلة سر من رأى - جامعة سامراء ، المجلد 12، الاصدار 46 ، ص 299-334.
- المنادحة ، يزن .(2016) : " نظام التكلفة على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت واثرها على تحسين القدرة التنافسية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان ، رسالة ماجستير ، جامعة عمان العربية ، الاردن.
- النعامي ،علي (2015) : " اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تعظيم الربحية " - مجلة جامعة فلسطين للابحاث والدراسات ، 2، 8، ص 191-237.
- يوسف ، عمار علي .( 2013 ) : " أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ( ABC ) على القرارات الادارية في الشركات الصناعية الاردنية " ، رسالة ماجستير ، الجامعة الهاشمية ، الاردن.
- يسمينة ، سالم ، بالمهدي رندة، حمزة ، زهر باجي .(2018) : " مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف - دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي - الجزائر ، Global Journal of economics and Business ,vol5,No,3,P447-465.
- يوسف ، عودة .( 2014 ) : " اهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الادارية - دراسة حالة " ، مجلة جامعة بابل ، المجلد 22 ، العدد 4، ص 97.

## المراجع باللغة الاجنبية :

- AL-halabi,N.B and Shaqqour,O.F(2018) : " The effect of acitivity –based costing (ABC) on managing the efficiency of performance in Jordan manufacturing corporations on analytical study " accounting and finance research,7 ,1 p.262.
- ALdogan M., David A., & Kocakulah C. (2014). The excellence of activity Based costing in cost calculation – case study of a private hospital in Turkey ,Journal of health care finance.
- Daasi. Katrib , The efficiency of using activity based costing system in cost management and performance enhancement and its development of Jordanian business organizations, Interdisciplinary Journal of contemporary Research in business ,vol.5,No 9, 2014.
- Garrison R., Noreen, E.,Brewer, Managerial Accounting , 14thed, McGraw-Hill / Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., 1221 Avenue of the Americas, New York , 2012.
- Horngren C., Datar T., Strikant M. & Foster G. (2011). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 14th ed, Englewood Cliffs, Prentice-Hall.
- Lambert, D., & Whitworth, J. (1996, May). "How ABC can help service organizations", CMA Magazine, Vol. 70, Issue 4.
- Lue .et al,(2017):" Competitive price strategy with activity –based costing "- Procedia CIRP,63,1,p.14-20.
- Roy A, Goodall K ,& Scott G.(2005) : Acase for using activity Based costing as normative model in university housing " ,Jornal of college and university student housing ,vol.33,No.2,p.p 14-17.
- Yi Fei, Zhang . Nazmi ,Mohammad .Ruhana, Che.(2017) : "Investigating the empirical effect of ABC stages on the performance of companies" – Iranian Journal of management studies ,Vol.10,No.1,PP.175-205.
- Zaman M:" The Impact of activity Based costing on firm performance – the Australian experience" , International Review of Business Research ,Vol.5,No.4,P.P200-208.

المواقع الالكترونية:

www.ase.com.jo

http//alghad.com