

## مدى توافر متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) في الشركات الفلسطينية

إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد

المشرفين

أ.د/ صفاء محمد عبدالدايم د/ حسين محمد سليمان

### الملخص:

هدف البحث إلى التعرف على مدى توافر متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية واستخدم الباحث قائمة الاستقصاء كأداة للدراسة وزعت (٩١) استبانة وتم استرداد ما نسبته (٩٠.١١%) من الاستبانات الموزعة، واستخدم الباحث برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) لتحليل بيانات الاستبانات، وتم التوصل إلى عدة نتائج من أهمها أن هناك اهتمام من الإدارة العليا في الشركات الفلسطينية بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC). كما تتوافر الموارد البشرية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في الشركات الفلسطينية. وأيضاً تتوافر البنى التحتية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في الشركات الفلسطينية. وخرج البحث بتوصيات من أهمها ضرورة اهتمام الشركات الفلسطينية بنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) لما يحققه من خفض للتكاليف، والاهتمام بنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) كنظام معلومات يساعد في عملية اتخاذ القرارات في جميع المستويات الادارية، كذلك الاعتناء بعمليات تطوير الأقسام المحاسبية المختلفة و الموارد البشرية من خلال عقد الدورات التدريبية في مجال أنظمة التكاليف عامة ونظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) بشكل خاص، كما ينبغي للشركات اتخاذ خطوات تصحيحية هيكلية

تتناسب وتبني الأنظمة الحديثة ومنها نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC).

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء

### **Abstract**

This research aims to provide a theoretical presentation for the availability of the requirements to apply Performance Focused Activity Based Costing System (PFABC) in Palestinian Industrial Companies. *The researcher used the survey list as a study tool. (91) questionnaires were distributed and (90.11%) of the distributed questionnaires were retrieved.* The researcher used the Statistical Analysis Program (SPSS) to analyze the data of the questionnaires.

### ***The most important findings of the study:***

- 1- *There is a clear interest from senior management in Palestinian companies to apply Performance Focused Activity Based Costing System (PFABC).*
- 2- *Human resources are available to apply Performance Focused Activity Based Costing System (PFABC) in Palestinian companies.*
- 3- *Infrastructure is available to apply Performance Focused Activity Based Costing System (PFABC) in Palestinian companies.*

### **The most important recommendations of the study:**

- 1- *Palestinian companies should pay attention to the Performance Focused Activity Based Costing System (PFABC) because it reduces costs.*

- 2- *Palestinian companies should pay attention to the Performance Focused Activity Based Costing System (PFABC) as an information system that helps in the decision-making process at all administrative levels.*
- 3- *Palestinian companies should pay attention to the processes of developing the various accounting departments and human resources by holding training courses in the field of cost systems in general and Performance Focused Activity Based Costing System (PFABC) in particular.*
- 4- *Palestinian companies must take structural corrective decisions and steps to adopt modern systems, including Performance Focused Activity Based Costing System (PFABC).*

Keywords: Performance Focused Activity Based Costing System  
المقدمة:

إن محاسبة التكاليف واكبت التطورات التي حدثت في مجال الأعمال وأظهرت مرونة في تبني النظم المختلفة التي تعالج التكاليف غير المباشرة والتي ساعدت الإدارة العليا في تحقيق الكثير من التميز، ولقد ظهرت في السنوات الأخيرة بعض تلك النظم منها نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) والجيل الثاني له والذي يعرف بنظام التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC).

إن الصعوبات التي واجهت نظامي (ABC . TDABC) أدت إلى قيام (Namazi) عام ٢٠٠٩ بتقديم نظام جديد يعتبر هو الجيل الثالث لنظام (ABC) يسمى نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (Performance Focused Activity Based Costing System) ويرمز له بالرمز (PFABC) ويعمل هذا النظام على قياس التكلفة بشكل دقيق وتقييم الأداء والرقابة مما يعطي للإدارة

المرونة الكافية لغرض اتخاذ القرارات المالية والإدارية السليمة (مجيد هاتف وسيف الدين عبد، ٢٠١٨: ٣).

### أولاً: الإطار العام للبحث

#### مشكلة البحث:

إن ظهور الجيل الثالث المسمى بنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) مرتبط بمعالجة القصور الذي ظهر في تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC)، فجاءت مشكلة البحث في السؤال الرئيس التالي: ما مدى توافر متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) في الشركات الفلسطينية؟ ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

- ١- هل يوجد إدراك للإدارة العليا للشركة بأهمية تطبيق نظام التكاليف (PFABC)؟
- ٢- هل تتوافر الموارد البشرية اللازمة في الشركة لتطبيق نظام التكاليف (PFABC)؟
- ٣- هل تتوافر البنى التحتية في الشركة اللازمة لتطبيق نظام التكاليف (PFABC)؟

#### أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بشكل رئيس إلى تحديد مدى توافر متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) في الشركات الفلسطينية. ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

- ١- معرفة مدى إدراك الإدارة العليا للشركة بأهمية تطبيق نظام التكاليف (PFABC).
- ٢- بيان مدى توافر الموارد البشرية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف (PFABC).
- ٣- التعرف على مدى توافر البنى التحتية في الشركة لتطبيق نظام التكاليف (PFABC).

**أهمية البحث:** يستمد البحث أهميته النظرية من الدور الذي تلعبه الشركات في فلسطين في نجاح وتطور الاقتصاد الفلسطيني ككل، كما تكمن أهمية البحث في تناوله لأحد الموضوعات ذات الأهمية في الوقت الحالي وهو نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) حيث يعتبر أحد الزوايا الرئيسية لتخصيص

التكاليف غير المباشرة، وتعد مخرجات هذا البحث مهمة للباحثين والمهتمين بهذا المجال بشكل عام، وللشركات الفلسطينية بشكل خاص، مما يساعدها على مواجهة حدة التنافس، كما يساعد على تقديم فهم عن أثر خصائص الشركات على تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء.

### منهج البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يحاول وصف العلاقة بين توافر متطلبات التطبيق وبين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) حيث يصف هذا المنهج الظاهرة أو المشكلة و يفسر ويحلل ويربط بين مدلولاتها للوصول إلى الاستنتاجات التي تسهم في فهم الواقع المتعلق بموضوع البحث وتطويره، وقد استخدم الباحث المصادر الثانوية: وهي لمعالجة الإطار النظري للبحث والتي تتمثل في الكتب العلمية والمراجع العربية والأجنبية بالإضافة إلى الدوريات والرسائل العلمية ذات العلاقة بموضوع البحث ومواقع الانترنت المختلفة، كذلك المصادر الأولية لمعالجة الإطار العملي للبحث وتتمثل في الاستبانة لجمع البيانات الأولية وهي أداة رئيسة للبحث، والتي تم إعدادها خصيصاً لهذا الغرض وستوزع على الشركات، ولأغراض التحليل ولتحقيق أهداف البحث تم استخدام البرنامج الإحصائي ( statistical package for social sciences-spss) وهو برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

### فروض البحث:

بناءً على ما تناولته مقدمة ومشكلة البحث يمكن تقريب مشكلة البحث للواقع بصياغة الفروض طبقاً للمتغيرات بالفرض الرئيس التالي الآتي: تتوافر متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) في الشركات الفلسطينية. ويندرج تحت هذا الفرض الفروض الفرعية الآتية:

- 1- يوجد إدراك للإدارة العليا للشركة بأهمية تطبيق نظام التكاليف (PFABC).
- 2- تتوافر الموارد البشرية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف (PFABC) في الشركة.
- 3- تتوافر البنى التحتية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف (PFABC) في الشركة.

## خطة البحث:

تم استعراض البحث في عدة تقسيمات وهي:

أولاً: الإطار العام للبحث.

ثانياً: الدراسات السابقة في مجال البحث.

ثالثاً: الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC).

رابعاً: الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات.

خامساً: نتائج البحث وتوصياته.

### ثانياً: الدراسات السابقة في مجال البحث

#### ١- دراسة (رشا الفقي، ٢٠٢٠)

تناولت الدراسة استخدام التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الاستراتيجية في ترشيد القرارات. وكان من أهم أهداف الدراسة تحليل العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل والمراجعة الاستراتيجية، ووضع إطار متكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل من أجل تحسين جودة المعلومات التكاليفية. ومن أهم نتائج الدراسة أن نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) يحقق تكوين منظومة تكاليفية لقياس التكاليف والرقابة عليها، ويوجد أثر للمعلومات التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) على تدعيم دور المراجعة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية.

#### ٢- دراسة (Mohammad Namazi and Hosseini Z, 2020)

تناولت الدراسة التحقيق في التركيبات المحتملة الفعالة لتنفيذ نظام التكاليف (PFABC): الفجوة بين النظرية والتطبيق، وكان من أهم أهداف الدراسة بيان الآليات التي يجب اختيارها لتنفيذ الناجح لأنظمة تقدير التكاليف وبيان الأسباب لوجود الفجوة بين النظرية والتطبيق في أنظمة تقدير التكاليف و بيان تأثير العوامل التنظيمية والتكنولوجية والبيئية

والعوامل الأخرى المتعلقة بنظام (PFABC). أما أهم نتائج الدراسة فهي أن هناك أثر إيجابي بين عوامل (التنظيم، التكنولوجيا، البيئة، التكلفة) على تنفيذ نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)، كما لم تكن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين (الرغبة في التوفير، وتكامل النظام ووقت التنفيذ للنظام) وبين تنفيذ نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC).

### ٣- دراسة (عبد الرضا محسني وروح اله وفايي پور، ٢٠١٩):

تناولت الدراسة تحديد أولويات العوامل التي تؤثر على الجيل الثالث من تكلفة الأنشطة المرتكزة على الأداء (PFABC) دراسة حالة: مستشفى شيراز نمازي، حيث هدفت إلى تحديد وتحليل العوامل الكمية التي تؤثر على الجيل الثالث ويعرف بنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC). وكان من أهم نتائج الدراسة أن المؤشر الاقتصادي له أكبر تأثير على نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) وأن المؤشر التنظيمي له أقل تأثير على تقنية التكلفة المستندة إلى النشاط من الجيل الثالث على أساس النشاط (PFABC).

### ٤- دراسة (دعاء أحمد، ٢٠١٩)

تناولت الدراسة مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PFABC) بالشركات الصناعية المصرية وفاعلية أثره في زيادة كفاءة تحليل الانحرافات، وهدفت إلى التعرف على مدى تطبيق الشركات المصرية لنظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PFABC)، والتعرف على أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في زيادة كفاءة تحليل الانحرافات. وكان من أهم نتائج الدراسة وجود درجة متوسطة في تطبيق وفعالية نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في الشركات المصرية.

### ٥- دراسة (مجيد هاتف وسيف الدين عبد، ٢٠١٨)

اهتمت بقياس التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء لتحسين الربحية (دراسة تطبيقية)، حيث هدفت إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) بصورة عملية في أحد مصانع الشركة العامة للصناعات

المطاطية والإطارات وهو مصنع ديوانية، واعتماد نموذج (Namazi 2009) المتكون من تسعة خطوات لتطبيق النظام عملياً والوصول إلى نتائج التطبيق. ومن أهم نتائج الدراسة أن المصنع يعاني من عدة مشاكل منها الترهل في عدد العاملين وعدم استخدام التقنيات الحديثة في تصنيع الإطارات، وكان هناك استنتاجات أخرى تتعلق بنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) منها: إمكانية احتساب انحراف السعر وانحراف الكمية والإنتاجية (الكفاءة والفعالية) لكل نشاط بشكل منفصل، إمكانية معالجة ذلك الانحراف، وانخفاض تكلفة التصنيع للإطارات الواحد مما يؤدي إلى تخفيض سعر البيع وبالتالي ارتفاع المبيعات وزيادة الربحية.

#### ٦- دراسة (Diego Patiño, et.al, 2017)

تناولت الدراسة قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: نظام ال (ABC) حالة دراسية، حيث هدفت إلى البحث في أسباب البحث عن بدائل مكتملة لـ (ABC) مثل (TDABC) و (PFABC)، وتقديم المبررات لظهور أو تراجع أي من الأجيال الثلاث لنظام الـ (ABC)، وكذلك إبراز الدور الريادي لمحاسبة التكاليف في استجابتها لمتطلبات المجتمع والبيئة وبشكل متباين. وكان من أهم نتائج الدراسة أن الجيل الأول لنظام (ABC) ونظراً لطول فترة تبنية في الوحدات التي اعتمده كنظام تكاليف أظهر على السطح العديد من المشاكل المرافقة للتطبيق، جعلت من المرغوب إجراء التعديلات عليه ليتلاءم ومتطلبات عصر التكنولوجيا وأن ظهور الجيل الثالث المسمى نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) يعد دليل اثبات على أن محاسبة التكاليف متوافقة مع البيئة مستجيبة بأدواتها ونماذجها وأنظمتها في إيجاد البديل المتكامل الذي يتميز بالإحكام والدقة المنشودة.

#### ٧- دراسة (دينا كريمة، ٢٠١٥)

قدم البحث إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والتكلفة على أساس النشاط المركز على الأداء في بيئة الأعمال المعاصرة: دراسة ميدانية، وكان من أهم نتائجها أن المدخل التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة لا يتوافق مع متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، و أكدت أن عصر الوقت في نظام (TDABC)



لا يصلح الاعتماد عليه فقط في حالة المنشآت الحديثة، كما يعتبر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) فعال في الرقابة وتقييم الأداء.

#### ٨- دراسة (Dina Al Sanafawy, 2013)

تناولت الدراسة تحسين قياس الأداء باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت/نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء: منهج النموذج المتعدد (دراسة حالة). وهدفت إلى تقديم نموذج تكاملي بين نظامي (TDABC) و(PFABC)، وإيجاد مقاييس أداء تدعم وتحسن القرارات التشغيلية. وتوصلت الدراسة إلى إمكانية استخدام المعلومات المشتقة من نظامي (TDABC) و(PFABC) في تحسين قياس الأداء، وأن التكامل بين النظامين يوفر مقاييس الأداء التي تدعم القرارات التشغيلية وهناك عدة مقاييس نتجت عن التكامل بين النظامين وهي: انحراف سعر الموارد المرنة، انحراف كمية الموارد المرنة، انحراف كفاءة الموارد المرنة، انحراف فعالية الموارد المرنة، انحراف موازنة الموارد الإلزامية، انحراف الطاقة الإنتاجية للموارد الإلزامية.

#### ٩- دراسة (محمد خطاب، ٢٠١٣)

تناولت تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء: دراسة حالة، وهدفت إلى وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) و نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) من أجل تحسين جودة المعلومات التكاليفية لخدمة الأغراض الإدارية المتعددة، ومعرفة العلاقات التبادلية بين نظام (TDABC) وبين (PFABC). وكان من أهم نتائج الدراسة أن ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) نتيجة القصور في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، كما أنه عالج بطريقة أفضل مشكلة عدم تجانس الأنشطة.

#### ١٠- دراسة (Ashford Chea, 2011)

تناول نظام التكاليف على أساس النشاط في قطاع الخدمات: نهج استراتيجي لتعزيز اتخاذ القرارات الإدارية والقدرة التنافسية، وهدفت إلى توضيح للتطور التاريخي للتكاليف

مدى توافر متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) ...

أ/ إبراهيم محمد سليمان الشيخ محمد

القائمة على النشاط (ABC) في الولايات المتحدة الأمريكية، وعرض نجاح شركات الخدمات في مجال تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، وتحديد الآثار الإدارية لتنفيذ وتطبيق نظام (ABC) في قطاع الخدمات. وكان من أهم نتائج الدراسة أنه لمعالجة قصور (ABC) في قطاع الخدمات، يتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) لتوفير نظام معلومات متكامل يمكن استخدامه في مراقبة الأداء وحل المشاكل التقليدية المرتبطة بنظام (ABC)، كما يستند نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) على عدة خطوات لتطبيقه أهمها: تحديد الأنشطة الرئيسية، تحديد الموارد الفعلية المستخدمة لكل نشاط، تحديد المعدل الفعلي لكل نشاط مورد، تحديد تكلفة كل نشاط..

**ما يميز الدراسة:**

على الرغم من تعدد الدراسات التي تناولت موضوع نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)، إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي تعرضت لمدى توافر متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في الشركات الفلسطينية.

**ثالثاً: الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء**

### **(PFABC)**

يعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) هو الجيل الثالث من مراحل تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وقام بتطويره الباحث Mohammad Namazi سنة (٢٠٠٩)، ويهدف إلى تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد من خلال المقارنة بين ما هو معياري وفعلي من خلال تسعة خطوات قام بوضعها لتطبيق النظام، ويحاول الباحث في هذا المبحث التعرض لمفاهيم نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC).

## ١- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC):

عرف بأنه بأنه نظام تكاليفي يتميز بدقة احتساب تكاليف الوحدة المنتجة وتوفير المعلومات الدقيقة اللازمة للإدارة لأغراض الرقابة وقياس وإدارة الأداء وتحسين العديد من القرارات (لبنى نعمان، ٢٠١٧: ٦٨).

ويعرف بأنه نظام أساسي يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف المنتج، والمعلومات اللازمة للرقابة وتقييم الأداء، فتساعد المعلومات التي يوفرها في عمليات التطوير والتحسين المستمر ومن ثم تحقيق التميز المؤسسي للمنشأة (ليث حسون، ٢٠١٨: ٢٩).

ويعرف نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) بأنه نظام يدمج ميزات كل من نظام (ABC) ونظام (TDABC) ويعمل على تلافي أوجه القصور في كلا النظامين وخصوصاً في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات او الخدمات ويوفر المؤشرات اللازمة عن الطاقة الإنتاجية المستغلة وغير المستغلة لكل نشاط، (مقداد نوري وعامر حسون، ٢٠٢٠: ١٢٩).

من خلال التعريفات السابقة يمكن إجمال أهم العناصر المكونة لتلك التعريفات كما يلي:

- هو أداة رقابة وتقييم أداء.
- توفير المعلومات الدقيقة اللازمة للإدارة لأغراض الرقابة.
- أداة قوية للتخطيط وتقييم الأداء.
- يعمل على التعرف على الانحرافات الهامة مثل انحراف الكفاءة والفعالية.
- دقته في تحديد تكلفة المنتجات وقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة.
- مفيد في عمليات التطوير والتحسين المستمر ومن ثم تحقيق التميز المؤسسي للمنشأة.

## ٢- مميزات تطبيق نظام التكاليف (PFABC):

هناك عدة مزايا لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) (Mohammad Namazi, 2009: 36):

- المرونة التي يتمتع بها نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) من خلال أهمية الربط بين الموارد والأنشطة وبالتالي استخدام مسببات

- موارد في شكل كمي مثل الكيلو جرامات أو تكلفة المواد أو أي أساس آخر بدلاً من الوقت أو الوقت إذا كان هو المسبب الأنسب لبعض الموارد.
- أنه يقوم على البيانات الفعلية التي تتولد من النظام المحاسبي للمنشأة، وبالتالي تصبح هذه البيانات حيادية وموضوعية ومؤيدة بالمستندات.
- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) يستخدم تكلفة وقت أقل لتجميع المعلومات الملائمة عن نوع وتكلفة الموارد المطلوبة نتيجة توافرها في نظام المعلومات المحاسبية والمعلومات المجمع من العاملين بالمنشأة.
- يمكن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) من مساعدة المنشآت من تحقيق التميز المؤسسي من خلال تسهيل عقد المقارنات بين مراكزه الفرعية، وتحديد المراكز التي تحقق أعلى الأرباح وأقل الانحرافات لتكون مراكز قائمة ومرشدة في أداء بقية المراكز (ليث حسون، ٢٠١٨: ١).
- إيجاد فهم أفضل لربحية العملاء والخدمات. بالإضافة إلى ذلك سيحدد كفاءة وفعالية إدارات الفروع للمنشأة (Ali Moghri. et. al. 2017: 119)

### ٣- خطوات تطبيق نظام التكاليف (PFABC):

وهي خطوات عملية لتحديد التكاليف وهذه الخطوات هي ( Mohammad Namazi, 2009: 36):

**الخطوة الأولى:** تحديد الأنشطة الرئيسة *Identifying Major Activities* تعتبر هذه الخطوة مشابهة للخطوة الأولى في نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) التقليدي (الجيل الأول) وتكون هذه الخطوة مطلوبة ومهمة لتحديد طبيعة وسلوك تكاليف كل نشاط عن الأنشطة الأخرى.

**الخطوة الثانية:** تحديد الموارد الفعلية اللازمة لكل نشاط *Determining Actual Resources Used for Each Activity*

في هذه الخطوة يتم تحديد سلوك الموارد الفعلية، وهناك تشابه بين الجيل الأول والثاني مع هذه الخطوة، حيث يحدد المورد الفعلي من خلال العاملين الذين يقومون بأداء نشاط معين وهم الذين يقومون بتحديد نوع وكمية المورد المستخدم فعلاً بالنسبة

لكل نشاط من خلال سلوكه ونظم معلومات الوحدة الاقتصادية وبالتحديد نظم المعلومات المحاسبية.

### الخطوة الثالثة: تحديد معدل تحميل فعلي لكل نشاط Determining Actual Rate of Each Resource Activity

يتم تحديد المعدلات الفعلية للتكاليف بشكل منفصل لكل نشاط من الأنشطة من خلال الاعتماد بشكل أساس على نظم المعلومات الموجودة وبيانات الموارد الفعلية المستخدمة وسلوكها (Fatemeh Kowsari; 2013: 2506).

**الخطوة الرابعة:** تحديد تكاليف كل نشاط Cost Determination of Each Activity يحدد نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) تكلفة كل نشاط بناءً على درجة سلوك تكاليف المورد، فعندما يكون المورد مرناً فإنه ذات تكلفة متغيرة والتكلفة تتحدد من خلال العلاقة التالية:

التكلفة الفعلية للنشاط = كمية الموارد الفعلية المطلوبة للنشاط × السعر الفعلي للمورد المطلوبة للنشاط.

### الخطوة الخامسة: حساب المعدل المعياري للنشاط Calculating Activity's Standard Rate

هذه الخطوة لا توجد في نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) بصورته التقليدية وكذلك لا توجد في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، إلا أنها تمثل الخطوة الرئيسية في نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)، ففي هذه الخطوة يجب تقدير معدل معياري لكل نشاط والذي يعتمد على عدة وسائل وأساليب مختلفة مثل: أساليب قياس العمل، وميكانيكية السوق، والمقاييس المرجعية الداخلية والخارجية، والأساليب الإحصائية، ونماذج السلاسل الزمنية.

**الخطوة السادسة:** حساب انحراف السعر Calculating Price Variance لا توجد هذه الخطوة في نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) بصورته التقليدية ولا في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، ولإنجاز تلك الخطوة يتم حساب انحراف السعر للموارد من خلال ضرب الموارد الفعلية

المستخدمة في النشاط في السعر المعياري للمستهلك من الموارد ثم يطرح من نتيجة الضرب التكلفة الفعلية للنشاط.

### الخطوة السابعة: حساب تكاليف الأنشطة المطبقة Calculating the Costs of Applied Activities

وهي مشابهة إلى حد ما لما في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) إلا أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) يدرس بوضوح سلوك الموارد المستهلكة الذي يقسم الموارد إلى: موارد مرنة وموارد ملزمة. فالمهمة الأولى تتمثل في تحديد الكمية المعيارية للمستهلك من الموارد لأداء النشاط، وهذه الكمية المعيارية يجب أن تحدد بدقة لأنها ستستخدم كمقاييس مرجعية وكذلك للمقارنة مع الكمية الفعلية المستخدمة من الموارد، ويتم تبني مقاييس العمل أو الأساليب الإحصائية مثل تحليل الانحدار لحساب تلك الكمية المعيارية للمستهلك من الموارد، فالتكلفة المرنة والملزمة لموارد الطاقة المحملة تحسب بالعلاقات التالية:

التكلفة المرنة لموارد الطاقة المحملة = (الكمية المعيارية للموارد المطلوبة لإنتاج الوحدة × كمية العمل أو الإنتاج الفعلي) × السعر المعياري للموارد المرنة.  
التكلفة الملزمة للموارد المحملة = (الكمية المعيارية للموارد المطلوبة لإنتاج الوحدة × كمية العمل أو الإنتاج الفعلي) × السعر المعياري للموارد الملزمة.

الخطوة الثامنة: حساب انحراف الكمية  
Calculating the Quantity Variance  
يوضح انحراف الكمية ما إذا كان مدير الإنتاج قد استخدم أكثر من الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي لمنتج أو خدمة معينة، وهذا الانحراف يقيس أداء مديري الإنتاج حيث يتحدد انحراف كمية النشاط للموارد المرنة من خلال ضرب كمية الموارد الفعلية المطلوبة للنشاط في السعر المعياري المقدر للمستهلك من الموارد ثم يطرح من نتيجة الضرب التكلفة المحملة للنشاط، أما انحراف كمية النشاط للموارد الملزمة يحسب بطرح التكاليف المحملة من التكاليف الملزمة المخطط بالموازنة.

### الخطوة التاسعة: حساب الإنتاجية لكل نشاط Calculating the Productivity of Each Activity

معظم المعلومات المفيدة لتقييم أداء الإدارة ترتبط بمحددات إنتاجية الأنشطة، وهذه المعلومات الجوهرية لا تتوفر في كل من نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) بصورته التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، أما في نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) تعتبر المعلومات المرتبطة بمحددات إنتاجية الأنشطة جزء حيوي من هذا النظام، حيث أن الإنتاجية = الكفاءة + الفعالية.

#### رابعاً: الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

##### مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات العاملة في قطاع غزة، ويبلغ عدد تلك الشركات (١٣) شركة وهي مجتمع الدراسة وتم اعتمادها جميعاً كعينة. وذلك بسبب صغر حجم المجتمع، حيث تم توزيع (٩١) استبانة على مجتمع البحث وقد تم استرداد (٨٢) استبانة بنسبة (٩٠.١١%).

##### أداة البحث:

تتكون استبانة الدراسة من ثلاث أقسام رئيسية: القسم الأول: وهو عبارة عن المتغيرات الديموغرافية عن المستجيبين (الشكل القانوني للشركة، مدة إدراج في السوق، الأسلوب الإداري المتبع في الشركة، القسم الثاني: وهو عبارة عن متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)، ويتكون من (٣٠) فقرة، موزع على (٣) مجالات.

##### الإجابة عن أسئلة البحث واختبار فرضيات البحث:

نتائج تحليل الفقرات المتعلقة بمتطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء "

فيما يلي عرض لنتائج التحليل الإحصائي الخاص بالمتغير المستقل متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، حيث تم حساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي لكل مجال من مجالات المتغير، ومن ثم حساب المتوسط الحسابي العام، والانحراف المعياري، والوزن النسبي للدرجة

مدى توافر متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) ...

أ/ إبراهيم محمد سليمان الشيخ محمد

الكلية للمتغير، واختبار (One Sample T test)، لمقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة (3)، حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة أكبر من الوسط الفرضي (3)، وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي في الشركة محل الدراسة وفيما يلي توضيح ذلك.

١- نتائج تحليل الفقرات المتعلقة بالمجال الأول "مدى اهتمام الإدارة العليا بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)"  
فيما يلي عرض لأهم نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المجال الأول "اهتمام الإدارة العليا" الذي يندرج تحت المحور الثاني "تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء" لإجابات الباحثين العاملين في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين محل الدراسة، ويتكون المجال من (٩) فقرات، والنتائج موضحة في الجدول التالي.

#### جدول رقم (١)

نتائج المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار (T) لكل فقرة من فقرات المجال الأول "اهتمام الإدارة العليا"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار (T)	قيمة (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
١.	تري إدارة الشركة أن أنظمة التكاليف الأخرى غير قادرة على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الضرورية.	4.01	0.69	80.24	13.21	.000	9	كبيرة
٢.	تهتم الشركة بالنظم الحديثة في مجال التكاليف.	4.20	0.64	83.90	16.99	.000	5	كبيرة
٣.	تقوم إدارة الشركة بالتعاقد مع الجهات العلمية والأكاديمية لتطوير أساليب المحاسبة لديها.	4.24	0.73	84.88	15.44	.000	4	كبيرة جداً
٤.	تتخذ الشركة كافة اجراءات خفض التكاليف.	4.37	0.75	87.32	16.59	.000	2	كبيرة جداً
٥.	تدعم وتساند الإدارة العليا تطبيق نظام (PFABC)	4.28	0.79	85.61	14.68	.000	3	كبيرة جداً



م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار (T)	قيمة (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
٦	تحمل إدارة الشركة على عاتقها توضيح أهداف تطبيق أي نظام جديد في الشركة.	4.05	0.83	80.98	11.44	.000	8	كبيرة
٧	تتوفر لدى إدارة الشركة معرفة جيدة عن أهمية تطبيق نظام (PFABC)	4.16	0.79	83.17	13.23	.000	6	كبيرة
٨	ترغب إدارة الشركة في إعادة حساب تكلفة المنتجات بشكل أدق.	4.38	0.71	87.56	17.48	.000	1	كبيرة جداً
٩	تهتم الشركة بالفصل بين التكاليف التي تصنف قيمة والتي لا تصنف قيمة.	4.06	0.74	81.22	12.93	.000	7	كبيرة
	الدرجة الكلية للمجال الأول اهتمام الإدارة العليا	4.19	0.55	83.88	19.62	.000		كبيرة جداً

من جدول (١) يمكن استخلاص ما يلي:

المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " ترغب إدارة الشركة في إعادة حساب تكلفة المنتجات بشكل أدق" يساوي (٤.٣٨ من الدرجة الكلية وهي ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (٨٧.٥٦%)، وقيمة الاختبار تساوي (١٧.٤٨)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠.٠٠٠). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)  $\leq$   $\alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (٣)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال، ويتوافق ذلك مع دراسة (مقداد نوري وعامر حسون، ٢٠٢٠) بأن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) أكثر تكاملاً من الأنظمة (ABC) و(TDABC) لأنه يحدد التكلفة الفعلية والمعيارية للأنشطة.

المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "تري إدارة الشركة أن أنظمة التكاليف الأخرى غير قادرة على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الضرورية" يساوي (٤.٠١) من الدرجة الكلية وهي ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (٨٠.٢٤%)، وقيمة الاختبار

تساوي (١٣.٢١)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠.000) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (٣)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحث حصول هذه الفقرة على موافقة كبيرة ولكنها أقل فقرة في هذا المجال وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال، وتؤكد دراسة (علي السيد وآخرون، ٢٠١٩) بأن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) يوفر معلومات لا يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط التقليدي أو الموجه بالوقت.

وبشكل عام قد بلغ المتوسط الحسابي للمجال الأول اهتمام الإدارة العليا (٤.١٩) من الدرجة الكلية وهي (٥)، وبوزن نسبي يساوي (٨٣.٨٨%)، وقيمة اختبار (ت) (١٩.٦٢)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠.000). لذلك يعتبر هذا المجال دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (٣)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال مما يدل على أن هناك اهتمام من الإدارة العليا بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC).

٢- نتائج تحليل الفقرات المتعلقة بالمجال الثاني "مدى توافر الموارد البشرية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)"  
فيما يلي عرض لأهم نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المجال الثاني "توافر الموارد البشرية" الذي يندرج تحت المحور الثاني "تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء" لإجابات المبحوثين العاملين في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين محل الدراسة، ويتكون المجال من (١٢) فقرات، والنتائج موضحة في جدول (٣١).

مدى توافر متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) ...

أ/ إبراهيم محمد سليمان الشيخ محيد

## جدول رقم (٢)

نتائج المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار (T) لكل فقرة من فقرات المجال الثاني " توافر الموارد البشرية "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار (T)	قيمة (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
١	تعقد الشركة دورات تدريبية للعاملين لتنمية قدراتهم في أنظمة التكاليف المختلفة.	4.33	0.69	86.59	17.55	.000	5	كبيرة جداً
٢	تهتم المنشأة بالحصول على المعلومات من العاملين بشكل دوري	4.34	0.63	86.83	19.20	.000	3	كبيرة جداً
٣	يتم تزويد العاملين بالمعلومات اللازمة لتقييم الأعمال واتخاذ القرارات.	4.28	0.61	85.61	18.88	.000	7	كبيرة جداً
٤	يوجد مشاركة للعاملين في اتخاذ قرارات التسعير	3.90	0.98	78.05	8.37	.000	12	كبيرة
٥	تتوفر القدرة على تجهيز فريق عمل متكامل لتطبيق التكاليف على أساس PFABC	4.37	0.71	87.32	17.38	.000	2	كبيرة جداً
٦	تمتلك الشركة الكوادر البشرية لتطبيق نظام (PFABC)	4.30	0.76	86.10	15.45	.000	6	كبيرة جداً
٧	يشارك العاملون في التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات	4.34	0.59	86.83	20.50	.000	4	كبيرة جداً
٨	تهتم الشركة بتحفيز العاملين لتجنب نواحي الإسراف في الأنشطة.	4.28	0.76	85.61	15.30	.000	8	كبيرة جداً
٩	يتوافر في الشركة إدارة متخصصة بالتكاليف.	4.18	0.80	83.66	13.34	.000	10	كبيرة
١٠	يوجد كادر بشري قادر على إحكام الرقابة على استخدام الموارد	4.28	0.88	85.61	13.20	.000	9	كبيرة جداً
١١	يتم تدريب العاملين على كيفية إعادة تصميم إجراءات العمل.	4.13	0.80	82.68	12.88	.000	11	كبيرة
١٢	يملك المحاسبين القدرة على مزج بيانات المحاسبة التشغيلية لاستخدامها في اتخاذ القرارات.	4.45	0.57	89.02	23.06	.000	1	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للمجال الثاني توافر الموارد البشرية	4.27	0.49	85.33	23.25	.000		كبيرة جداً

من جدول (٢) يمكن استخلاص ما يلي:

المتوسط الحسابي للفقرة رقم (١٢) "يمتلك المحاسبين القدرة على مزج بيانات المحاسبة التشغيلية لاستخدامها في اتخاذ القرارات." يساوي (٤.٤٥ من الدرجة الكلية وهي ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (٨٩.٠٢%)، وقيمة الاختبار تساوي (٢٣.٠٦)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠.٠٠٠). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (٣)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال، وأشارت دراسة (مقداد نوري وعامر حسون - أ، ٢٠٢٠) أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) هو أداة رقابية تساهم بشكل كبير في عملية تقويم أداء الأنشطة. المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " يشارك العاملون في التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات " يساوي (٤.٣٤ من الدرجة الكلية وهي ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (٨٦.٨٣%)، وقيمة الاختبار تساوي (٢٠.٥٠)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠.٠٠٠). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (٣)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحث حصول هذه الفقرة على موافقة كبيرة ولكنها أقل فقرة في هذا المجال وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال، ويتوافق ذلك مع دراسة (مجيد هاتف وسيف الدين عبد، ٢٠١٨) بأن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) يؤدي إلى انخفاض تكلفة التصنيع مما يؤدي إلى تخفيض سعر البيع وبالتالي ارتفاع المبيعات وزيادة الربحية.

وبشكل عام قد بلغ المتوسط الحسابي للمجال الثاني توافر الموارد البشرية " (٤.٢٧ من الدرجة الكلية وهي ٥)، وبوزن نسبي يساوي (٨٥.٣٣%)، وقيمة اختبار (ت) (٢٣.٢٥)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠.٠٠٠). لذلك يعتبر هذا المجال دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن متوسط درجة

مدى توافر متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) ...

أ/ إبراهيم محمد سليمان الشيخ محمد

الاستجابة لهذه المجال قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (٣)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال مما يدل على أن هناك توافر الموارد البشرية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC).

٣- نتائج تحليل الفقرات المتعلقة بالمجال الثالث "مدى توافر البنى التحتية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)"  
فيما يلي عرض لأهم نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المجال "توافر البنى التحتية" الذي يندرج تحت المحور الثاني "متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء" لإجابات المبحوثين العاملين في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين محل الدراسة، ويتكون المجال من (٩) فقرات، والنتائج موضحة في جدول (٣).

#### جدول رقم (٣)

نتائج المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار (T) لكل فقرة من فقرات المجال الثالث "توافر البنى التحتية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار (T)	قيمة (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
١	تستخدم الشركة المعايير المناسبة كالأهمية النسبية لقياس التكاليف غير المباشرة.	4.43	0.67	88.54	19.36	.000	1	كبيرة جداً
٢	تطبق الشركة أسلوب التتبع الدقيق لحصر التكاليف غير المباشرة.	4.33	0.70	86.59	17.11	.000	3	كبيرة جداً
٣	تسمح التقنية المستخدمة في الشركة بمتابعة جميع التدفقات المختلفة للموارد الأولية والعمالة والأنشطة الإضافية الأخرى.	4.37	0.62	87.32	19.98	.000	2	كبيرة جداً
٤	تستطيع الشركة تحمل نفقات استبدال نظام تكاليفها الحالي بأخر متطور PFABC	4.23	0.81	84.63	13.84	.000	7	كبيرة جداً
٥	تمتلك الشركة الإمكانيات المادية لتطبيق نظام (PFABC)	4.26	0.73	85.12	15.50	.000	6	كبيرة جداً

مدى توافر متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء (PFABC) ...

أ/ إبراهيم محمد سليمان الشيخ محيد

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار (T)	قيمة (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
٦	يوفر مجلس الإدارة في الشركة الأموال اللازمة لتصميم وتطبيق نظام (PFABC)	4.18	0.61	83.66	17.53	.000	8	كبيرة
٧	يتوافر في الشركة نظم خاصة لتحليل الأنشطة مثل: سلسلة القيمة وسلسلة التوريد الضرورية لتطبيق نظام (PFABC).	4.27	0.67	85.37	17.20	.000	5	كبيرة جداً
٨	يتوافر في الشركة نظم خاصة بإعادة الهندسة أو نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) أو نظام للرقابة على المخزون.	4.11	0.83	82.20	12.08	.000	9	كبيرة
٩	تقسم الشركة أنشطتها إلى أنشطة رئيسية وأنشطة فرعية.	4.30	0.62	86.10	18.98	.000	4	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للمجال الثالث توافر البنى التحتية	4.28	0.51	85.51	22.51	.000		كبيرة جداً

من جدول (٣) يمكن استخلاص ما يلي:

المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " تستخدم الشركة المعايير المناسبة كالأهمية النسبية لقياس التكاليف غير المباشرة " يساوي (٤.٤٣ من الدرجة الكلية وهي ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (٨٨.٥٤%)، وقيمة الاختبار تساوي (١٩.٣٦)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠.٠٠٠). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (٣)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال، حيث أكدت دراسة (رشا الفقي، ٢٠٢٠) بأن نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) يعمل على تكوين منظومة تكاليف لقياس التكاليف والرقابة عليها.

المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " يتوافر في الشركة نظم خاصة بإعادة الهندسة أو نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) أو نظام للرقابة على المخزون. " يساوي (٤.١١ من الدرجة الكلية وهي ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (٨٢.٢٠%)،

وقيمة الاختبار تساوي (١٢.٠٨)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠.000) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (٣)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحث حصول هذه الفقرة على موافقة كبيرة ولكنها أقل فقرة في هذا المجال وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال، وأشارت دراسة (سلمى سعد وآخرون، ٢٠١٦) أن ظهور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) يعد دليل أن محاسبة التكاليف متواصلة مع البيئة مستجيبة بأدواتها

ونماذجها وأنظمتها في إيجاد البديل المتكامل الذي يتميز بالإحكام والدقة المنشودة. وبشكل عام قد بلغ المتوسط الحسابي للمجال الثالث توافر البنى التحتية (٤.٢٨ من الدرجة الكلية وهي ٥)، وبوزن نسبي يساوي (٨٥.٥١%)، وقيمة اختبار (ت) (٢٢.٥١)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (٠.000). لذلك يعتبر هذا المجال " دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (٣)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال مما يدل على أن هناك توافر البنى التحتية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC).

#### خامساً: نتائج البحث وتوصياته

##### ١- النتائج:

- هناك اهتمام من الإدارة العليا في الشركات الفلسطينية بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC).
- تتوافر الموارد البشرية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في الشركات الفلسطينية.
- تتوافر البنى التحتية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في الشركات الفلسطينية.

## ٢ - التوصيات:

- ضرورة اهتمام الشركات الفلسطينية بنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) لما يحققه من خفض للتكاليف.
- الاهتمام بنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) كنظام معلومات يساعد في عملية اتخاذ القرارات في جميع المستويات الادارية.
- الاعتناء بعمليات تطوير الأقسام المحاسبية المختلفة و الموارد البشرية من خلال عقد الدورات التدريبية في مجال أنظمة التكاليف عامة ونظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) بشكل خاص.
- ينبغي للشركات اتخاذ خطوات تصحيحية هيكلية تتناسب وتبني الأنظمة الحديثة ومنها نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC).
- ضرورة العمل على استغلال الطاقة العاطلة سواء في الموارد البشرية أو المادية واتخاذ قرارات تؤدي الى استغلال تلك الطاقات، ويتوفر ذلك من خلال تبني نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC).
- اعتماد نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) كنظام للرقابة وقياس وتقييم الأداء.

١



## المراجع

### المراجع العربية:

- الجرجاوي، زياد، (٢٠١٠). القواعد المنهجية لبناء الاستبيان، الطبعة الثانية، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين.
- دعاء سعد الدين أحمد، (٢٠١٩)، مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PFABC) بالشركات الصناعية المصرية وفعالية أثره في زيادة كفاءة تحليل الانحرافات. مجلة كلية التجارة، ١١٢ - ١٤٢، جامعة كفر الشيخ، جمهورية مصر العربية.
- دينا عبد العليم كريمة، (٢٠١٥)، إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والتكلفة على أساس النشاط المركز على الأداء في بيئة الأعمال المعاصرة: دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، مج ١٩، ع ٣، ١٤ - ٥٤، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
- رشا علي الفقي، (٢٠٢٠) "استخدام التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية - دراسة ميدانية" المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، المجلد ٢، العدد الثاني، ٢٣٩ - ٣١٨، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
- عبد الرضا محسنى وروح اله وفايى پور، (٢٠١٩). "تحديد أولويات العوامل التي تؤثر على الجيل الثالث من التكلفة العملية المرتكزة على النشاط (PFABC) دراسة حالة: مستشفى شيراز نمازي" مجلة المحاسبة الإدارية، السنة الثانية عشرة / الحادية والأربعون.
- لبنى هاشم نعمان، (٢٠١٧)، أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء - دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية. أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، جمهورية السودان.
- ليث نعمان حسون، (٢٠١٨)، دور نظام التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء (PFABC) في تحقيق التميز المؤسسي - دراسة ميدانية في مصرف بابل. جامعة تكريت - كلية الغدرة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (٤)، العدد (٤٤)، ج ١.
- مجيد هاتف، وسيف الدين عبد، (٢٠١٨)، قياس التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء لتحسين الربحية (دراسة تطبيقية). مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق.
- محمد شحاته خطاب، (٢٠١٣)، تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء: دراسة حالة. مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع ٣، ص ٣٦ - ٩٤، جمهورية مصر العربية.

● مقداد أحمد نوري وعامر منصور حسون، (٢٠٢٠)، "التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ودوره في قياس تكاليف المنتجات" مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد ١٦، العدد ٤٩، ج ١، ١٢٣-١٣٧، جامعة تكريت، العراق.  
**المراجع الأجنبية:**

- Ashford Chea, (2011), "Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness" International Journal of Business and Management, Vol. 6, No. 11.
- Diego Patiño. Romero, Juan. Olmos, Wendy. Sierra, Gabriela. Cáceres, Rafael. (2017). "Comparative analysis of costs by activities: sequential design vs concurrent design. Case study for a company producing aluminum profiles" Revista ESPACIOS. ISSN 0798 1015, Vol. 38 (N° 24).
- Dina Al Sanafawy, (2013), Improving Performance Measurement Using TDABC/PFABC: Cross Model Approach (A Case Study). Master Degree in Accounting, Tanta University, Faculty of Commerce.
- Fatemeh, Kowsari, (2013), Changing in Costing Models from Traditional to Performance Focused Activity Based Costing (PFABC). European Online Journal of Natural and Social Sciences, VOL.2, NO.3, Special Issue on Accounting and Management at <http://www.european-science.com>, pp 2497- 2508.
- Mohammad Namazi, (2009), Performance-Focused ABC: A Third Generation of Activity-Based Costing System .Cost Management, pp 34-46.
- Mohammad.Namazi, & Hosseini, Z.S. (2020). Investigating the Effective Contingent Constructs of Implementation of the PFABC Costing System: The Gap between Theory and Practice. Accounting and Auditing Review, 27(2), 307-333.