

تطبيقات محاسبة التكاليف في ليبيا "الواقع وآفاق الدراسات المستقبلية" دراسة استكشافية على الشركات الصناعية الليبية

د. عبد الفني أحمد الفطيسي*

د. عادل رمضان حيدر**

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف واقع نظم التكاليف في الشركات الصناعية الليبية، ومدى تطورها، ومعرفة أغراض استخدام بيانات التكاليف، وكذلك العوامل المؤثرة في مستوى استخدام نظام التكاليف بالشركات الصناعية، ومحاولة فتح آفاق للدراسات المستقبلية في هذا المجال في البيئة الليبية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم وتوزيع صحيفة استبيان على عينة من الشركات الصناعية الكبرى بالمنطقتين الغربية والشرقية؛ للتعرف على واقع أنظمة التكاليف بتلك الشركات، ومدى مواكبتها للتطورات التي حدثت للطرق والأساليب، واستخدامات معلومات التكاليف المختلفة. وقد توصلت الدراسة إلى أن أنظمة التكاليف المطبقة بتلك الشركات تحتاج إلى تطوير بدرجات متفاوتة، وأن استخدام معلومات نظام التكاليف يقتصر على تحديد تكلفة المنتج وبالتالي سعر البيع، كما أن الأدوات الحديثة للتكلفة معروفة لدى معظم الشركات؛ ولكن تتفاوت من حيث الاستخدام. كما أظهرت الدراسة أن تنوع وتعدد المنتجات، ودرجة المنافسة، وملكية الشركة، والاستراتيجية التنافسية تؤثر بدرجة كبيرة على استخدام نظام التكاليف. واختتمت الدراسة بعدد من الاقتراحات والتوصيات لدراسات مستقبلية في محاسبة التكاليف.

*- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة، الاكاديمية الليبية - طرابلس.

**- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة-الجامعة الأسمرية الإسلامية.

المقدمة:

تعتبر المحاسبة جزء من أنظمة المعلومات المهمة في أي مشروع أو شركة، والتي تساعد على توفير المعلومات اللازمة للإدارة لتقوم بوظائفها المختلفة، وتمثل محاسبة التكاليف أحد الأنظمة الفرعية للمحاسبة التي تزود الإدارة بالمعلومات لمساعدتها في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة، بالإضافة إلى المساعدة في الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة، والتخطيط واتخاذ القرارات المختلفة مثل قرارات التسعير وغيرها.

ونظراً للتطور في استخدام الأساليب الصناعية الحديثة، واستخدام الآلات الحديثة عالية التقنية وانخفاض الاعتماد على العنصر البشري، والتوجه نحو آلية التصنيع، إضافة إلى زيادة المنافسة العالمية نتيجة انفتاح الأسواق واتفاقيات التجارة الدولية، دفع جميع الشركات في مختلف القطاعات إلى الاهتمام بنظم التكاليف، ومحاولة استخدام طرق وأساليب تقليدية وحديثة لمحاسبة التكاليف بهدف الحد من الإهدار في عناصر الإنتاج. ومما لا شك فيه أن نظام محاسبة التكاليف أصبح أساسياً في جميع الشركات؛ لما يوفره من معلومات تساعد بشكل كبير في تخفيض تكاليف المنتجات والرقابة عليها، وبالتالي إعطاء ميزة تنافسية للمنتج من خلال تخفيض الأسعار وزيادة الجودة.

هذا التطور في بيئة الأعمال أصبح يمارس ضغوطات كبيرة على الشركات الصناعية وشركات الأعمال بصفة عامة، يأتي على رأسها الميزة التنافسية لبيئة الأعمال العالمية، وتتمثل في التعامل مع عميل متقلب وضعيف الولاء للسلع والخدمات، يسعى بشكل مستمر للحصول على سلع جديدة وبأحسن جودة وأقل تكلفة وأكثر خدمات، ومنتجات تتسم بتنوعها وقصر دورة حياتها، وكذلك أسواق كبيرة ومفتوحة ومتنوعة بسبب تطور وسائل الاتصالات والنقل واتفاقيات التجارة المعروفة باسم (الجات). أدت هذه الخصائص وغيرها إلى خلق منافسة شديدة لا تقتصر على

الشركات المحلية، وإنما تتعداها إلى مواجهة شركات عالمية، جعلت البقاء للشركات المواكبة للتغيرات، حيث أن بيئة الأعمال الحديثة كثيرة الحركة وسريعة التغيرات، تؤدي إلى اختفاء مشاكل وقرارات قديمة وظهور مشاكل وقرارات جديدة تحتاج بالضرورة إلى معلومات جديدة، ولذلك يجب القيام بالتطوير المستمر في نظام محاسبة التكاليف حتى تستطيع توفير المعلومات الجديدة التي يحتاجها المدراء لمواجهة تلك المشاكل والقرارات (حسين، 2003).

من هنا ظهرت أهمية دراسة واقع نظم التكاليف في الشركات الصناعية الليبية ومدى تطورها، وتحديد استخدامات بيانات التكاليف والأغراض التي تستخدم فيها تلك البيانات، والتعرف على العوامل المؤثرة في مستوى استخدام نظام التكاليف بالشركات الصناعية، وما إذا كان هناك توجه في الشركات الصناعية الليبية لتطبيق أدوات التكاليف الحديثة ومحاولة فتح آفاق للدراسات المستقبلية في هذا المجال.

مشكلة الدراسة:

لقد انعكس التغير في بيئة الأعمال الاقتصادية وخصائص البيئة التنافسية في العالم بشكل واضح على بيئة الأعمال في ليبيا. فقد كانت الشركات الصناعية الليبية في فترة ما قبل التسعينات تحتكر السوق والأسعار تماشياً مع الظروف الاقتصادية والقانونية ضمن التوجه الاشتراكي للنمو الاقتصادي والاجتماعي التي كانت سائدة في ذلك الوقت، ومن العوامل التي ساعدت هذه الشركات على ذلك حظر استيراد السلع المماثلة، وفرض الضرائب الجمركية العالية من أجل حماية المنتجات الوطنية، فضلاً عن الدعم المالي الذي كانت تقدمه الدولة لهذه الشركات كتقديم عملة أجنبية بأسعار منخفضة.

وفي بداية الألفية الثانية بدأت تظهر التوجهات الاقتصادية الجديدة في ليبيا، حيث بدأت ليبيا بخطوات جدية من أجل مواكبة التغيرات العالمية من خلال إنشاء

سوق الأوراق المالية سنة 2006، وتشجيع الاستثمار واستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية بصدر القانون رقم (6) لسنة 2007 الذي يعطي ميزات للمستثمر المحلي، من حيث تمكين المستثمرين للحصول على القروض الميسرة من المصارف المتخصصة، وتوفير إعفاءات ضريبية وغيرها من المزايا، مما ساهم كل ذلك في إنشاء العديد من المصانع التي تستخدم تقنيات متقدمة في عمليات التصنيع والإنتاج. ومن جانب آخر فيما يتعلق بالاستثمار الخارجي فقد تم إصدار قانون تشجيع الاستثمار الليبي لتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية رقم 5 لسنة 2005 لجذب الاستثمار الأجنبي في ليبيا، ودعم الاستثمار الخارجي عن طريق المشاركة بين ليبيا والرأس المال الأجنبي في القطاعات المختلفة مثل الصناعة، والصحة، والزراعة، والسياحة.

عالمياً تعرضت محاسبة التكاليف إلى العديد من الانتقادات لعدم مواكبتها للتطورات التي حدثت لبيئة الأعمال، وأن أساليبها أصبحت أقل ملائمة لعمليات المنظمة واستراتيجياتها في ظل البيئة الحديثة وما تتميز به من ديناميكية وتغيير سريع في نظم التصنيع وزيادة حدة المنافسة. ولعل أهمها انتقادات وجهت من قبل Johnson and Kaplan (1987) في كتابهما *Relevance Lost* وتتلخص في أن المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف التقليدية عن تكلفة الوحدة تعتبر غير دقيقة فيما يتعلق بتخصيص تكاليف الصنع الإضافية والتي زادت نسبتها مقارنة بتكاليف المواد أو الأجور المباشرة، وبالرغم من أن هذه النظم التقليدية للتكاليف تسعى بشكل أساسي لخدمة أهداف المحاسبة المالية، إلا أن بياناتها تستخدم أيضاً لأغراض المحاسبة الإدارية؛ ولكنها لا توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الغير الروتينية مثل قرارات التسعير.

أما في البيئة الليبية فقد أكدت دراسة (Abulghasim 2006) أن أغلب الشركات الصناعية العامة في ليبيا تصنع منتجات نمطية مع انخفاض التنوع في الإنتاج وانخفاض في الميكنة، وتواجه منافسة عالية من المنتجات المستوردة؛ ولكن تغيير الحكومة لسياستها بسماعها بالمنافسة الحرة وضع هذه الشركات في أزمة حقيقية لأنها لم تؤسس لتعمل في هكذا بيئة، كما خلصت الدراسة إلى أن معظم الشركات كانت راضية عن نظام التكاليف المستخدم لديها للمتطلبات الخارجية بخلاف للمتطلبات الداخلية حيث كانوا غير راضين، ويعتقدون أنه يحتاج إلى تطوير لكي يفي بها. أما دراسة (2008) Leftesi فقد بينت أنه بالرغم من تدني استخدام أدوات محاسبة التكاليف بصفة عامة إلا أن مستوى تطبيق الأدوات التقليدية يعتبر أعلى من تطبيق الأدوات الحديثة مثل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة، وهو ما أكدته أيضا دراسة (2011) Abugalia حيث خلصت إلى أن التطبيقات التقليدية لمحاسبة التكاليف كانت أكثر استخداماً من التطبيقات الحديثة (التكلفة المستهدفة، تكاليف الجودة، تكاليف دورة حياة المنتج) والتي كان معدل استخدامها منخفض.

هذه التغييرات الاقتصادية في بيئة الأعمال في العالم بصفة عامة وفي ليبيا بصفة خاصة زادت من الضغط على الشركات العاملة في ليبيا لإعادة النظر في أساليب ومداخل اتخاذ القرارات التي تستخدمها، وخاصة ما يتعلق بقياس وتحديد تكلفة المنتج، وكيفية الرقابة وتخفيض التكاليف، والطرق والأساليب المستخدمة لذلك، وكذلك كيفية الاستفادة المثلى من بيانات التكاليف لترشيد قراراتها حتى تتمكن من المنافسة والحصول على حصة من الأسواق المحلية والعالمية.

مما سبق يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في التعرف على أنظمة وتطبيقات محاسبة التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية الليبية، وتحاول الدراسة الإجابة على التساؤلات التالية:

1- ما هو نظام التكاليف المتبع في الشركات الصناعية الليبية؟ وهل هناك حاجة لتطوير نظام التكاليف المطبق حالياً؟

2- ما هو واقع أدوات التكلفة الحديثة في الشركات الصناعية الليبية؟

3- ما هي استخدامات بيانات التكاليف؟ وما هي الأغراض التي تستخدم فيها تلك البيانات؟

4- ما هي العوامل المؤثرة في مستوى استخدام نظام التكاليف بالشركات الصناعية الليبية؟

5- ما هي آفاق الدراسات المستقبلية المقترحة في محاسبة التكاليف في ليبيا؟
أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على واقع محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الليبية، وتحديد العوامل المؤثرة فيها تمهيدا لفتح آفاق للدراسات المستقبلية في هذا المجال. ولتحقيق هذا الهدف تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

1- التعرف على أنظمة التكاليف المتبعة في الشركات الصناعية الليبية، ومدى الحاجة لتطوير هذه الأنظمة.

2- التعرف على واقع أدوات التكلفة الحديثة في الشركات الصناعية الليبية.

3- تحديد استخدامات بيانات التكاليف والأغراض التي تستخدم فيها تلك البيانات.

4- التعرف على العوامل المؤثرة في مستوى استخدام نظام التكاليف بالشركات الصناعية الليبية.

5- اقتراح آفاق للدراسات المستقبلية المقترحة في هذا المجال.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أهمية نظم محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية لما توفره من معلومات تساعد تلك الشركات في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستمرار والبقاء في الأسواق، وكذلك لندرة الدراسات في هذا المجال في البيئة المحلية.

الدراسات السابقة:

فيما يلي استعراض للدراسات السابقة حول محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في ليبيا مرتبة من الأقدم إلى الأحدث بداية من سنة 2000 م وحتى 2014 م، وقد شمل دراسات قدمت في جامعات ليبية وعربية وأجنبية. وفيما يلي سرد لتلك الدراسات:

- دراسة الشريف (2000):

جاءت الدراسة بهدف التعريف بالأصول والأسس والخصائص التي يجب أن يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف الفعلية، بالإضافة إلى معرفة دور هذا النظام في توفير البيانات والمعلومات الهامة التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية من خلال إجراء دراسة تطبيقية على سبعة عشر شركة من الشركات الصناعية الليبية الواقعة ضمن حدود منطقة طرابلس وضواحيها، وقد توصلت الدراسة إلى:

- ◆ لم يظهر لدى معظم الشركات الصناعية المشاركة في الدراسة نظام لمحاسبة التكاليف الفعلية، وأن الأسلوب المتبع ما هو إلا نظام اندماجي مع نظم المحاسبة المالية بغرض حساب تكلفة المواد الأولية الداخلة في الإنتاج.
- ◆ أقسام التكاليف بالشركات محل الدراسة لا توفر البيانات الضرورية بالشكل المطلوب.
- ◆ عدم وجود توصيف واضح وسليم لمراكز التكلفة؛ الأمر الذي أدى إلى صعوبة حصر وتحميل عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة لوحدة المنتج النهائي.

◆ قلة الاهتمام من قبل الشركات محل الدراسة بعملية تحديد الانحرافات بين التكاليف الصناعية الفعلية والمقدرة.

◆ فضلاً عن عدم كفاءة الموظفين بأقسام التكاليف، فهذه الشركات لا تهتم بعملية التدريب والتطوير لكوادرها البشرية وخاصةً في مجال حساب التكاليف.

- دراسة الحمروني (2000):

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع بيانات التكاليف في الشركات الصناعية الليبية، من خلال توزيع الاستبيانات على 41 مصنعا شملتهم الدراسة، بالإضافة الى إجراء بعض المقابلات الشخصية للحصول على المزيد من المعلومات، وللاستفسار عن الأمور التي قد تظهر اثناء تحليل البيانات، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

◆ لا يوجد بالشركات الصناعية التي خضعت للدراسة نظام تكاليف متكامل يحتوي على مجموعة دفترية ومستندية، حيث يعتمد النظام الموجود على سجلات المحاسبة المالية في استخراج بعض المتوسطات الحسابية لاستخدامها كمقياس تقريبي لحساب تكلفة الوحدة الواحدة.

◆ ليس لديها نظم للمحاسبة على تكاليف الإنتاج، ولا يتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة بالشكل العلمي الصحيح، وإنما يتم عن طريق نظام إحصائي يقتصر في الغالب على حساب تكلفة المواد الأولية الداخلة في الإنتاج فقط.

◆ معظم الشركات تستخدم بيانات التكاليف كأساس لتحديد سعر بيع المنتج.

◆ لا يتم الاستفادة من بيانات التكاليف في أغراض الرقابة وتقييم الأداء.

◆ أغلب الشركات الصناعية التي خضعت للدراسة ليس لديها وحدة مستقلة لحساب التكاليف بل هي أحد مهام الإدارة المالية.

♦ بالرغم من طول الفترة التي انقضت على تأسيس الكثير من الشركات الصناعية المشاركة في الدراسة، إلا أن أغلب الشركات الصناعية تعاني من عدم توفر العناصر الوطنية والتي تتمتع بالكفاءة في مجال المحاسبة والتكاليف؛ بسبب مجموعة من العوامل لعل أبرزها أسلوب الإدارة.

- دراسة غيث (2001):

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى كفاءة أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية الليبية، وقد وزعت صحيفة الاستبيان على 16 شركة 47 مصنعاً واقعة بالمنطقة الغربية، كما أجريت بعض المقابلات الشخصية للتعرف على كيفية تطبيق نظم التكاليف لاستكمال بعض جوانب الدراسة الأخرى، وقد خلصت الدراسة إلى:

♦ عدم توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظم التكاليف في أغلب الشركات الصناعية، كما لا تقوم هذه الشركات بالمعالجات السليمة لعناصر التكاليف، بالإضافة إلى أن أغلب الشركات الصناعية الليبية تطبق نظم محاسبة التكاليف الفعلية.

♦ إن نظم التكاليف الحالية غير قادرة على توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

♦ إن العديد من هذه الشركات تُعد أقسام التكاليف بها حديثة الإنشاء مقارنة بوقت مزاوله تلك الشركات نشاطها.

♦ إن أغلب الشركات لم تعي أهمية وجود نظم تكاليف متكاملة ومكتوبة، إنما اعتمدت على نظم تكاليف اجتهادية غير رسمية.

♦ كما إن أغلب الشركات الصناعية الليبية تعاني من قلة عدد المحاسبين، كما تفتقر الى وجود العناصر المؤهلة من الناحيتين العلمية والعملية.

- دراسة المصراطي (2003)

أجريت هذه الدراسة على الشركة الوطنية للمنسوجات؛ للتعرف على مدى توفر نظام تكاليف بالشركة من خلال دراسة مقومات نظام التكاليف، وتقييمه في حالة توفره، واعتمدت الدراسة على صحيفة استبيان وزعت على 18 مشارك لتجميع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

◆ لا يتوفر بالشركة نظام محاسبة تكاليف مكتوب ومعتمد، حيث يعتمد على وجود بعض السجلات الإحصائية للتكاليف يتم من خلالها تحديد تكلفة المنتج النهائي لغرض التسعير.

◆ يوجد نظام غير مكتوب للتكاليف بالشركة، مع إنه لا وجود لأي أقسام تكاليف بمصانع الشركة.

◆ إن مستوى إدراك موظفي الشركة بأهمية نظام التكاليف منخفض؛ بسبب عدم توفر نظام تكاليف جيد بالشركة، وهذا كان جلياً لعدم استخدام الشركة بعض تطبيقات ومعلومات أنظمة التكاليف مثل نقطة إعادة الطلب عند شراء المواد، ومعالجة التالف منها.

◆ أهم المعوقات التي تواجه تصميم نظام تكاليف بالشركة هو عدم توفر الكفاءات اللازمة لتطبيق النظام.

◆ أهم استخدامات تقارير التكاليف من قبل الإدارة العليا تنحصر في التسعير وقرارات الإنتاج.

◆ التبويب المتبع لعناصر التكاليف هو حسب علاقتها بوحدة المنتج فقط.

- دراسة حامد (2005):

هدفت الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة على فعالية أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات العامة الصناعية الليبية وعددها إحدى عشرة شركة. وقد اعتمدت

الدراسة في جمع البيانات على استمارة استبيان وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

◆ أن هناك أثر واضح لمتغيرات الدراسة على فعالية أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية الليبية، حيث كان أكثر المتغيرات تأثيراً هو تبنى الإدارة العليا لنظام التكاليف. وقد وجدت أيضاً أن هناك تأثير إيجابي لمدى درجة توافق نظام التكاليف لنظام المحاسبة المالية على فعالية أنظمة التكاليف، ولمدى استخدام تكنولوجيا المعلومات، وهذا ينطبق على العوامل التنظيمية للمنشأة والعوامل السلوكية لمستخدمي المعلومات، في حين أن تأثير العوامل البيئية المحيطة بالشركة على فعالية أنظمة التكاليف المطبقة كان ضعيفاً.

◆ إن للعوامل التنظيمية الخاصة بالشركة تأثير إيجابي على فعالية نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الليبية.

◆ إن نظام الحوافز المادية والمعنوية في الشركة لها تأثير إيجابي على فعالية نظم التكاليف، وكذلك مشاركة المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا في إعداد وتطوير نظم التكاليف، له أثر على تحقيق الرضى النفسى من جميع الأطراف،

◆ إن فعالية نظم التكاليف تتأثر بالعوامل المرتبطة بسلوك المستخدمين والتي لها ارتباط بالدافعية بالإضافة إلى العوامل الشخصية لمستخدمي المعلومات.

- دراسة Abulghasim (2006):

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية (من ضمنها محاسبة التكاليف) بالشركات الصناعية العامة في ليبيا، وقد تم جمع البيانات من 47 شركة باستخدام استبيان وإجراء بعض المقابلات الشخصية، وقد خلصت للآتي:

◆ إن أغلب الشركات الصناعية العامة في ليبيا تصنع منتجات نمطية مع انخفاض التنوع في الإنتاج وانخفاض في درجة الميكنة، كما أنها تواجه منافسة عالية من المنتجات المستوردة بعد أن غيرت الحكومة سياستها بسماحها للمنافسة الحرة والاستيراد من الخارج. هذه البيئة الجديدة وضعت هذه الشركات في أزمة لأنها لم تؤسس لتعمل في مثل هذه البيئة.

◆ إن طريقة التكلفة الإجمالية (الكلية) هي المسيطرة في الاستخدام في الشركات الصناعية الليبية في حين لم تؤكد أي شركة استخدامها لطريقة التكلفة المتغيرة.

◆ إن معدل تبنى نظام التكاليف المعيارية منخفض جداً، وأن أهم الأسباب وراء ذلك هو نقص المستشارين الخارجيين، ونقص المعرفة حول التكاليف المعيارية، ونقص المحاسبين المهرة، وقلة الوعي بأهمية معلومات التكاليف، كما إن تطبيقها غير مطلوب بحكم القانون.

◆ إن أكثر استخدام لمعلومات التكاليف كان في تقييم السوق للأطراف الخارجية، بينما استخدامها في وظيفة تقييم الأداء كان أقلها استخداماً.

◆ إن معظم الشركات المشاركة في هذا الاستبيان كانت راضية عن نظام التكاليف المستخدم لديها للمتطلبات الخارجية، ولكن للمتطلبات الداخلية كانوا غير راضيين ويعتقدون أنه يحتاج تطوير لكي يفي بالمتطلبات الداخلية.

- دراسة Alkizza (2006):

هدفت الدراسة إلى التعرف على التغيير في تطبيقات المحاسبة الإدارية (من ضمن تطبيقاتها محاسبة التكاليف) لعينة من 79 شركة متنوعة النشاط والحجم. وقد أوضحت الدراسة الآتي:

◆ إن معظم الشركات تستخدم التكلفة الكلية، بينما لا تستخدم طريقة التكلفة المتغيرة إلا من قبل عدد قليل منها.

◆ إن تصنيف التكاليف حسب الوظيفة وحسب علاقتها بوحدة الإنتاج وحسب علاقتها بحجم الإنتاج الأكثر هي استخداما من قبل أغلب الشركات وبالترتيب.

◆ إن طريقة التحميل المباشر للمنتج كانت أكثر طرق تحميل التكاليف الإضافية انتشاراً واستخداماً بين الشركات، ثم تأتي طريقة التحميل باستخدام معدلات مختلفة، يليها طريقة التحميل باستخدام معدل واحد وهي الأقل استخداماً. كما إن ساعات العمل للمباشر كانت أكثر معدلات التحميل استخداما بين الشركات محل الدراسة.
- دراسة سلامة (2008):

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مراعاة مجمع الحديد والصلب بمصراتة للمقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف في تحقيق الأهداف الإدارية، ولتجميع البيانات استخدمت الدراسة أسلوب المقابلات الشخصية لعدد من مدراء الإدارات ورؤساء الأقسام المالية والتكاليف، كما تم الاطلاع على المستندات، بالإضافة إلى أخذ آراء بعض الموظفين من تلك الإدارات عن طريق صحيفة استبيان. وقد توصلت الدراسة إلى:

- ◆ إن المجمع يطبق نظرية التكاليف الكلية.
- ◆ إن التكاليف تصنف على أساس وظيفي، وعلى أساس علاقتها بوحدة المنتج إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة.
- ◆ إن استخدام التكاليف الفعلية يقتصر على استخدامها كأساس لتحديد أسعار التحويل.
- ◆ إن المجمع يعاني من ضعف في الاتصال بين المستويات الإدارية وبالتالي ضعف في تحقيق الأهداف الإدارية.

◆ عدم وجود دليل واضح لمراكز التكلفة وربطها بمراكز المسؤولية، مما يؤدي إلى فقدان تقارير الأداء إلى الأساليب الملائمة لتحديد المسئول عن حدوث الانحرافات وطرق علاجها.

- دراسة Leftesi (2008):

هدفت إلى دراسة انتشار أدوات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في ليبيا، وقد جمعت البيانات من 81 شركة مع إجراء بعض المقابلات الشخصية لدعم نتائج الاستبيان. وقد أظهرت نتائج الدراسة مايلي:

◆ إن معظم الشركات تستخدم طريقة التكلفة الكلية وبدرجة أقل تستخدم طريقة التكلفة المتغيرة.

◆ إن الاستفادة من استخدام هاتين الطريقتين كانت مرتفعة، كما أن هناك توقع بأن يتم التركيز على استخدامها في السنوات القادمة.

◆ إن هناك انخفاض في تبنى تطبيق الأدوات الحديثة لمحاسبة التكاليف، حيث أظهرت الدراسة أن محاسبة التكاليف على أساس النشاط لا تستخدم من قبل أي شركة بينما هناك 3 شركات فقط تستخدم تكاليف دورة حياة المنتج، في حين إن تكاليف الجودة والتكلفة المستهدفة تستخدم بمعدل أعلى نسبياً من باقي الأدوات الحديثة (12.3%، 13.6% بالترتيب).

◆ إن الاستفادة من هذه الأدوات الحديثة (بعكس الأدوات التقليدية) كانت منخفضة كما إنه من غير المتوقع أن يتم التركيز على استخدامها في المستقبل.

◆ إن معظم الشركات المستجوبة كانت راضية بدرجات متفاوتة عن نظام التكاليف المطبق حالياً.

- دراسة بدر (2008):

هدفت الدراسة بشكل رئيس إلى معرفة مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة التكاليف في محطات توليد الكهرباء البخارية بليبيا، ولتحقيق هدف هذه الدراسة وزعت استمارات استبيان على كافة محطات توليد الكهرباء التابعة للشركة العامة للكهرباء العاملة بليبيا، فضلاً عن إجراء زيارات ميدانية وإجراء مقابلات مع كل من مدراء المكاتب الإدارية والمالية للمحطات محل الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى:

- ◆ إن جميع المحطات المشاركة يوجد بها هيكل تنظيمي معتمد، يمكن الاعتماد عليه في تحديد أهم مقومات محاسبة التكاليف ألا وهو تحديد مراكز التكلفة.
- ◆ إن جميع المحطات لا تعامل أقسامها كمراكز تكلفة مستقلة، مما يعني فقدانها لأهم أسس ومقومات نظام التكاليف ألا وهو تقسيم الوحدة إلى مراكز تكلفة، والذي يمكن من توزيع تكاليف الصنع الإضافية على الوحدات النهائية.
- ◆ بالرغم من أن معظم المحطات المشاركة تحتفظ بسجلات إحصائية ودورات مستندية إلا أنه اتضح أن جميع المحطات المشاركة لا تملك نظاماً للتكاليف مكتوباً ومعتمداً.
- ◆ أشارت النتائج إلى أن معظم المشاركين لا يمتلكون الكفاءة اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف.
- ◆ جميع المحطات المشاركة تستخدم التويب الطبيعي (مواد، عمل، تكلفة الخدمات) فقط.
- ◆ جميع المحطات المشاركة لا تقوم بتحديد تكلفة وحدة المنتج.

- دراسة Abugalia (2011):

هدفت الدراسة إلى التعرف على وضع المحاسبية الإدارية في ليبيا وقد تم جمع البيانات من 123 شركة ليبية، كما أجريت بعض المقابلات الشخصية وقد خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- ◆ إن طريقة التكلفة الكلية هي الأكثر شعبية ثم يليها طريقة التكلفة المتغيرة.
- ◆ إن طريقة التكلفة المعيارية كانت متوسطة الاستخدام.
- ◆ إن التطبيقات التقليدية أكثر استخداماً من التطبيقات الحديثة التي كان معدل استخدامها منخفض.
- ◆ لم يتعدى استخدام الأدوات الحديثة نسبة 20% (التكلفة المستهدفة، تكاليف الجودة، تكاليف دورة حياة المنتج).
- دراسة دراه (2014):
- هدفت الدراسة إلى معرفة مدى سلامة أسس تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج بمصنع الاختزال المباشر بالشركة الليبية للحديد والصلب، وتوضيح دوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية. ولتحقيق هدف الدراسة وزعت 31 استمارة على جميع المحاسبين بإدارة التكاليف، والأقسام التابعة لها مثل قسم التكاليف وقسم نظم المعلومات المحاسبية بالشركة. كما تم إجراء بعض المقابلات الشخصية لتعزيز وتفسير نتائج الاستبيان. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- ◆ لا تتبع الشركة أسس سليمة لتصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج، حيث أنه عند تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة لا يؤخذ في الاعتبار التغير في حجم الإنتاج بشكل دقيق.
- ◆ إن الشركة تواجه صعوبات في تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة، فضلاً على صعوبة في التخصيص المالي لكل وحدة تكلفة.
- ◆ المعلومات المتوفرة في إدارة التكاليف تعتبر معلومات إجمالية عن الشركة ككل، الأمر الذي يترتب عليه عدم قياس تكلفة العمل البشري بشكل جيد.

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة في البيئة الليبية، يمكن القول أنه في حين ركزت العديد من الدراسات على تطبيقات نظام التكاليف في الشركات الصناعية ومدى توافر المقومات الأساسية له (عدد محدود فقط منها تناول استخدام الأدوات الحديثة)، ركز عدد قليل منها على استخدامات بيانات نظام التكاليف وأهميته، بينما دراسة واحدة فقط تناولت العوامل المؤثرة على فعالية أنظمة التكاليف.

إن أهم ما يميز الدراسة الحالية بأنها دراسة استطلاعية شاملة حول تطبيقات محاسبة التكاليف وذلك للتعرف على تطبيقات محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة المطبقة في الشركات العاملة في ليبيا من حيث الطرق والنظريات والأساليب وكيفية حساب التكلفة، ومدى توفر المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف، بالإضافة إلى مدى ملائمة النظم المستخدمة للتغيرات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة، ومدى الحاجة إلى تطويرها. كما تتميز هذه الدراسة بأنها تهدف إلى التعرف على استخدام الشركات لمخرجات نظام محاسبة التكاليف في القياس والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وكذلك التعرف على العوامل المؤثرة في مستوى استخدام نظام التكاليف بالشركات الصناعية الليبية. وأخيراً تحاول هذه الدراسة أن تفتح آفاقاً للدراسات المستقبلية من خلال اقتراح بعض المواضيع البحثية في هذا المجال.

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي، لملاءمته لهذا النوع من الدراسات، حيث تضمن الجزء الأول منها القيام بمسح للدراسات السابقة حول تطبيقات محاسبة التكاليف في ليبيا ومحاولة تلخيص وتصنيف نتائجها، والذي بدوره ساعد على بناء وإعداد أداة جمع البيانات لهذه الدراسة. أما الجزء الثاني فيتضمن دراسة ميدانية للتعرف على واقع تلك التطبيقات داخل الشركات الصناعية الليبية

الكبرى بالمنطقتين الغربية والشرقية والتي بلغ عددها 35 شركة، حيث تم استبعاد الشركات الصغيرة نسبياً، وكذلك الشركات التي تم استغلال موقعها بعد الثورة لأغراض متعلقة بالظروف الجارية في البلاد أو لتوقف العمل فيها حالياً، وذلك استناداً على المعلومات المتحصل عليها من وزارة الصناعة وهيئة التمليك والاستثمار. وتم اختيار الشركات الكبرى لأنها على الأرجح تطبق نظام تكاليف ولديها ضمن هيكلها التنظيمي وظيفة محاسب مختص بالتكاليف.

استخدمت الدراسة صحيفة الاستبيان كوسيلة لتجميع البيانات باعتبارها الأداة الأكثر شيوعاً واستخداماً في مثل هذه الدراسات، واكتفت الدراسة عند تحليل البيانات باستخدام المتوسطات والتكرارات الحسابية والنسب المئوية بالاستعانة بالحزم الإحصائية (SPSS) بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة.

تحليل البيانات:

تم توزيع صحيفة استبيان واحدة لكل شركة للتعرف على واقع أنظمة التكاليف في تلك الشركات، ووزعت هذه الصحائف على الإدارات أو الأقسام المالية والتكاليف بتلك الشركات في الفترة من شهر يوليو إلى شهر أكتوبر 2013 م، وبلغ ما تم تجميعه 23 صحيفة أي ما نسبته حوالي 66 % وهي نسبة مقبولة في دراسات العلوم الإنسانية (Saunders et al., 2009). وقد تم استبعاد عدد 5 صحائف استبيان لعدم صلاحيتها لأغراض الدراسة.

وتتكون الاستبانة من جزأين: الجزء الأول يتعلق بالمعلومات العامة عن المستجوبين كالمستوى التعليمي، وسنوات الخبرة، بالإضافة إلى معلومات عن الشركات كنوع الصناعة، وملكية الشركة، ودرجة الميكنة. أما الجزء الثاني فيتعلق بأنظمة التكاليف في الشركات الصناعية محل الدراسة. تم استخدام مقياس مكون من

خمس أوزان (Five-Point Likert Scale) للتعرف على أنظمة التكاليف المطبقة، والغرض من استخدام معلومات التكاليف، والعوامل المؤثرة على مستوى استخدام نظام التكاليف في تلك الشركات.

وبما أن المقياس المستخدم مكون من خمس أوزان، فقد تم حساب المدى بين درجات المقياس (5-1=4) للحصول على طول كل خلية (4=5÷0.8). وبالتالي تحديد بداية ونهاية الخلايا الخمس المستخدمة، للتعبير عن درجات الوجود، والاستخدام، والأهمية، والتأثير والمتعلقة بنظام التكاليف مبين كما يلي في الجدول التالي:

جدول (1) توصيف لإجابات المقياس المستخدم

الإجابة على المقياس	مدى الخلية	متوسط درجة التعبير
1	من 1 إلى 1.8	متوسط يعبر عن درجة منخفضة جدا
2	أكثر من 1.8 إلى 2.6	متوسط يعبر عن درجة منخفضة
3	أكثر من 2.6 إلى 3.4	متوسط يعبر عن درجة متوسطة
4	أكثر من 3.4 إلى 4.2	متوسط يعبر عن درجة عالية
5	أكثر من 4.2 إلى 5	متوسط يعبر عن درجة عالية جدا

لقد سبقت الإشارة إلى أن المستهدفين بالإجابة على الاستبانة هم من الأقسام أو الإدارات المالية أو التكاليف بالشركات قيد الدراسة، ويوضح الجدول (2) أن من ضمن المشاركين رؤساء أقسام مالية، ورؤساء أقسام وحدات تكاليف، ومحاسبين بتلك الأقسام سواء مالية أو تكاليف. أما مؤهلاتهم العلمية فالأغلبية يحملون بكالوريوس محاسبة، وبخبرة تزيد عن 10 سنوات، والقليل منهم يحمل مؤهل ماجستير، ودبلوم دراسات مالية.

جدول (2) معلومات عامة عن المشاركين بالدراسة

النسبة المئوية %	التكرار	الوظيفة
28.00	5	محاسب
28.00	5	رئيس القسم المالي
44.00	8	رئيس قسم مراقبة التكاليف والمخازن
% 100	18	المجموع
النسبة المئوية %	التكرار	المستوى التعليمي
17.00	3	ماجستير
50.00	9	بكالوريوس
22.00	4	دبلوم عالي
11.00	2	دبلوم متوسط
% 100	18	المجموع
النسبة المئوية %	التكرار	سنوات الخبرة
22.00	4	أقل من 10 سنوات
39.00	7	10 سنوات وأقل من 20 سنوات
39.00	7	20 سنوات فأكثر
% 100	18	المجموع

يبين الجدول (3) نوع الصناعة بتلك الشركات، حيث اشتملت على ستة أنواع، أغلبها انحصرت بين الصناعات المعدنية والغذائية والإسمنت ومواد البناء. وأن مستوى الميكنة بمعظم تلك الشركات يفوق الـ 50% (حوالي 72%)، وأن الجزء الأكبر (45%) منها تعود ملكيتها للدولة، كما أن أغلبها (67%) تملكه الدولة أو تملك حصة فيها، بينما تمثل الشركات الخاصة ما نسبته 27%، كما تمثل

الشركات التي ملكيتها مشتركة بين الدولة أو القطاع الخاص والشريك الأجنبي ما نسبته 10% فقط.

جدول (3) معلومات عامة عن الشركات

القطاع الصناعي					
النسبة	التكرار		النسبة	التكرار	
6 %	1	هندسية و كهربائية	27 %	5	غذائية
22 %	4	اسمنت و مواد بناء	33 %	6	معدنية
-	-	وأثاث وورق	6 %	1	كيميائية
6 %	1	أخرى	-	-	منسوجات
مستوى ميكنة عمليات التصنيع					
النسبة	التكرار		النسبة	التكرار	
6 %	1	أقل من 50% آلي	6 %	1	100% يدوي
16 %	3	100% آلي	72 %	13	50% فما فوق آلي
نوع الملكية					
النسبة	التكرار		النسبة	التكرار	
27 %	5	شركة خاصة (100%)	45 %	8	شركة مملوكة للدولة (100%)
6 %	1	شركة مشاركة بين القطاع الخاص و شريك أجنبي	22 %	4	شركة مشاركة بين الدولة وشريك أجنبي

يبين الجدول (4) أن معظم الشركات (94%) لديها ضمن هيكلها التنظيمي وظيفة محاسب تكاليف أو قسم أو وحدة خاصة بمحاسبة التكاليف، وبنسبة أقل يتوفر لديها وظيفة محاسب إداري (50%)، بينما لا يكاد يكون هناك وجود لوظيفة أو إدارة للمحاسبة الإدارية في أغلب الشركات قيد الدراسة.

جدول (4) التكرار والمتوسط الحسابي لوجود وظائف وأقسام بالشركات

موجودة		غير موجودة		الوظيفة أو الإدارة
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
94%	17	6%	1	وظيفة محاسب التكاليف
94%	17	6%	1	إدارة (أو قسم أو وحدة) محاسبة التكاليف
50%	9	50%	9	وظيفة محاسب إداري
33%	6	67%	12	إدارة (أو قسم أو وحدة) المحاسبة الإدارية

وبالسؤال عن تصنيفات التكاليف، يتضح من الجدول (5) أن درجة استخدام كل تصنيفات التكاليف التي تم السؤال عنها تعتبر عالية، وأن التصنيف الطبيعي يعتبر أكثر التصنيفات استخداماً بين جميع الشركات محل الدراسة (بمتوسط عام 4.06)، وهو ما يتفق مع دراسة بدر (2008)، ثم يلي ذلك التصنيف حسب العلاقة بحجم الإنتاج والتصنيف حسب العلاقة بوحدة المنتج بمتوسط استخدام 3.83، 3.82 على التوالي، ويأتي أخيراً التصنيف الوظيفي والذي يعتبر الأقل استخداماً بمتوسط 3.65، وهذا ما توصلت إليه دراسة دراه (2014).

أما فيما يتعلق بطرق التكاليف المتبعة، فبعكس نتائج الدراسات السابقة، تعد طريقة التكلفة المتغيرة هي الأكثر استخداماً بمتوسط 3.41 بين الشركات محل الدراسة، بينما تعتبر درجة استخدام نظرية التكاليف الكلية أقل بمتوسط 2.89. هذه النتيجة قد تفسر السبب وراء اتباع أغلب الشركات للتصنيف حسب العلاقة بحجم الإنتاج (ثابتة ومتغيرة) كما لوحظ سابقاً. وأيضاً ملكية الشركات قد تكون سبباً آخرًا وراء استخدام طريقة التكلفة الكلية على اعتبار أن معظم الشركات العامة ملزمة باستخدامها عند تصنيف التكاليف وفقاً للقوانين المنظمة لها، بعكس الشركات الخاصة التي لها حرية الاختيار.

ومن خلال نفس الجدول يمكن ملاحظة أن نظام التكاليف الفعلية هو الأكثر استخداماً في تلك الشركات بدرجة عالية، وبمتوسط عام 4.00، وهو ما توصلت إليه دراسة غيث (2001)، ودراسة سلامة (2008). في حين يعتبر مستوى استخدام نظام التكاليف المعيارية أقل (بمتوسط 2.25) وهو ما توصلت إليه دراسات سابقة مثل دراسة Abulghasim (2006) ودراسة Abugalia (2011).

جدول (5) التكرار والمتوسط الحسابي لتصنيفات وطرق وأنظمة التكاليف المستخدمة

درجة الاستخدام	المتوسط	مستخدمة				غير مستخدمة	تصنيف التكاليف
		بشكل كبير جداً	بشكل كبير	بشكل متوسط	بشكل بسيط		
عالية	4.06	4	11	3	-	-	التصنيف الطبيعي (تكلفة مواد وأجور وخدمات)
عالية	3.65	2	11	1	2	1	التصنيف الوظيفي (تكلفة إنتاج وتسويق وإدارة)
عالية	3.82	2	12	2	-	1	التصنيف حسب العلاقة بوحدة المنتج (تكلفة مباشرة وغير مباشرة)
عالية	3.83	2	12	3	1	-	التصنيف حسب العلاقة بحجم الإنتاج (تكلفة ثابتة ومتغيرة)
طرق التكاليف							
متوسطة	2.89	2	5	4	1	5	طريقة التكلفة الكلية
عالية	3.41	2	10	1	1	3	طريقة التكلفة المتغيرة
أنظمة التكاليف							
عالية	4.00	7	7	2	1	1	نظام التكاليف الفعلية
ضعيفة	2.25	-	4	3	2	7	نظام التكاليف المعيارية

الجدول (6) يوضح أن نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف في معظم الشركات تصل إلى ما يقارب 40% (ما نسبته 61%)، وأن ما

نسبته 22% من الشركات تفوق نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة فيها الـ 40% وتصل إلى ما يقارب 80%، وهي حصة عالية نسبياً، وأن ثلث هذه الشركات تقريباً لا تستخدم معدلات تحميل في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، بالإضافة إلى أن 22% منها تستخدم معدل واحد فقط؛ مما قد ينتج عنه عدم الدقة في تحديد تكلفة المنتجات، وخصوصاً في حالة تعدد المنتجات التي تنتجها الشركات (المزيج السلعي).

جدول (6) نسبة ومعدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة

النسبة	التكرار	معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة	النسبة	التكرار	نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف
28 %	5	لا تستخدم أي معدل تحميل	16 %	3	0 - أقل من 20 %
22 %	4	معدل تحميل واحد فقط	61 %	11	20 % - أقل من 40 %
11 %	2	عدد بسيط من المعدلات	11 %	2	40 % - أقل من 60 %
33 %	6	عدد متوسط من المعدلات	11 %	2	60 % - أقل من 80 %
6 %	1	عدد كبير من المعدلات	-	-	80 % - أقل من 100 %
100 %	18	المجموع	100 %	18	المجموع

يوضح الجدول (7) موقف الشركات من بعض أدوات التكلفة الحديثة. حيث تعتبر أداة تكاليف دورة حياة المنتج الأداة الأقل شعبية بين تلك الأدوات، حيث تعتبر معروفة ومستخدمة من قبل 6% من الشركات، بينما اعتبرت غير معروفة اطلاقاً لدى ما نسبته 67% من تلك الشركات، كما تراوحت نسبة من يعتبرون التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط، وتكاليف الجودة غير معروفة اطلاقاً بشركاتهم يتراوح ما بين 28 % إلى 40 % وهي نسب مرتفعة نسبياً. وفي المقابل تعتبر التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط الأكثر شيوعاً واستخداماً بين تلك

الأدوات، بنسب استخدام 40% و 22% على التوالي. كما يرى ما نسبته 16% و 11% من المشاركين أنهما معروفتين ومستخدمتين حالياً تحت التجربة بالترتيب. كما يوضح الجدول أن تكاليف الجودة مستخدمة من قبل 11%، ومستخدمة تحت التجربة من 11% فقط من الشركات المستجوبة، في حين أنها غير معروفة إطلاقاً من قبل 40% من تلك الشركات. ولعل العلاقة واضحة بين مدى استخدام هذه الأدوات الحديثة (سواء بشكل مستمر ودائم أو تحت التجربة) وبين مدى معرفة الأشخاص المسؤولين في تلك الشركات بهذه الأدوات، فمن غير المتوقع أن تكون هذه الأدوات منتشرة ومطبقة في بيئة هي غير معروفة فيها إطلاقاً.

جدول (7) موقف الشركات من أدوات التكلفة الحديثة

معروفة وهي مستخدمة حالياً بالشركة		معروفة وهي مستخدمة حالياً تحت التجربة بالشركة		معروفة وتفكر الشركة حالياً في استخدامها		معروفة ولكنها غير مستخدمة بالشركة		غير معروفة إطلاقاً من قبل بالشركة		أدوات التكلفة الحديثة
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
40%	7	16%	3	-	-	16%	3	28%	5	التكلفة المستهدفة
11%	2	11%	2	16%	3	22%	4	40%	7	تكاليف الجودة
6%	1	11%	2	6%	1	11%	2	67%	12	تكاليف دورة حياة المنتج
22%	4	11%	2	6%	1	28%	5	33%	6	التكلفة على أساس النشاط

أما بالنسبة لوجهة نظر المشاركين حول أهمية هذه الأدوات الحديثة، فنلاحظ من الجدول (8) أن التكلفة المستهدفة تعتبر الأهم من بين هذه الأدوات بمتوسط 3.41، وهذا يمكن تفسيره باعتبارها الأكثر شيوعاً واستخداماً (حسب ما جاء في الجدول 7)، وبدرجة متوسطة من الأهمية يأتي كلاً من التكلفة على أساس النشاط، وتكاليف الجودة. أما تكاليف دورة حياة المنتج فهي منخفضة الأهمية لأغلب تلك

الشركات، وهذا قد يرجع إلى عدم المعرفة بالأداة كما جاء في نتيجة سابقة. وبناء على ما تقدم تجدر الإشارة هنا إلى أن مدى معرفة الأدوات الحديثة من قبل المسؤولين بالشركات قيد الدراسة يعتبر أولوية، حيث يتيح ذلك التعرف على كيفية استخدامها ومتطلباتها وأهدافها، وبالتالي يعزز أهميتها من وجهة نظر المسؤولين بتلك الشركات، مما قد يستدعي تلك الشركات إلى اتخاذ قرار باستخدامها والاستفادة منها.

جدول (8) تكرار ومتوسط أهمية أدوات التكلفة الحديثة

درجة الأهمية	المتوسط	مهمة بشكل كبير جدا	مهمة بشكل كبير	مهمة بشكل متوسط	مهمة بشكل بسيط	غير مهمة	أدوات التكلفة الحديثة
عالية	3.41	3	8	1	3	3	التكلفة المستهدفة
متوسطة	3.19	2	6	4	1	5	تكاليف الجودة
منخفضة	2.44	2	3	-	6	7	تكاليف دورة حياة المنتج
متوسطة	3.24	4	5	1	5	3	التكلفة علي أساس النشاط

فيما يتعلق باستخدام بيانات التكاليف من قبل الإدارات المختلفة داخل تلك الشركات، يوضح الجدول (9) درجة استخدامها والتي تتراوح بين المتوسطة والعالية، وأن القسم المالي يعتبر الأكثر استخداماً لهذه البيانات بمتوسط عالي نسبياً (4.10)، ثم يليها قسم التسويق وقسم التكاليف. هذه الدرجة العالية من الاستخدام لبيانات التكاليف من قبل الأقسام الثلاث يمكن أن تعزى إلى الاستفادة منها في تحديد تكلفة المنتج بشكل رئيس. أما قسم الإنتاج، والإدارة العليا، وقسم الشؤون الفنية والهندسية فدرجة استخدامها لبيانات التكاليف أتت بدرجة متوسطة.

جدول (9) استخدام الوظائف لبيانات التكاليف مرتبة ترتيباً تنازلياً

الوظائف	لا تستخدم	تستخدم بشكل بسيط	تستخدم بشكل متوسط	تستخدم بشكل كبير	تستخدم بشكل كبير جداً	المتوسط	درجة الاستخدام
القسم المالي	1	1	2	6	8	4.10	عالية
قسم التسويق	1	2	3	8	4	3.67	عالية
قسم التكاليف أو الإدارية	2	2	3	5	6	3.61	عالية
قسم الإنتاج	4	-	2	10	2	3.33	متوسطة
الإدارة العليا	2	3	5	4	4	3.28	متوسطة
قسم الشؤون الفنية والهندسية "التصميم"	5	-	5	7	1	2.94	متوسطة

يبين الجدول (10) الأغراض التي تستخدم فيها معلومات التكاليف بالشركات الصناعية قيد الدراسة. فيمكن ملاحظة أن درجة استخدام المعلومات كانت متوسطة لمعظم الأغراض التي تم السؤال عنها، باستثناء تحديد وقياس تكلفة الوحدات المنتجة، والمساعدة في تسعير المنتجات بمتوسط استخدام عالي بلغ 3.83 و 3.44 على التوالي. هذه النتيجة تدعم ما تم التوصل إليه في الجدول السابق، حيث أن القسم المالي، وقسم التكاليف، وقسم التسويق هي الأقسام ذات العلاقة المباشرة بتحديد تكلفة المنتج، ومن ثم تحديد سعر بيعه.

والجدير بالذكر أيضاً، إن أقل الأغراض استخداماً من قبل هذه الشركات (وبدرجة استخدام متوسطة) لمعلومات التكاليف تتمثل في قياس وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية (كقرار شراء أو تصنيع أو إلغاء خط انتاجي)، والمساعدة في رسم وتنفيذ الخطط والأهداف الإستراتيجية بالترتيب، ومن المتعارف عليه أن هذه الأغراض تعتبر من صلب اهتمام المحاسبة الإدارية، وهو ما يتفق مع، وقد يفسر

انخفاض وجود وظيفة محاسب إداري أو إدارة خاصة بالمحاسبة الإدارية في الشركات كما جاء في الجدول (4). وما تم التوصل إليه هنا يتفق مع ما توصل إليه الحمروني (2000)، وهو أن معظم الشركات تستخدم بيانات التكاليف كأساس لتحديد سعر المنتج، ولا يتم الاستفادة منها في أغراض الرقابة وتقييم الأداء.

جدول (10) الأغراض من استخدام معلومات التكاليف مرتبة ترتيباً تنازلياً

درجة الاستخدام	المتوسط	تستخدم بشكل كبير جدا	تستخدم بشكل كبير	تستخدم بشكل متوسط	تستخدم بشكل بسيط	الترتيب	الأغراض
عالية	3.83	5	10	-	1	2	تحديد وقياس تكلفة الوحدات المنتجة
عالية	3.44	5	7	1	1	4	المساعدة في تسعير المنتجات
متوسطة	3.33	4	5	4	3	2	الرقابة علي التكلفة بهدف منع الإسراف والضياع وتخفيض التكلفة
متوسطة	3.24	4	7	-	1	5	تحديد ربحية العميل
متوسطة	3.18	2	5	6	2	3	تحليل الأنشطة
متوسطة	3.06	2	5	3	6	2	قياس وتقييم الأداء
متوسطة	3.00	3	4	4	4	3	المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية (مثلا قرار شراء أو التصنيع أو قرار إضافة منتج أو إلغاء منتج)
متوسطة	2.94	2	5	3	4	4	المساعدة في رسم وتنفيذ الخطط والأهداف الاستراتيجية

للتعرف على آراء المشاركين في الدراسة حول نظام التكاليف المطبق في شركاتهم، يوضح الجدول (11) أن معظم المشاركين (ما نسبته 78%) راضين عن نظم التكاليف؛ ولكن بدرجات متفاوتة بالرغم من اختلافهم في درجة التطوير

المطلوبة، ففي حين يرى البعض (6%) أن النظام الحالي يحتاج إلى تطوير جوهري ولكن يظل يمكن الاستفادة منه، ويرى البعض الآخر (39%) أن النظام يحتاج إلى بعض التطوير فقط، كما إن ما نسبته 27% يرون أن النظام جيد وإن كان بعض التطوير قد يفيد، بينما 6% منهم يعتقدون أن النظام لا يحتاج أي تطوير، وفي المقابل نجد أن 22% منهم غير راضيين عن نظام التكاليف المطبق حالياً، ويعتقدون أنه يحتاج إلى تطوير جوهري. ويمكن القول بأن هذه النظم المطبقة توفر معلومات دقيقة بدرجات متباينة؛ حيث يرى ما نسبته 84% أن درجة دقة المعلومات التي ينتجها النظام تتراوح بين المتوسطة والكبيرة، في حين لا يعتقد أي من المستجوبين أن المعلومات التي ينتجها النظام غير دقيقة.

على الرغم من أن أغلب تلك الشركات (61%) أجرت تطوير، يتراوح من بين البسيط والكبير، على نظمها بشكل أو بآخر خلال الخمس السنوات الماضية، نلاحظ أن 39% من هذه الشركات من أجرت تطوير متوسط على نظام التكاليف لديها. في المقابل لم يحدث أي تطوير خلال نفس المدة في 39% من تلك الشركات. كما يرغب جل المشاركين (ما نسبته 89%) في تطوير نظم التكاليف بمؤسساتهم، مع الأخذ في الاعتبار أن جزء منهم (22%) يرون أنه لا جدوى من تطوير النظام القائم، ويرغبون في تبني نظام جديد بالكامل. ومن الملاحظ أيضاً أن معظم المشاركين (72%) يعتقدون أن نظام التكاليف يتناسب مع عمليات شركاتهم، و56% منهم يرون أنه يتناسب بشكل كبير. وفي المقابل نجد أن 28% يرون أن النظم المطبقة حالياً لا تتناسب مع عمليات الشركات.

وبشكل عام يمكن القول بأن هناك شبه توافق في إجابات المشاركين حول درجة الرضا، ودقة المعلومات، ومدى التناسب مع عملياتها، فأغلب الشركات المستجوبة راضية عن نظام التكاليف المطبق لديها وترى أن معلوماته دقيقة وأنه

يتناسب مع عملياتها. فمثلا هناك أربعة مشاركين غير راضين عن نظام التكاليف الحالي، وقد يكونون من بين خمسة مشاركين يرون أن النظام الحالي لا يتناسب مع عمليات الشركة. وعلى الجانب الآخر، يوجد مشارك راضٍ بشكل كبير جداً على نظام التكاليف المطبق حالياً ولا يحتاج إلى أي تطوير، قد يكون هو نفسه من يرى أن النظام الحالي يوفر معلومات دقيقة، وأنه يتناسب بشكل كبير جداً مع عمليات الشركة.

جدول (11) مدى ملائمة نظام التكاليف

درجة الرضا عن نظام التكاليف الحالي									
غير راض جدا (يحتاج تطوير جوهرى)		راض بشكل بسيط (يحتاج إلى تطوير جوهرى ولكن يظل يمكن الاستفادة منه)		راض بشكل متوسط (النظام يحتاج إلى بعض التطوير)		راض بشكل كبير (النظام جيد وان كان بعض التطوير قد يفيد)		راضى بشكل كبير جدا (النظام لا يحتاج أي تطوير)	
التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
4	22 %	1	6 %	7	39 %	5	27 %	1	6 %
درجة دقة المعلومات التي يوفرها النظام									
غير دقيقة		دقيقة بشكل بسيط		دقيقة بشكل متوسط		دقيقة بشكل كبير		دقيقة بشكل كبير جدا	
التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
-	-	3	16 %	7	39 %	7	39 %	1	6 %
مدى تطوير نظام التكاليف في 5 سنوات الماضية									
لم يحدث أي تطوير		حدث تطوير بشكل بسيط		حدث تطوير بشكل متوسط		حدث تطوير بشكل كبير		حدث تطوير بشكل كبير جدا	
التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
7	39 %	1	6 %	7	39 %	3	16 %	-	-

مدى الرغبة في تطوير نظام التكاليف في 5 سنوات القادمة									
هناك رغبة في تبني نظام تكاليف جديد بالكامل		هناك رغبة في إجراء تعديلات كبيرة وجوهرية على نفس النظام		هناك رغبة في إجراء تعديلات متوسطة على نفس النظام		هناك رغبة في إجراء تعديلات بسيطة على نفس النظام		ليس هناك رغبة في إجراء أي تطوير	
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
22 %	4	33 %	6	17 %	3	17 %	3	11 %	2
مدى تصميم نظام التكاليف ليتناسب مع عمليات الشركة									
يتناسب بشكل كبير جدا		يتناسب بشكل كبير		يتناسب بشكل متوسط		يتناسب بشكل بسيط		لا يتناسب مع عمليات الشركة	
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
6 %	1	50 %	9	16 %	3	-	-	28 %	5

وأخيراً، وبالسؤال عن العوامل التي تؤثر على مستوى استخدام نظام التكاليف في الشركات، يوضح الجدول (12) أن كل العوامل التي تم السؤال عنها تعتبر مؤثرة، وأن درجة تأثيرها تتحصر ما بين متوسطة وعالية. وتعتبر تنوع وتعدد المنتجات (بمتوسط 3.59)، ودرجة المنافسة التي تواجه الشركة بالسوق (بمتوسط 3.53)، وملكية الشركة (بمتوسط 3.47)، والإستراتيجية التنافسية للشركة (بمتوسط 3.44) من أكثر العوامل المؤثرة على استخدام نظام التكاليف على التوالي. وتجدر الإشارة هنا إلى أن النتيجة المتعلقة بتأثير السوق ودرجة المنافسة على استخدام نظام التكاليف جاءت متفقة مع ما تم التوصل إليه عند السؤال عن الغرض من استخدام معلومات محاسبة التكاليف، حيث كانت الردود تشير إلى أن التسعير وتحديد تكلفة وحدة المنتج تعتبر الغرض الرئيس من استخدام مخرجات نظام التكاليف (معلومات التكاليف) كما ورد في الجدول (9).

وفي المقابل تعتبر تقنية وتكنولوجيا التصنيع المستخدمة، واستخدام الكمبيوتر بالنظام المحاسبي، ودرجة المركزية في اتخاذ القرارات، وهيكل التكاليف (نسبة التكاليف المتغيرة إلى الثابتة)، ودرجة التأكد بالتغيرات البيئية المحيطة (القانونية والاقتصادية والسياسية وغيرها) مؤثرة بشكل متوسط وعلى الترتيب. في حين تعتبر درجة البيروقراطية والرسمية المتبعة بالشركة أقل هذه العوامل (بمتوسط 2.93) تأثيراً على استخدام نظام التكاليف.

جدول (12) العوامل المؤثرة على استخدام نظام التكاليف مرتبة ترتيباً تنازلياً

العوامل	لا تؤثر	تؤثر بسيط	تؤثر بشكل متوسط	تؤثر بشكل كبير	تؤثر بشكل كبير جداً	المتوسط	درجة التأثير
تنوع وتعدد المنتجات	4	-	3	6	5	3.59	عالية
درجة المنافسة التي تواجه الشركة بالسوق	4	-	3	7	4	3.53	عالية
ملكية الشركة	3	1	2	11	1	3.47	عالية
الإستراتيجية التنافسية للشركة (مثل إنتاج منتجات متميزة أو بيع السلع بأسعار منخفضة لكسب السوق أو التركيز عليهما معا)	1	5	2	5	5	3.44	عالية
تقنية وتكنولوجيا التصنيع المستخدمة بالشركة	2	3	2	8	3	3.39	متوسطة
استخدام الكمبيوتر بالنظام المحاسبي بالشركة	3	1	3	8	3	3.39	متوسطة
درجة المركزية في اتخاذ القرارات بالشركة	3	3	2	7	3	3.35	متوسطة
حجم الشركة	4	1	4	6	3	3.29	متوسطة
هيكل التكاليف بالشركة (نسبة التكاليف المتغيرة إلى الثابتة)	3	2	3	8	2	3.22	متوسطة
درجة التأكد بالتغيرات البيئية المحيطة بالشركة (القانونية والاقتصادية والسياسية وغيرها)	3	4	5	4	2	3.13	متوسطة
درجة البيروقراطية والرسمية بالشركة	6	1	6	4	1	2.93	متوسطة

ملخص لأهم النتائج:

- ◆ إن معظم الشركات لديها ضمن هيكلها التنظيمي قسم أو وحدة خاصة بمحاسبة التكاليف، وبدرجة أقل توجد وظيفة محاسب تكاليف بالشركات محل الدراسة، بينما لا يكاد يكون هناك وجود لوظيفة أو إدارة للمحاسبة الإدارية في أغلب تلك الشركات.
- ◆ إن درجة استخدام تصنيفات التكاليف التي تم السؤال عنها عالية، وأن أكثر هذه التصنيفات استخداماً التصنيف الطبيعي، بينما كان التصنيف الوظيفي أقلها استخداماً.
- ◆ إن طريقة التكلفة المتغيرة هي الطريقة الأكثر استخداماً، وأن نظام التكاليف الفعلية هو النظام الأكثر استخداماً، في حين لا يكاد يوجد استخدام لنظام التكاليف المعيارية.
- ◆ إن نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف في معظم الشركات تشكل حصة عالية نسبياً، وأن حوالي نصف هذه الشركات لا تستخدم معدلات تحميل أو تستخدم معدل واحد فقط في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- ◆ إن جميع أدوات التكاليف الحديثة معروفة لدى معظم الشركات، وبعضها تستخدم التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط إما بشكل مستمر أو تحت التجربة. وفي المقابل تعتبر تكاليف دورة حياة المنتج وتكاليف الجودة الأقل شعبية بين أدوات التكلفة الحديثة، وأن المسؤولين بالشركات قيد الدراسة يرون أن من أولوياتهم تكوين وزيادة المعرفة بكيفية استخدام ومتطلبات وأهداف الأدوات الحديثة، مما قد يعزز أهميتها ويؤدي إلى اتخاذ القرار بتبنيها والاستفادة منها.
- ◆ إن القسم المالي وقسم التسويق يعتبران الأكثر استخداماً لبيانات التكاليف في تلك الشركات، وبدرجة أقل يستخدمها قسم الإنتاج وقسم الشؤون الفنية. كما أن درجة استخدام بيانات التكاليف بالشركات الصناعية كانت متوسطة لمعظم الأغراض التي تم السؤال عنها، باستثناء تحديد وقياس تكلفة الوحدات المنتجة، والمساعدة في تسعير

المنتجات فجاءت بمتوسط استخدام عالي. كما أن أقل الأغراض استخداماً تمثلت في قياس وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية (كقرار شراء أو تصنيع أو إلغاء خط إنتاجي)، والمساعدة في رسم وتنفيذ الخطط والأهداف الاستراتيجية.

◆ إن معظم المشاركين راضين عن نظام التكاليف المطبق في شركاتهم؛ ولكن بدرجات متفاوتة بالرغم من اختلافهم في درجة التطوير والتغيير المطلوبة، وأن هذا النظام يوفر معلومات دقيقة بدرجات متباينة تتراوح بين المتوسطة والكبيرة، ومن الملاحظ أيضاً أن معظم المشاركين يعتقدون أن نظام التكاليف يتناسب مع عمليات شركاتهم.

◆ إن جميع العوامل التي تم السؤال عنها تؤثر على استخدام نظام التكاليف بدرجات متفاوتة، حيث تنحصر درجة تأثيرها ما بين المتوسطة والعالية. فنجد أن تنوع وتعدد المنتجات، ودرجة المنافسة، وملكية الشركة، والاستراتيجية التنافسية للشركة تؤثر بدرجة عالية على استخدام نظام التكاليف على التوالي، في المقابل يعتبر هيكل التكاليف بالشركة، ودرجة التأكد بالتغييرات البيئية المحيطة بالشركة، ودرجة البيروقراطية والرسمية المتبعة بالشركة أقل هذه العوامل تأثيراً على استخدام نظام التكاليف.

مناقشة النتائج والتوصيات ببحوث مستقبلية:

من مراجعة الدراسات السابقة يتضح أنه بالرغم من عدم توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظم التكاليف في أغلب الشركات، وأنه لا يتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة بالشكل العلمي الصحيح، إلا أنه يوجد رضى ولو نسبي عن نظام التكاليف المطبق ولعل أحد الأسباب هو أن معظم هذه الشركات ليس لديها قسم أو وحدة مستقلة للتكاليف. وقد أظهرت الدراسة الحالية أن هناك تطوير في نظام التكاليف بالشركات الليبية في السنوات السابقة، حيث بينت أن معظم هذه الشركات لديها ضمن

هيكلا التنظيمي قسم أو وحدة خاصة بمحاسبة التكاليف وأن معظم المشاركين راضين عن نظام التكاليف المطبق في شركاتهم ولكنه يحتاج الى التطوير، كما يعتقدون أن معلوماته دقيقة نسبيا وأنه يتناسب مع عمليات شركاتهم. كما أوضحت أن هناك رغبة في تطوير نظام التكاليف في السنوات القادمة لدى جل الشركات قيد الدراسة.

ولعله من المناسب دراسة وتتبع مدى التطور في نظام محاسبة التكاليف وتطبيقاتها العملية خلال فترة زمنية محددة، فمثلاً دراسة كيفية حساب تكلفة وحدة المنتج النهائي، ومدى اتباع الأسس السليمة لتصنيف ومعالجة عناصر التكاليف، وتحليل عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة على وحدة المنتج، وكذلك أسباب ارتفاع نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف، وعدم الاعتماد على معدلات تحميل مختلفة عند توزيع تلك التكاليف يحتاج إلى دراسة ووقفة جادة سواء من الشركات أو من الباحث والمهتمين، لما لها من أثر على تحديد تكلفة المنتجات. بالإضافة إلى أن العلاقة بين درجة الرضى عن النظام المطبق ومدى الحاجة الى تطويره، وكفاءة وفعالية تطبيق هذا النظام ومدى الاستفادة منه تحتاج أيضا إلى دراسات مستقبلية.

كما تبين النتائج أن وظيفة محاسب إداري أو إدارة محاسبة إدارية لا توجد ضمن الهيكل التنظيمي لأغلب الشركات، وأن الإدارة العليا لا تستخدم بدرجة عالية المعلومات التكاليفية عند اتخاذ قراراتها كما هو الحال في القسم المالي؛ مما قد يفسر على أن تلك الشركات لا تستفيد بدرجة كبيرة من الأدوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية. هذا الأمر يمكن إرجاعه إلى أن اهتمام الشركات ينصب على استخدام معلومات التكاليف في اتخاذ بعض القرارات القصيرة الأجل كقياس تكلفة المنتج وتسعير المنتج. بينما لا يكاد يوجد استخدام لتلك المعلومات في محور اهتمام المحاسبة

الإدارية كالمساعدة في اتخاذ القرارات القصيرة الأجل الأخرى مثل قرارات الشراء أو التصنيع أو إضافة أو إلغاء خط إنتاجي، وفي اتخاذ القرارات الطويلة الأجل كرسوم وتنفيذ السياسات والأهداف الاستراتيجية، وعليه فإن دراسة استخدام الإدارة العليا لمعلومات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية يعد فرصة لدراسات مستقبلية.

وفيما يتعلق بطرق التكاليف المستخدمة، أوضحت نتائج هذه الدراسة أن طريقة التكلفة المتغيرة هي الطريقة الأكثر استخداماً مقارنة بطريقة التكاليف الكلية في تلك الشركات. هذا الأمر أتى بخلاف ما توصلت إليه أغلب الدراسات السابقة في البيئة الليبية على أن الطريقة الكلية هي الأكثر شيوعاً واستخداماً، والذي يمكن تبريره بسبب نوع ملكية الشركات أو القوانين السائدة. فدراسة العوامل التي تؤثر على استخدام طريقة (أو نظرية أو مدخل) دون أخرى يظل تساؤل يحتاج إلى بحث وتفسير من خلال دراسات مستقبلية.

كما أكدت نتائج هذه الدراسة ما جاء في الدراسات السابقة في أنه بالرغم من أهمية أدوات التكلفة الحديثة مثل التكلفة المستهدفة ومحاسبة التكلفة عن النشاط وتكلفة الجودة وتكلفة دورة حياة المنتج، إلا أن مستوى تبنيها واستخدامها لا يزال ضعيفاً على مستوى الشركات الليبية، الأمر الذي يمكن إرجاعه إلى مدى الحاجة إلى مثل هذه الأدوات في البيئة الليبية أو إلى مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيقها، كالقدرة على توفير معلومات تفصيلية ودقيقة أو توفر موارد مالية كبيرة أو موارد بشرية مؤهلة، للاستفادة من هذه الأدوات. أيضاً يمكن تفسير عدم التبني والاستخدام إلى عدم حاجة بعض الشركات التي تعمل في نوع معين من الصناعة، والذي يتصف محيطها بالاستقرار من حيث حجم السوق والأسعار والمنافسين، إلى مثل هذه الأدوات الحديثة. ومما تجدر الإشارة إليه هنا إلى أن هذه الشركات كانت راضية بما لديها من

أدوات محاسبة تكاليف تقليدية لخدمة أغراضها المختلفة، وتعتبرها دقيقة ومناسبة لعملياتها. كل هذه التفسيرات وغيرها تحتاج إلى دراسات معمقة ومستفيضة للتعرف على مدى استخدام الأدوات التقليدية لمحاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة في استخدامها وعلى الأسباب الكامنة وراء التمسك بالأدوات التقليدية وعدم تبني واستخدام الأدوات الحديثة للتكلفة أسوة بالدول المتقدمة.

وفي نفس السياق أوضحت هذه الدراسة أن جميع أدوات التكاليف الحديثة معروفة لدى معظم الشركات، وأن الأدوات الأكثر شعبية فيما بينها تعتبر الأكثر استخداماً، فزيادة المعرفة (سواء عن طريق التعليم أو التدريب أو الاطلاع أو غيرها) بكيفية استخدام ومتطلبات وأهمية الأدوات الحديثة من قبل العاملين والمسؤولين في تلك الشركات، قد يعزز اتخاذ قرار بتبنيها وتطبيقها. فهذا قد يعطي تفسير لاستخدام أو عدم استخدام الأدوات الحديثة أو التقليدية، وهو ما قد يحتاج إلى بحوث مستقبلية.

كما وجدت الدراسة أن تنوع المنتجات وتعددتها، ودرجة المنافسة في السوق، وملكية الشركة، والاستراتيجية التنافسية تؤثر بدرجة عالية على استخدام معلومات نظام التكاليف، وهي عوامل تعد من محور اهتمام الأدوات الحديثة للتكلفة، ولعله من المناسب دراسة العوامل المؤثرة على استخدام نظام التكاليف بشكل تفصيلي من حيث قياس هذه المتغيرات بشكل أدق، وعلاقتها بدرجة تعقيد نظام التكاليف (من درجة غير معقد كما في الأنظمة التقليدية إلى درجة معقد جداً كما في نظام التكلفة على أساس النشاط). كما يمكن دراسة العلاقة بين العوامل المؤثرة على استخدام نظام التكاليف مثل نوع ملكية الشركة وحجم عملياتها وبين تنوع وتعدد الأدوات التقليدية والحديثة للتكلفة واستخداماتها.

كما أنه من الممكن دراسة نوع الاستراتيجية التنافسية كنموذج Porter's Competitive Strategy Model للتعرف على العلاقة بين نوع الاستراتيجية (الريادة في التكلفة أو التميز) ومدى تبني واستخدام الأدوات التقليدية أو الحديثة للتكلفة

أو درجة الاستفادة من معلومات المحاسبة الإدارية، وكذلك يمكن دراسة مدى ملائمة الأدوات التقليدية في توفير معلومات دقيقة للمحافظة على الحصة السوقية وزيادتها في حالة تعدد المنتجات وتنوعها.

وأخيرا يلاحظ على مستوى منهجية الدراسة، أن أغلب الدراسات استخدمت المنهج الوصفي وصحيفة الاستبيان تحديداً لجمع البيانات، ولعله من المفيد فتح آفاق جديدة من الدراسات المعمقة التي تعتمد أكثر على دراسات الحالة والمقابلات الشخصية والاطلاع عن قرب على مدى استخدام تطبيقات نظام التكاليف، ومراحل تطور النظام وأسبابه. كما أنه من الملاحظ أن عدد قليل من الدراسات السابقة استخدمت نظرية معينة لتفسير ومحاولة فهم الواقع العملي لنظم التكاليف المستخدمة في البيئة الليبية مثل النظرية الموقفية أو نظرية الوكالة أو النظرية المؤسسية أو غيرها، فعمل استخدام مثل هذه النظريات في الدراسات المستقبلية يعطى عمق أكثر للفهم والتفسير لتطبيقات محاسبة التكاليف المختلفة.

المراجع والمصادر

- 1- بدر، محمد ادريس (2008)، المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في محطات توليد الكهرباء البخارية دراسة تطبيقية على محطات توليد الكهرباء البخارية العامة، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، بنغازي.
- 2- حامد، على محمد (2005)، العوامل المؤثرة على فعالية أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، عمان.
- 3- حسين، أحمد حسين (2003)، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 4- الحمروني، مفتاح محمد (2000) واقع بيانات التكاليف في الشركات الصناعية الليبية وأساليب تطويرها لخدمة تقارير المحاسبة المالية والإدارية، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس.
- 5- دراه، طارق محمد (2014)، ما مدى ملائمة أسس تصنيف التكاليف في ترشيد عملية اتخاذ القرارات دراسة تطبيقية على مصنع الاختزال المباشر بالشركة الليبية للحديد والصلب، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس.
- 6- سلامة، عبد الفتاح محمد (2008)، مدى مراعاة نظام التكاليف للمقومات الملائمة لتحقيق الأهداف الإدارية دراسة حالة عن مجمع الحديد والصلب، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس.
- 7- الشريف، محمد علي (2000)، أهمية كفاءة استخدام نظام محاسبة التكاليف الفعلية في القطاع الصناعي ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية دراسة استطلاعية على بعض الشركات الصناعية في ليبيا، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس.

- 8- غيث، فوزي بشير (2001)، تقييم مدى كفاءة أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس.
- 9- المصراطي، عبد الحكيم محمد (2003)، نظام التكاليف كأداة للرقابة وتقييم الأداء دراسة تطبيقية على الشركة الوطنية للمنسوجات، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس.
- 10- Abugalia, M. (2011) "The Influence of Business Environment on the Effectiveness of Management Accounting Practices: Evidence from Libyan Companies", Unpublished Ph.D. Thesis, University of Huddersfield, UK.
- 11- Abulghasim, A. (2006) "Management Accounting Techniques in Libyan Manufacturing Companies", Unpublished Ph.D. Thesis, Lincoln University, UK
- 12- Alkizza, A. (2006) "The Impact of Business Environment on Management Accounting Practices: Libyan Evidence", Unpublished Ph.D. Thesis, University of Liverpool, UK
- 13- Johnson, H and Kaplan, R (1987) Relevance Lost: the Rise and Fall of management accounting, Harvard University Press.
- 14- Leftesi, A. (2008) "The Diffusion of Management Accounting Practices in Developing Countries: Evidence from Libya", Unpublished Ph.D. Thesis, University of Huddersfield, UK.
- 15- Saunders, M., Lewis, P. and Thornhill, A. (2009) Research Methods for Business Students, Harlow, Financial Times Prentice Hall.