



# مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية العدد الثالث - سبتمبر 2017

مجلة علمية محكمة

E.mail:journalmiu@gmail.com

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَلَنْبَلُوتَكُمْ بِشَيْءٍ مِّنَ الْخَوْفِ وَالْجُوعِ وَنَقْصٍ مِّنَ الْأَمْوَالِ وَالْأَنْفُسِ وَالثَّمَرَاتِ وَبَشِّرِ

الصَّابِرِينَ (155) الَّذِينَ إِذَا أَصَابَتْهُمُ مُصِيبَةٌ قَالُوا إِنَّا لِلَّهِ وَإِنَّا إِلَيْهِ رَاجِعُونَ (156)

أُولَئِكَ عَلَيْهِمْ صَلَوَاتٌ مِّن رَّبِّهِمْ وَرَحْمَةٌ وَأُولَئِكَ هُمُ الْمُهْتَدُونَ ﴿

البقرة آتي 154 - 156

بِسْمِ اللَّهِ  
الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية

مجلة علمية محكمة تعنى بالدراسات الإنسانية والتطبيقية

وتصدر باللغتين العربية والانجليزية

حائزة على ترقيم المركز الدولي الموحد للدوريات ( ISSN ( 2519-6286

### رئيس التحرير

د. عبد الكريم عبد الله بالقاسم

### هيئة التحرير

أ. أحمد مفتاح الصيد.

أ. أمينة محمد بشير المغربي.

د. بثينة فضيل بوخطوة.

د. فهمي إبراهيم الحداد.

د. ماشاءالله عثمان الزوي.

❖ الهيئة الإدارية :-

وليد عبدالله الخليفي.

❖ إعداد فني :- هنيذا عمر الطشاني.

❖ مدقق لغوي د. أحمد مصباح اسحيم.

## الهيئة الاستشارية

- الدكتور إبراهيم رستم ( علوم هندسية )
- الدكتور إدريس عبد السلام اشتيوي ( محاسبة )
- الدكتور بوبكر فرج شريعة ( محاسبة )
- الدكتور رمضان ألمجراب ( لغة انجليزية )
- الدكتور سالم محمد الأوجلي ( قانون جنائي )
- الدكتور صبري جبران الكرغلي ( تسويق )
- الأستاذ عبدالله علي الرحيبي ( آثار و تاريخ قديم )
- الدكتور عبدالكريم جويلي عبد العالى ( مناهج تربوية )
- الدكتور عبد المطلوب أطبولي ( لغة عربية )
- الدكتور عبدالناصر عزالدين بوخشيم ( إقتصاد )
- الدكتور عبد الناصر يوسف الزوكي ( علوم طبية )
- الدكتور عمر إبراهيم العفاس ( علوم سياسية )
- الدكتور فؤاد حمدي بن طاهر ( آثار و تاريخ قديم )
- الدكتور فيصل سالم الكيخيا ( تسويق )
- الدكتور محمد إبراهيم حماد ( محاسبة )
- الدكتور موسي مسعود أرحومة ( قانون )
- الدكتور ناصر فرج بن حسونه ( إدارة )
- الدكتور نجيب المحجوب أَلحصادي ( فلسفة علم و منطق )
- الدكتور يوسف حامد الشين ( فلسفة )

\*\*\*\*\*

- والمجلة لها حرية التقييم عند مستشار آخر إذا كان البحث لا يقع مجاله تحت التخصصات المذكورة.

## شروط النشر في مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية

1. ألا يقل البحث عن عشر ورقات، وألا يزيد عن عشرين ورقة فليسكاب A4، على أن يكون الخط ( نوع العربي التقليدي. Simplified و حجمه 14 ).
2. أن يرسل البحث إلكترونياً، و يشترط أن يكون مكتوباً على برنامج (Microsoft Word) و أن يكون الخط بالعربية (Simplified) مقاسه 14، على أن يكون تباعد الأسطر بقياس سطر واحد و بالنسبة لهوامش الصفحة من الأعلى و الأسفل و من اليمين ( 2.5 سم ( ومن اليسار 2 ) سم . ( و يخطر الباحث باستلام بحثه في حينه )، أما إذا كان البحث باللغة الإنجليزية فيكتب بخط نوع (Time New Roman).
3. تقبل البحوث باللغة العربية في العموم والإنجليزية تالياً أو ترجمة، وأن يقدم الباحث لها ملخصاً بالعربية على أن لا يقل عن مئة وخمسين كلمة .
4. ألا يكون البحث قد سبق نشره في إحدى المجالات الوطنية أو غيرها أو مستلاً من رسالة ماجستير أو أطروحة دكتوراه، أو يكون الباحث قد تناوله بعنوان آخر في وسيلة نشر أخرى .
5. يراعى في البحث الشكلية الفنية والمنهجية، وتوثيق المصادر والمراجع، وتدوين التواريخ، ومقابلة الأسماء بالحرف اللاتيني. والتنصيص على النصوص وغيرها .
6. يراعى في أسلوب كتابة الهوامش و عرض المراجع كتابة اسم المؤلف، عنوان الكتاب، اسم المترجم أو المحقق، الطبعة، مكان النشر، الناشر، تاريخ النشر، رقم الجزء والصفحة في الهوامش و قائمة المراجع العربية و الإنجليزية ينبغي أن يكون عنوان الكتاب أو المجلة بالخط المحبر .
7. تلتزم المجلة بإشعار الباحث بقبول بحثه إن كان مقبولاً للنشر أو قابلاً للتعديل بعد التقييم.
8. لا تقدم المجلة شهادة أو إفادة (مقبول للنشر) ما لم يكن قد قرر نشره فعلياً أو نشر.
9. البحوث المقدمة للمجلة لا تعاد لأصحابها سواء نشرت أو لم تنشر.
10. أن يتضمن البحث اسم الباحث، وتخصصه، ومجال عمله والهاتف، والبريد الإلكتروني إن وجد، وإن تعدد الباحثون فيكتفي بأحدهم.
11. يحق للباحث نسخة من العدد المنشور فيها بحثه إن كانت المجلة ورقية، وإذا كانت إلكترونية يحق له سحب ذلك من موقع الجامعة المنشورة عليه بعد إشعاره بصدور العدد، فإن لم يتمكن فيمكن حينئذ إرسال نسخة علي بريده الإلكتروني أو الفاير إن كان له ذلك.
12. بعد إشعار الباحث بقبول بحثه وإرجاعه له للتصحيح أو الإضافة أو التعديل، أن يقوم الباحث بتزويد المجلة بنسخة من البحث في صورته النهائية علي قرص مدمج CD يدوياً أو إرساله علي بريد المجلة أو علي بريد المندوبين.
13. تنبيه على الباحث الذين يستعملون بعض الاقتباسات من (النت) بطريقة القص، أن يعيدوا طباعتها في بحوثهم لعدم تكيفها فنياً في إخراج المجلة .

14. يدفع الراغب في نشر بحثه مبدئياً مبلغاً قدره (50) ديناراً ليبيا إذا كان الباحث من داخل ليبيا، و (50) دولاراً أمريكياً إذا كان الباحث من خارج ليبيا، ويتم المبلغ إلى (200) ديناراً أو (200) دولاراً حين يقرر البحث بدرجة مقبول للنشر بدون تعديل، أو مقبول للنشر مع التعديل .

بريد المجلة : [journal@miu.edu.ly](mailto:journal@miu.edu.ly)

أسرة هيئة التحرير

## محتويات العدد

الصفحة	الموضوع	كلمة العدد
1	.....	
2	..... دراسة تحليلية قياسية	العلاقة بين عجز الموازنة، و عرض النقود والتضخم "حالة ليبيا (1980-2005)، دراسة تحليلية قياسية
	..... د. أحمد علي الحوتة	
15	.....	دراسة أثر استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، على جودة التقارير المالية "دراسة ميدانية"
	..... د. خالد محمد رحيل سالم	
40	.....	أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالمصارف التجارية الليبية" دراسة ميدانية على مدراء الإدارات العامة بالمنطقة الشرقية"
	..... د. عادل عطية عبد الستار العبيدي ، د. أحمد علي فرج الكاديكي	
65	.....	محددات الربحية في المصارف التجارية الليبية "دراسة مقارنة بين المصارف التجارية الليبية خلال الفترة من 2000-2010 م
	..... أ. محمد الطيب موسى - أ. نبيل امجعيد الشريف	
104	.....	سيميائية العنوان في الشعر الليبي الحديث ( إبراهيم الهوني أنموذجا)
	..... د. نجية معيتيق الطيرة	
135	.....	إشكالية الزمان في الفكر الإنساني " رؤية فلسفية مغايرة لإمكانية تفسير مفهوم الزمن"
	..... د. إبراهيم حسين إبراهيم الشريف	
149	.....	<b>Profile of Nutritional Rickets among Libyan children in Benghazi</b> <b>Dr. Lubna Jamal Abdelmalek</b>

## كلمة العدد

مع إطلالة عددنا الثالث المنجز بما عاهدت المجلة نفسها عليه، من الحرص و الدقة و تنوع موضوعاتها، فهي تفتح آفاق البحث في رحاب المعرفة أمام الراغبين في النشر على صفحاتها دون انتقاء أو إقصاء، لذا فهي مبهجة مع توالي وصول الموضوعات للنشر لعددنا الرابع، و هذا إن دل على شيء فهو دليل الاستحسان و الثقة في المكانة التي بدأت تحتلها مجلتنا رغم حداثة سننها، لاسيما و أنها قد تحصلت على رقم المركز الدولي للدوريات المحكمة (ISSN)، و أخذت مكانها بين المجلات المحكمة الجامعية الليبية، و تعمل على حيازة مكانة و ترتيب لها بين المجلات المحكمة العربية.

كيف لا و هي لسان حال جامعة البحر المتوسط الدولية و فرعها بإسطنبول، العلمية المستقلة بتوجهاتها، التي في هذا الصيف 2017 تشعل شععتها الثانية و لا أقول تطفئها، حيث تحصلت من المركز الوطني لضمان الجودة على الاعتماد، و على شهادة أفضل مؤسسة علمية عليا على مستوى الأداء التعليمي و التنظيمي، و طبعت كتبا علمية منهجية بلغت تسعة كتب في تخصصات مختلفة، و تشترك بها في معرض الكتاب، و تؤسس لها مركزا علميا للتدريب و الاستشارات، و تقيم اتفاقيات تعاون مع جامعات عربية عريقة أبرزها الأكاديمية العربية للدراسات المتطورة و التعليم المستمر للدراسات العليا و الدنيا و التدريب، لتشارك في المحافل الثقافية و المؤتمرات العلمية، و توسع أفق مجالها المدني الاجتماعي فتنشئ مؤسسة النماء الخيرية المعتمدة برقم (1/248) التي تهتم بالمناحي العلمية.

و بهذا القبس من الفيض، و بحمد الله و توفيقه أصبحت تحتل في النفوس مكانة، و من التقدير موضعها محمودا لتطلعها للأفضل و الأكمل.

و كذلك فإن مجلتنا لا ترتقي أو تتقدم إلا بمساهماتكم العلمية التي نضعها موضع التقدير و الثناء.

و إلى اللقاء.....

رئيس التحرير

**أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالمصارف التجارية الليبية****” دراسة ميدانية على مدراء الإدارات العامة بالمنطقة الشرقية”**

..... د. عادل عطية عبد الستار العبيدي - كلية الاقتصاد - جامعة عمر المختار.

..... د. أحمد علي فرج الكاديكي - كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي.

**ملخص الدراسة**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالمصارف التجارية الليبية، و تحديد مدى إدراك مدراء الإدارات العامة بهذه المصارف بأهمية تطبيق هذه الأساليب، و ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى هذا الإدراك يمكن أن تعزى لبعض الخصائص الوظيفية للمشاركين في الدراسة، و قد تم استخدام استمارة استبيان لجميع البيانات، كما استخدمت العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة ضمن حزمة البرامج الإحصائية (SPSS) لتحليل البيانات و اختبار الفرضيات.

و قد أظهرت النتائج بأن مدراء الإدارات بالمصارف التجارية الليبية لديهم إدراك بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، و على الرغم من وجود هذا الإدراك إلا أن المصارف التجارية الليبية لا تعمل على تطبيق هذه الأساليب، كما أظهرت النتائج أيضا بأنه ليس هناك تأثير للمؤهل العلمي أو للتخصص أو لعدد سنوات الخبرة على مستوى إدراك مدراء الإدارات بالمصارف التجارية الليبية بأهمية تطبيق هذه الأساليب.

و أوصت الدراسة بضرورة أن تولي المصارف التجارية الليبية اهتماما أكبر بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، لما لها من أهمية في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات و التخطيط الاستراتيجي، و تحقيق الأهداف الاستراتيجية، و أن تعمل على توفير المقومات اللازمة لتطبيق هذه الأساليب كإعداد و تأهيل الكوادر اللازمة من خلال الدورات التدريبية و التأهيلية لهم، إضافة إلى اهتمام الجهات المعنية بتطوير مقررات المحاسبة الإدارية في المرحلة الجامعية.

**المقدمة:**

تعتبر المحاسبة الإدارية جزءا من نظام المعلومات المحاسبي، التي تهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية، و قياسها و تحليلها و التقرير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات و تقييم الأداء، و بذلك فهي تهدف إلى إمداد المديرين بالمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط و الرقابة، و مساعدتهم على اتخاذ القرارات و تحفيزهم لتحقيق أهداف المنظمة، و من ثم تقييم أداء المديرين و الوحدات الفرعية داخل المنظمة (نور و آخري، 2005: 9-10)، و حتى تحقق المحاسبة الإدارية أهدافها فهي تستخدم مجموعة من الطرق و الأساليب العلمية، التي تمكنها من توصيل البيانات و المعلومات المحاسبية إلى كافة الأطراف التي تحتاج إليها

حتى تساعدها على اتخاذ القرارات المناسبة، و من ضمن هذه الأساليب: أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب التكاليف المعيارية، أسلوب محاسبة المسؤولية، وغيرها من الأساليب الأخرى. (Ferrara, 1995:5).

و حيث إن المنظمات الحالية بمختلف أحجامها وأشكالها أصبحت تواجه العديد من الضغوط والتحديات، بسبب التغيرات السريعة والمتلاحقة خاصة مع بداية القرن الواحد والعشرين التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة التي يغلب عليها التغيير والتقدم التكنولوجي وما تبعه من تقدم في وسائل الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، بحيث تعمل تحت مظلة نظام عالمي جديد تتمثل معالمه ف بالعديد من الأبعاد منها: عوامة الاقتصاد، و عوامة التجارة، و عالمية المنافسة، و التكتلات الاقتصادية الإقليمية و الدولية، و التحالفات الاستراتيجية للشركات العملاقة التي استهدفت تعزيز القدرات التنافسية للمتخالفين، و بالتالي السيطرة على السوق (جودة، 2001)، لذلك بدأت معظم المنظمات تتجه نحو اعتماد و استخدام المفاهيم الاستراتيجية، حيث أصبح مفهوم الإدارة الاستراتيجية من أهم سمات الإدارات المعاصرة، الذي يُمكن المنظمات من التعامل مع المتغيرات البيئية و التطورات المتلاحقة في الأنظمة الاقتصادية الناشئة عن العوامة و انفتاح الأسواق العالمية (AbdulHussien & Hamza, 2012:126)، الأمر الذي انعكس على أنظمة المحاسبة بشكل عام و خلق تحديات كبيرة للمحاسبة الإدارية بشكل خاص، كونها لا تمثل عملية مستقرة و لا بد لها من تتبع التغييرات التنظيمية و القوى المؤثرة التي تجبر المنظمة على إتباعها، كالتغييرات التكنولوجية و العوامة و احتياجات العملاء و غيرها، و المنظمات التي تفشل في تبني مثل هذه التغييرات لن تستطيع أن تقاوم على المدى الطويل (Mcwatters et.al, 2001:4).

و تبعاً لذلك فقد وجهت العديد من الانتقادات لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، من حيث عدم قدرتها على تقديم المعلومات اللازمة للإدارة لكي تستخدمها في التخطيط و الرقابة، و اتخاذ القرارات و من هذه الانتقادات وجود المشاكل المتعلقة بتوزيع التكاليف غير المباشرة، و محدودية استخدام معلومات المحاسبة الإدارية في القرارات الاستراتيجية، إضافة إلى عدم مسايرة المحاسبة الإدارية للتطورات التكنولوجية المستمرة لعمليات التشغيل في منظمات الأعمال المعاصرة (Clarke, 1995).

و باعتبار أن أساليب المحاسبة الإدارية تسير على نمط تقليدي فهي لم تعد قادرة على إعطاء نظرة متكاملة عن أداء المنظمات المعاصرة، لعدم قدرتها على توفير المعلومات، و مؤشرات و مقاييس الأداء التي تمكن تلك المنظمات من قياس و تقويم أدائها الداخلي و الخارجي، لذا بدأت الأفكار و الدراسات في مجال المحاسبة بالتوجه نحو التفكير الاستراتيجي في النظم الحاسوبية، و أهمية تطوير أساليب و نظم المحاسبة لكي تلي متطلبات و أهداف الإدارة الاستراتيجية للمنظمات المعاصرة، و بالتالي كان التوجه أكبر في مجال نظم محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية، بهدف توفير البيانات و المعلومات لمساعدة مدراء الإدارات في أداء مهامهم الرئيسية المتعلقة بالتخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات، حيث ظهرت انعكاسات النهج الاستراتيجي في الإدارة باستحداث العديد من الأساليب في مجال محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية التي وجهت أساساً لخدمة أهداف الإدارة الاستراتيجية المعاصرة لمنظمات الأعمال مثل التكاليف على أساس النشاط و سلسلة القيمة و القياس المرجعي و بطاقة الأداء المتوازن، و الموازنات على أساس النشاط و غيرها من الأساليب الأخرى، حيث استحدثت هذه الطرق و الأساليب الحاسوبية في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بهدف مساعدة مدراء الإدارات في تحقيق المهام و الأهداف على المدى الاستراتيجي (Abdul Hussien & Hamza, 2012:127).

## مشكلة الدراسة :

شهدت الصناعة المصرفية خلال العقود الأخيرة العديد من التطورات على المستوى العالمي، و ذلك في إطار العولمة و تحرر الأسواق المالية، فضلاً عن التطور الملحوظ في مجال نظم و تكنولوجيا المعلومات، الأمر الذي حثَّ على إدارات هذه المصارف ضرورة الأخذ بأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، لما لها من أهمية في تحقيق متطلباتها و أهدافها الاستراتيجية.

و حيث إن المصارف التجارية الليبية و ما تمثله على المستوى المحلي من دعم و تطوير لبنية الاقتصاد الوطني الليبي و نموه، ليست بمنأى عما يحدث من تطورات في الصناعة المصرفية على المستوى العالمي، لذا فهي معنية أيضاً بمعرفة و تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية نظراً لأهمية هذه الأساليب، حتى تتمكن من القيام بدورها الوطني المناط بها، و تكون قادرة على الاستمرار و النمو و المنافسة محلياً و عالمياً، و عليه يمكن بلورة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- 1- ما مدى إدراك مدراء الإدارات بالمصارف التجارية الليبية لأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؟
- 2- ما مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالمصارف التجارية الليبية؟
- 3- هل توجد فروق في مستوى إدراك مدراء الإدارات بالمصارف التجارية الليبية تعزى لبعض الخصائص الوظيفية لهم و المتمثلة في (المؤهل العلمي، التخصص، عدد سنوات الخبرة)؟

## هدف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية و مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من وجهة نظر مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية، و ما إذا كانت هناك فروقا ذات دلالة إحصائية لمستوى هذا الإدراك تعزى لبعض الخصائص الوظيفية لمدراء الإدارات بهذه المصارف.

## فرضيات الدراسة:

في إطار مشكلة الدراسة و تحقيقاً لأهدافها فقد تم صياغة الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى :** لا يدرك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

و تتفرع من هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين و هما:

- 1- لا يدرك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية أهمية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط.
- 2- لا يدرك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية أهمية تطبيق أسلوب الموازنات على أساس النشاط.

الفرضية الثانية : لا تطبق المصارف التجارية الليبية أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

و تتفرع من هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين و هما:

1- لا تطبق المصارف التجارية الليبية أسلوب التكاليف على أساس النشاط.

2- لا تطبق المصارف التجارية الليبية أسلوب الموازنات على أساس النشاط.

الفرضية الثالثة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك مدراء الإدارات تعزى للمؤهل العلمي.

الفرضية الرابعة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك مدراء الإدارات تعزى للتخصص.

الفرضية الخامسة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك مدراء الإدارات تعزى لعدد سنوات الخبرة.

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بشكل عام، و دورها في حال إدراك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية بشكل خاص لأهمية تطبيقها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية، كما تتضح أهميتها كونها تبحث في مدى إدراك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية (أي بالبيئة الليبية) لأهمية و مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بها، و تحديد تأثير عدد من الخصائص الوظيفية لمدراء الإدارات العامة على مستوى إدراكهم لأهمية تطبيق هذه الأساليب.

### نطاق و حدود الدراسة:

ضمن إطار الدراسة الميدانية تم الحصول على البيانات اللازمة من عينة الدراسة المتمثلة في المصارف التجارية الليبية العاملة بالمنطقة الشرقية، و على مستوى الإدارات العامة بهذه المصارف، بحيث تشكل نطاق الدراسة و حدودها، كما تقتصر أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تم تناولها في هذه الدراسة على كل من أسلوب التكاليف على أساس النشاط و أسلوب الموازنات على أساس النشاط.

### الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من حيث الأهمية و التطبيق و المعوقات في العديد من المنظمات، فقد هدفت دراسة (Michela & Giovanni, 2008) إلى تقييم الوضع الحالي للتعليم العالي في إيطاليا كونها تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، و كذلك تقييم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مثل المحاسبة على أساس النشاط و بطاقة الأداء المتوازن لمواجهة التغيرات الحالية، و ذلك من خلال عينة تمثلت في أربعة من أكبر الجامعات الإيطالية، و قد أظهرت النتائج أن هناك قصورا في نظم المحاسبة الإدارية التقليدية المستخدمة في توفير معلومات مفيدة للجامعات، و بالتالي فهي في حاجة لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتوفير المعلومات و كذلك لتلبية ما تحتاجه هذه الجامعات وفقاً لخصائصها المميزة.

أما دراسة (أبو محسن، 2009) فقد هدفت إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف الوطنية العاملة بقطاع غزة، و لتحقيق أهداف الدراسة فقد وزعت استمارة استبيان على مجتمع الدراسة و المتمثل في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة و البالغ عددها سبعة مصارف، و توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن المصارف الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لديها أنظمة معلومات و خبرات داخلية تمكنها من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، و تعتبر من المؤشرات الجيدة على وجود البنية الأساسية لتطبيق تلك الأساليب، كما يتوفر لديها الإدراك الجيد بأن نجاحها و بقاءها في ظل بيئة تنافسية، يتطلب العمل بشكل حثيث و جدي لتعزيز الأداء المالي من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

أما دراسة (دودين، 2009) فقد هدفت إلى دراسة أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية و المتمثل في بطاقة الأداء المتوازن بالمصارف التجارية الأردنية، للتعرف على المعوقات التي تحول دون استخدامها من وجهة نظر الموظفين العاملين في تلك المصارف، حيث تمثل مجتمع الدراسة من جميع الموظفين العاملين بالمصارف التجارية الأردنية، و من خلال بناء استمارة استبيان لتحقيق أهداف الدراسة فقد توصلت الدراسة بأن هناك أثرا ذا دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة (المعوقات التخطيطية، و المعلومات، و العوامل المالية، و العوامل الإدارية، و التأهيل، و التوعية، و العوامل التقنية، و العوامل التشريعية) مجتمعة في استخدام بطاقة الأداء المتوازن بالمصارف التجارية الأردنية، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقويم الباحثين لواقع استخدام بطاقة الأداء المتوازن بالمصارف التجارية الأردنية، تعزى للمتغيرات الشخصية و الوظيفية (الجنس، العمر، و المؤهل العلمي، و الخبرة الوظيفية، و المسمى الوظيفي)، و أوصت الدراسة بضرورة استخدام بطاقة الأداء المتوازن بالمصارف التجارية الأردنية لقياس أدائها الاستراتيجي و تقويمه، و أن يقوم المصرف المركزي الأردني و جمعية المصارف في الأردن بتشجيع المصارف التجارية الأردنية على استخدام بطاقة الأداء المتوازن، لما لها من مزايا بغرض تحسين أدائها، و تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

كما أوضحت دراسة (أبو عواد و مطر، 2011) أنه يمكن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية، حيث هدفت الدراسة إلى استكشاف ما إذا كان مدراء إدارات المصارف التجارية الأردنية يدركون مزايا استخدام إحدى أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية و هو أسلوب التكلفة المستهدفة، و ذلك في تسعير خدماتها المصرفية و ما إذا كانت تتوفر لديها القناعة مع الإمكانيات و الشروط اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب، و ذلك من خلال توزيع استمارة استبيان على مجموعة المصارف المدرجة في نشرة بورصة عمان للأوراق المالية التي تعادل 77% من مجموع المصارف التجارية الأردنية، و قد توصلت الدراسة إلى أن معظم مدراء إدارات المصارف التجارية الأردنية على معرفة كاملة بالمزايا التي يحققها استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية، بالإضافة إلى اقتناعهم بشكل عام بأهمية استخدامه باعتباره أكثر عدالة من المنهج التقليدي إلا أن المصارف التجارية الأردنية مازالت تستخدم المنهج التقليدي في تسعير الخدمات المصرفية.

أما دراسة (العمرى و آخري، 2012) فقد هدفت إلى التعرف على مدى استخدام أسلوب الموازنات المعدة على أساس النشاط في المصارف التجارية العاملة في الأردن، و كذلك التعرف على أهم مقومات النجاح لأسلوب الموازنات المعدة على أساس النشاط و مدى إدراك الإدارات العليا بهذه المصارف لمزايا و منافع تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية و في عمليات التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء، و ذلك من خلال استمارة استبيان وُزعت على أفراد عينة الدراسة، و قد أظهرت نتائج الدراسة أن استخدام الموازنات المعدة على

أساس النشاط في المصارف التجارية العاملة في الأردن في عمليات الرقابة و تقييم الأداء كان ضعيفاً، و أن هناك معوقات مؤثرة في فاعليتها.

كما أشارت دراسة (Abdul Hussien & Hamza, 2010) إلى بيان أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارات المعاصرة من خلال العمل على تطبيقها بالشركات الرومانية، حيث اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على استمارة استبيان وزعت على عدد من تلك الشركات، حيث أظهرت النتائج أهمية و ضرورة تطبيق المفاهيم و الأساليب الاستراتيجية في جميع الشركات، بل لجميع القطاعات المختلفة حيث إن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تمثل الأدوات الحديثة لتلبية متطلبات الإدارة الاستراتيجية المعاصرة.

كما أكدت دراسة (Ramljak & Rogošić, 2012) أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (من خلال دراسة أسلوبية التكاليف على أساس النشاط و تكاليف الجودة) على ملائمة و توقيت المعلومات المستخدمة بواسطة المدراء في عدد من الشركات، و اعتمدت الدراسة على استقصاء آراء عينة من مدراء الشركات الكرواتية كبيرة الحجم، حيث أظهرت النتائج أن الهدف الأساسي للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية هو توفير المعلومات المناسبة و في الوقت المناسب، و بأن هناك تأثير إيجابي لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المختلفة على خفض التكاليف و مراقبتها، إضافة إلى أن هذه الأساليب مكملة لبعضها بعضاً و أن تأثيرها المشترك مفيد جداً للرقابة على التكاليف.

كما هدفت دراسة (Gatand, 2014) إلى التعرف على العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية و تحسين الأداء المالي للقطاع المصرفي في كينيا، و ذلك من خلال استخدام الانحدار المتعدد لاختبار و تحديد هذه العلاقة، و أظهرت النتائج أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في قطاع الخدمات لاسيما المصارف التجارية تؤدي إلى تحسين الأداء المالي لهذه المصارف، حيث وجد أن 95.26% من المصارف التجارية في كينيا تستخدم أسلوباً واحداً على الأقل من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، و علاوة على ذلك فقد وجد أن هناك علاقة إيجابية قوية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، و تحسين الأداء المالي لهذه المصارف التجارية، و قد أكدت الدراسة إلى أن هذه النتائج تتفق مع نتائج العديد من البحوث السابقة.

و تضيف دراسة (العين، 2015) بأن تحسين الأداء الاستراتيجي للقطاع المصرفي السعودي يمكن أن يتم من خلال تقييم و تطوير أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، و المتمثل في بطاقة الأداء المتوازن، و قد اعتمدت هذه الدراسة في سبيل تحقيق هدفها على استقصاء آراء عينة بلغ عددها (59) مفردة مكونة من مدراء الإدارات المختلفة بالمصارف التجارية، و قد خلصت الدراسة إلى أن المقومات اللازمة لنجاح تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن تتوافر في المصارف التجارية السعودية، كما أظهرت نتائج الدراسة أن المصارف التجارية السعودية تلتزم بتطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة الأساسية (البعد المالي، بُعد العملاء، بُعد العمليات الداخلية، بُعد التعليم و النمو).

كما أكدت دراسة (وادي وآخرين، 2016) من خلال ما توصلت إليه من نتائج إلى أن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط يساعد على تخصيص الموارد على الأنشطة مما يؤدي إلى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية، كما أنه يوفر معلومات تكاليف دقيقة تساعد

في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تمكن المصارف من الريادة في سوق المنافسة، حيث كان من أهداف هذه الدراسة التعرف على أثر استخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط باعتباره أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في قياس تكلفة الخدمات المصرفية بالتطبيق على مصرف أم درمان الوطني بالسودان.

### و ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها أنها:

- 1- تُعتبر هذه الدراسة من المحاولات الأولى التي تهدف لقياس مدى إدراك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية، بأهمية و مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، و ما لذلك من النتائج الإيجابية فيما لو تم تطبيقها على زيادة قدرة المصارف التجارية الليبية على التحكم في عناصر التكاليف و رقابتها وصولاً لتحقيق استراتيجياتها و تحسين الأداء المالي، و كذلك توفير المعلومات الملائمة التي تُمكنها من تقييم أدائها و زيادة قدرتها التنافسية.
- 2- إن أغلب الدراسات السابقة التي تناولت أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، إما أنها قد تناولت أسلوب التكاليف على أساس النشاط بشكل منفرد من حيث الأهمية و التطبيق و المعوقات، أو أنها تناولته إضافة إلى أسلوب أو أكثر من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الأخرى عدا أسلوب الموازنات على أساس النشاط، لذلك ما يميز الدراسة الحالية أنها تناولت هذين الأسلوبين معاً.
- 3- ما يميز هذه الدراسة و يزيد من أهميتها عدم وجود دراسات سابقة ( في حدود علم الباحثين) و قد سبق و أن تناولت موضوع الدراسة في البيئة الليبية.

### الإطار النظري:

#### مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

استخدم مصطلح "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية" في الأبحاث الأكاديمية من طرف (Bromwich) عام 1990، حيث كان قد أُستحدث كمفهوم لأول مرة من طرف (Simmonds) عام 1981، ثم توالت الأبحاث الأكاديمية بعد ذلك إلى أن وصلت ذروتها ما بعد التسعينيات (2:2015, Malleret et all.)، حيث أطلق مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية "على مجموعة من أنشطة المحاسبة الإدارية التي أوصى بضمها إلى عمل المحاسب الإداري، بهدف توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الإدارة الاستراتيجية" من قبل (Simmonds) (حماد، 2003: 65) حيث كان أول من عرف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بأنها "تعمل على توفير و تحليل بيانات المحاسبة الإدارية عن المنظمة و منافسيها كي تستخدم في صياغة و مراقبة استراتيجية الأعمال"، كما بين أن دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الاستراتيجيات التنافسية تتمثل في توفير المعلومات المالية و غير المالية ذات الصلة الدقيقة و الموثوق بها داخل و خارج المنظمة لفترة طويلة الأجل، إضافةً إلى أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تساعد المنظمة على تقييم موقفها التنافسي مقارنة بباقي المنظمات في نفس الصناعة من خلال جمع بيانات عن التكاليف و الأسعار، و حجم المبيعات و الحصة السوقية (11: 2008, Akenbor).

و قد وردت فيما بعد العديد من التعريفات لمفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية نذكر منها ما يلي:

وفقا لمعهد تشارترد للمحاسبين الإداريين (CIMA) عام (1991) فقد عرف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بأنها: - "توفير و تحليل بيانات المحاسبة الإدارية المتعلقة باستراتيجية العمل: و خاصة المستويات النسبية و الاتجاهات في التكاليف و الأسعار و الكميات، و الحصة السوقية، و التدفق النقدي و الطلب على الموارد الإجمالية للمنظمة" (Ogbodo et all., 2014:141).

و عرف ويلسون (1995) المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كنهج للمحاسبة الإدارية التي تسلط الضوء بوضوح على القضايا و الاهتمامات الاستراتيجية و وضع المحاسبة الإدارية في سياق أوسع تستخدم فيه المعلومات المالية لتطوير استراتيجيات أشمل كوسيلة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة (Wilson, 1995:93).

و عرفها Hoque (2001) بأنها "عملية تحديد و جمع، و اختيار و تحليل البيانات المحاسبية لمساعدة فريق الإدارة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية و تقييم الفعالية التنظيمية" (Hoque, 2001: 2).

كما عرف Raisya Zenita (2015) المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بأنها تعمل على توفير و تحليل المعلومات المالية عن أسواق المنتجات للمنظمة و تكاليف المنافسين و هياكل التكاليف و رصد استراتيجيات منافسيها في هذه الأسواق على مدى عدد من الفترات (Raisya Zenita, 2015: 200).

و من خلال عرض هذه التعريفات نلاحظ أن مهام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تتمثل في (Shah et al., 2011:3):

1. جمع المعلومات المتعلقة بالمنافسين.

2. استخدام المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.

3. خفض التكاليف على أساس القرارات الاستراتيجية.

4. اكتساب ميزة تنافسية.

كما يضيف كل من (AbdulHussien & Hamza, 2012:130) أيضا بأن هناك مهام أخرى للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية تتمثل في:

1- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات و التخطيط و المشاركة الفعالة في صنع القرار و عملية التخطيط الاستراتيجي.

2- مساعدة المديرين لتوجيه و مراقبة الأنشطة التشغيلية.

3- تحفيز المديرين و المستخدمين الآخرين نحو أهداف و غايات المنظمة.

4- قياس أداء أنشطة الوحدات الفرعية و المديرين و المستخدمين الآخرين داخل المنظمة.

5- تقييم الوضع التنافسي للمنظمة و العمل مع المديرين الآخرين للتأكد من الوضع التنافسي للمنظمة في المدى البعيد.

### أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

تركز المحاسبة الإدارية في الأساس على توفير بيانات و معلومات محاسبية تتصف بالدقة و الموضوعية لإدارة المنظمة، من أجل ترشيد القرار الإداري و المساعدة على أداء وظائف الإدارة: - من تخطيط، و تنسيق، و توجيه و رقابة، و بسبب الانتقادات الموجهة إلى

المحاسبة الإدارية بعدم حدوث أي تطور ملموس في أساليبها لمواكبة التطورات المختلفة في التقنيات الصناعية و التكنولوجيا المستحدثة بعد منتصف السبعينات، فقد بذلت العديد من المحاولات لتطويرها و تحسين نوعية المعلومات التي توفرها، من أجل دعم الإدارة الاستراتيجية للمنظمات.

حيث ظهرت كمرحلة أولى مجموعة من الأساليب الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة الإدارية، أبرزها محاسبة التكاليف على أساس النشاط و مجموعة أخرى مثل التحليل الاستراتيجي للتكاليف، و حساب تكاليف الجودة و حساب تكاليف الطاقة، و يتمثل العامل المشترك بين هذه الأساليب في أنه قد تم تصميمها لتوفير معلومات عن جوانب الأداء الداخلي للمنظمات التي أشار (Kaplan) إلى أهمية التركيز عليها، كي تنجح المنظمة في الأسواق التنافسية الجديدة (عبد العظيم، 2005:7).

و في مرحلة ثانية تم تطوير مجموعات من المداخل المترابطة بهدف تدعيم الموقف الاستراتيجي للمنظمة تشمل كل منها مجموعة من الأساليب، حيث تم تطوير مجموعة من المداخل تركز على النشاط كأساس لها و منها: محاسبة التكاليف على أساس النشاط و الموازنات على أساس النشاط، و مجموعة من المداخل تركز على التميز التشغيلي و الربط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية و إدارة الإنتاج و إدارة العمليات منها: المحاسبة عن تكاليف الجودة، تحليل سلسلة القيمة، التحسين المستمر للأداء، القياس المرجعي، و مجموعة ثالثة من المداخل تركز على النواحي الخارجية لأداء المنظمة و تربط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية و إدارة التسويق منها: تحليل موقف المنافسين، التكاليف المستهدفة، تكاليف دورة حياة المنتجات (عبد العظيم:8).

أما المرحلة الثالثة، فيرى كل من (Roslender & Hart, 2002:257) أنها قد تميزت بتطوير مجموعة من الفلسفات الإدارية التي هدفت إلى تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، حيث حققت ثلاثة منها أثر محاسبي واضح و هي الإدارة على أساس النشاط، و إدارة التكلفة الاستراتيجية، و إدارة التكلفة المستهدفة.

و فيما يلي عرض لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي استخدمها الباحثان في هذه الدراسة و هما:

- أسلوب التكاليف على أساس النشاط.
- أسلوب الموازنات على أساس النشاط.

#### أولاً: التكاليف على أساس النشاط (Activity Based Costing (ABC):

طوّر كل من (Kaplan & Cooper) أسلوب التكاليف على أساس النشاط بعد الانتقادات الموجهة للنظام التقليدي للتكاليف، الذي بدئ تطبيقه في الشركات الحديثة في الدول المتقدمة في نهاية الثمانينيات و بداية التسعينيات بهدف توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات، و يقوم هذا الأسلوب على نقطة ارتكاز مهمة و هي أن (الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة) و هي المسبب للتكلفة، و أن المنتجات أو الخدمات هي التي تستهلك خدمات الأنشطة و هي بذلك المسبب للأنشطة، و عليه يتم الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستهلك هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة و المنتج النهائي سواء أكانت وحدات منتجات أو

خدمات من خلال مسببات التكلفة، و بالتالي تصبح عملية استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة أكثر موضوعية (Kalianin & knezevic, 2013: 102).

و يرى (Emblemsvag, 2001:66) أن أسلوب التكاليف على أساس النشاط هو نظام متعدد المراحل تخصص فيه الموارد إلى الأنشطة باستخدام موجهات الموارد، ثم من الأنشطة إلى أنشطة أخرى باستخدام موجهات الأنشطة الوسيطة ثم من الأنشطة إلى المنتجات باستخدام موجهات الأنشطة النهائية.

و عُرف أسلوب التكاليف على أساس النشاط أيضاً بأنه ذلك الأسلوب الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنظمة في مجتمعات للتكلفة، ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب مسببات أو موجهات مبنية على علاقة السببية (أبو مغلي، 2008:13).

و عليه يمكن تلخيص الافتراضات الرئيسية التي يُبنى عليها أسلوب التكاليف على أساس النشاط في النقاط التالية (Huang, 1999:21-27) :

1- الأنشطة تستهلك الموارد.

2- الخدمات و العملاء يستهلكون الأنشطة.

3- النظام يعمل على أساس الاستهلاك بدلاً من الإنفاق.

4- لكل مورد من الموارد المستهلكة مسبب مختلف عن الآخر.

5- الأنشطة المستخدمة في أداء الخدمات متعددة و يمكن تجميعها.

6- هناك تجانس بين مجتمعات التكلفة.

7- التكاليف في تلك المجتمعات متغيرة دائمة.

و تكمن أهمية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط في الوصول إلى درجة عالية من الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بين المنتجات أو الخدمات، كما أنه يقوم قبل ذلك بترشيد تلك التكاليف، الأمر الذي يؤدي إلى سلامة بيانات التكلفة و التخصيص و مرونة أكبر في مجال عملية التسعير و اكتساب ميزة تنافسية (عبد العال، 2001: 115).

و بما أن عملية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط في المؤسسات الخدمية و منها المصرفية لا يختلف كثيراً عن تطبيقها في المنظمات الصناعية من حيث تحديد مراكز التكلفة (gatandi, 2014:21)، فإن تطبيق هذا الأسلوب بالمصارف التجارية يساعد على التحديد الدقيق لأنشطة المصرف، و من ثم التحديد السليم لتكلفة الخدمات المقدمة و التمكن من إدارة التكلفة بصورة فاعلة خاصة مع الزيادة المطردة في التكاليف غير المباشرة بوحدات القطاع المصرفي و تعاضدها بسبب زيادة الآلية و التطورات المستمرة في أساليب و تقنيات التشغيل مما يستلزم تحليلاً دقيقاً للتكاليف و مسبباتها، كما أن توظيف أسلوب التكاليف على أساس النشاط يعمل على توفير المعلومات الملائمة في مجال إعادة التنظيم الإداري لكوادر التشغيل بالوحدات المصرفية مع إتاحة الفرصة لتحديد نقاط الاختناق و مواطن

ضعف الأداء (وادي و آخرين 2016: 96)، و التطبيق السليم لأسلوب التكاليف على أساس النشاط يستلزم وضع إطار للخدمات التي تقدمها المصارف التجارية مع تحديد و تصنيف الأنشطة المعززة لهذه الخدمات حتى يتسنى تحديد تكلفتها و محركات التكلفة الملائمة وصولاً إلى التحديد الدقيق لتكلفة الخدمات المصرفية المتعددة (فايد، 2004: 126) .

و يكمن الهدف من تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط من خلال تأمين العدالة المحاسبية التكاليفية و الموضوعية في قياس التكاليف عندما يتم تخصيص تكلفة الخدمات و توزيعها على الأنشطة المتحققة، و استكمال تأمين مصداقية و موضوعية معلومات التكاليف عن طريق عدالة تحميل التكاليف، بالإضافة إلى توفير المعلومات عن التكاليف إلى الإدارات في ظل بيئة الأعمال المعاصرة من اجل تطوير عملية التخطيط الاستراتيجي و الإدارة الاستراتيجية (ميدة، 2005: 285).

### ثانياً: الموازنات على أساس النشاط (Activity Based Budgeting (ABB) :

ظهرت كتابات مبكرة حول أسلوب الموازنات على أساس النشاط في أواخر التسعينيات، حيث تم تطوير هذا الأسلوب من قبل الاتحاد الدولي للتصنيع المتقدم (CAM-I) الذي ركّز اهتمامه على مشاكل التخطيط في عملية إعداد الموازنات التقليدية، حيث تعتبر الموازنات على أساس النشاط هي امتداد لمفاهيم الإدارة و التكاليف على أساس النشاط، و ما يميز هذا الأسلوب هو أن التكاليف تكون أكثر دقة عندما تكون مرتبطة بالأنشطة، مما يجعل عملية التخطيط أكثر فعالية، و بالتالي يتطلب هذا الأسلوب تحديد تكلفة الأنشطة المخطط لها على أساس الحجم و الموارد المتوقع أن تستهلكها (Zaneta Pietrzak ، 2013:27)، كما تعمل الموازنات على أساس النشاط أيضاً على تدعيم دقة التنبؤات المالية و تزيد من فهم و إدراك الإدارة، حيث تقوم بتحليل المنتجات و الخدمات من خلال منظور الأنشطة اللازمة لإنتاجها ثم تعمل على تحديد الموارد اللازمة لأداء تلك الأنشطة، و بذلك تمثل الموازنات على أساس النشاط من منظور تكاليف أغراض التكلفة بدلاً من منظور بنود التكاليف الذي كانت تركز عليه الطرق التقليدية لإعداد الموازنات (Pieter & Kevin, 2007:38).

و تركز الموازنات على أساس النشاط، و على النشاط و التكاليف العامة المرتبطة بها، و أنه يمكن السيطرة على تكاليف النشاط إذا تم التحكم في حجم النشاط، حيث تميل الموازنات التقليدية إلى التركيز على تكاليف المدخلات، أما الموازنات على أساس النشاط فتركز على المخرجات، حيث تنظر إلى العمل كمجموعة من الأنشطة التي ترتبط بشكل جيد مع استراتيجية المنظمة (CGMA – AICPA/CIMA, 2013:74).

و بالتالي كانت أول منهجية تعتمد عليها المنظمات التي تطبق محاسبة عن التكاليف على أساس النشاط، هو التشغيل العكسي لهذا الأسلوب، من خلال إمداده بالطلب على المخرجات و تشغيل النموذج بطريقة عكسية لتقدير الطلب المستقبلي على موارد المنظمة، حيث يستخدم أسلوب الموازنات على أساس النشاط آليات عمل أسلوب التكاليف على أساس النشاط و قواعده، و لكن لتقدير الطلب المستقبلي على موارد المنظمة (cooper & slagmular, 2000:85).

و قد عرف (mike et al., 2000:621) منهجية إعداد الموازنات على أساس النشاط بأنها نظام للتخطيط المالي الذي يبدأ بتحديد احتياجات العملاء (حجم السلع و الخدمات المطلوبة) خلال فترة الموازنات، ثم تقدير مستوى النشاط (أعباء العمل) اللازم لإنتاج تلك السلع و الخدمات، و ذلك في ضوء كل من التغيرات الاقتصادية المتوقعة و خطط تخفيض التكلفة.

كما يعرف (Shane, 2005:1) الموازنات المعدة على أساس النشاط بأنها مجموعة عمليات أو خطوات لتحسين و تطوير الموازنة الشاملة باستخدام المعلومات المستنبطة من تحليل التكاليف المبنية على أساس النشاط.

أما (Siegel & Shime, 2006: 309) فيعرفانها بأنها: "تعبير كمي عن الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية التي تعكس التنبؤ بالأعمال، و المتطلبات المالية الأخرى لتحقيق الأهداف الاستراتيجية أو لتغيير الخطة لتحسين الأداء (أبو رحمة ، 2008: 88).

و أخيرا فقد عرفها كل من (Atkinson, et al., 2012: 254) بأنها ذلك النهج في صياغة الموازنة الذي يركز على تحديد تكاليف الأنشطة المتوقعة و آلية ارتباط هذه الأنشطة مع بعضها البعض و تحديد الموارد المطلوبة بناء على الأنشطة المتوقعة، لذا فهي امتداد لأسلوب التكاليف على أساس النشاط.

و تقوم الموازنات على أساس النشاط على عملية التخطيط و الرقابة للأنشطة المتوقعة في المنظمة، حيث تركز على الأنشطة و الوقت و الجودة و التكاليف المرتبطة بها، التي تعتبر أهداف استراتيجية للمنظمة، أي أن الغرض من تطبيقها هو تحقيق الأهداف الاستراتيجية و ذلك من خلال الربط بين المعاملات المالية و التشغيلية المستندة على تقديرات حجم العمل، و وضع خطة دقيقة في شكل موازنة تجمع بين التخطيط و الأساليب المعتمدة على أسس النشاط، التي تعكس الاحتياجات المالية و غير المالية، لتحقيق التغيرات التي تؤدي إلى تحسين الأداء الحالي (Pazarceviren, 2013:10).

و لا يمكن لأسلوب الموازنات المعدة على أساس النشاط من النجاح إلا إذا توفرت الأركان الرئيسية التالية (Shane, 2005: 1-2):

- 1- وجود تطبيق لأسلوب التكاليف على أساس النشاط Activity Based Costing: ABC.
- 2- وجود دعم مطلق من الإدارة العليا لإعداد و تنفيذ أسلوب الموازنات أساس النشاط.
- 3- وجود نظام رقابه فعال لمتابعة التنفيذ الفعلي و حصر الانحرافات الممكن حدوثها بأسرع وقت ممكن و ذلك حتى تتمكن الإدارة من إيجاد الحلول اللازمة لمعالجتها.
- 4- وجود نظام فعال لإدارة الموارد البشرية و المادية المتاحة.
- 5- وجود نظام حوافز مرتبط بمدى الالتزام بتطبيق و تنفيذ بنود الموازنات المعدة على أساس النشاط لتحقيق الأهداف الموضوعية.
- 6- مشاركة كافة المستويات الإدارية المختلفة من خلال اللقاءات و النقاشات و المبادرات الفردية الهادفة.

7- وجود كوادرات مؤهلة ذات كفاية و كفاءة لتطبيق الموازنات على أساس النشاط.

و تكمن أهمية تطبيق أسلوب الموازنات على أساس النشاط في (Zaneta Pietrzak, 2013:27) في تحديد الاحتياجات من الموارد بشكل دقيق، و ربط التكاليف بالمخرجات (المنتجات أو الخدمات) بشكل أفضل، و تخصيص التكاليف بشكل دقيق، وصولاً إلى وضع موازنات أكثر واقعية.

و في حال تطبيق أسلوب الموازنات المعدة على أساس النشاط في المصارف فإنها ستحقق العديد من الفوائد منها ( Tim, 1994):

- 1- التنفيذ الفعال لخطط المصرف و استراتيجيته و تحقيق أهدافه.
- 2- التواصل الفعال ما بين أعلى الهرم الإداري و أسفله و كذلك العكس.
- 3- التخصيص الأمثل للموارد بما ينسجم مع الأهداف و الخطط الموضوعية.
- 4- التركيز على مبادرات التحسين المستمر مما يؤدي إلى تحقيق رؤية المصرف الاستراتيجية.

### الدراسة الميدانية

أولاً: منهجية الدراسة :

يهدف الباحثان من هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالمصارف التجارية الليبية، و تحديد مدى إدراك مدراء الإدارات العامة بهذه المصارف بأهمية تطبيق هذه الأساليب و ما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية لمستوى هذا الإدراك يمكن أن تعزى لبعض الخصائص الوظيفية.

### 1- منهج الدراسة:

اعتمد الباحثان في هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد على كل من البيانات الثانوية، التي تشمل كل ما توصل إليه الباحثون فيما يتعلق بموضوع الدراسة من خلال الدراسات السابقة، و ذلك لتحديد الإطار النظري و المفاهيمي للدراسة بهدف بلورة مشكلة الدراسة و صياغة فرضياتها، و كذلك البيانات الأولية التي تم الحصول عليها من خلال استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات، حيث تم تحليلها باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS) بهدف التأكد من صحة الفرضيات و ذلك في إطار الدراسة الميدانية.

## 2- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المصارف التجارية الليبية، أما عينتها فتتمثل في المصارف التجارية الليبية العاملة في المنطقة الشرقية على مستوى الإدارات العامة لهذه المصارف، و المتمثلة في: المصرف التجاري الوطني، مصرف الوحدة، مصرف التجارة والتنمية، مصرف الإجماع العربي، مصرف المتوسط، حيث تم توزيع 40 استمارة استبيان رُجع منها 32 استمارة صالحة للتحليل حيث يمكن استنتاج أن نسبة الردود على استمارات الاستبيان بلغت 80% و هذه تعد نسبة جيدة لإجراء الاختبارات الإحصائية.

## ثانياً: اختبارات صدق و ثبات المقياس:

لاختبار صدق المقياس المستخدم (استمارة الاستبيان) و لضمان تحقيق الهدف الذي وضعت من أجله تمت مراجعتها و تحكيمها من قبل بعض الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة و الإحصاء، و ذلك للاستفادة من المقترحات و الملاحظات المقدمة التي ساعدت على تطوير الاستمارة، و لاختبار صدق المقياس إحصائياً قام الباحثان باختبار مصداقية النتائج المحققة من المقياس المستخدم من خلال استخدام معامل الاتساق الداخلي (معامل الارتباط) كندال (Kendall) الذي يقيس مصداقية كل مفردة من مفردات استمارة الاستبيان و حساب مستوى معنوياتها، حيث تبين أن جميع مفردات استمارة الاستبيان ذات معنوية و تتمتع بالمصداقية، و عليه تم اعتماد جميع مفرداتها.

كما تم اختبار ثبات المقياس إحصائياً باستخدام أسلوب ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) للحكم من خلاله على دقة القياس و تحديد الأسئلة التي يمكن حذفها من المقياس بهدف تحسين معامل الثبات و رفع قيمته، حيث يأخذ معامل الثبات قيمة من القيم المحصورة ما بين (1- 0) و كلما اقترب معامل الثبات من الصفر دل ذلك على عدم وجود ثبات، و كلما اقترب من الواحد دل على زيادة درجة الثبات، و بما أن معامل الثبات المحسوب لجميع فقرات المقياس المستخدم يساوي (78.9%) و هي تعتبر نسبة مقبولة في مثل هذه الدراسات، و بالتالي يمكن القول أن أسئلة المقياس (الاستبيان) تتمتع بالثبات و الصلاحية مما يطمئن إلى ثبات آراء عينة البحث و اتجاهاتهم نحو أداة القياس في قياسها لمتغيرات الدراسة و بالتالي تحقيق أهدافها.

## ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قام الباحثان باستخدام برنامج الحزم الإحصائية و الاجتماعية (SPSS ver.20) و ذلك لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال استمارة الاستبيان و تفسيرها للتحقق من صحة الفرضيات بهدف الإجابة على تساؤلات الدراسة، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- 1- الإحصاء الوصفي : حيث تم احتساب عدد مرات التكرارات لوصف عينة الدراسة، و كذلك المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمفردات الواردة باستمارة الاستبيان.
- 2- معامل الارتباط كندال (Kendall): يستخدم لقياس مصداقية كل مفردة من مفردات استمارة الاستبيان و حساب مستوى معنوياتها.
- 3- أسلوب ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): يستخدم لقياس ثبات مفردات استمارة الاستبيان.

- 4- اختبار شبيرو - ويلك (Shapiro-Wilk): يستخدم لمعرفة طبيعة توزيع البيانات كونها تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، حيث أنه ضروري لاختبار الفرضيات كون معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.
- 5- اختبار t (t-test): يستخدم للحكم على معنوية الفرق بين متوسطين عند مستوى أهمية 5% لكل من الفرض الأول و الثاني.
- 6- تحليل التباين (ANOVA-test): يستخدم للتعرف على ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات المجموعات لكل من الفرضيات الثالثة والرابعة والخامسة.

#### رابعاً: تحليل البيانات و اختبار فرضيات الدراسة:

الجزء الأول: (خصائص عينة الدراسة)

#### 1- المؤهل العلمي:

جدول رقم (1) المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	الفئة
15.6 %	5	دبلوم عالي
62.5 %	20	بكالوريوس
15.6 %	5	ماجستير
6.3 %	2	دكتوراه
100 %	32	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (1) و المتعلق بالمؤهل العلمي للمشاركين في الدراسة أن نسبة من يحملون درجة دبلوم عالٍ قد بلغت (15.6%)، كما أن نسبة من يحملون درجة البكالوريوس (62.5%) و ما يقارب من (22%) ممن يحملون درجة الماجستير و الدكتوراه، الأمر الذي يعكس مدى ارتفاع درجة المؤهل العلمي لدى عينة الدراسة بما يمكنهم من تفهم أسئلة استمارة الاستبيان و الإجابة عليها.

#### 2- التخصص العلمي :

جدول رقم (2) التخصص العلمي

النسبة	التكرار	الفئة
43.8 %	14	محاسبة
28.1 %	9	إدارة أعمال
15.6 %	5	اقتصاد
12.5 %	4	علوم مالية أو مصرفية
100 %	32	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (2) و المتعلق بالتخصص العلمي للمشاركين في الدراسة أن نسبة من لديهم تخصص محاسبة بلغت (43.8%)، و أن نسبة من لديهم تخصص إدارة أعمال بلغت (28.1%)، و أن نسبة من لديهم تخصص اقتصاد بلغت (15.6%)، و أن نسبة من

لديهم تخصص علوم مالية و مصرفية بلغت (12.5%)، حيث يتضح أن ما نسبته (84.4%) من عينة الدراسة هم من المختصين بالحاسبة و إدارة الأعمال و العلوم المالية و المصرفية مما يعكس صلتهم بموضوع الدراسة.

### 3- سنوات الخبرة :

جدول رقم (3) عدد سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	الفئة
34.4 %	11	من 5 - 10 سنوات
12.5 %	4	من 10 - 15 سنة
53.1 %	17	من 15 سنة فأكثر
100 %	32	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (3) و المتعلق بعدد سنوات الخبرة أن نسبة من لديهم خبرة في القطاع المصرفي من 5- 10 سنوات بلغت (34.4%)، و أن نسبة من لديهم الخبرة في القطاع المصرفي من 10-15 سنة بلغت (12.5%)، و أن نسبة من لديهم الخبرة في القطاع المصرفي من 15 سنة فأكثر بلغت (53.1%)، حيث يعكس ذلك مدى خبرة المستقصي منهم الطويلة في مجال القطاع المصرفي مما يدعم الثقة في نتائج الاستبيان.

### الجزء الثاني: اختبار فرضيات الدراسة:

#### اختبار الفرضية الأولى :

لا يدرك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

و تنفرع من هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين و هما:

1- لا يدرك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية أهمية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط.

2- لا يدرك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية أهمية تطبيق أسلوب الموازنات على أساس النشاط.

و لتحديد إجابات المشاركين في الدراسة حول الفرضية الرئيسية الأولى و فرضياتها الفرعية فقد تم حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل عبارة من العبارات المتعلقة بهذه الفرضيات و كذلك المتوسط العام لها مجتمعة، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (4) التالي:

جدول رقم (4)

إجابات المشاركين حول الفرضية الرئيسية الأولى و فرضياتها الفرعية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الفرضيات الفرعية	الفرضية الأولى
5	840.	4.06	يساعد على توفير معلومات دقيقة و وقتية عن تكاليف الأنشطة.	لا يدرك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية أهمية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط	لا يدرك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية أهمية تطبيق أهمية محاسبة الإدارة الاستراتيجية
4	803.	4.10	يساعد على توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية وترشيدها.		
1	803.	4.25	يعمل على خفض و ترشيد الموارد المستنفذة.		
9	950.	3.90	يؤدي على تحسين الأداء المالي و الإداري و تحقيق الأهداف الاستراتيجية.		
2	808.	4.16	يعمل على خفض التكاليف و التحكم فيها.		
3	793.	4.13	يقوم على تصنيف الأنشطة حسب القيمة المضافة لكل نشاط مما يساعد على تحسين الأداء		
8	914.	3.94	يساهم في توفير المعلومات المالية و غير المالية اللازمة لتحسين الأداء و زيادة الربحية.		
6	933.	4.03	يساهم في توفير الأسس الموضوعية لقياس كفاءة الأداء و محاسبة المسؤولية.		
10	942.	3.63	يؤدي على تحسين القدرة التنافسية.		
7	950.	4.00	يساعد في إعداد الموازنات على أساس النشاط .		
	<b>570</b>	<b>4.01</b>	<b>المتوسط المرجح العام للفرضية الفرعية الأولى</b>		
1	751.	4.22	تطبيق هذا الأسلوب يساعد المدراء على التفكير الاستراتيجي من خلال مسؤوليتهم عن التخطيط.	لا يدرك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية أهمية تطبيق أهمية محاسبة الإدارة الاستراتيجية	
5	647.	3.97	تطبيق هذا الأسلوب يعمل على تنسيق جهود المدراء في سبيل تحقيق أهداف المصرف ككل.		
4	695.	4.02	يركز هذا الأسلوب على حجم العمل وتكاليف الأنشطة و توقع الخدمات المستقبلية.		
6	588.	3.91	يقوم هذا الأسلوب على تحديد الموارد اللازمة للخدمات المخطط لها، و ليس المحددة في إطار النفقات.		
2	767.	4.16	يعمل على توحيد الجهود المختلفة في إطار واحد موجه لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمصرف.		
3	822.	4.03	يساعد تطبيق هذا الأسلوب في التعرف على التغيرات في الأنشطة و استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.		
10	1.128	3.78	يساعد المدراء على إدارة التكلفة بشكل أكثر فاعلية من الاعتماد على الأساليب التقليدية للموازنات.		
9	896.	3.81	يعمل على ترجمة استراتيجية المصرف إلى أهداف يمكن تحقيقها من خلال التقديرات المفصلة لمتطلبات الأنشطة المختلفة.		
7	884.	3.85	يعتبر ذا كفاءة عالية من الناحية الرقابية و عمليات التخطيط الاستراتيجي و توفيره إطار أفضل لتقييم الأداء.		
8	808.	3.84	يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية و زيادة الربحية للمصرف.		
	<b>382</b>	<b>3.95</b>	<b>المتوسط المرجح العام للفرضية الفرعية الثانية</b>		
	<b>430</b>	<b>3.98</b>	<b>المتوسط المرجح العام للفرضية الرئيسية الأولى</b>		

يلاحظ من الجدول رقم (4) و المتعلق بتحديد اتجاه إجابات المشاركين في الدراسة حول الفرضية الرئيسية الأولى و فرضياتها الفرعية، أن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات الفرضية الفرعية الأولى، أعلى من درجة الإجابة المحددة كمتوسط ( $\mu = 3$ ) الأمر الذي يشير إلى أن المستقضي منهم يوافقون على جميع العبارات الواردة و المتعلقة بأهمية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط بمتوسط عام بلغ (4.01)، و حيث أنه أكبر من درجة المتوسط فذلك يُظهر اتجاه الإجابات نحو الموافقة، كما نجد أن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات الفرضية الفرعية الثانية، أعلى من درجة الإجابة المحددة كمتوسط ( $\mu = 3$ )، الأمر الذي يشير إلى أن المستقضي منهم يوافقون على جميع الفقرات الواردة و المتعلقة بأهمية تطبيق أسلوب الموازنات، على أساس النشاط بمتوسط عام بلغ (3.95) و حيث أنه أكبر من درجة المتوسط فذلك يُظهر اتجاه الإجابات نحو الموافقة، و بناءً عليه نجد أن المتوسط العام للفرضية الأولى بلغ (3.98) و هو أعلى من درجة الإجابة المحددة كمتوسط ( $\mu = 3$ ).

و حتى تتمكن من استخدام الأساليب المعلمية في اختبار فرضيات الدراسة، فمن الضروري اختبار ما إذا كانت متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، حيث قد تم استخدام اختبار شبيرو - ويلك (Shapiro-Wilk) الذي أظهر مستوى معنوية مشاهد (Sig.) تساوي (0.430) و هي أكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha = 5\%$ ) الأمر الذي يشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، و عليه فقد تم اختبار الفرضية الأولى من خلال استخدام اختبار (t) (one-Sample Test) حيث قد ظهرت النتائج في الجدول التالي:

### جدول (5)

#### اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

لا يدرك مدراء الإدارات العامة بالمصارف التجارية الليبية أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية				
الفرض	المتوسط	قيمة (t) المحسوبة	قيمة مستوى المعنوية	القرار
$H_0 : \mu = 3$ $H_1 : \mu \neq 3$	3.98	12.976	0.000*	رفض فرض العدم

\*المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha = 5\%$

يلاحظ من الجدول رقم (5) و المتعلق باختبار الفرضية الرئيسية الأولى أن قيمة مستوى المعنوية المشاهد (P-Value = 0.000) أصغر من مستوى المعنوية  $5\%$  مما يدل على رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل و ذلك لأن المتوسط المرجح العام لا يساوي 3، و حيث إن قيمة (t) المحسوبة موجبة فإن ذلك يدل على أن المتوسط العام يزيد عن 3، مما يشير إلى أن اتجاه الإجابات نحو الموافقة، و هذا يعني موافقة المستقضي منهم على أنهم يدركون أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الاستراتيجية، أي قبول الفرضية الأولى.

و هذه النتيجة تتفق جزئياً مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة العمري (2012)، و دراسة Abdul Hussien, M., & Hamza, S, (2012) حول مدى إدراك أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

اختبار الفرضية الثانية: لا تطبق المصارف التجارية الليبية أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

و تنفرع من هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين و هما:

- 1- لا تطبق المصارف التجارية الليبية أسلوب التكاليف على أساس النشاط.  
2- لا تطبق المصارف التجارية الليبية أسلوب الموازنات على أساس النشاط.

و لتحديد اتجاه إجابات المشاركين في الدراسة حول الفرضية الرئيسية الثانية و فرضياتها الفرعية فقد تم حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل عبارة من العبارات المتعلقة بهذه الفرضيات و كذلك المتوسط العام لها مجتمعة، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (6) التالي:

## جدول رقم (6)

## إجابات المشاركين حول الفرضية الرئيسية الثانية و فرضياتها الفرعية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الفرضيات الفرعية	الفرضية الثانية
1	.950	3.49	يتم تحديد المنتجات الخاصة بالمصرف والمتمثلة في الخدمات المقدمة للعملاء بشكل دقيق مثل: ( قبول الودائع، خدمات الحسابات الجارية، خدمات منح الائتمان وغيرها من الخدمات)	لا تطبق المصارف التجارية الليبية أسلوب التكاليف على أساس النشاط	لا تطبق المصارف التجارية الليبية أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
2	.842	2.75	يتم تحديد الأنشطة ذات العلاقة بمنتجات المصرف و تبويبها إلى: ( أنشطة رئيسية، أنشطة فرعية، أنشطة إدارية )		
5	.793	2.36	يتم تحديد التكلفة لكل نشاط من أنشطة المصرف.		
4	.907	2.38	يتم تحديد مسببات التكلفة الملائمة بشكل دقيق لتحميل التكاليف غير المباشرة		
3	.798	2.41	يتم تحميل المنتجات بما يخصها من تكاليف الأنشطة.		
	<b>.456</b>	<b>2.67</b>	<b>المتوسط المرجح العام للفرضية الفرعية الأولى</b>		
1	1.030	2.31	يتم تقدير حجم الخدمات المقدمة للعملاء.	لا تطبق المصارف التجارية الليبية أسلوب الموازنات على أساس النشاط	
3	.808	2.16	يتم تحديد الأنشطة المختلفة بالمصرف لتحقيق حجم الخدمات المقدر وفقاً لهيكل الأنشطة المحددة بأسلوب التكاليف على أساس النشاط.		
2	.777	2.19	يتم تقدير نوعية وكمية الموارد اللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة وفقاً للإمكانات المادية و الفنية بما يحقق أهداف المصرف الاستراتيجية.		
5	.716	1.94	يتم تخصيص الموارد على الأنشطة لغرض تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة.		
6	.716	1.84	يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات لتحديد تكلفة هذه الخدمات.		
4	.740	1.97	يتم تقدير حجم الإيرادات بالموازنة بناء على ما سبق.		
	<b>.502</b>	<b>2.06</b>	<b>المتوسط المرجح العام للفرضية الفرعية الثانية</b>		
	<b>.413</b>	<b>2.34</b>	<b>المتوسط المرجح العام للفرضية الرئيسية الثانية</b>		

يلاحظ من الجدول رقم (6) و المتعلق بإجابات المشاركين حول الفرضية الرئيسية الثانية و فرضياتها الفرعية، أن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات الفرضية الفرعية الأولى أقل من درجة الإجابة المحددة كمتوسط ( $\mu = 3$ ) فيما عدا الفقرة الأولى فقط التي ظهرت أعلى من المتوسط، الأمر الذي يشير إلى أن المستقصى منهم لا يعملون على تطبيق خطوات أسلوب التكاليف على أساس النشاط بمتوسط عام بلغ (2.67) و حيث أنه أقل من درجة المتوسط فذلك يُظهر اتجاه الإجابات نحو عدم التطبيق، و كذلك نجد أن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات الفرضية الفرعية الثانية أقل من درجة الإجابة المحددة كمتوسط ( $\mu = 3$ )، الأمر الذي يشير إلى أن المستقصى منهم لا يعملون على تطبيق خطوات أسلوب الموازنات على أساس النشاط بمتوسط عام بلغ (2.06)، و حيث أنه أقل من درجة المتوسط فذلك يُظهر اتجاه الإجابات نحو عدم التطبيق، كما نجد أن المتوسط العام للفرضية الثانية بلغ (2.34) و هو أقل من درجة الإجابة المحددة كمتوسط ( $\mu = 3$ ).

و حيث أن مستوى المعنوية المشاهد و المحسوب باستخدام اختبار شبيرو - ويلك (Shapiro-Wilk) يساوي (0.550) و هو أكبر من مستوى المعنوية 5% الأمر الذي يشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، عليه فقد تم اختبار الفرضية الثانية من خلال استخدام اختبار (one-Sample Test) (t) حيث ظهرت النتائج في الجدول التالي:

### جدول (7)

#### اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

لا تطبق المصارف التجارية الليبية أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية				
القرار	قيمة مستوى المعنوية	قيمة (t) المحسوبة	المتوسط	الفرض
رفض فرض العدم	*0.000	- 8.977	2.34	$H_0 : \mu = 3$ $H_1 : \mu \neq 3$

\*المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha = 5\%$

يلاحظ من الجدول رقم (7) و المتعلق باختبار الفرضية الرئيسية الثانية أن قيمة مستوى المعنوية المشاهد (P-Value = 0.000) أصغر من مستوى المعنوية 5% مما يدل على رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل و ذلك لأن المتوسط المرجح العام لا يساوي 3، و حيث إن قيمة (t) المحسوبة سالبة فإن ذلك يدل على أن المتوسط العام يقل عن 3، مما يُشير إلى اتجاه الإجابات نحو عدم التطبيق، و هذا يعني عدم تطبيق أساليب المحاسبة الاستراتيجية من طرف المصارف التجارية الليبية، أي قبول الفرضية الثانية.

و هذه النتيجة تتفق جزئياً مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (المطارنة 2003)، و دراسة (العمري 2012)، و دراسة (جودة)، و آخرين، (2011)، و في المقابل تعارضت هذه النتيجة جزئياً مع دراسة (Ramljak, B., Rogoši, A. 2012)، و يُرجح الباحثان أن سبب تطبيق هذه الأساليب يرجع إلى اختلاف البيئة محل الدراسة.

#### اختبار باقي الفرضيات:

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك مدراء الإدارات تعزى للمؤهل العلمي.

الفرضية الرابعة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك مدراء الإدارات تعزى للتخصص.

الفرضية الخامسة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك مدراء الإدارات تعزى لعدد سنوات الخبرة.

و لاختبار مدى صحة الفرضيات المذكورة أعلاه يتم استخدام اختبار تحليل التباين الشائبي (ANOVA- test) لاختبار ما إذا كانت هناك فروق في مستوى إدراك مدراء الإدارات بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، يُمكن أن تُعزى للمؤهل العلمي أو التخصص أو لعدد سنوات الخبرة و ذلك عند مستوى معنوية  $\alpha = 5\%$  حيث ظهرت النتائج في الجدول التالي:

### جدول (8)

#### اختبار الفرضيات الثالثة و الرابعة و الخامسة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك مدراء الإدارات تعزى إلى متغيرات (المؤهل العلمي، التخصص، عدد سنوات الخبرة)							
المتغيرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	قيمة مستوى المعنوية	القرار
المؤهل العلمي	بين المجموعات	.670	3	.223	1.228	.318	لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية
	داخل المجموعات	5.093	28	.182			
	المجموع	5.764	31				
التخصص	بين المجموعات	.168	3	.056	.281	.839	لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية
	داخل المجموعات	5.595	28	.200			
	المجموع	5.764	31				
سنوات الخبرة	بين المجموعات	.008	2	.004	.021	.980	لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية
	داخل المجموعات	5.755	29	.198			
	المجموع	5.764	31				

و يلاحظ من الجدول رقم (8) و المتعلق باختبار الفرضيات الثالثة و الرابعة و الخامسة أن قيمة مستوى المعنوية المشاهد لمتغير المؤهل العلمي تساوي (318)، و متغير التخصص تساوي (839). و هي أكبر من مستوى المعنوية الدال إحصائياً عند  $5\%$  مما يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى الإدراك تعزى إلى المؤهل العلمي أو التخصص، و هذا يدل على عدم وجود أثر واضح للمستويات المختلفة للمؤهل العلمي أو التخصص على مستوى إدراك مدراء الإدارات بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، و يمكن أن يرجع ذلك إلى أن هذه الأساليب لا يتم تدريسها ضمن المقررات المحاسبية الجامعية و ما دونها و بالتالي لا يوجد فروقات بين من كان يحمل مؤهل محاسبة أو أي مؤهل آخر.

كما يلاحظ من الجدول رقم (8) أيضاً أن قيمة مستوى المعنوية المشاهد لمتغير عدد سنوات الخبرة تساوي (980). و هي أكبر من مستوى المعنوية الدال إحصائياً عند  $5\%$  مما يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى الإدراك تعزى إلى عدد سنوات الخبرة و يمكن أن يرجع ذلك إلى أن الإدراك بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الاستراتيجية غير مرتبط بعدد سنوات الخبرة و إنما بأهمية

الأساليب نفسها، إضافة إلى أنها غير مطبقة من الأساس بالمصارف التجارية الليبية، و عليه تم قبول كل من الفرضيات الثالثة و الرابعة الخامسة، و بالتالي يمكن أن تساهم هذه النتيجة مساهمة مفيدة في أدبيات أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

### النتائج و التوصيات :

#### أولاً: النتائج :

من خلال اختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- يدرك مدراء الإدارات بالمصارف التجارية الليبية أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
- 2- لا تطبق المصارف التجارية الليبية أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
- 3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك مدراء الإدارات تعزى للمؤهل العلمي.
- 4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك مدراء الإدارات تعزى للتخصص.
- 5- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى إدراك مدراء الإدارات تعزى لعدد سنوات الخبرة.

#### ثانياً: التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة تم صياغة التوصيات التالية:

- 1- ضرورة اهتمام المصارف التجارية الليبية بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، لما لها من أهمية في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات و التخطيط الاستراتيجي و تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
- 2- ضرورة أن تعمل المصارف التجارية الليبية على توفير المقومات اللازمة لتطبيق هذه الأساليب.
- 3- ضرورة أن تعمل المصارف التجارية الليبية على إعداد و تأهيل الكوادر اللازمة لتطبيق هذه الأساليب من خلال الدورات التدريبية و التأهيلية لهم.
- 4- ضرورة اهتمام الجهات المعنية بتطوير مقررات المحاسبة الإدارية في المرحلة الجامعية بالشكل الذي يضمن شمولها لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
- 5- إجراء دراسات أخرى للبحث فيما إذا كانت هناك معوقات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الاستراتيجية بالمصارف التجارية الليبية.

\*\*\*\*\*

## **The Importance of the application of Strategic Management Accounting Techniques In Libyan Commercial Banks**

**"A field study on public administration managers in the Eastern Province"**

### **ABSTRACT**

This study aims to identify the extent of the application of strategic management accounting techniques in Libyan commercial banks as well as determine the extent of public administrations managers in commercial banks realization of the importance of the applying of these techniques. Also, the present study aims to find out whether there are significant differences in the level of this perception according to some of the functional characteristics of the participants in the study. A questionnaire has been used for data collection and SPSS software package has been used for data analysis and hypothesis testing.

The results show that the department managers of Libyan commercial banks recognize the importance of applying strategic management accounting techniques. However, the Libyan commercial banks do not apply such techniques. The findings also show that qualification, specialization or experience have no impact on the level of awareness of department managers in Libyan commercial banks, in regarding with the importance of applying strategic management accounting techniques.

The present study recommends that Libyan commercial banks have to pay greater attention to the implementation of strategic management accounting techniques because of their importance in providing the necessary information for decision making, strategic planning and achieving strategic goals. Moreover, the Libyan commercial banks should provide the constituents required for the application of these techniques. For instance, they should prepare and qualify the necessary cadres through training and qualifying courses. In addition, the relevant authorities should develop the managerial accounting curriculum at the undergraduate level.

## قائمة المراجع :

## أولاً: المراجع العربية

- أبو عواد، محمد راجح، و مطر، محمد عطية (2011)، " أهمية استخدام منحج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد السابع، العدد الثالث.
- أبو مغلي، أشرف عزمي مسعود (2008)، "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية و المالية.
- أبو محسن، أحمد محمد (2009)، "مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة" رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية المحاسبة و التمويل.
- العمرى، مازن و آخري (2012)، " أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن و أهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية"، المجلة الدولية للأبحاث المحاسبية، المجلد الثالث، عدد ديسمبر.
- المطارنة، غسان فلاح (2003)، "مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) في البنوك التجارية الأردنية: دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 1.
- الخليل، محار عبدالله (2012)، "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
- العين، علاء محمد (2015)، "استخدام القياس المتوازن للأداء لتقييم خدمات القطاع المصرفي السعودي في ظل حوكمة الأداء الاستراتيجي بالتطبيق على البنوك التجارية السعودية"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد الأول.
- جودة، يسري (2001)، "اتجاهات المدير المصري نحو بعض الفلسفات و الأساليب الإدارية الحديثة: دراسة تطبيقية على بيئة الإدارة المصرية"، مجلة البحوث التجارية، المجلد الثالث و العشرون، العدد الثاني، يوليو.
- جودة، و آخري (2011)، "مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، دراسة ميدانية، مجلة الإدارة و الاقتصاد العدد السابع و الثمانون.
- حماد، طارق عبدالعال (2003)، " دور معلومات المحاسبة الإدارية في بناء الاستراتيجية المتوازنة للشركة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
- دودين، أحمد يوسف (2009)، " معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية (دراسة ميدانية)"، مجلة الزرقاء للبحوث و الدراسات الإنسانية، المجلد التاسع، العدد الثاني.
- عبد العال، فاروق جمعة (2001)، " المدخل المتكامل لتخفيض و رقابة الجودة الريادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة"، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني.

- عبد العظيم، محمد حسن (2005)، " دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية المجلد الواحد و العشرون، العدد الأول، يونيو.
- فايد، عادل طه (2004)، "نظام التكلفة على أساس النشاط ABC مدخل مقترح للتطبيق تفعيلاً للأداء بالقطاع المصرفي"، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة، السنة الرابعة و العشرون، العدد 1.
- ميدة، إبراهيم (2005)، "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية"، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، المجلد 21، العدد الثاني.
- نور، أحمد محمد و آخري (2005)، " المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة" الدار الجامعية، الإسكندرية.
- وادي، أمل إبراهيم و آخري (2016)، " أسلوب التكلفة على أساس النشاط و دوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية – بالتطبيق على بنك أم درمان الوطني"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد الأول.

## ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abdul Hussien, M.H., and Hamza, S. (2012). Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: An Empirical Study. Studies in Business and Economics, Vol. 7 Issue 2, Academic Journal, pp. 126 – 140.
- Atkinson, Anthony A., Kaplan Robert S., Ella Mae Matsumura, S. Mark Young (2012). management accounting, Information for Decision-Making and Strategy Execution. , 6th ED, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 07458.
- Akenbor, C., (2008). Strategic Management Accounting Practices in a Competitive Environment: A Theoretical Exposition., A BSU Journal of Mangament Sciences, Vol. 4, No.2 (September).
- Cinquini, L., Tenucci, A. (2007). Strategic management accounting: exploring distinctive, features and link with strategy, MPRA paper no.212, disponibil la <http://mpra.ub.unimuenchen.de/212/>.
- Cooper, Robin, and Slagmulder Regine, 2000a. "Activity-Based Budgeting" Part 1. Strategic Finance 82(3), pp.85–86.
- Collier, P., and Gregory, A. (1995). Strategic management accounting: a UK hotel sector case study. International Journal of Contemporary Hospitality Management, 7(1), pp: 16–21.
- CGMA– AICPA/CIMA (2013). Essential tools for management accountants: The tools and techniques to support sustainable business success, [www.cgma.org/Resources/Tools](http://www.cgma.org/Resources/Tools).
- Emblemsvåg, Jan; Bras, Bert (2001). Activity-Based Cost and Environmental Management: A Different Approach to ISO 14000 Compliance. Academic publishers, UK. 1st Ed.
- Gatandi, S., (2014). The relationship between strategic management accounting techniques usage and financial performance of commercial banks in Kenya, master of business administration, school of business, university of Nairobi.

- Hilton, Ronald W., (2002). *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*". 5th ed., McGraw-Hill.
- Hoque, Z. (2001). *Strategic management accounting: concepts, processes and issues*, Oxford: Chandos Publishing.
- Huang, L. (1999). The integration of activity-based costing & the theory of constraints. *Journal of Cost Management*, (November/December).
- Khan, M. and Jain, P, K. (2007). *Management accounting: text, problems and causes*, 4th ed., Tata McGraw-Hill, New Delhi.
- Kirli, m., and gümüş, h. (2011). The implementation of strategic management accounting based on value chain analysis: value chain accounting. Retrieved from <http://www.harungumus.com/~harungum/images/CV/icbmef-2011-9EYLUL.pdf>
- Mike, Roberts, Andrew Muras, and Daryl Paschall, (2000). Planning and budgeting for Quality: An activity-Based Approach. *Quality Congress. Annual Quality Congress Proceedings*, pp.618–626.
- Mcwatters, Cheryl S. & Morse Dale C. & Zimmerman, Jerold L.; (2001). *Management Accounting*, 2nd Ed, Mc Grow hill higher education.
- Malleret, V., de La Villarmois, O., Levant, Y., (2015). Revisiting 30 years of SMA literature: What can we say, think and do?, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2561249>.
- Ogbodo, O., Egbunike, C., Chidiebele, O., (2014). Utilizing Strategic Management Accounting Techniques (SMATs) for Sustainability Performance Measurement, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.5, No.13.
- Ramljak, B., Rogošić, A., (2012). Strategic Management Accounting Practices in Croatia, the *Journal of International Management Studies*, Volume 7 Number 2, October.
- Roslender R., and S. Hart, (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 2, pp. 255–277.
- Shane, Jon M. (2005). Activity Based Budgeting – Creating a Nexus between Workload and Costs, June /11. <http://search.ebscohost.com>.
- Shah, H., Mali, A., and Malik, M. S. (2011). Strategic Management Accounting: A Messiah for Management Accounting. *Australian Journal of Business and Management Research*, 1(4), pp.1–7.
- Simmonds K., (1981). *The Fundamentals of Strategic Management Accounting*, London.

Tim, Connolly, An Integrated Activity Based Approach To Budgeting, Magazine for Chartered Management Accountants, Mar 94, Vol. 72 Issue 3, 5p, 3 charts, 3 diagrams.

Tommaso, A. Michela, A., and Giovanni A., (2008). Strategic Management Accounting in Universities: the Italian Experience", Higher Education, Vol. 55, No. 1, pp. 1-15.

William L. Ferrara, (1995).Cost / Management Accounting: The 21 st CenturyParadigm ,Management Accounting , December.

Wilson, R.M.S. (1995). Strategic Management Accounting, (in Ashton, D., Hopper, T. and Scapens, R.-Ed., Issues in Management Accounting, Second Edition, and London: Prentice Hall.

\*\*\*\*\*



# Mediterranean International University Journal

**Refereed Scientific**

**Journal The Third**

**Edition September 2017**

**MIU PUBLICATIONS**