

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة
التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة عينة من المؤسسات
الاقتصادية بولاية عنابة -

*The role of the cost system based on activities as an effective method of cost
management in achieving the lower cost advantage of Algerian economic
institutions Case Study of a Sample of Algerian Economic Institutions in Annaba*

سماش كمال LFIEGE مخبر المالية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي جامعة باجي مختار عنابة –الجزائر- <i>kamel.semmeche@univ-annaba.dz</i>	مسعودي سارة* LFIEGE مخبر المالية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي جامعة باجي مختار عنابة –الجزائر- <i>sara.messaoudi@univ-annaba.dz</i>
---	--

تاريخ النشر: 2021/12/ 31

تاريخ القبول: 2021/11/ 21

تاريخ الاستلام: 2021 /09/ 15

الملخص:

هدفت الدراسة إلى تبين أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف ودوره في تعزيز القدرة التنافسية من خلال تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وإبراز أهم العقبات التي تؤول دون تطبيقه ، وتحقيقا لهذا الهدف استخدمت الدراسة استبانة لرصد آراء المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية عنابة، وتحليل هذه الآراء باستخدام البرامج الإحصائية للوصول إلى نتائج سليمة كقاعدة تبني عليها نتائج الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات دقيقة للمسيرين حول التكاليف مما يؤهلهم إلى اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة في الوقت المناسب مما يسمح بتحقيق التفوق التكاليفي وتعزيز مكانتها وتنافسيتها إلا أن التطبيق الفعلي للنظام على مستوى المؤسسات يكاد يكون منعدم نظرا لوجود العديد من الصعوبات التي تؤول دون تطبيقه.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة، التكاليف، إدارة التكاليف، الميزة التنافسية، ميزة التكلفة الأقل.

تصنيف JEL: M41

Abstract :

The study aimed to demonstrate the importance of applying the cost system on the basis of activities as an effective method of cost management and its role in enhancing competitiveness by achieving the lower cost advantage of Algerian economic institutions, highlighting the most important obstacles to its application, and to that end the study used a questionnaire to monitor the views of marchers in Algerian economic institutions in Annaba state, and to analyse these views using statistical programmes to reach sound results as a basis on which the results of the study are based .

The study found that the activities-based cost system provides accurate information to facilitators about costs, enabling them to make sound and rational decisions in a timely manner, allowing for cost-effectiveness and enhanced prestige and competitiveness, but that the actual application of the system at the enterprise level is almost non-existent due to the many difficulties that prevent its application.

Keywords: Activity-based cost system, Costs, Cost Management, Competitive advantage, Lower Cost.

JEL classification codes: M41.

*المؤلف المرسل، مسعودي سارة، *sara.messaoudi@univ-annaba.dz*.

شهد العالم في الآونة الأخير تنامي حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية وسعي كل واحدة منها إلى فرض مركزها ومكانتها في السوق نتيجة جملة من التطورات السريعة والتقلبات الكثيفة في بيئة التصنيع الحديثة التي امتدت أبعادها لتغير المعطيات الاقتصادية للمؤسسات وواصلت التوسع أكثر لتمس في الأخير أهم عناصر النجاح إلا وهي التكاليف. وهو ما جعل من نظم التكاليف في أي مؤسسة ومهما كان نوعها مركز قوة أو فشل فقد تنامت أهدافها من كونها أداة لقياس تكلفة المنتجات إلى اعتبارها أسلوب تسييري يهدف إلى تزويد المؤسسة بمعلومات عن نشاطها وتساعد على اتخاذ قرارات دقيقة صحيحة وفي الوقت المناسب.

وخلال السنوات الأخير شهد مجال التكاليف ظهور العديد من الأنظمة التي تعمل على حل إشكال التحكم في التكاليف والعمل على تخفيضها بشكل مستمر وهو من العناصر الأساسية التي تضمن مواصلة المؤسسات نشاطها في ظل تطورات بيئة التصنيع الحديثة وتنامي شدة المنافسة ولعل أكثر النظم تطورا ومواكبة للتغيرات الحالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي اثبت نجاعته وقدرته على حل إشكال تخصيص التكاليف وعمله على مرافقة العملية الإنتاجية منذ البداية إلى غاية الوصول إلى المرحلة النهائية وعكسه معلومات ومعطيات هامة وضرورة لمختلف الأنشطة ومسببات تكاليفها، وهو ما أدى إلى تطبيقه في العديد من المؤسسات على مستوى العالم.

إشكالية الدراسة:

على ضوء الطرح السابق تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الواقع العملي لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف المؤسسات الاقتصادية، وما قد يقدمه هذا النظام من منافع وعوائد للمؤسسة مع إبراز مختلف العراقيل التي قد تقف في طريقه، ويجب أساسا على الإشكالية الجوهرية التالية:

ما مدى مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات

الاقتصادية ؟

ويتفرع عن الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

❖ ما مدى إدراك ووعي المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة؟

❖ هل تتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل
بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة -

❖ هل يساهم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات الاقتصادية؟

❖ ما مدى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية؟
فرضيات الدراسة:

سنحاول من خلال هذه الدراسة تفسير وتحليل الإشكالية من خلال مجموعة من الفرضيات التي تبلور في ما يلي:

❖ يتمتع المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بوعي وإدراك لأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

❖ لا تتوفر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية البنية الأساسية والإمكانيات الضرورية التي تؤهلها لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

❖ يساهم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات الاقتصادية.

❖ هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج مسألة حديثة ومهمة ألا وهي تسليط الضوء على أحد أبرز أنظمة التكاليف وأهمها والمتمثل في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والذي يتعلق بالدرجة الأولى بمعالجة التكاليف الغير المباشرة التي كانت ولتزال عملية تحميلها مشكلة أساسية عند تحديد التكلفة خاصة بعد إثبات عجز وعدم قدرة نظم التكاليف التقليدية على حساب تكلفة المنتج أو الخدمة بشكل دقيق وعقلاني بالإضافة إلى عدم ملائمتها لتوفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة الحديثة وهو ما استدعى تفعيل نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب وأداة بديلة لها، كما تكمن أهمية الدراسة في محاولة استكشاف إمكانية تطبيق هذا النظام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتوصل إلى إمكانية وجود معوقات تحول دون تطبيقه.

أهداف الدراسة:

يسعى الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

❖ التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب حديث وفعال في إدارة التكاليف.

❖ إبراز دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

❖ إظهار وإبراز مدى ملائمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع بيئة التصنيع الجزائرية.

❖ الوقوف على معوقات وصعوبات تطبيق نظام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

المنهج المتبع في الدراسة:

تمت معالجة موضوع الدراسة بالاعتماد على المنهج الوصفي الأنسب للعرض النظري لمختلف المفاهيم العلمية المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وكيفية تطبيقه. وبالمقابل، تم الاعتماد على المنهج التحليلي بالنسبة للعمل الميداني، لتحليل نتائج إجابات عينة الدراسة حول واقع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية المراد معرفته.

أدوات الدراسة:

قام الباحثان بتصميم استبانة تهدف إلى جمع مختلف البيانات المتعلقة بدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل، وكذلك مدى إمكانية تطبيق هذا النظام بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والوقوف عند أهم الصعوبات والتحديات التي يؤول دون تطبيقه.

محاور الدراسة:

ومن أجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وإبراز دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل سنتناول الموضوع من خلال النقاط التالية:

I. الإطار النظري للدراسة : حيث سيتم التطرق لمختلف المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالدراسة

بالإضافة إلى عرض شامل لنظام التكلفة على أساس الأنشطة وإبراز مميزاته وخطوات تطبيقه.

II. الدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية والتي من خلالها سنقوم بإبراز دور نظام

التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية.

I- الإطار النظري للدراسة

تتصف البيئة الاقتصادية بالتغيرات السريعة وتزايد نسبة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة حيث يعتبر العميل الركيزة الأساسية لاستمراريتها واكتسابها مكانة تنافسية والتي تنعكس من خلال مدى رضاه وتحقق غاياته ومتطلباته بأعلى جودة ممكنة وبأقل التكاليف، وهو ما دفع بالوحدة الاقتصادية إلى تقليل من تكاليفها إلى أقصى حد ممكن يسمح لها بالحفاظ على الجودة المطلوبة والتي لا يمكن تحقيقها إلا عن طريق تطبيق نظام محاسبة التكاليف التي ضمت مجموعة من الأساليب

والطرق التي تسمح بتحديد، تتبع ومراقبة التكاليف وعكسها في مجموعة من البيانات التي تساعد الوحدة الاقتصادية في اتخاذ قرارات مهمة وفي الوقت المناسب، ومن بينها نظام محاسبة التكاليف الذي ساهم في حل أهم مشكل واجه الوحدات الاقتصادية إلا وهو تخصيص التكاليف غير المباشرة وهو ما ساهم في تحديد الأمتل لتكلفة الخدمة أو المنتج المقدم للعميل.

1. مدخل إلى التكاليف / نظم محاسبة التكاليف:

1.1. مفهوم التكاليف

تشير التكاليف إلى مجموع النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة يتوقع منها إيراد أو منفعة إما نتيجة بيعها أو استعمالها وإذا لم يتحقق الإيراد فإن النفقات المدفوعة تعتبر خسارة للمشروع (الناصر نور وعريان الشريف، 2002، صفحة 11).

2.1. مفهوم محاسبة التكاليف

تعرف محاسبة التكاليف على أنها نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة الإنتاجية وتشغيلها وفقا لقواعد ومفاهيم محددة وذلك بغرض تحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة الإنتاجية سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي من اجل استخدام هذه البيانات التكاليفية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. (اسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، 2013، صفحة 20).

حيث تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية هي: (سيد عطا الله، 2009، صفحة 217):

❖ تحديد التكاليف الفعلية للمنتج أو النشاط.

❖ الرقابة على التكاليف.

❖ توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط.

❖ المساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية.

ولعل الهدف الأساسي وسبب وجود محاسبة التكاليف هو الوصول إلى قياس أمثل لتكلفة الإنتاج والتي تختلف باختلاف العملية الإنتاجية والظروف والتغيرات المحيطة بها والتي تعتبر العامل الأساسي في تحديد النظام المستخدم بما يتطابق مع سهولة احتساب التكاليف وتوفير المعلومات الملائمة لمستخدميه، وهو ما أدى إلى تعاقب ظهور نظم عديدة لاحتساب التكاليف حسب تغير تكلفة فترة واحتياجاتها، إلا أنه في الوقت الحالي شهد العالم جملة من التغيرات العديدة والمتنوعة فالتطورات الحديثة التي يتسم بها عالمنا اليوم امتدت أبعادها إلى الواقع الاقتصادي وكان عامل رئيسي في تغيير

المعطيات الاقتصادية للمؤسسات وهو الأمر الذي أدى بدورها إلى تغيير على مستوى التكاليف وظهور أكبر مشاكل المؤسسات اليوم إلا وهو تخصيص المصاريف الغير مباشرة خاصة بعد ثبوت عجز مختلف أنظمة التكاليف المتعارف عليها أمام هذا الإشكال وهو الأمر الذي جعل من وجود نظام جديد يهتم بهذا الإشكال ويرافق العملية الإنتاجية منذ البداية إلى غاية الوصول إلى المرحلة النهائية أمر حتمي.

3.1. مفهوم نظم محاسبة التكاليف:

تعتبر نظم التكاليف أحد فروع نظام المعلومات المحاسبية الذي يختص بتحديد تكلفة وحدة نشاط معين والرقابة عليها، وتتمثل مدخلاته في المستندات الداخلية والخارجية الخاصة بجميع عناصر التكاليف التي تم تشغيلها تمهيدا لتوفير المعلومات الكافية والتحليلية والدقيقة التي تمثل مخرجات هذا النظام (محمد عبد الفتاح العشماوي، 2011، صفحة 63).

حيث تم تعريف نظم محاسبة التكاليف على انه أحد أجزاء النظام المحاسبي الكلي بالمنشأة والذي يختص بمجموعة الوسائل التي يتم عن طريقها تجميع وتبويب وتشغيل وتحليل البيانات الكمية والتقارير عنها في صورة معلومات تفيد في قياس تكلفة المنتج أو المرحلة أو الأمر أو المقاول، كما يفيد في الرقابة على هذه التكلفة وذلك تمهيدا لتقديمها إلى المستويات الإدارية بالمنشأة والاستفادة منها في تقييم نتائج السياسات الحالية والعمل على تطويرها مستقبلا (محمد عبد الفتاح العشماوي، 2011، صفحة 12).

2. نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

1.2 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

قدمت العديد من التعريفات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة نذكر منها ما يلي:

اعتبر Horngren أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عبارة عن طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء (معالم سعاد، 2014، صفحة 30). في حين عرفه DAVIDSON بأنه "نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين حيث تخصص عناصر التكاليف في المرحلة الأولى على مراكز التكاليف والتي تتمثل في مراكز الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنتاجها" (اسماعيل التكريتي، 2007، صفحة 163).

حيث يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسب التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من

هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج وينبغي العمل على تطويرها وتحسينها (زينات محمد محرم وآخرون، 2005، صفحة 394).
وانطلاقاً من التعريفات السابقة نجد أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC نظام تسييري متكامل يعمل على تتبع العملية الإنتاجية خلال مراحلها المتعاقبة من أجل تحديد تكلفة بشكل دقيق وفعال حيث تساهم هذه الطريقة في تحسين عملية تخصيص التكاليف حيث يقوم هذا النظام على مبدأ أساسي هو أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة، وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد.

2.2. مبادئ ومقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

ويقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مجموعة من المفاهيم الأساسية التي تعتبر بمثابة مبادئ ومقومات لهذا النظام حيث تتمثل هذه المفاهيم فيما يلي:

- ❖ الموارد (Resources): هي عوامل الإنتاج أو العناصر الاقتصادية التي يتم استخدامها في أداء الأنشطة المختلفة، وعند استخدامها تحدث التكاليف التي تحمل على الأنشطة ثم بعدها على المنتجات وتتضمن الموارد: المواد، العنصر البشري، الأجهزة والمعدات والآلات، وخدمات وموارد مشتركة من الخارج كخدمات النقل، الصيانة، الإعلان وغيرها (مولاي حسين، 2018، صفحة 118).
- ❖ الأنشطة: والتي يمكن تعريفها على أنها الأحداث أو المهمات أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين وبعبارة أخرى هي مجموعة من العمليات التي تمثل العمل الذي يجب أداءه داخل المنظمة.
- ❖ المخرجات: وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة وهي تشمل المنتجات والخدمات، ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة باستخدام مسببات تكاليف النشاط.
- ❖ مسببات التكلفة: وهو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل عادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة (دبابش محمد نجيب وشحتاني عبد الغاني، 2018، صفحة 114).

❖ مجمعات تكلفة النشاط: يقصد بها الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد ويجب أن تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة، وأن تناسب طرديا مع النشاط (عقون سعاد، 2018، صفحة 113).

3. مراحل وخطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة مماثل لأي نظام آخر حيث تتماثل عملية تحديد تكاليف المنتجات في ظل هذا النظام مع طرق النظم التقليدية في تحديد التكاليف حيث يمر بعدة مراحل حتى تتمكن من تطبيقه بكل نجاعة في كل مؤسسة، وقد اختلف الباحثون في تحديد هذه المراحل والتي تختلف من مؤسسة لأخرى وباختلاف الطموحات المراد الوصول إليها جراء تطبيقه، إلا أنه ورغم الاختلاف يتفق الغالبية على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد على أربعة مراحل أساسية والمتمثلة في ما يلي {بالاعتماد على (اسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، 2013، الصفحات 130-143) و (محمد مسعود الثعيلب ونصر صالح محمد، 2015، الصفحات 46-57)}:

المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة: يبدأ حساب التكاليف وفق لنظام التكلفة على أساس النشاط بإحصاء كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو خدمة معينة وكذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة انطلاقا من نشاط استلام الموارد إلى غاية تسليم المنتج إلى العميل النهائي. حيث سيتم حصر أو تجميع العديد من الأعمال المتشابهة والمتجانسة ضمن نشاط واحد وان يستخدم مسبب تكلفة واحد لتتبع تكاليف هذه الأنشطة إلى المنتجات. ذلك لأنه لن يكون مقبولا من الناحية الاقتصادية استخدام مسبب تكلفة لكل عمل أو نشاط. إلا أن عملية التجميع هذه ستكون مصحوبة بعلاقة عكسية حيث كلما زاد عدد العمليات المجمعة داخل نشاط واحد قلت قدرة مسبب التكلفة على تتبع الصحيح والدقيق للموارد المستهلكة بواسطة النشاط وربطها بالمنتجات.

المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط: بعد تحديد الأنشطة التي ستستخدم في نظام التكلفة على أساس النشاط يتم تحديد مستوى التجميع الذي سيستخدمه النظام في التقرير عن الموارد المستهلكة لكل نشاط. فبمجرد تجميع الأعمال في صورة أنشطة يتم تحديد تكلفة كل عمل على حده، أو تحديد تكلفة النشاط ككل. وتعتبر هذه الخطوة جد مهمة فهي تعمل على تحديد وفهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة، تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم النشاط ومقدار التكلفة والجدير بالذكر أن مسبب التكلفة لا بد أن تتوفر فيه شرطين أساسيين هما:

■ أن يكون قابل للقياس؛

■ أن يكون قابل للتحميل على كل نشاط؛

المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة: يقصد بمراكز النشاط ذلك الجزء من العملية الإنتاجية الذي ترغب الإدارة في التقرير عن تكلفة أنشطته بطريقة مستقلة ولا يتم هذا الأمر إلا من خلال تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد Centre de regroupement أو ما يسمى بالإنجليزية بحوض الكلفة Cost pool حيث يكون لها نفس المسبب حيث تقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضيتين أساسيتين هما:

■ تجانس الأنشطة داخل كل مراكز نشاط أو حوض تكلفة؛

■ التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز مع مستوى النشاط؛

وقد اعتبر Cooper أن هذا الإجراء لا يؤثر على عملية تحديد تكلفة المنتج، وإنما ينحصر الأثر في هذه الخطوة على كيفية التقرير عن هذه التكلفة، ومستوى تفصيلها، ويكون الهدف منها هو زيادة قدرة المدراء على رقابة تكاليف الأنشطة المختلفة بصورة أفضل.

المرحلة الرابعة: تتبع التكاليف لمراكز النشاط: في هذه المرحلة يتم تخصيص الموارد على مراكز الأنشطة حيث يتم تحميل المصاريف غير المباشرة على وحدات النشاط وفق لعدد حجم وحدات الخدمة المطلوب إنجازها، حيث يتم استخدام مسببات التكلفة كأداة قياس ففي مرحلة أولى يتم الاعتماد على مسببات الموارد وهي التي تحدد استهلاك الأنشطة للموارد حيث تهدف هذه الخطوة إلى تحديد تكلفة الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة المنجزة داخل كل مجمع تكلفة. أما في مرحلة الموالية يتم استخدام مسببات تكاليف الأنشطة حيث تعمل على ربط تكاليف الأنشطة داخل كل مجمع والمحددة في الخطوة السابقة بالمنتجات النهائية ويكمن الهدف الأساس في تحديد تكلفة الكميات المستهلكة من الأنشطة المبذولة لإنتاج المنتجات النهائية.

4. مزايا وعيوب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

لقد أجمعت العديد من الدراسات والأبحاث على أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعكس ميزة رئيسية تتمثل في التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات هذا بالإضافة إلى العديد من المزايا التي يمكن تحقيقها نتيجة تطبيقه في حالة ما توفرت لها الظروف الملائمة إلا أنه وكأي نظام آخر يعكس في طياته مجموعة من العيوب.

1.4. مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

حدد المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين فوائد استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط

ABC فيما يلي (إيمان عوني أبو يوسف، 2016، صفحة 36)

- ❖ نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يعتبر أكثر دقة في حساب تكاليف المنتجات والخدمات.
- ❖ يسمح نظام (ABC) بفهم أفضل وأشمل للنفقات العامة ومسببات حدوثها.
- ❖ يصور نظام (ABC) بشكل أكثر وضوحاً تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يساعد المديرين في تخفيض تلك التكاليف أو القضاء عليها.
- ❖ يدعم تطبيق (ABC) قدرة الشركة على استخدام أساليب محاسبة إدارية أخرى من شأنها دعم الموقع التنافسي للشركة، وتحسين الأداء المالي والإداري لها، كأسلوب التحسين المستمر وبطاقة الأداء المتوازن.

في ضوء ما سبق يمكن القول بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة منظورا حديثا ويحقق العديد من المنافع للمنشأة تتمثل بمساهماته في قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق من خلال إدارة التكلفة بتحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة، مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل، بالإضافة إلى إعداد الموازنات والرقابة وتقويم الأداء وتوفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة أو الخدمة المقدمة، مما يمثل مجالا أفضل للتطوير والتحسين، كما أنه يساعد على زيادة دور وأهمية المحاسبين.

2.4. عيوب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- رغم المزايا التي يتمتع بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه لا يخلو من العيوب ويمكن حصر أبرزها في العناصر التالية (زرقي عمار، 2018، صفحة 297):
- ❖ عملية إجراء المقابلات والمسح مستهلكة للوقت ومكلفة.
 - ❖ بيانات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ذاتية ويصعب التحقق منها.
 - ❖ تخزين ومعالجة وعرض البيانات باهظة الثمن.
 - ❖ غالبية نماذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كانت معزولة (محلية) ولا تعطي نظرة شاملة حول فرصة الربحية على نطاق المؤسسة.
 - ❖ صعوبة تحديث نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بناء على الظروف المتغيرة.
 - ❖ النموذج نظريا غير صحيح لأنه لا يأخذ في الحسبان القدرات الممكنة غير المستعملة.

5. ميزة التكلفة الأقل:

1.5. مفهوم الميزة التنافسية

حيث عرف بوتير (Potter) الميزة التنافسية على أنها: تشير الميزة التنافسية إلى قدرة المؤسسة على التميز على منافسيها بما يسمح لها من امتلاك مركز تنافسي قوي في ظل بيئة تنافسية والتي تكون

نتيجة مجموعة من الاكتشافات والطرق الجديدة التي تكتشفها المؤسسة والتي يمكن تجسيدها ميدانيا مقارنة بمنافسيها. (Michel Porter, 1993, p. 48) أو عن طريق سلك إحدى الاستراتيجيات العامة للتنافس (Porter. M . E, 1998, p. 82) وبالتالي يمكن أن نقول أن الميزة التنافسية هي قدرة المؤسسة على وضع وإتباع تشكيلة متنوعة من الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل، بالنسبة للمؤسسات الأخرى في نفس النشاط. (معالي فهمي حيدر، 2002، صفحة 08)

2.5. مفهوم ميزة التكلفة الأقل

حيث تشير إلى قدرة المؤسسة على تصميم، تصنيع، وتسويق منتجاتها بأقل تكلفة ممكنة مقارنة بالمؤسسات المنافسة لها في السوق، وهو ما يؤدي في نهاية المطاف إلى تحقيق أكبر عائد ممكن، إلا أن تحقيق ذلك يتطلب توفر جملة من العوامل يكمن أهمها في فهم الأنشطة في سلسلة قيمة المؤسسة والتي تعتبر أهم مصدر للميزة التكاليفية، فالحصول على ميزة التكلفة الأقل يرافقه عملية رقابة مستمرة لجميع عوامل تطور التكلفة (نبيل مرسي خليل، 1998، صفحة 85)، ويجدر الإشارة إلى أن الحصول على نفس التكلفة الأقل غير ممكن في كل الحالات والظروف نظرا لتغيرات العديدة التي يشهدها المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة وبالتالي لا بد أن تتوفر مجموعة من الشروط لتحقيق ذلك.

II- الدراسة الميدانية

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من بين أهم النظم التي ساهمت بشكل فعال في إدارة التكاليف على مستوى المؤسسات الاقتصادية باختلاف أنواعها وإحجامها عبر العالم والذي لاقا إقبالا جيدا واهتماما واسعا نظرا لما يعكسه في طبيعته من مزايا متعددة ومتنوعة تعود على الوحدات الاقتصادية بمنافع عدة، وسنحاول في هذه الدراسة إلى التطرق إلبدور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ساعين إلى معرفة واقع تطبيقه على مستواها وما إذا كانت المؤسسات الجزائرية تمتلك من الإمكانيات والمؤهلات التي تسمح بتطبيق هذا النظام، أملين إلى التوصل إلى مختلف المشاكل والمعيقات التي تقف عقبة أمام التطبيق الفعلي له.

1. الإطار العام للدراسة

في هذا الجانب سنقوم بعرض مختلف الأدوات والأساليب التي تم استخدامها في الجانب الميداني انطلاقا من عينة الدراسة، طريقة المتبعة في الدراسة وصولا إلى مختلف الأساليب المعتمد عليها في عملية تحليل مختلف إجابات عينة الدراسة.

1.1. أدوات جمع البيانات

تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال البحث الميداني، وذلك بالاعتماد على استمارة أسئلة تم إعدادها وفق منهجية البحث العلمي، حيث استهدفت مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بمدينة عنابة، تتضمن مجموعة من الأسئلة صممت خصيصا لتغطية مختلف جوانب الموضوع.

2.1. عينة الدراسة

يهدف الوصول إلى أهداف البحث المسطرة والاستفادة من آراء المبحوثين، تم أخذ عينة تتكون من خمسة عشر (15) مؤسسة اقتصادية من مختلف الأنشطة والأحجام التي تزاوّل نشاطها في مدينة عنابة (الجزائر)، حيث تم توزيع 50 استمارة على مدراء المؤسسات ورؤساء أقسام المحاسبة ومراقبة التسيير، تم استرجاع 44 استمارة تم استبعاد 4 استمارات لعدم توفيقها جميع الشروط، ليكون العدد النهائي للاستمارة الصالحة للدراسة 40 استمارة، بمعدل استجاب قدره 80 % وهي نسبة مقبولة.

3.1. استمارة الدراسة:

تم تقسيم الاستمارة إلى شقين رئيسيين، حيث أن الشق الأول يدرس بعض الخصائص والسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، في حين أن الشق الثاني يعالج محاور الدراسة. حيث تم تجزئته إلى أربعة محاور يحتوي كل منها على 12 سؤال في حين يضم المحور الثالث على 10 أسئلة والمحور الأخير ضم 13 سؤال.

4.1. المعالجة الإحصائية

تمت من خلال استخدام برنامج الرزمة الإحصائية SPSS لمساعدتنا في الحصول على نتائج تتمتع بالدقة، وهذا بعد تنزيل مختلف الإجابات المجمعة ومن أجل التحليل تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

❖ ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) لقياس صدق وثبات الاستمارة.

❖ التكرارات والنسب المئوية لوصف المتغيرات الديموغرافية والإجابات المغلقة لأفراد العينة.

❖ المتوسط الحسابي.

❖ الانحراف المعياري.

❖ اختبار T-Test للعينة الواحدة.

وسيتم تحليل الأسئلة والحكم على اتجاه الإجابة من خلال المتوسط الحسابي واعتمادا على

مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول التالي:

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل
بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة -

جدول رقم (01): مقياس تحديد اتجاه الإجابة للمتوسط الحسابي

المتوسط الحسابي	اتجاه العبارة
اقل من 1.80	غير موافق بشدة
1.81 - اقل من 2.6	غير موافق
2.6 - اقل من 3.4	محايد
3.4 - اقل من 4.2	موافق
4.2 - 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين

5.1. قياس ثبات وصدق الاستمارة:

حيث يتم قياس ثبات وصدق الاستمارة من خلال ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach)، حيث يوضح الجدول الموالي قيم ألفا كرونباخ المتحصل عليها.

جدول رقم (02): قيم ألفا كرونباخ

المحور	قيمة الفا كرونباخ
المحور الأول	0.883
المحور الثاني	0.908
المحور الثالث	0.885
المحور الرابع	0.804
الاستمارة ككل	0.948

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ للمحاور الثلاث بشكل منفصل أو بالنسبة للاستمارة ككل فهي تتجاوز 0.80 فيما تقدر قيمته للاستمارة ككل ب 0.948 وهي قيمة جيدة وذات اعتمادية من ناحية الاقتصادية، وهو ما يدل على أن الاستمارة تتمتع بالصدق والثبات.

2. تحليل النتائج ومناقشتها

تحليل مختلف محاور الاستبيان المتعلق بالدراسة تم عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS V26 عبر التحليل الوصفي لمختلف عناصر إجابات أفراد عينة الدراسة حيث سيتم الاعتماد كما ذكرنا سابقا على مجموعة من الأساليب الإحصائية عن طريق احتساب كل من التكرارات، النسب، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات الاستبيان، والتي تعتبر منطلقا وركيزة أساسية في عملية التحليل وتحديد اتجاه الإجابة لفقرات الاستبيان وصولا إلى نتائج الدراسة.

1.2. تحليل البيانات الشخصية

هذا الشق من الدراسة شمل على جانبين أساسيين، الجانب الأول يهتم بعرض مختلف المعلومات الخاصة بأفراد عينة الدراسة في حين الشق الثاني يدرس مدى معرفتهم لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

1.1.2. عرض البيانات الشخصية لعينة الدراسة

تم الاعتماد في تحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة على ثلاث متغيرات رئيسية تتمثل في المؤهل العلمي، التخصص العلمي، والخبرة المهنية كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (03): توزيع عينة الدراسة وفقاً للخصائص العامة

الخصائص	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	متوسط	00	00
	ثانوي	00	00
	ثقتي	05	12.5
	جامعي	35	87.5
	المجموع	40	100
التخصص العلمي	محاسبة	26	65
	مراقبة التسيير	04	10
	إدارة أعمال	01	2.5
	اقتصاد	05	12.5
	أخرى	04	10
	المجموع	40	100
الخبرة المهنية	اقل من 5 سنوات	08	20
	من 5 إلى 10 سنوات	05	12.5
	من 10 إلى 15 سنة	18	45
	أكثر من 15 سنة	09	22.5
	المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب عينة الدراسة تتمتع بمؤهل علمي جامعي تتمحور غالبية تخصصاتهم حول المحاسبة، كما أن أغلب عينة الدراسة تتراوح خبرتهم المهنية 10 ما بين 10 و15 سنة بمعدل إجمالي يقدر ب 45% وهي أقدمية كفيلة لتأهيل عمال المؤسسة لتطبيق نظم محاسبية متطورة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

2.1.2. عرض إجابات عينة الدراسة حول معرفتهم المسبقة بنظام تكاليف على أساس الأنشطة

حيث تم دراسة في هذا الجانب إن كانت عينة الدراسة على دراية مسبقاً بنظام التكاليف على أساس الأنشطة كما هو موضح في الجدول الموالي.

جدول رقم (04): إجابات عينة دراسة حول معرفتهم بنظام التكلفة على أساس الأنشطة

السؤال	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
هل لديكم معرفة مسبقاً بنظام التكاليف على أساس الأنشطة	نعم	23	57.5
	لا	17	42.5
	المجموع	40	100
هل تطبق مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف	نعم	33	82.5
	لا	07	17.5
	المجموع	40	100

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل
بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة -

05	02	نعم	هل يطبق على مستوى مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
95	38	لا	
100	40	المجموع	
47.5	19	نعم	هل انتم راضون عن نظام التكاليف المطبق على مستوى مؤسستكم
52.5	21	لا	
100	40	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال الجدول (04) نلاحظ أن غالبية عينة الدراسة لديها معرفة مسبقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يقدر ب 57.5% من عينة الدراسة وهذا راجع لكون غالبيتهم ذوي مستوى جامعي ونظرا لتخصصهم الدراسي والميداني أيضا مما يجعلهم على استطلاع لكل ما يتعلق بالتكاليف وأساليب تسيرها. في حين أجمعت الغالبية العظمى وبما يقدر ب 82.5% من أفراد العينة على أنه يتم تطبيق نظم لمحاسبة التكاليف على مستوى مؤسساتهم إلا أنه يكاد ينعدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية عنابة في حين أن تطبيقه في القلة القليلة يكون سطحي وغايته تتبع وتحديد مستوى التكاليف فقط، وقد أبدت عينة الدراسة بنسب جد متقاربة بين القبول والرفض عند سؤالهم إن كانوا راضون عن نظام محاسبة التكاليف المطبقة في مؤسساتهم إلا أن إجمالي الإجابات اتجهت نحو الرفض بنسبة تقدر ب 52.5 % وابدوا رغبتهم في انتهاج منهج تكاليفي جديد يكون أكثر فاعلية في تحديد تتبع وتخفيض التكاليف والتحكم فيها على مستوى مؤسساتهم.

2.2. اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو بعد إدراك ووعي المسيرين بالمؤسسة لأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تتلخص إجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات محور مدى إدراك ووعي المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الجدول التالي:

جدول رقم (05): إدراك ووعي المسيرين لأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	تتوفر لدى إدارة المؤسسة معرفة جيدة عن أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	3.7750	0.89120	موافق
02	لدى إدارة المؤسسة اقتناع بأهمية تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة	3.7750	0.83166	موافق
03	لا يعد مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة جديدا لدى المحاسبين وهم يمتلكون المعلومات الكافية عنه	3.1250	1.20229	محايد
04	الموظفون القائمون على أعمال التكاليف لديهم دراية شاملة عن واقع المنافسة القائمة على التكاليف ما يجعلهم أكثر	4.2000	0.79097	موافق بشدة

			إصرار على تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	
05	هناك توعية من قبل مكاتب الاستشارات والتدقيق والخدمات المحاسبية بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وضرورة تطبيقه	3.4500	0.98580	موافق
06	ترى إدارة المؤسسة بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح بتحسين عملية الرقابة على التكاليف وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج	4.0750	0.91672	موافق
07	ترى إدارة المؤسسة بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق العدالة في توزيع التكاليف على المنتجات وهو ما يسمح بتحديد التكلفة بشكل دقيق	4.1750	0.84391	موافق
08	ترى إدارة المؤسسة بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقدم معلومات مهمة تعتبر أساس اتخاذ قرارات تعديل عمليات مراحل الإنتاج	4.0750	1.09515	موافق
09	ترى إدارة المؤسسة بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقدم معلومات مساعدة على التوقف عن إنتاج منتج أو إضافة منتج جديد	4.1250	موافق	موافق
10	ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في تقييم وتسعير تكلفة المخزون بصورة دقيقة	4.0000	موافق	موافق
11	ترى إدارة المؤسسة أن نظام ABC مناسب لتحديد العدد الأمثل من الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط	3.7250	موافق	موافق
12	ترى إدارة المؤسسة أن نظام ABC يسمح بإعطاء صورة واضحة عن الأنشطة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة بشأن تطويرها أو تقليصها.	3.8250	موافق	موافق
	المحور ككل	3.8604	0.60370	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسطات المتعلقة ببعيد إدراك المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة متباينة حيث تتراوح ما بين (3.1250-4.2000) بمتوسط إجمالي للمحور يقدر ب 3.8604 أي أن أفراد العينة يوافقون على إدراكهم لأهمية النظام حيث أجمعت غالبية عينة الدراسة على إدراك مختلف القائمين على تسيير المؤسسة لأهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة وأهميته الكبرى في تخصيص التكاليف وذلك بمتوسط حسابي يقدر ب 3.7750 لكلي العبارتين. حيث تنبع هذه الأهمية حسب رأيهم من خلال العديد من العناصر حيث يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحقيق العدالة في توزيع التكاليف على المنتجات وبالتالي يسمح بتحديد التكلفة بشكل دقيق ما يحسن عملية الرقابة على التكاليف ويساهم بشكل فعال في تخفيضها وذلك بمتوسطات حسابية تقدر على التوالي ب 4.1750 و 4.0750. وقد أجمعت غالبية عينة الدراسة على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة مناسب في تحديد العدد الأمثل من الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط ويساهم بشكل فعال في عكس صورة واضحة عن الأنشطة من خلال تقديم معلومات تسمح باتخاذ القرارات المناسبة سواء كانت قرارات تتعلق بمراحل الإنتاج أو

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل
بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة -

والتوقف عن إنتاج منتج أو إضافة منتج جديد وذلك بمتوسطات حسابية تتراوح ما بين 3.7250 و4.1250.

هذه المعطيات تشير إلى أن المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على دراية وإدراك تام لأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير مؤسساتهم وتحسين مستوى أدائها إلا أن التطبيق الفعلي للنظام حسب ما تم الإجابة عنه في القسم الأول من الاستبانة لا يزل غير قائم في مؤسساتنا رغم درايتهم الشاملة لواقع المنافسة القائمة على التكاليف وسعي كل الجهات من مكاتب الاستشارية ومقدمي خدمات التدقيق والمحاسبة للتوعية والحث على تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

3.2. اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو بعد توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

تتلخص إجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات محور مدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الجدول التالي:

جدول رقم (06): توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام ABC

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	ترى إدارة المؤسسة أن المعلومات التي يقدمها النظام الكلفوي الحالي يؤدي أحيانا إلى نتائج سلبية في مجال التخطيط والرقابة	3.3750	0.86787	محايد
02	ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف الحالي غير قادر على توفير جميع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الضرورية	3.6500	0.73554	موافق
03	تسعى إدارة المؤسسة إلى التعاقد مع الجهات العلمية والأكاديمية المختصة لتكوين محاسبيها، مراقبيها وتدريب موظفين قسم محاسبة التكاليف في مجال التكاليف وتطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة	3.4500	0.87560	موافق
04	تستخدم المؤسسة أدوات اتصال حديثة "نظم معلوماتية متطورة" في تشغيل النظام الكلفوي الحالي	3.6000	1.12774	موافق
05	تسعى إدارة المؤسسة إلى مواكبة التكنولوجيا الحديثة في مجال الإعلام والاتصال وتوفير البرمجيات الحديثة اللازمة لتطبيق نظم كلفوية متطورة كنظام ABC	3.9250	1.16327	موافق
06	تتوافر لدى المؤسسة الإطارات الكفوءة المؤهلة لتشغيل البرامج المتطورة	3.9500	1.15359	موافق
07	تشجع القيادات في المؤسسة الابتكارات الحديثة بما فيها تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة	3.8000	0.93918	موافق
08	نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة مصمم وفقا لمبادئ	3.9500	0.81492	موافق

			وأسس علمية بما يسمح بتقديم المعلومات التي تساعد المسيرين للقيام بوظائفهم	
موافق	0.75107	4.0000	يتم انجاز الأعمال داخل المؤسسة بروح فريق واحد حيث يساهم موظفي مختلف الأقسام في تقديم كل ما يحتاجه المحاسب من معلومات لتحسين حساب التكاليف.	09
موافق	0.71567	3.7250	تقوم المؤسسة على مبدأ المشاركة في اتخاذ القرار	10
موافق	0.89872	3.7500	تتميز الثقافة التنظيمية في المؤسسة بالقدرة على التكيف مع التطبيقات الحديثة الابتكارية	11
موافق	0.72324	3.7000	إدارة المؤسسة مستعدة لتسخير كافة الإمكانيات لتطبيق نظام ABC إذا اقتنعت بالمزايا التي يوفرها في مجال تحسين الأداء وتعزيزه لقدرتها التنافسية في السوق.	12
موافق	0.64223	3.7396	المحور ككل	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال الجدول 06 نلاحظ أن المتوسطات المتعلقة ببعد توفر البنية الأساسية والإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متباينة حيث تتراوح ما بين (3.3750- 4.0000) بمتوسط إجمالي للمحور يقدر ب 3.7396 أي أن أفراد العينة يوافقون على توفر البنية الأساسية التي تؤهل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث أجمعت غالبية عينة الدراسة على أن نظام التكاليف المطبق على مستوى المؤسسة غير قادر على توفير جميع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الضرورية بمتوسط حسابي يقدر ب 3.6500، وهو ما يعكس رغبة المسيرين والموظفين في انتهاز نظام كلفوي جديد يساهم بشكل فعال في اتخاذ قرارات إنتاجية وتسييره أكثر نجاعة، وهذا ما ينعكس من خلال تشجيع القيادات في المؤسسة على الابتكارات الحديثة بما فيها تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة وسعيها للتعاقد مع الجهات المختصة لتكوين موظفيها في مجال التكاليف وتطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة حسب إجابات عينة الدراسة وذلك بمتوسطات حسابية تقدر ب 3.8000 و 3.4500 على التوالي. كما أجمعت الغالبية على أن المؤسسة تستخدم نظم معلوماتية متطورة بالإضافة إلى سعيها إلى مواكبة التكنولوجيا الحديثة في مجال الإعلام والاتصال خاصة في ظل توفرها على الإطارات المؤهلة لتشغيل البرامج المتطورة وإتباعهم منهج تنظيمي يتميز بالقدرة على التكيف مع مختلف التطبيقات الحديثة الابتكارية بمتوسطات حسابية تتراوح ما بين (3.6000 – 3.9500).

هذه المعطيات تشير إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتمتع بالبنية والإمكانيات الأساسية التي تؤهلها لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة خاصة في ظل العمل بروح فريق واحد وإتباع مبدأ المشاركة في اتخاذ القرار في غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل
بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة -

4.2. اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو بعد مساهمة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة
في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تتلخص إجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات محور مدى مساهمة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الجدول التالي:
جدول رقم (07) : مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	يركز نظام ABC على تحليل شامل لمختلف عمليات والأنشطة المؤسسة مما يسمح بإلغاء الأنشطة الغير ضرورية	3.4500	0.84580	موافق
02	الفلسفة التي يقوم عليها نظام ABC تسمح بإنشاء علاقة واضحة بين الموارد والأنشطة والتكاليف المرتبطة بها مما يسمح في تحديد مكان ومسببات التكلفة	3.6500	0.73554	موافق
03	يساهم نظام ABC في تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بنشاط معين	3.5000	0.87706	موافق
04	يعمل نظام ABC على التعرف على الأنشطة المسببة لتكاليف	3.6000	1.12774	موافق
05	يساهم نظام ABC في انتقاء الأنشطة ذات التكلفة الأصغر وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وتكلفة أقل	3.9250	1.16327	موافق
06	يوفر نظام ABC معلومات وبيانات شاملة حول مصادر التكاليف	3.9500	1.15359	موافق
07	يساهم ABC في تحديد تكلفة المنتج بدرجة أكثر دقة وعدالة	3.8000	0.93918	موافق
08	يعمل نظام ABC على المراقبة المستمرة للتكاليف والسعي إلى السيطرة عليها	3.9500	0.81492	موافق
09	فلسفة التي يقوم عليها النظام تساهم بشكل فعال في التخفيض الدائم والمستمر لمستويات التكلفة	4.0000	0.75107	موافق
10	يهدف نظام ABC إلى تقليل التكلفة مع المحافظة على مستوى مقبول من الجودة	3.7250	0.71567	موافق
	المحور ككل	3.7550	0.65042	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال الجدول 07 نلاحظ أن المتوسطات الحسابية المتعلقة بعد مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متباينة حيث تتراوح ما بين (3.4500- 4.0000) بمتوسط إجمالي يقدر ب 3.7550 أي أن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط تسمح للمؤسسة الجزائرية بتحقيق ميزة التكلفة الأقل، حيث أجمعت الغالبية على أن الفلسفة التي يقوم عليها النظام تساهم بشكل كبير في فهم طبيعة أنواع وأهم الأنشطة القائمة بالمؤسسة محل التطبيق وربط هذه الأخيرة بمرور الضرورية لتسييرها وتكاليف

المرتبطة بها الأمر الذي يساهم بشكل جد فعال في تحديد الدقيق لمكان تكلفة ومسبباتها مما يؤهل المؤسسة لمعرفة أكثر الأنشطة تكاليف وبالتالي التفاضل في ما بينها عن طريق إلغاء الأنشطة الغير ضرورية و اختيار الأنشطة الأكثر تنافسية من حيث الغرض و اقل استهلاك لتكاليف المؤسسة ، فعمل النظام يخفي في طياته معلومات جد دقيقة حول مختلف التكاليف ومصادرها الأمر الذي جعل من عملية تخفيض تكاليف أمر ممكن ليس هذا فقط فالمرقبة الدائمة والمستمر لها ساهمة بشكل فعال في السيطرة على التكاليف والتخفيض الدائم والمستمر لمستويات التكلفة مع المحافظة على المستوى معين من الجودة الأمر الذي يؤهل المؤسسة إلى إنتاج منتجاتها بأقل التكاليف وأكثر جودة ممكنة.

هذه المعطيات تشير إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بإمكانها اليوم أن تزيح أكبر عقباتها عن طريق تخفيض تكاليفها التي كانت يوما ما تشكل الحاجز الرئيسي لغالبية مشاكلها فعن طريق تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكنها تخفيض مستوى تكاليفها إلى أقصى حد ممكن مع المحافظة على المستوى المطلوب من الجودة بالإضافة إلى تقليص الوقت والجهود المبذولة لتقديم خدماتها إلى المستهلك النهائي الذي يعكس العنصر الرئيسي لنجاح واستمرار المؤسسة في بيئة جد تنافسية، الضمان الوحيد لاكتساب قوة ومكانة ضمن هذا السوق التنافسي يكون عن طريق تحقيق مختلف تطلعاته واحتياجات زبائنه.

5.2. اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو بعد الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

تتلخص إجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات محور الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الجدول التالي:

جدول رقم (08): الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام ABC

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	ترى إدارة المؤسسة إن مخرجات نظام التكاليف المستخدم لديكم سليم ولا داعي للتوجه إلى استخدام نظام ABC	3.5000	0.75107	موافق
02	ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف المتبع يقدم لها جميع المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات	3.2250	0.91952	محايد
03	لا يوجد استعداد من طرف إدارة المؤسسة على زيادة الإنفاق في سبيل الحصول على تجهيزات ومعدات حديثة تساعد على تطبيق أنظمة التكاليف كنظام ABC	2.8000	0.99228	محايد
04	ترى إدارة المؤسسة أن المقياس الذي يعكس السبب الجوهر في تكوين عنصر التكاليف في نظام المحاسبي المتبع أدق من مقياس نظام ABC	2.9000	0.67178	محايد
05	ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف المتبع يتميز بالتكلفة المعقولة ولا داعي للتوجه إلى أنظمة تكاليف أكثر تكلفة	3.2750	1.01242	محايد
06	ترى إدارة المؤسسة أن تكلفة إنشاء وتطبيق نظام ABC تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه	3.2000	0.88289	محايد

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل
بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة -

07	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء من خارج المؤسسة أدى إلى عدم تطبيق مثل هذه الأنظمة	3.4250	0.93060	موافق
08	الأنشطة التي لا تضيف قيمة قليلة في المؤسسة وبالتالي لا داعي إلى استبعادها	3.6750	0.91672	موافق
09	لا يتوفر على مستوى المؤسسة العدد الكافي من موظفي التكاليف القادرين على تشغيل النظام بكفاءة وفاعلية من العقبات التي تحول دون تطبيق النظام	3.4500	0.93233	موافق
10	عدم توفر الكفاءات العلمية التي تجمع بين المعرفة المحاسبية والمعرفة الفنية للعمل على الأنظمة الآلية تعتبر عائق أمام تطبيق نظام ABC	3.2500	1.31559	محايد
11	تتوفر على مستوى مؤسساتكم المعدات التقنية (كالحاسوب شبكات وأدوات الاتصال) مما يجعل المؤسسة تعتمد بشكل أساسي على المعالجة الآلية للبيانات	4.2250	0.86194	موافق
12	عدم توفر خبراء ومراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة في مجال أنظمة التكاليف يمكن الاستعانة بهم في هذا المجال	3.9750	1.12061	موافق
13	لا تقوم الجامعات والمعاهد بالدور المطلوب في عقد دورات تدريبية وبرامج توعوية حول نظام ABC	3.7000	1.20256	موافق
	المحور ككل	3.4308	0.53345	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال الجدول 08 نلاحظ أن المتوسطات المتعلقة ببعد الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متباينة حيث تتراوح ما بين (2.9000 - 4.2250) بمتوسط إجمالي للمحور يقدر ب 3.4308 أي أن أفراد العينة يوافقون على وجود العديد من المعوقات التي تؤول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسساتهم حيث أجمعت الغالبية على أن المؤسسة ترى أن نظام التكاليف المتبع يغطي احتياجاتها في الوقت الراهن ولا داعي للتوجه إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمتوسط حسابي يقدر ب 3.5000، في حين ابدوا حياديتهم عندما تعلق الأمر بكفاءة نظامها الحالي في تقديم المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات وتتبع التكاليف في حين أبدى الغالبية موافقته على أن المؤسسة ترى أن تكلفة تطبيق النظام كبيرة جدا بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء من خارج المؤسسة أدت إلى عدم تطبيقه وذلك بمتوسط حسابي يقدر ب 3.4250 في حين أن النظام الحالي يعكس تكلفة جد مقبولة. كما أبدى الغالبية على عدم تطبيق النظام ينتج عن عدم توفر العدد الكافي من الموظفين المختصين في مجال التكاليف والقادرين على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لعدم توفرهم على المعلومات والإمكانيات التي تؤهلهم لشغل منصب يجمع بين المعرفة المحاسبية والتقنية في آن واحد رغم انه من خلال أسئلة المحور السابق ابدوا استعدادهم للتطور والتكيف مع مختلف التغيرات إلا أن الجمع بين الاثنين حسب رأيهم يعتبر من بين الأسباب القائمة وذلك بمتوسطات حسابية 3.4500 و3.2500 على التوالي.

هذه المعطيات تشير إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحتوي على العديد من العراقيل التي تجعلها تتجنب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة رغم إدراكها التام لأهميته ونجاعته في تطوير وتحسين أداء المؤسسة وتحسين تنافسيتها ومركزها السوقي إلا أن تكلفة تطبيق النظام تحتل الصدارة والعائق الأول أمام عدم انتهاجه في المؤسسة كما أبدى الغالبية استيائهم من غياب الحضور الفعلي للجامعات كوسيلة من وسائل الحث على مثل هذه الأنظمة من خلال عقد دورات تدريبية وبرامج توعوية لنظام التكلفة على أساس الأنشطة خاصة في ظل نقص كبير في خبراء ومراكز الاستشارية.

III- اختبار الفرضيات:

اختبار الفرضيات يتم عن طريق إجراء اختبار t للعينه الواحدة، وهذا عند مستوى معنوية 5% ، حيث قيمة t الجدولية تقدر ب 2.576.

❖ الفرضية الأولى

H0 : لا يتمتع المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بوعي وإدراك لأهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

H1: يتمتع المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بوعي وإدراك لأهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

نلاحظ أن قيمة t المحسوبة ($t = 40.443$) أكبر من t الجدولية، وقيمة $\text{sig} = 0.000$ اقل من مستوى المعنوية 0,05، وعليه نرفض الفرضية H0 ونقبل الفرضية H1، وعليه فإن المسيرين في المؤسسات الصناعية الجزائرية يدركون أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

❖ الفرضية الثانية

H0 : لا تتوفر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية البنية الأساسية والإمكانيات الضرورية التي تؤهلها لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC .

H1 : تتوفر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية البنية الأساسية والإمكانيات الضرورية التي تؤهلها لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC .

نلاحظ أن قيمة t المحسوبة ($t = 36.827$) أكبر من t الجدولية، وقيمة $\text{Sig} = 0.000$ اقل من مستوى المعنوية 0,05، وعليه نرفض الفرضية H0 ونقبل الفرضية H1، أي تتوفر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية البنية الأساسية والإمكانيات الضرورية التي تؤهلها لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

❖ الفرضية الثالثة

H0: لا يساهم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات الاقتصادية.

H1: يساهم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات الاقتصادية

نلاحظ أن قيمة t المحسوبة ($t = 36.513$) أكبر من t الجدولية، وقيمة $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية H0 ونقبل الفرضية H1، وعليه نجد ان تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة يساهم بشكل فعال في تحقيق ميزة التكلفة الأقل في المؤسسات الاقتصادية.

❖ الفرضية الرابعة

H0: لا تتوفر على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية جملة من الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مستواها.

H1: تتوفر على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية جملة من الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مستواها.

نلاحظ أن قيمة t المحسوبة ($t = 40.675$) أكبر من t الجدولية، وقيمة $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية H0 ونقبل الفرضية H1، وعليه فإنه تتوفر مجموعة من الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

IV- الخاتمة

تناولت هذه الدراسة مدى مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث سعت إلى معرفة إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإضافة إلى تسليط الضوء على مدى توفر هذه الأخيرة للبنية والإمكانية الضرورية لتطبيق النظام على مستواها وإبراز العوامل والعراقيل التي تؤثر وتقف عائق أمام تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد تم تطبيق هذه الدراسة على واقع ولاية عنابة (الجزائر) في عينة من المؤسسات الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ❖ إن نظام التكلفة المبني على أساس النشاط ABC من الأساليب التسييرية الهامة التي تستخدم على مستوى المؤسسات الاقتصادية حيث ساهم في توفير رقابة فعالة للتكاليف والتي تنعكس من خلال تقديم معلومات دقيقة للمسيرين مما يساهم في اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة.
- ❖ يتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات مجموعة من العوامل والإمكانيات التي تؤهله ليكون أكثر نفعاً للمؤسسة.
- ❖ من واقع الدراسة تبين أن المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية عنابة على دراية تامة بأهمية وفوائد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلا أن التطبيق الفعلي له في الواقع معاكس تماما لما هو متوقع فهولا يزال الأمر مستبعد بنسبة لغالبيتهم.
- ❖ تتوفر المتطلبات والبنية الضرورية لتبني نظام التكلفة على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية عنابة، بالإضافة إلى مواكبتها للتكنولوجيات الحديثة ونظم المعلومات كما تسود قيم التعاون والعمل بروح فريق واحد وهو ما يساهم بشكل فعال في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.
- ❖ يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية عنابة في تتبع سلوك التكاليف وتحديد مسبباتها ومصادرها مما يسمح بتخفيضها على أقصى حد ممكن وهو ما يكسب المؤسسة ميزة تنافسية مقارنة بنظيراتها في السوق عن طريق تحقيق ميزة التكلفة الأقل.
- ❖ يشجع مسيري المؤسسات إلى تكوين وتطوير الأفراد والمحاسبية في مجال لنظم المحاسبية الحديثة بما في ذلك نظام التكلفة على أساس الأنشطة في حالة توفر خبراء ومراكز استشارية في هذا المجال إلا أنها لواقع يعكس غياب شبه تام لمثل هذه الدورات والتكوينات وهو ما يجعل من تطبيقه أمر صعب.
- ❖ تكلفة النظام كان لها أثر مباشر على تبني نظام التكلفة على أساس النشاط في الواقع، فالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ليست على استعداد لتحمل تكلفة استبدال نظامها الحالي بنظام التكلفة على أساس النشاط.
- على ضوء النتائج المستقاة من الدراسة المجرات في مجموعة من مؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة، تمكنا من الخروج بمجموعة من المقترحات والتوصيات التالية:
- ❖ على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التوجه لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة خاصة في ظل توفرها على البنية والإمكانيات التي تؤهلها لذلك لما يحمله هذا النظام في طياته من

مميزات تساهم بشكل فعال في التحكم في التكاليف وبالتالي تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية وتعزيز قدراتها التنافسية.

❖ على المؤسسات الاقتصادية أن تنظر إلى تكلفة تطبيق النظام كعامل تسييري يعود بمنفعة على المؤسسة الاقتصادية من خلال تحكمه لاحقا بالتكاليف الفعلية للمؤسسة وإعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومساهمتها في تخفيضها مما يساهم في تحسين الأداء من خلال اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة.

❖ على المؤسسات الاقتصادية السعي إلى مواكبة النظم المحاسبية الحديثة من خلال اقتناء المعدات والبرامج الضرورية والعمل على تكوين عمالها في مجال محاسبة التكاليف عن طريق التعاقد مع خبراء ومكاتب استشارية متخصصة وإبرام تعاقدات مع الجامعات لتبادل المعارف عن طريق عقد دورات وتدريبات حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

V- المراجع

1. باللغة العربية

- ❖ إسماعيل التكريتي: (2007)، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار ومكتبة الحامد، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،
- ❖ إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد: (2013)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- ❖ الناصر نور وعريان الشريف: (2002). محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- ❖ إيمان عوني أبو يوسف: (2016)، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- ❖ دبابش محمد نجيب وشحتاني عبد الغاني: (2018)، ترشيد التكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة حالة مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 12 (العدد 23).
- ❖ زرقى عمار: (2018)، دراسة مقارنة بين طريقة تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت وتكاليف الأنشطة الكلاسيكية دراسة حالة اتصالات الجزائر بئر العاتر، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، جامعة العربي تبسي، تبسة، المجلد 01 (العدد 02).

- ❖ زينات محمد محرم وآخرون: (2005)، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر.
- ❖ سيد عطا الله: (2009)، المحاسبة الحديثة، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- ❖ عقون سعاد: (2018)، مراقبة التسيير دروس تطبيقية، page bleues، الطبعة الأولى، البويرة، الجزائر، 2018.
- ❖ محمد عبد الفتاح العشماوي: (2011)، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن .
- ❖ محمد عبد الفتاح العشماوي: (2011)، نظام التكاليف الصناعية لأغراض القياس والرقابة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن .
- ❖ محمد مسعود الثعلب ونصر صالح محمد: (2015)، التكلفة على أساس الأنشطة الفلسفة والتطبيق، دار المسير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- ❖ معالي فهدى حيدر: (2002)، نظام المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- ❖ معاليم سعاد: (2014)، المتطلبات الأساسية لتبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن لولاية بسكرة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
- ❖ مولاي حسين: (2018)، المحاسبة التحليلية الفلاحية وإمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمرات الفلاحية. مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 02، المجلد 13 (العدد 18).
- ❖ نبيل مرسي خليل: (1998)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر.

2. باللغة الأجنبية

- ❖ Michel Porter : (1993), L'avantage concurrentiel des nation, Inter édition, paris,.
- ❖ Porter. M . E: (1998), Competitive advantage Creating and sustaining superior performance, Free Press , new York, .