

مساهمة نموذج التكاليف على أساس الأنشطة ABC في بناء ميزة تنافسية
للمؤسسات الاقتصادية . دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية

The Contribution of the Activity Based Costs Method in Achieving competitive advantage in economic institutions. Case study of a sample of institutions

¹ نورالدين رافع

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – المركز الجامعي بلحاج بوشعيب – عين تموشنت
nouredinne.rafa@cuniv-aintemouchent.dz

عمر لعيني

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – المركز الجامعي إيليزي –

Labaniomar29@hotmail.fr

قدم للنشر في: 2019-10-17 قُبِل للنشر في: 2019-11-08 & نشر في: 2019-12-2019

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض مساهمة نموذج التكاليف على أساس الأنشطة في بناء
الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية خاصة في ظل تطورات بيئة أعمالها، ومن أجل تحقيق هذا
الهدف تم اعتماد استمارة الاستبيان نحاول من خلالها تتبع عينة من المؤسسات الاقتصادية
والوقوف على مدى إدراك عينة الدراسة لمضامين هذا النموذج أولاً ومساهمته في استحضار
روافد الميزة التنافسية ثانياً، وتوصلت الدراسة في الأخير إلى أن أفراد العينة يدركون مضامين
نموذج التكاليف على أساس الأنشطة، كما أكدوا اتفاقهم حول مساهمة هذا النموذج في جمع
عناصر وروافد الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في حالة توظيفه.
الكلمات المفتاحية: التكاليف، الأنشطة، الجودة، الميزة التنافسية.

تصنيف JEL: M1، M41

Abstract :

The aim of this study is to demonstrate the contribution of the Activity Based Costs method in achieving competitive advantage in economic institutions especially in light of the development in their business environment. A questionnaire is designed in order to attain this aim and a group of economic institutions are examined .It seeks to find to what extent members of the sample examined are aware of the contents of this method and its role in creating the tools of competitive advantage. The study found that the members of the sample are aware of the contents of the Activity Based Costs method. They also agreed on the contribution of the ABC in gathering the components of competitive advantage in economic institutions when it is used.

Keywords: Costs, activities, quality, competitive advantage.

Jel Classification Codes:M1, M41

¹المؤلف المراسل: نورالدين رافع، nouredinne.rafa@cuniv-aintemouchent.dz

تمهيد

لقد أصبح مستوى وطبيعة المنافسة في ظل تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية الحديثة يتبع اقتصاديات البلد، فكلما تخلت اقتصاديات الدول عن وضعيات الاحتكار التي تمنحها لبعض المؤسسات بفتح الأسواق للمنافسة أصبح إدارة المؤسسات يرسم إستراتيجيات تنافسية أصعب تعقيدا، نتيجة ارتفاع تأثير الخيارات الإستراتيجية في بيئة أعمال ديناميكية وغير مستقرة، كل هذه المعطيات ترتب عنها احتدام المنافسة ومحاولة كل مؤسسة تنشيط ضمن هذا الواقع أن ترسم موقع تنافسي خاص بها ويميزها عن المؤسسات المنافسة لها.

ونتيجة لهذه التغيرات في بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية استتبعه تغير في نماذج تبرير التكاليف وتغير الإستراتيجيات والأهداف، كل هذه المعطيات أدت إلى ضرورة الانتقال إلى منظومة متكاملة من النماذج تستدعي استحضار معلومات مالية وغير مالية، ترتب عنها تزايد الطلب على مخرجات النماذج الحديثة للمحاسبة الإدارية من أجل الوصول إلى روافد الميزة التنافسية وهي:

- الجودة العالية؛
- تكلفة أقل؛

- ومدة تسليم المنتجات أقل من المدة التي تعتمد عليها المؤسسات المنافسة

ومن هذا المنطلق يعتبر نموذج التكاليف على أساس الأنشطة ABC من بين النماذج الذي طرحت في سياق التوجه الحديث للمحاسبة الإدارية، وذلك استجابة لتطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، وما يستدعيه من إجراء تعديلات جوهرية على أنظمة معلومات المؤسسة الإدارية منها والمحاسبية كنموذج يتأسس على فلسفة تكاليف جديدة تتساق مع تلك التطورات الحاصلة على بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، وبالشكل الذي يساهم في الارتقاء بالمحاسبة الإدارية إلى المستوى المطلوب.

ونظرا لأهمية الدور الذي يؤديه نموذج التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وذلك بحكم أنه نموذج ينطلق من فكرة مفادها أن المنتجات لا تستهلك مباشرة المواد الأولية، فهي تستهلك الأنشطة والتي استهلكت تلك المواد الأولية، وعليه فإن هذا النموذج يؤسس إلى علاقة بينية تجمع التكلفة والمواد الأولية التي ساهمت في إعداد المنتجات النهائية، وتقديم كافة المعلومات للمستويات الإدارية بالمؤسسة من أجل توظيفها لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرار خاصة في مجال تسعير المنتجات بالشكل الذي يجعل المؤسسة قادرة على المنافسة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

وهو ما يجعلنا أمام هذه المعطيات الاهتمام بهذا الواقع ضمن الموضوع العام " مساهمة نموذج التكاليف على أساس الأنشطة في بناء ميزة تنافسية للمؤسسات الاقتصادية ".

أولا: أهداف الدراسة

بناءً على المعطيات السابقة يمكن القول بأن هذه الدراسة تهدف على وجه الخصوص إلى تقديم خلفية مفاهيمية حول نموذج التكلفة على أساس الأنشطة ومن ثم تتبع مدى مساهمته في بناء الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل تطورات بيئة الأعمال، واستكمالا لهذا الهدف تأتي بعض الأهداف الفرعية منها:

- الوقوف على مضامين نموذج التكاليف على أساس الأنشطة ABC؛
- التحري ميدانيا على مدى إدراك عينة الدراسة لمضامين نموذج التكاليف على أساس الأنشطة؛

ثانيا: أهمية الدراسة

تتجلى أهمية الدراسة من كونها تتناول أحد النماذج الحديثة للمحاسبة الإدارية، وهو نموذج التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي جاء كبديل للنماذج التقليدية للمحاسبة الإدارية، حيث يسمح بإعطاء معلومات مالية وغير مالية تساعد أنظمة الإدارة والقيادة في رسم الإستراتيجية المستقبلية وتحويرها للأغراض الإستراتيجية، وبالشكل الذي يمكن من طرح منتجات بأقل التكاليف، وعند مستوى عال من الجودة وتقليص مدة انتظار الزبائن من أجل الحصول على طلبياتهم "أي سرعة الاستجابة لطلبات الزبائن". وهو ما يجعل المؤسسات الاقتصادية التي تمارس مضامين هذا النموذج أمام ما يسمى بالميزة التنافسية أي تميزها عن المؤسسات المنافسة لها.

ثالثًا: إشكالية الدراسة

ففي الوقت الذي غدت فيه نماذج المحاسبة الإدارية التقليدية غير قادرة على مواكبة تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، اتجه بعض المفكرين في هذا السياق إلى طرح أحد نماذج المحاسبة الإدارية الحديثة وهو نموذج التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك تطلعا لاستحضار روافد الميزة التنافسية، وهو ما يجعلنا ضمن متطلبات هذا الطرح إلى صياغة الإشكالية في سؤال جوهرى على النحو التالي:

هل هناك استجابة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في توظيف مضامين نموذج التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أجل استحضار روافد وعناصر الميزة التنافسية؟

ومن أجل الإلمام بجوانب الموضوع يمكن الاستعانة ببعض الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد إدراك لعينة الدراسة بالمؤسسات الاقتصادية لمضامين نموذج التكاليف على أساس الأنشطة؟

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين توظيف نموذج التكاليف على أساس الأنشطة

ومساهمتها في استحضار روافد الميزة التنافسية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة؟

رابعًا: فرضيات الدراسة

استنادا من طرح الإشكالية وأسئلتها الفرعية، وانطلاقا من أن فرضيات الدراسة ما هي إلا إجابات مسبقة لأسئلة الدراسة، لذلك يمكن تأسيس الدراسة على الفرضيتين الأساسيتين، على النحو التالي:

- الفرضية الأولى: لا يوجد إدراك عند عينة الدراسة بالمؤسسات الاقتصادية لمضامين نموذج التكاليف على أساس الأنشطة؛

2. الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين نموذج التكلفة على أساس الأنشطة ومساهمتها في استحضار روافد الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية.

خامسًا: منهجية الدراسة

انطلاقا من موضوع الدراسة، ومن أجل الإحاطة بمختلف جوانبه، والإجابة على طرح الإشكالية، وقصد الوصول إلى أهداف الدراسة المرجوة، تم الاستعانة بعدة مناهج، فقد كان المنهج وصفيًا عند استعراض الخلفية المفاهيمية لنموذج التكاليف على أساس الأنشطة والميزة التنافسية، في حين تم توظيف الاستبيان والسؤال توجيه مضامينه لكافة الإطارات المختصة بمصلحة المحاسبة والمالية والتي سيتم معالجة مخرجاته عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS.

سادسًا: حدود الدراسة

قبل استعراض مضامين الدراسة كان لزاما علينا توضيح حدود الدراسة حيث اشتملت على عينة من إطارات المؤسسات الاقتصادية والتي تمارس عملها في مصلحة المحاسبة والمالية، والمتواجدة في كل من الوسط والشرق والغرب في الجزائر، وذلك تطلعا للحصول على البيانات الأولية عن طريق توزيع استمارات الاستبيان.

سابعًا: السياق المفاهيمي لمصطلحات الدراسة

تضمنت الدراسة عدة مصطلحات يمكن استعراضها كما يلي:

1. مفهوم نموذج التكلفة على أساس الأنشطة

اعتبر هذا النموذج كأحد التوجهات الحديثة في نماذج المحاسبة الإدارية، وذلك تلبية لاحتياجات بيئة الأعمال الحديثة للمؤسسات الاقتصادية، حيث يعرف على أنه " هو النموذج الذي يرجع إلى تحسين النماذج التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، حيث يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات" (حجاري و سعاد، 2013، صفحة 99)، فهو بهذا المعنى نموذج يسعى إلى الوصول لمستوى متقدم من الدقة عند تبرير التكلفة من خلال تحليل الأنشطة باعتبارها نقطة بداية عمل هذا النموذج.

2. تصنيفات الأنشطة

يتم تصنيف الأنشطة حسب قيمتها المضافة على النحو التالي (عطية، 2000، صفحة 211) :

- **أنشطة تضيف قيمة**، بمعنى استقطاب الأنشطة التي تضيف قيمة مضافة للمنتج كأنشطة مراقبة الجودة مثلا.
- **أنشطة لا تضيف قيمة**، بمعنى استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج كأنشطة التخزين مثلا.

3. مفهوم الميزة التنافسية

فتعرف الميزة التنافسية على أنها أحد المجالات التي يمكن من خلالها أن تتنافس نظيراتها من المؤسسات بطريقة أكثر فاعلية، فهي بهذا المعنى تشكل أحد نقاط القوة التي تتميز بها المؤسسة دون منافسيها عند ممارستها للنشاط الاقتصادي نتيجة اعتمادها على نتائج الفحص والتحليل لبيئتها الداخلية والخارجية بالمقارنة مع منافسيها (فراح، 2015، صفحة 83).

4. روافد الميزة التنافسية

1.4. رافد الجودة

"الجودة تعني تحقيق احتياجات ورغبات وتوقعات الزبائن، وفي السياق نفسه هي مدى تحقيق المنتج للوظيفة التي تشكل من أجلها أو مدى تحقيق درجة التماثل والانتظام والتطابق المتوقعة وبالشكل الذي يتساق مع متطلبات الزبائن (Dunaud, 1999, p 22) وبهذا المعنى فإن كل مؤسسة تتطلع عند ممارستها لنشاطها الاقتصادي وطرح منتجاتها في السوق على درجة أعلى من الامتياز، وذلك بدءاً من دخول المواد الأولية إلى غاية خروج المنتج في شكله النهائي، ومن هذا المنطلق تعتبر الجودة رافداً أساسياً ومهما بالنسبة للمؤسسات التي تحاول بناء ميزة تنافسية.

2.4. رافد التكلفة

ويقصد هنا برفاد التكلفة، طرح المنتجات بتكلفة أقل من المؤسسات المنافسة، وبالشكل الذي يؤدي إلى زيادة حصة المؤسسة في السوق، وبهذا المعنى فالمتنافس على أساس التكلفة يتطلب تركيز الاهتمام نحو تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج وجعلها عند أدنى مستوياتها.

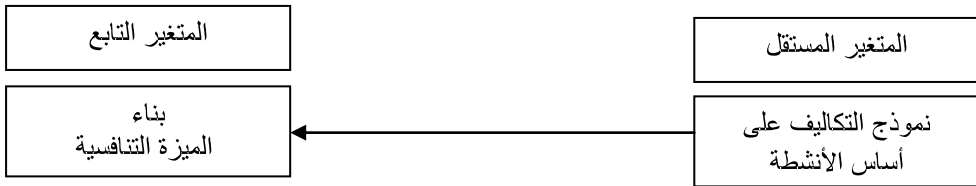
3.4. رافد الوقت

يعتبر الوقت واحد من روافد الميزة التنافسية، حيث يتمثل بالمدة الكلية المطلوبة من قبل المؤسسة من أجل تسليم منتجاتها النهائية التي تحقق رضا الزبائن (صالح، 2012، صفحة 306)، وعليه فإن مدة التسليم تعبر عن قدرة المؤسسة على مقابلة مواعيد تسليم المنتجات بانتظام، أو بمعنى آخر سرعة الاستجابة للزبائن، وهو ما جعل اهتمامات المؤسسة في هذا السياق بالوقت الذي يحدده الزبائن من أجل الحصول على المنتجات من خلال المدة بين تلقي الطلب ووقت تلبية الطلب.

1.1. متغيرات الدراسة

انطلاقاً من الموضوع العام للدراسة وهو دراسة مدى مساهمة نموذج التكاليف على أساس الأنشطة في بناء ميزة تنافسية للمؤسسات الاقتصادية فقد ارتكزت الدراسة على متغيرين اثنين أحدهما تابع وهو بناء الميزة التنافسية والثاني مستقل وهو نموذج التكاليف على أساس الأنشطة، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): متغيرات الدراسة



المصدر: من تصور الباحثين

2.1. مجتمع الدراسة

مجتمع الدراسة يعرف على أنه جميع مفردات التي يدرسها الباحث، وبناءً على إشكالية الدراسة فإن مجتمع الدراسة المستهدف يتكون من جميع الإطار التي تمارس عملها في مصلحة المالية والمحاسبة، وعليه فقد تكون مجتمع الدراسة من 13 مؤسسة اقتصادية تتوزع بين الشرق والغرب والوسط في الجزائر كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): توزيع مجتمع الدراسة

عدد استثمارات	عدد استثمارات	عدد استثمارات	عدد استثمارات	المؤسسات حسب التقسيم الجهوي في الجزائر
عدد استثمارات	الاستبيان الصالحة	الاستبيان التي	الاستبيان الموزعة	
الاستبيان الملغاة	لدراسة	تم استلامها		

1	17	18	19	المؤسسات الاقتصادية في الوسط الجزائري
1	12	13	14	المؤسسات الاقتصادية في المغرب الجزائري
1	6	7	8	المؤسسات في الشرق الجزائري
3	35	38	41	المجموع
%7,90	%92,10	%92,68	%100	النسبة

المصدر: إعداد الباحثين

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه أنه تم توزيع 41 استثماراً على عينة الدراسة، والتي تمثل كافة العاملين بمصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية، فسي حين تم استلام 38 استثماراً أي ما يقارب نسبة 92,68٪، وقد تم استبعاد 3 استثمارات لتضارب الموجود فيها، أي ما يقارب 7,90٪، و يتبين لنا بأن نسبة الاستثمارات الموزعة والمقبولة هي 35 استثماراً وتمثل نسبة 92,10٪، وهي نسبة مقبولة في نظر الباحث من أجل القيام بالدراسة الاستثنائية.

3.1. أداة الدراسة

لقد تم إعداد استمارة الاستبيان تساوقاً مع الموضوع العام للدراسة "مساهمة نموذج التكاليف على أساس الأنشطة في بناء الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية"، وذلك انطلاقاً من أن الاستبيان يعتبر الأداة المناسبة والملائمة للدراسة الميدانية، وذلك من أجل الحصول على البيانات الأولية للدراسة، حيث تم تقسيم استمارة الاستبيان إلى جزأين على النحو التالي:

- الجزء الأول متعلق بالبيانات الشخصية؛
- الجزء الثاني تضمن محورين المحور الأول متعلق بمدى إدراك عينة الدراسة بنموذج التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تضمن على ثمان فقرات، وتم استخدام سلم ليكرت الرباعي والمتكون من أربعة خيارات إدراك مرتفع (4)، إدراك متوسط (3)، إدراك منخفض (2)، إدراك معدوم (1)، أما المحور الثاني فندرس من خلاله مدى مساهمة نموذج التكاليف على أساس الأنشطة في استحضار روافد الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية والمتكون هو أيضاً من تسع فقرات، ليتم من خلاله توظيف مقياس ليكرت الخماسي، عن طريق خمسة خيارات، موافق تماماً (5)، موافق (4)، محايد (3)، غير موافق (2)، غير موافق تماماً (1).

2. اختبارات الاستبيان

سنحاول من خلال هذا المحور محاولة معالجة اختبارات الاستبيان بداية من اختبار صدق الاستبيان، ثم اختبار ثبات الاستبيان لننتهي باختبار اعتدالية التوزيع .

1.2 اختبار صدق الاستبيان

ويقصد صدق الاستبيان أحد المقاييس التي تقيس قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من الفقرات الخاصة بالاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، وفي هذا السياق تم توظيف معامل ارتباط سبيرمان من أجل قياس الارتباط بين فقرات المحور ومتوسط هذا المحور.

1.1.2 اختبار صدق الاستبيان الخاص بالمحور الأول

يوضح الجدول رقم (01) اختبار صدق الاستبيان لفقرات المحور الأول والتي تتكون من 8 فقرات تم توظيف معامل ارتباط سبيرمان، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (02): نتائج ارتباط فقرات المحور الأول

رقم الفقرات	فقرات المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يوجد إدراك للمؤسسة على أنه في ظل نموذج ABC أن تحليل الأنشطة يبدأ من فكرة أن تكلفة المنتجات هي تكلفة تلك الأنشطة.	0.760	0.000
02	للمؤسسة إدراك على أن نموذج ABC الهدف منه هو معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات والأنشطة غير المضيفة قيمة للمنتجات.	0.835	0.000
03	هناك إدراك للمؤسسة على أن نموذج ABC هو النموذج الذي يتم من خلاله تبرير التكلفة عند مسوى عال من الدقة، وذلك نتيجة استبعاد الأنشطة غير المضيفة قيمة للمنتجات.	0.891	0.000

0.000	0.791	يوجد إدراك للمؤسسة على أن محركات التكلفة في ظل نموذج ABC تنطلق من العلاقة بين تكلفة الأنشطة ومخرجاتها من المنتجات.	04
0.000	0.691	للمؤسسة إدراك على أن نموذج ABC يتم من خلاله الربط بين المواد الأولية المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك المواد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي	05
0.000	0.784	للمؤسسة إدراك على أن نموذج ABC على أن تحليل الأنشطة وفحصها هو هدفه استبعاد الأنشطة المزدوجة للأداء.	06
0.000	0.739	تدرك المؤسسة على أن نموذج ABC يهتم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات حسب استفادة كل نوع من المنتجات من كل نشاط من أنشطة المؤسسة	07
0.000	0.804	تدرك المؤسسة بأن من أهداف نموذج ABC توجيه الأنشطة غير المضيئة للقيمة بهدف خلق قيمة للمنتجات.	08

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (02) أن معامل الارتباط لجميع فقرات المحور يتراوح بين 0.739 و 0.891 والتي تعتبر بهذا المقدار دالة عند مستوى الدلالة 0.05 (مستوى الدلالة لكل فقرات المحور أقل من 0.05)، وهذا ما يؤكد صدق المحور.

2.1.2. اختبار صدق الاستبيان الخاص بالمحور الثاني

وفي السياق نفسه يشكل الجدول رقم (03) فقرات المحور الثاني، وعددها تسع فقرات، ومن أجل اختبار صدق الاستبيان الخاص بالمحور الثاني تم توظيف أيضاً معامل ارتباط سبيرمان من أجل قياس الارتباط بين فقرات المحور.

الجدول رقم (03): نتائج ارتباط فقرات المحور الثاني

رقم الفقرات	فقرات المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	لنموذج ABC دور مهم في استحضار عناصر الميزة التنافسية في ظل التطورات الراهنة لبيئة أعمال مؤسستكم	0.803	0.000
2	بإمكان نموذج ABC أن يساهم في ترسيخ مفهوم إدارة الجودة الشاملة للمنتجات بالشكل الذي يعزز الموقف التنافسي للمؤسسة في ظل التطورات الراهنة لبيئة الأعمال.	0.920	0.000
3	بإمكان نموذج ABC أن يعطي البيانات الكافية التي تساعد المؤسسة في جمع عناصر الميزة التنافسية (التكلفة الأقل، الجودة العالية، واحترام مدة تسليم المنتجات)	0.850	0.000
4	لنموذج ABC دور مهم في إستراتيجية قيادة التكلفة وبناء الميزة التنافسية.	0.890	0.000
5	لنموذج ABC دور مهم في إستراتيجية التركيز عند محاولة بناء الميزة التنافسية للمؤسسة	0.903	0.000
6	لنموذج ABC دور مهم من أجل الوصول إلى إستراتيجية التميز وذلك عند محاولة بناء الميزة التنافسية للمؤسسة.	0.868	0.000
7	لنموذج ABC دور مهم في تخفيض تكلفة المنتجات، وبالشكل الذي يساهم في استحضار العنصر الأول من عناصر الميزة التنافسية.	0.903	0.000
8	يحتاج للفريق الإداري بالمؤسسة وضوح تام لنموذج ABC وبإجراءات ممارسة مضامينه.	0.853	0.000
9	ممارسة مضامين نموذج ABC، يحتاج مشاركة كافة الإدارات والأقسام في المؤسسة من الوصول إلى الهدف الإستراتيجي للمؤسسة "بناء الميزة التنافسية".	0.823	0.000

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

ويتضح لنا من خلال الجدول رقم (03) أن معامل الارتباط لجميع فقرات المحور الذي يتكون من تسع فقرات يتراوح بين 0.803 و0.920 والتي تعتبر بهذا المعنى دالة عند مستوى الدلالة 0,05 (مستوى الدلالة لكل فقرات المحور أقل من 0,05)، وهذا ما يؤكد صدق المحور.

2.2. اختبار ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة حتى ولو تم توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف، أي بمعنى آخر فثبات الاستبانة معناه الاستقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم توزيعها عدة مرات على عينة الدراسة، وتطلعا لهذا الهدف تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، Alpha Cronbach,s، والذي يسمح بقياس مدى الثبات، لمحوري الاستبانة، والجدول رقم (04) يوضح قيمة المعامل لمحاور الاستبيان.

الجدول رقم (04): نتائج اختبار ثبات لمحاور الاستبيان

رقم المحور ومضمونه	معامل Alpha Cronbach,s
المحور الأول: دراسة مع إدراك عينة الدراسة لمضمون نموذج التكاليف على أساس الأنشطة	0.922
المحور الثاني: يساهم نموذج التكاليف على أساس الأنشطة في استحضار عناصر وروافد الميزة التنافسية	0.977

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

واضح من النتائج الموضحة الجدول رقم (04) أعلاه أن مقبلة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكلا المحورين، حيث قدرت قيمة المعامل في المحور الأول 0.922 بمعنى أكبر من 0,6، بينما قدرت قيمة معامل ألفا كرونباخ المحور الثاني 0,977، مما يعني أن معامل الثبات مرتفع، وهو ما يؤكد لنا من ثبات المحور الأول وصلاحيته للتليل واختبار الفرضية الخاصة به.

3.2. اختبار اعتدالية التوزيع

من أجل القيام باختبار اعتدالية التوزيع لبيانات عينة الدراسة استخدمنا اختبار كولموجروف - سمير نوف (Kolmogorov-smirnov) لاختبار الفرضيتين التاليتين:
 - الفرضية العدمية H_0 : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي؛
 - الفرضية البديلة H_1 : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.
 ومن أجل ذلك تم إعداد الجدول رقم (05) من أجل اختبار الفرضيتين، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (05): نتائج اختبار (Kolmogorov-smirnov) لاعتدالية التوزيع

رقم المحور ومضمونه	عدد الفقرات	قيمة z	مستوى الدلالة
المحور الأول: دراسة مع إدراك عينة الدراسة لمضمون نموذج التكاليف على أساس الأنشطة	08	0.563	0.910
المحور الثاني: يساهم نموذج التكاليف على أساس الأنشطة في استحضار عناصر وروافد الميزة التنافسية	09	1.326	0.59

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

ومن خلال النتائج المتحصل عليها وفق مخرجات برنامج SPSS نلاحظ أن مستوى المعنوية "قيمة الدلالة" لكلا المحورين وهو أكبر من 0,05 وهي نتائج تؤكد لنا أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أي نقبل الفرضية H_1 ونرفض الفرضية العدمية H_0 وهذا ما تؤكد عليه نظرية النزعة المركزية للبيانات تتبع التوزيع الطبيعي عندما يتجاوز حجم العينة 30 مفردة.

3. اختبار فرضيات الدراسة

لقد تم تخصيص هذا المحور من أجل اختبار فرضيات الدراسة ومن ثم استخلاص النتائج تبعا لأراء أفراد عينة الدراسة وذلك على النحو التالي:

1.3. نتائج أفراد عينة الدراسة وفق محاور الدراسة

من أجل اختبار الفرضيات يستوجب أولاً تحديد الفئات ثم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة تتضمنها استمارة الاستبيان بمحوريتها، لذلك كان لا بد علينا تحديد الفئات الخاصة بالمحور الأول والفئات الخاصة بالمحور الثاني على النحو التالي:

- بالنسبة للمحور الأول عدد الفئات هو أربع فئات، حيث إجابة إدراك معدوم تمثل الفئة 1 وإجابة إدراك منخفض تمثل الفئة 2 وإجابة إدراك متوسط تمثل الفئة 3 وإجابة إدراك مرتفع تمثل الإجابة 4، وأمام هذه المعطيات يمكن حساب المدى على النحو التالي:

$$\text{المدى} = 4 - 1 = 3$$

بعد معرفة قيمة المدى يمكن حساب طول الفئة على النحو التالي: طول الفئة = $3 / 4 = 0,75$
وبعد معرفة طول الفئة يتعين علينا تحديد الفئات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (06): الفئات الخاصة بدرجات الإدراك وفق سلم ليكارت الرباعي

درجة الإدراك	الفئة
إدراك معدوم] 1,75 — 1]
إدراك منخفض] 2,50 — 1,75]
إدراك متوسط] 3,25 — 2,50]
إدراك مرتفع] 4 — 3,25]

المصدر: إعداد الباحثين

- بالنسبة للمحور الثاني عدد الفئات هو خمس فئات، حيث إجابة غير موافق تماماً تمثل الفئة 1 وإجابة غير موافق تمثل الفئة 2 وإجابة محايد تمثل الفئة 3 وإجابة موافق تمثل الإجابة 4، وإجابة موافق بشدة تمثل الفئة 5 وأمام هذه المعطيات يمكن حساب المدى على النحو التالي:

$$\text{المدى} = 5 - 1 = 4$$

$$4 =$$

وبعد معرفة قيمة المدى يمكن حساب طول الفئة على النحو التالي:

$$\text{طول الفئة} = 4 / 5 =$$

$$0,8 =$$

وبعد معرفة طول الفئة يتعين علينا تحديد الفئات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (07): الفئات الخاصة بدرجات الموافقة حسب سلم ليكارت الخماسي

درجة الموافقة	الفئة
غير موافق تماماً] 1,8 — 1]
غير موافق] 2,6 — 1,8]
محايد] 3,4 — 2,6]
موافق] 4,2 — 3,4]
موافق تماماً] 5 — 4,2]

المصدر: إعداد الباحثين

1.3. الفرضية الأولى: لا يوجد إدراك عند عينة الدراسة بالمؤسسات الاقتصادية لمضامين نموذج التكاليف على أساس الأنشطة

فسي محاولة القياس باختبار الفرضية الأولى سيتم الاعتماد على تحليل نتائج محاور الدراسة من خلال استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One sample T- Test) لتحليل فقرات الاستبيان، ويستوجب في هذا السياق وضع الأسس التي تنبئ عليها تلك القرارات للنتائج المتحصل، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يدركون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي (2.032)، (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرات سلبية أي أن أفراد العينة لا يدركون على محتواها

إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي (2.032)، (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60٪، وتكون أراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05).

والجدول رقم (08) أراء أفراد العينة للمحور الأول حول مدى مساهمة تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية في توظيف نموذج التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك من خلال استخدام اختبار T للعينة الواحدة.

الجدول رقم (08): تحليل نتائج فقرات المحور الأول

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
1	2.7429	0.91853	0.685725	14.840	0.000	متوسط
2	2.9143	0.91944	0.728575	11.325	0.000	متوسط
3	2.6857	0.83213	0.671425	12.317	0.000	متوسط
4	2.6571	0.87255	0.664275	11.985	0.000	متوسط
5	2.4857	0.65849	0.621425	11.236	0.000	منخفض
6	2.6857	0.83213	0.671425	13.348	0.000	متوسط
7	2.7143	0.82503	0.678575	11.985	0.000	متوسط
8	2.7714	0.87735	0.69285	12.293	0.000	متوسط
كل فقرات المحور	2.7071	0.68058	0.676775	11.945	0.000	متوسط

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (08) تتراوح اتجاهات إجابات أفراد العينة باتجاه واحد هو متوسط ما عدا الفقرة الخامسة اتجهت أفراد العينة نحو الاتجاه المنخفض، كما أن مستويات الدلالة كلها عند مستوى (0.000) أي أقل من (0.05) والوزن النسبي لكل الفقرات أكبر من 0.60 مما يدل على إيجابية فقرات المحور الأول.

كما يتضح لنا من خلال السطر الأخير للجدول أن قيمة T لكل الفقرات بلغت القيمة 11.945 وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي قيمتها 2.032 والوزن النسبي الذي بلغت قيمته 67.68٪ ومستوى الدلالة 0.000 والتي هي أقل من 0.05 مما يدل أن أفراد العينة (المتوسط الحسابي قيمته 2.7071) يدركون إدراكا متوسطا لمضامين نموذج التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

ومن أجل اختبار الفرضية الأولى " لا يوجد إدراك عند عينة الدراسة بالمؤسسات الاقتصادية لمضامين نموذج التكاليف على أساس الأنشطة" وحسب إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الأول وانطلاقا من المتوسط الحسابي لكل فقرات المحور والوزن النسبي أيضا وقيمة T المحسوبة وقيمة T الجدولية وبذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة يوجد إدراك عند عينة الدراسة بالمؤسسات الاقتصادية لمضامين نموذج التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

2.3. الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين نموذج التكلفة على أساس الأنشطة ومساهمته في استحضار روافد الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية.

من أجل اختبار الفرضية الثانية سيتم الاعتماد أيضا على تحليل نتائج محور الدراسة يستوجب أيضا استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One sample T- Test) لتحليل فقرات الاستبيان، وفي هذا السياق كان لا بد علينا أيضا وضع الأسس التي تنبئ عليها تلك القرارات للنتائج المتحصل، وعليه فتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يدركون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي (2.032)، (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60٪، وتكون الفقرات سلبية أي أن أفراد العينة لا يدركون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي (2.032)، (أو

مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60% ، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05.

يوضح الجدول رقم (09) آراء أفراد العينة للمحور الثاني حول مدى إدراك المؤسسات الاقتصادية لأهمية الميزة التنافسية في ظل تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال استخدام اختبار T للعينة الواحدة.

الجدول رقم (09): تحليل نتائج فقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
01	3.6286	0.77024	0.72572	4.828	0.000	موافق
02	3.8571	0.91210	0.77142	5.560	0.000	موافق
03	3.7429	0.85209	0.74858	5.158	0.000	موافق
04	3.7143	0.85994	0.74286	4.914	0.000	موافق
05	3.7429	0.85209	0.78584	5.158	0.000	موافق
06	3.7143	0.85994	0.74286	4.941	0.000	موافق
07	3.7429	0.85209	0.78584	5.158	0.000	موافق
08	3.9714	1.09774	0.79428	5.235	0.000	موافق
09	4.0571	1.10992	0.81142	5.635	0.000	موافق
كل فقرات المحور	3.7968	0.84038	0.75936	5.609	0.000	موافق

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (09) أعلاه كل إجابات أفراد العينة التقت عند الإجابة موافق، كما أن مستويات الدلالة لجميع الفقرات هي 0.000 بمعنى أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60% مما يؤكد إيجابية كل فقرات المحور الثاني.

وفي السياق نفسه ظهرت قيمة T لجميع فقرات المحور بالقيمة 5.609 وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تعادل القيمة 2.0322، والوزن النسبي الذي بلغت قيمته 75.94% ومستوى الدلالة 0.000 والتي هي أقل من 0.05 مما يدل أن إجابات أفراد العينة يوافقون في حال توظيف نموذج التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية يساهم في استحضار روافد وعناصر الميزة التنافسية.

ومن أجل اختبار الفرضية الثانية " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين نموذج التكلفة على أساس الأنشطة ومساهمته في استحضار روافد الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية" وحسب إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني وانطلاقا من معامل الارتباط الذي تراوح بين 0.803 و0.920 وعند مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل وجود علاقة بين إيجابية ذات دلالة إحصائية، وأمام هذه المعطيات يتم قبول الفرضية بمعنى توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين نموذج التكلفة على أساس الأنشطة ومساهمته في استحضار روافد الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية.

خاتمة

ومن خلال تناولنا لموضوع " مساهمة نموذج التكلفة على أساس الأنشطة في بناء ميزة تنافسية للمؤسسات الاقتصادية "دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومعالجته تحت إشكالية رئيسية " هل هناك استجابة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في توظيف مضامين نموذج التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أجل استحضار روافد وعناصر الميزة التنافسية؟"، ومن خلال محاور الدراسة التي تم الوقوف عليها، يمكن عرض نتائج الدراسة وتوصياتها في ما يلي:

- يعتبر نموذج التكلفة على أساس الأنشطة ABC أحد النماذج التي طرحت في سياق التوجه الحديث للمحاسبة الإدارية؛
- تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية التي تعمل فيها المؤسسة ساهم إلى حد كبير إلى الحاجة إلى نموذج التكاليف على أساس الأنشطة الذي يتم من خلاله الوصول لمستوى متقدم من الدقة عند تبرير التكلفة من خلال تحليل الأنشطة باعتبارها نقطة بداية عمل هذا النموذج؛
- يؤدي نموذج التكلفة على أساس الأنشطة...

- يوجد إدراك للمؤسسات الاقتصادية محلل الدراسة على أن نموذج ABC يهتم بروافد الميزة التنافسية وهي:
 - طرح منتجات بأقل التكاليف من المؤسسات المنافسة؛
 - طرح منتجات تتحلى بمسوى عال من الجودة؛
 - سرعة الاستجابة للزبائن.
- هناك إجماع عند عينة الدراسة على أن نموذج ABC في حالة توظيف في المؤسسات الاقتصادية يساهم في بناء الميزة التنافسية.
- ومن خلال هذه الدراسة وبعد استعراض نتائجها يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتي قد تساهم في إثراء الموضوع، وتساعد على توظيف هذا النموذج الذي يعتبر أحد نماذج المحاسبة الإدارية الحديثة، لذلك يستدعي:
 - مشاركة كافة الإدارات والأقسام في المؤسسة من الوصول إلى الهدف الإستراتيجي للمؤسسة "بناء الميزة التنافسية"؛
 - العمل وبشكل مكثف على تنظيم المؤسسات من خلال إعادة بنسء وتحديث أنظمة معلوماتها، وبالشكل الذي يسمح بتقسيم وتصميم مخرجات نموذج التكاليف على أساس الأنشطة؛
 - تكثيف الجهود في تكوين الأفراد العاملين، وبشكل مباشر في وظيفة المحاسبة والتأكد من قدراتهم وكفاءتهم حول إجراءات توظيف نموذج التكاليف على أساس الأنشطة.
 - محاولة الاندماج في البرامج التكوينية التي يعمل على تنظيمها الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل الحصول على اعتماد هذه الهيئة في مجال المحاسبة.

قائمة المراجع الكتب

1. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم. (2013)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة رقم 1.
2. إسماعيل يحي التريكتي. (2007)، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة رقم 1.
3. هاشم أحمد عطية. (2000)، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر.

المقالات

1. منال حامد فراح. (2015)، أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت، مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، العدد الأول، الجزء الثاني.
2. وليد خالد صالح، دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد رقم 4، العدد الثامن، 2012.

1. Dunaud Michel. (1994), **Maitriser la qualité et les couts des produits et des projets** , 2^{eme} edition, ED MASSON Paris.