

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية في محاسبة التسيير-امكانيات وتحديات-.

The application of the activity-based costing system "ABC" as an alternative to the traditional systems of management accounting - possibilities and challenges-.

لصنوني حفيدة¹

Lasnoui hafidha¹

¹ جامعة غليزان (الجزائر)، hafida.lasnoui@univ-relizane.dz

تاريخ الاستلام: 2021/10/29 تاريخ القبول: 2022/02/02 تاريخ النشر: 2022/03/21

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى اظهار دور هذا النظام في تخفيض تكاليف المؤسسة وتحسين مردوديتها من خلال الإيجابيات التي أتى بها هذا النظام، وتحديد الامكانيات المساعدة على تطبيق مثل هذا النظام في المؤسسات الجزائرية، مع إبراز الصعوبات قد تعيق تطبيق النظام في هذه المؤسسات، وقد خلصت الدراسة إلى أنه هناك صعوبات تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، على الرغم من الإمكانيات التي تتوفر عليها لتطبيق هذا النظام. الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة على أساس الأنشطة، الأنظمة التقليدية، محاسبة التسيير، التكاليف. تصنيفات JEL : M49, M48, M41, M40;M4

Abstract:

The This study aims to show the role of this system in reducing the costs of the institution and improving its profitability through the positives brought by this system, and to identify the possibilities to help implement such a system in Algerian institutions, while highlighting the difficulties that may hinder the application of the system in these institutions. That there are difficulties that prevent the application of the costing system based on activities, despite the possibilities available to it to implement this system.

Keywords: activity-based costing system, traditional systems, management accounting, costs.

JEL Classification Codes: M49, M48, M41, M40;M4

¹ المؤلف المرسل: لصنوني حفيدة، الإيميل: hafida.lasnoui@univ-relizane.dz

المقدمة:

ذكر العديد من الباحثين الاقتصاديين أن هناك عدة أسباب مقنعة لتحسين أساليب حساب التكاليف، وأهمها نمو وزيادة التكاليف غير المباشرة بشكل سريع، وانخفاض التكاليف المباشرة، حيث عمد عدد منهم إلى تحسين وتطوير طرائق ومناهج تخصيص التكلفة حتى يتسنى لهم تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بطريقة دقيقة وسليمة وتوفير المعلومات المناسبة للأغراض الإدارية، بعد الجزم أن الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف لم تعد قادرة على مسaire التطورات الحاصلة في ميدان إدارة الأعمال خاصة بعد ارتفاع مستويات المنافسة وتأخره في دعم الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة، وتقديم بيانات عن العمليات الخاصة بالمنتجات والخدمات، فقد اضطرهم الأمر إلى إيجاد أنظمة جديدة أكثر دقة وعقلانية.

وقد أفرزت التطورات الحديثة نظام جديد في مجال قياس التكاليف عُرف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity Based Costing)، ويعد هذا النظام جزءاً من نظام الإدارة على أساس الأنشطة.

وسنحاول من خلال هذا المقال الإجابة على الإشكالية التالية:

ما هي إمكانيات توظيف الأدوات الحديثة لمحاكاة التسيير "نظام التكاليف على أساس الأنشطة" في المؤسسات الاقتصادية؟ ماهي الصعوبات والعراقيل التي تواجهها المؤسسات لتطبيق مثل هذه الأداة؟

وللإجابة على إشكالية البحث قمنا بطرح الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الأولى: تتوفر المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على كل الامكانيات التي تسمح لها بتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.
- الفرضية الثانية: يواجه نظام التكاليف على أساس الأنشطة صعوبات عند تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

➤ أهمية اختيار الموضوع: إن المعلومات الصادقة عن تكلفة المنتج تساعد في عملية اتخاذ القرارات وفق أسس سليمة وهذا ما يوفره نظام التكاليف على أساس الأنشطة من مزايا تفوق العيوب التي تحد من استعماله، مما يكسبه أهمية، تستدعي من الباحثين الاهتمام بهذا النظام.

➤ أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الامكانيات المساعدة على تطبيق مثل هذا النظام في المؤسسات الجزائرية، وإبراز الصعوبات قد تعيق تطبيق النظام في هذه المؤسسات، نظراً

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية في محاسبة التسيير-امكانيات وتحديات-

للمنافع التي يحققها نظام ABC بسبب تقديمه معلومات عن تكلفة المنتج تساعد في عملية اتخاذ القرارات، وفق أسس سليمة.

➤ **منهج الدراسة:** قصد تحليل إشكالية البحث والإجابة عن التساؤلات المطروحة، اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي باعتباره المنهج الملائم لتقرير الحقائق وعرض الجوانب النظرية للموضوع وتحليل أبعاده، في حين تم التركيز في الجانب التطبيقي منها على منهج دراسة الحالة من خلال القيام بتوزيع استبيانات على بعض المؤسسات الاقتصادية باستخدام وسائل التواصل الاجتماعي، دون تحديد ومن ثم تحليل الاستبيان باعتماد برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، من أجل تحليل البيانات واختبار الفرضيتين.

➤ **تقسيم الدراسة:** للإلمام بجميع جوانب الموضوع تم تقسيم المداخلة إلى الأجزاء التالية:

1. تمهيد.
2. المشاكل الناتجة عن استخدام الأنظمة التقليدية لمعالجة وتخصيص التكاليف:
3. تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة.
4. مقارنة بين النظام ABC والأنظمة التقليدية.
5. أسباب التوجه نحو نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
6. إيجابيات نظام التكاليف على أساس النشاط ABC.
7. الانتقادات الموجهة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة.
8. الدراسة الميدانية (تحليل إستبيان).
9. اختبار الفرضيات.
10. الخاتمة والنتائج.

1. تمهيد:

الأدوات التقليدية للتسيير غير قادرة على أن تقوم بتعبئة كل أشكال الموارد، ويرجع سبب ذلك لكون هذه الأدوات ورثت بشكل واسع من محدودية النموذج المحاسبي الذي يوصف بذلك، فإذا كانت تسمح بإظهار التغيرات على المدى الطويل (فيما يخص مستوى النشاط أو على مستوى تصميم المنتج مثلا)، فإنها من جهة أخرى، غير قادرة على إعطائنا أدنى فكرة على التغيرات الجذرية

التي يمكن أن تحدث. إن هذا القيد لا يكون عائقا مهما وانه يمكن التغلب عليه من خلال اللجوء إلى التحليل الاستراتيجي (الباهي، 2014، صفحة 189)

مجمل أنظمة التكاليف التقليدية (الكلية، المتغيرة، الهامشية، التحميل العقلاني) والحديثة (محاسبة تكاليف الأنشطة، التكاليف المستهدفة)، (درويش و صالح، 2015، صفحة 160)، ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ثمرة جهود العديد من الباحثين، بغية تحسين نوعية معلومات محاسبة التكاليف، ويعود الفضل في نشر هذا النظام إلى المنظمة الدولية "CAM-I" computer Aided Manufacturing-International، وذلك في منتصف الثمانينات من القرن الماضي، وقد نصب فريق بحث من أجل ذلك، وكان من بينهم كل من Kaplan et Cooper اللذان قاما بتطبيق هذا النظام بشكل علمي، حيث نشر العديد من المقالات الحماسية والمقنعة التي تثير الفضول لدى المهتمين بقراءة هذه الأفكار والاهتمام بها، منها: "قيسوا جيدا أسعار تكاليفكم؛ نظام تكلفة واحد لا يكفي؛ قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح. (التكريتي، 2008، صفحة 160)

ويعتبر نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط بمنزلة منهج لتحليل التكلفة يساعد المنظمة على تحليل تكاليفها الأساسية بطريقة ذات معنى وأكثر فائدة، بالمقارنة مع محاسبة التكاليف التقليدية التي يتم فيها تحليل التكلفة على أساس الأقسام، في حين يحلل نظام ABC سلوك التكلفة حسب الأنشطة، ويربط القرارات باستهلاك التكلفة، ويمكن من تحديد العوامل التي تتسبب في حدوث النفقة، وقد استخدم هذا النظام في بادئ الأمر في المنظمات الصناعية وذلك من أجل رقابة وإدارة التكلفة؛ (زامل، 2004، صفحة 28) ربط التكاليف بالمنتجات وأنواع الأعمال ربطا دقيقا؛ تحديد مستويات الأسعار والرسوم؛ إدارة الأداء وتحليل سلوك التكلفة.

2. المشاكل الناتجة عن استخدام الأنظمة التقليدية لمعالجة وتخصيص التكاليف:

تزايدت في السنوات الأخيرة المشاكل الناتجة عن استخدام الأنظمة التقليدية لمعالجة وتخصيص التكاليف خاصة غير المباشرة منها، حيث أصبحت هذه الأنظمة عاجزة عن مواكبة التطور السريع والمتنامي في العمليات الإنتاجية بالإضافة إلى عدم مقدرتها على توفير معلومات تكاليفية مفيدة وصادقة. ويمكن ذكر أهم المشكلات فيما يلي: (سعيد، 2009-2010، صفحة 84)

1- في معظم الأحيان تعتمد الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس

واحد لتحميلها، الذي عادة ما يكون مرتبط بحجم الإنتاج، حيث هناك العديد من عناصر

التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذا الأساس، إذ يمكن اعتبار هذا الأساس مظلل وعدم

الدقة في حساب تكاليف المنتجات والخدمات لذا من الممكن أن يخلق عدم دقة المعلومات

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية في محاسبة التسيير-امكانيات وتحديات-

مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة التي من الممكن أن تجعل من هذه الأخطاء سببا خروج المؤسسة من المنافسة والسوق.

2- ساهم التطور التكنولوجي في تطور الأدوات والمعدات المستخدمة في الإنتاج ما ترتب عليه انخفاض في نسبة التكاليف المباشرة بشكل ملحوظ، مما ساهم في ظهور مشكلة عدم تحقيق الرقابة الفعالة أو وجود صعوبة في تحقيقها على نسبة كبيرة من التكاليف التي أصبحت تمثل النسبة الأكبر في الكثير من القطاعات (التكاليف غير المباشرة).

3- عدم فهم الأنظمة التقليدية للأنشطة والتكاليف التي تسبب عنها، أدى إلى إهمال الأنظمة التقليدية عند تخصيص التكاليف غير المباشرة للعلاقة السببية للعناصر التي استخدمت في العملية الإنتاجية. وخاصة تلك الموجودة بين تكلفة المنتج والموارد.

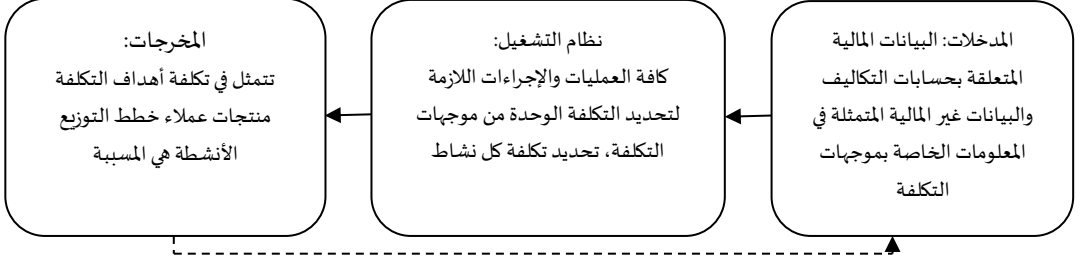
4- باعتبار أن الأنظمة التقليدية تقوم بتجميع الانحرافات على المستوى الإجمالي وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت بحدوثها، مما يؤدي إلى عدم ظهورها بالشكل الذي يساعد على تصحيحها في الوقت المناسب، ضف إلى ذلك تركيزها على النتائج المالية الإجمالية بالشكل الذي لا يساعد على تقديم التحسينات التشغيلية، كل هذه الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية سببت عجزها هذا على رقابة العمليات وقياس تكلفة الإنتاج بدقة.

من خلال ما سبق يمكن القول أنه وإضافة إلى غياب دورها الفعال المطلوب من نظام محاسبة التكاليف لمساندة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة، هناك فجوة بين النظرية والتطبيق العملي للأنظمة التقليدية، إذ أنه وللتقليل من هذه المشاكل أو تخطيها نهائيا، لابد من نظام جديد لمعالجة التكاليف يحقق الأهداف والغايات التي لم تستطع الأنظمة التقليدية على تأمينها. ف جاء "نظام التكلفة على أساس الأنشطة"

3. تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

إن معظم التعاريف التي تناولت مفهوم هذا النظام تستند إلى نفس المبدأ والذي يعتبر ABC كنظام لأنه يشمل كافة مقوماته من مدخلات، عمليات التشغيل، مخرجات، تغذية عكسية، (بوطالي، 2016، صفحة 02).

الشكل رقم (01): نظام ABC



التغذية العكسية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المرجع أعلاه.

وكأي نظام يعتمد على مدخلات ووحدة معالجة ومخرجات كذلك يعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة على مدخلات تتمثل في البيانات المالية المتعلقة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة في المعلومات الخاصة بموجهات التكلفة، ووحدة معالجة كنظام تشغيل لكافة العمليات والإجراءات اللازمة لتحديد تكلفة الوحدة من موجهات التكلفة وتحديد تكلفة كل نشاط ليكون هناك مخرجات كما يوضحه الشكل أعلاه، لذا يعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة أداة حديثة لمراقبة التسيير، إذ يعمل على وتوفير معلومات أكثر دقة مساعدة على تحديد التكلفة الفعلية للمنتجات والخدمات، من خلال تحميل تكلفة كل نشاط إلى أهداف التكلفة (المنتجات والخدمات) المستفيدة منه باستخدام موجهات التكلفة، إذن نظام ABC يقوم على افتراض على أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة.

ويمكن ذكر بعض التعاريف فيما يلي:

تعريف HORNGREN: نظام ABC هو مدخل كلفة يركز على الأنشطة كأغراض كلفة

رئيسية (COST OBJECT)؛ (الصمد، 10/30-29/2002، صفحة 61)

تعريف DAVIDSON: نظام ABC هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين، حيث يتم في

المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف (COST POOL) والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها، (الصمد، 10/30-29/2002، صفحة 61)

تعريف C.MENDOZA: حسب هذه الكاتبة نظام ABC يستند على النشاطات من خلال

الافتراضات التالية: (MENDOZA, 2004, p. 150)

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية في محاسبة التسيير-امكانيات وتحديات-

- المنتجات تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة تستهلك الموارد؛
 - تزداد أهمية الأنشطة كلما تعددت المنتجات أو على الأقل أن يكون في المؤسسة خطي إنتاج.
- ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن: نظام ABC هو نظام محاسبي وإداري متطور يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف وذلك من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات، وحساب تكلفة كل نشاط أو مجمع أنشطة على حدة، ومن ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي مما يساهم في إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات المالية وغير المالية بهدف مساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

تعتمد هذه الطريقة على التحليل المقطعي لمختلف عملية الأعمال بدلاً من تقسيم التكاليف حسب الوظيفة، يتضمن مستوى تكلفة إضافي: تكلفة الأنشطة، بما في ذلك الدراسة مرجحة فيما يتعلق بدراسة المنتجات؛ إنها تسمح فهم أفضل لأصل التكاليف. تحليل الرسوم غير المباشرة أدق وطريقة توزيعها أكثر ملاءمة من الطريقة التكاليف "الكلاسيكية" يفترض النهج الكلاسيكي أن المنتجات هي التي تستهلك الموارد، في حين أن نظام التكلفة الجديد المقدم من ABC يؤكد أن هذه هي الأنشطة التي تستهلك الموارد وأن هذه نفس الأنشطة التي تستهلكها المنتجات. (Youcef, juillet 2012, p. 52)

4. مقارنة بين النظام ABC والأنظمة التقليدية:

وسنقوم بمقارنة بين النظام ABC والأنظمة التقليدية من عدة نواحي نختصرها في الجدول

الموالي:

الجدول رقم (01): مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية.

الأنظمة التقليدية	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	
معلومات تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها (معلومات تكلفة كاملة ومجملة)	معلومات مفصلة عن كل نشاط من الأنشطة على حدى داخل أي قسم معني.	المعلومات المقدمة
هدف التكلفة هو المنتجات	هدف التكلفة الأساس هو الأنشطة	الهدف

لصنوني حفيظة

يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي وبحسب بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.	حساب مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط (العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط)	كيفية حساب مؤشر التكلفة ومعدل التحميل
استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجوعات للمؤسسة.	تتعدد استخدامات مجوعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.	استخدام مجوعات التكاليف
قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها المعامل المسبب (احتمال ضعيف)	تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها المعامل المسبب (ذات احتمال عال)	الأسس المستخدمة
تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.	في معظم الأحيان لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الانتاج.	امكانية استخدام المتغيرات المالية
من خلال قسمة مجموع التكاليف على كمية الانتاج.	من خلال تجميع كلفة الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحديد تكلفة المنتج
باعتباره نظام تقليدي يمكن أن يكون التشغيل يدويا.	باعتباره نظام حديث يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.	كيفية التشغيل

المصدر: مشاش نادية، " أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة"، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول " مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع"، جامعة البليدة 2، علي لونيبي، 25 أفريل 2017، ص 6-7. (بتصرف)

5. أسباب التوجه نحو تطبيق نظام ABC:

بعد معرفة الاختلافات بين الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة لقياس التكلفة من خلال إجراء المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية في الجدول أعلاه، يمكن أن نحدد الأسباب التي أدت إلى تبني الأنظمة الحديثة والمتمثلة اساس في نظام التكلفة على أساس الأنشطة فيما يلي: (كنفوش، ديسمبر 2009، صفحة 95)

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية في محاسبة التسيير-امكانيات وتحديات-

- المنافسة الشديدة والمتزايدة، فأصبحت المؤسسة مطالبة أكثر من أي وقت مضى بالاستجابة لمتطلبات البيئة الصناعية المفروضة؛
 - الدور المتنامي للتكنولوجيا على حساب العمل المباشر، فكان لابد من إعادة النظر في الأنظمة التقليدية والتوجه نحو بديل يراعي المتغيرات المسجلة ومنها الاستخدام الواسع للتكنولوجيا الحديثة في العملية الإنتاجية؛
 - الزيادة في تنوع وتعقد المنتجات؛
 - تقوم الأنظمة القديمة على افتراض أن المنتجات تستهلك الموارد حسب حجمها الإنتاجية، أي أنها تعتبر أن العامل المفسر للتكاليف هو حجم الإنتاج، حيث يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات العمل مرتبطة بحجم الانتاج (عدد ساعات العمل، ساعات دوران الآلات... الخ)
 - استخدام أنظمة التكاليف التقليدية علاقات جد مبسطة في توزيع التكاليف، تعتمد على الأرقام متجاهلة تعقيدات الأنشطة والمسارات الإنتاجية؛
- يمكن ذكر أهم الأفكار التي جاء بها نظام ABC على غرار سابقه من الأنظمة التقليدية فيما يلي: (خالدي، 2018، صفحة 133)
- التسيير بالانشطات يمكن من توضيح ما يجري داخل المؤسسة ويسمح بالتحكم الأحسن في مسارات الإنتاج/التوزيع التي تقوم بها المؤسسة، ويأخذ بعين الاعتبار التباينات المختلفة للانشطات ويسمح بإنشاء وسائل مراقبة التسيير (حساب التكاليف، لوحة القيادة، المؤشرات)، التي تساهم في تتبع الأداء المحقق في أحسن الظروف في كل مستوى.
 - تتمثل قوة النظام في السماح بالقيام بتشخيص أحسن للمسببات الأصلية والاداء داخل المؤسسة، كما تسمح بعقلانية التنظيم والاستعمال الأحسن للموارد المتاحة؛
 - لا نبحث في طريقة ABC على تقييم تكاليف المنتجات النهائية فقط، بل تهدف الطريقة أيضا إلى تقييم تكاليف كل العناصر وتقديم منفعة إلى المسؤولين بغية اتخاذ القرار، وبهذا تسمح الطريقة بالقيام بتحليل تابع لعدة متغيرات تتمثل في مواضيع التكاليف، إذا هذا التحليل يتعلق بعدة انشغالات.

6. إيجابيات نظام التكاليف على أساس النشاط ABC:

يعتبر نظام محاسبي وإداري في آن واحد حيث أنه يقدم نوعين من المعلومات، وتتجه العديد من المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق هذا النظام لفوائده العديدة منها: (مسلم، 2017، صفحة 67)

- ❖ تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم؛
- ❖ تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف؛
- ❖ يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة تنافسية بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق تطلعات الزبائن؛
- ❖ يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها؛
- ❖ تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية؛
- ❖ التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها.
- ❖ يؤدي التحميل الدقيق للتكاليف إلى الدقة في تحديد أسعار بيع المنتجات، كما يساعد في اتخاذ قرارات إدارية أفضل تتعلق بالتوقف أو التوسع في إنتاج منتج معين بعد معرفة تكلفته بدقة (شلابي، 2019، صفحة 46)
- ❖ يوفر نظام ABC دقة والموثوقية في تحديد تكلفة المنتج من خلال التركيز على العلاقة بين السبب والنتيجة في تحديد التكلفة، فالأنشطة هي التي تسبب التكاليف وليس المنتجات، والمنتجات هي التي تستهلك الأنشطة. (بوليعايز و شلابي، 2020، صفحة 224)

7. الانتقادات الموجهة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

بعد معرفة بعض الإيجابيات التي جاء بها نظام التكلفة على أساس الأنشطة يمكن التطرق إلى بعض الانتقادات الموجهة له رغم مزاياه، إن أهم انتقاد تعرض له هذا النظام هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي، يمكن تلخيصها في النقاط التالية. (منصة الباحث العربي، 2015) (العجمي، 2009، صفحة 23)

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية في محاسبة التسيير-امكانيات وتحديات-

✓ إن تطبيق النظام لا يتم إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة. ولكن هذا الانتقاد نفسه ينقلب ليصبح تطبيق النظام ميزة، لا بل ضرورة، في ظل تنافس شديد محليا وعالميا.

✓ نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.

✓ إن استعمال نظام التكلفة على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا يكون هناك صعوبات في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة التكاليف المنتجات وكمثال على ذلك على تلك التكاليف اهتلاك مباني صناعية أو التأمين على المباني أو الضريبة؛ (أبو محسن، 2009، صفحة 53).

✓ إن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ قابلية التحقق، وبالتالي يجب على المؤسسة التي تطبق النظام أن تحتفظ بنظامين الأول للاستخدام الدالي والثاني للاستخدام الخارجي (تقارير مالية) وهذا مكلف جدا؛

✓ إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛ (اسحق أبوزر و هادي العجمي، 2010، صفحة 13)

✓ إن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة عموما، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع. ولكن في الأجل الطويل فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصا في

مجال الرقابة التكاليفية وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة (اسحق أبوزر و هادي العجي، 2010، صفحة 14).

وقد أثبتت بعض الدراسات أن تطبيق هذا النظام بعض المؤسسات ليس في جميع الأحوال ذا عائد يفوق تكلفة التطبيق فقد تبين انه كلما اتجه حجم المؤسسة الى الصغر فان تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الانشطة يكون مكلفا للغاية بما يتناقض مع هدف تخفيض التكلفة وهو ما يعطي مبررا بأن هذا النظام إما لم يطبق كما هو أو أن هناك قصور في تطبيقه.

8. الدراسة الميدانية:

من أجل تسليط الضوء على واقع أنظمة التكاليف المتبعة من قبل بعض المؤسسات الاقتصادية المتواجدة بمختلف التراب الوطني دون تحديد، وتحليل مدى توفر المؤسسات على الإمكانيات الضرورية لتطبيق نظام (ABC) ومعرفة إن كان هناك صعوبات تواجه تطبيق هذا النظام فيها، فقد تم استخدام الاستبيان، وتحليله بالاعتماد برنامج SPSS .

➤ عينة الدراسة:

يمثل مجتمع الدراسة بعض المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة على مختلف التراب الوطني، وقد أجريت الدراسة على عينة عددها 25 مؤسسة، حيث تم توزيع 30 استبيان على موظفي المديرية المالية (المدرء الماليين أو المحاسبين) بالمؤسسات محل الدراسة، وتم رفض 5 استبيانات لعدم توفرها على بعض الإجابات.

تحليل وتفسير محوري الدراسة:

➤ قياس ثبات الاستبيان:

لقد تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لقياس الثبات الكلي للاستبيان والاتساق الداخلي لعباراته، فكانت قيمة هذا المعامل لمحوري الاستبيان: المحور الأول كان متعلقا بوجود الامكانيات المساعدة على تطبيق مثل هذا النظام في المؤسسات المدروسة أما المحور الثاني فكان متعلق بالإجابة عن سؤال إن كانت هناك صعوبات تعيق تطبيق النظام في هذه المؤسسات.

الجدول رقم (02): يوضح معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان.

المحور الثاني	المحور الأول	
---------------	--------------	--

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية في محاسبة التسيير-امكانيات وتحديات-

05	06	عدد الفقرات
0,843	0,885	معامل ألفا كرونباخ

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

➤ التحليل:

من الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحورين كان على التوالي: 0,885 ، 0,843 ، وهي نسب عالية مما يدل على أن عبارات الاستبيان بمحوريه تتميز بالتناسق الداخلي وبالوثوقية وهذا إن دل على شيء إنما يدل على صلاحية الاستبيان لتحليل هذه الدراسة.

➤ إجابات أفراد العينة:

لتقدير إجابات أفراد عينة الدراسة قمنا باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان بالاعتماد على المقياس ليكارت الخماسي، والجدول التالي يوضح درجة إجابات أفراد العينة بالنسبة لمحوري الاستبيان:

الجدول رقم (03): جدول يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محوري الاستبيان.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0,45636	2,4065	المحور الأول: امكانيات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
0,56611	3,5768	المحور الثاني: تواجه المؤسسة صعوبات في تطبيق نظام ABC

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

➤ التحليل:

المحور الأول: بلغت القيمة الكلية للمتوسط الحسابي 2,4065 وانحراف معياري قدر بـ 0,45636 مما يدل على أن هناك موافقة لأفراد العينة على عبارات هذا المحور، بحيث أن مجمل أفراد العينة أجابوا بعبارة موافق لذا يمكن القول أن أفراد العينة متفقون على أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لها إمكانيات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

أما المحور الثاني: والمتعلق بوجود صعوبات تواجه المؤسسات والتي يمكن أن تحول دون التطبيق الجيد لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "فقد قدرت قيمة المتوسط الحسابي بـ

3,5768 وانحراف معياري بـ 0,56611 مما يدل على أن إجابات أفراد العينة على عبارات هذا المحور كانت كلها بدرجة غير موافق ، أي أن جميع أفراد العينة متفقون على أنه توجد صعوبات تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة للعينة.
9. اختبار الفرضيات:

- اختبار الفرضية الأولى التي مفادها أن المؤسسات تتوفر على كل الامكانيات التي تسمح لها بتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة،
ومن أجل إثبات صحة الفرضية من عدمه نقوم بجعل:
- الفرضية المعدومة H_0 : لا تتوفر المؤسسات الاقتصادية على إمكانيات تسمح لها بتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.
- الفرضية البديلة H_1 : تتوفر المؤسسات على إمكانيات تسمح لها بتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

الجدول رقم (04): يوضح قيمة T المحسوبة والقيمة الاحتمالية Sig.

القيمة الاحتمالية Sig	قيمة T المحسوبة
0.003	- 3.765

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS
➤ التحليل:

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم T المحسوبة قد بلغت - 3.765 - وبلغت القيمة الإحتمالية Sig قيمة 0,004، إذا يمكن القول أن قيمة الدلالة المعنوية 0.003 وهي أقل من القيمة الدلالة المعنوية المعتمدة، وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 والتي مفادها أن المؤسسات المدروسة لديها إمكانيات لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط.
➤ اختبار الفرضية الثانية:

- الفرضية المعدومة H_0 : لا توجد صعوبات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات محل الدراسة.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد صعوبات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات محل الدراسة.

بما أن بيانات المحور الثاني لا تتبع التوزيع الطبيعي، سنعتمد في اختبار هذه الفرضية على اختبار (Wilcoxon) وهو اختبار غير معلمي.

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية في محاسبة التسيير-امكانيات وتحديات-

الجدول رقم (05): يوضح نتائج اختبار (Wilcoxon) والقيمة الاحتمالية Sig.

القيمة الاحتمالية Sig	نتائج اختبار (Wilcoxon)
0,002	^b 3,235 -

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS
 ➤ التحليل:

بلغ $Sig = 0,002$ وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 ، أي أنه فعلا هناك صعوبات تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

10. الخاتمة والنتائج:

يمكن القول بأن محاسبة التكاليف على أساس النشاط ما هي إلا محاولة لتطوير أو تحسين نظام محاسبه التكاليف التقليدية محاوله للوصول إلى أرقام تكلفه أكثر دقة، حيث تعتمد المحاسبة التكلفة على أساس الأنشطة علي تحميل مراكز التكلفة مباشرة على المنتجات عن طريق ما يسمى بمسببات التكلفة بمعدلات التحميل، ورغم ما يوفره هذا النظام من مزايا وإيجابيات في مجال محاسبة التسيير إلا أنه هناك بعض الانتقادات الموجهة له والتي يمكن القول أنه لا اصل لها، لان أصحابها يعتقدون أن هذا النظام يجب أن تحل جميع مشاكل التكاليف ومشاكل اتخاذ القرارات، حيث أن هذا النظام يوفر معلومات للإدارة معلومات عن الأنشطة ذاتها، ومعلومات عن تكاليف ومنافع الأنشطة، التي بدورها يمكن أن تستخدم هذه المعلومات بشكل فعال وكفاء، وقد تستخدمها بشكل خاطئ، وقد لا تستخدم هذه المعلومات إطلاقا، حسب درجة ووعي مستخدميها وهذا ما يبرز أن أخطاء تطبيق هذا النظام ليست نقص في النظام نفسه ولا تمتد الى فكرة كغيره من النظم في شتى المجالات.

يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها في الآتي:

- أنظمة التكاليف المطبقة لا تمكنها التحكم في تخفيض التكلفة؛
- إن المؤسسات الاقتصادية تملك الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، لكن توجد هناك صعوبات تحول دون تطبيق هذا النظام؛

- الأنظمة التقليدية لحساب التكلفة بالطريقة التقليدية القديمة أصبحت غير فعالة مما حتم على المؤسسات استحداث طرق جديدة تساهم في الرفع من امكانيات التحكم في التكلفة ومن أهمها نظام التكاليف علي أساس الانشطة؛
- معظم المؤسسات لا تملك الوعي بضرورة تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين حساب التكلفة، مما قد يسبب ضعف لها.
- رغم أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية تملك إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وان كانت محدودة، إلا أنها لا تطبقها نظرا لقلّة الوعي بإيجابياتها وانعكاساتها عليها.

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فإنه يمكن تقديم بعض الاقتراحات نذكر منها:

- مع التطورات الملاحظة في بيئة الأعمال، لزاما على المؤسسات الجزائرية خاصة الصغيرة والمتوسطة منها تطوير أنظمة حساب التكاليف من أجل ترشيد هذه الأخيرة للوصول لتحقيق ميزة تنافسية، كما يتعين على الإدارة العليا للمؤسسات الاقتصادية العمل على تذليل الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حتى تستطيع الاستفادة من مزاياه المتعددة؛
- توفير دورات تدريبية متطورة من أجل تأهيل وتطوير أداء العاملين في مجال محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية؛
- التفات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي إلى برامج المقاييس الجامعية وان كان بالإمكان ادراج مقياس خاصة بمحاسبة التكاليف لمختلف تخصصات شعب المحاسبة والمالية.
- ضرورة الاهتمام بتطوير أنظمة التكاليف التي تمكن المؤسسات الاقتصادية من تحقيق أهدافها الاستراتيجية وتعزيز تنافسيتها؛
- ضرورة الاهتمام بدراسة الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف وفهمها جيداً حتى تكون مقبولة من قبل جميع الأطراف الفاعلة في المؤسسات ليسهل تطبيقها؛
- توفير الإمكانيات المادية، المعنوية والمالية من أجل اعتماد الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية؛

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية في محاسبة التسيير-امكانيات وتحديات-

- تنظيم دورات تعليمية وتكوينية للإطارات قصد التعرف أكثر على الأنظمة الحديثة وكيفية تطبيق تقنياتها؛
- تطوير العلاقة بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية، قصد سد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العملي وهذا لمواكبة التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال المعاصرة.

المراجع:

- مصطفى الباهي. (2014). الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحكومة وقيادة الأداء. *مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد الثاني (العدد 02)*، 189. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/504/2/2/82249>
- aam منصة الباحث العربي . (ماي، 2015). ، "بحث كامل عن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة. تم الاسترداد من https://www.aam-web.com/ar/subject_detail/47
- MENDOZA, C. (2004). *Cout ET Décision* (Vol. 2ème édition). paris: gualino edition.
- Youcef, M. (juillet 2012). doi: DOI:10.34276/1822-000-002-010
- إبراهيم مسلم. (2017). قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة. *مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 4 (العدد 2)*. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/400/4/2/69591>
- أحمد محمد أبو محسن. (2009). ، "مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة. *مذكرة ماجستير تخصص محاسبة. الجامعة الإسلامية، غزة.*
- إسماعيل يحيى التكريتي. (2008). *محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة*. عمان، الأردن: دار حامد للنشر والتوزيع.
- أمين بن سعيد. (2010-2009). نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير تحسين الأداء دراسة حالة مؤسسة الوطنية لهيئة الري مذكرة ماجستير. 84. تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر.
- جولي مابري، ترجمة أحمد محمد زامل. (2004). *تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية. الرياض، السعودية: مكتبة فهد الوطنية أثناء النشر.*

خالد هادي أحمد العجمي. (2009). ملائمة استخدام نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في البنوك التجارية الكويتية رسالة ماجستير. 23. جامعة عمان العربية للدراسات العليا.

شلابي ر.ع. (2019). دور نظام التكاليف على اساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة"-، ، ، ، ، ص 46. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04 العدد* (01). Récupéré sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/99/4/2/92047>

عادل خالدي. (جوان، 2018). ، "أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها -دراسة حالة مؤسسة سوميفوس. *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*. تم الاسترداد من

<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/64/5/1/55185>

عفاف اسحق أبووزر، و خالد هادي العجمي. (جانفي وأفريل، 2010). استراتيجية مقترحة لتعزيز مقومات وملاءة تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في البنوك التجارية الكويتية. *مجلة آفاق جديدة، (العدد الاول والثاني)*. تم الاسترداد من

https://sjsc.journals.ekb.eg/article_117195_12d9548697dd943e3b627cac508b3475.pdf

عمار درويش ، و إلياس صالح. (2015). فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الأداء - دراسة حالة مؤسسة صناعة النسيج بتلمسان-. *مجلة المالية والأسواق، المجلد 2، (العدد 1)*. تم الاسترداد من

<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/126/5/8/41611>

محمد بوطالي. (2016). التكامل بين أنظمة التكاليف الإدارية والموازنة على أساس الأنشطة-ABC-ABM-ABB. *مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، 02*. تم الاسترداد من

<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/417/10/2/87253>

محمد كنفوش. (ديسمبر 2009). نظام ABC ودوره في تحسين الأداء واستدامة المؤسسة. *مجلة جديد الاقتصاد (العدد 04)*. تم الاسترداد من

www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/342/4/1/71320/://https

نجوى عبد الصمد. (10/30-29/2002). دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تنافسية منشأة الاعمال. *ملتقى دولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط (صفحة 61)*. بسكرة: جامعة بسكرة.

تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية في محاسبة
التسيير-امكانيات وتحديات-

وفاء بولبعائز، و عمار شلابي. (نوفمبر، 2020). نظام التكاليف على أساس الأنشطة وامكانية
تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة ولاية سكيكدة. مجلة
الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10 (العدد 6 (عدد خاص)). تم الاسترداد من
<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/276/10/6/136390>