أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح والشفافية

Impact of activities based costing system onimproving disclosure and transparency

ط / د. جلاخ حسين[1]، د. حمادي نبيل[2]

[1]جامعة يحي فارس المدية- مخبر التنمية المحلية المستدامة-housseyn.opescom@gmail.com

[2]جامعة يحي فارس المدية- مخبر التنمية المحلية المستدامة-Profhamadinabil@gmail.com

تاريخ الاستلام: 03 /2018/05 تاريخ القبول: 2018/11/17 تاريخ النشر:2018/12/31

ملخص:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام حديث للمحاسبة الإدارية و أثره في تحسين الإفصاح والشفافية، من خلال توزيع وتحليل استبيان بعينة من المؤسسات الاقتصادية والممارسين لمهنة التدقيق والمحاسبة، ومن ثم تقدير واختبار نموذج انحدار خطي متعدد للعلاقة بين متغيرات الدراسة.

توصلت هذه الدراسة الى أن هناك توجه لبعض المؤسسات الاقتصادية نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وأن هناك علاقة ايجابية بين تطبيق هذا النظام وتحسين الإفصاح والشفافية، كما أوصت هذه الدراسة المؤسسات الاقتصادية بضرورة الإسراع في تطبيق النظام لما له من دور فعال في تخفيض التكاليف والرقابة، ما يسمح بتحقيق دقة تقييم المخزونات وتكلفة البضاعة المباعة التي تنعكس إيجابا على جودة القوائم المالية.

كلماتمفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الإفصاح، الشفافية.

تصنيف JEL:G3،M110،M410.

Abstract:

The aim of this study is to identify the activities based on costs (ABC) system as a modern system of management accounting, and its impact to improve disclosure and transparency through the questionnaire method. The sample study represented by sample economic institutions and practitioners of auditing and accounting in order to estimate and test the multiple linear regression model.

This study concluded that is a tendency forthe institutionsto applies the (ABC) system, another significant result behind this study is the positive relationship between the application of the (ABC) system and improving disclosure and transparency. This study also recommended that economic institutions should accelerate the implementation of the system because of its effective role in Cost reduction and control; this allows the accurate inventories and sales cost evaluation that has positive reflect on the quality of the financial statements.

Keywords:activités based costing system ;transparency ;disclosure.

Jel Classification Codes: G3, M110, M410.

Résumé:

Le but de cette étude à identifier le système de coûts à base d'activités (ABC)comme un système moderne de comptabilité de gestionet son effet dans l'amélioration de la divulgation et la transparence, par la distribution et l'analyse d'un questionnaire dans un échantillon d'institutions économiques et de professionnels comptables.

Cette étude a conclu que à certaines institutions économiques tendance vers l'application des (ABC) system, et qu'il existe une relation positive entre l'application (ABC) system, et d'améliorer la divulgation et la transparence, cette étude a recommandé les institutions économiques la nécessité d'accélérer l'application du système en raison de son rôle actif dans Réduire les coûts et le contrôle, en permettant une évaluation précise des stocks et le coût des marchandises vendues qui reflètent positivement la qualité des états financiers.

Mots clés: système de coûts à base d'activités; divulgation; transparence.

Codes de classification de Jel: **G3, M110, M410**.

ط د. جلاخ حسين: housseyn.opescom@gmail.com

1.مقدمة:

تقوم إدارة المؤسسة بمجموعة من الوظائف من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، وتأدية هذه الوظائف بكفاءة عالية يتطلب توفير قدر كاف من المعلومات المحاسبية والمالية الضرورية، هذه الأخيرة يمكن اعتبارها أحد الركائز الأساسية التي تأثر على جميع الأنشطة التي تقوم بها الإدارة في المؤسسة الاقتصادية لضمان الكفاءة في استغلال الموارد الاقتصادية، خاصة في ظل المنافسة الشديدة التي أدت الى تراجع الحصة السوقية للمؤسسات الجزائرية.

وفي هذا الصدد تعتبر المحاسبة الإدارية نظام داخلي لتوفير المعلومات المالية و غير المالية لإدارة المؤسسة بغرض اتخاذ القرارات وترشيد استهلاك الموارد(Min wang, huynh, 2014)[1]، والتي ارتبطت بمفهوم بالإدارة الحديثة مع بداية القرن العشرين وتطورت نتيجة لمجهودات رواد الادارة الأوائل أمثال TAYLOR فقد أصبحت الإدارة تعتمد على الأساليب العلمية في اتخاذ القرارات نتيجة عجز أنظمة المحاسبة القائمة على توفير احتياجات الإدارة من البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات(عبد اللطيف، زين العابدين، 2007)[2]،ولقد ظهر مصطلح المحاسبة الإدارية أول مرة في التقرير الذى نشره فريق العمل من المجلس الأنجلو أمريكي للكفاية الإنتاجية بعنوان المحاسبة الإدارية عام 1950من خلال دراسة ميدانية قام بها الفريق على مستوى مجموعة من المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية عرفها على أنها: عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي الى المساعدة وترشيد الإدارة في وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للمؤسسة، وقد أوصي هذا الفريق المؤسسات بضرورة قيام المحاسب الإداري بتوفير معلومات لترشيد سياسة الإدارة خاصة في مجال اتخاذ القرارات من خلال مجموعة من الأساليب المحاسبية(Nishikant, at all, 2015)[3].

استخدمت المحاسبة الإدارية في بدايتها مجموعة من الأساليب عرفة بالأساليب التقليدية والتي استجابة لحاجات الإدارة من المعلومات الداخلية في تلك الفترة، لكن مع تطور وتعقد عمليات الإنتاج وارتفاع التكاليف غير المباشرة وكذا حاجة الإدارة الى توفير أساليب رقابية جديدة تستخدم في الحفاظ على موارد المؤسسة وتوفير تقارير أكثر دقة عن تكلفة وحدة المنتج وحجم الموارد التي استنفذت في إنتاجه ما يساعد الإدارة في ترشيد القرارات، لم تعد هذه الأساليب قادرة على تلبية هذه الاحتياجات ما مهد لظهور أساليبحديثة(Oanh,atall, 2018)[4]. وفي هذا السياق أشار Cooper & Kaplanالى أن الإدارة تقوم باتخاذ قراراتها بناء على معلومات تكاليفية مشوهة في ظل النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف مما قد يترتب عنه اتخاذ قرارات خاطئة تؤدي الى اضعاف المركز التنافسي للمؤسسة(مهيدي، 2009)[5].

ومع مطلع الثمانينات من القران الماضي ظهر نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة(Cooper, Kaplan1988)[6]،والذي اعتبر على أنه نظام عادل في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ما يسمحبقياس أكثر دقة لتكاليف المنتجات، وبما أن هذا النظام يوفر عموما تكاليف منتجات أكثر دقة من أساليب حساب التكاليف التقليدية، هذا ما يمكّن أن يحسن الإفصاح والشفافية.

إن من أهم أساليب الإفصاح الأخرى الكشوفات الملحقة بالقوائم المالية والملاحظات الهامشية والقوائم الإضافية وتقرير مجلس الإدارة وما يتضمنه من خطاب للمساهمين يوجز فيه الملاحظات الهامة عن محتويات التقارير المالية وتحليلات وتوقعات المحاسبين الإداريين عن المستقبل(العيساوي وأخرون، 2008)[7]،والتي توصل اليها استندا الى المعلومات المستخرجة من أساليب المحاسبة الإدارية والتي من بينها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة،كما أشار معيار المحاسبة الدولي رقم1" عرض القوائم المالية" والمعيار رقم 2" المخزون" الى وجوب عرض تفصيلي حول السياسات المتبعة في قياس المخزون واحتساب التكلفة (تكلفة إنتاج المنتجات).

1.1 مشكلة الدراسة:

من المعروف أن المحاسبة تشتمل على وظيفتين هما القياس والإفصاح، حيث يتم الإفصاح عن نتائج عملية القياس، لذلك فإن الدقة في قياس تكلفة المنتجات سوف ينعكس على دقة القوائم المالية، فالمؤسسة تفصح ضمن القوائم المالية عن تكلفة البضاعة المباعة وتقييمات المخزون وفقا لنظم محاسبة التكاليف التقليدية والتي من الممكن أن تشوه التكلفة

الحقيقية، من هنا جاءت هذه الدراسة للتمحور اشكاليتها في:**كيفستساهم طريقة تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح والشفافية؟.**

2.1 أهداف الدراسة: نهدف من خلال هذه الدراسة الى:

- معرفة واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خاصة الأساليب الحديثة منهاوكيف يمكن تحسين تطبيقها؛
- توضيح أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخصيص التكاليف على المنتجات ومدى مساهمته في توصيل المعلومات الى الأطراف ذات العلاقة؛
- صياغة نموذج انحدار خطي للعلاقة بين تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة والإفصاح والشفافية.

3.1أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة كدعامة لإدارة المؤسسةوالأطراف ذات العلاقة بالمعلومات الدقيقة التي تسمح لها باتخاذ قرارات جيدة.

4.1فرضيات الدراسة: كإجابة قبلية عن اشكالية الدراسة فإننا نسعى الى اختبار الفرضيات التالية:

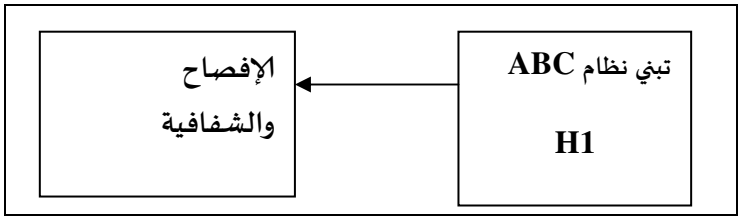
H1- هناك توجه للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

H2- هناك علاقة بين تطبيق المؤسسة لنظام ABCوتحسين الإفصاح والشفافية.

5.1نموذج الدراسة:

بناء عن تساؤلات الدراسة وفرضياتها فإنه يمكن التعبير عن متغيرات الدراسة من خلال الشكل أدناه، حيث تم اعتماد متغيرين أساسيين لبناء نموذج الدراسة الافتراضي وهما تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة، والإفصاح والشفافية.

الشكل رقم: (1) نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء عن متغيرات الدراسة.

من خلال الشكل رقم (01) يتضح أن المتغير المستقل يتمثل في تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما المتغير التابع فهو الإفصاح والشفافية.

6.1. منهجية الدراسة:

أعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي كونهما يساعدان على التحليل الشامل والعميق لمشكلة الدراسة، بما يتوافق والدراسة النظرية بالاعتماد على دراسات سابقة في الموضوع، أما في الجانب التطبيقي فقد تم اجراء دراسة حالة بالاعتماد على الاستبانة مع استعمال برنامج spssكأداة لعرض وتبويب المعلومات التي تم جمعها، واستخدام بعض الأساليب الإحصائية مثل نموذج الإنحدار الخطي المتعدد لنمّذجة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

1.6.1. مجتمع وعينة الدراسة:

تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية، وبالنظر الى طبيعة الموضوع قرر الباحثين أن يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المؤسسات الإقتصادية، ومجموعة من الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق وأساتذة جامعيين في الاختصاص في ولاية المدية، ونظرا لصعوبة الاتصال والوصول الى كل المفردات بسبب بعض القيود كالتكلفة والوقت، تم

اختيار عينة ملائمة وميسرة حجمها 32مفردة، حيث تم توزيع استمارات الإستقصاء مباشرة الى المعنيين وعن طريق الإيميل، في الفترة الممتدة من 01/05/ 2018 الى غاية 2018/02/28 وقد بلغ عدد الإستمارات المسترجعة 32 استمارة جميعها صالحة لتحليل.

2.6.1. أداة الدراسة:

لجأ الباحثين إلى الاستقصاء لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية وذلك بالاعتماد على استمارات استقصاء تم إعدادها على ضوء ما توصلت اليه الدراسات السابقة من نتائج وبناء على مقاييس مستخدمة في هذه الدراسات (صباح، 2008)[8]،(هديب،2009)[9]، (وشاح، 2010)[10]، (الرزي، 2013)[11]، (الوشاح، 2014)[12]،وقد شملت الاستبانة على أربعة محاور، المحور الأول خصص لمعرفة خصائص عينة الدراسة أما المحور الثاني فقد خصص لمعرفة واقع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما المحور الثالث فقد خصص لوصف تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة، في حين خصص المحور الرابع لوصف الإفصاح والشفافية، وقد تم تصميم استمارات الاستبيان بالشكل المناسب لأهداف وفرضيات الدراسة من خلال الاعتماد على دراسات سابقة، كما تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي لقياس أبعاد ومتغيرات الدراسة.

7.1. محددات الدراسة:

لم تشمل هذه الدراسة جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ولايات الوطن فقد اقتصرت على عينة ميسرة، والممارسين لمهنة التدقيق والمحاسبة في ولاية المدية، وبالتالي فإن باقي ولايات الوطن يمكن أن تكون اجاباتها مختلفة، لذلك نحتاج الى دراسات أخرى في باقي الولايات لتعميم نتائج الدراسة.

2.الدراسات السابقة: في اطار علاقة تحديد التكاليف على أساس الأنشطة بتحقيق الإفصاح والشفافية حاولت:

1.2. دراسة(ميدة، 2005)[13]"نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية" حاول الباحث وضع نموذج للإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية وفق طريقة ABCبتبويب مراكز الأنشطة الاجتماعية وفق أربعة مراكز وهي (1) مراكز اجتماعية لخدمة فئات أخرى في المجتمع، (2) مراكز الأنشطة الاجتماعية لخدمة الموارد البشرية العاملة بالمؤسسة،(3) مراكز الأنشطة الاجتماعية لخدمة البيئة، (4) مراكز الأنشطة الاجتماعية لخدمة المستهلكين، وتحديد مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية ومنه تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة، كما قدم الباحث اقتراح بعرض ثلاثة تقارير لهذا النظام الأول تصميم مقترح لقائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية والبيانات المكملة لها بصورة مالية وكمية، أما الثاني فهو تصميم تقرير كمي لانحرافات الأداء الاجتماعي، والثالث تصميم قائمة التكاليف التقديرية المقترحة للوقاية من الأضرار الاجتماعية، كما أوصت هذه الدراسة بضرورة تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقه في مجال المسؤولية الاجتماعية بهدف توفير بيانات ومعلومات اكثر دقة عن تكاليف الأداء الاجتماعي ومنافعه ومقدار وفاء المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية.

2.2. دراسة: (Denisia, lavinia, 2008)[14]"نظام التكاليف على أساس الأنشطة بغرض الابلاغ المالي" حاولت هذه الدراسة الربط بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالتقارير المالية، أكدت هذه الدراسة أن العمل بالأنظمة التقليدية سيتواصل لتلبية التقارير المالية التقليدية أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيبقى كتكملة للنظم التقليدية على اعتبار أنه لا يلبي مبادئ متطلبات التقارير المالية، من خلال التركيز على أنشطة محددة، بالإضافة الى أن التقارير الخارجية أقل تفصيل عن التقارير الداخلية المعدة لاتخاذ القرارات.

3.2. دراسة (هديب،2009)[15] " نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي" سعت هذه الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن من خلال وضع نموذج مقترح لقياس مدى التطبيق، وبيان علاقة درجة تطبيقه بتحسين الأداء المالي لهذه الشركات.

اعتمد الباحث على أسلوب المقابلة الشخصية مع المديرين الماليين للشركات المطبقة لهذا النظام لجمع البيانات الأولية، توصل الباحث الى أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقتصر على عدد قليل من الشركات الصناعية العاملة في

الأردن ولم تظهر علاقة إجابيه بين تطبيق النظام وزياد الأداء المالي إلا في شركتين من أصل 5 شركات أي بمعدل 40 % منها أما نسبة 60% فلم تظهر العلاقة الايجابية بين تطبيق النظام وزيادة الأداء المالي، كما أوصى الباحث بضرورة إجراء تحولات جذرية لأوضاع الشركات لتتمكن من استيعاب التغيرات التكنولوجية والتنظيمية المتجددة، وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإزالة كافة الصعوبات التي تحول دون تطبيقه باعتباره يوفر بيانات ومعلومات تعتمد عليها الادارة في ترشيد قراراتها مما ينعكس على الأداء المالي.

4.2.دراسة(Krajnc, et all,2012)[16]"الإدارة على أساس الأنشطة للتكاليف اللوجستية، حالة زيادة الإفصاح عن التكاليف اللوجستية في شركة تصنيع الورق السلوفينية" انطلقت هذه الدراسة من فكرة أن نجاح الإدارة يعتمد على توفير تقارير شفافة عن التكاليف اللوجستية، فقد هدفت هذه الدراسة الى وضع نموذج للمحاسبة على أساس النشاط لتكاليف النقل والإمداد في مؤسسة انتاجية، واختبار كفاءتها في الإفصاح عن هذا النوع من التكاليف بالمقارنة مع المحاسبة التكاليف التقليدية التي كانت تفصح عن تكاليف النقل والامداد على أنها تكاليف عامة غير مباشر، ويظّهر تطبيق النموذج في الشركة أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يكشف عن ما يزيد عن 108٪ من التكاليف النقل والامداد على مستوى مجموعة من المنتجات من النظام التقليدي لحساب التكاليف، وعلاوة على ذلك، فإن المعلومات التفصيلية عن تكاليف النقل والإمداد التي تم الحصول عليها بهذه الطريقة تمكن من إدارة أكثر كفاءة.

5.2. دراسة: (حمدان، بجاي، 2014)[17]انطلقت هذه الدراسة من فرضية أن استخدام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات التسعير المناسبة، من خلال تحديد التكاليف على أساس الأنشطة بمصرف الرشيد ومقارنتها مع تسعير الخدمات المطبقة، توصل الباحث الى أن قرارات التسعير غير دقيقة على اعتبار أن المصرف يضع التسعير دون مراعات كلفة الخدمة مما يؤثر على ربحية المصرف، كما أوصى الباحث باحتساب الكلفة قبل وضع التسعير من خلال التكاليف على أساس الأنشطة لتحقيق ربح مناسب وكسب الزبائن.

6.2. دراسة (Huynh, 2015)[18]**"العلاقة المتبادلة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإدارية، من الأول؟"** هدفت هذه الدراسة الى تحليل العلاقة بين هيكل حوكمة الشركات والمحاسبة الإدارية، من خلال دراسة على مجموعة من الشركات المدرجة في بورصة الفيتنام، توصلت هذه الدراسة الى أن الهيكل الجيد لحوكمة الشركات يعتبر القوة الدافعة لتبني المحاسبة الإدارية، هذه الأخيرة سوف تساعد هياكل حوكمة الشركات بالمعلومات، كما ان المديرين سوف يقومون ببناء تقنيات المحاسبة الادارية الفعالة التي تتناسب مع هيكل حوكمة الشركات لتحقيق أفضل أداء ممكن.

7.2. دراسة (Honggowati, et all, 2017)[19]**" حوكمة الشركات والإفصاح عن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية"** هدفت هذه الدراسة الى تحديد أثر حوكمة الشركات عن الإفصاح عن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، تم قياس الإفصاح في هذه الدراسة بمستوى الإفصاح عن المحاسبة الادارية لاستراتيجية المنشورة في التقرير السنوي للشركات، أما الحوكمة تم قياسها من خلال حجم مجلس الإدارة، استقلالية مجلس الادارة، المليكة الادارية، من خلال دراسة ميدانية على 497 شركة منتجة في اندونيسيا، توصلت هذه الدراسة الى أن حجم مجلس الادارة له تأثير اجابي كبير على مستوى الكشف عن المحاسبة الإدارية لاستراتيجية، أما استقلالية المجلس فلا تأثر عن الافصاح عن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، في حين أن الملكية الإدارية فلها تأثير سلبي على الإفصاح عن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

8.2. دراسة(Bich Ha, et all, 2018)[20]"نظام معلومات المحاسبة الإدارية لدعم اتخاذ القرار في الأعمال التجارية" حاولت هذه الدراسة معرفة مكانة نظام المعلومات في عملية اتخاذ القرارات في الشركات الفيتنامية، وتقييم نقاط القوة والضعف في انتاج المعلومات لدعم اتخاذ القرارات، كما اقترحت هذه الدراسة تعزيز نظام يهدف الى القدرة التنافسية والفعالية في مجال الأعمال التجارية من خلال التخطيط الاستراتيجي للميزة التنافسية لتحقيق الفعالية العالية.

ما يميز دراستنا عن بقية الدراسات السابقة أنها ربطت تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالإفصاح والشفافية، من خلال تحسين عمليات الإدارة وذلك بإمدادها بمختلف المعلومات الضرورية ضمن التقارير الداخلية، أو من خلال تحسين جودة التقارير المالية الخارجية، من خلال الدقة في قياس تكلفة انتاج المنتجات (المخزونات) ما ينعكس على دقة وصدق التقارير المالية.

3.الإطار النظري للدراسة:

1.3. الإفصاح والشفافية:يعتبر الإفصاح والشفافية من أهم الأليات الداخلية للحوكمة باعتبارهما الحل لمشكلة عدم التماثل في المعلومات المحاسبية والتخفيف من مشاكل نظرية الوكالة من خلال توصيل نتائج عمل إدارة المؤسسة الى الأطراف المستفيدة، فحسب (Fung, 2014)[21] فإن الإفصاح والشفافية يمثلان عنصران أساسيان في حوكمة الشركات حيث أنهما يمثلان أساس لعملية اتخاذ القرارات الجيدة من قبل المساهمين وأصحاب المصلحة والمستثمرين المحتملين.

كما يشير مصطلح الإفصاح المحاسبي الى" عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدار المؤسسة على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها" أما الشفافية المحاسبية فتعبر عن التمثيل الصادق للمعلومات عن أحداث ومعاملات المؤسسة الواردة في القوائم المالية وهي تختلف عن الإفصاح المحاسبي في كونها تتخطى مبادئ التقارير والقوائم المالية لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات استثمارية رشيدة(بن الطاهر، بوطلاعة، 2012)[22].

من خلال ما سبق يتضح أن الإفصاح يركز على المحتوى أما الشفافية فتركز على التوفير، وينبغي أن يتضمن الإفصاح ولا يقتصر على المعلومات التالية حسب (مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2004)[23]:

- النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة؛
- أهداف الشركة؛
- الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت؛
- سياسات مكافئة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين، والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة ، بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار والمديرين الأخرين في الشركة وما إذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين؛
- العمليات المتصلة بأطراف من الشركة؛
- عوامل المخاطرة المتوقعة؛
- الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛
- هياكل وسياسات الحوكمة وبصفة خاصة ما يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها.

1.1.3. شروط الإفصاح والشفافية:يمكن تحديد خمسة شروط الإفصاح والشفافية والتي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية(Fung, 2014)[24]:

- **الصدق:** يجب أن توفر المعلومات المفصح عنها وصفا دقيقا للظروف، ما يسمح للمستخدم من امتلاك تصور حقيقي عن الحقيقة الإقتصادية للمؤسسة من خلال بياناتها المالية؛
- **الإكتمال:** يجب أن تكون المعلومات المفصح عنها كافية لتمكين المستثمرين من اتخاذ قرارات مستنيرة ويجب أن تتضمن المعلومات المسائل المالية وغير المالية على السواء؛
- **نوعية المعلومات (الأهمية الجوهرية):** يجب أن تكون المعلومات المفصح عنها قادرة على التأثير على عملية اتخاذ القرارات؛

- **التوقيت:** يجب أن تكون المعلومات المفصح عنها في الوقت المناسب لتمكين المستثمرين من الاستجابة بأسرع ما يمكن، هذا لكي لا تفقد المعلومات قيمتها أو قدرتها في التأثير على القرار؛
- **امكانية الوصول:** يجب أن تكون المعلومات المفصح عنها متاحة بسهولة وبتكلفة منخفضة، من خلال استخدام تكنولوجيا الاتصالات في توصيل المعلومات كإنشاء مواقع الكترونية خاصة بالمؤسسة لعرض المعلومات.

بالإضافة لهذه الشروط قدم (الحالمي، 2018)شرطين أخرين لشفافية هما:[25]

- أن تكون المعلومات المقدمة غير غامضة؛
- أن يعقب الشفافية المساءلة، فالشفافية ليست غاية وإنما تعتبر وسيلة لإظهار لأخطاء والاقتصاص من مرتكبها في اطار الوسائل القانونية.

يرى الباحثين أنه لضمان الشروط السابقة يجب على المؤسسة الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي خاصة المعيار الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية، كما أن التزام المؤسسة بتحسين نظام التكاليف لمواكبة التطورات الحاصلة من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قياس وتقييم المنتجات وكذا المخزونات سوف يعطي دقة كبير في عملية القياس تنعكس بدورها على القوائم المالية لإعطائها أكثر مصداقية وواقعية.

2.2.3.الإفصاح حسب نظامABC:

1.2.3.تحديد التكاليف على أساس الأنشطة:يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة الحديثة التي ظهرت لمعالجة الإنتقادات في الأنظمة التقليدية، وكذا البحث عن أدق الطرق في توزيع التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة، وهذا استجابة للتطورات التي حصلت في مجال التصنيع:

- تنوع المنتجات؛
- استخدام التكنولوجيا في العملية الإنتاجية بالإضافة الى تعقد العمليات الصناعية؛
- انخفاض تكلفة العمل المباشر وارتفاع التكاليف غير المباشرة؛
- البحث عن تحسين الأداء والتنافسية.

2.2.3. تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة :حسب Horngren طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة ويركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء(يحياوي، 2009)[26]، فهو عبارة عن تلك الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، من خلال تحديد كمية الموارد المستنفذة في تحقيق النشاط ومقدار النشاط المستهلك في سبيل انتاج المنتج(Gurses, 1999)[27].

3.2.3.تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: لتصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يجب المرورباربعة مراحل نذكرها كما يلي(بيسوني وأخرون، 2017)[28]:

المرحلة الأولى: تحديد أنشطة العملية الإنتاجية: وهذا من خلال تحديد الأنشطة الرئيسية للعملية الإنتاجية التي تتميز بالتكلفة المرتفعة وتحديد وعاء مستقل لحصر تكلفته، ثم يتم تحديد الأنشطة الفرعية التي تتميز بتكلفة أقل وتحديد وعاء أو وعاءين لحصر تكلفة هذه الأنشطة، من خلال التنسيق بين الإدارة الفنية والإدارة المالية لضمان التحديد السليم لهذه الأنشطة، ودراسة مدى امكانية دمج بعض الأنشطة في نشاط واحد، مع الأخذ بعين الإعتبار أنه كلما اعتمدت على عدد أكبر من الأوعية التكاليفية المخصصة لاستيعاب بنود التكاليف الغير المباشرة ازدادت احتمال الحصول على نتائج دقيقة(تكلفة دقيقة للمنتج).

المرحلة الثانية: قياس تكلفة كل نشاط: بتخصيص وعاء تكلفة يتضمن بنود التكلفة التي استنفذت في سبيل تنفيذ هذا النشاط، لتحقيق القياس السليم للتكلفة كل نشاط يجب تحقيق ما يلي:

- اجمالي التكاليف الإنتاجية غير المباشرة يساوي مجموع تكلفة الأوعية المخصصة لاستيعاب تكلفة الأنشطة المختلفة؛
- وجود علاقة طردية بين عدد الأوعية تكلفة تشغيل نظام التكاليف وعدد الأوعية المخصصة لاستيعاب التكلفة؛
- غالبا ما تتضمن تكلفة النشاط نوعين من بنود التكاليف على نفس النمط في تحديد تكلفة كل مركز تكلفة:
- **النوع الأول:** بنود تكلفة خاصة، وهي تلك التي تحدث وتخص نشاط واحد فقط.
- **النوع الثاني:** بنود تكلفة عامة، وهي التي تحدث وتخص أكثر من نشاط واحد فيجب توزيع هذه التكلفة على الأنشطة المستفيدة كل بقدر استفادته.

المرحلة الثالثة: تحديد مسببات تكلفة الأنشطة: يتم تحديد مسبب واحد للتكلفة أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل ساعات عمل الآلات، ولحسن اختيار مسببات التكلفة يجب مراعات مجموعة من المعايير:

- **معيار المنطقية المسبقة:** من خلال التأكد من وجود علاقة منطقية يمكن قبولها وتفسيرها بين محرك تكلفة النشاط وتكلفة هذا النشاط؛
- **معيار جودة التوفيق:** وهذا من خلال اختيار المحرك أو المسبب الأكثر تأثيرا على تكلفة النشاط؛
- **معيار ميل خط تكلفة النشاط:** يعبر ميل خط الانحدار على درجة العلاقة بين تكلفة النشاط ومحرك التكلفة، فكلما زادت درجة ميل خط الانحدار بين التكلفة ومحرك التكلفة لهذا النشاط كانت العلاقة بين التكلفة ومحرك النشاط قوية والعكس.

كما يمكن تقسيم مسببات التكلفة الى نوعين أساسين(غضاب، 2015)[29]:

النوع الأول:مسببات خاصة بالعمليات: يركز هذا النوع من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة ما إذا كانت تحتاج مجموعة من المنتجات الى نفس القدر من النشاط وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل ألات الإنتاج وتشغيل أمر الشراء والصيانة جزء معين من الألة يمكن أن تؤدى وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

النوع الثاني: مسببات خاصة بالفترة الزمنية:تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية الي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذا النوع في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائيمثل مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية كساعات العمل.

المرحلة الرابعة: ايجاد معدل تحميل تكلفة كل وعاء: يمثل معدل التحميل الأداة التي يتم من خلالها تحميل التكلفة غير المباشرة على الوحدات المنتجة ويتم حسابه بقسمة تكلفة الوعاء على إجمالي محرك التكلفة المستنفدة بواسطة النشاط.

المرحلة الخامسة: تحميل تكلفة الأوعية على وحدات النشاط: من خلال ضرب استفادة المنتج من محرك التكلفة لكل نشاط (مثلا ساعات عمل) في معدل التحميل كل نشاط.

4.2.3. أهمية وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:يمكن تحديد أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة في النقاط التالية:

- تخفيض تكاليف الانتاج؛
- تحسين الرقابة على التكاليف؛
- التوزيع العادل لتكاليف الانتاج على المنتجات؛
- تحقيق الكفاءة في استغلال الموارد؛

- تقييم المنتج بتكلفة أكثر دقة.

كما تكمن أهمية هذا النظام فيما يلي:

- يضمنالدقة في احتساب تكلفة إنتاج المنتجات مما ينعكس على القوائم المالية، فإظهار المخزونات في القوائم المالية بطريقة ABCسوف ينعكس على جودة القوائم المالية، بالإضافة الى اظهار نتيجة الدورة بأكثر دقة وعدالة؛
- توفير تقارير دورية داخلية لإدارة المؤسسة لتمكينها من إدارة الأنشطة من أجل تحسين التنافسية وتحقيق الأهداف؛
- تحديد الأنشطة الرئيسية من خلال تقديم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة و معرفة الأنشطة التي تدخل في صناعة هذه المنتجات وكلفة كل نشاط لتخصيص هذه التكاليف على الوحدات المنتجة، هذا ما يسمح للمؤسسة بتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومحاولة التخلص منها مما يسمح بتخفيض تكاليف الانتاج و بالتالي إمكانية تخفيض سعر البيع بهدف تحقيق المنافسة؛
- تسهيل عملية الرقابة وتتبع أسباب حدوث التكلفة مما يسمح بترشيد التكاليف؛
- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، من خلال توفير مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، كما يساعد هذا النظام على انجاز الموازنة على أساس الأنشطة التي تعتبر أداة تخطيطية وأداره رقابية في تقويم الاداء.

5.2.3. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات: تعتمد القرارات الإدارية على المعلومات والبياناتالمحاسبية بشكل أساسي، وبالتالي فكلما كانت البيانات والمعلومات دقيقة كان القرار الاداري صائبا، وهذا ما يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة الى توفيره، حيث يقدم النظام معلومات تسمح للمؤسسة باتخاذ القرارات بشأن الأنشطة خاصة تلك التي لا تضيف قيمة ما يساهم بتحقيق ميزة استراتيجية من خلال القيام بعملية التحليل باستخدام أربعة أساليب **(حابي، 2011)**[30] هي:

- تحقيق النشاط أي تحقيق الجهد والوقت المطلوب لإنجاز هذا النشاط؛
- حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري؛
- اختيار النشاط الكفء وذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة؛
- مشاركة النشاط أي عمل تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الأخر لإنتاج مجموعة من المنتجات لتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.

كما يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في:

- توصيل معلومات دقيقة حول تكلفة كل منتج تعتمد الإدارة عليها في عملية التسعير؛ وتقييم ربحية كل خط إنتاجي، كما يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في حساب نسب مالية قادرة على التنبؤ بالفشل المالي؛
- يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بيانات تساعد على اتخاذ قرارات تعديل عمليات مراحل الانتاج؛
- يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بيانات تساعد على التوقف عن انتاج منتج أو اضافة منتج جديد؛
- يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بيانات تساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية تتعلق بصنع منتجات نصف مصنعة أو الحصول عليها من الخارج.

6.2.3. انعكاسات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على القوائم المالية:تستمد المحاسبة المالية مدخلاتها من مخرجات محاسبة التكاليف حيث تعتبر هذه الأخيرة الأساس أو القاعدة التي ترتكز عليها المحاسبة المالية، ومنه يمكن تحديد انعكاسات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على القوائم المالية في النقاط التالية:

-قائمة المركز المالي (الميزانية):قائمةتبين الوضعية المالية للمؤسسة تضم جانبين جانب الأصول وجانب الخصوم، من بين العناصر التي يحتويها جانب الأصول نجد حساب المخزنات مثل: الانتاج تام الصنع المخزن، منتجات قيد التصنيع،التي تظهر ضمن أصول الميزانية في نهاية الدورة، بذلك يرى الباحثين أن تقييم هذه العناصر وفق طريقة ABC يجعلها أكثر دقة ما ينعكس على نتيجة الدورة المحددة في قائمة المركز المالي، هذا ما يسمح للمستخدمين من تحليل دقيق للقوائم المالية للمؤسسة وتحديد ربحية المنتجات لاتخاذ قرارات الاستثمار.

-قائمة حساب النتيجة: عبارة عن كشف ملخص لأعباء ولإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة، يتم الحصول على النتيجة من خلال الفرق بين الايرادات والأعباء،من بين الايرادات التي تظهر في حساب النتيجة نجد مبيعات البضاعة يرى الباحثين أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر كأساس لتحديد سعر البيع المناسب من خلاله تحدد قيمة البضاعة المباعة، في المقابل نجد أنه من بين الأعباء تكلفة البضاعة المباعة فتحديد هذه التكلفة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة سوف يسمح بإعطاء تكلفة أكثر دقة للمنتج وهذا ما سوف ينعكس على النتيجة الصافية لسنة المالية التي تظهر ضمن حساب النتيجة.

4.الدراسة الميدانية:

1.4. صدق وثبات أداة القياس:

تم تأكيد صدق أداة القياس بعرض الاستبيان على ثلاثة أساتذة من المختصين للحكم على محتوى الأسئلة ومدى ملاءمتها وشموليتها للموضوع المبحوث، وبغرض التأكد من فهم مفردات العينة لأسئلة الاستبيان، تم توزيع ثلاثة استمارات على مفردات العينة، حيث قمنا بإعادة صياغة بعض الأسئلة لإزالة الغموض الذي انتاب بعضها، كما اعتمدنا على معامل ألفا كرو نباخ لتأكد من صلاحية المقياس وقد بلغت قيمة هذا المعامل 0.89، وتعتبر هذه القيمة كافية للحكم على وجود الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان وتحقيق شرط الاعتمادية على المقاييس المستخدمة كونها تتجاوز نسبة 0.6 المتعارف عليها، وهذا يعني أن المقاييس تتمتع بدلالة ثابتة و مقبولة، حيث يرجع ارتفاع قيمة الفا كرو نباخ الى الدقة في اختيار عينة الدراسة.

2.4. تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية:

لقد تم الاعتماد على الحزمة الاحصائية لبرنامج العلوم الاجتماعية (**SPSS25**) وذلك باستخدام التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية و اختبار(**one sample t-test**) للفرضية H1،بالإضافة الى تقدير واختبار نموذج انحدار خطي للعلاقة بين تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة والافصاح والشفافية.

1.2.4. وصف مفرداتعينة الدراسة:الجدول التّالي يلخّص مواصفات الأفراد المجيبين على الاستبيان، من حيث خاصّية المستوى التعليمي، الوظيفة:

جدول رقم (1): يمثل وصف افراد عينة الدراسة

التغيرات	الفئة	التكرار	النسبة
المستوى التعليمي	ليسانس	14	%43.75
	ماستر/ ماجستير	8	%25
	دكتوراه	4	%12.5
	شهادة مهنية	6	%18.75
	المجموع	32	%100
الوظيفة	محاسب	17	%53.12
	رئيس مصلحة	6	%18.75
	مدقق حسابات	5	%15.62
	أستاذ جامعي	4	%12.5
	المجموع	32	%100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS.

يتضح من خلال الجدول (01)، أن43.75%لهم مستوى ليسانس، في حين 25% من ذوي الشهادات ماجستير/ ماستر، و12.5 %ذوي مستوى دكتوراه، أما الباقي 18.75%لا يتعدى مستواهم الثانوي ومتحصلين على شهادات في الكفاءة المهنية، في المقابل53.12% من المستجوبين يشغلون وظيفة محاسب، و 15.62% يشغلون وظيفة مدقق حسابات، 18.75%رئيس مصلحة، و12.5 %من الأساتذة الجامعيين، وعليه ويلاحظ أن حوالي 87%من المستجوبين ممارسين لمهنة المحاسبة وبالتالي لهم القدرة على تحديد أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الافصاح والشفافية.

2.2.4. نتائج التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة:

فيما يلي نتائج التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة حول واقع نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية.

الجدول رقم (2) واقع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

	العبارات	نعم		لا		محايد	
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
01	تسعى المؤسسة الى تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة التكاليف	22	68.8	2	6.3	8	25
02	تسعى المؤسسة الى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب تكلفة المنتجات؛	28	87.5	00	00	4	12.5
03	تقوم المؤسسة بوضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة والوقت اللازم لكل نشاط؛	23	71.9	00	00	9	28.1
04	قامت المؤسسة بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة؛	19	59.4	5	15.6	8	25
05	تعمل المؤسسة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج؛	30	93.8	00	00	2	6.3
06	تقوم المؤسسة بتخصيص التكاليف على الأنشطة واعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات؛	19	59,4	9	28.1	4	12.5
07	تتوفر المؤسسة على نظام محاسبي ألي يساعد على انشاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛	18	56,3	7	21.9	7	21.9
08	الادارة العليا موافقة على تطبيق النظام؛	16	50	8	25	8	25

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS.

من خلال الجدول (2) يتضح أن المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة تسعى الى اكتساب ميزة تنافسية من خلال تخفيض تكاليف انتاج المنتجات عن طريق التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، و يتضح هذا من خلال سعيها الى تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف والتي من بينها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، فامتلاك المؤسسة لنظام محاسبي ألي سوف يساعد على انشاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالإضافة الى الرغبة من طرف الادارة في التحول الى الأنظمة الحديثة، ويرجع الاختلاف في اجابات أفراد العينة الى اختلاف مستوى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة فمثلا مؤسسة صيدال المدية لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة رغم عدة محاولات لتطبيقه في السنوات السابقة، أما مؤسسة بوفال البرواقية فقد بدأت في عملية تطبيق النظام هذا العام حسب اجابات أفراد مصلحة المالية والمحاسبة.

- **اختبار الفرضية H1: هناك توجه للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.**

تم استخدام اختبار **One Sample T-test** لاختبار الفرضية الأولى، بالاعتماد على قاعدة القرار التالية: نقبل الفرضية عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية والتي تساوي 2.04 (أومستوى المعنوية اقل من 0.05والوزن النسبي أكبر من 60%) وفي حالة العكس نرفض الفرضية ونقبل الفرضية العدمية.

جدول رقم(03): اختبار الفرضية الأولى

اختبار العينة الوحيدة						
	قيمة الاختبار= 2					
	قيمة T	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	مستوى الدلالة Sig	فارق مجال الثقة 95%	
					أصغر	أكبر
الفرضية الأولى	8.69	2.56	85.33	0.000	0.4305	0.6945

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS.

من خلال الجدول رقم (03) يتضح أن قيمة T المحسوبة بلغت الى 8.69وهي أكبر من قيمةT الجدولية التي تساوي2.04عند مستوى دلالة معنوية 0.000،كما بلغ الوزن النسبي 85.33 وهو أكبر من 60%، وهذا يعني أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبمستوى ثقة 95 %.

بعد اختبار الفرضية الأولى سنقوم في الجدول الموالي بتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة حول أهمية وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة وكذا جودة القرارات بهدف اختبار الفرضية الثانية.

الجدول رقم (04) تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

	تبني نظام التكاليف على أساس الانشطة	نعم		لا		محايد	
	أهمية وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يؤدي تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة الى:	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
09	يسمح تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتحسين الرقابة على التكاليف؛	20	62.5	00	00	12	37.5
10	يسمح تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتخفيض تكاليف الإنتاج؛	27	84.5	00	00	5	15.6
11	يوضح نظام التكاليف على أساس الأنشطة المخطط العام للعملية الانتاجية؛	17	53.1	6	18.8	9	28.1
12	يحقق النظام العدالة في توزيع التكاليف على المنتجات (الدقة في احتساب التكلفة)؛	19	59.4	4	12.5	9	28.1
13	يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تسعير تكلفة المخزون بصورة دقيقة؛	18	56.3	4	12.5	10	31.3
14	يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تقييم تكلفة المخزون بصورة دقيقة؛	17	53.1	2	6.3	13	40.6
15	يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتحديد الوضعية المالية الصحيحة؛	21	65.6	4	12.5	7	21.9
	جودة القرات: يساهم نظام التكاليف على أساس الانشطة في:						
16	اعطاء صورة واضحة عن الأنشطة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة بشأن تطويرها أو تقليصها؛	18	56.3	5	15.6	9	28.1
17	توصيل معلومات دقيقة حول تكلفة كل منتج؛	17	53.1	8	25	7	21.9
18	توفير أساس سليم لاتخاذ قرارات التسعير، وتقييم ربحية كل خط انتاجي؛	23	71.9	4	12.5	5	15.6
19	يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في حساب نسب مالية قادرة على التنبؤ بالفشل المالي؛	15	46.9	7	21.9	10	31.3

20	يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بيانات تساعد على اتخاذ قرارات تعديل عمليات مراحل الانتاج؛	20	62.5	6	18.8	6	18.8
21	يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بيانات تساعد على التوقف عن انتاج منتج أو اضافة منتج جديد؛	21	65.6	8	25	3	9.4
22	يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بيانات تساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية تتعلق بصنع منتجات نصف مصنعة أو الحصول عليها من الخارج؛	18	56.3	7	21.9	7	21.9
23	يوفر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الدقة في التقارير المالية؛	19	59.4	5	15.6	8	25

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS.

من خلال الجدول رقم (4) يتضح أن عينة الدراسة ترى أن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة مكانة في ضمن نظام المعلومات الاداري حيث كانت اجابات أفراد العينة متقاربة من حيث الموافقة على معظم فقرات الاستبيان، فقد اتفقت أفراد العينة حول أهمية وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ادارة التكاليف والرقابة عليها مما يسمح بتخفيض تكلفة انتاج المنتجات وترشيد القرارات الادارية والذي بدوره سوف ينعكس على جودة القوائم المالية.

بعد تحليل اجابات أفراد عينة الدراسة لمحور تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة سنقوم من خلال الجدول الموالي بوصف الإفصاح والشفافية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول رقم (5): وصف الإفصاح والشفافية.

	العبارات	نعم		لا		محايد	
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
24	تقدم إدارة المؤسسة معلومات لكل أطراف ذات العلاقة في الوقت المحدد؛	19	59.4	3	9.4	10	31.3
25	يتضمن الإفصاح المعلومات ذات الأهمية بما فيها النتائج المالية ونتائج عمليات المؤسسة؛	17	53.1	2	6.3	13	40.6
26	يتم الافصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الادارة والمديرين وكيفية اختيارهم؛	7	21.9	10	31.3	15	46.9
27	الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة التي تساعد في ترشيد قرارا الإستثمار لدى المستثمرين؛	8	25	9	28.1	15	46,9
28	تعتمد إدارة المؤسسة في اعداد التقارير المالية على تقارير المحاسبة الادارية؛	18	56.3	8	25	6	18.8
29	تقوم إدارة المؤسسة بالإفصاح عن التكاليف للمساهمين والأطراف ذات العلاقة؛	6	18.8	13	40.6	13	40.6
30	تقوم إدارة المؤسسة بالإبلاغ عن الطرق المتبعة في تحميل التكاليف على المنتجات؛	4	12.5	16	50	12	37.5
31	تملك المؤسسة قنوات تبث من خلالها المعلومات؛	8	25	17	53.1	7	21.9

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS.

يتضح من خلال الجدول (5) أن المعلومات التي تعدها المؤسسات تقدم لكل الأطراف ذات العلاقة وفي الوقت المحدد والتي تتضمن جميع المعلومات ذات الأهمية، معتمدتا في ذلك على تقارير المحاسبة الادارية، كما أن المؤسسات عينة الدراسة لا تقوم بالإفصاح عن عناصر المخاطرة الجوهرية وكذا الطرق المتبعة في تحميل التكاليف على المنتجات بالإضافة الى عدم امتلاكها لمواقع الكترونية تبث من خلالها المعلومات.

3.2.4. تقدير واختبار نموذج الإفصاح والشفافية - متغيّرات نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

التعريف بالنموذج: يشمل النموذج المقترح المتغيرات الفرعية لنظام التكاليف على أساس الأنشطةالمتمثلة في أهمية وأهداف النظام وجودة القرارات، بينما يعتبر الإفصاح والشفافية متغير تابع،لكن قبل صياغة وتقدير النموذج لابد من التّأكد أنه توجد علاقة خطية بين متغيراته، وذلك بحساب الخطأ المعياري للتقدير Std. Error of the Estimate، الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الانحدار، والحصول على قيم صغيرة لهذا المؤشر يعني صغر الأخطاء العشوائية، وبالتالي وجود علاقة خطية تسمح بتحقيق جودة تمثيل خطّ الانحدار لنقاط شكل الانتشار، وبالنظر إلى قيمة الخطأ المعياري للتقدير لهذا النموذج فقد بلغت 0.36،لذلك فإن نموذج الانحدار الخطي المتعدد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

بحيث:

- $\widehat{D}$ تمثل القيمة التقديرية للإفصاح والشفافية، $\widehat{A}$ نظام التكاليف على أساس الانشطة؛
- D_0 مستوى الإفصاح والشفافية عند انعدام المتغيرات الفرعية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، أو في حالة عدم تطبيق النظام؛
- $(\widehat{A_1} + \widehat{A_2})$ المتغيرات الفرعية المستقلة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وهي $\widehat{A_1}$ تمثل أهمية وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة، $\widehat{A_2}$ جودة القرارات؛
- γ_1 تمثل الميل الحدي لتبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة، والذي يعني أنه كامل قامت المؤسسة بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بطريقة صحيحة كلما زاد مستوى الإفصاح والشفافية بنسبة γ_1؛ أما γ_2 يمثل الميل الحدي لجودة القرارات، والذي يعني أنه كلما اعتمدت الإدارة في قراراتها على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كلما زاد مستوى الإفصاح والشفافية بنسبة γ_2.

تقدير النّموذج واختباره: الجدول التالي يلخص نتائج تقدير واختبار معالم نموذج الدراسة.

جدول رقم (06): تقدير واختبار نموذج الدراسة.

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على الافصاح والشافية	نسبة التّأثيرعلى الافصاح والشفافية	الخطأ المرافق لاختبارT Sig. (T- test)	معامل التّحديد R^2	الخطأ المرافق لاختبار F (F - test)Sig.
D	.473	.473	1.97	.000	.476	.000
γ_1	.10	.327	1.36	.000		
γ_2	.54	1.63	6.79	.006		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25.

من خلال الجدول رقم(6) يمكن صياغة النموذج المقدر $\widehat{D} = f(\hat{A}) = f(\widehat{A_1}, \widehat{A_2})$ وتقديم التحليلات التالية:

- النموذج المقدر للعلاقة بين المتغيرات الفرعية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، و الإفصاح والشفافية يأخذ العلاقة التالية:

- القيمة الابتدائية لمستوى الإفصاح والشفافية (D_0) تساوي 0.47نقطة في حالة عدم وجود المتغيرات الفرعية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أي عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطةمن مجموع 24 نقطة أي مانسبته 1.97 % وبالتالي فإن النسبة المتبقية عن 100 %والتي تساوي98.03% تمثّل نسبة تأثير متغيّرات نظام التكاليف على أساس الانشطة؛
- = 0.1، يعني أنّه كلّما قامت المؤسسة بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطةبطريقة صحيحة، مع افتراض ثبات المتغيّرة الفرعيّة الأخرى للنظام، زاد الإفصاح والشفافية في المؤسسة ب0.32 نقطة من مجموع 24 نقطة، أي ما نسبته 1,36%من النّسبة الكلية للإفصاح والشفافية؛
- = 0.54، يعني أنّه كلّما زاد الإعتماد على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات بوحدة واحدة، مع افتراض ثبات المتغيرات الفرعية الأخرى لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، زادت مستوى الافصاح والشفافية1.63 نقطة من مجموع 24 نقطة، أي ما نسبته 6.79% من النسبة الكلية لإفصاح والشفافية.
- اختبار (t- test):من الجدول السابق نستنتج أن كل المتغيرتين الفرعيتين للنظام التكاليف على أساس الأنشطة (الأهمية والأهداف، جودة القرارات)، كانت معنوية من الناحية الاحصائية حسب اختبار t(عند مستوى معنوية:0.10 P ≤) أي أن هذه المتغيرات تعتبر متغيرات مفسرة للإفصاح والشفافية، وبالتالي فإنه توجد علاقة طردية موجبة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة و جودة القرارات من جهة و الإفصاح والشفافية من جهة أخرى.
- معامل التحديد R^2بلغ 0.47 مما يعني أن المتغيرات الفرعية المستقلة (التفسيرية) لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (تبني النظام، جودة القرارات) استطاعت تفسير 47%من متغيرات الإفصاح والشفافية، أما الباقي 53 % يعزى إلى عوامل عشوائية أخرى.
- اختبار (F - test): الخطأ المرافق لإحصائية Fبلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05 مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الاحصائية.

5. الخاتمة:حاولنا من خلال هذه الدراسة ابراز اهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى مساهمته في تحسين الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، وفي الأخير تم تقدير، تفسير واختبار نموذج انحدار خطي متعدد يربط بين المتغيرتين المستقلتين للنظام: أهمية وأهداف النظام، وجودة القرات، تحسين الإفصاح والشفافية كمتغير تابع.

بالنظر الى النموذج المقترح وكتقييم احصائي تم قبول الفرضية هناك علاقة بين تطبيق المؤسسة لنظامABCوتحسين الإفصاح والشفافية، حيث تم الابقاء على متغيرات نظام التكاليف على أساس الأنشطة كعوامل مؤثرة حقيقية على تحسين الإفصاح والشفافية، لأن احتمال الخطأ المرافق لها (P-value) كان أقل من 5%، كما أن الميل الحدي لكل من متغيّرة أهمية وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة، و متغيّرة جودة القرارات، كان موجبا وقد بلغت قيمته على التوالي: 0.1 و 0.5 كما أن نتائج الاختبار الجزئي (T-test) والكلي(F-test) كانت مقبولة وقيمة معامل التحديد التي بلغت 0.47 بينت أن المتغيرات الفرعية للنظام التكاليف لها قدرة على تفسير التغيرات التي يمكن أن تحصل في تحسين الإفصاح والشفافية بنسبة 47 % مما ينعكس على الدقة في القوائم المالية، من خلال التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات نتيجة تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء علاقة السبب والنتيجة مما يساعد في تسعير وتقييم تكلفة المخزون بصورة دقيقة ينعكس بدروه على دقة القوائم الماليةلتمثيلالصورة الحقيقة للمؤسسة وتمكن من اتخاذ قرارات جيدة.

كما نوصي من خلال هذه الدراسات المؤسسات الإقتصاديةبضرورة الإسراع في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لما له من دور كبير في تخفيض التكاليف وترشيد القرارات في المؤسسة بمايحسين جودة القوائم المالية، وهذا من خلال ازالة كافة العوائق والصعوبات التي تحول دون تطبيقه وتوفير المستلزمات المقومات الأساسية خاصة ما تعلق بالموارد البشرية المؤهلة.

6. اتجاهات البحث مستقبلا:

في الوقت الذي اقتصرت فيه هذه الدراسة على الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية وقد بينت أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحسين الإفصاح والشفافية فإن مواصلة البحث من خلال المقارنة بين القوائم المالية في ظل النظام التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة قد يكون أمرا ضروريا لتأكيد نتائج الدراسة والتوسع أكثر في الموضوع.

7. هوامش البحث:

[1]David han-Min wang**,** Quang Linh Huynh**, Linkages amoung corporate governance, management accouting practice amd organizational performance, evidence from a southeast asian country**, Romanian Economic and Business Review – Vol. 9, No1, 2014, p 64.

[2]عبد اللطيف امام حاج اعمر، زين العابدين أحمد، **المحاسبة الادارية**، الطبعة الاولي، منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2007، ص ص 6-7.

[3]Nishikant jha , Arvid W ubale , jani **, introduction to management accounting** , Himalayapublishing house, university of mumbai , first edition , 2015, p1

[4]thi tu oanh le, thi ngoc bui, manh dung tran, **management accounting information in vietnamese small and medium sized enterprises**, accounting and finance research, vol. 7, No 1, 2018, p 131,http://afr.sciedupress.com

[5] ذوادي مهيدي، **مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد09، 2009، ص 205.

[6]Cooper Robin, Kaplan Robert s,**measure cost right: make the right decisions**, Harvard business review,September - October 1988, p 98.

[7] عوض خلف دلف العيساوي،صدام محمد محمود الحيالي، علي إبراهيم حسين الكسب، **دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات**، مجلة تكريت للعلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، العدد 11، المجلد 4،2008،ص 134.

[8] ناريمان ابراهيم صباح، **واقع استخدام أساليب المحاسبة الادارية، في الشركات الصناعية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، فلسطين، 2008.

[9]عمر محمد هديب، **نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، التطبيق ونموذج مقترح للقياس**، أطروحة دكتوراه، في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009.

[10] فراس محمد وشاح، **مدى قدرة البنية التحتية للمصارف التجارية الأردنية على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، 2010.

[11] ديالا جميل الرازي، **مدى امكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للأنظمة والقوانين، دراسة حالة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2013.

[12] بلال عبد الحميد محمد الوشاح، **مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC وأثره على القدرة التنافسية لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الزقاء، الأردن، 2014.

[13] ابراهيم ميدة، **نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، العراق، المجلد 21 العدد 2، 2005، ص ص 275-313.

[14] Denisia Gheorghina, Lavinia Denisia, **activity-based cost systems for financial rporting** , annals of the Oradea university, Fascicle of Management and Technological Engineering, Volume VII (XVII), 2008, pp1877-1880.

[15]عمر محمد هديب، مرجع سابق.

[16]J. Krajnc, K. Logožar, B. Korošec, **Activity-Based Management of Logistic Costs in a Manufacturing Company, A Case of Increased Visibility of Logistic Costs in a Slovenian Paper Manufacturing Company**, Promet – Traffic &Transportation, Vol. 24, No1, 2012, pp 15-24

[17]حولة حسين حمدان، امثال رشيد بجاي، **أثر تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة ABC على كلفة الخدمة المصرفية**، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 16 العدد 4، 2014، ص 184- 199.

[18] Quang Linh Huynh, **The Mutual Relationship Between Corporate Governance andManagement Accounting: Which Occurs First?** American Journal of Applied Sciences, vol 12 (06), 2015, pp 403-410.

[19]Setianingtyas Honggowati, at all, **Corporate Governance and Strategic Management Accounting Disclosure**, Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management, 1(1), 2017,pp23–30, *http://unpas.id/index.php/ijsam*

[20]Dam Bich Ha, at all, **The System of Management Accounting Information to Support Decision Making in Business**, Accounting and Finance Research, Vol.7, No.1, 2018, pp99-108, http://afr.sciedupress.com

[21] Benjamin Fung**, The Demand and Need for Transparency and Disclosure in Corporate Governance,** Universal Journal of Management, vol2(2), 2014, pp 72- 80.

[22] بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية و الافصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني بعنوان **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري**، الجزائر جامعة محمد خيضر بسكرة. يومي 6-7 ماي 2012، ص ص9-10.

[23] مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات**، القاهرة، 2004، ص 15.

[24] Fung, op, p 75.

[25]سلطان حسن محمد الحالمي، **قياس مستوى الشفافية في القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية – دراسة تحليلية**، مجلة جامعة الجزيرة ، اليمن، المجلد الأول، العدد الأول، 2018، ص 204.

[26] نعيمة محمد يحياوي، **دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية**، ورقة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول **استراتيجيات التدريب في ظل ادارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية**، جامعة مولاي الطاهر سعيدة، 10و11 نوفمبر 2009، ص5,

[27] Ayse Pinar gurses, **an activity- based costing and theory of constraints model for product- mix decisions**, thesis submitted to the faculty of the Virginia polytechnic institute and state university in partial fulfillment of the requirements for the degree of master of science in industrial and systems engineering, blacksburg, virginia, June 1999, p8.

[28]صلاح بسيوني عيد، وأخرون، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، نشر الكتروني، القاهرة، 2017،ص 315.

[29] غضاب رانية،**استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية**، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ،الجزائر، 2014، ص 21.

[30] حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، 2011، ص84.