

مساهمة طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تعزيز جودة الإفصاح عن المخزونات- دراسة ميدانية على عينة من موظفي الشركات والأساتذة الجامعيين في الجزائر

The contribution of the activity-based costing (ABC) method to enhance the quality of disclosure about inventory - A field study on a sample of companies' employees and university professors in Algeria.

عبد الله بن شعبان^{1*}، محمد عبد المجاد بوركايب²

¹ محبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة (الجزائر)

² محبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة (الجزائر)

تاريخ النشر: 31-03-2023

تاريخ القبول: 31-03-2023

تاريخ الاستلام: 10-07-2022

ملخص: الهدف الجوهرى لهذه الدراسة هو اكتشاف دور طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين جودة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالمخزونات التي تتضمنها القوائم المالية كالميزانية، حساب النتائج والملحق والقوائم غير المالية كتنظيم التسيير. ولتحقيق هدف الدراسة قمنا باستعمال المنهج الوصفي في الجانب النظري لجمع البيانات الثانوية كما قمنا بجمع البيانات الأولية في الدراسة الميدانية عن طريق تصميم وتوزيع استبيان على عينة من موظفي الشركات والأساتذة الجامعيين بلغت 58 مفردة، كما قمنا بتفريغ البيانات وتحليلها عن طريق برنامج (spss) وباستخدام أدوات الإحصاء الوصفي والاستدلالي. وقد توصلت الدراسة إلى أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساهم في تعزيز جودة الإفصاح المالي لبنود المخزونات في قائمة المركز المالي عن طريق المساعدة في تطبيق الطرق الحقيقية لتحديد تكلفة المخزون وذلك عن طريق التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات وتخصيص التكاليف الغير مباشرة، إضافة إلى أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تقدم معلومات سردية تفصيلية حول طرق وسياسات وقواعد تقييم المخزونات التي تساعد في فهم الإفصاحات الموجودة في الملاحق وفي تقرير التسيير.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المالي، الإفصاح السردى، المخزونات، طريقة التكلفة على أساس الأنشطة.

تصنيف JEL: M41؛ C61؛ E39

Abstract: The major aim of this study is to explore the role of activity-based costing (ABC) method in enhance the quality of disclosure about the inventory informations that contained in the financial statements as the balance sheet, income statement and the note of financial statements and the non-financial reports as the management report. To achieve the study aims, we've used the descriptive method to accomplish the background; the primary data have been obtained using both paper and online questionnaire from a sample of 58 of companies' employees and university professors in Algeria and we've used the (spss) application to analyze the primary data. Overall, the findings indicate that activity-based costing (ABC) enhances the inventory disclosure quality in the balance sheet statement by determining the real cost of products and providing narrative information by details about the accounting measurement and evaluation that help the financial statements users to understand the contains of the note of financial statements and the management report.

Keywords: Financial Disclosure, Narrative Disclosure, Inventory, Activity-Based Costing (ABC)

Jel Classification Codes: M41؛ C61؛ E39

1. مقدمة

أصبحت بيئة أعمال المؤسسة الاقتصادية تتميز بالتغيرات المستمرة والمتسارعة، خاصة في ظل الأنظمة المفتوحة التي إنتهجتها معظم المؤسسات، حيث أصبحت هذه الأخيرة وفي ظل هذه الأنظمة عنصر مؤثر ومتأثر بالمحيط الخارجي الذي تنشط فيه، الأمر الذي يدخلها في منافسة حادة مع المؤسسات التي تشارك معها نفس النشاط، مما يجعلها تفكر في كيفية البقاء في ظل هذه المنافسة. كل هذا يدفع بالمؤسسة الاقتصادية إلى تحيين أساليبها للتكيف مع متطلبات البيئة التي تنشط فيها، فقد أصبحت الأساليب التقليدية التي تستخدمها في مجال المحاسبة الإدارية غير دقيقة في تزويد متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة والكافية، مما جعلها تسعى إلى تطبيق أساليب حديثة لضبط تكاليفها، فالأمر لم يعد يعتمد على تحقيق أكبر مبيعات ممكنة، وإنما بات يعتمد على الأمرين معا (أكبر مبيعات ممكنة مع ضبط تكاليفها)، وإن مسألة التكاليف الخاصة بالمبيعات تظهر جليا في القوائم المالية خاصة في الميزانية وجدول حساب النتائج، ولعل أهم بند يمكن أن تجده في القوائم المالية هو المخزونات، وإذا ذكرت المخزونات تذكر معها تكلفتها.

تعتبر المخزونات من أهم بنود القوائم المالية وتتجلى أهميتها في الترتيب الذي جاءت به في المعايير الدولية للمحاسبة، حيث جاء معيار المخزونات في الترتيب الثاني مباشرة بعد المعيار الأول (إعداد وعرض القوائم المالية). وتعتبر المخزونات المادة الخام لرقم الأعمال، إذ تتحول المخزونات بعد فترة إلى رقم أعمال الذي تفرض عليه معظم الضرائب والرسوم، وهنا تظهر أهمية المخزونات بالنسبة إلى الدولة هي الأخرى. كما أن الأهمية البالغة للمخزونات في نشاط المؤسسة تفرض على متخذي القرارات الاهتمام بها عند اتخاذ قراراتهم، ومن بين متخذي القرارات الذين تهتم المؤسسة لقراراتهم هم المستثمرون المستقبليون، الذين يتخذون قراراتهم على أساس القوائم المالية المفصح عنها، أي أن الإفصاح بالنسبة إلى المؤسسة قد يكون بمثابة مصدر تمويل.

ولتحسين جودة الإفصاح عن بند المخزونات في القوائم المالية أصبح من الضروري استخدام طرق حديثة، ومن بين الطرق الحديثة التي تساعد المؤسسة في تقدير تكاليفها جيدا والاستخدام الأمثل لمواردها لتزويد متخذي القرارات بمعلومات دقيقة وتفصيلية وتحليلية لمختلف الأنشطة التي تمارسها المؤسسة الاقتصادية هي طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC)، ونضرا لأهمية هذين العنصرين بالنسبة للمؤسسة (طريقة التكلفة على أساس النشاط والمخزونات) قمنا ببلورة إشكالية البحث في السؤال الجوهري الموالي:

ما هي المساهمة التي تقدمها طريقة التكلفة على أساس النشاط في تعزيز جودة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخزونات ؟

• تحليل الدراسات السابقة وصياغة الفرضيات

دراسة (جلاخ حسين، حمادي نبيل، 2018) تحت عنوان أثر نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الإفصاح والشفافية، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط في تخفيض التكاليف على المنتجات ومدى مساهمتها في توصيل المعلومات إلى الأطراف ذات العلاقة، كما هدفت أيضا إلى صياغة نموذج انحدار خطي يوضح العلاقة بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة والإفصاح والشفافية، وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين تطبيق المؤسسة لنظام التكلفة على أساس الأنشطة وتحسين الإفصاح والشفافية عن طريق التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات نتيجة تخفيض التكاليف الغير مباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة مما يساعد على تسعير وتقييم تكلفة المخزون بصورة دقيقة، وهذا ينعكس على دقة القوائم المالية لتمثيل الصورة الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية والتمكن من اتخاذ قرارات جيدة.

دراسة (Denisia, Ravinia, 2008) والمعنونة بالإبلاغ المالي بواسطة نظام التكلفة على أساس الأنشطة، هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تبين العلاقة التي تربط بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة والتقارير المالية، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن

تطبيق المؤسسة الاقتصادية للأنظمة التقليدية سيدعم التقارير المالية التقليدية التي تحتوي على معلومات مالية غير دقيقة، أم نظام التكلفة على أساس الأنشطة فيمكن اعتباره مكمل للنظم التقليدية على اعتبار أنه لا يلي مبادئ متطلبات التقارير المالية من خلال التركيز على أنشطة محددة، بالإضافة إلى أن التقارير الخارجية التي تعدها المؤسسة الاقتصادية أقل تفصيل عن التقارير الداخلية المعدة لإتخاذ القرارات.

دراسة (نعمون محمد عز الدين و آخرون، 2020) بعنوان الأنظمة المحاسبية المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS على مراقبة التسيير "هدفت الدراسة إلى تبيان تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية على الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير ، بالإضافة إلى إبراز تأثير معايير المحاسبة الدولية على تكوين ومهام مراقب التسيير(المحاسب الإداري)، خلصت الدراسة إلى إن مشاركة مراقب التسيير في إعداد القوائم المالية يعود بالإيجاب على هذا الأخير وعلى القيادة وقياس الأداء في المؤسسة الاقتصادية، وأن العلاقة بين النظام المحاسبي المالي SCF ومراقبة التسيير هي علاقة تكاملية، فالنظام المحاسبي المالي بحاجة إلى مراقبة التسيير في مرحلة تبني النظام وذلك من خلال إعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية ونظام معلوماتها للاستجابة إلى متطلبات النظام المحاسبي المالي، وكذلك في مرحلة ما بعد التبنّي حيث تقيم المعلومات الضرورية للاعتراف بعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، كما أن مراقب التسيير بحاجة إلى المعلومة المالية (مخرجات النظام المحاسبي المالي) من أجل استخدامها للانتقال من المحاسبة المالية إلى المحاسبة التحليلية

بناء على هذه الدراسات ووفق النتائج التي توصلت إليها قمنا بتخمين الفرضية الأولى الموالية: **تساهم طريقة التكلفة على أساس النشاط في تعزيز جودة الإفصاح المالي لبنود المخزونات**

دراسة (مروى إبراهيم ربيع، 2017) مستقبل الإفصاح السري من منظور المحاسبة الادارية الاستراتيجية-دراسة استطلاعية- هدف هذا البحث إلى تحليل الدراسات السابقة التي اهتمت بقصور التقارير المالية في شرح وتفسير أداء الشركة بصورة متكاملة ، حيث توصلت الدراسة إلى أهمية التقرير الاستراتيجي في شرح وسرد المورد المتعلقة بالشركة مع تبيان الدور الفعال الذي تلعبه أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم الإفصاح في التقرير الاستراتيجي، الذي يساعد في شرح وفهم وتفسير أداء الشركة والقوائم المالية الصادرة عنها في كل مرحلة من مراحل التقرير الاستراتيجي.

دراسة (ساحري اليزيد، 2019) بعنوان دور نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية، هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة كمدخل إستراتيجي لدعم الميزة التنافسية وهذا بعد عجز نظم التكاليف التقليدية في تحليل ومراقبة التكاليف في البيئة الحديثة، حيث توصلت الدراسة إلى أن أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة يحقق ميزة تنافسية عن طريق ربط هذا النظام بالاستراتيجية التنافسية للجودة والنمو والريادة في التكلفة الذي يعتبر عامل مهم في عملية إنجاح النظام ومواجهة المنافسة، لأن معلومات هذا النظام مهمة لتحسين المكانة التنافسية ومردودية المؤسسة، فالتحكم في التكاليف وإدارتها مصدر مهم لتحقيق الميزة التنافسية لدى المؤسسة الاقتصادية وعليه فإن تطبيق المؤسسة لنظام التكلفة على أساس الأنشطة من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق هذه الميزة أو المساهمة في تحسينها.

دراسة (بورنيسة مريم، 2020) بعنوان محاسبة التسيير ودورها في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام كل من الأساليب الكلاسيكية والحديثة للأداء المالي من قبل بعض دول العالم إضافة إلى تحليل مدى مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة، في الأخير توصلت الدراسة إلى أن الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير أكثر انتشارا واستخداما في دول العالم لكن تكاد تنعدم في المؤسسات الجزائرية ماعدا البعض منها التي شاعت استخدامها في السنوات الأخيرة والتي تلعب دورا هاما في تحديد الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

دراسة (محمد الصديق الفضيل، 2018) والتي جاءت تحت عنوان نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية هدفت هذه الدراسة إلى عرض نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC كطريقة جديدة لتتبع التكاليف لأغراض التكلفة، وإبراز دور هذا النظام في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية وتحسين مردوديتها من خلال الإيجابيات التي جاء بها هذا النظام والمتمثلة في إعطاء منظور جديد للتكاليف (منظور نشاطي) وذلك لإعطاء صورة واقعية لتكاليف المؤسسة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مداخلات المحاسبة الإدارية من خلال المعلومات المستمدة منها وتحليل الأنشطة لاستعمالها في القرارات الإدارية المناسبة وبأكثر دقة لهدف تحسين الربحية.

بناء على الدراسات السابقة والنتائج التي توصلت إليها قمنا بصياغة الفرضية الثانية الموالية: **تساهم طريقة التكلفة على أساس النشاط في تعزيز جودة الإفصاح السري عن المخزونات.**

● أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها الجوهرية من حجم الاستفادة من نتائجها، فالشركات الاقتصادية يمكن أن تستخدم نتائج البحث لتحسين جودة إفصاحها بهدف جلب أكبر عدد من المستثمرين المحتملين، أما بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية فإن التقييم الجيد لمخزونات الشركة سيعزز من ترشيد القرارات التي يتخذونها، إضافة إلى أن المخزونات هي المادة الخام التي ستتحول في المستقبل إلى رقم الاعمال الذي تفرض عليه جل الضرائب فإن التقييم الجيد لهذا البند سيخدم الإدارة الجبائية، أم بالنسبة إلى المجتمع الأكاديمي فهي دراسة إضافية تربط بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية والتي يمكن أن تستخدم في بحوث جديدة حول المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.

● أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور ومساهمة طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في تعزيز جودة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالمخزونات، سواء تلك المعلومات المالية التي تتضمنها الميزانية وجدول حساب النتائج أو المعلومات الوصفية والإيضاحات التي يتضمنها الإفصاح السري في قائمة الملحق وتقرير التسيير.

● منهج الدراسة:

تماشيا مع طبيعة الدراسة وأهدافها تم الاعتماد على المنهج الوصفي للإحاطة بالجوانب النظرية المتعلقة بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة والإفصاح المتعلق بالمخزونات، كما تم الاعتماد على أسلوب الدراسة الميدانية من خلال تصميم وتوزيع استبيان على عينة مكونة من 58 مفردة بين موظفين في شركات اقتصادية جزائرية وأساتذة جامعيين متخصصين في الجزائر.

2. الخلفية النظرية للدراسة:

1.2. تعريف طريقة التكلفة على أساس الأنشطة:

جاء مدخل نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، ويعود الفضل في التوصل إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) * إلى الأمريكيين (R.cooper و S.R kaplan) اللذين كشفوا عنه في تقرير في مؤتمر في جوان سنة 1986 ب Harvard business School، حيث قدما ورقة بحثية متميزة بعنوان الملائمة الضائعة "Relevance Lost" من طرف (R.cooper و S.R kaplan و T. Johnson). (ساحري 2019، ص69)

وقد تعددت التعاريف الخاصة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة فقد عرف (CIMA) ** على أنه نظام استخدام خاص للتكلفة والموارد وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة، بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرارات، (cima 2001, p18) وفي مقال "لكوبر" و "كابيلن" 1994 تم التطرق إلى تعريف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة حيث جاء فيه "يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة بمثابة أداة إستراتيجية للمؤسسة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة و معلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء المؤسسة مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة، ومنها قرارات التسعير و التسويق و تصميم المنتج او الخدمة وقرارات توظيف الموارد" (حليمية و براهمية 2021، ص 198) كما يمكن تعريف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة "أنه أسلوب يقوم بتحميل عناصر التكاليف الغير مباشرة على الأنشطة التي تسببت في حدوث التكلفة ثم يقوم بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي استلزمت وجود هذه الأنشطة" (دهيرب، حسين عباس و نور فاضل 2017، ص140)

2.2. علاقة طريقة التكلفة على أساس النشاط بالإفصاح المالي عن المخزونات في الميزانية وقائمة الدخل

تعتبر قائمتي المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل من أهم القوائم المالية التي تعدها المؤسسة للإفصاح عن المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية، وبالنظر إلى محتوى هاتين القائمتين الماليتين تظهر مجموعة من البنود، ومن بين هذه البنود بند المخزونات، ولأهمية المخزونات بالنسبة لأي مؤسسة تعتبر العمليات الخاصة بالمخزونات من أهم العمليات التي تقوم بها خاصة وأنها تعتبر عمليات خاصة بدورة الاستغلال، كل هذا يدفع بها إلى الاستعانة بطرق حديثة للمساعدة في تحسين تقييم مخزونها، ومن بين الطرق الحديثة التي يمكن أن تساعد في تحسين تقييم مخزونها هي طريقة التكلفة على أساس النشاط، والتي سنوضح فيما يأتي كيف تؤثر هذه الطريقة في تعزيز الإفصاح عن بنود المخزونات في قائمة الميزانية وقائمة الدخل.

1.2.2 علاقة طريقة التكلفة على أساس الأنشطة بالإفصاح عن المخزونات في الميزانية (قائمة المركز المالي)

تعتبر الميزانية أحد القوائم المالية التي يجب على المؤسسة إعدادها مرة واحدة على الأقل في كل سنة مالية، متضمنة مجموعة من العناصر والمتمثلة في حسابات الميزانية مقسمة الى عمودين الأصول والخصوم، حيث يتمثل جانب الخصوم في رؤوس الأموال والخصوم الجارية إضافة الى الخصوم الغير جارية، أم جانب الأصول فيتمثل في الأصول الغير جارية والأصول الجارية، ومن بين العناصر التي تحتويها الأصول الجارية هي المخزونات (الصنف 3) حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري، فالتقييم الجيد لهذا البند سيعزز من جودة الإفصاح في

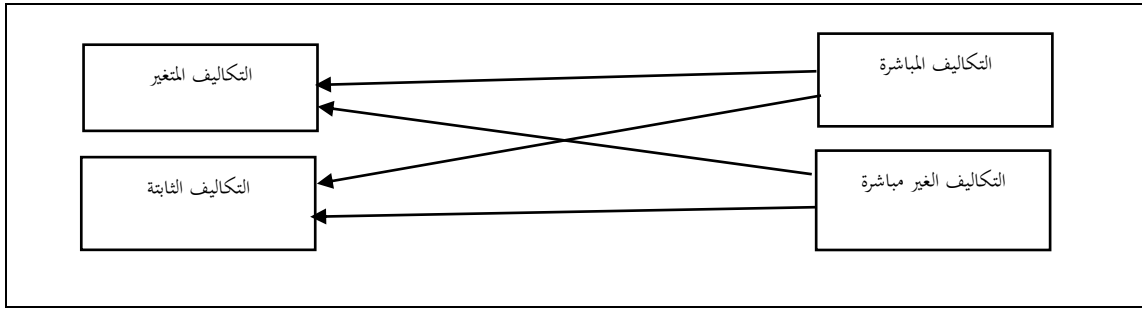
* Activity Based Costing

** Institute of Chartered Management Accountants.

قائمة الميزانية والعكس صحيح. فوجود خطأ بنسبة 20 بالمئة عند تقييم المخزون قد يكون له تأثير كبير على القوائم المالية كما لو حذفنا عنصر من النقدية بالكامل (فالتز و روبرت 2005 ، ص 558)

ولمعرفة كيف تساهم طريقة التكلفة على أساس النشاط في تعزيز جودة الإفصاح عن بند المخزونات في قائمة المركز المالي لابد من تحديد التكاليف الغير مباشرة المتعلقة بالمخزونات لأن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يهتم بدراسة التكاليف الغير مباشرة، وهنا يجب الإشارة إلى الاختلاف الموجود بين مصطلح التكاليف الغير مباشرة والتكاليف الثابتة، إذ يرجع السبب في عدم التفرقة بين هذين المصطلحين والخلط بينهما إلى سببين رئيسيين الأول هو الترجمة من الإنجليزية إلى الفرنسية ثم إلى العربية أم السبب الثاني فهو وجود تشابه كبير بين التكاليف الثابتة والتكاليف الغير مباشرة إذ أن أغلب التكاليف المباشرة من مواد أولية ويد عاملة هي تكاليف متغيرة هذا لا يعني أن التكاليف المتغيرة تتقابل مع التكاليف المباشرة والتكاليف الثابتة تتقابل مع التكاليف الغير مباشرة إذ أن التكاليف الغير مباشرة تشمل جزئين الجزء الأكبر منها هي ثابت والجزء الأصغر متغير (عدون 1999، ص 136). والشكل الأتي يوضح العلاقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة مع التكاليف المباشرة والغير مباشرة.

الشكل رقم 01: العلاقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة مع التكاليف المباشرة والغير مباشرة.



المصدر: نصر الدين عيساوي، المحاسبة التحليلية ص89.

فالتكاليف الغير مباشرة هي التكاليف التي تصرف من أجل صنع عدة منتجات، سواء تعلق الأمر بالنشاط الإنتاجي أو التوزيعي أو الإداري، حيث تدخل هذه التكاليف بطريقة غير مباشرة في تكوين المنتج (يعقوب 2002، ص 57) مثل الاهتلاكات التي تخص التجهيزات والتي لا تساهم بطريقة مباشرة في عملية الإنتاج، اليد العاملة الغير مباشرة، مصاريف الكهرباء والغاز. والآن سنستظهر التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون، كالتلف الغير طبيعي للمخزونات، تكاليف التخزين إذا تطلبت الإنتاج التخزين، المصاريف الإدارية الغير مرتبطة بالإنتاج، تكاليف البيع والتسويق، فروقات العملة الأجنبية، تكاليف الاقتراض والتمويل. (أبو نصار و حميدات 2009، ص 70)

نلاحظ أن تكلفة اليد العاملة الغير مباشرة هي تكلفة غير مباشرة لا تدخل ضمن تكلفة المخزون، أي أن هذه التكلفة لا يتضمنها حساب 30 الذي يظهر في الميزانية، يعني أن التكلفة التي تظهر بها المخزونات في قائمة المركز المالي هي مجموعة من التكاليف المباشرة وجزء من التكاليف المتغيرة، أم التكاليف الغير مباشرة الأخرى فهي تظهر في حسابات أخرى تختلف عن حسابات المخزون، ومن هنا فإن الاستعانة بطريقة التكلفة على أساس النشاط يسمح بتحديد حجم التكلفة المباشرة والغير مباشرة الدقيقة للمخزونات.

2.2.2 علاقة طريقة التكلفة على أساس الأنشطة بالإفصاح عن المخزونات في حساب النتائج (قائمة الدخل)

تعتبر قائمة الدخل من أهم القوائم المالية التي تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بإعدادها على الأقل مرة واحدة خلال السنة المالية، حيث يوضح جدول الدخل طريقة تشكل النتيجة أي المراحل التي مرت بها عملية تشكل النتيجة خلال فترة زمنية محددة، ويتضمن هذا الأخير مجموعة من الحسابات، حسابات الصنف 7 والصنف 6 حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري وتعرف أيضا بحسابات التسيير والتي تمثل إيرادات وأعباء المؤسسة، ويمكن أن يأخذ جدول حساب النتائج شكلين مختلفين حسب الطبيعة وحسب الوظيفة. فإذا نظرنا إلى جدول حساب النتيجة من حيث المضمون فإننا نجده يتكون من مجموعة من البنود وأول بند هو رقم الاعمال حساب 70 حسب مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي الجزائري.

إن عملية البيع التي تقوم بها المؤسسة هي آخر مرحلة في دورة المخزون وتكون بواسطة الحسابات المالية (نقدا) أو الزبائن (للاجل)، والمعروف أن سعر البيع عادة ما يتكون من التكلفة حساب 600 مضافا إليه هامش ربح، والمعرفة الدقيقة لتكلفة المنتجات من التكاليف المباشرة والغير مباشرة هي المعلومات الأكثر أهمية في تسعير المنتج الذي يظهر في حساب 700 وهو رقم الاعمال في جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة أو الوظيفة، إن الفرق بن حساب 700 و حساب 600 هو هامش الربح، إلا أن هامش الربح الذي يوضحه جدول حساب النتيجة ليس حقيقي، لأن حساب 600 هو نفسه حساب 30، وحسب ما ذكرناه سابقا فإن حساب 30 هو عبارة عن تكاليف مباشرة مضافا إليها جزء من التكاليف الغير مباشرة.

3.2 علاقة طريقة التكلفة على أساس النشاط بالإفصاح السري عن المخزونات في الملحق وتقرير التسيير:

يعتبر الملحق وتقرير التسيير أحد القوائم الخاصة بالإفصاح عن المعلومات الغير مالية أو المعلومات السردية، والتي يمكن أن يهتم بها مستخدمي القوائم المالية في ترشيد قراراتهم.

1.3.2 علاقة طريقة التكلفة على أساس النشاط بالإفصاح السري عن المخزونات في الملحق

الملحق هو أحد القوائم المالية التي تحتوي على مجموعة من الشروحات والخاصة بتوضيح المعلومات التي تضمنتها القوائم المالية الأربعة (الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات حركة رؤوس الأموال) أي أن المعلومات التي توجد في الملحق هي معلومات لا تحتويها القوائم المالية، فحسب المادة 8 من قانون 07-11 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي فإن معايير المحاسبة تحدد محتوى الكشف المالية وكيفية عرضها، وقواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات، وقد وضحت المادة 25 من نفس القانون المحتوى الذي يجب أن يحتويه الملحق "الملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حساب النتيجة" 9 وللتوضيح أكثر عن المعلومات التي يجب أن يتضمنها الملحق والخاصة بالمخزونات تطرقنا إلى أهم الإفصاحات التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون والمتمثلة في: (أبو نصار و حميدات 2009 ، ص 74)

- السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس المخزون؛
- طرق تحديد تكلفة المخزون؛
- القيمة الدفترية للمخزون المسجلة بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع.

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 فإن من بين الإفصاحات التي يجب أن يتضمنها الملحق والتي تقوم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عنها هي معلومات حول أساليب قياس تكلفة المخزون وطرق تحديد تكلفته، فالأساليب المستعملة لقياس تكلفة المخزون

بموجب هذا المعيار تتمثل في التكلفة الفعلية، التكاليف المعيارية، طريقة التجزئة، فالتكلفة الفعلية هي الأساس في قياس تكلفة المخزون، أما التكاليف المعيارية فهي تعتمد على تحديد مسبق للتكاليف يتم وضعه بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف المنشأة الخاصة، أم طريقة التجزئة فهي طريقة تستخدم في منشآت البيع بالتجزئة التي يوجد لديها عدد كبير من الأصناف حيث يجري تقدير نسبة هامش ربح وتنزيله من القيمة البيعة للمخزون. (أبو نصار و حميدات 2009، ص 71)

أما من حيث طرق تحديد تكلفة المخزون فقد حدد المعيار رقم 2 (المخزون) ثلاثة طرق لذلك، وهي تتمثل في طريقة التمييز المحدد أو الحصر الفعلي حيث يتوجب استخدام هذه الطريقة لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشتري وتستعمل لمنتج أو منتجات محددة وللبيع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة، أم الطريقة الثانية فتتمثل في طريقة الوارد أولا صادرا أولا وهي طريقة تقوم على مفهوم ان المخزون الذي يتم شراؤه او تصنيعه في البداية هو الذي يتم بيعه أولا، أم الطريقة الأخيرة التي جاء بها المعيار فتتمثل في طريقة المتوسط المرجح حيث تتطلب هذه الطريقة إعادة. احتساب متوسط تكلفة المخزون عند كل عملية شراء جديدة أو على أساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في المنشأة (أبو نصار و حميدات 2009، ص 80-82-81)

تسمح طريقة التكلفة على أساس الأنشطة بإعطاء معلومات دقيقة عن تكلفة المخزونات مما يجعلها تساعد في التحديد الدقيق لتكلفة المخزونات أي أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تدعم تطبيق الأساليب الحقيقية لقياس تكلفة المخزون (التكلفة الفعلية)، والذي يعتبر الأساس في القياس والتي بدورها تعزز من جودة المعلومات الموجودة في القوائم المالية، أم بالنسبة الى طرق تحديد تكلفة المخزونات فان طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساعد في تطبيق طريقة التمييز المحدد أو الحصر الفعلي حيث تعتبر هذه الطريقة من الطرق الفعلية التي تعكس الواقع الصحيح للمؤسسة الاقتصادية بخلاف الطرق الافتراضية الأخرى مثل طريقة الوارد أولا الصادر أولا وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

2.3.2. علاقة طريقة التكلفة على أساس النشاط بالإفصاح السري عن المخزونات في تقرير التسيير

تتعدد التقارير التي تصدرها المؤسسة الاقتصادية فمنها ما هو إلزامي وقانوني مثل القوائم المالية والملحق الخاص بها ومنها ما هو غير قانوني مثل تقرير التسيير الذي يهتم بالإفصاح خارج القوائم المالية وهو يساعد على شرح وتفسير المتغيرات المحيطة بالمؤسسة الاقتصادية التي تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية ويقدمها في شكل معلومات سرية، ويحتوي تقرير التسيير مجموعة من العناصر من بينها إستراتيجية الشركة والمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية والأداء الذي حققته.

من الإفصاحات المهمة التي يتضمنها تقرير التسيير هي الإفصاح عن إستراتيجية المؤسسة والتي تعرف على أنها رسم الاتجاه المستقبلي للمؤسسة مع تبيان غياتها وأهدافها على المدى البعيد واختيار النمط الاستراتيجي الملائم لذلك مع الأخذ بعين الاعتبار متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، (فلاح و عدى 2006، ص 220) حيث تهدف إستراتيجية المؤسسة إلى تعزيز تنافسيتها عن طريق إستهداف الوصول إلى أفضل سعر لمنتجاتها سعر منافس وتحقيق الأرباح المرجوة من خلال التسيير العقلاني لمواردها ومهارات عمالها (مولاي وكوديد 2019، ص 290). وتساهم طريقة التكلفة على أساس النشاط في التحديد الدقيق لتكلفة المخزون، ما يسمح بالتحكم في سياسة التسعير (سياسة تسعير مرنة)، والتحكم في سياسة التسعير يؤدي الى تعزيز إستراتيجية المؤسسة ما يدفع بهذه الأخيرة إلى الإفصاح عن استراتيجيتها في تقاريرها السرية لتعزيز جودة إفصاحها.

إن من بين الإفصاحات التي يتضمنها أيضا تقرير التسيير والتي تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية هي الإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسة الاقتصادية، ومن بين المخاطر التي تتعرض إليها هي مخاطر السوق وهي تعتبر "مخاطر منتظمة ينعكس تأثيرها على كل من أصول المؤسسة والتزاماتها وتشمل مخاطر تسعير الأصول" (صالح، 2018، ص 180)، وأن من أهم الأصول التي بحوزة المؤسسة الاقتصادية هي المخزونات، يعني أن التسعير الجيد للمخزونات يقلل من أخطار السوق والتسعير الجيد يكون بالتقدير الجيد للتكاليف وهذا ما تقدمه طريقة التكلفة على أساس النشاط، وأيضا من بين المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة هي المخاطر التشغيلية، ويمكن تعريف المخطر التشغيلي على أنه "التغير العشوائي في رقم الاعمال خارج الرسم والذي يحدث تأثيرا سلبيا على تحقيق الأهداف المسطرة والتي تقاس بمجموعة من المعايير من بينها النتيجة التشغيلية، المردودية الاقتصادية، المردودية المالية... الخ، ومن ثم فإن رقم الأعمال يخضع لمغيرات عشوائية ذلك لأن محيط المؤسسة يتميز بخاصية عدم التأكد حيث لا يمكن التنبؤ الدقيق بتغيراته، كما يرتبط أيضا بهيكل التكاليف (التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة)، حيث كلما تغير مستوى التكاليف بفعل التغير في مستوى رقم الأعمال خارج الرسم (ارتفاع نسبة التكاليف المتغيرة مقارنة بالتكاليف الثابتة) كلما دل على انخفاض المخطر التشغيلي والعكس صحيح" (بن ساسي، قريشي و بن عبد الرحمان، 2020، ص 492)

إن من بين الإفصاحات أيضا المهمة التي يتضمنها تقرير التسيير هي الأداء الذي يعرف بأنه "انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة لمواردها، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها" (راوية، ص 310، 2000) أما P.Drucker فيعرف الأداء على أنه "قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء" (p73, drucher.p 1999)

فالوضع التنافسي في السوق جعل المؤسسات تبحث عن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة باعتماد نظم إنتاجية حديثة، ومن هذه النظم الحديثة طريقة التكلفة على أساس الأنشطة التي تساعد في تقييم أداء الأنشطة داخل المؤسسة عن طريق المعلومات الدقيقة التي تقدمها والتي تسمح بالتحليل الجيد للأداء، مما يجعل المؤسسة الاقتصادية تتدارك نقاط ضعفها، كما أن التحسين المستمر للأداء يجعل المؤسسة تقوم بالإفصاح عن أدائها في تقاريرها الغير مالية.

3. الدراسة الميدانية

1.3 صدق وثبات أداة القياس:

تم التأكد من صدق الأداة من خلال عرضها على مجموعة من الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة، أم بالنسبة لثبات الأداة فقد قمنا بحساب معامل الفاكرو نباخ (Alpha Cronbach's) لمتغيرات الدراسة وقد بلغت قيمة هذا المعامل بالنسبة لأسئلة المحور الأول المتعلق بنظام التكلفة على أساس الأنشطة والإفصاح المالي 76.4%، و 75.8 % بالنسبة لعبارات المحور الثاني المتعلقة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة والإفصاح السري (الغير مالي)، وقد بلغت قيمة هذا المعامل بالنسبة للدراسة ككل 85.6%، وتعتبر هذه القيمة كافية للحكم على وجود إتساق داخلي لعبارات الاستبيان.

2.3 اختبار التوزيع الطبيعي kolmogoron-smirnov (كلومغروف سميرونوف)

الجدول رقم 01. اختبار التوزيع الطبيعي لاستجابات أفراد عينة الدراسة

رقم المحور	عنوان المحور	الدلالة (Sig k.m)
الأول	مساهمة ABC في تعزيز جودة الإفصاح المالي	0.000
الثاني	مساهمة ABC في تعزيز جودة الإفصاح السري	0.025

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتبين من خلال الجدول رقم 01 أن قيمة دلالة اختبار كلومغروف سميرونوف الخاص بالمحور الأول قدر ب 0.00، وهي قيمة أصغر من مستوى الدلالة (0.005)، وهذا ما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول توزعت توزيعاً غير طبيعياً، أم بالنسبة إلى قيمة دلالة اختبار كلومغروف سميرونوف الخاص بالمحور الثاني فقد قدرت ب 0.025 وهي قيمة أصغر من مستوى الدلالة (0.005)، وهذا ما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني توزعت أيضاً توزيعاً غير طبيعياً.

3.3 تحليل ومناقشة نتائج الدراسة نتائج الدراسة

1.3.3 خصائص عينة الدراسة

نوعية النتائج المتحصل عليه تقتضي علينا دراسة الخصائص العامة لعينة الدراسة والمتمثلة في السن، الوظيفة، المؤهل العلمي والخبرة، والموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 2. الخصائص العامة لعينة الدراسة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	المجموع	التكرار النسبي
السن	أقل من 30 سنة	12	58	20.7
	من 30 إلى 39 سنة	12	%100	20.7
	من 40 إلى 49 سنة	17		29.3
	أكبر من 50 سنة	17		29.3

20.7	58	12	محاسب اداري	الوظيفة
34.5	%100	20	محاسب مالي	
44.8		26	أستاذ جامعي	
8.6	58	5	شهادة مهنية	المؤهل العلمي
25.9	%100	15	ليسانس	
15.5		9	ماستر / ماجستير	
50		29	دراسات عليا	
24.1	58	14	اقل من 5 سنوات	الخبرة
27.6	%100	16	من 5 الى 10 سنوات	
24.1		14	من 11 الى 15 سنة	
24.1		14	أكثر من 15 سنة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم 02 يتضح لنا أن نسبة الفئة التي لا يتعدى سنها 30 سنة مساوية للفئة التي ينحصر سنها ما بين 30 و 39 سنة وهي تقدر بـ 12 %، في حين بلغت نسبة الفئة التي ينحصر سنهم ما بين 40 و 49 سنة بـ 17 % والتي تتساوى مع نسبة الفئة التي يتجاوز سنهم الـ 50 سنة، أم بالنسبة لوظائف العينة المدروسة فإن نسبة الأساتذة الجامعيين قد بلغت 44.8 % وهي أعلى نسبة مقارنة مع نسبة المحاسبين الماليين الذي بلغت 34.5 % و نسبة المحاسبين الإداريين الذي بلغت 20.7 % ويرجع انخفاض هذه النسبة إلى أن معظم المؤسسات الجزائرية تكاد تخلو من المحاسبين الإداريين وإذا وجد المحاسب الإداري يوجد في الشركة الأم، أم بالنسبة للمستوى التعليمي لهذه العينة فإن ما نسبته 50 % من عينة الدراسة هم أصحاب شهادات عليا (دكتوراه)، وهذا ما يفسر أن نصف عينة الدراسة هم أساتذة جامعيين، أم حوالي 26 % وهي النسبة التي تأتي بعد نسبة أصحاب الدراسات العليا هم موظفين متحصلين على شهادة ليسانس وهذا يعود إلى أن الجزء الكبير من العينة التي وجهت لها الإستبيان لا تشترط مستوى أكبر من شهادة ليسانس في التوظيف، أم فيما يخص باقي أفراد عينة الدراسة فقد مثله نسبة الماستر 15.5 %، أم نسبة أصحاب الشهادات المهنية فقد بلغت 8.6 %، وقد بلغت نسبة الخبرة للفئة الثانية 27.6 % والتي تنحصر سنوات خبرتها ما بين 5 و 10 سنوات وهي أعلى نسبة أم الفئات الأخرى فقد تساوت نسبة خبرتهم 24.1 % وهي نسب عادية بالنسبة إلى توزيع أفراد العينة على متغير السن.

2.3.3. نتائج التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة

من أجل الامام بأهم النتائج، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم تحديد الاتجاه العام للعينة عن طريق تحديد الفئة التي ينتمي اليها المتوسط الحسابي من مقياس سلم ليكارت الخماسي لكل عبارة.

مساهمة طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تعزيز جودة الإفصاح عن المخزونات

- دراسة ميدانية على عينة من موظفي الشركات والأساتذة الجامعيين في الجزائر

الجدول رقم 3. مساهمة طريقة التكلفة على أساس النشاط في تحسين جودة الإفصاح المالي عن المخزونات

العبارة	التكرار	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
تولي المؤسسة اهتماما كبيرا لاستخدام طرق حديثة لتقييم وقياس مخزونها قبل الإفصاح عنها	التكرار	25	25	5	2	1	1.77	0.87	موافق
	%	43.1	43.1	8.6	3.4	1.7			بشدة
تساعد طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في تطبيق الطرق الحقيقية لتحديد تكلفة المخزون	التكرار	20	15	13	8	2	2.25	1.17	موافق
	%	34.5	25.9	22.4	13.8	3.4			
بند المخزونات في الميزانية يتضمن التكاليف المباشرة وغير مباشرة للمخزونات	التكرار	19	26	4	4	5	2.13	1.2	موافق
	%	32.2	44.8	6.9	6.9	8.6			
يمكن للمحاسب الإداري أن يساعد المحاسب المالي بتحديد التكلفة الدقيقة للمخزونات بواسطة طريقة التكلفة على أساس النشاط	التكرار	19	26	6	6	1	2.03	1	موافق
	%	32.8	44.8	10.3	10.3	1.7			
تقدم طريقة التكلفة على أساس النشاط معلومات إضافية مثل تكلفة تخزين كل منتج تساعد على فهم وتحليل الميزانية خاصة نسب التسيير كنسبة دوران المخزون ونسب السيولة العامة	التكرار	17	16	6	15	4	2.53	1.34	موافق
	%	29.3	27.6	10.3	25.9	6.9			
تساعد طريقة التكلفة على أساس النشاط في التسيير الجيد للمخزونات بتقليل تكلفة الشراء أو الإنتاج التي تظهر في الميزانية	التكرار	16	23	5	9	5	2.37	1.28	موافق
	%	27.6	39.7	8.6	15.5	8.6			
توفر طريقة التكلفة على أساس النشاط معلومات توضيحية تساعد في فهم المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة	التكرار	21	18	8	7	4	2.22	1.25	موافق
	%	36.2	31	13.8	12.1	6.9			
يستطيع المحاسب الإداري تحديد هامش الربح الحقيقي عند بيع المخزونات اعتمادا على طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ما يسمح بتقدير نتيجة الدورة المتوقعة	التكرار	19	16	7	13	3	2.39	1.29	موافق
	%	32.8	27.6	12.1	22.4	5.2			
مخرجات نظام التكلفة على أساس النشاط وجدول حساب النتيجة مكملا لبعضهما البعض، حيث ان المعلومات الموجودة في حساب النتيجة ركزت على تكلفة البضاعة	التكرار	25	14	6	7	6	2.22	1.38	موافق

			10.3	12.1	10.3	24.1	43.1	%	المباعدة بينما طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تقدم معلومات عن تكلفة المنتج
موافق	1.25	2.34	4	9	7	21	17	التكرار	تساعد طريقة التكلفة على أساس النشاط في توفير معلومات متعلقة بالمخزونات تساعد في التحليل المالي لحساب النتيجة كمعرفة القيمة المضافة لكل منتج على حدي
			6.9	15.5	12.1	36.2	29.3	%	
موافق	1,2	2,22	المجموع						

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 03 يتضح لنا:

بالنسبة العبارة رقم 01 : نلاحظ أن أغلب المؤسسات الجزائرية أي ما نسبته 86.2% من عينة الدراسة تسعى لتبني طرق حديثة لتقييم وقياس مخزونها قبل الإفصاح عنها، وهذا راجع إلى إلتهاج أغلب المؤسسات الجزائرية سياسة تنافسية تحقق بواسطة مواكبة التغيرات الحديثة التي تفرضها البيئة الخارجية، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.77 فهو يعبر عن الفئة الأولى (موافق بشدة) من مقياس ليكارت الخماسي، وهو ما يدل على الإلتجاه العام لعينة الدراسة (موافق بشدة)، أم بالنسبة إلى الإنحراف المعياري الذي يقدر ب 0.87 والذي يعبر عن وجود تشتت بين موافق وموافق بشدة.

العبارة رقم 02: نلاحظ أن 34.5% موافقون بشدة على أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساعد في تطبيق الطرق الحقيقية لتحديد تكلفة المخزون، كما أن 25.9% موافقون على هذه العبارة، إلا أن نسبة العينة التي إلتزمت الحياد في هذه العبارة 22.4% وهي نسبة تقترب من نسبة الموافقين وهذا راجع إلى أن أغلب العينة التي وجها لها الإستبيان هم محاسبين في مؤسسات اقتصادية إنتاجية تنتج منتجات عديدة مما يجعل مهمة تطبيق الطرق الحقيقية في تقييم المخزون مثل طريقة الحصر العيني أمرا صعبا للغاية، أم بالنسبة إلى المتوسط الحسابي الذي قدر ب 2.25 فهو يدل على الإلتجاه العام لعينة الدراسة والمتمثلة في الفئة الثانية من سلم ليكارت الخماسي (موافق)، وبالنظر إلى الإنحراف المعياري الذي يقدر ب 1.17 فهو يدل على وجود تشتت الإجابات من طرف عينة الدراسة ما بين موافق بشدة وموافق ومحايد.

العبارة رقم 03: نلاحظ أن ما نسبته 44.8% من عينة الدراسة موافقون على أن حساب المخزونات الذي يظهر في الميزانية يتضمن كافة التكاليف المباشرة وغير مباشرة الخاصة بالمخزونات، في حين عبر ما نسبته 32.2% على موافقتهم بشدة على مضمون هذه العبارة، وهو ما يعبر عن الإلتجاه العام لعينة الدراسة (موافق) وهو ما يؤكد مقدار المتوسط الحسابي الخاص بهذه العبارة والذي يقدر ب 1.2، أم الإنحراف المعياري فقد قدر ب 1.2 وهي قيمة تدل على تشتت الإجابات بين موافق وموافق بشدة.

العبارة رقم 04: نلاحظ أن ما نسبته 44.8% من عينة الدراسة موافقون على أنه يمكن للمحاسب الإداري بالمؤسسة أن يساعد المحاسب المالي بتحديد التكلفة الدقيقة للمخزونات بواسطة نظام التكلفة على أساس الأنشطة، أم نسبة الموافقين بشدة فقد قدرت ب 32.8% وهي نسبة قريبة من نسبة فئة موافق بشدة وهذا ما يوضح الإلتجاه العام لعينة الدراسة ب موافق والذي يبينه المتوسط الحسابي لهذه

العبارة والمقدر ب 2.03، وهذا ما يدل على أن المحاسبة الإدارية هي نظام مكمل للمحاسبة المالية تكمن فعاليته في تبني الطرق الحديثة مثل طريقة التكلفة على أساس الأنشطة.

العبارة رقم 05: حسب الجدول رقم 02 نلاحظ أن الفئة الأولى من سلم ليكارت الخماسي (موافق بشدة) بلغت 29.3%، وهي أعلى قيمة، في حين بلغت الفئة الثانية (موافق) نسبة 27.6% أي أن ما نسبته 60% من عينة الدراسة هم يؤيدون أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تقدم معلومات خاصة بالمخزونات تساعد على فهم وتحليل الميزانية خاصة النسب التي تحتوي على تكلفة المخزونات مثل نسبة دوران المخزونات ونسبة السيولة العامة، كما نلاحظ وجود نسبة معتبرة تقدر ب 25.9% لفئة (غير موافق) وهذا ما جعل نسبة الانحراف المعياري 2.53% تدل على وجود تشتت في الإجابات ما بين موافق وموافق بشدة وغير موافق، ويمكن ارجاع هذه النسبة 25.9% إلى أن بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تحتوي على قسم للتحليل المالي مثل شركة داف ماد للأدوية وشركة سوناريك للصناعات الكهرومنزلية وأن المحاسب المالي هو الذي يقوم بعملية التحليل المالي عن طريق حساب بعض المؤشرات والنسب المالية وهذا ما يدفع ببعض من افراد عينة الدراسة إلى تداول فكرة أن قسم التحليل المالي هو قسم غير ضروري داخل المؤسسة الاقتصادية، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي الذي يقدر ب 1.34 فإن الاتجاه العام لعينة الدراسة يكون موافق.

العبارة رقم 06: نلاحظ أن نسبة 39.7% من عينة الدراسة موافقون على أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساعد في التسيير الجيد للمخزونات عن طريق التقليل من التكاليف الخاصة بالمخزونات والمتعلقة بالإنتاج، في حين بلغت نسبة الفئة الأولى (موافق بشدة) ما يقارب 27.6%، وهي نسب تعكس قيمة المتوسط الحسابي 1.28 الذي يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة (موافق)، أم نسبة الانحراف المعياري الذي يقدر ب 2.37 وهو يد على وجود تشتت ما بين موافق وموافق بشدة.

العبارة رقم 07: بلغت نسبة الفئة الأولى من سلم ليكارت الخماسي (موافق بشدة) 36.2% وهي أعلى نسبة وتليها نسبة 31% لفئة موافق أي ما يعادل 67% من نسبة كل العينة يؤيدون أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة توفر معلومات توضيحية تساعد في فهم حساب المبيعات الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية وذلك عن طريق تفصيل أو تقسيم حساب المبيعات الذي يظهر في الصنف 70 في قائمة الدخل، أي أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تقدم معلومات تفصيلية خاصة بكل فاتورة بيع مع تحميل كافة التكاليف الغير مباشرة الخاصة بكل فاتورة، وهذا ما أكدته مصلحة المحاسبة لدى شركة بوفال الوطنية لإنتاج المضخات، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي المقدر ب 1.25 الذي يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة (موافق)، أم بالنسبة الى الانحراف المعياري الذي يقدر ب 2.22 فهو يدل على تشتت الإجابات ما بين موافق وموافق بشدة.

العبارة رقم 08: نلاحظ أن نسبة موافق بشدة بلغت 32.8% في حين بلغت نسبة موافق 27.6% وقد بلغت نسبة غير موافق 22.2% وهي نسبة مقارنة لنسبة موافق ووجود هذه النسب المتقاربة جعل من قيمة الانحراف المعياري الذي يقدر ب 2.39 يؤكد على وجود تشتت في إجابات العينة على هذه العبارة حول هذه المستويات الثلاثة، وترجع نسبة 22.2 لفئة الغير موافقين على هذه العبارة إلى أن معظم المؤسسات لا تطبق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة، مما يجعل فكرة تحديد الأعباء الغير مباشرة الحقيقية للتكلفة الوحيدة أمر شبه مستحيل، إلا أن قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 1.29 يوضح التوجه العام لعينة الدراسة والتي توافق على أن المحاسب الإداري يستطيع تحديد هامش الربح الحقيقي عند بيع المخزونات اعتمادا على طريقة التكلفة على أساس الأنشطة الامر الذي يخول له التنبؤ بنتيجة السنة المالية في أي فترة يريد.

العبارة رقم 09: حسب الجدول رقم 02 فإن نسبة العينة التي وافقت بشدة تقدر ب 43.1% وتليها نسبة الفئة الثانية (موافق) ب 24.1% أي أن ما نسبته 67% من عينة الدراسة يؤيدون أن مخرجات نظام التكلفة على أساس الأنشطة والمعلومات التي تحتويها قائمة الدخل مكملا لبعضهما البعض وذلك راجع إلى أن المعلومات الموجودة في قائمة الدخل تركز على تكلفة البضاعة المباعة أم المعلومات التي تقدمها طريقة التكلفة على أساس الأنشطة فهي معلومات عن تكلفة المنتج، وبالنظر إلى قيمة المتوسط الحسابي الذي يقدر ب 1.38 فإنه يمكننا القول أن الاتجاه العام لعينة الدراسة كان حول الفئة الثانية من سلم ليكارت الخماسي (موافق)، أم قيمة الانحراف المعياري الذي يقدر ب 2.22 فهو يدل على وجود تشتت نسبي ما بين محايد و غير موافق وغير موافق بشدة بنسبة تنحصر ما بين 10% و 12%.

العبارة رقم 10: حسب الجدول رقم 02 نلاحظ ان الفئة الثانية (موافق) بلغت 36.2% وهي أعلى نسبة، في حين بلغت الفئة الأولى (موافق بشدة) نسبة 29.3% أي أن ما نسبته 65% من عينة الدراسة هم يؤيدون أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساعد في توفير معلومات خاصة بالمخزونات من شأنها أن تساعد في التحليل المالي لقائمة الدخل التي تفصح عنها أغلب المؤسسات وذلك عن طريق معرفة القيمة المضافة لكل نوع من المخزونات التي بحوزة هذه الأخيرة، كما نلاحظ وجود نسبة معتبرة تقدر ب 22.4% لفئة (غير موافق) وفئة (غير موافق بشدة) ويمكن إرجاع هذه النسبة 22.4% إلى أن بعض المؤسسات لا تحتوي على قسم للتحليل المالي مثل شركة داف ماد للأدوية وشركة سوناريك لصناعات الكهرو منزلية وأن المحاسب المالي هو الذي يقوم بعملية التحليل المالي عن طريق حساب بعض المؤشرات والنسب المالية وهذا ما يدفع ببعض من أفراد عينة الدراسة إلى تداول فكرة أن قسم التحليل المالي هو قسم غير ضروري داخل المؤسسة الاقتصادية، إلا أن قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة يتمحور حول الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي (موافق)، أم بالنسبة لقيمة الانحراف المعياري الخاص بهذه العبارة والذي قدر ب 2.34 يعبر عن وجود تشتت نسبي في إجابات العينة على مضمون هذه العبارة.

الجدول رقم 04: دور طريقة التكلفة على أساس النشاط في تحسين جودة الإفصاح السري عن المعلومات الخاصة بالمخزونات.

العبارة	التكرار	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
تساعد طريقة التكلفة على أساس النشاط في اختيار سياسات وقواعد تقييم المخزونات التي ستذكرها المؤسسة في الملحق	التكرار	31	39.7	8.6	15.5	5.2	2.24	1.2	موافق
	%	18	23	5	9	3			
تقدم طريقة التكلفة على أساس النشاط معلومات سرديّة إضافية للمخزونات تساعد في فهم الإيضاحات الموجودة في الملحق	التكرار	28	13	3	12	2	2.08	1.3	موافق
	%	48.3	22.4	5.2	20.7	3.4			
تقدم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة معلومات في الملحق حول الطرق التي تم استخدامها في تحديد تكلفة المخزونات	التكرار	20	21	4	11	2	2.2	1.21	موافق
	%	34.5	36.2	6.9	19	3.4			
تحسن طريقة التكلفة على أساس النشاط اختيار استراتيجيات المؤسسة حول المعالجة المحاسبية للمخزونات والتي ستذكرها في تقرير التسيير	التكرار	21	14	9	10	4	2.34	1.31	موافق
	%	36.6	24.1	15.5	17.2	6.9			

مساهمة طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تعزيز جودة الإفصاح عن المخزونات

- دراسة ميدانية على عينة من موظفي الشركات والأساتذة الجامعيين في الجزائر

موافق	1.21	2.24	3	9	6	21	19	التكرار	تساهم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في التخطيط لتطوير الأهداف المتعلقة برقم الأعمال وشرحها للمستخدمين في تقرير التسيير
			5.2	15.5	10.3	36.2	32.8	%	
موافق	1.22	2.29	4	9	3	26	16	التكرار	تساعد طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في التنبؤ بالمخاطر التشغيلية للمخزونات التي قد تواجه المؤسسة والتي قد تفصح عنها للمستخدمين في تقرير التسيير
			6.9	15.5	5.2	44.8	27.6	%	
موافق	1.24	2.48	3	12	11	16	16	التكرار	تساعد طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في التنبؤ بمخاطر السوق للمخزونات التي تواجه المؤسسة الاقتصادية والإفصاح عنها
			5.2	20.7	19	27.6	27.6	%	
موافق	1.27	2.34	3	11	9	15	20	التكرار	تساهم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في تسيير مختلف المخاطر التشغيلية ومخاطر السوق والحد منها وتوضيحها للمستخدمين في تقرير التسيير
			5.2	19	15.5	25.9	34.5	%	
موافق	1.2	2.31	4	7	8	23	16	التكرار	تساهم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في الإجابة عن مختلف التساؤلات التي قد تطرحها الجمعية العامة للمساهمين حول المخزونات.
			6.9	12.7	13.8	39.7	27.6	%	
موافق	1.24	2.43	3	11	11	16	17	التكرار	تساهم طريقة التكلفة على أساس النشاط في كفاءة تسيير المخزونات التي تهدف الى ضمان استمرارية المؤسسة والإفصاح عنها
			5.2	19	19	27.6	29.3	%	
موافق	1.14	2.46	2	10	15	17	14	التكرار	تساعد طريق التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين معايير الأداء المالي التي تتعلق بالمخزونات والإفصاح عنها
			3.4	17.2	25.9	29.3	24.1	%	
موافق	1,23	2,31	المجموع						

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 04 نلاحظ:

العبارة رقم 01: نلاحظ أن نسبة الفئة الثانية (موافق) هي أعلى نسبة بقيمة 39.7%، وتليها نسبة (موافق بشدة) ب 31% أي ما يعادل 70% من نسبة العينة مؤيدون لأن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساعد في إختيار سياسات وقواعد تقييم المخزونات التي تذكرها المؤسسة الاقتصادية في ملاحظتها لزيادة جودة إفصاحها عن هذا البند، وهذا ما توضحه قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ قيمة 2.24، وهو يوضح التوجه العام لعينة الدراسة (موافق)، أم بالنسبة إلى الإنحراف المعياري الذي بلغ قيمة 1.2 فهو يدل على وجود تشتت نسبي ما بين الإجابات (محايد وغير موافق وغير موافق بشدة) وهذا التشتت راجع حسب ملاحظتنا في المؤسسات إلى أن نسبة معينة من عينة الدراسة لا تفرق ما بين الطرق الحقيقية و الافتراضية في تقييم المخزونات .

العبارة رقم 02: نلاحظ أن نسبة 48.3% موافقة بشدة على أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تقدم معلومات سرديّة إضافية خاصة بالمخزونات تساعد في فهم الإفصاحات الموجودة في الملحق، كما أن نسبة الفئة الثانية (موافق) قد بلغت 22.4% هذا ما يدل

على أن ما يعدل نسبة 70% من عينة الدراسة تؤيد مضمون هذه العبارة، في حين توجد نسبة معتبرة للفئة الرابعة (غير موافق) وهذا راجع بطبيعة الحال إلى أن بعض المؤسسات لا تطبق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة وأنها أيضا لا تقوم بالإفصاح عن ملاحظاتها، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي الذي يقدر بـ 2.08 الذي يدل على التوجه العام لعينة الدراسة (موافق) أم بالنسبة إلى الانحراف المعياري الذي يقدر بـ 1.3 فهو يدل على تشتت العام لعينة الدراسة ما بين المؤسسات التي تطبق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة والتي لا تطبقها.

العبارة رقم 03: بلغت نسبة موافق لهذه العينة 36.2% وهي أعلى نسبة مقارنة بالنسب الأخرى، في حين بلغت نسبة موافق بشدة 34.5%، وهذا ما يوضح قيمة المتوسط الحسابي الخاص بهذه العبارة والمقدر بـ 2.2 الذي يدل على التوجه العام لعينة الدراسة نحو فئة الموافق، في حين بلغت نسبة الغير موافق لهذه العبارة 19% وهذا ما يقدر بـ 11 فرد من عينة الدراسة الذين هم غير موافقين على أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تقدم معلومات تظهر في الملحق حول الطرق الافتراضية التي تم إستخدامها في تحديد تكلفة المخزونات، وهذا راجع إلى أن هذه النسبة من عينة الدراسة تميل إلى فكرة أن الطرق التي تطبقها المؤسسات مثل طريقة التكلفة الوسطية المرجحة هي طرق لمحاكات الواقع بعكس طريقة التكلفة على أساس الأنشطة التي تعكس الواقع الحقيقي، أم بالنسبة إلى الانحراف المعياري الذي يقدر بـ 1.21 وهي قيمة تدل على وجود تشتت بين إجابات عينة الدراسة وهذا راجع إلى أن عينة الدراسة هي مجموعة متنوعة من الأكاديميين والمهنيين.

العبارة رقم 04: تقدر نسبة الفئة الأولى من سلم ليكارت الخماسي لهذه العبارة بـ 36.6% وهي النسبة المرتفعة، أم النسبة التي تأتي بعدها مباشرة فهي نسبة الفئة الثانية (موافق) بـ 24.1%، أي ما يعادل نسبة 60% من عينة الدراسة يؤيدون أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تحسن من قرارات اختيار استراتيجيات المؤسسة الاقتصادية الخاصة بمعالجة المخزونات والتي ستفصح عنها المؤسسة الاقتصادية في تقرير التسيير، أم نسبة الفئة الثالثة (محايد) فتقدر بـ 15.5% ونسبة الغير موافقين على هذه العبارة تقدر بـ 17.2% وهذا راجع حسب رأي هاتين الفئتين إلى أن المؤسسة في إفصاحاتها عن استراتيجياتها لا تذكر الطرق التي استخدمتها في ذلك لأن هذه الطرق تعتبر من الأسرار المهنية الخاصة بها، وأن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة أحيانا لا تساهم في تحسين اختيار الاستراتيجيات الخاصة بالمخزونات خاصة في المؤسسات التجارية، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي الخاص بهذه العبارة والذي يقدر بـ 2.34 والذي يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة (موافق).

العبارة رقم 05: حسب الجدول رقم 02 فإن ما نسبته ما يقارب 60% من إجابات عينة الدراسة يؤيدون أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساهم في التخطيط الجيد لتطوير رقم الاعمال وشرحه للمستخدمين في تقرير التسيير، وهذا ما يؤكد التوجه العام لعين الدراسة (موافق) الذي يظهره المتوسط الحسابي الخاص بهذه العبارة والمقدر بـ 2.24، أم بالنسبة للفئة الثالثة من سلم ليكارت الخماسي التي تقدر بـ 10.3% (محايد) و نسبة الفئة الرابعة التي تقدر بـ 15.5% فهي نسب معتبرة نوعا راجعة إلى كون المؤسسات الجزائرية لديها حساسية من المعلومات التي تفصح عنها في التقارير الغير الزامية مثل تقرير التسيير، مما يجعل طريقة التكلفة على أساس الأنشطة قد تكون غير مجدية لدى بعض المؤسسات في مجال الإفصاح عامة والإفصاح عن المخزونات خاصة، أم بالنسبة إلى الانحراف المعياري الذي يقدر بـ 1.31 فهو يدل على وجود تشتت ما بين الاجابتين الأولى والثانية وما بين الاجابتين الثالثة والرابعة.

العبارة رقم 06: بلغت نسبة الفئة الثانية (موافق) 48.8% وهي أعلى نسبة، تليها نسبة الفئة الأولى (موافق بشدة) بـ 27.6%، أي ما يعادل أكثر من 70% من عينة الدراسة يؤيدون أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساعد في التنبؤ بالمخاطر التشغيلية المتعلقة بالمخزونات والتي تواجه المؤسسة والإفصاح عنها للمستخدمين في تقرير التسيير، إلا أن نسبة فئة الغير موافقين تقدر بـ 15.5% وهي

نسبة معتبرة نوعا ما وهذا راجع إلى أن بعض أفراد عينة الدراسة يعتبرون أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هي طريقة لا تساهم في التنبؤ بالمخاطر التشغيلية إلا إذا كانت ضمن نظام إدارة المخاطر الخاص بالمؤسسة، أم بخصوص المتوسط الحسابي الذي يقدر ب 2.29 فهو يدل على التوجه العام لعينة الدراسة للفئة الثانية (موافق)، أم بخصوص الانحراف المعياري الذي يقدر ب 1.22 فهو يدل على وجود تشتت بين إجابات عينة الدراسة.

العبارة رقم 07: تساوت نسبة فئة (موافق) و (موافق بشدة) ب 27.6% لكل منهما، كما بلغت نسبة فئة (محايد) 19% ونسبة (غير موافق) 20.7% وهي نسب متقاربة فيما بينها نوعا ما وهذا ما يوضحه الانحراف المعياري الذي يقدر ب 1.24، فهو يدل على وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة وهذا راجع لمكونات عينة الدراسة التي تنقسم إلى مجموعتين هما الموظفون في المؤسسات الاقتصادية والأساتذة الجامعيين، ان ما يقارب 55% من عينة الدراسة يؤيدون ان طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساعد في التنبؤ بمخاطر السوق المتعلقة بالمخزونات والافصاح عنها في تقرير التسيير، وهذا ما يوضحه المتوسط الحسابي الخاص بهذه العبارة والذي يقدر ب 2.48 الذي يوضح التوجه العام لعينة الدراسة (موافق).

العبارة رقم 08: بلغت النسبة الأولى من سلم ليكارت الخماسي (موافق بشدة) 34.5% وهي أعلى نسبة، تليها نسبة الفئة الثانية (موافق) ب 25.9%، أي ما يعادل 60% من عينة الدراسة موافقون على أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساهم في تسيير مختلف المخاطر التشغيلية المتعلقة بالسوق والحد منها وتوضيحها للمستخدمين في تقرير التسيير، حيث بلغ مقدار المتوسط الحسابي لهذه العبارة 2.34 وهو ما يوضح التوجه العام لعينة الدراسة (موافق)، أم نسبة غير موافق لهذه العبارة فقدرت ب 19%، وهذا راجع إلى أن بعض أفراد عينة الدراسة يعتبرون أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هي طريقة لا تساهم في تسيير المخاطر التشغيلية المتعلقة بالسوق إلا إذا كانت ضمن نظام إدارة المخاطر الخاص بالمؤسسة الاقتصادية، كما نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري لهذه العبارة قد بلغ 1.2 وهي قيمة تدل علو وجود تشتت نسبي في إجابات عينة الدراسة حول هذه العبارة.

العبارة رقم 09: بلغت نسبة الفئة الثانية (موافق) نسبة 39.7% وهي أعلى نسبة، تليها نسبة الفئة الأولى (موافق بشدة) ب 27.6%، أي ما يعادل 67% من عينة الدراسة يؤيدون أن مخرجات نظام التكلفة على أساس الأنشطة يمكن إستخدامها للإجابة عن بعض التساؤلات التي يمكن أن تطرحها الجمعية العامة العادية للمساهمين حول المخزونات، وحسب المتوسط الحسابي الخاص بهذه العبارة والمقدر ب 2.31 والذي يدل على التوجه العام لعينة الدراسة (موافق)، وبالنظر إلى نسبة الفئة المحايدة فقد بلغت 13.8%، أم نسبة الفئة الغير موافقة والغير موافقة بشدة فقد بلغت نسبة 19.6% وهذا راجع لكون بعض أفراد عينة الدراسة مثل المحاسبين المبتدئين والأساتذة الجامعيين لا يمكنهم حضور الجمعية العامة العادية للمساهمين، أم الانحراف المعياري الذي يقدر ب 1.2 فهو يدل على وجود تشتت نسبي في إجابات عينة الدراسة وهذا راجع لكون عينة الدراسة تنقسم إلى أفراد يحضرون الجمعية العامة العادية للمساهمين وأفراد لا يحضرون هذه الجمعية.

العبارة رقم 10: نلاحظ أن نسبة 29.3% هي أعلى نسبة وهي خاصة بالفئة الأولى (موافق بشدة)، تليها نسبة موافق ب 27.6%، أي أن ما نسبته أكثر من 56% من عينة الدراسة يؤيدون ان طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساهم في زيادة كفاءة تسيير المخزونات التي تهدف إلى ضمان استمرارية المؤسسة الاقتصادية وزيادة جودة افصاحها، نلاحظ أيضا ان نسبة الفئة الرابعة (غير موافق) قد بلغت نسبة 19% وهي نسبة معتبرة مقارنة بالنسب الأخرى وهذا راجع إلى أن بعض أفراد عينة الدراسة غير مختصين في تسيير المخزونات، وبالنظر إلى قيمة المتوسط الحسابي الذي يقدر ب 2.43 فنه يدل على التوجه العام لعينة الدراسة (موافق).

العبارة رقم 11: بلغ عدد أفراد الفئة الثانية (موافق) 17 فرد أي ما يعادل 29.3%، أم عدد أفراد الفئة التي تليها 15 فرد خاصة بالفئة الثالثة (محايد) ما يعادل 25.9%، أم الفئة الأولى من سلم ليكارت فقد بلغت 24.1% أي ما يعادل 14 فرد موافقون بشدة على أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساهم في تحسين معايير الأداء المالي التي تتعلق بالمخزونات وتعزز من جودة الإفصاح عنها في تقرير التسيير، أم بالنسبة إلى قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.46 فهو يدل على التوجه العام لعينة الدراسة (موافق) إلا أنه يقترب من الفئة الثالثة محايد وهذا راجع إلى أن معايير الأداء المالي التي تتعلق بالمخزونات تختلف من مؤسسة إلى أخرى فالمخزونات في المؤسسة الإنتاجية تختلف عن المخزونات في المؤسسة التجارية، أم بالنسبة إلى الانحراف المعياري الذي يقدر ب 1.14 فهو يدل على وجود تشتت نسبي بين إجابات عينة الدراسة وهو ما يوضحه الجدول رقم 04 السابق.

4.3. اختبار فرضيات الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل معرفة التوجه العام لعينة الدراسة، وذلك عن طريق إسقاط المتوسط الحسابي العام لعينة الدراسة بمحوريها الأول والثاني على سلم ليكارت الخماسي لمعرفة المجال الذي ينتمي إليه، وبما أن توزيع العينة هو توزيع غير طبيعي قمنا بإضافة اختبار آخر من اختبارات التوزيعات الغير طبيعية (التوزيع المنفصل) وهو اختبار بينومال (teste binominal)

1.4.3. اختبار الفرضية الأولى:

من خلال الجدول رقم 03 الذي يوضح قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بكل محور، يتضح لنا ان قيمة المتوسطات الخاصة بهذا المحور تنحصر ما بين المجال [2.22-2.53]، وان قيمة المتوسط الحسابي الخاص بالمحور الأول قد بلغ 2.22 وهي قيمة تدرج ضمن مجال الفئة الثانية من سلم ليكارت الخماسي، وهي تدل على التوجه العام لعينة الدراسة (موافق)، وللتأكد أكثر من صحة هذه النتائج قمنا بإجراء اختبار بينومال (teste binominal) وذلك لان توزيع عينة الدراسة هو توزيع غير طبيعي حسب اختبار كلومغروف سميرونوف، والجدول الاتي يوضح النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم 05: نتائج اختبار الفرضية الأولى

Sig(b)	الاحتمال المفترض	النسبة المئوية	عدد أفراد العينة	الفئات حسب المتوسط الحسابي	
0.00	0.5	88	51	≤ 3	المحور الاول
		12	7	$3 <$	
		100	58		المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 05 يتبين لنا أن عدد أفراد العينة الذين لم يجاوزوا قيمة المتوسط الحسابي لسلم ليكارت الخماسي (3) هم 51 فرد من أصل 58 ، أي ما يعادل نسبة 88% وهي نسبة أكبر بكثير من الاحتمال المفترض 50% ، في حين بلغ عدد أفراد العينة الذين تجاوزوا قيمة المتوسط الحسابي لسلم ليكارت الخماسي (3) 7 أفراد بنسبة تقدر ب 12%، وبما أن درجة المعنوية لاختبار بينومال

تقدر ب 0.00 وهي قيمة أصغر من 0.05 تجعلنا نقبل الفرضية التي تنص على أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساهم في تعزيز جودة الإفصاح المالي في قائمة المركز المالي و قائمة الدخل.

2.4.3. اختبار الفرضية الثانية

من خلال الجدول رقم 04 الذي يوضح قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالمحور الثاني، يتضح لنا أن قيمة المتوسطات الخاصة بهذا المحور تنحصر ما بين المجال [2.08-2.48]، وأن قيمة المتوسط الحسابي الخاص بالمحور الثاني قد بلغت 2.31 وهي قيمة تندرج ضمن مجال الفئة الثانية من سلم ليكارت الخماسي، وهي تدل على التوجه العام لعينة الدراسة (موافق)، وللتأكد أكثر من صحة هذه النتائج قمنا بإجراء اختبار بينومينال (teste binominal)، والجدول الآتي يوضح النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم 06: نتائج اختبار الفرضية الثانية

Sig(b)	الاحتمال المفترض	النسبة المحتوية	عدد افراد العينة	الفئات حسب المتوسط الحسابي	
0.00	0.5	90	52	=<3	المحور الاول
		10	6	3<	
		100	58	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 06 يتبين لنا أن عدد أفراد العينة الذين لم يجاوزوا قيمة المتوسط الحسابي لسلم ليكارت الخماسي (3) هم 52 فرد من أصل 58، أي ما يعادل نسبة 90% وهي نسبة أكبر بكثير من الاحتمال المفترض 50%، في حين بلغ عدد أفراد العينة الذين تجاوزوا قيمة المتوسط الحسابي لسلم ليكارت الخماسي (3) 6 أفراد بنسبة تقدر ب 10%، وبما أن درجة المعنوية لاختبار بينومينال تقدر ب 0.00 وهي قيمة أصغر من 0.05 تجعلنا نقبل الفرضية التي تنص على أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساهم في تعزيز جودة الإفصاح السري في تقرير التسيير والملحق.

4. الخاتمة:

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة التطرق إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة ومدى مساهمته في تحسين جودة الإفصاح المالي والغير مالي (السري) للمخزونات، وباعتبار أن هذا النظام يعتمد في تحليل التكاليف على مفهوم الأنشطة، فإنه يمكن أن يقدم معلومات أكثر دقة ووضوح عن مختلف تكاليف المخزونات التي بحوزة المؤسسة، وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى النتائج الآتية:

- تساهم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في تعزيز جودة الإفصاح المالي لبنود المخزونات في قائمة المركز المالي عن طريق المساعدة في تطبيق الطرق الحقيقية لتحديد تكلفة المخزون، وهذا ما أكدته دراسة جلاخ حسين حول علاقة تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة والإفصاح حيث تكمن طريقة تعزيز جودة الإفصاح عن طريق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في التحديد الدقيق لتكلفة

المنتجات وتخصيص التكاليف الغير مباشرة مما يساعد على تقييم تكلفة المخزونات بصورة دقيقة وهذا ما ينعكس على جودة المعلومات الموجودة في قائمة المركز المالي؛

- تقدم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة معلومات إضافية تفصيلية خاصة بنود المخزونات تسمح بتعزيز خاصية من خصائص المعلومة المالية وهي الوضوح، وهذا ما لحت اليه دراسة نعمون محمد عزالدين وذلك من خلال العلاقة الموجودة بين نظام المحاسبة المالية والأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية وهي علاقة تكاملية، إضافة إلى أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تساعد في التحليل المالي لدورة الاستغلال الأمر الذي يحسن من جودة قرارات مستخدمي القوائم المالية؛
- مخرجات نظام التكلفة على أساس الأنشطة هي معلومات مكملة للمعلومات الموجودة في القوائم المالية، حيث ان المعلومات الموجودة في القوائم المالية تركز على تكلفة المبيعات في حين نظام التكلفة على أساس الأنشطة يقدم معلومات عن تكلفة المنتج؛
- تقدم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة معلومات تفصيلية حول طرق وسياسات وقواعد تقييم المخزونات التي تساعد في فهم الافصاحات الموجودة في الملاحق؛
- تقدم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة معلومات حول المخاطر التشغيلية والمخاطر المتعلقة بالسوق التي من شأنها أن تعزز من جودة الإفصاح الغير مالي في تقرير التسيير، تستخدم هذه الطريقة في تحسين اختيار إستراتيجيات المؤسسة المتعلقة بعملية المعالجة المحاسبية للمخزونات الأمر الذي ينعكس على التسيير الجيد للمخزونات وضمان استمرارية المؤسسة، وهذا ما أكدته دراسة مروى إبراهيم ربيع عن طريق تبيان الدور الفعال للطرق الحديثة للمحاسبة الإدارية عامة وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة خاصة في تقييم المخاطر وتحديد الاستراتيجيات التي تدعم الإفصاح في تقرير التسيير؛
- التكلفة التي تظهر بها مخزونات المؤسسة في قائمة الدخل هي تكاليف مباشرة وجزء من التكاليف الغير مباشرة، وبواسطة استخدام طريقة التكلفة على أساس الأنشطة يمكن ضبط التكلفة الحقيقية لمخزونات المؤسسة من التكاليف الغير المباشرة الامر الذي يحسن من جودة الإفصاح عن بنود المخزونات في القوائم المالية؛
- تساهم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة بنسبة أكبر في تعزيز الإفصاح السردى مقارنة بالإفصاح المالي. وهذا حسب نتائج اختبار فرضيات الدراسة، فقد بلغت نسبة عينة الفرضية الثانية 90%، ام الفرضية الاولى فقدرة ب 88%.

التوصيات:

- الاستعانة بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة لتحسين اختيار السياسات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للمخزونات؛
- استخدام طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين الصورة التفسيرية خاصة المتعلق بالمخزونات للمؤسسة الاقتصادية التي تظهر في التقارير السردية.

أفاق الدراسة المستقبلية:

كأفاق مستقبلية للبحث وكتكملة لهذا البحث وتأكيد نتائجه نقترح إعادة صياغة هذا الموضوع بنفس العنوان لكن اجراء دراسة ميدانية مع مقارنة نتائج مخرجات نظام التكلفة على أساس الأنشطة مع نتائج الطرق التقليدية ودراسة الفروقات ومدى تأثيرها على جودة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالمخزونات وهذا طبعاً يكون في مؤسسة اقتصادية تطبق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة.

- الإحالات والمراجع :

• الكتب:

- 1- فالتر ميجس، روبرت ميجس، 2005، المحاسبة المالية، السعودية، دار المريخ.
- 2- دادي عدون ناصر، 1999، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية - ، الجزائر، دار الحمدي العامة.
- 3- بن يعقوب عبد الكريم، 2005، المحاسبة التحليلية، الجزائر، دوان المطبوعات الجامعية.
- 4- أبونصار محمد، جمعة حميدات، 2009، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعلمية -، الأردن ، دار وائل للنشر.
- 5- فلاح حسين، عدى الحسنى، 2006، الإدارة الإستراتيجية - مفاهيم ومداخل -، الأردن، دار وائل للنشر.
- 6- بن ساسي إلياس، قريشي يوسف، بن عبدالرحمن ذهبية، 2020، التسيير المالي - الإدارة المالية - ، الأردن، دار وائل للنشر.

• الأطروحات:

- 1- صالحى بوعلام، 2018، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وإنعكاس ذلك على إستمرارية المنظمة وقيمتها، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر.

• المقالات:

- 1- حليلة سالم عبد القادر، براهيمية براهيم، إسهامات المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد 2،
- 2- دهيرب محمد سمير، شادية حسين عباس، نور فاضل سحاذة، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الادارية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 2.
- 3- مولاي بلغماري إبراهيم، كوديد سفيان، 2019، أثر رأس المال الفكري على بناء إستراتيجية المؤسسة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 1.
- 4- ساحري اليزيد، 2019، دور نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 19، العدد 1.

المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- cima tic, 2001, technical briefing developing and promoting strategy- activity based management- an verview, london .
- 2-P. DRUCHER,1999 , la venir du managemen, paris, village mondial .