

قياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة عينة من البلديات.

د. عريوة محاد د. عبد الرحمن القري

جامعة بالمسيطة

الملخص

هدفت الدراسة الى معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع العمومي المحلي وهذا من اجل قياس وتقييم الأداء المستدام في هذا القطاع، اضافة الى توجيه اهتمام الإدارة العليا في الأجهزة الحكومية الى ضرورة الاخذ بمبادئ التسيير العمومي الحديث (NPM) وهذا من خلال تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة. لقد قدمت هذه الدراسة تحليلا مبني على دراسة مسحية بالاعتماد على استبيان وزع على عينة من البلديات، حول دراسة إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تم التوصل الى نتيجة ان هناك إمكانية لتطبيق هذه الأداة في القطاع العمومي المحلي.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، الأداء المستدام، القطاع العمومي.

مقدمة

في بيئة العمل الحديثة تكتسي طرق المحاسبة الادارية أهمية بالغة من حيث التحكم في التكاليف وتحسين فعالية التسيير من خلال قياس وتقييم الاداء، وتتجسد أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، وإن الهدف الأساسي والأولي لأي منظمة كانت هو الاستمرارية وتحقيق الأهداف المرسومة في برامجها الاستراتيجية وتستطيع هذه المنظمات تحقيق هذا الهدف عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج او خدمة وبأقل سعر فعندما تكون المعلومات عن تكاليف المنتجات والأنشطة داخل المنظمة محددة بشكل دقيق، توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف والتحكم فيها وبالتالي مساهمتها في تحقيق التطوير المستمر.

لذا فإن المنظمات بشكل عام تعمل على مواجهة ذلك التطور بمحاولة مواكبة هذه التغيرات من خلال مواجهتها من منظور استراتيجي يتمثل في حسن إدارة منظمتها بالنظر للبيئة الخارجية وأيضاً النظر إلى بيئتها الداخلية من خلال تحليل عناصر القوة والضعف، وإدارة التكلفة والتي تعتبر احد عناصر النجاح والاستمرار في البيئة الحديثة من خلال الإنتاج او تقديم الخدمة بأقل تكلفة، وبأعلى جودة، فكان نتيجة لذلك أن ظهرت اتجاهات جديدة يمكن بها إدارة التكلفة، ونظراً لكون الأنظمة التقليدية لإدارة التكلفة أصبحت لا تتناسب وبيئة العمل الحديثة ومن هنا ظهرت عدة أنظمة أو مداخل لإدارة التكلفة ومنها نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالنسبة لمنظمات الاعمال ثم استنتج منها نظام الموازنات على أساس الأنشطة بالنسبة للقطاع العمومي المحلي.

I. منهجية البحث

1. إشكالية البحث

يحتل القطاع العمومي أهمية بالغة في تحقيق التنمية المحلية في شتى الميادين، وهذا بوضوح الى تحقيق أهدافه المرسومة في برامجه التنموية بالاعتماد على الموارد المتاحة له، لذا فهذا القطاع الاستراتيجي مطالب بتحقيق أهدافه والرشادة في استغلال موارده، وهذا لا يكون الا باعتماد نظام رقابي حديث يغطي عجز الأنظمة الرقابية الكلاسيكية حيث يضمن له السير الجيد لمصالحه ووظائفه المختلفة، كما يسمح له بالاستمرارية من خلال تحقيق أهدافه والحفاظ على موارده المتاحة وبذلك

فان اشكالية البحث تتمثل في ما يلي: ما مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مراقبة تسيير حديثة لقياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي.

2. أهمية البحث

تأتي أهمية الدراسة مما يلي:

- انطلاقا من التغيرات المتسارعة التي تشهدها بيئة عمل القطاع العمومي، وتبني الكثير من النظم الإدارية الحديثة لتفعيل الرقابة على التسيير من خلال قياس وتقييم الأداء، لذا أصبح من الضروري ان يكون هناك مقياس يتناسب مع طبيعة هذه التغيرات ويقيس مدى نجاح القطاع العمومي في الوفاء بمتطلباته التنموية.
- تعد هذه الدراسة من الدراسات التي حاولت الاهتمام بتطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة لقياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي وبالذات نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

3. هدف البحث

يهدف هذا البحث بصورة رئيسية لاستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات في القطاع العمومي المحلي، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات في هذا القطاع الحساس على أسس موضوعية دقيقة، وبشكل يتيح إمكانية استخدام هذا النظام في مجال ترشيد ورقابة تلك الخدمات.

4. فرضية البحث

من اجل تحقيق الإطار المقترح لقياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي من خلال تطبيق نظام قياس التكاليف على أساس الأنشطة، يركز البحث على فرضية أساسية تنص على الآتي: هناك إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام.

5. منهج البحث

جمع البحث بين كل من المنهجين الاستنباطي والاستقرائي.

- المنهج الاستنباطي: من خلال الكتب العلمية والمجلات، والمادة العلمية المتاحة على شبكة الانترنت والتي توفر معلومات عن قياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي.
- المنهج الاستقرائي: من خلال اجراء دراسة ميدانية او استكشافية تعتمد على جمع المعلومات الأساسية انطلاقا من توزيع استبيان على عينة من البلديات، والوصول على نتائج من هذه الدراسة باختبار فروض البحث وذلك باستعمال الأدوات الإحصائية اللازمة لذلك.

II. نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

على إثر الازمات المالية من جهة وارتفاع تكاليف الإنتاج والخدمات من جهة أخرى تحتم على المنظمات اجراء مراجعة شاملة لأنظمتها الإدارية والمحاسبية بهدف ضبط التكاليف وزيادة كفاءة الأداء، لذا يتعين العمل على الاستفادة من أحد الأساليب الحديثة لقياس التكاليف المستخدمة في قطاعات الاعمال ذات الإنتاج المادي الملموس لبيان مدى إمكانية تطويع وتكييف هذا الأسلوب بما يسمح باستخدامه في مجال قياس وترشيد التكلفة في قطاع خدمي مثل القطاع العمومي المحلي خصوصا في ظل نقص الموارد المتاحة وهو ما يسهم في الاستثمار في تلك الموارد وترشيد القرارات الإدارية وتحديد أسعار تلك الخدمات على أسس موضوعية.

1. مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فكرة أساسية تعمل على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج أو الخدمة النهائية.¹

كما عرف هذا النظام بأنه أسلوب أكثر دقة يحدد تكلفة جميع الأنشطة التي نفذت ثم يجد قاعدة مناسبة لتخصيص هذه التكاليف إلى المنتجات أو الخدمات، ويتكون ذلك من مرحلتين هما:²

- المرحلة الأولى: يتم تخصيص الموارد للأنشطة بناء على كمية الموارد المستهلكة في أداء النشاط.

- المرحلة الثانية: فيتم تخصيص تكاليف النشاط إلى المنتجات (الخدمات والزبائن) وفقا لاستخدام هدف التكلفة للنشاط. اذن فأسلوب التكاليف المبني على الأنشطة يعتبر نظاما متكاملًا، وليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك لشموله مكونات النظام من مدخلات (Input) وعمليات تشغيل ومعالجة (Process) ومخرجات (Output) وتغذية عكسية (Feed Back)، والتي تعد العناصر الأساسية لأي نظام، فمدخلاته تتمثل في البيانات المالية المتمثلة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة في البيانات والمعلومات الخاصة بموجهات التكلفة، أما عمليات التشغيل فتتمثل بكافة العمليات الحسابية والإجراءات اللازمة لاستخراج كلفة الوحدة من موجهات التكلفة واستخراج تكلفة كل نشاط، أما مخرجات النظام فتتمثل في تحديد كلفة أهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الأنشطة وتحديد تكلفة كل منتج.³

كما عرف نظام التكاليف المبني على أساس التكلفة بأنه نظام للمعلومات يختص بتجميع وتشغيل البيانات الخاصة بالأنشطة، فهو يحدد الأنشطة ويحدد تكاليفها، ثم يستخدم مسببات التكلفة في تتبع تكاليف الأنشطة إلى المنتجات اعتبار أن مسببات التكلفة تعكس بالضرورة مدى استهلاك المنتجات للأنشطة.⁴

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم هي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسب التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المنظمة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج أو الخدمة ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها.⁵

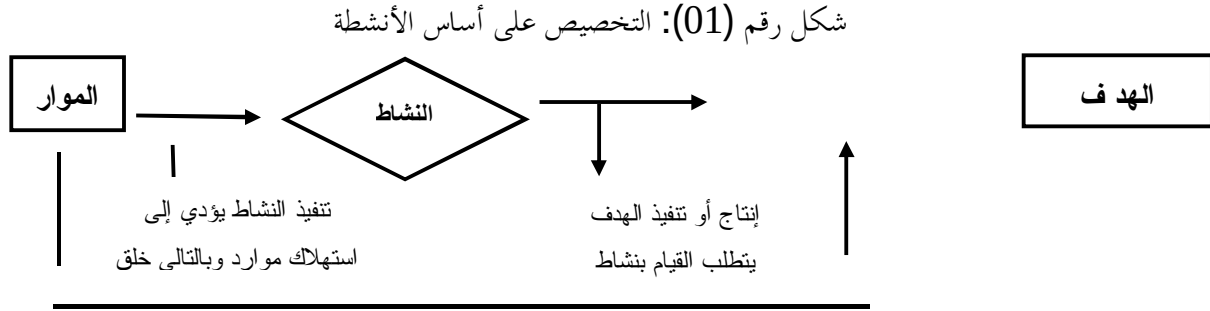
من خلال هذه التعاريف يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام معلوماتي متكامل، يعمل على الحصول المعلومات المالية والتشغيلية التي تستخدم لقياس الأداء من خلال ملائمة ومعالجة التكاليف الغير مباشرة وتحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد، وهو ما يعطي نتائج دقيقة لتكاليف الخدمات في المنظمات مما يؤدي إلى اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج:

- أن نظام التكاليف على الأساس الأنشطة يركز على محورين أساسيين مفادهما أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن المنتجات تستهلك الأنشطة.

- الهدف الأساسي من هذا النظام هو ربط الأنشطة بالتكاليف، ثم ربط الخدمات والتكاليف بالأنشطة الأساس الذي يميز هذا النظام بأنه يسمح بتتبع التكاليف وتخصيصها وتحديدتها وتوزيعها بشكل عادل.

- نظام (ABC) يركز على مسببات التكلفة على اعتبار أن الأنشطة هي التي تتسبب في التكلفة وأن المنتجات تتسبب في الأنشطة، وتحمل بالتكلفة بقدر احتياجها من تلك الأنشطة.

من هنا تبين لنا العلاقة الأساسية التي تحكم عمل هذا النظام، فنجد من جانب حدوث تكاليف والشكل التالي شكل رقم (01) يوضح آلية هذه العلاقة فلكل سبب (منتج أو أي هدف تكلفة) نتيجة (تكلفة الطلب على الأنشطة).



Source : Horngren Charles Doter Srikant, Foster George, Cost Accounting : a Managérial Emphasis, 10th Edition Prentice-Hall, USA, 2000, p 348.

1. الخطوات الأساسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ما يلي:⁶

-تحديد الأنشطة: يعتمد نظام (ABC) على دليل الأنشطة، بحيث يشمل على كافة الأنشطة التي تقوم بإنتاج منتج أو تقديم خدمة وهو يشمل عدد كبير من الأنشطة، وزيادة عدد الأنشطة هذه يؤدي الى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج أو الخدمة، وهذا ما ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فان تحديد عدد الأنشطة يجب ان يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط.

-أنواع الأنشطة: ويمكن تقسيم الأنشطة بشكل عام الى أربعة أنواع رئيسية وهي:⁷

-أنشطة المدخلات (Input Activities): ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج أو تقديم الخدمة، ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط البحث والتطوير، ونشاط شراء المواد الأولية.

-أنشطة العمليات (Processing Activities): ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات، ومن الأمثلة على ذلك أنشطة تشغيل الآلات المستعملة في إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، ونشاط التخزين.

-أنشطة المخرجات (Output Activities): تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع الزبائن كنشاط بيع المنتجات أو تقديم الخدمات.

-أنشطة إدارية (Administrative Activities): هي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة السابقة الذكر، ومن الأمثلة على الأنشطة الإدارية نشاط الخدمات القانونية ونشاط خدمات المحاسبة.

-تحديد تكلفة الأنشطة: تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين انها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الامر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة. ويتم في هذه المرحلة تحديد موجه التكلفة الذي يكون مرتبطا ارتباطا قويا بالنشاط، ولاختيار موجه التكلفة المناسب هناك مجموعة من المعايير التي يجب ان يؤخذ بها في الحساب وهي:⁸

-معيار السبب والنتيجة: كما ذكر سابقا، حيث يعتبر هذا المعيار من المعايير المهمة التي يتطلب توفيرها في العنصر الذي يراد اختياره كموجه كلفة للتكلفة، اذ ان هذا المعيار يوجب على موجه التكلفة ان يؤثر بصورة مباشرة على التكلفة الكلية.

- معيار التكلفة/المنفعة : ان هذا المعيار يأخذ في الحسبان التكلفة الأقل في تحديد موجه التكلفة أي الحصول على الموجهات ذات التكلفة الأقل إذا كانت الموجهات ذات منافع متشابهة.
- المعقولية : بعض التكاليف لا يمكن إيجاد الترابط لها مع المنتج او الخدمة المقدمة على أساس المنافع ولا على أساس العلاقة السببية، وبالتالي فان التخصيص يتم على أساس العدالة او المعقولية باختيار لموجه التكلفة القريب قدر الإمكان.
- تحديد مسببات التكلفة: بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي عبارة عن العوامل التي أدت الى نشوء النشاط او تؤثر في حجم العمل وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، ومن ثم فان مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمنظمة.

جدول(01): بعض مسببات التكلفة في مختلف المؤسسات

النشاط	مسببات التكلفة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش

المصدر: فورين حاج قويدر، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35، 2007، ص 16.

6. متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع العمومي من خلال تطرقنا فيما سبق الى نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يمكن القول ان منظمات القطاع العمومي تسمح باستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لإعداد الموازنات التقديرية او التخطيطية إذا ما تم مراعاة الاعتبارات التالية:⁹
 - أولا فيما يتعلق بالتوصيف لجوانب ومحددات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):
 - مفهوم التكلفة: يجب ان يأخذ ضمن التكاليف التقديرية كافة التكاليف التي تتعلق بأنشطة القطاع العمومي سواء كانت أنشطة داخلية او خارجية، كما يراعى اخذ التكاليف المشتركة بين هذه الأنشطة في الموازنات التقديرية وتوزيعها باستخدام معدل التحميل المناسب.
 - محرك التكلفة : يجب تحديده بدقة حتى يمكن حساب معدل التحميل المناسب لتوزيع التكاليف المشتركة، ويمكن حسابه بخارج قسمة اجمالي قيمة تكلفة النشاط على محرك التكلفة.
 - وحدة القياس: ويجب ان لا تختلف وحدة القياس المستخدمة في اعداد الموازنات التقديرية عن وحدة القياس المستخدمة لقياس المدخلات لأنشطة القطاع العمومي، بمعنى ان تكون ووحدة القياس مترابطة بين هذه الأنشطة والموازنات التقديرية فمن المعلوم انه تعد ثلاث موازنات كمية ومالية ونقدية ووحدة القياس تتحدد تبعا لنوع هذه الموازنات.
 - موارد النشاط: وهي تمثل مدخلات الأنشطة المختلفة وعليه يجب توافر القدرة على تحليلها حسب ما تضمنه الموازنات التخطيطية، ويمكن استخدام التحليل الافقي او الرأسي في هذا الشأن ويحقق هذا إمكانية قياس مدخلات النشاط وفقا للاتجاهات المستقبلية.

ثانياً: ضرورة تحديد الفروض الأساسية التي تركز عليها عملية التخطيط لتقديرات الأنشطة من مدخلات ومخرجات (نفقات وإيرادات) وذلك على ضوء أهدافها الفرعية والرئيسية.

ثالثاً: الاهتمام بنظام المعلومات المحاسبية في القطاع العمومي.

رابعاً: زيادة الاهتمام بنظم التكاليف المعيارية في القطاع العمومي، باعتبارها أساسية عند استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ولا يعني هذا أن التكاليف المعيارية لا تستخدم لتحديد التقديرات لعناصر مدخلات النشاط، ولكن يقصد من هذا الاتجاه على نحو متزايد نحو استخدامها.

7. العلاقة التكاملية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

لا يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أسلوباً محاسبياً فقط، بل هو أسلوب يتعلق بكافة نواحي الأعمال، حيث يساعد الإدارة في معرفة المنتجات الواجب إنتاجها والخدمات الواجب تقديمها، إضافة إلى دوره المهم في تحسين أداء المنظمة، فتوجد منظمات تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وهي بالتالي تستطيع استخدام المعلومات التي يوفرها هذا النظام في عمليات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وذكر بعض الباحثين بأنها نظام معكوس، والحاجة إلى استعمال نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) نابعة من التحفظات على نظام الموازنة التقليدية في المنظمات والمثلة عادة في نقاشات ومفوضات حول النسب التي يجب إضافتها للموازنة في السنوات السابقة، هذا نادراً ما يصف بعض القضايا مثل الإنتاجية وفعالية استخدام الموارد المتاحة.¹⁰

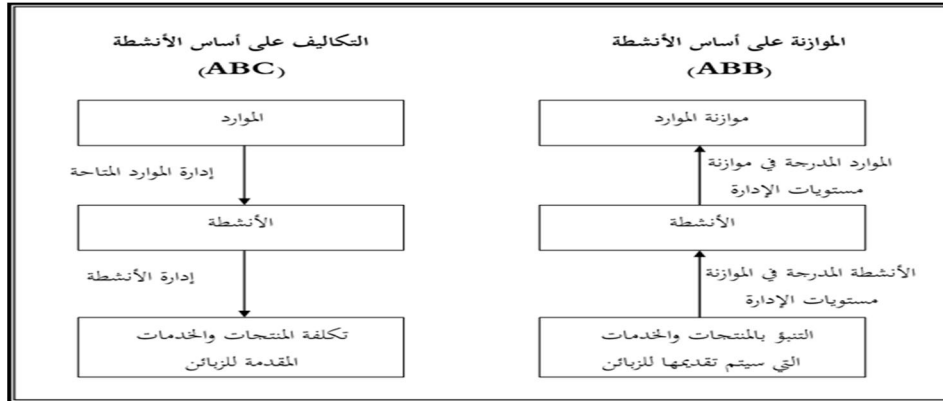
يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حجر الأساس الذي يعتمد عليه إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) فالخطوة اللاحقة لنظام (ABC) هي الموازنة على أساس الأنشطة حيث أن كلاهما يستندان إلى معرفة احتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة، وهذا ما يؤكد أن نظام (ABB) يستمد مفهومه من تطبيق نظامين أساسيين وهما نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التحليل على أساس الأنشطة حيث أن الأول يقوم على أساس إجراء تتبع الأنشطة الفعلية والمصادر الفعلية التي حققت هدف التكلفة والإجراءات التي تقوم على توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المنتج أو الخدمة.¹¹

غالباً ما تستخدم المنظمات التي تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كوسيلة لتجهيز الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، حيث أن الموازنة تركز على الأنشطة الموزعة أي محددة تكلفتها بشكل عادل، كما أن المنظمات التي تستخدم هذا النظام يعتمد على الأنشطة المخطط لها مسبقاً حين نجد أن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يركز على تصميم حسابات التكلفة وتوزيع وتحديد بشكل أكثر دقة.

أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن، أما نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) فينسب الموارد إلى الأنشطة حيث يهدف تقييم الأنشطة يبدأ بالتنبؤ بالاحتياجات من المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن والتي تستخدم في تخطيط الأنشطة لمدة الموازنة ومن ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة.¹²

والشكل التالي رقم (02) يوضح الاختلاف بين نظام (ABC) ونظام (ABB).

الشكل رقم (02): الاختلاف بين نظام (ABC) ونظام (ABB)



Source : Tandung Huynh and al, Integration of Activity-Based Budgeting and Activity-Based Management, International Journal of Economics, Finance and Management Sciences, United States, Vol01, n°04,2013, p185.

(<http://www.focusintl.com/RBM147-10.11648.j.ijefm.20130104.11.pdf>)

من خلال الشكل رقم (01) والذي يوضح العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة (ABB) فكما ذكرنا سابقا فانه هناك اختلاف في نقطتين أساسيتين أولا انهما نظامان متعاكسان من ناحية طريقة العمل وثانيا ان نظام (ABB) يبدأ انطلاقا من اعتماده على تطبيق نظام (ABC)، فالشكل يوضح ان نظام (ABC) يبدأ بتحديد الموارد وارداها ثم إدارة الأنشطة التي تستعمل هذه الموارد حتى الوصول الى تحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن، اما نظام (ABB) فهو عكس ذلك لأنه يبدأ من التنبؤ بالمنتجات والخدمات التي سيتم تقديمها الى الزبائن وهي العملية التي قد قام بها نظام (ABC)، ثم وضع وتحديد الأنشطة المدرجة في الموازنة لكل مستويات الإدارة وبعدها تحديد الأنشطة اللازمة ثم تحديد ما يلزمها من موارد لإدارتها وبالتالي القيام بموازنة الموارد.

III. الدراسة الميدانية

تهدف هذه الدراسة الى اظهار نتائج التحليل الاحصائي الذي تم التوصل اليه عند اجراء الدراسة الميدانية من خلال أداة القياس (الاستبانة) التي تم اعدادها مسبقا وتعديلها وفق ملاحظات المحكمين، حيث تم توزيع الاستبانات على عينة من البلديات منتقاة عشوائيا من ثلاثة ولايات وهي المسيلة، سطيف، والجزائر العاصمة.

1. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المجالس الشعبية البلدية (البلديات) والتي تقوم بتسيير المصالح والشؤون المحلية للمواطنين ولان عدد البلديات كبير جدا في الجزائر، لذا فقد حاولنا في هذه الدراسة الميدانية اختيار عينة من البلديات تكون محل الدراسة من خلال انتقاء عشوائي لعدد من البلديات الموجودة في ثلاثة ولايات وهي المسيلة، سطيف، الجزائر العاصمة، وقد وقع الاختيار على هذه الولايات حتى نتحصل على عينة من البلديات المتنوعة من حيث حجم النشاطات والكثافة السكانية إضافة الى عدد العمال وحجم الميزانية التي تديرها البلدية.

ومن خلال هذه العينة المنتقاة من البلديات تم توزيع الاستبانات على الموظفين المكلفين بتسيير وتنفيذ الميزانية والتابعين للإدارة المالية والمحاسبية في البلدية، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة 130 استبانة موزعة على 130 موظف، وقد استردت منها 116 استبانة وكانت موزعة وفق الجدول التالي:

جدول رقم (02): الاستبانات الموزعة على عينة من البلديات

البلديات	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المسترجعة	النسبة المئوية (%)
بلديات ولاية المسيلة	40	34	31
بلديات ولاية سطيف	40	38	31
بلديات ولاية الجزائر ¹³	50	44	38
المجموع	130	116	%100

من اعداد الباحث بالاعتماد على استبانات الدراسة الميدانية

اذن ومن خلال ما يظهره الجدول فان البلديات الثلاث اي بلديات الولايات التي وزعت عليها الاستبانات كانت متقاربة فبالنسبة لولاية المسيلة تم انتقاء بعض البلديات في حدود (06) بلديات حيث وزعت الاستبانات على موظفي المصالح الإدارية والمالية وعددها (40) استبانة استرجعت منها (34) وهو ما يمثل نسبة 31% من مجموع الاستبانات الموزعة، اما في ولاية سطيف فتم توزيع (40) استبانة على البلديات المتتقاة (05 بلديات) عشوائيا لهذه الولاية حيث استرجعت منها (38) استبانة وهو ما يمثل نسبة 31% من مجموع الاستبانات الموزعة، اما في ولاية الجزائر العاصمة فتم توزيع (50) استبانة على البلديات المتتقاة منها (05 بلديات) حيث استرجعت منها (44) استبانة وهو ما يمثل نسبة 38% من الاستبانات الموزعة، وبعد فحص الاستبانات تبين ان لا حاجة لاستبعاد أي منها وذلك لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على تلك الاستبانات وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة (116) استبانة كما هو موضح في الجدول أعلاه.

2. أداة الدراسة

لتحقيق اهداف الدراسة قام الباحث بتطوير وبناء استبانة الدراسة مستفيدا من الدراسات السابقة في هذا المجال واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص من أساتذة الجامعة، وقد تكونت هذه الاستبانة من مجموعة من الفقرات والتي بلغت (11) فقرة، حيث تتعلق الفقرات من 1-11 بالفرضية الخاصة بالإجابة على إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة حديثة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام، وقد كانت الإجابات على كل فقرة وفق سلم ليكرت الخماسي.

3. خصائص مفردات عينة الدراسة

في هذه الفقرة سيتم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الديمغرافية لمفردات عينة الدراسة وفق العناصر التي وردت في الجزء الأول للاستبيان كما يلي:

4. التصميم الإحصائي للدراسة وأساليب تحليل البيانات

بناء على طبيعة الدراسة وما تتطلبه من اختيار دقيق لأسلوب تحليل البيانات لاسيما الاستخدام الأمثل للأساليب الإحصائية التي تتناسب مع منهجية الدراسة وتحليل النتائج التي تم التوصل اليها، وبعد ان تم تفرغ وتحليل الاستبانة بالاعتماد على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) اصدار رقم 20 وبرنامج (Minitab) اصدار 15 وبناءا عليه فقد تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية للتعرف على خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة بشكل مبسط ومختصر في بعض الأحيان.

1.4. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها 116 مفردة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي يمثل الفرضية.

الصدق الداخلي لفقرات محور: إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام.

جدول رقم (04): الصدق الداخلي

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
01	نظام التكاليف المطبق لديكم يحدد بدقة تكلفة الخدمات المقدمة.	0,458	0,000
02	ان الهيكل المتبعة في معالجة الأنشطة يجعل النظام الحالي (التقليدي) نظاما كفوا على خلاف غيره.	0,458	0,000
03	تمكن أنظمة التكاليف المستخدمة حاليا في البلدية من الوصول الى اتخاذ نتائج تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.	0,256	0,006
04	تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) له إمكانية قياس وتقييم الأداء ومن ثم تحسينه في البلدية.	0,558	0,000
05	تحديد مراكز النشاط واختيار محركات التكلفة يساهم في تطوير العمل الإداري وتخفيض التكاليف من خلال الاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة في البلدية.	0,610	0,000
06	ان الاخذ بالحسبان الاعتبارات البيئية والاجتماعية عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يؤدي الى تحسين الأداء البيئي والاجتماعي للبلدية.	0,600	0,000
07	توفر أنظمة محاسبية جيدة في البلدية يكون قادر على توفير المعلومات بشكل دقيق.	0,530	0,000
08	يساعد تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل ادق مما يؤدي الى التقليل من تكلفة الخدمة المقدمة.	0,648	0,000
09	يمثل عجز نظام الموازنات التقليدي في تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الخدمات المقدمة بشكل دقيق حاجزا لتبني نظام (ABB) .	0,653	0,000
10	تتوفر البلدية على كل الوسائل المادية والبشرية اللازمة لتطبيق أنظمة تكاليف متطورة (ABC) و (ABB).	0,659	0,000
11	لا يوجد دعم وتشجيع من قبل إدارة البلدية بأهمية تطبيق أنظمة تكاليف متطورة (ABC) و (ABB).	0,403	0,000

من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS) اصدار 20.

من خلال الجدول رقم (04) يتضح ان الفقرات المتعلقة بهذا المحور والخاص بدراسة إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام، انها تتمتع بمعاملات ارتباط موجبة ودالة احصائية، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين [0,256 – 0,659] وهذا يدل على ان هذا المحور يتمتع بمعامل صدق عال ومعاملات الارتباط دالة احصائية عند مستوى المعنوية (0,05).

1.4. ثبات الاستبانة

تم تقدير ثبات الاستبانة على العينة الاختيارية باستخدام معامل ألفا كروم باخ (Cronbach alpha)، وذلك لان هذه الطريقة تسعى إلى قياس معامل التباين الداخلي بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة، وتعتبر القيمة مقبولة إحصائيا لمعامل ألفا - كرونباخ إذا بلغت 65% فأكثر أما إذا كانت اقل من ذلك فإنها تعتبر ضعيفة، وهذا يعني أن الاختبار يستخدم بهدف التحقق من مقدار التجانس لأداة القياس كأحد المؤشرات على ثباتها ودرجة الاعتماد على عباراتها فهذا الاختبار

يعتبر من أكثر الأساليب استخداما للتأكد من درجة التجانس والاتساق الداخلي للأداة المعتمدة في الدراسة وفي هذا الاختبار سنقوم باستخراج معامل ألفا كرونباخ بالنسبة لعناصر الاستبيان كما يلي:

حيث نلاحظ في الجدول رقم (04) الذي يبين درجة ثبات الاستبيان بناء على حساب معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للاستبيان ككل قد بلغت 70,7% وهي نسبة تتعدى 65% أي أن درجة المعقولية والثبات لأداة القياس عالية، وهو ما يدل على أن الاستبانة تتمتع بمعامل ثبات عال.

جدول رقم (05): معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

العنوان	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام.	11	0,707

من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS) اصدار 20.

3.4. اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كلمجروف - سمر نوف (1-Sample K-S))

للتعرف على أن البيانات بإجابات افراد العينة المدروسة تتبع التوزيع الطبيعي ام لا، قام الباحث باستخدام اختبار (كلمجروف - سمر نوف - Kolmogorov-Smirnov Z)، وهو اختبار ضروري في حالة الاختبارات المعلمية التي تشترط أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومن خلال النتائج الموجودة في الجدول تبين أن قيمة اختبار (Z) أكبر من الواحد الصحيح ومستوى الدلالة لكل مجال كان ($P\text{-value} < 0,05$) أي قيمة مستوى الدلالة أو القيمة الاحتمالية (Sig) بالنسبة لكل الفقرات أقل من (0,05)، إذن هي دالة احصائيا على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي مما يدعم استخدام الاختبارات اللامعلمية عند اختبار الفرضية، كما هو ممثل في الجدول التالي.

▪ اختبار التوزيع الطبيعي (One sample Kolmogorov-Smirnov).

بالنسبة لفرضية إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام، كانت نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات هذا المحور ممثلة في الجدول التالي:

جدول رقم (06): اختبار التوزيع الطبيعي

الرقم	الفقرات	قيمة (z)	مستوى المعنوية (Sig)
01	نظام التكاليف المطبق لديكم يحدد بدقة تكلفة الخدمات المقدمة.	3,638	0,000
02	إن الهيكل المتبعة في معالجة الأنشطة يجعل النظام الحالي (التقليدي) نظاما كفؤا على خلاف غيره.	3,582	0,000
03	تمكن أنظمة التكاليف المستخدمة حاليا في البلدية من الوصول إلى اتخاذ نتائج تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.	3,671	0,000
04	تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) له إمكانية قياس وتقييم الأداء ومن ثم تحسينه في البلدية.	3,341	0,000
05	تحديد مراكز النشاط واختيار محركات التكلفة يساهم في تطوير العمل الإداري وتخفيض التكاليف من خلال الاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة في البلدية.	2,993	0,000

06	ان الاخذ بالحسبان الاعتبارات البيئية والاجتماعية عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يؤدي الى تحسين الأداء البيئي والاجتماعي للبلدية.	3,610	0,000
07	توفر أنظمة محاسبية جيدة في البلدية يكون قادر على توفير المعلومات بشكل دقيق.	2,873	0,000
08	يساعد تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل ادق مما يؤدي الى التقليل من تكلفة الخدمة المقدمة.	3,335	0,000
09	يمثل عجز نظام الموازنات التقليدي في تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الخدمات المقدمة بشكل دقيق حاجزا لتبني نظام (ABB) .	2,953	0,000
10	تتوفر البلدية على كل الوسائل المادية والبشرية اللازمة لتطبيق أنظمة تكاليف متطورة (ABC) و (ABB).	3,630	0,000
11	لا يوجد دعم وتشجيع من قبل إدارة البلدية بأهمية تطبيق أنظمة تكاليف متطورة (ABC) و (ABB).	4,326	0,000

من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS) اصدار 20.

من خلال نتائج الجدول رقم (06) نلاحظ ان قيمة الاختبار (Z) أكثر من الواحد الصحيح هذا من جهة ومن جهة أخرى القيمة الاحتمالي اقل من (0,05) بالنسبة لكل مفردات المحور، وهو ما يدل احصائيا على ان مفردات هذا المحور لا تتبع التوزيع الطبيعي.

اذن من خلال نتائج اختبار التوزيع الطبيعي من خلال اختبار (One sample Kolmogorov-Smirnov)، فان نتائج هذا الاختبار بالاعتماد على معلمي قيمة الاختبار (Z) والقيمة الاحتمالية او مستوى الدلالة (Sig) التي استخدم عندها هذا الاختبار (0,05) أي (P-value<0,05)، ان قيمة الاختبار (Z) اكبر من الواحد الصحيح بالنسبة لكل مفردات الاستبيان من السؤال الأول الى السؤال الحادي، وكذلك نفس الشيء بالنسبة لحساب القيمة الاحتمالية فكل النتائج المحسوبة اقل من القيمة (0,05)، وهذا ما يثبت احصائيا ان كل المفردات المكونة للاستبيان لا تتبع التوزيع الطبيعي.

اذن مما سبق يمكن القول ان هذه النتائج تدعمنا الى استعمال الاختبارات الغير معلمية، فمن بين هذه الاختبارات اخترنا اختبار (Wilcoxon) والذي هو اختبار غير معلمي او لابارامتري يستخدم المعلومات حول دراسة دلالة الفروقات بين المتوسطات للمجموعة ذاتها لذلك فهو أكثر ملائمة لكشف الفروقات الصحيحة عندما تكون موجودة.

4.4. اختبار فرضيات الدراسة

بناء على ما ذكر في العنصر الخاص باختبار (كلمجروف - سمر نوف) من الدراسة الميدانية فإننا وجدنا ان إجابات افراد العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي، كون كل القيم المعنوية المحسوبة تقل عن (0,05) أي (P.Value<0.05) وهو ما يجعلنا نتجه في اختبار فرضيات الدراسة الى الاختبارات الغير معلمية، ومنه فإننا اعتمدنا على اختبار (Wilcoxon Signed Ranks Test) وهذا من اجل تبيان مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لقياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي، وهنا تتم الإجابة على الإشكالية الأساسية من خلال صياغة الفرضية الرئيسية كما يلي:

Ho: توجد إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام؟

H1: لا توجد إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام؟

تقوم هذه الفرضية في الأساس على مقارنة النتائج بوسيطها، ونظراً لكون فقرات الدراسة قد تم قياسها على مقياس (ليكارث الخماسي) فيكون كما هو معروف في علم الإحصاء، أن الوسيط أو الوسط هو الرقم الذي يفصل النصف الأعلى من العينة أو المجتمع عن النصف الأقل بحيث يتساوى على طرفه عدد القيم بعد ترتيبها تصاعدياً فإذا كان عدد هذه القيم فردياً فالوسيط هو الرقم النصفى الذي يقسم هذه القيم، وفي هذه الحالة الوسيط هو (03)، وبالتالي فقد تمت صياغة الفرضيات كما يلي:

$$H_0: Med \geq 3$$

$$H_1: Med < 3$$

تم اختبار الفروض الفرعية من خلال (Wilcoxon Signed Ranks Test) والذي تقوم فكرته على القاعدة المعتمد عليها في رفض الفرض الصفري (H_0) إذا كانت قيم الوسيط المحسوبة في هذه الدراسة أكبر أو يساوي قيمة الوسيط: (03) بالنسبة لكل فقرات المحور وفي هذه الحالة يقبل الفرض الصفري، ويرفض الفرض البديل (H_1) وذلك عند مستوى معنوية تساوي (0,05).

وباستخدام اختبار (Wilcoxon) حول الوسيط بمستوى معنوية ($\alpha=5\%$) عند الوسيط (03) كانت مخرجات برنامج (MINITAB) لا صدار 15 ما يلي:

اختبار فرضية الدراسة: هل توجد إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام.

يحتوي هذا المحور على إحدى عشر سؤال خاص بالإجابة على السؤال الرئيس لهذا المحور، تم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقاً من الأخذ بعين الاعتبار قيمة الوسيط التي تساوي الثلاثة ($\text{Test of median} = 3$) وبالتالي كانت النتائج ممثلة في الجدول التالي رقم (06): جدول رقم (07): نتائج اختبار فرضية الدراسة وفق (Wilcoxon Signed Ranks Test)

الفقرات	عدد المفردات	عدد الاختبارات	اختبار Wilcoxon Statistic	الاحتمال (p)	مقدار الوسيط
01 نظام التكاليف المطبق لديكم يحدد بدقة تكلفة الخدمات المقدمة.	116	85	2511,0	0,999	3,500
02 ان الهيكلية المتبعة في معالجة الأنشطة يجعل النظام الحالي (التقليدي) نظاما كفؤا على خلاف غيره.	116	85	2472,5	0,998	3,500
03 تمكن أنظمة التكاليف المستخدمة حالياً في البلدية من الوصول الى اتخاذ نتائج تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.	116	82	2128,0	0,976	3,500
04 تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) له إمكانية قياس وتقييم الأداء ومن ثم تحسينه في البلدية.	116	107	5511,5	1,000	4,000
05 تحديد مراكز النشاط واختيار محركات التكلفة يساهم في تطوير العمل الإداري وتخفيض التكاليف	116	107	5747,5	1,000	4,500

					من خلال الاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة في البلدية.
4,500	1,000	5995,0	109	116	06 ان الاخذ بالحسبان الاعتبارات البيئية والاجتماعية عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يؤدي الى تحسين الأداء البيئي والاجتماعي للبلدية.
4,500	1,000	6185,5	113	116	07 توفر أنظمة محاسبية جيدة في البلدية يكون قادر على توفير المعلومات بشكل دقيق.
4,500	1,000	6273,0	112	116	08 يساعد تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل ادق مما يؤدي الى التقليل من تكلفة الخدمة المقدمة.
4,000	1,000	5714,0	107	116	09 يمثل عجز نظام الموازنات التقليدي في تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الخدمات المقدمة بشكل دقيق حاجزا لتبني نظام (ABB) .
3,000	1,000	5563,0	112	116	10 تتوفر البلدية على كل الوسائل المادية والبشرية اللازمة لتطبيق أنظمة تكاليف متطورة (ABC) و (ABB).
4,500	1,000	6441,0	113	116	11 لا يوجد دعم وتشجيع من قبل إدارة البلدية بأهمية تطبيق أنظمة تكاليف متطورة (ABC) و (ABB).

من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام (Minitab) اصدار 15.

يحتوي هذا الجدول على احدى عشر سؤال خاص بالإجابة على السؤال الرئيس لفرضية الدراسة تم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقا من الاخذ بعين الاعتبار قيمة الوسيط التي تساوي الثلاثة ($\text{Test of median} = 3,000$) وبالتالي كانت النتائج ممثلة في الجدول رقم (07):

اذن فقد تضمن سؤال هذه الفرضية أحد عشر فقرة تناولت جوانب مختلفة حول وجود إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام وقد تم اختبار هذا الفرض باستخدام اختبار (Wilcoxon Test) الخاص بالاختبارات اللامعلمية وهذا من خلال قياس معنوية الاختلاف بين وسيط إجابات المستقصين والوسيط الفرضي (median) لمقياس (Likert) الخماسي وهو (3).

ولقد تم تحليل واختبار هذه الفقرات إحصائيا حيث يتضح من فحص النتائج المبينة في هذا الجدول وفق اختبار (Wilcoxon) حول الوسيط بمستوى معنوية ($\alpha = 5\%$) أن كل نتائج الاختبار تعطي قيما للمتوسطات المحسوبة لكل فقرات المحور اكبر من قيمة الوسيط الفرضي أي ($P\text{-Value} \geq 3$) وهذا دليل على ان هنالك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المفترض وبدرجات احتمالية كلها قريبة او مساوية للواحد حيث تراوحت قيم الاحتمال بين [0,976 - 1,000]، وبالتالي فإننا نستطيع القول وبشكل عام إن فقرات المحور تظهر أن العوامل المختلفة متوفرة من اجل قبول محتوى هذه الفرضية.

إذن بناء على النتائج السابقة فإننا عند مستوى معنوية ($\alpha=5\%$) نقبل الفرض الصفري (H_0) المتمثل في وجود إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام وبالمقابل نرفض الفرض البديل (H_1) والمتمثل في عدم إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام.

نتائج الدراسة

- انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها بعد اجراء الدراسة الميدانية أمكن الوصول الى استنتاج النتائج النهائية التالية:
- توجد هناك إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام، وهذه الامكانية تكون بناء على تواجد الأسباب والعوامل التالية:
 - ان اتباع نظام تكاليف فعال يمكن من تحديد تكاليف الأنشطة بدقة ويمكن من الوصول الى اتخاذ نتائج تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.
 - تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) له إمكانية قياس وتقييم الأداء ومن ثم تحسينه وذلك من خلال تحديد مراكز النشاط واختيار محركات التكلفة وهو ما يؤدي الى تطوير العمل الإداري وتخفيض التكاليف من خلال الاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة في البلدية.
 - ان الاخذ بالحسبان الاعتبارات البيئية والاجتماعية عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يؤدي الى تحسين الأداء البيئي والاجتماعي للبلدية.
 - ساعد تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل ادق مما يؤدي الى التقليل من تكلفة الخدمة المقدمة.
 - ان توفر البلدية على كل الوسائل المادية والبشرية اللازمة يساعدها ويدعمها على تطبيق أنظمة تكاليف متطورة (ABC) و (ABB).

المراجع المعتمدة

- ¹ ناصر داداي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية: المؤسسة العمومية بالجزائر، دار الحمديّة العامة، الجزائر 2010، ص 140.
- ² عبد السلام لفتة، ميادة مهدي صالح، أسلوب (ABC) ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات: دراسة تطبيقية في شركة العراق العامة لتنفيذ مشاريع الري، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 72، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص 37.
- ³ عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص 45.
- ⁴ عبد الغني محمد محمد، تقييم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 23، عدد 1، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 1999، ص 218.
- ⁵ زينات محمد محرم واخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 394.

- ⁶ - محمد الخطيب نمر، هوارى سويسى، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الرابع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص 74-75.
- ⁷ - احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002، ص190.
- ⁸ - عبد السلام لفتة، ميادة مهدي صالح، مرجع سابق، ص44.
- ⁹ - محمد فؤاد الليثي، مدخل اعداد الموازنة التخطيطية للتكاليف الاجتماعية باستخدام نموذج (بوكس-جنكيتز) المتكاملة، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، العدد57، المملكة العربية السعودية، 1988، ص ص:106-107.
- ¹⁰ - عبد الباسط احمد رضوان، اتجاهات معاصرة في الموازنات العامة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 14، العدد01، جدة، المملكة العربية السعودية، 2000، ص ص:141-143.
- ¹¹ - Mustafa Essam, An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions, Journal of Economic & Administrative Sciences, Vol21, n°01, June 2005, pp : 42-72.
(<http://www.aslib.co.uk/journals.htm?issn=1026-4116&volume=21&issue=1>).
- ¹² - Hilton Ronald W, Managerial Accounting, 7th Ed, Irwin Mc GrawHillco, 2008, p354.
(www.4shared.com/.../Managerial_Accounting_-_Ron).
- ¹⁹ -Tandung Huynh and al, Integration of Activity-Based Budgeting and Activity-Based Management, International Journal of Economics, Finance and Management Sciences, United States, Vol01, n°04, 2013, p185.
(<http://www.focusintl.com/RBM147-10.11648.j.ijefm.20130104.11.pdf>)
- ²⁰ - Horngren Charles Doter Srikant, Foster George, Cost Accounting: a managerial emphasis, tenth Edition Prentice-Hall, USA, 2000, p 348.
- ²¹ - فورين حاج قويدر، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35، خريف2007، ص 16.
- * - كون بلديات الجزائر العاصمة كبيرة تم توزيع استثمارات إضافية مقارنة مع بلديات المسيلة وسطيف.