نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) ودوره في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية

دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين والخبراء المحاسبين

Activity-Based Cost Management (ABCM) System its Role Enhancing the Competitive Capability of Economic Enterprise - Analytical Study of the Opinions of a Sample of Academics and Accounting Experts

فريد بولحبال[1]*

Farid Boulahbel[1]

[1] جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي (الجزائر)، مخبر المحاسبة المالية الجباية والتأمين

boulahbel.farid@univ-oeb.dz

تاريخ الاستلام: 29-10-2025 تاريخ القبول: 20-01-2026 تاريخ النشر: 31-03-2026

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) والدور الذي يلعبه في دعم وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، لمواكبة التطورات والتغلب على المنافسة الحادة في بيئة الأعمال. ولتحقيق ذلك تم الإعتماد على الإستبيان وتوزيعه على 90 مختصا في المجال المحاسبي من أكاديمين وخبراء محاسبين، وتحليل نتائجه بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية spss.

وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في في تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات ودعم سياسة التسعير، كما يساهم في تحسين جودة المنتجات والخدمات المقدمة ويدعم المرونة والإبتكار داخل المؤسسة، ما يعزز من قدرة المؤسسات التنافسية لكسب مزايا تنافسية مستدامة تضمن الاستمرارية والبقاء في السوق.

كلمات مفتاحية: نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة، القدرة التنافسية، الأنشطة، التكلفة، الجودة.

تصنيفات JEL : M11، M41، L25

Abstract

This study aims to investigate the Activity-Based cost Management (ABCM) system and the role it plays in supporting and enhancing the competitive capability of economic enterprises, in order to keep pace with developments and overcoms intense competition in the business environment. To achieve this a questionnaire wzs administered to 90 accounting specialists including academics and professiinal accountants and the results were analyzed using the SPSS statistical software package.

The study found that the Activity-Based cost Management (ABCM) system contributes to reducing the costs of products and services pricing strategies, additionally it helps improve the quality of offered products and services and fosters flexibility and innovation within the organization, thereby enhancing the competitive capability of enterprises to achieve sustainable competitive advantages that ensure continuity and market survival.

Keywords: *Activity-Based Cost Management system, competitive capability, activities, cost, quality.*

Jel Classification Codes: *M11, M41, L25*

* المؤلف المرسل

1. المقدمة

شهدت البيئة الاقتصادية خلال العقود الأخيرة تحولات جذرية نتيجة الثورة الرقمية والتطور التكنولوجي المتقدم واشتداد حدة المنافسة، ما جعل المؤسسات الاقتصادية تنشط اليوم في بيئة ديناميكية تتسم بالتغيرات العميقة والمتسارعة، لذلك أصبحت المؤسسات مطالبة بوضع إستراتيجيات فعالة وإبتكار حلول تسييرية وإدارية تواكب هذه التغيرات، وتعزز وتعظم قيمتها ومكانتها السوقية وتزيد من أرباحها.

وفي ذات السياق سعت المؤسسات إلى تعزيز قدراتها التنافسية التي لم تعد تقاس فقط بالإنتاجية أو بحجم الأرباح، بل أصبحت ترتبط بمدى الإلتزام بالتحسين المستمر والإبتكار وبمدى تقديم منتجات وخدمات تلبي إحتياجات ورغبات الزبائن الحاليين وتجذب ثقة ورضا الزبائن الاخرين، ما أوجب على المؤسسات الإعتماد على مقاربات وأساليب حديثة في التسيير، حيث يعتبر نظام إدارة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABCM) أحد أبرز الأساليب الذي يساهم في تقييم وتخفيض تكلفة أنشطة وعمليات المؤسسة وتحسين جودة المنتجات والخدمات من خلال دعم عملية إتخاذ القرارات.

حيث يعتمد نظام إدارة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABCM) على دراسة وتحليل البيانات والمعلومات المستخرجة من نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) لتعزيز وتحسين أداء العمليات التشغيلية داخل المؤسسة والتحكم في التكاليف، عن طريق دراسة الأنشطة المختلفة ودراسة مسبباتها والعمل على أدائها بأقل التكاليف وبأعلى جودة، مما يساعد على التمييز بين الأنشطة التي تخلق وتزيد قيمة للمؤسسة، وتلك التي لا تضيف قيمة ويمكن الإستغناء عنها أو تحسينها، وبالتالي المساهمة في رفع كفاءة سلاسل الإمداد وتقليص زمن الإنتاج وتحسين جودة أداء المؤسسة وزيادة رضا وثقة الزبائن.

وهو ما يعزز من قدرة المؤسسات التنافسية وتطويرها لكسب مزايا تنافسية مستدامة تضمن لها الاستمرارية والبقاء في السوق، وتمكنها من مواكبة التطورات والتغلب على المنافسة الحادة في بيئة الأعمال.

تأسيسا على ما سبق يمكن طرح إشكالية الدراسة كما يلي:

ما هو دور نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات؟

يقودنا هذا التساؤل الجوهري إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية والتي تتجلى في الأتي:

- كيف يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في دعم قدرة المؤسسات على تعظيم مكانتها في السوق؟
- كيف يؤدي الإعتماد على نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) إلى تفوق المؤسسات على منافسيها؟
- كيف يعزز نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) من تطور المؤسسات في السوق؟

1.1 فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة والأسئلة الفرعية حددنا الفرضيات التالية:

- نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات، وبالتالي زيادة قدرة المؤسسة على تسعير منتجاتها بشكل تنافسي.
- يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تحسين جودة المنتجات والخدمات بما يحقق التفوق على المنافسين.
- يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في دعم المرونة والإبتكار داخل المؤسسة، من خلال تحسين العمليات التي تدعم هذه الأبعاد.

2.1. أهمية الموضوع:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال تسليطها الضوء على أحد أهم المواضيع المطروحة بقوة في الأونة الأخيرة والذي فرضه الواقع العملي للمؤسسات التي تناضل للبقاء في بيئة تنافسية شديدة، ألا وهو إعتماد المؤسسات على نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) الذي يعتبر من الأنظمة الحديثة للتسيير التي تساعد على فهم وتقييم كفاءة إدارة التكاليف والتحكم فيها لتحقيق التميز ودعم القدرة التنافسية المستدامة، وكسب رضا وولاء الزبائن بما يضمن للمؤسسات التفوق والتطور والإستمرارية.

3.1. أهداف البحث:

تتجلى الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذا البحث في النقاط التالية:

- إزالة الغموض الذي يحيط بمفهوم وأبعاد وطبيعة نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM)؛
- تسليط الضوء على موضوع القدرة التنافسية الذي يعد مؤشرا قويا لنجاح المؤسسة وتفوقها على المنافسين؛
- تحديد دور نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في دعم وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات؛
- تقديم توصيات للمسؤولين وأصحاب القرار في المؤسسات عن كيفية تطبيق نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABM) والإستفادة منه لتعزيز القدرة التنافسية وتعظيم قيمة المؤسسات.

4.1. منهج البحث:

طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب إتباعه قصد الإحاطة بأهم جوانبه. وبناء على ذلك سنعتمد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال جمع المعلومات المتعلقة بموضوع نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة(ABCM) والقدرة التنافسية، وتحليلها بغرض فهم الإطار العام للمتغيرين. أما في الجانب التطبيقي للدراسة فسنعتمد على المنهج التحليلي ومنهج دراسة حالة بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية spss لتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور وفقرات الاستبيان المصمم للدراسة.

5.1. الدراسات السابقة:

يعتبر هذا البحث مساهمة بسيطة وحديثة يربط بين إدارة التكاليف حسب الأنشطة(ABCM) والقدرة التنافسية، حيث أن أغلبية الدراسات السابقة تمحورت حول نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC)، لذلك يعتبر هذا الموضوع وهذه الدراسة حديثة. ويمكن ذكر الدراسات السابقة التالية:

أ. دراسة فاطمة أحمد زكي سنة 2016 بعنوان "دراسة مقارنة لتطبيق مدخل إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في جامعتي ولاية واشنطن وسات إدوارد والإستفادة منها في جامعة بنها"، والتي هدفت إلى تحديد أوجه التشابه وأوجه الإختلاف بين الجامعتين وكيفية تطبيقها في جامعة بنها، وقد توصلت الدراسة إلى ان توضيح مراحل تطبيق النظام وعوامل نجاحه، وأن تطبيقه يساعد في تقليص التكاليف ما يسمح بإعادة هيكلة الأنشطة المؤسسية وتوفير الموارد لتحقيق ميزات تنافسية.

ب. دراسة sulieman al beshtawi سنة 2014 بعنوان " strategic directions for lntegration (ABM) ,(ABC)" والتي هدفت الى كيفية تكامل (ABC) و(ABM) لتحسين الخدمات المصرفية وتخفيض التكلفة، وقد توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين (ABC)و(ABM) يدعم تحسين جودة الخدمات البنكية ويخفض التكاليف عبر إعادة تصميم الأنشطة المكلفة بما يحقق التميز والتفوق.

جـ. دراسة سليمان حسن البشتاوي سنة 2007 بعنوان "تطبيق المعرفة الجديدة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة"، والتي هدفت الدراسة إلى دراسة متطلبات تطبيق نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة(ABCM) في الدول العربية، وقد توصلت الدراسة إلى أن التطبيق الواقعي للنظام يحتاج بنية معلوماتية وإدارية قوية لتحقيق المزايا التنافسية المستدامة.

5.1. هيكل البحث:

لدراسة موضوع البحث دراسة وافية وشاملة قسمنا بحثنا إلى أربعة محاور وهي:

- الإطار العام لنظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM)
- طبيعة القدرة التنافسية
- فعالية نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تحسين القدرة التنافسية
- دراسة تطبيقية لمساهمة إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في دعم القدرة التنافسية

2. الإطار العام لنظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM):

يعد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) منهجا حديثا يهدف إلى توجيه إمكانيات المؤسسة نحو الأنشطة التي تضيف قيمة حقيقية، ما يمكن من تحسين جودة العمليات وتقليل الهدر والضياع.

1.2. تعريف نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM):

نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يعتبر منهج محاسبي وإداري متكامل يعتمد على دراسة وتحليل البيانات المستخرجة من نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) لتعزيز وتحسين أداء العمليات التشغيلية داخل المؤسسة والتحكم في التكاليف مع المحافظة على الجودة. وقد تعددت تعاريفه بتعدد زوايا ومعايير دراسته، حيث عرف بأنه "أسلوب إداري يعتمد على تحليل التكاليف المرتبطة بالأنشطة والعمليات، وتحليل العوامل المسببة لها بهدف تحقيق كفاءة تشغيلية أعلى وتحسين جودة إتخاذ القرارات" (Brent, Bahnub;, 2010, p. 10).

كما عرف نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) على أنه "عملية دراسة وتحليل منظمة تقوم بها الإدارة المالية للمؤسسة بالإعتماد على المعلومات المتحصل عليها من محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC)، من أجل تحسين أداء أنشطة وعمليات المؤسسة" (قاسم ، 2022، صفحة 165).

كذلك عرف نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) بأنه "أداة إستراتيجية رئيسية للمؤسسة تسعى إلى فهم وتقييم كفاءة إدارة التكاليف، والعمل على تخفيضها المستمر والتحكم فيها من أجل كسب رضا الزبائن وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة" (Horongren c et al, 2009, p. 31).

من خلال التعاريف السابقة يتضح للباحث أن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يعتبر نظام وأداة إستراتيجية فعالة في تحديد الأنشطة التي تخلق وتزيد قيمة للمؤسسة سعيا لتطويرها، وتلك التي لا تضيف قيمة للإستغناء عنها أو التقليل منها، وهو ما يساهم في إلغاء النفقات والمصاريف غير الضرورية وبالتالي دعم وتعظيم قيمة المؤسسة وتعزيز قدرتها التنافسية في بيئة الأعمال المعقدة والمتغيرة بإستمرار.

2.2. خصائص نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM):

يتميز نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) بمجموعة من الخصائص التي تساهم في تعزيز الكفاءة والفعالية. وتتمثل هذه الخصائص في: (الجبيلي، 2018، الصفحات 118-130)

1.2.2. تحليل قيمة الأنشطة: يقوم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) بتحليل طبيعة وإجراءات كل نشاط والطريقة المثلى لأدائه، من أجل الحصول على الخدمة أو المنتج المطلوب بالجودة اللازمة وفي الوقت المحدد، والعمل الدائم لتحقيق ذلك بأقل تكلفة ممكنة.

2.2.2. دراسة وتحليل طبيعة العوامل المسببة للأنشطة: يقوم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) بدراسة وتحليل طبيعة العوامل المسببة للأنشطة، وهو ما يساهم في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة أو التي لا يتم تنفيذها بكفاءة، وبالتالي العمل على تحسينها وتحسين الأداء العام.

3.2.2. قياس أداء الأنشطة: يعطي نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) أهمية كبرى لقياس وتقييم مدى فعالية كل نشاط من الأنشطة بإستخدام مقاييس مالية وغير مالية، مما يساعد على تحديد مجالات الدعم والتحسين لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

4.2.2. تخفيض التكاليف والتحكم فيها: يعمل نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) على المساهمة في إلغاء النفقات والمصاريف غير الضرورية، كما يعمل على تقليص الجهد والوقت اللازمين لتنفيذ الأنشطة مع المحافظة على الجودة، وبالتالي تخفيض التكاليف وتحقيق رضا العملاء.

3.2. أهمية نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM):

يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تقليل الهدر ورفع كفاءة أداء المؤسسة وتعظيم قيمتها. وتتمثل أهمية تطبيقه في: (L.Langlois boumier c, 2008, pp. 94-96)

- تقليص عدد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أو الإستغناء عنها نهائيا؛

– رفع مستوى أداء وجودة الأنشطة التي تضيف قيمة حقيقية للمؤسسة؛
– تبسيط سير العمليات وتجاوز التعقيدات التنظيمية التي قد تعيق تحقيق الفعالية التشغيلية؛
– تحديد مسببات التكاليف وتوجيه الموارد بفعالية أكبر؛
– دعم قرارات الإنتاج والتركيز على المنتجات والخدمات التي تحقق أكبر ربحية ومردودية للمؤسسة.

4.2. أهداف نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM):

يلعب نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) دورا حيويا في تحسين كفاءة عمليات وأنشطة المؤسسة وزيادة ربحيتها من خلال تخفيض التكاليف والتحكم فيها. وبشكل عام يمكن تلخيص الأهداف الأساسية لهذا النظام في النقاط التالية (حازم يونس البامور، 2010، الصفحات 231–233):

– تخصيص الموارد بطريقة أكثر كفاءة وفعالية لضمان تحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف؛
– زيادة الكفاءة وتقليل الهدر من خلال التعرف على الأنشطة غير الضرورية أو التي لا تضيف قيمة؛
– إكتشاف فرص التحسين المستمر وتحقيقه؛
– زيادة ربحية المنتجات والخدمات، ومعرفة مدى مساهمة كل نشاط في تحقيق الربحية؛
– وضع سياسات تسعير عادلة وتنافسية مبنية على بيانات ومعلومات واقعية ودقيقة؛
– تحقيق رضا العملاء من خلال تحسين جودة المنتجات والخدمات وتقديمها بالسعر المناسب؛
– تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات عبر تحقيق التوازن بين الجودة والتكلفة؛
– دعم قدرة المؤسسة على مواجهة تحديات السوق بمرونة وكفاءة أكبر.

5.2. مراحل وخطوات تطبيق نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM):

تحتاج المؤسسات الاقتصادية لتطبيق نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) إلى إتباع مجموعة من الخطوات المنتظمة والمتتابعة تمكنها من تحديد الأنشطة وتحليل التكاليف وربطها بالمنتجات والخدمات وهي (Hilton & Hilton, 2014, pp. 298–311):

1.5.2. تحليل تقسيمات الأنشطة: تبدأ هذه المرحلة بتحليل كيف تم تحديد وتصنيف جميع الأنشطة التي تمارس داخل المؤسسة، وكيف صنفت إلى أنشطة رئيسية وإلى أنشطة داعمة للعمليات الأساسية.

2.5.2. تحليل اليات تحديد مسببات التكلفة: يتم في هذه المرحلة تحليل كيف تم تحديد عوامل ومسببات التكلفة التي تؤدي إلى إستهلاك الموارد لكل نشاط، لفهم سبب وكيفية توزيعها على الأنشطة المختلفة.

3.5.2. تحليل كيفية تحديد تكلفة الأنشطة: في هذه المرحلة يتم تحليل كيف تم تحديد تكلفة كل نشاط بدقة، وكيف تم تجميع التكاليف الخاصة بكل نشاط إعتمادا على حجم الموارد التي يستهلكها كل نشاط.

4.5.2. تحليل كيفية حساب تكلفة المنتجات والخدمات: يتم في هذه المرحلة تحليل كيف تم تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بدقة أكبر، وكيف تم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات وفقا لمقدار إستفادة كل منتج أو خدمة من كل نشاط.

5.5.2. تحليل الربحية وتقييم الأداء: يتم في هذه المرحلة تقييم ربحية المنتجات والخدمات من خلال فحص فعالية الأنشطة وتقييم كفاءتها في إستغلال وإستخدام الموارد المتاحة مقارنة مع المعايير الموضوعة.

6.5.2. تحديد فرص التحسين ودعم إتخاذ القرارات: يتم في هذه المرحلة تحديد الأنشطة التي تتطلب التحسين وإدخال التعديلات اللازمة عليها لرفع كفاءة العمليات وتخفيض التكاليف.

7.5.2. المتابعة والمراقبة: تمثل هذه المرحلة اخر مرحلة عند تطبيق نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) بحيث يتم فيها متابعة النتائج بشكل دوري للتأكد من فعالية النظام وتحقيق التحسين المستمر.

3. طبيعة القدرة التنافسية:

يعتبر تعظيم القدرة التنافسية من المقومات الأساسية لنجاح وإستمرار المؤسسات، فهي تمثل مدى قدرة المؤسسات على تقديم منتجات وخدمات بجودة عالية وبأقل الأسعار مقارنة بمنافسيها مما يمنحها ميزة تنافسية تعزز مكانتها في السوق.

1.3. مفهوم القدرة التنافسية:

يعد مفهوم القدرة التنافسية مفهوما حديثا نسبيا تطور مع تطور النظرية الحديثة في التجارة الخارجية منذ ستينيات القرن الماضي، وهي تعبر عن القوة الاقتصادية التي تتمتع بها المؤسسة مقارنة بمنافسيها، وقد عرفت بأنها "إمتلاك المؤسسة لمجموعة من الموارد والمهارات والقدرات والتقنيات التكنولوجيا وتوظيفها بفعالية، لتقديم منتجات وخدمات تلبي رغبات الزبائن وتفوق ما يقدمه المنافسون من ناحية الجودة والسعر" (مصطفى أحمد ، 2011، صفحة 29).

كذلك تعرف القدرة التنافسية بأنها "القدرة الإستراتيجية على تجميع ودمج الموارد القيمة واستخدامها لخلق ميزة تنافسية، لكي تحقق المؤسسة ربحية متواصلة مقارنة مع منافسيها" (Fritz , 2008, p. 10).

كما عرفت القدرة التنافسية بأنها "قدرة المؤسسة على تطبيق الاستراتيجيات التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد وللقدرات والكفاءات المعرفية، والتي تحقق لها مركز أفضل مقارنة مع المؤسسات المنافسة" (بكر، 2004، الصفحات 13-14).

ومما سبق يتضح للباحث أن القدرة التنافسية هي مفهوم ديناميكي واستراتيجي يمثل التكامل الفعال بين الموارد والمهارات واليات تسييرها لخلق ميزة تنافسية مستدامة تعزز من مكانة وقيمة المؤسسة في السوق. كذلك يتضح للباحث أن تعظيم القدرة التنافسية يكون من خلال قدرة المؤسسات على التميز من ناحية الجودة والسعر والقدرة على جذب العملاء.

2.3. أهمية القدرة التنافسية:

تتمثل أهمية القدرة التنافسية في دورها المحوري على تشجيع الإبداع والابتكار وتحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد واستخدامها بأعلى جودة، وتحسين مستوى الأداء وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات، وهو ما يمكن المؤسسات من التغلب والتفوق في البيئة التنافسية الملائمة.

إضافة إلى ذلك فالقدرة التنافسية تساعد على مواجهة محدودية السوق المحلي التي تقيد فرص الاستفادة من وفرات الحجم الكبير، وتحقق الميزة التنافسية والتنمية المستدامة (غياظ، 2021، صفحة 5).

2.3. أهداف القدرة التنافسية:

تهدف القدرة التنافسية بصفة عامة الى تعزيز ديناميكية الأسواق من خلال تشجيع المنافسة في الأسواق المحلية والعالمية وذلك من خلال تحقيق الفعالية في توظيف الموارد وحماية المستهلك من الاحتكار. ومن أهداف القدرة التنافسية نذكر الاتي: (عبد الله الراجحي ، 2017، صفحة 14)

- تحقيق التفوق والتميز على المنافسين؛
- تعظيم سمعة ومكانة المؤسسة؛
- جذب أكبر عدد ممكن من الزبائن؛
- حماية المستهلكين من الاحتكار؛
- زيادة وتعظيم الأرباح ما يدعم ويعزز الاستدامة المالية للمؤسسات.

4.3. أبعاد القدرة التنافسية:

يرتبط إكتساب القدرة التنافسية من طرف المؤسسات الاقتصادية بمجموعة من الأبعاد الأساسية التي تساعد على تحقيق الميزة التنافسية. وتتمثل هذه الأبعاد في: (نزال، 2016، صفحة 33)

1.4.3. التكلفة: وتتمثل في القدرة على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يحقق الفاعلية بأقل التكاليف مقارنة بالمنافسين، ويكون ذلك بتجنب هدر وضياع المواد وتحسين الكفاءة وتشديد الرقابة على التكاليف.

2.4.3. الجودة: تعد جودة المنتجات والخدمات جوهر المنافسة بين المؤسسات وشرط أساسي لتحقيق رضا وولاء الزبائن، وهي تقوم على أساس تلبية حاجات ورغبات الزبائن وفق معايير الجودة العالمية مع تحقيق التوازن بين عوامل الجودة والتكلفة.

3.4.3. المرونة والاستجابة: تعد المرونة والإستجابة من الخصائص ذات الأهمية للمؤسسات الرائدة، حيث تمكنها من أداء وتنفيذ المهام بشكل أفضل من المنافسين، كما تمكنها من الاستجابة السريعة للتغيرات المحيطة التي قد تحدث بما يتلائم مع حاجات ورغبات الزبائن.

4.4.3. الإبداع والابتكار: يعتبر الإبداع والابتكار من الأساسيات التي تساعد المؤسسات على تطوير وتعظيم مكانتها في أسواقها الحالية والتوسع إلى أسواق جديدة، فمن خلالهما تبتكر المؤسسات منتجات وخدمات جديدة ذات قيمة، وتمنح قدرة وإمكانية لتوظيف الموارد الحالية بأكثر فعالية لتوليد قيمة أكبر.

5.4.3. قدرات فريدة في سلسلة القيمة: تساهم القدرات الفريدة في سلسلة القيمة على التكيف مع التغيرات المستمرة في احتياجات الزبائن من خلال تحسين دقة وفعالية عملية التخطيط وتكاملها مع عمليات التنفيذ، كما تعزز من قدرتها على تخفيض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

5.3. الإستراتيجيات التنافسية لدعم القدرة التنافسية:

يمثل امتلاك المؤسسات الاقتصادية للقدرة التنافسية هدفا إستراتيجيا في ظل التحديات التنافسية الكبيرة، ويمكن للمؤسسات إختيار أحد ثلاث الإستراتيجيات التنافسية المعروفة وهي:

1.5.3. استراتيجية قيادة التكلفة: تقوم هذه الإستراتيجية على الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة وبجودة عالية تلبي إحتياجات الزبائن مقارنة مع منافسيها (Horngren T, , 2000, p. 462). ومن أهم الشروط الواجب توفرها لتحقيق هذه الاستراتيجية نذكر: (بن رحمون، 2023، صفحة 33)

- إستخدام مواد أولية منخفضة السعر دون المساس بجودة المنتج؛
- تخفيض تكاليف البحوث والتطوير والإعلان؛
- وجود طلب مرن للسعر؛
- إرتفاع مستوى التعلم والخبرة.

2.5.3. استراتيجيات التميز: تعتمد هذه الاستراتيجية على وجوب توفير القيمة المتميزة والفريدة للمنتجات والخدمات (فراحتية، 2018، صفحة 192). ومن أهم الشروط الواجب توفرها لتحقيق هذه الاستراتيجية نذكر (مرسي، 2003، صفحة 238) :

- جودة المواد الخام المستخدمة والإنتاج بالجودة العالية مقارنة بالمنافسين الآخرين؛
- التفوق التقني من خلال إمتلاك تكنولوجيا رائدة تسمح لها بتحقيق التميز في مجال الإنتاج؛
- تكثيف البحث والتطوير لتنويع تشكيلة الإنتاج وتقديم نماذج جديدة في زمن أقل.

3.5.3. استراتيجيات التركيز: تهدف هذه الاستراتيجية للوصول الى أفضل موقع في السوق من خلال العمل في قطاع معين أو التركيز على سوق جغرافية محددة، واستهداف فئة من الزبائن المحددين ذات التفضيلات والرغبات الخاصة (سملالي، 20032004، صفحة 28). وإن تطبيق هذه الإستراتيجية يكون في الحالات الأتية (مرسي، 2003، صفحة 240):

- تعدد مجموعات الزبائن وتنوع أنماط وسلوكيات إستخدامهم للمنتوج بطرق متباينة؛
- تزايد حدة المنافسة في السوق وفقا لنموذج قوى بورتر التنافسية الخمس؛
- إختلاف مستويات وقطاعات الصناعة من حيث الخصائص الإقتصادية كالحجم ومعدل النمو.

4. فعالية نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تحسين القدرة التنافسية:

يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات ودعم سياسة التسعير، كما يساهم في تحسين جودة المنتجات والخدمات ودعم المرونة والإبتكار داخل المؤسسة.

1.4. تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات ودعم سياسة التسعير:

يقوم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) على تحليل الأنشطة داخل المؤسسات لتقليل الهدر ورفع كفاءة أداء المؤسسة، من خلال تقليص عدد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو الإستغناء عنها

نهائيا وتقليص إستخدام الموارد غير المنتجة، إضافة إلى تبسيط سير العمليات وتجاوز التعقيدات التنظيمية وتوجيه الموارد بفعالية أكبر.

وهو ما يمكن المؤسسات من تخفيض تكاليف منتجاتها وخدماتها، وييسر لها وضع أسعار بيع تنافسية تحقق الربحية المستهدفة وتكسب رضا وولاء الزبائن.

2.4. تحسين جودة المنتجات والخدمات :

يقوم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) على إدارة الأنشطة وتحسين الأداء وتحسين جودة المنتجات والخدمات عبر التحليل الدقيق لمسببات الأنشطة ولمسببات التكاليف التي تحدد الأنشطة التي تؤثر سلبا على جودة المنتجات والخدمات.

كما أن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يقدم رؤية شاملة للتدفقات التشغيلية والمالية وللعمليات داخل المؤسسة، ما يسمح بتحديد العمليات غير الضرورية أو المتكررة التي قد تؤدي إلى إنخفاض مستوى الجودة.

3.4. دعم المرونة والإبتكار داخل المؤسسة:

يعتبر نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) من أبرز النظم المحاسبية والإدارية التي تساهم في تعظيم قيمة المؤسسات عبر دعم الإبداع والإبتكار من خلال تمكين المسؤولين من التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة حقيقية للمؤسسة والتي يجب دعمها، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي يجب أن تقلص وتوجيه مواردها إلى التطوير المستمر ودعم فرص الإبداع والإبتكار جديدة.

كما أن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساعد المؤسسات على التكيف مع التغيرات المتسارعة وإعادة توجيه الموارد ما يرفع من قدرة المؤسسات على الإستمرارية والتأقلم.

5. دراسة تطبيقية لمساهمة إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في دعم القدرة التنافسية:

تهدف هذه الدراسة التطبيقية إلى معرفة دور نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، وذلك بالإعتماد على دراسة إستقصائية وتحليل آراء مجموعة من الأكاديميين والخبراء والمحاسبين بواسطة البرنامج الإحصائيSPSS v25.

1.5. الخطوات المستخدمة في الدراسة الميدانية:

للقيام بهذه الدراسة قمنا بإتباع مجموعة من الإجراءات والخطوات بهدف الوصول إلى استخلاص نتائج ميدانية تقود إلى التأكد من صحة أو عدم صحة الفرضيات الموضوعة في إشكالية البحث.

1.1.5. مجتمع وعينة الدراسة: مجتمع الدراسة الذي تم إختياره للتأكد من صحة أو عدم صحة الفرضيات يتكون من عينة من الأكاديميين والخبراء والمحاسبين من بعض ولايات الشرق الجزائري، حيث بلغ عدد الاستبيانات الموزعة 90 استبيان، وقد تم استرجاع 78 استبيان أي بنسبة استرجاع 86.67%، في حين بلغ عدد الاستبيانات غير المستردة 12 استبيانات وهو ما يمثل نسبة 13.33%.

2.1.5. تصميم الاستبيان: لتسليط الضوء على دور نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في دعم وتعزيز القدرة التنافسية قمنا بتصميم وإعداد استبيان الدراسة مستفيدين من الإطار النظري للدراسة:

أ. الجزء الأول: يتعلق هذا الجزء بالمعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة، حيث تضمنت معلومات الجنس، العمر، المستوى العلمي، الخبرة.

ب. الجزء الثاني: يتعلق هذا الجزء بدراسة محاور البحث الأساسية المتعلقة بمساهمة جودة أداء عملية المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث محاور كالآتي:

* **المحور الأول:** يتعلق هذا المحور بمحاولة التعرف على أهمية نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات، ودعم سياسات التسعير بشكل تنافسي.
* **المحور الثاني:** يتعلق هذا المحور بمحاولة التعرف على أهمية نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تحسين جودة المنتجات والخدمات بما يحقق التفوق على المنافسين.
* **المحور الثالث:** يتعلق بمحاولة التعرف على أهمية نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في دعم المرونة والإبتكار داخل المؤسسة، ما يدعم ويقوي القدرة التنافسية للمؤسسة.

جـ. ثبات الإستبيان

تقدير ثبات الإستبيان على العينة قمنا به بالإعتماد على حساب معامل ألفا كرونباخ، والذي يعتبر قيمة مقبولة إحصائيا إذا بلغ 65% فأكثر. وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة حسب النتائج التالية:

الجدول رقم(01): معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور وأبعاد الدراسة

الأبعاد والمحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
محور تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات ودعم سياسة التسعير	08	0.809	0.899
محور تحسين جودة المنتجات والخدمات	08	0.796	0.892
محور دعم المرونة والإبتكار داخل المؤسسة	08	0.790	0.888
إجمالي المحاور	**24**	**0.816**	**0.903**

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

وفق نتائج الجدول أعلاه نجد أن معامل ألفا كرونباخ بلغ بالنسبة لإجمالي المحاور ككل 0.816 وهو ما يدل على أن قيمة الثبات جيدة وتساعد على الدراسة والتحليل، وكذلك تراوح معامل ألفا كرونباخ ما بين 0.790 و0.809 لمحاور الإستبيان وهي كلها معاملات جيدة ومقبولة. أما بالنسبة لمقياس الثبات الذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ فقد بلغ بالنسبة لإجمالي المحاور ككل 0.903، أي أن درجة الصدق لأداة القياس عالية وهذا يدل على أن الاستبيان ومحاوره صادقة لقياس ما وضعت لقياسه، مما يظهر صلاحية الاستبيان للتحليل وتفسير نتائج الدراسة وإختبار فرضياتها.

2.5. تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة:

في هذا العنصر سيتم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وفق العناصر التي وردت في الجزء الأول للإستبيان كالآتي:

الجدول رقم(02): تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغير الديمغرافي		التكرار	النسبة	المتغير الديمغرافي		التكرار	النسبة
الجنس	ذكر	41	%52.56	الخبرة	أقل من 05 سنوات	4	%05.13
	أنثى	37	%47.44		من 5 إلى 10 سنوات	26	%33.33
	المجموع	**78**	**%100**		أكبر من 10 سنوات	48	%61.54
العمر	أقل من 30	9	%11.54		**المجموع**	**78**	**%100**
	من 30إلى 40	25	%32.05	المستوى الدراسي	دكتوراه	41	%52.56
	من 40 إلى 50	31	%39.74		ماجستير	14	%17.95
	أكبر من 50	13	%16.67		ماستر	14	%17.95
	المجموع	**78**	**%100**		ليسانس	9	%11.54
المهام	أكاديمي	48	%61.54		**المجموع**	**78**	**%100**
	خبير محاسبي	30	%38.46				
	المجموع	**78**	**%100**				

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

وفق نتائج الجدول يتضح أن نسبة الذكور في العينة المختارة هي 52.56%، في حين بلغت نسبة الإناث 47.44%، أي أن الفئتين متقاربتان وهذا راجع أساسا إلى طبيعة الجنس المتنوعة للأكاديميين.

كما يتضح من نتائج الجدول أن نسبة أفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و50 سنة بلغت 39.74%، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الذين يتراوح سنهم بين 30 و40 سنة 32.05%، وأفراد العينة الذين يفوقون 50 سنة فبلغت نسبتهم 16.67%، في حين لم تتعدى نسبة أفراد العينة الذين يقل عمرهم عن 30 سنة نسبة 11.54% وذلك راجع إلى طبيعة وشروط التوظيف والممارسة في المهن المختارة.

أما توزيع أفراد العينة حسب المهام فوفق نتائج الجدول فإن عدد أفراد عينة الدراسة وما نسبته 61.54% هم أكاديميين، والنسبة الباقية 38.46% تمثل الخبراء المحاسبين.

كذلك وفق نتائج الجدول يتبين لنا أنه حسب متغير الخبرة المهنية فأغلبية أفراد عينة الدراسة وما نسبته 61.54% فكانت للأفراد الذين لديهم خبرة أكبر من 10 سنوات، تليها نسبة 33.33% للذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات، أما النسبة الأخيرة التي تمثل 05.13% فكانت للأفراد الذين لديهم خبرة أقل

من 5 سنوات وهذا ما يفسر أن أغلبية الأكاديميين والخبراء المحاسبين الذين شملتهم الدراسة لديهم من الخبرة ما يجعلهم يقدمون معلومات وإجابات على دراية وإدراك.

وأيضا من نتائج الجدول يتبين لنا أن كل أفراد عينة الدراسة هم حملة الشهادات الجامعية، حيث جاءت في المرتبة الأولى شهادة الدكتوراه بنسبة 52.56%، يليها الأفراد الذين يحملون شهادة الماجستير وشهادة الماستر بنسب متساوية تقدر بـ 17.95%، في حين بلغت نسبة مستوى ليسانس 11.54% وهذا ما يظهر أن الأكاديميين والخبراء المحاسبين يتمتعون بمستوى كبير من المعرفة العلمية ما يضمن لهم الدراية والإدراك ومواكبة التطورات الحديثة.

3.5. اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة:

من أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة إستخدمنا اختبار كالمجروف– سمير نوف لمحاور الدراسة، وقد جاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم(03): إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة

محاور الدراسة	عدد العبارات	K–S	Sig
محور تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات ودعم سياسة التسعير	08	0.229	0.144
محور تحسين جودة المنتجات والخدمات	08	0.183	0.078
محور دعم المرونة والإبتكار داخل المؤسسة	08	0.198	0.168
إجمالي المحاور	**24**	**0.199**	**0.177**

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

من نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أنه بإستخدام إختبار كالمجروف– سمير نوف لمحاور الدراسة، تبين لنا أن القيمة sig الاحتمالية لإجمالي المحاور ككل بلغت 0.199، كما جاءت القيمة sig الاحتمالية أكبر من مستوى المعنوية 0.05 لجميع محاور الدراسة. كذلك يتضح من نتائج الجدول أن قيمة الاختبار (K–S) أقل من الواحد الصحيح لجميع محاور الدراسة ولإجمالي المحاور، مما يدل على أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي. وهو ما يمكننا من إستخدام الاختبارات المعلمية لإختبار صحة الفرضيات.

4.5. تحليل نتائج إجابات الدراسة

سنحاول في هذا العنصر التعرف على إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة محاور الاستبيان وتحليلها وربط هذه النتائج مع إختبار فرضيات الدراسة.

1.4.5. تحليل نتائج فقرات المحاور: سنحاول في هذا العنصر تحليل نتائج فقرات محاور الدراسة

أ. تحليل نتائج فقرات المحور الأول: نلخص النتائج الخاصة بهذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم(04): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول

الرقم	العبارة	$\bar{x}$	δ	Cv (%)
01	يساعد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة	4.04	0.43	10.64
02	نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في تقليص عدد الأنشطة الزائدة وغير الضرورية	4.11	0.55	13.38
03	الإعتماد على نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في زيادة هامش الربح من خلال تخفيض التكلفة	4.03	0.46	10.67
04	يمكن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) من تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بدقة كبيرة وواقعية	4.30	0.53	12.32
05	نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في كشف مصادر الهدر والضياع والتلاعب	4.21	0.63	14.96
06	يساعد تطبيق نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في ترشيد إستهلاك الموارد وتحسين تخصيصها	4.26	0.55	12.91
07	يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تحديد المنتجات والخدمات غير المربحة أو التي يمكن الإستغناء عنها	4.02	0.59	14.68
08	تطبيق نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يمنح المؤسسة القدرة على التميز في تحديد إستراتيجيات التسعير	3.98	0.78	19.60
	إجمالي المحور	**4.13**	**0.52**	**12.59**

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

بإستقراء نتائج الجدول نلاحظ بأن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الأول والخاصة بمعرفة دور ومساهمة نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات بما يرفع قدرة المؤسسة على تسعير منتجاتها بشكل تنافسي، وقد دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الأول الذي بلغ 4.13 والذي يقع في مجال الموافقة، وقيمة الإنحراف المعياري التي جاءت أقل من الواحد حيث قدرت بـ 0.52. كما يتضح من نتائج الجدول أن نسبة الإختلاف للمحور دالة إحصائيا حيث قدرت بـ 12.59%.

كما يتضح أيضا من نتائج الجدول أن المتوسطات الحسابية لإجابات الأكاديميين والخبراء المحاسبين حول فقرات هذا المحور جاءت محصورة بين 3.98 و4.30، حيث جاءت العبارة الرابعة التي تنص على أن نظام (ABCM) يمكن من تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بدقة كبيرة وواقعية في المرتبة

الأولى بمتوسط حسابي 4.30 وإنحراف معياري 0.53، ثم جاءت العبارة السادسة في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.26 وإنحراف معياري 0.55 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أن تطبيق نظام (ABCM) يساعد في ترشيد إستهلاك الموارد وتحسين تخصيصها، ثم جاءت العبارة الخامسة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.21 وإنحراف معياري 0.63 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أن نظام (ABCM) يساهم في كشف مصادر الهدر والضياع والتلاعب، ثم في المرتبة الرابعة جاءت الفقرة الثانية بمتوسط حسابي 4.11 وإنحراف معياري 0.55 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساهم في تقليص عدد الأنشطة الزائدة وغير الضرورية.

كذلك يتضح من نتائج الجدول أن العبارة الأولى جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.04 وإنحراف معياري 0.43 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساعد على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة، ثم في المرتبة السادسة جاءت العبارة الثالثة بمتوسط حسابي 4.03 وإنحراف معياري 0.46 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساهم في زيادة هامش الربح من خلال تخفيض التكلفة، ثم جاءت العبارة السابعة في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 4.02 وإنحراف معياري 0.59 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساهم في تحديد المنتجات والخدمات غير المربحة أو التي يمكن الإستغناء عنها، وأخيرا جاءت العبارة الثامنة بمتوسط حسابي 3.98 وإنحراف معياري 0.78 وهي درجة موافقة جيدة على أن تطبيق نظام (ABCM) يمنح المؤسسة القدرة على التميز في تحديد إستراتيجيات التسعير.

ومما سبق يمكن القول أن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في تخفيض التكاليف من خلال معرفة الأنشطة والخدمات التي لا تضيف قيمة أو ليس لها كفاءة عالية، وبالتالي دعم إستراتيجية التسعير بما يعزز القدرة التنافسية للمؤسسة.

2.4.5. تحليل نتائج فقرات المحور الثاني: نلخص النتائج الخاصة بهذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم(05): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني

الرقم	العبارة	$\overline{x}$	δ	Cv (%)
09	يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تحسين تصميم المنتجات بما يلبي رغبات الزبائن	4.04	0.54	13.37
10	نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساعد في تحقيق التحسين والتطوير المستمر لجودة المنتجات والخدمات	3.98	0.78	19.60
11	يوفر نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) بيانات دقيقة عن الأنشطة التي تؤثر سلبا على نوعية المنتجات والخدمات	4.24	0.57	13.44
12	يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABM) في زيادة رضا وولاء الزبائن	4.11	0.53	12.89

13	نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساعد في تحسين كفاءة إستخدام الموارد وتقليل الهدر والضياع	4.20	0.61	14.52
14	يساعد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تحديد فرص تحسين جودة المنتجات والخدمات	4.02	0.58	14.43
15	يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تخفيض تكلفة الجودة الكلية دون المساس بالمواصفات الفنية	3.87	0.81	20.93
16	نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في تحديد نقاط الضعف في سلسلة القيمة وتحسينها	3.94	0.84	21.32
	إجمالي المحور	**4.17**	**0.56**	**13.43**

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

بإستقراء نتائج الجدول نلاحظ بأن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الثاني والخاصة بمعرفة دور ومساهمة نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تحسين جودة المنتجات والخدمات بما يحقق التفوق على المنافسين، وقد دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثاني الذي بلغ 4.17 والذي يقع في مجال الموافقة، وقيمة الإنحراف المعياري التي جاءت أقل من الواحد حيث قدرت بـ 0.56. كما يتضح من نتائج الجدول أن نسبة الإختلاف للمحور دالة إحصائيا حيث قدرت بـ 13.43%.

كما يتضح أيضا من نتائج الجدول أن المتوسطات الحسابية لإجابات الأكاديميين والخبراء المحاسبين حول فقرات هذا المحور جاءت محصورة بين 3.87 و4.24، حيث جاءت العبارة رقم (11) التي تنص على أن نظام (ABCM) يوفر بيانات دقيقة عن الأنشطة التي تؤثر سلبا على نوعية المنتجات والخدمات في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.24 وإنحراف معياري 0.57، ثم جاءت العبارة رقم (13) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.20 وإنحراف معياري 0.61 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أن نظام (ABCM) يساعد في تحسين إستخدام الموارد وتقليل الهدر والضياع، ثم جاءت العبارة رقم (12) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.11 وإنحراف معياري 0.53 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساهم في زيادة رضا والزبائن، ثم في المرتبة الرابعة جاءت العبارة التاسعة بمتوسط حسابي 4.04 وإنحراف معياري 0.54 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساهم في تحسين تصميم المنتجات بما يلبي رغبات الزبائن.

كذلك يتضح من نتائج الجدول أن العبارة رقم (14) جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.02 وإنحراف معياري 0.58 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساعد في تحديد فرص تحسين جودة المنتجات والخدمات، ثم في المرتبة السادسة جاءت العبارة العاشرة بمتوسط حسابي 3.98 وإنحراف معياري 0.78 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساعد في التحسين المستمر لجودة المنتجات والخدمات، ثم جاءت العبارة رقم (16) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3.94

وإنحراف معياري 0.84 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABM) يساهم في تحديد نقاط الضعف في سلسلة القيمة وتحسينها، وأخيرا جاءت العبارة رقم (15) بمتوسط حسابي 3.87 وإنحراف معياري 0.81 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساهم في تخفيض تكلفة الجودة الكلية دون المساس بالمواصفات الفنية.

ومما سبق يمكن القول أن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في تحسين جودة الخدمات المنتجات من خلال المساهمة في تحسين تصميم المنتجات والتطوير والتحديث، كما يساهم في تحسين كفاءة إستخدام الموارد وتقليل الهدر والضياع.

3.4.5. تحليل نتائج فقرات المحور الثالث: نلخص النتائج الخاصة بهذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم(06): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث

الرقم	العبارة	$\overline{x}$	δ	Cv (%)
17	عند حدوث تغيرات في السوق يساعد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في إعادة توجيه الموارد	4.05	0.55	13.58
18	في وقت الأزمات يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في زيادة قدرة المؤسسة على الإستمرارية والتأقلم	4.07	0.59	14.50
19	يوفر نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) معلومات دقيقة تسهل التحول بمرونة إلى إستراتيجيات إنتاج أخرى	4.12	0.51	12.38
20	يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في بناء بيئة عمل مرنة تتيح تجريب أفكار جديدة	3.99	0.65	16.29
21	يساعد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في كشف الأنشطة التي تؤثر سلبا على الإبداع والإبتكار	3.75	0.83	22.13
22	يقدم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) معلومات دقيقة تساعد على إقتراح أفكار إبداعية وإبتكارية جديدة	3.93	0.77	19.59
23	يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في تقييم كفاءة الإبتكارات قبل وبعد إدخالها إلى السوق	3.85	0.73	18.96
24	يؤدي تطبيق نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) إلى تحقيق توازن أفضل بين ضبط التكاليف وتشجيع الإبتكار	3.72	0.99	26.61
	إجمالي المحور	**3.97**	**0.65**	**16.37**

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

بإستقراء نتائج الجدول نلاحظ بأن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الثالث والخاصة بمعرفة دور ومساهمة نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في دعم المرونة والإبتكار داخل المؤسسة، وقد دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثالث الذي

بلغ 3.97 والذي يقع في مجال الموافقة، وقيمة الإنحراف المعياري التي جاءت أقل من الواحد حيث قدرت بـ 0.65 كما يتضح من نتائج الجدول أن نسبة الإختلاف للمحور دالة إحصائيا حيث قدرت بـ 16.37%.

كما يتضح أيضا من نتائج الجدول أن المتوسطات الحسابية لإجابات الأكاديميين والخبراء المحاسبين حول فقرات هذا المحور جاءت محصورة بين 3.72 و4.12، حيث جاءت العبارة رقم (19) التي تنص على أن نظام (ABCM) يقدم معلومات دقيقة تسهل التحول بمرونة إلى إستراتيجيات إنتاج أخرى في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.12 وإنحراف معياري 0.51، ثم جاءت العبارة رقم (18) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.07 وإنحراف معياري 0.59 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) في وقت الأزمات يساهم في زيادة قدرة المؤسسة على الإستمرارية والتأقلم، ثم جاءت العبارة رقم (17) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.05 وإنحراف معياري 0.55 وهي درجة موافقة جيدة على أنه عند حدوث تغيرات في السوق يساعد نظام (ABCM) في إعادة توجيه الموارد، ثم في المرتبة الرابعة جاءت العبارة رقم (20) بمتوسط حسابي 3.99 وإنحراف معياري 0.65 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABM) يساهم في في بناء بيئة عمل مرنة تتيح تجريب أفكار جديدة.

كذلك يتضح من نتائج الجدول أن العبارة رقم (22) جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.93 وإنحراف معياري 0.77 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يقدم معلومات دقيقة تساعد على إقتراح أفكار إبداعية وإبتكارية جديدة، ثم في المرتبة السادسة جاءت العبارة رقم (23) بمتوسط حسابي 3.85 وإنحراف معياري 0.73 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساعد في تقييم كفاءة الإبتكارات قبل وبعد إدخالها إلى السوق، ثم جاءت العبارة رقم (21) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3.75 وإنحراف معياري 0.83 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساهم في كشف الأنشطة التي تؤثر سلبا على الإبداع والإبتكار، وأخيرا جاءت العبارة رقم (24) بمتوسط حسابي 3.72 وإنحراف معياري 0.99 وهي درجة موافقة جيدة على أن نظام (ABCM) يساعد على تحقيق توازن أفضل بين ضبط التكاليف وتشجيع الإبتكار.

ومما سبق يمكن القول أن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في دعم الإبداع وتحقيق المرونة في البيئة التنافسية.

5.5. إختبار فرضيات الدراسة:

لقد وجدنا سابقا أن محاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وهو ما يجعلنا نتجه في إختبار فرضيات الدراسة إلى الإختبارات المعلمية، ومنه فإننا إعتمدنا على إختبار t لمتوسط عينتين مستقلتين (One Sample Test) بالإعتماد على متغير مهام أفراد العينة من أكاديميين وخبراء محاسبة.

1.5.5. إختبار صحة الفرضية الأولى: نلخص النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (7): نتائج إختبار الفرضية الأولى

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مجال ثقة الإختبار		نتيجة الإختبار
					أدنى	أعلى	
16.578	0.42	0.000	4.13	0.52	4.01	4.37	قبول

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن T المحسوبة بلغت 16.578 وهي أكبر منT الجدولية، وأن الفرق بين وسطي العينتين بلغ 0.42، في حين بلغ المتوسط الحسابي 4.13 والإنحراف المعياري 0.52، كما نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000) أقل من قيمتها (0.05)، وبالتالي تقبل الفرضية وهذا يعني أن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات، وبالتالي زيادة قدرة المؤسسة على تسعير منتجاتها بشكل تنافسي.

2.5.5. إختبار صحة الفرضية الثانية: نلخص النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (8): نتائج إختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مجال ثقة الإختبار		نتيجة الإختبار
					أدنى	أعلى	
15.921	0.53	0.000	4.17	0.56	4.03	4.45	قبول

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن T المحسوبة بلغت 15.921 وهي أكبر منT الجدولية، وأن الفرق بين وسطي العينتين بلغ 0.53، في حين بلغ المتوسط الحسابي 4.07 والإنحراف المعياري 0.56، كما نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000) أقل من قيمتها (0.05)، وبالتالي تقبل الفرضية وهذا يعني أن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في تحسين جودة المنتجات والخدمات بما يحقق التفوق على المنافسين.

3.5.5. إختبار صحة الفرضية الثالثة: نلخص النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (9): نتائج إختبار الفرضية الثالثة

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مجال ثقة الإختبار		نتيجة الإختبار
					أدنى	أعلى	
13.267	0.68	0.000	3.97	0.65	3.85	4.16	قبول

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن T المحسوبة بلغت 13.267 وهي أكبر من T الجدولية، وأن الفرق بين وسطي العينتين بلغ 0.68، في حين بلغ المتوسط الحسابي 3.97 والإنحراف المعياري 0.68،

كما نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000) أقل من قيمتها (0.05)، وبالتالي تقبل الفرضية وهذا يعني أن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساهم في دعم المرونة والإبتكار داخل المؤسسة، من خلال تحسين العمليات التي تدعم هذه الأبعاد.

6. الخاتمة:

إن موضوع نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) أصبح من أكثر المواضيع دراسة لما له من أهمية في تعظيم قيمة المؤسسات ودعم إستمراريتها من خلال تعزيز القدرة التنافسية لها وخلق ميزات تنافسية تحقق رضا وولاء الزبائن.

1.6. نتائج الدراسة:

بعد الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والمتمثلة في:

- ✓ يعتمد نظام إدارة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABCM) على دراسة وتحليل البيانات والمعلومات المستخرجة من نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC).
- ✓ يعتبر نظام إدارة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABCM) أحد أبرز الأساليب الذي يساهم في تقييم وتخفيض تكلفة أنشطة وعمليات المؤسسة.
- ✓ يساهم نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) في المحافظة على الجودة وتعزيز الكفاءة والفعالية.
- ✓ يعتبر نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) من أبرز النظم المحاسبية والإدارية التي تساهم في تعظيم قيمة المؤسسات عبر دعم الإبداع والإبتكار.
- ✓ نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) يساعد المؤسسات على التكيف مع التغيرات المتسارعة بمرونة كبيرة.

2.6. توصيات الدراسة:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية للموضوع يمكننا وضع التوصيات التالية:

- ضرورة إعتماد وتطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) لتعزيز القدرة التنافسية لها.
- ضرورة توافق نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM) مع الإستراتيجية العامة للمؤسسات.
- دعم التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين ولإدارة المؤسسة، حتى يسهل إعتماد وتطبيق نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM).
- تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية في المؤسسات لتحقيق التكامل مع نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABCM).

7. قائمة الإحالات المراجع:

- نبيل محمد مرسي. (2003). الإدارة الإستراتيجية: تكوين وتنفيذ إستراتيجيات التنافس . الاسكندرية : الدار الجامعية الجديدة.
- العيد فراحتية. (05 06, 2018). تعزيز وتطوير القدرة التافسية للمؤسسات في ظل حاضنات الأعمال. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة اللأعمال، 1(1)، صفحة 192.
- جميل الجبيلي. (2018). نظم التكاليف الحديثة وتطبيقاتها في بيئة الأعمال. مصر: دار الفكر الجامعي.
- جنات بن رحمون. (30 04, 2023). أثر إدارة التميز في تحقيق الأسبقيات التنافسية –دراسة ميدانية لمجموعة من البنوك بولاية بسكرة–. مجلة الإقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، 12(01)، الصفحات 278–294.
- حامد رضوان مصطفى أحمد . (2011). التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقصادية ودرها في جهود النمو والتنمية في العالم . المنصورة: الدار الجامعية .
- حدة جرد نور الدين قاسم . (2022). أثر التكامل بين نظام التكاليف حسب الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف. مجلة دفاتر إقتصادية، 13(02)، 165.
- حسن نزال. (كانون الثاني, 2016). أثر استراتيجيات الإبداعي التنافسي في تعزيز القدرات التنافسية في شركات تكنولوجيا المعلومات في الأردن إدارة االمواهب متغير وسيط. قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير. الأردن، كلية الأعمال، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
- شريف الدين مكاحلية محي غياظ. (2021). تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتفعيل دورها التنموي–دراسة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتفعيل دورها التنموي، 5(2)، صفحة 5.
- علي حازم يونس البامور. (2010). إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة. رسالة ماجستير. العراق، جامعة الموصل.
- محسن عبد الله الراجحي . (2017). الميزة التنافسية للنشاط السياحي. دار الأيام للنشر والتوزيع .
- مصطفى محمود أبو بكر. (2004). الموارد البشرية (مدخل لتحقيق الميزو التنافسية). الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- يحضية سملالي. (20032004). أثر التسيير الإستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية. أطروحة دكتوراه. الجزائر ، جامعة الجزائر .
- Horngren T, , C. (2000). Cost Accounting (éd. 10th edition). Prentice-Hall, International INC.
- Brent, Bahnub;. (2010). Activity Based Management for Financial Institutions . USA: SAS Institute INC cary,Norht carolina.
- Fritz , T. (2008). The competitive advantage period and the industry advantage period: assessing the sustainability and determinants of superior economic performance. gabler adition wisseneschaft.
- Hilton, R. W., & Hilton, R. (2014). Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment. McGraw-Hill.
- Horongren c et al. (2009). comptabilite de gestion. paris : traduction et adaptation francaise par langlois.
- L.Langlois boumier c, b. m. (2008). Contrôle de Gestion. Paris: Berti edition.