

استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في استدامة الميزة التنافسية
"تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC" دراسة حالة مؤسسة

بيسكو فروي - بسكرة -

The use of modern methods of management accounting in the sustainability of the competitive advantage, The application of the cost method based on activities ABC a case study Corporation of the Bisco furry – Biskra- "

مبروك صليحة، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة،

saliha.mabrouk@univ-biskra.dz

تومي ميلود، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة،

miloud.toumi@univ-biskra.dz

تاريخ الاستلام: 2021/03/22 تاريخ القبول: 2021/07/09 تاريخ النشر: 2022/06/03

ملخص: تهدف الدراسة لبيان مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في إستدامة الميزة التنافسية "بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة، وتم اتباع منهج التحليلي الوصفي، توصلت الدراسة إلى أن الطريقة المتبعة في تحديد التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة هي طريقة تقليدية وهذا ماجعلها تتفق أكثر على منتجاتها وماجعل تكاليفها مرتفعة ووضعيتها التنافسية تتدهور وبتطبيق أسلوب "ABC" انخفضت التكلفة مما سيحسن وضع المؤسسة التنافسي.

الكلمات المفتاحية: استدامة الميزة التنافسية؛ محاسبة إدارية؛ تكلفة على أساس الأنشطة؛

تصنيف JEL : XN1 ، XN2

Abstract: The study aims to show the contribution of modern methods of managerial accounting to the sustainability of competitive advantage "in the Bisco Froy Foundation in Biskra, and the analytical descriptive approach was followed. It deteriorates and by applying the "ABC" method, the cost has been reduced, which will improve the competitive position of the enterprise.

Keyword: Sustainable competitive advantage; accounting administration ; cost based on activities. **JEL classification code : XN1, XN2**

المؤلف المرسل: مبروك صليحة،

saliha.mabrouk@univ-biskra.dz :الإيميل

1. مقدمة:

تحتو تعتبر المحاسبة الإدارية نظاما هاما للمعلومات يساعد على سد النقص الذي يشهده نظام المعلومات المحاسبي من ناحية وتغطية النقص في البيانات والمعلومات التي تتدخل في صنع واتخاذ القرارات من ناحية أخرى وهذا ما جعل من التطورات الملحوظة في وقتنا الحالي تسعى لمواكبة بين المحاسبة الإدارية وبين متطلبات متخذي القرارات وهذا بالاعتماد على الأساليب العلمية الحديثة للمحاسبة الإدارية التي شهدت تطور ملحوظ من حيث أدائها لوظائفها من تخطيط وتنظيم ورقابة واتخاذ القرارات ورسم السياسات في تحقيق التميز للمؤسسة وكل هذا أبرز حاجة المؤسسة إلى ضرورة تطبيق هذه الأساليب الحديثة من أجل الحصول على استدامة الميزة التنافسية التي تساعد على البقاء والاستقرار واكتساب الشخصية تمكنها من المنافسة.

الإشكالية: من خلال هذا الطرح يمكن صياغة الإشكالية التالية:

أين تكمن مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في استدامة الميزة التنافسية؟

وبغرض الإجابة على الإشكالية تم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا نعني باستدامة الميزة التنافسية؟

- ماهي أساليب تخفيض تكاليف الإنتاج؟

- هل إستراتيجية خفض التكاليف تساعد على تحقيق الاستدامة بالمؤسسة محل الدراسة؟

للإجابة على الإشكالية تطرقنا إلى مجموعة من الفرضيات:

استدامة الميزة التنافسية هي إستراتيجية تحسينية تتبعها المؤسسة.

تعد الأساليب الإدارية الحديثة أحد أدوات استدامة الميزة التنافسية.

تستخدم مؤسسة بيسكو فرووي بسكرة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كأداة لاستدامة الميزة التنافسية.

أهداف الدراسة: تكمن أهداف الدراسة في اعتماد المؤسسة محل الدراسة على

أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC لغرض استدامة ميزتها التنافسية وإمكانية المنافسة والاستقرار في عالم الأعمال.

منهج الدراسة: ولدراسة هذه الإشكالية اعتمدنا على المنهج الوصفي الاستدلالي.

هيكل الدراسة: قمنا بمعالجة عناصر الدراسة على نحو التالي:

أولاً: استدامة الميزة التنافسية

ثانياً: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

ثالثاً: دراسة تطبيقية بمؤسسة بسكو فروي

الدراسات السابقة:

دراسة عمر الشريف، قمري حياة، دور عمليات إدارة المعرفة في تحقيق الميزة التنافسية

المستدامة، مجلة الإقتصاد الصناعي، جامعة باتنة، العدد 11، 2016:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور عمليات إدارة المعرفة في إستدامة الميزة التنافسية بمجمع صيدال لصناعة الأدوية من وجهة نظر عينة من المديرين العاملين في مختلف فروع مجمع صيدال وتوصلت الدراسة إلى إستنتاجات واقتراح مجموعة من التوصيات الزامية إلى تعزيز دور عمليات إدارة المعرفة في إستدامة الميزة التنافسية بمجمع صيدال لصناعة الأدوية.

2. استدامة الميزة التنافسية

1.2 مفهوم استدامة الميزة التنافسية

قبل تعرف على إستدامة الميزة التنافسية سنعرف الميزة التنافسية أولاً:

1.1.2 تعريف الميزة التنافسية: "هي قدرة المؤسسة على أداء أعمالها بالشكل الذي يصعب على منافسيها تقليده ويمكن تحقيق الميزة التنافسية بواسطة تنفيذها لوظائف تعمل على خلق قيمة في مجالات تقليل الكلفة مقارنة بمنافسيها أو العمل على أدائها بأساليب تقود إلى تميز." (Bouran, 2016, p 96)

2.1.2 تعريف استدامة الميزة التنافسية: " هي إستراتيجية التحسين من أجل استدامة الميزة التنافسية مما يوجب على المؤسسة المحافظة على مكانتها بدءاً بتميز الأداء لمتضمن هذا الموقع التنافسي وهو انعكاس للقدرات الذاتية للمؤسسة والانطلاق الحقيقى لتميزها فالتميز يستوجب أن يبدأ من داخل المؤسسة مع الإشارة إلى ان التميز لا يتوقف على المنتجات المتميزة بل يتعدى ذلك إلى كل الجوانب التنظيمية، ليكون هناك موقع تنافسي للمؤسسة بين المؤسسات المنافسة". (Saleh, 2017, p 158)

2.2 متطلبات استدامة الميزة التنافسية

إن حسن تعامل المؤسسة مع المخاطر التي قد تسبب بفقدانها التنافسية والاستفادة من أثارها الإيجابية يمكن أن يعد إحدى الآليات المستخدمة في تجاوز الآثار السلبية لهذا النوع من المخاطر يضاف إلى ذلك إمكانية المؤسسة لتبني آليات أخرى تساعدها في تحاشي الوقوع في الشرك الذي تضعه لها المنظمات المنافسة، وبشكل يساهم في ترسيخ المزايا التنافسية وإستدامتها وتمثل تلك الآليات في: (Alyan, 2013, P 72)

- **التفكير الاستراتيجي:** عرفه فيري على انه: "طريق خاص لتفكير يهتم بمعالجة البصيرة ينجم عنه منظور متكامل للمؤسسة من خلال عملية التوجيهات الإستراتيجية".

- **معرفة قدرة المنافسين:** طبقا لما أورده "بانكاج جياموات" أن المحدد الرئيسي لقدرة المنافسين على محاكاة المزايا التنافسية للمؤسسة يتجسد في أولوية الالتزامات الإستراتيجية للمنافسين، ويقصد جياموات بالالتزام الاستراتيجي التزام المؤسسة بطريقة خاصة في انجاز وتنفيذ أعمالها أي تطوير مجموعة معينة من الموارد والقدرات، ويقصد جياموات من وراء ذلك أنه عقب إعلان المؤسسة الالتزام الإستراتيجي سوف تجد أنه من الصعوبة بمكان الاستجابة الى المنافسة الجديدة، إذا ما أقتضى ذلك التتصل من هذا الالتزام.

- **عوائق التقليد:** إن المؤسسة التي تستحوذ على المزايا التنافسية سوف تحقيق أرباح أعلى من المعدل المتوسط، وذلك من شأنه أن يبعث بإشارات للمنافسة تفيد أن المؤسسة تمتلك بعض من الكفاءات المتميزة ذات القيمة العالية التي تهيئ لها فرصة لخلق القيمة المتفوقة، وطبيعي أن يحاول منافسوها التعرف على هذه الكفاءة ومحاولة تقليدها وإذا ما وفق الإدراك النجاح، فقد يصلون في نهاية المطاف إلى تجاوز المعدل المتفوق لأرباح المؤسسة كم من الوقت سيستغرقه المنافسون لتقليد الكفاءات المتفوقة في تقليد الكفاءات المتميزة في وقت أسرع، كلما كانت المزايا التنافسية أقل استمرارية، وكلما زادت أهمية استمرار المؤسسة في تحسين كفاءتها حتى تبقى متقدمة خطوة على مقلديها.

- التركيز على أركان بناء المزايا التنافسية.

- تتبع الأداء الصناعي المتميز والمقارنة بمنافس نموذجي المقارنة المرجعية.

-التكيف المنظم.

3.2 شروط استدامة الميزة التنافسية

لضمان استمرارية الميزة التنافسية وضع Porter عدة شروط لضمان استمرارية الميزة التنافسية وهي معايير للحكم على جودتها تمثل في: (Mahdia, 2019, P 103-104)
مصدر الميزة: يرتبط يرتبط استمرار الميزة بمصدر هذه الميزة، يتطلب تحقيقها توافر مهارات وقدرات من مستوى عالي، وتعتمد على جهود سنوات طويلة من الاستثمار المستمر والتراكمي في التسهيلات المادية والتعلم المتخصص.

عدد مصادر الميزة التي تملكها المؤسسة: في حالة اعتماد المؤسسة على ميزة واحدة فقط مثل تصميم المنتج بأقل تكلفة والقدرة على شراء مواد خام رخيصة الثمن، فإنه يمكن للمنافسين تجسيد أو التغلب على آثار تلك الميزة، أما في حالة تعدد مصادر الميزة فإنه يصعب تقليدها جميعا.

الانفاق على البحث والتطوير: أيضا يتوقف استمرار الميزة التنافسية على حجم الاتفاق على البحث والتطوير، فكلما داومت المؤسسة على إجراء مزيد من البحث والتطوير تمتعت بميزة تنافسية مستمرة لذا لا بد أن تقوم المؤسسة بتنمية قدراتها التكنولوجية بشكل مستمر على أن يكون الهدف من هذه التنمية تطوير عمليات التشغيل وتحسين المنتج وفي ظل المنافسة الشرسة والتغير المتسارع أصبحت درجة التغير المستمر والتطوير للميزة التنافسية من المعايير الأساسية للحكم على نوعيتها فمن الواجب على المؤسسات السعي نحو التحسين المستمر بل وخلق ميزات جديدة وبشكل أسرع قبل قيام المؤسسات المنافسة لتقليد الميزة التنافسية القائمة حاليا والتفوق عليها.

4.2 أهمية استدامة الميزة التنافسية

تتمثل أهمية استدامة الميزة التنافسية في: (charif & Goumri, 2016, P 492- 493)
تعتبر سلاحا لمواجهة التحديات السوق والمؤسسات المناظرة من خلال قيام لمؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية.
تعتبر معيار لتحديد المؤسسات الناجحة عن غيرها لكونها تتميز بإيجاد نماذج جديدة ومتوفرة يصعب تقليدها.

تعتبر هدفا أساسيا وضروريا تسعى إليه جميع المؤسسات التي تهدف إلى التفوق والتميز من خلال استغلال الموارد والإمكانيات وإرضاء الزبائن والتعرف على حاجاتهم ورغباتهم بطريقة يصعب على الآخرين تقليدها.

استدامة الميزة التنافسية مرتبطة تماما بالأداء المتحقق في المؤسسة والعاملين في ومن ثم لا يمكن أن تبقى أو تمتلك أية مؤسسة ميزة تنافسية من دون أن ترتقي بأدائها إلى المستوى الذي تفوق به على المنافسين الآخرين ولمدى زمني مناسب، قد يطول أيقصر تبعاً لقدرتها في الحفاظ على ميزتها التنافسية واستدامتها. (Qamri, 2016-2017, P 7)

3. الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كأداة لاستدامة الميزة التنافسية

1.3 مفهوم المحاسبة الإدارية

تعرف على انها: "هي تطبيق تقنيات المحاسبة لتوفير المعلومات المصممة لمساعدة جميع المستويات الادارة في التخطيط والتحكم في الانشطة المشاريع التجارية وفي صنع القرار والغرض من المحاسبة الادارية هو توفير وجمع المعلومات التي قد تحتاجها الادارة في اتخاذ القرارات وتقييم تأثير قراراتها وإجراءاتها، لانتقصر المحاسبة الادارية على محاسبة التكاليف فقط بل تغطي ايضا مجالات اخرى مثل قرارات الانفاق الراس مالي وقرارات هيكل راس المال". (TULSIAN, 2013, p113)

2.3 الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية: هناك العديد من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من ضمنها:

➤ أسلوب نظام التكاليف في الوقت المحدد: "هو نظام إنتاجي هدفه الرئيسي إنتاج نوع محدد من الوحدات الصناعية أو المنتجات المطلوبة في الوقت المحدد تماما وبالكميات المطلوبة". (Al-Baghaj & Najm Abd Alawi, 2014, P 370)

➤ أسلوب الجودة الشاملة: هي التفوق في الأداء لإسعاد المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض من اجل تحقيق أو تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال تأدية العمل الصحيح بالشكل الصحيح وفي المرة الأولى في كل وقت. (AITatia, 2003, P 17-18)

➤ أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: هو ذلك الإطار الجديد الذي يسمح بدمج المؤشرات الإستراتيجية بالإضافة إلى المؤشرات المالية التقليدية للأداء تقترح أربعة محددات للأداء في

المستقبل هذه المحددات تتعلق بالزيائن والعمليات الداخلية، والتعليم والنمو وكذا البعد البيئي والمجتمعي واستنادا إلى ترجمة واضحة لإستراتيجية الأهداف والمؤشرات الملموسة." (Tigrat, 2017, P 334)

➤ أسلوب السيكس سيجمما: "إستراتيجية تنظيمية لتحسين العملية يتم استخدامها من أجل تحسين ربحية المؤسسة والتخلص من الإنتاج المعيب ولفاقد وتقليل تكاليف الإخفاق فى الجودة وتحسين فاعلية العمليات بما يلي احتياجات وتوقعات المستهلكين والعملاء ويؤدي إلى تجاوز هذه لأحتياجات (Somaya, 2018, P 53)

➤ أسلوب التكلفة المستهدفة: " أحد أهم الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف والتي تهدف إلى تخصيص التكاليف الكلية للمنتج على مدار دورة حياته ويكون ذلك من خلال مساعدة القائمين على هندسة الإنتاج التصميم، بحوث العمليات." (Nebo & Ben El Din, 2019, P 467- 468)

➤ أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC: "هو نظام محاسبي يقيس تكلفة الموارد المستهلكة عن طريق الأنشطة ويقاس التكاليف المؤسسة بدقة شديدة وجودة أفضل من نظام التكاليف التقليدية ويعالج مشكلة تخصيص التكاليف التحكمة وذلك عن طريق تصنيف الأنشطة ثم تتبع التكاليف إلى أنشطة عن طريق محركات التكلفة، حيث تصنف الأنشطة المؤدات داخل المؤسسة إلى عدة مستويات:

الأنشطة على مستوى وحدة الإنتاج.

الأنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية.

الأنشطة على مستوى المنتجات.

الأنشطة على مستوى التسهيلات (JabeEl-Sayed, 2014, P 287)

خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يجرى تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وفق المراحل التالية:

تحديد الأنشطة الرئيسية فى المؤسسة.

تجميع التكاليف إلى مجمع ات الكلف لكل نشاط.

اختيار موجة الكلفة لكل نشاط رئيسي.

تخصيص كلفة الأنشطة للمنتجات او الخدمات بحسب استهلاكها أو طلبها من الانشطة.

كما يستعمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتوفير معلومات لاتخاذ القرارات عن طريق تكاليف أكثر عدالة في تخصيص إلى أغراض الكلفة، كالمنتجات والزيائن والمواقع فضلا على أنه يمكن أن يستعمل وصفة أساسية لتطبيقات إدارة التكلفة والمتضمنة تخفيض التكلفة الموازنة على أساس الأنشطة ومقاييس الأداء والمقارنة المرجعية للأنشطة وإدارة العملية وإعادة هندسة عمليات. (Al-Masoudi, 2017, P 129-130)

3.3 تصنيف الأنشطة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يتم تصنيف الأنشطة التي يتم تحديدها في المؤسسة إلى أربعة مجموعات وهي: (Sahri, 2017, P 17- 18)

- **أنشطة على مستوى الوحدة:** تسمى كذلك بالأنشطة التي ترتبط بوحدة المنتج وهي الأنشطة التي يتم أدائها من أجل إنتاج الوحدة من منتج معين أو خدمة مقدمة، وعدد الأنشطة مستوى الوحدة المنفذة متناسب مع الإنتاج وحجم المبيعات.

- **أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج** هي أنشطة التي يتم أدؤها لكل دفعة إنتاجية وذلك بغض النظر على عدد الوحدات في الدفعة أو عدد الأجزاء (المكونات) المنتج أو كمية الموارد في طلبية الشراء أو عدد المنتجات المشحونة للزيائن بمعنى أن هذه الأنشطة مستقلة أو لا تعتمد على عدد الوحدات في الدفعة مهما كان نوع هذه الدفعة (إنتاج أو أمر شراء) ، وعليه فإن مسببات التكلفة الخاصة بهذه الأنشطة التي تستخدم لتخصيص التكلفة (قد تكون أوامر شراء أو إنتاج أو أوامر حركة المعدات، تنصيبات، أو أوامر الزبون أو أوامر الشراء على المنتجات، الزيائن والخدمات التي تطلق أو تحدث النشاط).

- **الأنشطة الداعمة للمنتج** تسمى كذلك بالأنشطة على مستوى المنتج وهي الأنشطة التي يتم أدائها من أجل دعم إنتاج كل أنواع المنتجات أو الخدمات ويتوسع هذا المفهوم إلى الخارج المؤسسة ليشمل أنشطة دعم الزبون التي تسمح للمؤسسة بالبيع إلى كل أصناف الزيائن وهذا النوع من الأنشطة (سواء المتعلقة بالزبون أو المنتج) مستقل أو لا يعتمد على الإنتاج وحجم المبيعات وأنشطة دعم الزبون لا تأخذ بعين الاعتبار (لا تعتمد) الحجم ومزيج الإنتاج او الخدمات المباعة والمسلمة لزبون ومن أمثلة هذه الأنشطة الداعمة تتضمن الصيانة: تحديث المنتجات، التجارب الخاصة توفير آلات أو الوسائل لكل نوع من المنتجات أو الخدمات تقديم

الدعم التقني لكل نوع من المنتجات أو الخدمات ونشير إلى أن كمية الموارد المستخدمة في أنشطة دعم المنتج أو الزبائن من التعريف مستقلة عن كمية الإنتاج وحجم المبيعات.

- **أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات:** وهي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم عمليات المؤسسة بصفة عامة بمعنى أنها الأنشطة التي تتعلق لكل منتج أو خدمة أو زبون وبالتالي فمواردها لا يمكن تتبعها لكل غرض غرض تكلفة وهذه الأنشطة على سبيل المثال لا الحصر: نشاط مدير، التخطيط، مصاريف دعم القنوات، النظافة والأمن أو كل مايتعلق بشؤون الإدارية.

4. محاولة تطبيق التكلفة على أساس الأنشطة كأداة لاستدامة الميزة التنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة-

1.4 تقديم مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة - :

مؤسسة بيسكو فروي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة ذات ملكية خاصة تأسست سنة 2014 من أجل صنع البسكويت وتتمثل منتجات المؤسسة في البسكويت بنكهة مختلفة (الفراولة، الليمون، الشوكولاتة، التمر... إلخ) بالإضافة إلى البسكويت الجاف بأحجام مختلفة.

سيتم اختيار أحد منتجات مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة- المتمثل في بسكويت بحشو الفراولة 180 غ لحساب تكلفة إنتاجه باستخدام أسلوب نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

2.4 محاولة حساب التكلفة على أساس الأنشطة لمنتج ببسكويت بحشو الفراولة 180 غ

يتم ذلك وفقا لمجموعة من الخطوات كالتالي:

تحديد الأنشطة وتوزيع التكاليف الغير مباشرة: في هذه المرحلة سيتم تجميع الأنشطة وفقا لمراكز النشاط إلى أنشطة رئيسية وأنشطة ثانوية وتحليل كل مركز من مراكز النشاط وتوزيع التكاليف الغير مباشرة على الأنشطة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول 1: تحديد وتحليل الأنشطة بمؤسسة بيسكو فروي- بسكرة-

المركز	الانشطة	التكلفة
التموين	عدد الطلبيات	118534067.8
	شواء الموارد لتخزين	
الانتاج	برنامج الانتاج	433076417.2
	لعجن	
	الطهي	
	الحشو	
لتوزيع	لتغليف	416804132.3
	لتخزين	
	لشحن	
	للتسليم	
الأنشطة الثانوية		
الصيانة	صيانة وقائية	130666806.9
	صيانة طارئة	
لادارة	الادارة	440548228.8

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

تحديد المسببات: في هذه الخطوة سنقوم بترجمة التكاليف الغير مباشرة إلى وحدات عمل التي كانت سبب في نشوء التكلفة وقد تتعدد مسببات التكلفة كما قد تكون مشتركة، وذلك من أجل تخصيص التكاليف الغير مباشرة لهذه الأنشطة المتعلقة بمنتج بسكويت بحشو الفراولة.

جدول 2: مسببات الأنشطة حسب مراكز النشاط

عدد مسببات التكلفة	المسببات	الانشطة
22	عدد الطلبيات	تقديم الطلبيات
48	عدد الطلبيات	شراء المواد الأولية
10	عدد ساعات التخزين	التخزين
7	عدد خطوط الانتاج	برنامج الانتاج
60	عدد ساعات العمل (عمال)	التحضير
156	عدد ساعات الالة	التشكيل
541.89	كمية الوقود المستهلكة	الطهي
45	عدد ساعات الالة	الحشو
120	عدد ساعات العمل (عملية التغليف)	التغليف
18	عدد التداخلات	صيانة وقائية
29	عدد ساعات العمل	صيانة طارئة
2	عدد ساعات التخزين	التخزين
80	عدد ساعات العمل(صالح الشحن)	الشحن
9	عدد التسليمات	التسليم
8	عدد ساعات العمل(صالح الادارة)	الادارة

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة: في هذه الخطوة يتم تجميع الأنشطة مراكز التكلفة التي تشمل مجموع تكاليف الأنشطة المشتركة في مسبب التكلفة، وهذا حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC:

جدول 3: مجمع الأنشطة بمراكز التكلفة

التكلفة دج	مجمع مراكز التكلفة	مسيبات التكلفة
1026074926	- التخزين (الموارد، المنتجات) - التحضير - التغليف - صيانة طارئة - الشحن - الإدارة	عدد ساعات العمل
173230566.9	- التشكيل - الحشو	عدد ساعات عمل الآلة
94827254.27	- تقديم الطلبات - شراء المواد الأولية	عدد الطلبات
129922925.2	- برنامج الإنتاج	عدد خطوط الإنتاج
1008269104.3	- الطهي	كمية الغاز المستهلكة
65333403.47	- صيانة وقائية	عدد التدخلات
166721652.9	- التسليم	عدد التسليمات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة: يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق حساب تكلفة مسبب كل مركز وتحسب التكلفة الوحدية لمسيبات التكلفة وفقا للعلاقة التالية:

التكلفة الوحدية لمسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز الأنشطة ÷ حجم مسيبات كل مركز تكلفة

جدول 4: تحديد حجم مسببات التكلفة

مركز التكلفة	تكلفة مراكز التكلفة دج	مسببات كل مركز	تكلفة المسببات دج
عدد ساعات العمل	1026074926	229	4480676.53
عدد ساعات عمل الآلة	173230566.9	201	861843.62
عدد الطلبيات	94827254.27	70	1354675.06
عدد خطوط الإنتاج	129922925.2	7	18560417.9
كمية الغاز المستهلك	1008269104.3	989.5	1018968.27
عدد التخللات	65333403.47	18	3629633.53
عدد التسليمات	166721652.9	24	6946735.54

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطوط الإنتاج: بعد تحديد تكلفة كل مسبب يتم حساب حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخطوط الإنتاج كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول 5: حساب حجم مسببات مراكز التكلفة لكل خط من خطوط الإنتاج

مركز التكلفة	حجم مسببات كل مركز	بسكويت الجاف	بسكويت الليمون	بسكويت الفراولة	بسكويت بيري	بسكويت بشكولاتة	بسكويت بكريمة	بسكويت بحشو
عدد ساعات العمل	229	139.69	6.87	9.16	45.8	9.16	18.32	18.32
عدد ساعات عمل الآلة	201	122.61	6.03	8.04	40.2	8.04	16.08	16.08
عدد الطلبيات	70	42.7	2.1	2.8	14	2.8	5.6	5.6
عدد خطوط الإنتاج	7	4.27	0.21	0.28	1.4	0.28	0.56	0.56
كمية الغاز المستهلكة	989.5	603.60	29.68	39.58	197.9	39.58	79.16	79.16
عدد التخللات	18	10.98	0.54	0.72	3.6	0.72	0.56	0.56
عدد التسليمات	24	14.64	0.72	0.96	4.8	0.96	1.92	1.92

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

بعد حساب تكلفة مسبب كل مركز سنقوم بحساب سعر التكلفة
سعر التكلفة وفق أسل ABC = التكاليف المباشرة للوحدة + التكاليف الوحيدة لمسببات التكلفة
كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 6: تحديد سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة abc

التكلفة بـدج	تكلفة الوحدة المسببة لكل مركز	حجم مسببات التكلفة	البيان
2989866.36	22.62	132178	كيس
347628.14	2.63	132178	بطاقة
505918.95	45.93	11015	ورق مطوع
15509.12	0.88	17624	شريط لاصق (1.6m=1carton)
3858922.57	-	132178	مجموع التكاليف المباشرة الاعباء الغير مباشرة وفق abc:
71107.89	7762.87	9.16	عدد ساعات العمل
10537.14	1310.59	8.04	عدد ساعات عمل الآلة
2008.77	717.42	2.8	عدد الطلبات
275.22	982.94	0.28	عدد خطوط الإنتاج
301922.18	7628.15	39.58	كمية الغاز المستهلكة
355.88	494.28	0.72	عدد التخللات
1210.89	1261.34	0.96	عدد التسليمات
	387417.97		مجموع الأعباء الغير مباشرة
	4246340.54		التكلفة حسب طريقة ABC
	132178		عدد الوحدات المنتجة
	32.12		سعر تكلفة الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يتبين من خلال الجدول أن سعر التكلفة منتج بيسكويت بحشو الفراولة 180 غ وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يقدر بـ: 32.12 أذ نجد أن هناك فجوة بينه وبين تكلفة المنتج التي حصلتها المؤسسة خلال سنة 2018 المؤسسة كما هو موضح في الجدول:

جدول 7: مقارنة بين سعر التكلفة لمنتج بسكويت بحشو الفراولة وفق أسلوب المؤسسة وأسلوب ABC

البيان	منتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ
التكلفة لوحدة لوحدة حسب طريقة لمؤسسة	42.58
التكلفة لوحدة لوحدة حسب أسلوب تكلفة على أساس الأنشطة ABC	32.12
الفجوة	10.46

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

5. نتائج الدراسة:

بمقارنة بين سعر التكلفة وفق الطريقة المتبعة بمؤسسة بيسكو فروي بسكرة وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة وجدنا أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة حققت تكلفة أقل من

التكلفة التي حققتها المؤسسة وهذا راجع إلى الطريقة العلمية والدقيقة التي يتبعها هذا الأسلوب فنقترح على المؤسسة إتباع هذا الأسلوب لتخفيض تكاليفها.

6. خاتمة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها توصلنا إلى مجموعة من نتائج: إن نجاح المؤسسة واستمرارها وبقائها في بيئة تنافسية سريعة التغير والتغلب يعتمد بجزء كبير على نجاحها في كيفية تطوير قدرتها وتغيير إستراتيجياتها بين فترة وأخرى وتسعى دوماً إلى تجديد مواردها، وأن تتصف بخصائص تميزها عن موارد المؤسسات المنافسة بالإضافة إلى البحث عن كفاءات جديدة تساهم في خلق القيمة وأن تكون مميزة وفريدة عما يمتلكه نظيراتها من المؤسسات المنافسة أو التي تسعى للمنافسة وهذا ما يجعل المؤسسة في موضع قوة تنافسية وإبعاد احتمال زوالها أو تركها كظلال لعظمتها السابقة وتجعلها تسعى دوماً للحفاظ على استدامة ميزتها التنافسية في سوق المنافسة. يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC أحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الذي يساعدها على تخفيض تكاليفها ووصلها إلى تكلفة أقل والذي يمكنها من الاستمرار وتطوير ميزتها التنافسية في سوق المنافسة.

7. قائمة المراجع:

.TULSIAN, P. (2013). *FINANCIAL CCOUNTING. OF DELHi*: PEARSON-EDUCATION.

Al-Baghaj, Q. M., & Najm Abd Alawi, A. A.-K. (2014). The integration of the (ABC-JIT) system in reducing costs for industrial companies, an applied study in the General Company for Textile Industries, the textile factory. *Journal of Baghdad College of Economic Sciences University* (39).

Al-Masoudi, H. A. (2017). *Strategic Quality Cost Management*. Jordan: Al- yazuri.

AlTatia, H. A. (2003). *Total Quality Management and ISO*. Jordan: warraq.

Alyan, A. M. (2013). Requirements for the Sustainability of Competitive Advantage in Higher Education and the Resource-Based Viewpoint, Case Study of the Islamic University,. *Master's Thesis, Business Administration* . GAZA, Gaza: Islamic University .

Bouran, S. B. (2016). *Knowledge Management as an Entry to Competitive Advantage in Contemporary Organizations*. Algeria: Academic book center.

charif, O., & Goumri, H. (2016). Omar Sharif, Qamar Hayat, The Role of Knowledge Management Operations in Achieving Sustainable Competitive Advantage. *Industrial Economics Journal* , 492-493.

JaberEl-Sayed, I. (2014). *1.. Environmental pollution accounting*. Amman: Ghayida.

Mahdia, S. (2019). Requirements for achieving a sustainable competitive advantage in light of the ongoing dynamic of the regulatory environment. *Journal of Law and Human Sciences Economic Studies* , 103-104.

Nebo, M., & Ben El Din, M. (2019). The Target Cost Entrance as a Tool to Rationalize Pricing Decisions in the Service Institution, An Applied Study of the Algerian Insurance Company CAAT, Adrar Agency,. 8 (5).

Qamri, H. (2016-2017). The Role of Knowledge in Enhancing the Sustainable Competitiveness of the Economic Institution, Case Study of the Saidal Complex. *PHD thesis Specialization in Applied Economics and Organization Managemen* . Batna, Algeria: University batna1.

Sahri, A. Y. (2017). The Target Cost System, a Strategic Introduction, to Cost Management. *Journal of Industrial Economics* (12).

Saleh, M. M. (2017). The elements of continuous improvement and their role in achieving sustainable competitive advantage, an analytical study in the Carrefour Company. *journal of Administrative and Economic Sciences* , 2 (38).

Somaya, N. (2018). The Importance of Applying Six Sigma in Improving the Quality of the Formative Process at the University, Study of a Group of Universities. *PhD Thesis, Majoring in Business Administration* . msila, algeria: boudiaf University.

Tigrat, Y. (2017). The Role of Administrative Accounting Methods in the Governance of Economic Institutions A Case Study of a Sample of Economic Institutions in Algeria. *PhD Note, Accounting Specialization* . Algeria, biskra: University of Mohamed Khider.