

استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق ميزة تنافسية
للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

*Using the activity-based costing (ABC) method to achieve the competitive
advantage of the economic enterprise: a case study of the textile and
processing enterprise TIFIB in Biskra*

يسرى جحيش جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر - youssera.djehiche@univ-biskra.dz	ميلود تومي* جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر - miloud.toumi@univ-biskra.dz
---	--

تاريخ النشر: 2022/12/ 31

تاريخ القبول: 2022/11/ 04

تاريخ الاستلام: 2022/09/ 23

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية في ظل التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال. ومن أجل تحقيق هذا الهدف استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، ومنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي بدراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة من خلال المستندات والوثائق والمعلومات الخاصة بها، وقد توصلت الدراسة أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يساهم في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية بتخفيض تكاليف عملياتها الإنتاجية أي تحقيق إستراتيجية الريادة في التكلفة. الكلمات المفتاحية: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، الميزة التنافسية، الريادة في التكاليف. تصنيف JEL/M41;M1.

Abstract :

This study aims to highlight the role of the activity-based cost method in achieving the competitive advantage of the economic enterprise in light of the developments in its business environment.

In order to achieve this goal, the analytical descriptive approach was relied on in the theoretical aspect, while in the practical aspect, we relied on a case study of the Textile and Equipment Corporation (TIFIB) in Biskra, through information, documents and information from its side. Contributes to achieving the competitive advantage of the economic institution by reducing the costs of its production operations, ie achieving the strategy of leadership in cost.

Keywords: Activity-based costing method, competitive advantage, cost leadership.

JEL classification codes:M41 ;M1.

* المؤلف المرسل، تومي ميلود، miloud.toumi@univ-biskra.dz.

مقدمة

إن التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الاقتصادية صاحبتها تغيرات في أساليب محاسبة التكاليف حيث أصبحت الأساليب التقليدية غير قادرة على مواجهة التغيرات الحاصلة مما أدى بها إلى توفير معلومات (مالية وغير مالية) غير موثوقة؛ هذا ما يؤدي إلى إلحاق الخسائر بالمؤسسات وبالتالي عدم قدرتها على الإستمرارية والمنافسة، ولمواكبة التطورات الحاصلة يستلزم على المؤسسات إحداث تغييرات من خلال إتباع أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف والتي من بينها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) الذي يوفر معلومات (مالية وغير مالية) دقيقة تمكن المؤسسة من إدارة عملياتها الإنتاجية بتكاليف أقل وهذا ما يساهم في تعظيم أرباحها ويعزز قدراتها التنافسية.

بهذا التصور يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يتم تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أسلوب التكلفة على أساس

الأنشطة (ABC)؟

ومن أجل الإلمام بجوانب الموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

❖ هل استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يحقق إستراتيجية الريادة في

التكلفة؟

❖ هل استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يحقق ميزة تنافسة للمؤسسة

محل الدراسة؟

فرضيات الدراسة:

❖ إستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يحقق إستراتيجية الريادة في التكلفة؛

❖ إستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يحقق ميزة تنافسة للمؤسسة محل

الدراسة.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى تقديم خلفية نظرية لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

ومن ثم تبين مساهمة هذا الأسلوب في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة من

خلال تحقيق إستراتيجية الريادة في التكلفة.

أهمية الدراسة: تتجلى أهمية هذه الدراسة في كونها تتضمن أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة

التكاليف المتمثل في أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) الذي يعتبر من البدائل للطرق

التقليدية لمحاسبة التكاليف والذي يوفر معلومات دقيقة تمكن إدارة المؤسسة من إتخاذ قرارات

سليمة حول أهدافها الإستراتيجية المستقبلية، بحيث يمكن هذا الأسلوب من إدارة العمليات الإنتاجية

بتكلفة أقل وبالتالي تحقيق أرباح أكبر مما كانت بتطبيق الأساليب التقليدية، أي بزيادة مردودية

المؤسسة بما يمكنها من الإستمرارية والبقاء في السوق والقدرة على المنافسة.

منهجية الدراسة: اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق إلى المفاهيم

المتعلقة بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) والميزة التنافسية مع إبراز أهمية استخدام

أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة تنافسية، ومنهج دراسة الحالة في دراسة وتحليل وثائق وبيانات مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة.

تقسيمات الدراسة: تم تقسيم الدراسة إلى:

❖ أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

❖ الميزة التنافسية:

❖ أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والميزة التنافسية:

❖ محاولة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) لتحقيق ميزة تنافسية بمؤسسة

النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة.

I. أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، وقد جاء نتيجة للقصور الذي ظهر في الأساليب التقليدية المتبعة من طرف المؤسسات والتي لم تعد قادرة على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، مما أدى بالمؤسسات إلى اللجوء إلى أساليب حديثة منها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

1. تعريف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: يعرف هذا الأسلوب على أنه: " مقارنة لتحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات بناء على الأنشطة التي ساهمت في إنتاج هذا المنتج واعتمادا على مسببات هذه التكلفة ". (شلابي، 2019، صفحة 148)، كما يعتبر من أساليب محاسبة التكاليف الذي يستخدم في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وهذا الأسلوب يحقق دقة أكبر في حساب تكلفة المنتجات عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض تكلفة أساسية، ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة لأهداف التكلفة على أساس الأنشطة، وتقوم هذه الفلسفة على أساس أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن المنتجات تستهلك الأنشطة. (إسماعيل وإسماعيل، 2021، صفحة 305)، كما يعتبر طريقة لتحديد التكاليف الحقيقية، التي أصبحت جانبا مهما في المؤسسة (الصناعية والخدمية) كما أنه يعتبر منهجية يتم من خلالها قياس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة، كما يعتبر بديل لأساليب محاسبة التكاليف التقليدية. (BABAADDOUN & AIT-MOHAMMED, 2021, p. 126)

2. مقومات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: يمكن تلخيصها في: (عون ، 2017 ، الصفحات 529-530)

- الأنشطة: هي الأعمال الناتجة من شخص أو مجموعة أشخاص بطريقة متجانسة لتحقيق هدف ما؛
- الموارد: هي مدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ الأنشطة داخل المؤسسة؛
- المسار: هو تسلسل الأنشطة التي يثيرها نفس السبب والتي تعطي منتوج له قيمة؛
- هدف التكلفة: ذلك الشيء الذي نحتاج إليه حسب تكلفته: خط الإنتاج، القسم ... إلخ؛
- مجتمعات التكلفة (الأوعية): هي مراكز التكلفة التي تجمع فيها التكاليف غير المباشرة المتجانسة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسببات تكلفة واحدة لكل وعاء؛

- مسببات التكلفة: هي وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط؛
- التكاليف: تتحمل المؤسسة مجموعة من الأعباء في سبيل الحصول على السلع والخدمات اللازمة لأداء وظيفتها مجموع هذه الأعباء تسمى تكاليف.

3. خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة هو إطار شامل ومتكامل تحتاج عملية تطبيقه الخطوات التالية: (دمدوم وبوقفة، 2020، صفحة 185)

أولاً: تحديد الأنشطة: من خلال التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية وسبب تعدد هذه الأعمال أي تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، من أنشطة رئيسية وفرعية عن طريق تعريف كل نشاط؛

ثانياً: تحديد مسببات كل نشاط: أي تحديد مسببات حدوث التكلفة والمتمثلة في عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف، وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاج معين مثل تكلفة المواد المباشرة، ساعات عمل الآلات...إلخ؛

ثالثاً: تحديد مراكز الأنشطة: مركز النشاط هو تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد أو ما يسمى بحوض التكلفة؛

رابعاً: تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة: أي تخصيص الموارد لمراكز الأنشطة وهو ما يطلق عليه مسببات الموارد، والتي تعرف على أنها مفاتيح للتوزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة وهي تستعمل لتسيير التكاليف؛

خامساً: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة: يتم تحميلها طبقاً لحاجة كل المنتجات للموارد المستهلكة في إنجاز الأنشطة، وذلك عن طريق تحديد معدل تحميل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب الذي يتم حسابه كمايلي:

معدل تحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحودية للمسبب) = (إجمالي تكاليف المركز) / (عدد المسببات)

II. الميزة التنافسية:

تسعى جميع المؤسسات إلى تحقيق مكانة تنافسية في الأسواق، مما يمكنها من المحافظة على بقائها وتوسعها في السوق.

1. تعريف الميزة التنافسية:

حسب porter: " تنشأ الميزة التنافسية بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرائق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً " (طرشي وبربري، 2008، صفحة 16)، كما تعبر عن " التحكم الجيد والسيطرة التامة على عامل أو أكثر من عوامل النجاح بشكل يكون أفضل من المنافسين " (قريشي، 2010، صفحة 122)، فهي "مجموعة من الميزات الفريدة للمؤسسة ومنتجاتها التي ينظر إليها السوق المستهدف على أنها مهمة

ومتفوقة على تلك الخاصة بالمنافسة." (Bensmina & Abbassi, 2015, p. 114)، كما انه "يمكن القول ان المؤسسة قد حققت ميزة تنافسية عندما تكون قادرة على تحقيق قيمة مضافة إستراتيجية، كما تشير إلى السمة التي تميز المؤسسة عن المؤسسات المنافسة الأخرى وتحقق موقفا قويا إتجاه الأطراف المختلفة." (Ben Achour, Belaghemas, & Mohammad Yassad, 2022, p. 881)

2. أهمية الميزة التنافسية: تبرز أهمية الميزة التنافسية للمؤسسة في جوانب عديدة منها: (رحمون، 2015-2016، صفحة 101)

■ تعطي للمؤسسة تفوقا نوعيا وكميا، وأفضلية على المنافسين وبالتالي تتيح لها تحقيق نتائج أداء عالية. تساهم في التأثير الايجابي في مدركات الزبائن، وباقي المتعاملين مع المؤسسة وتحفيزهم لاستمرار وتطوير التعامل.

■ نظرا لكون الميزة التنافسية تتسم بالاستمرارية والتجدد، فان هذا الأمر يتيح للمؤسسة متابعة التطور والتقدم على المدى البعيد.

■ نظرا لكون الميزة التنافسية مستندة على مواردها المنظمة وقدرتها ومجالاتها، فإنها تعطي حركة ديناميكية للعمليات الداخلية للمؤسسة.

■ الحصول على حصة سوقية أفضل وأكبر قياسا بالمنافسين، إذا ما حققت الرضا والقبول المطلوب لدى المستهلكين، وبما يتوافق مع أهدافها الإستراتيجية المخططة.

كما تمثل معيارا مهما لتحديد المؤسسات الناجحة عن غيرها لأن المؤسسات الناجحة تتميز بإيجاد

نماذج جديدة منفردة يصعب تقليدها ومحاكاتها باستمرار، لأنها متيقنة من أن النماذج القديمة لها

قد أصبحت معروفة ومتاحة بشكل واسع وأن المنافسين على علم كامل لها. (محمد نجيب، 2011،

صفحة 68)

3. الإستراتيجيات التنافسية: حدد بورتر ثلاث أنواع للإستراتيجيات العامة التنافسية والتي تمكن

المؤسسة من تحقيق الريادة السوقية، وهي: كالتالي: (مالكي، بن علال، وغماري، 2021، الصفحات

484-485)

■ إستراتيجية الريادة في التكاليف: يتجه اهتمام المؤسسة إلى تقليل التكاليف الخاصة بالعمليات

لرفع المنافسة وبالتالي فإنها تحقق أرباحا أكثر من المنافسين، فينصب اهتمام المؤسسة على تحسين

العمليات الإنتاجية والتوزيعية، ومن بين الدوافع التي تشجع المؤسسة على تطبيق هذه الإستراتيجية:

- توفير إقتصاديات الحجم؛

- أثر منحى الخبرة والتعلم؛

- وجود عملاء متأثرين بحساسية السعر

- وجود فرص لتخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة.

- إستراتيجية التمييز: تتلخص هذه الإستراتيجية في تقديم المؤسسة لمنتج أو مجموعة من المنتجات المتميزة عن مثيلاتها من المنتجات من حيث النوعية، التسليم والشكل، بحيث تجعل المستهلك يرتبط بها، ويتحقق هذا الأمر عندما تمتلك المؤسسة تكنولوجيا تسمح لها بتحقيق تفوق في هذا المجال.
- إستراتيجية التركيز: تهدف هذه الإستراتيجية إلى التموقع الجيد داخل الصناعة وبناء ميزة تنافسية من خلال تركيز نشاطها على مجموعة معينة من الزبائن، أو على مستوى سوق معين، أو بالتركيز على خصائص معينة للمنتج.

III. أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والميزة التنافسية

تكمن أهمية التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية في: (ساحري، 2019، الصفحات 78-79)

❖ ربط أسلوب (ABC) بالإستراتيجيات التنافسية (الجودة، النمو، التخصص، الريادة في التكلفة، التركيز... إلخ) عامل مهم في عملية إنجاح الأسلوب ومواجهة المنافسة، لأن معلومة الأسلوب مهمة لتحسين المكانة التنافسية ومردودية المؤسسة، ويعنى أنه إذا كانت المؤسسة تطبق إستراتيجية الريادة في التكلفة، فأسلوب (ABC) يقوم بالتقييم الدقيق للمنتج أو تكاليف العملية من أجل التصميم، لمعرفة تكاليف الزبون وبالتالي فالربط بينهما هو ضروري؛

❖ تطبيق أسلوب (ABC) يؤدي إلى فهم جيد لمسببات التكلفة التي تولد هذه الأخيرة، ومن ثم تركيز جهود الإدارة على معرفة كيفية استهلاك الموارد وإدارة الأنشطة بكفاءة، باعتبار أن المعلومات التي يوفرها الأسلوب ناجعة ووسيلة لدعم واتخاذ أفضل القرارات الإستراتيجية حول المنتجات والعمليات والتأثير على عملية تصميم الأنشطة؛

❖ تطبيق الأسلوب يوفر معلومات دقيقة حول الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة من أجل تخصيص تكاليف النشاط على أغراض التكلفة، بمعنى أنه يوفر معلومات حول تكاليف دقيقة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية من ناحية مزيج المنتجات، الموارد، التسعير، تحسين العمليات وتقييم أداء عمليات المؤسسة، فاستخدامه يؤدي إلى الحصول على مزايا عملية (Operational banefist) بتحسين العمليات الإنتاجية، ومزايا إستراتيجية (Strategic benifits)، والحصول على أفضل المعلومات من أجل تطوير المنتجات، الموارد، مزيج الإنتاج، إلغاء التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة، تحسين كفاءة العمليات الداخلية وإدارة الجودة الشاملة؛

❖ تطبيقه يؤدي إلى الحصول على تكاليف إنتاج دقيقة، وذلك بهندسة التكلفة من أجل ربح حصة سوق مستهدف بسعر محدد مسبقا مع ربح مقبول، بتخطيط خفض التكلفة من خلال دورة حياة المنتج كتكلفة مستهدفة؛

❖ يستخدم الأسلوب في تحديد ما هي تكلفة الأشياء (what things cost) بمعنى أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يستعمل لوصف استخدام تحليل الأنشطة من أجل تحسين معالجة التكلفة، تقييم تكاليف الزبائن وارتباطها بالمردودية، معرفة تكاليف الأسواق وقنوات التوزيع، قياس تكاليف العقود، تحليل إستراتيجية ماذا ننتج ومن هم الزبائن، دعم تحليل القيمة الاقتصادية، تنمية

الإيرادات بمساعدة الزبائن على فهم تخفيض التكلفة، من خلال استعماله لمنتجات وخدمات المؤسسة، فهو يقدم مدخلا أساسيا لاستهداف التكلفة ويقدم معلومات للمقارنة المرجعية (Benchmarking) يساهم في كشف الأرباح الخفية والخسائر الخفية ويوفر معلومات مهمة من أجل من أجل موازنة العمليات:

❖ يساعد أسلوب (ABC) على تحسين المردودية، توجيه مزيج الإنتاج وقرارات الاستثمار، والاختيار من بين بدائل الموردين، والمفاوضة حول السعر، والجودة، والتصميم والتسليم وخدمات ما بعد البيع، والكفاءة في توزيع الموارد وخدمة العمليات لاستهداف الأسواق، وتقسيمات الزبائن، وتحسين قيمة منتجات وخدمات المؤسسة، وفهم سلوك التكلفة من خلال عملية تحليل (ABC)، بمعنى أن هذا الأسلوب يعمل على جمع وتحليل البيانات لتحسين إتخاذ القرار على المستويين العملي والإستراتيجي:

❖ كما أن أسلوب (ABC) هو أسلوب إستراتيجي له أهداف إدارة الأعمال، ودعم المنتجات، وتحليل مردودية الزبائن وتوجيه القرارات الإستراتيجية:

❖ إن أسلوب (ABC) يوفر معلومات يوفر معلومات من أجل التخطيطي الإستراتيجي، وإستراتيجية التميز، وإستراتيجية الريادة في التكلفة، ويساعد في تحديد الأنشطة الرئيسية وتحليل النظم وسياسات إدارة التكلفة:

❖ أسلوب (ABC) له تأثير كبير على مصممي المنتجات الجيدة أو الخدمات باعتبار أنه يحدد خصائص المنتج التي تسبب التكلفة، ومن ثم توفير عدة بدائل من أجل اختيار التصميمات التي لها مردودية أكثر بتكلفة مستهدفة:

❖ نمذجة التكلفة في ظل الأساليب التقليدية تصنيف التكلفة إلى تكلفة متغيرة وأخرى ثابتة، أما أسلوب (ABC) فيصنفها بطريقة أكثر دقة لتحليل التكلفة من أجل النمذجة، بمعنى أن تصنيف أسلوب (ABC) للتكلفة أكثر واقعية، وبالتالي يستخدم هرمية الأنشطة التي تعكس المستويات المختلفة التي تتغير على النحو التالي:

- الوحدة (ABC): تتأثر التكلفة بكل وحدة مضافة لتعديل التكلفة:

- الدفعة (batch): أين الدفعة الإضافية مطلوبة لتعديل التكلفة:

- الإنتاج (product): التكلفة محددة بوجود منتج أو مجموعة من المنتجات:

- التسهيل (facility): تعتمد التكلفة على تمويل الطاقة الإنتاجية في شكل مخططات إنتاج.

IV. محاولة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) لتحقيق ميزة تنافسية بمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

1. تقديم المؤسسة محل الدراسة: مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة نشأت بموجب القرار 82 /397 الصادر بتاريخ 11 افريل 1982 برأس مال قدره: 839.000.000 دج، وهي مؤسسة إنتاجية

متخصصة في صناعة القماش الجاهز، تقع بالمنطقة الصناعية بسكرة يحدها شرقا مؤسسة العموري للأجر، وغربا مؤسسة الكوابل وشمالا مؤسسة نفضال، وجنوبا مؤسسة الغزال للطحين، تربيع على مساحة 12 هكتار، دامت مدة إنجازها 3 سنوات و4 أشهر بتكلفة 71.9 مليار سنتيم.

2. تحديد سعر التكلفة لمنتج المؤسسة محل الدراسة: تستخدم المؤسسة محل الدراسة الأساليب التقليدية في حساب تكاليف منتجاتها، حيث يقوم قسم المحاسبة التحليلية بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف المنتجات بإتباع طريقة التكاليف الكلية.

1.2. تكلفة شراء المادة الأولية (الخيط F1): يعتبر الخيط (F1) المادة الأولية الأساسية لإنتاج القماش من نوع HP280؛ يتم استيراده من مؤسسة (Boyner Sanayi) التركية، حيث قامت في 2021 بشراء 80 743 كلغ من هذا الخيط بقيمة 159 420 539.67 دج، ويتم حساب تكلفة الشراء على النحو التالي:

الجدول رقم(01): تكلفة شراء المادة الأولية (الخيط F1)

المبلغ (دج)	البيان
159 420 539.67	سعر شراء المادة الأولية + مصاريف الشراء المباشرة
3 734 363.75	مصاريف الشراء غير المباشرة:
163 154 903.42	تكلفة شراء المادة الأولية
80 743	كلغ مادة أولية مشتراة
2 020.89	تكلفة شراء المادة الأولية (الخيط) للكلغ الواحد

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية

2.2. تكلفة إنتاج القماش نوع HP280:

لإنتاج متر واحد من القماش نوع HP280 يستلزم 0.455 كلغ من المادة الأولية (الخيط F1)، ولإنتاج 58 155.95 متر يستلزم 26 460.96 كلغ من المادة الأولية أي:

$$26 460.96 = 0.455 \times 58 155.95$$

ويظهر كيفية تحديد تكلفة إنتاج القماش نوع HP280 في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): تحديد تكلفة إنتاج القماش نوع HP280

المبلغ (دج)	البيان
53 474 689.45	تكلفة المادة الأولية المستهلكة (الخيط)
68 601.93	مصاريف الإنتاج المباشرة: أغلفة التعبئة
17 080 009.39	اليد العاملة
2 820 867.63	استهلاك الكهرباء والماء
4 486 173.95	إهلاك الآلات الإنتاجية
2 828 760.82	إهلاك ورشات الإنتاج
35 300 080.09	مصاريف الإنتاج غير المباشرة:
116 059 183.26	إجمالي تكلفة الإنتاج
58 155.95	عدد الوحدات المنتجة (متر)
1 995.65	تكلفة إنتاج المتر الواحد

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية

3.2. تحديد سعر تكلفة القماش نوع HP280:

يبين الجدول الموالي طريقة تحديد سعر تكلفة المنتج:

استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة
حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

الجدول رقم (03): تحديد سعر تكلفة القماش نوع HP280

المبلغ (دج)	البيان
116 059 183.26	تكلفة إنتاج الوحدات المباعة
1 506 239.11	مصاريف التوزيع غير المباشرة
117 565 422.37	سعر التكلفة
58 155.95	عدد الأمتار المباعة
2 021.55	سعر تكلفة المتر الواحد

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية

3. تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
1.3. الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة: نقوم في هذه الخطوة بتحديد مراكز التكلفة ونشاط كل مركز إضافة إلى تكلفة كل نشاط:

الجدول رقم (04): تحديد الأنشطة

التكلفة (دج)	الأنشطة	مركز النشاط
2 960 209,19	استلام الطلبات شراء المادة الأولية	التموين
29 842 171,89	نشاط تصميم المنتج نشاط النسيج نشاط التجهيز	الإنتاج
606 147,28	بيع المنتج	المبيعات
9 099 383,14	نشاط الإدارة	الإدارة
8 253 368,48	صيانة دورية	الصيانة
1 190 861,64	نشاط البرمجة	التقنية

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية

- 2.3. الخطوة الثانية: تحديد مسببات التكلفة: أي تحديد العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات وكذلك حساب عدد كل مسبب.

الجدول رقم (05): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

التكلفة (دج)	عدد المسببات	مسبب التكلفة	الأنشطة	مركز النشاط
592 041,84	48	عدد الطلبات	استلام الطلبات	التموين
2 368 167,35	4	عدد الطلبات	شراء المادة الأولية	
751 124,20	58 155.95	متر منتج	نشاط تصميم المنتج	الإنتاج
19 895 611,99	58 155.95	متر منتج	نشاط النسيج	
9 195 435,70	58 155.95	متر منتج	نشاط التجهيز	
606 147,28	48	عدد الطلبات	بيع المنتج	المبيعات
9 099 383,14	114 400	عدد ساعات العمل	نشاط الإدارة	الإدارة
8 253 368,48	26	عدد عمليات الصيانة	صيانة دورية	الصيانة
1 190 861,64	348 936	عدد ساعات عمل الآلات	نشاط البرمجة	التقنية
51 952 141,61		المجموع		

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية

- 3.3. الخطوة الثالثة: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة: في هذه الخطوة نقوم بتجميع الأنشطة التي لها مسببات مشتركة فيما يسمى بمصفوفة الارتباط بين الأنشطة التي لها مسبب تكلفة مشترك، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (06): مصفوفة الارتباط بين أنشطة ومسببات التكلفة

مسببات التكلفة					الأنشطة
عدد عمليات الصيانة	عدد ساعات عمل الآلات	عدد ساعات العمل	متر منتج	عدد الطلبات	
				X	استلام الطلبات
				X	شراء المادة الأولية
			X		نشاط تصميم المنتج
			X		نشاط النسيج
			X		نشاط التجهيز
				X	بيع المنتج
		X			نشاط الإدارة العامة
X					صيانة دورية
	X				نشاط البرمجة

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجدول رقم (05)

من خلال قراءة مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسبباتها نجد أن مسبب عدد الطلبات يمثل مسبب لنشاطين، ومسبب متر منتج يمثل مسبب لثلاثة أنشطة، في حين بقية المسببات فهي مسببة لنشاط واحد فقط، بعد هذا نقوم بتحديد مجموعات الأنشطة المختلفة لمراكز التكلفة التي لها مسببات تكلفة مشتركة أو واحدة، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

حجم مسبب كل مركز (دج)	نوع مسبب التكلفة	الأنشطة المجمعة	المراكز
3 566 356,47	عدد الطلبات	استلام الطلبات	استلام الطلبات
		نشاط شراء الخيط	شراء المادة الأولية
		نشاط البيع	بيع المنتج
29 842 171,89	متر منتج	نشاط التحضير للإنتاج	نشاط تصميم المنتج
		نشاط إنتاج المنتج	نشاط النسيج
		نشاط التجهيز النهائي للمنتج	نشاط التجهيز
9 099 383,14	عدد ساعات العمل	نشاط الإدارة	نشاط الإدارة العامة
8 253 368,48	عدد عمليات الصيانة	نشاط الصيانة	صيانة دورية
1 190 861,64	عدد ساعات عمل الآلات	نشاط تشغيل الآلات	نشاط البرمجة
51 952 141,61			المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجدول رقم (05) و(06)

4.3. الخطوة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة وهذا من أجل تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب تكلفة، التي تحسب وفق العلاقة التالية:

التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة = (مجموع تكاليف مراكز التكلفة) / (حجم مسببات كل مركز تكلفة)

الجدول رقم (08): تحديد تكلفة مسببات التكلفة لكل مركز

مركز التكلفة	تكلفة مركز التكلفة (دج)	عدد المسببات	تكلفة المسبب (دج)
عدد الطلبات	3 566 356,47	48	74 299,09
متر منتج	29 842 171,89	58 155,95	513,14
عدد ساعات العمل	9 099 383,14	114 400	79,54
عدد عمليات الصيانة	8 253 368,48	26	317 437,25
عدد ساعات عمل الآلات	1 190 861,64	348 936	3,41
المجموع	51 952 141,61	521 565,95	392 329,02

استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجداول السابقة

5.3. الخطوة الخامسة: تحديد حجم مسببات مراكز التكلفة: أي تحديد حجم مسببات كل مركز تبعا للمعادلة التالية:

$$\text{حجم مسبب كل مركز} = (\text{عدد مسببات التكلفة لكل مركز}) \times (\text{حجم مسببات خط الإنتاج})$$

وحسب المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة فإن طاقة إنتاج خط القماش نوع (HP280) تمثل 17% ؛ ومنه نجد:

الجدول رقم (09): تحديد حجم مسببات مراكز التكلفة

البيان	عدد مسببات التكلفة	حجم مسبب كل مركز ل القماش نوع (HP280) (%17)
عدد الطلبيات	48	8.16
متر منتج	58 155.95	9 886.51
عدد ساعات العمل	114 400	19 448
عدد عمليات الصيانة	26	4.42
عدد ساعات عمل الآلات	348 936	59 319.12
المجموع		88 666.21

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجداول السابقة

بعد تحديد حجم مسببات كل مركز، نحسب سعر تكلفة المنتج (HP280) وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، من العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = (\text{التكاليف المباشرة للمنتج}) + (\text{مجموع التكاليف الوحودية لمسببات التكلفة})$$

بتطبيق هذه العلاقة نجد:

الجدول رقم (10): حساب سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

البيان	حجم مسببات المركز (دج)	تكلفة مسبب كل مركز (دج)	تكلفة المركز (دج)
مجموع التكاليف المباشرة			80 759 103.17
عدد الطلبيات	8.16	74 299.09	606 280.57
متر منتج	9 886.51	513.14	5 073 163.74
عدد ساعات العمل	19 448	79.54	1 546 893.92
عدد عمليات الصيانة	4.42	317 437.25	1 403 072.65
عدد ساعات عمل الآلات	59 319.12	3.41	202 278.20
إجمالي التكاليف غير المباشرة			8 831 689.08
مجموع التكاليف			89 590 792.25
عدد أمتار المنتجة			58 155.95
سعر التكلفة			1 540.53

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجداول السابقة

يتضح من الجدول أن سعر تكلفة القماش نوع (HP280) وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يقدر بـ 1 540.53 دج.

وبمقارنة نتائج الطريقة التقليدية ونتائج أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) نجد:

الجدول رقم (11): مقارنة نتائج التكاليف الكلية وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

البيان	سعر التكلفة (دج)
--------	------------------

2 020.89	حسب طريقة التكاليف الكلية
1 540.53	حسب أسلوب (ABC)
480.36	الانحراف
%-23.76	النسبة

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجداول السابقة

يلاحظ من الجدول أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ساهم في تخفيض سعر التكلفة بقيمة 480.36 دج أي بنسبة -23.76%، وهذا يدل على أن المنتج كان يحمل بتكاليف (مباشرة وغير مباشرة) إضافية، مما تسبب في ارتفاع سعر تكلفته، بهذه النتيجة تخفض التكاليف المرتبطة بالعمليات الإنتاجية مما يؤدي إلى رفع تنافسية المؤسسة وبالتالي تحقيق أرباحا أكبر.

V. الخاتمة

إن التحكم في التكاليف وتخفيضها يعد من إستراتيجيات الميزة التنافسية، وعليه فإن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يمكن من إيجاد فرص لتخفيض التكاليف، من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحديد قيمة التكاليف التي يحتاجها كل نشاط بشكل دقيق، مما يؤدي إلى تحسين ربحية المؤسسة وزيادة تنافسيته.

إختبار صحة الفرضيات:

❖ الفرضية الأولى: من خلال تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة تبين لنا هذا الأسلوب ساهم في تخفيض التكاليف غير المباشرة الخاصة بالمنتج وذلك من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف، وبالتالي أدى استخدام هذا الأسلوب إلى تحقيق إستراتيجية الريادة في التكلفة وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "إستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يحقق إستراتيجية الريادة في التكلفة".

❖ الفرضية الثانية: إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ساهم في تحقيق إستراتيجية الريادة في التكلفة وذلك من خلال تخفيض تكلفة المنتج مما يمكن المؤسسة محل الدراسة، من جذب العملاء نحو منتجاتها وهذا يمكنها من تحقيق أكبر ربح وتحقيق الإستمرارية والبقاء في السوق ويحقق لها ميزة تنافسية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "إستخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يحقق ميزة تنافسية للمؤسسة محل الدراسة".

❖ نتائج الدراسة: نجمع أهم النتائج المتوصل إليها في:

❖ إن ربط أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) الإستراتيجية التنافسية التكلفة (الريادة في التكلفة) عامل مهم في عملية إنجاح الأسلوب والقدرة على المنافسة؛

❖ تساهم المعلومات الناتجة عن تطبيق أسلوب (ABC) في تحسين مردودية المؤسسة وبالتالي

تحسين مكانتها التنافسية؛

- ❖ يساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال تخفيض تكاليفها.
- التوصيات: بالإعتماد على نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:
- ❖ الاهتمام بالأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف منها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) والذي أثبت جدارته في التحكم في التكاليف.
- ❖ تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة وتطويرها وذلك من خلال التركيز على إستراتيجية الريادة في التكلفة.

VI. المراجع

- ❖ BABAADDOUN, M., & AIT-MOHAMMED, M. (2021). The comparison between Activity Based Costing and Traditional Costing that practiced in Algerian Manufacturing Corporation. International journal of economic performance, 04(03).
- ❖ Ben Achour, H., Belaghemas, B., & Mohammad Yassad, L. (2022, June). HOW TO ACHIEVE COMPETITIVE ADVANTAGE UNDER THE MANAGEMENT OF EXCELLENCE. Journal of sociological and historical Studies, 13(01).
- ❖ Bensmina, A., & Abbassi, W. (2015). Competitive advantage diagnosis via value chain analysis (A proposed model). Journal of Economic Studies, 30(01).
- ❖ اليزيد ساحري. (ديسمبر، 2019). دور نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، 19(01).
- ❖ بوغازي إسماعيل، و مراد إسماعيل. (أفريل، 2021). دور وسائل المحاسبة الإدارية في دعم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عين تموشنت. مجلة مجاميع المعرفة، 07(01).
- ❖ رزيقة رحمون. (2015-2016). مساهمة رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر.
- ❖ زكرياء دمدوم، و عبد الحق بوقفة. (2020). إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة - دراسة ميدانية. الأفاق للدراسات الاقتصادية، 05(01).
- ❖ صبرينة عون . (سبتمبر، 2017). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تخصيص التكاليف الإستشفائية -دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية الحكيم سعدان -قسم الكيمياء الحيوية-بسكرة. مجلة العلوم الإنسانية(48).
- ❖ عمار شلاي. (2019). نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية. المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، 02(02).
- ❖ محمد طرشي، و محمد أمين بربري. (2008). دور وأهمية الابتكار في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل اقتصاد المعرفة. مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول: المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية. الشلف: جامعة حسية بن بوعلي.
- ❖ محمد قريشي. (2010). أهمية تامين مصادر الميزة التنافسية في المنظمة لضمان استمرارية مزاياها التنافسية. مجلة الواحات للبحوث والدراسات(10).
- ❖ مروان محمد نجيب. (2011). دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية. القاهرة : دارشحات للنشر والطباعة.
- ❖ نادية فاطمة الزهراء مالكي، قريش بن علال، و سهيلة غماري. (ديسمبر، 2021). تحقيق الميزة التنافسية بالاعتماد على نظام إدارة الجودة الشاملة. مجلة البشائر الاقتصادية، 07(03).