

مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية  
- دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة-

The contribution of the activity-based costing method (ABC) to improving the financial performance of the economic  
-institution - a case study of the TIFIB Textile and Equipment Corporation in Biskra

بوسكار ربيعة

مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال  
جامعة بسكرة- الجزائر

[Rabia.boussekar@univ-biskra.dz](mailto:Rabia.boussekar@univ-biskra.dz)

تاريخ النشر: 2022/10/13

\*جحيش يسرى

مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال  
جامعة بسكرة - الجزائر

[youssera.djehiche@univ-biskra.dz](mailto:youssera.djehiche@univ-biskra.dz)

تاريخ القبول للنشر: 2022/06/09

تاريخ الاستلام: 2022/05/14

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، بإعتباره أحد الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف.

وللإجابة على إشكالية الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة واقع مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة، وقد خلصت الدراسة أن المؤسسة حتى في إعتماها على الطريقة التقليدية لتحديد تكاليفها فإنها لا تطبقها بالشكل الصحيح وهذا ما أثر سلبا على وضعيتها المالية، ومن خلال محاولة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة تم تحديد تكلفة المنتجات بصورة أدق، مما يمكن المؤسسة من التخصيص والتوزيع الدقيق للتكاليف غير المباشرة وبالتالي ترشيد تكاليفها ومنه تحسين ربحيتها مما يؤدي إلى تحسين أدائها المالي.

الكلمات المفتاحية: التكاليف الحقيقية، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الربحية، الأداء المالي.

تصنيف JEL: M41، G33.

Abstract:

This study aimed to know the role played by the activity-based costing (ABC) method in improving the financial performance of the economic institution, as it is one of the modern methods of cost accounting.

In order to answer the problem of the study, the descriptive analytical method was relied on to study the reality of the TIFIB Institution of Textiles and Equipment in Biskra. Basis of activities The cost of products has been determined more precisely, which enables the organization to accurately allocate and distribute indirect costs and thus rationalize its costs and thus improve its profitability, which leads to the improvement of its financial performance.

**Keywords:** Actual costs, activity-based costing method, direct and indirect costs, profitability, financial performance.

**Jel Classification Codes :** M41، G33.

\*المؤلف المراسل.

يجب أن تحتوي مقدمة المقال على تمهيد للموضوع، ثم طرح لإشكالية البحث ووضع الفرضيات المناسبة، بالإضافة إلى تحديد أهمية وأهداف البحث ومنهجية الدراسة.

في ظل التحولات والتغيرات التي طرأت على المؤسسات الاقتصادية في مختلف الميادين الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، أصبحت تواجه صعوبات عديدة خاصة مع ظهور التطور التكنولوجي السريع وتعدد رغبات المستهلكين، وإشتداد حدة المنافسة.

وفي سعيها للحفاظ على إستراتيجيتها هي ملزمة بتوفير معلومات كافية ودقيقة لمواجهة طلبات مستخدمي المعلومات الداخليين والخارجيين من أجل مساعدتهم في إتخاذ قراراتهم، وهذا أدى إلى ضرورة تبني وتطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف بدل الأساليب التقليدية التي أصبحت عاجزة عن مواكبة التطورات ومواجهة المنافسة، كما أنها لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء المالي، من هذه الأساليب أساليب محاسبة التكاليف كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، حيث يهتم هذا الأسلوب بتحديد التكلفة وحسابها بصورة دقيقة وموضوعية وتحقيق التطور الدائم والتحسين المستمر مما يساعد في توفير المعلومات الشاملة لجوانب التكلفة.

1.1.1. الإشكالية: وإنطلاقا مما سبق نطرح إشكالية الدراسة في السؤال التالي:

كيف يساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟.

وبغرض الإحاطة ومعالجة هذه الإشكالية تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

❖ هل يساهم أسلوب (ABC) في تخصيص توزيع التكاليف بصورة أدق؟

❖ هل يساهم أسلوب (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة؟

❖ هل يساهم أسلوب (ABC) في تحسين ربحية المؤسسة محل الدراسة؟

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات الفرعية نعتمد الفرضيات التالية:

❖ يساهم أسلوب (ABC) في تخصيص توزيع التكاليف غير المباشرة بصورة أدق؛

❖ يساهم أسلوب (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي تخفيض سعر التكلفة؛

❖ يساهم أسلوب (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي الحصول على سعر تكلفة أقل مما ينعكس على زيادة الربحية.

2.1. حدود الدراسة: تم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بمؤسسة النسيج والتجهيز FITIB بسكرة، لتحديد تكلفة منتجين من القماش مطلوبين بكثرة من الزبائن، وقد إعتدنا على بيانات المؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 لغرض إعداد الجانب التطبيقي.

3.1. أهمية الموضوع: تنبع أهمية الموضوع من أهمية تحقيق الهدف الذي تسعى له مؤسسة النسيج والتجهيز FITIB بسكرة المتمثل في محاولة الخروج من وضعيتها المالية الحرجة وتحسينها، وهذا يستلزم الإهتمام بمجال الإنتاج وجانب التكاليف وإدخال تطورات في الطريقة التي تتبعها في تحديد تكاليفها من بينها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وإظهار أهميته في تحديد تكلفة المنتجات مقارنة بالأسلوب التقليدي.

4.1. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، مقوماته ومراحل تطبيقه، وإبراز دوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة من خلال تخفيض التكاليف وتحقيق سعر تكلفة أقل.

5.1. منهجية الدراسة: إعتدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يتلاءم مع الجانب النظري، ومنهج دراسة الحالة في مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة.

6.1. محاور الدراسة: سنحاول مناقشة الإشكالية المعتمدة من خلال المحاور التالية:

- المحور الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والأداء المالي والعلاقة بينهما؛

- المحور الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي بمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة.

2. المحور الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والأداء المالي والعلاقة بينهما:

❖ أولاً: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

- مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

عرف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على أنه: "طريقة لحساب التكاليف بحيث يقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة ومن هنا تحميلها للمنتجات أو الخدمات إنطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة". (بورنيسة و خنفي ، 2018، صفحة 68)

كما عرف أنه "طريقة تركز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة". (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 99)

ويعني كذلك على أنه: "نهج لحساب تكلفة المخرجات النهائية من خلال مراقبة الأنشطة وتتبع استهلاك الموارد للأنشطة، يتم تخصيص الموارد للأنشطة والأنشطة إلى عناصر التكلفة على أساس تقديرات الاستهلاك". (Tabitha & Ogunbade, 2016, p. 52)

إستناداً على التعريفات السابقة يمكن القول إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة نظام لحساب التكاليف بحيث يقوم على أساس أن المنتجات تستهلك الأنشطة، وهذه الأنشطة تقوم بإستهلاك موارد المؤسسة، فهذا الأسلوب يركز على الأنشطة التي هي عبارة عن عمليات وإجراءات متبعة لإتمام عمليات الإنتاج.

- مقومات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: تتمثل أهم المقومات (العناصر) التي يقوم عليها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في:

❖ الموارد: تمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي يتم إدارتها لتنفيذ وأداء الأنشطة، فباستهلاك الموارد تحدث تكلفة، فهذه الأخيرة تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة الأنشطة للحصول على مخرجات، أو بمعنى آخر فالموارد هيكل الوسائل المتمثلة أساساً في الأفراد، والتجهيزات والمعدات، والمواد، والمعلومات، والتكنولوجيا، والخدمات، والتي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما، لتوليد مخرجات هذا النشاط. (ساحري، 2019، صفحة 70)

❖ الأنشطة: هي عبارة عن الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ومن أمثلتها شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الموبيليا. (محمد البشير، 2019، صفحة 98)

❖ مسببات الأنشطة: هي العوامل التي تخلق أو تؤثر على التكلفة، وهي التي تعكس استهلاك الأنشطة من طرف المنتجات أو الخدمات، تستخدم مسببات التكلفة في قياس التكاليف وتحميلها بشكل أفضل على الأنشطة أو أغراض التكلفة النهائية. (طاهري، 2017، صفحة 05)

❖ **مجمعات تكلفة النشاط:** هو عبارة عن تجميع لعناصر التكاليف التي تشترك في مسبب تكلفة واحد، حيث يكون هناك مسبب واحد لحدوث كل عناصر التكاليف المجمعة. (دمدوم و بوقفة، 2020، صفحة 184)

- مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

**المرحلة الأولى:** تحليل الأنشطة: تعتبر عملية تحديد وتحليل الأنشطة الخطوة الأولى والرئيسية لتطبيق مدخل تكلفة النشاط ويتم تحديد أنشطة المؤسسة بناء على طبيعة مراحل العمل والوظائف الرئيسية بالمؤسسة حيث يتم تكوين فكرة عن كل نشاط وتحليل الوظائف ذات الصلة بهذا النشاط، ويمثل النشاط عملية استخدام موارد معينة مثل رأس المال والعمالة والمعدات لإنتاج مخرجات محددة قد تكون جزء من وحدة منتج أو خدمة أو منتج نهائي. (خالدي، 2018، صفحة 135)

**المرحلة الثانية:** قياس تكلفة كل نشاط: بتخصيص وعاء تكلفة يتضمن بنود التكلفة التي استنفذت في سبيل تنفيذ هذا النشاط لتحقيق القياس السليم لتكلفة كل نشاط يجب تحقيق مايلي: (جلاخ و حمادي، 2018، صفحة 159)

❖ إجمالي التكاليف الإنتاجية غير المباشرة يساوي مجموع تكلفة الأوعية المخصصة لإستيعاب تكلفة الأنشطة المختلفة:

❖ وجود علاقة طردية بين عدد أوعية تكلفة تشغيل نظام التكاليف والأوعية المخصصة لإستيعاب التكلفة:

❖ غالبا ما تتضمن تكلفة النشاط نوعين من بنود التكاليف من نفس النمط في تحديد تكلفة كل مركز تكلفة:

**النوع الأول:** بنود تكلفة خاصة: وهي تلك التي تحدث وتخص نشاط واحد فقط.

**النوع الثاني:** بنود تكلفة عامة: وهي التي تحدث وتخص أكثر من نشاط واحد فيجب توزيع هذه التكلفة على الأنشطة المستفيدة كل بقدر إستفادته.

**المرحلة الثالثة:** تحديد مسببات التكلفة: مسبب التكلفة هو الحدث الذي أدى إلى إنشاء التكلفة ومعرفة الإرتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة هي أساس البناء وحساب التكلفة الوحيدة فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل مثل ساعات عمل اليد العاملة المباشرة، ساعات عمل الآلات وكذا، وللإشارة فإنه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشتركة بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة. (مخلخل ، 2020 ، صفحة 126)

**المرحلة الرابعة:** تحديد معدل التكلفة لكل نشاط: بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدر على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة). (الفضيل، 2018، صفحة 273)

**المرحلة الخامسة:** تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات: من خلال تخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل، مثل ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء. (بوحروود، هرياجي، و سالم، 2020، صفحة 90)

3. ثانيا: الأداء المالي

1.3 مفهوم الأداء المالي:

إختلفت وتعددت المفاهيم المرتبطة بالأداء المالي من طرف الكتاب والباحثين في مجالات التحليل المالي وذلك بسبب

إختلاف وجهات النظر، سنحاول تقديم أبرز التعريفات على النحو التالي:

الأداء المالي: "هو مزيج من الصحة المالية للمؤسسة وقدرتها وإستعدادها للوفاء بالتزاماتها المالية طويلة الأجل وإلتزامها بتقديم الخدمات في المستقبل المنظور، كما يشير إلى ممارسة نشاط مالي، بمعنى أوسع إلى مدى تحقيق الأهداف المالية". (Souames & Benikhelef, 2020, p. 11)

عرف كذلك بأنه: "يتعامل مع القوة المالية للمؤسسة ونقاط الضعف، كما يقيس الصحة المالية الكاملة للمؤسسات خلال فترة زمنية محددة، ويعتبر إنعكاس كمي للمركز المالي للمؤسسة من خلال قياس مجموعة من المؤشرات المالية وإستنادا إلى المعلومات المستخرجة من البيانات المالية. (Beldi & Gaidi, 2021, pp. 866-867)

مما سبق نستنتج أن الأداء المالي يتكون من مجموعة من المؤشرات والنسب المالية التي من خلالها يتم تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف الداخلية في المؤسسة، كما يعبر عن الوضع المالي لها ومدى إنجازها للأهداف المخطط لها بأقل التكاليف الممكنة من أجل أجل إنشاء قيمة ومجاهة المستقبل وذلك بالإعتماد على القوائم المالية.

### 2.3. أهمية الأداء المالي:

تكمن أهمية الأداء المالي في أنه يهدف إلى تقييم أداء المؤسسة من عدة جوانب وبطريقة تخدم مصالح مستخدمي البيانات ذات العلاقة بالمؤسسة، وذلك من خلال ما يوفره الأداء المالي من معلومات لترشيد قراراتهم المالية، بالإضافة لذلك أنه يمكن من متابعة أعمال المؤسسة ومراقبة أوضاعها ومستويات أدائها مقارنة بالموارد المتاحة والأهداف المسطرة، واكتشاف المعوقات واقتراح إجراءات تصحيحية وترشيد قرارات الاستثمار حسب الأهداف العامة للمؤسسة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة. (محصول و موصو، 2019، صفحة 123)

حيث أن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية: (بوزاغو و سنوسي، 2020، صفحة 326)

- ❖ يمكن المستثمر من متابعة ومعرفة نشاطا لمؤسسة وطبيعته كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط ومدى وتوزيعات على سعر السهم؛
- ❖ يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لإتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسة.

### 3.3. مقومات الأداء المالي الجيد:

يمكن الحكم على جودة الأداء المالي من خلال العناصر التالية: (قبلي، 2017، الصفحات 74-75)

#### 4.3. الإدارة الاستراتيجية:

هي إطار عام مرشد للتفكير والتصرف تتخذه الإدارة العليا، يكون مستمدا من الأهداف العليا للمؤسسة، ليصبح وسيلة لتحقيق تلك الأهداف وموجها للقرارات المصيرية المستقبلية التي تتخذها تلك الإدارة في تعبئة مواردها حول التطوير المستمر لموقفها التنافسي ولموطن قوتها من خلال إحداث المواءمة والتكييف مع البيئة الخارجية وصولا إلى أداء رسالتها، وهي أيضا بمثابة خطة بعيدة المدى تركز على تحليل وضع المؤسسة من حيث طبيعة العمل والموقف التنافسي والموقع بالسوق وتحديد أهدافها المستقبلية.

### 5.3. الشفافية:

البيئة التي تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهوم هو بشكل أكثر تحديدًا ومنهج توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتعلقة بالمجتمع معلومة من خلال النشر في الوقت المناسب والانفتاح لكل الأطراف ذوي العلاقة، وتعني تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث وأن يتصف المقيم أو المحلل بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه واجباته، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، وألا يقوم عن علم بتقديم المعلومات على غير حقيقتها، كما ينبغي على المقيم أن لا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده أو يجعله يقع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية عمله.

6.3. قرار مبدأ المساءلة الفعالة : وتعني إمكان تقييم وتقدير أعمال الإدارة التنفيذية والتأكد من قيامها بتنفيذ المهمات التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل بقية الموظفين بالمؤسسة، وذلك بتقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال ومدى نجاحهم في تنفيذها.

7.3. وجود النظم المحاسبية : النظام المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من العناصر المادية والمعنوية المستخدمة في تنفيذ العمل المحاسبي وتنظيم وإنجاز الدورة المحاسبية الكاملة، وهو نظام يختص بكافة أعمال جمع وتسجيل وتصنيف وتبويب ومعالجة وتخزين وتوصيل المعلومات القيمة، في شكل قوائم مالية إلى الأطراف الطالبة بغية اتخاذ القرارات المناسبة، حول الأحداث الاقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل، إلى الأطراف المستفيدة منها من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرار. (جهز المطيري، 2010-2011، صفحة 17)

### 4. ثالثًا: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وعلاقته بالأداء المالي:

يساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي يستطيع أن ينافس كافة المؤسسات في السوق المحلية والعالمية، الأمر الذي ينعكس إيجابًا على حصة المؤسسة السوقية وبالتالي زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف والذي يؤثر مباشرة على زيادة الأرباح المحققة، وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وترتفع أسعار أسهمها في السوق وذلك للنمو المستمر في الأرباح والذي يتحقق بفضل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، كما يوفر هذا أسلوب معلومات دقيقة أكثر تفصيلاً عن التكلفة الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية التي تساعد كثيرًا في الوقوف على الوضع المالي للمؤسسة، كما أن اتخاذ القرارات الإدارية السليمة هي التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتي تتصف بالندرة، أما القرارات غير السليمة فهي التي تؤدي إلى هدر الموارد سوء استخدامها، لأجل ذلك فإن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وبما يوفره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات إدارية سليمة الأمر الذي ينعكس على حسن استغلال الموارد المتاحة. (الجعلب، 2007، صفحة 37)، ونتيجة لإستخدام هذا الأسلوب فإن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج سيتم القضاء عليها بما يؤدي إلي زيادة العائد وربحية المؤسسة، كما أنه يسمح بتعزيز عملية صنع القرار، وإضافة لذلك أثبتت العديد من الدراسات المختلفة أن الفوائد المترتبة على تنفيذ هذا الأسلوب تتمثل في تحسين جودة المعلومات الواردة بما يؤثر على تحسين عملية صنع القرار، ورضاء مستخدمي المعلومات، وتحسين الأداء المالي. (رزق علي الجيوشي، سلامة، و عادل اميرهم، 2019، صفحة 66)

إن معرفة تكاليف الأنشطة يمكن من تحليل ودراسة للأنشطة المرتفعة التكاليف بأكثر دقة، لمعرفة ماهي الأنشطة التي تلغى أو تنفذ بأكثر كفاءة، وأفضل طريقة لتخفيض التكلفة هي تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة، فالأنشطة التي تضيف قيمة هي التي تقدم منافع للمنتج أو الخدمة، وأهو النشاط الذي ينفذ بأقصى

كفاءة، أما النشاط الذي لا يضيف قيمة هو النشاط الذي تكون فيه فرصة لتخفيض التكلفة بدون تخفيض قيمة المنتج بالنسبة للزبون، وتقارير تكاليف هذه الأنشطة تنبه الإدارة بحجم الموارد التي يمكن أن تضيع، فالتركيز يكون بتخفيض التكاليف بإلغاء هذه الأنشطة، لأنها تسمح لها بتنفيذ تخفيض التكلفة بشكل دائم بدون تخفيض القيمة المقدمة للزبون، فتحسين أداء هذه الأنشطة بالضرورة يؤدي إلى تخفيض التكلفة، ومن ثم تحسين الأداء المالي. (ساحري، 2018-2017، صفحة 173)

5. المحور الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي بمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

1.5. أولاً: لمحة عن مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة:

ظهرت مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة بعد تبعية شبه تامة للخارج للمنتجات النسيجية، وإنشائها عبارة عن محاولة للتخلي عن التبعية للخارج والسعي وراء النهوض نحو الاستقلالية الإنتاجية، وذلك بموجب المرسوم رقم 66/218 الصادر بتاريخ 1966/07/22. وهي مؤسسة إنتاجية متخصصة في صناعة القماش الجاهز.

2.5. ثانياً: تحديد سعر التكلفة بمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

حسب المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة TIFIB (مصلحة المحاسبة التحليلية) فإن هذه الأخيرة تقوم بالإعتماد على "طريقة التكاليف الحقيقية (المتجانسة)" من أجل تحديد تكاليف منتجاتها.

بحيث لإنتاج نوعين من القماش قامت المؤسسة خلال سنة 2021 بشراء مادة الأولية المتمثلة في (الخيط F1) بقيمة 274058372.88 دج ووزن 158461.9 كغ، لإنتاج 232584.20 متر من القماش HP280، بحيث أن المتر الواحد من القماش يستلزم 0.455 كغ من الخيط، وإنتاج 109182.65 متر من القماش A15 بحيث أن المتر الواحد من القماش يستلزم 0.347 كغ من الخيط.

أي أن:

$$\text{قيمة كغ واحد من الخيط} = 158461.9 / 274058372.88 = 0.5784619 \text{ دج/كغ}$$

وحسب المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية فإن المنتجين HP280 و A15 يتحملان مصاريف إنتاج غير مباشرة موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): قيمة مصاريف الإنتاج غير المباشرة الواحدة: دج

التجهيز		النسيج	
القماش A15	القماش HP280	القماش A15	القماش HP280
34.93	34.93	21.03	21.28
المجموع		المجموع	

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

طريقة حساب سعر تكلفة القماش HP280 و A15 المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية:

تبين الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة التحليلية طريقة حساب سعر تكلفة القماش HP280 و A15، والتي تتم كما يلي:

مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية  
-دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة-

الجدول رقم (02): تحديد سعر تكلفة القماش HP280 و A15

المبلغ (دج)	المبلغ (دج)	البيان
1729.4906	1729.4906	قيمة كلغ/ الواحد من الخيط
0.347	0.455	وزن المتر الواحد من القماش ب كلغ
600.13	786.92	قيمة الكمية المستعملة للمتر الواحد
21.03	21.28	المصاريف غير المباشر: خط النسيج
34.93	34.93	خط التجهيز
656.09	843.13	سعر التكلفة

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

مما سبق يتضح لنا أن المؤسسة لا تطبق طريقة التكاليف الحقيقية بالشكل الصحيح حيث أنها تهمل جانب تحميل المصاريف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالمنتجات ولا تتبع الخطوات الصحيحة في تحديد سعر تكلفة للمنتجات، لذا سنحاول تطبيق طريقة التكاليف الحقيقية بالشكل الصحيح من أجل تحديد سعر التكلفة بصورة أدق.  
- حساب تكلفة شراء المادة الأولية (الخيط):

تتمثل المادة الأولية المشتراة من طرف المؤسسة محل الدراسة في مادة الخيط (F1) بقيمة 274 058 372.88 دج ووزن 158 461.9 كلغ لسنة 2021، ويتم حساب تكلفة الشراء على النحو التالي:

الجدول رقم (03): حساب تكلفة شراء المادة الأولية F1

المبلغ (دج)	البيان
274 058 372.88	سعر الشراء + مصاريف الشراء المباشرة:
17 383 270.43	مصاريف الشراء غير المباشرة
291 441 643.31	تكلفة شراء المادة الأولية
158 461.9	عدد الوحدات المشتراة (كلغ)
1839.19	تكلفة الشراء للوحدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية

- حساب تكلفة الإنتاج للقماش HP280 و A15:

❖ المادة المباشرة: تتمثل في مادة الخيط (F1) وتكلفة كل منتج (القماش) تحسب عن طريق تكلفة شراء الوحدة الواحدة من الخيط في كمية الخيط المستعملة للإنتاج.

❖ مصاريف الإنتاج المباشرة: تشمل اليد العاملة (أجور العمال في الورشات الإنتاجية)، الأغلفة، إستهلاك الكهرباء والماء، إهلاك كل من الآلات الإنتاجية والمباني (ورشات الإنتاج).

❖ المصاريف غير المباشرة: ممثلة في جدول توزيع المصاريف غير المباشرة.

يتم إستعمال المادة الأولية (الخيط F1) لإنتاج قماش من نوع HP280 حيث أن كل متر واحد من قماش HP280 يحمل 0.455 كلغ من الخيط F1.

إنتاج 232584.20 متر من قماش HP280 يجب إستعمال 105825.81 كلغ من الخيط F1 أي:

$$232584.20 \text{ متر} \times 0.455 = 105825.81 \text{ كلغ}$$



كما يتم إستعمال نفس المادة الأولية (الخيط F1) لإنتاج قماش من نوع A15 حيث أن كل متر واحد من قماش A15 يحمل 0.347 كلف من الخيط F1.

لإنتاج 109182.65 متر من قماش A15 يجب إستعمال 37886.38 كلف من الخيط F1 أي:  
 $37886.38 = 0.347 \times 109182.65$  كلف

ويتضح كيفية حساب تكلفة الإنتاج في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): حساب تكلفة إنتاج القماش HP280 وA15

البيان	القماش HP280 المبلغ (دج)	القماش A15 المبلغ (دج)
مادة الإنتاج المباشرة:	194 633 771.49	69 680 251.23
مصاريف الإنتاج المباشرة: اليد العاملة:	54 805 129.93	25 727 325.07
أغلفة التعبئة:	226 383.95	106 272.05
إستهلاك الكهرباء والماء:	11 087 846.08	5 204 998.52
إهلاك الآلات:	10 869 521.93	10 869 521.93
إهلاك المباني (ورشات الإنتاج):	6 794 572.62	6 794 572.62
مصاريف الإنتاج غير المباشرة:	129 995 961.06	61 024 366.75
<b>تكلفة الإنتاج</b>	<b>408 413 187.06</b>	<b>179 407 308.17</b>
عدد الوحدات المنتجة (متر)	232 584.20	109 182.20
<b>تكلفة إنتاج المتر الواحد</b>	<b>1 755.98</b>	<b>1 643.18</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية

- حساب سعر التكلفة للقماش HP280 وA15:

ويتم توضيح كيفية حساب سعر التكلفة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): حساب سعر التكلفة للقماش HP280 وA15

البيان	القماش HP280 المبلغ (دج)	القماش A15 المبلغ (دج)
تكلفة إنتاج الوحدات المباعة:	408 413 187.06	179 407 308.17
مصاريف التوزيع غير المباشرة:	6 498 402.55	3 050 563.24
<b>سعر التكلفة</b>	<b>414 911 589.61</b>	<b>182 457 871.41</b>
<b>سعر التكلفة للمتر الواحد</b>	<b>1 783.92</b>	<b>1 671.13</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية

3.5. ثالثاً: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

- تحديد مسببات التكلفة: في هذه المرحلة يتم تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط، أي العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات وكذلك حساب عدد كل مسبب.

مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية  
-دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة-

الجدول رقم (06): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2021

مركز النشاط	الأنشطة	مسبب التكلفة	عدد المسببات	التكلفة (دج)
التموين	إستلام الطلبيات	عدد الطلبيات	90	668 404.61
	شراء الخيط	عدد الطلبيات	07	12 699 687.57
الإنتاج	نشاط تصميم المنتج	متر منتج	341 766.85	2 519 735.77
	نشاط النسيج	متر منتج	341 766.85	73 812 883,50
	نشاط التجهيز	متر منتج	341 766.85	31 737 935,69
المبيعات	بيع المنتج	عدد الطلبيات	90	3 114 287,68
الإدارة	نشاط الإدارة العامة	عدد ساعات العمل	76960	55 242 080,51
التقنية	معالجة طلبيات الزبائن	عدد الطلبيات	90	269 825.18
	برمجة تشغيل الآلات	عدد ساعات عمل	624000	2 428 426.63
	مراقبة النوعية والفحص	عدد مرات الفحص	341767	2 698 251.81
الصيانة	صيانة دورية (كهربائية، ميكانيكية)	عدد عمليات الصيانة	26	32 763 843,90
المجموع				217 955 362.85

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على الجداول السابقة

وفق هذا الجدول نلاحظ أنه تم تحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط، حيث أن كل مسبب للتكلفة يوافق نشاط من نشاطات المؤسسة محل الدراسة، بعد ذلك تم تحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط. ومن خلال البيانات الظاهرة في الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك أنشطة تشترك في المسببات، مثل عدد الطلبيات، متر منتج.  
2. تجميع التكاليف بمراكز التكلفة: في هذه المرحلة نقوم بتحديد مجتمعات الأنشطة المختلفة لمراكز التكلفة التي لها مسببات تكلفة مشتركة أو واحدة، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة لسنة 2021

المراكز	الأنشطة المجمعة	نوع مسبب التكلفة	حجم مسبب كل مركز (دج)
إستلام الطلبيات	إستلام الطلبيات	عدد الطلبيات	16 752 205.04
شراء الخيط	نشاط شراء الخيط		
بيع المنتج	نشاط البيع		
معالجة طلبيات الزبائن	نشاط الخدمة		
نشاط تصميم المنتج	نشاط التصميم	متر منتج	108 070 554,96
نشاط النسيج	نشاط إنتاج المنتج		
نشاط التجهيز	نشاط إنتاج المنتج		
نشاط الإدارة العامة	نشاط الإدارة	عدد ساعات العمل	57 670 507.14
برمجة تشغيل الآلات	نشاط التشغيل		
مراقبة النوعية والفحص	نشاط الفحص	عدد مرات الفحص	2 698 251.81
صيانة دورية (كهربائية، ميكانيكية)	نشاط الصيانة	عدد عمليات الصيانة	32 763 843,90
المجموع			217 955 362.85

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على الجداول السابقة

## - تحميل تكاليف الأنشطة:

بعد مرحلة تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة تأتي مرحلة تحميل تكاليف الأنشطة من أجل تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب تكلفة، والتي تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة} = \text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة} \div \text{حجم مسببات كل مركز تكلفة}$$

## الجدول رقم (08): تحديد تكلفة مسببات التكلفة لكل مركز لسنة 2021

مركز التكلفة	تكلفة مركز التكلفة (دج)	عدد المسببات	تكلفة المسبب (دج)
عدد الطلبيات	16 752 205.04	277	60 477.27
متر منتج	108 070 554.96	1 025 300.55	105.40
عدد ساعات العمل	57 670 507.14	700 960	82.27
عدد مرات الفحص	2 698 251.81	341 767	7.89
عدد عمليات الصيانة	32 763 843.90	26	1 260 147.84
<b>المجموع</b>	<b>217 955 362.85</b>	<b>2 068 280.55</b>	<b>1 320 820.64</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على الجداول السابقة

## - حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط الإنتاج:

خلال هذه المرحلة يتم حساب حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخطي إنتاج القماش HP280 وA15، وحسب المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة فإنطقة إنتاج خط القماش HP280 تمثل 58% والقماش A15 تمثل 27% على التوالي.

## الجدول رقم (09): حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج HP280 وA15 لسنة 2021

البيان	عدد مسببات التكلفة	حجم مسبب كل مركز ل القماش HP280 (58%)	حجم مسبب كل مركز ل القماش A15 (27%)	حجم مسببات كل مركز
عدد الطلبيات	277	160.66	74.79	235.45
متر منتج	1 025 300.55	594 674.31	276 831.14	871 505.45
عدد ساعات العمل	700 960	406 556.8	189 259.2	595 816
عدد مرات الفحص	341 767	198 224.86	92 277.09	290 501.95
عدد عمليات الصيانة	26	15.08	7.02	22.1
<b>المجموع</b>	<b>2 068 280.55</b>	<b>1 199 631.71</b>	<b>558 449.24</b>	<b>1 758 080.95</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على الجداول السابقة

بعد تحديد حجم مسببات كل مركز، سنقوم بحساب سعر التكلفة للمنتج HP280 وA15 وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وذلك وفق العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكاليف المباشرة للمنتج} + \text{مجموع التكاليف الوحيدة لمسببات التكلفة}$$

والجدول التالي يوضح طريقة حساب سعر التكلفة للمنتجين (القماش HP280 وA15):

مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية  
-دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة-

الجدول رقم (10): حساب سعر التكلفة للقماش HP280 و A15 وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

لسنة 2021

البيان	حجم مسببات المركز	تكلفة مسبب كل مركز (دج)	تكلفة المركز (دج)
<b>القماش HP280</b>			
مجموع التكاليف المباشرة	278 417 226		
عدد الطبيبات	160.66	60 477.27	9 716 278.20
متر منتج	594 674.31	105.40	62 678 672.27
عدد ساعات العمل	406 556.8	82.27	33 447 427.94
عدد مرات الفحص	198 224.86	7.89	1 563 994.15
عدد عمليات الصيانة	15.08	1 260 147.84	19 003 029.43
إجمالي التكاليف غير المباشرة			126 410 402
مجموع التكاليف			404 827 628
عدد الأمتار المنتجة			232 584.20
سعر التكلفة			1 740.56
<b>القماش A15</b>			
مجموع التكاليف المباشرة			118 382 941.42
عدد الطبيبات	74.79	60 477.27	4 523 095.02
متر منتج	276 831.14	105.40	29 178 002.16
عدد ساعات العمل	189 259.2	82.27	15 570 354.38
عدد مرات الفحص	92 277.09	7.89	728 066.24
عدد عمليات الصيانة	7.02	1 260 147.84	8 846 237.84
إجمالي التكاليف غير المباشرة			54 322 656.62
مجموع التكاليف			172 705 598.04
عدد الأمتار المنتجة			109 182.65
سعر التكلفة			1 581.81

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على الجداول السابقة

يتبين من الجدول أعلاه أن سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) للقماش HP280 تساوي 1 740.56 دج والقماش A15 تساوي 1 581.81 دج. وفي ما يلي سنقوم بإجراء مقارنة بين كل من سعر التكلفة وفق طريقة المؤسسة والطريقة التقليدية (التكاليف الحقيقية) مع أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

الجدول رقم (11): مقارنة سعر التكلفة بين كل من طريقة المؤسسة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

لسنة 2021

القماش A15	القماش HP280	البيان
سعر التكلفة (دج)	سعر التكلفة (دج)	
656.09	843.13	حسب طريقة المؤسسة
1 581.81	1 740.56	حسب أسلوب (ABC)
925.72	906.43	الإنحراف

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على الجداول السابقة

الجدول رقم (12): مقارنة سعر التكلفة بين الطريقة التقليدية وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

لسنة 2021

القماش A15	القماش HP280	البيان
سعر التكلفة (دج)	سعر التكلفة (دج)	
1 671.13	1 783.92	حسب طريقة التقليدية
1 581.81	1 740.56	حسب أسلوب (ABC)
89.32	43.36	الإنحراف

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على الجداول السابقة

#### ❖ التحليل:

من خلال تحليل بيانات الجدولين أعلاه تبين أنه يوجد فرق بين الطريقة التي تتبعها المؤسسة في حساب تكاليفها وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، حيث نلاحظ أن سعر تكلفة المتر المنتج من القماش HP280 غاب عنه ما يقدر بـ 906.43 دج والقماش A15 غاب عنه ما يقدر بـ 925.72 دج مما حقق إنحراف سلبي، بمعنى زيادة في سعر التكلفة عند تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وهذا راجع لإهمال المؤسسة لتكاليف كان يجب تحميلها للمنتجين.

حيث أن إهمال تحميل التكاليف المرتبطة بالمنتجين عند تحديد سعر التكلفة يعطينا سعر تكلفة أقل من الذي نتحصل عليه لو تم تحميل تلك التكاليف، حيث لاحظنا أن المؤسسة تركز في تحديد سعر التكلفة على المادة الأولية المشتراة والأجور وتهمل باقي التكاليف التي تعتبر من التكاليف المباشرة المتعلقة بالمنتجين منها تكاليف أغلفة التعبئة حتى ولو كانت تكلفتها ضئيلة لكن يجب أخذها بعين الاعتبار، كذلك إهلاك كل التثبيتات التي تتعلق بالعملية الإنتاجية منها الآلات الإنتاجية إضافة إلى المباني (الورشات الإنتاجية) إضافة إلى قيمة الطاقة الكهربائية والماء الذي يستهلك بكميات كبيرة ويدخل بشكل مباشر في العملية الإنتاجية، كل هذه التكاليف تتحملها المؤسسة عند القيام بالعملية الإنتاجية لكن لا يتم تحميلها وبالتالي الحصول غير صحيح وهذا ما يؤدي بها لبيع منتجاتها بأقل من سعر التكلفة الحقيقية وهذا ما يؤدي إلى تحقيق أرباح وهمية.

كما تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة لا تقوم بالتصنيف والفصل بين تكاليفها إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة عند توزيعها في جدول توزيع التكاليف غير المباشرة.

نلاحظ أن كل هذه التفاصيل تتجاهلها المؤسسة عند تحديد سعر التكلفة وبالتالي لا يتم إعطاء المنتج نصيبه الحقيقي من التكاليف (المباشرة وغير المباشرة) ويظهرها بشكل منخفض مما يؤثر على ربحية المؤسسة.

مما سبق يمكننا القول أن الطريقة التي تستخدمها المؤسسة في تحديد تكلفة منتجاتها تتناقى مع طريقة التكاليف الحقيقية التي تقوم على تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة التي تحمل مباشرة للمنتجين وتكاليف غير مباشرة والتي

توزيع على الأقسام والحصول على معدل تحميل التكاليف غير المباشرة الذي من خلاله يتم تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة التي يتحملها كل منتج، ومن خلال محاولتنا لتطبيق طريقة التكاليف الحقيقية بشكل صحيح للحصول على سعر التكلفة بقيمة أدق ومقارنته مع سعر التكلفة وفق أسلوب (ABC)، تبين من خلال المقارنة وجود فرق بينهما، فتطبيق أسلوب (ABC) أدى إلى تحقيق إنخفاض ضئيل في سعر التكلفة للقماش HP280 بـ 43.36 دج والقماش A15 بـ 89.32 دج وهذا يعني تحقيق إنحراف موجب، وهذا راجع لتحميل المنتجين تكاليف إضافية لا ترتبط بها سواء بشكل مباشر أو غير مباشرة، وهذا راجع لإعتماد مفاتيح التوزيع التقليدية منها الكمية المشتراة، الكمية المنتجة والمباعة في توزيع التكاليف غير المباشرة، مما يحمل المنتجين تكاليف إضافية.

وقد حاولنا من تطبيق أسلوب (ABC) تصحيح بنية التكاليف المرتبطة بالمنتجين بما يتلاءم مع الواقع الفعلي لهما ومقدار ما يتم تخصيص من تكاليف خلال عملية إنتاجهما بشكل شبه أكيد أو قريب من واقع موارد المؤسسة، فقد ساهم أسلوب (ABC) في إعادة تصميم بنية التكاليف المكونة للمنتجين، من خلال تحميل مجتمعات التكلفة على أساس الأنشطة بالإعتماد على مسببات الأنشطة ثم تم تخصيص توزيع التكاليف حسب الأنشطة التي يتطلبها المنتجين، وتحديد الأنشطة التي تساهم بشكل كبير في تحسين الأداء، بحيث يلاحظ أنه عند تطبيق أسلوب (ABC) كان هناك تخفيض في التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل منتج مقارنة بطريقة التكاليف الحقيقية أي أن المنتجين قيما بأكثر من قيمتهما الحقيقية عند اعتماد طريقة التكاليف الحقيقية، مما يعني أن أسلوب (ABC) ساهم في توزيع التكاليف غير المباشرة وتحديد قيمة التكاليف التي يحتاجها كل نشاط مما ساهم في التخفيض وبالتالي هذا التخفيض يساهم في زيادة الربحية للمنتجين، مما يؤدي إلى تحسين الأداء المالي.

#### 6. خاتمة:

تناول هذا الموضوع دراسة تمثلت في معرفة الدور الذي يلعبه أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة، وبالتالي تمت معالجته من خلال الجمع بين الجانب النظري والجانب الميداني له، وإتضح لنا أن المؤسسة محل الدراسة تطبق أسلوب التكاليف الحقيقية بطريقة خاطئة، وعند محاولتنا لتطبيق طريقة التكاليف الحقيقية لتحديد سعر التكلفة، توصلنا إلى أن هذه الطريقة قاصرة في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، سبب إعتقادها على معدل تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجين، وبالتالي لا يمكن الإعتماد عليها لتحديد سعر التكلفة الدقيق للمنتجات مما يمكن من التسعير الصحيح للمنتجات الذي يعود بالربح على المؤسسة.

وبعد محاولتنا لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسة محل الدراسة، وتوصلنا إلى أن هذا الأسلوب يقوم بتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق، كما أنه يساعد في تخفيض تكاليف المنتجات مما ينعكس على تعظيم الأرباح وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

#### 1.6. إختبار صحة الفرضيات:

❖ **الفرضية الأولى:** من خلال الدراسة التطبيقية تبين لنا أن أسلوب (ABC) ساهم في إعادة تصميم بنية التكاليف المكونة لمنتجات المؤسسة محل الدراسة بما يتلاءم مع واقع مواردها، وبالتالي فقد ساهم في تخصيص توزيع التكاليف غير المباشرة بصورة أدق وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "يساهم أسلوب (ABC) في تخصيص توزيع التكاليف غير المباشرة بصورة أدق"؛

- ❖ **الفرضية الثانية:** "ساهم أسلوب (ABC) في توزيع التكاليف غير المباشرة وتحديد قيمة التكاليف التي يحتاجها كل نشاط بصورة أدق مما ساهم في تخفيض التكاليف وبالتالي الحصول على سعر تكلفة أقل وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "يساهم أسلوب (ABC) من تخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي الحصول على سعر تكلفة أقل.
  - ❖ **الفرضية الثالثة:** "إن تطبيق أسلوب (ABC) يساهم في تخفيض التكاليف ذلك من خلال التخصيص والتوزيع الدقيق للتكاليف غير المباشرة وتحديد نصيب كل نشاط من هذه التكاليف بالشكل الصحيح وهذا ما يؤدي للحصول على سعر تكلفة منخفض مما يؤدي إلى زيادة الطلبات على منتجات المؤسسة وزيادة ربحيتها".
- 2.6. نتائج الدراسة:

- بعد دراستنا هذا الموضوع من الناحية النظرية ومحاولة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج نوجزها كالآتي:
- ✓ الطريقة المطبقة من طرف المؤسسة محل الدراسة لتحديد تكلفة منتجاتها غير صحيحة وتتنافى مع طريقة التكاليف الكلية وتهمل جزء كبير من التكاليف التي يجب أن تحمل للمنتجات؛
  - ✓ إن طريقة التكاليف الحقيقية تعاني من قصور في جانب توزيع التكاليف غير المباشرة، بالتالي لا يمكن الإعتماد عليها كأسلوب لإتخاذ قرارات إدارية سليمة؛
  - ✓ إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يوفر معلومات حول التكلفة أكثر دقة مما يساهم في إتخاذ القرارات السليمة التي تعمل على دعم الجهود للرقابة على التكاليف وتخفيضها؛
  - ✓ يساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق الأهداف التي تسعى لها المؤسسة التي أهمها تخفيض التكاليف تعظيم الأرباح مما يحسن من الأداء المالي ويمكنها من الإستمرارية والمنافسة.
- 3.6. التوصيات:

- من خلال النتائج التي توصلنا إليها يمكننا تقديم التوصيات التالية:
- ✓ إن بيئة الأعمال الحديثة لا تتواءم مع الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف لذا يجب تطبيق أساليب مبنية على أسس علمية وعملية سليمة والتي من بينها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة؛
  - ✓ ضرورة تبني المؤسسات للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من بينها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لما يوفر من معلومات دقيقة حول التكاليف وبالتالي تمكين الإدارة من إتخاذ القرارات السليمة؛
  - ✓ ضرورة إدراك النتائج الإيجابية التي تحققها المؤسسة نتيجة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة؛
  - ✓ العمل على تفعيل دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية، وتوفير الكفاءات القادرة على تطبيقه.

# مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

## -دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة-

### 7. قائمة المراجع:

1. Beldi, M., & Gaidi, K. (2021, August). Evaluating Bank's Performance Using Financial Ratios: A Study of a Sample of Active Banks in Algeria During the Period (2012-2019). Journal Al-Bashaer Economic, 07(02).
2. 2.Souames, C., & Benikhelef, F. (2020). L'impact du Système d'Information Comptable sur la performance financière des entreprises algériennes. Revue d'économie et de développement humain, 11(02).
3. 3.Tabitha, N., & Ogungbade, O. (2016). Cost Accounting Techniques Adopted by Manufacturing and Service Industry within the Last Decade. International Journal of Advances in Management and Economics, 5(1).
4. إبراهيم أحمد محمد البشير. (2019). أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف -دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية-. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 04(01).
5. أسماء بوزاغو، وبن عومر سنوسي. (أفريل، 2020). تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في اتخاذ القرارات المالية -دراسة حالة لشركة توزيع الكهرباء والغاز- معسكر-. مجلة مجملع المعرفة، 6(1).
6. إسماعيل حجازي، و سعاد معاليم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة. الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع.
7. اليزيد ساحري. (2017-2018). إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي -دراسة حالة بعض المؤسسات-. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة فرحات عباس.
8. اليزيد ساحري. (ديسمبر، 2019). دور نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية. مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 19(01).
9. أميمة رزق علي الجيوشي، نبيل فهد سلامة، و جهان عادل اميرهم. (2019). دراسة إنتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية. مجلة البحوث المالية والتجارية، 20(04).
10. حسين جلاخ، و نبيل حمادي. (2018). أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح والشفافية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 11(02).
11. درويش مصطفى الجغلب. (2007). دور اساليب المحاسبة الإدارية في تطوير الأداء المالي -دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب ABC- (أطروحة ماجستير). كلية التجارة، غزة: الجامعة الإسلامية.
12. زكرياء دمدوم، و عبد الحق بوقفة. (2020). إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية -دراسة ميدانية-. مجلة الأفق للدراسات الإقتصادية، 5(1).
13. زونية مخلخل. (جانفي، 2020). تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة. مجلة إقتصاد المال والأعمال، 03(04).
14. عادل خالدي. (جوان، 2018). أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها -دراسة حالة: شركة سوميفوس SOMIPHOS- بئر العاتر-ولاية تبسة. مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، 05(01).
15. فتيحة بوحورود، حمزة هرباجي، و ياسمينه سالم. (2020). تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) بالتطبيق على ملبنة التل مزلق بولاية سطيف. مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، 05(01).
16. محمد الصديق الفضيل. (جوان، 2018). نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، 13.
17. مريم بورنيسة، و خيضر خنفري. (2018). مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات. مجلة البشائر الإقتصادية، 04(02).
18. مشعل جهز المطيري. (2010-2011). تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية (أطروحة ماجستير). كلية الأعمال، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
19. مليكة طاهري. (2017). نموذج مقترح لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المخبر-دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية أولاد محمد بالشلف-. مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي، 12(24).
20. نبيل قبلي. (2017). دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين -دراسة حالة- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي.
21. نعمان محصول، و سراح موصو. (ديسمبر، 2019). تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية -دراسة حالة بنك المؤسسة العربية المصرفية خلال الفترة 2013-2018-. مجلة نماء للإقتصاد والتجارة، 3(2).