

**مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي
للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة -**

**The contribution of modern methods of cost accounting to
improving the financial performance of an economic
institution, a case study of Algeria Telecom - Djelfa**

د. بن موقفي علي^{1*}، مخبر ميكيماد MQEMADD، جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)

a.benmouaffeki@univ-djelfa.dz

ط.د قاسم حدة²، مخبر ميكيماد MQEMADD، جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)

hadda.gacem@univ-djelfa.dz

تاريخ قبول المقال: 31/12/2023

تاريخ إرسال المقال: 08/08/2023

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بالتطبيق على مؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة، وقد توصلت الدراسة الى جملة من النتائج أهمها : هناك ارتباط كبير بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك بالاستغلال الأمثل للموارد وتعديل الأنشطة التي لا تضيف قيمة، استخدام نظامي ABM&ABC في مؤسسة اتصالات الجزائر أعطى رؤية أكثر وضوح حول مردودية المؤسسة
الكلمات المفتاحية: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، المؤسسة الاقتصادية ، الأداء المالي.

Abstract:

This study was aimed at examining the contribution of modern methods of cost accounting to improving the financial performance of the economic institution by applying to the Algiers Telecommunications Corporation and the Al-Jalafa Unit. The study reached a number of results, the most important of which were: There is a great correlation between modern methods of cost accounting and improving the financial performance of the institution by optimizing the utilization of resources and modifying activities that do not add value, the use of ABM&ABC systems in the Algiers Telecommunications Foundation gave a clearer view of the enterprise's productivity

* د. بن موقفي علي

Key words : Modern methods of cost accounting , economic institution , Financial performance

المقدمة:

في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة والمتطورة مع ثورة التطورات التكنولوجية التي تشهدها الكيانات الاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي كان لزاما على المؤسسات بمختلف أنواعها أن تعمل على تقديم ميزة تنافسية في مجال أعمالها ولكي تصل لتحقيق ذلك كان لزاما عليها التركيز على التكلفة والعمل على تخفيضها مما أوجب ضرورة الاهتمام بمدخل التكلفة المستخدمة

تعتبر محاسبة التكاليف من بين فروع المحاسبة التي عرفت تطورا ملحوظا في الوقت الحاضر نتيجة التغير والتطور الذي حدث في بيئة الأعمال بحيث أصبح التركيز على الرؤية الاستراتيجية لإدارة التكاليف لا مهرب منها وذلك بهدف الوصول إلى ميزة تنافسية على المدى البعيد وحيث أن نجاح كل مؤسسة يعتمد إلى حد كبير على ما تقدمه محاسبة التكاليف من معلومات مناسبة وملائمة ودقيقة في الوقت المناسب كان لزاما عليها البحث عن وسائل وأساليب حديثة لمحاسبة التكاليف حتى تتمكن من الاستغلال الأمثل لمواردها لتحسين أدائها الاقتصادي بشكل عام وأدائها المالي بشكل خاص

ويعد الأداء المالي مصطلح مهم وعام لكل المؤسسات إذ يرى (lurch) أن الأداء المالي سيبقى المقياس المحدد لمدى نجاح المؤسسات وأن عدم تطبيق المؤسسات للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها باستمرار للخطر

إشكالية الدراسة:

من خلال العرض السابق يمكننا طرح إشكالية الدراسة وفق السؤال الجوهرى التالي
ما مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

الاقتصادية؟

و بناء على إشكالية الدراسة ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما المقصود بمحاسبة التكاليف وأساليبها الحديثة؟
- 2- ما هو الأداء المالي وماهي أهم مؤشرات تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟
- 3- ما هو أثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على مؤشرات التحسين المالي؟
- 4- كيف تساهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة؟

فرضيات الدراسة:

لمعالجة إشكالية الدراسة اعتمدنا الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تعتبر مؤشرات تحسين الأداء المالي من أهم الطرق المعتمدة في الحكم على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الفرضية الثانية: هناك علاقة طردية بين استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الفرضية الثالثة: تستخدم إدارة مؤسسة اتصالات الجزائر مجموعة من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي

الفرضية الرابعة: تساهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد وتحسين الأداء المالي لمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تبيان مدى مساهمة تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وقد تم صياغة أهداف الدراسة بما يتوافق مع أسئلة الدراسة كالآتي:

✓ عرض مؤشرات قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

✓ محاولة إبراز الدور الذي تلعبه أساليب محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

الاقتصادية

✓ المساهمة في تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة

في تفعيل دورها في تحسين الأداء المالي

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من بابين:

✓ أهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف إذ أنها توفر البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط

والرقابة والتقييم كما أنها تساعد في ترشيد القرارات المبنية على المعلومات الدقيقة

✓ أهمية الأداء المالي الذي يعد من المواضيع التي تلقى اهتماما كبيرا في ظل التحولات الاقتصادية

والأزمات المالية المتكررة في العالم

منهج الدراسة:

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

لتحقيق أهداف الدراسة وقصد الوصول إلى إجابات حول الأسئلة المطروحة من خلال اختبار الفرضيات الموضوعية استوجب الأمر استخدام المنهج الوصفي وذلك عن طريق معالجة مختلف الأدبيات والدراسات المتعلقة بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف و/ أو تحسين الأداء المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة الحالة الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده ومحاولة تجسيد الجانب النظري في مؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة
الدراسات السابقة :

✓ دراسة بوران بخيت محمد زين علي (2018) : تم إعداد هذا العمل في إطار إعداد مذكرة لنيل درجة التخصّص الأولى الماجستير في المحاسبة تحت عنوان : « دور تطبيق نظام التكاليف المحاسبية في تقويم كفاءة الأداء المالي في المنشآت الصناعية : دراسة ميدانية على مجموعة جياذ الصناعية للجرارات والمعدات الزراعية » قدمت بجامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية بالسودان، اعتمدت على المنهج التاريخي الاستنباطي، الاستقرائي، الوصفي التحليلي وهدفت الدراسة الى الوقوف على دور نظام التكاليف المحاسبية المتمثلة في نظام التكاليف المعيارية في تقويم كفاءة الأداء المالي للمنشأة وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج من أهمها ان مصداقية نظام التكاليف المعيارية يؤدي الى تحقيق كفاءة القوائم والتقارير المالية وان تطبيق اللوائح الخاصة بنظام التكاليف المعيارية يساهم في جودة الأداء المالي للشركة واوصت هذه الدراسة الى ضرورة الاهتمام بنظام التكاليف المعيارية لأنه يوفر بيانات ومعلومات تساعد في تقييم الأداء المالي

✓ مقال للباحث (عمر فريد شقور، 2020) المعرف تحت عنوان : « أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ونظام الإدارة حسب الأنشطة على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة (دراسة تحليلية)»، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لإعداد الدراسة بحيث هدفت إلى دراسة اثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبيان لقياس المتغيرات شملت 50 شركة صناعية مع معالجة البيانات المتحصل عليها عن طريق البرنامج الاحصائي SPSS وقد أظهرت الدراسة وجود أثر للتكامل في تطبيق النظامين على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية

✓ دراسة حمزة زكي جرادات (2018) تم إعداد هذا العمل استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة تحت عنوان : « أثر أنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي لدى الشركات

الصناعية المساهمة العامة الأردنية « بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك الأردن، اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي بأسلوبيه النظري والميداني هدفت الدراسة الى قياس أثر تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الاكاديميين والمدققين الداخليين ولتحقيق ذلك قام الباحث بإعداد استبانة وزعت على عينة تتكون من 70 فرد ومن ابرز النتائج التي توصلت اليها الدراسة عدم وجود تأثير لأنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي من وجهة نظر الأكاديميين، أما من وجهة نظر المدققين الخارجيين فيوجد تأثير ويعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة أكثر تأثيراً على الأداء المالي ثم يليه نظام التكلفة المعيارية

العناصر المميزة للدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

معظم الدراسات السابقة ركزت على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المعيارية، كذلك فان الدراسات السابقة بحثت في اثر أنظمة محاسبة التكاليف على تقويم وتقييم كفاءة الأداء المالي ولم تتطرق إلى دورها في تحسين الأداء المالي وعليه فالدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة فيما يلي :

1- الدراسة الحالية تقوم بدراسة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف المتمثلة في أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة ABC، أسلوب التكلفة المستهدفة TC، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC، نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT، نظام إدارة الجودة الشاملة TQM

2- الدراسة الحالية قامت بدراسة دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى أربعة محاور

المبحث الاول: الإطار المفاهيمي للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

المبحث الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثالث: تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الرابع: الدراسة التطبيقية في مؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة لكونها تمتد مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية بمعلومات وبيانات أي أنها تشكل قاعدة بيانات للمعلومة المحاسبية و المالية، وقد عملت محاسبة التكاليف منذ ظهورها على خدمة هدف أساسي واحد هو تحديد تكلفة الإنتاج ولكن مع تحسن السوق الاقتصادي وتنوع الحاجات والاستخدامات التي من أجلها تطلب بيانات التكاليف أصبح الأمر مهما لمحاسبة التكاليف أن تتطور وتتأقلم وتعمل على اشباع حاجات الشركات وتعرف محاسبة التكاليف على أنها «أداة من أدوات الإدارة فهي تعمل على توفير المعلومات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها باختيار المنتجات أو العمليات أو الوظائف إذن هي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها¹»

أدت التغيرات في بيئة الأعمال الى تحفيز الشركات على إعادة تحليل وضعها واستراتيجيتها في السوق وتطوير نظم للتكاليف وسياسات للتسعير حديثة تواكب التطورات البيئية والتكنولوجية مما عمل على ضرورة قياس التكاليف وتخصيصها وتوزيعها بدقة على مختلف الأنشطة في الشركة وأصبحت الوسائل التقليدية غير كفؤة مما أدى الى الحاجة الى أساليب إدارية حديثة ونظم تكاليف متطورة وأكثر دقة في حساب التكلفة²

وتتمثل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فيما يلي :

- ✓ أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة ABC
- ✓ أسلوب التكلفة المستهدفة TC
- ✓ أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC
- ✓ نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM
- ✓ نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT
- ✓ نظام إدارة الجودة الشاملة TQM

¹ أحمد نور، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003،

² عمر فريد شقور، أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ونظام الإدارة حسب الأنشطة على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة (دراسة تحليلية)، المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال، المجلد 09، العدد 03، أكتوبر 2020، ص524

المطلب الأول: أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة ABC

إن أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة ABC هو أحد الأساليب المحاسبية الحديثة التي ظهرت نتيجة البيئة الصناعية الحديثة وزيادة المنافسة وتعدد الإنتاج ففي عام 1987 قدم كل من Kaplan & Cooper نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة سمياه نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity Based Costing System فشاع هذا النظام حتى أصبح سائدا في اغلب بلدان العالم

الفرع الأول: تعريفه

يعرف أسلوب ABC بأنه: مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات فهو نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين بحيث في الأولى يتم تخصيص عناصر التكلفة غير المباشرة على أحواض التكلفة والتي تمثل الأنشطة ثم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها¹

¹ سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، أطروحة

مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، ص 51

الفرع الثاني: خطواته

هناك 05 خطوات لأسلوب ABC تتمثل فيما يلي¹

1- تجميع الأنشطة: تعتبر الخطوة الأولى عند طريقة ABC بمثابة التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وبسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات

2- تحديد تكلفة النشاط: بعد تجميع الأنشطة بالمؤسسة يتم تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة النشاط

3- تحديد مراكز الأنشطة: يقصد بمركز النشاط المكان الذي تقوم فيه العملية الإنتاجية بتأدية عمل معين لتحقيق وظائف المؤسسة وتهدف هذه الخطوة الى تحديد كيفية اعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز

4- اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة : ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة

5- اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة : ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات أي أنه يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط ثم بعد ذلك يتم توزيع تكلفة كل نشاط على المنتجات المستفيدة منه مباشرة حسب درجة استفادة كل منتج من هذا النشاط

المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة TC

مع التزايد المستمر لحدة المنافسة صار لزاما على المؤسسة العمل على تحقيق مزايا تنافسية حيث اتجهت العديد من المؤسسات الى الاهتمام بالتكلفة كعنصر فعال في تحقيق التحديات الكبيرة وتوجهها نحو مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة خير دليل على ذلك

الفرع الأول: تعريفه

يمكن تعريفه كالآتي: « بأنها أداة إدارية للتحكم بالتكلفة تهدف الى تقليل تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتنظيم و ثم تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم وذلك لكبر حجم الوفورات التي يمكن

¹ أحمد محمد أنوار، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص363

تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل اللاحقة لها مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة من جانب العملاء¹ وتحسب التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية :

$$\text{التكلفة المستهدفة} = (\text{سعر البيع المتوقع}) - (\text{الربح المرغوب فيه})$$

الفرع الثاني : خطواته

تتمثل فيما يلي²:

1- التخطيط الاستراتيجي والعلمي : في هذه الخطوة يتم تحديد التقديرات طويلة المدى التي تبين أهداف ومردودية كل منتج من مصلحة التخطيط المركزية في المؤسسة وينجز هذا المخطط من طرف مكتب الدراسات لإدارة الإنتاج

2- مخطط الدراسة للمنتجات الجديدة : كل مشروع جديد أو كل تعديل في المنتج الحالي هو موضوع دراسة خاصة بإشراف من رئيس المشروع، في نفس الوقت تقوم المصلحة المركزية لمراقبة التسيير بتقدير التكاليف والتأكد من تحقيق الأهداف المسطرة ومن ثم حساب مردودية المشاريع على طول حياة المنتجات ثم يتم اختيار مشاريع المنتجات المربحة

3- مخطط الأساس لمنتج جديد : بعد اختيار المنتجات من الخطوة السابقة تصبح موضوع دراسة معمقة أكثر بحيث تحدد الخصائص الأساسية لتعيين التكلفة المستهدفة ويقوم رئيس المشروع بإحصاء القطع وأوقات التصنيع المهمة وبذلك يتم تحديد التكلفة المستهدفة التي تقع بين التكاليف المقدرة والمقبولة كما هو موضح في العلاقة التالية :

$$\text{التكلفة المقبولة} > \text{التكلفة المستهدفة} > \text{التكلفة المقدرة}$$

4- تصميم المنتج : يضع مكتب الدراسات نموذجا عن المنتج على أساس التكلفة المستهدفة وتحديث تغييرات وتعديلات تعتبر ضرورية للوصول الى التكلفة المستهدفة

¹ حمزة تركي جرادات، أثر أنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 2018، ص 18

² زليخة تفرقنت، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2005، ص 93

5- مخطط الإنتاج : بعد تحديد خصائص المنتج الجديد أو المعدل يتم المرور الى خطوة الإنتاج، وبعد مرور أشهر من عملية الإنتاج تتم المتابعة والتأكد مما اذا تم الوصول للتكلفة المستهدفة المرغوبة أم لا

المطلب الثالث: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC

عانت الكثير من المؤسسات الاقتصادية التي طبقت أسلوب ABC بسبب الوقت المستغرق في حصر ومعالجة بيانات التكاليف مما أدى بها الى العمل على إيجاد أسلوب جديد يعالج أوجه القصور في النظام السابق فظهر بذلك أسلوب TDABC

الفرع الأول: تعريفه

يعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC أسلوب بديل ناشئ للتكلفة يعالج معظم المشاكل وأوجه القصور في نظام ABC اذ أن ظهور نظام الزمن الأمثل للتكلفة المتكامل مع نظام التكلفة على أساس النشاط أدى الى التغلب على العيوب والانتقادات الموجهة لنظام تكاليف الأنشطة، إن نظام TDABC يعتبر أقل تكلفة وأكثر سرعة في التطبيق العملي وأسهل في الاستخدام كما أنه يساعد في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لإمداد الموارد¹، ويرى² بأنه على أي شركة قبل تطبيق النظام الجديد TDABC الأخذ في الاعتبار سؤالين رئيسيين هما : ما هو مقدار تكلفة توفير طاقة الموارد لكل عملية في الشركة ؟ وما هو مقدار الوقت المطلوب لتنفيذ معاملة أو نشاط ؟

الفرع الثاني: خطواته

تتمثل خطوات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة في ست خطوات³

- ✓ تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة
- ✓ تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد
- ✓ تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعة الموارد (ساعات العمل المتاحة)
- ✓ حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة وذلك بقسمة اجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية

¹ علاء جاسم سلمان، أثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقويم الأداء المالي للشركات العراقية : دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات العاصمة العراقية بغداد، مجلة الفنون والادب وعلوم الانسانيات والاجتماع، العدد 18، ديسمبر 2017،

² Kaplan Robert S et Anderson .R.Steven , Time Driven Activity-based costing- Simple and More path to Higher profits, Harvard business School publishing corporation , 2007 ; p23

³ Op cit ; p163

✓ تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناء على مسببات الوقت باستخدام معادلات الوقت

✓ حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف) وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب
الفرع الثالث: معادلات الوقت

تعتبر من بين خطوات أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC وهي تعبير رياضي عن الوقت اللازم لأداء الأنشطة كوظيفة من عدة موجهات أو مسببات وقت النشاط وتكون الصيغة العامة لمعدلات الوقت كما يلي¹ (علاء جاسم سليمان، 2017، ص 306)

$$T_{jk} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n$$

حيث أن :

T_{jk} : الوقت المطلوب لإنجاز الحدث K في النشاط j

β_0 : المقدار الثابت من وقت النشاط j المستقبلي لخصائص الحدث K

β_1 : الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت الأول

X_1 : مسبب الوقت للنشاط الأول

X_2 : مسبب الوقت للنشاط الثاني

X_n : مسبب الوقت للنشاط n

n : عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط

ويتم حساب تكلفة النشاط كالتالي :

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{الوقت المطلوب للنشاط} \times \text{تكلفة كل وحدة وقت}$$

الوقت المطلوب للنشاط = الوقت المطلوب لكل حدث K من أحداث النشاط

$$T_{jk} \times C_i = \text{تكلفة الحدث K للنشاط j}$$

حيث أن :

T_{jk} : الوقت المستنفذ للعملية K في النشاط j

C_i : وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد i

$$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{kj} C_i = \text{ومنه التكلفة الكلية}$$

¹ علاء جاسم، مرجع سابق، ص 306

حيث n : عدد مجموعات الموارد، m : عدد الأنشطة، i : عدد أوقات النشاط j المستهلكة

المطلب الرابع: نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

يعتبر نظام الإدارة على أساس الأنشطة بمثابة الإطار الذي يعمل من خلاله نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إلا أنه يختلف عنه كونه يهتم بإدارة الأنشطة بدلا من إدارة التكلفة أي بمعنى آخر أن إدارة القوى التي تسبب الأنشطة سيتم من خلال إدارة التكلفة في المدى الطويل

الفرع الأول: تعريفه

حسب هورنجرن وفوستر وداتار ان نظام الإدارة على أساس الأنشطة هو استخدام معلومات التكاليف حسب الأنشطة في تحسين العمليات وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، كما أنه وصف للقرارات الإدارية التي تستخدم معلومات التكاليف حسب الأنشطة لتحقيق رضا المستهلك وتحسين الربحية¹

الفرع الثاني: خطواته :

يتضمن نظام ABM ثلاثة مراحل وهي كالتالي²

✓ التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة

✓ تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة

✓ تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساسه حساب تكلفة النشاط

وبذلك يمكن نظام ABM المؤسسة من اهمال المرحلة الأخيرة من نظام ABC والمتمثلة في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتبني نظام ABM فقط لإدارة التكلفة دون تحديد تكلفة المنتج على أساس النشاط، وكذلك يمكن من تصنيف الأنشطة الى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة بدون قيمة حتى يتمكن أكثر من التحكم في تخفيض التكلفة

المطلب الخامس: نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT

في محاولة للقضاء على مشكلات نظم الإنتاج التقليدية قدم الفكر الياباني الحديث نظاما جديدا أطلقوا عليه نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT

¹ علي حازم اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، أطروحة مقدمة لنيل

شهادة الماجستير، جامعة الموصل، 2010، ص 230

² ياسين سامي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة

الجزائر 03، 2010، ص 128

الفرع الأول: تعريفه

يعرف على أنه¹ « هو نظام الإنتاج الذي تتم فيه عمليات الإنتاج وحركة المواد والسلع عندما تكون مطلوبة فتكون النتيجة مخزونا قليلا وانتاجا كثيرا جدا وفق نمو الإنتاج من اليد الى الفم »

الفرع الثاني : مراحل

تتمثل المراحل فيما يلي

- ✓ تكشف سرعة التغذية العكسية المرتدة للمعلومات
- ✓ تسمح بتشخيص وتحديد المشكلات والوقوف على أسبابها الحقيقية واختيار أفضل الحلول
- ✓ فتمكن من مراقبة وخفض العيوب مما يمكن من تحسين التسليم وخفض الدفعة المنتجة
- ✓ هنا تتحقق الرقابة التامة على التكاليف والفاقد وجودة الإنتاج وضمان الإنتاج في الموعد المحدد مما يؤدي الى معدلات أكثر نسبيا وانخفاض المخزون الاحتياطي وعدد العاملين
- ✓ ينشأ عن ذلك فاقد أقل على المواد خفض ساعات إعادة التشغيل ومخزون أقل أيضا، انخفاض التكاليف غير المباشرة لكل من فاقد المخزون المعطل، المساحات والفراغات المخصصة للتخزين، العمليات المحاسبية والإدارية للمخزون، الرقابة على المخزون
- ✓ النتيجة النهائية إنتاجية اعلى متمثلة في : مواد، عمل، مدخلات غير مباشرة أقل لنفس المخرجات أو مخرجات أكبر، ثم مخزون أقل، تنبؤات أكثر دقة، سرعة الاستجابة والتكيف مع التغيرات السوقية وأنشطة إدارية أقل

المطلب السادس: نظام إدارة الجودة الشاملة TQM

يعد نظام إدارة الجودة الشاملة من أبرز المفاهيم الإدارية الحديثة التي تسعى لاعداد تغييرات جذرية في أسلوب عمل المؤسسة سعيا منها للوصول الى إرضاء الزبائن

الفرع الأول: تعريفه

¹ منال إبراهيم احمد محمد علي، دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين عملية قياس وتحليل تكاليف التصنيع الداخلي (دراسة تحليلية على القطاع الصناعي بالسودان مصانع السكر)، مجلة إضافات اقتصادية، غرداية، المجلد 03، العدد 01، مارس 2019، ص146

هو عبارة عن أسلوب منهجي موجه يعتمد على آليات العمل الجماعي ومشاركة العاملين في التحسن المستمر للعمليات المختلفة للمؤسسة، وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بالإضافة الى بحوث السوق وأدوات التحليل الكمي لتحقيق رضا العميل وبالتالي البقاء والاستمرارية¹

الفرع الثاني: مراحله

تتمثل مراحل إدارة الجودة الشاملة فيما يلي²

1- **مرحلة التهيئة أو الاعداد** : هي عبارة عن مرحلة تحضيرية لتحديد وتوضيح عدد من القضايا أهمها

:

✓ توضيح الزوايا الاستراتيجية

✓ تحديد رسالة المؤسسة

✓ تحديد الموارد المطلوبة لتنفيذ إدارة الجودة الشاملة

2- **مرحلة الدراسة والتخطيط** : بناءا على البيانات التي تم تجميعها في المرحلة الأولى يتم التخطيط الى

عملية التطبيق وذلك بتشكيل لجنة إدارة الجودة الشاملة تقوم باعداد :

✓ الخطة الأولية للتنفيذ

✓ تحديد الموارد المطلوبة للخطة

✓ تحديد استراتيجية التنفيذ

3- **مرحلة التقويم** : تتم في هذه المرحلة تقويم واقع المؤسسة المعينة من حيث :

✓ دراسة الوضع الحالي للمؤسسة ومن ثم تقويمه بهدف تحديد مايمكن اعتباره قوة داعمة لتنفيذ مدخل

TQM

✓ دراسة وتقييم آراء واتجاهات المستهلكين بصدد التغيرات في بيئة عمل المؤسسة أي تقييم لما تم تنفيذه

من خطط بهذا المحل

4- **مرحلة التنفيذ** : تعتبر من أهم المراحل كونها تعتبر البداية الحقيقية لترجمة متطلبات TQM على

أرض الواقع

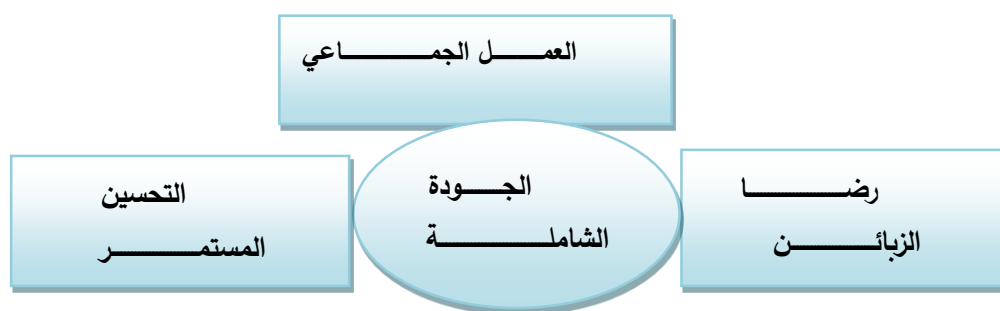
¹ باديس بوخلوة، أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة

قاصدي مرياح ورقلة، 2016، ص10

² قاسم نايف علوان، كتاب إدارة الجودة الشاملة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ليبيا، 2005 ، ص110

5- مرحلة تبادل الخبرات : في هذه المرحلة يتم مناقشة النتائج من خلال حلقة نقاش تضم جميع العاملين في المؤسسة لتقييم نتائج التطبيق الأولي واتخاذ الإجراءات اللازمة، والشكل التالي يوضح أبعاد إدارة الجودة الشاملة :

الشكل رقم (02) : أبعاد إدارة الجودة الشاملة



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على : مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص 15-19

المبحث الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

يشكل الأداء المالي محورا أساسيا وفعالا لمعرفة نجاح أو فشل المؤسسة الاقتصادية في قراراتها وخططها لأن الأداء المالي المستقبلي يتوقف على حسن تسيير الأداء المالي الحالي

المطلب الأول: تعريف الأداء المالي وخصائصه

يعد الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بمثابة المجال المحدد لنجاحها فهو يستخدم كمنهج أساسي ليس في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة فقط بل يتعداها الى الأهداف العامة والاستراتيجية¹، كما يعرف أيضا على أنه مدى تحقيق المؤسسة لهامش أمان من خلال قدرتها على تصدي المخاطر وتحدي الصعاب المالية مما يزيل عنها حالة الاعسار²

ويتسم الأداء المالي بالخصائص التالية³ :

✓ الأداء المالي أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة الاقتصادية

¹ وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، عمان، 2009، ص42

² داوان عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد

24، 2006، ص42

³ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار حامد، الأردن، 2010، ص45

- ✓ الأداء المالي يحفز الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقته
- ✓ الأداء المالي أداة تدارك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحديد مواطن القوة والضعف
- ✓ الأداء المالي وسيلة جذب المستثمرين للتوجه للاستثمار في المؤسسة
- ✓ الأداء المالي آلية أساسية وفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة

المطلب الثاني: أهمية الأداء المالي

تتبع أهمية الأداء المالي في المؤسسة كونه يساهم مساهمة فعالة في تحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية وهذا ما يخدم متطلبات المسيرين والمساهمين في آن واحد بتوفير المعلومات حول الوظيفة المالية التي من شأنها أن تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية مما يساعد في تحديد مواطن القوة والضعف ويساعد في ترشيد القرارات المالية وفي التنبؤ باستمرار للأداء المالي المستقبلي وفي اجراء مقارنات سواء بين المؤسسة ومثيلاتها أو بين الوضعيات المالية لعدة سنوات لنفس المؤسسة¹

إضافة الى ان الأداء المالي يساهم في عملية متابعة نشاط المؤسسة من الأطراف الخارجية وهذا ما يضفي الصورة الشفافة للوضعية المالية والتي تسمح بوضع الثقة في التعامل معها واتخاذ القرارات السليمة

المطلب الثالث: أهداف الأداء المالي :

تتمثل فيما يلي :

الفرع الأول: التوازن المالي

وهو يمثل في لحظة معينة التوازن بين راس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به عبر الفترة المالية²

الفرع الثاني: نمو المؤسسة

يعتبر من عوامل تعظيم قيمة المؤسسة ولهذا فان قرارات النمو تتميز بانها قرارات استراتيجية كما ان نمو المؤسسة يعكس مدى نجاح ونجاعة استراتيجيتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء والاستمرار³

الفرع الثالث: الربحية والمردودية

¹ ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة - مدخل تحليلي -، دار الثقافة، عمان، 2009، ص139

² السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الاعمال، دار المريح للنشر، الرياض، 2000، ص247

³ بلال شيخي وآخرون، مراقبة الأداء المالي لشركات المساهمة من خلال تطبيق قواعد الحوكمة على الأنظمة المالية والمحاسبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الخامس حول دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، جامعة الشهيد محمد لخضر بالوادي، يومي 07 - 08 ديسمبر 2014 ، ص04

تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة في توليد الأرباح وهي بذلك تعبر عن العلاقة التي تربط الأرباح برقم الاعمال في المؤسسة الاقتصادية وتهدف المؤسسة من قياس الربحية الى تقدير قدرة المشروع على الكسب ومدى كفايته في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه¹

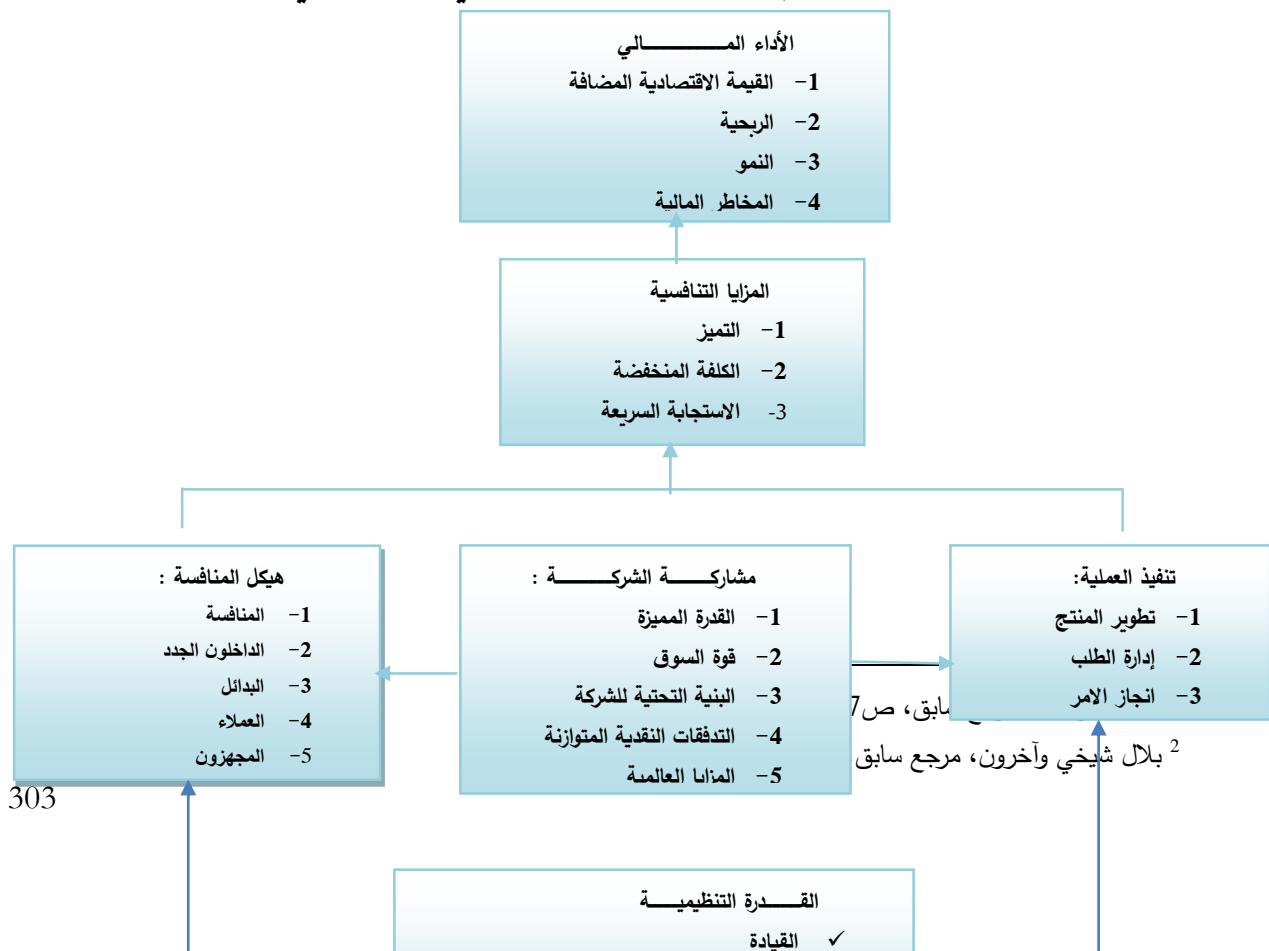
الفرع الرابع: السيولة وتوازن الهيكل المالي

تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدراتها على مواجهة التزاماتها قصيرة الاجل أي قدرتها على تحويل الأصول المتداولة الى أموال متاحة بسرعة، فنقص السيولة او عدم كفايتها يقود المؤسسة الى عدم المقدرة بالوفاء او مواجهة التزاماتها و تادية بعض المدفوعات ويقيس هذا المتغير قدرة أصول الشركة المتداولة على تغطية الخصوم المتداولة، أما توازن الهيكل المالي للمؤسسة يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الاجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي لان التكلفة المالية تلعب دورا مهما في التخصيص الأمثل للموارد المالية²

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في الأداء المالي

يمكن تقديم شرح موجز لأهم العوامل المؤثرة في الأداء المالي من خلال الشكل التالي

الشكل رقم 03 : العوامل المؤثرة في الأداء المالي





المصدر : ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، 2009، ص 137

المطلب الخامس: مؤشرات تحسين الأداء المالي

يمثل الاعتماد على المؤشرات من أنجع الأساليب المستخدمة في عملية قياس الأداء المالي ويتم ذلك سواء من خلال قياس أدائها خلال فترة معينة ومقارنته مع مؤشرات المؤسسات المنافسة أو من خلال مقارنة الأداء المالي للمؤسسة خلال فترات زمنية متتالية بهدف تحديد وتقييم الاتجاهات العامة فيها

الفرع الأول: المؤشرات المالية

ان المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها لمعرفة ما اذا تحكمت المؤسسة في المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي هي تلك التي تعتمد في حسابها على المقارنة بين الأصول الجارية والالتزامات قصيرة الاجل وكذا التي تعتمد على المقارنة بين التدفقات النقدية والالتزامات طويلة الأجل وفيما يلي عرض أهم المؤشرات المالية لقياس الأداء المالي

1- نسب قياس التوازن المالي :

وتتمثل فيما يلي¹ :

رأس المال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

أو = الأصول المتداولة - ديون قصيرة الأجل

إحتياجات رأس المال العامل = (قيم الاستغلال + قيم قابلة للتحقيق) - (الديون قصيرة الاجل - سلفات مصرفية)

أو = (الأصول المتداولة - القيم الجاهزة) - (الديون قصيرة الأجل - سلفات مصرفية)

الخزينة = القيم الجاهزة - سلفات مصرفية

أو = رأس المال العامل - إحتياجات رأس المال العامل

¹ محمود عبد الحليم الحري، التحسين باستخدام البيانات المحاسبية، الطبعة السادسة، دار وائل، عمان، 2012، ص 72

2- نسب الهيكلية المالية :

وتتمثل فيما يلي¹ :

- نسبة التمويل الدائم = (الأموال الدائمة ÷ الأصول الثابتة) × 100
- نسبة التمويل الخاص = (الأموال الخاصة ÷ الأصول الثابتة) × 100
- نسبة الاستقلالية المالية = (الأموال الخاصة ÷ مجموع الديون) × 100
- نسبة التمويل الخارجي = (مجموع الديون ÷ مجموع الخصوم) × 100

3- نسب قياس السيولة :

وتتمثل فيما يلي²

- نسبة سيولة الأصول = (الأصول المتداولة ÷ مجموع الأصول) × 100
- نسبة السيولة العامة = (الأصول المتداولة ÷ ديون قصيرة الاجل) × 100
- نسبة السيولة المختصرة = ((القيم الجاهزة + القيم غير الجاهزة) ÷ ديون قصيرة الاجل) × 100
- نسبة السيولة الجاهزة = (القيم الجاهزة ÷ الديون قصيرة الاجل) × 100
- نسبة التداول = (الأصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة) × 100
- نسبة السيولة السريعة = ((الأصول المتداولة - المخزون) ÷ الخصوم المتداولة) × 100.

الفرع الثاني: مؤشرات الربحية

تعتبر من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها المديرون والمتعاملون مع المؤسسة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وذلك لكونها تستخدم في الحكم على نجاح المؤسسة الاقتصادية ومدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق العوائد المطلوبة وفيما يلي عرض لأهم المؤشرات

1- نسب المردودية :

وتتمثل فيما يلي³ :

¹ منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي : مدخل صناعة القرار، الطبعة الثالثة، الأردن، 2008، ص60

² بالإعتماد على المراجع :

وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، عمان، 2009، ص79

محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية الحديثة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص79

³ بالإعتماد على المراجع :

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

المردودية الاقتصادية = (النتيجة الصافية ÷ الأصول الاجمالية) × 100

المردودية المالية = (النتيجة الصافية ÷ الأموال الخاصة) × 100

اثر الرافعة المالية = (المردودية الاقتصادية - تكلفة الاستدانة) × (الاستدانة الصافية ÷ الأموال الخاصة)

المردودية التجارية = (النتيجة الصافية ÷ رقم الاعمال) × 100

2- مؤشرات خلق القيمة :

وتتمثل فيما يلي¹ :

معدل العائد على الاستثمار = (النتيجة الصافية ÷ الأصول الثابتة) × 100

القيمة الاقتصادية المضافة = صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة - (كلفة راس المال × مبلغ الاستثمار)

القيمة السوقية المضافة = القيمة السوقية لاجمالي حقوق الملكية - القيمة الدفترية لاجمالي حقوق الملكية

الفرع الثالث: المؤشرات غير المالية

أصبح استعمال المؤشرات المالية للحكم على الأداء المالي للمؤسسة غير كافي مما ابرز ضرورة ملحة للبحث عن مؤشرات أخرى تمثلت في المؤشرات غير المالية مما لها من تأثير كبير على الأداء المالي وتتمثل في مؤشري الجودة والميزة التنافسية

1- الميزة التنافسية :

تسعى المؤسسة في بيئة تتصف بالازدحام التنافسي الى التفوق على منافسيها ضمن قطاعها ولم تتمكن من تحقيق ذلك الا إذا حازت على ما يسمى بالميزة التنافسية وتعرف «على أنها ميزة أو عنصر تفوق للمؤسسة

مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص384

خميسي شريحة، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص98

الياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص286

¹ بالإعتماد على المراجع:

حسينة صيفي، نوال بن عمارة، قياس الأداء باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 15، 2015، ص181

محمد صالح الحناوي وآخرون، الإدارة المالية - مدخل اتخاذ القرارات -، الدار الجامعية، القاهرة، 2004، ص102

يتم تحقيقه في حالة اتباعها لاستراتيجية معينة للتنافس ¹ وتقاس الميزة التنافسية من خلال الحصة السوقية للمؤسسة في السوق

ونميز بين نوعين من الميزة التنافسية : ميزة التكلفة الأقل وتتميز المؤسسة بذلك عندما تكون تكاليفها المتراكمة بالأنشطة المنتجة أقل من تكاليف المنافسين، ميزة التميز وتتميز بها المؤسسة عندما يكون بمقدورها الحياة على خصائص فريدة ونوعية تجعل العميل يتعلق بها حيث تسمح هذه الميزة للمؤسسة بتحقيق هوامش أرباح مرتفعة مقارنة بالمنافسين مما يضمن لها حصة سوقية كبيرة²

2- الجودة :

في ظل التحديات المطروحة امام المؤسسة الاقتصادية أصبحت الجودة هدفا أساسيا تسعى الى تحقيقه ويقصد بجودة المنتج موائمة بدقة للتفاصيل ومتطلبات العميل وتحقيقه لمواصفات التصميم أي درجة الإمتياز التي تستحوذها الأشياء³ ويقاس هذا المؤشر من خلال حجم المردودات

المبحث الثالث: تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تحسين الأداء المالي

تحرص المؤسسة الاقتصادية على تقليل التكاليف دون المساس بالمنتج ومواصفاته لذا تعمل على الاهتمام بنشر الوعي التكاليفي وذلك بدراسة ومراجعة عناصر التكلفة للتوصل الى التقليل منها وزيادة العائد لذا تهدف محاسبة التكاليف الى رفع كفاءة الإنتاج بالعمل على تحقيق التوازن بين تقليل التكاليف وتعظيم الأرباح

وفيما يلي سنستعرض تأثير الأساليب المختلفة لمحاسبة التكاليف على تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: تأثير نظام التكلفة على أساس النشاط على مؤشرات تحسين الأداء المالي

الفرع الأول: تأثيره على مؤشرات الربحية

يساعد أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة على تجنب من التكاليف غير المضيفة لقيمة المنتج وبدون التأثير على جودة ومواصفات المنتج⁴، وكذلك يعمل بدوره على زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف

¹ M.Porter , L'avantage concurrentielle des nation , inter-editions , 1993 ; p48

² G.Gari Baldi , Strategie Consurrentielle –choisir et gagner , ed.d'organisation , 1999 ,p152

³ كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص300

⁴ نفس المرجع، ص 253

مما يؤدي الى زيادة الثقة لدى المتعاملين بالمؤسسة فترتفع بذلك أسعار أسهمها في السوق نتيجة النمو المستمر للأرباح، كل هذا له تأثير محوري على مؤشرات ربحية المؤسسة من خلال تعظيم مردودية المؤسسة في الآجال القصيرة ويساهم في خلق القيمة في الآجال الطويلة

الفرع الثاني: تأثيره على المؤشرات غير المالية

يعمل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC على توفير المعلومات الدقيقة حول تكاليف الإنتاج فيساعد بذلك الإدارة على اختيار البديل الأفضل بخصوص التسعير وعموما يساهم ABC في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي يصبح من الممكن للمؤسسة الاقتصادية أن تتنافس جميع المؤسسات سواءا على المستوى المحلي أو الدولي وهذا ما ينعكس بالإيجاب على حصة المؤسسة السوقية وميزتها التنافسية

المطلب الثاني: تأثير نظام التكلفة المستهدفة على مؤشرات تحسين الأداء المالي

الفرع الأول: تأثيره على مؤشرات الربحية

يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد الطريقة المناسبة لتصميم المنتج في حدود التكاليف المسموحة وهذا ما يسمح للمؤسسة بالتحكم في ربحيتها من خلال هامش الربح المحدد

الفرع الثاني: تأثيره على المؤشرات غير المالية

يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على اكساب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل وذلك من خلال تحديد التكاليف التي تميز المؤسسة على مثيلاتها من خلال استهداف التكلفة المناسبة من خلال العمل على تخفيض الأنشطة غير المضيعة للقيمة وذات التكاليف المرتفعة قصد الوصول الى التميز في التكلفة مما يساهم في إضفاء ميزة تنافسية للمؤسسة

المطلب الثالث: تأثير نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC على مؤشرات تحسين

الأداء المالي

الفرع الأول: تأثيره على مؤشرات الربحية

يركز نظام TDABC على سياسة تخفيض التكاليف والقضاء على مصادر الهدر والضياع اذ يعمل على توفير المعلومات التكاليفية التي تساعد في فهم العلاقة بين الموارد المتاحة والطلب عليها بالشكل الذي ينتج عنه تخفيض معدل تكلفة الطاقة وبالتالي تخفيض التكلفة النهائية وتعظيم الربحية

الفرع الثاني: تأثيره على المؤشرات غير المالية

يتمثل تأثير نظام TDABC في كونه يركز على رغبة الزبون من المنتج فيقوم بتحليل تلك الرغبة مع موجبات التكلفة الأقل والجودة الأفضل، بالإضافة الى أن تطبيقه يوفر فرصة لدعم القدرة التنافسية للمؤسسة وذلك من خلال تخفيض أسعار المنتجات بتلافي الهدر بالتكاليف مما يساعد على تحقيق الميزة التنافسية

المطلب الرابع: تأثير نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM على مؤشرات تحسين الأداء المالي

الفرع الأول: تأثيره على مؤشرات الربحية

يتجلى تأثير نظام ABM على الربحية من خلال :

✓ يساعد في توفير معلومات تحليلية على أنشطة المؤسسة والعلاقات بين الأنشطة المتعلقة بالعمليات الإنتاجية مما يساعد الإدارة على الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة المتاحة واختيار البديل الأفضل من البدائل المتعلقة بالمزيج الإنتاجي

✓ يعمل على تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وذلك بإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة او تخفيضها الى ادنى حد وهذا ما يؤدي الى زيادة الربحية

الفرع الثاني: تأثيره على المؤشرات غير المالية

يظهر تأثيره من خلال النقاط التالية

✓ تحسين الموقف التنافسي للمؤسسة وذلك بتخصيص افضل لموارد المؤسسة نحو الأنشطة التي تعطي احسن ميزة تنافسية

✓ تطبيق الاستراتيجية التي تساعد على تحقيق قيمة مضافة في نظر الزبون

المطلب الخامس: تأثير نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT على مؤشرات تحسين الأداء المالي

الفرع الأول: تأثيره على مؤشرات الربحية

يظهر تأثيره جليا فيما يخص التمويل لكونه يفرض التمويل بكميات قليلة حسب الإنتاج هذا ما يؤدي الى تخفيض المساحات المخصصة للتخزين الى أدنى مستوى ممكن وهذا ما يخفض التكاليف المرتبطة به وبالتالي تعظيم الأرباح¹

الفرع الثاني: تأثيره على المؤشرات غير المالية

يعتمد نظام JIT على الإنتاج بالوحدة وفق سلاسل صغيرة حتى يتمكن من إجراء تقييم دقيق للمنتج وهذا ما يسهل الرقابة على الجودة مما يسمح بالإنتاج بجودة أكبر

المطلب السادس: تأثير نظام إدارة الجودة الشاملة TQM على مؤشرات تحسين الأداء المالي

¹ محمد فركوس، الموازنات التقديرية - أداة فعالة للتسيير -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص162

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

الفرع الأول: تأثيره على مؤشرات الربحية

يمنح تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة فرصة كبيرة لزيادة أرباحها من خلال الاستثمار الأمثل للموارد وتقليل التكاليف (تقليص تكاليف الهدر والضياع)، كما أنه يعمل على زيادة مطابقة المنتوجات مع المواصفات المطلوبة مما يؤدي الى زيادة تدفقها وبالتالي زيادة المردودية

الفرع الثاني: تأثيره على المؤشرات غير المالية

يعمل نظام إدارة الجودة الشاملة على تحقيق جودة المنتج بما يلئم متطلبات العميل مما يساهم بشكل فعال في زيادة رضا العميل وبالتالي زيادة الحصة السوقية¹، وهذا ما يؤدي الى تحصيل الميزة التنافسية للمؤسسة وديمومتها، كما يعمل نظام إدارة الجودة الشاملة على توفير منتجات ذات جودة عالية
المبحث الرابع : دراسة حالة بمؤسسة اتصالات الجزائر - المديرية العملياتية بالجلفة -

سبقا لما تم عرضه سابقا في الجانب النظري سيتم تطبيق اسلوبين من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف (نظام ABC ونظام ABM) على مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة - وذلك بالإعتماد على كشوفاتها المالية ومعلومات من مسؤوليها وذلك لغرض الوصول إلى دورهما في تحسين الأداء المالي للمؤسسة
المطلب الأول: عرض تكاليف مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة - لسنة 2019 :

الجدول رقم (01) : تكاليف مؤسسة اتصالات الجزائر لسنة 2019

رقم الحساب	مجموع التكاليف	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
60	199.180.608,81	30.102.551,69	169.078.057,12
61	56.814.129,97	10.410.516,51	46.403.613,46
62	41.186.077,35	6.347.875,35	34.838.202
63	381.776.490,44	283.183.249,49	98.593.240,95
64	20.240.084,54	00	20.240.084,54
65	9.075.374,29	00	9.075.374,29
68	237.571.533,93	00	237.571.533,93
المجموع	945.844.299,33	330.044.193,04	615.800.106,29

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على أسلوب المحاكاة وباستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر

الجدول رقم (02) : توزيع التكاليف على أقسام مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة -

¹ محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار البازوري، عمان، 2005، ص69

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

الأقسام	مجموع التكاليف	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
القسم التجاري	18.215.442,74	1.966.425,57	16.249.017,17
قسم الموارد المالية والوسائل	673.239.233,72	295.727.365,21	377.511.868,51
القسم التقني	244.558.051,86	32.350.402,26	212.207.649,6
قسم المالية والمحاسبة	9.831.571,01	00	9.831.571,01

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على أسلوب المحاكاة و باستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر

المطلب الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يمر تطبيق النظام بالمراحل التالية

الفرع الأول: تحديد الأنشطة في مؤسسة اتصالات الجزائر

في هذه الخطوة سيتم تحديد الأنشطة في مؤسسة اتصالات الجزائر - وحدة الجلفة - كما هو موضح

في الجدول التالي

الجدول رقم (03) : أقسام وأنشطة مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة -

الأقسام	الأنشطة	النسب
القسم التجاري	البيع	60%
	العلاقة مع الزبون	40%
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	40%
	تسيير المستخدم	30%
	التسيير اللوجيستيكي	20%
	تسيير الممتلكات	10%
	الولوج والحلقة	40%
القسم التقني	البنىات التحتية القاعدية	40%
	الشبكة	20%
	الميزانية	30%
قسم المالية والمحاسبة	المحاسبة	40%
	الخزينة	30%

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر

الفرع الثاني: تحديد تكاليف الأنشطة

الجدول رقم (04) : تقسيم تكاليف الأنشطة على الأقسام حسب طبيعتها إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة

الأقسام	الأنشطة	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
القسم التجاري	البيع	1.179.855,342	9.749.410,302
	العلاقة مع الزبون	786.570,228	6.499.606,868
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	118.290.946,084	151.004.747,404
	تسيير المستخدم	88.718.209,563	113.253.560,553
	التسيير اللوجستيكي	59.145.473,042	75.502.373,702
	تسيير الممتلكات	29.572.736,521	37.751.186,851
القسم التقني	الولوج والحلقة	12.940.160,904	84.883.059,84
	البنيات التحتية القاعدية	12.940.160,904	84.883.059,84
	الشبكة	6.470.080,452	42.441.529,92
قسم المالية والمحاسبة	الميزانية	00,00	2.949.471,303
	المحاسبة	00,00	3.932.628,404
	الخزينة	00,00	2.949.471,303
المجموع	/	330.044.193,04	615.800.106,29

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على أسلوب المحاكاة و باستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر

1- تحديد مسببات التكلفة :

في هذه المرحلة سيتم تحديد مسببات التكلفة لكل الأنشطة، وتعتبر من اهم المراحل لارتباطها بالنتائج مستقبلا واعتمادا على المعلومات المقدمة من رئيس مصلحة المحاسبة

الجدول رقم (05) : عدد مسببات التكلفة لكل من الهاتف والانترنت

الأقسام	الأنشطة	مسببات التكلفة	عدد المسببات	الهاتف	الانترنت
القسم التجاري	البيع	عدد الفواتير المحصلة	900	300	600
	العلاقة مع الزبون	عدد الزبائن	90000	24000	66000
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	عدد التكوينات	100	40	60
	تسيير المستخدم	عدد المستخدمين	241	90	151
	التسيير اللوجستيكي	عدد الطلبات	45	20	25
	تسيير الممتلكات	جرد المخزون	40	20	20

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

القسم التقني	الولوج والحلقة	الولوج	150	90	60
	البنيات التحتية القاعدية	نسبة الزيادة	0.52	0.1	0.42
	الشبكة	عدد تدخلات صيانة الشبكة	450	200	250
قسم المالية والمحاسبة	الميزانية	عدد الدفعات	550	150	400
	المحاسبة	عدد المصادقات	550	150	400
	الخزينة	عدد الفواتير	550	150	400

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر

2- حساب التكلفة الوحودية غير المباشرة للنشاط طبقا لنظام ABC

الجدول رقم (06): التكلفة الوحودية غير المباشرة للنشاط

الأقسام	التكلفة	الأنشطة	التكلفة	الوحدة	عدد المسببات	تكلفة وحودية
القسم التجاري	16.249.017,17	البيع	9.749.410,302	عدد الفواتير المحصلة	900	10.832,67
		العلاقة مع الزبون	6.499.606,868	عدد الزبائن	90000	72,21
قسم الموارد المالية والوسائل	377.511.868,51	تسيير التكوين	151.004.747,404	عدد التكوينات	100	1.510.047,47
		تسيير المستخدم	113.253.560,553	عدد المستخدمين	241	469.931,78
		التسيير اللوجستيكي	75.502.373,702	عدد الطلبات	45	1.677.830,52
		تسيير الممتلكات	37.751.186,851	جرد المخزون	40	943.779,67
القسم التقني	212.207.649,6	الولوج والحلقة	84.883.059,84	الولوج	150	565.887,06
		البنيات التحتية القاعدية	84.883.059,84	نسبة الزيادة	0.52	163.236.653,53
		الشبكة	42.441.529,92	عدد تدخلات صيانة الشبكة	450	94.314,51
قسم المالية والمحاسبة	9.831.571,01	الميزانية	2.949.471,303	عدد الدفعات	550	5.362,67
		المحاسبة	3.932.628,404	عدد المصادقات	550	7.150,23
		الخزينة	2.949.471,303	عدد الفواتير	550	5.362,67

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر ومعطيات الجدولين 04 و 05

يوضح الجدول السابق التكلفة الوحودية لكل نشاط طبقا لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC وذلك

بقسمة التكلفة الكلية للنشاط على عدد المسببات

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

3- حساب التكلفة الإجمالية الغير مباشرة لكل خدمة :

بعد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة بالإضافة إلى تحديد عدد مسببات التكلفة لكل خدمة نستطيع حساب تكلفة الخدمات حسب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة حيث :

التكلفة غير المباشرة = عدد مسببات التكلفة × التكلفة الوحيدة للمسبب

والجدول التالي يوضح مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل خدمة وفقا لنظام ABC

جدول رقم (07) : مجموع التكاليف غير المباشرة لكل من خدمتي الهاتف والانترنت

الأقسام	الأنشطة	الهاتف	الانترنت
القسم التجاري	البيع	$=300 \times 10.832,67$ 3.249.801	$=600 \times 10.832,67$ 6.499.602
	العلاقة مع الزبون	$=24000 \times 72,21$ 1.733.040	$=66000 \times 72,21$ 4.765.860
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	$=40 \times 1.510.047,47$ 60.401.898,8	$=60 \times 1.510.047,47$ 90.602.848,2
	تسيير المستخدم	$=90 \times 469.931,78$ 42.293.860,2	$=151 \times 469.931,78$ 70.959.698,78
	التسيير اللوجستيكي	$=20 \times 1.677.830,52$ 33.556.610,4	$=25 \times 1.677.830,52$ 41.945.763
	تسيير الممتلكات	$=20 \times 943.779,67$ 18.875.593,4	$=20 \times 943.779,67$ 18.875.593,4
القسم التقني	الولوج والحلقة	$=90 \times 565.887,06$ 50.929.835,4	$=60 \times 565.887,06$ 33.953.223,6
	البنيات التحتية القاعدية	$=0,1 \times 163.236.653,53$ 16.323.665,35	$=0,42 \times 163.236.653,53$ 68.559.394,48
	الشبكة	$=200 \times 94.314,51$ 18.862.902	$=250 \times 94.314,51$ 23.578.627,5
قسم المالية والمحاسبة	الميزانية	$=150 \times 5.362,67$ 804.400,5	$=400 \times 5.362,67$ 2.145.068
	المحاسبة	$=150 \times 7.150,23$ 1.072.534,5	$=400 \times 7.150,23$ 2.860.092
	الخزينة	$=150 \times 5.362,67$ 804.400,5	$=400 \times 5.362,67$ 2.145.068

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

المجموع	/	248.908.542,05	366.890.838,96
---------	---	----------------	----------------

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على معطيات الجدولين أرقام 05 و 06

4- حساب التكلفة الإجمالية لكل خدمة :

بعد تحديد التكلفة غير المباشرة لجميع الخدمات، نستطيع حساب تكلفة كل خدمة من خدمات مؤسسة اتصالات الجزائر والجدول التالي يوضح التكلفة الإجمالية لكل خدمة

الجدول رقم (08) : التكلفة الإجمالية لخدمات مؤسسة اتصالات الجزائر

الأقسام	الأنشطة	الهاتف	الانترنت
القسم التجاري	البيع	3.249.801	7.679.457,34
	العلاقة مع الزبون	1.733.040	5.552.430,22
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	95.889.182,62	173.406.510,45
	تسيير المستخدم	68.909.323,06	133.062.445,47
	التسيير اللوجستيكي	51.300.252,31	83.347.594,12
	تسيير الممتلكات	27.747.414,35	39.576.508,96
القسم التقني	الولوج والحلقة	51.847.813,59	45.975.406,31
	البنيات التحتية القاعدية	17.241.643,54	80.581.577,19
	الشبكة	19.321.891,095	29.589.718,85
قسم المالية والمحاسبة	الميزانية	804.400,50	2.145.068
	المحاسبة	1.072.534,50	2.860.092
	الخزينة	804.400,50	2.145.068
المجموع	/	339.921.697,065	605.921.876,91
المجموع العام لتكاليف مؤسسة اتصالات الجزائر		945.843.573,975	

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر ومعطيات الجدول رقم 07

المطلب الثالث: تطبيق نظام الادارة على أساس الأنشطة ABM

1- تحديد الأنشطة الرئيسية في مؤسسة اتصالات الجزائر :

نفس المعطيات المسجلة في الجدول رقم 03

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

2- تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة على الأنشطة الرئيسية :

نفس المعطيات المسجلة في الجدول رقم 04

3- تحديد مسببات التكلفة :

نفس المعطيات المسجلة في الجدول رقم 05

4- تحديد التكلفة الاجمالية لكل خدمة من خدمات اتصالات الجزائر ونسبة تكاليف الأنشطة :

الجدول رقم (09) : التكلفة الاجمالية لخدمتي الهاتف والانترنت ونسبة تكاليف الأنشطة

الأقسام	الانشطة	الهاتف	النسبة	الانترنت	النسبة
القسم التجاري	البيع	2.924.823,09	%1,06	8.004.442,55	%1,19
	العلاقة مع الزبون	1.949.882,66	%0,7	5.336.296,42	%0,79
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	80.788.708,04	%29,29	188.506.985,43	%28,13
	تسيير المستخدم	60.591.531,02	%21,97	141.380.239,07	%21,09
	التسيير اللوجستيكي	40.394.354,02	%14,64	94.253.492,71	%14,06
	تسيير الممتلكات	20.197.177	%7,32	47.126.746,35	%7,03
القسم التقني	الولوج والحلقة	26.382.896,14	%9,56	71.440.324,59	%10,66
	البنيات التحتية القاعدية	26.382.896,14	%9,56	71.440.324,59	%10,66
	الشبكة	13.191.448,065	%4,78	35.720.162,29	%5,33
قسم المالية والمحاسبة	الميزانية	884.841,39	%0,32	2.064.629,91	%0,30
	المحاسبة	1.179.788,52	%0,42	2.752.839,88	%0,41
	الخزينة	884.841,39	%0,32	2.064.629,91	%0,30

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات مؤسسة اتصالات الجزائر ومعطيات الجدولين 03 و04

5- تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة :

يوضح الجدول الموالي الأنشطة غير المضيفة للقيمة بمؤسسة اتصالات الجزائر والمستخرج من معطيات الجدول السابق وقد تم استخراجها لكون تكلفتها مرتفعة مقارنة بما يقدمه هذا النشاط للمؤسسة بالإضافة إلى إمكانية الإستغناء عنه أو تعديل إجراءات العمل به

الجدول رقم (10): الأنشطة غير المضيفة للقيمة لمؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة -

الهاتف			الانترنت		
تكلفة النشاط	% النشاط إلى إجمالي التكاليف	% النشاط إلى إجمالي التكاليف المضيفة للقيمة	تكلفة النشاط	% النشاط إلى إجمالي التكاليف	% النشاط إلى إجمالي التكاليف المضيفة للقيمة

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

البيع	2.924.823,09	%1,06	%37,38	8.004.442,55	%1,19	%39,58
العلاقة مع الزبون	1.949.882,66	%0,7	%24,92	5.336.296,42	%0,79	%26,38
الميزانية	884.841,39	%0,32	%11,30	2.064.629,91	%0,30	%10,20
المحاسبة	1.179.788,52	%0,42	%15,07	2.752.839,88	%0,41	%13,61
الخزينة	884.841,39	%0,32	%11,30	2.064.629,91	%0,30	%10,20
المجموع	7.824.177,05	%2,82	%100	20.222.838,67	%2,99	%100

المصدر : من إعداد الباحثان بالإعتماد على معطيات الجدول رقم 09

يوضح الجدول السابق الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتي يبلغ عددها 05 أنشطة وتشكل حوالي 2.82 ٪ من إجمالي الأنشطة بالنسبة لخدمة الهاتف و 2.99 ٪ من إجمالي الأنشطة بالنسبة لخدمة الإنترنت
6- تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة:

ويوضح الجدول الموالي مجموع الأنشطة المضيفة للقيمة والتي تم إعتبارها مضيفة للقيمة نظرا لأهميتها في تسيير النشاط الرئيسي للمؤسسة بالإضافة إلى كفاءتها في أداء خدماتها
الجدول رقم (11) : الأنشطة المضيفة للقيمة لمؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة الجلفة -

الأنشطة	الهاتف			الإنترنت		
	تكلفة النشاط	% النشاط إلى إجمالي التكاليف	% النشاط إلى إجمالي التكاليف غير المضيفة للقيمة	تكلفة النشاط	% النشاط إلى إجمالي التكاليف	% النشاط إلى إجمالي التكاليف غير المضيفة للقيمة
تسيير التكوين	80.788.708,04	%29,29	%30,15	188.506.985,43	%28,13	%29,01
تسيير المستخدم	60.591.531,02	%21,97	%22,61	141.380.239,07	%21,09	%21,75
التسيير اللوجستيكي	40.394.354,02	%14,64	%15,07	94.253.492,71	%14,06	%14,50
تسيير الممتلكات	20.197.177	%7,32	%07,53	47.126.746,35	%7,03	%07,25
الولوج والحلقة	26.382.896,14	%9,56	%09,84	71.440.324,59	%10,66	%10,99
البنيات التحتية القاعدية	26.382.896,14	%9,56	%09,84	71.440.324,59	%10,66	%10,99

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

الشبكة	13.191.448,065	%4,78	%4,92	35.720.162,29	%5,33	%5,49
المجموع	267.929.010,425	%2,82	%100	649.868.275,03	%96,96	%100

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على معطيات الجدول رقم 09

يظهر الجدول أن عدد الأنشطة المضيضة للقيمة هو 07 أنشطة بالنسبة لكل من خدمتي الهاتف والإنترنت، وتشكل نسبة 97.12 % بالنسبة لخدمة الهاتف ونسبة 96.96 % بالنسبة لخدمة الإنترنت
7- تعديل إجراءات عمل أنشطة مؤسسة اتصالات الجزائر :

إن تصنيف الأنشطة الى أنشطة مضيضة وغير مضيضة للقيمة يساعد المؤسسة في معرفة أماكن التعديل الممكنة، فمن خلال معرفة الأنشطة غير المضيضة للقيمة يمكننا إعطاء تعديلات لكيفية عمل هذه الأنشطة مستقبلا بشكل يجعل هذه الأنشطة أقل تكلفة مما هي عليه ، ويوضح الجدول الموالي الإجراءات المقترحة لتعديل عمل الأنشطة غير المضيضة للقيمة وإنعكاسها على تكلفة الخدمة

الجدول رقم(12) : إجراءات تحسين عمل الأنشطة غير المضيضة للقيمة وأثرها على التكلفة

الأنشطة	الإجراءات المقترحة لتعديل عمل الأنشطة غير المضيضة للقيمة	نسبة التعديل المقترحة
البيع	تخفيض عدد البطاقات المشتراة	نسبة التخفيض 10%
العلاقة مع الزبون	تخفيض عدد المشتريات ومصاريف تقديم الخدمات	نسبة التخفيض 10%
الميزانية	تخفيض المصاريف العامة	نسبة التخفيض 15%
المحاسبة	تخفيض مصاريف المستخدمين	نسبة التخفيض 10%
الخزينة	تخفيض مصاريف التحويلات والشبكات	نسبة التخفيض 15%

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على معطيات الجدول رقم 09

بعد تحديد إجراءات التعديل المقترحة على هاته الأنشطة يظهر أثر تطبيق هاته التعديلات على تكلفة الأنشطة لكل خدمة، ويظهر الجدول التالي مقارنة بين كلفة الأنشطة غير المضيضة للقيمة قبل وبعد تطبيق التعديلات بالنسبة لكل من خدمتي الهاتف والإنترنت

الجدول رقم (13) : كلفة الأنشطة غير المضيضة قبل وبعد إجراءات التعديل

الأنشطة	الهاتف		الإنترنت	
	كلفة النشاط قبل التعديل	كلفة النشاط بعد التعديل	كلفة النشاط قبل التعديل	كلفة النشاط بعد التعديل
البيع	2.924.823,09	2.632.340,781	8.004.442,55	7.203.998,295
العلاقة مع الزبون	1.949.882,66	1.754.894,394	5.336.296,42	4.802.666,778

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

الميزانية	884.841,39	752.115,1815	2.064.629,91	1.754.935,4235
المحاسبة	1.179.788,52	1.061.809,668	2.752.839,88	2.477.555,892
الخزينة	884.841,39	752.115,1815	2.064.629,91	1.754.935,4235
المجموع	7.824.177,05	6.953.275,206	20.222.838,67	17.994.091,812

المصدر : من إعداد الباحثان بالإعتماد على معطيات الجدولين رقمي (12) و (10)

• بعد إظهار أثر تطبيق الإجراءات التعديلية على كلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة، يوضح الجدول المالي كلفة خدمات المؤسسة بعد تطبيق الإجراءات المقترحة

الجدول رقم (14) : تكلفة خدمات مؤسسة اتصالات الجزائر بعد إجراءات التعديل

الأقسام	الأنشطة	الهاتف	الانترنت
القسم التجاري	البيع	2.632.340,781	7.203.998,295
	العلاقة مع الزبون	1.754.894,394	4.802.666,778
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	80.788.708,04	188.506.985,43
	تسيير المستخدم	60.591.531,02	141.380.239,07
	التسيير اللوجستيكي	40.394.354,02	94.253.492,71
	تسيير الممتلكات	20.197.177	47.126.746,35
القسم التقني	الولوج والحلقة	26.382.896,14	71.440.324,59
	البنيات التحتية القاعدية	26.382.896,14	71.440.324,59
	الشبكة	13.191.448,065	35.720.162,29
قسم المالية والمحاسبة	الميزانية	752.115,1815	1.754.935,4235
	المحاسبة	1.061.809,668	2.477.555,892
	الخزينة	752.115,1815	1.754.935,4235
المجموع	/	274.882.285,631	667.862.366,842
المجموع العام لتكاليف مؤسسة اتصالات الجزائر		942.744.652,473	

المصدر : من إعداد الباحثان بالإعتماد على معطيات الجداول (11) و (12) و (13)

المطلب الرابع: حساب النتيجة الصافية لمؤسسة اتصالات الجزائر

الجدول رقم (15) : بيانات مؤسسة اتصالات الجزائر

البيان	رقم الأعمال	مجموع الأصول الإجمالية	مجموع الأصول الثابتة
سنة 2019	1.005.924.672,65	3.100.314.786,09	2.587.424.354,01

المصدر : من إعداد الباحثان بالإعتماد على الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة اتصالات الجزائر

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

الجدول رقم (16) : حساب النتيجة الصافية لمؤسسة اتصالات الجزائر

البيان	رقم الاعمال	مجموع التكاليف	النتيجة الصافية
الطريقة التقليدية	1.005.924.672,65	945.844.299,33	60.080.373,32
طريقة ABC	1.005.924.672,65	945.843.573,975	60.081.098,675
طريقة ABM	1.005.924.672,65	942.744.652,473	63.180.020,177

المصدر : من إعداد الباحثان بالإعتماد على معطيات الجداول (08) و (14) و (15)

المطلب الخامس: حساب مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة اتصالات الجزائر

الجدول رقم (17) : مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة اتصالات الجزائر

البيان	المردودية الاقتصادية	المردودية التجارية	مؤشر خلق القيمة
الطريقة التقليدية	%1,93	%5,96	%2,31
طريقة ABC	%1,94	%5,97	%2,33
طريقة ABM	%2,04	%6,28	%2,44

المصدر : من إعداد الباحثان بالإعتماد على معطيات الجداول أرقام (15) و (16)

المطلب السادس: إجراء المقارنة بين الطريقة التقليدية والطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وأثرها على الأداء المالي لمؤسسة اتصالات الجزائر

الجدول رقم (18) : جدول المقارنة بين الطريقة التقليدية وطريقة ABC

البيان	الطريقة التقليدية	طريقة ABC	الفارق
التكلفة الإجمالية للخدمات	945.844.299,33	945.843.573,975	725.355-
المردودية الاقتصادية	%1,93	%1,94	%0,01+
المردودية التجارية	%5,96	%5,97	%0,01+
مؤشر خلق القيمة	%2,31	%2,33	%0,02+

المصدر : من إعداد الباحثان بالإعتماد على معطيات الجداول أرقام (01) و (08) و (17)

من الجدول السابق نلاحظ ان تطبيق نظام ABC ساهم فمالي :

✓ تخفيض تكلفة خدمات مؤسسة اتصالات الجزائر بقيمة - 725,355 دج وهذا ما يبين أن خدمات

مؤسسة اتصالات الجزائر كانت تتحمل تكاليف إضافية ساهم تطبيق نظام ABC في تخفيضها

✓ ارتفاع نسبة مؤشر المردودية الاقتصادية مقارنة بالتقليدية من %1,93 الى %1,94 أي بقيمة انحراف

تساوي + 0,01% وهذا ما يدل على ارتفاع مردودية رؤوس الأموال المستثمرة في المؤسسة

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

✓ ارتفاع نسبة مؤشر المردودية التجارية مقارنة بالتقليدية من 5,96% إلى 5,97% أي بقيمة انحراف تساوي + 0,01% وهذا بسبب ارتفاع النتيجة نتيجة لانخفاض التكاليف
✓ ارتفاع مؤشر خلق القيمة مقارنة بالتقليدية من 2,31% إلى 2,33% أي بقيمة انحراف تساوي + 0,02%

الجدول رقم (19) : جدول المقارنة بين الطريقة التقليدية وطريقة ABM

البيان	الطريقة التقليدية	طريقة ABM	الفارق
التكلفة الإجمالية للخدمات	945.844.299,33	942.744.652,473	3.099.646,857-
المردودية الاقتصادية	1,93%	1,94%	0,11%+
المردودية التجارية	5,96%	5,97%	0,32%+
مؤشر خلق القيمة	2,31%	2,33%	0,13%+

المصدر : من اعداد الباحثان بالإعتماد على معطيات الجداول أرقام (01) و (14) و (17)

من الجدول السابق نلاحظ ان تطبيق نظام ABM ساهم فمالي :

✓ تخفيض تكلفة خدمات مؤسسة اتصالات الجزائر بقيمة - 3.099.646,857 دج وهذا ما يبين أن خدمات مؤسسة اتصالات الجزائر كانت تتحمل تكاليف إضافية ساهم تطبيق نظام ABM في تخفيضها
✓ ارتفاع نسبة مؤشر المردودية الاقتصادية مقارنة بالتقليدية من 1,93% إلى 2,04% أي بقيمة انحراف تساوي + 0,11% وهذا ما يدل على ارتفاع مردودية رؤوس الأموال المستثمرة في المؤسسة
✓ ارتفاع نسبة مؤشر المردودية التجارية مقارنة بالتقليدية من 5,96% إلى 6,28% أي بقيمة انحراف تساوي + 0,32% وهذا بسبب ارتفاع النتيجة نتيجة لانخفاض التكاليف
✓ ارتفاع مؤشر خلق القيمة مقارنة بالتقليدية من 2,31% إلى 2,44% أي بقيمة انحراف تساوي + 0,13%

مما سبق طرحه نلاحظ أن تطبيق نظامي ABC و ABM تكون نتائجها إيجابية وهذا ما يعود بالنفع على المؤسسة، وهذا ما يدل على تحسين الأداء المالي للمؤسسة
الخاتمة :

تناولت الدراسة دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بشكل عام ونطبقا على مؤسسة اتصالات الجزائر - وحدة الجلفة - بشكل خاص، وقد خلصت الدراسة الى انه هناك ارتباط كبير بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي وذلك بالاستغلال الأمثل للموارد وتعديل الأنشطة التي لاتضيف قيمة .

وفيما يلي عرض لاهم نتائج وتوصيات الدراسة :

النتائج :

- 1- بالرغم من أهمية الطرق التقليدية لحساب التكلفة الا ان الأساليب الحديثة تعتبر اكثر موضوعية كونها توفر معلومات دقيقة حول التكاليف
- 2- يشكل الأداء المالي محورا أساسيا وفعالا للنمو والاستمرارية، وآلية تمكن المؤسسة من الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة قصد تحقيق اهداف المؤسسة
- 3- يمثل الأداء المالي جملة من المقاييس والمؤشرات المالية ذات الصلة العددية المستخدمة لقياس النتائج والاهداف الرئيسية
- 4- تخفيض التكلفة باستخدام الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف له اثر على تحسين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة
- 5- الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تثير إيجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
- 6- استخدام نظامي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة (ABM & ABC) في مؤسسة اتصالات الجزائر اعطى رؤية أكثر وضوحا حول مردودية المؤسسة

التوصيات :

- 1- تحسين وتطوير نظم محاسبة التكاليف لتتماشى مع التطور الحاصل في نظم التسيير الحديثة
- 2- على المؤسسة انشاء قسم خاص بتطبيق أدوات محاسبة التكاليف وتفعيل دورها
- 3- ضرورة التخلي عن الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف وتطبيق أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وذلك للأهمية التي تدرها على المؤسسة خاصة في تخفيض التكاليف وتحسين الأداء المالي

المراجع :

1- المراجع باللغة العربية :

أولا - الكتب :

- 1- أحمد محمد أنوار، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

- 2- أحمد نور، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003
 - 3- الياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2011
 - 4- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الاعمال، دار المريح للنشر، الرياض، 2000
 - 5- وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، عمان، 2009
 - 6- كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
 - 7- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007
 - 8- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار حامد، الأردن، 2010
 - 9- محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، 2005
 - 10- محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية الحديثة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013
 - 11- محمد فركوس، الموازنات التقديرية - أداة فعالة للتسيير -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001
 - 12- محمد صالح الحناوي وآخرون، الإدارة المالية - مدخل اتخاذ القرارات -، الدار الجامعية، القاهرة، 2004
 - 13- محمود عبد الحليم الخلابة، التحليل باستخدام البيانات المحاسبية، الطبعة السادسة، دار وائل، عمان، 2012
 - 14- منير شاكور محمد وآخرون، التحليل المالي : مدخل صناعة القرار، الطبعة الثالثة، الأردن، 2008
 - 15- مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة الثانية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000
 - 16- ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة - مدخل تحليلي -، دار الثقافة، عمان، 2009
 - 17- قاسم نايف علوان، كتاب إدارة الجودة الشاملة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ليبيا، 2005
 - 18- خميسي شيحة، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010
- ثانيا - أطروحات الدكتوراه والماجستير :
- 1- باديس بوخلوة، أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016
 - 2- زليخة تفرقنيت، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2005
 - 3- حمزة تركي جرادات، أثر أنظمة محاسبة التكاليف على الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 2018

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر
- وكالة الجلفة -

4- ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 03، 2010

5- سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011

6- علي حازم اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الموصل، 2010

ثالثا - المقالات

1- حسينة صيفي، نوال بن عمارة، قياس الأداء باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 15، 2015

2- داوان عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 24، 2006

3- منال إبراهيم احمد محمد علي، دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين عملية قياس وتحليل تكاليف التصنيع الداخلي (دراسة تحليلية على القطاع الصناعي بالسودان مصانع السكر)، مجلة إضافات اقتصادية، غرداية، المجلد 03، العدد 01، مارس 2019

4- عمر فريد شقور، أثر التكامل في تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ونظام الإدارة حسب الأنشطة على إدارة الموارد وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة (دراسة تحليلية)، المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال، المجلد 09، العدد 03، أكتوبر 2020

5- علاء جاسم سلمان، أثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقويم الأداء المالي للشركات العراقية : دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات العاصمة العراقية بغداد، مجلة الفنون والادب وعلوم الانسانيات والاجتماع، العدد 18، ديسمبر 2017

رابعا - المداخلات في الملتقيات

1- بلال شيخي وآخرون، مراقبة الأداء المالي لشركات المساهمة من خلال تطبيق قواعد الحوكمة على الأنظمة المالية والمحاسبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الخامس حول دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، جامعة الشهيد محمد لخضر بالوادي، يومي 07 - 08 ديسمبر 2014

2- المراجع باللغة الأجنبية :

1- G.Gari Baldi , *Strategie Consurrentielle –choisir et gagner* , ed.d'organisation , 1999

2- M.Porter , *L'avantage concurrentielle des nation* , inter-editions , 1993

3– Kaplan Robert S et Anderson .R.Steven , **Time Driven Activity-based costing- Simple and More path to Higher profits**, Harvard business School publishing corporation , 2007