

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة -



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:/ 2018

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعه: 2018

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

دراسة مقارنة بين نظام التكاليف

التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

دراسة حالة: مؤسسة مناجم الفوسفات بئر العاثر - تبسة -

تحت إشراف الدكتورة

سارة عزايزية

من إعداد الطلبة:

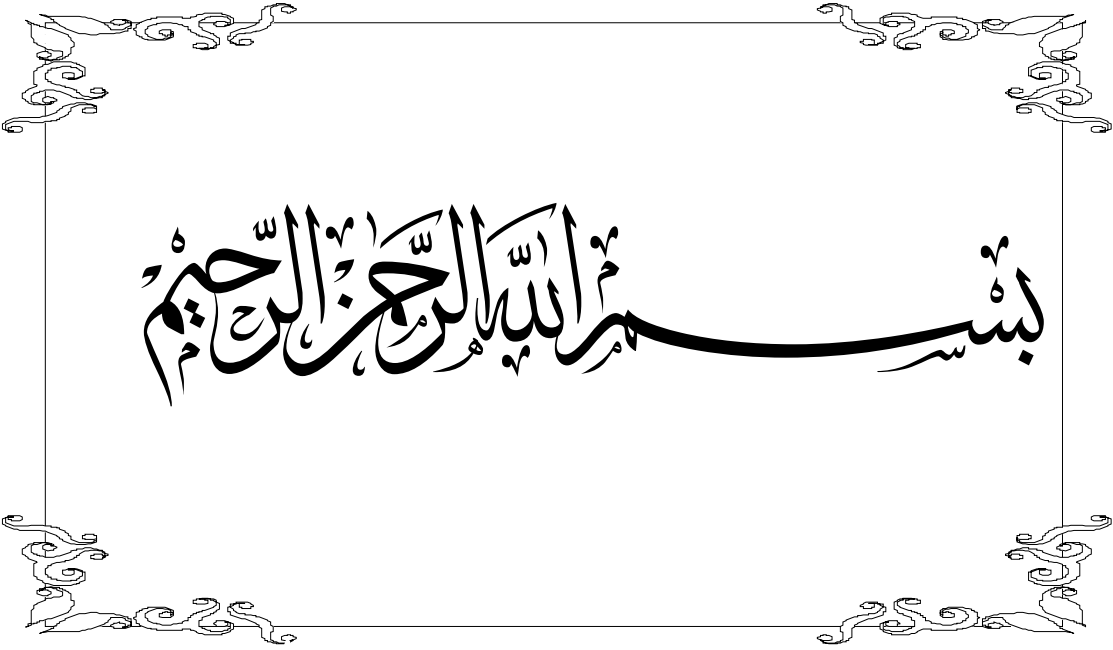
✓ حامد عبود

✓ محمود سيف الله بن تونسي

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
العيفة محمد	أستاذ محاضر ب-	رئيسا
سارة عزايزية	أستاذ محاضر ب-	مشرفا ومقررا
زمال فيصل	أستاذ مساعد أ-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2018/2017



المخلص:

جاءت هذه الدراسة للبحث عن مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، ولذلك تم طرح الإشكالية التالية والمتمثلة في: هل هناك اختلاف بين نتائج تطبيق نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc) وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنتها بالنظام المطبق داخل المؤسسة، وللإجابة على هذه الإشكالية، وتحقيق أهدافها اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، ودراسة حالة في الجانب التطبيقي، عن طريق المقابلات بالإضافة إلى جمع البيانات من المؤسسة للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة .

ومن خلال نتائج الدراسة تبين أن نظام التكاليف التقليدي يشوه التكاليف غير المباشرة، وأن عملية تتبع التكاليف تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صحيحة، بينما نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعطي معلومات أدق عن غيره، لذلك اتضح أنه بالإمكان تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة SOMIPHOS

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف التقليدي، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وحدات القياس، مسببات التكاليف، النشاط.

Summary:

This study was designed to look at a comparison between the traditional cost system and the activity-based costing system. The following problem was raised: Is there a difference between the results of the traditional cost system and the abc-based costs system? On the basis of the activities and compared with the system applied within the institution. To answer this problem, the achievement of its objectives was based on the analytical descriptive approach in the theoretical aspect, the case study on the practical side, through interviews, in addition to collecting data from the institution to contribute to the analysis Slim activities.

The results of the study show that the traditional cost system distorts indirect costs, that cost tracking leads to incorrect decisions, while the activity-based costs system gives more accurate information, so it has become apparent that the SOMIPHOS

Key words: Traditional cost system, activity-based costing system, measurement units, cost drivers, activity

شكر وعرفان

"كن عالما... فان لم تستطع فكن متعلما، فان لم تستطع فأحب العلماء، فان لم تستطع فلا تبغضم"

بعد رحلة بحث وجهد واجتهاد تكلفت بانجاز هذا البحث، نحمد الله عز وجل على نعمه التي من بها علينا فهو العلي القدير.

ومن خلال هذا العمل نتقدم بالشكر الجزيل وكل عبارات التقدير والامتنان إلى :

الأستاذة المشرفة : "الدكتورة سارة عزايزة" التي تفضلت بالإشراف على هذه المذكرة والتي لم تدخر

أي جهد في توجيهنا

ونصنا وإرشادنا .

كما نشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة المذكرة.

والشكر موصول أيضا إلى جميع الأساتذة الكرام في قسم العلوم المالية والمحاسبة بجامعة الشيخ العربي

التبسي - تبسة -

على نضالهم في سبيل رفح العلم وأهله ...

والى كل من ساهم من قريب أو بعيد في تقديم يد العون لنا ولو بالكلمة الطيبة .

والشكر إلى جميع الزملاء والزميلات في دفعة الماستر على روح المثابرة والسعي لتقديم الأفضل .

كما نشكر جميع عمال مؤسسة مناجم الفوسفات - بنر العاتر -.

كما نشكر الزميل "كمال مباركة" على إخراج هذه المذكرة وجميع طاقم "مكتبة النور"

الإهداء

بسم الخالق الذي أضاء الكون بنوره البهي وخذ أسجد شاكرا لنعمه وفضله على

إتمام هذا العمل ها نحن اليوم نطوي سمر ليلالي وتعب أيام وخلاصة

مشوار لهذا العمل المتواضع، ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية

نتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان والمحببة لصاحب الفردوس الأعلى

محمد صلى الله عليه وسلم،

وإلى والدي الكريمين أحامهم الله خيرا وبركة،

وإلى إخوتي وإلى العائلة الكريمة مغربي و أخص بالذكر ابنتهم،

وإلى كل من أصدقائي الكرام وإخوتي في الله دون استثناء،

عبدل

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين الكريمين، حفظهما الله

إلى الزوجة الكريمة

إلى بناتي العزيزات "أميمة وبثينة"

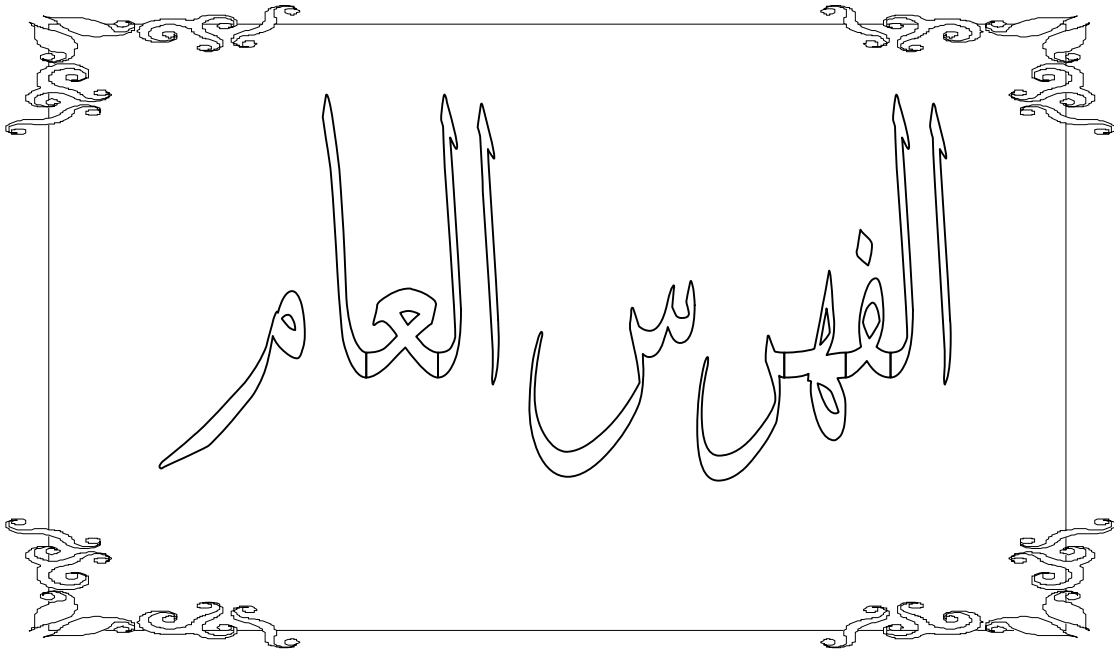
إلى الإخوة والأصدقاء "زينو وناصر ووهاب وحمزة"

إلى كل أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة

وخاصة الأستاذة المشرفة "سارة عزايزة"

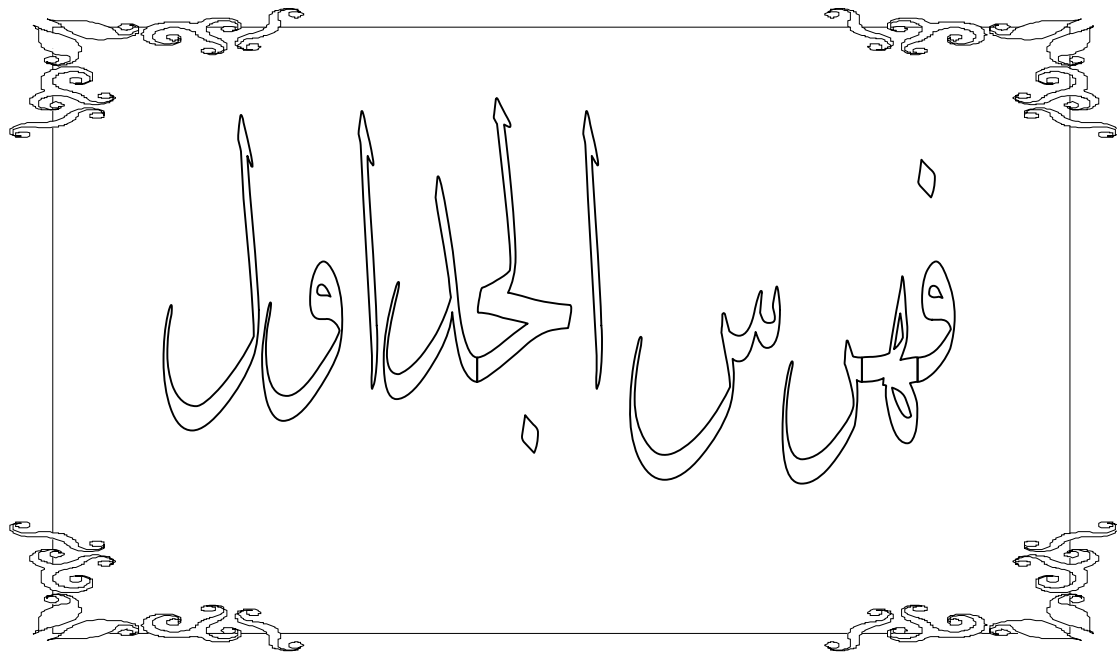
إلى دفعة مالية المؤسسة 2018/2017

محمد



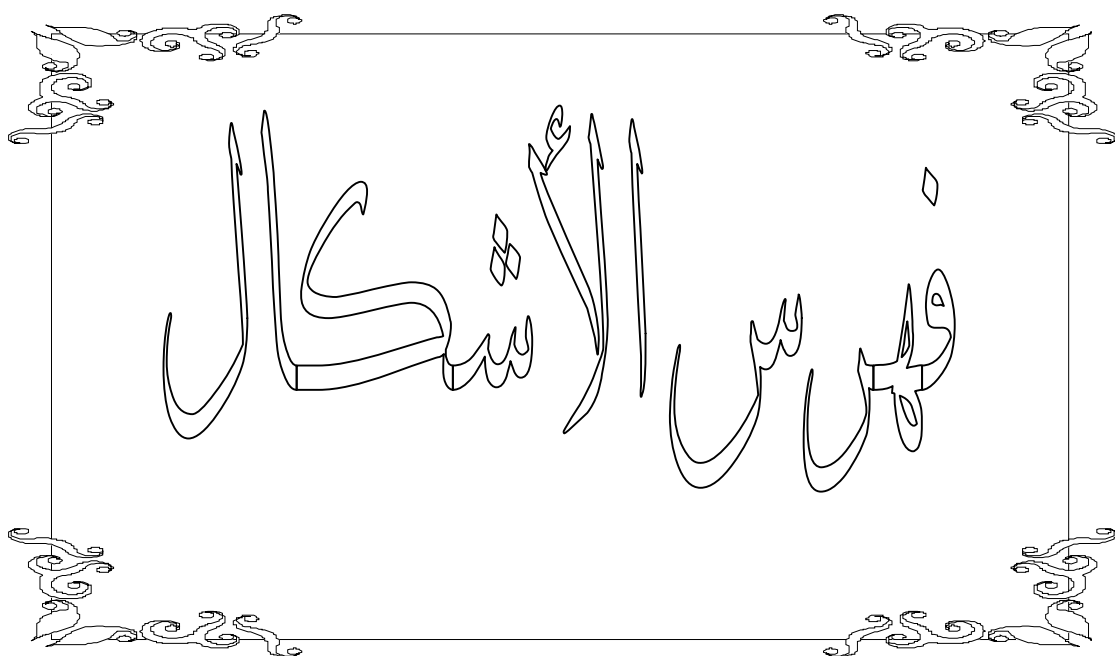
الصفحة	المحتوى
-	شكر و عرفان
I	الفهرس العام
IV	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الملاحق
أ-د	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف التقليدي
03	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف التقليدي
06	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الكلية
09	المطلب الثالث: الطريقة الجزئية لتحميل التكاليف
13	المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية
16	المبحث الثاني: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
16	المطلب الأول: تقديم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
17	المطلب الثاني: خطوات وأبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
19	المطلب الثالث: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
20	المطلب الرابع: المقارنة بين نظام التكاليف التقليدي والتكاليف على أساس الأنشطة
23	المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة
23	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
25	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
27	المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

28	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
30	تمهيد
31	المبحث الأول: عرض الآليات المنهجية والمؤسسة المستخدمة في الدراسة
31	المطلب الأول: المنهجية المستخدمة في الدراسة
32	المطلب الثاني: الطريقة والأساليب المستخدمة في الدراسة
33	المطلب الثالث: عرض مؤسسة (SOMIPHOS) وآليات أنشطتها
40	المطلب الرابع: نظام محاسبة التكاليف لدى مؤسسة SOMIPHOS
42	المبحث الثاني: مناقشة وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية لدى SOMIPHOS
42	المطلب الأول: دراسة وتحليل نظام التكاليف التقليدي لدى مؤسسة SOMIPHOS
48	المطلب الثاني: خطوات وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة OMIPHOS
60	المطلب الثالث: المقارنة التطبيقية بين نظام التكاليف التقليدي لدى المؤسسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة
63	المطلب الرابع: مناقشة النتائج و اختبار الفرضيات
66	خلاصة الفصل
68	الخاتمة
72	قائمة المراجع
75	الملاحق



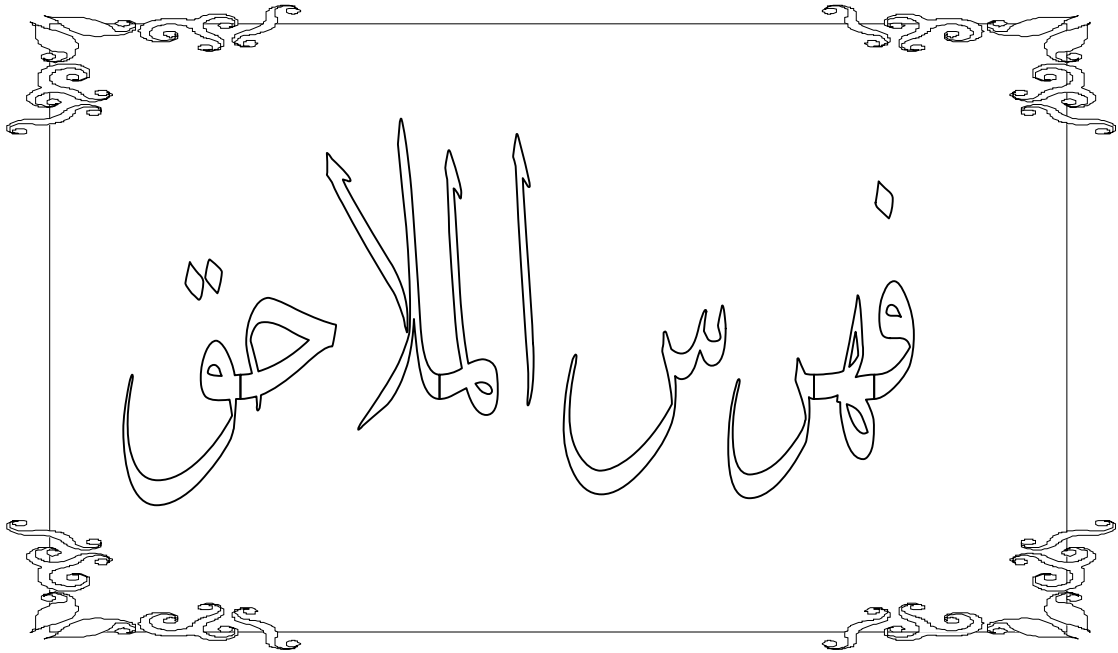
فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
11	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة	01
18	مثال توضيحي على مسببات التكاليف	02
20	يوضح العلاقة بين الطريقة التقليدية وطريقة ABC	03
43	جدول التوزيع الأولي	04
44	جدول التوزيع الثانوي	05
47	تكلفة الإنتاج	06
47	سعر التكلفة	07
48	النتيجة التحليلية	08
49	تحديد وتجميع الأنشطة المستنفذة لموارد المؤسسة	09
50	تحديد التكاليف عناصر الأنشطة	10
52	تحديد مجاميع الأنشطة المؤداة بالمؤسسة	11
55	تحديد مسببات (محركات) التكلفة	12
56	تحديد كلفة محركات الأنشطة	13
57	تحديد عدد محركات التكلفة	14
58	تحديد التكلفة لكل من الفوسفات 65/63 و68/66	15
59	يظهر كلفة الطن الواحد وفقا لنظام (abc) لسنة 2017	16
60	المقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة من حيث معدل التحميل	17
62	المقارنة من حيث تكلفة الوحدة الواحدة من المنتجات	18



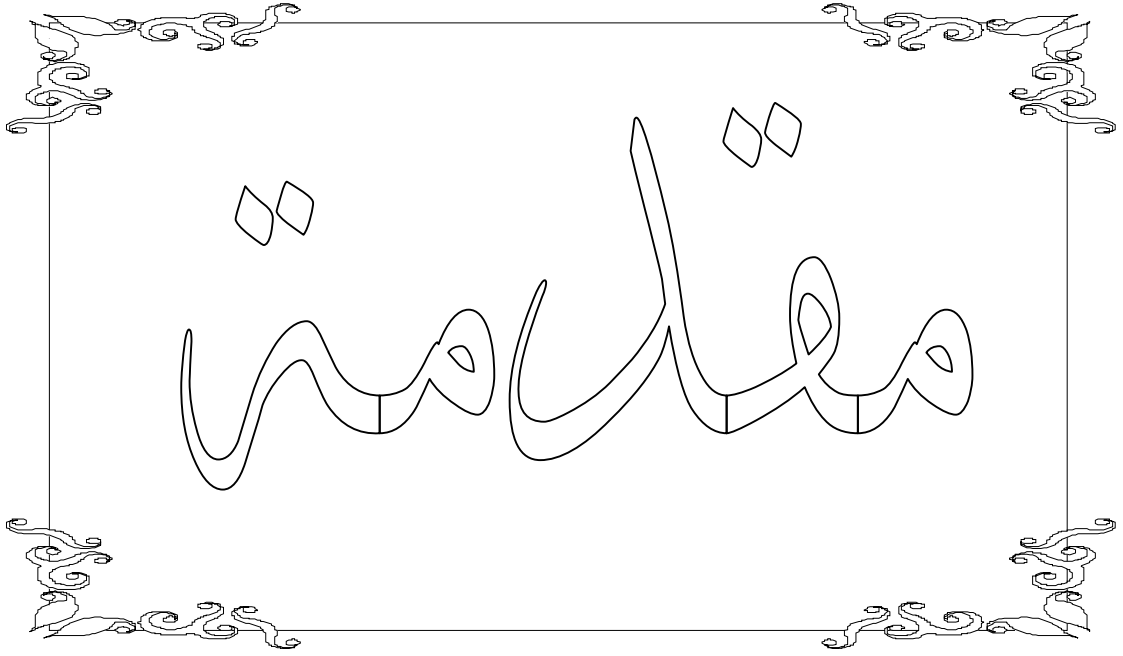
فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
05	علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية	01
06	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية	02
22	نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة	03
22	نموذج نظام التكاليف التقليدي	04
24	الإمكانات البشرية وتوزيعها حسب المديرية والإختصاصات	05
35	طاقات وقدرات المنجم	06
36	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	07
40	مخطط الإنتاج لسنة 2017	08
46	مخطط الإنتاج بالمبالغ لسنة 2017	09
48	خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة	10
51	مجاميع التكاليف لأنشطة مؤسسة مناجم الفوسفات لسنة (2017)	11
54	تجميع عناصر التكاليف موزعة حسب الأنشطة للمؤسسة عن سنة (2017)	12



فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
75	مراحل الإنتاج	01
76	جدول حسابات النتائج	02
77	مبيعات مؤسسة مناجم الفوسفات	03
78	الأعباء مباشرة في مؤسسة مناجم الفوسفات	04
81	الأعباء غير المباشرة لمؤسسة مناجم الفوسفات	05
86	الكمية المنقولة في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-	06



توصف المحاسبة بشكل عام بأنها لغة الأعمال حيث يتم من خلالها توصيل معلومات اقتصادية دقيقة إلى مختلف الأفراد المستفيدة خاصة، بل يتعدى ذلك إلى أفراد المجتمع كافة، والى غاية أواخر القرن 19 عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، وكان نظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، ولقد أصبحت المحاسبة العامة قاصرة عن تلبية احتياجات المؤسسة ومتطلباتها، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها الخاصة بكل منتج، كما ترتب عن سعي المسيرين داخل المؤسسة بالبحث عن أنجح الطرق لتحقيق مردودية تسمح لها بالبقاء في السوق.

إن التسيير الجيد والعقلاني للمؤسسات خاصة الإنتاجية، سواء في القطاع العام أو الخاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عوامل الإنتاج بكيفية رشيدة، وبالتالي في استعمال التكاليف الخاصة بذلك الاستعمال، وتكمن تلك القدرة في كفاءة مسيري المؤسسات في استخدام الأدوات اللازمة استخداما ناجعا، وإحدى تلك الأدوات هي محاسبة التكاليف التي تمكن من تحليل ومراقبة التكاليف بكيفية ناجعة وتحسين فعالية التسيير، كما تمد المؤسسة بالبيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، إلا أنه نظرا للتطورات في البيئة الإنتاجية لم يعد دورها قاصرا على ذلك فقط، بل أصبحت تشكل وسيلة هامة لإدارة المنافسة، وتحسين عمليات وأنشطة المؤسسة، وكغيرها من فروع المحاسبة الأخرى واجهت محاسبة التكاليف منذ نشوئها العديد من المشاكل المتمثلة في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، والتي تزداد تعقيدا مع التطور التكنولوجي ناهيك عن احتدام المنافسة بين المؤسسات وتسابقها على اكتساب مكانة في الأسواق، هذا ما جعل الأنظمة التقليدية غير فعالة في تتبع التكاليف لعدم تأمينها وتلبيتها حاجات المؤسسة بمعلومات دقيقة وسليمة، الأمر الذي تطلب ضرورة وجود أنظمة حديثة تحقق القياس الدقيق والتوزيع العادل للتكاليف وتوفر المعلومات الدقيقة والمفصلة لدعم الإدارة في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، بما يواكب تطورات البيئة الإنتاجية وتعقيدها المتزايدة.

ولقد شهدت أواخر الثمانينات من القرن المنصرم تطورا في محاسبة التكاليف، حيث ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ليعمل على إكمال نقائص الأنظمة التقليدية ويركز على العلاقة السببية بين موارد وأنشطة ومنتجات المؤسسة، من خلال فكرة أن القيام بالأنشطة يستهلك موارد وأن إنتاج

منتجات وخدمات يستهلك أنشطة، لذلك لاقى هذا النظام قبولا كبيرا وترحيبا نظرا للمعلومات التي يقدمها.

1- إشكالية البحث

من هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال هذه الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

هل هناك اختلافات في النتائج عند تحول مؤسسة مناجم الفوسفات بئر العاتر من تطبيق النظام الكفوي التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة؟

ولإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات الهامة التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية؟

- هل ينتج عن نظام التكاليف التقليدي في المؤسسة قرارات إدارية خاطئة؟

- هل تتوفر المؤسسة على المتطلبات الفنية والإجرائية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (abc)؟

- هل تتوفر لدى المؤسسة الظروف الداعمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc)؟

2- فرضيات البحث

تدفع بنا هذه التساؤلات إلى تقديم أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها أو نفيها وتكون على النحو التالي:

- هل تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات؛

- اعتماد المؤسسة نظام التكاليف التقليدي يؤثر على دقة تحديد تكاليف المنتجات لاعتبارها أداة قاصرة على تحميل التكاليف غير المباشرة في الوقت الحالي فاستعمالها يؤدي إلى اتخاذ القرارات الخاطئة وبالتالي يهدد تنافسيتها؛

- هل تتوفر المؤسسة على بعض المقومات المساعدة على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ولكن لا تتوفر على المتطلبات الفنية والتنظيمية؛

- يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أسلوبا مناسباً لتحديد التكاليف في المؤسسة.

3- مبررات اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع بناء على العوامل التالية:

- تطور الأساليب الحديثة في مجال إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف؛
- الاهتمام به من قبل الباحثين والخبراء لمدى أهميته في نجاح المؤسسات؛
- الصعوبات التي تواجهها المؤسسات في تحديد تكاليفها غير المباشرة؛
- قابلية الموضوع للبحث والسعي إلى توسيع الرصيد المعرفي في مجال محاسبة التكاليف.

4- أهداف وأهمية الدراسة

تهدف الدراسة إلى تجاوز السلبيات التي تعاني منها الأنظمة التقليدية في تحديد التكاليف غير المباشرة، ومعرفة ما أضافه نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبيان مساهمة هذا النظام في الارتقاء بجودة المعلومات التي يوفرها ودقتها في تحسين ربحية المؤسسة.

أما بالنسبة لأهمية الدراسة فهي تتجلى في تحديد التكاليف وما له من أهمية كبيرة في توفير المعلومات الدقيقة والتفصيلية التي تبنى عليها القرارات الإدارية، ومما لا شك فيه أن الأنظمة التقليدية تعاني من أوجه قصور في تحديد التكاليف غير المباشرة للمؤسسة، والذي بدوره يؤدي إلى عدم توزيع هذه التكاليف بالشكل الصحيح الذي يترتب عليها عدم اتخاذ قرارات إدارية صحيحة وعادلة، إذ توجب البحث عن أنظمة محاسبية بديلة وحديثة توزع التكاليف بشكل أدق وأكثر عدالة من الأنظمة التقليدية ألا وهو نظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc).

5- حدود الدراسة

تتناول هذه الدراسة مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc)، تمثلت الدراسة النظرية في التطرق إلى نظام التكاليف التقليدي، والتركيز على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ومن أجل تطبيق هذا النظام تمت الدراسة الميدانية في مؤسسة SOMIPHOS التي تعتمد على الطريقة الكلية في نظام التكاليف التقليدي، ثم محاولة إسقاط الدراسة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة خلال الدورة المحاسبية 2017.

6- منهج البحث والأدوات المستخدمة

يقصد بالإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج والفرضيات تم الاعتماد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي في سرد مختلف طرق محاسبة التكاليف التقليدية منها والحديثة، وذلك بهدف فهم العناصر المكونة للموضوع، كما تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة فيما يتعلق بالجزء التطبيقي في مؤسسة SOMIPHOS.

7- مرجعية الدراسة

إن البيانات والمعلومات التي تم جمعها بهدف تكوين الإطار النظري والمفاهيم الأساسية للدراسة اشتملت على مراجعة لأهم أدبيات الموضوع ذات العلاقة حيث تمت الاستعانة بالكتب؛ الأبحاث؛ الدراسات السابقة والرسائل الجامعية للحصول على هذه المعلومات، وذلك من أجل بناء الجانب النظري لهذه الدراسة، أما البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية فقد تمت باستخدام المقابلة والملاحظة وجمع معلومات ووثائق المؤسسة.

8- هيكل الدراسة

انطلاقاً من مقدمة الدراسة والإشكالية المطروحة وكذلك أهداف وأهمية الدراسة والفرضيات التي تسعى الدراسة إلى اختبارها فإن هيكل البحث قسم على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

حيث خصص هذا الفصل إلى التعرف على أبرز نقاط الدراسة المتشكلة من ماهية نظام التكاليف التقليدي، والإطار المفاهيمي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، كما تم إعطاء لمحة عن الدراسات السابقة من أجل تكوين الإطار المفاهيمي.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

وهو الفصل التطبيقي الذي سوف يتم فيه عرض نظام التكاليف المطبق داخل المؤسسة، بالإضافة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لمؤسسة SOMIPHOS.

الفصل الأول:

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة خلال النشاط، مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها. ولكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتواة في المحاسبة العامة لا تعتبر كافية لتحليل نشاط المؤسسات، مما أدى بظهور نقص دفع بالمسيرين إلى البحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الاستغلال الأمثل للموارد، فالمنافسة الشديدة التي عرفتها المؤسسات المنتجة خاصة والصراع الدائم على تقاسم الأسواق عامة، كلها عوامل جعلت من تخفيض التكاليف هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار، وللخروج من هذه المنافسة بنجاح فقد وجب تطوير وسائل الإنتاج وتقسيم العمل ودخول مجال التخصص وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف، فجاءت محاسبة التكاليف لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره، ولتوفير المعلومات والبيانات التحليلية والتفصيلية اللازمة لذلك، ومن هذا المنطلق وبحكم الصراعات التي تفرضها بيئة الأعمال المعاصرة على المؤسسات بكل أنواعها، تطلب إعادة النظر في أنظمتها الإدارية والإنتاجية التقليدية واستبدالها بأنظمة حديثة، وإحدى هذه الأنظمة هي نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

وعلى هذا الأساس يتم التطرق في هذا الفصل إلى أنظمة التكاليف التقليدية، وأنظمة التكاليف الحديثة المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، كما سوف يتم التطرق لأهم الدراسات والمداخلات التي تناولت هذه الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف التقليدي

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق الربح، وهذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها خلال الفترة المالية، فالتكاليف إذن مفردة مهمة جدا ومن الواجب دراستها والاهتمام بها بدقة، لكونها تعتبر العنصر الرئيسي والذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل، ومحاسبة التكاليف واحدة من أهم التقنيات التي تساعد إدارة المؤسسة على تحقيق ذلك.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف التقليدي

أصبحت محاسبة التكاليف* أمرا ضروريا وحيويا لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة، وتهتم هذه المحاسبة بقياس التكاليف بما يخدم أغراض معينة تساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت تعاريف محاسبة التكاليف بتعدد أصحابها ووجهات نظرهم، وذلك راجع لشموليتها من جهة، ومواكبتها للتطورات من جهة أخرى:

محاسبة التكاليف هي مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف، وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكاليف المنتج (سلعة أو خدمة) والرقابة على عناصر تكاليفه لتحقيق الكفاءة الإنتاجية وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على أسس سليمة".¹

محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل كما تقوم بتتبع وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية".²

مما تقدم يمكن استنتاج أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن مجموعة من الأساليب والطرق المستخدمة في تجميع التكاليف وتحديد وحدة الإنتاج أو الخدمات أو أي عملية من العمليات.

* نشير إلى أن محاسبة التكاليف لها مدلول واحد مع كل من المحاسبة الصناعية أو المحاسبة التحليلية.

¹ - فيحاء عبد الله يعقوب، وامتثال رشيد بجاي، تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، بحث تطبيقي في المؤسسة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر، العدد 41، 2017، ص 04.

² - عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 13.

الفرع الثاني: مصطلحات أساسية في محاسبة التكاليف

هنالك اختلاف في التعاريف للتكاليف والأعباء بين الاقتصاديين والمحاسبين، كما يوجد بعض الخلط بين المفاهيم (التكاليف، العبء والمصروف)، لذا فمن الضروري تعريفها فيما يلي:

- **التكاليف:** هي مجموع الأعباء والمصاريف المحسوبة خلال فترة زمنية معينة، والمرتبطة بوظيفة ما أو بمجموعة وظائف أو بمنتج ما أو خدمة، وذلك قبل المرحلة النهائية، أي مرحلة البيع.¹

- **العبء:** هو الإنفاق الذي يقابله دخول منتج مادي (مثل بضاعة مستهلكة أو مواد أولية مستهلكة).

- **المصروف:** هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصروف يقابله إيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود.²

الفرع الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

تتفاعل كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية فيما بينها من خلال علاقة قوية، يمكن تحديدها في الآتي:

أولاً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

نشأت محاسبة التكاليف نتيجة عجز المحاسبة المالية عن مواكبة التطور الذي حدث بعد الثورة الصناعية وما صاحبه من ضرورة وجود محاسبة متخصصة تواكب هذا التطور، وأن المبادئ التي تقوم عليها محاسبة التكاليف تعد امتداداً للمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة المالية، وبالتالي فإن هنالك علاقة قوية بينهما يمكن إيضاحها كما يلي:³

- تظهر المحاسبة المالية بيانات إجمالية عن الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية السنة، وتقوم محاسبة التكاليف بتقديم ما يؤيدها من بيانات تحليلية وتفصيلية عن عناصر تلك الإيرادات والمصروفات؛

- تستخدم بيانات محاسبة التكاليف في بعض الأحيان في تحقيق الضبط والرقابة على بيانات المحاسبة المالية، مثل البيانات المتعلقة بالأجور؛

- تحتاج محاسبة التكاليف إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة المالية عند قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، مثل شراء المواد الخام، أجور العاملين، وشراء الأصول الثابتة لحساب الاستهلاك؛

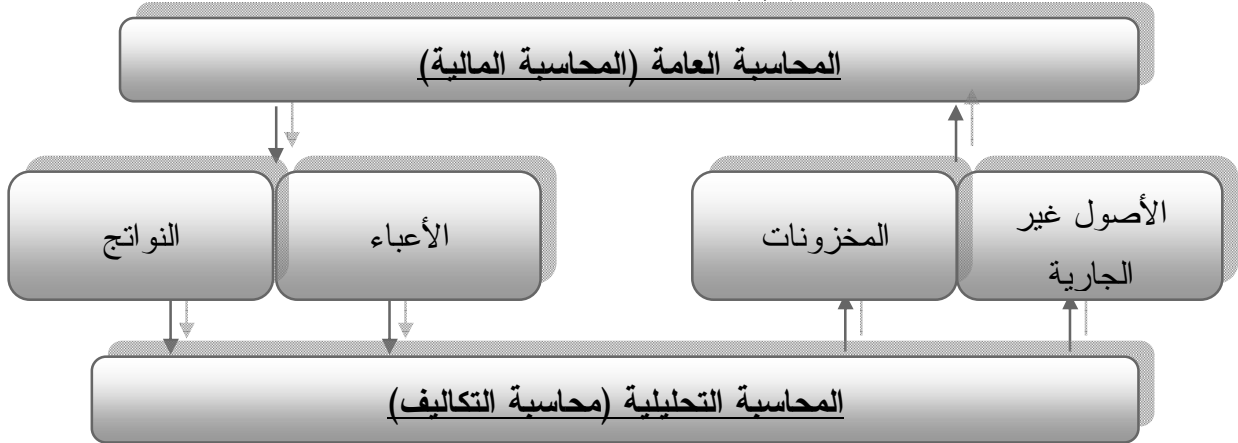
¹ - بديسي فهيمية، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص11.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، السنة 1999، ص13.

³ - زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، ص10.

- تحتاج المحاسبة المالية إلى بعض البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف عند تحديد نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي في نهاية السنة، مثل تكاليف المخزون السلعي سواء مخزون المواد أو مخزون الإنتاج غير التام أو مخزون الإنتاج التام. ويمكن إيضاح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1): علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية



المصدر: حابي احمد، دراسة مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص34.

يتضح من الشكل أعلاه، أن العلاقة المتبادلة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية تكمن في أن كل منهما تزود الأخرى بالمعلومات، حيث أن المحاسبة المالية تزود محاسبة التكاليف بجزء من المدخلات الأولية والمتمثلة في الأعباء والنواتج، أما محاسبة التكاليف تزود المحاسبة المالية بتكاليف كل من المخزونات وبعض عناصر التثبيات "الأصول غير جارية".

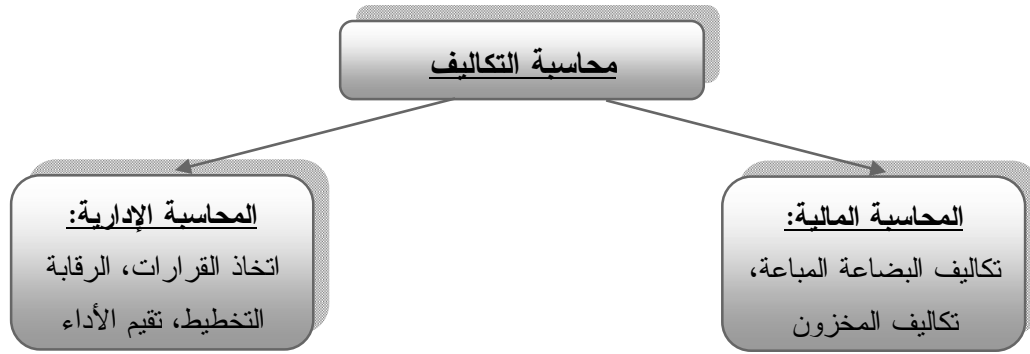
ثانيا: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية

تعرف المحاسبة الإدارية بأنها " أحد فروع المحاسبة التي تهتم بتزويد المؤسسة بالمعلومات التي تحتاجها لأغراض التخطيط والمفاضلة بين البدائل والرقابة واتخاذ القرارات، وبالتالي فهي تخدم بشكل رئيسي الجهات الداخلية للمؤسسة".¹

أما العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فهي علاقة مباشرة عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية والتشغيلية التي تقدمها المؤسسة، واستخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم وفي مساعدتها لاتخاذ القرارات ورسم السياسة المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة، ويمكن توضيح هذه العلاقة من خلال الشكل التالي:

¹ - محمد أبو نصار، المحاسبة التحليلية، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص07.

الشكل رقم (2): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية



المصدر: محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 7.

يستنتج من خلال هذا الشكل أن محاسبة التكاليف تخدم كل من المحاسبة المالية والإدارية بتقديم معلومات للمحاسبة المالية تتعلق بتكاليف البضاعة أو الخدمة أو المخزون، أما المحاسبة الإدارية فتقدم لها تكاليف المنتجات والخدمات المقدمة من ناحية التسعير والرقابة على التكاليف واكتشاف الانحرافات والتخطيط.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف، حيث عرفت في بدايتها بتسمية الأقسام المتجانسة ومن ثم سميت مراكز التحميل حيث اهتمت بمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة، وهي التكاليف التي لا يمكن ربطها بشكل مباشر بوحدة الإنتاج مثل مواد غير المباشرة، أجور غير المباشرة وتحدث هذه التكاليف في أقسام المؤسسة الإنتاجية أو غير الإنتاجية، وعليه سنتطرق إلى مفهومها والخطوات حسابها وتقييمها.

الفرع الأول: تعريف طريقة التكاليف الكلية

إن طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات. فهي تكاليف المنتج الكاملة في المرحلة النهائية بما فيها التكاليف التسويقية، مع الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الفرنسي قد غير سعر التكاليف بالتكاليف النهائية¹.

¹ - سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص42.

الفرع الثاني: الخطوات المتبعة في حساب التكاليف الكلية

سوف نتطرق إلى دراسة الأعباء المباشرة وغير المباشرة وتسجيلها وتبويبها، ثم إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة بمختلف التوزيعات:

- **الأعباء المباشرة:** وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها.¹

- **الأعباء غير المباشرة:** يقصد بها مجموع المبالغ التي تتفق على خدمة المؤسسة بصفة عامة، ولا يوجد ارتباط مباشر بينها وبين السلعة المنتجة، ولا يمكن تحديد نصيب السلعة المنتجة من هذه التكاليف بدقة وتعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام التصنيع والتسويق والإدارة، إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات، ومع هذه فإن التكاليف تعد جزءاً من تكاليف السلعة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقاً لوحدات القياس وتصنف هذه التكاليف إلى:²

التكاليف الصناعية غير المباشرة، التكاليف التسويقية غير المباشرة، والتكاليف الإدارية غير المباشرة.

كما تصنف توزيعات الأعباء غير المباشرة وفقاً لما يلي:

- **التوزيع الأولي:** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة؛

- **التوزيع الثانوي:** يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وقد يكون هذا التوزيع تنازلياً بين الأقسام وإما أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام ويتم استخراج قيمة التبادل أو التنازل وفقاً لمعادلات رياضية؛

- **التوزيع الرئيسي:** يتم توزيع أعباء الأقسام الرئيسية تنازلياً وذلك بتنازل قسم لآخر عن جزء من الأعباء أو تبادل الخدمات فيما بينهم، ويتم استخراج قيم الأعباء الموزعة وفقاً لمعادلات رياضية.

¹ - رضوان محمد العنابي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 27.

² - طويبية احمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الجزائر، 2003، ص 100.

الفرع الثالث: ايجابيات وسلبيات الطريقة الكلية

أولاً: ايجابيات الطريقة الكلية

- تقييم المحزونات في مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
- دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مسار الإنتاج والبيع؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مراكز المسؤولية؛
- تحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية؛
- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل.¹

ثانياً: سلبيات الطريقة الكلية

- يقوم على أساس تكاليف الإنتاج أصل وتكاليف الوحدة هي كل ما ينفق عليها، وهي في ذلك تطبيق مفهوم التحميل الشامل للتكاليف على الوحدات المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمات؛²
- عدم القدرة على تحليل العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط باعتبار أن تكاليف الوحدة المنتجة تجمع بين التكاليف الإنتاجية وغير الإنتاجية وليس على أساس الثبات والتغير في التكاليف؛
- تتعارض مع مبدأ استقلال الفترات المحاسبية باعتبار انه يتم تقييم المخزون السلعي تحت التشغيل أو تام الصنع على أساس تكاليف الإنتاج الكلية؛
- تسعير المنتجات في ظل أسلوب التكاليف الكلية يؤدي إلى سعر بيع الوحدة متغيراً من فترة لأخرى وذلك بسبب تحمل تكاليف الوحدة بنصيب من التكاليف الثابتة وهذه التكاليف تتذبذب في اتجاه عكسي للتغير في حجم الإنتاج مما يؤدي إلى تغيير سعر الوحدة باختلاف تغيير حجم الإنتاج؛
- فشل الطريقة في مد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تمكنها من الرقابة على التكاليف أو المساعدة في اتخاذ القرارات السليمة.

¹ - حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص52.

² - طويبية احمد، مرجع سابق، ص102.

المطلب الثالث: الطريقة الجزئية لتحميل التكاليف

نتيجة للانتقادات التي عرفت طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طرق أخرى، عرفت هذه الطرق بالطرق الجزئية، والمتمثلة في طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة، والطريقة المباشرة والمتغيرة.

الفرع الأول: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

إن طريقة التكاليف الكلية تبقى غير كافية للتسيير المالي إذ يجب الفرز بين عناصر سعر

التكلفة

أولاً: تعريف طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

"يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقاً كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع، أو أي مرحلة أخرى) بالنسبة لكل قسم أو مرحلة تحليل، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل".¹

ثانياً: مبدأ طريقة التحميل العقلاني

بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي بحجم النشاط، إذ يسمح بالحصول على سعر تكاليف عقلاني يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكاليف الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتاً.²

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية x (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط

معامل التحميل = ل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط

هناك فرقين للتحميل العقلاني هما:

- حالة معامل التحميل العقلاني أكبر من الواحد (1) معناه وجود ربح وزيادة الفعالية والذي يجب إضافته إلى النتيجة التحليلية العقلانية؛
- حالة معامل التحميل العقلاني أقل من الواحد (1) معناه وجود تكاليف بطالة إذ يجب طرحها في الأخير من النتيجة التحليلية العقلانية؛

¹- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 116.

²- بوخرز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1988، ص 79.

- فرق المحزونات: إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب ويضاف إلى النتيجة، وإذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة.

ثالثا: تقييم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

أ- ايجابيات طريقة التحميل العقلاني

- يسمح سعر التكاليف بهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة، ومع مؤسسات أخرى؛

- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكاليف عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية؛

- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة؛

- تسمح بحساب سعر التكاليف منفصلا عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة؛

- يعتبر الربح الذي يظهر وفق هذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف؛

- تسمح بتقسيم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكاليف البطالة أو ربح الفعالية.¹

ب- سلبيات طريقة التحميل العقلاني

- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة؛

- يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف، وليس أسس علمية؛

- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح؛

- لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية؛

- الانعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي.²

الفرع الثاني: طريقة التكاليف المباشرة

تعتبر هذه الطريقة محاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية من بعض المحاسبين.

¹- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 132.

²- سالم ياسين، مرجع سابق، ص 66.

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف المباشرة

إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير المباشرة فتعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط. وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير المباشرة سواء تعلق بالإننتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حساب الأرباح و الخسائر في نهاية الفترة، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط، وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات، وذلك لان طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة، ويمكن تحقيقها بسهولة.¹

ثانياً: حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة

يتم حساب النتيجة وفقاً لطريقة التكاليف المباشرة كما يلي:

الهامش على التكاليف المباشرة = رقم الأعمال - التكاليف المباشرة

النتيجة التحليلية = الهامش على التكاليف المباشرة - الأعباء غير المباشرة

ويمكن إيضاح هذه الحسابات في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة

العناصر	المبالغ	النسبة %
رقم الأعمال	#####	100 %
- التكاليف المباشرة	#####	#####%
= الهامش على التكاليف المباشرة	#####	#####%
- الأعباء غير المباشرة المشتركة	(#####)	#####%
= النتيجة	#####	#####%

المصدر: سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، 2010، ص 74.

¹ - حابي احمد، مرجع سابق، ص 52.

ثالثاً: تقييم طريقة التكاليف المباشرة

أ- إيجابيات طريقة التكاليف المباشرة

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛

- تمتاز بثبات تكاليف الوحدة المنتجة نظراً لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛

- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

ب- سلبيات طريقة التكاليف المباشرة

- لا تعتبر تكاليف الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكاليف صحيحة، وذلك لأنها تهمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها)؛

- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط؛

- إن هذه النظرية تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك لأنها تستبعد جزءاً من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.¹

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة

تعد هذه الطريقة أكثر ملائمة من حيث استعمالها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة.

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة

تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكاليف الإنتاج، وذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر".²

ثانياً: مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكرها كما يلي:

¹ - جمعة الربيعي كمال حسن وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 56.

² - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص: 65.

- الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة؛
- لا يحمل سعر تكاليف المنتجة إلا بالتكاليف المتغيرة؛
- التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها؛
- تحديد هامش على التكاليف المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.

ثالثاً: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

أ- إيجابيات طريقة التكاليف المتغيرة

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة؛
- هذه الطريقة مناسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج؛
- إذا كان هامش الربح معروف فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.¹

ب- سلبيات طريقة التكاليف المتغيرة

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فإزال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛
- إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقوماً بالتكاليف المتغيرة فقط.

المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية

- تعتبر أحد الطرق المناسبة لتقييم أداء المؤسسة، وظهرت بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن بعدما توسع استخدامه في المؤسسات.

الفرع الأول: تعريف طريقة التكاليف المعيارية

- تعرف بأنها التكاليف المحددة مقدماً على أساس عملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساس لقياس وضبط التكاليف الفعلية.²

¹- نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص141.

²- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 228.

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ للوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد الانحرافات من إجراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية؛
- تحليل الانحرافات قصد تحديد أسباب وقوعها والمسؤول عنها؛
- تعتبر التكاليف المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى.

الفرع الثاني: الخطوات المتبعة لحساب الانحرافات

إن حساب الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية يكون بعد تنفيذ برامج الإنتاج ولا يكون ذلك بعد كل دورة بل حسب الحاجة لذلك:

$$\text{انحراف المواد الأولية} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الفعلية}$$

$$= (\text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}) - (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي})$$

$$\text{الانحراف الإجمالي لليد العاملة} = (\text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الفعلية})$$

$$= (\text{الأجر المعياري} \times \text{المدة المعيارية}) - (\text{الأجر الفعلي} \times \text{المدة الفعلية})$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الفعلية})$$

$$\text{الانحراف الإجمالي للمبيعات} = \text{المبيعات الفعلية} - \text{المبيعات المعيارية.}$$

الفرع الثالث: ايجابيات وسلبيات الطريقة المعيارية

أولاً: ايجابيات نظام التكاليف المعيارية

- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقاً للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي؛
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وتزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها؛
- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛
- يمكن اعتماد طريقة التكاليف المعيارية كقاعدة وأساس لتحديد الأسعار.¹

¹ - علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الجديدة، 2002، ص11.

ثانياً: سلبيات نظام التكاليف المعيارية

- إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛
- بعد أن تقوم بتحديد التكاليف المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك؛
- إن وجود معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.¹

* ABC: Activity Based Costing system.

المبحث الثاني: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

جاء مدخل نظام التكاليف على أساس الأنشطة* نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية، والتي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة ولهذا سيتم استعراض من خلال هذا المبحث التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

المطلب الأول: تقديم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تتجه المؤسسات الحديثة إلى استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة بدلا من استعمال نظام التكاليف التقليدي.

الفرع الأول: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يمكن تعريفه على أنه ذلك النظام الذي يقوم على تخصيص الموارد على الأنشطة باستخدام مسببات التكاليف مما يساعد في تحقيق الدقة والرقابة على عناصر التكاليف.¹

كما عرف بأنه نظام يقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكاليف إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بتكاليف الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات.²

ومن هذا التعريف يمكن استخلاص على أنها إحدى الأنظمة الكفوية الحديثة التي نشأت نتيجة التغيير في بيئة التصنيع، فهذه الطريقة تؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات أكثر دقة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة.

الفرع الثاني: أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

ترجع أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى الحقيقة القائلة بأنه من المستحيل أن تدار الأشياء إذ لم تكن مفاصة بشكل سليم، حيث يجب أن يتضمن نظام الأنشطة وصفا للهيكلة الحقيقي للموارد والأنشطة وأغراض التكاليف، وكذلك فإن الهدف الأساسي من تنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو تدنية التكاليف في الأجل الطويل، حيث تنظر المؤسسة عادة إلى مركزها في الأجل الطويل وتهدف إلى زيادة حصتها في السوق وتعظيم ربحيتها.

¹ - أمال إبراهيم احمد وادي وآخرون، أسلوب التكاليف على أساس النشاط في دقة قياس تكاليف الخدمات المصرفية بالتطبيق على بنك أم درمان الوطني، مجلة العلوم الاقتصادية، 2016، ص93.

² - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص99.

إن تطبيق هذا النظام من شأنه زيادة مقدرة الوحدة الاقتصادية على تتبع ورقابة التكاليف من خلال ربطها بأداء الأنشطة الأمر الذي يساعد على تلافي أوجه الإسراف.

الفرع الثالث: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يراد من خلالها تحقيق مجموعة من الأهداف نورد بعضها كما يلي:

- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة المختلفة؛
- البحث الدائم والضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حد، تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.¹

المطلب الثاني: خطوات وأبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يمكن تحديد خطوات وأبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال العنصرين التاليين:

الفرع الأول: خطوات نظام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة ما يلي:

- **تحديد الأنشطة الرئيسية:** يمكن تعريف النشاط بأنه حدث أو مهمة أو وحدة عمل متعلقة بهدف معين. والنشاط يوافق عمل أو مجموعة أعمال يقوم به شخص على آلة أو مجموعة آلات، النشاط يجب أن يكون محدد ويعبر عن النتيجة.
- **تحديد تكاليف الأنشطة:** خلال الفترة، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكاليف) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجة من النشاط.²
- **تحديد مسببات التكاليف:** هي العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكاليف النشاط، وهي وسيلة ربط بين تكاليف النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، أي أنها مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج.

¹ - أمل إبراهيم أحمد وادي وآخرون، مرجع سابق، ص 94.

² - Louis Duruflé، Didier Gourdain، *comptabilité analytique*، 4ème Edition، paris، 2003، p337.

فمسبب التكاليف يمثل عاملاً مرتبطاً بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة، ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتتنوع المنتجات وتعدد العمليات.¹

الجدول رقم (02): مثال توضيحي على مسببات التكاليف

النشاط	مولد التكاليف
تشغيل الآلات	ساعات عمل الآلة ←
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة ←
طلب المواد (تعبئة)	عدد أوامر الشراء ←
المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء ←

المصدر: هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص: 28.

- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات: بعد تحديد الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيراً مرحلة تحديد سعر التكاليف،² وذلك بقسمة تكاليف النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة تحصل على تكاليف الوحدة لمسبب تكاليف النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكاليف النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكاليف المخصص للمنتج، ومنه يحسب سعر التكاليف وفق العلاقة التالية:³

$$\text{سعر التكاليف} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{نسبة الأعباء غير المباشرة}$$

الفرع الثاني: أبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

على الرغم من أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يهدف إلى توفير قياس سليم للتكاليف، فإن تطبيق هذا النظام أدى إلى توفير قدر من المعلومات أدت إلى فتح آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها، وذلك من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكاليفها.

¹ - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 28.

² - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2008، ص 19

³ - محمد الخطيب نمر، هواري السويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، 2013، ص75.

أيضا استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن واستكشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر في العمليات والمجالات القائمة.

كذلك تدعيم التحليل الاستراتيجي وتقييم مراحل الإنتاج التي تتعامل معها المؤسسة، وإضافة أو إسقاط إحدى الحلقات أو المراحل التي تؤدي إلى تخفيض الربح أو تحسين هذه المراحل، وذلك ابتداء من المواد الخام وحتى المستهلك النهائي.¹

كما تبدأ سلسلة الأنظمة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة مرورا بنظام الإدارة على أساس الأنشطة، حيث توفر معلومات مفيدة لكنها تضيف قيمة جد نسبية، حيث توفر معلومات التكاليف بغض النظر عن دقتها لا تعد كافية لتعظيم القيمة، فالمدرء بحاجة لفهم كيف تتفاعل التكاليف مع مؤشرات أداء أخرى قبل التمكن من تحسين أداء أعمالهم، وهنا تتكامل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) مع بطاقة الأداء المتوازن التي تتبع المعلومات حول الأداء المالي مع التركيز على المؤشرات القيادية للنجاح المستقبلي من خلال تقديم مجموعة قياسات مواكبة للأعمال بحيث يمكن مراقبة وتقييم الأداء.²

المطلب الثالث: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يمكن تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال مزاياه وأيضا الانتقادات الموجهة إليه، وذلك كالآتي:

الفرع الأول: إيجابيات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تتمثل مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة في:

- مقياس أفضل للربحية: يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة تكاليف أكثر موضوعية وتفصيل للمنتج مما يوفر مقاييس لربحية المنتجات والزبائن أكثر دقة، وتساعد في صياغة أفضل للقرارات الإستراتيجية الخاصة بالتسعير وتقسيم الأسواق؛

- اتخاذ قرارات بشكل أفضل: يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة مقاييس أكثر موضوعية للأنشطة وموجهات الكلفة تساعد المدرء في تحسين قيمة المنتجات والعمليات، عن طريق تحسين قرارات تصميم المنتجات وقرارات دعم أفضل للزبون؛

¹ - إيهاب نظمي وآخرون، الأصول المحاسبية والأسس العملية في محاسبة التكاليف، المدخل النظري والتطبيقي، ط1، دار وائل، الأردن، 2011، ص.ص309-310.

² - إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص32.

- تحسين العمليات: يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تساعد في تحديد المواقع التي تكون فيها حاجة لتحسين العمليات؛

- تقدير التكاليف: تحسين احتساب تكاليف المنتجات يؤدي إلى تقديرات أفضل لتكاليف الأوامر، مما يساعد في عملية تسعير وتخطيط تلك الأوامر.¹

الفرع الثاني: سلبيات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تتمثل الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في:

- يركز على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل، بينما تحتاج الشركات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير؛
- لا يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا الزبون، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيسي والمشارك لجميع الشركات الهادفة إلى الربح؛
- يفترض أن العلاقة بين الموارد الاقتصادية والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات علاقة خطية طردية؛
- تكاليف تطبيقه مرتفعة جدا وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكاليف، واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخليا.²

المطلب الرابع: المقارنة بين نظام التكاليف التقليدي والتكاليف على أساس الأنشطة

يمكن تحديد بعض الفروقات الأساسية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة الكفوية التقليدية من خلال عقد جدول مقارنة بين أهم العناصر التي يمكن أخذها عند تصميم نظام التكاليف والتي يمكن لإيجازها فيما يلي:

جدول (03): يوضح العلاقة بين الطريقة التقليدية وطريقة ABC

البيان	نظام التكاليف التقليدي	نظام ABC
أسلوب التحليل	أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس الأنشطة.	أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة في المؤسسة وبشكل منفصل.
مجموعات التكاليف	يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حدا ولا يوجد تجانس بالخصائص بين تكاليف هذه المجموعات.	يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجموعات التكاليف بحيث تكون متجانسة داخليا بالخصائص، وكل مجموعة لها عدد معين من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف مسبب المجموعات.

¹- فيحاء عبد الله يعقوب، مرجع سابق، ص06.

²- المرجع نفسه، ص06.

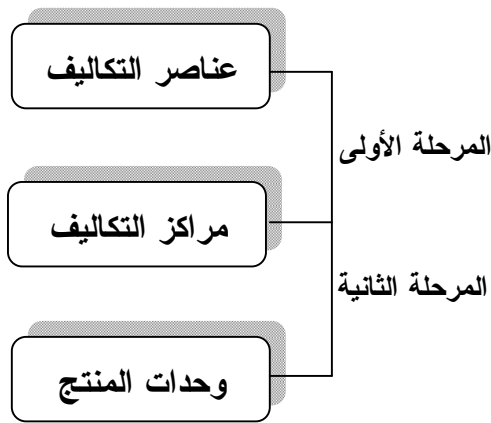
واحد فقط.		
يستخدم عدة مسببات تكاليف بحيث يكون لكل وحدة من مسببات التكاليف الخاص بها أو أكثر من مسبب تكاليف لنفس مجمع التكاليف.	عادة ما يعتمد على مسبب واحد أو اثنين لتحميل التكاليف وذلك لافتقاره للعلاقة السببية بين التكاليف والنشاط والمنتج أو الخدمة.	مسببات التكاليف
يقوم بتحميل التكاليف الموجود في مسببات التكاليف على المنتجات أو الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف، عن طرق استخدام أساس تحميل يتوافق مع مسبب التكاليف.	يقوم تحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم الإنتاج مثل (عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل المباشرة، أو عدد ساعات الماكينة).	أساس التحميل
ليست جميع التكاليف في المنشأة مصدرها أو مسببها الرئيسي للوحدات المنتجة، بمعنى آخر إن العلاقة السببية بين التكاليف والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة.	جميع التكاليف في المنشأة مصدرها أو مسببها الرئيسي حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة أي العلاقة بين التكاليف والإنتاج دائما مباشرة.	التسلسل الهرمي للتكاليف
بسبب تجميع التكاليف ضمن تكاليف متجانسة في عملية السيطرة سهلة وعالية الكفاءة.	تكون السيطرة على عدد قليل من التكاليف، وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة.	السيطرة على التكاليف
مكلف في عملية التطبيق والمنفعة، ولكن الرحد معين ومنه تصبح التكاليف أعلى من المنفعة.	غير مكلف في عملية التطبيق والمنفعة أقل من التكاليف في غالب الأحيان	تكاليف التطبيق والمنفعة
هناك هدفين هما: تصميم هيكل تكاليفي التأكد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة	يتم التركيز على تخصيص التكاليف العير مباشرة لغرض تقويم المخزون ولا يوفر معلومات لخدمة الإدارة.	هدف النظام
إجراءات تخصيص التكاليف تتم كما يلي: 1. يتم توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي يتم تحديدها. 2. يتم إنشاء مركز تكاليف لكل مجموعة من	وتتم مراحل التخصيص كما يلي: 1. تخصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الإنتاج والخدمات. 2. يتم توزيع مراكز الخدمات على مراكز	مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة

الإنتاج. 3.يتم تخصيص تكاليف مراكز الإنتاج على وحدات الإنتاج.	الأنشطة حسب التنسيق فيما بينهم. 3.تخصيص تكاليف مجمع التكاليف على وحدات الإنتاج.
غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية	يتمتع بقدره عالية على توفير المعلومات.

المصدر: خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوربي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص.ص 90-91.

الشكل رقم (4):

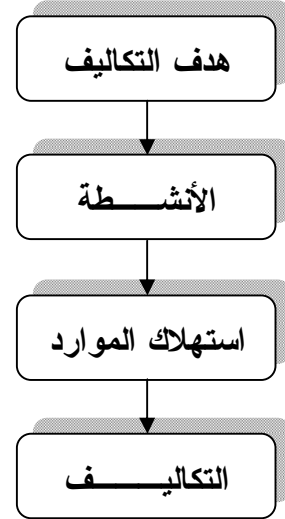
نموذج نظام التكاليف التقليدي



المصدر: حلس سالم عبد الله، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكاليف الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، العدد1، 2007، ص211.

الشكل رقم (3):

نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة



Sours: Garrison, Ray H., Noreen, Eric W., 2003, **Managerial Accounting**, Mc Grew-Hill Irwin Edition Tenth, p223.

وبالتالي يتبين لنا أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعطي لنا معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم، ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسببات التكاليف والتي بدورها إلى متغيرات مالية، بل تعتمد على متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج ويتم تحديد تكاليف المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة الضرورية.

أما الأنظمة التقليدية فتركز على المنتجات، وتقسم التكاليف غير المباشرة على أساس الوظائف (الشراء، الإنتاج، التوزيع) ويتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات على أساس وحدة القياس التي يتم تحديدها وفق متغيرات مالية مثل تكاليف العمل المباشر (أجور العمال، عدد ساعات عمل الآلة) أو تكاليف المواد المباشرة، ويتم تحديد تكاليف المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.

المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة

في هذا المبحث سوف يتم عرض أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، ومحاولة مقارنتها بالدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

من خلال الاطلاع على عدة دراسات باللغة العربية سيتم عرض البعض منها فيما يلي:

فيحاء عبد الله يعقوب وامتثال رشيد بجاي، تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءات قرارات التسعير-بحث تطبيقي في المؤسسة العامة لإدارة النقل الخاص-مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد41، جامعة بغداد، العراق، 2017:

يهدف البحث إلى تصميم نظام لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات لاحتساب تكاليف الخدمة ليشمل تصميم دليل لمركز التكاليف وتصميمها كمراكز تكاليف إنتاجية أو خدمية، وتصميم المجموعة المستندة والدفترية الملائمة لغرض توفير معلومات مناسبة للإدارة لزيادة فاعلية قرارات التسعير لتلك الخدمات.

ومن خلال نتائج الدراسة توصل إلى بعض الاقتراحات التالية:

- ضرورة توفير مقومات نظام محاسبة التكاليف بصورة متكاملة في قطاع خدمات النقل لغرض تحقيق الأهداف المطلوبة؛

- تصميم نظام لمحاسبة التكاليف من خلال الاعتماد على المقومات والأسس والمبادئ العلمية؛

- ضرورة الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف في ربط الأسعار بتكاليف الخدمة لتحديد السليم لتكاليف إنتاج تلك الخدمات وبالتالي اتخاذ قرارات تسعيرة رشيدة؛

- توفير موظفين ذو كفاءة علمية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في قطاع خدمات النقل.

حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية-دراسة حالة المؤسسة الوطنية

لصناعة الكوابل الكهربائية - مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، بسكرة، الجزائر، 2010

تهدف الدراسة إلى:

- إبراز قصور التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة؛

- إبراز كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومعرفة ما

أضافته طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عن طرق التكاليف التقليدية؛

- التعرف على واقع أنظمة التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها.

ومن خلال النتائج التي توصل إليها في الدراسة تم اقتراح بعض الحلول التي من شأنها تقليل من أوجه القصور وعيوب الأنظمة التقليدية:

- إعادة النظر في طريقة تحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات وبالأخص التكاليف غير المباشر بالنسبة للمؤسسة؛

- إعادة النظر في تكاليف العمال والآلات المستبعدة لمدة شهر ونصف بإدماجها في تكاليف الإنتاج وهذا ما ينعكس إيجابا على دقتها ومصداقيتها؛

- الاهتمام بنظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية لان هذه الطريقة تساعد في إعادة هيكلة تكاليف منتجاتها أو احتساب تكاليف كل منها بشكل دقيق ما يساعدها على اختيار القرار المناسب لتحديد أسعار المنتجات بما يتلاءم كلفتها وحجم الطلب عليها.

زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة-دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة بسكرة-أطروحة دكتوراه في علوم التسيير،جامعة محمد خيضر،بسكرة، 2015:

تهدف الدراسة إلى:

- محاولة إبراز أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات؛

- محاولة التعريف بمختلف أنظمة التكاليف وبيان إيجابيات هو سلبياته؛

- تطبيق أنظمة التكاليف على المؤسسة بهدف تحديد سعر التكاليف.

ومن خلال النتائج التي توصل إليها تم التطرق إلى بعض التوصيات:

- على المؤسسة تبني نظام معلومات خاص بمحاسبة التكاليف؛

- ضرورة إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف؛

- ضرورة وضع اللوزارات المعنية قوانين تلزم المؤسسات بتطبيق محاسبة التكاليف؛

- العمل على تكوين إطارات على كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف والتعرف على أساليبه خاصة الحديثة منه لما لها من مزايا بالنسبة للمؤسسة؛

- افتقاد مؤسسة اتصالات الجزائر - وكالة بسكرة-إلى نظام محاسبة التكاليف رغم كبر حجمها.

محمد الخطيب نمر وهواري السويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية - دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة - مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013:

تهدف الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، بالاعتماد على إحدى الاقامات الجامعية التابعة له كعينة، وهذا نظرا للأهمية المتزايدة التي أخذت تحتلها هذه الأخيرة في الوسط الجامعي والمجتمع بنظرة أشمل، وحاجتها لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة، التي من شأنها توفير الاستغلال الأمثل لمواردها مع المحافظة في الوقت نفسه على الدور الاجتماعي والخدمي المهم المنوط إليها.

ومن خلال النتائج التي توصل إليها تمت التوصيات على النحو التالي:

إن المؤسسات العمومية الجزائرية وخاصة الخدمية منها مطالبة إلزاما بانتهاج طرق رقابية حديثة من خلال اعتماد أنظمة حديثة، كنظام التكاليف على أساس الأنشطة، خاصة إذا تعلق الأمر بالقطاعات الكبرى كالصحة والتعليم العالي، التي تخصص الدولة سنويا لميزانيتها أموال ضخمة وتلحقها باعتمادات إضافية، وعليه فمن الضروري صرف هذه الأموال الضخمة بعقلانية استنادا إلى أنظمة تحديد التكاليف التي تساعد على ترشيد الإنفاق العام والحد من مظاهر التبذير والإسراف المتنامية باستمرار.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

دراسة تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط في مؤسسة دفاع الكتروني تقوم بإنتاج بعض المنتجات التي تساعد في تحليل إشارات الراديو ووسائل الدفاع والحماية من القرصنة الالكترونية، الو.م.أ.

هدفت الدراسة إلى وضع نموذجين لحساب التكاليف داخل المؤسسة محل الدراسة هما حساب التكاليف بالنظام التقليدي المعتمد داخل المؤسسة وحساب التكاليف بنظام التكاليف المستندة للنشاط ثم القيام بإجراء مقارنة بين النتائج التي توصل إليها، وقد خلص صاحب الدراسة إلى النتائج التالية:

- هناك تحريف كبير بين التكاليف في النموذجين؛
- تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يؤدي على تحميل دقيق لجميع التكاليف على المنتجات وبشكل عادل، وبالتالي تصحيح الانحرافات الناجمة عن النظام التقليدي؛

- يجب على هذه المؤسسة الالكترونية تهيئة خاصة من حيث تطوير نظام خاص بشكل يسهل عملية جمع المعلومات خاصة وان نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يتطلب معلومات أكثر تفصيل وبالتالي جعل هذا النظام اقتصادي.

دراسة KRISHNAN بعنوان تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة في منشآت التعليم العالي دراسة ميدانية 2006 الو.م.أ، جامعة فلوريدا:

لقد بين الباحث بان الاقتصاد أصبح يعتمد على المؤسسات الخدمية مثل خدمات التأمين، الخدمات المالية، وخدمات القطاع الصحي، والقطاع التعليمي وان بعض المنشآت في هذه القطاعات قد عانت الإفلاس بسبب عدم مقدرتها على السيطرة على تكاليفها، وقد وضح الباحث ان نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يؤدي إلى إيجاد مقومات أفضل لاتخاذ القرارات في المؤسسات الخدمية وخاصة في مراحل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالإضافة إلى كونه أداة فعالة لتتبع التكاليف للمنتج وتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة لقياس مدى القيمة المضافة، كما بين الباحث بان نظام التكاليف يوفر أساسا لفرص خفض التكاليف واستبعاد أي أنشطة لا تؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للسلعة مما يؤدي إلى التوفير في الموارد المتاحة وقد نشأت أهمية الدراسة لدى الباحث من معاناة قطاع التعليم العالي من شدة المنافسة مما تتطلب دراسة تكاليف الأنشطة لديها لاستبعاد الأنشطة التي لا تؤدي إلى إضافة قيمة دون التأثير على مخرجات التعليم من حيث الجودة ، وقد توصل الباحث انه وبتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتم توفير أساسا دقيقا لتحديد واحتساب دقيق للكلفة الحقيقية للمنتج - كلفة الطالب الواحد- وانه من الضروري لتطبيق هذا النظام بشكل فعل وجوب توفير موظفين مختصين بمحاسبة التكاليف وذلك لتحديد الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة وبالتالي استبعادها دون التأثير على مخرجاتها.

دراسة UDPA تكاليف الأنشطة لتحسين كلفة الخدمات الصحية وتحسين جودتها 2001

البرازيل:

تهدف الدراسة إلى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نتيجة عجز نظام التكاليف التقليدي على تحديد كلفة أنشطة الرعاية الصحية بشكل دقيق وواف حيث تبين أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد على ما تستخدمه من الموارد بدلا من التكرار في ممارسة النشاط ذاته إذ وعند تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لابد من القيام بالإجراءات التالية:

- تحديد الأنشطة الرئيسية التي يتم ممارستها في مجمع التكاليف؛

- تحميل المصاريف غير المباشرة لمجمعات التكاليف الخاصة بها عن طريق استخدام موجه تكلفي أولي؛

- استخدام موجه تكاليف ثانوي لتوزيع هذه الكلف على أنظمة الرعاية الصحية.

التعليق على الدراسات السابقة

أوجه التشابه

- إن معظم الدراسات السابقة هدفت إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الصناعية والخدمية؛

- أثر وأهمية البيانات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على أساس أنشطة لمتخذي القرارات في المؤسسة؛

- تأييد معظم الدراسات تطبيق نظام (ABC) الذي بدوره يؤدي إلى تخفيض التكاليف، مما ينعكس بالسلب على ربحية المؤسسة.

أوجه الاختلاف

- من خلال استعراض الدراسات السابقة هناك تنوع في قطاع الدراسات التي تناولتها الدراسات ما بين قطاع صناعي وقطاع خدماتي؛

- اختلاف الدراسات من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسة والعينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت.

المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

بالرغم من أن الدراسات السابقة تناولت نفس الموضوع، لكنها اختلفت من حيث الأهداف وطرق المعالجة والنتائج التي توصل إليها ولذا سوف نتناول في هذا المطلب أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة.

ما يميز هذه الدراسة:

- تناول الدراسة مؤسسة استخراجية؛

- استخراج تكاليف منتجات المؤسسة وفقا لنظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة وإجراء المقارنة المناسبة.

كما سنتناول الدراسة منهج دراسة الحال.

خلاصة الفصل

من خلال عرضنا لأنظمة التكاليف التقليدية بمختلف طرقها، تبين بأن هذه الطرق تمتاز بالسهولة والوضوح وذات تكاليف منخفضة التطبيق وإن هذه الطريقة قد لا تكون ملائمة في ظل منتجات متعددة في التطور التكنولوجي المستمر.

وكذلك بعد عرضنا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، تبين بأنه حديث ويمتاز بصعوبة نوعاً ما في التطبيق وذات تكاليف مرتفعة وأن هذا النظام يكون ملائم في ظل الإنتاج ذي الحجم الكبير وفي ظل التنوع في المنتجات، والتقدم التكنولوجي المستمر.

وبعد عملية المقارنة بين هذه الأنظمة تبين أنه لا يوجد فرق بين جميع الطرق السابقة في معالجة التكاليف المباشرة، فهي ترتبط بالإنتاج مباشرة في حين تختلف هذه الأنظمة في معالجة التكاليف غير المباشرة ففي النظام التقليدي تستخدم أسس تحكمية في توزيع التكاليف، وهذا بدوره ينعكس بالسلب على دقة التكاليف والمعلومات المقدمة للإدارة، بينما يستخدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة علاقة السبب والنتيجة، وذلك بربط الأنشطة والموارد بالمنتج مما يسمح بتحديد أدق عن التكاليف وتقديم معلومات تفصيلية وهذا بدوره يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية صحيحة وسليمة.

فبعد دراستنا وتطرقنا إلى هذه الطرق في الجانب النظري نستطيع أن نطرح هذا السؤال ما هو واقع طرق التكاليف في مؤسسة SOMIPHOS وسيتم الإجابة عليه في الدراسة التطبيقية.

الفصل الثاني:
الدراسة الميدانية

تمهيد

تتجه الجزائر إلى استغلال الثروات الباطنية والطاقات المتجددة إلى أبعد حد ممكن، كبديل مكمل إلى قطاع المحروقات، وأحد هذه الثروات هي استغلالها لمادة الفوسفات نظرا لما تحتله من أهمية ومكانة اقتصادية عالية، حيث تعتبر من شرايين النمو والازدهار الاقتصادي خاصة في المجال الصناعي، كما أنها من بين أهم القطاعات المنجمية التي تحتوي على احتياط يقدر ب 02 مليار طن، لذلك تسعى إلى تحقيق استقطاب الزبائن للتمركز في السوق العالمية، وجلب العملة الصعبة، وتوفير مناصب العمل.

إن الجهات المختصة يكون على عاتقها التحسين وزيادة في هذا المنتج، والعمل على توفير أسباب من شأنها أن تقلل من التكاليف وتساهم في زيادة الربحية، كتغيير نظامها التقليدي واستبداله بأنظمة محاسبية حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والتي هي محور الدراسة، والمتمثلة في أوجه الفروقات بين نظام المؤسسة المعمول به وبين نظام التكاليف على أساس الأنشطة التي تبقى محدودة التطبيق لعدة أسباب، منها عدم المعرفة الواسعة في هذا المجال عند أغلبية الإطارات في المؤسسة.

فبعد استعراض نظام التكاليف التقليدي والطريقة المعمول بها في المؤسسة واستعراض أيضا نظام التكاليف على أساس الأنشطة وخطوات تطبيقه، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة SOMIPHOS، وستتم الإشارة في المبحث الأول إلى عرض مؤسسة SOMIPHOS وعرض الآليات المنهجية للمؤسسة، كما سيتم من خلال المبحث الثاني استعراض النظام لدى المؤسسة وبيان نقاط ضعفه والعمل على خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ثم عرض نتائج المؤسسة ومناقشتها.

المبحث الأول: عرض الآليات المنهجية والمؤسسة المستخدمة في الدراسة

يتم من خلال هذا المبحث عرض المنهجية المستخدمة في الدراسة، إضافة إلى تقديم للمؤسسة محل الدراسة، عرض الأدوات المستخدمة، وفي الأخير يتم الشروع في عرض نظام التكاليف بالمؤسسة.

المطلب الأول: المنهجية المستخدمة في الدراسة

لكل ظاهرة منهج يرتبط بقصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الظاهرة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها، أما الأدوات المستخدمة فهي تلك المتعلقة بجمع البيانات من أجل الاستعانة بها في التحليل لغرض الوصول لتحقيق الفرضيات أو تقييمها.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في قطاع المناجم والشركات المنجمية نظرا لما يحتويه من مكانة هامة في الاقتصاد الوطني وتنوع إنتاجه، كما أن هذا النوع من الشركات هي المعنية بمسك محاسبة التكاليف لاسيما التقليدية، وأيضا إمكانية انفتاحها على الطريقة الحديثة، حيث تم اختيار الدراسة الميدانية في مؤسسة SOMIPHOS نظرا للاعتبارات التالية:

- الاستفادة من العلاقات الخارجية من مختلف الدول عن طريق الاستثمار؛
- تدعيم الجهود الوطني في مجال التشغيل وتصحيح انحرافات الجهود التنموية من حيث إعادة التوازن الجهوي في المجال الاقتصادي إلى تغطية العجز الجهوي في مجال الفوسفات؛
- تعتبر مؤسسة مناجم الفوسفات من المؤسسات المهمة بتطبيق الأنظمة والتقنيات الحديثة؛
- اعتبار قطاع المناجم والصناعات مكمل وبديل لقطاع المحروقات؛
- تحقيق المرودية الاقتصادية والمالية، وزيادة حجم النشاط الإنتاجي والبيع من خلال متابعة توسيع القطاعات السوقية وخلق حركية للشراكة والتعاون؛
- إنتاج منتجات تتصف بالمواصفات الدولية، وهذا ما تصبو إليه من خلال الحصول على شهادة المطابقة (ISO 9001) مما يسمح لها بالمنافسة والتصدير.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

تمثلت عينة الدراسة في دراسة حالة ل مؤسسة SOMIPHOS-بئر العائر-بناء على بيانات سنة (2017) وذلك لعدة أسباب من أهمها ما يلي:

- توفر المؤسسة على الكشوفات والتقارير المالية؛

- سمعة المؤسسة الجيدة من حيث السعي لإدخال وتطبيق الأنظمة والتقنيات الحديثة؛
- تتبع الإدارة لسياسات وإجراءات سلسلة لتسهيل العمل اليومي؛
- الاستماع إلى الموظفين والأخذ باقتراحاتهم والاهتمام بالتدريب والتأهيل المستمر؛
- اهتمام المؤسسة بموضوع الدراسة.

المطلب الثاني: الطريقة والأساليب المستخدمة في الدراسة

من أجل معالجة موضوع الدراسة تم الاعتماد على أدوات وأساليب جمع البيانات.

الفرع الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

حتى تتسنى المعالجة الدقيقة لموضوع الدراسة، فقد تم الاعتماد أساساً على الطريقتين التاليتين:

أولاً: المقابلات الشخصية

تفيد في التأكد من الحقائق الخاصة بالبحث عن طريق المقابلة مع رؤساء الأقسام للمؤسسة لصحة المعلومات الموجودة في الوثائق المقدمة، كما تفيد في تحديد الأنشطة وكيفية جمع التكاليف وتبويبها، وتفيد أيضاً في طرح أسئلة ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل مناقشتها.

ثانياً: الزيارات الميدانية

بغرض التعرف أكثر والفهم الميداني لما تم اكتسابه من معارف ومعلومات مقدمة عن طريق المقابلات، تم القيام بزيارة ميدانية لموقع العمل بالمنجم والوقوف عند بعض الاستفسارات والتساؤلات، وهو ما سمح بالفهم الجيد والاستيضاح لبعض المعلومات التي كانت إلى حد الساعة نظرية وحسب.

الفرع الثاني: الأساليب المستخدمة في الدراسة

أولاً: الوثائق

تم الاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة، والتي تساعد في تطبيق الجانب النظري وإسقاطه على الجانب التطبيقي للدراسة، حيث يمكن من الوصول إلى النتائج المرجوة واستيضاح المبهمات، ما يساهم في وضع الاستنتاجات والإجابات.

ثانياً: المصادر الأولية والثانوية

من أجل معالجة الإطار النظري للبحث تم الاعتماد على الكتب العربية والأجنبية ذات العلاقة والمجلات والمقالات، كما تم الاعتماد على الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة المتمثلة في الأطروحات والمذكرات.

ولمعالجة الجانب التطبيقي لموضوع الدراسة تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة، الذي يقدم وصف للحالة ثم تحليلها وذلك بجمع البيانات المقدمة من طرف المؤسسة.

المطلب الثالث: عرض مؤسسة (SOMIPHOS) وآليات أنشطتها

سيتم في هذا المطلب تقديم مؤسسة مناجم الفوسفات والتعرف على مختلف إمكانياتها وأنشطتها.

الفرع الأول: تعريف مؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) وإمكانياتها

أولاً: تعريف مؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

مؤسسة مناجم الفوسفات مؤسسة منجمية، بدأت ممارسة نشاطها بشكل مستقل عن FERPHOS بتاريخ 2005/01/01 مقرها بولاية تبسة، يقدر رأس مالها بمليار وستمائة مليون دينار جزائري، وتضم:

- المركب المنجمي بجبل العنق (CDO): يوجد على مستواه منجم استخراج الفوسفات الطبيعي ومصنع للمعالجة بيئر العاتر؛
- المنشأة المينائية بعناية (IPA): الوحدة التسويقية لشحن وتحميل الفوسفات المعد للتصدير، ويتم على مستوى هذه الوحدة نقل، حمل وشحن المنتجات الفوسفاتية الموجهة للتصدير إلى البواخر؛
- مركز الأبحاث والدراسات التطبيقية (CERAD): نشأ سنة 1991 تحت تسمية L'URA وحدة البحث التطبيقي، ثم تم خصمه ودمجه مع مكتب الدراسات المنجمية ليكون في النهاية CERAD، ومهمته الأساسية هي البحث قصد تطوير وتحسين إنتاج الفوسفات؛
- المقر الإداري (DUS): مقر الإدارة العامة لـ SOMIPHOS¹ وهو موجود بتبسة، يحتوي على الإدارة والهياكل المركزية، وهو مركز للمراقبة والتسيير لوحدات المؤسسة.

ثانياً: إمكانيات مؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تشمل مؤسسة مناجم الفوسفات على الإمكانيات التالية:

- الإمكانيات البشرية: وتتمثل في عدد عمال إجمالي يقدر بـ 1315 عامل موزعة كمايلي:
- مديرية المركب وتضم 250 عامل؛
- مديرية الاستغلال وتضم 360 عامل؛
- مديرية المعالجة وتضم 350 عامل؛
- مديرية الصيانة وتضم 355 عامل؛

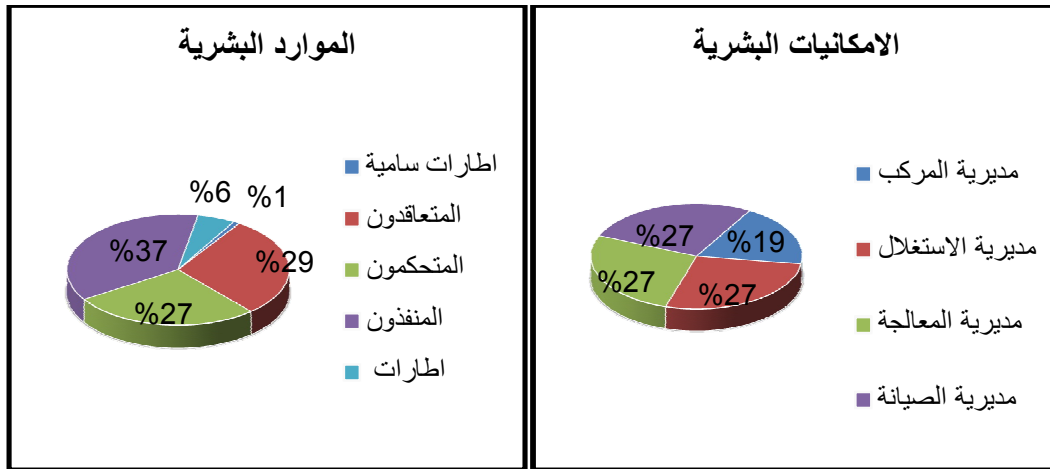
¹ - Société des MInes de Phosphate.

وتعتمد المؤسسة في تسييرها على الموارد البشرية كما يلي:

- إطارات سامية: 17 إطارا؛
- إطارات: 102 إطارا؛
- المتحكمون: 509 متحكما؛
- المنفذون: 687 منفذا؛
- المتعاقدون: 547 متعاقدًا مقسوم كالتالي: 26 إطارا؛ 149 متحكما؛ 372 منفذا.

ويمكن تلخيص الإمكانيات والموارد البشرية من خلال البيان الآتي:

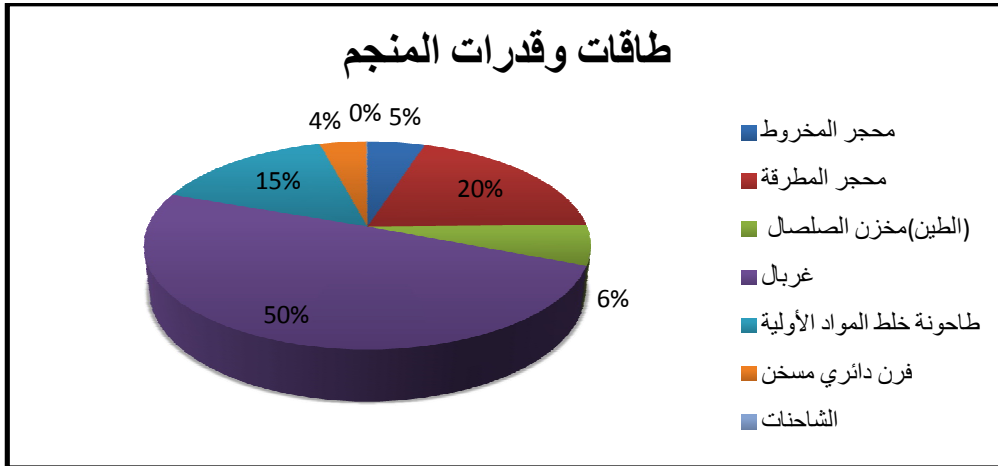
الشكل رقم (5): الإمكانيات البشرية وتوزيعها حسب المديريات والاختصاصات



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

- **الإمكانيات المادية:** يتوفر المنجم على التجهيزات لإنتاج الفوسفات، وتوزيع هذه الأجهزة على عدة مراكز مختلفة في شكل سلسلة متكاملة تماشياً مع طبيعة العملية الإنتاجية.
- كما يتوفر المنجم على سلسلة آليات ثابتة للمعالجة، تعمل بطريقة نصف آلية وبنظام عمل دوري 24/24 ساعة هذا فيما يخص معالجة المنتج، أما بالنسبة لعملية استخراج الخام من المحاجر فإنه يعتمد على آليات المحاجر ذات قدرة إنتاجية عالية، وتتوفر على أحدث التكنولوجيا في ميدان الاستغلال، وذلك للحصول على الكميات المطلوبة ومراعاة جودة المنتج بإسهام الخبرات والطاقات البشرية التي يتوفر عليها المركب. ويمكن تلخيص طاقات المنجم وقدراته لكل طن/سا من خلال البيان الآتي:

الشكل رقم (6): طاقات وقدرات المنجم

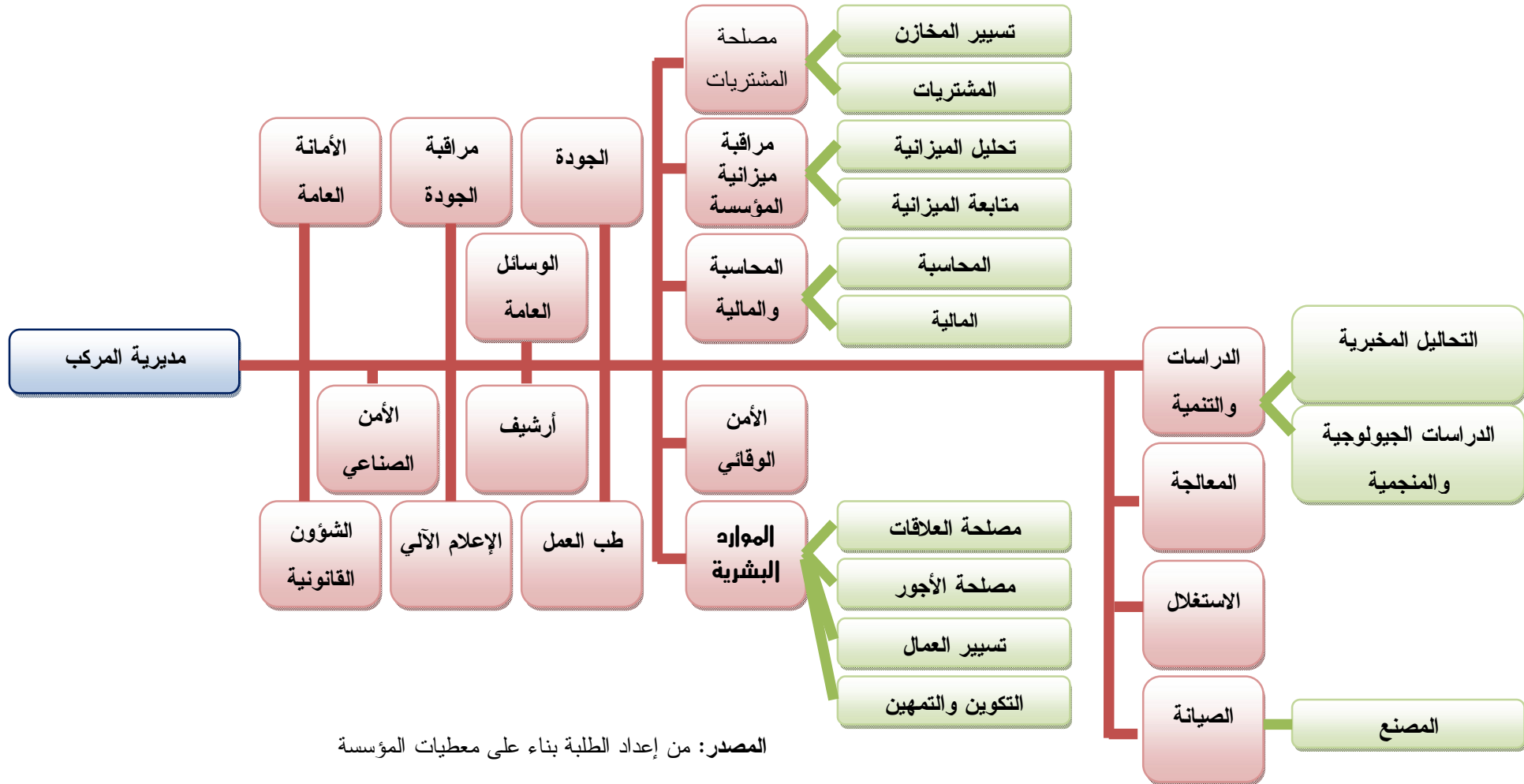


المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

يمكن إبراز الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (7): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

ويمكن شرح الهيكل التنظيمي حسب مهام كل مصلحة من خلال ما يلي:

- مديرية المركب: الإشراف على تسيير شؤون المركب، وتوفير مختلف حاجياته، ومراقبة عملية الإنتاج والجودة والقيام بعمليات الصيانة وغيرها؛
- الأمانة العامة: تنظيم أعمال الرئيس المدير العام (هاتف، مواعيد، ترتيب الملفات والوثائق..الخ)؛
- المحاسبة والمالية: كل ما يخص المؤسسة في المجال المحاسبي؛
- مصلحة المشتريات: مراقبة ومتابعة مديري الأعمال بالأقسام التابعة لهذه المصلحة (تسيير المخازن، المشتريات)؛
- الموارد البشرية: متابعة المسار المهني وتنظيم مختلف احتياجات المؤسسة من عمال؛
- الشؤون القانونية: الفصل في القضايا المتعلقة بالنزاعات بين العمال والإدارة في إطار قانون العمل وفض النزاعات مع الأطراف الخارجية؛
- مراقبة الجودة: السهر على تطبيق المقاييس العالمية في عملية الإنتاج والمحافظة على جودة المنتج؛
- الأمن الصناعي: الحرص على الأمن الداخلي وسلامة الأفراد العاملين؛
- الوسائل العامة: القيام بالأشغال الكبرى (البناء، توفير الماء) وتلبية حاجات مصالح المنجم؛
- الإعلام الآلي: الإشراف على العاملين في مجال الإعلام الآلي، وصيانة الأجهزة؛
- أرشيف: حفظ كل الوثائق والسجلات الخاصة بالمؤسسة، وحفظ ملفات العمال؛
- طب العمل: طب وقائي يعمل على مراقبة العمال وتوعيتهم حول الأمراض الناجمة عن مناطق العمل كالحساسية الصدرية، ومراقبة الأماكن العمومية كالمطبخ مثلا؛
- الدراسات والتنمية: يهتم هذا القسم بكل ما له علاقة بالدراسات المتعلقة بالمنتج؛
- المصنع: وتتمثل الأقسام والفروع التابعة له فيما يلي:
- قسم الاستخراج: ويتكون من الفرع المختص بالهدم، وفرع الاستغلال؛
- قسم المعالجة: تتم معالجة الفوسفات عن طريق مرورها بأحد الورشتين: ورشة التبليل وورشة التجفيف المتواجدتان على مستوى هذا القسم؛
- قسم الصيانة: صيانة الآلات الموجودة بالمؤسسة الخاصة بعملية استخراج المادة الأولية إضافة إلى جميع العتاد الخفيف والثقيل.

الفرع الثالث: أنشطة مؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تقوم مؤسسة مناجم الفوسفات بالعديد من الأنشطة، فنشاطها لا يقتصر على الإنتاج فقط، بل يتعدى ذلك ليشمل الأنشطة التجارية، الخدمية، التطويرية وسيتم التطرق لهذه الأنشطة فيما يلي:

أولاً: الأنشطة الإنتاجية

تتمثل الأنشطة الإنتاجية للمؤسسة فيما يلي:

- 1- استخراج الفوسفات من المركب المنجمي بجبل العنق: يتوفر المركب المنجمي بجبل العنق على احتياطي من الفوسفات يقدر بـ 2 مليار طن، وقوة استيعاب تقدر بـ 2 مليون طن، ويعد هذا المركب الأهم بالنسبة للمؤسسة، حيث يقع على مسافة 90 كم من مقر المديرية.
- 2- إغناء ومعالجة الفوسفات: تتكون هذه العملية من الخطوات التالية:
 - التكسير: حيث تستعمل آلة واحدة ذات متوسط انسياب 900 طن/سا؛
 - التحضير: تتمثل هذه العملية في الطحن والغربلة؛
 - المعالجة بالطريقة المائية: وتتم بإتباع الخطوات التالية:
 - الترويق: وتتم هذه العملية من أجل إزالة الشوائب الأكثر من 1.25 ملم وأقل من 80 μ وهي الفقيرة من P_2O_5 ؛
 - التحميص: تستخدم في هذه العملية ثلاث أفران من أجل تفكيك وإزالة المواد الموجودة في مادة الفوسفات المروق؛
 - الغسل: وتتم هذه العملية عن طريق الهيدروسيكلونات وكذلك العصارات من أجل إزالة الأكسيدات الناتجة عن عملية التحميص وكذلك المواد الجيرية؛
 - التجفيف: تتم هذه العملية باستعمال فرنين دائريين وذلك من أجل إزالة نسبة الرطوبة وإرجاعها من 13% إلى 0.2%، وتبلغ الطاقة السنوية للتجهيزات المستعملة في هذه الطريقة 500 ألف طن من المادة المحمصة والمغسولة والمجففة.
 - المعالجة بالطريقة الجافة: وتتكون من العمليات التالية:
 - التجفيف: وتتم باستعمال فرنين لإزالة نسبة الرطوبة من 9% إلى 1%؛
 - الغربلة: تتم هذه العملية بواسطة غرابيل حديثة عددهم أربعة بقطر 2ملم؛
 - الطحن: تستعمل المؤسسة ثلاثة مطاحن.
 - الانتقاء الهوائي: بهدف إزالة الغبار والحبيبات الدقيقة من مادة P_2O_5 ؛

- **الغربية:** تتم هذه العملية بواسطة أربعة غرابيل حديثة بقطر 0.8ملم، والفوسفات الذي يمر بعد هذه المرحلة يمثل المادة التي تسوق إلى السوق الداخلية والخارجية، حيث يتم إنتاج أربعة أنواع من الفوسفات وهي:

- **فوسفات 63-65%BPL:** يحتوي على 29% من مادة الفوسفات، يختص في الاستخدام الصناعي وفي الفرش المباشر على التربة؛

- **فوسفات 66-68%BPL:** يحتوي على 31% من مادة الفوسفات، يخصص أساسا لتصنيع الأسمدة القابلة للانحلال في التربة.

ثانيا: الأنشطة التجارية

تقوم المؤسسة بالأنشطة التجارية عن طريق المديرية التجارية ومديرية التسويق، وهي تشرف وتتكفل بإجراءات التسعير والكميات المنتجة والنوعيات الموجهة للعملاء، كما تتكفل بالترويج والإعلان لمنتجاتها من خلال القيام بإجراءات الدعاية والإشهار.

ثالثا: الأنشطة الخدمية

تتمثل في إجراءات النقل والصيانة، وأغلب هذه الخدمات تتم على مستوى الخارج، فالمؤسسة تقوم بنقل الفوسفات وتهتم بعملية تصديره للخارج، إضافة إلى الإجراءات الجمركية والشحن، وكذلك النقل البري عن طريق السكك الحديدية من جبل العنق إلى عنابة.

رابعا: الأنشطة التطويرية

تهدف المؤسسة لتقديم منتج متميز ومطابق للمواصفات التي يتوفر عليها منتج المنافسين، وذلك من أجل زيادة حصة المؤسسة السوقية باعتبارها ضئيلة جدا بالمقارنة مع منافسيها، خاصة تونس والمغرب ولهذا قامت المؤسسة بتطوير منتجاتها من خلال الدراسات المنجزة على مستوى FERPHOS حيث كانت تقوم بدراسات خاصة بالمشاريع التنموية على مادتي حامض الفوسفات الممتاز والبسيط، والتي يقوم بها حاليا قسم الدراسات والتطوير على مستوى مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS.

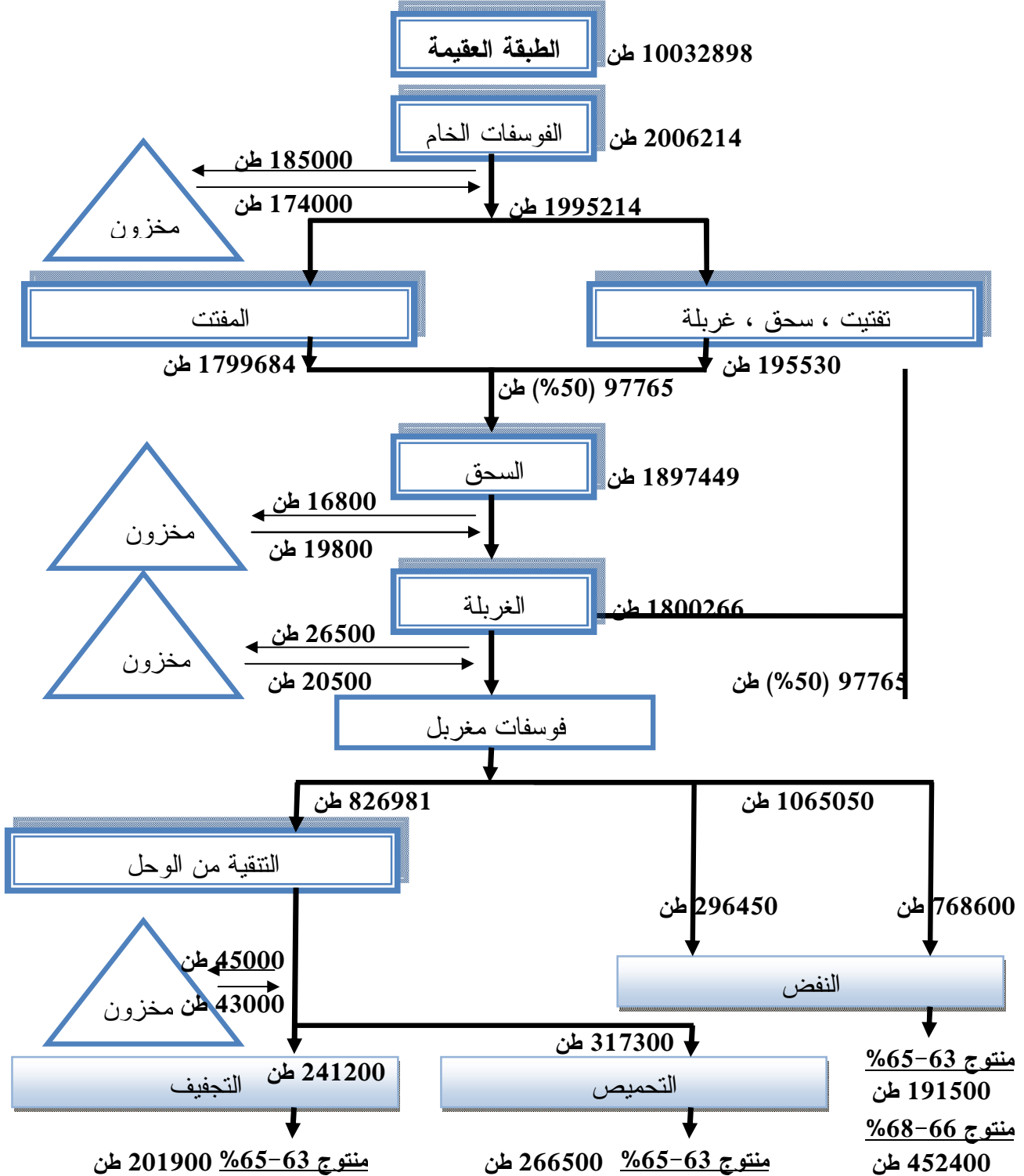
المطلب الرابع: نظام محاسبة التكاليف لدى مؤسسة SOMIPHOS

للتعرف على نظام التكاليف لدى المؤسسة لا بد أولاً أن نتعرف على مراحل إنتاج المؤسسة:

تقديم مراحل الإنتاج لدى مؤسسة SOMIPHOS

يمكن تقديم مراحل الإنتاج من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (8): مخطط الإنتاج لسنة 2017



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الملحق رقم (01)

من خلال مخطط الإنتاج السابق، يمكن تحديد أقسام الإنتاج من خلال المراحل التالية:

- **مرحلة الاستخراج:** في هذه المرحلة يتم استخراج الفوسفات من جبل العنق، ثم يمر على مرحلة التهيئة الميكانيكية إلى أن يصبح صالحا للمعالجة، وذلك كالتالي:

في البداية لاستخراج الفوسفات الخام يجب نزع الطبقة العقيمة Sterile، وتكون عن طريق وضع المتفجرات، ثم نقلها عن طريق آليات لتكون عبارة عن فضلات ومهملات، حيث تم استخراج 10032898 طن، ومن ثم وبنفس الطريقة تم استخراج 2006214 طن من الفوسفات الخام لتمر على مرحلة التهيئة الميكانيكية.

- **مرحلة التهيئة الميكانيكية:** في هذه المرحلة تمر كمية مقدرة بـ 1799684 طن على ورشة التفيت Concassage DJ أما مرحلة Concassage (K.S) HAZIMAG فكميتها مقدرة بـ 195530 طن، حيث تقوم هذه الورشة بثلاث مهام: تفيت، سحق، وغرلة، فنسبة 50 % التي تمر على الورشة تخرج عبارة عن فوسفات مغربل والنصف الباقي يخرج فوسفات مغربل وهنا تنتهي مرحلة التهيئة الميكانيكية.

- **مرحلة المعالجة:** ويتم فيها تنقية الفوسفات من الشوائب، عبر طريقتين، كل طريقة نستطيع من خلالها الحصول على منتوجين 65/63 و 68/66 حيث يكون الاختلاف من حيث الجودة.

- **المعالجة بالطريقة المائية:** تمر كمية 560500 طن من الفوسفات المغربل على ورشة التنقية من الوحل وبعد غطس الفوسفات في الماء للتخلص من الشوائب يمر على ورشة التحميص الكمية المقدرة بـ 317300 طن، وعلى ورشة التجفيف كمية مقدرة بـ 241200 طن ليعطينا منتج نهائي 65/63.

- **المعالجة بالطريقة الجافة:** في هذه الورشة تمر كمية 1065050 طن للتنقية من الشوائب عن طريق النفص للحصول على منتوجين 65/63 و 68/66.

بالنسبة إلى المنتج الأول 65/63 تمر كمية مقدرة بـ 296450 طن على ورشة النفص للحصول على منتج نهائي 191500 طن.

بالنسبة للمنتج 68/66 تمر 768600 طن للحصول على منتج نهائي يقدر بـ 452400

طن.

المبحث الثاني: مناقشة وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية لدى SOMIPHOS

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية وذلك من خلال دراسة نظام التكاليف المطبق في المؤسسة ومحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومن ثم مناقشة هذه النتائج.

المطلب الأول: دراسة وتحليل نظام التكاليف التقليدي لدى مؤسسة SOMIPHOS

تعتبر هيكلية التكاليف في المؤسسة متنوعة فمنها التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ويشرف على حساب وتتبع هذه التكاليف قسم المحاسبة والمالية عموماً، كما تعتمد في معالجة تكاليفها على طريقة الأقسام المتجانسة أو ما يسمى بالطريقة الكلية.

عرض تكاليف المؤسسة

تتمثل تكاليف المؤسسة في التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة والتي يمكن فصلها كما

يلي:

- **التكاليف المباشرة:** تتمثل التكاليف المباشرة لأقسام الإنتاج في الاستعمالات، اليد العاملة المباشرة ومصاريف الصيانة المباشرة:
- **تكلفة المواد المستعملة:** تتمثل أساساً في ورشة استخراج الطبقة العقيمة، وخاصة في تكلفة المتفجرات أما في باقي الورشات فهي تتمثل في مصاريف الطاقة المستعملة (كهرباء...الخ)؛
- **مصاريف اليد العاملة:** وتتحدد في كل قسم حسب: عدد العمال المنتجين في كل ورشة، قيمة الأجر الشهري لكل عامل، وساعات العمل المخصصة لكل عامل في كل ورشة؛
- **مصاريف الصيانة والتصليلات:** والتي تتم مباشرة في الورشات عند حدوث العطل أو العطب.
- **التكاليف غير المباشرة:** بعد حساب التكاليف المباشرة يتم الانتقال إلى حساب التكاليف غير المباشرة مما يستوجب معالجتها قبل تحميلها على المنتجات، وتتم هذه المعالجة من خلال التسلسل المنطقي لمختلف المراحل:
- **تجزئة المؤسسة إلى أقسام متجانسة؛**

تتم عملية الإنتاج (كما سبق ذكره) على 3 مراحل: الاستخراج، التهيئة الميكانيكية، والمعالجة. تشكل وظيفة الإنتاج قسماً رئيسياً، ويتم دعمها بوظائف مساعدة هي: وظيفة الإدارة، ووظيفة الصيانة.

- توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام؛

قبل توزيع الأعباء غير المباشرة يجب التمييز بين الأعباء التي تعتبر مباشرة على الأقسام، والتي تخصص لها مباشرة، وبين الأعباء المشتركة بين الأقسام وهذا يتطلب توزيعاً وفق مفاتيح توزيع معينة.

يتم التوزيع على مرحلتين: التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة، ثم التوزيع الثانوي.

تتبع المؤسسة طريقة التوزيع المباشر في عملية التوزيع الثانوي، حيث توزع مصاريف الإدارة والصيانة على الورشات على أساس المصاريف المباشرة.

جدول التوزيع الأولي: نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو جدول

يحتوي على خانات بعدد الحسابات وعلى سطور بعدد الأقسام وهو موضح بالشكل التالي:

الجدول رقم (04): جدول التوزيع الأولي الوحدة دج

البيان	60/	61/	62/	63/	64/	65/	66/	68/	المجموع
الإدارة	37925836	18955981	34294046	702088767	12848309	2691175	28470978	285488799	1122834858
الصيانة	16872116	6475252	3471237	406644121				17742335	451205060
الطبقة ع	183220000	2969000		84820000				198923000	469932000
ف خ	54040000	1560000		529000000				104520000	213020000
المفتت	3795000			1120000	1926000			20893000	27734000
تفتيت	4137200	245800		5658000	60000			1245000	11346000
سحق	250526220	124080		22693000	23000			1404700	44771000
غربلة	17876190	190280		9315800	22000			7927730	35332000
التنقية	67671060	1391990		107251220	318000			45829530	222461800
النفص	49544740	481260		32438800	766000			18791000	102428000
التجفيف	20757800	389120		32438000	93000			10407280	64086000
التحميص	90357080	1274890		42074800	785900			70202230	204694900

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (02) و(04)

جدول التوزيع الثانوي: يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية بالاستناد إلى مفاتيح التوزيع التي تحددها الإدارة، حيث يمكن توضيح الجدول على النحو التالي:

الوحدة دج

الجدول رقم (05): جدول التوزيع الثانوي

البيان	الإدارة	الصيانة	الطبقة ع	ف خام	المفتت	سحق	غريلة	ف مغريل	التنقية	النفص	التجفيف	التحميمص
م ت أ	1122834858	451205060	469932000	213020000	27734000	11346000	44771000	35332000	222461800	102428000	64086000	204694900
الإدارة	1122834858		36.56%	15.81%	1.83%	0.75%	2.61%	2.49%	14.55%	7.12%	4.31%	13.98%
الصيانة		451205060	32.84%	8.05%	1.06%	6.89%	11.03%	8.83%	7.94%	7.58%	6.49%	9.30%
			410493785	177494809	20494796	8453486	29333416	27962777	163324356	79903929	48355475	157018030
	0	0	148190748	36308987	4782610	31086090	49746226	39847607	35829174	34204680	29265910	41943028
م ت			1028616533	426823796	53011406	50885576	123850642	103142384	421615330	216536609	141707385	403655958
الحمولة			10032898	2006214	195530	1799864	1897449	1898032	560500	266500	201900	643900
إنتاج			/	/	/	/	/	/	/	266500	201900	191500
إنتاج			/	/	/	/	/	/	/	0	0	452400
ت م ¹			47	106	142	6	24	19	397	384	317	318
ت غ م ²			103	213	271	28	65	54	752	813	702	627
			1112300	1112300	1112300	1112300	1112300	1112300	1112300	1112300	1112300	1112300
ت و ت ³			925	384	48	46	111	93	379	195	127	363
ت ت ⁴			/	1455440329	194908213	1356922571	1578227320	1779599433	/	/	/	/
			/	725	997	754	832	989	/	/	/	/

¹ تكلفة الوحدة الواحدة المباشرة = التكاليف المباشرة / الحمولة

² تكلفة الوحدة غير المباشرة = التكاليف غير المباشرة / الحمولة

³ تكلفة الوحدة التراكمية = التكلفة التراكمية / الحمولة

⁴ التكلفة التراكمية لم حلة الاستخراج = مجموع الأعباء المباشرة + مجموع الأعباء غير المباشرة

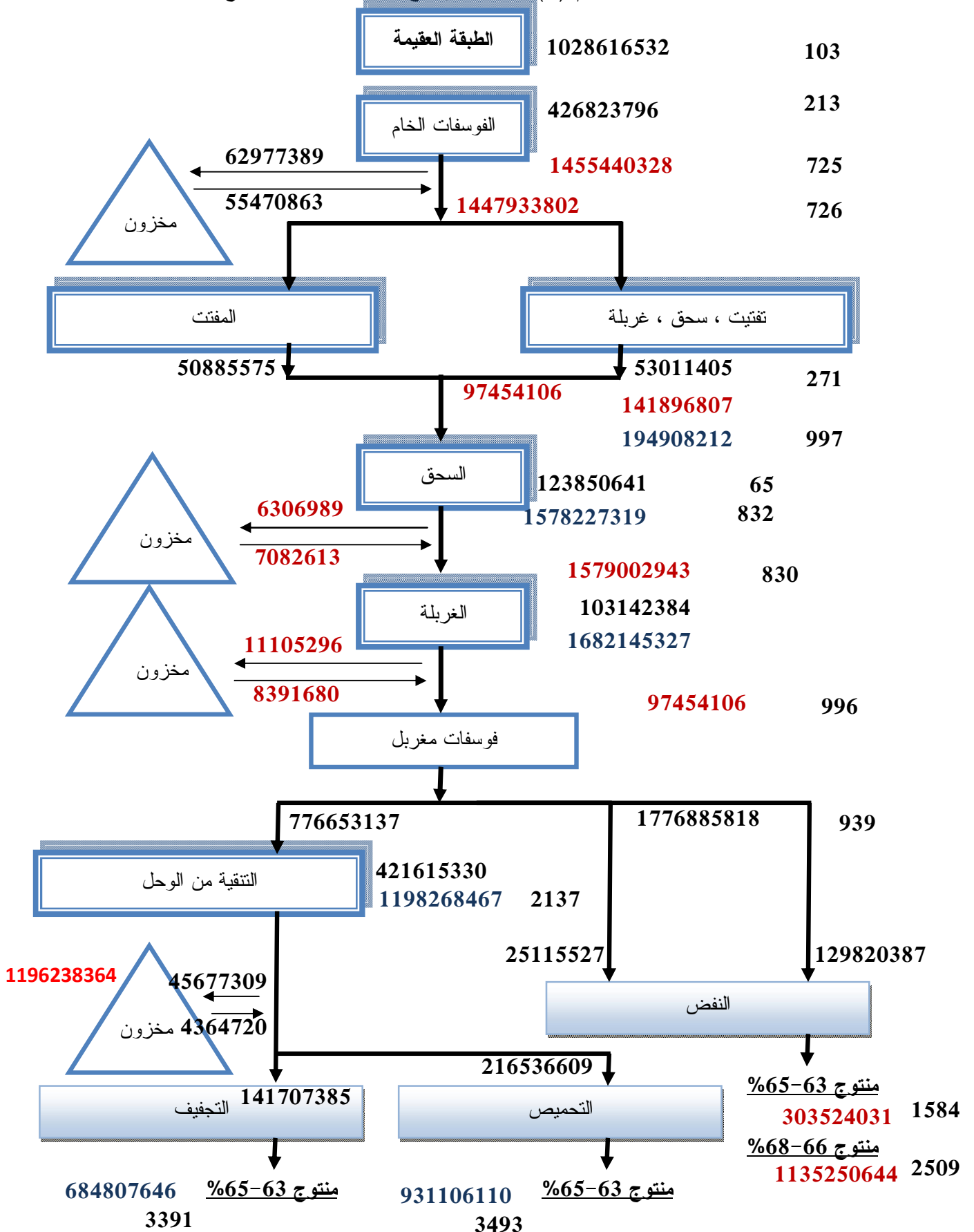
التكلفة التراكمية لمرحلة التهيئة الميكانيكية = التكلفة التراكمية لقسم السحق + الأعباء المباشرة وغير المباشرة + الوضع في المخزون-الأخذ من المخزون x الحمولة

/	/	/	/	/	/	/	/	62977389_	/			وضع مخ
/	/	/	/	/	/	/	/	55470863				أخذ مخ
/	/	/	/	/	/	/	6306990_	/	/	/		وضع مخ
/	/	/	/	/	/	/	7082613	/	/	/		أخذ مخ
/	/	/	/	/	/	11105297_	/	/	/	/		وضع مخ
/	/	/	/	/	/	8391681	/	/	/	/		أخذ مخ
100232681	/	/	/	/	776653137	1776665616	/	/	/	/		
/	/	/	/	/	1198268467	/	/	/	/	/		
/	/	/	/	/	2138	/	/	/	/	/		
/	/	/	/	/	45677309_	/	/	/	/	/		
/	/	/	/	/	43647207	/	/	/	/	/		
0	516620758	679617606		1196238375	/	/	/	/	/	/		
146939511	25112869	33147991	/	/	/	/	/	/	/	/		
7996403	136635	1803904	/	/	/	/	/	/	/	/		
423573909	684807647	931106110	/	/	/	/	/	/	/	/		
2212	3392	3494	/	/	/	/	/	/	/	/		
1135250645	0	0	/	/	/	/	/	/	/	/		
2509	0	0	/	/	/	/	/	/	/	/		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الملحق (02) و (04) و (05)

بما أن المؤسسة تعتمد على توزيع تكاليفها غير المباشرة مباشرة على أقسام الإنتاج، يمكن توضيح هذا الجدول من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (9): مخطط الإنتاج لسنة 2017 بالمبالغ



المصدر: من إعداد الطلبة

تكلفة الإنتاج = الأعباء المباشرة + الأعباء غير المباشرة

الجدول رقم (06): تكلفة الإنتاج
الوحدة دج

66/68	63/65	البيان
721824176	1 196 238 364	م الأولية المستعملة
129820387,7	627695019	مصارييف مباشرة
0	114108609	النفص
0	77621358	التجفيف
283606081	23819288	التحصيص
1135250645	2039487666	المجموع
452400	659900	ع الوحدات المنتجة
2509	3 091	تكلفة الإنتاج للوحدة

المصدر: من إعداد الطلبة

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصارييف التوزيع

الجدول رقم (07): سعر التكلفة

66/68	63/65	البيان
309825	741805,38	الإنتاج المباع
2509	3091	تكلفة الإنتاج للوحدة
777350925	2292920430	تكلفة الإنتاج المباع
401558839,5	961441160,5	مصارييف النقل
1178909765	3254361590	سعر التكلفة الاجمالي

المصدر: من إعداد الطلبة

بعد حساب سعر التكلفة سيتم حساب النتيجة التحليلية لمنتجات مؤسسة SOMIPHOS وذلك

ب طرح سعر التكلفة لكل منتج من رقم الأعمال كما هو موضح في الجدول التالي:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

الجدول رقم (08): النتيجة التحليلية الوحدة دج

البيان	63/65	66/68
رقم الاعمال	4380879073	1862548364
سعر التكلفة	3254361590	1178909765
النتيجة التحليلية	1126517483	683638600
المجموع	1810156082	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الملحق رقم (03)

من الانتقادات الموجهة لهذا النظام أن المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ليست تفصيلية بل أنها تكون بالمبالغ الإجمالية، وهذا ما ينتج عنه الخلط بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة بالإضافة إلى عدم تحري الدقة في تحديد مفاتيح التوزيع يجعل من عملية التحميل تفتقد إلى الدقة والصحة، وعدم وجود منطق علمي أو عملي في تحديد المبدأ الذي تتم من خلاله عملية التبادل بين الأقسام.

المطلب الثاني: خطوات وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة

SOMIPHOS

بعد توفر بعض المؤشرات والمقومات التي ستساعد على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نشرع في وضع إجراءات تتماشى مع ما تم دراسته في الجانب النظري من خطوات منتهجة في تطبيقها، ويمكن إيضاحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (10): خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

01 تحديد وتجميع الأنشطة المستنفدة لموارد مؤسسة SOMIPHOS

02 تحديد تكلفة الأنشطة لمؤسسة SOMIPHOS

03 اختيار مسبب تكلفة الخاص بكل نشاط في مؤسسة SOMIPHOS

04 تحديد تكاليف وعاء كل نشاط في مؤسسة SOMIPHOS

05 تكلفة منتجات مؤسسة SOMIPHOS

المصدر: من إعداد الطلبة

تحديد وتجميع الأنشطة المستفزة لموارد المؤسسة

تعتبر عملية تحديد الأنشطة بمثابة حجر الأساس الذي يقوم عليه نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك من خلال تحديد دقيق لأنشطة مؤسسة SOMIPHOS عن طريق دراسة المنتجات والهيكل التنظيمي لها، وكذلك تتبع سيرورة مراحل الإنتاج، ويظهر الجدول التالي هذه الأنشطة:

الجدول رقم (09): تحديد وتجميع الأنشطة المستفزة لموارد المؤسسة

الرقم	النشاط	كود المركز	الرقم	النشاط	كود المركز
1	مصلحة الشراء	92002	18	الصيانة الكهربائية	92287
2	الشحن	92003	19	الصيانة الميكانيكية	92288
3	مصلحة المحاسبة والمالية	92005	20	البنية التحتية	92289
4	إدارة الموارد البشرية	92006	21	صيانة الورشات الخارجية	92291
5	مديرية مراقبة الميزانية	92008	22	البساط المتحرك (قسم اللفائف)	92293
6	المصلحة القانونية	92010	23	التلحيم	92505
7	المصلحة الاجتماعية	92011	24	المعالجة بالطريقة المائية	92513
8	الإعلام الآلي	92024	25	المعالجة بالطريقة الجافة	
9	الأمن الوقائي	92030	26	مصلحة الاستخراج	92515
10	مديرية الاستغلال	92090	27	التحضير الميكانيكي	92517
11	مديرية المعالجة	92091	28	مصلحة التصنيع	92518
12	مديرية الصيانة	92092	29	مصلحة الإنتاج	92521
13	طاقة(كهرباء، غاز)	92222	30	قسم الدراسات والتطوير	92530
14	السيارات الخفيفة والثقيلة	92233	31	الدراسات المنجمية والجيولوجية	92531
15	حظيرة الآليات (صيانة العمل)	92270	32	المصلحة الاجتماعية	92814
16	الصيانات الكبرى	92281	33	طب العمل	92830
17	التحضير والمنهجية	92506	34	النقل	

المصدر: من إعداد الطلبة

تحديد تكاليف عناصر الأنشطة: من خلال دراسة عناصر التكاليف وبيع المنتجات المقدمة للزبائن يمكن تقسيم مجاميع التكاليف التي تعد مدخلات بناء نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (10): تحديد التكاليف عناصر الأنشطة

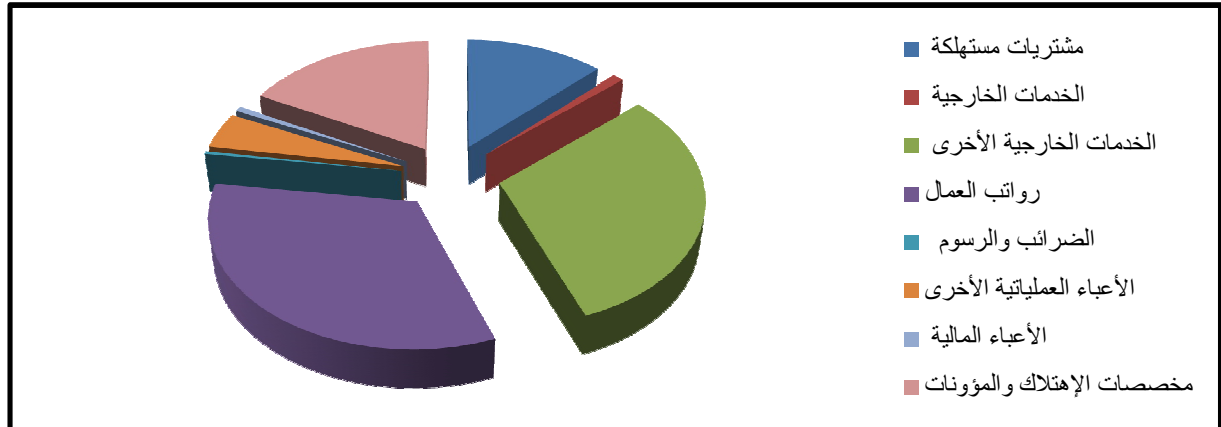
الأنشطة	عناصر الكلفة
الاستخراج	اهتلاك الآلات + رواتب العمال + المتفجرات + التأمينات + أخرى
التهيئة الميكانيكية	اهتلاك الآلات + رواتب العمال + الضرائب والرسوم + قطع الغيار + التأمينات + الكهرباء والغاز والماء + أخرى
المعالجة بالطريقة المائية	اهتلاك الآلات + رواتب العمال + الضرائب والرسوم + قطع الغيار + التأمينات + الكهرباء والغاز والماء + أخرى
المعالجة بالطريقة الجافة	اهتلاك الآلات + رواتب العمال + الضرائب والرسوم + قطع الغيار + التأمينات + الكهرباء والغاز والماء + أخرى
ادارة الاستغلال	الخدمات الخارجية+ التأمينات+ رواتب العمال +الضرائب والرسوم+ اهتلاك مكاتب+
ادارة المحاسبة والمالية	رواتب العمال + التأمينات + الخدمات الخارجية + اهتلاك الآلات + مواد ولوازم مستهلكة
إدارة الموارد البشرية	اهتلاك المكاتب + رواتب العمال + التأمينات + أخرى
إدارة مراقبة الميزانية	اهتلاك الآلات + رواتب العمال + التأمينات + الخدمات الخارجية + مواد ولوازم مستهلكة
مصلحة التصنيع	اهتلاك المعدات+ الكهرباء والغاز والماء+ رواتب العمال+ الخدمات الخارجية + التأمينات
مصلحة طب العمل	اهتلاك المعدات+ رواتب العمال+ الخدمات الخارجية + التأمينات
المصلحة الاجتماعية	اهتلاك المعدات+ + رواتب العمال+ الخدمات الخارجية + التأمينات
المصلحة القانونية	اهتلاك المعدات +ا لكهرباء والغاز والماء+ رواتب العمال+ الخدمات الخارجية + التأمينات
مصلحة الإعلام الآلي	اهتلاك المعدات+ ا لكهرباء والغاز والماء+ رواتب العمال+ الخدمات الخارجية + التأمينات
مصلحة الأمن الوقائي	اهتلاك المعدات+ الكهرباء والغاز والماء+ رواتب العمال+ الخدمات الخارجية + التأمينات
مصلحة الإنتاج	اهتلاك المعدات+ الكهرباء والغاز والماء+ رواتب العمال+ الخدمات الخارجية + التأمينات
مصلحة المعالجة	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات
مصلحة الدراسة والتطوير	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات
مصلحة الشراء	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات
الدراسات والجيولوجية	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات

اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	مديرية الصيانة
اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	الصيانة الكبرى
اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	طاقة (كهرباء، غاز)
اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	صيانة العمل (ح الآلات)
اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	صيانة الورشات
اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	البساط المتحرك
اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	قطاع استكشاف الأخطاء
اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	الصيانة الكهربائية
اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	الصيانة الميكانيكية
اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	البنية التحتية
اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	الصيانة الداخلية
اهتلاك الآلات + أقساط الشاحنين + التأمينات	الشحن
اهتلاك الآلات + التأمينات + الكهرباء والماء	التحيم
اهتلاك الآلات + أقساط السائقين + التأمينات	النقل
اهتلاك المخازن + التأمينات + الكهرباء والماء	التحضير والمنهجية

المصدر: من إعداد الطلبة

في هذا الجدول تم التطرق إلى أهم وأول خطوة في تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وهي عملية تحديد الأنشطة داخل المؤسسة، وبعد عملية دراسة أغلب الأقسام ومتابعة مراحل الإنتاج تم تحديد الموارد التي يستهلكها كل نشاط، والتي ستساعدنا على تحديد الخطوة المولية في (abc) الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (11): مجاميع التكاليف لأنشطة مؤسسة مناجم الفوسفات لسنة (2017)



المصدر: من إعداد الطلبة

تحديد مجاميع التكاليف: بعد تحديد الأنشطة التي يتم من خلالها تحميل التكاليف على وحدات التكلفة تتم عملية تجميع تكلفة كل نشاط ويظهر الجدول التالي بيان بمجاميع الأنشطة السابق تحديدها من سجلات تكاليف المؤسسة:

الجدول رقم (11): تحديد مجاميع الأنشطة المؤداة بالمؤسسة الوحدة دج

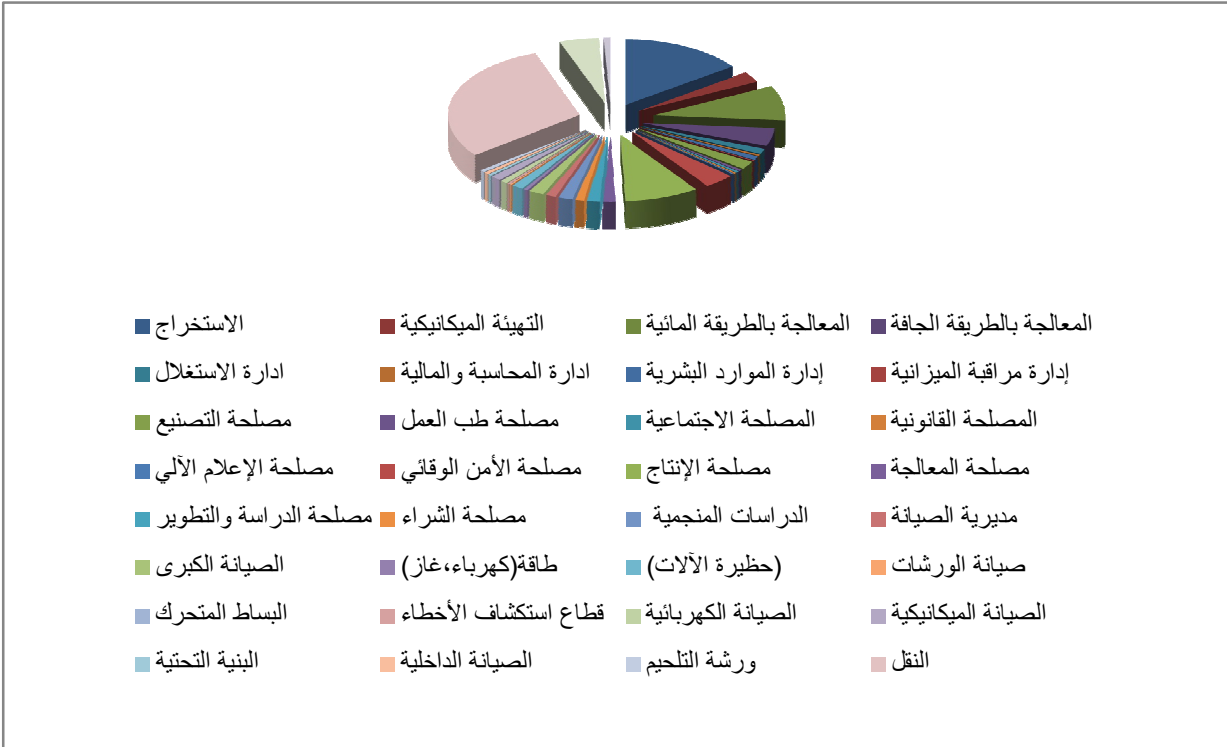
المبالغ	عناصر الكلفة	الأنشطة
682952000	اهتلاك الآلات + رواتب العمال + المتفجرات + التأمينات + أخرى	الاستخراج
119183000	اهتلاك الآلات + رواتب العمال + الضرائب والرسوم + قطع الغيار + التأمينات + الكهرباء والغاز والماء + أخرى	التهيئة الميكانيكية
388975800	اهتلاك الآلات + رواتب العمال + الضرائب والرسوم + قطع الغيار + التأمينات + الكهرباء والغاز والماء + أخرى	المعالجة بالطريقة المائية
204694900	اهتلاك الآلات + رواتب العمال + الضرائب والرسوم + قطع الغيار + التأمينات + الكهرباء والغاز والماء + أخرى	المعالجة بالطريقة الجافة
59970444	الخدمات الخارجية + التأمينات + رواتب العمال + الضرائب والرسوم + اهتلاك مكاتب	إدارة الاستغلال
15941323	رواتب العمال + التأمينات + الخدمات الخارجية + اهتلاك الآلات + مواد ولوازم مستهلكة	إدارة المحاسبة والمالية
40233958	اهتلاك المكاتب + رواتب العمال + التأمينات + أخرى	إدارة الموارد البشرية
8444491	اهتلاك الآلات + رواتب العمال + التأمينات + الخدمات الخارجية + مواد ولوازم مستهلكة	إدارة مراقبة الميزانية
90761078	اهتلاك المعدات + الكهرباء والغاز والماء + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	مصحة التصنيع
19867264	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	مصحة طب العمل
17407030	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	المصحة الاجتماعية
11007650	اهتلاك المعدات + الكهرباء والغاز والماء + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	المصحة القانونية
9293065	اهتلاك المعدات + الكهرباء والغاز والماء + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	مصحة الإعلام الآلي
169091049	اهتلاك المعدات + الكهرباء والغاز والماء + رواتب العمال	مصحة الأمن الوقائي

	+ الخدمات الخارجية + التأمينات	
412143684	اهتلاك المعدات+ الكهرباء والغاز والماء+ رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	مصحة الإنتاج
68921804	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	مصحة المعالجة
72151693	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	مصحة الدراسة والتطوير
48452099	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	مصحة الشراء
79148226	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	الدراسات المنجمية
55804805	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	مديرية الصيانة
83858194	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	الصيانة الكبرى
21959838	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	طاقة (كهرباء، غاز)
64059826	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	(حظيرة الآلات)
9910935	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	صيانة الورشات
1280069	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	البساط المتحرك
12321214	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	قطاع استكشاف الأخطاء
38663618	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	الصيانة الكهربائية
57765230	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	الصيانة الميكانيكية
19292214	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	البنية التحتية
24638089	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	الصيانة الداخلية
27269604	اهتلاك المعدات + رواتب العمال + الخدمات الخارجية + التأمينات	ورشة التلحيم
1363000000	اهتلاك الآلات + أقساط السائقين + التأمينات	النقل
216367313	اهتلاك الآلات + أقساط الشاحنين + التأمينات	الشحن
34381425	اهتلاك المخازن + التأمينات + الكهرباء والماء	التحضير والمنهجية
4549212932	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات من المؤسسة، الملحق رقم (02) و (04) و (05)

يعرض الجدول إجمالي المصاريف سالفة الذكر لمؤسسة مناجم الفوسفات -بئر العائر- على أنشطتها وذلك بما يستهلك كل نشاط من مصاريف، حيث يتبين من الجدول أن أغلب مصاريف المؤسسة تتمحور حول الإنتاج مباشرة بنسبة 30,68% ثم النقل بنسبة 29,96% ثم الإدارة بنسبة 24,68% ثم الصيانة بنسبة 9,91% ثم الشحن 4,75% وهي موضحة بالشكل التالي:

الشكل رقم (12): تجميع عناصر التكاليف موزعة حسب الأنشطة للمؤسسة عن سنة (2017)



المصدر: من إعداد الطلبة

تحديد مسبب التكلفة: يستلزم تحديد مسبب التكلفة الخاص بكل نشاط تشغيل فريق عمل يقيم مجموعة مختلفة من التخصصات المرتبطة بالأنشطة المراد توزيع تكلفتها على وحدات التكلفة المستفيدة. وفي ضوء ما توافر من معلومات نتيجة اللقاءات مع الأطراف أمكن الاتفاق على محرك التكلفة الخاص بكل نشاط، مع الأخذ في الاعتبار أن المسببات المختارة لا تمثل في جميع الحالات الاختيارات المثلى نتيجة عدم توافر البيانات المرتبطة بمحرك التكلفة الواجب اختياره.

الجدول رقم (12): تحديد مسببات (محركات) التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة	النشاط	مسبب التكلفة
الاستخراج	الكمية المنتجة من الفوسفات	مصلحة الشراء	عدد الطلبات من الموردين
التهيئة الميكانيكية	الكمية المنتجة من الفوسفات	الدراسات الجيولوجية	الكمية المنتجة
المعالجة بالطريقة المائية	الكمية المنتجة من كل منتج	الصيانة الكبرى	عدد ساعات العمل
المعالجة بالطريقة الجافة	الكمية المنتجة من كل منتج	طاقة (كهرباء، غاز)	كمية الطاقة المستهلكة
مديرية الاستغلال	عدد التقارير حسب كل منتج	السيارات خ/ث	عدد ساعات العمل
مديرية الصيانة	عدد التقارير حسب كل منتج	حاضرة الآليات	عدد ساعات العمل
مديرية المعالجة	عدد التقارير حسب كل منتج	البساط المتحرك	عدد تغير البساط
إدارة المحاسبة والمالية	الكمية المنتجة حسب كل منتج	استكشاف الأخطاء	عدد التدخلات
إدارة الموارد البشرية	الكمية المنتجة حسب كل منتج	الصيانة الكهربائية	عدد ساعات العمل
إدارة مراقبة الميزانية	عدد التقارير المراقبة	المصلحة الاجتماعية	الزيارات الوطنية والأجنبية
مصلحة التصنيع	عدد المنتجات	الصيانة الميكانيكية	عدد ساعات العمل
مصلحة طب العمل	عدد فحوصات العمال	البنية التحتية	عدد المنتجات
المصلحة القانونية	عدد القضايا	الصيانة الداخلية	عدد ساعات العمل
مصلحة الإعلام الآلي	عدد العمال	التحضير والمنهجية	عدد المنتجات
مصلحة الأمن الوقائي	عدد ساعات العمل	ورشة التلحيم	عدد ساعات العمل
مصلحة الإنتاج	عدد مرات الانتاج	الدراسة والتطوير	الكمية المنتجة من كل منتج
الشحن	الكمية المصدرة	النقل	الكمية المنقولة لكل منتج

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة

يظهر من خلال هذا الجدول تحديد لمسببات التكاليف التي تبقى صحة معلوماتها متوقعة على مدى دقة المعلومات المتحصل عليها من مصالح المؤسسة المختلفة حيث أن أي نقص أو خطأ يؤثر على النتائج المتوصل إليها.

تحديد تكاليف محركات الأنشطة: بناء على المعلومات المقدمة في الجدول السابق رقم (08) يمكن استخراج تكلفة كل نشاط من الأنشطة الإجمالية من قبل مؤسسة مناجم الفوسفات، وذلك وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة محرك النشاط} = \text{إجمالي كلفة النشاط} / \text{عدد محركات النشاط}$$

الجدول رقم (13): تحديد كلفة محركات الأنشطة

الوحدة دج

النشاط	إجمالي كلفة النشاط	عدد محركات النشاط	كلفة محرك النشاط
الاستخراج	682952000	1112300	613,99982
التهيئة الميكانيكية	119183000	1112300	107,150049
المعالجة بالطريقة المائية	388975800	1112300	349,704037
المعالجة بالطريقة الجافة	204694900	1112300	184,0285
مديرية الاستغلال	59970444	1112300	53,9157098
مديرية الصيانة	55804805	1095	50963,2922
مديرية المعالجة	68921804	1095	62942,2868
إدارة المحاسبة والمالية	15941323	1112300	14,3318556
إدارة الموارد البشرية	40233958	1112300	36,1718583
إدارة مراقبة الميزانية	8444491	1112300	7,59191855
مصلحة التصنيع	90761078	1112300	81,5976607
مصلحة طب العمل	19867264	4590	4328,37996
المصلحة القانونية	11007650	129	85330,6202
مصلحة الإعلام الآلي	9293065	275	33792,9636
مصلحة الأمن الوقائي	169091049	139357	1213,36602
مصلحة الإنتاج	412143684	19	21691772,8
مصلحة الشراء	48452099	12000	4037,67492
الدراسات الجيولوجية	79148226	1112300	71,1572651
الصيانة الكبرى	83858194	20730	4045,25779
طاقة (كهرباء، غاز)	21959838	31829200	0,68992743
السيارات خ/ث	24638089	29119	846,117277
حظيرة الآليات	9910935	143593	69,0210177
البساط المتحرك	1280069	4	320017,25
استكشاف الأخطاء	12321214	960	12834,5979
الصيانة الكهربائية	38663618	19800	1952,70798
المصلحة الاجتماعية	17407030	100	174070,3
الصيانة الميكانيكية	57765230	22739	2540,35929
البنية التحتية	19292214	2	9646107
الصيانة الداخلية	64059826	20796	3080,39171
التحضير والمنهجية	34381425	2	17190712,5
ورشة التلحيم	27269604	20800	1311,03865
الدراسة والتطوير	72151693	1112300	64,8671159
النقل	1363000000	1137292	1198,46091
الشحن	216367313	1076438	201,003042

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة والملحق رقم (06)

الجدول رقم (14): تحديد عدد محركات التكلفة

النفقات 68/66	النفقات 65/63	عدد محرك النشاط	النشاط
452400	659900	1112300	الاستخراج
452400	659900	1112300	التهنية الميكانيكية
452400	659900	1112300	المعالجة بالطريقة المائية
452400	659900	1112300	المعالجة بالطريقة الجافة
452400	659900	1112300	مديرية الاستغلال
438	657	1095	مديرية الصيانة
438	657	1095	مديرية المعالجة
452400	659900	1112300	إدارة المحاسبة والمالية
452400	659900	1112300	إدارة الموارد البشرية
452400	659900	1112300	إدارة مراقبة الميزانية
452400	659900	1112300	مصحة التصنيع
2295	2295	4590	مصحة طب العمل
64,5	64,5	129	المصحة القانونية
137,5	137,5	275	مصحة الإعلام الآلي
56679,94858	82677,05142	139357	مصحة الأمن الوقائي
7,727771285	11,27222872	19	مصحة الإنتاج
4880,697654	7119,302346	12000	مصحة الشراء
452400	659900	1112300	الدراسات الجيولوجية
8431,405196	12298,5948	20730	الصيانة الكبرى
12945725,15	18883474,85	31829200	طاقة (كهرباء، غاز)
11843,41958	17275,58042	29119	السيارات خ/ث
58402,83485	85190,16515	143593	صيانة الورشات
4	0	4	البساط المتحرك
390,4558123	569,5441877	960	استكشاف الأخطاء
8053,151128	11746,84887	19800	الصيانة الكهربائية
40,67248045	59,32751955	100	المصحة الاجتماعية
9248,515329	13490,48467	22739	الصيانة الميكانيكية
1	1	2	البنية التحتية
8458,249034	12337,75097	20796	الصيانة الداخلية
1	1	2	التحضير والمنهجية
8459,875933	12340,12407	20800	ورشة التلحيم
452400	659900	1112300	الدراسة والتطوير
453229	684063	1137292	النقل
1076438	0	1076438	الشحن

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

يظهر من خلال هذا الجدول تحديد مسببات (مركبات) التكاليف التي تعتبر أصعب مرحلة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة لسبب تعقد وكثرت الأنشطة في مؤسسة SOMIPHOS، وحتى يتسنى نجاح تطبيق هذه الطريقة وجب مسح شامل على كافة الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة.

تحديد كلفة المنتجات وفقا لنظام (abc)

بعد تحديد وحصر التكاليف، إضافة إلى تحديد مسببات التكاليف وتقسيمها حسب منتجات المؤسسة وذلك لتحديد مدى استفادة كل منتج تبدأ عملية تجميع معلومات الجداول السابقة لغرض الوصول إلى كلفة المنتجات وفقا لنظام (abc) من خلال عرضها في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): تحديد التكلفة لكل من الفوسفات 65/63 و68/66 الوحدة دج

النشاط	عدد محرك النشاط	الفوسفات 65/63	الفوسفات 68/66
الاستخراج	682952000	405178481	277773519
التهئية الميكانيكية	119183000	70708317	48474682
المعالجة بالطريقة المائية	388975800	230769694	158206106
المعالجة بالطريقة الجافة	204694900	121440407	83254493
مديرية الاستغلال	59970444	35578977	24391467
مديرية الصيانة	55804805	33482883	22321922
مديرية المعالجة	68921804	41353082	27568722
إدارة المحاسبة والمالية	15941323	9457592	6483731
إدارة الموارد البشرية	40233958	23869809	16364149
إدارة مراقبة الميزانية	8444491	5009907	3434584
مصحلة التصنيع	90761078	53846296	36914782
مصحلة طب العمل	19867264	9933632	9933632
المصحلة القانونية	11007650	5503825	5503825
مصحلة الإعلام الآلي	9293065	4646532	4646532
مصحلة الأمن الوقائي	169091049	100317525	68773524
مصحلة الإنتاج	412143684	244514624	167629059
مصحلة الشراء	48452099	28745429	19706671
الدراسات الجيولوجية	79148226	46956679	32191547
الصيانة الكبرى	83858194	49750986	34107208
طاقة (كهرباء، غاز)	21959838	13028227	8931611
السيارات خ/ث	24638089	14617167	10020922
صيانة الورشات	9910935	5879912	4031023
البساط المتحرك	1280069	0	1280069
استكشاف الأخطاء	12321214	7309871	5011343
الصيانة الكهربائية	38663618	22938166	15725452

7079871	10327159	17407030	المصلحة الاجتماعية
23494552	34270678	57765230	الصيانة الميكانيكية
9646107	9646107	19292214	البنية التحتية
26054720	38005106	64059826	الصيانة الداخلية
17190712,5	17190712,5	34381425	التحضير والمنهجية
11091224	16178380	27269604	ورشة التحميم
29345883	42805810	72151693	الدراسة والتطوير
543177240	819822765	1363000000	النقل
216367313	0	216367313	الشحن
1976128198	2573084738		المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجداول السابقة

يظهر الجدول إجمالي تكاليف منتوجي الفوسفات وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث بلغت النسبة المئوية لمجموع تكاليف النوع الأول 60% بينما المنتوج الثاني ما نسبته 40% ويمكن إرجاع ارتفاع نسبة استهلاك التكاليف للنوع الأول مقارنة بالنوع الثاني إلى اختلاف الكمية المنتجة التي بلغت في النوع الأول 659900 أما النوع الثاني فقد بلغت الكمية 452400 ويظهر الجدول الموالي تكلفة الطن الواحد المنتج وفقا لنظام (abc).

تكلفة الوحدة / الوحدات المنتجة

جدول رقم (16): يظهر كلفة الطن الواحد وفقا لنظام (abc) لسنة 2017 الوحدة دج

البيان	الفوسفات 65/63	الفوسفات 68/66
الكمية الإجمالية وفقا لـ (abc)	2573084738	1976128198
الكمية المنتجة	659900	452400
تكلفة الطن الواحد وفقا لـ (abc)	3900	4368

المصدر: من إعداد الطلبة

يظهر الجدول السابق كلفة الطن الواحد لنوعي الفوسفات وذلك وفقا لنظام (abc)، حيث بلغت تكلفة الطن من النوع الأول 65/63 3940 دينار جزائري، بينما بلغت تكلفة الطن الواحد من النوع الثاني 68/66 4427 دينار جزائري أي أن تكلفة الطن من النوع الثاني تزيد ما نسبته 12% عن تكلفة الطن الواحد من النوع الأول.

المطلب الثالث: المقارنة التطبيقية بين نظام التكاليف التقليدي لدى مؤسسة SOMIPHOS ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

سيتم من خلال هذا المطلب عرض أهم الفروقات التي التوصل إليها بين نظام التكاليف المطبق داخل المؤسسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة.

نقول إنه سواء في ظل النظام التقليدي للتكاليف أو في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة، فإن نقطة البداية تتمثل في تحديد معدلات التحميل، وعلى هذا الأساس، سوف يتم التطرق إلى إجراء المقارنة بين النظامين كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (17): المقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة من حيث

معدل التحميل

نظام التكاليف المطبق في المؤسسة					
البيان	التكاليف	طبيعة القياس	وحدات	عدد وحدات القياس	تكلفة وحدة القياس
الطبقة العقيمة	1028616532	الحمولة		10032898	103
الفوسفات الخام	426823796	الحمولة		2006214	213
المفتت	53011406	الحمولة		195530	271
سحق	50885576	الحمولة		1799684	28
غريلة	123850642	الحمولة		1897449	65
فوسفات مغربل	103142384	الحمولة		1800267	57
التنقية	421615330	الحمولة		560500	752
النفص	21653669	الحمولة		266500	813
التجفيف	14177385	الحمولة		201900	702
التحميص	403655959	الحمولة		643900	627

نظام التكاليف على أساس الأنشطة

النشاط	التكاليف	ت و المسبب	النشاط	التكاليف	ت و المسبب
الاستخراج	682952000	613,99982	د الجيولوجية	79148226	71,1572651
ت الميكانيكية	119183000	107,150049	الصيانة الكبرى	83858194	4045,25779
المعالجة المائية	388975800	349,704037	طاقة (كهرباء، غاز)	21959838	0,68992743
المعالجة الجافة	204694900	184,0285	السيارات خ/ث	24638089	846,117277
م الاستغلال	59970444	53,9157098	حظيرة الآليات	9910935	69,0210177
مديرية الصيانة	55804805	50963,2922	البساط المتحرك	1280069	320017,25
مديرية المعالجة	68921804	62942,2868	استكشاف الأخطاء	12321214	12834,5979
محاسبة والمالية	15941323	14,3318556	الصيانة الكهربائية	38663618	1952,70798
الموارد البشرية	40233958	36,1718583	م الاجتماعية	17407030	174070,3
مراقبة الميزانية	8444491	7,59191855	ص الميكانيكية	57765230	2540,35929
م التصنيع	90761078	81,5976607	البنية التحتية	19292214	9646107
طب العمل	19867264	4328,37996	الصيانة الداخلية	64059826	3080,39171
م القانونية	11007650	85330,6202	ت والمنهجية	34381425	17190712,5
الإعلام الآلي	9293065	33792,9636	ورشة التحميم	27269604	1311,03865
الأمن الوقائي	169091049	1213,36602	الدراسة والتطوير	72151693	64,8671159
مصلحة الإنتاج	412143684	21691772,8	النقل	1363000000	1198,46091
مصلحة الشراء	48452099	4037,67492	الشحن	216367313	201,003042

المصدر: من إعداد الطلبة

يتضح من الجدول رقم (17) أن النظام التقليدي المطبق داخل المؤسسة يعاني من أوجه قصور في تحميل تكاليف المنتج بشكل صحيح وعادل ويرجع السبب في ذلك إلى الأسلوب التقليدي المستخدم الذي يعتمد على معدل تحميل أو مسبب رئيسي متمثل في الحمولة فقط، في حين أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر أكثر عدالة وموضوعية عن غيره حيث اعتمد على موجبات تكلفة أخرى ذات علاقة بين النشاط وكل منتج من منتجات المؤسسة و تتمثل هذه المسببات في الكمية المنتجة، عدد ساعات العمل، عدد القضايا، عدد التقارير، عدد التدخلات، عدد الفحوصات، عدد أنواع الإنتاج، عدد الزيارات وهذا مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة والدقيقة في مجال التخطيط والتنفيذ والمنافسة مع الشركات الأخرى .

المقارنة من حيث تكلفة الوحدة للمنتجات باستعمال نظام التكاليف المطبق داخل المؤسسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة:

ومن خلال ما سبق يمكن إجراء مقارنة بين تكاليف الوحدة المنتجة للمنتجات باستعمال نظام التكاليف التقليدي داخل المؤسسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في الجدول التالي:

الجدول رقم (18): المقارنة من حيث تكلفة الوحدة الواحدة من المنتجات

نظام التكاليف المطبق في المؤسسة		
البيان	فوسفات 63/65	فوسفات 66/68
مجموع التكاليف	2039487666	1135250645
عدد الوحدات المنتجة	659900	452400
تكلفة الوحدة المنتجة	3 091	2509
نظام التكاليف على أساس الأنشطة		
مجموع التكاليف	2573084738	1976128198
عدد الوحدات المنتجة	659900	452400
تكلفة الوحدة المنتجة	3900	4368
الفرق		
	فوسفات 63/65	فوسفات 66/68
	809	1859

المصدر: إعداد الطلبة

يتضح من الجدول رقم (17) أن النظام التقليدي المطبق داخل المؤسسة يعاني من أوجه قصور في تحميل تكاليف المنتج بشكل صحيح وعادل ويرجع السبب في ذلك إلى الأسلوب التقليدي المستخدم الذي يعتمد على معدل تحميل أو مسبب رئيسي تتمثل في الحمولة فقط، في حين أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر أكثر عدالة وموضوعية عن غيره حيث اعتمد على موجهات تكلفة أخرى ذات علاقة بين النشاط وكل منتج من منتجات المؤسسة و تتمثل هذه المسببات في الكمية المنتجة، عدد ساعات العمل، عدد القضايا، عدد التقارير، عدد التدخلات، عدد الفحوصات، عدد أنواع الإنتاج، عدد الزيارات وهذا مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة والدقيقة في مجال التخطيط والتنفيذ والمنافسة مع الشركات الأخرى .

من خلال الجدول رقم (18) نلاحظ أن تكلفة الوحدة المنتجة في ظل النظام التقليدي المستخدم في المؤسسة بالنسبة إلى النوع الأول من الإنتاج 63/65 فقد كانت تكلفة الطن الواحد بـ 3091 دج أما النوع الثاني من الإنتاج 66/68 فقد كانت تكلفة الطن الواحد بـ 2509، حيث ارتفعت تكلفة الطن في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة و التي كانت على التوالي 3900 بالنسبة للنوع الأول أي بفارق 809 دج و 4380 بالنسبة للنوع الثاني بفارق 1871 ويرجع هذا التغيير إلى ارتفاع التكاليف غير المباشرة المخصصة للمنتجات، ولكن من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة فإنه قلص الفروقات و أعطى نتائج أكثر دقة وموضوعية من النظام المطبق داخل المؤسسة، فقد أدى إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة تتلاءم مع احتياجات كل منتج وهذا ما يؤدي إلى مزيد من الدقة في تحديد تكلفة هذه المنتجات.

المطلب الرابع: مناقشة النتائج و اختبار الفرضيات

الفرع الأول: مناقشة النتائج

من خلال المقارنة بين تكاليف المنتجات حسب نظام التكاليف التقليدي المطبق في مؤسسة SOMIPHOS ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن توضيح ما توصلت إليه الدراسة و نوجزها في ما يلي:

- يتضح أن مؤسسة SOMIPHOS تعتمد على تصدير الفوسفات الطبيعي والذي بدأ الطلب العالمي عليه يتراجع، مع اشتداد المنافسة الدولية التي توجهها المؤسسة خاصة من طرف المغرب وتونس؛
- يتضح أن مؤسسة SOMIPHOS تعتمد على توزيع التكاليف غير المباشرة بصفة عشوائية وغير علمية؛

- يتضح أن مؤسسة SOMIPHOS باعتمادها وتطبيقها نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكنها من الحصول على معلومات أكثر دقة، ويمكنها من اتخاذ قرارات أفضل في ظل المنافسة، وقد بينت الدراسة أن تصميم هذا النظام قد ساهم بشكل جيد في توزيع التكاليف غير المباشرة وتحديد التكاليف النهائية بدقة؛

- يتضح أن النظام المطبق في مؤسسة SOMIPHOS يعطي بيانات إجمالية عن التكاليف غير المباشرة، في حين أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعطي بيانات تفصيلية تساهم في توضيح نقاط الخلل وهو الهدف المتعارف عليه في كل مؤسسة.

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات

من خلال النتائج التي توصل إليها في المطلب السابق ومن خلال الجداول السابقة التي تبين تحميل المنتجات من التكاليف غير المباشرة وفق النظام المعمول به في المؤسسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc) فإنه يمكن توضيح ما يلي:

الفرضية الأولى: والتي تنص على أن "تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات"

تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في مؤسسة SOMIPHOS حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب مختلف التكاليف لهدف اتخاذ القرار وتقييم الأداء وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثانية: والتي تنص على أن "اعتماد مؤسسة SOMIPHOS نظام التكاليف التقليدي يؤثر على دقة تحديد تكاليف المنتجات لاعتبارها أداة قاصرة على تحميل التكاليف غير المباشرة في الوقت الحالي فاستعمالها يؤدي إلى اتخاذ القرارات الخاطئة وبالتالي يهدد تنافسيتها"

من خلال عرضنا للطريقة المعمول فان في مؤسسة SOMIPHOS تعتمد على الطريقة الكلية في معالجة تكاليفها أو ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة، حيث تقوم بتوزيع الأعباء غير المباشرة على أقسام المؤسسة بطريقة عشوائية أي عدم تحميل التكاليف بشكل دقيق لأن النسب المعتمد عليها في التوزيع تنقصها الدقة وهذا ما يؤثر عليها في عملية اتخاذ القرارات الصحيحة وهو ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثالثة: والتي تنص على أن "تتوفر المؤسسة على بعض المقومات المساعدة على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ولكن لا تتوفر على المتطلبات الفنية والتنظيمية"

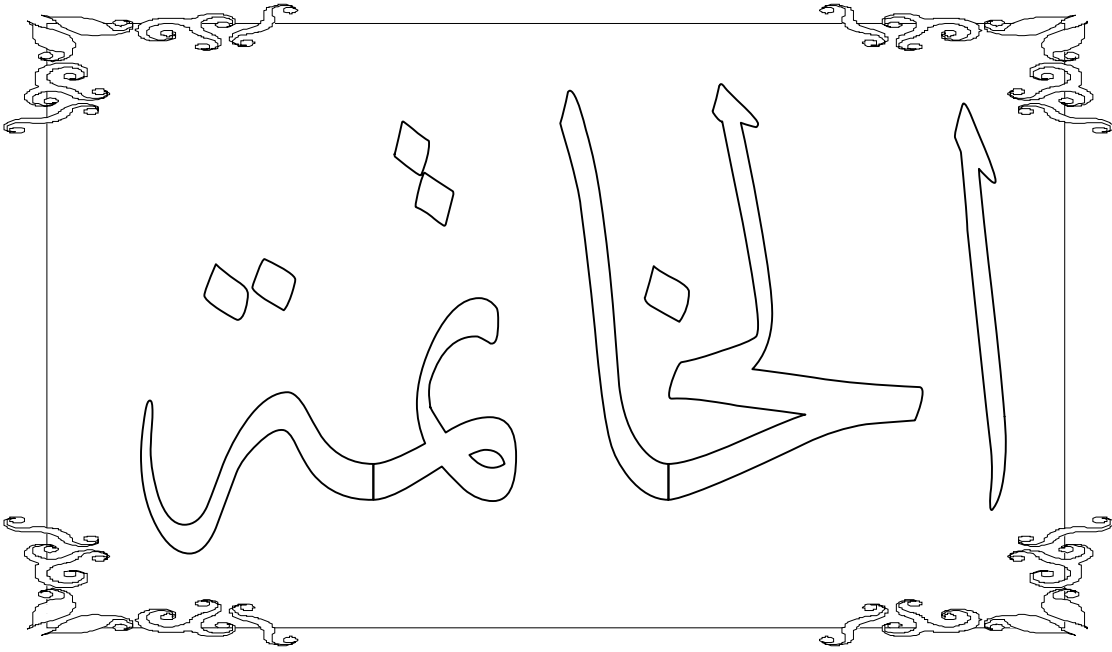
من خلال عرضنا للهيكل التنظيمي في المؤسسة وتقديم إمكانياتها المادية والبشرية فان مؤسسة SOMIPHOS تتوفر على المقومات والمؤشرات التي تساعد على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ولكن يبقى إيمان الإدارة العليا صاحبة القرار به وبمخرجاته، ويتوقف هذا الإيمان على مدى احتياج هذه الإدارة بالمعلومات وما هي الموارد المادية والمالية المستعدة لتوفيرها من أجل تكوين المورد البشري لغرض الحصول على المعلومات وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الرابعة: والتي تنص على أن "يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أسلوب مناسب لتحديد التكاليف في مؤسسة SOMIPHOS"

من خلال عرضنا لخطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة SOMIPHOS فإن هذا النظام عند تصميمه يوفر معلومات دقيقة وتفصيلية أكثر من النظام التقليدي لقابليته لتتبع التكاليف غير المباشرة وأنه يبني على أسس علمية مما يؤدي إلى توزيع عادل في التكاليف ويساعد في تحسين عملية اتخاذ القرارات السليمة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

خلاصة الفصل

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي أجريت في مؤسسة SOMIPHOS والتي تطرقنا فيها إلى عرض الآليات المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة إضافة إلى تقديم المؤسسة ومراحل إنتاجها. وكذلك تعرضنا إلى دراسة النظام والواقع العملي لدى المؤسسة في تحديد وحساب مختلف تكاليفها مما اتضح أن هذه النظام غير علمي وأن تحديده للتكاليف النهائية غير عقلاني نظرا لتوزيعه الغير عادل كما أنه لا يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية الواضحة والمساهمة في عملية تقييم الأداء للمؤسسة وفي الأخير اتضح عجز هذا النظام لتتبعه التكاليف بشكل غير علمي وعملي، مما استوجب تطبيق وتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة الذي يقوم على تتبع التكاليف الغير المباشرة بشكل لائق بالمؤسسة ومساهم في جذب المعلومات والبيانات الإدارية لمصلحة الإدارة العليا، وعلى هذا الأساس تمت المقارنة بين النظام التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، في حين أن عملية المقارنة أكدت بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحديد التكاليف للمنتجات النهائية.



الخاتمة

تضمنت هذه الدراسة جانب نظري وتطبيقي لكل من أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف على أساس الأنشطة في مجال تحديد تكاليف المنتجات في مؤسسة SOMIPHOS والتي جاءت لتبين أهم الفروقات بين الأنظمة، وتبرز أن النظام التقليدي انتقد بسبب تشويبه للتكاليف غير المباشرة وعدم قدرته على عدم تتبع الصلة بين التكاليف والمنتجات، وتبين لنا أن الفلسفة التي جاء بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة وآلية عمله مكنته من تلافي نقائص وتدارك عجز أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة تغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

إن الهدف والدافع الرئيسي من إجراء هذه الدراسة هو تسليط الضوء على نظام يعتبر من أبرز الأنظمة الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة والذي بدوره أثبت في العديد من الدراسات أنه في حالة تبنيه يعمل على رفع القدرة التنافسية والكفاءة الإنتاجية للمؤسسات الصناعية والخدماتية على حد سواء وذلك للاعتبارات التي فرضتها بيئة الأعمال المتطلبة السرعة في اتخاذ القرارات الصحيحة والعادلة بل دخلت في مجالات تساند الإدارة في تخطيط عملياتها ومتابعة الأداء وتقديم التقارير للرقابة، وإعادة هندسة البيانات نتيجة لتحليل الأنشطة من خلال دمج بعض الأنشطة مع بعضها، أو حتى إلغاء بعض الأنشطة عديمة الفائدة، باعتبارها خطوة أساسية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة مما ينعكس باستخدام أمثل وسليم للموارد المادية والبشرية لتحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية.

التزايد المستمر في استخدام تقنيات إنتاج المعلومات وتغير فلسفة العمل على أساس بيئة العصر الحالي قد أدى إلى تغير في هيكل عناصر التكاليف وهذا ما انعكس بالاهتمام على إيجاد نظام حديث، وإيجاد أسس رقابية تعتمد على المدخلات بدلا من المخرجات لغرض تتبع التكاليف بشكل دقيق مع قياس دقيق وموضوعي لها، مما دعت الحاجة إلى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

وعليه فإن منهج نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على قياس تكاليف الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، ثم ربط تكاليف الأنشطة بالخدمات أو المنتجات النهائية التي تستفيد من تلك الأنشطة باستعمال محركات تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

وفيما يأتي أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

النتائج

تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نلخصها كما يلي:

- عدم كفاية المعلومات والبيانات التي يقدمها النظام المحاسبي المعمول به من قبل المؤسسات فهي تقدم بيانات إجمالية عن نتائج أنشطة المؤسسة؛

الخاتمة

- إن عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي عملية منظمة تتم عبر مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلى تطبيق لهذا النظام وأن هذه الخطوات لا تختلف في التنفيذ من مؤسسة إلى أخرى، ولكن التفاصيل تتغير من مؤسسة إلى أخرى؛
- يساعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة SOMIPHOS على تفعيل الدور الرقابي على التكاليف لاعتماده على آلية فعالة لتعقب استهلاك الموارد من الأنشطة التي تستخدم لتقديم المنتجات، وتتمثل هذه العلاقة السببية بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات، الأمر الذي ساعد في تحديد التكاليف بشكل أكثر دقة مما عزز الدور الرقابي على التكاليف بشكل كبير؛
- الفرق الظاهر بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة وكيفية التوزيع في المؤسسات؛
- يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة بإعادة هيكلة التكاليف انطلاقاً من مسببات الأنشطة لغرض تخفيض التكاليف؛
- يتفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف المباشرة، وذلك لسهولة ووضوحها بالمنتجات في حين يختلف معها في التكاليف غير المباشرة لاعتماده السببية كأساس لتحميل هذه التكاليف.

التوصيات

- انطلاقاً من النتائج التي تم التوصل إليها، من خلال هذه الدراسة النظرية والتطبيقية، يمكن أن نقدم بعض التوصيات التي من شأنها أن تكون حلاً لبعض المشاكل التي تعاني منها مؤسسة SOMIPHOS بصفة خاصة
- ضرورة قيام الجامعات بدور مناسب في توعية المؤسسات الاقتصادية بأحدث النظم التي توصل إليها العلم والتي من بينها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc) حيث أن دور الجامعات وآدؤها في هذا المجال موثوق به وله التقدير الخاص من قبل المؤسسات وذلك لعلمها أن الجامعات لا تسعى إلى تحقيق الربح؛
- من الضروري على المؤسسات الجزائرية إعادة النظر في معالجة التكاليف التي تستخدمها إن وجدت، مع دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستقبل بما يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ قرارات رشيدة وحكيمة؛

- على الهيئات التعليمية والتكوينية الاهتمام بالأنظمة الحديثة في مجال معالجة التكاليف، من خلال إجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول هذه الأنظمة وأثر تطبيقها على المؤسسات الجزائرية بصفة خاصة وعلى الاقتصاد الوطني بصفة عامة؛

- توفير موظفين أو مختصين ذو كفاءة علمية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية؛

- سعي مديري المؤسسات الاقتصادية لاتخاذ خطوات فورية نحو تبني تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لما له من مزايا وفوائد متعددة تخدم بها الإدارة الحديثة لمواجهة التغيرات البيئية المحيطة بها، يكون ذلك عبر إعادة تشكيل الثقافة التنظيمية، وتهيئة الظروف اللازمة لتفعيل عملية التطبيق؛

- الكثير من الدراسات اكتفت ولفترة طويلة بدراسة ومعالجة مشكلات تحليل وتحميل وتخطيط ومراقبة التكاليف في المؤسسات الصناعية دون النظر إلى التكاليف التسويقية، لذلك يوصى بإجراء دراسات تهتم بالتكاليف التسويقية؛

- إلزامية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية، وذلك بسن قوانين تلزم تلك المؤسسات على تصميم الأنظمة المحاسبية الحديثة؛

آفاق الدراسة

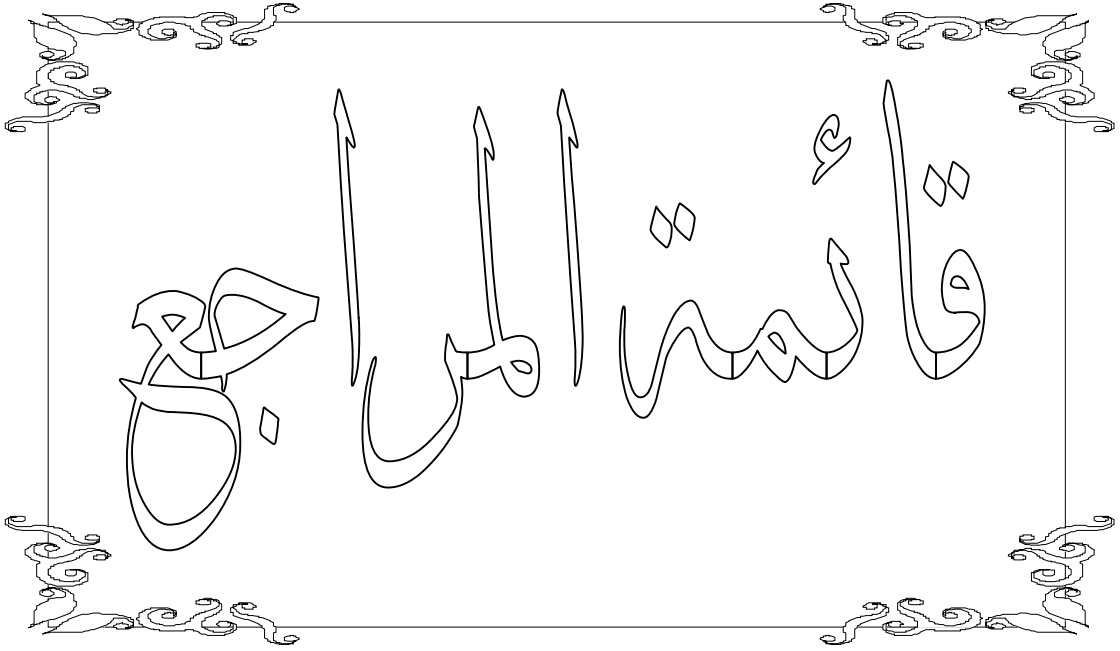
بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، فإنه يمكن القول أنه فتح لنا مجالاً واسعاً للبحث في بعض المسائل المتعلقة بمحاسبة التكاليف، وخصوصاً موضوع نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي أضحى اهتمام الكثير من الدارسين، لما لها من أهمية في تقديم معلومات عن التكاليف بشكل أدق من الأنظمة التقليدية والذي يكون لها أثر كبير على استمرارية المؤسسة وبقائها في خضم هذه المنافسة الحادة، وعليه يمكن عرض تساؤلات لدراسات مستقبلية

- أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الحد من ظاهرة الإسراف في المال العام؛

- مدى تطابق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc مع متطلبات حوكمة الشركات؛

- دور الأنظمة المحاسبية الحديثة في تخفيض التكاليف؛

- تقييم معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات.



أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
2. احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2008.
3. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
4. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.
5. إيهاب نظمي وآخرون، الأصول المحاسبية والأسس العملية في محاسبة التكاليف، المدخل النظري والتطبيقي، ط1، دار وائل، الأردن، 2011.
6. بديسي فهمية، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
7. بوخراز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1988.
8. جمعة الربيعي كمال حسن وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
9. رضوان محمد العنابي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
10. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
11. علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الجديدة، 2002.
12. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
13. محمد أبو نصار، المحاسبة التحليلية، دار وائل للنشر، عمان، 2010.
14. ناصر دادبي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، السنة 1999.
15. نور أحمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.

16. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

2- المذكرات والرسائل

1. حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.

2. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية.

3. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.

4. طوايبي احمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الجزائر، 2003.

3- المجالات

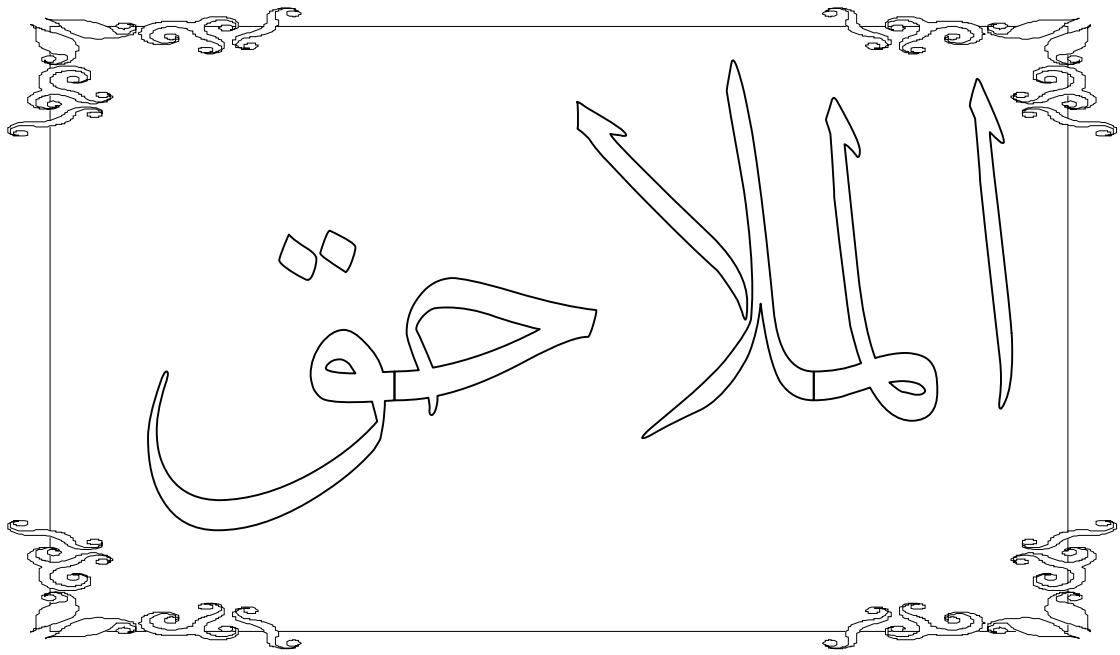
1. أمال إبراهيم احمد وادي وآخرون، أسلوب التكاليف على أساس النشاط في دقة قياس تكاليف الخدمات المصرفية بالتطبيق على بنك أم درمان الوطني، مجلة العلوم الاقتصادية، 2016.

2. فيحاء عبد الله يعقوب، وامنتال رشيد بجاي، تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، بحث تطبيقي في المؤسسة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر، العدد 41، 2017.

3. محمد الخطيب نمر، هواري السويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، 2013.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

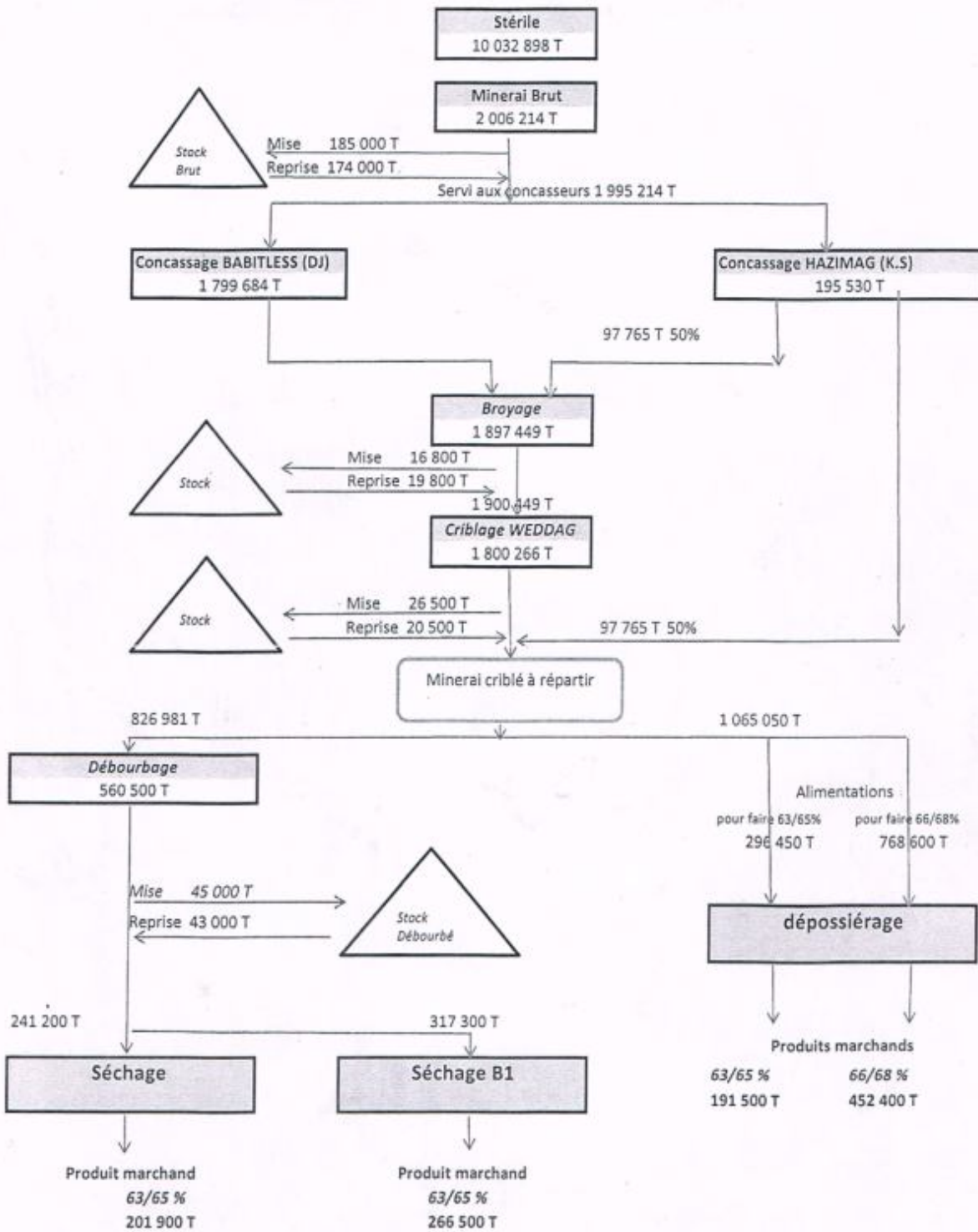
1. Louis Duruflé، Didier Gourdain، *comptabilité analytique*, 4emme Edition، paris, 2003.



الملاحق

الملحق رقم (01): مراحل الإنتاج

SCHEMA DE PRODUCTION
ANNEE 2017



Production marchande année 2017		
P 63/65 % =	659 900	Tonne
P 66/68 % =	452 400	Tonne
TOTAL	1 112 300	Tonne



الملحق رقم (02): جدول حسابات النتائج

ANNEE 2017

Rubriques	Cpt	2,017
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)	70	6,368,642,525
Variation stocks produits finis et en cours	72	136,636,196
Production immobilisée	73	61,488,581
Subventions d'exploitation	74	-
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		6,566,767,302
Achats consommés	60	566,794,242
Services extérieurs	61	45,224,594
Autres Services extérieurs	62	1,400,765,283
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2,012,784,119
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		4,553,983,183
Charges de personnel	63	1,499,849,508
Impôts, taxes et versements assimilés	64	16,842,209
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		3,037,291,465
Autres produits opérationnels	75	21,563,519
Autres charges opérationnelles	65	207,891,546
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	68	783,374,571
Reprise sur pertes de valeur et provisions	78	599,112,277
V- RESULTAT OPERATIONNEL		2,666,701,144
Produits financiers	76	15,539,035
Charges financières	66	28,470,978
VI- RESULTAT FINANCIER		- 12,931,943
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		2,653,769,201
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		26,074,991
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	69	5,935,416
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		7,202,982,133
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		4,581,223,339
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		2,621,758,794
Cessions inter unités (produits)	187	-
Cessions inter unités (charges)	186	-
IX- RESULTAT CESSIONS		-
X- RESULTAT NET DE MOIS		2,621,758,794

الملحق رقم (03): مبيعات مؤسسة مناجم الفوسفات

S.P.A. SOMIPHOS
Société des Mines de Phosphates
SOMIPHOS S.p.a. Filiale du Groupe MANAL
Complexe Minier de Djebel Onk

SERVICE FINANCES

TABLEAU DES VENTES A L'EXPORT 2017

2017	PHOSPHATE 63/65		PHOSPHATE 66/68		C.A PAR MOIS
	QUANTITE	MONTANT (DA)	QUANTITE	MONTANT (DA)	
JANVIER	43 259,000	273 321 855,75	31 035,000	205 200 740,10	478 522 595,85
FEVRIER	71 202,000	449 188 853,06	48 094,000	296 809 480,83	745 998 333,89
MARS	81 890,000	497 366 684,33	8 317,000	53 094 442,19	550 461 126,52
AVRIL	34 748,000	208 321 694,91	25 584,000	165 413 125,83	373 734 820,74
MAI	83 847,840	480 119 172,67	6 958,000	44 046 831,35	524 166 004,02
JUIN	69 580,000	390 729 222,80			390 729 222,80
JUILLET	63 655,000	370 467 964,39	14 036,000	86 066 791,90	456 534 756,29
AOÛT	23 071,000	130 197 834,12	9 225,000	56 509 260,09	186 707 094,21
SEPTEMBRE	77 173,540	451 902 837,87	33 791,000	203 159 610,18	655 062 448,05
OCTOBRE	79 934,000	476 239 363,60	60 898,000	339 582 528,47	815 821 892,07
NOVEMBRE	53 590,000	301 965 573,92	18 087,000	110 855 355,64	412 820 929,56
DECEMBRE	59 855,000	351 058 015,30	53 800,000	301 810 197,54	652 868 212,84
TOTAUX	741 805,380	4 380 879 072,72	309 825,000	1 862 548 364,12	6 243 427 436,84
TOTAL GENERAL		1 051 630,380		6 243 427 436,840	

P Par Abdou S

63 /65 %	4 380 879 072,72 741 805,38	5 905,70
66 /68 %	1 862 548 364,12 309 825,00	6 011,61
PHOSPHATE	6 243 427 436,84 1 051 630,38	5 936,90

الملاحق

الملحق رقم (04): أعباء مباشرة في مؤسسة مناجم الفوسفات

CHARGES DIRECTS

CARRIERE

ANNEE 2017

93201 STERILE

LIBELLE	PREVU	REEL
EXPLOSIFS	209 536 500,00	147 592 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	42 380 000,00	25 440 000,00
PRESTATIONS ENGINES	385 916 000,00	296 900 000,00
TOTAL	637 832 500,00	469 932 000,00

93202 PHOSPHATE BRUT

LIBELLE	PREVU	REEL
EXPLOSIFS	51 522 000,00	35 320 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	31 148 000,00	21 700 000,00
PRESTATIONS ENGINES	137 070 000,00	156 000 000,00
TOTAL	219 740 000,00	213 020 000,00



PREPARATION MECANIQUE

93311 ATELIER DE CONCASSAGE (BABITLES)

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	1 058 000,00	843 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	6 685 500,00	5 658 000,00
ASSURANCES	-	60 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1 245 000,00	1 245 000,00
ENTRETIENS	4 147 000,00	3 540 000,00
TOTAL	13 135 500,00	11 346 000,00

93312 ATELIER CONCASSAGE KEF ESSNOUNN

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	5 997 600,00	237 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	3 598 000,00	1 120 000,00
ASSURANCES	-	1 926 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	20 893 000,00	20 893 000,00
ENTRETIENS	3 443 000,00	3 558 000,00
TOTAL	33 931 600,00	27 734 000,00

93321 ATELIER BROYAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	3 381 000,00	8 338 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	30 082 500,00	22 671 000,00
ASSURANCES	-	23 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1 331 000,00	1 331 000,00
PRESTATIONS ENGINES	17 062 500,00	110 000,00
ENTRETIENS	7 664 250,00	12 298 000,00
TOTAL	59 521 250,00	44 771 000,00

93331 ATELIER CRIBLAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	5 712 000,00	11 748 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	9 727 500,00	9 292 000,00
ASSURANCES	-	22 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	7 848 000,00	7 848 000,00
PRESTATIONS ENGINES	56 016 000,00	119 000,00
ENTRETIENS	9 171 000,00	6 303 000,00
TOTAL	88 474 500,00	35 332 000,00



الملاحق

VOIE HUMIDE

93441 ATELIER DEBOURBAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	4 473 000,00	4 486 000,00
EAU INDESTRUEL	85 215 000,00	109 131 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	44 946 000,00	36 001 000,00
ASSURANCES	-	318 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	14 162 800,00	14 162 800,00
PRESTATIONS ENGINs	18 375 000,00	17 945 000,00
ENTRETIENS	21 871 500,00	40 418 000,00
TOTAL	189 043 300,00	222 461 800,00

93451 ATELIER SECHAGE B1

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	9 450 000,00	20 663 000,00
GAZ NATUREL	5 062 000,00	13 321 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	38 008 000,00	32 845 000,00
ASSURANCES	-	766 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	18 791 000,00	18 791 000,00
PRESTATIONS ENGINs	27 900 000,00	-
ENTRETIENS	9 208 500,00	16 042 000,00
TOTAL	108 419 500,00	102 428 000,00

93471 ATELIER SECHAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	3 150 000,00	2 417 000,00
GAZ NATUREL	6 750 000,00	10 080 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	39 636 700,00	30 642 000,00
ASSURANCES	-	93 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	4 388 000,00	4 388 000,00
PRESTATIONS ENGINs	-	8 984 000,00
ENTRETIENS	10 159 000,00	7 482 000,00
TOTAL	64 083 700,00	64 086 000,00

VOIE SECHE

93550 + 93560 ATELIER DEPOUSSIERAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	26 460 000,00	17 669 000,00
GAZ NATUREL	15 188 000,00	12 242 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	50 655 000,00	40 981 000,00
ASSURANCES	-	785 900,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	66 538 000,00	66 538 000,00
PRESTATIONS ENGINs	32 016 000,00	5 469 000,00
ENTRETIENS	61 154 000,00	61 010 000,00
TOTAL	252 011 000,00	204 694 900,00

الملاحق

الملحق رقم (05): الأعباء غير المباشرة لمؤسسة مناجم الفوسفات

SOMIPHOS
S.P.A



مناجم الفوسفات
ع.م.ا

Société des Mines de Phosphates
SOMIPHOS Spa. Filiale du Groupe MANAL
Complexe Minier de Djebel Onk

ADM	
60	37 996 836,26
61	18 955 980,81
62	34 294 046,39
63	702 088 767,04
64	12 848 309,00
65	2 691 174,96
66	28 470 977,99
68	285 488 765,64
adm	1 122 834 858,09
	1 122 834 858,09

IMPUTATION DIRECT SUR PRODUITS	
61	11 166 941,46
65	205 200 371,33
TOTALE	216 367 312,79

الملاحق

SOMIPHOS
E.P.E S.P.A



مجمع الفوسفات
ع.م.د.ا

*Société des Mines de Phosphates
SOMIPHOS Spa. Filiale du Groupe MANAL.*

Complexe Minier de Djebel Onk

SERVICE JURIDIQUE	
60	21 421,71
61	30 600,00
62	3 605 435,54
63	1 342 420,85
64	-
65	-
66	-
68	6 007 771,69
TOTALE	11 007 649,79

SERVICE LOGISTIQUE	
60	1 993 745,74
61	337 875,00
62	406 768,88
63	66 274 548,44
64	-
65	-
66	-
68	10 135 287,94
TOTALE	79 148 226,00

SERVICE INFORMATIQUE	
60	993 022,90
61	140 633,30
62	3 328 926,76
63	3 970 883,09
64	-
65	-
66	-
68	859 598,95
TOTALE	9 293 065,00

الملاحق

SOMIPHOS
E.P.E S.P.A



م.ع.ع
م.ع.ع
م.ع.ع

Société des Mines de Phosphates
SOMIPHOS Spa. Filiale du Groupe MANAL

Complexe Minier de Djebel Onk

D S P	
60	4 488 188,24
61	444 600,00
62	1 173 069,10
63	160 315 237,69
64	-
65	-
66	-
68	2 669 953,94
TOTALE	169 091 048,97

DIRECTION D'EXPLOITATION	
60	4 868 555,99
61	3 376 819,66
62	652 314,25
63	149 476 572,35
64	1 955 371,26
65	-
66	-
68	251 814 050,57
TOTALE	412 143 684,08

DIRECTION DE TRAITEMENT	
60	2 536 900,87
61	915 698,12
62	584 098,86
63	64 116 358,62
64	-
65	-
66	-
68	768 747,30
TOTALE	68 921 803,77

DEPT ETUDES ET DÉVELOPPEMENT (DED)	
60	2 186 825,24
61	4 210 290,00
62	1 170 681,16
63	61 394 195,96
64	-
65	-
66	-
68	3 189 700,92
TOTALE	72 151 693,28

Complexe Minier de Djebel Onk

charges indirects administration

DIRECTION DU COMPLEXE	
60	5 120 396,65
61	5 063 819,33
62	9 181 074,57
63	1 823 002,98
64	6 277 627,74
65	2 691 174,96
66	28 470 977,99
68	1 342 369,55
TOTALE	59 970 443,77

DEPARTEMENT COMPTABILITE ET FINANCE	
60	134 881,27
61	162 600,00
62	273 730,46
63	15 207 686,42
64	-
65	-
66	-
68	162 424,82
TOTALE	15 941 322,97

DEPART GESTION RESSOURCES HUMAINE	
60	1 205 103,30
61	1 276 200,00
62	1 131 258,89
63	31 590 789,33
64	4 615 310,00
65	-
66	-
68	415 296,89
TOTALE	40 233 958,41

DEPARTEMENT CONTROLE BUDGETAIRE	
60	70 411,04
61	64 788,99
62	107 307,06
63	8 139 323,79
64	-
65	-
66	-
68	62 659,80
TOTALE	8 444 490,68



Société des Mines de Phosphates
SOMIPHOS Spa, Filiale du Groupe MANAL
Complexe Minier de Djebel Onk

DEPART APPROVISIONNEMENT ET ACHATS	
60	4 117 121,64
61	639 268,34
62	6 381 204,51
63	33 901 851,46
64	-
65	-
66	-
68	3 412 653,19
TOTALE	48 452 099,14

SERVICE SECURITE INDUSTRIELLE	
60	8 057 011,02
61	1 342 500,00
62	1 891 981,56
63	77 989 224,51
64	-
65	-
66	-
68	1 480 360,75
TOTALE	90 761 077,84

SERVICE MÉDECINE DE TRAVAIL	
60	790 099,42
61	260 688,07
62	802 720,51
63	17 112 099,96
64	-
65	-
66	-
68	901 656,52
TOTALE	19 867 264,48

SOCIALE	
60	1 413 151,23
61	689 600,00
62	3 603 474,28
63	9 434 571,59
64	-
65	-
66	-
68	2 266 232,81
TOTALE	17 407 029,91

الملاحق

الملحق رقم (06): الكمية المنقولة في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

ANNEE2017				
PRODUITS	PREVU (t)	REALISE (t)	TAUX (%)	ECART (t)
PM63/65 N	900000	659900	73.32	-240100
PM63/65spe	0	0	0.00	0
PM66/68	600000	452400	75.40	-147600
TOTAL (TONNES)	1500000	1112300	74.15	-387700

2- ETAT DES EXPEDITIONS

ANNEE2017											
PRODUITS	IPA TRAIN SNTF	IPA TRAIN DO	CAMIONS UTR	CAMS PRIVE	CAMS FERTIAL	PROPERT	NUTRIPIAT	NITROKYM	SASKO	TOTAL	
PM 63/65 (T)	107720	0	164361	410835	0	976	29	143	1	684063	
PM 66/68 (T)	162702	3630	81822	189865	15068	0	142	0	0	453228	
TOTAL	274051		246183	600699	15068	976	170.86	143	1	1137292	

2,1 CADENCE DE TRAINS

CADENCES TRAINS		CAMIONS UTR		CAMS PRIVES		CAMS FERTIAL		CAMIONS		CAMS		SASKO	
NBR TRAINS	59 T SNTF	WAGONS	UTR	PRIVES	FERTIAL	PROPERT	NUTRIPIAT	NITROKYM	NUTRIPIAT	NITROKYM	NITROKYM	NITROKYM	SASKO
(234	4814		6219	15862	371	29	6	4	6	4	4	1	1

RAME / JOUR	TONNES/ JOUR	TONNES/RAME	T/CAM	CAM/J
0.64	750.83	695.31	38.37	61.62

3- ETAT DES STOCKS MARCHANDS D.O ET L.P.A

STOCK MARCHAND D.O							STOCK L.P.A	
PRODUITS	D,SEM	MISE	REPRISE	EM STATISTIQ	F,MOIS cubé	ECART (t)	D,ANNEE	F,ANNEE
PM 63/65 (T)	36020	355600	373174	11857	11557	-300	35600	91253
PM 66/68 (T)	2151	188600	189918	1323	1323	0	4400	14097
TOTAL	38172	544200	563092	13180	12880	-300	40000	105350