

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:/2024

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

فرع: المالية والمحاسبة

التخصص: مالية مؤسسة

المذكرة موسومة بـ:

دور نظام التكلفة على أساس النشاط في مواجهة القصور في الأنظمة التقليدية

إشراف الدكتور:

أ. د. عبد الكريم زرفاوي

إعداد الطلبة:

- بوحفارة درصاف

- لبيض ضحي

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
أ. د. عز ايزية سارة	أستاذ	رئيسا
أ. د. عبد الكريم زرفاوي	أستاذ	مشرفا ومقررا
د. غناية محمد اقبال	أستاذ مساعد - ب -	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2023-2024

شكر وعرهان

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا
نحمد الله ونشكره على أن جعلنا طلاب علم وعلى توفيقنا لإنهاء هذا العمل من قول
الرسول صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "
نتوجه بجزيل الشكر إلى أستاذنا الفاضل الدكتور عبد الكريم زرفاوي على حرصه
ومتابعته واحترامه لنا وعلى مجهوداته المبولة معنا والذي لم يبخل علينا بنصائحه
وإرشاداته جزاه الله كل خير مع تمنياتنا له بالمزيد من النجاحات
كما نتوجه بجزيل الشكر إلى كل من شارك وسند سواء من قريب أو بعيد في إنجاز
هذا العمل

ونختص بالشكر لجنة المناقشة على قبول مناقشة هذه المذكرة
وفي الأخير نتوجه بالشكر إلى جميع أساتذة قسم المالية والمحاسبة

إهداء

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على البدء والختام

﴿ وَأَخِرْ دَعْوَاهُمْ أَنْ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ ﴾

الرحلة لم تكن قصيرة ولا يجب لها أن تكون، بالأمس كان الحلم بعيدا واليوم ها هو أمامي، فالحمد لله الذي سهل ويسر البدايات وبلغنا النهايات.

أهدي فرحتي إلى:

إلى عزي وعزوتي إلى حبيبي الأول وملجأى بعد الله-أبي-طاب بك العمر وطبت عمرا، أدامك الله لي إلى التي لا أبصر الحياة بدونها إلى نجمتي المضيئة وقوتي حين ضعفي -أمي الغالية-رعاك الله وحفظك يا أجمل النعم

إلى المؤمنات الغاليات وحبيبات قلبي إلى حبل نجاتي الذي ينتشلني من أسوء أيامي أخواتي "منال، سهيلة، إيمان، شيماء" أسأل الله أن يحيطكن برحمته

إلى الجبل الذي أسند عليه ظهري عند الشدائد، إلى صغير البيت وصغير قلبي -أخي الوحيد-أتمنى لك النجاح والتوفيق في كل خطاك

إلى حبيبة القلب، صديقة الدرب والمشوار، إلى من عشت معها اجمل اللحظات، وشاركتني متاعب الرحلة، عزيزة قلبي "ضحى" نور الله دربك ورزقك الفرح والسعادة.

إلى براعمي وكتاكتي الصغار، إلى من هم. زينة البيت وبهجته، إلى من حلت البركة بوجودهم، الأعز لي قلبي "منذر، فادي، ميار، سند، سجاد، اسيد" حفظكم الله من كل سوء.

من قال أنا لها نالها وأنا لها **إن أبت رغما عنها**، الحمد لله على التوفيق وعلى بلوغ اليوم المنتظر الذي لا طالما

كان حلمي في الصغر وأنا اليوم أعيشه وبكل فخر بنفسي التي لم تستسلم رغم الصعوبات.

وفي الختام أهدي هذا النجاح إلى نفسي وراجية من الله أن يرزقني المزيد من النجاحات.



درصاف



إهداء

إذا كانت أول انطلاقة دمعة فإن نهايتها بسمه، وإن كان أول الطريق ألم فإن آخره تحقيق حلم، وها هي سنوات الدراسة قد مرت والحلم تحقق فالحمد لله حبا وشكرا وامتنانا والحمد لله على البدء والتمام

﴿ فَرِحِينَ بِمَا آتَاهُمُ اللَّهُ مِنْ فَضْلِهِ ﴾

أهدي ثمرة نجاحي إلى:

إلى الذي أفتخر بحمل إسمه الذي لم يبخل علي بشيء في هذه الدنيا إلى داعمي الأول وسندي - أبي - حفظه الله و أطال في عمره.

إلى جميلتي طيبة القلب التي جعل الله الجنة تحت أقدامها والتي أنجبتني لهذه الدنيا، حققت هذا النجاح لأجل رؤية الفخر في عيونك - أُمِّي الرائعة العظيمة - حفظك الله لي من كل شر.

إلى وحيد قلبي إلى السند والظهر الذي إذا طلبت منه نجمة عاد حاملا السماء - أخي الوحيد - وفقك الله في كل خطوة في حياتك.

إلى صغيرتي الشقراء صاحبة أجمل عيون التي لعبت دور ضميري الدراسي في هذا النجاح - أختي الوحيدة الجميلة - أتمنى من الله أن يرزقك السعادة والهناء في حياتك.

إلى درصيفتي القوية الصديقة التي أهدتها لي الجامعة، المشجعة التي تقويني على الاستمرار وشريكتي في النجاح أتمنى أن يرزقك الله من القدر أجمله.

إلى فقيده روحي التي لم ولن تمحوها السنين من قلبي وذكرياتك تمنيتك اليوم معي - جدتي - رحمها الله وغفر لها. إلى الذي سهر معي الليالي نائما ومؤنسا - الصغير سيمبا -

وأخيرا إلى جميع صديقاتي وأحبائي وكل من كان عوننا وسندا لي في هذا الطريق، وإلى كل من راهن على خسارتي أهدي هذا النجاح الذي جعلني فخورة بنفسي والحمد لله الذي وفقني في كل خطوة. فاللهم دروبا تليق بعطائنا ووصول يليق بجهدنا.

ضحى



فهرس المحتويات



الصفحة	المحتويات
	شكر وعرهان
	إهداء
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الإختصارات
VI	قائمة الملاحق
أ-ز	مقدمة
الفصل الأول: الادبيات النظرية والدراسات السابقة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الادبيات النظرية لنظام التكاليف التقليدي
03	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام التكاليف التقليدي
10	المطلب الثاني: الاليات المستخدمة في محاسبة التكاليف في النظام التقليدي
17	المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدي
20	المبحث الثاني: الادبيات النظرية لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)
20	المطلب الأول: تقديم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
26	المطلب الثاني: خطوات عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
31	المطلب الثالث: المقارنة بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف التقليدي
36	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
37	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية
42	المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
46	المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية
50	خاتمة الفصل

فهرس المحتويات

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
52	تمهيد
53	المبحث الأول: عرض الشركة محل الدراسة SOMIPHOS
53	المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-SOMIPHOS
59	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-SOMIPHOS
63	المطلب الثالث: نشاط وأهداف مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-SOMIPHOS
67	المبحث الثاني: واقع التكاليف في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-SOMIPHOS
67	المطلب الأول: مراحل إنتاج الفوسفات في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-SOMIPHOS
71	المطلب الثاني: تحليل التكاليف السنوية للسنوات 2020-2021-2022
73	المطلب الثالث: تحليل التكاليف الشهرية لشهر جانفي - فيفري - مارس
92	المبحث الثالث: دراسة مقارنة بين النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)
92	المطلب الأول: تطبيق النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس النشاط في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - SOMIPHOS
98	المطلب الثاني: نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) كمعالج لقصور نظام التكاليف التقليدي
101	المطلب الثالث: مناقشة النتائج وإختبار الفرضيات
104	خاتمة الفصل
106	الخاتمة
111	قائمة المصادر والمراجع
119	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الفرق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	09
02	حساب النتيجة وفقا لطريقة التكاليف المباشرة	14
03	مسببات ومحركات التكلفة	29
04	المقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية	31
05	كميات مراحل إنتاج الفوسفات	70
06	التكاليف الكلية السنوية لمؤسسة السوميفوس للسنوات 2020-2021-2022	71
07	جدول حساب النتائج لشهر جانفي 2024	74
08	جدول حساب النتائج لشهر فيفري 2024	77
09	جدول حساب النتائج لشهر مارس 2024	80
10	التكاليف الكلية لشهر جانفي 2024	86
11	التكاليف الكلية لشهر فيفري 2024	87
12	التكاليف الكلية لشهر مارس 2024	88
13	نسب التكاليف الكلية لمراحل إنتاج الفوسفات	91
14	تحديد كلفة الوحدات المنتجة وفقا للأسلوب التقليدي	92
15	حساب التكاليف المباشرة	93
16	تكاليف العمل المباشر الشهرية	94
17	إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة	94
18	تحديد تكاليف الوحدات المنتجة على أساس النشاط	95
19	حصة الموجه الواحد من إجمالي كلف الأنشطة	96
20	تحديد كلفة الوحدات المنتجة وفقا لنظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة	97
21	نسب تكاليف التوزيع لثلاث أشهر	99
22	المقارنة بين تكاليف النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس النشاط	101

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
05	أهداف نظام التكاليف التقليدية	01
08	علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية	02
11	خطوات توضيحية لطريقة الأقسام المتجانسة	03
30	طريقة توزيع التكاليف على أساس النشاط	04
34	تحميل النظام التقليدي للتكاليف غير المباشرة	05
35	تحميل نظام ABC للتكاليف غير المباشرة	06
59	الهيكل التنظيمي لمؤسسة SOMIPHOS	07
69	مراحل إنتاج الفوسفات	08
73	المقارنة بين النتيجة الصافية وقيمة الإنتاج وتكاليف الإنتاج	09
90	العلاقة بين الفوسفات المستخرج والكمية المنتجة	10

قائمة الإختصارات

قائمة الإختصارات:

أصل الإختصار	الإختصار المذكور
World Trade Organization	WTO
Activitiy Management	AM
Activity Cost Accounting	ACA

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	مراحل إنتاج الفوسفات في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- SOMIPHOS لسنة 2022	119
02	جدول حساب النتائج لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- SOMIPHOS لسنتي 2021-2020	120
03	جدول حساب النتائج لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- SOMIPHOS لسنتي 2022-2021	121
04	تفصيل جدول حساب النتائج لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- SOMIPHOS حسب التكاليف (مباشرة، غير مباشرة) لشهر مارس 2024	122
05	تفصيل جدول حساب النتائج لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- SOMIPHOS حسب التكاليف (مباشرة، غير مباشرة) لشهر فيفري 2024	123
06	تفصيل جدول حساب النتائج لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- SOMIPHOS حسب التكاليف (مباشرة، غير مباشرة) لشهر جانفي 2024	124
07	جدول حساب النتائج وكمية الإنتاج والوحدات المباعة لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة- SOMIPHOS لثلاثة أشهر لسنة 2024	125
08	جدول توزيع العمال وساعات العمل لمراحل إنتاج الفوسفات في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- SOMIPHOS	126
09	جدول حساب التكاليف الكلية لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- SOMIPHOS لشهر مارس 2024	127
10	جدول حساب التكاليف الكلية لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- SOMIPHOS لشهر فيفري 2024	128
11	جدول حساب التكاليف الكلية لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- SOMIPHOS لشهر جانفي 2024	129



مقدمة



تمهيد

كانت عملية التسيير بسيطة عند ظهور المؤسسات الاقتصادية، نظراً لبساطتها وعدم تعقدها، ولكن مع ظهور التطورات في الأعمال والصناعات خاصة خلال الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر؛ حيث تحولت العمليات الإنتاجية من يدوية إلى آلية، وكبر حجم المؤسسات وازدادت شدة المنافسة بينها، هذا ما أجبر المؤسسة على ضرورة استعمال الأنظمة الحديثة، حيث لا يمكن للمؤسسات التي تنشط في بيئة معاصرة أن تنافس وتتفوق دون تطوير أساليبها التقليدية واستعمال أساليب صناعية ومحاسبية متطورة من أجل التحكم في التسيير وتحقيق أهدافها واجتتاب الوقوع في تهديدات زوالها وخروجها من السوق، وعلى المستوى المحاسبي والمالي أصبحت المؤسسة غير قادرة على استيعاب واستخدام معلومات تقتصر على تسجيل عملياتها المختلفة بصفة عامة وإجمالية لتحديد مركزها المالي نتائجها في نهاية فترة زمنية معينة، لذلك أصبح عليها تدعيم نظامها التسييري بشكل عام والمحاسبي بشكل خاص وذلك عن طريق تطبيق نظام فعال يتمثل في نظام محاسبة التكاليف الذي يوضح عملية التسيير من خلال تحديده لمختلف التكاليف المرتبطة بمنتجات وخدمات المؤسسة، كما أصبح نظام التكاليف جزء لا يتجزأ من العمليات الإدارية لأي مشروع.

ومع تواصل تطورات محاسبة التكاليف تم التواصل لمجموعة من الطرق التي تختلف باختلاف الامتداد الزمني لها وباختلاف مبادئها وقواعدها؛ التي هي الأنظمة التقليدية كمرحلة أولية لتحديد التكاليف ولكن نتيجة للعديد من التطورات والتغيرات التي فرضتها الظروف المحيطة بالمشروعات؛ على بيئة المشروعات الصناعية المعاصرة والتي لا يمكن التغاضي عن أثارها على مستوى المؤسسة بشكل عام وعلى مستوى النظام المحاسبية بشكل خاص وتحديداً على مستوى أنظمة محاسبة التكاليف، هذا ما أجبر المؤسسات على تطوير أساليبها وأدواتها التقليدية لكي تستطيع المنافسة في

عالم اليوم والغد، خاصة بعد اتفاقية التجارة العالمية (WTO) التي بموجبها تمارس المنظمات الأجنبية ضغطاً على الشركات الصناعية المحلية بصفة خاصة، هذا ما يجعل البديل أمامها هو المنافسة أو الخروج من السوق، إضافة إلى تعقد العمليات الإنتاجية والسعي الدائم للمؤسسة إلى تقديم المنتجات ذات الجودة والسعر، بسبب أن العملاء في البيئة المعاصرة يهتمون بالجودة والسعر والتنوع في المنتجات، هذا ما أثبت قصور الأنظمة التقليدية حيث أصبح عاجزاً عن توفير بيانات إضافية التي تخدم الإدارة في اتخاذ القرارات وخصوصاً في تحديد التكاليف غير المباشرة لأنه يركز على مجرد توفير بيانات مالية لغرض تقييم المخزون وتحديد تكلفة البيع، وأدى هذا القصور في الأنظمة التقليدية لإعادة البحث عن أنظمة أخرى تساهم في هذه التغيرات، وبذلك ظهرت عدة أنظمة من أهمها نظام تكلفة على أساس النشاط.

ظهر نظام التكلفة على أساس النشاط في نهاية الثمانينات من القرن الماضي نتيجة للقصور في الأنظمة التقليدية وبديلاً لها لاحتساب التكاليف حيث أن التزايد نحو استعمال نظام تكاليف على أساس النشاط ناتج عن عديد من المزايا التي يحققها منها أن هذا النظام يركز على ضرورة فهم أعمق لمسلك التكاليف، وتقسيم المؤسسة إلى أنشطة وتحديد تكلفة كل نشاط باستخدام مسببات التكلفة المناسبة، ثم تحميل تكاليف الأنشطة إلى المنتجات والخدمات المستفيدة منها، حيث أن المنتجات لا تستهلك الموارد وإنما تستهلك الأنشطة، وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد؛ فهذه الطريقة تعتمد في توزيع التكاليف غير المباشرة على التخصيص بين المنتج والموارد المستخدمة في إنتاجه، عكس الطريقة التقليدية التي تعتمد في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس ساعات العمل المباشر أو غيره من الأسس التي لا ترتبط بما يستهلكه المنتج، إضافة إلى هذا فإن نظام التكلفة على أساس النشاط يحسن أداء المؤسسة ويوفر بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية وترشيد تكاليف الإنتاج الأمر الذي يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للشركة.

1. إشكالية البحث:

نتيجة للانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية والمشاكل التي نتجت عنه خصوصاً مع التطور التكنولوجي المستمر، وجب البحث عن أنشطة تكاليف أخرى لتكون بديل للأنظمة التقليدية والحد من قصوره، وهذا ما أدى إلى طرح موضوع الدراسة " دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مواجهة القصور في الأنظمة التقليدية"

ومنه نطرح الإشكالية التي سنحاول الإجابة عنها من خلال دراستنا:

كيف يعالج نظام التكلفة على أساس النشاط ABC قصور الأنظمة التقليدية في المؤسسة

الاقتصادية بصفة عامة؟ وفي مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة- بصفة خاصة؟

وللإجابة على هذه الإشكالية تم وضع الأسئلة الفرعية الموالية:

- أ. هل تطبق شركة مناجم الفوسفات نظام التكلفة على أساس النشاط؟
 - ب. هل يتم الكشف عن انحرافات للتكلفة عند تطبيق نظام ABC في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة؟
 - ت. هل يساهم نظام ABC في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات تبسة؟
- ومن خلال التساؤلات السابقة يمكن وضع مجموعة من الفرضيات كالآتي:

✓ لا تطبق شركة مناجم الفوسفات نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بل تعتمد على النظام التقليدي لحساب التكاليف.

✓ عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، تظهر قصور الأنظمة التقليدية في حساب التكاليف.

✓ يساهم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات وذلك من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة استناداً على الأنشطة التي تستهلك الموارد، وبالتالي تخفيض تكاليف المؤسسة.

2. أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى:

- ✓ الاستفادة من نتائج الدراسة الميدانية في تقديم حلول للمؤسسة ومقترحات لمساعدتها في مواجهة القصور في الأنظمة التقليدية وتحسين أدائها عن طريق تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط؛
- ✓ إبراز أهم المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بالأنظمة التقليدية ونظام تكلفة على أساس النشاط؛
- ✓ بيان مساهمة نظام التكلفة على أساس النشاط في التصدي للقصور في الأنظمة التقليدية.

3. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- ✓ تحديد التكاليف في المؤسسة؛ وما لها من أهمية كبيرة في مساعدتها على المنافسة واتخاذ قرارات الإدارية المناسبة؛
- ✓ معرفة الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية نتيجة التطورات التكنولوجية المعاصرة وفشل هذه الأنظمة في العديد من الوظائف بالمؤسسة، منها عدم قدرتها على تزويدها بالمعلومات التي تحتاجها؛
- ✓ أهمية الموضوع نفسه يلقي اهتماماً واسعاً للمؤسسات الاقتصادية لدور نظام التكلفة على أساس النشاط في مساعدة المؤسسة على تحسين أدائها خصوصاً في حساب التكاليف غير المباشرة؛
- ✓ الكشف عن أهم الفروقات بين الأنظمة التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط.

4. حدود الدراسة:

يتم تحديد حدود الدراسة من خلال تقسيمها إلى حدود زمنية ومكانية:

- الحدود الزمنية: كانت الحدود الزمنية لهذه من بداية شهر ديسمبر 2023 إلى غاية شهر ماي 2024، من خلال الميزانيات وجدول حسابات النتائج لسنة 2019، 2020، 2021 وكذلك المقابلات الشخصية مع محاسب الشركة.
- الحدود المكانية: تمت الدراسة الميدانية في مؤسسة سوميفوس نظراً لأهميتها في السوق الوطني، والتي تعتمد على الطريق الكلية في نظام التكاليف التقليدي، ثم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على الميزانيات المعدة وفقاً للأنظمة التقليدية بالمؤسسة.

5. المنهج المتبع:

بهدف التطرق لجميع الجوانب المختلفة للموضوع وتحليل الإشكالية ودراساتها، وكذا استنتاج النتائج اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي؛ لشرح مختلف عناصر التكلفة التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط، حيث عرف هذا المنهج بأنه مجموعة من الإجراءات البحثية التي تساهم في التعرف على الظاهرة ووضعها في إطارها الصحيح، استناداً على الحقائق والبيانات والظروف المحيطة بها ومعالجتها وتحليلها بشكل دقيق من أجل الوصول إلى حلول تتمثل في التوصيات والمقترحات التي يتم صياغتها من أجل إنهاء الإشكالية التي يتضمنها البحث، أما في الجانب التطبيقي من هذه الدراسة؛ تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة، وهذا راجع إلى أن هذا المنهج عبارة عن مجموعة من الخطوات التي تمكن من الدراسة الدقيقة والشاملة لكافة الجوانب المتعلقة بالظاهرة أو المؤسسة محل الدراسة.

6. طريقة جمع البيانات:

تم جمع البيانات والمعلومات التي تضمنتها الدراسة؛ والتي تهدف إلى إعداد الإطار النظري والمفاهيم الأساسية عن طريق الاستعانة بالكتب، الدراسات السابقة، رسائل الجامعة، وكذلك عن طريق مواقع الأنترنت المتمثلة في المجالات والمقالات دراسات أجنبية عربية سابقة من دول مختلفة، وكذلك المواقع المختلفة على الأنترنت مثل موقع مكتبة نور، أما المعلومات في الجانب التطبيقي تم جمعها عن طريق المقابلات مع المحاسب بالشركة والوثائق المعطاة والملاحظات المسجلة طيلة فترة إعداد الدراسة.

7. صعوبات الدراسة:

تمثلت الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة:

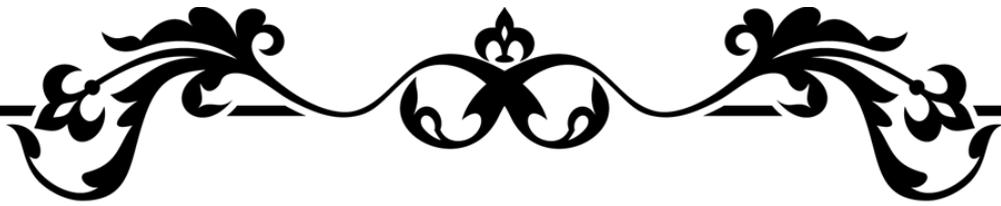
- ✓ في صعوبة إيجاد مصادر حديثة حول الأنظمة التقليدية وخصوصا في الكتب؛
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات اللازمة من المؤسسة محل الدراسة.

8. خطة الدراسة:

تم تقسيم الدراسة انطلاقا من مقدمة الدراسة والإشكالية المطروحة إلى:

الفصل الأول: تحت عنوان الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حيث تضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول اشتمل على مفاهيم عامة حول النظام التقليدي، والمبحث الثاني اشتمل على أدبيات حول نظام التكلفة على أساس النشاط، أما المبحث الأخير تضمن الدراسات السابقة ومقارنتها مع الدراسة الحالية.

الفصل الثاني: الفصل الثاني كان تحت عنوان الدراسة الميدانية، حيث تضمن على ثلاثة مباحث، كان المبحث الأول حول دراسة عامة للمؤسسة محل الدراسة والتعرف على جميع عناصرها، أما المبحث الثاني اشتمل على واقع التكاليف في المؤسسة محل الدراسة والتعرف على مراحل إنتاجها والمقارنة السنوية والشهرية للتكاليف، أما المبحث الثالث والأخير كان تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط داخل المؤسسة ومعرفة دوره في معالجة القصور في الأنظمة التقليدية التي تعتمد عليها المؤسسة محل الدراسة.



الفصل الأول: الأدبيات النظرية
والدراسات السابقة



تمهيد:

تعتبر المحاسبة العامة إحدى الوسائل والتقنيات المستخدمة في المنظمات؛ باعتبارها تقدم صورة كاملة بالنسبة للنتائج التي يتم تحقيقها في نهاية النشاط، ويتم التمييز على أساس نوع السلع والأعباء الأخرى، وعلى الرغم من هذا فإن المعلومات الواردة في المحاسبة العامة اعتبرت غير كافية لتحليل أنشطة المؤسسات أو المنظمات، مما أدى إلى وجود عيوب واختلالات دفع بالمسيرين أو المديرين إلى البحث ومحاولة التوصل إلى تقنية أو وسيلة أخرى لإثبات الاستخدام الأمثل لمواردها، وهذا من أجل ما شاهدته من منافسات بين المؤسسات الإنتاجية الأخرى بصفة خاصة والصراع المستمر في السوق بشكل عام، كل هذه العوامل تجعل من خفض تكاليفها الهدف الأساسي لخفض أسعارها والخروج من هذه المنافسة يجب عليها إعادة هيكلة نظام حديث وجديد من أجل تطوير الوسائل الإنتاجية وتقسيم العمل ودخول مجالات متخصصة في تعزيز الرقابة على تكاليفها.

فابتكار تقنية جديدة تسمى بمحاسبة التكاليف، جاءت لتسد مجموعة من احتياجاتها وهي بمثابة أداة فعالة لشرح الأنشطة وعناصرها، وتقديم التحليل اللازم والمعلومات والبيانات التفصيلية، من هذا المنظور تنشأ الحاجة إلى المصالحة من الصراعات التي تجلبها بيئة الأعمال المعاصرة إلى المؤسسات بجميع أنواعها، مع الأخذ في الاعتبار أنظمتها الإدارية والإنتاجية التقليدية واستبدالها بأنظمة حديثة؛ ألا وهي التكاليف على أساس الأنشطة.

وعليه يتناول هذا الفصل أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف الحديثة؛ التي تتعلق بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وكذا عرض الدراسات التطبيقية السابقة، والمدخلات التي تناولت هذه الدراسة وتم تقسيم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: الادبيات النظرية لنظام التكاليف التقليدي.
- المبحث الثاني: الادبيات النظرية لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC.
- المبحث الثالث: عرض للدراسات السابقة ومقارنتها مع الدراسة الحالية.

المبحث الأول: الادبيات النظرية لنظام التكاليف التقليدي.

تسعى أي مؤسسة لتحقيق الأرباح؛ وهذا من خلال ما تم تحصيله من الإيرادات والتي تفوق التكاليف التي تتحملها أثناء ممارسة نشاطها؛ كونها تعتبر التكاليف بمثابة العنصر الرئيسي الذي يساعد في تحقيق الرضا من خلال الاستخدام الأمثل لها، فإن محاسبة التكاليف هي من أهم الأساليب التي تساعد المؤسسة على تحقيق ما تم التخطيط له بكفاءة وفعالية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام تكاليف التقليدي.

محاسبة التكاليف من الأمور الضرورية والحيوية لاستقرار واستمرارية المؤسسات، وما مدى قدرتها على المنافسة، كونها تهتم بقياس التكاليف لكل غرض معين، أيضا تساهم في تسيير مختلف الوظائف الإدارية بشكل ممكن وكفى.

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف:

لقد تعددت التعاريف لمحاسبة التكاليف لكونها مصطلح شائع وعديد المفاهيم، وهذا راجع لتعدد وجهات نظر بعض الباحثين، كونها شاملة ومواكبة للتطورات القائمة.

- عرفت على أنها مجموعة التقنيات والمبادئ والاجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحديد كلفة المنتج (سلع/خدمة)، وذلك من خلال القياس المباشر او التخصيص العقلاني او النظامي، تسهر على تقديم بيانات محللة، ومفسرة ومساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات على النحو السليم.¹¹

ومن بين القرارات التي يمكن لنظام التكاليف المساعدة على اتخاذها ما يلي:

- المساعدة في اتخاذ قرار انهاء خط انتاجي معين، او المساعدة في استمراريته بصفة دائمة؛
- اتخاذ قرار شراء الأقسام المصنعة التي يحتاجها المنتج، او البدء في تصنيعها؛

¹¹ دلال حطاب، نور الدين زعبيط، دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 07، العدد 02 / 2020 ص ص 113 - 114.

- استعمال الات جديدة ومتطورة بدلا من القديمة الموجودة؛
 - اتخاذ قرار على ان يتم بيع المنتجات في الأسواق المحلية او الأسواق الخارجية؛
 - اتخاذ القرارات التي من شأنها وضع سياسات التسعير الخاصة بالمنتجات والخدمات.¹
- وأيضاً يتم تعريفها بأنها فرع متخصص من فروع المحاسبة العامة، وتعتبر كوسيلة تأسرها مجموعة القوانين والمبادئ المحاسبية، تساعد الإدارة في عملياتها الرقابية على كيفية استخدام عوامل الانتاج المتاحة لها والتخطيط لما هو قادم، كما تقوم بتحليل وتتبع تكاليفها لاستخدامها بشكل فعال وكفى.²
- وفي النهاية يمكن تعريف محاسبة التكاليف التقليدية على أنها عبارة عن نظام فرعي للمعلومات؛ يعمل على معالجة وتحليل بيانات التكاليف لإخراج معلومات تساعد ادارة الشركة في الرقابة على الأداء واتخاذ القرارات المالية الصائبة، وتعتمد على مجموعة من المبادئ والطرق والنظريات لضمان دقة وفعالية المعلومات التكاليفية التي تقدمها، مما يساعد في تحديد تكاليف المنتجات وتحسين العمليات الإنتاجية.

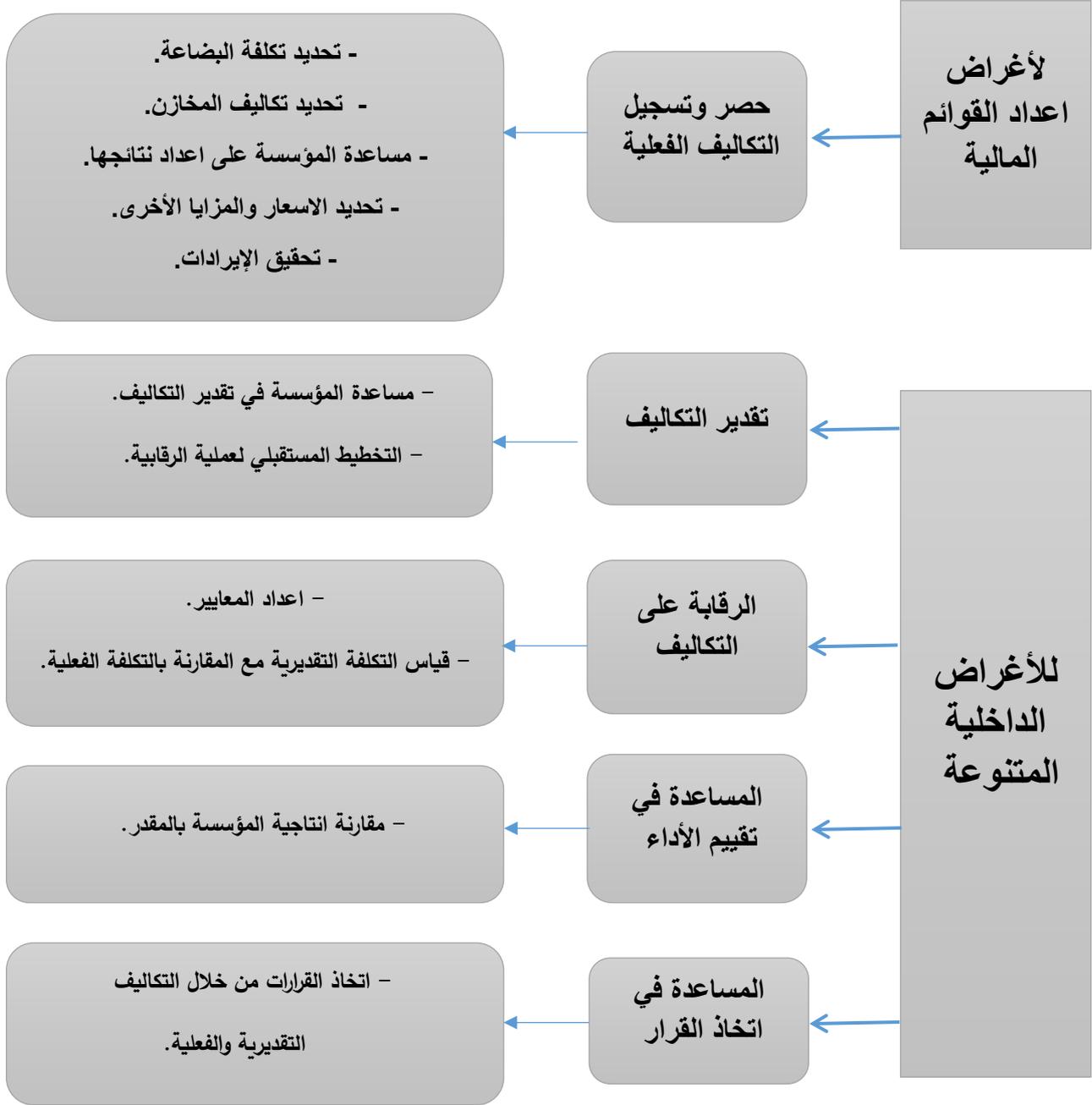
ثانياً: اهداف نظام التكاليف التقليدي:

- ان الهدف من وجود محاسبة للتكاليف او نظام لمعرفة تكاليف المنتج؛ بشكل صحي وسليم لبياناته هو الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسة للوصول اليه، مع العلم انه يحتوي على جملة من الاهداف الأخرى، والشكل الموالي يدرج ذلك:

¹ عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 25.

² لؤي عبد الرحمان، محاسبة التكاليف المتقدمة (قياس وتحليل)، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص 9.

الشكل رقم (1): اهداف نظام التكاليف التقليدي



المصدر: اعداد الطلبة بالاعتماد على، حسين خليل محمد شحادة، محاسبة التكاليف الصناعية، دار التعليم الجامعي، الطبعة الأولى، 2018، ص15.

- **حصر وتسجيل التكاليف الفعلية:** تسجيل التكاليف الفعلية؛ يعني توثيق وتسجيل جميع التكاليف الفعلية التي تنشأ أثناء تنفيذ مشروع معين أو عملية محددة، يشمل ذلك تسجيل تكاليف المواد الخام

والعمالة والمعدات وأي نفقات أخرى تنشأ خلال عملية التنفيذ، حيث يساعد في مراقبة التكاليف وتحديد النفقات الإضافية والمساهمة في اتخاذ القرارات المالية الصحيحة؛

– **تقدير التكاليف:** وتشمل تقدير تكاليف الموارد والعمال والمعدات بالإضافة إلى التكاليف العامة والإدارية؛ ويتم ذلك من خلال تحليل تكاليف الإنتاج بشكل دقيق، من خلال نظام دقيق لتكلفة إنتاج السلعة أو الخدمة؛

– **الرقابة على التكاليف:** عملية تقوم بها الشركات لمراقبة وتحليل التكاليف المتعلقة بعمليات الإنتاج، بهدف ضمان تحقيق الكفاءة والربحية، وايضا تشمل مراقبة التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وتحليل الانحرافات بين التكاليف المخططة والفعلية، واتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيح الاوضاع اذا لزم الامر؛

– **المساعدة في تقييم الاداء:** وذلك بمراجعة الاهداف والمؤشرات الرئيسية للأداء؛ التي تم وضعها في التخطيط ومقارنتها بالنتائج الفعلية التي تم تحقيقها، كما يمكن استخدام هذه المقارنة لتحديد ما إذا كانت العمليات تسيير وفقا للخطة المسبقة ام لا لتحديد نقاط القوة والضعف لديها واتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب؛

– **المساعدة في اتخاذ القرارات:** وذلك من خلال تقدير التكاليف المتوقعة مقابل الفوائد المتوقعة لأي خيار محتمل، ثم يتم مقارنتها بالتكاليف الفعلية عند تنفيذ الخيار المختار، هذا يساعد في اتخاذ القرارات المدروسة، استنادا إلى المعرفة السابقة والتجارب المماثلة.¹

ثالثا: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية:

محاسبة التكاليف نشأت لتلبية احتياجات الشركات أو المؤسسات في فهم تكاليف الإنتاج واتخاذ القرارات المالية الصحيحة، وبالفعل فهي تمثل تطورا للمحاسبة المالية؛ حيث تستخدم نفس المبادئ

¹ عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2012، الطبعة الأولى، ص ص 16-18.

الأساسية مثل مبدأ الإيرادات والتكاليف والتدفقات النقدية، لكنها تركز على تحليل التكاليف وتخصيصها بشكل أفضل لأنشطة الإنتاج والخدمات، وبالتالي هناك علاقة وثيقة بينهما حيث تعمل محاسبة

التكاليف كأداة تكميلية، تساهم في تعزيز وفهم المحاسبة المالية واتخاذ القرارات حيث ان:¹

- المحاسبة المالية تركز على تقديم بيانات إجمالية توضح الإيرادات والمصروفات بشكل عام في الحسابات الختامية، بينما محاسبة التكاليف تقدم تحليلاً وتفصيلاً أكثر عن هذه البيانات لفهم تكاليف الإنتاج والأداء بشكل جيد؛

- يمكن استخدام بيانات محاسبة التكاليف في تحقيق الضبط والرقابة على بيانات المحاسبة المالية؛ من خلال مقارنة تكاليف الإنتاج المتوقعة بالتكاليف الفعلية وتحليل الاختلافات بينهما، على سبيل المثال يمكن مراقبة تكاليف الأجور ومقارنتها بالميزانية المخصصة لها للتحقق من الامتثال للسياسات والإجراءات المحددة والتحكم في التكاليف؛

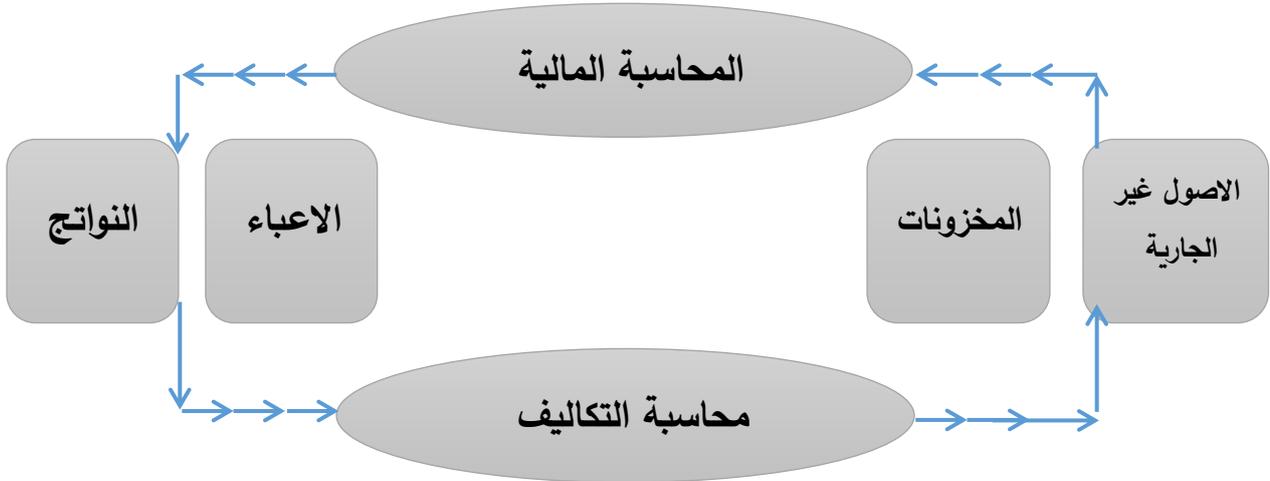
- محاسبة التكاليف تعتمد على البيانات المالية لقياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة و تشمل هذه البيانات مختلف التكاليف منها: شراء المواد الخام؛ اجور العاملين؛ شراء الأصول الثابتة، وذلك لحساب الاستهلاك؛ حيث تساعد هذه البيانات في تحديد تكاليف الإنتاج وتحليل ربحية المنتجات؛²

- عند تحديد نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي في نهاية السنة، تحتاج المحاسبة المالية إلى البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف بشأن تكاليف المخزون السلعي، سواء كان ذلك مخزون المواد الخام أو مخزون الإنتاج غير التام أو مخزون الإنتاج التام، هذه البيانات تساعد على تحديد تكاليف المبيعات، وتأثيرها على الأرباح الصافية للشركة.

¹ زعور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، بسكرة، 2015، ص10.

² عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص ص 20 - 21.

الشكل رقم (2): علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية



المصدر: حابي احمد، دراسة مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام المبني على الانشطة، مذكرة

مقدمة لنيل شهادة ماجستير فالمحاسبة والتدقيق، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص 34.

من خلال الشكل أعلاه تبين أن العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، علاقة مرنة وذلك من خلال تبادل المعلومات بينهما، حيث تقدم المحاسبة المالية المدخلات الأولية لمحاسبة التكاليف، مثل الأعباء والنواتج، في حين تقوم محاسبة التكاليف بتوفير معلومات حول تكاليف المخزونات وبعض الاصول غير الجارية للمحاسبة المالية.¹

¹ حابي احمد، دراسة مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي والنظام المبني على الانشطة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص 34.

جدول رقم(1): الفرق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
تستخدم أدوات متعددة لتحسين كفاءة العمليات التجارية، مثل تكلفة المبيعات وهامش المنتج وتحديد السعر بين المنتجات، وهناك اختلافات في تنسيق التقارير بين الشركات حيث يمكن أن تختلف الطرق والمعايير المستخدمة في إعداد التقارير حسب اجتياحات كل شركة ونوع الصناعة التي تعمل عليها.	تعتمد على استخدام البيانات المالية والدفاتر المحاسبية لتسجيل وتقديم المعلومات المالية بشكل دقيق وواضح وتلتزم بمعايير محاسبة معترف بها دولياً، مثل المعايير الدولية للتقرير المالي GAAP،IFRS أو المعايير المحاسبية العامة المقبولة في بلدان معينة لضمان التوحيد والشفافية في عرض التقارير المالي.
تركز على تحليل التكاليف والأداء الداخلي للشركة؛ مما يمكنها من تحسين عملياتها، من خلال فهم تكاليف الإنتاج والتشغيل وتحديد مجالات التحسين لزيادة الكفاءة والفعالية والربحية.	تركز على تسجيل وتقديم المعلومات المالية للجهات الخارجية، مثل المستثمرين والمساهمين والمصرفيين، بما في ذلك تقديم التقارير المالية الدورية، مثل البيانات المالية وقوائم الدخل والتدفق النقدي، كما تركز على تحليل أداء الشركة وتقديم توقعات وتقديرات للأرباح المستقبلية لها.
استخدام محاسبة التكاليف غالباً ما يكون مهماً للشركات التي تشارك في عمليات التصنيع أو الأنشطة التشغيلية، حيث يساعد ذلك على تقدير تكاليف الإنتاج واتخاذ القرارات المالية والإدارية بشكل أفضل.	تعد المحاسبة المالية الأمر الضروري لجميع المؤسسات، سواء كانت تجارية أو ربحية لأنها تساعد على تتبع الأموال وإدارة الأرباح والخسائر وتوفير تقارير دقيقة للإدارة والجهات الخارجية مثل، المستثمرين والمساهمين والمؤسسات المالية والحكومية.
تحليل وتقدير تكاليف الإنتاج والتوزيع يساعد الشركة على تحديد سعر البيع المناسب لكل منتج، مما يساعد في تحقيق أرباح مستدامة وتحسين أداء الشركة بشكل عام.	تساعد في فهم ربحية الشركة بتقديم البيانات المالية المناسبة والدقيقة، وتكشف عن جميع المعاملات والأنشطة المالية بطريقة موثوقة وفعالية، حيث يساعد المستثمرين والمساعدين والمدراء عن اتخاذ القرارات الصحيحة وتقييم أداء الشركة.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على: جيش يسرى، مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية المحاسبية، محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2023، ص، ص 10، 11.

المطلب الثاني: الآليات المستخدمة في محاسبة التكاليف في النظام التقليدي.

عادة ما تتضمن عملية محاسبة تكاليف الأنظمة التقليدية؛ عدة خطوات مثل تحديد التكاليف الثابتة والمتغيرة، أيضاً طرق تكاليف كلية وأخرى جزئية مباشرة أو غير مباشرة كانت والتكاليف المعيارية لتخصيص التكاليف العامة هذا ما يندرج ضمن هذا المطلب:

أولاً: طريقة التكاليف الكلية: في هذا العنصر سيتم التطرق الى مفهوم التكاليف الكلية والخطوات المتبعة في عملية الحساب؛

1- مفهوم التكاليف الكلية: تشير التكلفة الكلية إلى تكاليف تخصيص المصروفات المباشرة للمنتجات وتوزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات التحليل قبل تحميلها على المنتجات، وتتضمن التكاليف التسويقية والإدارية، وتشير إلى التكلفة الإجمالية للمنتج في المرحلة النهائية، وهي مرتبطة بالمخطط المحاسبي؛ حيث يتم تقدير السعر على أساس هذه التكلفة النهائية؛¹

1-1 الخطوات المتبعة في حساب التكاليف الكلية: يتم دراسة الأعباء المباشرة وغير المباشرة وتسجيلها في النظام المحاسبي الخاص بالشركة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة المناسبة وتحليلها لفهم تكاليف المشروعات والعمليات بشكل أفضل وتوزيعها على كل قسم من الأقسام الموجودة؛²

أ- **الأعباء المباشرة:** هي تلك التكاليف التي يمكن تتبعها بشكل مباشر لوحدات الإنتاج الفردية، مثل تكاليف المواد الخام والعمالة المباشرة التي يسهل تحديدها وتخصيصها وتستخدم في إنتاج منتج معين؛³

¹ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص 24.

² سكينه رحمة، مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 14، العدد 01، 2020، ص 233.

³ رضوان محمد العنابي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 27.

ب-الأعباء غير المباشرة: تشمل جميع التكاليف التي لا يمكن ربطها مباشرة بسلعة معينة، مثل تكاليف التصنيع والتسويق والإدارة، وعلى الرغم من عدم القدرة على تحديد نصيب السلعة المنتجة من هذه التكاليف بدقة إلا أنها تعتبر جزءاً من تكاليف السلعة وتحمل على الوحدات المنتجة وفقاً لوحدات القياس، كونها مجموع المبالغ التي تتفق على خدمة المؤسسة بصفة عامة.¹

قد تم تصنيف توزيعات الأعباء غير المباشرة على النحو الآتي:

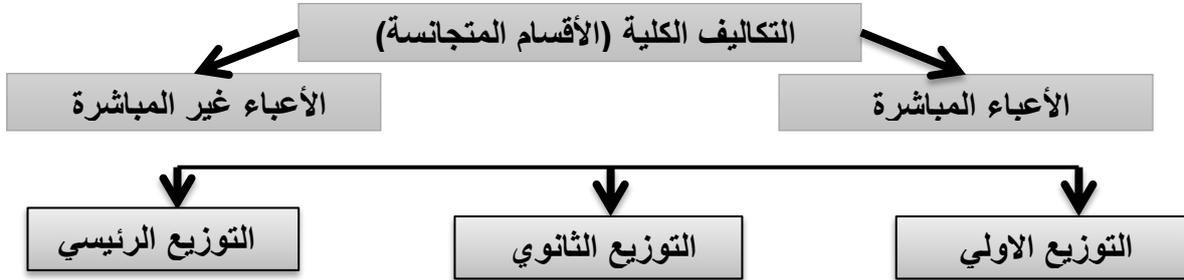
- **التوزيع الأولي (المباشر):** يتم تقسيم التكاليف غير المباشرة الخاصة بأقسام الخدمات على الأقسام

- الرئيسية بشكل مباشر وذلك حسب نوع الخدمة المقدمة، أي إعادة تصنيفها من تكاليف حسب طبيعتها إلى تكاليف حسب وظيفتها؛

- **التوزيع التبادلي (الثانوي):** يعني التبادل في الخدمات بين الأقسام الثانوية؛ حيث أن كل قسم من أقسام خدمات الإنتاج يقدم خدمات لجميع الأقسام، لما فيها الإنتاجية وغير الإنتاجية؛

- **التوزيع التنازلي (الرئيسي):** يتم تقسيم التكاليف تنازلياً وذلك بتنازل قسم لآخر عن قسط من التكاليف أو تبادل الخدمات فيما بينهم، ويتم استخراج قيمة التكلفة الموزعة وفقاً لمعادلات رياضية.²

الشكل رقم (03): خطوات توضيحية لطريقة الأقسام المتجانسة (التكاليف الكلية):



المصدر: أعداد الطلبة بالاعتماد على: سكينه رحمة، مرجع سابق، ص 233.

¹ عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 23.

² عبد الله عباس، مرجع سابق، ص ص 37-38.

ثانياً: طريقة التكاليف الجزئية: وهي الطريقة التي تقدم نظرة أدق وأكثر تفصيلاً على عكس الطريقة الكلية، حيث تتمثل في التحميل العقلاني للأعباء الثابتة والطريقة المباشرة، وتركز على تقدير التكاليف المتغيرة.

1- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة: سيتم التعرف على طريقة التحميل العقلاني من خلال:

1-1 مفهوم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة: يتم فيها احتساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المخطط له مسبقاً بمستوى عادي، لكن بالنسبة للمراحل الإنتاجية، مراحل التوزيع، مراحل أخرى، مرحلة التحليل، أو بالنسبة لكل قسم، فإنه يتم احتساب الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف، بأخذ قيمتها الحقيقية، مضروبة في معامل التحميل.¹

1-2 الخطوات المتبعة لحساب طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة: تحمل التكاليف الثابتة بطريقة مناسبة لمستوى النشاط الفعلي؛ والذي يساعد في تجنب ارتفاع كلفة الوحدة الواحدة عند انخفاض مستوى الإنتاج، وتحسب كالتالي:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times \text{معامل النشاط}$$

$$\text{معامل التحميل} = \text{النشاط الفعلي} \div \text{النشاط العادي}$$

- إذا كان معامل التحميل العقلاني أكبر من الواحد يعني هناك ربح وزيادة الفعالية، بالتالي (+) إضافته إلى النتيجة التحليلية العقلانية.
- إذا كان معامل التحميل العقلاني أقل من الواحد يعني هناك تكاليف باطلة، بالتالي (-) طرحها في الأخير من النتيجة التحليلية العقلانية.

¹ سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 64.

- إذا كان معامل التحميل العقلاني (=) الواحد فان حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي، ومنه أيضا التكلفة الإجمالية تساوي أيضا التكلفة الثابتة المحملة، وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لان المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية.¹

• بالنسبة لمستوى النشاط العادي: يتم تحديد مستوى النشاط العادي عن طريق جملة من العوامل نذكر منها:

- يتحدد من خلال هيكل المؤسسة أو الوحدة والحد الأقصى للنشاط الذي يسمح به؛
- يتحدد أيضا من خلال أسباب أخرى مختلفة مثل (حالة العتاد، ومشاكل النقل، والعمال)؛
- العوامل الداخلية مثل (خبرة المستخدمين، الآلات، وعددها، والبنىات)؛
- العوامل الخارجية والتي تتمثل في المحيط الدائر بالمؤسسة (مثل انخفاض المبيعات).

فإنها تحمل على الأساس التقديري لجميع هذه التكاليف.²

• بالنسبة لمستوى النشاط الفعلي: يحدد النشاط الفعلي وفقا لمجموعة من العوامل ندرجها فيما يلي:

- لا يكون بالمستوى التقديري، وإنما يحسب ويحدد في نهاية الدورة؛
- يرتبط بنفس دورة النشاط الطبيعي ونفس الوحدات؛
- يحدد من خلال مستوى النشاط لكل قسم أو مركز عمل على أساس وحدات الإنتاج؛
- تحديد حجم النشاط في قسم التمويل على أساس الكميات المشتراة، أما في قسم البيع على أساس الكميات المباعة.³

¹ فريحي محسن، استخدام محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة الحصّة التعليمية بالمؤسسة الجامعية، رسالة دكتوراه، الطور الثالث، كلية العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، بسكرة، 2023، ص ص 94، 95.

² زعرور نعيمة، مرجع سابق، ص 167.

³ Burland Alain et Simon cloude, Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, France, 1996, P 135.

2- طريقة التكاليف المباشرة

ومن خلال هذا العنصر سنتطرق الى:

1-2 مفهوم طريقة التكاليف المباشرة

تركز على تحميل وحدات الانتاج بالتكاليف المباشرة فقط؛ بمعنى تتضمن تكاليف المواد اللازمة للإنتاج والاجور المباشرة للعماله، وان الوحدات المنتجة والمباعة تصنف ضمنها فقط، فأصبحت بالطريقة الانجح لمشاريع المقاولات، وذلك لان طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة، ويمكن تحقيقها بسهولة.¹

2-2- طريقة حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة: يتم احتساب النتيجة كما يلي:

الهامش على التكاليف المباشرة = رقم الاعمال - التكاليف المباشرة

النتيجة التحليلية = الهامش على التكاليف المباشرة - الاعباء غير المباشرة

الجدول رقم(2): حساب النتيجة وفقا لطريقة التكاليف المباشرة

النسبة %	المبالغ	البيان
100 %	المبلغ (1)	رقم الاعمال - التكاليف المباشرة
النسبة (1) %	المبلغ (2)	= الهامش على التكاليف المتغيرة
النسبة (2) %	المبلغ (3)	- الاعباء غير المباشرة
النسبة (3) %	المبلغ (4)	= النتيجة التحليلية

المصدر: سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 74.

¹ حابي احمد، مرجع سابق، ص 52.

3- طريقة التكاليف المتغيرة: يمكن إيضاح المفهوم لطريقة التكاليف المتغيرة من خلال:

3-1 مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة:

هي نظام يحسب فيه التكاليف الإجمالية بالاعتماد على تكلفة المواد الخام والعمالة المباشرة والمصاريف الإنتاجية المتغيرة، بمعنى آخر التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج أو الخدمات المقدمة ويتم استخدامها عادة في تحليل تكاليف الإنتاج واتخاذ القرارات¹ المتعلقة بتحديد سعر المنتج أو الخدمة مع تحديد مستويات الإنتاج، وتعالج بتحميل التكاليف في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر.²

3-2 الخطوات المتبعة لحساب التكاليف المتغيرة:

اتباع الخطوات التالية لتحميل التكاليف المتغيرة

✓ التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة؛

✓ تحميل سعر التكاليف المنتجة بالتكاليف المتغيرة؛

✓ التكاليف الثابتة تبقى ثابتة بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثال التكاليف الإدارية وتكاليف

المبيعات يتم تغطيتها من الإيرادات الاجمالية؛

✓ تحديد الهامش على التكاليف المتغيرة؛ يعني تحديد نسبة الربح التي تغطي التكاليف المتغيرة بناء

على حجم الاعمال وان كل وحدة منتجة تساهم بنسبة محددة في تغطية تكاليف الانتاج الإضافية.³

¹ مصطفى سالم، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير، مجلة العلوم الإنسانية، السنة الخامسة، المجلد 05، العدد 35، 2007، ص10.

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

³ مصطفى سالم، مرجع سابق، ص11.

4- طريقة التكاليف المعيارية: ولفهم طريقة التكاليف المعيارية نتطرق الى:

4-1 مفهوم طريقة التكاليف المعيارية

تعتبر تكاليف محدد مسبقا بناء على معايير محددة في ظروف محددة وتستخدم كأساس لقياس الاداء الفعلي وضبط تكاليف الإنتاج وتركز هذه التكاليف على تحديد التكاليف القياسية للمواد الخام والعمالة والتكاليف غير المباشرة دون الاهتمام بالتكاليف الخاصة بالبيع.¹

4-2 الخطوات المتبعة لحساب التكاليف المعيارية

تساعد طريقة التكاليف المعيارية في التوجه لتحقيق أهداف عامة نذكر منها:

- عند مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية يمكن تحديد الانحرافات عبر حساب الفارق بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية لكل فئة؛
- إذا كانت التكاليف الحقيقية أعلى من التكاليف المعيارية، يعتبر ذلك انحراف سلبي (سيء)، بينما إذا كانت التكاليف الحقيقية أقل من التكاليف المعيارية، فهذا يعتبر انحراف إيجابي (جيذا)، يمكن استخدام هذه الانحرافات لتحديد الأسباب وراء الفروق في التكاليف واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين الأداء المالي؛
- يتطلب فحص دقيق للعوامل المختلفة التي قد تؤدي إلى وقوع الانحرافات، بما في ذلك العوامل البشرية مثل الإدارة والتخطيط والعوامل الخارجية (البيئة والظروف الاقتصادية)، حيث من خلال تحليل هذه العوامل يمكن تحديد المسؤولين وتطوير استراتيجيات لمنع تكرار الانحرافات في المستقبل؛
- التكاليف المعيارية تستخدم كأداة لرقابة الكفاءة الانتاجية بتحديد التكاليف المتوقعة للإنتاج بناءً على مستويات محددة من الأداء، مما يسمح بمقارنتها مع التكاليف الفعلية لتحديد أي اختلافات واتخاذ الإجراءات اللازمة.²

¹ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2006، ص2.
² علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2002، ص11.

المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدي:

إن الأنظمة المحاسبية التقليدية التي تعمل على قياس تكلفة المنتجات والخدمات بشكل إجمالي؛ أصبحت عاجزة عن تطوير الاداء للاستجابة لمتطلبات المرحلة المستقبلية، وذلك لأن تحميل النفقات وتخصيصها لا يتم بصورة دقيقة وملائمة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم إعطاء بيانات ومعلومات لازمة للإدارة من أجل عملية التخطيط والرقابة ومتابعة تحديث العمل بشكل ملائم وفعال ومن بين هذه الانتقادات نذكر:

- التطور التكنولوجي الكبير والتقليل من الأيدي العاملة جعل المؤسسة تتحمل أعباء كثيرة، والمتمثلة في التكاليف الغير مباشرة، إذ أن تكلفة العمل المباشرة تنخفض وتراجع في قيمتها، عكس التكاليف الغير مباشرة التي تخص الأقسام المختلفة، هذا ما جعل النظام غير قادر على تحميل التكاليف الغير مباشرة، ولم يعد يساعد على خدمة الإدارة؛¹
- قد تم التصريح من قبل نقاد هذا النظام أنه يتجاهل العلاقة بين المدخلات والمخرجات، حيث تفنقر الطريقة التقليدية في تخصيص التكاليف الغير المباشرة إلى الدقة في تحميل التكاليف على المنتجات، إذ تعتمد بشكل أساسي على مؤشرات مثل ساعات العمل أو حجم الإنتاج، دون النظر إلى العلاقة السببية بين التكاليف والاستهلاك من الموارد، هذا يؤدي إلى تحميل المنتجات ذات حجم إنتاج كبير بتكاليف أعلى، بينما تحمل المنتجات ذات حجم إنتاج صغير بتكاليف أقل دون اعتبار فعلي للاستهلاك من الموارد؛
- عدم توفير وسيلة مناسبة من قبل المدراء لتحليل مسببات التكلفة الأمر الذي يؤثر على تحديد خطوط الانتاج الأكثر ربحية بشكل فعال، مما قد يؤدي إلى الاعتماد على الحكم الشخصي؛

¹ ارباب، السر عبد الرحيم احمد، دور أسلوب نظام التكلفة على أساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات المصرفية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2020، ص39.

- الطريقة التقليدية تؤثر على دقة تحميل التكاليف وقدرة الإدارة على اتخاذ قرارات صحيحة في التسعير والتخطيط، حيث يعتبر هذا النهج غير فعال في بعض الحالات إذ أنه لا يأخذ في الاعتبار استهلاك الموارد بشكل كافي، مما قد يقلل من دقة قياس تكلفة المنتجات وفعالية هذا النهج؛
 - الطريقة التقليدية محدودة في إعطاء وتوفير المعلومات اللازمة للمؤسسة لاتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية، وتعجز عن تزويدها بالبيانات الأكثر دقة وشمولية؛
 - صعوبة تحليل تكاليف الإنتاج بشكل دقيق، في ظل التغيرات السريعة التي تطرأ على عمليات الإنتاج وتكاليفها؛
 - تشويه بيانات تكلفة المنتج بسبب عدم وجود علاقة سببية بين التكاليف واستهلاك الموارد الفعلي، حيث تعتمد على تخصيص عدد الوحدات المنتجة دون اعتبار الاستهلاك الفعلي، وتوزيع التكاليف بناءً على الاستيعابية للمعدات أو المصانع دون اعتبار الإنتاج الفعلي؛
 - النظر إلى قيمة الأصول المادية للمنتج، دون النظر إلى العمليات الفعلية التي تتطلب إنتاجه.¹
- هناك انتقادات أخرى وجهت لهذا النظام التقليدي المتمثلة في:**
- يهتم بالقرارات الروتينية والهيكلية على حساب القرارات الأخرى، الأمر الذي يؤثر على فعالية القرارات الداعمة للنظام بصفة عامة؛
 - التركيز على المستوى التشغيلي، أدى به لعدم تلبية حاجة الإدارة من المعلومات؛
 - عدم توزيع التكاليف على مختلف الأنشطة التي تسبب التكلفة؛
 - كثرة العمليات المعقدة في النظام التقليدي، حيث تتطلب أعمال غير مضافة للقيمة؛
 - سكون عناصر التكاليف في ظل التحليل التقليدي وعدم مواكبة التغيرات الحاصلة والمستمرة في عملية الإنتاج؛

¹ خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص ص 46-50.

➤ عدم صلاحيتها لقياس الأداء في الأنظمة الإنتاجية الحديثة وذلك راجع لعدم التطوير من نفسها مثل ما تطورت الأنظمة الحديثة.¹

ولكن وبالرغم من تعدد أوجه القصور والانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية، إلا أن كثير من المؤسسات الصناعية التي أصبحت تعاني من التعقيد في تحميل تكاليف منتجها لا زالت تستخدم هذا النظام وتطبق نفس أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، ومزاولة نشاطها بشكل عادي.

¹ شلابي عمار، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف الميني على الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية، المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 02، 2019، ص ص 145، 146.

المبحث الثاني: الأدبيات النظرية لنظام التكلفة على أساس النشاط

نتيجة للانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية ونظراً للتقدم التكنولوجي والمنافسة التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية في بيئة الأعمال، لم يعد النظام التقليدي قادر على مسايرة هذا التقدم والتطور، لذلك ظهر نظام التكلفة على أساس النشاط الذي سيتم عرضه والتعرف عليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: تقديم نظام التكلفة على أساس النشاط

من بين الأساليب الحديثة التي أصبحت تحظى بالاهتمام من قبل المسيرين؛ نظام التكلفة على أساس النشاط كنظام لإدارة التكلفة الاستراتيجية، ويركز على فهم أعمق لمسالك التكاليف وبالتالي تحديد مسببات التكاليف والمساعد على اتخاذ القرارات وتحسين أداء المؤسسة.

أولاً: نشأة نظام abc : كانت قد بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينات؛ وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال "Beketi 1951 و Shubik 1963" ، وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة الأمريكية عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لشركة جينيريل الكترين وكشفت بأن معظم التكاليف صنفت إلى تكاليف صناعية غير مباشرة¹.

كما أشار Johnson أن محاسبي هذه الشركة قد يكون أول من استعمل مصطلح النشاط لوصف العمل الذي يسبب التكاليف سنة 1963، وكذلك دافع Goetz قبل أكثر من خمسين سنة عن مبادئ نظام abc عندما أشار لعلاقة التكاليف غير المباشرة بمشاكل الإدارة الخاصة بالتخطيط والرقابة،² ويمكن إرجاع الظهور الفعلي والأولي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بدراسة الباحث willaiam vatter سنة 1954 والتي حاول من خلالها وضع إطار شامل لمحاسبة التكاليف ينسجم

¹ وفاء بولعيايز، عمار شلابي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14/ العدد1، 2021، ص 426.

² قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (abc, abm, abb)، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الابداع، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير البلديّة، أفريل 2017، ص4

مع هيكل أنشطة المؤسسة، ليقوم بعدها Staubus سنة 1971 بدراسة أهم النقاط الأساسية التي يقوم عليها النظام في كتابه سنة 1971 والتي وضحت أهداف التكلفة، مفهوم التكلفة، وأوضح من خلالها أن استخدام أسس التخصيص في نظام التكاليف التقليدية مثل (ساعات العمل المباشر) يضلل تكلفة الإنتاج،¹ حيث بدأ الحديث عن هذا النظام سنة 1987 حين أنشأ أستاذ المحاسبة Robert Kaplan من جامعة هارفرد نظاماً جديداً أحدث ثورة في أنظمة محاسبة التكاليف، و رأى Kaplan أن التحدي يكمن في صناعة نظام يكون قادر على تدعيم إستراتيجية المؤسسة في ظل التطور الصناعي، وبذلك يكون Cooper and Kaplan أو من قاما بتطبيق النظام في الثمانينات من القرن الماضي على الشركات الأمريكية، ومن ثم طبق في كل من إيطاليا و كندا و الدول الأخرى غيرها.²

ويمكن تلخيص تطورها في 3 مراحل هي:

- إدارة النشاط AM: ركزت على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي.
- محاسبة تكاليف الأنشطة ACA: جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة وتتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: يقوم هذا النظام على تخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة إلى مستويات متعددة؛ ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على عناصر التكلفة باستخدام مسببات تكلفة مناسبة.

وبالتالي أصبح نظام التكلفة على أساس النشاط الحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة بسبب دقته المتزايدة في تحديد تكاليف المنتج، ومواصفات موجهة التكلفة الملائم لكل نشاط، وكذلك بسبب الشكوك في دقة النتائج التي تسببها الأنظمة التقليدية لاحتساب تكاليف الإنتاج، حيث بات من الشائع القول

¹ أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (abc) في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، سبتمبر 2005، ص 45.

² عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية الأردن، 2009، ص 36.

بأن نظام التكلفة على أساس النشاط لا يمثل خياراً أمثل فحسب بل هو أمر مطلوب والزامي لأي منشأة تأمل في المنافسة.¹

ثانياً: أسباب ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط:

لا يوجد اختلاف بين الأنشطة التقليدية والحديثة في معالجة تكلفة الموارد والأجور المباشرة؛ فهي تكاليف ترتبط بالمنتج بعلاقة السبب والنتيجة مما يجعلها موضوعية وتلقى قبولاً عاماً من جميع الأنشطة، وإنما ينحصر الاختلاف بين كل منهم في أسلوب معالجة التكاليف غير المباشرة أو التكاليف المساندة للإنتاج، إذ أن الميزة الأساسية لنظام التكاليف الأنشطة هو إيجاد أسلوب لتخصيص التكاليف غير المباشرة في وقت تزايدت فيه أهميتها، إذ تقدر نسبتها في الكثير من المنظمات الصناعية بحوالي 50% من هيكل التكلفة الكلية؛ وذلك بربط الأنشطة والموارد المستنفذة في إنجازها (تكاليف تلك الأنشطة) بالمنتج مما يسمح بتحديد أدق لتكاليف المنتجات وإعطاء معلومات تفصيلية حول الأنشطة اللازمة للإنتاج، ويمكن حصر الأسباب الأخرى التي أدت إلى ظهور نظام abc التالي:

- ضعف النظام التقليدي خاصة بتوزيع التكاليف وعدم القدرة على تحديدها بشكل صحيح، بالإضافة إلى عدم القدرة على الرقابة عليها؛
- قبول منتجات تكلفتها أقل من رأس مال الشركة بسبب تجاهل الأنظمة التقليدية لتكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة؛
- انخفاض قدرة الأنظمة التقليدية على قياس بدقة تكلفة المنتج بسبب التغير النسبي في هيكل التكاليف؛

¹ أمير إبراهيم المسحال، مرجع سابق، ص 53.

• من أجل حصول الشركة على تكلفة فعالة ودقيقة لمنتجاتها؛ يعد نظام التكلفة على أساس النشاط أمر ضروري للشركة؛

• حصول تشوه بسبب أن الأنظمة التقليدية تجمع بين التكاليف غير المباشرة في مجمع تكلفة واحد، خلاف ذلك يعتمد نظام التكلفة على أساس النشاط على مجموعات تكلفة متعددة لهذا هو يعد الحل الأمثل لمعالجة هذه المشكلة؛

• ظهور الحاجة إلى تحقيق أهداف التطور المستمر بسبب التطورات التكنولوجية الحديثة؛

• ظهور نظم التصنيع المرنة التي نجم عنها الحاجة الماسة إلى التحول من نظام التكاليف التقليدية التي تهدف إلى تقويم وتحديد المخزون وأرباح المشروع وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ إلى نظم تكاليف هدفها إتباع العوامل المحدثة للتكلفة؛¹

• لا تتأثر عناصر التكلفة بالتغير في حجم الإنتاج؛ كما توزع أيضا تبعا لأسس تتأثر بالتغير في حجم الإنتاج؛ مما يجعل عملية التخصيص تتسم بعدم الواقعية.²

ثالثا: مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط:

هناك العديد من المفاهيم التي ذكرها الباحثون والكتاب حول نظام التكلفة على أساس النشاط وفيما يلي استعراض لبعض هذه المفاهيم:

- يعرف نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه نظام اداري ومحاسبي متطور؛ هدفه تخصيص التكاليف غير المباشرة بدقة، من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء الخدمات أو المنتجات بهدف

¹ لمي شاكر حميد، دور نظام التكلفة على أساس النشاط في مواجهة القصور في الأنظمة التقليدية، مجلة اقتصاديات الاعمال، المجلد 5/ العدد 01، 2023، ص 300.

² ناصر أحمد محمد سند، الإطار المنطقي للمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، 2012، ص 23.

زيادة فعالية هذا النظام؛ وحساب تكلفة كل نشاط ومجمع تكلفة على حدي، ومن ثم تحديد تكلفتها بشكل دقيق؛ من خلال ربطها بالمنتجات.¹

- كما تم تعريفه على أنه " نظام لتخصيص التكاليف يتم عبر مرحلتين؛ حيث في المرحلة الأولى يتم تخصيص عناصر التكاليف على مجتمعات التكاليف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم عبر المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها.²

- وأيضاً يمكن تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط من منظور الاستراتيجية باعتباره مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة يساعد في إنشاء موقف فريد وقيم؛ من خلال تحديد الأنشطة في الشركة وتخصيص تكاليفها على الموارد لجميع المنتجات والخدمات وفقاً للاستهلاك الفعلي لكل منها، لذلك يمكن نقول بأنه يساعد في خلق توافق بين الأنشطة المختلفة للشركة.³

- وكذلك عرف على أنه ذلك النظام الذي يهتم بتجميع وتحليل التكاليف غير المباشرة؛ بناء على أداء كل نشاط من أنشطة الشركة في أوعية التكلفة، ومن ثم توزيع هذه التكاليف على المنتجات أو المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة.⁴

ومما سبق يمكن تعريف أسلوب التكلفة على أساس النشاط على أنه : نظام لمواجهة القصور في الأنظمة التقليدية، حيث أن استخدامه في عملية تحديد المنتجات يحقق مزايا لا تتوافر في حالة استخدام النظام التقليدي، مثل استخدام عدد كبير من مسببات التكلفة؛ ويكون عددها أكبر من المستخدم في النظام التقليدي، مما يساهم في توفير تحديد أكثر دقة للتكلفة الخاصة بالمنتج، بالإضافة إلى أنه يعد كدليل عملي يساهم في إفادة الإدارة من خلال ما يقدمه من معلومات ملائمة ومناسبة

¹ محمد خطيب نمر، هواري سويبي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، 2013، ص 74.

² قاسم حدة، جرد نور الدين، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، مجلة دفاتر إقتصادية، المجلد 13 / العدد 02، 2022، ص 163.

³ لمي شاكور حميد، مرجع سابق، ص 299.

⁴ محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04 / العدد 01، 2019، ص 97.

تنعكس في النهاية على أرباح الشركة بالزيادة وعلى تكاليفها بالانخفاض، وحسن اتخاذ المسيرين لقراراتهم الإدارية؛ لأنه يساهم بشكل كبير في تحليل وظائف الشركة بصفة دقيقة وأكثر تفصيلاً.

رابعاً: أهداف نظام التكلفة على أساس النشاط:

الهدف من نظام التكلفة على أساس النشاط توفير معلومات التكاليف من أجل تطوير عملية التخطيط الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية وذلك وفقاً للأهداف التالية:

- توفير قياس عادل والتخلص من العشوائيات في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المبنية على أساس العلاقات المسببة لهذه التكاليف وليس على أساس تعلقها بحجم الإنتاج؛ للمساعدة على اتخاذ قرارات الإدارية عادلة؛

- نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على تخفيض التكاليف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تضيف القيمة أولاً؛ ومن ثم التقليل أو رفع الأنشطة التي تضيف قيمة المنتج؛

- الزيادة في فعالية الرقابة من خلال التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة عليها مما يؤدي إلى تطوير عمل الإيرادات داخل المؤسسة وتطوير عمل المنظمة ككل؛

- يساعد على إيجاد معايير دقيقة لتقويم الأداء للعاملين؛ من خلال تحليل أنشطة المؤسسة وتحديد موجهات التكلفة؛

- تقديم بيانات محسوبة بشكل دقيق وبكفاءة عالية للمساعدة على اتخاذ القرارات السليمة التي تحقق أهداف المؤسسة سواء كانت إدارية أو إنتاجية وخاصة المرتبطة بأعمال المؤسسة المستقبلية؛

- إيجاد أساليب وطرائق لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن المحتمل كذلك أن تشمل التكاليف التسويقية والإدارية في حال توفر الإمكانيات اللازمة لتحليل تلك التكاليف؛¹

¹ عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صاح مهدي الغربان، التكامل بن إدارة الجودة الشاملة وأسلوب (ABC)، جامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 08، 2010، ص 21.

• تحديد إمكانيات ونقاط ضعف الشركة وفرص التحسين من خلال سماحه برؤية استراتيجية الشركات، فضلاً عن القضاء على التلف والضياع من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة؛¹

• يدمج المنتجات في التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي، وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج.²

المطلب الثاني: خطوات عمل نظام التكلفة على أساس النشاط

يبدأ نظام التكلفة على أساس النشاط من مرحلة التخطيط؛ والتي يتم من خلالها تحديد الأهداف المراد تحقيقها وكذا إعداد فريق العمل المناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام، كما يتم تحديد المشاكل التي تواجه المؤسسة؛ ونوع ومستوى المعلومات المطلوبة من أجل تحديد مستوى درجة التفصيل في تحديد ووصف الأنشطة، وفيما يلي توضيح دقيق لخطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط:

أولاً: تحديد الأنشطة: تعد هذه الخطوة البداية الفعلية لتصميم النظام، حيث يعرف النشاط على أنه حدث أو جزء من عمل يتم القيام به لتحقيق هدف معين، و يوافق عمل أو مجموعة أعمال يقوم بها شخص على آلة أو مجموعة آلات، حيث تبدأ العملية بتقسيم المؤسسة إلى مجموعة أنشطة بعد دراستها والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية؛ ثم تحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو خدمة معينة؛ أي يتم إعداد خطة يبين فيها كل خطوة بالتفصيل في عملية التصنيع بداية من إستلام المواد الأولية إلى غاية تسويق المنتج، ومن ثم تصنف إلى مجموعتين حيث تشمل المجموعة الأولى الأنشطة التي تضيف القيمة مثل استلام المواد الأولية والتي بدونها لا تتم عملية الإنتاج ويؤدي التخلي عن أي نشاط من هذه المجموعة إلى تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك على المدى البعيد، أما المجموعة الثانية تشمل الأنشطة التي لا تضيف القيمة والتي

¹ لمي شاكر حميد، مرجع سابق، ص 299.

² عبد الله قويدر، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، مجلة العلوم التجارية، المجلد 20، العدد 02، 2021، ص 242.

يمكن تخفيض تكلفتها دون أن يؤدي ذلك إلى تخفيض المنفعة التي يقدمها المنتج للمستهلك، حيث يتم

اعتبار هذه المرحلة الخاصة الجوهرية في نظام التكلفة على أساس النشاط التي تساعد في تقليل من

عيوب أو قصور الأنظمة التقليدية ولتسهيل تحديد الأنشطة،¹ يتم تقسيمها إلى أربعة مستويات:

1. **الأنشطة على مستوى الوحدة:** تتعلق هذه الأنشطة بعدد الوحدات المنتجة، إذ أنه يجب أن تتناسب

كمية الاستهلاك من الموارد مع عدد الوحدات المنتجة، حيث إذا كانت هناك زيادة 10% في الإنتاج؛

فإنها تستهلك مواد إضافية بنسبة 10% من كلفة هذا النشاط.

2. **الأنشطة على مستوى الدفعة:** يتم تأدية هذه الأنشطة لكل مجموعة من الوحدات المنتجة بدلاً من

الوحدة الواحدة؛ بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة، أي أنها غير متعلقة بوحدة واحدة بل تتعلق

بدفعة إنتاج أو خدمة.

3. **الأنشطة على مستوى دعم المنتجات:** تحتوي على الأنشطة المطلوبة لدعم الخط الإنتاجي؛

وتؤدي إلى زيادة كلفة الأنشطة مع إزدياد عدد المنتجات، ولكن لا يتم إنجازها مع كل وحدة منتجة أو

دفعة إنتاج جديدة، من أمثلتها نشاط الهندسة وجدولة الإنتاج.

4. **الأنشطة على مستوى دعم التسهيلات:** يقصد بها الأنشطة العامة التي يتم تقديمها على مستوى

الوحدة الاقتصادية لغرض إنجاز العملية الإنتاجية والتي تخدم كل الأقسام، ومن ثم لا يمكن تخصيص

كف هذه الأنشطة لقسم محدد، مثلاً تدفئة المصانع.

ثانياً: تحديد تكاليف الأنشطة: عند تحديد الأنشطة في المرحلة الأولى؛ تأتي مرحلة تحديد التكاليف

الضرورية لأداء كل نشاط؛ أي تخصيص كلفة الموارد المستهلكة لفترة زمنية محددة لكل نشاط، و

تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ الأنشطة، حيث تتكون العوامل من

¹ مشاش نادبة، مداخلة بعنوان: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة abc في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول "مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع"، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير البلية، 2017/04/25، ص 06.

(أفراد، آلات، نظم الحاسب الآلي...) وجميع الموارد الأخرى التي يمكن استخدامها وتتبعها، وتتم هذه التكاليف عبر 3 مراحل بداية من تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف الموارد؛ ويكون ذلك من خلال فحص العلاقة السببية بين استعمال الموارد والمخرجات لكل نشاط، ومقياس مسبب التكلفة هو المحور الرئيسي لتحديد العلاقة السببية حيث أنه مقياس هام لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة من مخرجات الإنتاج، ثم توزيع تكاليف الموارد لتحديد مسبب تكاليف الموارد وتحديد مقدار كل نشاط من هذه التكاليف، ويمكن القول عن هذه المرحلة باختصار أنها مقياس هام لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجة من النشاط.¹

ثالثاً: تحديد محركات لتكلفة كل نشاط: تعتبر الخطوة الأساسية والابتكار الحديث لنظام التكلفة على أساس النشاط، إذ تعد محركات التكلفة عوامل مؤثرة على تكلفة النشاط، فالاختيار الصحيح لمسببات التكلفة يعتبر هو العامل الأساسي لنجاح مدخل تكلفة النشاط؛ بحيث يعكس علاقة قوية بين التغير في تكلفة النشاط والتغير في مستوى المحرك، حيث لا بد من اختيارها بدقة من أجل التأكد أنها تقيس ما تستهلكه الأنشطة فعلاً من موارد الشركة، ويكون اختيار مسببات التكلفة على مرحلتين هما:

1. **المرحلة الأولى:** يتم في هذه المرحلة جمع مسببات التكلفة التي يمكن استعمالها في تتبع تكلفة عوامل الإنتاج المستعملة؛ والتي يعبر عنها بمجموعات التكلفة المتعلقة بمركز النشاط.
 2. **المرحلة الثانية:** يتم في هذه المرحلة اختيار مسببات التكلفة؛ بحيث يقف اختيارها على مستوى الدقة المطلوب في تقارير التكاليف والهدف الذي تسعى الإدارة إلى تحقيقه.²
- وفيما يلي مثال توضيحي عن محركات أو مسببات التكلفة:

¹ مشاش نادية، مرجع سابق، ص، 06.
² خالد عادل، أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05 العدد 01، 2018، ص 137.

الجدول رقم (03): مسببات ومحركات التكلفة.

النشاط	مولد التكاليف
الاتصال والعلاقات بالموردين	عدد الاتصالات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
استعمال المعدات واللوازم	عدد ساعات التشغيل
التعبئة والتغليف	الأغلفة المستعملة
إعداد تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
شراء المواد والمعدات	عدد أوامر الطلب
مدفوعات الزبائن	عدد المدفوعات

المصدر: شلابي عمار، مرجع سابق، ص 151.

رابعاً: تحديد معدل تحميل التكلفة لكل نشاط: بعد تحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط وتحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها يتم احتساب معدل التحميل؛ بناءً على التكلفة الكلية للمنتج مقسوماً على مسبب التكلفة للمنتج، ليتم في ضوء معدل التحميل تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات أي:

مجموع التكاليف الكلية / مسبب التكلفة للمنتج

خامساً: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات: بعد مرحلة اختيار معدل تحميل التكلفة في كل نشاط باستعمال مسببات التكلفة، يتم في هذه المرحلة تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، ويكون ذلك باستخدام معدل التكلفة لكل نشاط والذي بواسطته يمكن حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج، وهذا هو الاختلاف بين نظام التكلفة على أساس النشاط والأنظمة التقليدية، حيث أن نظام abc يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت

سبب في وجوده، أما النظام التقليدي يعتمد على معيار الحجم في التحميل، كما يتم تخصيص التكاليف على المنتجات عن طريق المعادلة التالية:

معدل عامل التكلفة × المقدار الذي يستخدمه المنتج

مثال على ذلك: تكلفة أمر الشراء × عدد أوامر الشراء¹

نستخلص أن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على أن المنتجات تستهلك النشاطات والأنشطة تستهلك الموارد، وهذا ما يسمح بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء الغير مباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أساس أكثر دقة، نوضح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): طريقة توزيع التكاليف على أساس الأنشطة



وفيما يلي نستعرض بعض المصطلحات الرئيسية التي تستعمل في هذه الطريقة:

- **الموارد:** هي العناصر المستهلكة من أجل القيام بالإنتاج والبيع.
- **مسببات التكلفة:** هي العناصر التي نشأت بسببها الأعباء؛ ويعبر عنها بمسببات الموارد والنشاطات، كما تعني أيضا وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات.
- **النشاط:** هو مجموعة من العمليات الأولية تستخدم عدد من الموارد: (قوة عمل، آلات، وقت....).
- **مسببات النشاط:** تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين أهداف التكلفة المختلفة.
- **هدف التكلفة:** يتمثل في أحد العناصر التالية: (منتج، خدمة، زبون، طلبية....) وهو المسبب الرئيسي للتكلفة.

¹ محمد الصديق الفضيل، نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 13، 2018، ص 273.

لا يعتبر إن النظام التكلفة على أساس النشاط غاية في حد ذاته، ولكنه يعتبر وسيلة للحصول على معلومات تستعمل في نظام الإدارة.¹

المطلب الثالث: المقارنة بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف التقليدي

الاختلاف بين النظامين يعود إلى المبدأ الذي يقوم عليه كل منهما، ويمكن ذكر أهم الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنشطة المحاسبية التقليدية كما يلي:

الجدول رقم (04): المقارنة بين نظام ABC والنظام التقليدي.

البيان	نظام التكلفة على أساس النشاط	نظام التكاليف التقليدي
تقديم المعلومات	قدم معلومات تكاليفية أكثر تفصيلاً عن كل نشاط من الأنشطة التي يمر بها المنتج حتى اكتماله داخل أي قسم.	يقدم معلومات تكاليفية عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة التي يمر بها المنتج حتى اكتماله ومن الصعب تحليلها.
أسلوب التحليل	أسلوب تحليله دقيق وشامل ومستمر للأنشطة في المؤسسة وبالشكل المنفصل مما يتيح فهماً أعمق وتحليلاً أفضل للتكاليف.	يكون نظام التحليل في الأنظمة التقليدية بسيط ومباشر للتكاليف وليس للأنشطة.
أساس التحميل	أساس التحميل في نظام التكلفة على أساس النشاط يتميز بالدقة والتفصيل والتحليل العميق للتكاليف الموجودة في مسببات التكاليف على المنتجات أو الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام تحميل يتوافق مع مسبب التكاليف	أساس التحميل يعتمد على تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة وتخصيص هذه التكاليف إلى المنتجات أو الخدمات. وهذا باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم الإنتاج مثل عدد الوحدات المنتجة وساعات العمل المباشرة.
مسببات التكاليف	يقوم باستعمال عدة مسببات تكاليف بحيث يتم تركيز على تحليل الأنشطة بشكل مفصل مما يوفر دقة أكبر في تحديث مسببات التكاليف وتوجيه هذه	يعتمد في العادة على مسبب واحد أو اثنين لتحميل التكاليف ويكون أقل دقة وتفصيلاً حيث يتم تحميل التكاليف بشكل مجمل

¹ عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، سكيكدة، 2008، ص 100.

<p>دون تحليل عميق للأنشطة وبناء على عوامل مثل الإنتاج أو الوحدات المنتجة.</p>	<p>التكاليف إلى المنتجات بشكل أكثر دقة ويتم تحميلها على أساس الأنشطة الفعلية التي تسببت في استهلاك الموارد</p>	
<p>يستخدم مجمع واحد للتكاليف في كل قسم أو عدة مجمعات للمنشأة بشكل إجمالي ولا يوجد تجانس بالخصائص بين تكاليف هذه المجمعات.</p>	<p>يسعى على تجميع التكاليف ضمن مجمعات التكاليف بحيث تكون متجانسة داخلياً وتخصيص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط ويكون مسبب هذه التكاليف واحد فقط</p>	<p>مجمعات التكاليف</p>
<p>يركز على المنتجات باعتبارها هدف التكلفة مما يؤدي إلى تقديم النتائج بصورة إجمالية ولا يقدم أي تفصيل عنها.</p>	<p>يركز على المنتجات بوصفها الهدف الثاني للتكلفة وهذا ما يميزه بأنه يعطي تفصيل أكبر من حيث المعلومات التي يقدمها (مالية أو غير مالية).</p>	<p>مكانة المنتجات</p>
<p>تستخدم أسس التوزيع المالية (النقدية) بصورة واسعة مثل تكلفة العمل وتكلفة الموارد وتختلف تفاصيلها وطرق تطبيقها باختلاف هيكل واحتياجات كل المنشأة.</p>	<p>يتم استخدام أسس التوزيع التي هي عبارة عن متغيرات غير مالية (الكمية) ومالية ولكنه يفضل الأسس غير المالية تفادياً للانحرافات في التوزيع وزيادة في الدقة وتساعد في تحقيق توزيع التكاليف بشكل أكثر دقة وعدالة بناء على الأنشطة الفعلية التي تؤديها المنشأة</p>	<p>أسس التوزيع</p>
<p>تحديد تكاليف المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج مثل القسمة على عدد الساعات المنتجة.</p>	<p>يتم تجميع تكاليف الأنشطة التي قامت ببنائه لتحديد تكاليف المنتج.</p>	<p>تحديد التكاليف</p>
<p>العلاقة بين التكاليف والإنتاج دائماً مباشرة، حيث أن جميع التكاليف في المنشأة مصدرها أو مسببها الرئيس حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة.</p>	<p>قد تكون العلاقة السببية بين التكاليف والوحدات المنتجة غير مباشرة، أي ليست جميع التكاليف مصدرها ومسببها الرئيسي هو الوحدات المنتجة ويحدد هذا النظام أربعة مستويات لمسببات التكلفة:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تكلفة الوحدة المنتجة. • تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة. • تكلفة المنتجات المساندة. • التكاليف الإدارية والعمومية. 	<p>التسلسل الهرمي للتكاليف</p>
<p>لا يوفر معلومات لخدمة الإدارة ويتم التركيز على تخصيص التكاليف الغير</p>	<p>هناك هدفين هما:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تصميم هيكل تكاليفي 	<p>هدف النظام</p>

<p>مباشرة لغرض تقويم المخزون.</p>	<p>• التأكد من القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة</p>	
<p>اتخاذ القرارات غالباً ما يعتمد على البيانات المالية، أي أنها غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية.</p>	<p>يتم اتخاذ القرارات بناءً على تحليل مفصل للتكاليف والأنشطة المحددة التي تساهم في إنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات أي يمكن القول أنه يتمتع بقدرة عالية على توفير المعلومات</p>	<p>إتخاذ القرار</p>
<p>إجراءات تخصيص التكاليف تتم كما يلي: • يتم إنشاء مركز تكاليف لكل مجموعة من الأنشطة حسب التنسيق فيما بينهم. • يتم توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي يتم تحديدها. • تخصيص تكاليف مجمع التكاليف على وحدات الإنتاج.</p>	<p>وتتم مراحل التخصيص كما يلي: • يتم توزيع مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج. • تخصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الانتاج والخدمات. • يتم تخصيص تكاليف مراكز الانتاج على وحدات الانتاج.</p>	<p>مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة</p>

المصدر: إعداد الطلبة بالإعتماد على:

عبد السلام محمد مهدي عياد، **كتاب نظم التكاليف 01**، مكتبة آفاق للطباعة والنشر، الطبعة 02، 2021، ص 122.

خليل إبراهيم عبد الله شقفة، **مرجع سابق**، ص ص 90-91.

الساسى هلال، دباش محمد، **دور نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف**

الخدمات الصحية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 06 / العدد 02، 2022، ص ص 408-409.

من خلال هذه المقارنة، يتبين لنا أن الفرق الأساسي يكون في عملية تخصيص الموارد الصناعية

غير المباشرة، حيث تمر عملية تحميل التكاليف بموجب المنهج التقليدي بالشكل التالي:

استناداً على بعض المقاييس المعتمدة في التخصيص، يتم تخصيص عناصر التكاليف غير

المباشرة على مراكز التكلفة باستخدام بعض المعدلات أو أسس التحميل المرتبطة بالحجم مثل

(ساعات العمل المباشرة أو ساعات عمل الآلات) ويتم تحميل تلك المراكز على المنتجات النهائية،

وبالتالي فإن المنهج التقليدي يقوم على أساس تحميل التكاليف باستخدام بعض أسس التحميل

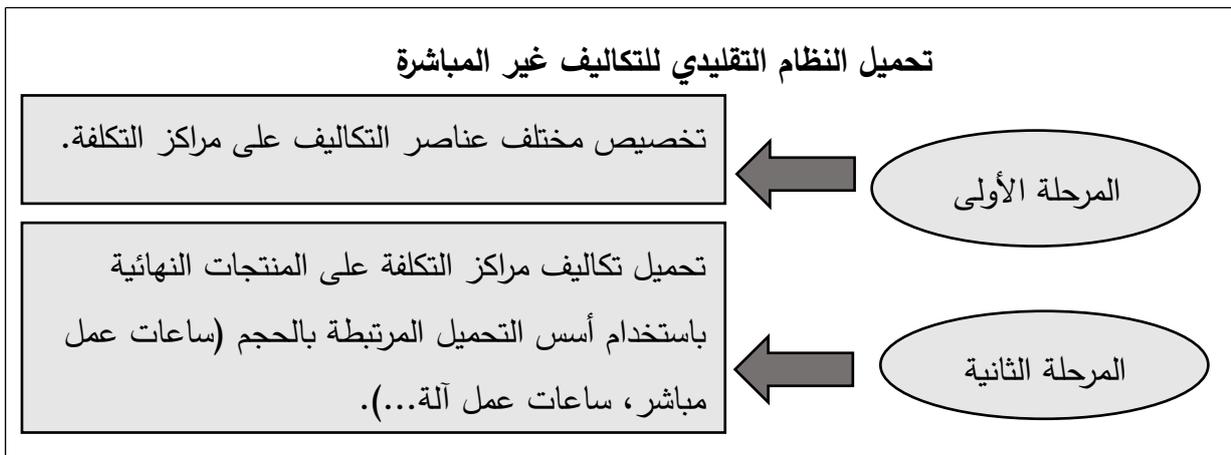
المرتبطة بالحجم دون الأخذ بعين الاعتبار عدم ارتباط العديد من بنود التكاليف غير المباشرة بالحجم، مما يؤدي إلى قيم غير دقيقة لعناصر التكاليف غير مباشرة.

أما تحميل التكاليف غير المباشرة في نظام التكلفة على أساس النشاط فيكون عن طريق حصر أوجه النشاط الرئيسية لتخصيص الموارد على الأنشطة.

ويتم هذا الحصر سواء كمراكز فردية أو مجمعة، وهذا يتطلب تقسيم المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية وتحليل تكاليف كل نشاط داخل كل قسم حسب ما تؤديه المنشأة من عمليات ، أما الوظيفة الأساسية للنشاط هي تحويل (الموارد، العمالة، التكنولوجيا) إلى مخرجات (سلع والخدمات)، و يكون تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع أو خدمات وفقاً للخدمة المطلوبة إنجازها أو وحدات المنتج باستعمال موجهات التكلفة كمقياس للطلب ، وعلى أساس عدد المعاملات التي أنشأت من أجل موجه التكلفة يقاس طلب المنتج على الأنشطة، كما يجب الذكر أن تحديد تكاليف المنتج يكون بتجميع تكاليف الأنشطة الضرورية لذلك¹.

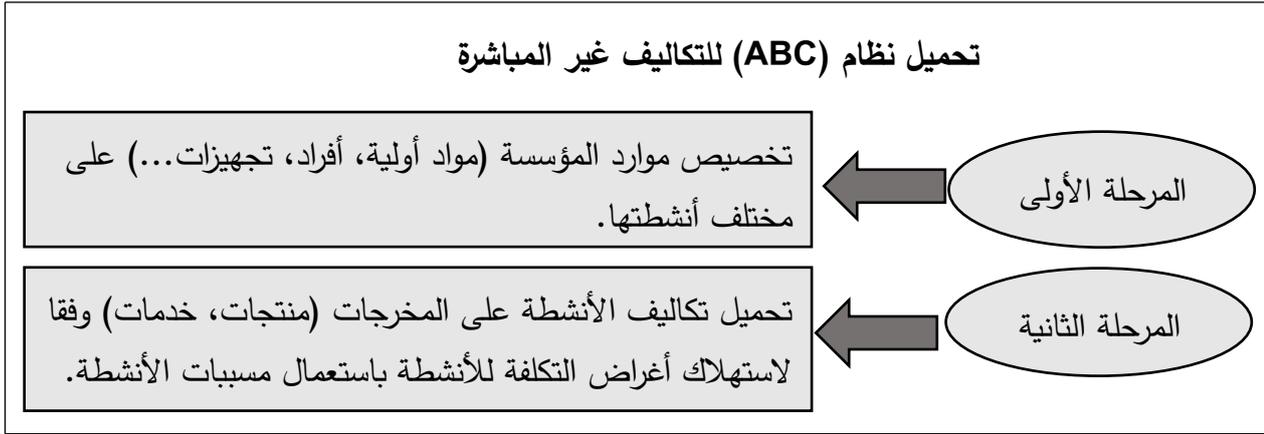
والشكل التالي يوضح بشكل مختصر الفرق بين نظام التكلفة على أساس النشاط والأنشطة التقليدية في تحديد التكاليف غير المباشرة:

الشكل رقم (05): تحميل النظام التقليدي للتكاليف غير المباشرة



¹ زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية، مجلة علمية محكمة فصلية متخصصة في العلوم الإنسانية، المجلد 22 / العدد 04، 2014، ص 03.

الشكل رقم (06): تحميل نظام (ABC) للتكاليف غير المباشرة



المصدر: اعداد الطلبة بالاعتماد على: اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، باتنة، 2008، ص 62.

وفي الأخير في هذه المقارنة نستخلص بأن الأنظمة التقليدية لديها العديد من الانتقادات التي تم التطرق لها في المبحث السابق، وأن نظام التكاليف على أساس النشاط يتسم بالعديد من المزايا نذكر منها:

- يساعد في اتخاذ القرارات بشكل أفضل، حيث يساعد المدراء في تحسين قيمة المنتجات والعمليات من خلال توفير لمقاييس أكثر موضوعية للأنشطة وموجهات التكلفة، وكذا عن طريق تحسين قرارات تصميم المنتجات
- يعتبر أفضل مقياس للربحية، من خلال توفيره لتكاليف أكثر موضوعية وتفصيلا للمنتج، ويساعد في صياغة القرارات الأفضل للاستراتيجية الخاصة بالتسعير؛
- يحسن نظام التكلفة على أساس النشاط العمليات من خلال توفيره لمعلومات تساعد في تحديد المواقع التي تحتاج إلى تحسين العمليات؛
- يساهم في تحسين حساب تكاليف المنتجات؛ الأمر الذي يؤدي إلى تقدير أفضل لتكاليف الأوامر، وكذلك المساعدة في عملية التسعير.¹

¹ فيحاء عبد الله يعقوب، تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 02، العدد 41، 2017، ص 06.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تلعب الدراسات السابقة دورًا حيويًا في عملية البحث عندما يتعلق الأمر بتطوير فهمنا لموضوع معين، فهي توفر لنا الأساس اللازم والمعرفة السابقة التي نحتاجها للبناء عليها. من خلال استعراض الأبحاث والدراسات السابقة، يمكننا تحديد الفجوات في المعرفة وذلك من خلال فحص الأبحاث السابقة، يمكننا تحديد المواضيع التي لم تُكتشف بعد أو التي لم تُستكشف بشكل كافٍ، فهي تلمح إلى اتجاهات جديدة أو مواضيع مهمة يتم استكشافها في الدراسة الحالية تمكننا ايضا، من بناء الأسس النظرية اي توفر النتائج والنظريات التي يمكن استخدامها كأساس لبناء النظريات الجديدة أو النماذج الفكرية، واستخدامها لتحليل وتقييم النتائج المستنتجة من الدراسة الحالية وتحديد مدى توافقها أو اختلافها مع الدراسات السابقة.

باختصار فإن الدراسات السابقة تساهم بشكل كبير في توجيه وتشكيل البحث الحالي وتوجيهنا نحو الاستنتاجات الصحيحة والمواصلة في رحلة الاكتشاف العلمي.

والجدير بالذكر أن الدراسات السابقة تشمل كل المعارف السابقة التي تضمنتها الكتب العلمية المتخصصة، أو المجلات والدوريات والرسائل الجامعية، أو التي حملتها البحوث والدراسات التطبيقية، شرط أن تكون متشابهة أو متقاربة أو متطابقة مع الدراسة الحالية، وهذا بغية التعرف على الجهود والدراسات السابقة ذات الصلة وفي مجال دراستنا الحالية، فإننا سوف نقنصر على بعض الدراسات السابقة التي اهتمت بأنظمة التكاليف التقليدية، وكذا الانظمة الحديثة والتي تمثلت في نظام التكلفة على اساس الانشطة، ودورها في مواجهة الانتقادات والقصور المعارضة للأنظمة التقليدية ، لذا سوف يتم التطرق لكل منهما، وسنحاول في هذا المبحث عرض الدراسات السابقة، من خلال المطالب التالية:

- **المطلب الاول:** عرض الدراسات السابقة العربية؛
- **المطلب الثاني:** عرض الدراسات السابقة الاجنبية؛
- **المطلب الثالث:** مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.

المطلب الاول: عرض الدراسات السابقة العربية

سيتم في هذا المطلب عرض بعض الدراسات السابقة العربية التي تطرقت لنفس موضوع الدراسة (نظام التكلفة على أساس النشاط، النظام التقليدي)، حيث يتم عرض تسمية الدراسة السابقة والهدف منها تم معرفة النتائج التي توصلت إليها الدراسة السابقة.

دراسة (سعيد محمد فخري أبو وردة ، 2015) ¹	
تسمية الدراسة	تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على مصنع عصير غزة
اشكالية الدراسة	ما مدى مساهمة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تمكين الشركة الفلسطينية للصناعات الغذائية (مصنع عصير غزة) من تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل أكثر دقة؟
هدف الدراسة	<ul style="list-style-type: none"> • دراسة وتحليل الواقع الفعلي لنظام التكاليف المتبع لدى الشركة الفلسطينية للصناعات الغذائية (مصنع عصير غزة) ومدى علاقة النظام المتبع حالياً بالخسائر المتراكمة التي يتعرض إليها المصنع. • التعرف على أهم المشكلات التي تواجه عملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتقديم التوصيات لحل هذه المشكلات. • التعرف على مدى إدراك إدارة الشركة الفلسطينية للصناعات الغذائية (مصنع عصير غزة) خاص لأهمية ومزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة. • تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة على مصنع عصير غزة ومعرفة أثر تطبيق النظام على تكلفة المنتجات ومدى مساهمتها فعلياً على ربحية المصنع وذلك للحد من الخسائر المتراكمة التي يتعرض إليها المصنع سنوياً.

¹ سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على مصنع عصير غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية كلية التجارة، غزة، 2015.

<p>• إن عملية تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة هي عملية منظمة تتم عبر مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلى تطبيق لهذا النظام وأن هذه الخطوات ل تختلف في التنفيذ من شركة إلى أخرى، ولكن التفاصيل الخاصة بكل خطوة إنما تختلف من شركة إلى أخرى.</p>	<p>النتائج</p>
<p>• إن الشركة الفلسطينية للصناعات الغذائية (مصنع عصير غزة) يفتقر إلى وجود نظام تكاليف يساعدها على عملية تسعير المنتجات بشكل دقيق، حيث إن عملية التسعير النهائي للمنتج تعتمد على الأسعار المنافسة في السوق المحلي، غير آخذين بالاعتبار التكاليف الحقيقية للمنتجات، حيث تختلف طرق التصنيع والتكنولوجيا المستخدمة والجودة من مصنع لآخر.</p>	<p>المتوصل اليها</p>
<p>• أدت عملية التقدير الشخصي المتبعة في الشركة الفلسطينية للصناعات الغذائية (مصنع عصير غزة) لتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى تشويه التكاليف بشكل أدى إلى تحقيق المصنع لخسائر متراكمة عبر السنين نظرا لان تلك التكاليف أدت إلى التسعير الخاطئ للمنتجات.</p>	
<p>• إن نظام التكاليف الذي يمتلكه مصنع عصير غزة غير قادر على توفير معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات التي يقدمها المصنع، وتبعاً لذلك، فإن نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يعتمد فقط على وجود محاسب على دراية كافية بماهية وطبيعة التكاليف التي بتكدها المصنع، بل يتطلب أيضاً تزويد هذا المحاسب بالمعلومات الصحيحة والملائمة التي تجعله قادراً على تحديد دقة وقوة العالقة السببية التي تربط بين التكاليف كموارد وبين الأنشطة التي تستهلكها من جهة، وبين هذه الأنشطة والخدمات المقدمة من جهة أخرى، لذا يحتاج تطبيق هذا النظام أيضاً إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية و معرفة واسعة بالأنشطة التي تمارس داخل المصنع، وقادر على الربط الدقيق بين هذه الأنشطة والمنتجات المقدمة، إضافة إلى أهمية توفر أنظمة معلوماتية قادرة على تزويد الفريق بأية معلومات قد يحتاجها.</p>	
<p>• يساعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مصنع عصير غزة على تفعيل الدور الرقابي على التكاليف لاعتماده على آلية فعالة لتعقب استهلاك الموارد من الأنشطة التي تستخدم لتقديم المنتجات، وتتمثل هذه الآلية في العلاقة السببية بين الموارد والأنشطة</p>	

وبين الأنشطة والمنتجات، الأمر الذي ساعد في تحديد التكاليف بشكل أكثر دقة مما عزز وفعل الدور الرقابي على هذه التكاليف بشكل كبير.

• لقد ساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة إدارة المصنع في اتخاذ قرارات إدارية أكثر كفاءة وذلك من خلال محاولة إدارة المصنع الحد من الخسائر من خلال عمل دراسة يقوم من خلالها المصنع بالتوزيع المباشر، وذلك لتوفير هامش الربح الذي يتقاضاه الموزع.

• من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في خط إنتاج العصائر المخففة، تبين أن امكانية تطبيق هذا النظام على بقية خطوط الإنتاج وبالطريقة نفسها، شريطة استمرار توافر العوامل التي أدت إلى نجاح هذه العملية خصوصا تأييد الإدارة العليا للمصنع وقناعتها بمنافع تطبيق النظام.

دراسة (د. خالد عادل، 2018) ¹	
تسمية الدراسة	أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها-دراسة حالة: شركة سوميفوس SOMIPHOS -بئر العاتر-ولاية تبسة.
اشكالية الدراسة	ما مدى مساهمة طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة في ضبط ترشيد التكاليف الصناعية في شركة سوميفوس - تبسة؟
هدف الدراسة	هدفت هذه الدراسة الى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في شركة سوميفوس التي اعتمدت عدة طرق تقليدية في حساب تكاليفها ثم اصبحت تطبق الذي يساعدها على sage بطريقة الاقسام المتجانسة، وذلك باستخدام برنامج، على تحديد تكاليفها بصورة أفضل وذلك من خلال تحديد تكلفة كل قسم بطريقة مفصلة، ومحاولة التعرف على اوجه القصور التي يعالجها النظام (ABC).
النتائج المتوصل اليها	يخضع اختيار وحدات العمل الى التقدير الشخصي ويلجأ قسم المحاسبة التحليلية اليها في شركة سوميفوس غالبا في اختيار المصاريف المباشرة كوحدة عمل لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة، وذلك لما يجدونه من صعوبة في تحديد اساس سليم في توزيعها، وهذا ما يؤدي الى توزيع غير دقيق للمصاريف غير المباشرة. ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة ضمن الهيكل الكلي للتكاليف بسبب اعتمادها على الاليات الضخمة والاساليب التكنولوجية الحديثة لحماية البيئة والحفاظ على صحة العامل اضافة الى تقديم منتج عالي الجودة، ادى الى وجود قصور في أنظمة التكاليف التقليدية لمعالجة كيفية تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة المختلفة مما يؤدي بها الى اتخاذ قرارات خاطئة، في بعض الاحيان وخاصة بما يتعلق بالسياسية السعرية للمنتج. التكاليف غير المباشرة في الشركة ترتبط بعلاقة طردية مع استخدام نظام التكاليف على اساس الأنشطة اي ان الشركة التي تكون فيها التكاليف غير المباشرة كبيرة بسبب تزايد استخدام الالية، تميل الى استعمال هذا النظام لمساعدتها في التخصيص والتحميل الدقيق لهذه التكاليف. شركة سوميفوس مازالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير

¹ خالد عادل، أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد 01، تبسة، 2018.

واتخاذ القرار، وإنما يقتصر دوره في السياسة التسعيرية للمنتجات، وهذا راجع إلى العمل بنفس الذهنية التي كانت تسودها قبل الانتقال إلى نظام اقتصاد السوق، أين كانت المحاسبة التحليلية غير مفيدة ما دام الأمر يتعلق بالعمل دون الاهتمام بالربح. هذه الشركة ما تزال في حالة احتكار لإنتاج وتسويق منتجاتها لذلك فهي لا ترى ضرورة لوضع البيانات حديثة في احتساب التكلفة الكلية للمنتجات ما دامت النتيجة دائماً موجبة. لم يظهر وجود فارق كبير في حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة على أساس النشاط في الورشات التي تنتج منتج وحيد. وذلك يعود لسبب تحمل المنتج كل التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة بإضافة إلى أن الورشات السابقة تنتج هي الأخرى منتج واحد.

عادة توزيع المصاريف غير مباشرة بطريقة تكلفة على أساس النشاط في ورشة النفذ ظهر أن المنتج 66/68 تحمل مصاريف لا تخصه على حساب المنتج 65/63، كان يتحملها عند احتساب التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة، حيث أنه بطريقة الأقسام المتجانسة كانت التكاليف ل 63/65 و 66/68 هيا على التوالي 3548.94 دج و 3465.228 دج، وهذا ما طرح مشكل لدى قسم المحاسبة التحليلية في الشركة لأنه من غير المنطقي أن يظهر المنتج 65/63 أعلى من 68/66 لأن هذا الأخير أكثر جودة من الأول، أما بالطريقة ABC فكانت التكاليف ل 63/65 و 68/66 هي 3433.1 و 3451.86 على التوالي، وهذا ما يثبت أن طريقة ABC أكثر دقة في توزيع المصاريف غير المباشرة.

إن مسؤولية الإغفال عن وجود نظام محاسبة تحليلية على مستوى هيكل المؤسسات لا ترجع فقط لهذه الأخيرة، وإنما أيضاً للمختصين في هذا الميدان الذين لم يبذلوا أي جهد لإظهار الفائدة من اكتسابه، حتى إن مكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية الموجودة عبر الوطن، لا تهتم إلا بجانب المحاسبة المالية، ولا تساهم في مساعدة المؤسسات لشرح مضمون وفائدة البيانات التسيير، خاصة منها الية المحاسبة التحليلية

دراسة (زينب حامد، سارة ناصر، 2020) ¹	
تسمية الدراسة	تحديد التكلفة على اساس النشاط ABC دراسة حالة: مصرف السلام الجزائر.
اشكالية الدراسة	كيف يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على النشاط ABC في مصرف السلام؟
هدف الدراسة	هدفت الدراسة الي بيان كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط في تحديد تكلفة الخدمات المصرفية، مع محاولة وضع طريقة عملية لتطبيق طريقة ABC لحساب التكاليف بالمؤسسات المصرفية.
النتائج المتوصل اليها	<ul style="list-style-type: none"> • امكانية الاعتماد على التقرير الذي يصدره مصرف السلام لتحديد انشطته وتمثيلها تمثيلا واضحا يسمح بحساب التكاليف وفهمها. • الاعتماد على التقرير السنوي لمصرف السلام، الذي يحلل انشطته بالتفصيل لاستخراج مسببات التكلفة. • يمكن تطبيق نظام ABC على نشاط التمويل لمصرف السلام الجزائر من خلال الارقام التي يعطيها موقع مصرف السلام. • يمكن الاعتماد على برنامج Mind Master لإعداد خارطة معرفية تسمح بتحسين انظمة حساب التكاليف في مصرف السلام.

المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة الاجنبية

سيتم في هذا المطلب عرض بعض الدراسات السابقة الأجنبية التي تطرقت لنفس موضوع الدراسة (نظام التكلفة على أساس النشاط، النظام التقليدي)، حيث يتم عرض تسمية الدراسة السابقة والهدف منها تم معرفة النتائج التي توصلت إليها الدراسة السابقة

¹ زينب حامد، سارة ناصر، تحديد التكلفة على اساس النشاط (ABC)، رسالة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، معهد الحقوق والعلوم لاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، باتنة، 2020.

دراسة (اشتر محل، د. اكرم حسين 2015) ¹	
تسمية الدراسة	التكلفة على أساس النشاط (ABC) أداة فعالة لإدارة أفضل - بنغلاديش -
إشكالية الدراسة	أيمكن لنظام التكلفة على أساس النشاط أن يكون أداة فعالة لإدارة أفضل؟
هدف الدراسة	<ul style="list-style-type: none"> • تهدف هذه الدراسة الى الحصول على فكرة إجمالية حول التكلفة على أساس تطوير مفهوم واضح حول الجوانب النظرية لـ ABC. • التعرف على تطبيقات ABC في الدول المختلفة. • معرفة مشاكل وفوائد تطبيق ABC في أي منظمة. • معرفة أسباب رفض تطبيق ABC. • التعرف على تطبيق ABC في قطاع التصنيع. • التعرف على فوائده في مؤسسات القطاع العام. • التعرف على تنفيذ ABC في بنغلاديش. • التوصية ببعض الخطوات لتطوير تطبيق ABC.
النتائج المتوصل إليها	<ul style="list-style-type: none"> • تغير في النظرة التقليدية لمحاسبة التكاليف والإدارة. • قياس التكلفة بشكل أكثر دقة من أنظمة التكاليف الأخرى التي تعتمد الحجم. • قدم النظام بعض المشكلات الملحة مثل ABM وبطاقة النتائج المتوازنة، ووضع العلامات المعيارية، وإدارة الجودة الشاملة كأداة لتقييم الأداء. • التمكن من اسقاط خط الإنتاج أو القسم غير المربح.
دراسة محمد عبدو الجواد 2015) ²	
تسمية الدراسة	تأثير اعتماد أنظمة التكلفة القائمة على أنشطة حول أداء الشركة السنغالية
إشكالية الدراسة	هل اعتماد أساليب المحاسبة الإدارية الجديدة له تأثير على تحسين أداء الأعمال المؤسسة؟
هدف الدراسة	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC ونظام المحاسبة على أساس النشاط SCA من خلال مساهمتها في

¹ Ishter Mahal, Akram Hossain, **Activity-Based Costing (ABC) – An Effective Tool for Better Management**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.4, 2015.

² Mohamed ABOU EL JAOUAD, **L'IMPACT DE L'ADOPTION DES SYSTEMES DE COUTS A BASE D'ACTIVITES SUR LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES SENEGALAISES**, Article, Ziguinchor Université, Revue Économie, Gestion et Société, N°3, 2015.

<p>العديد من أدوات الإدارة التشغيلية والاستراتيجية التقليدية على تحسين أداء المؤسسة في ظل التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية التجارية الإفريقية التي أدت إلى رجوع أكبر قضية مركزية المتمثلة في العلاقة بين التحكم في التكاليف وتحسين الأداء.</p>	
<p>• في البيئة المتغيرة باستمرار لم يعد أداء الشركة يعتمد فقط على الكميات المنتجة ولكن على معايير أكثر تعقيدا مثل تنوع الطاقات المنتجة وملائمة المنتج للحاجة.</p> <p>• يمكن لنظام التكلفة على أساس النشاط أن يشكل إطار متماسك وفعال لقياس وإدارة الأداء المالي.</p> <p>• بعد أكثر من 25 سنة من ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط ABC أظهر الاستبيان الذي يشمل 62 شركة في هذه الدراسة على أن 11.29% فقط من المستجيبين يستخدمون نظام التكلفة على أساس النشاط.</p> <p>• من بين الشركات السبع التي تستخدم نظام المحاسبة على أساس النشاط SCA لم تتسب أي منها التحسن في الأداء المسجل إلى اعتماد نظام التكلفة على أساس النشاط.</p> <p>• لعبة نظام المحاسبة على أساس النشاط SCA دوراً مهماً في تحسين أداء الشركة في 14.25% من الحالات.</p> <p>• المساهمة النسبية ل SCA في أنظمة التحكم الإداري هي نتيجة مجموعة من الصعوبات، ويمكن تصنيف هذه الصعوبات إلى ثلاث فئات: الصعوبات الفنية والإدارية والتنظيمية.</p>	<p>النتائج المتوصل إليها</p>
<p>(دراسة دادان سوكردان 2016)¹</p>	
<p>تحليل التكلفة على أساس النشاط: بين المنفعة والتكلفة لتنفيذها.</p>	<p>تسمية الدراسة</p>
<p>مدى أهمية اعتماد نظام التكاليف على أساس النشاط في الشركات من أجل تنفيذ استراتيجية أعمالها؟</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>ينظر هذا المقال إلى: • كيفية تطور إدارة التكاليف والإدارة القائمة على الأنشطة على مدى الفترة.</p>	<p>هدف الدراسة</p>

¹ Dadan Soekardan, **An Analysis Of Activity Based Costing : Between Benefit And Cost For Its Implementation**, INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC & TECHNOLOGY RESEARCH, VOL 5,N 06, 2016.

<ul style="list-style-type: none"> • معرفة كيف يتم قبول نظام التكلفة على أساس النشاط واعتماده وتنفيذه من قبل المنظمات والممارسين على مر السنين. • الاطلاع على عيوب هذا النظام الذي يعتبر تقدماً بطيئاً للغاية. 	
<ul style="list-style-type: none"> • حساب التكلفة باستخدام نظام ABC بها نقاط ضعف يمكن أن تجعل قرارات الإدارة موجهة فقط إلى القرارات طويلة المدى وحدها. • صعوبة إقناع الشركات ذات التاريخ الطويل الناجح المعتمدة على النظام التقليدي للحاجة إلى نظام جديد لمحاسبة التكاليف. • الاستمرار بتطبيق النظام التقليدي وتجربة نظام التكلفة على أساس النشاط بشكل منفصل لحل مشكلة عدم اقتناع الشركاء. 	<p>النتائج المتوصل إليها</p>

دراسة (وليد خالد شهاب، سيفرام، 2017) ¹	
نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC)	تسمية الدراسة
كيفية مساهمة نظام التكلفة على اساس النشاط في اتخاذ القرارات الادارية؟	إشكالية الدراسة
الهدف من الدراسة معرفة مدى فعالية نظام التكلفة على اساس النشاط في تحديد تكاليف داخل المنظمة، وتخصيصه لتكلفة كل نشاط مع الموارد المتاحة والاستهلاك الفعلي لها.	هدف الدراسة
<ul style="list-style-type: none"> • يعتبر نظام التكاليف على اساس الانشطة وسيلة أكثر دقة لحساب تكاليف المنتج. • دليل مفيد للغاية لإجراءات الإدارة التي يمكن ان تترجم مباشرة الى ارباح اعلى. • يعتبر كنظام قابل للتطبيق على نطاق واسع عبر نطاق وظائف الشركة وليس فقط في المصنع. • يقوم بتتبع وتخصيص التكاليف للمنتجات ذات الدوافع السلبية. • يحسن دقة حساب التكلفة. • يساعد في اتخاذ قرارات دقيقة. 	<p>النتائج المتوصل إليها</p>

¹ Waleed Khalid Shihab, Sivaram Prasad, ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM, Research Article, International Journal of Recent Scientific Research Vol 8, N 7, 2017.

<ul style="list-style-type: none"> • يعتبر بمثابة معيار للتخطيط والرقابة. • وجود علاقة ايجابية بين تنوع المنتج والفوائد من ABC داخل شركة واحدة او بين تنوع المنتج واستخدام ABC عبر الصناعات والشركات المختلفة. 	
--	--

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.

يأتي هذا المطلب ليعتمد مبدأ تقييم الدراسات المعروضة وفقاً للمنهج العلمي ومبدأ الموضوعية في التقييم، لأن البحث العلمي يعتمد على بناء موضوع انطلاقاً من الاستمرار في العمل بمخرجات الدراسة السابقة؛ وأهمية البحث العلمي، لأن الدراسات السابقة تعتبر نقطة بداية التطرق لمواضيع بحثية أخرى في نفس الموضوع، وذلك بأخذ النقاط الإيجابية ومحاولة تثمينها وإعادة النظر في النقاط السلبية ومحاولة تحسينها، وسيتم التطرق لأوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والحالية في الجدول التالي:

أولاً: الدراسات العربية: يتم عرض الدراسات السابقة العربية كالتالي

دراسة سعيد محمد فخري أبو وردة	
أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
<p>تكمن أوجه الاختلاف بين الدراستين في أن الدراسة السابقة تطرقت لعناصر لم تذكر في الدراسة الحالية نذكرها:</p> <ul style="list-style-type: none"> • استخدامات التكاليف الملائمة في القرارات قصيرة الأجل؛ • نوعية المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات؛ • محاسبة التكاليف بشكل مفصل. 	<p>تكمن أوجه التشابه بين الدراستين في تطرق كليهما إلى:</p> <ul style="list-style-type: none"> • أوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية؛ • المقارنة بين نظام التكلفة على أساس النشاط والنظام التقليدي؛ • خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

دراسة حامد عبدو، محمد سيف الله بن تونسي	
أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<p>تكمن أوجه التشابه بين الدراستين في تطرق كليهما إلى:</p> <ul style="list-style-type: none"> • جميع نواحي الأنظمة التقليدية؛ • نظام التكلفة على أساس النشاط بشكل دقيق، في مؤسسة محل الدراسة؛ • المقارنة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأنظمة التقليدية؛ • مدى تأثير نظام التكلفة على أساس النشاط والنظام التقليدي على أداء المؤسسة؛ • تطبيق نظام ABC في المؤسسة محل الدراسة. 	<p>تكمن أوجه الاختلاف بين الدراستين في أن الدراسة الحالية تبين دور نظام التكلفة على أساس النشاط في مواجهة القصور في الأنظمة التقليدية، أما الدراسة السابقة تضمنت المقارنة بين النظامين فقط.</p>

دراسة د. خالد عادل	
أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<p>تكمن أوجه التشابه بين الدراستين في تطرق كليهما إلى:</p> <ul style="list-style-type: none"> • كيفية تطبيق نظام التكاليف التقليدي؛ • محاولة التعرف على أوجه القصور التي يعالجها نظام ABC ؛ • دراسة التغيرات التي تطرأ نتيجة تطبيق النظام الحديث. 	<p>تكمن أوجه الاختلاف بين الدراستين في أن الدراسة السابقة تطرقت لعناصر لم تذكر في الدراسة الحالية نذكرها:</p> <ul style="list-style-type: none"> • شروط تطبيق نظام ABC ؛ • استخدام برنامج SAGE . <p>أيضا لم تذكر الدراسة السابقة الأنظمة التقليدية بشكل مفصل.</p>

دراسة زينب خامد، سارة ناصر	
أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<p>تكمن أوجه التشابه بين الدراستين في تطرق كليهما إلى:</p> <ul style="list-style-type: none"> • عموميات حول النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس النشاط؛ • تطبيق نظام ABC في المؤسسة محل الدراسة. 	<p>تكمن أوجه الاختلاف بين الدراستين في أن الدراسة السابقة واستخدمت أسلوب الخارطة الذهنية، وطبقت نظام ABC على الموظفين والتمويل، أما الدراسة الحالية طبقت على تكاليف المنتجات.</p>

ثانياً: الدراسات الأجنبية: يتم عرض الدراسات السابقة الأجنبية كالاتي

دراسة اشتر محل، د. أكرم حسين	
أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<p>تكمن أوجه التشابه بين الدراستين في تطرق كليهما إلى:</p> <ul style="list-style-type: none"> • نظام التكلفة على أساس النشاط في إدارة الأسعار؛ • تنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط على مستوى الإنتاج. 	<p>تكمن أوجه الاختلاف بين الدراستين في أن الدراسة السابقة تطرقت لعناصر لم تذكر في الدراسة الحالية نذكرها:</p> <ul style="list-style-type: none"> • العلاقة بين نظام ABC والقضايا الحديثة؛ • إدارة الجودة الشاملة (TQM)؛ • إيجاد بديلان للأنظمة التقليدية: نظام ABC، نظرية القيود؛ • عيوب نظام ABC.

دراسة محمد عبدو الجواد	
أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<p>تكمن أوجه التشابه بين الدراستين في تطرق كليهما إلى:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تقديم طريقة نظام التكلفة على أساس النشاط، وتطبيقه في المؤسسة؛ • التعرف على الأداء الذي تحققه 	<p>تكمن أوجه الاختلاف بين الدراستين في أن الدراسة السابقة تطرقت لعناصر لم تذكر في الدراسة الحالية نذكرها:</p> <ul style="list-style-type: none"> • دراسة نظام المحاسبة على أساس النشاط؛ • المقارنة بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام المحاسبة على أساس النشاط في تحسين أداء المؤسسة. <p>كذلك استعملت الدراسة السابقة مسح كمي عن طريق استبيان</p>

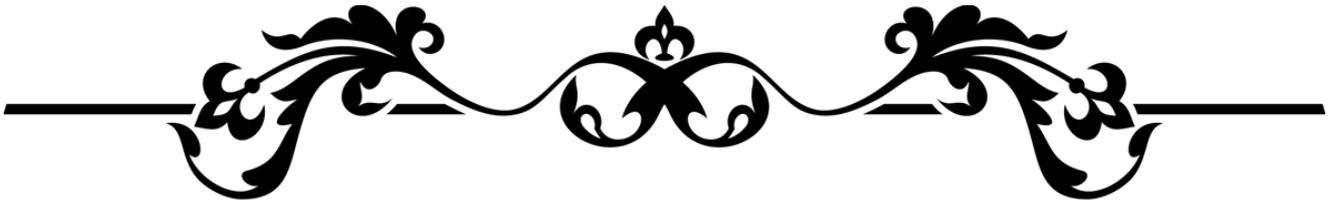
<p>على مستوى 62 شركة للتحقق من العلاقة بين استخدام نظام ABC وزيادة أداء الشركة محل الدراسة</p>	<p>المؤسسة خلال فترة زمنية معينة</p>
<p>دراسة دادان سوكردان</p>	
<p>أوجه الاختلاف</p>	<p>أوجه التشابه</p>
<p>تکمن أوجه الاختلاف بين الدراستين في أن الدراسة السابقة تطرقت لعناصر لم تذكر في الدراسة الحالية نذكرها:</p> <ul style="list-style-type: none"> • إيجاد نقاط ضعف نظام التكلفة على أساس النشاط في اتخاذ القرارات الإدارية؛ • تصنيف الأنشطة في نظام التكلفة على أساس النشاط 	<p>تکمن أوجه التشابه بين الدراستين في تطرق كليهما إلى:</p> <ul style="list-style-type: none"> • عيوب النظام التقليدي؛ • نظام ABC وتطبيقه في المؤسسة؛ • الفرق بين النظام التقليدي ونظام ABC.
<p>وليد خالد شهاب، سيفرام</p>	
<p>أوجه الاختلاف</p>	<p>أوجه التشابه</p>
<p>تکمن أوجه الاختلاف بين الدراستين في أن الدراسة السابقة تطرقت لعناصر لم تذكر في الدراسة الحالية نذكرها:</p> <ul style="list-style-type: none"> • الإدارة على أساس النشاط (ABM)؛ • تصنيفات التكلفة؛ • عيوب نظام التكلفة على أساس النشاط. 	<p>تکمن أوجه التشابه بين الدراستين في تطرق كليهما إلى:</p> <ul style="list-style-type: none"> • دراسة النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس النشاط بشكل مفصل.

خلاصة الفصل

عرضنا بهذا الفصل مدخلين لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدات المنتجة وهما المدخل التقليدي الذي تطرقنا إليه في المبحث الأول، يمتاز هذا المدخل بالسهولة والوضوح حيث يرتبط بالبيئة الصناعية التقليدية والتي تستخدم العنصر البشر بكثرة في أداء النشاط حيث أنها تكون ملائمة للمنتجات القليلة وليست كذلك للمنتجات العديدة، أما في ظل استمرار التطور التكنولوجي والتوسع والاهتمام بالمراكز الخدمية وانخفاض نسبة استخدام التكاليف المباشرة لم يعد هذا النظام يؤمن للإدارة ما تحتاجه من بيانات يمكن استخدامها بسبب قصوره في دقة تحميل التكاليف الغير مباشرة.

أما المدخل الثاني فهو مدخل التكلفة على أساس النشاط، والذي تطرقنا إليه في المبحث الثاني تبين لنا أن هذا النظام يتميز بالدقة والسرعة في احتساب التكاليف والتي يمكن اعتبارها من أهم العوامل في مساعدة الشركة وهذا يكون في إعادة النظر بتسعير منتجاتها وليس فقط إعادة تقارير التكاليف، وكذلك يساعد بربط الأسعار بحجم الطلب والمنافسة، حيث أنه يتميز أيضا بالصعوبة نوعا ما في التطبيق وأنه مناسب للإنتاج ذي الحجم الكبير والتنوع في المنتجات.

ومن خلال دراستنا لهذين المدخلين تبين لنا أن نظام التكلفة على أساس النشاط ظهر بسبب القصور في الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف غير المباشرة بسبب استخدامه أسس تحكمية في توزيع التكاليف، هذا ما جعل العديد من المنشآت تستعمله بدلا من التكاليف التقليدية كونه نظام استطاع أن يتغلب على المصاعب ويوفر طريقة قياس شفافية سهلة في التطبيق حيث أنه يستخدم علاقة السبب والنتيجة ويشجع على إيجاد قاعدة للبيانات لدمج خصائص معينة لطلبات معينة، وزبائن، أو عمليات، كما يزود بأفضل المعلومات التي تساعد الإدارة في فهم نقاط القوة والضعف التي تمكنها من أداء مهامها بكفاءة وتحسين الرقابة على التكاليف الغير مباشرة إضافة إلى ذلك يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.



الفصل الثاني: الدراسة الميدانية



تمهيد

كبدل مكمل للمحروقات تتوجه الجزائر إلى استغلال الثروات البترولية والمتجددة، ومن أحد أهم هذه الثروات مادة الفوسفات؛ نظرا لما تحتله من أهمية اقتصادية كبيرة، حيث أنها من أهم القطاعات المنجمية التي تحتوي على 2 مليار طن، ويقع على عائق الجهات المختصة تحسين هذا المنتج، وهذا من خلال إيجاد نظام يساعد على تخفيف تكاليفها وزيادة الربحية ويكون بديل للنظام التقليدي كنظام التكلفة على أساس النشاط مثلا والذي هو محور الدراسة.

بعد القيام بالدراسة الشاملة لنظام التكلفة على أساس النشاط والنظام التقليدي والتعرف عليهما بشكل واسع، سيتم في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على شركة سوميفوس وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على تكاليفها، ومعرفة دوره في الحد من أوجه القصور في الأنظمة التقليدية المطبقة داخل المؤسسة محل الدراسة، حيث سيشمل المبحث الأول على دراسة عامة حول المؤسسة والتعرف عليها، و في المبحث الثاني سيتم المقارنة بين تكاليف المؤسسة الشهرية والسنوية، أما المطلوب الأخير سيتم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على تكاليف المؤسسة، ثم التوصل إلى النتائج ومناقشتها وتحليلها.

المبحث الأول: عرض الشركة محل الدراسة

من أجل دعم الإطار النظري للمذكرة المتعلقة بنظام التكلفة على أساس النشاط والأنظمة التقليدية، قمنا بالدراسة التطبيقية الميدانية، وقد وقع الاختيار على شركة سوميفوس -تبسة- نظراً لأهميتها بالنسبة للاقتصاد الوطني، لذا وقبل التطرق إلى الدراسة التطبيقية، وجب علينا أن نعرف ونقدم هذه المؤسسة من حيث نشاطها وأهدافها وإمكانياتها وبنيتها التنظيمية.

المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - SOMIPHOS

يعتبر النشاط المنجمي من أقدم النشاطات الاقتصادية التي مارسها الإنسان؛ بحكم مساهمته في التطوير الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع، وتزخر الجزائر منذ القدم بخيرات طبيعية معدنية وفيرة، الأمر الذي جعلها تباشر في إنجاز قاعدة صناعية لاستغلال هذه الثروات لصالحها، وبالتالي رفع قطاع المنجم نحو التطور، ومن بين المؤسسات التي تباشر هذا الاستغلال المنجمي نجد شركة

.SOMIPHOS

أولاً: نشأة شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

تعود نشأة صناعة الفوسفات إلى بداية القرن 19 مع اكتشاف مناجم بالشرق الجزائري، وانتقال إنتاج الفوسفات المستخرج أساساً من منجم الكويف من 300.000 طن بداية القرن إلى 500.000 طن سنة 1920 و584.000 طن سنوياً سنة 1938 إلى بداية الحرب العالمية الثانية.

استأنفت الأشغال بمنجم الكويف بعده ليتجاوز إنتاجه 500.000 طن سنوياً خلال الخمسينيات، وبعد الاستقلال انخفض احتياط المنجم ليتوقف نهائياً سنة 1978، بعدها اكتشف منجم جبل العنق 1965 900.000 طن من الفوسفات المحترق بنسبة 77% ولم تسمح الهياكل سوى بإنتاج يتراوح بين 450.000 ألف و500.000 ألف طن سنوياً.

كان استغلال الفوسفات قبل الاستقلال من اختصاص شركات تابعة للخواص المعمرين، إلى غاية تاريخ الاستقلال من قبل شركة فوسفات قسنطينة، واستغنى عنه سنة 1963، وخلفتها شركة BAREM سنة 1964، ثم شركة SONAREM سنة 1967، وقد أسس المنجم بمرسوم واستغل في النهاية وأغلق سنة 1978.

وفي سنة 1973 أسند مشروع حمض الفسفور، الذي أعدته شركة جبل العنق بـ إشراف SONAREM إلى المؤسسة SONATRACH المكلفة آنذاك بتطوير صناعة الأسمدة لتغطية طلب السوق الوطني وترقية صادرات الحمض، ذلك الحين بقيت SONAREM مكلفة بمهمة ترقية وتطوير المنتج المنجمي.

ثم بدأ استغلال منجم جبل العنق في الستينات من طرف SDO شركة جبل العنق الخاصة آنذاك، لتندمج فيما بعد الشركة الوطنية للأبحاث المنجمية SONAREM سنة 1983، انبثقت منها عدة مؤسسات منها مؤسسة السوميفوس، وفي سنة 2004 بادرت مؤسسة إلى اعتماد نظام الفروع وتطبيقه سنة 2005، حيث أحدثت الفروع والتي منها شركة SOMIPHOS.

ويجدر الذكر أن لهذه المؤسسة أهمية بالغة على المستوى الوطني والعالمي، وأصبح يطلق عليها المؤسسة الوطنية للأبحاث والاستغلالات المنجمية، وكان مقر إدارتها العاصمة تحديدا الحراش، وفي تاريخ 1983/01/03 تم تحويلها إلى ولاية تبسة وتم تسميتها وقتها مؤسسة الحديد والصلب فأصبح مقرها بولاية تبسة، ويقدر رأس مالها بمليار وستمئة مليون دينار جزائري.¹

¹ مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- قسم المالية والمحاسبة.

ثانيا: الموقع الجغرافي

يقع منجم جبل العنق في أقصى شرق البلاد في جنوب ولاية تبسة على بعد 90 كلم من مقر الولاية وبالضبط بمدينة - بئر العاتر- ويبعد ب 25 كلم عن الحدود التونسية، ويربط هذا المركب المنجمي بميناء عنابة عن طريق خط السكك الحديدية والتي تمتد على طول 340 كلم.

ثالثا: إمكانيات مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

تتوفر شركة مناجم الفوسفات على عدة إمكانيات سواء مادية أو بشرية؛ جعلتها تتأهل لتحتل المكانة التي تصبوا إليها ومن ثم تحقيق أهدافها ويمكن ذكرها كالتالي:

• **الإمكانيات البشرية:** تتمثل في إجمالي عدد العمال ويقدر ب 1378 عامل، كما تعتمد المؤسسة في

تسييرها على الموارد البشرية كآلاتي:

➤ أعوان التنفيذ: 692 منفذ.

➤ أعوان التحكم: 589 متحكم.

➤ الإطارات: 97 إطار.

➤ الإطارات السامية: 49 إطار.

➤ المتعاقدون: 391 متعاقد.

➤ الدائمون: 1036 دائم.

• **الإمكانيات المادية:** تعد المواد الأولية بالمنطقة من أجود المواد في الوطن، حيث يقول الأجانب

عن رملها انه الذهب الحقيقي وتتمثل فيما يلي:

➤ مادة الجبس: تستخرج من وحدة جبل العنق.

➤ مادة الفوسفات: تستخرج من المركب المنجمي جبل العنق حيث يقدر الاحتياطي ب 02مليارطن.

كما 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.

رابعاً: الحالة الراهنة لصناعة الفوسفات

في خضم الوضع العالمي الحالي في جميع المجالات سواء كانت اقتصادية أو مالية وحتى التكنولوجية، ولمواجهة هذه التحديات عملت سوميفوس على مواجهة هذا المشكل لتضمن مكانتها في السوق العالمية وتكسب زبائن جدد، وفقاً لمخطط استراتيجي وضع في بداية سنة 2002، وهذه التحولات تجد منبعها في المتطلبات والتغيرات على الصعيد الوطني، وكذلك الدولي، وذلك بالبحث على شركات وعقود استراتيجية.

كما تتشكل مؤسسة SOMIPHOS من:

- 06 مناجم لإنتاج الحديد بالشرق : الخنقة، شعبة البلوط - سوق أهراس -
- وسط غرب البلاد: منجم روينة ولاية عين الدفلى.
- وسط شرق البلاد: منجم عنيني ولاية سطيف.
- مناجم سيدي معروف وتلمسان.
- مساهمة بنسبة 30% من رأس مال الشركة ISPAT تبسة في منجم الوزنة وبوخضرة المتواجدين بولاية تبسة.

➤ مركب منجمي بنسبة 30% من رأس مال الشركة ISPAT تبسة في منجم الونزة وبوخضرة المتواجدين بولاية تبسة.

➤ مركب منجمي لإنتاج الفوسفات بجبل العنق دائرة العاتر ولاية تبسة.

➤ منجم للإنتاج مادة البوزولان ببني صاف ولاية عين تموشنت.

➤ مصهرة للحديد بمدينة الونزة -تبسة-

➤ مركز للأبحاث التطبيقية -تبسة-

➤ مركز لنشاطات التصدير بميناء عنابة.

➤ هكذا إذن تتربع المؤسسة على 11 موقعا صناعيا متباينا، ومن الناحية التاريخية فإن معظم

المواقع المنجمية التابعة لـ SOMIPHOS بدأ استغلالها قبل الاستقلال ثم جمعت تحت إشراف

SONAREM الشركة الوطنية للأبحاث والاستغلالات المنجمية المستغلة للقطاع المنجمي الجزائري.

➤ بالرغم من النجاحات التي تحققتها المؤسسة، إلا أنها نظرا لكبر حجمها وكثرة تعاملاتها، وعلاقاتها

فإنها تبقى دائما تواجه صعوبات ومشاكل تعيق وتعرقل مصالحها، ومن بين هذه المشاكل:

➤ مشكلة تسويق المنتج والتي تبقى عائقا لعملية بيع الفوسفات؛

➤ استيراد وسائل الإنتاج من الخارج بأسعار مرتفعة وهذا ما يزيد من نفقات الإنتاج؛

➤ تأخر وقت وصول وسائل الإنتاج المستوردة وهذا ما يؤدي إلى إضاعة الوقت.

المشاكل التي تواجه الموظفين في أداء عملهم

بالرغم من النجاحات التي تحققتها المؤسسة، إلا أنها دائما تواجه مشاكل وصعوبات تعرقل

مصلحتها ومن بين هذه المشاكل نذكر:

➤ للجوء إلى نقل الفوسفات عن طريق الخواص وهذا ما يرهق ميزانية المؤسسة؛

➤ اكتساب خبرة عن طريق الممارسة أي غياب التخصص الإداري لعدد من الموظفين؛

➤ نقص عدد الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة؛

➤ تشعب مهمة وأدوار مختلف المصالح.

الامتيازات التي تقدمها المؤسسة لموظفيها

تتولى المؤسسة عناية كبيرة لعمالها وموظفيها، فهي تعمل على توفير أحسن الظروف للعمل بالإضافة إلى تدعيمهم لتقديم كل ما لديهم لإنجاح المؤسسة وتطويرها، ولذا فهي تمنح امتيازات عديدة

نذكرها:

➤ القيام بدورات تكوينية للعمال في العديد من المجالات؛

➤ المساعدة الاجتماعية للموظفين؛

➤ تقديم المساعدات المالية لمحتاجها من الموظفين كالتسبيقات على الأجور مثلا؛

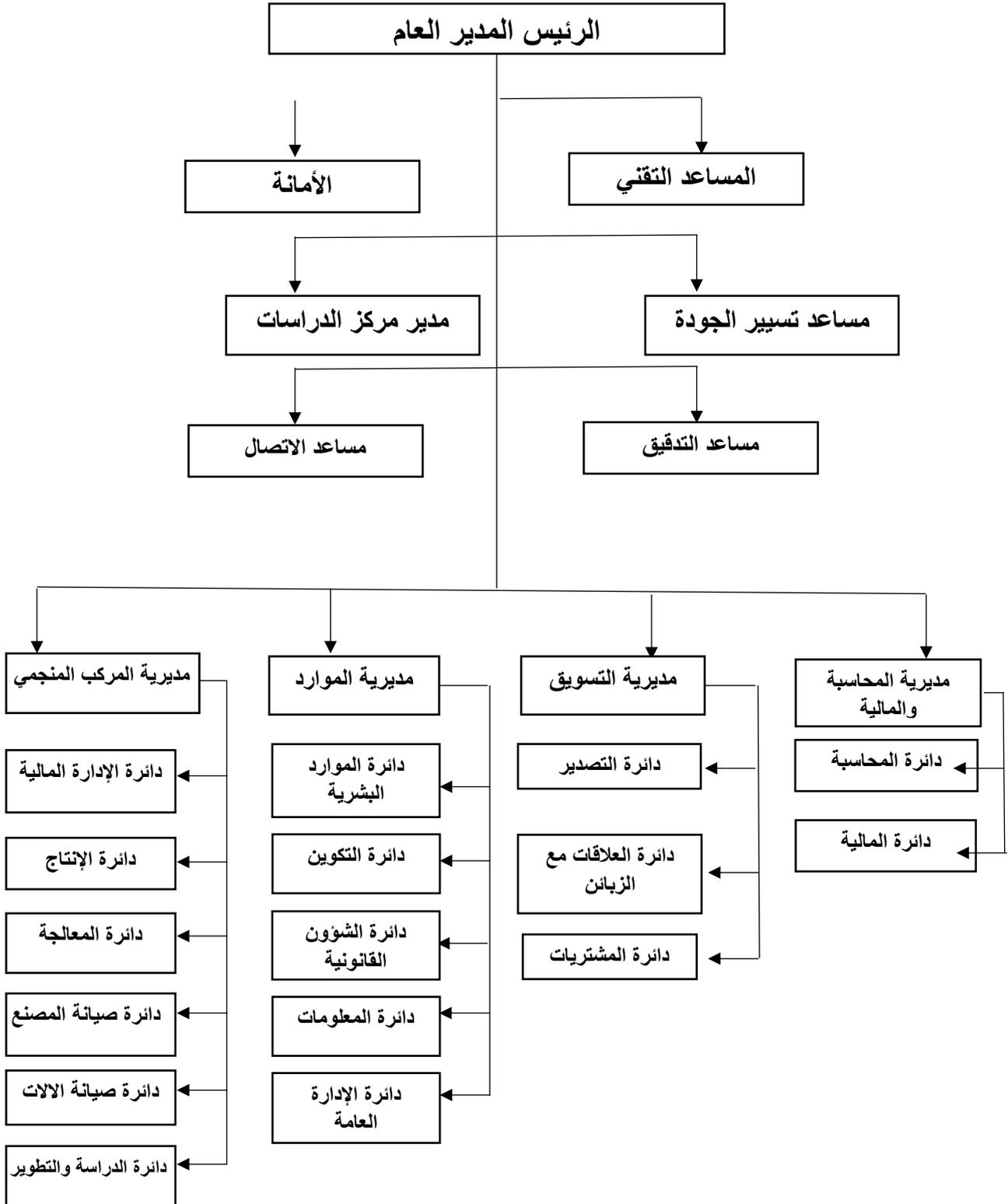
➤ توفير الأمن والوقاية للعمال لمتابعة عمالهم في أحسن الظروف.¹

¹ مؤسسة مناجم الفوسفات - العاتر - مصلحة الموظفين.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - SOMIPHOS

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي للشركة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمؤسسة SOMIPHOS



1. الرئيس المدير العام: هو رئيس ومدير مجلس الإدارة الذي يتكون من تسعة أعضاء، وهذا المجلس يسهر على القيام باجتماعات معينة تتم في الحالات العادية أو الطارئة، وذلك كل ثلاث أشهر أو ستة أشهر كما يمثل هرم المسؤولية لشركة سوميفوس، حيث يقوم بالإشراف الكلي على تسيير وإدارة دواليب الشركة، ومن أبرز مهامه:

- تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة؛
- تنفيذ أوامر توجيهات مجلس الإدارة؛
- السهر على تطبيق القوانين والتشريعات المتعلقة بإدارة الشركة؛
- ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته؛
- تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل؛
- ضبط ضمان توجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة)؛
- المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛
- الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للمؤسسة بالخارج.

2. الأمانة: يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبالات، يساعدها في ذلك مكتب التنظيم الذي يتولى عملية حفظ وترتيب الملفات وكل الأعمال المكتبية.

3. المساعد التقني: برتبة إطار سامي يتولى القيام بإعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام والمتعلقة بالمتابعة لنشاطات الوحدات الإنتاجية (المركب المنجمي جبل العنق)، كما يقوم بلفت انتباه المدير العام للمشاكل التي تحدث وطرق علاجها.

4. **مساعد تسيير الجودة:** من أبرز مساعدي المدير العام والذي يتولى الإشراف ومتابعة منظومة تسيير الجودة والبيئة، فهو المسؤول الأول على هذا النظام وتجسيده عمليا داخل المؤسسة والسهر على إنجاحه.

5. **مساعد التدقيق والاستشارة:** عملية التدقيق تحتل حيزا هاما في استراتيجية المؤسسة التسييرية، لكونها تهدف إلى ممارسة النقد وتتبع طرق الأداء وملائمتها مع الإجراءات المعمول بها، من أجل تقليص نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة.

لذلك فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام، وفي نهاية كل مرحلة يقدم عرض حال للمدير العام هذا الأخير الذي يعطي أوامره بناء على ما ورد في التقرير.

6. **مساعد الاتصال والتلخيص:** من ضمن مهامه:

- التكفل بكل الأعمال الإحصائية؛
- تلقي التقارير الدورية السنوية من طرف وحدات الإنتاج، وإعداد تقرير إجمالي للمؤسسة وتوجيهها إلى المدير العام؛

• إعداد الحصيلة السنوية؛

• تقديم المعلومات للهيئات الخارجية.

7. **مدير مركز الدراسات:** فهذا المركز من ضمن وحدات المؤسسة الأربعة مكلف بإنجاز الدراسات لصالح المؤسسة وكذا بعض الأعمال الخدمائية في مجال الدراسات لصالح المتعاملين الخارجيين، كما يشرف على هذا المركز مدير برتبة إطار سامي يقع تحت سلطة مباشرة للمدير العام.

8. **مديرية المحاسبة والمالية:** تتكفل مديرية المالية بما يلي:

• القيام بحسابات مختلفة على مستوى المؤسسة؛

• إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية؛

- إعداد الميزانية السنوية؛
- القيام بتسيير المالي ومتابعتها على مستوى البنوك؛
- إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية.
- 9. **مديرية التسويق:** تتكفل المديرية بما يلي:
 - القيام بتسويق منتج الفوسفات حسب البرنامج المسطر؛
 - البحث عن الأسواق وزبائن جدد من اجل توزيع نصيب المؤسسة في الأسواق؛
 - دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛
 - تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته وسماع انشغالاته؛
 - استقبال الوفود والزبائن الدوليين؛
 - التنسيق بين أطراف الإنتاج؛
 - إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.
- 10. **مديرية الموارد:** تتكفل المديرية بما يلي:
 - رسم استراتيجيات المؤسسة في مجال تسيير الموارد البشرية بمفهومها الواسع؛
 - السهر على تطبيق تشريعية العمل والنصوص المنظمة؛
 - إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني؛
 - الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للمؤسسة والتنسيق بينهم؛
 - القيام بالمفاوضات مع الشريك الاجتماعي (ممثلي العمال) بخصوص الاتفاقية الجماعية؛
 - إعداد القانون الداخلي للمؤسسة؛
 - إعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام؛
 - تمثيل المؤسسة لدى الهيئات الخارجية.

11. مديرية المركب المنجمي جبل العنق: يمثل المركب المنجمي جبل العنق العمود الفقري للمؤسسة ككل؛ باعتباره يشكل نسبة 70% من رقم أعمال مجموعة سوميفوس ككل، حيث أنه يتربع على ثروة فوسفاتية يقدر احتياطها 2مليار طن، إضافة على أنه يمتلك مصنع للمعالجة بإمكانه إنتاج ثلاث نوعيات من الفوسفات المعالج تسوق جميعها إلى الخارج.

يبلغ إنتاجها السنوي مليون ونصف طن سنويا، كما أن عدد العمال به يصل إلى حد 1200 عامل تمثل نسبة التأطير فيهم حوالي 11% مهكلين عبر 5 أقسام عملية وهم: قسم الاستغلال، قسم المعالجة، قسم الصيانة المصنع، قسم الصيانة المتحركة وقسم الإدارة والتطوير، يشرف عليهم مدير المركب برتبة إطار مسير.¹

المطلب الثالث: نشاط وأهداف مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - SOMIPHOS

أولا: طبيعة نشاط المؤسسة

تمارس مجموعة فرفوس عدة أنشطة من بينها أنشطة إنتاجية متمثلة في إنتاج الحديد والفوسفات البوزولان وكذا الأنشطة الخدماتية والتطويرية، وذلك قصد البحث والتنمية لإرضاء المستهلك الموجه له هذا المنتج، وكذلك للقيام بالصناعة التحويلية.

1. الأنشطة الإنتاجية:

1.1 إنتاج الحديد: إن إنتاج الحديد يقدر بحوالي 200 ألف طن خلال سنة 2005 الموجه إلى مصانع الإسمنت، ويكون هذا الإنتاج موافق لحجم الطلب المحلي.

2.1 إنتاج الفوسفات: تملك المؤسسة ثروة باطنية من مادة الفوسفات، حيث تتواجد بمنجم جبل العنق (بئر العاتر) الذي دلت عليه الأبحاث، وتقدر هذه الثروة بـ 02 مليار طن كاحتياطي خام، أما الإنتاج

¹ مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-

فيقدر بـ 01 مليون طن وتطمح المؤسسة إلى رفع الإنتاج مستقبلاً إلى 06 ملايين طن بنسبة 10% من الإنتاج يوجه إلى الاستهلاك المحلي أما الباقي يتم تصديره إلى الأسواق الخارجية، كما يعتبر المنتج الوحيد الذي تصدره المؤسسة، وتسعى في نفس الوقت إلى تطويره والدفع من طاقاتها الإنتاجية والبيعية وهذا بفضل جملة من الخصائص والمزايا.

وللفوسفات عدة استعمالات نذكر منها: الأسمدة، معالجة مياه الأمطار ومياه البحار.... الخ، وكذلك يوجد سماد الفوسفات الطبيعي DO20 الذي يستعمل كمخصب للأراضي، وهو عنصر هام من خليط الفوسفات - المادة العضوية- ويقتصر تصريفها على الأسواق المحلية.

3.1 إنتاج البوزولان: هذا المنتج عبارة عن صخرة بركانية ذات لون يميل من الأحمر إلى الأسود، ويتواجد هذا المنتج بمنجم بني صاف (عين تموشنت) الذي يبعد عن ميناء بني صاف بـ 14 كلم حيث بدأ هذا المنجم أشغاله الإنتاجية سنة 1985، ويعود الفضل الكبير للمؤسسة في إدخال هذا المنتج إلى السوق المحلية وتحتوي على نسبة 20% من الحديد، وتستعمل هذه المادة لرفع جودة المركبات وزيادة تماسكها ويبلغ إنتاج البوزولان حوالي 240 ألف طن سنوياً، كما يزود هذا المنجم مؤسسات الوسط والغرب بهذه المادة، ولهذا المنتج العديد من الاستعمالات فهو يدخل كمادة أولية في إنتاج الإسمنت بنسبة 50-55% ومواد البناء.

4.1 إنتاج السبيكة: وتعني إنتاج كل أنواع المسبوكات من مكابح القطارات وبعض قطع الغيار الخاصة بالآلات الزراعية، والصناعات الميكانيكية وكذلك أدوات البناء وغيرها، ويتم هذا الإنتاج في مسبكة الوزنة حيث تم إنتاجه في سنة 1979 وكان على أساس الطلبات المستمرة والحاجة الملحة لمكابح القطارات، وتم توسيع نشاطها إلى المنتجات السالفة الذكر باعتبار أن إنتاج مختلف القطع المسبوكة تتوقف على طلب الزبون.

2. الأنشطة الخدمية والتطويرية:

بالإضافة إلى الأنشطة الإنتاجية التي سبق ذكرها فإن المؤسسة تقوم أيضا بتقديم خدمات مختلفة لزيائنها، كما تعمل جاهدة على تطوير منتجاتها والوسائل الإنتاجية كي تتلقى استقبالا على منتجاتها.

1.2 الأنشطة الخدمية:

- المركز الاجتماعي - تبسة-
- مكتب الاعلام الالي - تبسة-
- مركز المنشآت المرفاية - عنابة-

2.2 الأنشطة التطويرية:

- مركز الأبحاث التطبيقية والتطويرية - تبسة-

ثانيا: أهداف المؤسسة

تسعى كل مؤسسة اقتصادية حسب طبيعة ونوعية نشاطها إلى تحقيق عدة أهداف، فمجموعة سوميفوس من خلال ممارسة نشاطها تهدف إلى تحقيق أهداف مسطرة تتماشى وتتوافق مع إمكانياتها وقدراتها، وتقوم بتقسيم هذه الأهداف إلى أهداف (اقتصادية، اجتماعية، ثقافية، تكنولوجية).

1. الأهداف الاقتصادية:

- ✓ تحقيق الربح لتوسيع نشاطها، وبالتالي الصمود أمام المؤسسات الأخرى؛
- ✓ وصولها إلى الحصول على شهادات عالمية في الجودة أهمها شهادة ISO للجودة العالمية؛
- ✓ المشاركة في ترقية وتحسين الموارد والإنتاج الوطني وتوسيع الإمكانيات الصناعية ووسائل التخزين؛

- ✓ تقديم التسهيلات فيما يتعلق بعمليات التصدير؛

✓ تدعيم وخدمة الجانب الاقتصادي، من خلال إنتاج وتسويق مواد الحديد والفوسفات والبوزولان خام أو بعد التحول؛

✓ كسب العملاء الجدد، وذلك عن طريق التعريف بالمؤسسة والمشاركة في المعارض والملتقيات الدولية؛

✓ زيادة حصتها في السوق العالمي وخلق ديناميكية للشركة والتعاون؛

✓ التحسين والتحكم في كل دوائر المنتج وتخفيض النقائص في قيمتها؛

✓ الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية وتطويرها؛

✓ الترقية في مستوى نشاطها بزرع وكالات جهوية يمكنها التحول إلى مؤسسات مستغلة؛

✓ التمسك بالإطار القانوني المعمول به في كل العمليات المرتبطة بنشاطها؛

✓ العمل على ضمان التمويل اللازم والذي يسمح بتحقيق برامج الإنتاج مع استيراد لمنتجات المكملة واللازمة لتحقيق هذه البرامج.

2. الأهداف الاجتماعية:

✓ رفع مستوى العاملين المهني والاجتماعي؛

✓ ضمان مستوى مقبول من الأجور يسمح للعامل بتلبية حاجاته، والحفاظ على بقائه تحسين مستوى معيشة العمال وترقية الجانب التأهيلي؛

3. الأهداف الثقافية:

✓ الحفاظ على محيط وزرع ثقافة المؤسسة المواطنة؛

✓ ترقية أخلاقيات تسيير الأعمال؛

✓ توفير وسائل الترفيه والثقافة؛

✓ عقلنة التنظيم وتأهيل الأشخاص للفهم والاندماج في مكونات التحسين والجودة.

المبحث الثاني: واقع التكاليف في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- SOMIPHOS

تناول هذا المبحث واقع التكاليف في المؤسسة محل الدراسة، حيث تطرق لمراحل إنتاج الفوسفات كمطلب أول، وتحليل التكاليف الشهرية والسنوية في باقي المطالب، وعرض النتائج المتوصل إليها في كل مطلب

المطلب الأول: مراحل إنتاج الفوسفات في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة -

SOMIPHOS

تمر عملية سير المنتج عبر مرحلتين هما مرحلة التحضير الميكانيكي ومرحلة المعالجة (الملحق 11)

أولاً: مرحلة التحضير الميكانيكي: في هذه المرحلة يتم استخراج الفوسفات من جبل العنق ثم يمر على مراحل إلى أن يصبح صالح للمعالجة وذلك كالآتي:

في البداية؛ لاستخراج الفوسفات الخام يجب أولاً نزع واستخراج الطبقة العقيمة Stérile التي تكسوا أو تكون فوق سطح الفوسفات الخام، والتي يتراوح سمكها حوالي 20 م، وتكون عملية استخراج الطبقة العقيمة عن طريق وضع متفجرات ثم نزع هذه الطبقة ونقلها عبر آليات ورميها لتكون عبارة عن فضلات مهملة، حيث في هذه السنة محل الدراسة (2024) تم استخراج 52909091 طن من Stérile، ثم بعد ذلك وبنفس الطريقة يتم استخراج الفوسفات الخام، حيث في هذه السنة استخرجت كمية 317455 طن من الفوسفات الخام ثم يمر عبر ورشتين للتفتيت.

الورشة الأولى (Concassage Babiltes) : تمر كمية 302122 عبر هذه الورشة، ثم بعد عملية التفتيت تمر نفس الكمية على ورشة السحق Broyage لتتم عملية سحق الفوسفات.

الورشة الثانية (Concassage Hazimag (K.S)): تمر كمية 15333 طن عبر هذه الورشة، حيث أن الورشة عبارة عن آلة مستخدمة حديثاً تقوم بعمل ثلاثة ورشات في آن واحد (تفتيت، سحق،

غربة)، فنسبة 50% من الكمية التي تمر على هذه الورشة يخرج عبارة عن فوسفات مغربل و يضاف إلى إجمالي الفوسفات المغربل مباشرة أما النصف الباقي يخرج فوسفات مفتت و يمر لورشة السحق كما في الورشة الأولى حيث كانت الكمية الإجمالية في ورشة السحق 294826 طن، ثم بعد ذلك تأتي عملية الغريلة Criblage للحصول على كمية إجمالية من الفوسفات المغربل تقدر بـ 281318 طن، وهنا تنتهي مرحلة التحضير الميكانيكي.

ثانيا: مرحلة المعالجة: ويتم فيها تنقية الفوسفات من الشوائب عبر طريقتين، كل طريقة نستطيع من خلالها الحصول على المنتج 65/63.

الطريقة المبللة: تمر كمية 218318 طن من الفوسفات المغربل على ورشة التنقية من الوحل Débourbage، في هذه الورشة يتم غطس الفوسفات في الماء ليتم تنقيته من الوحل ثم بعد ذلك يتفرع إلى طريقتين:

الطريق الأول: تمر كمية الفوسفات بعد التنقية من الوحل عبر ورشة التجفيف (Sechage) للحصول على المنتج 63/65، حيث قدرت كمية المنتج 63/65 في هذه المرحلة بـ 64000 طن.

الطريق الثاني: تمر كمية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل على ورشة التخميص (Sechage B1)، في هذه الورشة يتم تجفيف الفوسفات من الماء إلى درجة التخميص، حيث تستخدم درجة حرارة تتراوح بين 700° و 900° للحصول على المنتج 63/65، حيث قدرت كمية المنتج 63/65 بـ 61700 طن.

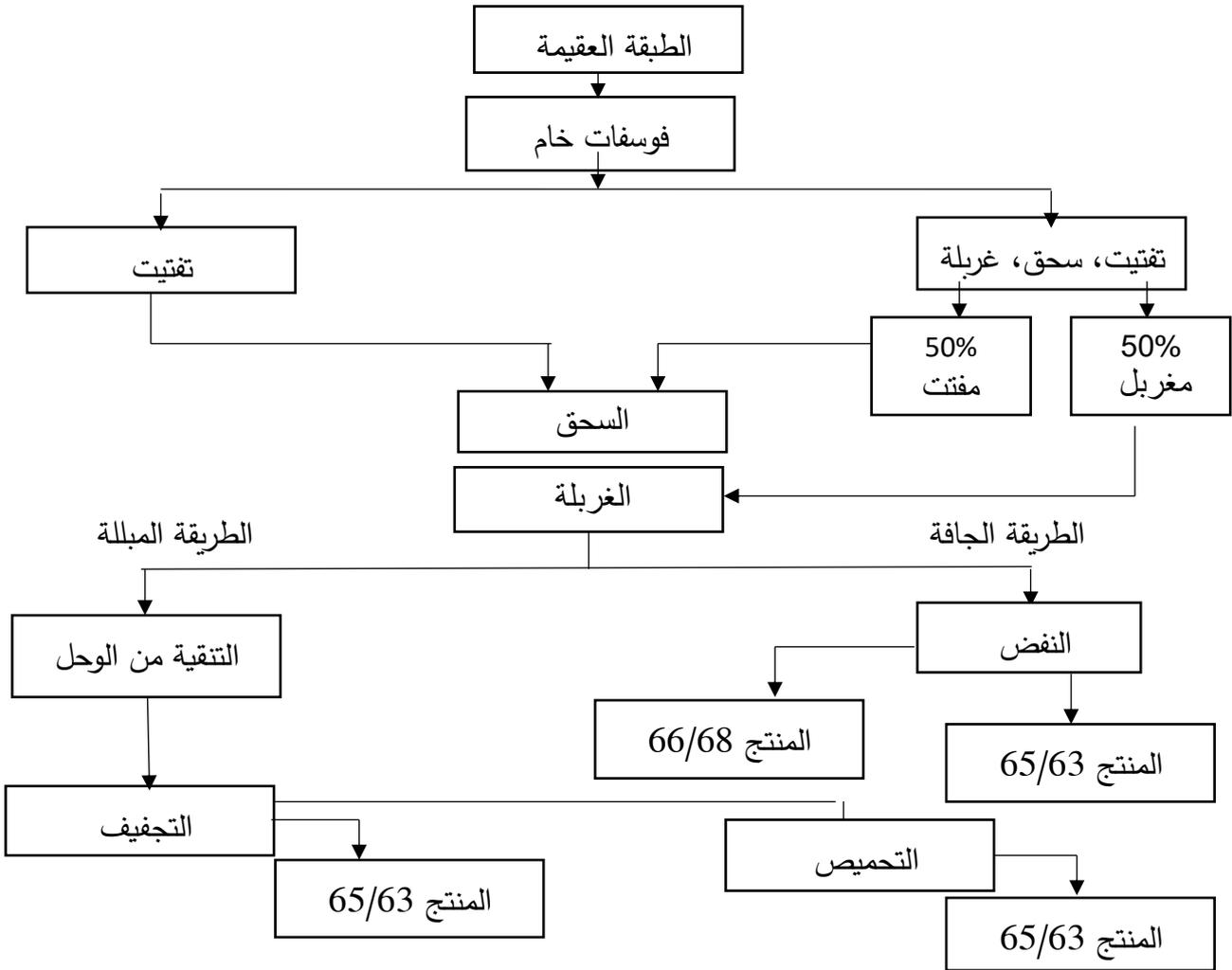
الطريقة الجافة: في هذه الطريقة تمر كمية 155618 طن للتنقية من الشوائب عبر ورشة النفض Dépoussierage للحصول على منتوجين 63/65 و 66/68.

حيث أن كمية المنتج 63/65 قدر بـ 20000 طن، والمنتج 66/68 بـ 28900 طن.

وفي الأخير نحصل على الكمية الكلية للمنتجين بعد المرحلتين؛ مرحلة التحضير الميكانيكي ومرحلة المعالجة بجمع كمية كل منتج من الطريقتين (الجافة والمبللة)، حيث كانت كمية المنتج 63/65 لهذه السنة بـ 145700 طن، وكمية المنتج 66/68 بـ 28900 طن.

ويتم توضيح جميع المراحل في الشكل التالي:

الشكل (08): مراحل إنتاج الفوسفات



إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (01)

والشكل أعلاه يبين بشكل مختصر مراحل إنتاج الفوسفات حيث تكون المرحلة الأولى هي التنقيب عن مكان تواجد الفوسفات، ثم نزع مرحلة الطبقة العقيمة عن طريق المتفجرات، وإستخرج الفوسفات

الخام ونقله إلى المصنع من أجل إنتاجه، حيث يتم تقسيم الفوسفات عبر ورشتين تختص الورشة الأولى بثلاث عمليات (تفتيت، سحق، غربلة) وتستخرج منه كميتان بالتساوي، الأولى مغربلة وتضاف مباشرة إلى إجمالي الغريلة، أما الكمية الثانية تكون مفتتة وتدخل ضمن مراحل السحق والغريلة، أما الورشة الثانية تختص بعملية واحدة (التفتيت)، ثم تمر عبر مراحل السحق و الغريلة، لتوزع بعد ذلك إجمالي الكمية المغربلة عبر طريقتين (المبللة و الجافة)، حيث تضم الطريقة الأولى عملية التنقية من الوحل، عملية التجفيف، عملية التحميص، أما الطريقة الثانية تضم عملية النفض فقط، ومن خلال جميع المراحل السابقة يتم إستخراج المنتج النهائي 65/63، 68/66.

الجدول رقم (05): جدول كميات مراحل إنتاج الفوسفات

البيان	الكمية
الطبقة العقيمة	52909091 طن
فوسفات خام	317455 طن
ورشة (K.S) تفتيت، سحق، غربلة	15333 طن
ورشة (D.J) تفتيت	302122 طن
السحق	294826 طن
الغريلة	281318 طن
الطريقة المبللة:	
التنقية من الوحل	125700 طن
التحميص (منتج 65/63)	61700 طن
التجفيف (منتج 65/63)	64000 طن
الطريقة الجافة:	
النفذ	48900 طن
(منتج 65/63) (منتج 68/66)	
المنتج 65/63 من النفض	20000 طن
المنتج 68/66 من النفض	28900 طن

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (11)

يوضح الشكل أعلاه الكميات المستخرجة عبر كل مرحلة من مراحل إنتاج الفوسفات، حيث يلاحظ أن كمية الطبقة العقيمة تكون مرتفعة مقارنة بكمية الفوسفات المستخرج، وكمية الفوسفات في الورشتين (D.J)،(K.S) تكون أقل من التكلفة الفوسفات المستخرجة، هذا راجع إلى وجود كمية تذهب للمخازن، أيضا الكميات من مرحلة السحق إلى المرحلة الأخير تكون في تناقص مستمر بسبب العمليات التي يخضع لها الفوسفات الخام من أجل الحصول في النهاية على المنتج النهائي.

المطلب الثاني: تحليل التكاليف السنوية للسنوات (2022-2021-2020)

يمكن مقارنة التكاليف المحملة في نهاية كل سنة من السنوات التالية (2022-2021-2020)، كمؤشر لمعرفة العلاقة بين قيمة الإنتاج والنتيجة الصافية في كل سنة، لتأكد من ان تكاليف الإنتاج تتغير بتغير قيمة الإنتاج ام لا.

الجدول رقم (06): التكاليف السنوية لمؤسسة السوميفوس للسنوات 2022-2021-2020

2022	2021	2020	البيان
24603407928.29	12278475644.91	7187419679.08	قيمة الإنتاج (إنتاج السنة المالية)
17346162638.70	10397888088.52	7599205300.23	تكاليف الإنتاج (مجموع أعباء الأنشطة العادية)
9696501301.68	3578046979.55	1354813291.62	النتيجة الصافية (صافي نتيجة السنة المالية)

إعداد الطبعة بالإعتماد على الملحق (02)، (03)

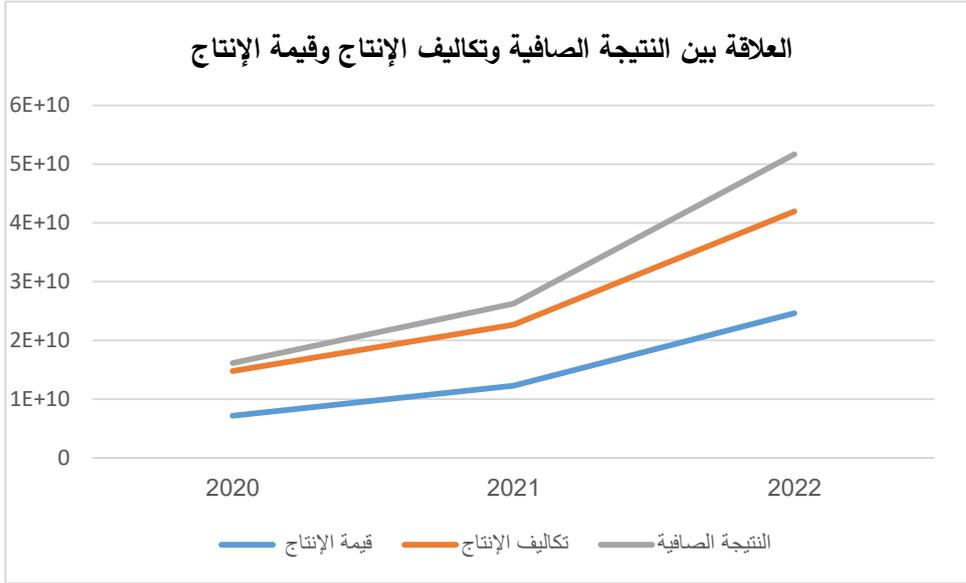
نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة الإنتاج في سنة 2020 قدرت بـ 7187419679.08 دج، بينما في سنة 2021 فكانت تقدر بـ 12278475644.91 دج، وفي سنة 2022 قدرت بـ 24603407928.29 دج، هذا يوضح أن قيمة الإنتاج كانت في سنة 2022 أكبر من السنتين

2021 و 2020، بينما كانت تكاليف الانتاج في سنة 2020 ب قيمة 7599205300.23 دج، وفي سنة 2021 قدرت ب 10397888088.52، أما في سنة 2022 كانت 17346162638.70 دج. كما يلاحظ أن تكلفة الإنتاج تتزايد من سنة 2020 إلى غاية سنة 2022، مما يدل على أن التزايد في احتياجات مؤسسة مناجم الفوسفات يكون بتغير السنوات، حيث أن تكلفة الإنتاج لا ترتبط قيمتها بكمية الإنتاج فقط، بل هناك عدة عوامل أخرى ترتبط بها تدفعها إلى الارتفاع أو الانخفاض مع التطورات السائدة، ويمكن تلخيص بعض هذه العوامل في: تسديد ضرائب، صيانة آلات، شراء معدات جديدة أو توظيف عمال.

أما النتيجة الصافية لسنة 2020 قدرت قيمتها 1354813291.62 دج، ولسنة 2021 قدرت 3578046979.55 دج، أما في سنة 2022 كانت 9696501301.68 دج، ما يلاحظ في التغيرات في النتيجة الصافية أنها تغيرت بنفس طريقة قيمة الانتاج وتكاليف الإنتاج، فهي ترتفع في كل سنة جديدة، هذا ما يوضح أن التغير في قيمة الانتاج وقيمة تكاليف الانتاج كان المتحكم الأساسي في قيمة النتيجة الصافية في هذه السنوات، في حين قد يكون غير ذلك في السنوات الأخرى، لأن النتيجة الصافية لا تتعلق بشكل مباشر بقيمة الانتاج بل تتعلق بالتكاليف بصفة إجمالية (التكاليف الكلية).

والمنحنى البياني يوضح ذلك:

الشكل رقم(09): العلاقة بين النتيجة الصافية وتكاليف الإنتاج وقيمة الإنتاج



	2020	2021	2022
قيمة الإنتاج	7187419679	12278475645	24603407928
تكاليف الإنتاج	7599205300	10397888089	17346162639
النتيجة الصافية	1354813292	3578046980	9696501302

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (02)، (03)

المطلب الثالث: تحليل التكاليف الشهرية لشهر جانفي-فيفري-مارس

يتطرق هذا المطلب لتحليل ومقارنة جدول حساب النتائج للأشهر جانفي، فيفري، ومارس 2024،

والتكاليف الكلية (مباشرة، غير مباشرة) لمراحل إنتاج الفوسفات لمؤسسة مناجم الفوسفات.

أولاً: تحليل جدول حساب النتائج للأشهر جانفي، فيفري، مارس 2024 لمؤسسة مناجم الفوسفات:

سيتم عرض جداول حسابات النتائج للأشهر الثلاث ومقارنة النتائج وتحليلها كما يلي:

الجدول رقم (07): جدول حساب النتائج لشهر جانفي 2024

جانفي 2024			
المشتريات المستهلكة			
التكاليف الغير مباشرة 30%		70% التكاليف المباشرة	
9690	نشاط الإدارة	73277	
10606	إدارة الصيانة		
1527	إدارة المعالجة		
9581	إدارة العمليات		
31405	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	73277	اجمالي التكاليف المباشرة
104682		اجمالي التكاليف الكلية	
الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى			
التكاليف الغير مباشرة 60%		التكاليف المباشرة 40%	
19752	نشاط الإدارة	42676	
21619	إدارة الصيانة		
3113	إدارة المعالجة		
19529	إدارة العمليات		
640014	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	42676	اجمالي التكاليف المباشرة
106690		اجمالي التكاليف الكلية	
أعباء المستخدمين			
التكاليف الغير مباشرة 55%		التكاليف المباشرة 45%	
55611	نشاط الإدارة	147458	
60867	إدارة الصيانة		

8766	إدارة المعالجة		
54983	إدارة العمليات		
180227	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	147458	اجمالي التكاليف المباشرة
3277685			اجمالي التكاليف الكلية
الضرائب والرسوم			
التكاليف الغير مباشرة مباشرة 100%		التكاليف المباشرة 00%	
553	نشاط الإدارة		
---	إدارة الصيانة		-----
---	إدارة المعالجة		
---	إدارة العمليات		
553	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	-----	اجمالي التكاليف المباشرة
553			اجمالي التكاليف الكلية
أعباء عملياتية أخرى			
التكاليف الغير مباشرة مباشرة 5%		التكاليف المباشرة 95%	
2626	نشاط الإدارة		
---	إدارة الصيانة		49897
---	إدارة المعالجة		
---	إدارة العمليات		
2626	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	49897	اجمالي التكاليف المباشرة
52523			اجمالي التكاليف الكلية
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة			
التكاليف الغير مباشرة مباشرة 10%		التكاليف المباشرة 90%	
1880	نشاط الإدارة		
2057	إدارة الصيانة		54825

296	إدارة المعالجة		
1858	إدارة العمليات		
6092	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	54825	اجمالي التكاليف المباشرة
60917			اجمالي التكاليف الكلية
أعباء مالية			
التكاليف الغير مباشرة مباشرة 100%		التكاليف المباشرة 00%	
9994	نشاط الإدارة		
---	إدارة الصيانة		-----
---	إدارة المعالجة		
---	إدارة العمليات		
994	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	-----	اجمالي التكاليف المباشرة
9994			اجمالي التكاليف الكلية

في الجدول أعلاه تم تفصيل جدول حساب النتائج على أساس التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة لشهر جانفي 2024، حيث يوضح النسب التي تم على أساسها تقسيم عناصر جدول حساب النتائج، والتي تعتبر المتحكم الأساسي والمباشر في التكاليف المباشرة والغير مباشرة، في حين نلاحظ أن هناك عناصر لا نسبة لها في التكاليف المباشرة هذا راجع إلى اعتماد تلك العناصر على التكاليف غير المباشرة فقط، بقيمة إجمالية للعناصر بترتيب الجدول: 104682 دج، 106690 دج، 3277685 دج، 553 دج، 52523 دج، 60917 دج، 9994 دج.

الجدول رقم(08): جدول حساب النتائج لشهر فيفري 2024

فيفري 2024			
المشتريات المستهلكة			
التكاليف الغير مباشرة 30%		%70 التكاليف المباشرة	
10063	نشاط الإدارة	76093	
11014	إدارة الصيانة		
1586	إدارة المعالجة		
9949	إدارة العمليات		
32611	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	76093	اجمالي التكاليف المباشرة
108705		اجمالي التكاليف الكلية	
الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى			
التكاليف الغير مباشرة 60%		التكاليف المباشرة 40%	
18865	نشاط الإدارة	40759	
20648	إدارة الصيانة		
2974	إدارة المعالجة		
18652	إدارة العمليات		
61138	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	40759	اجمالي التكاليف المباشرة
101897		اجمالي التكاليف الكلية	
أعباء المستخدمين			
التكاليف الغير مباشرة 55%		التكاليف المباشرة 45%	
55611	نشاط الإدارة	147458	
60867	إدارة الصيانة		
8766	إدارة المعالجة		

54983	إدارة العمليات		
1802272	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	147458	اجمالي التكاليف المباشرة
327685		اجمالي التكاليف الكلية	
الضرائب والرسوم			
التكاليف الغير مباشرة 100%		التكاليف المباشرة 00%	
24200	نشاط الإدارة	-----	
---	إدارة الصيانة		
---	إدارة المعالجة		
---	إدارة العمليات		
24200	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	-----	اجمالي التكاليف المباشرة
24200		اجمالي التكاليف الكلية	
أعباء عملياتية أخرى			
التكاليف الغير مباشرة 5%		التكاليف المباشرة 95%	
2580	نشاط الإدارة	49020	
---	إدارة الصيانة		
---	إدارة المعالجة		
---	إدارة العمليات		
2580	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	49020	اجمالي التكاليف المباشرة
51600		اجمالي التكاليف الكلية	
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة			
التكاليف الغير مباشرة 10%		التكاليف المباشرة 90%	
1888	نشاط الإدارة		

2066	إدارة الصيانة	55069	
296	إدارة المعالجة		
1867	إدارة العمليات		
6119	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	55069	اجمالي التكاليف المباشرة
61188		اجمالي التكاليف الكلية	
أعباء مالية			
التكاليف الغير مباشرة 100%		التكاليف المباشرة 00%	
9994	نشاط الإدارة		
---	إدارة الصيانة		
---	إدارة المعالجة	-----	
---	إدارة العمليات		
9994	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	-----	اجمالي التكاليف المباشرة
9994		اجمالي التكاليف الكلية	

في الجدول أعلاه تم تفصيل جدول حساب النتائج لشهر فيفري 2024 بنفس الطريقة لشهر جانفي، بقيمة إجمالية للعناصر بترتيب الجدول: 108705 دج، 101897 دج، 327685 دج، 24200 دج، 51600 دج، 61188 دج، 9994 دج.

الجدول رقم(09): جدول حساب النتائج لشهر مارس 2024

مارس 2024			
المشتريات المستهلكة			
التكاليف الغير مباشرة 30%		%70 التكاليف المباشرة	
9554	نشاط الإدارة	72246	
10457	إدارة الصيانة		
1506	إدارة المعالجة		
9446	إدارة العمليات		
30963	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	72246	اجمالي التكاليف المباشرة
103208		اجمالي التكاليف الكلية	
الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى			
التكاليف الغير مباشرة 60%		التكاليف المباشرة 40%	
22995	نشاط الإدارة	49681	
25168	إدارة الصيانة		
3624	إدارة المعالجة		
22735	إدارة العمليات		
74522	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	49681	اجمالي التكاليف المباشرة
124203		اجمالي التكاليف الكلية	
أعباء المستخدمين			
التكاليف الغير مباشرة 55%		التكاليف المباشرة 45%	
55611	نشاط الإدارة	147458	
60867	إدارة الصيانة		
8766	إدارة المعالجة		

54983	إدارة العمليات		
180227	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	147458	اجمالي التكاليف المباشرة
327685		اجمالي التكاليف الكلية	
الضرائب والرسوم			
التكاليف الغير مباشرة 100%		التكاليف المباشرة 00%	
22188	نشاط الإدارة		
---	إدارة الصيانة		-----
---	إدارة المعالجة		
---	إدارة العمليات		
22188	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	-----	اجمالي التكاليف المباشرة
22188		اجمالي التكاليف الكلية	
أعباء عملياتية أخرى			
التكاليف الغير مباشرة 5%		التكاليف المباشرة 95%	
3315	نشاط الإدارة		
---	إدارة الصيانة		62977
---	إدارة المعالجة		
---	إدارة العمليات		
3315	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	62977	اجمالي التكاليف المباشرة
66292		اجمالي التكاليف الكلية	
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة			
التكاليف الغير مباشرة 10%		التكاليف المباشرة 90%	
1889	نشاط الإدارة		

2067	إدارة الصيانة	55088	
298	إدارة المعالجة		
1867	إدارة العمليات		
6121	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	55088	اجمالي التكاليف المباشرة
61209		اجمالي التكاليف الكلية	
أعباء مالية			
التكاليف الغير مباشرة 100%		التكاليف المباشرة 00%	
9994	نشاط الإدارة		
---	إدارة الصيانة		
---	إدارة المعالجة	-----	
---	إدارة العمليات		
9994	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	-----	اجمالي التكاليف المباشرة
9994		اجمالي التكاليف الكلية	

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (04)، (05)، (06)، (07).

في الجدول أعلاه تم تفصيل جدول حساب النتائج لشهر مارس 2024 بنفس الطريقة لشهر جانفي، بقيمة إجمالية للعناصر بترتيب الجدول: 103208 دج، 124203 دج، 327685 دج، 22188 دج، 66292 دج، 61209 دج، 9994 دج.

وعلى أساس الجداول الثلاث يتم دراسة التكاليف الشهرية لسنة 2024 للأشهر (جانفي، فيفري،

مارس):

- حيث قدرت المشتريات المستهلكة لشهر جانفي بـ 104682 دج، أما في شهر فيفري فقدرت بـ 108705 دج، هذا راجع الى ان التكاليف الغير مباشرة لشهر جانفي كانت اقل من تكاليف شهر فيفري،

ومنه شهر فيفري استخدم المشتريات المستهلكة اكثر من شهر جانفي، حيث قدرت التكاليف الغير مباشرة لشهر فيفري بـ 32611 دج، ولشهر جانفي بـ 31405 دج، اما التكاليف المباشرة لشهر جانفي قدرت بـ 37277 دج، ولشهر فيفري بـ 76093 دج، ويرجع هذا الارتفاع في شهر فيفري الى ان مؤسسة سوميفوس انفقت جزء كبير من تكاليفها على (المواد الأولية، أجور العمال...)، اما في شهر مارس قدرت المشتريات المستهلكة بـ 103208 دج، ونلاحظ انخفاضها عن الشهر السابق (فيفري)؛ دليل على ان المؤسسة حاولت تخفيض تكاليفها، حيث يتبين ان شهر مارس اقل تكلفة للمشتريات المستهلكة بين الأشهر السابقة (جانفي ، فيفري)، حيث قدرت تكاليفه الغير مباشرة بـ 30963 دج، والتكاليف المباشرة بـ 72246 دج، مع العلم أن المشتريات المستهلكة توزع تكاليفها 30 % تكاليف غير مباشرة، و 70 % تكاليف مباشرة.

• كانت تكلفة الخدمات الخارجية لشهر جانفي أكبر من شهر فيفري، حيث قدرت لشهر جانفي بـ 106,690 دج ولشهر فيفري بـ 101,897 دج، علما ان تكاليف المباشرة لشهر جانفي كانت 42676 دج، والتكاليف الغير مباشرة قدرت بـ 640014 دج، اما في شهر فيفري كانت التكاليف المباشرة 40759 دج، والتكاليف الغير مباشرة 61138 دج، هذا بسبب أن المؤسسة قامت بإصلاح المعدات والآلات الخاصة بها مثلاً في شهر جانفي، حيث قدرت تكلفة إدارة الصيانة لشهر جانفي بـ 21619 دج ولشهر فيفري بـ 2057 دج، اما في شهر مارس ارتفعت بشكل كبير مقارنة مع شهر فيفري حيث قدرت تكلفتها الكلية بـ 124203 دج، وكانت تكاليفها المباشرة 49681 دج، وتكاليفها الغير المباشرة 74522 دج، هذا راجع إلى أن معدات وآلات المؤسسة قد تعطلت بعد استخدامها في شهر فيفري، و قدرت تكاليف الصيانة لشهر مارس 25168 دج وهي مرتفعة بشكل كبير مقارنة مع الأشهر السابقة، مع العلم أن الخدمات الخارجية والخدمات الأخرى توزع تكاليفها 60% تكاليف غير مباشرة، و 40% تكاليف مباشرة.

• قدرت تكلفة أعباء المستخدمين لشهر جانفي وفيفري ومارس بـ 327.685 دج، وهي نفس القيمة بالنسبة لجميع الأشهر، وهذا قد يكون بسبب أن المؤسسة لم توظف ولم تسرح أي عامل يعمل في نطاق المؤسسة.

• الضرائب والرسوم لشهر جانفي قدرت بـ 553 دج، وهي تكلفة منخفضة مقارنة مع شهر فيفري، حيث قدرت لشهر فيفري بـ 24200 دج، أما في شهر مارس كانت قد انخفضت بالنسبة لشهر فيفري، وما زالت مرتفعة بالنسبة لشهر جانفي، وهذا قد يكون مرتبط بحجم الإنتاج، حيث يتضح لنا أن شهر فيفري تم إنتاج كمية أكثر من الأشهر السابقة، علما ان الضرائب والرسوم تكون في التكاليف الغير مباشرة فقط.

• من خلال توزيع الأعباء العملية للتكاليف يتوضح أن 95% تكون تكاليف مباشرة و5% تكون تكاليف غير مباشرة، هذا ما يبين أن التكاليف المباشرة هي المتحركة بصورة أكبر بالتكاليف العملية، ونلاحظ من خلال الجداول أن التكلفة العملية لشهر جانفي كانت أكبر من شهر فيفري وأقل من شهر مارس، وكما ذكر سابقاً هذا راجع إلى ارتفاع أو انخفاض التكاليف المباشرة، حيث قدرت التكلفة الكلية لشهر جانفي بـ 52523 دج والتكاليف المباشرة بـ 49897 دج، والتكلفة الكلية لشهر فيفري بـ 51600 دج، والتكاليف المباشرة بـ 49020 دج، أما التكلفة الكلية بشهر مارس كانت 66262 دج وتكاليفها المباشرة 62977 دج، ونلاحظ من خلال هذه التكاليف أن التكاليف المباشرة هي التي تحكمت في ارتفاع وانخفاض التكاليف العملية.

• تكاليف الاهتلاكات في الأشهر الثلاثة جانفي وفيفري ومارس، كانت في ارتفاع هذا بسبب وجود تكلفة منتجات مخزنة في شهر فيفري ومارس فقط، حيث لا يوجد مخزون في شهر جانفي؛ لأن المخزون يكون في الشهر الحالي من الشهر السابق، وشهر جانفي يكون أول شهر في السنة (لا يوجد شهر قبله)، وقد يكون هناك سبب آخر هو اهتلاك آلاتها وتدهور قيمتها مع مرور الوقت.

• في الأشهر الثلاث كانت قيمة الأعباء المالية متساوية، حيث قدرت بـ 9994 دج وهذا راجع إلى أن المؤسسة لم تسدد أي من أعبائها المالية، بل يتم تأجيلها لنهاية السنة المالية، وذلك بعد مقارنة أرباحها وفوائدها بالأعباء التي عليها، حيث عادة ما تظهر الأعباء التي سددت في نهاية السنة، ودائما ما تكون ضمن التكاليف الغير مباشرة بنسبة 100%.

ثانيا: تحليل التكاليف الكلية (مباشرة، غير مباشرة) لمراحل إنتاج الفوسفات لمؤسسة مناجم

الفوسفات

سيتم في هذا المطلب عرض جداول التكاليف المباشرة والغير مباشرة لمراحل إنتاج الفوسفات للأشهر الثلاث سنة 2024 وتحليل النتائج، وتوضيح العلاقة بين الكمية المنتجة وكمية الفوسفات المستخرج.

الجدول رقم (10): التكاليف الكلية لشهر جانفي 2024

مرحلة المعالجة			مرحلة التحضير الميكانيكي					مواد مستخرجة		الاجمالي	DA	البيان
النفذ	التجفيف	التحميص	التنقية من الوحل	الغربة	السحق	ورشة (D.J)	ورشة (K.S)	فوسفات خام	مادة عقيمة			
67578153	16990914	15594985	22895032	7549886	9768782	1379955	3250515	72316347	150809094	368133664	DA	التكاليف المباشرة
46347908	15551769	15860814	15333033	14242530	15655759	6003923	1520414	43975873	120418173	294910196	DA	التكاليف غير المباشرة
113926061	32542683	31455799	38228065	21792416	25424541	7383879	4770929	116292221	271227267	633043860	DA	إجمالي التكاليف

يمثل الجدول اعلاه التكاليف الكلية المتعلقة بالمراحل الثلاث لانتاج الفوسفات؛ لشهر جانفي 2024 حيث تسمى المرحلة الاولى بمرحلة المواد المستخرجة؛

فيها يتم تحميل التكاليف على اساس المادة العقيمة بتكاليف اجمالية قيمتها 271227267 دج والفوسفات الخام بقيمة 116292221 دج، اما بالنسبة لمرحلة

التحضير الميكانيكي فتمر بأربعة ورشات متتالية الورشة الأولى بقيمة 4770929 دج والورشة الثانية 7383879 دج، أما في الورشة الثالثة قدرت بـ

25424541 دج، وفي الورشة الاخيرة تقدر بـ 2179241 دج، تليها مرحلة المعالجة لتمر بأربعة ورشات متتالية؛ الورشة الأولى بقيمة اجمالية تقدر بـ

38228065 دج، أما الورشة الثانية فقدرت بـ 31455799 دج، والورشة الثالثة بـ 32542683 دج، تليها الورشة الاخيرة بقيمة تقدر بـ 113926061 دج.

الجدول رقم (11): التكاليف الكلية لشهر فيفري 2024

مرحلة المعالجة			مرحلة التحضير الميكانيكي				مواد مستخرجة			الإجمالي	البيان	
النفذ	التجفيف	التحميص	التنقية من الوحل	الغربة	السحق	ورشة (D.J)	ورشة (K.S)	فوسفات خام	مادة عقيمة			
67626990	17003193	15606255	22911578	7555342	9775842	1380953	3252864	72368609	150918081	368399706	DA	التكاليف المباشرة
53076076	17287133	17306796	16549272	15561195	17152583	6084859	1784607	46081300	125985565	316869384	DA	التكاليف غير المباشرة
120703066	34290326	32913051	39460850	23116537	26928424	7465811	5037471	118449909	276903645	685269090	DA	إجمالي التكاليف

يمثل الجدول اعلاه التكاليف الكلية المتعلقة بالمراحل الثلاث لانتاج الفوسفات؛ لشهر فيفري 2024 حيث تسمى المرحلة الاولى ب مرحلة المواد المستخرجة؛ فيها يتم تحميل التكاليف على اساس المادة العقيمة بتكاليف اجمالية قيمتها 276903645 دج والفوسفات الخام بقيمة 118449909 دج، اما بالنسبة لمرحلة التحضير الميكانيكي فتمر بأربعة ورشات متتالية الورشة الأولى بقيمة 5037471 دج والورشة الثانية 7465811 دج أما في الورشة الثالثة قدرت ب 26928424 دج، وفي الورشة الاخيرة تقدر ب 23116537 دج، تليها مرحلة المعالجة لتمر بأربعة ورشات متتالية؛ الورشة الأولى بقيمة اجمالية تقدر ب 39460850 دج، أما الورشة الثانية قدرت ب 329130051 دج، والورشة الثالثة ب 34290326 دج، تليها الورشة الاخيرة بقيمة تقدر ب 120703066 دج.

الجدول رقم (12): التكاليف الكلية لشهر مارس 2024

مرحلة المعالجة			مرحلة التحضير الميكانيكي				مواد مستخرجة			إجمالي	البيان	
النفذ	التجفيف	التحميص	التنقية من الوحل	الغزيلة	السحق	ورشة (D.J)	ورشة (K.S)	فوسفات خام	مادة عقيمة			
71124212	17882486	16413307	24096414	7946054	10281384	1452366	3421081	76111036	158722568	387450908	DA	التكاليف المباشرة
54467100	17794161	17848878	17087325	16046409	17682294	6326031	1826885	47731112	130518467	327328662	DA	التكاليف غير المباشرة
125591312	35676647	34262186	41183738	23992463	27963678	7778398	5247966	123842147	289241035	714779570	DA	إجمالي التكاليف

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (09)، (10)، (11)

يمثل الجدول اعلاه التكاليف الكلية المتعلقة بالمراحل الثلاث لانتاج الفوسفات؛ لشهر مارس 2024 حيث تسمى المرحلة الاولى بـ مرحلة المواد المستخرجة؛ فيها يتم تحميل التكاليف على اساس المادة العقيمة بتكاليف اجمالية قيمتها 289241035 دج والفوسفات الخام بقيمة 123842147 دج، اما بالنسبة لمرحلة التحضير الميكانيكي فتمر بأربعة ورشات متتالية الورشة الأولى بقيمة 5247966 دج والورشة الثانية 7778398 دج أما في الورشة الثالثة قدرت بـ 27963678 دج، وفي الورشة الاخيرة تقدر بـ 23992463 دج، تليها مرحلة المعالجة لتمر بأربعة ورشات متتالية؛ الورشة الأولى بقيمة اجمالية تقدر بـ 41183738 دج، أما الورشة الثانية فقدرت بـ 34262186 دج، والورشة الثالثة بـ 35676647 دج، تليها الورشة الاخيرة بقيمة تقدر بـ 125591312 دج.

من خلال الجداول الثلاث لشهر جانفي، فيفري، مارس تم التوصل إلى مجموعة من الملاحظات:

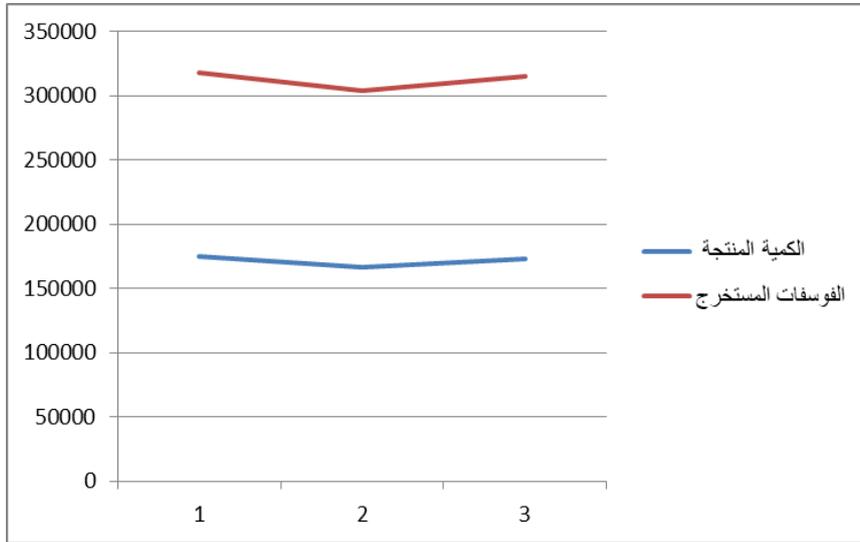
- التكاليف المباشرة لاستخراج الطبقة العقيمة، والفوسفات الخام دائما ما تكون مرتفعة وتفوق التكاليف غير المباشرة، هذا ما توضح من خلال الجداول، حيث قدرت التكاليف المباشرة للطبقة العقيمة بالنسبة لشهر جانفي بـ 150809094 دج، أما التكاليف غير المباشرة كانت 120418173 دج، والتكاليف المباشرة للفوسفات الخام لشهر جانفي قدرت بـ 72316347 دج، والتكاليف الغير مباشرة بـ 43975873 دج، أي أن التكاليف المباشرة للمرحلتين أكبر، وكذلك كانت بالنسبة للأشهر فيفري ومارس.

- بالنسبة للتخصير الميكانيكي توضح أن التكاليف غير المباشرة عادة ما تكون أكبر من التكاليف المباشرة، حيث قدر إجمالي التكاليف غير المباشرة لشهر جانفي بـ 37422262 دج، أما التكاليف المباشرة كانت 21949138 دج، وهذا الارتفاع كان في جميع الأشهر حيث كانت التكاليف غير المباشرة لشهر فيفري 40583244 دج، أما التكاليف المباشرة كانت 21965001 دج، أما بالنسبة لشهر مارس كانت 23100885 دج للتكاليف المباشرة، و 41881619 دج للتكاليف غير المباشرة.
- وفي الأخير في مرحلة المعالجة توضح أن تكاليفها الغير مباشرة تكن منخفضة مقارنة مع التكاليف المباشرة، حيث في شهر جانفي قدرت التكاليف الغير مباشرة بـ 93093524 دج والتكاليف المباشرة 123059084 دج، وهذا بالنسبة أيضا للأشهر الأخرى فيفري ومارس.

وتوضح أيضا أن الكميات المنتجة مرتبطة بالكميات المستخرجة من الفوسفات، حيث كل ما كانت الكمية المستخرجة مرتفعة ارتفع الإنتاج ونوضح ذلك من خلال المنحنى التالي:

الشكل رقم(10): العلاقة بين الفوسفات المستخرج والكمية المنتجة

الكمية المنتجة	الفوسفات المستخرج
174600	317455
166900	303455
173100	314727



إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (09)، (10)، (11).

من خلال المنحنى تبين لنا أن كمية الكميات المنتجة ترتفع وتنخفض مع ارتفاع وإنخفاض الكمية المستخرجة من الفوسفات، حيث يوضح منحنى شهر فيفري أن كمية الفوسفات إنخفضت بالنسبة لكمية الفوسفات في شهر جانفي هذا ما أدى إلى إنخفاض الكميات المنتجة، أما بالنسبة لشهر مارس إرتفعت كمية الفوسفات بالنسبة لشهر فيفري، هذا ما أدى تلقائيا إلى ارتفاع الكمية المنتجة.

ويمكن معرفة أكثر مرحلة تتطلب التكاليف من خلال الجدول النسب التالي:

الجدول رقم (13): النسب المئوية لمراحل إنتاج الفوسفات

مرحلة المعالجة	مرحلة التحضير الميكانيكي	مواد مستخرجة	البيان
34.14%	9.37%	61.21%	شهر جانفي
33.17%	9.12%	57.69%	شهر فيفري
33.11%	9.09%	57.79%	شهر مارس

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (09)، (10)، (11).

تم حساب النسب المدرجة في الجدول من خلال العلاقة التالية:

التكاليف الكلية لكل مرحلة / التكاليف الإجمالية * 100

حيث تبين أن أكبر التكاليف تكون في المواد المستخرجة، ثم في مرحلة المعالجة، أما بالنسبة لأقل التكاليف تكون في مرحلة التحضير الميكانيكي، وهذا يكون بالنسبة لجميع الأشهر كما هو موضح في الجدول.

المبحث الثالث: دراسة مقارنة بين النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

تعد هيكله التكاليف في المؤسسة متنوعة، فمنها المباشرة وغير المباشرة، كما أنها تعتمد في حساب تكاليفها على الطريقة الكلية، وسيتم في هذا المبحث تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ومقارنته مع النظام التقليدي المطبق داخل المؤسسة، وتوضيح دور نظام التكلفة على أساس النشاط في معالجة المشاكل والانحرافات الموجودة داخل نظام المؤسسة.

المطلب الأول: تطبيق النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس النشاط في مؤسسة

مناجم الفوسفات - تبسة - SOMIPHOS

سيتم في هذا المبحث عرض طريقة حساب المؤسسة لتكاليفها (النظام التقليدي)، وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط لشهر جانفي 2024 داخل المؤسسة محل الدراسة.

أولاً: حساب التكاليف وفقاً للنظام التقليدي

جدول رقم (14): تحديد كلفة الوحدات المنتجة وفقاً للأسلوب التقليدي

ت	البيان	المنتج 1		المنتج 2	
		التكلفة الشهرية	تكلفة الوحدة الواحدة	التكلفة الشهرية	تكلفة الوحدة الواحدة
1	مواد مباشرة	83121802	38164.28	39940671	21957.48
2	أجور مباشرة	24151.29	11.08	15970.71	8.77
3	تكاليف غير مباشرة	50372583	23127.90	27397000	15061.57
	اجمالي التكاليف	133518536.29	61303.26	67353641.71	37027.82

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (11)

يوضح الجدول أعلاه طريقة حساب التكاليف (المباشرة والغير مباشرة) في النظام الذي تعتمده

المؤسسة (النظام التقليدي) الذي يعتمد على الطريقة الكلية في حساب التكاليف الإجمالية.

ثانياً: حساب التكاليف وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط

جدول رقم (15): حساب التكاليف المباشرة

التكاليف الكلية			البيان	ت			
التكلفة الشهرية	السعر بالدينار	الكمية					
150809094	285.03	529090.91	مادة عقيمة	1			
72316347	228	317455	الفوسفات الخام	2			
3250515	212	15333	الورشة (K.S)	3			
1379955	5	302122	الورشة (D.J)	4			
9768782	33	294826	السحق	5			
7549886	27	281318	الغريلة	6			
245074580	----	----	اجمالي التكلفة الشهرية				
المنتج 2			المنتج 1				
التكلفة الشهرية	السعر بالدينار	الكمية	التكلفة الشهرية	السعر بالدينار	الكمية		
---	---	---	22895032	182.14	125700	التنقية من الوحل	7
---	---	---	15594985	252.75	61700	التحميص	8
---	---	---	16990914	265.48	64000	التجفيف	9
39939800	1382	28900	27640000	1382	20000	النفذ	10
39940671	1382.03	28900	83121802	306.27	271400	اجمالي التكلفة	

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (11).

يوضح هذا الجدول حساب التكاليف المباشرة وفق نظام التكلفة على أساس النشاط، حيث تطرق لعناصر التكلفة المباشرة بشكل مفصل لمرحل إنتاج الفوسفات، من خلال عرض التكاليف الكلية في المراحل الأولى الستة (علما أنه لا يمكن حساب التكلفة في هذه المراحل بشكل مفصل، لأنها تكون بشكل إجمالي)، ثم التفصيل في التكاليف المباشرة لكل منتج في المراحل الأخيرة.

جدول رقم (16): تكاليف العمل المباشر الشهرية

المنتج 2			المنتج 1			البيان
التكلفة الشهرية بالدينار	معدل الاجر بالدينار	عدد العمال	التكلفة الشهرية بالدينار	معدل الاجر بالدينار	عدد العمال	
15970.71	207.41	77	24151.29	236.77	102	كلفة العمل المباشر
15970.71	-----	-----	24151.29	-----	-----	إجمالي التكلفة الشهرية

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (08).

يوضح الجدول أعلاه إجمالي تكاليف العمل المباشر الشهري لشهر جانفي 2024، حيث يوضح عدد العمال على مستوى الورشات التي تختص بإنتاج المنتج 01 والمنتج 02 مع تحديد معدل الأجر، لحساب التكلفة الشهرية.

جدول رقم (17): إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة

البيان	التكلفة الشهرية بالدينار	ت
تكلفة استخراج الطبقة العقيمة	120418173	1
تكلفة استخراج الفوسفات الخام	43975873	2
تكلفة ورشة (K,S) (تفتيت، سحق، غربلة)	1520414	3
تكلفة ورشة (D,J) (تفتيت)	6003923	4
تكلفة السحق	15655759	5
تكلفة الغربلة	14242530	6

15333033	تكلفة التنقية من الوحل (الطريقة المبللة)	7
15860814	تكلفة التحميص	8
15551769	تكلفة التجفيف	9
46347908	تكلفة النفض (الطريقة الجافة)	10
2201088	تكلفة التوزيع	11
297111284	اجمالي التكلفة الشهرية	12

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (11)

يوضح هذا الجدول التكاليف الصناعية الغير مباشرة لمراحل إنتاج الفوسفات النهائي، حيث فصل في

كل التكاليف لكل مرحلة.

جدول رقم (18) تحديد تكاليف الوحدات المنتجة على أساس النشاط

نشاط التوزيع	إدارة العمليات	إدارة المعالجة	إدارة الصيانة	نشاط الإدارة	أساس التوزيع	البيان
----	62662217	----	31250900	26505055	الكمية	الطبقة العقيمة
----	23289616	----	10701313	9984945	الكمية	الفوسفات الخام
----	----	87586	278387	1154441	الكمية	ورشة (k,S) تفتيت، سحق، غربلة
----	----	1292042	4221781	490100	الكمية	ورشة (D,J) تفتيت
----	----	2145488	6796137	6714134	الكمية	السحق
----	----	197130	6345322	5926079	الكمية	الغربلة
----	----	1723580	8089554	5519898	الكمية	التنقية من الوحل (الطريقة المبللة)
----	----	1853111	7503472	6504231	الكمية	التحميص
----	----	1452377	6379290	7720102	الكمية	التجفيف
----	----	3177382	13582587	29587939	الكمية	النفذ
2201088	----	----	----	----	مباشرة	التوزيع
2201088	85951833	11928696	95148743	94253116	----	الاجمالي

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (07)، (11)

يمكن معرفة من خلال هذا الجدول على أي أساس يتم توزيع التكاليف الصناعية لكل مرحلة من المراحل المذكورة أعلاه بالنسبة لكل نشاط (نشاط الإدارة، إدارة الصيانة، إدارة المعالجة، إدارة العمليات، نشاط التوزيع).

جدول رقم (19): حصة الموجة الواحد من اجمالي كلف الانشطة

ت	اسم النشاط	موجه التكلفة	إجمالي التكلفة بالدينار	إجمالي عدد موجهات التكلفة	حصة الموجة الواحد من التكلفة
1	نشاط الإدارة	ساعات العمل	100106922	40535 ساعة	2469.64
2	إدارة الصيانة	ساعات العمل	95148744	44365 ساعة	2144.68
3	إدارة المعالجة	ساعات العمل	13702696	6389 ساعة	2144.73
4	إدارة العمليات	ساعات العمل	85951833	40077 ساعة	2144.66
5	نشاط التوزيع	عدد الوحدات المباعة	2201088	19129198 وحدة مباعة	0.11
	الإجمالي	----	297111283	----	8903.82

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (07)، (11).

يوضح هذا الجدول مسببات التكلفة لكل نشاط في التكاليف الغير مباشرة، كونه من أهم الأسس التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس النشاط، والذي يعمل على تحميل التكاليف بشكل مفصل ودقيق على عكس النظام التقليدي.

جدول رقم (20): تحديد كلفة الوحدات المنتجة وفقا لنظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة

الإجمالي	المنتج 2	المنتج 1	البيان	
				التكلفة المباشرة
123062473	39940671	83121802	مواد مباشرة	
40122	15970.71	24151.29	أجور مباشرة	
123102595	39956641.71	83145953.29	----	إجمالي التكلفة المباشرة
			----	الكلفة غير المباشرة
43808833	17484500	26324333	تكلفة نشاط الادارة	
7476962	8034200	19442762	تكلفة إدارة الصيانة	
6483988	1878500	4605488	تكلفة إدارة المعالجة	
----	----	----	تكلفة إدارة العمليات	
2201088	364326	1836761	تكلفة نشاط التوزيع	
79970870	27761526	52209344	----	إجمالي التكلفة الغير مباشرة
203073465	67718167.71	135355297.2	----	إجمالي التكاليف الكلية
		9		
174600	28900	145700	----	عدد الوحدات المنتجة
1163.08	2343.18	929	----	تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (07)، (11)

يندرج ضمن هذا الجدول حساب نظام التكلفة على أساس النشاط للتكاليف الكلية لمؤسسة السوميفوس لشهر جانفي 2024، والذي يوضح القيمة المضافة والتي لم يفصح عنها النظام التقليدي في طريقة حسابه للتكاليف، كون نظام التكلفة على أساس النشاط يفصل في التكاليف غير المباشرة للتوصل للتكلفة الكلية الصحيحة والدقيقة والتي يمكن للمؤسسة الإعتماد عليها.

المطلب الثاني: نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) كمعالج لقصور نظام التكاليف

التقليدي

تم توضيح من خلال هذا المطلب اهم سبب لوجود قصور في نظام التكاليف التقليدي والتي تم الكشف عنها من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، بالاعتماد على حساب نسبة تكلفة نشاط التوزيع الخاصة بالنظام التقليدي.

أولاً: حساب نسبة تكلفة نشاط التوزيع لنظام التكاليف التقليدي الخاص بشهر جانفي.

وتحسب بالعلاقة الموالية: " تكلفة نشاط التوزيع (رقم الاعمال) / النتيجة الصافية * 100 "

$$\text{ومنه: } 142.88 = 100 * 1540497 / 2201088$$

إذا نسبة تكاليف التوزيع الخاصة بشهر جانفي تقدر بـ % 142.88؛

ثانياً: حساب نسبة تكلفة نشاط التوزيع لنظام التكاليف التقليدي الخاص بشهر فيفري.

$$\text{ومنه: } 155.75 = 100 * 1422650 / 2215861$$

إذا نسبة تكاليف التوزيع الخاصة بشهر فيفري تقدر بـ % 155.75؛

ثالثاً: حساب نسبة تكلفة نشاط التوزيع لنظام التكاليف التقليدي الخاص بشهر مارس؛

$$\text{ومنه: } 153.14 = 100 * 1454274 / 2227090$$

إذا نسبة تكاليف التوزيع الخاصة بشهر مارس تقدر بـ % 153.14؛

بعد العمليات الحسابية السابقة يمكن تصنيف نسبة تكاليف التوزيع من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (21): نسبة تكاليف التوزيع لثلاث أشهر (جانفي/ فيفري/ مارس)

البيان	شهر جانفي	شهر فيفري	شهر مارس
تكلفة التوزيع (رقم الاعمال)	2201088	2215861	1422650
النتيجة الصافية	1540497	1422650	1454274
النسبة المئوية لتكاليف التوزيع	142.88%	155.75%	153.14%

إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق (07)

من خلال الجدول نلاحظ ان هناك علاقة عكسية بين تكلفة التوزيع والنتيجة الصافية، حيث كلما ارتفعت تكلفة التوزيع انخفضت النتيجة الصافية والعكس صحيح هذا ما تم توضيحه في النسب المئوية المدرجة في الجدول السابق، ولذلك يستوجب على مؤسسة السوميفوس تبسة تحسين طرق توزيع منتجاتها من خلال ما يلي:

- تطوير منظومة نقل السكك الحديدية؛
- تطوير المعاملات مع شركات النقل الخاصة في حدود معينة، والاعتماد على وسائل الشركة الخاصة إن وجدت؛
- محاولة تأسيس شركة نقل خاصة بشركة سوميفوس تبسة؛
- محاولة ابتكار وسائل مختلفة عن وسائلها التقليدية، من اجل عمليات التوزيع المكثفة.

ومن خلال ما تم التطرق اليه في المطلب السابق، تبين ان:

- التكاليف الإجمالية في نظام التكلفة على أساس النشاط كان أكبر من التكاليف الإجمالية في النظام التقليدي، وهذا راجع إلى طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث نرى أن النظام التقليدي لا يفصل في التكاليف غير المباشرة بل يدرجها كإجمالي، وهذا ما يعود على التكلفة الإجمالية بالخطأ والدقة حيث

كانت التكلفة الغير مباشرة لشهر جانفي تقدر ب 50372583 دج، وهي أقل من إجمالي التكلفة غير المباشرة في نظام التكلفة على أساس النشاط، ومن هنا نستنتج أن قصور الأنظمة التقليدية يكون في طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل عام؛

- أما بالنسبة لنظام التكلفة على أساس النشاط المطبق كانت التكاليف غير المباشرة لشهر جانفي تقدر ب 52209344 دج، وهي مرتفعة بالنسبة للنظام التقليدي وهذا راجع إلى أن طريقة حساب التكاليف غير المباشرة كانت بشكل مفصل، حيث أنه أدرج عناصر غير مباشرة ضمن التكلفة الكلية والتي لم تدرج ضمن التكاليف غير المباشرة في النظام التقليدي، وتمثلت هذه العناصر في شركة السوميفوس محل الدراسة في تكلفة التوزيع ، هذا ما بين سبب القصور في الأنظمة التقليدية بشكل مباشر وواضح، حيث أن النظام التقليدي لم يدرجها ضمن التكاليف غير المباشرة، وبالتالي تكون التكلفة الكلية منخفضة، أما في نظام التكلفة على أساس النشاط، تم ذكر جميع عناصر التكلفة غير المباشرة بما فيها نشاط التوزيع، وتم توضيح تكلفة كل مرحلة هذا ما أدى إلى ارتفاع التكلفة الكلية؛

- يمكن القول أن تكلفة نشاط التوزيع هي التكلفة التي تشكل الفارق بين نظام التكلفة على أساس النشاط والتكلفة التقليدية في مؤسسة السوميفوس، ومنه فالتكلفة الحقيقية هي التكلفة التي تتدرج ضمن جدول حساب التكلفة على أساس النشاط وهي التكلفة التي تستطيع المؤسسة الاعتماد عليها، وكذلك تبين أن النظام التقليدي لا يعتمد أيضا على مسببات للتكلفة لكل نشاط، وعكس ذلك يعتمد عليها نظام التكلفة على أساس النشاط بشكل كبير في توزيع التكاليف الغير مباشرة، وذلك ما توضح في الجداول في المطلب السابق، ومن خلال ما سبق يمكن القول أن النظام التكلفة على أساس النشاط، يعالج قصور الأنظمة التقليدية من خلال التفصيل الدقيق والشامل لجميع عناصر التكلفة غير المباشرة ومن خلال تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.

ونلخص ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (22): المقارنة بين تكاليف النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس النشاط.

النظام التقليدي		
المنتج (68/66)	المنتج 1 (65/63)	التكلفة الكلية
67353641.71	133518536.29	
28900	145700	الكمية المنتجة
نظام التكلفة على أساس النشاط		
المنتج (68/66)	المنتج 1 (65/63)	التكلفة الكلية
67718167.71	135355297.29	
28900	145700	الكمية المنتجة
الفرق في التكلفة		
المنتج (68/66)	المنتج 1 (65/63)	
364526	1836761	

إعداد الطلبة بالإعتماد على الجداول السابقة (14)، (20)

يتوضح أن الفرق بين النظامين في التكلفة الكلية هو نشاط التوزيع الذي أهمله النظام التقليدي في حساب تكاليفه، وأدرجه نظام التكلفة على أساس النشاط ضمن التكاليف الغير المباشرة، مما نتج عنه إيجاد الخلل في النظام الذي تطبقه شركة السوميفوس (النظام التقليدي)، بحيث أن نظام التكلفة على أساس النشاط عالج القصور في التكلفة الكلية للمؤسسة، وأوضح التكلفة الحقيقية التي يمكن للمؤسسة الإعتماد عليها في جميع نشاطاتها.

المطلب الثالث: مناقشة النتائج وإختبار الفرضيات

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى مناقشة أهم النتائج المستنتجة من الدراسة الميدانية، والإجابة على

الفرضيات المطروحة.

أولاً: مناقشة النتائج

من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على مؤسسة السوميفوس وتحديد دوره في معالجة القصور في الأنظمة التقليدية، يمكن توضيح النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:

- اعتماد مؤسسة السوميفوس على تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يمكنها من حساب التكلفة الحقيقية التي تساعدها على اتخاذ أفضل القرارات في ظل المنافسة، وقد بينت الدراسة ذلك من خلال تطبيق هذا النظام على تكاليف المؤسسة، حيث أنه ساهم في توزيع التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق.
- نظام التكلفة على أساس النشاط يعطي بيانات بشكل مفصل، هذا ما يساهم في توضيح القصور والاختلالات في النظام التقليدي الذي يعطي بيانات بشكل إجمالي عن التكاليف غير المباشرة.
- يتطلب نظام التكلفة على أساس النشاط، تكاليف مادية كبيرة، وخبراء ذو كفاءات مهنية عالية لتطبيقه داخل المؤسسة، حيث يمكن القول أن تكلفة تطبيق هذا النظام تكون عالية، هذا ما يجعل المؤسسة السوميفوس غير قادرة على استخدامه.
- النظام المطبق داخل مؤسسة السوميفوس يعتمد على توزيع التكاليف بصورة عشوائية وغير فعالة.
- تم تحديد من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط المسبب الرئيسي للتكلفة المهدرة.

ثانياً: الإجابة على الفرضيات

من خلال النتائج المذكورة في المطلب السابق، وتحليل النظام المتبع في المؤسسة وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط فإنه يمكن توضيح ما يلي:

الفرضية الأولى: لا تطبق شركة مناجم الفوسفات نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بل تعتمد على النظام التقليدي لحساب التكاليف.

من خلال دراستنا لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- تبين لنا أنها تعتمد على الطريقة الكلية في تخصيص تكاليفها، حيث تقوم بتوزيع الأعباء غير المباشرة على أقسام المؤسسة بطريقة عشوائية، مما يؤدي إلى تكاليف غير دقيقة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثانية: عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، تظهر قصور الأنظمة التقليدية في حساب التكاليف.

من خلال تطبيقنا لنظام التكلفة على أساس النشاط داخل المؤسسة، تبين لنا أن النظام يوفر معلومات وتكاليف دقيقة وتفصيلية أكثر من النظام التقليدي، خصوصا في التكاليف الغير مباشرة بسبب اعتماده على مسببات التكلفة التي تؤدي إلى توزيع عادل في التكاليف، وبالتالي يقضي على القصور والانحرافات في الأنظمة التقليدية وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثالثة: يساهم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفات وذلك من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة استنادا على الأنشطة التي تستهلك الموارد، وبالتالي تخفيض تكاليف المؤسسة.

من خلال توفير نظام التكاليف على أساس النشاط لتكاليف دقيقة وصحيحة؛ يمكن هذا المؤسسة من الاعتماد عليها سواء على مستوى المنافسة أو اتخاذ القرارات اللازمة للإدارة وإعداد تقاريرها بشكل سليم وصحيح، هذا ما يساعدها على تحسين من أدائها المالي بسبب اعتمادها على تكاليف صحيحة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

خاتمة الفصل:

عرضنا بهذا الفصل مدخلين لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدات المنتجة؛ وهما المدخل التقليدي الذي تطرقنا إليه في المبحث الأول، يمتاز هذا المدخل بالسهولة والوضوح، حيث يرتبط بالبيئة الصناعية التقليدية؛ والتي تستخدم العنصر البشر بكثرة في أداء النشاط، حيث أنها تكون ملائمة للمنتجات القليلة وليست كذلك للمنتجات العديدة، أما في ظل استمرار التطور التكنولوجي والتوسع والاهتمام بالمراكز الخدمية وانخفاض نسبة استخدام التكاليف المباشرة لم يعد هذا النظام يؤمن للإدارة ما تحتاجه من بيانات يمكن استخدامها بسبب قصوره في دقة تحميل التكاليف الغير مباشرة.

أما المدخل الثاني؛ فهو مدخل التكلفة على أساس النشاط، والذي تطرقنا إليه في المبحث الثاني؛ تبين لنا أن هذا النظام يتميز بالدقة والسرعة في احتساب التكاليف، والتي يمكن اعتبارها من أهم العوامل في مساعدة الشركة؛ وهذا يكون في إعادة النظر بتسعير منتجاتها وليس فقط إعادة تقارير التكاليف، وكذلك يساعد بربط الأسعار بحجم الطلب والمنافسة، حيث أنه يتميز أيضا بالصعوبة نوعا ما في التطبيق وأنه مناسب للإنتاج ذي الحجم الكبير والتنوع في المنتجات.

ومن خلال دراستنا لهذين المدخلين؛ تبين لنا أن نظام التكلفة على أساس النشاط ظهر بسبب القصور في الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف غير المباشرة، بسبب استخدامه أسس تحكمية في توزيع التكاليف، هذا ما جعل العديد من المنشآت تستعمله بدلا من التكاليف التقليدية؛ كونه نظام استطاع أن يتغلب على المصاعب ويوفر طريقة قياس شفافية سهلة في التطبيق، حيث أنه يستخدم علاقة السبب والنتيجة ويشجع على إيجاد قاعدة للبيانات لدمج خصائص معينة لطلبات معينة، وزبائن، أو عمليات، كما يزود بأفضل المعلومات التي تساعد الإدارة في فهم نقاط القوة والضعف التي تمكنها من أداء مهامها بكفاءة وتحسين الرقابة على التكاليف الغير مباشرة، إضافة إلى ذلك يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.



خاتمة



تضم هذه الدراسة جانب نظري وتطبيقي للنظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس النشاط في مجال تحديد التكلفة داخل مؤسسة السوميفوس، والتي جاءت لتوضح عجز الأنظمة التقليدية عن الربط بين التكاليف والمنتجات، وتخصيصه الغير دقيق للتكاليف المباشرة، حيث تبين من خلال هذا العجز في الأنظمة التقليدية أن نظام التكلفة على أساس النشاط أصبح ضرورة مؤكدة للقضاء على النقائص والقصور ومواكبة التطورات والتغيرات الداخلية والخارجية لمحيط المؤسسة، بسبب آلية عمله التي تمكنه من ذلك.

كما أن الاستمرار في استخدام النظام التقليدي في حساب التكاليف في ظل التوسع والتطور والنقد التكنولوجي السريع الذي شهده علم الحاسوب؛ لم يعد يوفر للإدارة ما تحتاجه من بيانات ومعلومات يمكن استعمالها للمنافسة واتخاذ القرارات، نظراً لقصوره في تحميل التكاليف غير المباشرة بدقة، بالإضافة إلى ذلك كلما تنوعت التكاليف غير المباشرة يزداد تعقد هذا النظام.

ويكمن الهدف الأساسي لإجراء هذه الدراسة؛ هو التعرف على نظام التكلفة على أساس النشاط الذي يكون بديل للأنظمة التقليدية، بسبب ما يوفره من دقة وسرعة في حساب التكاليف، والتي تعتبر من العوامل المهمة التي تساهم في مساعدة الشركة على إعداد التقارير، وكذلك يساعد على تسعير المنتجات؛ من خلال ربط الأسعار بحجم المنافسة والطلب، كما أنه يزود المؤسسة بأفضل المعلومات التي تساعد على فهم نقاط القوة والضعف، والتي تمكنها من أداء مهامها بكفاءة وفعالية، ويمنح المؤسسة بصيرة إلى هيكل التكاليف لصناعة وبيع المنتجات المتنوعة، وهذا ما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات سليمة وصحيحة، حيث يمكن القول أن نظام التكلفة على أساس النشاط ظهر لمواجهة القصور والمشكلات الناجمة عن عملية استخدام الطرق التقليدية في ظل المنشآت الحديثة.

وفيما يلي عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة:

النتائج:

هناك العديد من النتائج التي تم التوصل إليها، وسيتم عرضها بشكل مختصر كما يلي:

• النظام التقليدي الذي تطبقه مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة، يهمل عناصر التكلفة ومسبباتها أي يضلل تكلفة المنتج؛

• الفكرة التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس النشاط أن المنتجات لا تستهلك الموارد المباشرة وإنما تستهلك الأنشطة، وتوضح هذا من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط داخل مؤسسة السوميفوس تبسة؛

• الفرق الجوهرية بين نظام التكلفة على أساس النشاط والتقليدي هو الطريقة التي يتم على أساسها توزيع التكلفة غير المباشرة؛

• لا يساعد العمل بالأنظمة التقليدية على الوصول إلى بيانات دقيقة عن تكلفة المنتج وبالتالي إصدار قرارات غير صحيحة؛

• يمكن نظام التكلفة على أساس النشاط مؤسسة السوميفوس من تتبع الأنشطة بداية بمسببات التكلفة؛

• ساعد نظام التكلفة على أساس النشاط مؤسسة السوميفوس على معرفة كمية التكاليف المنفقة على كل نشاط وكذلك الربحية المحققة، وبالتالي استبعاد النشاط الذي لا يعود بالفائدة عليها واتخاذ القرارات المناسبة؛

• لا يوجد فرق بين الأنظمة التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف المباشرة، وذلك راجع لوضوحها وسهولتها بالمنتجات، هذا ما تبين من خلال تطبيق النظامين داخل مؤسسة السوميفوس تبسة؛

• يزود نظام التكلفة على أساس النشاط المؤسسة للمعلومات والبيانات المهمة للرقابة والتخطيط والمساعدة ومساعدتها على المنافسة في ظل التطورات المستمرة؛

- يساعد نظام التكلفة على أساس النشاط مؤسسة السوميفوس على توضيح وتبيان التكلفة الحقيقية للمنتجات؛
 - أسس التوزيع في نظام التكلفة على أساس النشاط للتكاليف الغير مباشرة، وضع حداً للقصور في الأنظمة التقليدية وتكاليفها الغير دقيقة؛
 - النظام التقليدي المطبق داخل مؤسسة السوميفوس لا يفصل في التكاليف المباشرة، وهذا ما يؤدي إلى صدور تكلفة غير حقيقية.
- من خلال النتائج التي تم عرضها والتوصل إليها من الدراسة النظرية والتطبيقية يمكن تقديم بعض التوصيات التي قد تساعد المؤسسة وتكون حلول لبعض المشاكل التي تعاني منها، وتمثلت هذه التوصيات في:
- دراسة احتمالية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المستقبل بالنسبة للمؤسسات الجزائرية عامة ومؤسسة السوميفوس تبسة خاصة، مما يسمح بتوفير المعلومات والبيانات للمؤسسات لاتخاذ القرارات السليمة؛
 - ضرورة تبني مؤسسة السوميفوس تبسة للأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف، كنظام التكلفة على أساس النشاط، لما له من مزايا وفوائد عديدة في التحليل الدقيق المستمر الذي يساعد الإدارة الحديثة في مواجهة التغيرات البيئية المحيطة؛
 - إشراك جميع المستويات الإدارية في مؤسسة السوميفوس تبسة عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية هذا النظام والتسهيل من مهمة تحليل الأنشطة داخل المؤسسة؛
 - سن قوانين تلزم المؤسسات على تصميم الأنظمة المحاسبية الحديثة، من أجل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية، كمؤسسة سوميفوس تبسة؛

- للتعرف أكثر على الأنظمة الحديثة وكيفية تطبيقها ووجب على مؤسسة السوميفوس، تنظيم دورات تعليمية وتكوينية للإطارات المختصة؛
- محاولة سد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العلمي، من خلال تطوير العلاقة بين الجامعات مؤسسة السوميفوس، وهذا لمواكبة التطورات في بيئة الأعمال الحديثة؛
- تحفيز اعتماد مؤسسة السوميفوس على الأنظمة الحديثة لإدارة التكاليف، من خلال توفير الإمكانيات المادية والمالية والمعنوية.



قائمة المصادر والمراجع



قائمة المراجع:

الكتب

1. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
2. حسين خليل محمد شحادة، محاسبة التكاليف الصناعية، دار التعليم الجامعي للنشر، الطبعة الأولى، 2018.
3. رضوان محمد العنابي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع الطبعة الأولى عمان، الأردن، 2000.
4. عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
5. عبد السلام محمد مهدي عيلاء، نظم التكاليف 01، مكتبة آفاق للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 2021.
6. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
7. علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2002.
8. لؤي عبد الرحمان، محاسبة التكاليف المتقدمة (قياس وتحليل)، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015.

الرسائل والأطروحات الجامعية

1. ارباب، السر عبد الرحيم احمد، دور أسلوب نظام التكلفة علي أساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات المصرفية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2020.
2. أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة abc في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، سبتمبر 2005.
3. جيش يسرى، مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية المحاسبية، محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2023.
4. حابي احمد، دراسة مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام المبني على الأنشطة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011.
5. خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
6. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، بسكرة، 2015.
7. سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.

8. عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
9. عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
10. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تخصص المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية الأردن، 2006.
11. فريحي محسن، استخدام محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة الحصص التعليمية بالمؤسسة الجامعية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث، كلية العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، بسكرة، 2023.
12. ناصر أحمد محمد سند، الإطار المنطقي للمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، 2012.

المجلات والملتقيات

1. خالد عادل، أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الخامس/العدد الأول، 2018.
2. دلال حطاب، نور الدين زعيبط، دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 07، العدد 02 / 2020.

3. زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في القرارات الإدارية، مجلة علمية محكمة فصيحة متخصصة في العلوم الإنسانية، المجلد 22 / العدد 04، 2014.
4. الساسي هلال، دباش محمد، دور نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 06 / العدد 02، 2022.
5. سالم عبد الله سالم، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، غزة، المجلد 15، / العدد 01، 2007.
6. سكيينة رحمة، مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 14، / العدد 01، 2020.
7. شلابي عمار، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية، المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، المجلد 02، / العدد 02، 2019.
8. عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صاح مهدي الغريبان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب ABC، جامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 08، 2010.
9. عبد الله قويدر، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc، جامعة حسيبة بن بوعلي بالثلف، مجلة العلوم التجارية، المجلد 20، العدد 02، 2021.
10. عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، سكيكدة، 2008.

11. فيصل زماط، حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، 2007.
12. قاسم حدة، جرد نور الدين، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 13 / العدد 02، 2022.
13. قدوري هودة سلطان، مداخلة بعنوان: التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (abc, abm, abb)، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير البلدية، 25 أفريل 2017.
14. لمى شاكر حميد، دور نظام التكلفة على أساس النشاط في مواجهة القصور في الأنظمة التقليدية، مجلة اقتصاديات الاعمال، المجلد 5 / العدد 01، 2023.
15. محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4 / العدد 1، 2019.
16. محمد الصديق الفضيل، نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثالث عشر، 2018.
17. محمد خطيب نمر، هواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، 2013.
18. محمد سليم، خالد عريج، محمد محمود، انعكاسات التحول من النظم التقليدية في تحميل التكاليف لصالح نظام التكاليف على أساس النشاط، مجلة علمية متخصصة ومحكمة تصدر عن قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة، العدد 01، 2014.
19. محمود حسن توفيق، دراسة تحليلية لنظم التكاليف التقليدية والحديثة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، البلدية، العدد 12، 2015.

20. مشاش نادية، مداخلة بعنوان: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة abc في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول "مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع"، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير البلدية، 2017/04/25.
21. مصطفى سالم، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير، مجلة العلوم الإنسانية، السنة الخامسة العدد 35، 2007.
22. المعز لدين الله نبيل أحمد، استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، جامعة كفر الشيخ، العدد 07، 2019.
23. معمر بوطالبي، التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (abc, abm, abb)، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 32، العدد 01، 2008.
24. وفاء بولعبايز، عمار شلابي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14/ العدد 01، 2021.

مراجع أجنبية

1. Burland Alain et Simon cloude, Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, France, 1996, P 135 Garrison, Ray H, Noreen, Eric W, 2003, Managerial Accounting, Mc Grew-Hill Irwin Edition Tenth.
2. Ishter Mahal, Akram Hossain, Activity-Based Costing (ABC) – An Effective Tool for Better Management, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.4, 2015.
3. Mohamed ABOU EL JAOUAD, L'IMPACT DE L'ADOPTION DES SYSTEMES DE COUTS A BASE D'ACTIVITES SUR LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES SENEGALAISES, Article, Ziguinchor Université, Revue Économie, Gestion et Société, N°3, 2015.

4. Dadan Soekardan, **An Analysis Of Activity Based Costing : BetweenBenefit And Cost For Its Implementation**, INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC & TECHNOLOGY RESEARCH, VOL 5.N 06, 2016.

5. Waleed Khalid Shihab, Sivaram Prasad, **ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM**, Research Article, International Journal of Recent Scientific Research Vol 8, N. 7, 2017.

مواقع الأنترنت

1. البوابة العلمية للبحوث والدراسات، مؤسسة علمية وبحثية تعنى بالدراسات البحثية والأكاديمية وآخر ما

توصلت إليه التطورات العلمية، 2017، أنظر الرابط: secigate.com:

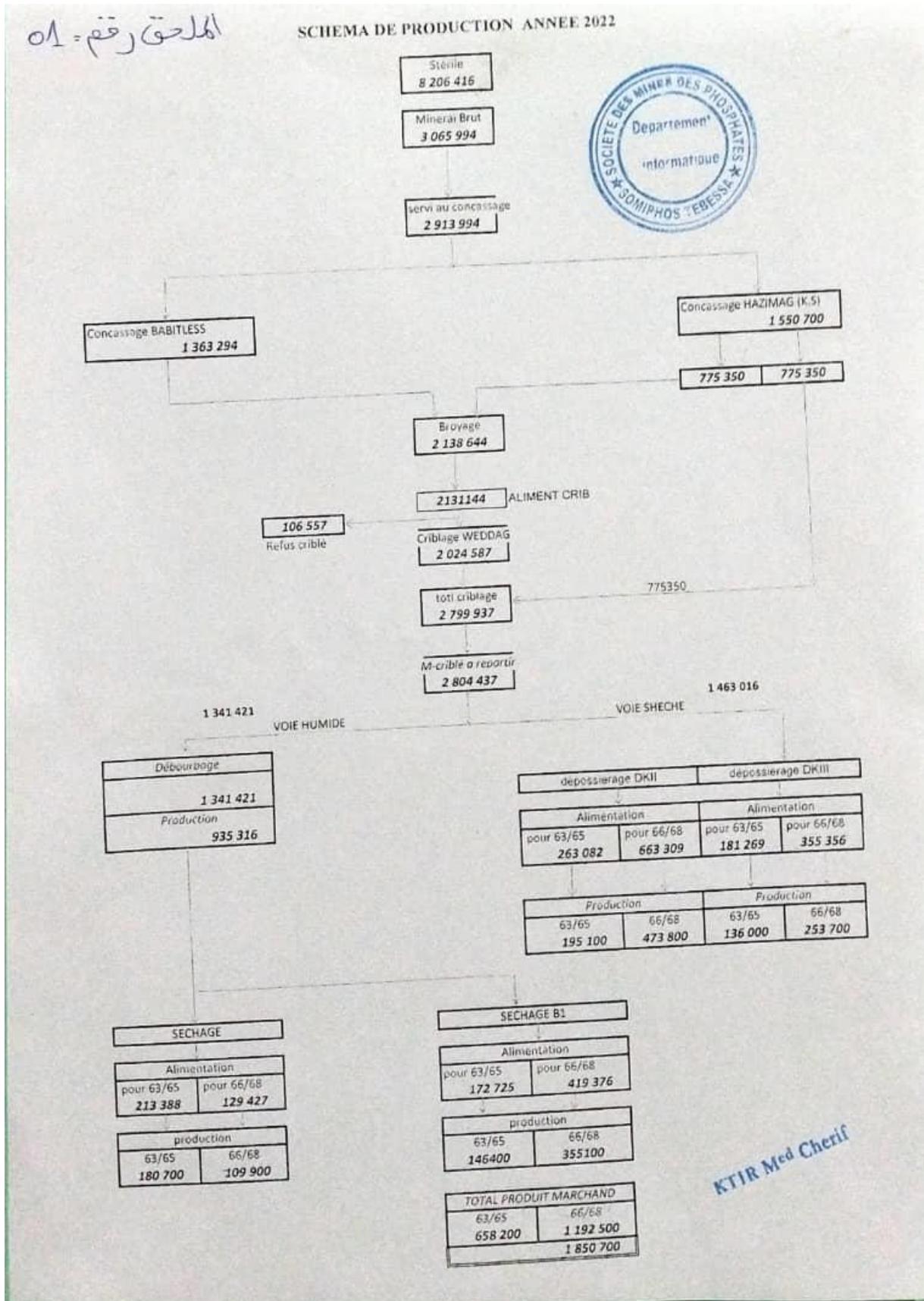
2. مكتبة نور، محرك بحث الكتب بالذكاء الاصطناعي، أنظر الرابط: noor-book.com.



قائمة الملاحق



الملحق رقم (01)



الملحق رقم (02)

الملاحق رقم : 02

SOMIPHOS-SPA

Comptes cumulés au 31/12/2022

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	2022	2021
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		24 327 809 734,20	12 613 934 771,21
Variation stocks produits finis et en cours		251 837 066,30	- 337 051 410,74
Production immobilisée		23 761 127,79	1 592 284,44
Subventions d'exploitation			
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		24 603 407 928,29	12 278 475 644,91
Achats consommés		- 1 441 699 195,25	- 1 314 709 916,95
Services extérieurs et autres consommations		- 1 741 723 640,96	- 1 596 199 361,94
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 3 183 422 836,20	- 2 910 909 278,89
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		21 419 985 092,08	9 367 566 366,02
Charges de personnel		- 3 609 703 102,51	- 3 234 133 984,86
Impôts, taxes et versements assimilés		- 28 709 260,21	- 12 309 210,11
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		17 781 572 729,36	6 121 123 171,04
Autres produits opérationnels		198 262 809,32	176 970 403,33
Autres charges opérationnelles		- 759 923 629,31	- 428 224 334,60
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 4 618 023 142,30	- 1 877 558 942,40
Reprise sur pertes de valeur et provisions		77 165 998,58	13 528 991,36
V- RESULTAT OPERATIONNEL		12 679 054 765,65	4 005 839 288,73
Produits financiers		1 504 997 326,30	1 506 960 028,48
Charges financières		- 559 134 073,50	- 6 912 525,42
VI- RESULTAT FINANCIER		945 863 252,80	1 500 047 503,06
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		13 624 918 018,45	5 505 886 791,80
Participation des travailleurs au bénéfice		- 720 763 340,32	- 641 567 292,26
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 3 866 483 254,34	- 1 148 528 767,57
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		658 829 877,90	- 137 743 752,42
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		27 042 663 940,38	13 975 935 068,08
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 17 346 162 638,70	- 10 397 888 088,52
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		9 696 501 301,68	3 578 046 979,55
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES		-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		9 696 501 301,68	3 578 046 979,55

0,00

الملحق رقم (03)

الملحق رقم = 03

SOMIPHOS - SPA Comptes cumulés au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	2021	2020	VAR
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		12 613 934 771,21	7 116 578 433,29	77%
Variation stocks produits finis et en cours	-	337 051 410,74	61 603 744,80	-647%
Production immobilisée		1 592 284,44	9 237 500,99	-83%
Subventions d'exploitation				
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		12 278 475 644,91	7 187 419 679,08	71%
Achats consommés	-	1 314 709 916,95	1 140 900 844,32	15%
Services extérieurs	-	1 596 199 361,94	1 067 444 021,94	50%
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2 910 909 278,89	2 208 344 866,25	32%
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		9 367 566 366,02	4 979 074 812,83	88%
Charges de personnel	-	3 234 133 984,86	2 703 339 489,62	20%
Impôts, taxes et versements assimilés	-	12 309 210,11	24 411 579,42	-50%
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		6 121 123 171,04	2 251 323 743,78	172%
Autres produits opérationnels		176 970 403,33	95 589 532,78	85%
Autres charges opérationnelles	-	428 224 334,60	268 284 585,77	60%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-	1 877 558 942,40	1 111 340 277,08	69%
Reprise sur pertes de valeur et provisions		13 528 991,36	9 462 182,02	43%
V- RESULTAT OPERATIONNEL		4 005 839 288,73	976 750 595,73	310%
Produits financiers		1 506 960 028,48	1 661 547 197,97	-9%
Charges financières	-	6 912 525,42	21 855 865,97	-68%
VI- RESULTAT FINANCIER		1 500 047 503,06	1 639 691 332,00	-9%
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		5 505 886 791,80	2 616 441 927,74	110%
Participation des travailleurs au bénéfice	-	641 567 292,26	542 137 716,66	18%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-	1 148 528 767,57	616 768 828,22	86%
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	-	137 743 752,42	102 722 091,24	34%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		13 975 935 068,08	8 954 018 591,85	56%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		10 397 888 088,52	7 599 205 300,23	37%
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 578 046 979,55	1 354 813 291,62	164%
Eléments extraordinaires (produits)				
Eléments extraordinaires (charges)				
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES				
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		3 578 046 979,55	1 354 813 291,62	164%

SOMIPHOS-Spa_ Exercice 2021

الملحق رقم (04)

الملحق رقم 04

Analyse des Charges mars-24

			CARRIERE			PREPARATION MECANIQUE				VOIE HUMIDE			VOIE SECHE
			Total	Sterile	M. BRUT	Conc(K.S)	Conc (D)	Broyage	Criblage	Débourbage	Sechage B1	Sechage	Dépoussierage
Achats consommés	103 208	Direct	72 246	29 596	14 192	638	271	1 917	1 482	4 493	3 061	3 334	13 262
		Indirect											
		Administration	9 554	2 630	953	110	47	641	566	527	621	737	2 824
		Direction de maintenance	10 457	3 434	1 176	31	464	747	697	889	825	701	1 493
		Direction de traitement	1 506	-	-	10	142	236	217	189	204	160	349
		Direction d'exploitation	9 446	6 886	2 559	-	-	-	-	-	-	-	-
Services ext et autres consom	124 203	Direct	49 681	20 352	9 759	439	186	1 318	1 019	3 090	2 105	2 293	9 120
		Indirect											
		Administration	22 995	6 088	2 294	265	113	1 542	1 361	1 268	1 494	1 773	6 796
		Direction de maintenance	25 168	8 266	2 831	74	1 117	1 798	1 678	2 140	1 985	1 687	3 593
		Direction de traitement	3 624	-	-	23	342	567	521	456	490	384	840
		Direction d'exploitation	22 735	16 575	6 160	-	-	-	-	-	-	-	-
Charges du personnel	327 685	Direct	147 458	60 408	28 967	1 302	553	3 913	3 024	9 171	6 247	6 806	27 069
		Indirect											
		Administration	55 611	14 724	5 547	641	272	3 730	3 292	3 066	3 613	4 289	16 437
		Direction de maintenance	60 867	19 991	6 846	178	2 701	4 347	4 059	5 175	4 800	4 081	8 589
		Direction de traitement	8 766	-	-	56	827	1 372	1 261	1 103	1 185	929	2 033
		Direction d'exploitation	54 983	40 085	14 898	-	-	-	-	-	-	-	-
Impôts et Taxes	22 188	Direct	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Indirect											
		Administration	22 188	5 875	2 213	256	109	1 488	1 313	1 223	1 442	1 711	6 558
Autres charges opérationnel	66 292	Direct	62 977	25 799	12 371	556	236	1 671	1 292	3 917	2 668	2 907	11 561
		Indirect											
		Administration	3 315	878	331	38	16	222	196	183	215	256	980
Dot. Aux amort, prov et pert.	61 209	Direct	55 088	22 567	10 822	486	206	1 462	1 130	3 426	2 334	2 643	10 113
		Indirect											
		Administration	1 889	500	188	22	9	127	112	104	123	146	558
		Direction de maintenance	2 067	679	232	6	92	148	138	176	163	139	295
		Direction de traitement	298	-	-	2	28	47	43	37	40	32	69
		Direction d'exploitation	1 867	1 361	506	-	-	-	-	-	-	-	-
Charges financières	9 994	Direct											
		Indirect											
		Administration	9 994	2 646	997	115	49	470	592	551	649	771	2 954



KTIR Med Cherif

الملحق رقم (05)

الملاحق رقم 05

Analyse des Charges févr-24

			CARRIERE			PREPARATION MECANIQUE				VOIE HUMIDE			VOIE SECHE
			Total	Sterile	M. BRUT	Conc(K.S)	Conc (Dj)	Broyage	Criblage	Débouillage	Sechage B1	Sechage	Dépoussierage
achats consommés	108 705	Direct	76 093	31 172	14 948	672	285	2 019	1 561	4 732	3 223	3 512	13 968
		Ind											
		Administration	10 063	2 664	1 004	116	49	675	596	555	654	776	2 974
		Direction de maintenance	11 014	3 617	1 239	32	489	787	734	936	869	738	1 572
		Direction de traitement	1 586	-	-	10	150	248	228	200	214	168	368
		Direction d'exploitation	9 949	7 253	2 696	-	-	-	-	-	-	-	-
Services ext et autres	101 897	Direct	40 759	16 697	8 007	360	153	1 082	836	2 535	1 727	1 881	7 482
		Ind											
		Administration	18 865	4 995	1 882	218	92	1 265	1 117	1 040	1 226	1 455	5 576
		Direction de maintenance	20 648	6 782	2 322	60	916	1 475	1 377	1 755	1 628	1 384	2 947
		Direction de traitement	2 974	-	-	19	280	466	428	374	402	315	690
		Direction d'exploitation	18 652	13 598	5 054	-	-	-	-	-	-	-	-
Charges du personnel	327 685	Direct	147 458	60 408	28 967	1 302	553	3 913	3 024	9 171	6 247	6 806	27 069
		Ind											
		Administration	55 611	14 724	5 547	641	272	3 730	3 292	3 066	3 613	4 289	16 437
		Direction de maintenance	60 867	19 991	6 846	178	2 701	4 347	4 059	5 175	4 800	4 081	8 689
		Direction de traitement	8 765	-	-	56	827	1 372	1 261	1 103	1 185	929	2 033
		Direction d'exploitation	54 983	40 085	14 898	-	-	-	-	-	-	-	-
Impôts et taxes	24 200	Direct	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Ind											
		Administration	24 200	6 407	2 414	279	118	1 623	1 433	1 334	1 572	1 866	7 153
Autres charges opérat	51 600	Direct	49 020	20 081	9 630	433	184	1 301	1 005	3 049	2 077	2 262	8 999
		Ind											
		Administration	2 580	683	257	30	13	173	153	142	168	199	763
Dot. Aux amort, prov	61 188	Direct	55 069	22 560	10 818	486	206	1 461	1 129	3 425	2 333	2 542	10 109
		Ind											
		Administration	1 888	500	188	22	9	127	112	104	123	146	558
		Direction de maintenance	2 066	679	232	6	92	148	138	176	163	139	295
		Direction de traitement	298	-	-	2	28	47	43	37	40	32	69
		Direction d'exploitation	1 867	1 361	506	-	-	-	-	-	-	-	-
Charges financières	9 994	Direct	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Ind											
		Administration	9 994	2 646	997	115	49	670	582	551	649	771	2 954



KTIR Med Cherif

الملحق رقم (06)

Analyse des Charges janv-24 الملحق رقم 06

		CARRIERE			PREPARATION MECANIQUE				VOIE HUMIDE			VOIE SECHE	
		Total	Sterile	M. BRUT	Conc(K.S)	Conc (DJ)	Broyage	Criblage	Débouillage	Sechage B1	Sechage	Dépoussiérage	
achats consommés	104 682	Direct	73 277	30 019	14 395	647	275	1 944	1 503	4 657	3 104	3 382	13 451
		Ind											
		Administration	9 690	2 566	967	112	47	650	574	534	630	747	2 864
		Direction de maintenance	10 606	3 483	1 193	31	471	758	707	902	836	711	1 514
		Direction de traitement	1 527	-	-	10	144	239	220	192	207	162	354
		Direction d'exploitation	9 581	6 985	2 596	-	-	-	-	-	-	-	-
Services ext et autres c	106 690	Direct	42 676	17 483	8 383	377	160	1 132	875	2 654	1 808	1 970	7 834
		Ind											
		Administration	19 752	5 230	1 970	228	97	1 325	1 169	1 089	1 283	1 523	5 838
		Direction de maintenance	21 619	7 101	2 431	63	959	1 544	1 442	1 838	1 705	1 449	3 086
		Direction de traitement	3 113	-	-	20	294	487	448	392	421	330	722
		Direction d'exploitation	19 529	14 238	5 292	-	-	-	-	-	-	-	-
Charges du personnel	327 685	Direct	147 458	60 408	28 967	1 302	553	3 913	3 024	9 171	6 247	6 806	27 069
		Ind											
		Administration	55 611	14 724	5 547	641	272	3 730	3 292	3 066	3 613	4 289	16 437
		Direction de maintenance	60 867	19 991	6 846	178	2 701	4 347	4 059	5 175	4 800	4 081	8 689
		Direction de traitement	8 766	-	-	56	827	1 372	1 261	1 103	1 185	929	2 033
		Direction d'exploitation	54 983	40 085	14 898	-	-	-	-	-	-	-	-
Impôts et taxes	553	Direct	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Ind											
		Administration	553	146	55	6	3	37	33	30	36	43	163
Autres charges opératic	52 523	Direct	49 897	20 441	9 802	441	187	1 324	1 023	3 103	2 114	2 303	9 160
		Ind											
		Administration	2 626	695	262	30	13	176	155	145	171	203	776
Dot. Aux amort, prov et	60 917	Direct	54 825	22 460	10 770	484	206	1 455	1 124	3 410	2 323	2 530	10 064
		Ind											
		Administration	1 880	498	187	22	9	126	111	104	122	145	556
		Direction de maintenance	2 057	676	231	6	91	147	137	175	162	138	294
		Direction de traitement	296	-	-	2	28	46	43	37	40	31	69
		Direction d'exploitation	1 858	1 355	504	-	-	-	-	-	-	-	-
Charges financières	9 994	Direct	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Ind											
		Administration	9 994	2 646	997	115	49	570	592	551	649	771	2 954



KTIR Med Cherif

الملحق رقم (07)

المرحوم رقم: 07

En KDA

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	Mois de Janvier 2024	Mois de Février 2024	Mois de Mars 2024	Cumul Fin Mars 2024
	Réalis. (2)	Réalis. (2)	Réalis. (2)	Réalis. (2)
ventes et pdts annexes	2 201 088	2 215 861	2 227 090	6 644 039
Variation stocks	- 47 140	- 107 961	- 58 036	- 213 137
production immobilisée	-	-	-	-
Subvention d'exploitation	-	-	-	-
Production de la période	2 153 948	2 107 900	2 169 054	6 430 902
achats consommés	104 682	108 705	103 208	351 773
Services ext et autres consom	106 690	101 897	124 203	410 852
Valeur AJOUTEE D'EXPLOITAT	1 942 576	1 897 298	1 941 643	5 668 277
Charges du personnel	327 685	327 685	327 685	1 093 700
Impôts et taxes	553	24 200	22 188	46 941
EBE	1 614 338	1 545 413	1 591 769	4 527 636
Autres prod opérationnels	5 406	19	-	5 425
Autres charges opérationnel	52 523	51 600	66 292	170 416
Dot. Aux amort, prov et pert	60 917	61 188	61 209	183 315
Repr s/perte valeur et prov	44 187	-	-	55 234
RESULTAT OPERATIONNEL	1 550 491	1 432 644	1 464 268	4 234 564
Produits financiers	-	-	-	-
Charges financières	9 994	9 994	9 994	29 982
RESULTAT FINANCIER	9 994	9 994	9 994	29 982
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS	1 540 497	1 422 650	1 454 274	4 204 582
Participation des travailleurs au bénéfice	-	-	-	-
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-	-	-	-
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	-	-	-	-
Total des Produits	2 203 541	2 107 919	2 169 054	6 491 561
Total des Charges	663 044	685 269	714 780	2 286 979
RESULTAT ORDINAIRE	1 540 497	1 422 650	1 454 274	4 204 582
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES	-	-	-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 540 497	1 422 650	1 454 274	4 204 582

en Tonnes

		Mois de Janvier 2024	Mois de Février 2024	Mois de Mars 2024	Cumul Fin Mars 2024
		Réalis.	Réalis.	Réalis.	Réalis.
Production					
A	63/65 %	145 700,00	117 400,00	4 300,00	267 400,00
B	66/68 %	28 900,00	49 500,00	168 800,00	247 200,00
	Sommes	174 600,00	166 900,00	173 100,00	514 600,00
Ventes					
A	63/65 %	157 011,00	167 343,00	1 770,00	326 124,00
B	66/68 %	34 280,98	37 785,26	191 880,00	263 946,24
	Sommes	191 291,98	205 128,26	193 650,00	590 070,24

Coef P	1,08667	1,186	0,852
---------------	----------------	--------------	--------------



الملحق رقم (08)

الملحق رقم 08

Répartition des Heures Travaillées

Charges du personnel												En KDA	
1378	327 685	Direct	147 458	60 408	28 967	1 302	553	3 913	3 024	9 171	6 247	6 906	27 069
		Indirect											
234		Administration	55 611	14 724	5 547	641	272	3 730	3 292	3 066	3 613	4 289	16 437
256		Direction de maintenance	60 867	19 991	6 846	178	2 701	4 347	4 059	5 175	4 800	4 081	8 689
37		Direction de traitement	8 766	-	-	56	827	1 372	1 261	1 103	1 185	929	2 033
231		Direction d'exploitation	54 983	40 085	14 898	-	-	-	-	-	-	-	-

Charges du personnel												EN H	
H/T	238 848,74	Direct	107 482	44 031	21 114	949	403	2 852	2 204	6 685	4 553	4 961	19 730
		Indirect	131 367	54 522	19 892	638	2 769	6 888	6 277	6 811	6 996	6 778	19 795
		Administration	40 535	10 732	4 043	467	198	2 719	2 400	2 235	2 634	3 126	11 981
		Direction de maintenance	44 365	14 571	4 990	130	1 969	3 169	2 959	3 772	3 499	2 975	6 333
		Direction de traitement	6 389	-	-	41	602	1 000	919	804	864	677	1 482
		Direction d'exploitation	40 077	29 218	10 859	-	-	-	-	-	-	-	-



KTIR Med Cherif

الملحق رقم (09)

الملحق رقم = 09

mars-24

Designations	Initial	CARRIERE PREPARATION MECANIQUE						VOIE HUMIDE			VOIE SECHE		
		Sterile	M. BRUT	Conc(K.S)	Conc (D.J)	Broyage	Criblage	Debourbage	Sechage B1	Sechage	Depoussierage		
Coûts directs de production	DA	387 450 908	158 722 568	78 111 036	2 421 081	1 452 366	10 281 384	7 946 054	257 934 489	24 096 414	16 413 307	17 882 486	71 124 212
Coûts indirects Dent	DA	327 328 562	130 518 467	47 731 112	1 926 985	6 328 031	17 682 294	16 946 409	220 131 196	17 087 325	17 848 076	17 794 161	54 467 100
Administration	DA	125 545 326	33 240 316	12 522 242	1 447 799	614 640	6 420 278	7 431 968	63 677 243	6 922 572	8 157 036	9 661 875	37 106 598
Direction de maintenance	DA	98 558 051	32 370 662	11 084 755	288 362	4 373 053	7 039 662	6 572 683	61 729 168	8 379 414	7 772 332	6 607 868	14 069 270
Direction de traitement	DA	14 193 682	-	-	90 724	1 338 338	2 222 364	2 041 758	5 693 184	1 785 338	1 919 510	1 504 418	3 291 231
Direction d'exploitation	DA	89 031 603	64 907 489	24 124 114	-	-	-	-	89 031 603	-	-	-	-
Total couts	DA	714 779 570	289 241 035	123 842 147	5 247 966	7 776 398	27 963 678	23 992 463	478 065 687	41 183 738	34 262 186	35 676 647	125 591 312
										925	925	925	925
										789	789	789	789
										1 714	1 714	1 714	1 714
Tonnage	T	524 545,45	314 727	15 201	299 526	292 293	278 901		58 000	4300	30800	80000	
STD	T					2 270	3 970		105 801	63/65%	66/68%	66/68%	66/68%
ST F	T					14 530	26 900				4 300		168 800



KTIR Med Cherif

الملحق رقم (10)

الملاحق رقم 10

févr-24

Designations	Total	CARRIERE						VOIE HUMIDE				VOIE SECHE
		Sterile	M. BRUT	Conc(K.S)	Conc (D.I)	Broyage	Criblage	Débourbage	Sechage BI	Sechage	Dépoussiérage	
Coûts directs de production	DA 368 399 706	150 918 081	72 388 609	3 252 864	1 380 953	9 775 842	7 555 342	245 251 690	22 911 578	15 606 255	17 003 193	67 626 990
Coûts indirects Dont :	DA 316 869 384	125 985 565	46 081 300	1 784 807	6 084 859	17 152 583	15 561 195	212 650 108	16 549 272	17 306 798	17 287 133	53 076 076
Administration	DA 123 201 215	32 619 672	12 288 434	1 420 766	603 164	8 263 059	7 293 203	62 488 298	6 793 318	8 004 733	9 501 101	36 413 786
Direction de maintenance	DA 94 594 319	31 068 804	10 638 957	276 765	4 197 181	6 758 537	6 308 348	59 248 591	8 042 417	7 459 750	8 342 718	13 503 443
Direction de traitement	DA 13 622 852	-	-	87 076	1 284 514	2 132 987	1 859 644	5 464 220	1 713 537	1 842 313	1 443 914	3 158 887
Direction d'exploitation	DA 85 450 998	62 297 089	23 153 909	-	-	-	-	85 450 998	-	-	-	-
Total coûts	DA 685 269 090	276 903 645	118 449 909	5 037 471	7 465 811	26 928 424	23 116 537	457 901 797	39 460 850	32 913 051	34 280 329	120 703 066
									808	808	808	808
									701	701	701	701
									1 509	1 509	1 509	1 509
Tonnage	T	505 757,58	303 455	14 657	288 798	203 824	303 362		43 400	35000	39 000	45500
STD	T				7 286	13 508			136 442	63/65%	63/65%	66/68%
ST F	T					2 270	3 970				117 400	45500



KTIR Med Cherif

الملحق رقم (11)

المحور رقم 11

janv-24

Designations	Total	CARRIERE PREPARATION MECANIQUE							Total	VOIE HUMIDE			VOIE SECHE
		Sterile	M. BRU 1	Cone(K.S)	Cone (DJ)	Broyage	Criblage	Débourbage		Sechage B1	Sechage	Dépoussiérage	
Coûts directs de production	DA 368 133 664	159 809 694	72 316 347	3 250 915	1 379 955	9 788 782	7 549 886	245 074 580	22 895 032	15 594 985	16 990 914	67 578 153	
Coûts indirects Dont :	DA 294 910 196	120 418 173	43 975 873	1 520 414	6 003 923	15 655 759	14 242 530	201 816 672	15 333 033	15 860 814	15 551 789	46 347 908	
Administration	DA 100 106 922	26 505 055	9 984 945	1 154 441	490 100	6 714 134	5 926 079	50 774 752	5 519 898	6 504 231	7 720 102	29 581 939	
Direction de maintenance	DA 95 148 744	31 250 900	10 701 313	278 387	4 221 781	6 796 137	6 345 322	59 593 840	8 089 554	7 503 472	6 379 290	13 582 587	
Direction de traitement	DA 13 702 696	-	-	87 586	1 292 042	2 145 488	1 975 130	5 496 246	1 723 580	1 853 111	1 452 077	3 177 382	
Direction d'exploitation	DA 85 951 833	62 662 217	23 289 616	-	-	-	-	85 951 833	-	-	-	-	
Total coûts	DA 663 043 860	271 227 267	116 292 221	4 770 929	7 383 879	25 424 541	21 792 416	446 891 252	38 228 065	31 455 799	32 542 683	113 926 061	
									871	871	871	871	
									717	717	717	717	
									1 589	1 589	1 589	1 589	
Tonnage	T	529 090,91	317 455	15 333	302 122	294 928	281 318		125 700	61 700	64 000	48 900	
ST F	T					7 289	13 508		106 718	63/65%	63/65%	66/68%	
											125 700	48 900	



KTIR Med Cherif

تهدف هذه الدراسة إلى اللجوء لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) لمواجهة القصور في الأنظمة التقليدية، التي تعرضت للانتقاد من قبل بعض المسؤولين، بسبب عجزها عن تقديم معلومات وبيانات دقيقة ومفصلة لتكاليف الإنتاج، وللوصول إلى هذا الهدف تم إسقاط الدراسة الميدانية حول مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة؛ وذلك من خلال محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، للقدرة على تحليل المعطيات والاستفادة من المعلومات الدقيقة والشاملة، التي يقدمها هذا النظام وذلك لمعرفة مسببات التكلفة وكيفية تخفيضها من أجل ربحية مؤسسة مناجم فوسفات تبسة، وتمكنها من اتخاذ قرارات مستقبلية أفضل، وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام التقليدي يعتمد بشكل أساسي على تحميل تكاليف إجمالية مباشرة أو غير مباشرة؛ أما بالنسبة لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يعمل على تحميل تكاليف الإنتاج لكل قسم من الأقسام أو مرحلة من المراحل؛ التي تعتمد عليها المؤسسة في ممارسة نشاطها، كونه نظام له قدرة على القياس الدقيق للتكاليف وكيفية تخصيصها على المنتجات والاستفادة من التكاليف واعتبارها كقيمة مضافة للمؤسسة، أوصت هذه الدراسة بأهمية استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) كنظام لقياس التكاليف الخاصة بالمؤسسة وذلك لمرونته والامتيازات التي يقدمها في تحديد النشاطات الغير ضرورية أو الغير الفعالة وتحسين عمليات الإنتاج.

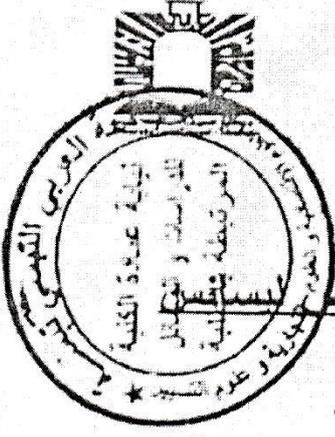
الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، النظام التقليدي، أساس توزيع التكاليف.

Abstract:

This study aims to resort to the activity-based costing (ABC) system to confront the short comings of traditional systems, which have been criticized by some officials due to their inability to provide accurate and detailed information and data on production costs, To reach this goal, the field study on the Phosphate Mines Corporation was dropped, Tébéssa, This is done by trying to apply the activity-based costing (ABC) system, in order to be able to analyze the data and benefit from the accurate and comprehensive information provided by this system in order to know the causes of the cost and how to reduce it for the sake of the profitability of the Tebessa Phosphate Mines Corporation, and to enable it to make better future decisions, The study found that the traditional system relies mainly on charging total direct or indirect costs. As for the activity-based costing (ABC) system, it assigns production costs to each department or stage; Which the institution relies on in carrying out its activities, as it is a system that has the ability to accurately measure costs and how to allocate them to products and to benefit from the costs and consider them as an added value to the institution, This study recommended the importance of using the activity-based costing (ABC) system as a system for measuring the institution's costs due to its flexibility and the advantages that it provides. It help identify unnecessary or ineffective activities and improve production processus.

Keywords: activity-based costing (ABC) system, traditionnel system, Coste allocation basis.

تَمَّتْ بِحَمْدِ اللَّهِ



إذن بالطبع لمذكرة التخرج ماستر / تقرير الترخيص

أنا الممضي أسفله الاستاذ (ة) : د. زرفاوي عبد الكريم

المشرف على مذكرة التخرج ماستر / تقرير ترخيص للسانس للسنة الجامعية : 2024/2023

فئة للسانس

عنوان التقرير بالتفصيل	الاختصاص	فريق العمل
		-1*
		-2*
		-3*
		-4*
		-5*

فئة الماستر

عنوان التقرير بالتفصيل	الاختصاص	فريق العمل
دور نظام التكلم في أساس النشاط في جراحة القصور في الأنف والحنجرة التقليدية - دليل عملي في تشخيص ضيق القصبات	صحة الوسط	-1* بوحفارة دوهاني -2* لبيبي ضحي

أوفق على تقديم المذكرة أو تقرير الترخيص وهذا بعد المراجعة الكاملة .

تاريخ الامضاء

الامضاء

اللقب والاسم

2024 / 5 / 23

د. زرفاوي عبد الكريم
استاذ محاضرا

د. زرفاوي عبد الكريم
استاذ محاضرا





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التيميمي - تبسة.



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
نهاية عمادة الكلية مكلفة بالدراسات والمسائل المرتبطة بالطلبة
مصلحة التعليم والتقييم

الرقم: 2023/

اتفاقية التبرص

المادة الأولى: هذه الاتفاقية تضبط علاقة جامعة الشهيد الشيخ العربي التيميمي - تبسة - ممثلة من طرف عميد كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مع المؤسسة: شركة مناجم الفوسفات
تبسة
مقرها:

ممثلة من طرف: الطبيب فينصر الويليفة
رئيس دائرة التكوين

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تبرص تطبيقي للطلبة الاتية اسمائهم:

1- ليدني فزحي 2- بوحجارة درجاف
ماستر التخصص
عالية المؤسسة

عنوان المذكرة: دور نظام التكلمة على أساس النشأ الأولى مواجعة
القصور في الإنظومة التقليدية
الاستاذ المشرف: أمزر فاوي عبد الكريم

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تبرص تطبيقي للطلبة الاتية اسمائهم:

1- 2- 3-
4- 5-

ليسانس التخصص:

عنوان تقرير التبرص:

الاستاذ المشرف:



وذلك طبقا للمرسوم رقم: 90-88 المؤرخ في: 1988/05/03 القرار الوزاري المؤرخ في: 1989

المادة الثانية: يهدف هذا الترخيص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم والمطابقة للبرنامج والمخططات التعليمية في تخصص الطلبة المعدين



المادة الثالثة: الترخيص التطبيقي يجري في مصلحة

المحاسبة والمالية

الفترة من: 2024 - 02 - 01 الى: 2024 - 05 - 08

المادة الرابعة: برنامج الترخيص المعد من طرف الكلية مرالاب عند تنفيذه من طرف جامعة تيمسة والمؤسسة المعنية.

المادة الخامسة:

وعلى غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر بمساعدة تنفيذ الترخيص التطبيقي هؤلاء الاشخاص مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل لتنفيذ الامثل للبرنامج وكل غياب للمترشحين ينبغي أن يكون على استمارة السيرة الذاتية المسلمة من طرف الكلية.

المادة السادسة: خلال الترخيص التطبيقي والمحدد بثلاثين يوما يتبع المترشحين مجموع الموظفين في وجهاته المحددة في النظام الداخلي وعليه يحسب على المؤسسة أن توضع للطلبة عند وصولهم أماكن تربصهم مجموع التدابير المتخذة بالنظام الداخلي في مجال الامن والنظافة وتبين لهم الاخطاء الممكنة.

المادة السابعة: في حالة الاخلال بهذه القواعد للمؤسسة لها الحق في اتمام ترخيص المكاتب بعد اعلام القسم عن طريق رسالة مسجلة ومزمنة الوصول.

المادة الثامنة: تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المترشحين ضد مجموع مخاطر حوادث العمل وتسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة والامن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ الترخيص.

المادة التاسعة: في حالة حادث ما على المترشحين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ الى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة الى القسم.

المادة العاشرة: تتحمل المؤسسة التكفل بالطلبة في حدود إمكانياتها وحسب مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند التوقيع والا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية القل ، المسكن ، المنطعم.

ادارة القسم

ادارة المؤسسة المستقبلة

