



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي تبسة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي: 2025/.....



قسم: العلوم المالية والمحاسبة

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

في العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

أهمية استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في إدارة
وتحفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات -تبسة -

إشراف الأستاذة: مومن سميحة

إعداد الطالبة: بور حياة

نوقشت أمام اللجنة المكونة من السادة :

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
حسام مسعودي	أستاذ محاضراً	رئيساً
سميرة مومن	أستاذ محاضر ب	مشرفاً ومقرراً
إسماعيل عنان	أستاذ محاضراً	عضو مناقشاً

السنة الجامعية 2024/2025



اللهم راء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم
الحمد لله على طيب الاستهلال ومسك الختام.

اهدي تخريجي وثرة جهدي إلى نفسي التي قاومت، وصبرت، ومضت رغم كل شيء
إلى تلك التي أنهكتها التعب لكنها لم تهزم أهديك هذا العمل امتنانا لجلدك وإيمانك
بأنك تسحقين الوصول.

إلى من أخذت بيدي إلى طريق العلم والنور واحتوت أحلامي حينما ضاقت على
دنياي وكانت لي ضيء وضياء إلى نور حياتي وضيء عمري (أمي الحبيبة)
إلى من أدق على بحثاته وكرم عطائه، من سعى جاهدا في وأول من رسم مبادئ
الإسلام في نفسي، لمن يضيء دربي بحكمته ويراعي شعوري بفطنته إلى سندى
وحبيب قلبي (والدي العزيز)

إلى ضلعي الثابت وأمان أيامي إلى من شددت عضدي بهم إلى لكل من كان عونا
و Gund في هذا الطريق ... للأصدقاء ورفقاء السنين (أميرة، أميمة، أسماء، غفران
روان، رحمة، يسرى)

وإلى من مدت يديها في أوقات الضعف وراهنـت على نجاتي ونجاحـي وتدـذكرني بـمدى
قوـتي واستـطاعـتي التي لا تـحبـطـني وـتـؤـمـنـ بشـجـاعـتيـ مـهـماـ ضـعـفـتـ وـارـتـخـيـتـ وـاقـفـةـ
خلـفيـ مثلـ ظـلـلـيـهـماـ كـثـرـةـ تـخـبـطـاتـيـ اـخـتـيـ الـتـيـ لمـ تـلـدـهـاـ اـمـيـ وـرـفـيـقـةـ قـلـبـيـ (ابتسـامـ)

شكر وعرفان

مصدقاً لقوله تعالى {وَآخِر دَعْوَاهُمْ أَنَّ الْحَمْدَ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ} صدق الله العظيم
الحمد لله على طيب الاستهلال ومسك الختام، أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من
ساهم من قريب ومنبعيد في إتمام هذا العمل المتواضع

أشكر الأستاذة المشرفة " مومن سميرة " التي لم تبخل علي بنصائحها وتجيئاتها القيمة
وكانـت عونـا وسـنـدا في كل وقت

نوجه شكر خاص إلى بعض عمال شركة somiphos تبـسة الذين سـاعـدوـنا ولو
بـكلـمة

كـما أـخـصـ بالـذـكـرـ الأـسـتـاذـةـ وـرـغـيـ أـسـمـاءـ جـزاـهاـ اللـهـ كـلـ الـخـيرـ.

فهرس المحتويات

	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة المختصرات
	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ودوره في إدارة وتحفيض التكاليف.
صفحة 02	تمهيد
صفحة 03	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة.
صفحة 03	المطلب الأول: تطور نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من حيث النشأة والمفهوم
صفحة 08	المطلب الثاني: تصنيف وخطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
صفحة 10	المطلب الثالث: الفروقات بين النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
صفحة 12	المبحث الثاني: تحفيض وإدارة التكاليف وعلاقتها بنظام التكلفة على أساس الأنشطة
صفحة 12	المطلب الأول: عموميات حول تحفيض التكاليف
صفحة 16	المطلب الثاني: عموميات حول إدارة التكاليف
صفحة 17	المطلب الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في إدارة وتحفيض التكاليف
صفحة 19	المبحث الثالث: عرض الدراسات التطبيقية.
صفحة 19	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
صفحة 21	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
صفحة 22	المطلب الثالث: أوجه التشابه والإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.
صفحة 23	خلاصة
	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي لنظام التكلفة على أساس الأنشطة في شركة SOMIPHOS

الفهرس

صفحة 25	تمهيد
صفحة 26	المبحث الأول: نظرة عامة حول شركة مناجم الفوسفات
صفحة 26	المطلب الأول: تقديم شركة مناجم الفوسفات بولاية تبسة
صفحة 28	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة
صفحة 30	المطلب الثالث: مراحل سيرورة الإنتاج بشركة مناجم الفوسفات
صفحة 32	المبحث الثاني: تحليل نتائج نظام التكلفة على أساس الأنشطة ومقارنتها بالنظام التقليدي المعتمد في شركة SOMIPHOS
صفحة 32	المطلب الأول: عرض النتائج الحسابية لتكلفة استخراج ومعالجة الفوسفات وفق الطريقة التقليدية
صفحة 36	المطلب الثاني: عرض النتائج الحسابية لتكلفة استخراج ومعالجة الفوسفات وفق طريقة (ABC)
صفحة 38	المطلب الثالث: مقارنة بين النظام التقليدي ونظام (ABC) في حساب تكلفة الفوسفات
صفحة 41	المبحث الثالث: اختبار صحة الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة
صفحة 41	المطلب الأول: اختبار صحة الفرضيات
صفحة 43	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
صفحة 46	خلاصة
صفحة 47	خاتمة عامة
صفحة 49	قائمة المصادر والمراجع
صفحة 54	قائمة الملحق
	ملخص

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	جدول رقم
11	أهم الفروقات بين النظام التقليدي ونظام (ABC)	01
32	تكلفة استخراج الطبقة العقيمة (Sterile)	02
32	تكلفة الفوسفات الخام (M. brut)	03
33	تكلفة الفوسفات المفتت (concassage)	04
33	تكلفة الفوسفات المفتت (concassage HAZIMAG)	05
34	تكلفة الفوسفات المسحوق (Broyage)	06
34	تكلفة الفوسفات المغربل (Criblage)	07
35	مرحلة المعالجة - (Déboubage) إزالة الوحل	08
35	الفوسفات 65/63 و 68/66 (Dépoussé)	09
36	الفوسفات 65/63 (Calciné) المحمص	10
36	لفوسفات 65/63 (Sechagé) المجفف.	11
37	محركات التكلفة (Cost Drivers)	12
38	معدل تكلفة كل نشاط (Cost Rate)	13
38	توزيع التكلفة على المنتجات	14
39	بيانات أساسية مختصرة	15
40	التكلفة الإجمالية للطن في كل نظام	16
40	جدول مقارنة تكلفة الطن في كل نظام	17
41	تقسيم الفروقات	18

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل رقم
7	آلية عمل النظام (ABC)	01
10	طريقة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	02

قائمة المختصرات

المصطلح	الاختصار
(Activity-Based Costing)	ABC

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	رقم الملحق
55	الهيكل التنظيمي للشركة	01
56	الأنشطة الموجودة بالشركة	02
57	الفاتورة	03
58	أسباب (أوعية) التكلفة	04
59	تكلفة كل وعاء وكمية محركات التكلفة	05

مقدمة

مقدمة:

في ظل التحولات الاقتصادية المتسارعة التي يشهدها العالم اليوم، وتصاعد حدة المنافسة العالمية في القطاع الصناعي، أصبحت القدرة على فهم وإدارة التكاليف بدقة متاهية عالماً حاسماً لا غنى عنه للمؤسسات التي تطمح إلى الاستثمارية والنمو. إن المشهد الاقتصادي الحالي لا يترك مجالاً كبيراً للأخطاء في تقدير الموارد المستهلكة أو تتبعها.

ترداد هذه التحديات تعقیداً عندما يتعلق الأمر بمؤسسات التعدين، خاصة في بيئة ديناميكية ومتقلبة كالجزائر. فخصائص هذا القطاع وما ينطوي عليه من عمليات معقدة واستثمارات ضخمة يجعل مهمة الحصول على رؤية واضحة وشاملة للتكاليف أمراً بالغ الصعوبة. غالباً ما تواجه هذه المؤسسات صعوبة في التعامل مع طبيعة التكاليف غير المباشرة، والتي يمكن أن تكون كبيرة ومعقدة، مما يعوق الوصول إلى صورة دقيقة تعكس الواقع التشغيلي الحقيقي.

إن غياب هذه الشفافية والدقة في تتبع التكاليف يمكن أن يؤدي إلى قصور في فهم الأداء الحقيقي للمؤسسة، ويحد من قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات إستراتيجية مستقرة تضمن الكفاءة والفعالية. من هنا تتبع الحاجة الملحة إلى منهجيات وأدوات متقدمة توفر تحليلات دقيقية ودقيقة للموارد المستهلكة كنظام التكلفة على أساس الأنشطة، الذي يساعد على كشف العلاقات الخفية بين الأنشطة والتكاليف، لتمكين المؤسسات من بناء أساس متين للنمو والتنافسية في سوق عالمي دائم التغير.

الإشكالية: من أجل فهم موضوع الدراسة إرتأيت طرح الإشكالية التالية:

ـ إلى أي مدى يمكن أن يسهم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين إدارة وتخفيض التكاليف داخل مؤسسة SOMIPHOS ؟

الأسئلة الفرعية: تم تقسيم الإشكالية السابقة إلى تساؤلات فرعية وهي كالتالي:

1. ما هي أبرز خصائص نظام التكاليف المعتمد حالياً في مؤسسة SOMIPHOS ؟
2. ما أوجه القصور في النظام التقليدي لتحديد التكاليف داخل المؤسسة؟

3. ما مدى فعالية تطبيق نظام (ABC) في تحسين الأداء المالي والرقابي وتخفيض التكاليف داخل مؤسسة SOMIPHOS؟

فروضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية السابقة بطريقة منهجية تم وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

يُساهم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين إدارة التكاليف وتخفيضها داخل مؤسسة SOMIPHOS مقارنة بالنظام التقليدي المعتمد حالياً.

الفرضيات الفرعية:

1. يوفر نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) معلومات أكثر دقة حول تكلفة المنتجات والأنشطة مقارنة بالنظام التقليدي المعتمد في مؤسسة SOMIPHOS.

2. يساعد تطبيق نظام (ABC) في تحديد مصادر الهدر والأنشطة غير ذات القيمة المضافة داخل مؤسسة SOMIPHOS، مما يُسهم في تخفيض التكاليف الكلية.

3. يُحسن تطبيق نظام (ABC) من قدرة مؤسسة SOMIPHOS على مراقبة وتحليل التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل مقارنة بالنظام التقليدي.

أدوات الدراسة:

لدراسة هذا الموضوع تم الإعتماد على كتب، مقالات، مذكرات، مطبوعات وموقع.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية البحث من:

• الحاجة إلى كشف أوجه القصور في النظام التقليدي لتحديد التكاليف (خاصة غير المباشرة) بمؤسسات الصناعة الإستخراجية.

- تأثيره المحتمل على رفع الكفاءة التشغيلية لمؤسسات الفوسفات، خاصة في ظل التحديات الاقتصادية العالمية.

أهداف الدراسة:

- تحليل فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مقارنة بالنظام التقليدي في تحسين دقة احتساب التكاليف، وتعزيز الأداء الإداري والمالي لدى شركة "SOMIPHOS".
- تشخيص النظام التقليدي وأوجه قصوره في تحديد التكاليف (خاصة غير المباشرة) لدى SOMIPHOS.
- تحليل إمكانية تطبيق نظام (ABC) في البيئة الصناعية للشركة، ومتطلبات دمجه مع العمليات الحالية.

حدود الدراسة:

تحديد النطاق الموضوعي:

يرتكز هذا البحث على دراسة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing - ABC)، وبوصفه أحد أهم النظم الحديثة في تحديد وتوزيع التكاليف في المؤسسات الصناعية، لاسيما تلك التي تتميز بتنوع المنتجات وتنوع العمليات، كما هو الحال في مؤسسة SOMIPHOS.

ويغطي النطاق الموضوعي للدراسة المفاهيم الآتية:

- **نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):** من حيث المفهوم، الأهداف، التصنيف، وأهم الفروقات بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام التقليدي.
 - **العلاقة بين نظام (ABC) وإدارة التكاليف:** من خلال بيان كيفية مساهمة النظام في تحسين كفاءة تخصيص الموارد، وتقليل الهدر، بما يدعم قرارات تقييم الأداء.
 - **دور نظام (ABC) في تخفيض التكاليف:** من خلال قياس أثره على تخفيض التكاليف الكلية داخل المؤسسة، وتحسين القدرة الرقابية وتحليل التكاليف غير المباشرة مقارنة بالنظام التقليدي المعتمد.
- وبذلك، فإن هذا النطاق الموضوعي يرتبط بشكل مباشر بالإشكالية العامة للدراسة، التي تدور حول مدى فعالية تطبيق نظام (ABC) في تحسين إدارة وتخفيض التكاليف داخل مؤسسة SOMIPHOS، كما يغطي

مضمون الأسئلة الفرعية والفرضيات المطروحة، التي تستهدف مقارنة النظام الجديد بالنظام التقليدي وتقدير أثره على الأداء المالي والرقمي للمؤسسة.

تحديد النطاق المكاني:

تم الدراسة في شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) الواقعة في ولاية تبسة، والتي تعد من المؤسسات الصناعية الرائدة في مجال استخراج وتصنيع الفوسفات في الجزائر.

تحديد النطاق الزمني:

تغطي الدراسة الفترة الزمنية من 16 أبريل 2025 إلى 17 مايو 2025، والتي تم خلالها جمع البيانات وتحليلها.

منهجية الدراسة:

تدرج هذه الدراسة ضمن البحوث التطبيقية ذات المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الإطار النظري للدراسة، أما بالنسبة للمنهج التحليلي تم الاعتماد عليه في الجانب التطبيقي بهدف وصف واقع نظام التكاليف في مؤسسة SOMIPHOS ، وتحليل مدى إمكانية تطويره باستخدام نظام (ABC).

اعتمدنا في جمع البيانات على مجموعة من الأدوات وهي :

- الملاحظة المباشرة
- المقابلات مع الإطارات والمسؤولين في الأقسام المالية والمحاسبية.

الهيكل العام للدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين رئيسيين على النحو الآتي:

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)

يتناول هذا الفصل مفهوم نظام (ABC)، أنسنة النظرية، أسباب نشأته ، والمقارنة بالنظام التقليدي، إضافة إلى تخفيف وإدارة التكاليف وذلك من خلال ثلاثة مباحث.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في مؤسسة SOMIPHOS

هذا الفصل جاء كدراسة ميدانية بشركة مناجم الفوسفات somiphos أين تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول الإطار النظري للشركة محل الدراسة، ثم تم في المبحث الثاني تحليل النتائج ومقارنتها بنظام التكلفة المطبق في شركة SOMIPHOS ، ليتم بعدها وضمن المبحث الثالث والأخير عرض نتائج تحليل معلومات الدراسة مع مناقشة الفرضيات واختبار مدى تحققها. للوقوف في خاتمة المذكورة على جملة من النتائج والتوصيات المقدمة.

الفصل الأول:

الادبيات النظرية لنظام التكافله على أساس
الأنشطة ودوره في إدراة وتخفيض التكاليف.

تمهيد:

بفضل التطور السريع الذي شهده العالم في الآونة الأخيرة عبر مختلف المجالات، أصبح من الضروري أن تسعى كل مؤسسة إلى توسيع منتجاتها وتقديم خدمات متميزة لتحقيق تنافسية أكبر في السوق. لذا، يتوجب على المنشآت تحسين خدماتها وعرض منتجات متنوعة وعالية الجودة بأقل التكاليف الممكنة، مع تلبية احتياجات العملاء لمواجهة التحديات التي تطرأ على الصناعات المختلفة.

في هذا السياق، تبرز الحاجة للبحث عن أساليب إدارية حديثة ومبتكرة لمواجهة المنافسة ومتطلبات العملاء. ومن بين هذه الأساليب، يظهر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، الذي يعد من أبرز نظم إدارة التكاليف، حيث يركز على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على مستوى عال من الجودة والنوعية للمنتجات، بالإضافة إلى تحقيق أعلى معدلات من الأرباح والمبيعات.

في هذا الفصل، سنستعرض أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وتناول كيفية تخفيض وإدارة التكاليف، بالإضافة إلى استكشاف العلاقة بينهما من خلال المباحث التالية:

- ❖ المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة.
- ❖ المبحث الثاني: تخفيض وإدارة التكاليف وعلاقتها بنظام التكلفة على أساس الأنشطة.
- ❖ المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة

يُعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، وقد جاء كبديل للنظم التقليدية التي لم تعد توافق تعقيد الأنشطة وتعدد المنتجات في المؤسسات المعاصرة، ولفهم نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يجب علينا الغوص في تفاصيله وجذوره. وعليه، سنتطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم الأساسية لهذا النظام، من حيث نشأته ومراحل تطوره، تصنيف وخطوات تطبيق نظام (ABC) ، وأخيراً تطرقاً إلى إبراز أهم الفروقات بين نظام (ABC) والنظام التقليدي.

المطلب الأول: تطور نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من حيث النشأة والمفهوم:

سنتطرق إلى معرفة أسباب ومراحل نشأة نظام التكلفة على أساس الأنشطة، ثم مفهومه تباعاً كالتالي:

أولاً- أسباب نشأة نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) :

ظهر نظام التكلفة المبني على الأنشطة نتيجة عدة أسباب أهمها الانتقادات الموجهة للنظم التقليدية في تخصيص التكاليف غير مباشرة وال الحاجة الماسة إلى نظام محاسبي، يعطي تلك التغيرات ويسهل نوعية المعلومة، ويمكن حصر هذه الأسباب في مجموعتين:¹

• تغير بيئه الأعمال الصناعية والإدارية:

بدأت في منتصف القرن العشرين تغيرات جذرية في بيئه الأعمال الصناعية والإدارية والخدمية، نتيجة التطورات المتلاحقة في مجال المعالجة الآلية في الصناعة والإدارة و ظهور ما يسمى بنظم المعلومات، مما نجم عنه تطورات متسرعة في الأنظمة الإنتاجية باتجاه أوسع الاستخدام للتكنولوجيا الحديثة، و التي تتمثل في ظاهرة الآلية، واستخدام الإنسان الآلي و ذلك أدى إلى ظهور ما يسمى بنظم التصنيع المتقدمة التي تتصف بالمرنة في النتاج، بحيث يمكن عن طريق إعداد

¹ محمد صادق منصوري، دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف الإنتاج، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسويق، جامعة محمد خضر بسكرة، 2015/2016، ص: 39/40.

وتجهيز الآلات، إنتاج مجموعة مختلفة من المنتجات بينما تتصف نظم التصنيع التقليدية بالتبات، وإنتاج منتج واحد أو مجموعة صغيرة من المنتجات المتباينة.

- زيادة حدة المنافسة: زيادة المنافسة في السوقين المحلي والعالمي، الأمر الذي يتطلب من الإدارة ضرورة التركيز على ضرورة تخفيف التكلفة وإتباع سياسة إنتاجية مرنّة تقوم على تعدد المنتجات وإدخال منتجات جديدة ومتطرفة باستمرار وذلك بسبب قصر العمر الإنتاجي للمنتج.
وكذلك البحث عن أسواق جديدة عبر التوسيع الجغرافي والوظيفي، وقد أدى هذا التوجه إلى جعل الأنشطة الإدارية أكثر تعقيداً فتعددت أقسام المنظمة وفروعها وظهرت ضرورة استحداث أدوات رقابية جديدة تقوم على اللامركزية في الإدارة والتقويم السليم الأداء المشرفين في الأقسام والفرع المختلفة، كذلك ضرورة التسعيّر الداخلي الدقيق للتعاملات بين الأقسام والفرع المختلفة في المنظمة الواحدة.

كما يوفر نظام التكلفة حسب الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية متمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة مثل قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة وإعادة تصميم المنتج النهائي كما يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة اتخاذ قرارات معينة مثل:¹

- إدخال تحسينات على العملية الإنتاجية؛

- إدخال إجراء تعديل في تصميم المنتجات؛

- إتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

ثانياً- مراحل تطور نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة(ABC)

لقد مر تكوين نظام التكلفة المبني على الأنشطة ABC بثلاث مراحل وهي:²

1- مرحلة إدارة النشاط:

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدفت إدارة النشاط إلى اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تصنف قيمة لهذه السلسلة.

2- مرحلة محاسبة تكاليف الأنشطة:

¹ حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترن لتطوير عملية تسعيّر العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة غزة، 2007 ص: 59.

² محمد صادق منصوري، مراجع سابق، ص: 40/41.

ولقد جاءت هذه المرحلة لتأكد أن كل التكاليف تم تقليلها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

- تتبع علاقاتها مع الأنشطة الأخرى.

3- مرحلة نظام التكلفة المستندة للنشاط (ABC):

ولمثل هذه المرحلة الشكل المكتمل لنظام التكلفة المستندة للنشاط، وهناك أربعة مراحل لإنشاء

نظام (ABC) وهي:

- تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة.

- تحديد عوامل محركات التكلفة بالإضافة للتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة .

- خلق وعاء للتكلفة لكل نشاط.

ثالثا: مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

1- تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

لقد ذكرت العديد من التعريفات بالنسبة لنظام التكلفة المستندة للنشاط في العديد من المراجع العلمية، ويمكن حصرها كما يلي:

يمكن تعريف نظام (ABC) بأنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء، وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة.¹

يُعرف هذا النظام بأنه وسيلة تهدف إلى تحقيق مستوى عال من الدقة في حساب بيانات التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، ويُسند هذا الأسلوب إلى مبدأ رئيسي يربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي.²

كما يُعرف أيضاً على أنه أسلوب مبني على فكرة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد التي تؤدي إلى التكاليف، وليس المنتجات نفسها. وبالتالي، تُعتبر المنتجات هي التي تستهلك هذه

¹ سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكاليف الخدمات الجامعية، الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 15، العدد الثاني، ص: 179.

² نعيمة زعور. وسيلة السبتي، تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة abc في المؤسسات العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزء الثاني، العدد 30، ، الجزائر، ص: 107.

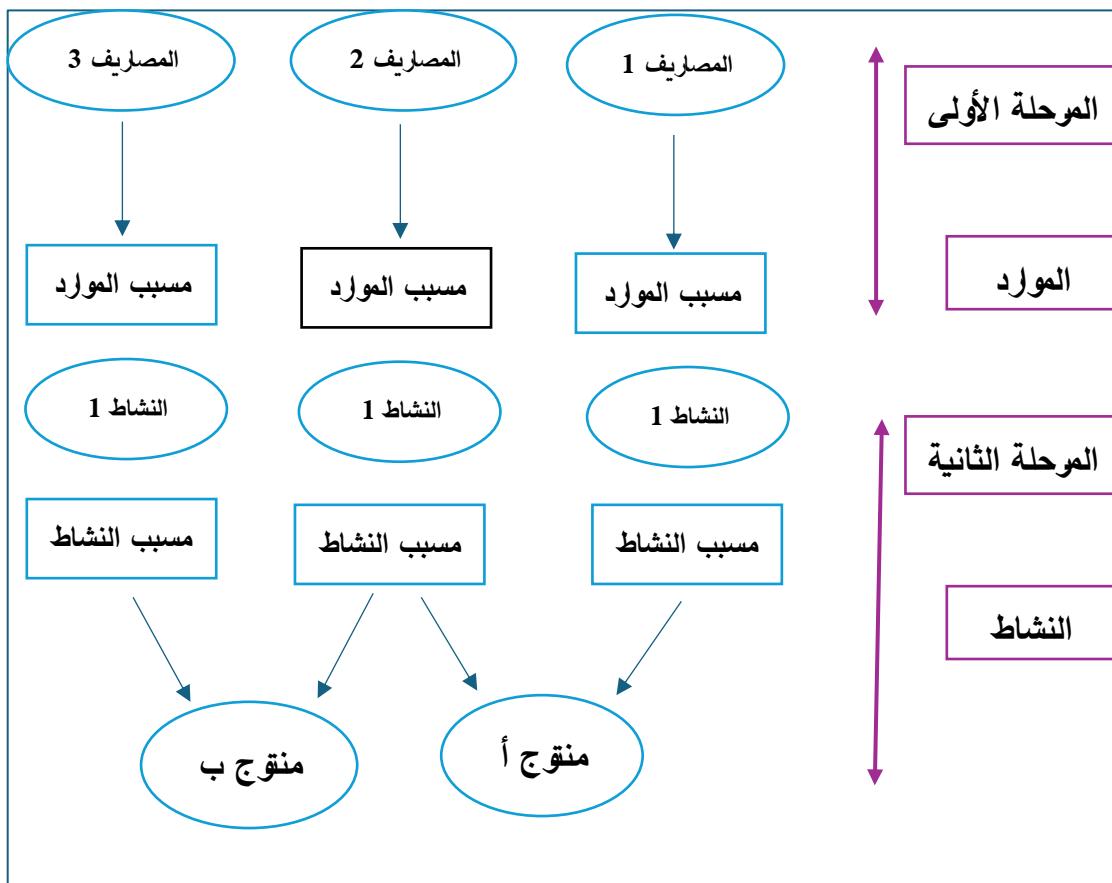
الأنشطة، مما يتيح حساب تكاليف مختلفة مرتبطة بأنشطة معينة، تتحمل المنتجات تكاليف الأنشطة بناء على مستوى استهلاك كل منتج لهذه الأنشطة، يُفيد هذا الأسلوب إدارة المؤسسة في مجالات التخطيط والتحليل وفقاً للأنشطة، مما يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة إضافية للمنتج، والتي ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها.¹

من خلال التعريف السابقة، نستنتج أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) هو أداة حاسبية حديثة لحساب التكاليف، تعتمد على تتبع الأنشطة التي تستهلك الموارد، وتوزيع التكاليف على المنتجات حسب استخدامها الفعلي لهذه الأنشطة بهدف تقديم معلومات أدق.

كما يمكن توضيح آلية عمل النظام (ABC) في الشكل التالي:

¹ زكرياء سوداني. إبراهيم نومي، مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 08 ، العدد 01، ص: 902.

الشكل رقم (01): يوضح آلية عمل النظام (ABC)



المصدر: الأزيد ساحري، نظام التكلفة على أساس النشاط: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة أفاق العلوم جامعة الجلفة، العدد الرابع، الجزائر، 2016، ص: 17/16.

2- خصائص نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

إن نظام التكلفة على أساس الأنشطة له عدة خصائص ذكر منها:¹

- يساعد نظام التكاليف القائم على الأنشطة (ABC) الإدارة في تحديد الفرص المتاحة لتحفيض التكاليف بدقة ووضوح لذا، فإن تقليل تكلفة أي نشاط أو إلغاء الأنشطة غير الضرورية سيؤدي بالتأكيد إلى تحفيض تكلفة المنتج.

¹ نادية مشاش، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول الإبداع وتحفيض التكاليف، 2016، دون ذكر الصفحة.

- يعود اختلاف تكاليف المنتجات إلى كيفية استخدام الموارد الاقتصادية من حيث الكمية والنوعية من خلال الأنشطة الطرق التقليدية، لا تستطيع توضيح هذه الاختلافات بسبب اعتمادها على معدل تحميل واحد، مما يؤدي إلى تجميع التكاليف في مجموعة واحدة أو عدد محدود منها.
- هذه التكاليف تتعلق بالقسم دون اعتبار للأنشطة المختلفة، وتكون مرتبطة بأساس تحميل واحد يختلف تأثيره على أنواع التكاليف.
- يساعد هذا النظام في تعزيز التكاليف عن طريق التحكم في الجودة وتحسينها ولذلك، فإنه يتطلب توفير عناصر إدارية تضمن تطبيق مفاهيم النظام بشكل فعال.

3- أهداف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

هناك مجموعة من الأهداف لنظام التكلفة على أساس الأنشطة من أبرزها ذكر :

- يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تحسين دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط؛
- تعمل الإدارة على تحسين القرارات الإدارية، ومن أبرزها قرارات التسعير، كوسيلة لمواجهة التحديات الناتجة عن المنافسة العالمية الشديدة؛
- تتيح عملية التحقق من أسباب التكلفة للإدارة فرصة لإعادة تقييم العمليات المنفذة داخل المنظمة.
- يتيح هذا النظام دمج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات، بالإضافة إلى توسيع الأنظمة الآلية للإنتاج، كما يربط بين التكاليف والنشاطات والمراكز المسئولة من منظور أداة الأداء الداخلي.¹.

المطلب الثاني: تصنيف وخطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

سنتناول في هذا المطلب تصنيف التكاليف في نظام (ABC) ،والخطوات المتبعة لتطبيقه.

أولاً: **تصنيف التكاليف في نظام (ABC)** : تقسم التكاليف وفقاً لهرمية الأنشطة إلى ستة مستويات رئيسية:

1. **وحدة المنتج** :تشمل الموارد المستخدمة مباشرة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات.

¹ مهند جعفر حسن الحبيب، **استخدام متوجه قياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لضبط تكلفة إنتاج الاسمنت في السودان دراسة ميدانية على مصنع الاسمنت**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية الإدارية ، المجلد 08، العدد 03، السودان، ديسمبر 2023، ص ص:39-40

2. **تكاليف مستوى الدفعه**: ترتبط بالأنشطة التي تخدم عدة وحدات، مثل تكاليف التموين والتسلیم والمناولة.
3. **تكاليف الخط الإنتاجي**: تشمل الموارد التي تُستخدم في دعم المنتجات، مثل تكاليف التصميم والهندسة.
4. **تكاليف دعم التسهيلات**: تتعلق بالأنشطة التي تدعم المؤسسة بشكل عام، كالإدارة العامة والتجهيزات، دون ارتباط مباشر بالمنتج¹.

ثانياً- خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

يتم تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من خلال المراحل التالية:²

- تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة.
- تجميع التكاليف في مجمع تكلفة لكل نشاط.
- اختيار مخصص التكلفة لكل نشاط رئيسي.
- تخصيص تكلفة الأنشطة للمنتجات أو الخدمات بناءً على استهلاكها أو طلبها من الأنشطة.

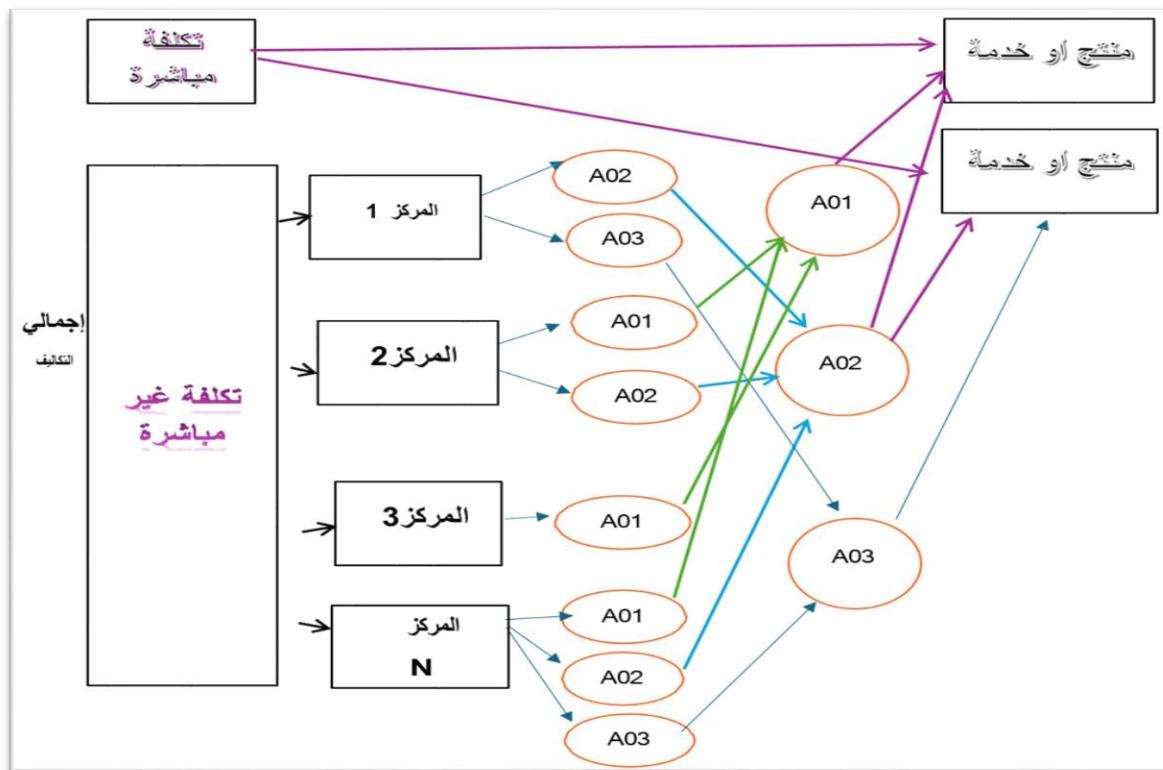
وسنوضح طريقة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في الشكل المولاي:

¹ صليحة مبروك، ميلود تومي، استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في استدامة العيزة التنافسية لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، دراسة حالة مؤسسة بسكرة فروي، مجلة الأبحاث

الاقتصادية والإدارية، المجلد 16، العدد 01، 2022، ص: 246/247.

² صليحة مبروك، ميلود تومي، مراجع سابق، ص: 245.

الشكل رقم (02): يمثل طريقة نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):



Source : Agsous Hanane Houa. Boumila Kahina, **La comptabilité par activité ABC : de la conception à la mise en œuvre. Cas Cevital, mémoire de fin cycle**, master en science de gestion, option : comptabilité et audit université Abderrahmane Mira de Bejaia, 2021 p: 55.

المطلب الثالث: الفروقات بين النظام التقليدي ونظام التكلفة على الأنشطة (ABC)

تُعد مقارنة النظام التقليدي للتكليف مع نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أمراً ضرورياً لفهم الفروقات بينهما، خاصة في دقة توزيع التكاليف ومدى ملائمة كل نظام لدعم القرارات الإدارية في المؤسسة، وهذا ما سنوضحه في الجدول التالي:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ودورها في إدارة وتخفيض التكاليف

الجدول رقم (01): أهم الفروقات بين النظام التقليدي ونظام (ABC):

نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)	النظام التقليدي	الفرق
تجميع التكاليف في أوعية تكلفة الأنشطة	يتم تجميع التكاليف في مراكز أو مجموعات تكلفة، حيث تكون التكاليف المجمعة في كل مركز غير متجانسة و لا تعود إلى عامل واحد فقط	مجمع التكلفة
تحديد معدل تحريك التكلفة نسبة لكل وعاء تكلفة النشاط	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بناءاً على حجم الإنتاج أو وفقاً لساعات تشغيل الآلات	تخصيص التكلفة غير المباشرة
يتتنوع موضوع التكلفة، حيث يمكن أن يشمل مخرجات العمليات، خطوط الإنتاج، أو التكاليف المرتبطة بالعملاء	تركز جميع التكاليف على عنصر واحد، وهو وحدة المنتج أو الخدمة	موضوع التكلفة
تساهم بشكل أكبر في تحسين عملية إتخاذ القرارات الإدارية بفضل وفرة و جودة و دقة المعلومات المستخرجة من النظام	قد يؤدي هذا الأسلوب إلى تحويل التكاليف على المنتجات بشكل غير دقيق، سواء بالزيادة أو النقصان، مما يقلل من موثوقية المعلومات المحاسبية ويضعف فاعلية النظام في دعم عملية اتخاذ القرار.	دعم عملية إتخاذ القرار
تكون التكلفة مرتبطة، إلا أن هناك ما يبرر هذه التكلفة، خصوصاً بالنسبة للمنظمات الكبيرة التي تعتمد على الأنظمة في عمليات إنتاجها.	تعتبر منخفضة، لذا فهي أكثر ملائمة للمنظمات الصغيرة التي تتميز بتنوع بسيط في المنتجات.	تكلفة التطبيق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءاً على المرجع التالي: زينية مخل، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 04، الجزائر، جانفي 2020، دون صفحة.

وبالتالي يمكن حصر أهم الفروقات كما يلي:¹

¹ عمار شلبي، دور نظام التكليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية. دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حجار السود، مجلة البحث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04، العدد 01، 2019، ص: 43-44

1- بالنسبة لنظام التقليدي:

- تحديد مراكز التكلفة وتجميع التكاليف فيها وتحدد مراكز التكلفة من خلال طبيعة ووظائف هذه المراكز (مراكز أساسية كالتمويل والإنتاج، مراكز مساعدة: كالصيانة والإدارة والمالية)؛
- تجميع التكاليف في مراكز التكلفة؛
- تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة؛
- توزيع التكلفة على المنتجات باستخدام معدل تكلفة محسوب وقياس مدى استهلاك المنتج لنكاليف القسم.

2- بالنسبة لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

- تحديد الأسلوب أو الطريقة التي تحرك من خلالها المنتجات جميع الأنشطة في المشروع وتعريف أو تحديد أوعية التكلفة المناسبة لجمع التكاليف تتبع لكل نشاط. وتحدد أوعية التكلفة من خلال النشاطات التي تحرك التكاليف؛
- تجميع التكاليف في أوعية تكلفة الأنشطة بالإضافة إلى تحديد معدل تحريك التكلفة بالنسبة لكل وعاء تكلفة النشاط؛
- توزيع التكلفة على المنتجات طبقاً لطلب المنتج على النشاط الذي يقود التكلفة.

المبحث الثاني: تخفيف وإدارة التكاليف وعلاقتها بنظام التكلفة على أساس الأنشطة:

تعد إدارة التكاليف عنصراً أساسياً لنجاح المؤسسات في ظلال منافسة المتزايدة. يأتي أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كأداة فعالة لتحليل وتحفيض التكاليف من خلال فهم الأنشطة المرتبطة بالعمليات يساهم هذا الأسلوب في تحديد الأنشطة الأكثر استهلاكاً، سنتعرض كيفية مساهمة هذا الأسلوب وتأثيره على إدارة وتحفيض التكاليف.

المطلب الأول: عموميات حول تخفيف التكاليف:

أولاً- تعريف تخفيف التكاليف:

عرفت تخفيف التكاليف بأنها: تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة مما يقلل من مجالات الإسراف ويوجه التكلفة للأنشطة الضرورية مع تحقيق رضا العملاء، ومن هنا ينبغي أن يأخذ

التخفيض شكلًا متحركًا بدلاً مما هو أن هناك فرصة يمكن اقتناصها لاختراق التكلفة معتاد عليه.

فالمطلوب هو التخفيض المستمر للتكلفة طالما المستهدفة والوصول إلى مستوى أفضل.¹

وهناك من عرفها على أنها: عملية تحديد وتقليل النفقات غير الضرورية أو الزائدة في الشركة دون التأثير سلباً على جودة المنتجات أو الخدمات المقدمة، بهدف تحسين الكفاءة التشغيلية وزيادة

الربحية²

ثانياً- مبادئ تخفيض التكاليف:

نوجزها في مجموعة نقاط كالتالي:³

- يجب أن نبدأ بالتركيز على العناصر التي يمكن تقليل تكاليفها بشكل أكبر مع أقل جهد ممكن مقارنة بالعناصر الأخرى.

- يجب أن تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترنات أكبر من التخفيض في التكاليف؛

- يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على إجمالي الإيرادات.

وهناك مجموعة مبادئ أخرى ذكرها كالتالي:⁴

- يجب ألا يؤدي تقليل التكاليف إلى التأثير على حجم المبيعات أو حصة المؤسسة في السوق، حيث يمكن أن يضعف ذلك قدرتها التنافسية؛

- يجب ألا يؤدي تقليل التكاليف إلى تراجع الروح المعنوية للموظفين، لأن ذلك قد يؤثر سلباً على سير العملية الإنتاجية؛

- تخفيض التكاليف وسيلة لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف بكفاءة، وليس هدفاً بذاته. يجب أن يستند إلى معلومات وافية ويراعي رضا العملاء لتحقيق نتائج إيجابية شاملة للمؤسسة.

¹ أميمة رزق علي الجبوشي، دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف، مجلة البحوث المالية والتجارية المعهد العالي للحاسب الآلي وإدارة الأعمال، المجلد 20، العدد 04، الجزء الثاني، مصر 2019 ، دون صفحة.

² موقع شركة ركائز الأعمال محاسبون ومراجعون قانونيون، مقال حول تخفيض التكاليف وتعزيز الربحية: استراتيجيات فعالة لتحسين الأداء المالي، ص 01، تاريخ الإطلاع 05 مايو 2025 على الساعة 15:17، على الرابط الإلكتروني: <https://bpcpasa.com>

³ هبة عبد الوهاب التوم رحمة الله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الانتاج في الوقت المحدد ودوره في خفض التكاليف الإنتاجية رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، أوت 2014 ، ص 66 .

⁴ مهني بوريش، أساسيات لتخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين التنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة جامعة باتنة، 2018-2019 ، ص 44.

ثالثاً- تحفيض التكاليف

تعددت أساليب تحفيض التكاليف نذكر منها:

1- أسلوب التحسين والتطوير المستمر:

تعتبر فكرة التحسين والتطوير المستمر هدفاً يسعى إلى تحسين الأداء من خلال زيادة منفعة المستهلك عن طريق خفض التكاليف. لذلك، فإنها تتعلق بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمؤسسة، وتعتبر من أبرز الطرق والأساليب لتقليل التكاليف وتحسين الجودة. تعتمد هذه الفكرة على فلسفة إزالة الفاقد من جميع الأنشطة والمسارات المتعلقة بعملية الإنتاج داخل المؤسسة، مما يسهم في تطويرها وتقليل تكاليفها. يتم ذلك من خلال تعزيز الرقابة على تكاليف التخزين، مثل ضبط توقيت استلام المواد اليوم واستخدامها في اليوم التالي، بالإضافة إلى تنظيم توقيت إنتهاء الإنتاج وتسلیم المنتجات للعملاء.¹

2- أسلوب المحاسبة المسئولة:

محاسبة المسئولية هي نظام رقابي يهدف إلى ربط التكاليف والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ضمن مراكز المسؤولية ومحاسبتهم وفق الصالحيات والمسؤوليات، وينجح المدير الصالحة الالزامية ليقوم بتنفيذ الأهداف المحددة، وتم الرقابة على أدلة وتقدير كفاءته إذا وجدت أي انحرافات تتم محاسبتة.²

هدفها الأساسي يتمثل في تمكين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل المؤسسة.³

3- أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد: يُعتبر أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب من أبرز التطورات في أساليب الإدارة حيث أحدث تغييراً كبيراً في بيئة الإدارة والإنتاج. يعود ذلك بشكل أساسي إلى النجاحات البارزة التي حققها هذا الأسلوب في الصناعات اليابانية، مما أدى إلى تقليل التكاليف وزيادة الربحية والإنتاجية. يعتمد هذا الأسلوب على تنفيذ عمليات الشراء والإنتاج بشكل فوري لتلبية

¹ أحمد حابي، دراسة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 2010-2011 ، ص 37.

² عبد اللطيف إمام الحاج. عمر وزين عابدين. وأخرون، المحاسبة الإدارية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صناعة، 2011، ص: 212.

³ أحمد حابي، مرجع سابق، ص: 39

احتياجات الطلب الخارجي بالجودة المناسبة، مع استبعاد جميع الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج. يتطلب ذلك تحسيناً مستمراً في طرق أداء الأنشطة والاستغلال الأمثل للموارد بأفضل شكل ممكن.¹

4- أسلوب التكلفة المستهدفة : وهو أسلوب يعتمد على تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى سعر المستهدف وتحقيق العائد المطلوب،² ومن خصائصه أنه يعمل على تحفيض التكاليف قبل حدوثها وله دور فعال في التخطيط الاستراتيجي للأرباح.³

5- أسلوب التكلفة على أساس النشاط: يخصص التكاليف غير المباشرة للأنشطة ثم للمنتجات بناءً على استهلاكها لهذه الأنشطة، بهدف الحصول على تكلفة منتج دقيق، ويمثل موضوع الدراسة حيث تم التطرق له بشكل مفصل أعلاه في المطلب السابقة.

المطلب الثاني: عموميات حول إدارة التكاليف:

سننطرق لتعريف إدارة التكاليف وأهميتها في هذا المطلب:

أولاً- تعريف إدارة التكاليف:

تبينت التعريف فيما يخص هذا المصطلح سنأخذ تعريفين بإيجاز على النحو التالي:

عرفت بأنها: هي عملية تخطيط التكاليف المرتبطة بإدارة الأعمال والتحكم فيها، وتتضمن جمع معلومات التكلفة وتحليلها الزيادة فعالية الميزانية والتنبؤ بالنفقات المستقبلية.

وتركز إدارة التكاليف على جمع المعلومات عن العمليات الحالية وتحليلها وتقدير النتائج بغية التوفير وزيادة الأرباح على المدى الطويل، ويمكن تطبيقها على مشاريع محددة أو على نموذج النشاط العام للشركة.

تنقسم إدارة التكاليف إلى ثلاث مراحل رئيسية، وهي التخطيط والتنفيذ والتحليل النهائي، إذ تقارن الشركة عند انتهاء من المشروع التكاليف الفعلية والمدرجة في الميزانية وتحقق من الفروق

¹ المرجع نفسه، ص: 40-41.

² خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسبيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسبيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013، ص 76.

³ نجلاء نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسبيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، دون صفحة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ودورها في إدارة وتخفيض التكاليف

في التحليل النهائي فإذا لم تف الشركة بالأرقام المدرجة في الميزانية يمكن أن تبدل مواد الإنتاج أو تغير تصميم المنتج في محاولة لخفض التكاليف.¹

كما عرفت أيضاً: هي عملية تهدف إلى جمع وتحليل وتقديم البيانات اللازمة للتخطيط ورصد والتحكم في التكاليف. تركز تقنيات إدارة التكاليف على كيفية تخصيص الموارد التنظيمية لمشاريع متنوعة، مع إجراء مقارنات حول قيمتها أو نتائجها. في إطار إدارة التكاليف، يتم تحديد وجمع وتقديم المعلومات المطلوبة للمديرين والمستخدمين الآخرين، بهدف توفير معلومات متاحة للمستخدمين الداخلين في المنظمة. تسهم إدارة التكاليف الفعالة في تعزيز إمكانيات الأعمال داخل المنظمة، كما تحسين تكاليف التشغيل وزيادة كفاءة التكاليف.²

ثانياً - أهمية إدارة التكاليف:

لإدارة التكاليف أهمية بارزة نوجزها في النقاط التالية:³

يُعد التحكم الشامل في جميع نفقات الشركة أمراً ضرورياً للتخطيط المالي الفعال، بما في ذلك التحكم في التدفق النقدي، وتحديد الموارد المتاحة للاستثمارات الجديدة، إضافة إلى تحديد العائد على الاستثمار، والتقليل من النفقات غير الضرورية والاستثمارات التي لا تحقق العائد المتوقع.

تساعد إدارة التكاليف في معرفة ما إذا كان يمكن تشغيل العمليات بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية، وتتوفر الرواد الأعمالي رؤية واسعة عن واقع السوق، وتقيد في تحديد أفضل الاستراتيجيات لتطوير الشركة ونموها، من خلال مراقبة الصحة المالية للشركة.

يمكن تطبيق إدارة التكاليف بطريقة فعالة عن طريق تحديد نفقات الشركة وتخطيدها، وتحديد المبادئ التوجيهية لإدارة التكلفة، وتحديد الميزانية، وتقدير جميع الموارد المالية اللازمة لتنظيم أداء جميع أنشطة الشركة، وضبط التكاليف، ومراقبة التكاليف.

المطلب الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC في إدارة وتخفيض التكاليف:

¹ منصة مجرة، جزء الاقتصاد، شرح معنى إدارة التكاليف، دليل مصطلحات هارفارد بزنس ريفيو، تاريخ الإطلاع: 02 ماي 2025 على الساعة: 16:17، على الرابط الإلكتروني: <https://hbrarabic.com>.

² رانيا غضاب، نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2017، ص: 46.

³ منصة مجرة، مرجع سابق.

يساهم أسلوب التكلفة القائم على الأنشطة في إدارة التكاليف في بيئة الأعمال بدءاً من تخطيط، التكاليف وتقديرها، مروراً برقابتها وتجنبها واستيعابها. لتحقيق هذا الهدف بكفاءة وفاعلية، ينبغي استخدام هذه الأداة التحليلية التي تحدد الأنشطة التي تضييف قيمة مقارنة بتلك التي لا تتعلّق، وذلك بهدف استبعاد الأنشطة غير القيمة، مما يساهِم في تقليل التكاليف وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة.¹

يعكس تكامل نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) مع نظام إدارة الأنشطة (ABM) تأثيراً إيجابياً على تحسين أداء وظائف المؤسسة، مثل التنظيم والتوجيه والرقابة والتخطيط، حيث يوفر النظام التكلفة على أساس الأنشطة آلية فعالة لإدارة التكاليف، خصوصاً في مجال الرقابة. فهو يساعد على تحديد مسببات التكاليف التي لم تكن معروفة سابقاً. هذا الفهم يمكن مديرًا لإنتاج من تعلم كيفية إدارة التكاليف. كما يساهِم النظام في تعزيز المعرفة حول الأعمال التي يقوم بها العاملون في الشركة، ويتتيح فهم أفضل للتكاليف الحقيقية والفرص المتاحة لتخفيض تلك التكاليف.²

كما يساهِم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكلفة من خلال النقاط التالية:³

- تحسين القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المؤسسة؛ مما يتيح للإدارة فهم تأثير النشاط على النتائج المالية، وبالتالي اتخاذ قرارات أفضل لتعزيز الكفاءة وتقليل التكاليف.
- يساهِم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في توفير معلومات مالية وغير مالية، حيث تتعلق الناحية الأولى بتقديم معلومات مالية دقيقة وتحديد التكاليف بشكل أفضل، مما يؤدي إلى تقليل التكاليف من خلال تقليل استهلاك الموارد عبر الرابط بين الأنشطة وما تتطلبه من موارد. كما أن تقديم المعلومات غير المالية حول عمليات وأنشطة المؤسسة يعزز من كفاءة أداء الأنشطة، ويساعد في استبعاد الأنشطة غير الضرورية التي لا تضييف قيمة للمؤسسة، مما يسهم وبالتالي في خفض التكاليف.

¹ ميلود تومي. يسراى جيش، مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 06، العدد 02، الجزائر، 2022، ص: 545-546.

² قاسم حدة، نور الدين جرد، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف دراسة نظرية تطبيقية بمؤسسة اتصالات الجزائر وحدة الجلفة، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 13، العدد 02، الجزائر، 2022، ص: 167-168.

³ ميلود تومي. نعيمة زعور، دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الرابع عشر ديسمبر 2013، الجزائر، ص: 185-186.

- يساهم في تقليل التكاليف عن طريق تقليل الوقت والجهد اللازمين لتنفيذ الأنشطة، وإلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة وغير الضرورية، مع اختيار الأنشطة الأقل تكلفة، كما يوفر أسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة ومراقبتها، حيث أن أفضل وسيلة لتحقيق ذلك هي فهم ومعرفة الأنشطة ومبنيات تكلفتها.

و يتم تخفيض التكاليف وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة من خلال الخطوات الآتية:¹

- تقليل الوقت والجهد اللازمين لتنفيذ النشاط.
- إلغاء الأنشطة غير الضرورية قد يكون من النقاط الأهم في هذا المجال، حيث أن تحليل الأنشطة يمكن أن يساعد في تحديد تلك التي لا تضيف قيمة حقيقة للمنتجات أو الخدمات المطلوبة من قبل المستهلك.
- اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة في حال وجود أنشطة تناصصية تؤدي نفس الغرض بتكليف أقل.

¹ المرجع نفسه، ص: 187

المبحث الثالث: عرض الدراسات التطبيقية:

تعد المحاسبة الإدارية أحد الأعمدة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات في دعم عملية اتخاذ القرار، وقد تطورت أساليب المحاسبة الإدارية بشكل كبير في الآونة الأخيرة، لتجاوز الأدوار التقليدية وتساهم بفعالية في تحفيض التكاليف، وتبرز أهمية هذا الجزء في استعراض الدراسات التطبيقية حيث سيتم عرض ومناقشة مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت استخدام أساليب مثل التكلفة المستهدفة، التكاليف على أساس الأنشطة تحايل سلسلة القيمة وغيرها.

المطلب الأول: دراسات باللغة العربية:

- دراسة (ابتسام نحال، خولة عوايشية، 2017) بعنوان: "دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحفيض التكاليف - مدخل التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة -، دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة بئر العاتر -".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح ماهية المحاسبة الإدارية وبعض الأساليب التقليدية والحديثة وتطبيق أسلوبي مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة باعتبارهما أساليب حديثة ومدى مساهمة كل منهما في تحفيض التكاليف، وأخذت مؤسسة مناجم الفوسفات كنموذج على ذلك حيث تمحورت إشكالية البحث حول: كيف يؤثر استخدام التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تحفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية؟ وللإجابة على هذه الإشكالية قامت الباحثتان بتبسيط الضوء على دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخصوصاً مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة، في تحقيق تحفيض فعال للتكاليف. توصلت الدراسة إلى معرفة جميع جوانب المحاسبة الإدارية والتطرق إلى أهم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة، كما تم ضبط مفهوم التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة وبيان كيفية مساهمة هذه الأساليب في تحفيض التكاليف.

- دراسة (نجوم قمازي، 2018) بعنوان: " مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف -".

هذه الدراسة عبارة عن أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق اهتمت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور البارز الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية وضرورة تطبيق الأساليب الحديثة بما يتلاءم مع المستجدات الجديدة في ضوء اتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، وتطورت بدورها إلى مساهمة أسلوب

التكاليف على أساس الأنشطة ABC، حيث اعتمدت الباحثة في دراستها على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإحصائي معاً.

خلصت هذه الدراسة إلى أن الاستخدام المتكامل للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يحقق تعظيماً مستداماً لقيمة المؤسسة بالرغم من التوصل إلى عدم تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية الجزائرية مع وجود عقبات وراء عدم تطبيقها أولها نقص الوعي لدى المدراء وعدم الانفتاح على الأساليب الحديثة.

- دراسة (الفضيل محمد الصديق، 2018) بعنوان : " المقارنة بين الأدوات التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية وأثرها على أداء المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة -".

هدفت هذه الدراسة إلى التطرق لأهمية المقارنة بين الأدوات الحديثة والتقليدية للمحاسبة الإدارية وأثرها فيتحسّن أداء المؤسسات الاقتصادية نظراً لوجود مفارقات عديدة، كما اهتمت بالربط بين مختلف المفاهيم ذات العلاقة بالمحاسبة الإدارية وبيان أثر تبني هذه الأدوات والقيام بتحليل وتشخيص وتقييم مختلفاً لأدوات التقليدية والوقوف على أدوار الأدوات الحديثة والتقليدية، حيث اعتمد الباحث الفضيل محمد الصديق في دراسته على المنهج التاريخي لسرد تاريخ الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية، ومدى تطورها شيئاً فشيئاً إلى أن تم الوصول إلى المدخل الحديث للمحاسبة الإدارية.

توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإدارية باللغة الأهمية في المؤسسة كما أن الأنظمة الحديثة للمحاسبة الإدارية توفر معلومات دقيقة حول التكلفة، وبالتحديد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أحداً لتطورات المهمة التي حدثت في محاسبة التكاليف.

المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية:

-أطروحة دكتوراه للباحث **Fateh SAHEL** في جامعة محمد بوقرة - بومرداس بعنوان **Rôle Du Système Interge De Gestion Des Couts Dans La Mesure De La Performance De L'entreprise Et La Prise De Décision** "دور النظام المتكامل لإدارة التكاليف في قياس أداء المؤسسة واتخاذ القرار".

تهدف هذه الأطروحة إلى تحليل كيفية مساهمة النظام المتكامل لإدارة التكاليف في تحسين عملية اتخاذ القرار وقياس الأداء داخل المؤسسات، مع التركيز على قطاع الفنادق. وقد تم اختيار فندق شيراطون نادي الصنوبر دراسة حالة لتطبيق هذا النظام، حيث يركز النظام على دمج أدوات محاسبية حديثة مثل: التكاليف على أساس الأنشطة والتكاليف المستهدفة وأيضاً التكاليف على

أساس الجودة والوقت وذلك لتوفير معلومات دقيقة ومتكاملة تغذي لوحة القيادة المتوازنة (BSC) ، مما يساعد في تحسين الأداء واتخاذ قرارات إستراتيجية فعالة.

اعتمدت هذه الدراسة على منهج تحليلي تطبيقي من خلال إجراء دراسة ميدانية داخل الفندق وجمع البيانات من خلال مقابلات مع الموظفين وتحليل الوثائق المحاسبية وأيضا قام الباحث بتطبيق النظام المتكامل لإدارة التكاليف وتحليل نتائجه على الأداء العام للفندق

أظهرت هذه الدراسة أهمية هذا النظام وتعزيزه من دقة المعلومات المحاسبية المقدمة للإدارة، كما أدى إلى تحسين فعالية القرارات الإدارية وخاصة الإستراتيجية منها

دراسة بعنوان -"La comptabilité par activité ABC"- بجامعة عبد الرحمن ميرة AGSOUS Hanane ، Houa ROUMILA Kahina المحاسبة حسب الأنشطة: (ABC) من التصميم إلى التطبيق - دراسة حالة : مجمع سيفيتال.

هدفت هذه الدراسة إلى فهم المبادئ النظرية لنظام المحاسبة حسب الأنشطة (ABC) وتحليل كيفية تصميم وتطبيق هذا النظام داخل مجمع سيفيتال إضافة إلى تقييم تأثير تطبيق النظام على دقة التكاليف وجودة المعلومات المحاسبية، اعتمدت هذه الدراسة على المنهج التحليلي التطبيقي واستخدمت الباحثان تطبيق عملى لنظام المحاسبة حسب الأنشطة داخل المجمع.

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- ساهم تطبيق نظام (ABC) في تحسين دقة تحديد التكاليف المرتبطة بالأنشطة المختلفة.

- أدى إلى توفير معلومات محاسبية أكثر دقة مما دعم عملية اتخاذ القرار.

- مكن من تحديد الأنشطة غير المربحة والعمل على تحسينها أو إلغائها.

تقدم هذه الدراسة مثلا عمليا على تطبيق نظام (ABC) في مؤسسة صناعية جزائرية مما يوفر أرضية صلبة للباحثين الراغبين في دراسة تطبيق هذا النظام في مؤسسات أخرى أو مقارنته بأنظمة محاسبية مختلفة.

المطلب الثالث: أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

تتطرق دراستي من الإطار النظري المتين لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) الذي تم تفصيله في الفصل النظري، لتجاوز بذلك حدود الدراسات السابقة التي تناولت جوانب مختلفة من المحاسبة الإدارية وتحفيض التكاليف. في بينما قدمت دراسة (ابتسام نحال، خولة عوايشية، 2017) رؤى قيمة حول استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة، تركز هذه الدراسة بشكل خاص على تقديم تحليل معمق للأثر المحتمل لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في هذه المؤسسة تحديداً، والتي أشارت الدراسات إلى عدم تبنيها لهذا النظام حتى الآن.

من خلال بناء نموذج تطبيقي افتراضي لنظام (ABC) مصمم خصيصاً لعمليات مؤسسة مناجم الفوسفات، تسعى هذه الدراسة إلى استشراف النتائج المحتملة لتطبيق هذا النظام على صعيد دقة تخصيص التكاليف، وتحسين عملية اتخاذ القرارات المتعلقة باستغلال وإنتاج الفوسفات، بالإضافة إلى تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة المنخفضة التي يمكن تحسينها أو التخلص منها. وبذلك، تهدف الدراسة إلى تقديم مساهمة فريدة من نوعها من خلال محاكاة الأثر المستقبلي لتطبيق نظام (ABC) في سياق صناعي جزائري حيوي، وتقديم توصيات عملية قد تساهم في تعزيز كفاءة وفعالية إدارة التكاليف في مؤسسة مناجم الفوسفات تحديداً لأن مؤسسة مناجم الفوسفات بولاية تبسة حالياً لا تطبقه فالدراسة ستتركز عن الآثار التي ستترجم عن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في هذه المؤسسة.

خلاصة:

تمكننا في هذا الفصل من فهم الإطار المفاهيمي لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، حيث يعد نظام التكلفة القائم على الأنشطة أداة إستراتيجية تهدف إلى تقليل التكاليف وزيادة الأرباح المطلوبة، مع الحفاظ على الجودة وتلبية احتياجات العملاء، ويتم ذلك من خلال استخدام مجموعة من الخطوات لتحديد التكاليف، حيث أظهرت هذه الدراسة أن فلسفة تحفيض وإدارة التكاليف تُعتبر هدفاً أساسياً تسعى المؤسسات لتحقيقه من أجل الحفاظ على قدرتها التنافسية على المدى الطويل، يتم تحقيق هذا التحفيض من خلال مجموعة من الأساليب، وأبرزها أسلوب التكلفة القائم على الأنشطة، الذي يُعتبر أداة فعالة لقياس والتقليل، وفي الأخير تم التركيز على عرض بعض الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة.

الفصل الثاني:

الإطار التطبيقي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في
شركة مناجم الفوسفات بولاية تبسة

تمهيد:

بعد استعراضنا للجانب النظري المتعلق بنظام التكلفة على أساس الأنشطة لإدارة وتخفيض التكاليف، والذي أبرز أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة وعلاقته بتحفيض التكاليف كعناصر محورية تساهم في تحسين الكفاءة وزيادة الربحية للمؤسسة بشكل عام، قررنا تطبيق هذه المفاهيم النظرية عملياً من خلال دراسة واقع المؤسسات الجزائرية. وقد وقع اختيارنا على شركة مناجم الفوسفات بولاية تبسة، وذلك نظراً لأهمية هذه الشركة في القطاع الصناعي الجزائري. ولإبراز هذه الدراسة بشكل دقيق ومنهجي، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: نظرة عامة حول شركة SOMIPHOS-تبسة.-

المبحث الثاني: تحليل النتائج ومقارنتها بنظام التكلفة المطبق في شركة SOMIPHOS

المبحث الثالث: إختبار صحة الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: نظرة عامة حول شركة SOMIPHOS- تبسة-

المطلب الأول: تقديم شركة مناجم الفوسفات بولاية تبسة:

تنشط شركة مناجم الفوسفات Somiphos في قطاع المناجم وبالتحديد استخراج مادة الفوسفات والعمل على تكريره للحصول على أحسن الأنواع العالمية وأجودها وسيتم في هذا المطلب التعرف على تاريخها وإبراز مكانتها محلياً وعالمياً كما يلي¹:

أولاً: تعريف شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة:

شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS هي إحدى الشركات الجزائرية العامة التي تنشط في مجال استخراج ومعالجة الفوسفات. تأسست هذه الشركة نتيجة للتطورات الهيكلية التي شهدتها قطاع الصناعة في الجزائر. في البداية، كانت جزءاً من شركة SONAREM (الشركة الوطنية لاستغلال الفوسفات) التي تحولت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 441-83 الصادر في 16 يوليو 1983، إلى شركة SOMIPHOS. التي تفرعت عنها مجموعة من الشركات الفرعية، بما في ذلك شركة مناجم الفوسفات.

تتوارد SOMIPHOS في ولاية تبسة بالجزائر، وتعتبر من الشركات الرئيسية في قطاع الفوسفات، حيث تسهم في استخراج وتكرير الفوسفات لاستخدامه في الصناعات المختلفة. الشركة تتنظم نفسها من خلال خمس وحدات رئيسية:

- ❖ وحدة المركب المنجمي جبل العنق: (CMDO) مسؤولة عن عمليات استخراج الفوسفات.
- ❖ وحدة المقر الإداري: (DUS) مسؤولة عن الشؤون الإدارية والتنظيمية.
- ❖ وحدة النقل البري: (UTR) تختص بنقل الفوسفات ومنتجاته إلى مختلف المواقع.
- ❖ وحدة المنشآت المينائية عنابة: (IPA) مسؤولة عن الشحن والتصدير من ميناء عنابة.
- ❖ وحدة مركز الأبحاث والدراسات التطبيقية للتنمية (CERAD): مختصة في البحوث والدراسات المتعلقة بتطوير الصناعة والبيئة.

¹بناءً على معلومات مقدمة من طرف عمال المؤسسة

ثانياً: أهداف ومهام شركة مناجم الفوسفات :SOMIPHOS

نوضح الأهداف ومهام شركة مناجم الفوسفات تباعاً كما يلي:

1. أهداف شركة مناجم الفوسفات :SOMIPHOS

تسعى شركة مناجم الفوسفات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، منها¹ :

- ❖ رفع إمكانيات الشركة لتمكينها من تنمية واستغلال الاحتياطي الفوسفات.
- ❖ تحقيق المردودية الاقتصادية والمالية وزيادة حجم النشاط الإنتاجي والبيع من خلال متابعة توسيع القطاعات السوقية وخلق حركية للشراكة والتعاون.
- ❖ المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على جذب آخرين من خلال متابعة تطور رغباتهم.
- ❖ الاستمرارية في العمل من أجل تحقيق الأرباح.
- ❖ تطوير الاستثمارات والاستعمال الأمثل للطاقة الإنتاجية
- ❖ البحث وتطوير الإنتاج والتصدير والتوزيع للمنتجات الفوسفاتية

2. مهام شركة مناجم الفوسفات: SOMIPHOS

نوجزها كالتالي:²

• الأنشطة الإنتاجية:

تُعد شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS مسؤولة عن استخراج ومعالجة الفوسفات، وهو من أكبر طبقات معدن الفوسفات في الجزائر.

يقع منجم الفوسفات في منطقة جبل العنق جنوب شرق الجزائر، حيث يقدر الاحتياطي بـ 2 مليار طن.

• طرق معالجة الفوسفات:

• **معبر رطب للغسل:** تُستخدم هذه الطريقة في غسل الفوسفات وتنقيتها.

¹بناءً على معلومات مقدمة من مصلحة الموارد البشرية في المؤسسة

²بناءً على معلومات مقدمة من مصلحة الموارد البشرية في المؤسسة

- معبر جاف لإزالة الغبار: تُستخدم هذه الطريقة لإزالة الغبار المتكون أثناء معالجة الفوسفات.
- تشيكيلة المواد المصنعة:

نوعان من المواد المصنعة يتم إنتاجها، حيث تتم معالجتها بناءً على الموصفات المطلوبة:

BPL 65-63 ♦

BPL 68-66 ♦

الإنتاج الحالي بقيمة 1 مليون طن لكل الأنواع، الفوسفات المحضر للتصدير هو المنتوج الرئيسي لشركة مناجم الفوسفات، والذي تقوم الدول الأخرى بتحويلها إلى حمض الفسفور والأسمدة، فالفوسفات الخام عبارة عن بقايا الحيوانات وعظام الحوت؛ والمنتوجين لها نفس المكونات لكن تختلف في نسبة هذه المواد المكونة له. وتعتمد شركة مناجم الفوسفات على هذه المادة الخاصة في مستقبلها، لأن مجمل نشاطها يدور حول إنتاج هذه المادة إذ يقدر عائدتها بحوالي 51% من مجمل عائداتها بقيمة المنتجات.

الجهود الحالية لاستخراج وتحويل الفوسفات تماشياً مع التطورات والوضع الحالي في جميع المجالات سواء كانت اقتصادية أو مالية أو تكنولوجية، ولمواجهة هذه التحديات تعمل شركة مناجم الفوسفات على مواجهة هذه العقبة لتضمن مكانتها في السوق وتكسب زبائن جدد وفق مخطط إستراتيجي منذ نشأتها، وذلك بالبحث على شركات وعقود إستراتيجية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة:

يضم الهيكل التنظيمي للشركة المديريات والأقسام التالية:¹

- **الرئيس المدير العام:** هو رئيس ومدير مجلس الإدارة، ويمثل هرم المسؤولية لشركة مناجم الفوسفات ومن مهامه:
 - ✓ تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة.
 - ✓ تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل.

¹ الملحق رقم 01: الهيكل التنظيمي للشركة

- ✓ ضبط ضامن توجيه الإدارة التسيير العام للمؤسسة.
- ✓ الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للشركة في الخارج
- ✓ الأمانة يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبال.
- ✓ تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته.
- ✓ المصادقة على الإستراتيجيات الخاصة بتسخير الميزانية.
- المساعد التقني: يضطلع بمهمة إعداد ومتابعة الملفات التقنية الخاصة بالوحدات الإنتاجية.
- مساعد تسيير الجودة: يتابع ويدير عملية ضمان الجودة والبيئة، بالإضافة إلى إعداد وتوزيع الوثائق والإجراءات.
- مساعد التدقيق والاستشارة: يعمل على تنفيذ عملية التدقيق ويرتبط بتقديم تقارير دورية للمدير العام.
- مساعد الاتصال والتلخيص: يقوم بإعداد تقارير إحصائية سنوية من مختلف الوحدات الإنتاجية ويعد تقارير إجمالية.
- مدير مركز الدراسات: يتولى مسؤولية إدارة الدراسات البحثية التي يتم إجراؤها لخدمة مصالح الشركة
- مديرية الموارد: تتکفل هذه المديرية بما يلي:

 - ✓ رسم إستراتيجيات الشركة في مجال تسيير الموارد البشرية.
 - ✓ إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للشركة والتنسيق بينهم.
 - ✓ إعداد القانون الداخلي للشركة وإعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام.

- مديرية التسويق: تتولى هذه المديرية ما يلي:

 - ✓ دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها.
 - ✓ القيام بتسويق منتوج الفوسفات حسب البرنامج المسطر.
 - ✓ البحث عن أسواق وزيائن جدد من أجل توزيع منتوج الشركة
 - ✓ تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته.

✓ استقبال الوفود والزبائن الدوليين.

✓ إعداد التقارير الدورية وتبلغها إلى السلم الرئاسي.

• **مديريّة المحاسبة والماليّة:** وتتكلّف بما يلي:

✓ القيام بحسابات مختلفة على مستوى الشركة.

✓ إعداد المخططات الحسابية والحسابية السنوية إعداد الميزانية السنوية.

✓ القيام بالتسير المالي ومتابعة على مستوى البنوك.

✓ إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية. وملخص كل هذه الوحدات التنظيمية موضح في الهيكل

التنظيمي لـ SOMIPHOS

المطلب الثالث: مراحل سيرورة الإنتاج بشركة مناجم الفوسفات:

تعرف صناعة الفوسفات منافسة كبيرة بين الدول بسبب تعدد استخدامات هذه المادة وزيادة الطلب عليها وخاصة الدول الآسيوية منها بسبب تنمية قطاعها الفلاحي، وللتعرف على الوضع التناصي الذي تعيشه المؤسسة سيتم التعرف على المنافسين الذين ينشطون أكثر في السوق¹.

تمر عملية الإنتاج بمراحلتين هما مرحلة التحضير الميكانيكي ومرحلة المعالجة.

أولاً: مرحلة التحضير الميكانيكي

في هذه المرحلة يتم استخراج الفوسفات من جبل العنق ثم يمر على مراحل إلى أن يصبح صالح للمعالجة و ذلك كالتالي²:

في البداية لاستخراج الفوسفات الخام يجب أولاً نزع واستخراج الطبقة العميقة التي تكسو او تكون فوق سطح الفوسفات الخام والتي يتراوح سمكها حوالي 02 م وتكون عملية استخراج الطبقة العميقة عن طريق وضع متقدرات ثم نزع هذه الطبقة ونقلها عبر آلات ورميها لتكون عبارة عن فضلات مهملة، ثم بعد ذلك وبنفس الطريقة يتم استخراج الفوسفات الخام ليذر على ورشتين للتنقية.

¹بناءً على معلومات مقدمة من مصلحة الموارد البشرية في المؤسسة

²معلومات مقدمة من المركب المنجمي جبل العنق

يتم تقسيم كمية الفوسفات الخام عشوائياً على الورشتين لكي يتم تقطيئها وسحقها وغربلتها، حيث يمر جزء من كمية الفوسفات الخام إلى ورشة التقطيئ ثم تنتقل نفس الكمية إلى ورشة السحق ليتم سحقها، وبعد ذلك تأتي عملية الغربلة للتخلص من الأحجار السميكة.

أما الكمية الأخرى من الفوسفات فتمر على ورشة التقطيئ، السحق والغربلة وذلك من خلال آلة تم اقتئالها حديثاً تقوم بعمل ثلاثة ورشات في أن واحد: تقطيئ، سحق وغربلة، فنسبة 52% من كمية الفوسفات الخام التي تمر على هذه الورشة تخرج في شكل فوسفات مغبريل والنصف الباقي يخرج فوسفات مفتتاً يجب أن يمر بالورشات السابقة، ورشة السحق ثم الغربلة للحصول على كمية من الفوسفات المغبريل، وهنا تنتهي مرحلة التحضير الميكانيكي.

ثانياً: مرحلة المعالجة

ويتم فيها تنقية الفوسفات من الشوائب عبر طريقتين، كل طريقة تسمح بالحصول على المنتجين 61/65 و 61/66 ولكن الاختلاف بينهما يكون من حيث الجودة والمواصفات.

ثالثاً: الطريقة المبللة:

يمر جزء من كمية الفوسفات المغبريل على ورشة التنقية من الوحل في هذه الورشة ليتم غطسها في الماء بغرض تقطيئه من الوحل ثم بعد ذلك يتقدّم إلى طريقتين:

-الطريقة الأولى: تمر كمية من الفوسفات المنقى من الوحل على ورشة التحميص في هذه الورشة ليتم تجفيفه من الماء إلى درجة التحميص حيث تستخدم درجة حرارة تتراوح بين 722° و 922° للحصول على المنتج النهائي 61/65 فقط.

-الطريقة الثانية: تمر الكمية المتبقية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل على ورشة الغسل ثم التجفيف حيث يتم تجفيف الفوسفات من الماء على درجة حرارة تصل إلى 322° وذلك للحصول على المنتجين 61/66 و 61/65.

- الطريقة الجافة: بهذه الطريقة تمر كمية الفوسفات المغبريل المتبقية الموجهة للمعالجة للتنقية من الشوائب عبر الورشة النفض للحصول على منتجين، فيتم تقطيئ الفوسفات المغبريل مباشرة على ورشة النفض للحصول على المنتج النهائي 61/65 ثم يتم خلط ومزج كمية الفوسفات المغبريل مع كمية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل (الطريق الأول) ليمر على ورشة النفض للحصول على المنتج النهائي.

المبحث الثاني: تحليل نتائج نظام التكلفة على أساس الأنشطة ومقارنتها بالنظام التقليدي المعتمد في شركة SOMIPHOS تمهيد:

سيتم عرض وتحليل نتائج تطبيق مدخل المحاسبة على أساس الأنشطة- (Activity Based Costing - ABC) في حساب تكلفة استخراج ومعالجة الفوسفات في مؤسسة مناجم الفوسفات بولاية تبسة. (SOMIPHOS) كما سنناقش تأثير هذا النظام في تحسين دقة تحويل التكاليف وتحديد تكلفة المنتج النهائي، مقارنة بالطرق التقليدية.

المطلب الأول: عرض النتائج الحسابية لتكلفة استخراج ومعالجة الفوسفات وفق الطريقة التقليدية

تم تقسيم عملية استخراج ومعالجة الفوسفات إلى عدة مراحل، حيث تم حساب تكلفة كل مرحلة اعتماداً.

أولاً: حساب تكلفة استخراج الطبقة العقيمة (Sterile) : كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 02: حساب تكلفة استخراج الطبقة العقيمة (Sterile) :

نوع التكلفة	المبلغ (د.ج)
المصاريف المباشرة	220,567,527.00
المصاريف غير المباشرة	94,869,085.13
التكلفة الإجمالية	315,436,612.13

المصدر: من إعداد الطالبة

ثانياً: حساب تكلفة الفوسفات الخام (M. brut) :

كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم 03: حساب تكلفة الفوسفات الخام (M. brut)

نوع التكالفة	المبلغ (د.ج)
المصاريف المباشرة	3,155,436,612.13 (استعمالات)
المصاريف المباشرة	5,465,143.20
المصاريف غير المباشرة	11,938,932.58
التكلفة الإجمالية	332,840,687.91
الكمية (طن)	230,250
تكلفةطن الواحد (د.ج)	1,445.56

المصدر: من إعداد الطالبة

ثالثا: توزيع الكمية بين الورشتين:

- ورشة التقنيت: 208,935 طن
- ورشة Concassage HAZIMAG: 3,314 طن
- 50% مفتت (يمر للسحق والغربلة)
- 50% مغربل

1_ تكلفة الفوسفات المفتت (concassage) : كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 04 - تكلفة الفوسفات المفتت (concassage)

نوع التكالفة	المبلغ (د.ج)
(208,935 × 1,445.56)	302,028,530.42
المصاريف المباشرة	176,685.26
المصاريف غير المباشرة	259,750.04
التكلفة الإجمالية	302,464,965.72
الكمية (طن)	208,935
تكلفةطن الواحد (د.ج)	1,447.65

2_ تكلفة الفوسفات المفت (concassage HAZIMAG)

سنوضحها في الجدول التالي:

جدول رقم 05: تكلفة الفوسفات المفت (concassage HAZIMAG)

نوع التكلفة	المبلغ (د.ج)
الاستعمالات $(3,314 \times 1,445.56)$	4,790,593.01
المصاريف المباشرة	238,354.42
المصاريف غير المباشرة	5,948,142.59
التكلفة الإجمالية	10,977,090.02
الكمية (طن)	3,314
تكلفةطن الواحد (د.ج)	3,312.34

المصدر: من إعداد الطالبة

3_ تكلفة الفوسفات المسحوق (Broyage)

كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 06: تكلفة الفوسفات المسحوق (Broyage)

نوع التكلفة	المبلغ (د.ج)
الاستعمالات $(302,464,965.72 + 16,573,312.34)$	307,953,510.73
المصاريف المباشرة	2,188,049.40
المصاريف غير المباشرة	1,885,915.88
التكلفة الإجمالية	312,027,476.01
الكمية (طن)	210,592
تكلفةطن الواحد (د.ج)	1,481.67

المصدر: من إعداد الطالبة

4-تكلفة الفوسفات المغبرل (Criblage) :

كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول رقم 07: تكلفة الفوسفات المغبرل (Criblage)

نوع التكلفة	المبلغ (د.ج)
الاستعمالات $(312,027,476.01 + 952,594 \times 9)$	314,496,964.01
المصاريف المباشرة	597,507.96
المصاريف غير المباشرة	1,310,864.66
تكلفة 50% من الفوسفات المغبرل (concassage HAZIMAG)	5,488,545.01
التكلفة الإجمالية	321,893,881.64
الكمية (طن)	202,624
تكلفةطن الواحد (د.ج)	1,588.63

المصدر: من إعداد الطالبة

5_ مرحلة المعالجة - (Déboubage) إزالة الوحل: نبينها في الجدول التالي:

جدول رقم 08: مرحلة المعالجة - (Déboubage) إزالة الوحل

نوع التكلفة	المبلغ (د.ج)
الاستعمالات $(140,484 \times 1,588.63)$	223,176,623.05
المصاريف المباشرة	2,757,464.37
المصاريف غير المباشرة	11,577,925.97
التكلفة الإجمالية	237,512,013.39
الكمية (طن)	101,975
تكلفةطن الواحد (د.ج)	2,329.12

المصدر: من إعداد الطالبة

6_ الفوسفات 65/63 و 66/68 (Dépoussiré)

كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 09: الفوسفات 65/63 و 66/68 (Dépoussiré)

الفئة	63/65	66/68
الاستعمالات	25,894,614.02	174,232,994.64
المصاريف المباشرة	743,809.42	5,136,199.76
المصاريف غير المباشرة	1,457,305.57	10,063,078.48
التكلفة الإجمالية	28,095,729.01	189,432,272.88
الكمية (طن)	9,500	65,600
تكلفةطن الواحد (د.ج)	2,957.45	2,887.69

المصدر: من إعداد الطالبة

7- الفوسفات 65/63 (Calciné) المحمص:

كما هو مبين في الجدول رقم 10:

جدول رقم 10: الفوسفات 65/63 (Calciné) المحمص

نوع التكلفة	المبلغ (د.ج)
الاستعمالات $(16,625 \times 2,329.12)$	38,721,620.23
المصاريف المباشرة	5,020,827.85
المصاريف غير المباشرة	2,282,044.53
التكلفة الإجمالية	46,024,492.60
الكمية (طن)	13,300
تكلفةطن الواحد (د.ج)	3,460.49

المصدر: من إعداد الطالبة

8_الفوسفات 65/63 (Sechagé) المجفف:

كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 11: الفوسفات 65/63 (Sechagé) المجفف

نوع التكلفة	المبلغ (د.ج)
$4,200 \times 34,700) + (2,329.12 \times 3,624.08)$ الإستعمالات	96,041,600.47
المصاريف المباشرة	2,516,174.63
المصاريف غير المباشرة	2,857,376.12
التكلفة الإجمالية	101,415,151.22
الكمية (طن)	33,100
تكلفةطن الواحد (د.ج)	3,063.90

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: عرض النتائج الحسابية لتكلفة استخراج ومعالجة الفوسفات وفق طريقة (ABC)

أولاً: خطوات إعداد نموذج تكلفة باستخدام (ABC) :

1- الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة الرئيسية (Cost Pools)

تم تحديد 38 نشاطاً رئيسياً في الشركة (مثلاً: استخراج، تقطیت، سحق، غربلة، معالجة، تجفيف، نقل، صيانة...).

لكل نشاط:

- تكلفة الموارد المستهلكة (مباشرة وغير مباشرة)
- وحدة قياس النشاط محرك التكلفة Cost Driver مثل عدد ساعات العمل، عدد الوحدات، وزن المنتج، إلخ.

2- الخطوة الثانية: تحديد محركات التكلفة (Cost Drivers)

محركات التكلفة هي التي تُستخدم لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات بناءً على مستوى استهلاك كل منتج للنشاط. وسنوضحها في الجدول المولى:

ـ جدول رقم 12: تحديد محركات التكلفة (Cost Drivers)

النشاط	محرك التكلفة	الوحدة
استخراج	عدد ساعات العمل	ساعة
التقطيت	كمية المنتج المعالج	طن
(Concassage) السحق	كمية المنتج المعالج	طن
(Criblage) الغربلة	كمية المنتج المعالج	طن
(Débourbage) المعالجة	عدد ساعات تشغيل المعدات	ساعة
النقل	عدد الرحلات	رحلة
الصيانة	عدد ساعات الصيانة	ساعة

المصدر: من إعداد الطالبة

3- الخطوة الثالثة: حساب معدل تكلفة كل نشاط (Cost Rate)

معدل تكلفة النشاط = إجمالي تكلفة النشاط / إجمالي محرك التكلفة

والجدول الموالي يبين لنا الحساب:

جدول رقم 13: حساب معدل تكلفة كل نشاط (Cost Rate)

النشاط	تكلفة النشاط (د.ج)	إجمالي محرك التكلفة	معدل التكلفة لكل وحدة محرك (د.ج)
استخراج	315,436,612	100,000 ساعات	3,154.37 د.ج / ساعة
التقطيت	302,464,965	212,249 طن	1,424.00 د.ج / طن
السحق	10,977,090	3,314 طن	3,312.34 د.ج / طن
الغربلة	321,893,881	202,624 طن	1,588.63 د.ج / طن
المعالجة	237,512,013	101,975 ساعات	2,329.12 د.ج / ساعة

المصدر: من إعداد الطالبة

4- الخطوة الرابعة: توزيع التكلفة على المنتجات:

نحسب تكلفة كل منتج كالتالي:

• منتج: فوسفات 65/63

• استهلاك الأنشطة

كما هو موضح في الجدول المولاي:

جدول رقم 14: توزيع التكلفة على المنتجات:

النشاط	استهلاك المنتج من النشاط	وحدة الاستهلاك	معدل تكلفة النشاط	تكلفة النشاط على المنتج (د.ج)
استخراج	20,000	طن	1,445.56	28,911,200
تفقيت	18,000	طن	1,447.65	26,057,700
غربلة	16,000	طن	1,588.63	25,418,080
معالجة	10,000	ساعة	2,329.12	23,291,200
نقل	100	رحلة	5,000	500,000
صيانة	500	ساعة	3,000	1,500,000

المصدر: من إعداد الطالبة

$$\text{التكلفة الإجمالية} = \text{مجموع تكلفة النشاطات} = 105,678,180 \text{ د.ج}$$

المطلب الثالث: مقارنة بين النظام التقليدي ونظام (ABC) في حساب تكلفة الفوسفات:

بعد التطرق للنظام التقليدي ونظام (ABC) سنقوم بالقيام بمقارنة بينهما في هذا المطلب تباعاً.

أولاً: بيانات أساسية مختصرة: نختصرها في الجدول المولاي:

جدول رقم 15: بيانات أساسية مختصرة

النشاط	كمية الإنتاج (طن)	التكلفة الإجمالية (نظام تقليدي) (د.ج)	تكلفة الطن (د.ج) في ABC
الفوسفات الخام	230,250	332,840,687.91	1,445.56
التفتت	212,249	313,442,055.74	(متوسط) 1,477.02
الطحن	210,592	312,027,476.01	1,481.67
الغربلة	202,624	321,893,881.64	1,588.63
المعالجة	101,975	237,512,013.39	2,329.12
التصنيف (Dépoussiré)	75,100	217,528,001.89	(متوسط) 2,895.6
التحميص (Calciné)	13,300	46,024,492.60	3,460.49
التجفيف (Sechagé)	33,100	101,415,151.22	3,063.90

المصدر: من إعداد الطالبة

ثانياً: التكلفة الإجمالية للطن في كل نظام:

أ. النظام التقليدي

- يعتمد في العادة على تكلفة موحدة مبسطة، مثلًا تكلفة الطن في مرحلة التجفيف (آخر مرحلة معالجة) = $3,063.90 = 3,063.90$ د.ج.
- أو ممكن الاعتماد على تكلفة متوسطة عامة للطن النهائي = حوالي 3,000 د.ج.

ب. نظام ABC

- يتم احتساب التكلفة عبر جمع تكلفة الطن في كل مرحلة نشاط (من الإنتاج حتى التجفيف) كما هو موضح في الجدول التالي:

• جدول رقم 16: حساب التكلفة عبر جمع تكلفة الطن في كل مرحلة نشاط:

المرحلة	تكلفة الطن (د.ج)
الفوسفات الخام	1,445.56
التفتيت	1,477.02
الطحن	1,481.67
الغربلة	1,588.63
المعالجة	2,329.12
التصنيف	2,895.60
التحميص	3,460.49
التجفيف	3,063.90
المجموع	17,741.99

المصدر: من إعداد الطالبة

ثالثاً: مقارنة تكلفة الطن في كل نظام: سنقارن تكلفة الطن في كل نظام على حد في شكل جدول كما يلي:

جدول رقم 17: مقارنة تكلفة الطن في كل نظام

النظام	تكلفة الطن النهائي (د.ج)	ملاحظات
النظام التقليدي	3,000 (تقريباً)	تكلفة موحدة عامة
نظام ABC	17,742	مجموع تكاليف تفصيلية لكل نشاط

المصدر: من إعداد الطالبة

رابعاً: تفسير الفروقات:

بعد المقارنة بين النظام التقليدي ونظام (ABC) في حساب تكلفة الفوسفات سنتطرق لتفصيل أهم الفروقات في الجدول المولى:

جدول رقم 18: تفسير الفروقات

العنصر	النظام التقليدي	نظام ABC
طريقة حساب التكلفة	تكلفة موحدة على المنتج النهائي	تكلفة تفصيلية حسب استهلاك كل نشاط
دقة التكلفة	منخفضة	عالية ودقيقة
إمكانية تحديد التكلفة لكل نشاط	غير ممكن أو محدود	ممكن بدقة
استخدام النتائج	تقدير عام للتكلفة	تحسين الرقابة وتحديد الأنشطة المكلفة
التكاليف الخفية	غير مكشوفة	مكشوفة ومفصلة

المصدر: من إعداد الطالبة

وفي ختام هذا المطلب نستخلص مجموعة من النقاط وهي:

- النظام التقليدي يعطي تقديرًا سريعاً ومبسطًا، لكنه يفتقر للدقة ولا يوضح توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة.
- نظام ABC يكشف التكاليف الحقيقية لكل نشاط بدقة عالية، ويساعد في اتخاذ قرارات لتحسين الكفاءة وتقليل التكاليف في الأنشطة المكلفة.

المبحث الثالث: اختبار صحة الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة:

بعد التطرق للمعلومات وتنظيمها في المبحث السابق، نصل إلى النقطة المحورية حيث سنختبر صحة الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة، مما يمهد الطريق لتقديم نتائج وإثراء المعرفة.

المطلب الأول: اختبار صحة الفرضيات:

سنقوم بالتأكد من صحة الفرضيات كالتالي:

أولا. اختبار الفرضية 1:

• الطريقة:

مقارنة تكلفة إنتاج الطن الواحد للفوسفات حسب النظام التقليدي (~3,000 د.ج) مع تكلفة الطن حسب نظام ABC (~17,742 د.ج)

• النتيجة:

تكلفة ABC أعلى وأكثر تفصيلاً بسبب تبعها الدقيق للمصاريف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بكل نشاط من أنشطة استخراج ومعالجة الفوسفات.

• الاستنتاج:

يدعم ذلك الفرضية 1، حيث يوفر نظام ABC معلومات تكلفة أكثر دقة وشفافية مقارنة بالنظام التقليدي.

• ثانياً: اختبار الفرضية 2:

• الطريقة:

تحليل توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة في نظام ABC (التفقيت، الطحن، الغربلة، المعالجة...) والتعرف على الأنشطة ذات التكاليف العالية التي قد تمثل مصادر هدر.

• النتيجة:

نظام ABC يكشف أن بعض الأنشطة مثل المعالجة والتصنيف والتحميص تتطلب تكاليف كبيرة، كما يوضح التكاليف غير المباشرة الموزعة بشكل دقيق، ما يمكن الإدارة من تحديد الأنشطة غير الفعالة.

• الاستنتاج:

يدعم ذلك الفرضية 2 بأن نظام ABC يتيح تحديد مصادر الهدر والأنشطة غير ذات القيمة المضافة وبالتالي المساعدة في تخفيض التكاليف.

ثالثاً: اختبار الفرضية 3:

• الطريقة:

مقارنة قدرة النظمتين في مراقبة وتحليل التكاليف غير المباشرة (المصاريف العامة) وتوزيعها على الأنشطة والمنتجات.

• النتيجة:

نظام ABC يوفر تعقیداً أكبر في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المختلفة، ما يؤدي إلى فهم أفضل لتأثيرها على التكلفة النهائية، بخلاف النظام التقليدي الذي يعتمد تخصيصاً مبسطاً وغير دقيق.

• الاستنتاج:

يدعم هذا الفرضية 3، بأن نظام ABC يحسن مراقبة وتحليل التكاليف غير المباشرة مقارنة بالنظام التقليدي.

رابعاً: خلاصة اختبار الفرضيات:

سنقوم بكتابية كل فرضية واختبارها على شكل جدول كالتالي:

الفرضية	النتيجة	الاستنتاج
1	تكلفة ABC أكثر دقة وتصصيلاً	مؤيد ABC : يقدم معلومات تكلفة أدق
2	تحديد مصادر الهدر والأنشطة غير القيمة	مؤيد ABC : يساعد في تقليل الهدر
3	مراقبة وتحليل أفضل للتكاليف غير المباشرة	مؤيد ABC : يحسن التكاليف غير المباشرة

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة:

في ظل ما تقدم من نتائج لدراسة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في شركة مناجم الفوسفات لفهم مدى جدوى تطبيقه لتحسين دقة قياس التكاليف ودعم الإدارة في اتخاذ قراراتها ' سنقوم بتحليل النتائج وعرض التحديات التي تعيق تطبيق هذا النظام.

أولاً: تحليل النتائج:

فسنقوم بتحليل النتائج كالتالي:

أ. دقة تحديد تكلفة المنتج:

تكشف نتائج الدراسة أن نظام ABC يوفر تقديرات تفصيلية أكثر دقة لتكليف المنتج النهائي مقارنة بالنظام التقليدي، حيث تتبع ABC كل نشاط من أنشطة استخراج ومعالجة الفوسفات بشكل مستقل، مع توزيع المصارييف غير المباشرة بشكل يعكس استهلاك الموارد الفعلي لكل نشاط. النظام التقليدي اعتمد على تخصيص المصارييف غير المباشرة بطريقة إجمالية (الاعتماد على ساعات العمل أو الكميات المنتجة)، ما أدى إلى تخصيص غير دقيق وتقدير تكاليف أقل أو أكثر لبعض المنتجات.

هذا يؤكد الفرضية الأولى بأن ABC يقدم معلومات أكثر دقة وشفافية، مما ينعكس على تحسين فهم تكاليف الإنتاج الحقيقة.

ب. تحديد مصادر الهدر والأنشطة غير ذات القيمة المضافة

من خلال تحليل الأنشطة، بين نظام ABC أن بعض العمليات مثل المعالجة والتصنيف والتحميص تستهلك موارد عالية وتكلفة كبيرة، ما يجعلها موضع تركيز لإدارة التكاليف وتحسين الأداء، بالمقابل، النظام التقليدي لم يسمح بتحديد تلك الأنشطة التفصيلية واعتبر المصارييف غير المباشرة كمجمل دون تفاصيل.

هذا يعزز الفرضية الثانية حول قدرة ABC على كشف الأنشطة التي لا تضيف قيمة فعلية، مما يمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات لتخفيض الهدر وتحسين الكفاءة.

ت. دعم اتخاذ القرار الإداري:

تكامل المعلومات التفصيلية في نظام ABC يمكن الإدارة من تحديد تكاليف دقة لكل نشاط ومنتج، والتحفيظ الأمثل للموارد، وتوجيه الاستثمارات للأنشطة الأكثر تأثيراً في التكلفة.

على العكس، يوفر النظام التقليدي صورة مبسطة وغير دقيقة، قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات مبنية على معلومات غير موثوقة.

هذا يؤيد الفرضية الثانية كذلك، حيث يلعب ABC دوراً جوهرياً في تحسين جودة القرارات الإدارية في مؤسسة SOMIPHOS

ث. مراقبة وتحليل التكاليف غير المباشرة

تكليف المصارييف غير المباشرة عادةً ما تكون ذات طبيعة معقدة وموزعة على عدة أنشطة وأقسام ، نظام ABC مكن من توزيع هذه التكاليف بدقة وفق استهلاك كل نشاط، ما يزيد من قدرة المؤسسة على فهم مصادر التكاليف غير المباشرة ومراقبتها بشكل فعال.

بينما في النظام التقليدي، غالباً ما يتم توزيع المصارييف العامة باستخدام معايير تقديرية غير دقيقة، مما يؤدي إلى تحريف تكاليف المنتجات وانخفاض دقة التحليل المالي. هذا يدعم الفرضية الثالثة بأن ABC يعزز مراقبة وتحليل التكاليف غير المباشرة.

ثانياً: التحديات والملاحظات:

نختصرها على النحو التالي:

رغم المزايا العديدة لنظام ABC ، إلا أن تطبيقه يتطلب جمع بيانات تفصيلية وكثيرة، مما قد يزيد من تكلفة الوقت والجهد الإداري، كما أن المؤسسات بحاجة إلى تهيئة أنظمتها المعلوماتية وتدريب الكوادر على التعامل مع النظام الجديد لذلك، يجب على مؤسسة SOMIPHOS موازنة بين الفوائد والتكاليف عند اتخاذ قرار الانتقال الكامل إلى نظام ABC

ثالثاً: الاستنتاجات:

وفي الأخير توصلنا لمجموعة إستنتاجات نوجزها على النحو التالي:

- نظام ABC يعزز دقة قياس تكلفة المنتجات والأنشطة، مما يتيح تحليلًا تفصيليًّا للتكاليف يساعد الإدارة في تحسين الأداء والربحية.
- يساعد نظام ABC في كشف الأنشطة غير الفعالة وتقليل الهدر ، مما يسهم في تخفيض التكاليف الإجمالية وتحسين استخدام الموارد.
- يحسن النظام من مراقبة التكاليف غير المباشرة و يجعل تخصيصها أكثر عدالة وشفافية مقارنة بالنظام التقليدي.

خلاصة:

يهدف هذا الفصل إلى اختبار مدى فعالية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، مقارنة بالنظام التقليدي المعتمد حاليا في مؤسسة SOMIPHOS، من خلال تحليل دقة تحديد تكلفة المنتجات، وكفاءة الكشف عن مصادر الهدر، ودعم اتخاذ القرار الإداري فضلا عن مراقبة التكاليف الغير مباشرة.

خلصت الدراسة إلى أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يشكل أداة محاسبية ذات دقة عالية على تحديد التكاليف الحقيقة للمنتجات والخدمات، متجاوزاً للقصور الذي يعترى الأنظمة التقليدية في تخصيص التكاليف الغير مباشرة، وقد أثبتت التطبيق العملي لنظام في شركة SOMIPHOS فعاليته في تحسين دقة حساب التكاليف، وتقليل الهدر المالي وتعزيز الشفافية عبر تفصيل الأنشطة المختلفة التي تستنفذ الموارد، حيث مكنت الدقة المحاسبية الإدارية من اتخاذ قرارات إستراتيجية تحقق كفاءة في الأداء المالي والإداري.

ورغم ذلك واجه التطبيق تحديات عدّة تتعلق بجمع البيانات الدقيقة والتكييف مع التغيير التنظيمي، وحاجة الكوادر إلى تكوين وتدريب مستمر، حيث أنه يمكن التغلب على هذه التحديات من خلال تبني سياسات تدريبية وإدارية منظمة، وتطوير نظم المعلومات تدعم جمع البيانات وتحليلها.

خاتمة عامة

خاتمة

أظهرت نتائج الدراسة أن نظام (ABC) يقدم معلومات أكثر دقة وواقعية عن تكاليف الأنشطة والمنتجات، حيث تم توزيع التكاليف غير المباشرة وفقاً لمسببات التكلفة الفعلية لكل نشاط، بعكس النظام التقليدي الذي يعتمد على أساس توزيع عامة مثل عدد ساعات العمل أو حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى عدم الدقة في احتساب تكلفة المنتجات.

كما مكن نظام (ABC) المؤسسة من التعرف على الأنشطة غير ذات القيمة المضافة ومصادر الهدر الكامنة في العمليات الإنتاجية، خاصة في مراحل التحويل والمعالجة، وهو ما يسمح باتخاذ قرارات إدارية رشيدة تهدف إلى تحسين الكفاءة وتقليل المصارييف الزائدة، علاوة على ذلك، أتاح النظام إمكانية الحصول على بيانات تفصيلية تساعد في تحسين التخطيط الإنتاجي، وتحصيص الموارد بشكل أكثر فعالية، في حين أن النظام التقليدي لم يقدم هذه الدقة، ما قد يؤدي إلى قرارات غير دقيقة أو غير اقتصادية، أما فيما يخص مراقبة وتحليل التكاليف غير المباشرة، فقد وفر نظام (ABC) تصوراً أكثر وضوحاً عن كيفية استهلاك الموارد في كل نشاط، ما يسمح بمراقبتها وتحليلها بصورة أدق، مقارنة بالنظام التقليدي الذي يتعامل مع هذه التكاليف كمصروفات كافية يصعب تتبعها إلى مصدرها الحقيقي.

بناءً على هذه النتائج، يمكن القول إن جميع فرضيات الدراسة قد تحققت، حيث تبين أن نظام (ABC) يتلخص بوضوح على النظام التقليدي من حيث دقة تحديد التكاليف، دعم اتخاذ القرار، كشف مصادر الهدر، ومراقبة التكاليف غير المباشرة.

الوصيات النهائية:

- ضرورة تبني مؤسسة SOMIPHOS لنظام (ABC) بشكل تدريجي مع توفير التكوين والتدريب اللازم للعاملين.
- تحديث نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة ليتوافق مع متطلبات تطبيق (ABC).
- دراسة إمكانية تعميم تطبيق النظام على مختلف وحدات الإنتاج بالمؤسسة لضمان تحقيق أقصى قدر من الكفاءة وتقليل التكاليف.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

- أحمد حابي، دراسة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة ماجister في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسويق والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 2010-2011.
- أليزيد ساحري، نظام التكاليف على أساس النشاط: مدخل استراتيجي لإدارة التكاليف، مجلة آفاق العلوم، جامعة الجلفة، العدد الرابع، 2016
- أميمة رزق علي الجيوشي، دراسة إنتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 20: العدد 04: الجزء الثاني. المعهد العالي للحاسب الآلي وإدارة الأعمال، بدمياط، مصر 2019
- حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترن لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، رسالة ماجister، جامعة غزة، 2007
- حورية زناسي، مسعودي الهمام، تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسويق، المركز الجامعي بلحاج بوعشيب، عين تموشنت، السنة الجامعية: 2019-2020
- خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجister في علوم التسويق، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسويق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013
- رانيا غضاب، نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة، دار أسماء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2017
- زكرياء سوداني، إبراهيم تومي، مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 08 ، العدد 01

- زينه مخلل، تحفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى لجنوب سكرة، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 03، العدد 04: 2020 جانفي .
- سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكاليف الخدمات الجامعية، الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 15 العدد الثاني صليحة مبروك، ميلود تومي، استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في استدامة الميزة التنافسية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، دراسة حالة مؤسسة سكرة فروي، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، المجلد 16 ، العدد 01 السنة 2022 :
- عبد الطيف إمام الحاج، عمر وزين عابدين، وأخرون، المحاسبة الإدارية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء 2011
- عمار شلبي، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حجار السود، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04 العدد 01 ، سنة 2019.
- قاسم حدة، نور الدين جرد، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحفيض التكاليف دراسة نظرية تطبيقية بمؤسسة إتصالات الجزائر وحدة الجلفة، مجلة دفاتر إقتصادية، المجلد 13: العدد 02(2022)
- محمد صادق منصوري، دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحفيض تكاليف الإنتاج، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2016، ص: 39/40.
- منصة مجرة، جزء الاقتصاد، شرح معنى إدارة التكاليف، دليل مصطلحات هارفارد بزنس ريفيو، تاريخ الدخول للمنصة 2 مارس 2025، على الساعة 16:17، رابط المنصة: <https://hbrarabic.com/>
- مهند جعفر حسن الحبيب، استخدام متوجه قياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لضبط تكلفة إنتاج الاسمنت في السودان - دراسة ميدانية على مصنع الاسمنت، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية الإدارية، المجلد 08، العدد 03، ديسمبر 2023

- مهني بوريش، أساسيات لتخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين التنافسية المؤسسة الاقتصادية،
أطروحة دكتوراة، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2018-2019
- موقع شركة ركائز للأعمال محاسبون ومراجعون قانونيون، مقال حول تخفيض التكاليف وتعزيز الربحية: استراتيجيات فعالة لتحسين الأداء المالي، ص 1 تاريخ الدخول للموقع 05: ماي، 2025 على الساعة: 15:17، رابط الموقع <https://bpcpasa.com/>
- ميلود تومي، نعيمة زعور، دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف،
مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد الرابع عشر، ديسمبر، 2013 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة
- ميلود تومي، يسري جحش، مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز، بسكرة، مجلة إضافات
اقتصادية، المجلد 06: العدد 02 (2022)
- نادية مشاش، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc) في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول الإيداع وتغيير المنظمات والمؤسسات،
نجلاء نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية،
رسالة دكتوراة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد
خيضر بسكرة، 2014-2015
- نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية،
أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرhat عباس سطيف، 2017-2018
- نعيمة زعور، وسيلة السبتي، تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة abc في المؤسسات العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 30 ، الجزء الثاني، جامعة زيان عاشور
بالجلفة.
- هبة عبد الوهاب التوم رحمة الله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ودوره في خفض التكاليف الإنتاجية، رسالة ماجister في التكاليف والمحاسبة الإدارية،
كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، أوت 2014

-Agsous Hanane Houa, Boumila Kahina, **La comptabilité par activité ABCde la conception a la mise en œuvre. Cas Cevital**, mémoire de fin cycle, master en science de gestion, option : comptabilité et audit université Abderrahmane Mira de Bejaia. Promotion ;2021

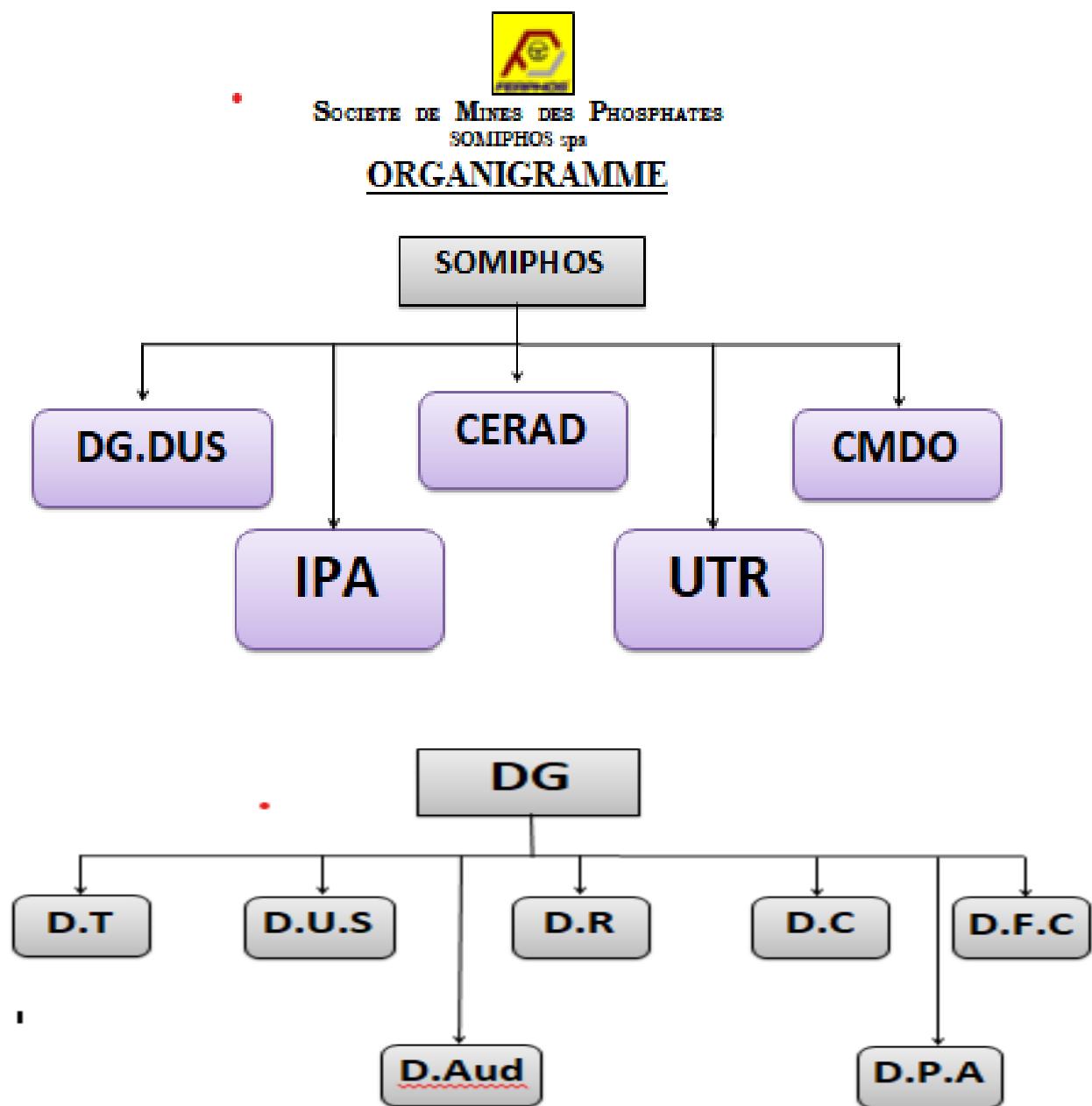
-Sahel Fateh, **Rôle de système intégré de gestion des couts dans la mesure de la performance de l'entreprise et la prise de décision, cas pratique ; Hôtel Sheraton club des pins**, Thèse de doctorat, science de gestion, faculté des sciences économiques commerciales et des sciences de gestion, université MHAMED BOUGARA-BOUMERDES. 2014-2015

قائمة الملاحق

SOCIETEDEMINESDESPHOSPHATES

SOMIPHOSspa

ORGANIGRAMME



الملحق رقم 02: الأنشطة الموجودة بالشركة

كود المركز	النشاط	كود المركز	التكلفة(بالدينار)	النشاط	كود المركز
1968234,75	صيانة كهربائية	922287	440373,92	إدارة المجمع	92002
2877849,22	صيانة ميكانيكية	922288	108359,81	مراقبة الجودة	92003
294915,44	البنية التحتية	922289	356288,51	مصلحة المحاسبة والمالية	92005
618081,75	صيانة الورشات الخارجية	922291	900568,38	إدارة الموارد البشرية	92006
675071,87	البساط المتحرك	922293	147951,35	مراقبة التسيير	92008
7963257,1	تسبيير المخزون	92320	589785,96	مصلحة القانونية	92010
3003232,75	الأمن الصناعي	92505	1810449,73	مصلحة الوسائل العامة	92011
303687,72	التحضير والمنهجية	92506	379602,46	الإعلام الالى	92024
146116,47	مصلحة المعالجة الجافة	92513	7646341,26	مساعد الأمن	92030
69411,41	مصلحة المعالجة المائية	92514	1398819,69	مديرية الإستغلال	92090
481766,6	مصلحة التفجير	92515	240309,27	مديرية المعالجة	92091
56181,12	التحضير الميكانيكي	92517	365659,05	مديرية الصيانة	92092
61926,91	مصلحة الشحن	92518	963226,21	مخبر الإستغلال	92211
8786818,61	مصاريف مشتركة	92521	1282800,64	طاقة (كهرباء غار)	92222
1028593,81	قسم الدراسات والتطوير	92530	1829982,27	طاقة(المياه)	92227
340816,02	الدراسات المنجمية والجيولوجية	92531	9779128,33	السيارات الخفيفة والثقيلة	92233
780390,71	مصلحة الإجتماعية	92814	2174390,93	حضريرة الآليات	92270
412542,96	طب العمل	92830	2734049,78	البيانات الكبرى	92281
25559,76	نفقة العمل	92870	689961,56	صيانة السيارات خ/ث	92282
105.678.180				التكلفة الإجمالية	

الملحق رقم 03 : الفاتورة

(22) → 60

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE LA DEFENSE NATIONALE
CINQUIEME REGION MILITAIRE
OFFICE NATIONAL
DES SUBSTANCES EXPLOSIVES
UNITE : DE VENTE D' OUM EL BOAGHI
DIVISION COMMERCIALE



1381124

مذبذب الوطن
جنة تصميكية خدمة
لـ الوطن للمرء المفكرة
سد: البيع او التبادل
سم التجاررة

RC: 9830005584-08
I.F 000804089018149
N° Article d'imposition: 04080646201

FACTURE VENTE N° 1140

DU: 26/12/2024

N°BL : 1140 Date BL : 26/12/2024

N° Bon de commande : 46161/24
DU : 04/11/2024

UNITE OUM EL BOAGHI	Code Client : 7E12M009					
Adresse : BP 396 OEB	Client : SOMPHOS					
Tél, N° : 032543104 Fax N° : 032542788	Adresse : BIR EL ATER W/LAYA DE TEBESSA					
Banque : BEA OUM EL BOAGHI	RC: 05B0563032 IF: 000512056306264					
Compte bancaire 002900510512200097/58	N° Article : 012014701452 RIB:					
	Mode de règlement : A TERME					
N°	Code	Désignation	Qte	U.M	P.U (H.T)	Montant H.T
01	10102004	MARMANIT 1/80	5000	Kg	225,08 DA	1 125 100,00 DA
02	10105003	ANFO-01 TIDJ	40000	Kg	181,56 DA	7 262 400,00 DA
03	10301001	CORDEAU 12 GRS-LOC	5000	ML	65,96 DA	329 800,00 DA
04	10203003	U M R 06M	480	Un	646,86 DA	310 492,80 DA
05	10701001	TRANSPORT	1	Un	450 000,00 DA	450 000,00 DA
		Total HT	9 476 092,80 DA			
		TVA 19%				
		Total TTC	9 476 092,80 DA			

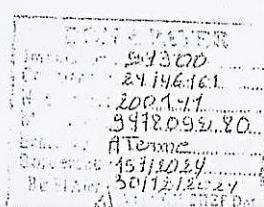
Arrêté à la somme de : neuf millions quatre cent soixante-dix-huit mille quatre-vingt-douze dinar algérien quatre-vingts centimes

Mode de paiement : A TERME

N° de chèque

Date :

Facturier	Chargé des Ventes	VC /Division Commerciale	Le Directeur de l'Unité



Agédi 30/12/2024

الملحق رقم 04 : مسببات (أوعية) التكلفة :

الرقم	النشاط	مسببات التكاليف غير المباشرة
الاول	مراقبة الجودة	وحدات منتجة
	مصلحة الشحن	
	مصلحة المعالجة الجافة	
	مصلحة المعالجة المائية	
	التحضير الميكانيكي	
	مصاريف مشتركة	
الثاني	التحضير والمنهجية	ساعات العمل(يد عاملة)
	الدراسات المنجمية	
	والجيولوجية	
	المصلحة الاجتماعية	
	مديرية الاستغلال	
الثالث	مديرية المعالجة	قيمة الإنتاج
	مخبر الاستغلال	
	طاقة (كهرباء _غاز)	
	طاقة(مياه)	
الرابع	مديرية المعالجة	ساعات عمل الاليات
	مصلحة التفجير	
	قسم الدراسات والتطوير	
الخامس	السيارات خ/ث	صيانة الموجودات المتعلقة بالانتاج
	حظيرة الاليات	
	صيانة السيارات خ/ث	
	مديرية الصيانة	
	الصيانةات الكبرى	
	الأمن الصناعي	
	مراقبة التسيير	
	مصلحة المحاسبة والمالية	
	البنية التحتية	
	صيانة الورشات	
السادس	المصلحة القانونية	عدد العمال
	المصلحة الكهربائية	
	المصلحة بالميكانيكية	
	ادارة المجمع	
	البساط المتحرك	
	مصلحة الوسائل العامة	

الملحق رقم 05: تكلفة كل وعاء وكمية محركات التكلفة

أوعية التكلفة	تكلفة الوعاء الإجمالية	عدد وحدات مسببات التكلفة	تكلفة الوعاء للوحدة
الأول	9903886,2	121500	81,51346667
الثاني	1424894,45	43560	32,71107553
الثالث	5140999,41	5095	1009,028343
الرابع	784358022	7288	107623,2193
الخامس	12643480,82	9664375	1,308256439
السادس	6102941,58	275	22192,51484
المجموع	819574224,5	/	/

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وإبراز دوره في تخفيف وإدارة التكاليف، وقع اختيارنا على مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة لإجراء الدراسة الميدانية، وتم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال الجزء النظري في إبراز مختلف المفاهيم والأسس النظرية المتعلقة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، أما في ما يخص الجزء التطبيقي تمت دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات تبسة- وإسقاط الجانب النظري على الشركة محل الدراسة، حيث توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة تتعلق بهيكل التكاليف في المؤسسة، أبرزها أن شركة SOMIPHOS لا تعتمد حالياً على نظام ABC في تحليل متغيراتها واتخاذ قراراتها، في المقابل، أكدت النتائج الدور الفعال الذي يلعبه نظام ABC في تخفيف وإدارة التكاليف بفاعلية وبناءً على هذه النتائج، توصي الدراسة شركة SOMIPHOS بتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، نظراً لقدرته على معالجة أوجه القصور الناتجة عن نظام التكلفة التقليدي والمساهمة في تحقيق كفاءة أعلى في إدارة التكاليف.

الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، تخفيف التكاليف، إدارة التكاليف.

Abstract

This study aims to identify the importance of using the Activity-Based Costing (ABC) system and highlight its role in reducing and managing costs. For the empirical investigation, the Tebessa Phosphate Mines Corporation (SOMIPHOS) was selected. The research adopted a descriptive analytical approach. The theoretical component focused on elucidating various concepts and foundational principles related to the Activity-Based Costing (ABC) system. Concurrently, the practical component involved a case study of SOMIPHOS Phosphate Mines Company in Tebessa, applying the theoretical framework to the specific context of the studied company. The study yielded significant findings concerning the institution's cost structure. Most notably, it was found that SOMIPHOS currently does not utilize the ABC system for analyzing its variables and informing its decisions. Conversely, the results underscored the effective role that the ABC system plays in efficiently reducing and managing costs. Based on these findings, the study recommends that SOMIPHOS implement the Activity-Based Costing system, given its proven ability to address the shortcomings inherent in traditional costing systems and contribute to achieving enhanced efficiency in cost management.

Keywords: Activity-Based Costing (ABC) system, Cost Reduction, Cost Management.