

نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتميز المؤسسة الجزائرية

-دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات

Activity based management as a new antrance of Algerian firm excellence

- A case study of phosfate mines company-

وثام ملاح

جامعة العربي التبسي – الجزائر

wiememellah@yahoo.com

Received: 08/04/2019

ياسمينه عمامرة

جامعة العربي التبسي الجزائر

Amamra.yasmina@yahoo.com

Accepted: 21/05/2019

سارة عزازية

جامعة العربي التبسي – الجزائر

Azaizia-univ@hotmail.com

Published: 30/06/2019

ملخص:

استهدفت الدراسة البحث في نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) من خلال العمل على إبراز اختلافه عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالإضافة لتوضيح مراحل تطبيق هذا النظام وتقييمه كأداة مستحدثة تساعد على تميز المؤسسة الجزائرية.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تناول حالة شركة مناجم الفوسفات -تبسة-، وقد تم عرض لمحاولة بناء نظام الإدارة على أساس الأنشطة للشركة واستخدام البيانات المستخرجة منه في تحليل ربحية منتجي الشركة وتحسين إجراءات عمل الأنشطة بالشركة وهو ما سيدعم عملياتها التشغيلية والإستراتيجية.

الكلمات المفتاحية: الإدارة على أساس الأنشطة، الإدارة، أنشطة، تميز، مؤسسة مناجم الفوسفات.

تصنيف JEL: M49 , M 41.

Abstract:

The research targeted to search activity based management system through working on spotlighting its difference comparing to activity based costing, also presenting stages of applying the system and its evaluation as a new tool hepls algerain entreprise excellence.

for achieving the study gools the study targeted the entreprise of fosphate –Tebessa-, the study presents a try to build activity based management system of the company witch provides a support to its operaional and strategic operations.

Keyword: activity based management, Management, activities, excellence, phosfate mines company .

Jel Classification Codes: M49 .M41.

*المؤلف المرسل: سارة عزازية، الإيميل المهني: azaizia@univ-tebessa.com

بينت طبيعة البيئة التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية وما تتصف به من منافسة حادة ومتغيرات سريعة ومتعددة أن بعض التقنيات المستخدمة في نظم المحاسبة الإدارية وتطبيقاتها لا تقدم نتائج ذات معنى لمتخذي القرارات، فالنظم التقليدية لتخصيص التكاليف ومفاهيم تكلفة المنتج تولد معلومات غير دقيقة لا تفي بمتطلبات الإدارة الحديثة، حيث أصبح ينظر إلى التكاليف من منظور استراتيجي، وذلك على اعتبار أن التكلفة تمثل إطارا لإدخال بيانات ومعلومات مالية وغير مالية في تحليلات الإدارة على المستويين القصير والطويل الأجل.

فإدارة التكلفة الحديثة نظام يعتمد على المنظور الاستراتيجي ويساعد المؤسسة على تخفيض كلفة منتجاتها وخدماتها، مما يمكنها من المحافظة على حصتها السوقية في بيئة المنافسة الشديدة، فإدارة التكلفة الإستراتيجية تمثل الإطار الذي يتضمن تحليل المعلومات الكلفوية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة، ومن الفهم لطبيعة وإجراءات عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة واستخدامات مخرجاته في محاور إدارية مختلفة أنه قدم مخرجات تمثل معلومات مالية وتشغيلية بمستوى عال من الدقة تخدم الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث لإدارة التكاليف مما يعزز قدرتها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

إشكالية الدراسة: تأسيسا لما سبق فإن الدراسة تسعى للإجابة عن التساؤل الرئيسي الموالي:

كيف يمكن الاستفادة من تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة لإحداث تميز في المؤسسة الجزائرية ؟

انطلاقا من تساؤل البحث الرئيسي تطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة؟

- ما هو تقييم تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة؟

- كيف يمكن تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة بشركة مناجم الفوسفات -تيسة-؟

أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها لكونها تتناول نظام الإدارة على أساس الأنشطة بوصفه أحد الأنظمة الإدارية الحديثة والتي يساهم في تبنيه على مستوى المؤسسة الجزائرية من إحداث تميز ونقله نوعية في أدائها، لما يوفره تطبيق هذا النظام من معلومات للإدارة تخص جانبها التشغيلي والاستراتيجي.

أهداف الدراسة: تستهدف هاته الدراسة العمل على تحقيق الأهداف التالية:

- التعرض للخلفية المفاهيمية لنظام الإدارة على أساس الأنشطة.

- التعرف على مراحل تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة وتقييمه.

- محاولة تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة على مستوى شركة مناجم الفوسفات -تيسة-.

منهج الدراسة: تم الاعتماد في تغطية الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي من خلال عرض وتحليل البيانات والمعلومات الخاصة بالدراسة.

خطة الدراسة: تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث أجزاء رئيسية، يتمثل المحور الأول في عرض مدخل مفاهيمي حول نظام الإدارة على أساس الأنشطة، بينما المحور الثاني فتمحور حول تطبيق وتقييم هذا النظام، بينما المحور الثالث حول تطبيق نظام الإدارة على الأنشطة على شركة مناجم الفوسفات -تيسة-.

2. ماهية نظام الإدارة على أساس الأنشطة: إن التركيز الحديث للتكاليف ينظر إليها على أنها تكاليف إستراتيجية تتضمن المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بالمؤسسة نفسها والعوامل الخارجية المحيطة بها بهدف خدمة أو دعم إستراتيجية المؤسسة، وهو ما أدى إلى تحسين آلية عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث أصبح يركز على توفير المعلومات عن الأنشطة وربطها بالعمليات الإنتاجية والمؤسسة والسوق، وذلك لتمكين الإدارة من القيام بإجراءات التحسين والتطوير

المستمرين بمنتجاتها المختلفة على المستويين قصير وطويل الأمد الذي يمكن الإدارة من مواجهة تحدياتها التنافسية من خلال تحليل ربحية المستهلك وربحية خطوط منتجاتهم، وتدعى القرارات التي يتخذها المدراء باستخدام المعلومات المتوفرة على أساس الأنشطة بنظام الإدارة على أساس الأنشطة.

1.2. تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة: يقوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة بإدارة الأنشطة لتطوير قيمة المنتجات و/أو الخدمات للزبائن وتعزيز تنافسية وربحية المؤسسة حيث يعتمد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة كمصدر رئيسي للمعلومات ويركز على كفاءة وفعالية الأنشطة الحرجة للأعمال. باستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة تتمكن الإدارة من تطوير عملياتها، تخفيض التكاليف، أو تعظيم القيمة للزبائن عن طريق تعريف المصادر المنفقة على الزبائن، المنتجات والنشاطات، فنظام الإدارة على أساس الأنشطة يطور تركيز الإدارة على عوامل النجاح الحرجة للمؤسسة وبالتالي تعزيز ميزتها التنافسية (www.highred.mcgraw-hill.com, p: 130)، وقد عرفت (CAM-I, p: 02) نظام الإدارة على أساس الأنشطة كطريقة تركز على إدارة التكاليف كمصدر أساسي لتطوير القيمة المحصلة من الزبون وبالتالي الربح المحقق عن تلك القيمة، فهو يتضمن تحليلات موجّهة الكلفة، تحليلات الأنشطة، قياس الأداء، فهو يوجه ويطور استعمال مصادر المؤسسة لتعظيم القيمة المقدمة للزبائن والمساهمين اعتمادا على نظام التكاليف على أساس الأنشطة كمصدر أساسي للمعلومات، كما عرف على أنه عملية فهم هندسة قياس وصنع القرارات بشأن الأنشطة وذلك بوضع المؤسسة على طريق التحسين المستمر والتميز (حجازي ومعالم، 2012، ص: 107).

2.2. مبدأ عمل نظام الإدارة على أساس الأنشطة: ويقوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة على استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة أساسا لمساعدة الإدارة في القيام بمهامها المختلفة كالتخطيط وإعداد الموازنة التقديرية على أساس الأنشطة، واتخاذ القرارات الإدارية بأنواعها المختلفة وأهمها قرارات تسعير المنتجات (العناتي، 2009، ص: 89)، وذلك بدعم مبادرات التحسين والتطوير الأخرى بالمؤسسة مثل: إعادة هندسة المراحل، القيمة المضافة للمساهمين، وإدارة العلاقات مع الزبائن، حيث سيتمكن المدراء من الحصول على أفضل المعلومات التي تساعد على وضع أعمال المؤسسة على طريق الأرباح (Brimson, 1993, p: 02).

إن مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة يقوم على التغذية العكسية بين الجوانب الإدارية والمحاسبية بالمؤسسة، في الجانب الإداري أين يتم التخطيط وتحليل أعمال المؤسسة ثم الجانب المحاسبي أين يتم تجميع التكاليف في مجتمعات الأنشطة ثم تحميلها على المنتجات، ولكن عملية تحميل وتخصيص التكاليف لا ينظر لها كهدف نهائي ولكن كهدف وسيطي ثم على مستوى إداري آخر يتم الاهتمام بتحليل النتائج المتحصل عليها، لمعرفة نقاط ضعف المؤسسة بهدف تحسين العمليات وتخفيض التكاليف (Yoram & Ronen, p: 56).

3.2. المبادئ العامة لنظام الإدارة على أساس الأنشطة: يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) نظاما مطورا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مفهومه للجيل الرابع من مراحل تطوره، فقد ركز نظام (ABM) على سبع مبادئ لا بد من وجودها للوصول إلى الأهداف التي أعد من أجلها، وهي (البشتاوي، 2014، 1873):

- التركيز على إدارة أنشطة العمليات لتحقيق أهداف المؤسسة التشغيلية والإستراتيجية.
- التقليل من تكلفة الأداء وتقديم الخدمات وتوجيه الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة وصولا إلى خلق قيمة اقتصادية للمؤسسة.
- التركيز على العمليات والأنشطة التي تلبى احتياجات الزبائن مرتفعي الربحية والقادرين على الدفع.

- خلق مقاييس الأداء عن التكلفة، الوقت، والجودة.
 - دعم مفاهيم تقييم الأداء الشامل على أساس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) وإيجاد المقاييس اللازمة لتطبيقه.
 - إعادة هندسة العمليات والأنشطة (BPR) Business Process Reengineering.
 - دعم مفاهيم المشاركة بالأرباح والمشاركة بالأهداف وروح الفرق في العمل.
- 4.2. اختلاف نظام الإدارة على أساس الأنشطة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يختلف نظام الإدارة على أساس الأنشطة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ففي حين الأخير يعرف كطريقة تقيس كلفة وأداء الأنشطة، المصادر وموضوعات الكلفة وخاصة المصادر المرتبطة بالأنشطة، ثم الأنشطة المرتبطة بموضوعات الكلفة بناء على ما استهلك منها، حيث يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتوضيح العلاقة السببية بين موضوعات الكلفة والأنشطة، أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة فيعرف على أنه طريقة تركز على إدارة الأنشطة كمصدر للتحسين والتطوير، بناء على معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ففي حين يستخدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة للبحث عن مقدار التكاليف، فإن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يبحث عن سبب حدوث هاته التكاليف، فباستعمال معلومات التكاليف على أساس الأنشطة يعمل نظام الإدارة على أساس الأنشطة على التركيز على إعادة توجيه وتطوير استخدام المصادر لتعزيز القيمة المحققة للزبائن والمساهمين الآخرين، ويمكن عرض أهم الاختلافات بين النظامين فيما يلي
- (Institute of Management Accounting, 1998, pp: 02-03):
- يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فهم التكاليف ومحركاتها، أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة فيسعى لتغييرها.
 - نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمنح معلومات عن العمليات، المنتجات وأداء السوق، أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة فيجد طرقا لتحسينها.
 - نظام التكاليف على أساس الأنشطة محوره التكاليف، أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة يرتبط بقلب العملية الإدارية.
 - نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو حصيلة تحليلات إحصائية عن المؤسسة، أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة هو جزء لا يتجزأ من ديناميكية التغيير.
 - نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو غالبا تاريخي ومركز على رقابة التكاليف الحاصلة، أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة ذو اتجاه مستقبلي، يمنح طرقا لتجنب التكاليف غير الضرورية ووضع المصادر الحالية في الاستعمال الأقصى.
 - نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعطي تقريرا عن العمليات الداخلية والحصيلة التكتيكية، أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة استراتيجي يركز على فهم العناصر الحرجة المحدثة للقيمة من منظور الزبائن.
 - نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو مصدر لمعلومات تفسيرية أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة يمنح معلومات حركية.
- مما سبق فإن نظام الإدارة على أساس الأنشطة ليس بديل عن المبادرات الحالية بل بالعكس، فهو جزء من نظام معلوماتي متكامل يستهدف التحسين والتطوير بالمؤسسة عن طريق قياس النتائج ووضع الأولويات، فالمعلومات التي يوفرها لها استعمالات واسعة وتطبيقات مختلفة في عمليات المؤسسات.

3. تقييم تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة:

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة كطريقة لقياس التكلفة وأداء الأنشطة، المصادر وموضوعات التكلفة وخاصة المصادر المرتبطة بالأنشطة، ثم الأنشطة المرتبطة بموضوعات التكلفة بناء على ما استعمل منها، يربط بالعلاقة السببية موجبات التكلفة بالأنشطة، حيث يبدأ بمنتجات المؤسسة حيث يعرف الأنشطة المستعملة في الإنتاج وإيصال هاته المنتجات ويقوم بحساب تكاليف الأنشطة المختلفة، تكاليف الأنشطة المستعملة في الإنتاج يتم ربطها بالمنتج بطريقة سببية، وكنتيجة فإن عملية التخصيص للتكاليف وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة تمنح معلومات أكثر فائدة لأهداف إدارة التكلفة من الأنظمة التقليدية، خاصة بالنسبة للمؤسسات ذات حجم التكاليف غير المباشرة العالية، منتجات متنوعة ومختلفة.

1.3. مراحل تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة: تشمل المراحل التالية :

- التخطيط: يتم التركيز في هذه المرحلة على التعريف بغاية وأهداف وتوقعات كل مرحلة من مراحل تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة الكامل، حيث يتم تضمين المسؤوليات، المصادر المطلوبة لإنهاء كل مرحلة من مراحل التطبيق وتحديد طرق جمع البيانات التي سيتم اعتمادها.
- تحليل الأنشطة: يتم تحليل الأنشطة وتصنيفها، وكذا عمليات المؤسسة وتحديد المخرجات ومقاييس المخرجات، القيام بتحليلات القيمة المضافة، تعريف موجبات التكلفة، وتحليل لأداء الأنشطة.
- تحميل التكاليف على الأنشطة، المنتجات والخدمات: تحليل الأنشطة يمنح قاعدة معلومات لبناء نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث يتم في هذه المرحلة تحميل المنتجات و/أو الخدمات بتكاليفها المقدرة، وذلك بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعتبر أهم مرحلة في تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة.
- حفظ النتائج: يتم توثيق نتائج العملية السابقة، حيث تعتبر مرحلة الحفظ كجسر رابط بين التخطيط وتشغيل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، فمن المهم تسجيل النتائج وأهم المشاكل المرتبطة بتحليلات الأنشطة مما يدعم عملية التعلم، الاتصال وتقييم التقدم وتعديل الخطة المفصلة للتطبيق.
- جمع وتحليل البيانات: جمع البيانات له أهمية كبيرة لفهم قاعدة المعارف الموجودة بالمؤسسة، فالمعلومات حول استهلاك المصادر عن طريق الأنشطة تحتاج إلى جمعها وتحليلها، فالتوصيات والنتائج وتحديد الخطوات المقبلة خلال مرحلة الحفظ تتطلب حجم كبير من البيانات والمعلومات، فالتأكد من أن المؤسسة تستطيع تطبيق كامل لنظام الإدارة على أساس الأنشطة يرتبط بمقدار كفاءة المعلومات التي لديها.
- تطوير نظام للتقرير: للحصول على المنافع الكلية لنظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة لابد من تطوير نظام كفاء وفعال لجمع والتقرير عن البيانات، فعملية جمع البيانات المتواصلة مهمة حتى تكون ذات منفعة لعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية.
- تحقيق التكامل: تكامل نظام الإدارة على أساس الأنشطة مع تطبيقات الإدارة مهم لتحقيق المنافع الكلية منه، فالقيمة الفعلية لنظام الإدارة على أساس الأنشطة مصدرها المعلومات التي تدعم جهود التطوير، وعملية اتخاذ القرار، ويتم التكامل بين نظام الإدارة على أساس الأنشطة وأنظمة الإدارة الأخرى حين يتم تبنيها من قبل الأفراد في المؤسسة واعتبارها كطريقة أفضل لتنفيذ الأعمال واتخاذ القرارات.

2.3. تقييم نظام الإدارة على أساس الأنشطة: لنظام الإدارة على أساس الأنشطة مجموعة من المساهمات يمكن إيجازها بما يلي (التكريتي وآخرون، 2010، ص: 32-33):

- في قرارات التسعير: من خلال الاعتماد على النتائج الأكثر دقة التي يوفرها نظام (ABC) عن كلف المنتجات بالإضافة إلى عوامل أخرى تتعلق بتسويق المنتج مثل طبيعة المنتجات المنافسة وطبيعة المنافسين والتي تحفز المؤسسة أن تكون اهتماماتها بالغة بما يتعلق بتخفيض السعر.
- في قرارات الربحية: ومزج المنتجات الأمثل من خلال تحليل الأنشطة خاصة العمليات الإنتاجية إذ يبين الطريقة التي ترتبط بها الأنشطة مع بعضها البعض بهدف توليد الأرباح، كما يساعد في صنع القرارات المرتبطة بتأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- في قرارات تصميم المنتجات: إن قياس نجاح المؤسسة يعتمد على مدى ملاءمة منتجاتها لرغبات الزبائن إضافة إلى تحقيق أهدافها جراء إنتاجها ذلك المنتج، ذلك لأن المستهلك يتوقع صفات وخصائص معينة من تصميم المنتج مثل الجودة، الثقة والضمانات والسعر المناسب، وعليه ينصب الجهد الإداري في كيفية تصميم منتج معين وتنفيذه بالشكل الذي يلبي احتياجات المستهلكين.
- في تخفيض التكاليف: عن طريق فهمها بشكل جيد وتحليل الأنشطة واختيار موجهات الكلفة المناسبة حيث أن تنظيم الأنشطة يساهم في تخفيض التكاليف من خلال إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة وكذلك تقليل وقت الاستجابة للزبون باستخدام معلومات مستندة على تحليل هذه الأنشطة.
- على الرغم من المزايا والفوائد التي تم تقديمها فإن هنالك مجموعة من الانتقادات التي وجهت لنظام الإدارة على أساس الأنشطة تمثلت بـ(البشتاوي، 2010، ص ص: 1877-1878):
- الحاجة في تطبيقه إلى زمن طويل الأمر الذي من الممكن أن يؤدي إلى فشله دون تحقيق النتائج المرجوة منه بسبب تحميله لتكاليف إضافية مرتبطة بدراسته والعمل على تقديمه بالوقت المناسب والبرامج المستخدمة فيه، لذلك لابد من انتباه الإدارة إلى مبدأ التكلفة/المنفعة عند اتخاذ قرارات مرتبطة بتطبيقه.
- إن تطبيقه يحتاج إلى تكاليف عالية تتمثل بوضع منهج عملي يناسب أهداف الإدارة، وتهيئة الخبراء والقائمين على تنفيذه وتدريبهم وتعليمهم لضمان التنفيذ في الوقت المناسب وتحقيق النتائج القابلة للقياس والعمل على إجراءات التحسين والتطوير المستمرين له.
- أن بعض الأنشطة المستخدمة في أداء وتنفيذ الخدمات لها قيم ضمنية لا تنعكس بالضرورة ف قيمة مالية تضاف إلى الخدمات النهائية كتلك التي تساعد على تسويق المنتجات والخدمات ووصولها إلى الزبائن، وبالتالي فإن العمل على تحديدها يتطلب تكاليف إضافية والعمل على إلغائها قد يؤدي إلى ضعف في تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية والتشغيلية.

4. تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على شركة مناجم الفوسفات

وفقا لما تم عرضه سابقا والمتعلق بنظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) سيتم تطبيق مبادئ هذا النظام على شركة مناجم الفوسفات -تبسة- وذلك بالإعتماد على كشوفاتها المالية ومعلومات من مسؤوليها، وذلك لغرض الوصول إلى ترشيد قرارات الإدارة على المستويين التشغيلي والاستراتيجي.

1.4. تحليل ربحية منتجي شركة مناجم الفوسفات: بعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة واستخراج تكلفة منتجي الشركة وفقا لهذا النظام، يمكن استخدام المعلومات الناتجة عنه لإجراء تحليل لربحية هاته المنتجات لمعرفة أكثرها ربحية وبالتالي زيادة المبيعات منها، والأقل ربحية وتحليل سبب انخفاض ربحيتها الراجع إما لارتفاع كلفتها مع انخفاض سعر البيع

لها وبالتالي ضرورة إجراء عملية إعادة تسعيرها، أو إجراء إعادة هندسة للأنشطة المطلوبة لتأديتها وإلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة مما سيؤثر إيجاباً على خفض التكلفة وبالتالي زيادة مستويات الربحية المتحققة. والجدول التالي يوضح مقارنة لتكلفة منتجي الشركة مقارنة بسعر البيع وذلك لبيانات سنة (2017):

جدول (01): يوضح كلفة وريح الطن الواحد وفقاً لـ ABC الوحدة: 1 دج

الإجمالي	فوسفات 66/68%BPL	فوسفات 63/65%BPL		البيان
		المحلي	الصادرات	
5787,24	6051,69	5986,89	5678,95	سعر البيع للطن الواحد
3927,71	4235,88	3809,87	3809,87	تكلفة الطن الواحد وفقاً لـ ABC
1859,53	1815,81	2177,02	1869,08	ريح/ خسارة الطن الواحد

المصدر: من إعداد الباحثات بناء على معطيات من الشركة.

يظهر الجدول ما يلي:

- بالنسبة للنوع الأول من الفوسفات: سعر البيع للطن الواحد المصدر أقل من سعر البيع للمباع محلياً، في حين تساوي تكلفة الطن الواحد المصدر والمحلي، وهو ما أظهره الربح المحقق من كل طن حيث كان أكبر بالنسبة للمبيعات المحلية بنسبة تبلغ 16,5% وبقيمة تبلغ 308 دج، الأمر الذي يدعو الشركة لزيادة مبيعاتها المحلية لزيادة مستويات أرباحها المتحققة.
- بالنسبة للنوع الثاني من الفوسفات: بلغ الربح من الطن الواحد 1815 دج أي بهامش على الربح يبلغ 42,85%، وبمقارنة سعر البيع مع الفوسفات من النوع الأول فسعر البيع للنوع الثاني أعلى من النوع الأول (سواء المصدر أو المباع محلياً)، وذلك راجع لارتفاع تكلفة الطن الواحد حيث بلغت 4235,88 دج وهي أعلى من تكلفة الطن الواحد من النوع الأول بنسبة تقدر بـ 11,16% وبقيمة تبلغ 426 دج.
- بالرغم من أن سعر البيع مرتفع بالنسبة للنوع الأول إلا أن هامش الربح المحقق للنوع الأول أعلى من النوع الثاني حيث بلغ للمصدر 49,07% وبالنسبة للمباع محلياً 57,15%، كما بلغ هامش الربح المتوسط للطن الواحد 47,34% بقيمة تبلغ 1859,53 دج.

ويوضح الجدول الموالي تحليلاً لربحية منتجي الشركة عند مستوى الحجم كما يلي:

جدول (02): يوضح تحليلاً لكلفة وريح المنتج عند مستوى الحجم وفقاً لـ ABC الوحدة: ألف دج

الإجمالي	فوسفات 66/68%BPL	فوسفات 63/65%BPL		البيان
		المحلي	الصادرات	
7 820 836	2 262 216	136 573	5 422 047	رقم الأعمال
5 307 873	1 583 444	86 910	3 637 519	تكلفة المنتجات المباعة
2 512 963	678 772	49 663	1 784 528	مجموع الربح (الخسارة)
%100	%28,93	%1,75	%69,33	المساهمة في الدوران ¹
%100	%27,01	%1,98	%71,01	المساهمة في الربح ²

المصدر: من إعداد الباحثات بناء على معطيات من الشركة.

يلاحظ من الجدول تركيز أغلب المبيعات على صادرات النوع الأول من الفوسفات حيث شكلت 70% تقريباً من إجمالي إيرادات الشركة، ونفس النسبة كانت مساهمة الصادرات من النوع الأول في أرباح الشركة، كما يمكن لشركة مناجم الفوسفات تحسين مستويات الربحية المتحققة من منتجاتها من خلال تنويع أكبر لمزيجها الربحي وذلك بتشجيع البيع المحلي

¹ المساهمة في الدوران = رقم الأعمال المحقق للمنتج ÷ رقم الأعمال الإجمالي.

² المساهمة في الربح = مجمل الربح للمنتج ÷ مجمل الربح الإجمالي.

بنسب أكبر بما انه يحقق هامش ربح عال مما يساهم في رفع الربح الإجمالي للشركة، بالإضافة لإعادة تسعير النوع الثاني أو خفض كلفة الطن من خلال إجراء عمليات إعادة الهندسة وإزالة الأنشطة عديمة القيمة المضافة مما سيسهم في رفع هامش الربح المحقق من هذا النوع.

2.4. تحليل تكاليف أنشطة شركة مناجم الفوسفات: توفر المعلومات والبيانات الناتجة عن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أنشطة شركة مناجم الفوسفات إضافة لتحليلات لربحية منتجاتها ومعرفة المنتجات الأكثر ربحية، تحليلًا لتكاليف الأنشطة وذلك بتحديد الأنشطة الأكثر استهلاكًا للتكاليف مع تحديد لضرورة تلك الأنشطة وتحديد للأنشطة الفرعية المكونة لها، وبالتالي تحديد من تلك الأنشطة ما هو مضيف للقيمة للشركة وما هو غير مضيف للقيمة وضرورة العمل على تحسين إجراءات عمله من خلال خفض تكاليفه بإزالة الأنشطة الفرعية غير الضرورية والتي تستهلك تكاليفًا يمكن الاستغناء عنها.

1.2.4. تحديد النسبة المئوية لتكاليف أنشطة شركة مناجم الفوسفات: سيتم عرض أنشطة شركة مناجم الفوسفات وتحديد تكلفة كل نشاط بالإضافة إلى النسب المئوية لهاته الأنشطة لتحديد نسبة استهلاك كل نشاط من تكاليف الشركة وتحديد أهميتها النسبية، ويوضح الجدول الموالي تكاليف أنشطة شركة مناجم الفوسفات بالقيمة والنسب المئوية:

جدول (03): يوضح نسب تكاليف أنشطة شركة مناجم الفوسفات لسنة (2017)

النسبة تكاليف كل نشاط إلى مجموع تكاليف الأنشطة	إجمالي كلفة النشاط (ألف دينار)	الأنشطة
33,59%	1 966 128,938	الاستغلال
23,61%	1 382 129,17	المعالجة
13,69%	944 682,796	الصيانة
3,08%	180 419,967	التخزين
3,78%	801 212,174	النقل
0,65%	221 313,027	الشحن
0,49%	38 061, 173	النشاط التجاري
0,44%	25 549,991	النشاط التسويقي
0,52%	30 163,089	إدارة الجودة وتطوير المنتجات
0,38%	22 462,649	إدارة الموارد البشرية
0,37%	21 686,924	المحاسبة والمالية
0,37%	21 717,072	إدارة جودة الإنتاج والبيئة
1,38%	80 523,563	تقنيات المعلوماتية
0,38%	22 002,564	الاتصالات
0,39%	23 242,071	التمويل والتجهيز
1,02%	59 439,551	الحماية الوقائية
0,21%	12 302,643	أخرى
100%	5 853 035,643	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثات بناء على معطيات من مسؤولي الشركة.

يوضح الجدول السابق أنشطة شركة مناجم الفوسفات حيث بلغت سبع عشر نشاطًا موزعة حسب تكلفتها وبالنسب المئوية، حيث ظهرت أهم ثلاث أنشطة وهي الاستغلال، المعالجة، الصيانة بنسب مئوية بلغت 33,59%، 23,61%، 13,69%، تليها كل من نشاطي التخزين والنقل بنسب بلغت 3,08%، 3,78%، وتقاربت النسب المئوية لبقية الأنشطة.

2.2.4. تحديد الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة: يوضح الجدول الموالي الأنشطة غير المضيضة للقيمة بشركة مناجم الفوسفات والمستخرجة من معطيات الجدول السابق، وقد تمت الإشارة إلى هاته الأنشطة كونها غير مضيضة للقيمة رغم أهميتها بنشاط الشركة إلا أنه يمكن اعتبار نشاط ما غير مضيض للقيمة إذا كانت كلفة هذا النشاط مرتفعة مقارنة بما يقدمه هذا النشاط للشركة، وترتفع كلفة هذا النشاط إذا كان ضمن هذا النشاط الرئيسي والمهم للشركة مجموعة من الأنشطة الفرعية والتي من بينها يوجد نشاط أو أكثر لا يقدم المنفعة المرجوة منه وبنفس الوقت يتطلب استهلاك تكاليف، بالإضافة إلى إمكانية الاستغناء عنه أو تعديل إجراءات العمل به بشكل يخفض تكاليفه ويرفع من المنفعة التي يقدمها.

جدول (04): يوضح الأنشطة غير المضيضة للقيمة لشركة مناجم الفوسفات

الأنشطة	تكلفة النشاط (ألف دينار)	% النشاط إلى إجمالي تكلفة الأنشطة غير المضيضة للقيمة	% النشاط إلى إجمالي تكلفة الأنشطة غير المضيضة للقيمة
الصيانة	944 682,796	%13,69	%69,35
التخزين	180 419,967	%3,08	%13,24
إدارة الجودة وتطوير المنتجات	30 163,089	%0,52	%2,21
إدارة جودة الإنتاج والبيئة	21 717,072	%0,37	%1,59
تقنيات المعلوماتية	80 523,563	%1,38	%5,91
الاتصالات	22 002,564	%0,38	%1,62
التموين والتجهيز	23 242,071	%0,39	%1,71
الحماية الوقائية	59 439,551	%1,02	%4,36
المجموع	1 362 190,65	%20,83	%100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (03).

يظهر الجدول السابق الأنشطة المقترحة لتعديل إجراءات العمل لأنشطتها الفرعية مما سيؤدي إلى خفض كلفة هاته الأنشطة خاصة وكونها من الأنشطة المساعدة في الشركة وبالتالي خفض إجمالي تكاليف الأنشطة مما سيؤدي إلى رفع ربحية منتجي الشركة، وتبلغ عدد الأنشطة غير المضيضة للقيمة ثمان (08) أنشطة، وتشكل حوالي 21% من إجمالي أنشطة الشركة، ويوضح الجدول الموالي مجموع الأنشطة المضيضة للقيمة والتي تم اعتبارها مضيضة للقيمة نظرا لأهميتها في تسيير النشاط الرئيس للشركة (حساسيتها) بالإضافة إلى كفاءتها في أداء مهامها وربط ذلك بالتكاليف المرتبطة بها.

جدول (05): يوضح الأنشطة المضيضة للقيمة لشركة مناجم الفوسفات لسنة (2017)

الأنشطة	إجمالي كلفة النشاط (ألف دينار)	% تكاليف النشاط إلى مجموع تكاليف الأنشطة	% النشاط إلى إجمالي تكلفة الأنشطة غير المضيضة للقيمة
الاستغلال	1 966 128,938	%33,59	%43,78
المعالجة	1 382 129,17	%23,61	%30,78
النقل	801 212,174	%3,78	%17,84
الشحن	221 313,027	%0,65	%4,92
النشاط التجاري	38 061, 173	%0,49	%0,85
النشاط التسويقي	25 549,991	%0,44	%0,67
إدارة الموارد البشرية	22 462,649	%0,38	%0,50
المحاسبة والمالية	21 686,924	%0,37	%0,84
أخرى	12 302,643	%0,21	%0,27
المجموع	4 490 845,23	%63,52	%100

نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتميز المؤسسة الجزائرية

المصدر: من إعداد الباحثات بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (03).

هذا على مستوى التحليل الكلي لتكاليف أنشطة الشركة بناء على بيانات التكاليف لسنة 2017، وسيتم من خلال الجداول الموالية إجراء تحليل لنسب استنفاد تكاليف الأنشطة لمنتجها، والبحث في إمكانية استخراج سبب ارتفاع كلفة الطن الواحد من الفوسفات النوع الثاني.

جدول (06): يوضح نسب الأنشطة المستهلكة لمنتجي شركة مناجم الفوسفات لسنة (2017)

البيان	فوسفات 63/65%BPL	فوسفات 66/68%BPL
الاستغلال	36,39%	32,73%
المعالجة	25,58%	23,01%
الصيانة	14,38%	23,19% N.V.A*
التخزين	4,01% N.V.A	1,39%
النقل	14,89%	13,19%
الشحن	0,40%	0,38%
النشاط التجاري	0,60% N.V.A	0,89%
النشاط التسويقي	0,46%	0,45%
إدارة الجودة وتطوير المنتجات	0,54% N.V.A	0,54% N.V.A
إدارة الموارد البشرية	0,42%	0,37%
المحاسبة والمالية	0,38%	0,42%
إدارة جودة الإنتاج والبيئة	0,40% N.V.A	0,36% N.V.A
تقنيات المعلوماتية	0,14%	1,23% N.V.A
الاتصالات	0,14%	0,34% N.V.A
التموين والتجهيز	0,42% N.V.A	0,41% N.V.A
الحماية الوقائية	0,38%	0,91% N.V.A
أخرى	0,08%	0,19%
المجموع	100%	100%

المصدر: من إعداد الباحثات بناء على معطيات الجدول (03).

يظهر الجدول السابق الأنشطة غير المضيفة للقيمة على مستوى منتجي الشركة، حيث كانت:

- بالنسبة للنوع الأول: ظهرت كل من أنشطة التخزين، إدارة الجودة وتطوير المنتجات، إدارة جودة الإنتاج والبيئة، التموين والتجهيز كأنشطة غير مضيفة للقيمة وهذا لارتفاع نسبة كلفها بالنسبة لكلفة المنتج، ويظهر نشاط التخزين كغير مضيف للقيمة بالنسبة لهذا المنتج عكس بقية الأنشطة التي كانت غير مضيفة للقيمة للمنتجين، ويمكن تفسير ذلك بمعرفة مسبب كلفة النشاط لهذا المنتج والتي كانت الكمية المخزنة ويلاحظ ارتفاعه الكمية المخزنة للمنتج الأول على مستوى مصالح التخزين حيث بلغت 213 621 طن للمنتج الأول و30 793 طن للمنتج الثاني، ويمكن خفض كلفة هذا النشاط وذلك بخفض الكميات المخزنة من المنتج الأول.
- بالنسبة للنوع الثاني: ظهر نشاط الصيانة كغير مضيف للقيمة بالنسبة للمنتج الثاني حيث بلغت نسبته 23,19% من إجمالي تكلفة المنتج الثاني ويمكن تفسير ذلك بالرجوع لمسبب تكلفة النشاط والذي كان عدد عمليات التدخل والصيانة والذي بلغ 545 عملية صيانة وتدخل للمنتج الثاني مقارنة بالمنتج الأول الذي بلغت فيه عدد عمليات التدخل والصيانة 813 عملية، ويلاحظ أنها للمنتج الثاني تمثل تقريبا نصف مسبب التكلفة

- للمنتج الثاني، بالرغم من وجود تفاوت كبير للكميات المنتجة من المنتجين حيث بلغت تقريبا ثلاث أضعاف، وهو ما يفسر ارتفاع نسبة كلفة نشاط الصيانة للمنتج الثاني مقارنة بالأول.
- كما ظهر النشاط التجاري كغير مضيف للقيمة بسبب ارتفاع مسبب كلفته والذي كان عدد الزبائن مقارنة بالمنتج الأول حيث بلغ زبائن المنتج الثاني 8 زبائن والأول 13 زبون، بالرغم من كون رقم الأعمال المحقق للمنتج الأول يفوق الثاني بمرتين ونصف، أي أن إجراءات استلام الطلبات وإعدادها والتحصيل من عند الزبائن أقل كلفة ومجدية أكبر للمنتج الأول مقارنة بالمنتج الثاني.
- ظهرت أنشطة تقنيات المعلوماتية، الاتصالات، الحماية الوقائية كأنشطة غير مضيضة للقيمة بالنسبة للنوع الثاني عكس النوع الأول الذي ظهرت به كمضيضة للقيمة بالرغم من تساوي مسبب كلفة الأنشطة والذي كان عدد المنتجات أي أنه تم توزيع كلفة الأنشطة بالتساوي على المنتجين، ولكن اختلاف الكمية المنتجة جعل نصيب الطن الواحد المنتج من تكلفته هاته الأنشطة يختلف، حيث يتحمل كل طن منتج من النوع الثاني تكلفة أعلى مما يتحمله الطن الواحد المنتج من النوع الأول.
- بالنسبة لأنشطة إدارة الجودة وتطوير المنتجات ونشاط إدارة جودة الإنتاج والتموين والتجهيز فقد كانت كأنشطة غير مضيضة للقيمة بالنسبة للنوعين وذلك بسبب تساوي نسبة تكلفته هاته الأنشطة إلى تكلفة المنتج ويمكن تفسير ذلك بتناسب مسببات تكاليف هاته الأنشطة مع الكمية المنتجة، ولكنها غير مضيضة للقيمة ويمكن تخفيض تكاليفها وذلك بتحسين إجراءات عمل أنشطتها الفرعية وبالتالي الوصول إلى تخفيض تكاليف هاته الأنشطة.
- ويوضح الجدول الموالي نسبة الأنشطة غير المضيضة للقيمة بالنسبة لمنتجي الشركة:

جدول رقم (07): يوضح الأنشطة غير المضيضة للقيمة لمنتجي شركة مناجم الفوسفات لسنة (2017)

المنتج	الأنشطة المضيضة للقيمة	الأنشطة غير المضيضة للقيمة	نسبة الأنشطة غير المضيضة للقيمة
فوسفات 65/63%BPL	13	4	5,37%
فوسفات 68/66%BPL	9	8	27,87%

المصدر: من إعداد الباحثات بناء على معطيات الجدول رقم (06).

ويظهر الجدول أن عدد الأنشطة المضيضة للقيمة بالنسبة للمنتج الأول بلغ ثلاث عشرة نشاطا أما غير المضيضة للقيمة والتي تحتاج إلى تعديل في إجراءات عملها وبالتالي الوصول إلى تخفيض تكاليف أداؤها فبلغت أربع أنشطة بنسبة بلغت 5,37%، أما للمنتج الثاني فبلغ عدد الأنشطة المضيضة للقيمة تسع أنشطة بينما غير المضيضة للقيمة ثمان أنشطة بنسبة بلغت 27,87%، ومما سبق عرضه يظهر سبب ارتفاع تكلفة الطن الواحد من النوع الثاني، ويمكن إرجاع السبب إلى كون المنتج الثاني يستنفذ نسبة من الأنشطة المساعدة بشكل لا يتناسب مع الكمية المنتجة والمباعة، ويمكن توجيه الشركة إلى الإنتاج بكميات أكبر من المنتج النوع الثاني وذلك لتوزيع تكاليف هاته الأنشطة على كمية أكبر من المنتج وبالتالي تخفيض كلفة الطن الواحد.

5.تحسين إجراءات عمل أنشطة شركة مناجم الفوسفات: إن تحديد الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة من خلال البيانات التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يفيد إدارة الشركة في معرفة أماكن التحسين الممكنة، فمن خلال معرفة الأنشطة غير المضيضة للقيمة يمكن إعطاء تحسينات لكيفية أداء هاته الأنشطة مستقبلا بشكل يجعل أداء هاته الأنشطة أكثر فاعلية وبكلفة أقل، الأمر الذي سينعكس على كلفة المنتجات وربحيتها.

نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتمييز المؤسسة الجزائرية

ويوضح الجدول الموالي الإجراءات المقترحة لتحسين عمل الأنشطة غير المضيفة للقيمة وانعكاس تطبيق هاته الإجراءات على كلفة النشاط:

جدول (08): يوضح إجراءات تحسين عمل الأنشطة غير المضيفة للقيمة وأثرها على الكلفة

الأنشطة	الإجراءات المقترحة لتحسين عمل الأنشطة غير المضيفة للقيمة	تكلفة الأنشطة بعد إجراءات التحسين المقترحة ³
الصيانة	خفض تكاليف الخدمات الخارجية بالاعتماد على الوسائل الخاصة لإجراء الصيانة تكون دورية لتفادي الصيانة الاضطرارية ذات الكلف العالية	خفض كلفة الصيانة بـ 10%
التخزين	تخفيض الكميات المخزنة سواء على مستوى جبل العنق أو مخازن عنابة	خفض كلفة التخزين بـ 10%
النشاط التجاري	التركيز على طلبيات البيع الكبيرة للزبائن واعتماد نظام ABC لتحليل ربحية الزبائن	خفض كلفة ووقت إعداد طلبيات الزبائن وإجراءات التحصيل بـ 10%
إدارة الجودة وتطوير المنتجات	تخفيض عدد التقارير المنجزة واعتماد نظام إدارة الجودة الشاملة TQM	خفض كلفة ووقت إعداد التقارير بـ 10%
إدارة جودة الإنتاج والبيئة	استخدام المعلومات الناتجة عن نظام ABC/M لأغراض التحسين المستمر للأنشطة التشغيلية	خفض أجور العاملين بـ 10%
تقنيات المعلوماتية	اعتماد تكنولوجيا المعلوماتية الحديثة والمتطورة	خفض وقت الموظفين بـ 5%
الاتصالات	خفض المكالمات الهاتفية واستخدام الاتصال بشبكة الانترنت	خفض فواتير الاتصالات بـ 20%
التمويل والتجهيز	تخفيض عدد مرات الشراء واعتماد طلبيات الشراء الكبيرة	خفض كلفة إعداد أوامر الشراء وإجراءات الدفع للموردين بـ 10%
الحماية الوقائية	تركيب أجهزة مراقبة وأمن مطورة	خفض أجور وقت العاملين بـ 10%

المصدر: من إعداد الباحثات بناء على معطيات الجدول (06).

بعد تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة لكل منتج وإجراءات تحسين أداء هاته الأنشطة يظهر أثر تطبيق هاته التحسينات على كلفة الأنشطة لكل منتج، ويظهر الجدول الموالي مقارنة بين كلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة قبل وبعد تطبيق التحسينات بالنسبة للفوسفات النوع الأول:

جدول (09): يوضح كلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة للنوع الأول قبل وبعد إجراءات التحسين الوحدة: ألف دينار

الأنشطة	كلفة النشاط قبل إجراءات التحسين	كلفة النشاط بعد إجراءات التحسين
التخزين	157 688,613	141 919,75
إدارة الجودة وتطوير المنتجات	21 403,397	19 263,057
إدارة جودة الإنتاج والبيئة	15 799,154	14 219,238
التمويل والتجهيز	16 494,371	14 844,933
المجموع	211 385,535	190 246,978

المصدر: من إعداد الباحثات بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (03) و(08).

يلاحظ من الجدول السابق اختلاف كلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة، حيث بلغت قيمتها قبل إجراءات التحسين 211 385,535 دج، وبعد تطبيق إجراءات التحسين 190 246,978 دج، بنسبة انخفاض في التكلفة بلغت 10%، والجدول الموالي كذلك يوضح مقارنة بين كلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة قبل وبعد تطبيق التحسينات بالنسبة للفوسفات النوع الثاني:

³ تم تقدير نسب التخفيض في كلفة الأنشطة بالاعتماد على ما تم إجراؤه من مقابلات شخصية مع مسؤولين بالشركة.

جدول (10): يوضح كلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة للنوع الثاني قبل وبعد إجراءات التحسين الوحدة: ألف دينار

البيان	كلفة النشاط قبل إجراءات التحسين	كلفة النشاط بعد إجراءات التحسين
الصيانة	379 125,271	341 212,74
النشاط التجاري	14 499,494	13 049,544
إدارة الجودة وتطوير المنتجات	8 759,691	7 883,721
إدارة جودة الإنتاج والبيئة	5 909,660	5 318,694
تقنيات المعلوماتية	20 130,890	19 124,345
الاتصالات	5 500,640	4 400,512
التموين والتجهيز	6 747,697	6 072,927
الحماية الوقائية	14 859,880	13 373,892
المجموع	455 533,254	410 436,375

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (03) و (08).

ويلاحظ كذلك من الجدول السابق اختلاف كلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة للنوع الثاني من الفوسفات، حيث بلغت قيمتها قبل إجراءات التحسين 455 533,254 دج، وبعد تطبيق إجراءات التحسين 410 436,375 دج، بنسبة انخفاض في التكلفة بلغت 11%.

وبعد إظهار أثر تطبيق الإجراءات التحسينية على كلف الأنشطة غير المضيفة للقيمة، يوضح الجدول الموالي كلفة منتجي الشركة بعد تطبيق الإجراءات المقترحة.

جدول (11): يوضح كلفة منتجات شركة مناجم الفوسفات بعد إجراءات التحسين الوحدة: ألف دينار

البيان	فوسفات 65/63 %BPL	فوسفات 68/66 %BPL
الاستغلال	1 430 891,551	535 223,740
المعالجة	1 005 879,847	376 248,482
الصيانة	565 557,515	341 212,74
التخزين	141 919,75	22 730,468
النقل	585 504,743	215 710,350
الشحن	15 906,334	6 227,791
النشاط التجاري	23 561,678	130 495,446
النشاط التسويقي	18 121,101	7 374,824
إدارة الجودة وتطوير المنتجات	19 263,057	7 883,721
إدارة الموارد البشرية	16 346,088	6 114,240
المحاسبة والمالية	14 875,005	6 811,918
إدارة جودة الإنتاج والبيئة	14 219,238	5 318,694
تقنيات المعلوماتية	20 130,890	19 124,345
الاتصالات	5 500,640	4 400,512
التموين والتجهيز	14 844,933	6 072,927
الحماية الوقائية	14 859,880	13 373,892
أخرى	3 075,660	3 075,660
المجموع	3 910 457,91	1 589 953,846

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معطيات الجداول (03)، (09) و (10).

نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتميز المؤسسة الجزائرية

يظهر الجدول السابق كلفة منتجي الشركة بعد تطبيق إجراءات التحسين على الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وتظهر نتائجها على كلفة المنتجين حيث بلغت 3 910 457,91 دج للنوع الأول، و1 589 953,846 دج للنوع الثاني، وسيتم عرض لمقارنة بين كلفة منتجي شركة مناجم الفوسفات قبل وبعد تطبيق التحسينات على الأنشطة غير المضيفة للقيمة من خلال الجدول الموالي:

جدول (12): يوضح كلفة منتجات شركة مناجم الفوسفات قبل وبعد إجراءات التحسين

البيان	قبل إجراءات التحسين	بعد إجراءات التحسين	%التغير
فوسفات 65/63 %BPL	3 931 596,467	3 910 457,91	-0,54%
فوسفات 68/66 %BPL	1 635 050,696	1 589 953,846	-2,76%
المجموع	5 566 647,163	5 500 411,756	-1,12%

المصدر: من إعداد الباحثات بناء على معطيات الجدولين (03) و(11).

أظهر الجدول السابق أثر الإجراءات التحسينية على كلفة منتجي الشركة حيث انخفضت كلفة الفوسفات النوع الأول بنسبة -0,54%، أما الفوسفات النوع الثاني فانخفضت كلفته بنسبة -2,76%، ولإجمالي المنتجين فقد انخفضت كلفة المنتجين بنسبة -1,12%، ويظهر الجدول الموالي كلفة الطن الواحد بعد إجراءات التحسين المقترحة وأثر ذلك على هامش الربح المحقق لمنتجي الفوسفات:

جدول (13): يوضح كلفة وبيع الطن الواحد بعد إجراءات التحسين الوحدة:1 دج

الإجمالي	فوسفات 68/66 %BPL	فوسفات 65/63 %BPL	المحلي	الصادرات	البيان
5787,24	6051,69	5986,89	5678,95	5986,89	سعر البيع للطن الواحد
3879,13	4119,05	3789,39	3789,39	3789,39	تكلفة الطن الواحد
1908,11	1932,64	2197,5	1889,56	2197,5	ربح/ خسارة بعد التحسين
1859,53	1815,81	2177,02	1869,08	2177,02	ربح/ خسارة قبل التحسين
%2,61	%6,43	%0,94	%1,1	%1,1	% التغير

المصدر: من إعداد الباحثات بناء على معطيات الجدولين (01) و(12).

يظهر الجدول السابق أثر انخفاض تكلفة الطن الواحد المنتج من النوعين على هامش الربح المحقق، حيث ارتفع بالنسبة لصادرات النوع الأول بنسبة 1,1% وبنسبة 0,94% للمبيعات المحلية، أما بالنسبة للنوع الثاني فقد ارتفع بنسبة 6,43% وتشكل هاته النسبة ارتفاعا جيدا لربحية المنتج الثاني، ولإجمالي النوعين بلغ التحسن في الربحية 2,61%.

5. خاتمة:

سعيها منها للاستمرار والتميز تعمل المؤسسات الجزائرية على تحسين وتطوير أنشطتها والبحث في سبل الارتقاء بأداء أعمالها يكون ذلك من خلال البحث في تطبيق الأنظمة المعاصرة سواء الإدارية أو المحاسبي والتي توفر نظرة حديثة لطريقة أداء المؤسسة لعمليها من خلال توفير البيانات والمعلومات بشكل يناسب بيئة أعمالها التي تتميز بالمنافسة الشديدة وسيطرة تقنيات المعلومات مما جعل استثمارها يتعدى الأصول الملموسة إلى الاستثمار في الأصول غير الملموسة كتميز المنتج ومهارة العاملين وولاء الزبائن، مما أوجد ضرورة البحث في نظام إداري يوفر معلومات مفصل ودقيقة عن أنشطة المؤسسة، وهو ما وفره نظام الإدارة على أساس الأنشطة والذي يستخدم المعلومات التكاليفية التي أنتجها نظام التكاليف على أساس الأنشطة لينتج معلومات تشغيلية واستراتيجية تخدم الإدارة في عملية اتخاذ القرار، ويمكن عرض أهم نتائج وتوصيات الدراسة كما يلي:

➤ النتائج:

- أهمية نظام الإدارة على أساس الأنشطة من خلال توظيفه لبيانات نظام التكاليف على أساس الأنشطة من كشف لربحية المنتجات واختيار المزيج البيعي الأكثر ربحية، وكذا تحديد مجالات التحسين بعمل الأنشطة الأمر الذي سينعكس على كلفتها ومن ثم على كلفة المنتجات.
- استخدام المعلومات الكفوية التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح بإدارة أنشطة المؤسسة لغايات تطوير منتجاتها وتعزيز تنافسيتها وربحيتها وفقا لنظام الإدارة على أساس الأنشطة.
- يوفر نظام الإدارة على أساس الأنشطة تطويرا لعمليات المؤسسة، تخفيض التكاليف، تعظيم القيمة للزبائن، فهو طريقة تركز على إدارة التكاليف كمصدر أساسي لتطوير القيمة المحصلة من الزبائن وبالتالي الربح المحقق من تلك القيمة.
- يتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة لتوفر معلومات تعد الأساس في ترشيد القرارات الإدارية المرتبطة بالتسعير، تطوير المنتجات، فهم أحسن لربحية المنتجات والزبائن، وتطوير وتحسين الإنتاج.

➤ اقتراحات:

- تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية لتوفير البيانات اللازمة التي تدعم القدرة التنافسية للمنتج، ذلك من خلال تبني نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) لكونها أكثر ملاءمة للمؤسسات الاقتصادية المعاصرة.
- استخدام مخرجات نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) كقاعدة لتوفير المعلومات التي يمكن استخدامها لمساعدة إدارات المؤسسات الاقتصادية في العديد من المجالات ومن بينها اتخاذ القرارات السليمة.
- سعي المؤسسات الاقتصادية للحصول على موظفين مدربين من خلال عقد دورات وإعداد برامج يقوم خلالها أفراد متخصصين بتدريبهم على كيفية تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) وتوعيتهم بمزاياه.
- العمل على رصد المبالغ الكافية لتوفير المتطلبات المالية والمادية المتعلقة بتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM).

6. قائمة المراجع:

1. Activity Based Costing and Management, p:130. www.highred.mcgraw-hill.com (Retieved 11-06-2018)
2. CAM-I, Consortium for Advanced Management-International, available at: www.cam-i.org (Retieved 11-06-2018)
3. إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة (ABM) في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد (28/27)، 2012، ص: 107.
4. رضوان محمد العناتي، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد (09)، العدد (01)، 2009، ص: 89.
5. Ja Brimson, The basics of Activity Based Costing and Management, 1993, p: 02. www.costperform.co.uk (Retieved 02-06-2018)
6. Yoram Eden and Boaz Ronen, Activity Based Costing and Activity Based Management –The same Thing in a Different Guise?-, p: 56. www.boazronen.org(Retieved 17-06-2018)
7. سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و(ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض كلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد (28)، العدد (08)، 2014، ص: 1873.
8. Institute of Management Accountants, Implementing Activity Based Management: Avoiding the Pitfalls, Statements on Management Accounting-Statement no 4cc- 1998, pp: 02-03. www.imanet.org(Retieved 11-07-2018)
9. إسماعيل التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية –قضايا معاصرة-، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص: 32-33.