

تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة

حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة

Reducing production costs using the Activity-based Cost Accounting System (ABC) Case Study of The Great Mills Corporation for the South in Biskra

د. مخلخل زوينة

جامعة محمد خيضر بسكرة ، Mansouri.sad@gmail.com¹

النشر: 2020/01/31

القبول: 2020/01/27

الاستلام: 2019/10/20

ملخص: يهدف موضوع دراستنا إلى تقديم عرض لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، الذي يعتبر من أهم الطرق الحديثة المستعملة في المؤسسات وذلك بهدف تخفيض تكلفة الإنتاج إلى أقل حد ممكن ويتم ذلك من خلال تخصيص المصاريف الغير مباشرة لكل نشاط التي تساهم في بناء المنتج على عكس الطرق التقليدية التي تعتمد على مبدأ الاعتماد على معدل ثابت في تخصيص المصاريف الغير مباشرة.

وعليه سنقوم في هذه الدراسة بمحاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة لوحدته الدقيق والفرينة للسنة المالية 2018

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تكاليف الإنتاج .

رموز JEL: E39.

Abstract: the aims of our study is to present the activities-based cost accounting system (ABC), which is one of the most important modern methods used in enterprises with the aim of minimizing the cost of production and this is done by allocating indirect expenses for each activity that contributes to the construction of the product on Reverse traditional methods that rely on the principle of relying on a fixed rate in the allocation of indirect expenses.

Therefore, in this study, we will try to project the theoretical aspect of the field reality of the Great Mills Foundation of the South with a precision unit and a free for fiscal year 2018.

Keywords: Cost accounting, cost accounting system based on activities, production costs.

(JEL) Classification : E39.

1. مقدمة:

يشهد محيط المؤسسات تطورات و تحولات عميقة و سريعة خاصة في جانبه المالي و المحاسبي، وفي ظل العولمة و الشمولية و تصاعد حدة المنافسة أصبح لزاما عليها التكيف بسرعة مع هذه التحولات للمحافظة على بقائها و استمراريتها، ومع زيادة هذه التطورات أصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل الجزء الأكبر من التكاليف الإجمالية، و ظهرت مشكلة تخصيص تلك التكاليف، و بالأخص عندما بدأت طريقة حساب التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) ، بالانتشار في أمريكا الشمالية و أوروبا و خلال سنوات 1990، فقد صنفت كرد فعل لغياب العلاقة الواضحة بين الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف و

محاسبة التسيير، و تكمن الأهمية الأساسية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال بقاء المؤسسة، تخفيض التكاليف، تحقيق الأرباح، و ذلك بدمج عوامل الإنتاج فيما بينها من اجل الحصول على نتائج دقيقة و مقنعة.

و المؤسسة الجزائرية كغيرها تسعى لإيجاد طريقة أكثر نجاعة لتخفيض تكلفة منتجاتها، و ذلك بفرض رقابة و سيطرة على تكاليف المنتج أو الخدمة المقدمة، من خلال الاستخدام الصحيح للموارد المتاحة و تخفيض التكاليف غير المباشرة مع المحافظة على جودة منتجاتها النهائية.

و كنتيجة لقصور الأنظمة التقليدية في توفير معلومات دقيقة حول التكلفة، و تحقيق رقابة فعالة على التكاليف الغير مباشرة، حيث يحمل المنتج النهائي بتكاليف غير مرتبطة به و غير مبررة، لهذا ظهر نظام (ABC) مكمل لنظام التكاليف التقليدية من خلال تحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقيق قيمة مضافة و التخلص من تلك الأنشطة التي لا تحقق هذه القيمة المضافة، و تتوجه المؤسسات لتطبيقه لماله من مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات و عملية التسعير و تقويم الأداء، بالإضافة لما يحققه من رقابة على التكاليف، و تخصيصها بصورة أكثر دقة.

1.1 إشكالية الدراسة:

ومن هذا المنطلق، يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج؟

بناء على ما تقدم يمكن أن نضع أسئلة فرعية للإجابة على إشكالية الدراسة، و هي كالاتي:

- هل يعالج نظام (ABC) مشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة ؟
- هل يمكن تطبيق نظام (ABC) من تخفيض تكاليف الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة ؟

1.2 فرضيات الدراسة:

وللإجابة على إشكالية بحثنا سنقوم بطرح مجموعة من الفرضيات والتي سنحدد من خلالها مدى صحتها

أو لا، وهي كالتالي:

- نظام (ABC) جاء لمعالجة مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة؛

- يساهم نظام (ABC) في تخفيض التكاليف، و بالتالي انخفاض سعر تكلفة المنتجات مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجات المؤسسة.

1.3 أهداف الدراسة:

و تكمن أهداف الدراسة في:

- تحديد المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيري الدراسة؛
 - توضيح أهمية نظام (ABC) مقارنة بالنظم التقليدية؛
 - إبراز دور نظام (ABC) في تخفيض التكاليف؛
 - التعرف على المزايا التي يتيحها هذا النظام لتسيير استراتيجي أفضل للتكاليف في المؤسسة؛
- ومن هنا فان هذا البحث يهدف إلى إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه نظام (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج و إلى أي مدى يمكن أن يكون عاملا محددًا فيه.

1.4 أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة في جملة من النقاط هي كالاتي:

- إن حساب التكاليف انشغال مهم و دائم لكل مؤسسة، وعليه وجب تناوله بعمق .
- إن الكثير من لمؤسسات الجزائرية لا زالت تعاني من قصور و ضعف في أنظمتها المحاسبية التكاليفية.
- كون الأنظمة التقليدية للتكاليف لا تعطي دقة في قياس و تحميل التكاليف.
- يعتبر نظام (ABC) أداة لخلق المنافسة مع المؤسسات الأخرى .

2. الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

1.2 تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)

وردت عدة تعاريف لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC):

- أ. هو أداة إستراتيجية للمؤسسة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات، المنتجات، الخدمات وعملاء المؤسسة مما ساعدهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة مثل قرارات التسعير، التسويق، تصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف المورد (نعيمة يحيوي، 2009، ص 04).
- ب. كما يعرف أيضا: طريقة لتوزيع التكاليف تعتمد على فكرة الربط بين المواد المستخرجة والأنشطة التي تستخدم فيها هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي لتحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها (محمد يوسف الكافي وآخرون، 2012، ص 269).
- من خلال التعريفين نستنتج ان نظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط (احمد صلاح عطية، 2006، ص 82):
- تعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين المورد والأنشطة ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة وتقوم باستخدام العديد من مسببات التكلفة حسب الحاجة ، حيث تعتمد على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة تتلاءم مع طبيعة النشاطات ومدى استهلاكها من الموارد المخصصة.
 - يقوم نظام (ABC) على فكرة أن توفير المنتجات والخدمات يحتاج إلى مؤسسات، وهذه الأخيرة تقوم بممارسة أنشطة لتحقيق غاياتها، والأنشطة تحتاج إلى موارد، والموارد تتطلب تكلفة إذن الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات تستهلك الأنشطة وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف الأنشطة على أسس أكثر دقة.
 - نجد أنها تتلاءم مع كل قطاعات النشاط وقد أثبتت إمكاناتها الهائلة عند تطبيقها خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير واندماج أنظمتها مع قطاعات أخرى، خاصة تلك النشاطات التي تتنوع تشكيلة منتجاتها والتي نسبة تكاليفها غير مباشرة وتنشيط في محيط تنافسي بحيث هذه العوامل كلها تجبر المؤسسة على ضرورة وجود نظام معلومات محاسبي يعمل على توفير المعلومات الدقيقة التي نحتاجها في مهام التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات.
 - إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية في ما يخص تطابقه مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس في مجمل النشاطات الضرورية للحصول على مخرجات، هذا التطابق الذي يسمح بتتبع

- التكاليف استهلاك الموارد يرفق عملية ضبط و تحليل الأنشطة و اعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها و بهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة، بحيث أمكن توضيح علاقات الأنشطة في ما بينها وعلاقتها بالموارد والأهداف ، التكلفة ضمن شبكة أو خريطة النشاطات ، وتحميلها للأعباء بناء على عدة مسببات للتكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى.
- يؤثر نظام (ABC) بفعالية على قرارات الإدارة نظرا لاحتساب التكلفة بشكل دقيق والذي سينعكس أثرها ايجابيا على مختلف قرارات ومن ضمنها قرارات التسعير .
 - إلغاء الفعاليات غير ضرورية أو الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة وإعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر نفعا .
 - توفير مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال قياس مسببات التكلفة، حيث يشمل التكلفة، الوقت، النوعية و الكمية، وهذا سيؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتصف بالإنتاجية واستبعاد تلك التي لا تحقق أي قيمة مضافة.
 - مساعدة الإدارة في التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد معا يساعده في مواجهة التحديات المستقبلية والمنافسة الشديدة في أسواق العالم المفتوح.

2.2 الفروقات بين النظام التقليدي ونظام(ABC)

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

وجه الاختلاف	النظام التقليدي	نظام ABC
مجمع التكلفة	يتم تجميع التكاليف في مجموعات أو مراكز تكلفة، وتكون التكاليف المجمعة في المركز الواحد غير متجانسة و لا تعود إلى عامل واحد.	يتم تجميع التكاليف في مجموعات تكلفة على أساس مسببات التكلفة، بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس موجه أو مسبب التكلفة.

يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على المخرجات من واقع مجتمعات تكلفة الأنشطة باستخدام أساس يتناسب مع مسببات التكلفة.	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس حجم الإنتاج أو على أساس ساعات دوران الآلات.	تخصيص التكلفة غير المباشرة
يتعدد موضوع التكلفة فقد يكون مخرجات العمليات، خطوط الإنتاج، أو التكاليف المتعلقة بالعملاء.... الخ.	يتم تركيز جميع التكاليف على عنصر واحد و هو وحدة المنتج أو الخدمة.	موضوع التكلفة
تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجودة ودقة المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.	قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على أساس المنتجات بالزيادة أو النقصان، وبالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام، وعليه فإن هذا النظام لا يدعم ترشيد اتخاذ القرارات.	دعم عملية اتخاذ القرارات
مرتفعة، لكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمنظمات الكبيرة التي تعتمد على الأنظمة في انتاجها.	منخفضة، وبالتالي هي مناسبة أكثر للمنظمات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات.	تكلفة التطبيق

المصدر: محمد قاسم، محمد عبد الله: أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ، مقال منشور في مجلة القادسية ، جامعة القادسية ، العراق ، العدد 3، ص 18.

3.2 استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الإنتاج

وتتم عبر المراحل التالية :

أ. تحديد الأنشطة: في هذه المرحلة يتم تحديد و تصنيف كل نشاط من خلال إعداد قائمة توضح تفصيلاً مايقوم به لنشاط من أعمال ، و سلوك التكاليف و أثرها على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط

كذلك يجب أن توضح هذه القائمة حركة التدفقات بين النشاط و الأنشطة الأخرى ، تبين مثلا أن تحليل مراحل العمل أوضحت تدفق معلومات جديدة يصعب ربطها بالنشاط الذي سبق و تم تحديده بالأنشطة التي تدعم عمل المؤسسة و مراحل العمل، و متطلبات التحليل الوظيفي، و ذلك حتى يمكن تطبيق الخطوات الأخرى في نظام (ABC)، وبالتالي فإنه في هذه المرحلة سيتم انتقاء الأنشطة التي تعمل على تكوين المنتج وبالتالي إلغاء الأنشطة الغير مساهمة في عملية الإنتاج، على عكس الطريقة التقليدية فإنها لا تقوم بعملية تحديد الأنشطة أي أنها تقوم بتحميل جميع تكاليف الأنشطة سواء كانت تساهم أو لا تساهم في عملية الإنتاج (اسماعيل حجازي ومعالم سعاد، 2013، ص100).

ب. تحديد مسببات التكلفة: مسبب التكلفة هو الحدث الذي أدى إلى إنشاء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة هي أساس البناء وحساب التكلفة الوحديّة فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل مثل ساعات عمل اليد العاملة المباشرة، ساعات عمل الآلات وكذا، ولإشارة فإنه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة. على عكس الطريقة التقليدية فإن هذه المرحلة والمرحلة اللاحقة لا توجد لأنه يتم تحميل المصاريف الغير مباشرة إلى مراكز الإنتاج مباشرة لأنه في المرحلة الأولى لم يكن هناك تحديد للأنشطة (Maria Major et autres، 2005، p15).

ج. تتبع التكاليف لمراكز التكلفة: ففي هذه المرحلة لتخصيص الموارد على مراكز الأنشطة، والتي تتميز بالتعدد مقارنة مع مراكز التكلفة المستخدمة في طريقة مراكز التحليل، يتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز، وفي حالة عدم الإمكانية، فإنه يتم استخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول والخاصة بهذه المرحلة، وهناك من يطلق على مسببات التكلفة الخاصة بهذه المرحلة، بمسببات الموارد التي تشبه مفاتيح التوزيع ويمكن أن نجد في بعض المراكز نوعين من الأنشطة، وهي الأنشطة الأولية والأنشطة الثانوية، في هذه الحالة يجب أن تحمل تكاليف الأنشطة الأولية إلى الأنشطة الثانوية، والتي تعد بمثابة أغراض تكلفة لها، وذلك باستخدام مسببات الموارد، إذن فرضية طريقة (ABC) هي تحليل دقيق للأنشطة، وتعريف العلاقات المباشرة وغير المباشرة مع المنتجات، ولا سيما علاقات السببية بين الأنشطة الداعمة والمنتجات، التي تعد ذات أهمية كبيرة حاليا (Michel Monereau، 2008، p80).

ت. تحميل تكاليف الأنشطة : كما سبق الذكر أن نظام (ABC) يركز على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة مرتبطة بها ، ومن ناحية أخرى فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هنا الاستهلاك، وذلك يعني تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لحاجة كل هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة و ذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، و تستخدم هذا المعدل لتخفيض تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيفها حتى تصبح وحدة تامة الصنع. أما في الطرق التقليدية فإنها تعتمد معدل تحميل واحد ومناسب لحجم الإنتاج على عكس نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط فإنه يعتمد في تحديد معدله بناء على دراسة العلاقة بين مسبب التكلفة والنشاط (Toufik Saada et autres، 2005، p90).

3. الإطار العملي دراسة

1.3 سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز بالنظام المطبق بالمؤسسة :

الجدول رقم (02): سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ لسنة 2018

البيان	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	القنطار	1.00	2311.38	2311.38
كيس	كيس	4.00	29.25	117.00
خيط 0.6 (غ/ للكيس)	غرام	2.40	416.10	1.00
بطاقة	بطاقة	4.00	0.25	1.00
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ (1)				2403.69
التكلفة المتغيرة CV (2)				174.22

61.66	التكلفة الثابتة CF (3)
2639.58	سعر تكلفة منتج 25 كلغ من الدقيق الممتاز (1) + (2) + (3) = (4)
0.00	سعر بيع القنطار (5)
(2639.58)	هامش الربح (5) - (4)
%(100.00)	نسبة الهامش

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحددة الدقيق والفريينة

يظهر لنا الجدول أعلاه، عملية حساب سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ، وفق المراحل التالية:

أ. حساب تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ:

ب. 1 قنطار من الدقيق الممتاز قبل وضعه في الأكياس = 2311.38 دج؛

ت. 4 أكياس حجم 25 كغ؛

ث. 2.4 غ خيط لإنتاج 4 أكياس، حيث يخصص 0.6 غ لكل كيس؛

ج. 4 بطاقات للقنطار الواحد، بمعدل بطاقة لكل كيس.

ح. إضافة التكلفة الثابتة والمتغيرة للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن

25 كلغ:

✓ حيث أن التكلفة الثابتة قدرت ب: 61.66 دج

✓ التكلفة المتغيرة قدرت ب: 174.22 دج

وبناء على ما سبق، نجد أن سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ = 2639.58 دج

2.3 مساهمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بوحددة الدقيق

والفريينة (GMsud)

المرحلة الأولى:

أ.

تحديد الأنشطة

الجدول رقم (03): تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها

مركز النشاط	الرقم	الأنشطة	الرمز	التكلفة
التموين	A1	- إعداد الطلبات	A10	1394583.60
		- شراء القمح الصلب واللين	A11	103229865.01
الإنتاج	A2	- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	A20	37672989.50
		- إصدار أمر إنتاج خط الفريضة	A21	30308982.29
		- تصميم المنتجات	A22	765562.29
		- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	A23	818899.50
		- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	A24	14839437.50
التوزيع	A3	- توزيع المنتجات	A30	60121922.60
		- استقبال طلبات الزبائن	A31	10079041.99
		- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	A32	11265982.60
المجموع				270497267.09

المرحلة

ب.

الثانية: تحديد مسببات التكلفة

الجدول رقم (04): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

التكلفة	مسبب التكلفة	الأنشطة	الرقم	مركز النشاط
1394583.60	عدد الطلبيات	- إعداد الطلبيات	A10	التموين
103229865.01	عدد الطلبيات للموردين	- شراء القمح الصلب واللين	A11	
37672989.50	قنطار	- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	A20	الإنتاج
30308982.29	قنطار	- إصدار أمر إنتاج خط الفريشة	A21	
765562.29	عدد الأكياس	- تصميم المنتجات	A22	
818899.50	عدد مرات الفحص	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	A23	
14839437.50	عدد عمليات الصيانة	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	A24	
60121922.60	عدد طلبيات الزبائن	- توزيع المنتجات	A30	التوزيع
10079041.99	عدد طلبيات الزبائن	- استقبال طلبيات الزبائن	A31	
11265982.60	عدد العمليات المنجزة	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	A32	
270497267.09				المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات ومعلومات الوحدة

نلاحظ من خلال الجدول السابق: أن هناك العديد من مسببات التكلفة المرتبطة بنشاط واحد، وقد تم تحديدها بالاستعانة بمختلف رؤساء الأقسام بوحدة الدقيق والفريضة، وذلك عن طريق إعطائهم فكرة حول كيفية عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ليتمكنوا بدورهم من إعطائنا حجة مقنعة لحدوث النشاط والتكلفة المرتبطة

ج. المرحلة الثالثة : تتبع التكاليف لمراكز التكلفة

جدول رقم (05): أحجام مسببات ومراكز التكلفة

مراكز التكلفة	رقم النشاط	الأنشطة المجمعة	نوع مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز
- إعداد الطلبيات	A10	- إعداد الطلبيات	عدد الطلبيات	1394583.60	174825413.20
- شراء القمح الصلب واللين	A11	- نشاط شراء القمح		103229865.01	
- توزيع المنتجات	A30	-نشاط التوزيع		60121922.60	
- استقبال طلبيات الزبائن	A31	- نشاط الخدمة		10079041.99	
- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	A20	- نشاط إنتاج الدقيق	قنطار منتج	37672989.50	67981972.00
- إصدار أمر	A21	- نشاط إنتاج		30308982.29	

إنتاج خط الفريئة	الفريئة				
- تصميم المنتجات	A22	- نشاط التصميم	عدد الأكياس	765562.29	765562.29
- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	A23	- نشاط الفحص	عدد مرات الفحص	818899.50	818899.50
- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	A24	- نشاط الصيانة	عدد عمليات الصيانة	14839437.50	14839437.50
- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير	A32	- نشاط إعداد الفواتير	عدد العمليات المنجزة	11265982.60	11265982.60

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

ت. المرحلة الرابعة : تحميل تكاليف الأنشطة

ويتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات، عن طريق حساب تكلفة مسبب كل مركز، بالإضافة إلى حساب سعر التكلفة، بتحميل التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج، مضافا إليها التكلفة اللاحقة، والتي تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات الإنتاج، وتحسب التكلفة اللاحقة لمسببات التكلفة وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة اللاحقة لمسبب التكلفة} = \text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة} / \text{حجم مسببات كل مركز تكلفة}$$

وعليه فإن التطبيق العددي للتكلفة اللاحقة لمسبب التكلفة يكون كالتالي:

$$1.5472 = 174825413.20 / 270497267.09 = \text{التكلفة الوحديّة لمسبب التكلفة}$$

الجدول رقم (06): تحديد تكلفة مسببات المراكز

المراكز	التكلفة الكلية للمركز	نوع مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة	تكلفة مسبب كل مركز
- إعداد الطلبيات - شراء القمح الصلب واللين - توزيع المنتجات - استقبال طلبيات الزبائن	1394583.60 103229865.01 60121922.99 10079041.99	عدد الطلبيات	174825413.20	1.5472
- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق - إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	37672989.50 30308982.29	قنطار منتج	67981972.00	3.9789
- تصميم المنتجات	765562.29	عدد الأكياس	765562.29	353.3314
- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية	818899.50	عدد مرات الفحص	818899.50	330.3180
- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع	14839437.50	عدد عمليات الصيانة	14839437.50	18.2282
- العمليات	11265982.60	عدد العمليات المنجزة	11265982.60	24.0100

				المحاسبية والأجور
--	--	--	--	-------------------

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

وعليه سنقوم بحساب حجم مسببات كل مركز، بالنسبة لخطي الفرينة والدقيق، وذلك بضرب حجم مسبب التكلفة لكل مركز، في حجم مسببات خطي الفرينة والدقيق، وحسب المعلومات المتوفرة لدينا من قبل المؤسسة، فإن طاقة إنتاج خطي الفرينة والدقيق تمثل 59% و 41% على التوالي:

الجدول رقم (07): حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والفرينة

المراكز	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الفرينة (%59)	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الدقيق (%41)	حجم مسبب كل مركز
عدد الطلبيات	103146993.78	71678419.41	174825413.20
قنطار منتج	40109363.48	27872608.52	67981972.00
عدد الأكياس	451681.75	313880.53	765562.29
عدد مرات الفحص	483150.70	335748.79	818899.50
عدد عمليات الصيانة	8755267.83	6084169.17	14839437
عدد العمليات المنجزة	6646929.73	4619052.86	11265982.60

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على جدول تحديد تكلفة مسببات المراكز

بعد تحديدنا لتكلفة مسبب كل مركز، سنقوم بحساب سعر التكلفة وذلك وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف الودوية لمسببات التكلفة}$$

الجدول رقم (08): حساب إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة للوحدة محل الدراسة

المجموع	خط إنتاج الدقيق			خط إنتاج الفريضة			البيان
	تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المركز	تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المركز	
1350793041.93	726860276.17			623932764.96			إجمالي التكاليف المباشرة
	110900850. 5	1.5472	71678419. 4	159589028. 8	1.5472	103146993. 7	عدد الطلبيات
	110902322	3.9789	27872608. 5	159591146. 4	3.9789	40109363. 48	قطار منتج
	110903847. 1	353.331 4	313880.53	179719.52	353.331 4	451681.75	عدد الأكياس
	110903868. 8	330.318 0	335748.79	159593372. 9	330.318 0	483150.70	عدد مرات الفحص
	110903452. 5	18.2282	6084169.1 7	159592773. 1	18.2282	8755267.8 3	عدد عمليات الصيانة

	عدد العمليات المنجزة	6646929.7 3	24.0100	159592782. 9	4619052.8 6	24.0100	110903479. 17
477612296.5	إجمالي التكاليف غير المباشرة	1019172713.17	776322430.73				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

وبما أن المؤسسة تنتج 626912.21 وحدة من الدقيق، و596829.98 وحدة من الفرينة، نستنتج الجدول التالي:

الجدول رقم (08): حساب سعر التكلفة وفقا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

التكاليف الإجمالية	1643105478.13	1503182706.9
عدد الوحدات المنتجة	626912.21	596829.89
سعر التكلفة	2620.95	2518.61

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات وبيانات المؤسسة

3.3 المقارنة بين سعر التكلفة التقليدي وسعر التكلفة بتطبيق نظام (ABC)

الجدول رقم (09): سعر التكلفة بين نظام المحاسب التقليدي ونظام (ABC)

البيان	منتج الدقيق لسنة 2018	منتج الفرينة لسنة 2018
سعر التكلفة حسب النظام التقليدي	2639.58	2662.30

2620.95	2518.61	سعر التكلفة حسب نظام (ABC)
41.35	120.97	الانحراف

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على النتائج السابقة

نلاحظ من خلال الجدول، أن سعر التكلفة لكل من منتجي الدقيق والفرينة، قد انخفض مما كان عليه في النظام التقليدي الذي تطبقه وحدة الدقيق والفرينة، بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud)، حيث انخفض سعر التكلفة لمنتج الدقيق من 2639.58 دج/ق وذلك حسب النظام التقليدي، إلى 2518.61 دج/ق حسب نظام (ABC)، أي بانحراف قدره 120.97 دج/ق.

كما انخفض سعر التكلفة لمنتج الفرينة من 2662.30 دج/ق وذلك حسب النظام التقليدي، إلى 2620.95 دج/ق حسب نظام (ABC)، أي بانحراف قدره 41.35 دج/ق، وهذا ما يبين مساهمة ودقة نظام (ABC)، في تخفيض التكاليف بوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud).

4. خاتمة

يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) من أفضل الأدوات الحديثة التي تستخدم لتخفيض التكاليف وخاصة الغير مباشرة منها، وذلك عن طريق تحديد مسببات التكلفة الخاص بكل نشاط وتحميلها للمنتج، وعليه حاولنا في هذا الموضوع دراسة دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الإنتاج ومحاولة تطبيق هذا النظام بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud)، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج، سنقدم من خلالها بعض التوصيات.

1.4 النتائج:

من خلال دراسة، نستنتج مجموعة من النتائج التي تجيب على الإشكالية الرئيسية التي تؤكد صحة فرضيات الدراسة وذلك كمايلي:

- الفرضية الأولى: "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) جاء من تخصيص التكاليف غير المباشرة"

من خلال الدراسة التطبيقية تبين لنا كيفية استخدام نظام (ABC) في تخفيض تكلفة الإنتاج لأنه يعتبر نموذجاً متقدماً ودقيقاً لتخصيص التكاليف الغير مباشرة لأنه يقوم على فلسفة ان الأنشطة تمثل حلقة الوصل بين الموردين وبين المنتجات وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى .

وعليه نتوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ ان نظام (ABC) يقوم على فكرة ان المنتجات تستهلك الأنشطة، وهذه الأخيرة تستهلك الموارد على عكس الطرق التقليدية فإنها تقوم على فكرة تحميل جميع التكاليف للمنتج لأنه يتم الاعتماد على معدل تحميل واحد؛
- ✓ إن تخفيض التكاليف الغير مباشرة، يستوجب على المؤسسات تخصيصها بدقة اكثر وهذا ما يقوم به نظام (ABC).

- الفرضية الثانية: " يساهم نظام (ABC) في تخفيض التكاليف و بالتالي انخفاض سعر تكلفة المنتجات مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجات المؤسسة"

من خلال الدراسة الميدانية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud)، نستنتج ان هذه الأخيرة تتوفر على قاعدة معلومات تمكنه من الحصول على بيانات دقيقة وفي الوقت المناسب، مما يتيح لها تحديد مسببات التكلفة وحساب أحجامها وتكاليفها وهذا ما يسهل تطبيق نظام (ABC) وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية .

وعليه نتوصل الى النتائج التالية:

- ✓ ان تطبيق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud)، لنظام (ABC) سيمكنها من تجاوز الكثير من المعوقات، بتخفيض تكاليف منتجاتها والذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار وبالتالي زيادة الطلب على منتجات المؤسسة؛
- ✓ ان جميع الدعائم المرتبطة بتطبيق نظام (ABC)، تتوفر لدى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud) والمتمثلة في توفرها على نظام معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف وهذا ما يسهل تطبيق نموذج الدراسة.

2.4 التوصيات :

- من خلال النتائج المتوصل إليها سابقا، يمكننا استنتاج مجموعة من التوصيات والمتمثلة في:
- ضرورة تبني المؤسسات لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، لما له من مزايا عديدة في التحليل الدقيق المستمر، والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل معمق؛
 - ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، لان ذلك سيسهل من مهمة تحليل الأنشطة فيها، هذا بالإضافة إلى ان ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، انه يمكن المسير من تخفيض التكاليف؛
 - إنشاء مكاتب مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية وتدعيمها بالكفاءات البشرية المؤهلة علميا و عمليا؛
 - محاولة توفير برمجيات خاصة بتطبيق نظام (ABC) في المؤسسات الجزائرية، تكون تكاليفها مناسبة من اجل إمكانية استغلالها من قبل معظم المؤسسات.

6. قائمة المراجع :

- نعيمة يحيوي: دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، ورقة عمل مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، قسم علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر ، 11 نوفمبر 2009، سعيدة، ص4.
- مصطفى يوسف الكافي وآخرون المحاسبة الإدارية، مكتبة المجمع العربي، دار النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- أحمد صلاح عطية: محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- اسماعيل حجازي، معالم سعد: محاسبة التكاليف الحديثة - من خلال الأنشطة -، عمان، الأردن، دار أسامة، ط1، 2013.
- Maria Major et autres : **Implementing ABC in portuguese telecommunications company**, Mangement Accounting Research, 2005.
- Michel Monereau : **Gestion des entreprise touristiques**, Editions Bréal, 2^{ème}èd, Franco, 2008.
- Toufik Saada et autres: **comptabilité analytique et control de gestion**, Edition Vuibert , Belgique 200.