

ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-

### Rationalize production costs by using the activity-based costing system -case study: GMS – Biskra

- أ.د. بابش محمد نجيب جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
أ. شحتاني عبد العالي جامعة: ابن خلدون - تيارت -

#### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على استخدامات نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة، والآثار الإيجابية عند تطبيقه، وللإجابة عن إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وعلى أداة دراسة الحالة، وقد خلصت الدراسة إلى أن المؤسسة محل الدراسة تعتمد على الطريقة الكلاسيكية في تحديد تكاليفها، وهذا ما سيؤثر سلبا على وضعها التنافسي؛ ومن خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة تم ترشيد تكاليف إنتاج المؤسسة مما يسمح بتحسين صورتها في نظر الزبائن وهذا من خلال توفير منتجات وفقا لاحتياجاتهم من ناحية الجودة والتكلفة.

**الكلمات المفتاحية:** نظام التكلفة على أساس الأنشطة، الأنشطة المضيفة للقيمة، الأنشطة غير مضيفة للقيمة، التكاليف، تكاليف الإنتاج، ترشيد تكاليف الإنتاج.

#### Résumé :

Our study aims to identify the utility of using activity based costing method for achieving the Rationalize production costs of the GMS- Biskra- Company, and the positive effects when it applied them. To answer the study problematic and verify its hypotheses, it is based on the analytical descriptive methodology and the case study tool in the field study. The study concluded that the institution under study applies the classical method in determining their costs, which will negatively affect its competitive position. Through the application of the activity based costing method, The cost of production of the enterprise has been rationalized by improving the image of the institution to customers by providing products according to their needs in terms of quality, cost.

**Mots-clés:** activity based costing system, Value-adding activities, Non-value-adding activities, Costs, Production costs, Rationalize production costs.

## المقدمة:

نظرا لتغير حيثيات المنافسة والتي لم تعد تقتصر على حرية الدخول والخروج من الأسواق وإنما المنافسة من أجل البقاء، كان لابد على المؤسسة بذل جهود مخططة واستثمار القدرات التنافسية التي تتمتع بها لتحقيق مزايا تنافسية تسمح لها بالتعامل مع السوق، من خلال تقديم منتجات مناسبة كمًا، نوعًا، توقيتًا وتكلفة، بحيث تضمن من خلالها التفوق على المنافسين، وبناء على ذلك توجب عليها ترشيد وإدارة تكاليفها والتحكم فيها، من خلال الفهم الكامل والاستيعاب والتقييم الجيد لهذه التكاليف ومحاولة تخفيضها قدر الإمكان.

واستجابة لظروف المنافسة واحتياجات المسيرين إلى معلومات في الوقت والتكلفة المناسبين تمكنهم من تحقيق التفوق على المنافسين من خلال ترشيد التكاليف، قدمت إدارة التكلفة المهتمة بتوفير المعلومات اللازمة لتغطية احتياجات المؤسسة؛ عدة طرق وأساليب تدفع المؤسسة إلى التحسين المستمر في أداءها، من خلال فهم العلاقة الموجودة بينها وبين البيئة التي تنشط فيها، ومن بين تلك الطرق والأساليب نجد نظام التكلفة على أساس الأنشطة، الذي يعنى بتغطية احتياجات المؤسسة حول التكاليف وترشيدها.

وانطلاقا مما سبق نطرح إشكالية البحث في السؤال التالي:

### كيف يساهم نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج للمؤسسة؟

وبغرض الإحاطة و معالجة هذه الإشكالية تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي سبل ترشيد تكاليف الإنتاج؟
- 2- هل يساعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة على إظهار تكاليف الإنتاج بصورة تسمح من التحكم فيها؟
- 3- هل يوفر نظام التكلفة على أساس الأنشطة مقومات تخفيض تكاليف الإنتاج للحد الأدنى؟

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات الفرعية نعتمد الفرضيات التالية:

- 1- لترشيد التكاليف لابد من التحكم وقيادة تكاليف الإنتاج؛
- 2- يساعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة على توفير مقومات تخفيض تكاليف الإنتاج مما يسمح بإظهارها بصورة تمكن من راقبتها وقياسها؛
- 3- تسعى المؤسسة محل الدراسة إلى ترشيد وقيادة تكاليف إنتاجها.

## محاور البحث:

**المحور الأول:** الإطار النظري لنظام التكلفة على أساس الأنشطة؛

**المحور الثاني:** أهمية استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد التكاليف؛

**المحور الثالث:** مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة.

**المحور الأول:** الإطار النظري لنظام التكلفة على أساس الأنشطة

نتطرق في هذا المحور إلى مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة، مبادئه وخطوات تطبيقه.

**1- مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة:**تسعى كل المؤسسات في الوقت الحالي

إلى تحسين أنظمتها المحاسبية خاصة تلك المهتمة بالتكاليف، حيث ظهر ما يسمى بنظام التكلفة على أساس الأنشطة والذي يرمز له اختصاراً ب: (ABC\*)، هذا النظام يعتبر مدخلاً لتحسين وتطوير قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكاليف الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل؛ كما يمكن اعتباره بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف التي تساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة. (إسماعيل حجازي، معالم سعاد، 2013، ص 97).

ويعرف نظام التكلفة على أساس الأنشطة بأنه: "نظام يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجتمعات التكلفة ثم توزع هذه التكاليف على المنتج النهائي (سلعة أو خدمة مقدمة) بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات التكلفة مبينة العلاقة السببية" (رانية غضاب، 2017، ص 16)

كما عرف بأنه: "استخدام خاص للتكلفة والموارد وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار". (The chartered

(Institute of Management Accountants (CIMA), 2001, P1

وتتمثل فلسفة نموذج قياس التكاليف على أساس الأنشطة في علاقة ربط الأثر بالسبب، حيث أن إنتاج السلع والخدمات (السبب) يتطلب ممارسة أنشطة (الأثر)، وممارسة هذه الأنشطة

(السبب) يتطلب استهلاك موارد (الأثر)، وتطلب ذلك تتبع تدفق استهلاك الموارد حسب الأنشطة (السبب) باعتبار أن ممارسة هذه الأنشطة قد جعل من استهلاك الموارد أمراً حتمياً (الأثر)، وكذلك تتبع تدفق الأنشطة حسب المنتجات (السبب) باعتبار أن إنتاج السلع والخدمات (المنتجات) يجعل من ممارسة الأنشطة أمراً حتمياً (الأثر). (حنان جابر حسن، 2011، ص19).

ومنه نستنتج أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو أحد أدوات إدارة التكلفة، يعنى بتوفير المعلومات اللازمة عن التكاليف وقيادتها للإدارة، من خلال تركيزه على دراسة التكاليف غير المباشرة، والعمل على تجميعها، ومن ثم تحميلها على الأنشطة، ثم يقوم بتوزيعها على المنتجات.

**2- مبادئ نظام التكلفة على أساس الأنشطة:** يقوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة على ثلاث مبادئ رئيسية هي:

• **النشاط:** وهو مجموعة العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أداءه داخل المؤسسة. (أحمد صلاح عطية، 2011، ص 19).

• **مسيبات التكلفة:** وهو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل عادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، وتحليل مسيبات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة. (سالم عبد الله حلس، 2007، ص 221).

• **العمليات:** وهي مجموعة من الأنشطة المتحدة والمتعاونة من أجل تقديم منتج يحمل قيمة للزبون. (إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، 2013، ص 117).

**3- خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة:** وتكون وفق ما يلي: (فيضل زمام، حسن السليم، 2007، ص ص 35-36).

• المرحلة الأولى: يتم فيها تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمؤسسة، ليتم استخدام مصادر التكاليف غير المباشرة كخطوة أولى في نظام التكلفة على أساس الأنشطة، ومن أمثلة التكاليف غير المباشرة نجد: الأعباء الإدارية، الفوائد، الإيجار والصيانة وغيرها؛

ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-

• المرحلة الثانية: يتم فيها تحديد موجهات التكلفة (العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة والنشاط) وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من أنواع التكاليف التشغيلية على أنشطة المؤسسة المختلفة؛

• المرحلة الثالثة: يتم فيها تحديد أنشطة المؤسسة والمنفصلة والقابلة للقياس وتمثل مستويات الوظائف الإدارية، ومن أمثلتها: شراء المواد، الاتصال بالزبائن، استلام المواد وغيرها؛

• المرحلة الرابعة: يتم فيها تحديد موجهات التكلفة (العلاقة السببية بين الأنشطة وأغراض التكلفة)، وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع تكاليف كل نشاط على أغراض التكلفة (المنتجات أو الخدمات)، ويعد أن يتم تحديد كل عنصر من عناصر التكاليف التشغيلية وموجهاتها، والأنشطة الرئيسية وموجهاتها، وأغراض التكلفة تتمكن المؤسسة من تطبيق خطوات عمل نظام التكلفة على أساس الأنشطة المتبقية؛

• المرحلة الخامسة: وفيها يتم توزيع التكاليف التشغيلية الفعلية على كل نشاط وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات التكلفة للتكاليف التشغيلية؛

• المرحلة السادسة: وفيها يتم توزيع تكاليف الأنشطة على منتج أو خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات التكلفة للأنشطة؛

• المرحلة السابعة: وفيها يتم الوصول إلى التكاليف الكلية للمنتج أو الخدمة وهي تمثل مجموع التكاليف التي تحصل عليها المنتج أو الخدمة من كل نشاط.

#### المحور الثاني: أهمية استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد التكاليف

إن مسيري المؤسسات على دراية كافية بأهمية التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية، لذا فإن من أهداف التخطيط الاستراتيجي هو ترشيد التكاليف، ولتتبع التكاليف يتم التركيز على نظام التكلفة على أساس الأنشطة، حيث تحاول جل المؤسسات إلى تحقيق الريادة في تخفيض التكاليف كإستراتيجية أساسية، حتى تتمكن في النهاية من بيع منتجاتها أو خدماتها

بسعر أقل من منافسيها، والذين يقدمون نفس المنتج أو الخدمة وبنفس الجودة. (عيادي عبد القادر، نوي الحاج، 2010، ص 12).

وبعد نظام التكلفة على أساس النشاط أحد الأدوات المثلى في تحسين أنظمة التكاليف التقليدية، لأنه يركز على الأنشطة بشكل انفرادي لاعتمادية غرض التكلفة، إذ يقوم بتخصيص التكاليف على أهدافها كالمنتجات أو الخدمات وفق أساس معين يمثل حاجة المنتج من ذلك النشاط، أي أن مهمة نظام التكلفة على أساس النشاط هي تحليل التكاليف غير المباشرة وإعادة تصنيفها كتكاليف مباشرة، من خلال تقسيم مجتمعات التكاليف وربطها بالأنشطة المختلفة؛ كما يحقق التفوق بالتصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات بمعنى إمكانية تدفق الإنتاج بسهولة ومن دون أي إسراف في استخدام الموارد، وإن هذا يؤدي إلى ترشيد التكاليف. (صالح إبراهيم يونس الشعباني، 2010، ص 19).

وبالرغم من تعدد جوانب تحديث وتطوير نظام التكلفة على أساس الأنشطة باعتباره أسلوب لإدارة التكاليف، سواء من حيث تخطيط التكلفة وراقبتها ومن ثم تجنبها واستبعادها، ولتحقيق هذا بكفاءة وفعالية يقوم هذا الأسلوب على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة، وذلك حتى يتم استبعاد تلك التي لا تضيف قيمة أو على الأقل تقليلها، بغرض ترشيد التكاليف واكتساب ميزة تنافسية للمؤسسة وتدعيمها؛ وتصنف الأنشطة وفقاً لما تقدمه من قيمة للمنتج إلى:

- أنشطة تضيف قيمة: وهي الأنشطة التي لو استبعدت فإنها ستؤدي في الأجل الطويل إلى عدم تلبية رغبات الزبائن ولا حتى توقعاته، مما سيؤثر سلباً على مبيعات المؤسسة وبالتالي حصتها السوقية، وعليه دائماً ما نجد المؤسسة تسعى جاهدة على أداء هذه الأنشطة بكفاءة وفعالية؛
- الأنشطة غير مضافة للقيمة: وهي الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات المقدمة للزبون، وفي نفس الوقت يمكن أن تعوق العمل وتزيد من تكلفة الانجاز، وعليه تعتبر أنشطة هدر، ويمكن للمؤسسة تخفيض التكاليف مع الحفاظ على طاقة خدمة المنتج باستبعاد مثل هذه الأنشطة.

ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-

كما أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يؤدي إلى تحقيق درجة أعلى من الدقة في قياس التكاليف، حيث أنه يمد أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكاليف الحقيقية والدقيقة لأنشطة القيمة، مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة، كما يساعد على تحليل سلسلة القيمة بكفاءة عالية. (حنان جابر حسن، 2011، ص 27).

### المحور الثالث: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة.

نحاول في هذا المحور إسقاط موضوع بحثنا على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة-، متمثلة في وحدتها الرئيسية "وحدة الدقيق والفرينة"، وبالتحديد منتج الدقيق الممتاز 25كغ.

**1- الجانب الإنتاجي لوحدة الدقيق والفرينة "تشاط الوحدة":** تنتج الوحدة محل الدراسة منتجين هما: الدقيق الممتاز وفرينة الخبز، ويتم تعبئتهما في أكياس ذات أحجام مختلفة، وسنركز في دراستنا على منتج الدقيق الممتاز لأكياس حجم 25كغ، نظرا للاستهلاك الواسع لهذا النوع؛ وكذا توفر منتجات منافسة له في السوق المحلي، متمثلة في منتجات مؤسسة الزيبان القنطرة، التابعة لمجمع الرياض سطيف، والمؤسسة المنافسة الأخرى لوحدة الدقيق والفرينة هي مؤسسة خاصة تحت اسم: مطاحن الغزال ببلدية سيدي غزال بسكرة.

**2- تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة:** دخلت وحدة الدقيق والفرينة السوق بتشكيلة واسعة من المنتجات، تضم كل واحدة منها عدة أصناف تبعا لأحجامها، من أجل أن تستجيب لشريحة واسعة من العملاء.

**ملاحظة:** السمولات، والنخالة تعتبر منتجات ثانوية، من مخلفات إنتاج الدقيق والفرينة، وتوجه النخالة إلى مربي الحيوانات أساسا، ويعتبر كعلف أساسي لتغذيتها، وعمليا لا تتحكم المؤسسة في كمية إنتاج هذه المواد كونها ترتبط بإنتاج الدقيق والفرينة. ويمكن توضيح تشكيلة المنتجات من خلال الجدول التالي:

## الجدول رقم (01): تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفرينة	عادية "الخبز"	25/50 كغ
	ممتازة	01/02/05/10/25/50 كغ
الدقيق	خشن	25 كغ
	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	05/10/25 كغ
	رفيع	10/25 كغ
	سمولات ( SSSF )	25 كغ
	النخالة	50/100 كغ

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات مصلحة الإنتاج بالوحدة محل الدراسة.

3- سياسة السعر بالوحدة: هذا الأخير من أهم عناصر المزيج التسويقي للوحدة، ويتم تحديده عن طريق حصر كل تكاليف التي دخلت في العملية الإنتاجية، ثم يضاف إليها هامش ربح يحدد على أساس التكلفة الإجمالية، والسعر المحدد له تأثير مباشر على كمية المبيعات مما أدى إلى وجود علاقة عكسية بينهما.

4- عملية تحديد تكلفة الإنتاج بالوحدة محل الدراسة: من خلال الهيكل التنظيمي بأن الوحدة لا تحتوي على قسم محاسبة التكاليف، حيث أن مهمة حساب تكلفة الإنتاج تقع على عاتق مصلحة المحاسبة العامة والمالية، هذه الأخيرة تعتمد على حساب تكلفة الإنتاج الفعلي فقط (ما تحملته الوحدة فعلاً) وذلك وفقاً لما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة القمح} - \text{سعر بيع المنتج الثانوي}) + \text{تكلفة الأكياس والخيط والبطاقات}$$

أما باقي التكاليف فيتم إدراجها عند حساب سعر التكلفة كما يلي:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{التكلفة المتغيرة الوحيدة} + \text{التكلفة الثابتة الوحيدة}$$



ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-

حيث أن التكلفة المتغير الوحودية يتم حسابها وفقا لمصلحة المحاسبة العامة والمالية، بجمع قيمة كل من: الكهرباء، الماء، البنزين، الخدمات، الضرائب والرسوم، مصاريف البنك والتحصيل والمصاريف مختلفة، بعدها يتم قسمتها على الكمية المنتجة في الشهر المعني. نفس الأمر بالنسبة للتكاليف الثابتة الوحودية حيث يتم جمع قيمة كل من: مصاريف الإيجار، الأجور، مصاريف البنك والتحصيل، الاهتلاكات والمصاريف المختلفة الثابتة، بعدها تقسم القيمة الإجمالية على الكمية المنتجة للشهر المعني.

من خلال الطريقة المتبعة من قبل مصلحة المحاسبة العامة والمالية يتضح أن:

• مصلحة المحاسبة العامة والمالية عند تقسيمها للتكاليف المتغيرة والثابتة لم تأخذ بعين

الاعتبار العلاقة بين التكلفة وحجم الإنتاج، حيث أدرجت في حسابها للتكلفة المتغيرة

الضرائب والرسوم، والأعباء البنكية، على اعتبار أنها متغيرة بطبيعتها من شهر إلى آخر؛

• عند حسابها لتكلفة الإنتاج لم تأخذ بعين الاعتبار التكاليف غير المباشرة؛

لم تدرج عنصر الماء كمادة أولية واكتفت بالقمح، بالرغم من أنه يمكن تتبع عنصر الماء اقتصاديا مما يسمح بإدراجه ضمن المواد الأولية.

### 5-طريقة تحديد تكلفة الإنتاج لمنتج دقيق الممتاز لأكياس 25كغ:

يوضح الجدول التالي سعر تكلفة للمنتج المختار وفق طريقة المؤسسة لشهر فيفري 2017:

الجدول رقم(02): سعر تكلفة منتج دقيق ممتاز 25كغ لشهر فيفري 2017

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة الشراء(دج)	تكلفة القطار(دج)
الدقيق الممتاز	قنطار	1	2695,45	2695,45
كيس	كيس	4	29,29	117,16
خييط(0,6غرام/كيس)	غرام	2,4	383,69	0,92
بطاقة	بطاقة	4	0,35	1,4
تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج دقيق ممتاز وزن 22 كغ				
التكلفة المتغيرة				
التكلفة الثابتة				
سعر تكلفة منتج دقيق ممتاز 25 كغ				

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على معلومات مصلحة المحاسبة العامة والمالية

## 6- حساب تكلفة الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة للوحدة محل الدراسة:

- **تحديد المنتجات المختارة لإغراض التكلفة:** تحديد المنتجات النهائية أو غير نهائية لإغراض التكلفة وفقاً لأهداف المؤسسة حيث تقتضي هذه المرحلة تحديد مختلف أغراض التكلفة (المنتجات) بوحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب كما هي موضحة في الجدول رقم (1)، والذي تم إدراجه سابقاً.
- **تحديد التكاليف المباشرة:** يتم تحديد التكاليف المتعلقة مباشرة بالوحدة المنتجة، من أجل تتبع التكاليف وتحميلها مباشرة على أغراض التكلفة.

### الجدول رقم (03) : التكاليف المباشرة لوحدة الدقيق والفرينة

البيان	المبلغ (دج)	البيان	المبلغ (دج)
قمح لين محلي	1 316 813,05	خيط	14 026,77
محسن الفرينة	2 051 309,84	البطاقة	19 108,43
قمح صلب	14 812 066,62	/	/
أكياس	1 374 221,35	مجموع التكاليف	<b>49 587 546,07</b>

- المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على معلومات مصلحة المحاسبة العامة والمالية
- **تحديد الأنشطة:** سنقوم بتحديد مراكز الأنشطة بوحدة المؤسسة، والمتمثلة في (التموين، الإنتاج، التوزيع)، ثم تحديد أنشطة كل مركز وتكلفته، وتعتبر هذه المرحلة الأهم والأصعب أثناء التحديد الدقيق للمهام التي تأخذ بعين الاعتبار من طرف النظام، وعليه سنقوم بتقسيم أنشطة المؤسسة محل الدراسة إلى ثلاث أصناف:

#### ▪ أنشطة التموين: نقوم بتقسيمها إلى:

- نشاط إعداد الطلبات؛ - نشاط شراء القمح الصلب واللين.

#### ▪ أنشطة الإنتاج: تقسم إلى:

- نشاط إصدار أمر شراء خط الدقيق؛ - نشاط إصدار أمر شراء خط الفرينة؛
- نشاط تصميم المنتجات؛ - نشاط الفحص والمراقبة؛
- نشاط صيانة الآلات والمعدات.

ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-

■ أنشطة التوزيع: والتي تقسم إلى:

- نشاط توزيع المنتجات؛ - نشاط استقبال طلبات الزبائن؛
- نشاط إعداد الفواتير.

وعليه سنقوم بتحديد تكلفة كل نشاط، حيث تم إعداد هذا الجدول اعتمادا على تكاليف المؤسسة وبعض المعلومات المقدمة من طرف المسؤولين.

**الجدول رقم(04): تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها لشهر فيفري 2017**

مركز النشاط	الرقم	الأنشطة	الرمز	التكلفة (دج)
التموين	A1	- إعداد الطلبات	A01	3 302 819,98
		- شراء القمح الصلب واللين	A02	39 849 768,83
الإنتاج	A2	- إصدار أمر إنتاج خط الدقيق	A03	26 681 072,21
		- إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	A04	22 163 401,97
		- تصميم المنتجات	A05	1 215 706,68
		- الفحص والمراقبة	A06	1 493 856,95
		- صيانة الآلات والمعدات	A07	933 137,051
		- استقبال طلبات الزبائن	A08	3 235 248,57
		- توزيع المنتجات	A09	5 275 643,19
		- إعداد الفواتير	A10	2 304 948,75
<b>المجموع</b>				<b>107 455 604,18</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات مصلحة المحاسبة العامة والمالية

• **تحديد مسببات التكلفة:** وهو الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة وتترجم إلى وحدات عمل مثل ساعات عمل الآلات أو عدد وحدات منتجة، ولإشارة فانه من الممكن وجود مسبب مشترك أو تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط، وذلك من أجل تخصيص التكاليف غير المباشرة لهذه الأنشطة، على كل من منتجی الدقیق والفرینة.

**الجدول رقم(05): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لشهر فیفری 2017**

عدد المسببات	مسبب التكلفة	الأنشطة	الرقم	مركز النشاط
155	عدد الطلبيات	عدد الطلبيات	A01	التموین
120	عدد الطلبيات	شراء القمح الصلب واللين	A02	
22551.55	قنطار منتج	إصدار أمر إنتاج خط الدقیق	A03	الإنتاج
34525.65	قنطار منتج	إصدار أمر إنتاج خط الفرینة	A04	
159260	عدد الأكياس	تصمیم المنتجات	A05	
155	عدد مرات الفحص	الفحص والمراقبة	A06	
88	عدد عمليات الصيانة	صيانة الآلات والمعدات	A07	التوزيع
1612	عدد الطلبيات	استقبال طلبيات الزبائن	A08	
1522	عدد الطلبيات	توزيع المنتجات	A09	
223	عدد العمليات المنجزة	اعداد الفواتیر	A10	
220212.20	<b>المجموع</b>			

المصدر: من إعداد الباحثین بناء على معلومات مصلحة المحاسبة العامة والمالية  
**تجميع التكاليف بمراكز التكلفة:** يتم في هذه المرحلة تجميع الأنشطة المختلفة لمراكز التكلفة والتي تظم مجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة والتي تحقق من خلال وجود مسبب تكلفة

ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-

مشترك أو وحدة عمل مشترك لطريقة أكثر منهجية، وذلك حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ويتم ذلك وفق الجدول التالي:

**الجدول رقم(06): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة لشهر فيفري 2017**

تكاليف مراكز التكلفة (دج)	الأنشطة المجمعة	مراكز التكلفة	مسببات التكلفة
51 663 480,57	A01-	-إعداد الطلبيات	عدد الطلبيات
	A02-	-شراء القمح الصلب واللين	
	A08-	-توزيع المنتجات	
	A09	-استقبال طلبيات الزبائن	
48 844 474,19	A03-	-إصدار أمر إنتاج خط دقيق	قنطار منتج
	A04	-إصدار أمر إنتاج خط الفرينة	
1 215 706,68	A05	- تصميم المنتجات	عدد الأكياس
1 493 856,95	A06	- الفحص والمراقبة	عدد مرات الفحص
1 933 137,05	A07	- صيانة الآلات والمعدات	عدد عمليات الصيانة
2 304 948,75	A10	- إعداد الفواتير	عدد العمليات المنجزة
<b>107 455 604,18</b>	<b>المجموع</b>		

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات مصلحة المحاسبة العامة والمالية

• **تحميل تكاليف الأنشطة لإغراض التكلفة:** 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 الودوية والتي تمثل مجموع التكاليف غير مباشرة المحملة على وحدات الإنتاج، وتحسب التكلفة الودوية لمسببات التكلفة وفقا للعلاقة التالية:

**التكلفة الودوية لمسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز التكلفة ÷ حجم مسببات كل مركز تكلفة.**

وعليه فان التطبيق العددي للتكلفة الودوية لمسبب التكلفة يكون كالتالي:

$$\text{التكلفة الودوية لمسبب التكلفة لمركز الطلبات} = 3409.00 \div 51663480.57 = 15155.03 \text{ دج}$$

وبنفس الطريقة يتم حساب تكلفة مركز التكلفة لباقي العناصر، والتي تظهر في الجدول:

**الجدول رقم (07): تحديد تكلفة مسببات التكلفة لكل مراكز لشهر فيفري 2017**

مركز التكلفة	تكلفة مركز التكلفة	عدد المسببات	تكلفة المسبب
عدد الطلبات	51 663 480,57	3 409,00	15 155,03
قنطار منتج	48 844 474,19	57 077,20	855,76
عدد الأكياس	1 215 706,68	159 260,00	7,63
عدد مرات الفحص	1 493 856,95	155,00	9 637,79
عدد عمليات الصيانة	1 933 137,05	88,00	21 967,47
عدد العمليات المنجزة	2 304 948,75	223,00	10 336,09
<b>المجموع</b>	<b>107 455 604,18</b>	<b>220 212,20</b>	<b>57 959,77</b>

**المصدر:** من إعداد الباحثين بناء على معلومات مصلحة المحاسبة العامة والمالية

ومن هنا سيتوجب علينا حساب حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخطي الدقيق والفرينة، وذلك بضرب حجم مسبب التكلفة لكل مركز في حجم مسببات خطي الدقيق والفرينة، وحسب

ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-

المعلومات الموجودة لدينا من قبل المؤسسة فان طاقة إنتاج خطي الدقيق والفريئة تمثل 40% و 60% على الترتيب:

الجدول رقم(08): حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والفريئة لشهر فيفري 2017

المراكز	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الفريئة (60%)	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الدقيق (40%)	حجم مسببات كل مركز
عدد الطلبيات	2 045,40	1 363,60	3 409,00
قنطار منتج	34 525,65	22 551,55	57 077,20
عدد الأكياس	95 556,00	63 704,00	159 260,00
عدد مرات الفحص	93,00	62,00	155,00
عدد عمليات الصيانة	52,80	35,20	88,00
عدد العمليات المنجزة	133,80	89,20	223,00
<b>المجموع</b>	<b>132 406,65</b>	<b>87 805,55</b>	<b>220 212,20</b>

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على معلومات مصلحة المحاسبة العامة والمالية بعد تحدينا لتكلفة مسبب كل مركز، سنقوم بحساب سعر التكلفة وذلك وفقا للعلاقة التالية:

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

والجدول التالي يوضح عملية حساب سعر التكلفة لمنتوج دقيقة ممتاز 25 كلغ:

الجدول رقم(09): حساب سعر تكلفة منتج دقيق ممتاز 25 كلغ لشهر فيفري 2017

التعيين	القيمة (قنطار)	تكلفة الوحدة	المبلغ (دج)
تكلفة المواد الأولية المستهلكة	15 820,15	1 817,27	28 749 483,99
تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز المستهلك	44 592,80	12,74	568 071,79
كيس			

5 527,19	206,58	26,76	خيطة (0,6 غ/كيس)
11 379,13	0,25	45 262	بطاقة
<b>29 334 462,09</b>			<b>مجموع الأعباء المباشرة</b>
			<b>الأعباء غير المباشرة وفق abc</b>
14 465 774,56	15 155,03	954,52	عدد الطلبيات
13 538 276,38	855,76	15 820,15	قطار منتج
340 397,87	7,63	44 592,80	عدد الأكياس
418 279,95	9 637,79	43,40	عدد مرات الفحص
541 278,37	21 967,47	24,64	عدد عمليات الصيانة
645 385,65	10 336,09	62,44	عدد العمليات المنجزة
<b>29 949 392,77</b>			<b>مجموع الأعباء غير المباشرة</b>
<b>59 283 854,87</b>	<b>3 762,82</b>	<b>15 755,17</b>	<b>تكلفة إنتاج 25 كلغ ممتاز</b>
4 931 217,93	3 120,55	1 580,24	مخزون أول مدة
<b>64 215 072,80</b>	<b>3 704,27</b>	<b>17 335,41</b>	<b>سعر التكلفة منتج 25 كلغ ممتاز</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

يتبين من خلال الجدول أن سعر تكلفة منتج دقيق ممتاز 25 كلغ وفق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC يساوي 3704.27 دج.

وفي ما يلي سنقوم بإجراء مقارنة بين سعر التكلفة، وفق طريقة المؤسسة والطريقة المعتمدة في البحث (ABC):

الجدول رقم (10): سعر التكلفة بين طريقة المؤسسة ونظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).

البيانات	منتج الدقيق لسنة 2017
سعر التكلفة حسب طريقة المؤسسة	3212.96 دج
سعر التكلفة حسب نظام (ABC)	3704.27 دج
الانحراف	-491,31 دج

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على معلومات السابقة



ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-

بمقارنة سعر التكلفة وفق طريقة المؤسسة وطريقة نظام التكلفة على أساس الأنشطة، وجدنا أن طريقة ABC وهي الطريقة العلمية حققت أعلى سعر تكلفة، وبالتالي هناك خلل كبير في طريقة المؤسسة التي لا تستند إلى أسس علمية، ومنه ننصح المؤسسة باعتماد الطريقة المقترحة، ومحاولة الضغط على التكاليف من خلال تتبع الأنشطة التي تضيف قيمة ودعمها، ومعرفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة واستبعادها وتعديل مسارها؛ وعند تطبيق هذه النصائح سيصبح للمؤسسة قدرة على تخفيض وترشيد تكاليفها ومنه وضع سعر بيع تنافسي تواجه به مؤسسات القطاع.

### خاتمة

وجدنا من خلال دراستنا أنه يجب على كافة المؤسسات الاقتصادية التكيف مع مختلف ظروف المحيط، ومحاولة سبق التغيرات الحادثة فيه، من خلال الرقابة على تكاليفها عامة وتكاليف الإنتاج خاصة مع الحرص على ترشيدها، بهدف ضمان التفوق، الريادة والتقدم على منافسيها؛ وهذا باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة الذي يساعد في ترشيد التكاليف والسعي المتواصل إلى تخفيضها والرقابة عليها، بغية تحقيق الربحية الكافية، ويتم ذلك من خلال مبدئه القائم على أساس تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة ومن ثم التركيز عليها وتعزيزها. اختبار صحة الفرضيات:

**1- الفرضية الأولى:** ، بهدف ضمان التقدم على المنافسين يجب تحليل وتقييم عناصر التكاليف وخاصة تكاليف الإنتاج التي تعتبر من بين أهم عناصر الميزة التنافسية إلى جانب عنصر الجودة، لذلك فهي ذات اهتمام كبير لدى المؤسسات من حيث تحديدها وتحليلها والرقابة عليها وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "الترشيد التكاليف لا بد من التحكم وقيادة تكاليف الإنتاج"؛

**2- الفرضية الثانية** يقوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة بتحديد تكلفة الإنتاج وفق منهج منطقي يقوم على أساس تحليل الأنشطة المضيفة للقيمة والعمل على تعزيزها، وحذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة والذي على أساسه يتم تصميم المنتج وتحدد تكلفته الإنتاجية بصورة تسمح من رقابتها والتحكم فيها وهذا ما يثبت صحة

الفرضية: "يساعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة على توفير مقومات تخفيض

تكاليف الإنتاج مما يسمح بإظهارها بصورة تساعد من رقابتها وقياسها؛

3- الفرضية الثالثة: تعتمد الوحدة محل الدراسة على الطريقة الكلاسيكية في وضع

أسعار منتجاتها من خلال تحديد تكاليف إنتاجها وفق الطريق تقليدية دون الاهتمام

لعملية إدارة وتخطيط تكاليفها، مما قد يؤثر على تكاليفها وخاصة الإنتاجية منها

وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "لا تسعى المؤسسة محل الدراسة إلى ترشيد وقيادة

تكاليف إنتاجها".

التوصيات: يوصي الباحثان على:

- ضرورة تبني نظام التكلفة على أساس الأنشطة لما يوفره من معلومات من شأنها

تحقيق الريادة في السوق؛

- ضرورة الاهتمام بتخطيط وترشيد التكاليف وخاصة تكاليف الإنتاج، لتحقيق سعر

تنافسي يسمح بالوصول للأهداف المرجوة؛

- إنشاء مصلحة خاصة بإدارة التكلفة، لتوفير معلومات من شأنها أن تساعد في

تحقيق مزايا تنافسية.

المراجع:

\* ABC : Activity based costing.

1. أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر،

2006.

2. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر

والتوزيع، الأردن، 2013.

3. حنان جابر حسن، التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة

لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعماً لقدرته التنافسية في ظل الأزمة العالمية - دراسة نظرية

ميدانية-، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد العاشر، العدد الأول، الجمعية السعودية للمحاسبة،

السعودية، 2011.

4. رانية غضاب، نظم المعلومات المحاسبية القائمة على أساس الأنشطة، دار أسامة للنشر

والتوزيع، الأردن، 2017.

5. سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 01، فلسطين، 2007.
6. صالح ابراهيم بونس الشعباني، التغيير في استراتيجيات خفض الكلف وآثارها، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 32، العدد 98، جامعة الموصل، 2010.
7. عيادي عبد القادر، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، أيام 08-09 نوفمبر 2010.
8. فيضل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقاتها في المؤسسات الصحية الصغيرة - نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية-، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، العراق، 2007.
9. The chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Technical briefing and promoting strategy-activity based management- an overview, London, 2001.