إمكانية اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة انتاج القمح في الجزائر

–دراسة حالة مزرعة انتاج البذور والشتائل بوادي العلايق(البليدة)–

The possibility of adopting an activity-based costing (ABC) system to measure the cost of wheat production in Algeria

Case study: the seed and seedlings production farm in Oued el alleug (Blida)

ط.د فريد أحمد خالد *

جامعة البليدة 2، الجزائر

تاريخ الاستلام: 2020/11/20 **تاريخ القبول**: 2021/03/18 تاريخ النشر 2021/06/30

ملخص: تهدف هذه الدراسة لمحاولة إرساء نظام التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع الفلاحي، وهذا بعد ما أثبت إمكانية تطبيقه في القطاع الصناعي وبعض القطاعات الخدماتية، حيث قمنا بدراسة حالة لمزرعة انتاج الشتائل والبذور الكائن مقرها بوادي العلايق بالبليدة.

وقد خلصت بتحديد كل من أنشطة ومولدات التكلفة لعملية زرع القمح الصلب، واللذان يعتبران الأساس لقيام هذا النظام، كما تم التوصل للفصل بين تكاليف كل من حبوب القمح الصلب وحزم التبن بالرغم من اكتمال نموهما واستهلاكهما لتكاليف في وقت واحد كسنبلة واحدة.

الكلمات المفتاحية: فلاحة، قمح، محاسبة، تكاليف، أنشطة.

Abstract: This study aims to try to establish an activity-based costing system in the agricultural sector, and this is after it has proven that it can be applied in the industrial sector, where we have studied a case study of the seedling farm located in oued el-alleug.

It concluded by identifying both the activities and cost generators of durum wheat planting process, which are the basis for the establishment of this system,

*اسم مرسل المقال: فريد أحمد خالد

and a separation was reached between the costs of both durum wheat and hay bundles despite their completion and their consumption of costs simultaneously as a single spike.
Keywords : Agriculture, wheat, accounting, costs, activities.

Résumé : Cette étude vise à essayer d'établir un système de coûts sur la base des activités du secteur agricole, et c'est après avoir prouvé qu'il peut être appliqué dans le secteur industriel, comme nous avons étudié une étude de cas de la ferme de production de semis et de semences située à oued el-alleug.

Il a conclu en identifiant à la fois les activités de blé dur, qui sont à la base de la mise en place de ce système, et une séparation a été obtenue entre les coûts des grains de blé dur et des bottes de foin.
Mots clés: agriculture, blé, comptabilité, coûts, activités.

1– مقدمة:

يعتبر القطاع الفلاحي من القطاعات الأولية التي ترتكز عليها قطاعات أخرى مستفيدة من منتجاته لصناعة منتجات غذائية أو تجميلية أو منتجات وسيطة لمنتجات أخرى، وهو ما يتجلى في الاهتمام والرعاية التي توليها حكومات الدول لهذا القطاع، فالجزائر مثلا انتهجت العديد من المخططات والسياسات للنهوض بهذا القطاع اخرها المخطط الخماسي، الذي يهدف للنهوض بهذا القطاع، ولعل من بين العوامل التي تساهم في هذه النهضة هي الاهتمام بالفلاحين الجزائريين بالدعم المناسب والعقلاني الذي تقدمه الدولة لهم من جهة، ومن جهة أخرى استمراريتهم في النشاط بتعظيم أرباحهم من جهة أخرى، غير أن هذه الأرباح لا تأخذ المنحى التصاعدي المطلوب ما لم يتحكم الفلاح في تكاليفه وترشيدها، هذا التحكم يترجم في الاستخدام الأمثل للسجلات المحاسبية والتسجيلات الصحيحة لبناء نظام محاسبي يتتبع تكاليف المنتج من بدايته الى غاية وصوله المرحلة البيع، ونجد من بين الأساليب الحديثة لتتبع التكاليف نظام التكاليف على أساس الأنشطة(**A**ctivity **B**ased **C**osting)، هذا النظام الذي أثبت إمكانية تطبيقه في القطاعات الصناعية والخدماتية سنحاول في هذه الدراسة تطبيقه في القطاع الفلاحي، ومن هنا تتجلى لنا الإشكالية التالية:

كيف يمكن أن نبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في مؤسسة فلاحية؟

انطلاقا من هذه الإشكالية نصوغ الفرضية التالية:

يمكن بناء نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مزرعة انتاج البذور والشتائل.

أهمية الدراسة:

تستمد أهمية هذه الدراسة من أهمية القطاع الفلاحي بحد ذاته ومساهماته في باقي القطاعات، كما أن موضع دراستنا حول قياس تكاليف القمح الصلب وما ينتج عنه من حزم التبن، فالقمح الصلب لا غنى عنه في الصناعات الغذائية وصناعات أخرى، والتبن هو مخزون لعلف المواشي في فصل الشتاء وعند سوء الأحوال الجوية وعدم توفر مراعي.

أهداف الدراسة:

من خلال هذه الدراسة سنسعى لتحقيق جملة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

-تحديد أنشطة ومولدات التكلفة لمزرعة انتاج البذور والشتائل.

-قياس تكلفة ما تنتجه السنبلة من قمح صلب ومن سيقان تحول الى تبن.

-قياس حجم انتاج مساحة 23 هكتار من القمح الصلب وحزم التبن في الظروف العادية لاتخاذها كمقياس.

-قياس هامش الربح لكل من القمح الصلب وحزم التبن لمساحة مغروسة تقدر ب 23 هكتار.

المنهج المتبع:

قمنا باتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لدراسة كل من الزراعة في الجزائر ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، واتبعنا منهج دراسة الحالة في عرض الجانب التطبيقي لمزرعة انتاج البذور والشتائل في حدود زمنية لموسم 2019 لزراعة القمح الصلب.

الدراسات السابقة:

دراسة نمر محمد الخطيب وسويسي هواري، 2013، حيث تطرقت لمحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية-دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، حيث توصل الباحث على أنه بإمكان القائمين على القطاع تطبيق نظام الABC والاستفادة منه في تسيير المؤسسات العمومية وتسعير منتجاتها، والتعرف على الأنشطة ذات القيمة والعديمة القيمة، والأنشطة المستهلكة للتكاليف بصورة غير عادية، وهذا ما يمكنها من تخفيض تكاليفها والابتعاد عن عشوائية الانفاق.

دراسة مولاي حسين، 2018، تناولت إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمرات الفلاحية، حيث توصل الباحث الى أن التحديد الدقيق لسعر تكلفة المنتجات الفلاحية يساعد الدولة في مراقبة أسعار السوق، وكذا في تحديد الدعم المناسب لكل منتج أو دعم المدخلات من البذور، الأسمدة ...الخ من أجل استمرارية الإنتاج الفلاحي.

دراسة لونيس حنان، 2020، جاءت تحت عنوان: محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، حيث توصلت الباحثة الى أن للقطاع الفلاحي محاسبة مبسطة وغير معقدة، حيث أن التعقيد يكمن في أنشطتها المتعددة التي في بعض الحالات يصعب تشخيصها، وان ليس هناك اختلاف كبير بين النظام المحاسبي والمالي والمعيار المحاسبي الدولي 41-الزراعة- إلا في نقطة القيمة العادلة والتي هي في الأساس غير موجودة في التعاملات المحاسبية وتسجيلاتها في المؤسسات رغم ذكرها في النظام المحاسبي المالي.

دراسة سالمي محمد دينوري، 2015، تناول فيها الباحث موضوع: المحاسبة الزراعية الخاصية النوعية في النشاط والمبادئ والفروض، توصل الباحث الى أن للطبيعة دور كبير في العملية الإنتاجية ففي كثير من المنتجات كالنخيل والموز تعتمد على الطقس، كما أن كل المنتجات قد تكون موسمية وليس لها علاقة بمبدأ الدورية، هذا مما أدى لحدوث استثناءات لبعض الفروض والمبادئ المحاسبية نابعة من طبيعة النشاط الزراعي.

في دراستنا هذه سنحاول تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الفلاحي مع دراسة حالة مؤسسة منتجة للقمح، حيث أن للمنتجات الفلاحية بعض الخصوصيات عن باقي منتجات القطاعات الأخرى حيث نجد أن السنبلة ينتج عنها منتجين الأول حبوب القمح الصلب والثاني هي السيقان التي تشكل حزم التين، وهو الاختلاف الذي يميز دراستنا هذه عن باقي الدراسات السابقة.

تقسيمات الدراسة:

قمنا بتقسيم هذه الدراسة للمحاور التالية:

المحور الأول: المحاسبة الزراعية ومقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
المحور الثاني: دراسة حالة مزرعة انتاج البذور والشتائل بوادي العلايق.

2- المحاسبة الزراعية ومقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

سنتطرق لعدة نقاط من أجل الالمام بالموضوع كالأتي:

1.2- تعريف المحاسبة الزراعية:

عرفت أيضا بأنها فرع من المحاسبة يهدف لمعرفة نتيجة كل نشاط من الأنشطة الزراعية للمشروع على حدة، كتحديد تكاليف كل منتج زراعي، وذلك عن طريق تحليل عناصر التكاليف وتخصيصها ثم توزيعها على أوجه النشاط التي استخدمت فيها. (عبد الرحمن، 2015، صفحة 60)

2.2- مراحل تحمل تكاليف المنتجات الزراعية:

يمكن تقسيم هذه التكاليف على عدة مراحل كما يلي: (مولاي، 2018، صفحة 115)

-**المرحلة الأولى** مرحلة التكوين والنمو والتي تبدأ من حرث الأرض وتهيئتها الى غاية نضج المحصول، وتشمل تكاليف الحرث، الري، البذور، الأسمدة والمبيدات بالإضافة الى تكاليف اهتلاك الآلات التي تستعمل وأجور العمالة المباشرة وغير المباشرة.

-**المرحلة الثانية** وهي مرحلة النضج والتي تبدأ من لحظة جني المحصول الى غاية تخزينه، وتشمل تكاليف الحصاد من أجور العمال وتكاليف تأجير الآلات الحاصدة أو اهتلاكها إذا كانت ملك للمؤسسة، وكذلك تكاليف كراء المخازن أو اهتلاكها.

-**المرحلة الثالثة** وهي التي يتم فيها بيع المحصول، وفيها تتحمل المنشأة الفلاحية مختلف التكاليف الخاصة بالبيع من مواد التغليف، مصاريف نقل المبيعات، اهتلاك وسائل النقل، ومختلف التكاليف الخاصة بالبيع.

4.2- محاسبة التكاليف على أساس الانشطة:

تعرف على أنها: "ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجمعات للتكلفة ومن ثم تخصيص هذه التكاليف على الإنتاج النهائي، وهو أيضا نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن تنسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على موارد هذه الأنشطة". (حطاب و زعيبط، 2016، صفحة 158)

فالتالي نستنتج أن مبدأ هذا النظام يقوم على فكرة أن الأنشطة تستهلك تكلفة الموارد والمنتجات تستهلك تكاليف هذه الأنشطة.

1.4.2- بناء نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يمر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية البناء عبر المراحل التالية:

أ-تحديد الأنشطة:

في هذه المرحلة يتم تحديد وتصنيف الأنشطة من خلال إعداد قائمة توضيح تفصيليا ما يقوم به النشاط من أعمال، وسلوك التكاليف وأثرها على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط، كذلك يجب أن تشرح هذه القائمة حركة التدفقات بين النشاط والأنشطة الأخرى فتبين مثلا أن تحليل مراحل العمل أوضحت تدفق معلومات جديدة يصعب ربطها بالنشاط الذي سبق ويتم تحديده فإنه بالأنشطة التي تدعم عمل المؤسسة، ومتطلبات التحليل الوظيفي، وذلك حتى يمكن تطبيق الخطوات الأخرى في هذا النظام. (ظاهر، 2002، صفحة 189)

ب–تجميع الأنشطة.

يعرض **P.MEVELLEC** طريقة تجميع شاملة للأنشطة، حيث أنه بعد الكشف عن الأنشطة الموجودة في المؤسسة، تأتي مرحلة التجميع والتبسيط، وتتم عملية التجميع من خلال مصفوفة تتقاطع فيها الأنشطة في الأعمدة والعوامل المسببة (مولدات التكلفة) في الأسطر ومن خلالها يمكن تفسير تطور استهلاك المواد في كل نشاط من الأنشطة. (درحمون، 2005، صفحة 261)

الجدول رقم (1) : مصفوفة الأنشطة / عوامل السببية.

نشاط / عامل	نشاط 1	نشاط 2	نشاط 3	نشاط 4
عامل 1	×		×	
عامل 2				×
عامل 3		×		

المصدر: درحمون، 2005، ص 261.

توضح المصفوفة بأن هناك أنشطة عامل واحد وأنشطة لديها عاملين أو أكثر، وهنا تأتي عملية التجميع التي تلي مرحلة تحديد الأنشطة

ج–تحديد مولدات التكلفة:

المولد هو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة، وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الانتاج ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة، ومن خلال هذه

المرحلة تقوم المؤسسة بنموذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعقد العمليات. (نمر و سويسي، 2013، صفحة 74)

د–تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيرا مرحلة تحديد تكلفة المنتج، وذلك بقيمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي بمعنى اخر تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج. (نمر و سويسي، 2013، صفحة 75)

3– دراسة حالة مزرعة انتاج البذور والشتائل بوادي العلايق–البليدة–:

تعتبر مزرعة انتاج البذور والشتائل مزرعة نموذجية خاضعة لشركة تسيير المزارع النموذجية للأشجار المثمرة والكائن مقرها بوادي العلايق بالبليدة، تنحصر نشاطاتها في الأشجار المثمرة (برتقال، ليمون، ورمان)، الى جانب زراعة القمح الصلب الذي يوجه بعد الجني مباشرة لتعاونية الحبوب والبقول الجافة بالبليدة بمساحة استغلال للقمح الصلب تقدر ب 23 هكتار، الى جانب انتاج حزم التبن التي هي الأخرى لها رقم أعمال تحققه منها.

وبهدف بناء نظام التكاليف على أساس الأنشطة للمزرعة سنتبع الخطوات التالية:

1.3– حصر أنشطة المزرعة بمجال زراعة القمح:

بعد القيام بجلسات مقابلة مع المهندسة الفلاحية من أجل إحصاء الأنشطة تبين لنا ما يلي:

1.1.3– نشاط الحرث: وهو النشاط الذي يتم بالجرار مع محراث ذو قياسات كبيرة من أجل تقليب التربة مع بداية الموسم.

2.1.3– نشاط التمشيط: وهو النشاط الذي يتبع نشاط الحرث بهدف تهيئة الأرض للبذر من خلال تهذيب الأرض.

3.1.3– نشاط البذر والمعالجة: حيث يتم في هذه المرحلة زراعة البذور، والمقصود هنا استعمال الادوية التي لها علاقة بتحسين جودة المنتوج.

4.1.3– نشاط الجني: وهو النشاط الذي يتم في حصد القمح الصلب مع توضيب التبن في حزم.

2.3– حساب تكاليف الأنشطة التي تمارسها المزرعة:

اشتملت التكاليف على ما يلي:

1.2.3– تكاليف الحرث: قدرت تكاليف الحرث ب 126.500,00دج موزعة على ثلاثة أيام عمل، من 30 نوفمبر 2019 الى 02 ديسمبر .2019

2.2.3– تكاليف التمشيط: قدرت تكاليف تمشيط الأرض وتهيئتها للبذر ب 55.200,00دج موزعة هي الأخرى كذلك على ثلاثة أيام عمل، ابتداءا من 03 ديسمبر 2019 الى 05 ديسمبر 2019.

3.2.3– تكاليف البذر والمعالجة: قدرت تكاليف البذر والمعالجة ب 492.416,00دج موزعة على يومين عمل، وهذا بتاريخ 11 و12 ديسمبر .2019

4.2.3– تكاليف الجني: هي الأخرى قدرت بتكلفة تقديرية ب 21.500,00دج، موزعة على يومين عمل بتاريخ 30 جوان 2020 و01 جويلية 2020.

ونلخص المعلومات السابقة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2) : تكاليف الأنشطة التي قامت بها المزرعة.

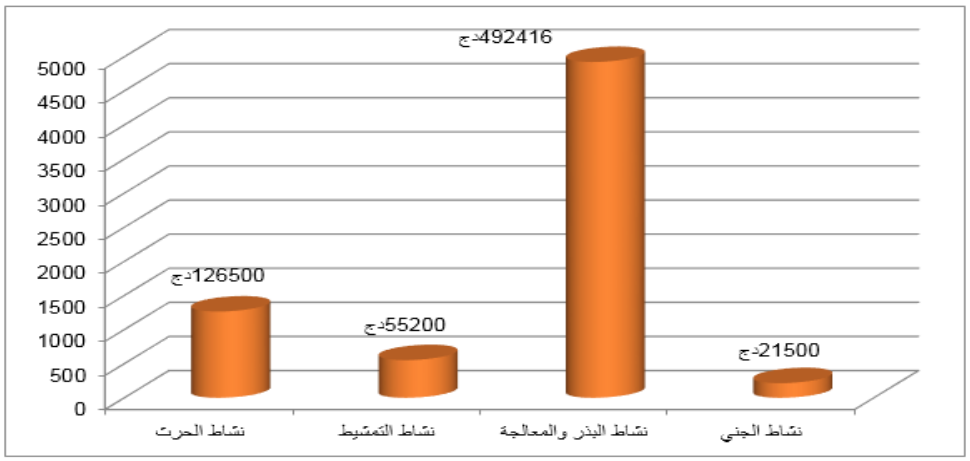
العمليات	فترات العملية	مساحة يوم عمل (/23 هكتار)	التكلفة(دج)	المجموع
نشاط الحرث	2019/11/30	03 هكتار	16.500,00	126.500,00
	2019/12/01	09 هكتار	49.500,00	
	2019/12/02	11 هكتار	60.500,00	
نشاط التمشيط	2019/12/03	10 هكتار	24.000,00	55.200,00
	2019/12/04	09 هكتار	21.600,00	
	2019/12/05	04 هكتار	9.600,00	
نشاط البذر والمعالجة	2019/12/11	10 هكتار	214.094,00	492.416,00

	2019/12/12	13 هكتار	278.322,00	
نشاط الجني	2020/06/30	13 هكتار	12.000,00	21.500,00
	2020/07/01	10 هكتار	9.500,00	
المجموع				695.616,00

المصدر: البطاقة التقنية للمنتوج حسب مزرعة انتاج البذور والشتائل.

من خلال الجدول يتضح بأن المؤسسة تقوم بالتقييم اليومي للتكاليف المباشرة التي يتحملها المنتج سواءا كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، لذا نجد أن مساحة ثلاثة وعشرون (23) هكتار يوزع العمل فيها بالأيام لكل عملية من العمليات الثلاث.

الشكل رقم 1: مجمل التكاليف التي تحملتها أنشطة المزرعة



المصدر: من اعداد الباحثان اعتمادا على ما سبق.

من خلال الشكل البياني يتضح أن نشاط البذر والمعالجة هو الأكثر تكلفة ب492.416,00دج مقارنة بباقي الأنشطة، ويأتي نشاط الجني هو الأقل تكلفة ب21.500,00دج.

3.3- تحديد مولدات التكلفة:

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة، فبالتالي وجب مراعات اختيار المولد الذي يعطي صورة أقرب بكثير للتوزيع العادل للتكاليف.

الجدول رقم (3) : تحديد حجم مولدات الأنشطة

النشاط	المولد	حجم المولد
نشاط الحرث	ساعة عمل الة	24ساعة
نشاط التمشيط	ساعات عمل الة	24ساعة
نشاط البذر والمعالجة	قنطار منتج	716 قنطار
نشاط الجني	مساحة	23هكتار

المصدر: من اعداد الباحثان اعتمادا على معطيات المؤسسة.

نجد أن كل من نشاط الحرث ونشاط التمشيط لهما نفس المولد فبالتالي سنجمعهم في مركز واحد، بينما يبقى نشاط البذر والمعالجة ونشاط الجني يشكلان مركزين مختلفين.

عرض مصفوفة الأنشطة:

تتشكل مصفوفة الأنشطة بربط كل نشاط بمولد التكلفة الذي يقابله وهذا وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4): مصفوفة الأنشطة الخاصة بالمؤسسة

المولد / النشاط	ساعة عمل الة	قنطار منتج	مساحة
نشاط الحرث	*		
نشاط التمشيط	*		
نشاط البذر والمعالجة		*	
نشاط الجني			*

المصدر: من اعداد الباحثان اعتمادا على الجدول السابق.

تظهر مصفوفة الأنشطة مولدات التكلفة التي تتكرر عند كل من نشاط الحرث ونشاط التمشيط، بينما باقي المولدات لا تتكرر.

تجميع الأنشطة وتحديد التكلفة الوحدوية للمولد:

وهي الخطوة التي تلي مصفوفة الأنشطة بحيث نوضحها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (5) : تجميع الأنشطة وتحديد التكلفة الوحدوية للمولد

مولد التكلفة	مركز تجميع الأنشطة	التكلفة(دج)	حجم مولد التكلفة	التكلفة الوحدوية للمولد (التكلفة/حجم المولد)
ساعة عمل الة	نشاط الحرث	126.500,00	24	7570,83
	نشاط التمشيط	55.200,00		
	مجموع تكاليف المركز	181.700,00		
قنطار منتج	نشاط البذر والمعالجة	492.416,00	716	687,73
مساحة	نشاط الجني	21.500,00	23	934,78

المصدر: من اعداد الباحثان اعتمادا على ما سبق.

تعتبر التكلفة الوحدوية للمولد هي أساس تحميل التكاليف للمنتجات، حيث تختلف هذه التكلفة من مركز تجميع لاخر، بحيث قمنا بدمج نشاط الحرث ونشاط التمشيط في مركز تحليل واحد كون لهما نفس مولد التكلفة.

4.3- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:

سوف نقوم بتحميل التكاليف للمنجات وفق مولدات التكلفة، غير أنه نظرا لخصوصيات المنتجات الفلاحية فان منتج حزم التبن ومنتج القمح الصلب هما منتجين مترابطين بحيث قمنا بتقسيم مولدات التكلفة بينهما بالتساوي.

الجدول رقم (6) : تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات

البيان		المنتوج الأول القمح الصلب	المنتوج الثاني حزم التبن
مولد ساعة عمل الة	حجم المولد	12	12
	تكلفة المولد الوحدوية (دج)	7570,83	7570,83

	تكلفة المولد للمنتج (دج)	90.850,00	90.850,00
مولد قنطار منتجة	حجم المولد	406	310
	تكلفة المولد الوحدوية (دج)	687,73	687,73
	تكلفة المولد للمنتج (دج)	279.219,13	213.196,87
مولد المساحة	حجم المولد	11,5	11,5
	تكلفة المولد الوحدوية (دج)	934,78	934,78
	تكلفة المولد للمنتج (دج)	10.750,00	10.750,00
مجموع التكاليف(دج)		380.819,13	314.796,87

المصدر: من اعداد الباحثان اعتمادا على ما سبق.

من خلال الجدول يظهر لنا تساوي تكاليف كل من القمح الصلب وحزم التبن وفق قياس التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا نظرا لطبيعة المنتج (السنبلة) الذي يصاحب فيه القمح كحبوب والتبن كسيقان حاملة لحبات القمح.

5.3- تحديد كل من رقم الأعمال والنتيجة:

بعد تحديد تكاليف المنتجين سوف نقوم بحساب رقم الأعمال والنتيجة المحققة لموسم 2019-2020 من زراعة 23 هكتار من القمح الصلب.

الجدول رقم (7) : حساب رقم الاعمال والنتيجة المحققة.

البيان	القمح الصلب(قنطار)	حزم التبن(حزمة)
الكميات المنتجة والمباعة	406	1550
سعر البيع (دج)	4.500,00	250,00
رقم الاعمال (دج)	1.827.000,0	387.500,00
تكلفة الإنتاج (دج)	(380.819,13)	(314.796,87)
النتيجة المحققة (دج)	1.446.180,87	72.703,13

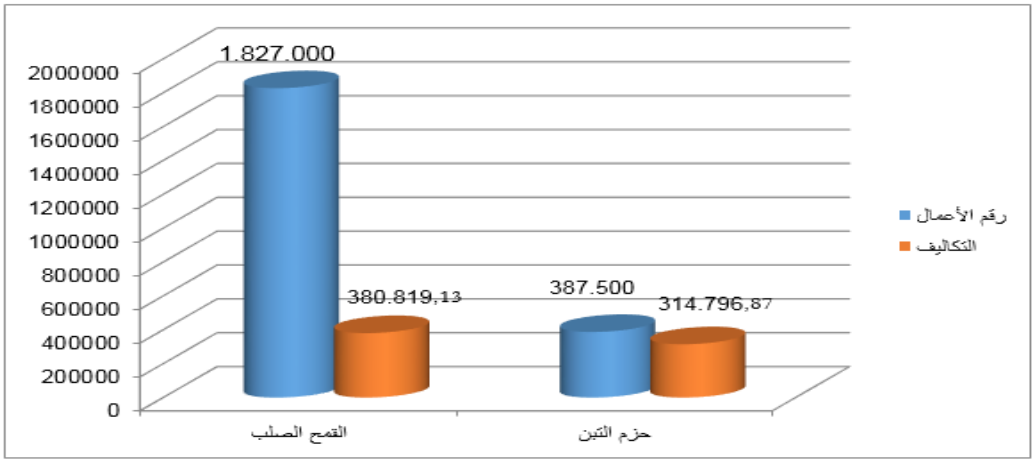
معدل هامش الربح (%)	%79,16	%18.76
النتيجة الاجمالية (دج)	1.518.884,00	

المصدر: من اعداد الباحثان اعتمادا على معطيات المؤسسة والنتائج السابقة.

من خلال الجدول يظهر بان المؤسسة تحقق أرباحا لمنتج القمح بنسب كبيرة مقارنة بمنتج حزم التبن، فالملاحظ أن هامش الربح لمنتج القمح الصلب قدر ب79.16% بينما منتج حزم التبن قدر ب18,76%، كما أن سعر بيع القمح الصلب يمثل سعر ثابت، لأن المؤسسة تبيع محصولها بالكامل لتعاونية الحبوب والبقول الجافة بالبليدة.

وسنوضح أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 3: رقم الأعمال–التكاليف للقمح الصلب وحزم التبن.



المصدر: من اعداد الباحثان اعتمادا على ما سبق.

من خلال الشكل يظهر لنا جليا هامش الربح المحقق من كل منتج بعد توزيع التكاليف حسب نظام الABC، لأن سعر بيع القمح الصلب لتعاونية الحبوب والبقول الجافة مناسب للمؤسسة مقارنة بسعره في السوق، بينما حزم التبن فتباع بسعر السوق الذي يتحدد وفق العرض والطلب.

4– النتائج ومناقشتها:

بعد دراسة حالة مؤسسة مزرعة انتاج البذور والشتائل، توصلنا للنتائج التالية:

–المؤسسة تتعامل مع تعاونية الحبوب والبقول الجافة بالبليدة فقط.

-تتبع المؤسسة تكاليف الانتاج باستخدام بطاقة تقنية للمنتوج تتضمن مجمل التكاليف.

-العمل الزراعي ينقسم الى مجموعة من الأنشطة التي تستعمل فيها وسائل مختلفة، بينما نجد نشاط الحرث ونشاط التمشيط يتشابهان الى حد كبير في الوسائل المستخدمة.

- تحديد مولدات للتكلفة ساعد في الفصل بين تكاليف كل من القمح الصلب وحزم التبن.

-مساحة 23 هكتار أنتجت 406 قنطار قمح صلب و1550 حزمة تبن في ظروف عادية.

-هامش الربح للقمح الصلب مرتفع مقارنة بمنتج حزم التين في ظروف عادية.

من خلال النتائج السابقة التي وضحت تحديد كل من الأنشطة، مولدات التكلفة، وهامش الربح المحقق من كل منتوج نثبت صحة فرضية الدراسة بإمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الفلاحي.

5- الخلاصة:

باعتبار المؤسسة الفلاحية النواة المشكلة للقطاع بكامله وجب تقويمها ووضعها على مسار صحيح من أجل الاستمرارية في النشاط لأبعد نقطة ممكنة، وهذا التقويم نلمسه في تقويم مختلف أنظمتها بما فيها النظام المحاسبي، فنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي ساعد في تحديد تكاليف القمح الصلب وحزم التبن بصورة يمكن القول عليها صادقة مكننا ممن معرفة هامش الربح لكل منهما على حدى، وهو ما يمكن المؤسسة من التصرف في كيفية تسعير حزم التبن، بينما القمح الصلب فالمؤسسة تتعامل مع تعاونية الحبوب والبقول الجافة بالبليدة بسعر مناسب، كما يمكن استنتاج ما يمكن أن تحققه مساحة مزروعة معينة من القمح الصلب بالاستناد لمساحة 23 هكتار تحقق فيها هامش ربح للقمح الصلب وحزم التبن بما يقارب 80% و20% على التوالي.

التوصيات:

على ضوء النتائج المتوصل اليها يوصي المقال بما يلي:

-اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالإضافة للبطاقة التقنية للمنتوج الزراعي يعزز من التحديد الأمثل والصادق للتكاليف وهوامش الربح في القطاع الفلاحي.

-بيع القمح لتعاونيات الحبوب والبقول الجافة يضمن التسويق وتفادي تكاليف التخزين التي في غالب الأحيان تكون مرتفعة مما يسمح بتحقيق أقصى ربح ممكن.

6- الإحالات و قائمة المراجع:

1. مولاي ,ح .(2018) .المحاسبة التحليلية الفلاحية وامكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمرات الفلاحية .مجلة الأبحاث الاقتصادية.(18),131-110 ,

2. حطاب،د و زعيبط،ن.(2016). دور نظام ABC في ضبط تكاليف الجودة.مجلة دراسات اقتصادية.(03)، 152-172

3. نمر ,م .,و سويسي ,هـ .(2013) .محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة abcفي قطاع الخدمات الجامعية . مجلة أداء المؤسسات الجزائرية.(4)2 ,89-71 ,

4. ظاهر ,أ .(2002) .المحاسبة الادارية .الاردن :دار وائل للنشر.

5. عبد الرحمن ,ع .(2015) .القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الأصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية.أطروحة دكتوراه. .السودان :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

6. درحمون ,هـ .(2005) .المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة .-الجزائر :أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصاديةوعلوم التسيير-جامعة الجزائر.-

Referrals and references

1. Moulay, H. (2018). Agricultural analytical accounting and the possibility of applying the cost system based on activities in agricultural investors. Journal of Economic Research, 110-131, (18).

2. Hattab, D, and Zaibet, N. (2016). The Role of the ABC System in Quality Cost Control: Journal of Economic Studies (03), 152-172

3. Nimr, M., and Souissi, H. (2013). Attempt to implement the abc activities based costing system in the university services sector. Algerian Enterprise Performance Journal, 71-89, 2 (4).

4. Dhaher, a. (2002). accounting administration. Jordan: Wael Publishing House

5. Abd El-Rahman, a. (2015). Accounting measurement and disclosure of agricultural assets costs and their impact on financial statements users' decisions. PhD thesis .. Sudan: Sudan University of Science and Technology.

6. Derrahmon, H. (2005). Analytical accounting, a management information system and an aid to decision-making in the economic enterprise - a comparative study -. Algeria: PhD thesis, Faculty of Economics and Management Sciences - University of Algeria