

المحاسبة التحليلية الفلاحية و إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمرات الفلاحية

* مولاي حسين

Abstract:

تاريخ الارسال: 2017-12-01 / تاريخ القبول: 2018/04/02

The purpose of this study is to try to develop a cost allocation model using the ABC method, and the benefits of ABC in controlling costs, which reduce waste, increase planting intensity and fertilizer concentration and determine the amount of the subsidy for the difference between the selling price and the cost of the product.

Keywords: Agriculture, Cost Accounting, Information System, ABC Method.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى محاولة وضع نموذج لتحميل التكاليف على المنتجات الفلاحية وفق طريقة ABC، و فوائد هذه الأخيرة في التحكم في التكاليف، الرقابة عليها، منع التبذير، الزيادة المفرطة في كثافة الغرس أو تركيز الأسمدة و كذا المساعد على تحديد مقدار الدعم المقدم نظير الفرق بين سعر البيع و التكلفة للمنتج، و بالتالي المحافظة على استمرارية الإنتاج.

الكلمات المفتاحية: الفلاحة، المحاسبة التحليلية، نظام المعلومات، نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

Résumé:

Le but de cette étude est d'essayer de développer un modèle de répartition des coûts selon la méthode ABC, et les avantages dans le contrôle des coûts, qui permettent de réduire les déchets, augmenter l'intensité de plantation et déterminer le montant du la subvention pour la différence entre le prix de vente et le coût du produit.

*أستاذ مساعد أ، طالب دكتوراه بجامعة البليدة 2 علي لونيبي، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية

Les mots clés: Agriculture, Comptabilité analytique, Système d'information, méthode ABC.

مقدمة:

يعد قطاع الفلاحة ركنا أساسيا من أركان الاقتصاد الوطني، و يعتبر أحد الموارد الهامة للدخل الوطني، حيث يقع على عاتقه تلبية الاحتياجات المتزايدة للسكان، و كذا احتياجات الصناعات المحلية التي تعتمد في مدخلاتها الأساسية على المنتجات الفلاحية، من فواكه و لحوم و حضروات و أصواف و جلود و غيرها، فضلا عن مساهمته في ميزان المدفوعات عن طريق زيادة صادرات البلاد و توفير فرص العمل.

انطلاقا من هذه الأهمية نجد أن العديد من الدول قد أولت إهتمامها الأساسية نحو هذا القطاع و السياسات التي تؤدي إلى تحسينه، حيث أن النجاح الاقتصادي للدول النامية يتوقف بصورة رئيسية على النجاح في مجال الفلاحة، و يتطلب النجاح في تطوير القطاع الفلاحي إعداد دراسات عديدة في مجال البحوث و تطوير وسائل الفلاحة الحديثة.

عرف القطاع الفلاحي الجزائري عدة تغيرات الهدف منها إدخال التوازن على هيكله الصادرات و محاولة التخلص من التبعية للخارج في ميدان استيراد المنتجات الغذائية و مع هذا ظل هذا القطاع غير قادر على مسايرة متطلبات المرحلة التي يهدف إليها الاقتصاد الوطني من تلبية الحاجيات الغذائية، و في هذا السياق تم إلغاء الدعم الذي كانت تستفيد منه معظم المنتجات الفلاحية باستثناء المنتجات واسعة الاستهلاك (القمح الصلب و القمح اللين) الذين بقي سعرهما محدد من طرف الدولة، و كذا منتج الحليب الذي يدعم بطريقة غير مباشرة عن طريق منح علاوات للمؤسسات المنتجة له، و بصفة عامة فإن إلغاء الدعم أدى إلى ارتفاع ملحوظ لأسعار المدخلات، و بالتالي تكاليف الإنتاج التي انعكست على ارتفاع أسعار المنتجات و بالتالي التأثير على طلب المستهلكين، و هو ما يفرض تحسين الإنتاج و الإنتاجية و الامتيازات التفضيلية و مواكبة التنافس الدولي، كما يفرض التحكم أكثر في التكاليف و هو ما يستدعي تطبيق المحاسبة التحليلية الفلاحية، هذه الأخيرة أثبتت جدارتها ليس فقط في حساب ربح أو

خسارة المؤسسة بل أيضا في التخطيط و الرقابة و ترشيد القرارات داخل المؤسسة، خاصة إذا أدخلنا الطرق الحديثة لحساب التكاليف كطريقة التكاليف على أساس الأنشطة التي تمثل تطورا ملموسا على طريقة التحديد السليم و الدقيق لتكلفة المنتجات و أيضا إلى تحقيق رقابة فعالة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة.

يقودنا هذا التمهيد إلى طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي في ظل إنفتاح السوق الجزائرية على المنتجات الفلاحية ؟

هيكلية البحث : ارتأينا أن يتم تقسيم خطة سير الدراسة إلى المحاور التالية:

- المحور الأول : مفاهيم أساسية؛
- المحور الثاني : مدخل إلى نظام معلومات المحاسبة التحليلية الفلاحية ؛
- المحور الثالث : التحليل ضمن نظام معلومات المحاسبة التحليلية الفلاحية.
- المحور الرابع: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة
- المحور الخامس: تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمر الفلاحية.

1) مفاهيم أساسية:

يلعب القطاع الزراعي دورا هاما في اقتصاديات معظم البلدان، حيث يرتبط بتوفير الغذاء للإنسان و الذي يعد ضرورة إستراتيجية، بالإضافة إلى مساهمته في الناتج الداخلي الخام أو في تزويد العديد من الصناعات بالمواد الأولية، كما يستهلك العديد من مخرجات الصناعات، و مساهمته كذلك في امتصاص اليد العاملة¹.

1-1) مفهوم الفلاحة : إذا أردنا أن نعطي تعريفا لكلمة فلاحة فإننا نجد لها عدة معاني، فقد يقصد بها الحرث أو الغرس، أو علم المحاصيل الحقلية و غير ذلك من العمليات الإنتاجية الفلاحية، و لكن إذا أخذناها بمفهومها الضيق فإننا نجد لها مشتقة من الكلمة اللاتينية Agreculture و هي الكلمة التي تنقسم بدورها الى كلمتين فرعيتين "Agre" و تعني

الحقل أو التربة، و كلمة "culture" و تعني العناية، أي كلمة فلاحية يعني بها العناية بالحقل أو التربة، أما إذا أخذناه بالمعنى الحديث، و هذا من خلال التطور الذي وصلت إليه الفلاحة، فإنها أصبحت تتضمن جميع العمليات التي يقوم بها الفلاح لإنتاج المحاصيل النباتية و كذلك تربية الحيوانات الإنتاج الحليب و اللحوم و الصوف و الجلود و تربية الدواجن ... الخ، إذن الفلاحة هي علم و فن و مهنة و مهارة لاستثمار الموارد الأرضية و البشرية، كما أنها وسيلة من وسائل الحياة للحصول على العيش.

1-2) أهمية الفلاحة: تتجلى أهمية الفلاحة في أنها المصدر الأساسي في تغذية العنصر البشري و الحيواني، إضافة إلى أهميتها الاقتصادية و الإستراتيجية فيمثل القطاع الزراعي عماد الاقتصاد في الكثير من البلدان ، فهو يمثل الجانب الأكبر من الناتج الإجمالي المحلي ، حيث يصل إلى 60% لعدد الدول² ، و تشتغل به نسبة كبيرة من القوى العاملة، كما يمثل مصدرا أساسيا بالنسبة للنقد الأجنبي قد يصل إلى 95 % في ثلاث أرباع البلدان الأقل نمواً، كما يوفر الجانب الأكبر من الأغذية الأساسية و يوفر سبل العيش ، و غير ذلك من أشكال الدخل، و توفر الروابط القوية -السابقة على الإنتاج و اللاحقة له -التي تربط الفلاحة بالقطاع الريفي و غيره من قطاعات الاقتصاد قوة دفع للنمو و توليد الدخل³.

1-3) خصائص الفلاحة: تتميز الفلاحة بعدة خصائص أهمها:

- ضخامة نسبة رأس المال الثابت في الفلاحة؛
- ارتفاع عنصر المخاطرة و أثر التقلبات المناخية؛
- موسمية الإنتاج الزراعي و محدودية التحكم في حجمه و نوعيته؛
- ضخامة التقلبات السعرية السوقية و صعوبة تحديد التكاليف الفلاحية⁴ .

2) مدخل إلى نظام معلومات المحاسبة التحليلية الفلاحية :

يعتبر نظام معلومات المحاسبة التحليلية بمثابة المكون الثاني لنظام المعلومات المحاسبي، و يختص بصفة أساسية بتوفير بيانات و معلومات و تقارير تكاليفية تفصيلية تساعد إدارة المؤسسة في مجال تخطيط التكاليف و الرقابة و إتخاذ القرارات.

1-2) تعريف نظام معلومات المحاسبة التحليلية الفلاحية: يعرف نظام معلومات المحاسبة التحليلية الفلاحية على أنه " فرع من فرع من فروع نظام المعلومات المحاسبي يقوم بتتبع عناصر الإنفاق (التكاليف) لجميع النشاطات الفلاحية، تربية الحيوانات ... الخ، بدءا من حدوث النفقة أو الإلتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها بمراكز التكلفة و ذلك بعد تحليلها و تبويبها بهدف إصدار تقارير تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات" ⁵.

2-2) أهداف نظام المحاسبة التحليلية : يمكن تحديد الأغراض التي يعمل نظام التكاليف على تحقيقها كما يلي:

- قياس تكلفة الإنتاج: يعتبر قياس تكلفة الإنتاج من الأهداف الرئيسية التي يسعى إلى تحقيقها أي نظام دقيق للمحاسبة التحليلية، و يساعد هذا النظام على حصر و توزيع عناصر التكاليف الفلاحية على مراكز التكلفة المختلفة لغرض قياس تكلفة الوحدة المنتجة من الإنتاج ⁶، و يختلف الإنتاج في المنشآت الفلاحية باختلاف طبيعة النشاط، لذلك فنظام المحاسبة التحليلية يصمم لغرض إعطاء نتائج محددة لكل نشاط و لكل منتج نباتي أو حيواني كل على حدة، إضافة إلى ما سبق فإن قياس التكلفة و مدة النشاط يساهم في تسعير المنتجات الفلاحية بما يخدم هدف تحقيق أرباح محددة ⁷.

- الرقابة على التكاليف: يراعى عند تصميم نظام للمحاسبة التحليلية أن تتضمن عوامل الرقابة على تكلفة العناصر ، و كذلك الرقابة على تكلفة العمل سواء كان عمالا إنسانيا أو آليا، و كذا فرض الرقابة على التكاليف الفلاحية غير المباشرة، و يعتبر نظام التكاليف المعيارية من أهم النظم المتبعة في التخطيط و الرقابة على تكاليف الإنتاج، و هذه تمثل مرحلة من مراحل التخطيط، أما بالنسبة لوظيفة الرقابة فيقوم المحاسب بجمع البيانات الخاصة بالتكاليف الفعلية و مقارنتها مع المعلومات الواردة في خطط تكاليف الإنتاج، و ذلك حتى يمكن تحديد أسباب عدم الكفاءة في الإنتاج، و لتحديد المسؤول عن الانحرافات ⁸.

- **إتخاذ القرارات** : يساعد نظام محاسبة التكاليف علاوة على قياس تكلفة الإنتاج و فرض الرقابة على عناصر التكاليف في إمداد المشروع الزراعي بالبيانات و المعلومات التي تساعدهم في إتخاذ القرارات الإدارية و إتخاذ خطوات تصحيح.

(3) التحليل ضمن نظام معلومات المحاسبة التحليلية في المنشأة الفلاحية : تتعدد

طرق تحليل التكاليف ضمن نظام معلومات المحاسبة التحليلية، حيث أن كل تقسيم من شأنه أن يولد مجموعة من القرارات التي تختلف باختلاف طرق التحليل، يمكن تقسيم التكاليف إلى عدة أقسام سنقتصر في هذا البحث على تقسيم التكاليف وفقا لنوع النشاط كما يلي:

3-1) تكاليف المنتجات النباتية: و تشمل فلاحة الخضروات، الحبوب، أشجار الفاكهة و غيرها مما يزرع أصلا لغرض الاستهلاك البشري أو لأغراض الصناعات الغذائية الأخرى التي تعتمد في انتاجها على المحاصيل الفلاحية المختلفة، و تتمثل تكاليف المنتجات النباتية فيما ينفق على المحاصيل المختلفة من مختلف المواد، الأجور و المصاريف الأخرى، و يتم تقسيم المنتجات النباتية إلى أقسام مختلفة كما تم التطرق إليه في نظام المعلومات المحاسبية العامة الفلاحية.

3-1-1) تكاليف المحاصيل الحقلية: تعني المحاصيل الحقلية كل ما تنتجه المزارع من أنواع الحبوب و البقوليات (الأرز، القمح، الشعير، القطن... الخ)، و كذلك منتجات الأرض الأخرى كالبطاطس، الطماطم ... الخ، و يمكن تقسيم هذه التكاليف علي عدة مراحل بدءا من فلاحة هذه المحاصيل حتى نضجها ثم حصادها أو جنيها و نقلها إلى مخازن المزرعة تمهيدا لبيعها.

في المرحلة الأولى و هي مرحلة التكوين و النمو و التي تبدأ من لحظة حرث الأرض و تهيئتها حتى نضج المحصول و تشمل تكاليف الحرث و الري و تكاليف البذور و الأسمدة و المبيدات بالإضافة إلى تكاليف إهلاك الآلات التي تستعمل و أجور العمال المباشرة و غير المباشرة ، بالإضافة على مختلف التكاليف الأخرى كمصاريف الكهرباء... الخ.

في المرحلة الثانية و هي مرحلة النضج و التي تبدأ من لحظة جني المحصول إلى غاية تخزينه ، كما يدخل فيها مصاريف التخزين ، و تشمل تكاليف الحصاد من أجور العمال و تكاليف تأجير الآلات الحاصدة أو إهلاكها إذا كانت ملك للمؤسسة و كذلك تكاليف تأجير المخازن أو

إهلاك مباني المخازن بالإضافة إلى مختلف مصاريف المخازن من تأمين و كهرباء و أجور عمال المخازن و مختلف المواد الأخرى، المرحلة الثالثة و هي التي يتم فيها بيع المحصول، و فيها تتحمل المنشأة الفلاحية مختلف التكاليف الخاصة بالبيع من مواد التغليف، مصاريف نقل المبيعات، إهلاك وسائل النقل إذا كان النقل بواسطة المؤسسة، و مختلف التكاليف الخاصة بالبيع⁹.

3-1-2) تكاليف البساتين الفلاحية: بخلاف المحاصيل الحقلية فنشاط البساتين الفلاحية يشمل الفواكه بمختلف أنواعها من برتقال، تفاح... الخ، و مثلما هو الحال في المحاصيل الحقلية فإن فلاحه البساتين تحتاج إلى تمهيد الأرض قبل البدء في عملية الغرس و لكن كل المصاريف الخاصة بشراء الفسائل أو الشتلات و العناية بها و مكافحة الآفات الفلاحية .. الخ، تعتبر كمصاريف رأسمالية تحول إلى حساب الأشجار بأنواعها، أما تكاليف المرحلة الثانية و هي المرحلة التي يكتمل فيها نمو الأشجار فهي تتشابه إلى حد كبير مع تكاليف المرحلة الأولى من تسميد و مكافحة الآفات الفلاحية... الخ، بالإضافة إلى إهلاك الأشجار نفسها¹⁰.

3-2) تكاليف المنتجات الحيوانية : و يشمل كل ما له علاقة بتربية الحيوانات مثل الأبقار، الأغنام،.. الخ، و يتميز هذا النشاط بضخامة التكاليف، و التي يمكن تقسيمها إلى ما يلي:

3-2-1) تكاليف الأصول المتداولة الحية: و هي الحيوانات التي يتم شراؤها لغرض إعادة بيعها بعد تسمينها، تشمل تكاليف هذا النشاط كل من مصاريف شراء الحيوانات من مصاريف نقل... الخ، و كذا مصاريف المواد من أعلاف و أدوية و مصاريف علاج، بالإضافة إلى أجور العمال الذين يقومون بتغذية الحيوانات و رعايتها ، و إهلاك الحظائر و المباني و الآلات و المعدات الخاصة بتربية هذه الحيوانات ، و كذا مختلف المصاريف الخاصة ببيع هذه الحيوانات.

3-2-2) تكاليف الأصول الثابتة الحية : و هي الحيوانات التي يتم اقتناؤها ليس لغرض إعادة بيعها و انما لغرض تربيتها سواء للتكاثر أو للإنتاج و مثلما هو الحال في الأصول المتداولة الحية فإن الأصول الثابتة الحية تحتاج إلى مصاريف حتى تصل إلى (مرحلة التكاثر) بالنسبة لحيوانات التربية (أو مرحلة الإنتاج) بالنسبة لحيوانات الألبان أو البيض، فتعتبر هذه التكاليف رأسمالية و تحول إلى حساب الأصل، و هناك تكاليف تأتي بعد هذه المرحلة مثل إهلاك مختلف الآلات

المستعملة في الإنتاج كإهلاك آلات الحلب ، أو آلات البيض، و كذا مصاريف المواد الأخرى المستعملة في التوزيع كصهاريج الحليب و علب البيض، بالإضافة إلى إهلاك الحيوانات نفسها.

3-3) تكاليف منتجات النشاطات الأخرى : بالإضافة إلى ما سبق هناك نشاطات أخرى مثل تربية النحل ، تربية الأسماك ، و لكل نشاط من هذه النشاطات تكاليف فمثلا : نشاط تربية النحل هناك تكاليف خاصة بالرعاية و التغذية و الأدوية، كذلك الأجور المدفوعة لمربي النحل و كمية العسل المستهلكة من قبل النحل و إهلاك الأدوات و المناحل ، إهلاك أو مصاريف إيجار مبنى النحل... الخ، و هكذا بالنسبة للنشاطات الأخرى.

4-3) معالجة بعض التكاليف الخاصة:

3-4-1) تكاليف المنتجات الثانوية : المنتجات الثانوية هي المنتجات التي تظهر خلال دورة إنتاج المنتجات الرئيسية و تشترك معها في التكاليف التي تكون قبل نقطة الانفصال بينهما تكون ذات قيمة بيعية ضعيفة و ثانوية و غير مصنفة كعناصر رائدة في نشاط المؤسسة¹¹، معالجة هذه المنتجات يمكن أن تكون بأحدى الطريقتين، إما اعتبار إيرادات المنتج الثانوي ضمن إيرادات المنتجات أو الفصل في سجلات التكاليف ما بين التكاليف التي أنفقت على المنتج الرئيسي .

3-4-2) تكاليف المنتجات المشتركة : المنتجات المشتركة هي المنتجات التي يتم إنتاجها بعملية إنتاجية واحدة أو سلسلة من العمليات الإنتاجية نتيجة لجهود واحدة، و تكون هنا علاقة كمية واضحة بين المنتجين المشتركين، بمعنى أن زيادة كمية الإنتاج من أحدهما يترتب عليه زيادة كمية الإنتاج من المنتجات الأخرى، و لكن ليس من الضروري أن تكون بنفس النسبة، و من أمثلة ذلك : الألبان و الأسمدة العضوية في نشاط تربية المواشي لغرض إنتاج الألبان¹² .

4) طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: أفرزت التغيرات الحديثة في نظم التكاليف مدخلا جديدا في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس مدى استفادة كل منتج من أنشطة الخدمات الإنتاجية في المنشأة، و هو ما يطلق عليه مدخل قياس التكلفة على أساس الأنشطة، و يتركز هذا المدخل على العلاقات السببية بين المنتجات النهائية و التكاليف التي استنفذتها، حيث يهتم بمصادر وجود التكاليف و التي يطلق عليها مسببات التكلفة، و

يفترض هذا المدخل أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكلفة و أن المنتجات تحدث التكلفة من خلال الأنشطة التي تحتاجها لتصميم و هندسة و تسويق المنتج.

4-1) المفاهيم الأساسية لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة : بناء على كل ما تقدم فقد تطورت بعض المفاهيم التكاليفية الأساسية لتلائم مدخل ABC نحاول إيجازها في الآتي¹³:

- **الأنشطة (Activity) :** النشاط هو أي حدث أو إجراء يتخذ لأداء عمل معين أو مجموعة أعمال، أو مجموعة أحداث و إجراءات تتكامل في سبيل إنجاز مهمة محددة .

و النشاط هو محور الإهتمام في طريقة ABC ، و إتخاذ النشاط موضوعا للقياس التكاليفي يتركز على سهولة فهمها لأنها تمثل أحداثا محددة و تركز الضوء على مسببات التكلفة و يساعد على تفهم العلاقات التشابكية بين مدخلات و مخرجات نظام المنشأة الإنتاجي.

- **الموارد (Ressources) :** هي عوامل الإنتاج أو العناصر الاقتصادية التي يتم إستخدامها في أداء الأنشطة المختلفة، و عند استخدامها تحدث التكاليف التي تحمل على الأنشطة ثم بعدها على المنتجات و تتضمن الموارد: المواد، العنصر البشري، الأجهزة و المعدات و الآلات، و خدمات و موارد مشترة من الخارج كخدمات النقل، الصيانة، الإعلان و غيرها.

- **المسار (Process) :** نسمي مسارا مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل، إما بمخرجات مادية أو غير مادية شاملة ، أو هو " تنظيم عقلائي للأفراد، المهن، الطاقة، التجهيزات و السلوكات للنشاطات . المصممة لإنتاج نتيجة نهائية معينة "

- **موضوع القياس التكاليفي (Cost object):** هو أي شيء ترغب المؤسسة في معرفة تكلفة من سلع أو خدمات تتراكم التكاليف لإنجازها فهي موضوع للقياس التكاليفي، و تعني نظام تجميع و تتبع التكاليف، و أساسا ترتبط الموارد (العنصر الأول) الأنشطة (العنصر الثاني) بواسطة مسببات إستخدام الموارد، ثم ربط الأنشطة بموضوعات القياس التكاليفي أي المنتجات (العنصر الثالث) بواسطة مسببات النشاط.

- مراكز النشاط (Activity center) : مركز النشاط هو دائرة تضم الأنشطة المتجانسة أو المتكاملة التي مراكز النشاط تمثل جزء من العملية الإنتاجية و يمكن التعبير عن تكاليف هذه الأنشطة بصورة مستقلة.

- مجمعات التكلفة (Cost pools): مجمع التكلفة هو تجميع لعناصر التكاليف التي ترجع إلى سبب مجمعات التكلفة واحد، بمعنى إشتراك كل العناصر داخل المجمع عند حدوثها في مسبب تكلفة واحد لذلك لابد من تحديد مسبب تكلفة ملائم لتكاليف كل مركز نشاط و تجميع عدد من الأنشطة داخل مركز النشاط في مجمع تكاليفي واحد و له مسبب تكلفة واحد.

- مسببات التكلفة (Cost drivery): سبب التكلفة هو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة، أي أن مسببات التكلفة حدوث التكلفة متوقف على وجود مسبب التكلفة الذي يعتبر هو المحرك الأساسي لمستوى حجم النشاط.

4-2) مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة¹⁴ : تركز على مجموعة من الخطوات عند تطبيقها هي :

- تحديد و تحليل الأنشطة :تعتبر عملية تحديد و تحليل الأنشطة الخطوة الأولى و الرئيسية لتطبيق مدخل التكلفة على أساس الأنشطة، و يتم تحديد أنشطة المنشأة بناء على طبيعة مراحل العمل و الوظائف بالمنشأة، و يمثل النشاط عملية استخدام لموارد معينة مثل رأس المال، العمالة و المعدات لإنتاج مخرجات محددة، و من أمثلة الأنشطة : نشاط شراء المواد و البذور، نشاط فحص نوعية المشتريات، نشاط التخزين، نشاط إصلاح و صيانة الآلات ... الخ بعد أن يتم التحديد السليم للأنشطة يتم تحليل كل نشاط إلى مجموعة من العمليات الداخلة فيه، و يتم تحليل على خطوتين : تحديد طبيعة العمل داخل النشاط و التي تتمثل في تحديد الوظائف التي يتم تأديتها داخل النشاط ، و تحديد مراحل العمل اللازمة لأداء كل وظيفة داخل النشاط.

- تحديد تكلفة الأنشطة : بعد تحديد و تحليل الأنشطة تأتي مرحلة تحديد احتياج كل عمل من داخل النشاط من موارد المنشأة ، حيث يعتبر كل عمل داخل النشاط مسبب للتكلفة و بذلك تعتبر تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج التي أمكن تتبعها و تبين أنها

تخص نشاط معين بذاته، و يتضح أنه في هذه المرحلة يتم .تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة حسب درجة استفادة كل نشاط من هذه الموارد .

- **تحديد مجموعات التكلفة :** تعتبر هذه المرحلة نتاج المرحلة السابقة حيث يتم تجميع كل النشاطات التي لها نفس مسبب التكلفة.

- **إختيار مسببات التكلفة :** تعتبر مسببات التكلفة العامل الرئيسي لمدخل تكلفة النشاط، الذي يتم الإعتماد عليه في تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات النهائية و ذلك لزيادة الدقة في أرقام تكلفة المنتجات، و ذلك نظرا لأن مسببات التكلفة تعتبر المقياس السليم لمقدار ما تستهلكه المنتجات من الأنشطة المختلفة، حيث يعكس مقدار استفادة وحدات الإنتاج من الأنشطة المختلفة، و يتم تحديد مسببات التكلفة بتحديد عددها و كذا نوعها، و يفضل إختيار مسببات التكلفة التي تتوفر فيها :سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها، أن تكون قابلة للقياس ، أن تتميز بأعلى درجة الارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط .

- **تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات :** تأتي مرحلة تخصيص تكاليف الأنشطة المجمعة على المنتجات النهائية و التي تعتبر الخطوة الأخيرة في مجال تطبيق مدخل التكلفة على أساس الأنشطة، حيث يتم في هذه المرحلة إعداد معدلات تحميل لكل نشاط و يستخدم هذا المعدل في تحميل المنتجات بتكاليف الأنشطة وفقا للخطوات التالية:

يتم إيجاد معدل التحميل لكل نشاط حيث :

معدل تحميل النشاط = إجمالي تكلفة النشاط / عدد الأحداث الكلية للنشاط

يقصد بعدد الأحداث الكلية للنشاط عدد مرات حدوث مسبب التكلفة داخل النشاط.

يتم تحديد نصيب الوحدة من المنتج من تكلفة كل نشاط عن طريق ضرب عدد مرات استفادة وحدة المنتج من النشاط المعين في معدل التحميل المحسوب، و يتم تكرار هذه الخطوة لجميع الأنشطة لإيجاد نصيب الوحدة من المنتج من كل نشاط.

يتم تجميع أنصبة وحدة المنتج من تكاليف كل نشاط فنحصل على التكلفة غير المباشرة المحملة لوحدة المنتج، ثم تضاف إلى التكلفة المباشرة للحصول على سعر تكلفة وحدة المنتج.

5) تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمرة الفلاحية:

سنحاول في هذا المحور إسقاط ما تم التطرق إليه في المحاور النظرية، على تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة فلاحية.

5-1) تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في أنشطة المنتجات النباتية:

أنشطة المنتجات النباتية تتميز عدة تكاليف يتم تحميلها على المنتجات وفق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كما يلي:

5-1-1) تكاليف نشاط الحرث و تهيئة التربة: نوضح في الجدول التالي تكاليف نشاط

الحرث و تهيئة الأرض في المؤسسة الفلاحية و كيفية التحميل على المنتجات الفلاحية.

الجدول رقم 01- تحميل تكاليف نشاط الحرث على المنتجات النباتية

التكلفة	مسبب التكلفة	معدل التحميل	تحميل التكلفة
-إهلاك معدات الحرث. -المصاريف الخاصة بمعدات الحرث (صيانة، وقود، تشحيم... الخ). -تكاليف كراء المعدات.	ساعة عمل المعدات	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل الاجمالية لهذه المعدات	عدد ساعات استفادة المنتج من المعدات * معدل التحميل
-الكتلة الأجرية لعمال الحرث.	ساعات العمل	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل الإجمالية للعمال	عدد ساعات استفادة المنتج من العمل البشري * معدل التحميل

5-1-2) تكاليف نشاط التسميد و معالجة النباتات: نوضح في الجدول التالي تكاليف

نشاط التسميد في المؤسسة الفلاحية و كيفية التحميل على المنتجات الفلاحية.

الجدول رقم 02- تحميل تكاليف نشاط التسميد و المعالجة على المنتجات النباتية

التكلفة	مسبب التكلفة	معدل التحميل	تحميل التكلفة
---------	--------------	--------------	---------------

سماذ أو أدوية مستعملة للمنتج * معدل التحميل	التكلفة الكلية / كمية السماذ أو الأدوية المستعملة	كغ سماذ أو كغ (لتر) أدوية مستعملة	- تكاليف الأسمدة المستعملة) تشمل ثمن الشراء+المصاريف).
2م مساحة مستعملة للسماذ * معدل التحميل	التكلفة الكلية/ المساحة الكلية للمخزن	2م مساحة مستعملة	- اهتلاك المخازن أو مصاريف الإيجار
عدد ساعات استفادة المنتج من المعدات * معدل التحميل	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل الإجمالية لهذه المعدات	ساعة عمل المعدات	- اهتلاك معدات التسميد و المعالجة . -المصاريف الخاصة بمعدات التسميد (صيانة، وقود، تشحيم). -تكاليف كراء المعدات.
عدد ساعات استفادة المنتج من العمل البشري * معدل التحميل	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل الإجمالية للعمال	ساعات العمل	-الكتلة الأجرية لعمال التسميد و المعالجة.

5-1-3) تكاليف نشاط شراء البذور و غرسها: نوضح في الجدول التالي تكاليف نشاط شراء البذور و غرسها في المؤسسة الفلاحية و كيفية التحميل على المنتجات الفلاحية.

الجدول رقم 03- تحميل تكاليف نشاط شراء البذور غرسها على المنتجات النباتية

تحميل التكلفة	معدل التحميل	مسبب التكلفة	التكلفة
---------------	--------------	--------------	---------

كغ بذور مستعملة للمنتج * معدل التحميل	التكلفة الكلية/كمية البذور	كغ بذور مستعملة	-تكاليف البذور المستعملة) تشمل ثمن الشراء + مصاريف الشراء).
2م مساحة مستعملة للبذور * معدل التحميل	التكلفة الكلية/ المساحة الكلية للمخزن	2م مساحة مستعملة	-اهتلاك المخازن أو مصاريف الإيجار
عدد ساعات استفادة المنتج من المعدات * معدل التحميل	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل الإجمالية لهذه المعدات	ساعة عمل المعدات	-اهتلاك معدات الغرس . -المصاريف الخاصة بمعدات الغرس(صيانة، وقود، تشحيم). -تكاليف كراء المعدات.
عدد ساعات استفادة المنتج من العمل البشري * معدل التحميل	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل الإجمالية للعمال	ساعات العمل	-الكتلة الأجرية لعمال الغرس.

5-1-4) تكاليف نشاط الري: نوضح في الجدول التالي تكاليف نشاط الري في المؤسسة
الفلاحية و كيفية التحميل على المنتجات الفلاحية.

الجدول رقم 04- تحميل تكاليف نشاط الري على المنتجات النباتية

التكلفة	مسبب التكلفة	معدل التحميل	تحميل التكلفة
- تكاليف المياه المستعملة أو - اهتلاك معدات الري. - المصاريف الخاصة بمعدات الري (صيانة، كهرباء، وقود، تشحيم). - تكاليف كراء المعدات.	م2 مساحة مسقية	التكلفة الكلية/المساحة الكلية المسقية	م2 مساحة المسقية للمنتج * معدل التحميل
- الكتلة الأجرية لعمال الري.	ساعات العمل	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل الإجمالية للعمال	عدد ساعات استفادة المنتج * معدل التحميل

5-1-5 (تكاليف نشاط الجني: نوضح في الجدول التالي تكاليف نشاط الجني في المؤسسة الفلاحية و كيفية التحميل على المنتجات الفلاحية.

الجدول رقم 05- تحميل تكاليف نشاط الجني على المنتجات النباتية

التكلفة	مسبب التكلفة	معدل التحميل	تحميل التكلفة
- اهتلاك معدات الجني . - المصاريف الخاصة بمعدات الجني (صيانة...) - تكاليف كراء المعدات.	ساعة عمل المعدات	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل لهذه المعدات	عدد ساعات استفادة المنتج من المعدات * معدل التحميل
- اهتلاك المخازن أو مصاريف الإيجار	م2 مساحة مستعملة	التكلفة الكلية/ المساحة الكلية للمخزن	م2 مساحة مستعملة للسماح * معدل التحميل
- الكتلة الأجرية لعمال	ساعات العمل	التكلفة الكلية /عدد	عدد ساعات

الجني.		ساعات العمل الإجمالية للعامل	استفادة المنتج * معدل التحميل
- اهتلاك الأشجار أو الأصل البيولوجي النباتي	كغ/لتر منتج محصول	التكلفة الكلية / كمية المحصول	كغ/لتر منتج * معدل التحميل

5-1-6 (تكاليف نشاط التوزيع : نوضح في الجدول التالي تكاليف نشاط التوزيع في المؤسسة الفلاحية و كيفية التحميل على المنتجات الفلاحية.

الجدول رقم 06- تحميل تكاليف نشاط التوزيع على المنتجات النباتية

التكلفة	مسبب التكلفة	معدل التحميل	تحميل التكلفة على المنتج
- اهتلاك معدات النقل و التوزيع . - المصاريف الخاصة بمعدات النقل (صيانة، وقود، تشحيم ... الخ). - تكاليف كراء المعدات.	ساعة عمل المعدات	التكلفة الكلية / عدد ساعات العمل الإجمالية لهذه المعدات	عدد ساعات استفادة المنتج من المعدات * معدل التحميل
- الكتلة الأجرية لعمال التوزيع و النقل و الشحن.	ساعات العمل	التكلفة الكلية / عدد ساعات العمل الإجمالية للعمال	عدد ساعات استفادة المنتج من العمل البشري * معدل التحميل

و منه فتكلفة المنتج النهائي هو مجموع التكاليف لمختلف الأنشطة كما تم التطرق اليه سابقاقد ينتج عن هذه المنتجات منتجات ثانوية، هذه الأخيرة تعالج اما باعتبار إيرادها ربحا صافيا أو أن تخفض من سعر تكلفة الإنتاج الفعلي .

5-2) تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في أنشطة المنتجات الحيوانية: في أنشطة المنتجات الحيوانية نميز عدة تكاليف يتم تحميلها على المنتجات وفق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كما يلي:

5-2-1) تكاليف نشاط شراء الحيوانات و علفها و معالجتها: نوضح في الجدول التالي تكاليف نشاط شراء الحيوانات في المؤسسة الفلاحية و كيفية التحميل على المنتجات الحيوانية.

الجدول رقم 07- تحميل تكاليف نشاط شراء الحيوانات على المنتجات الحيوانية

التكلفة	مسبب التكلفة	معدل التحميل	تحميل التكلفة على المنتج
-تكاليف شراء الحيوانات أو الطيور -تكاليف العلف و المعالجة	رأس حيوان	التكلفة الكلية/رؤوس الحيوانات	رأس حيوان * معدل التحميل
-إهلاك المخازن أو مصاريف الإيجار	م2 مساحة مستعملة	التكلفة الكلية/ المساحة الكلية للمخزن	م2 مساحة مستعملة لرؤوس الحيوانات * معدل التحميل
-إهلاك معدات العلف و المعالجة . -المصاريف الخاصة بالمعدات (صيانة، وقود، تشحيم... الخ). -تكاليف كراء المعدات.	ساعة عمل المعدات	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل الإجمالية لهذه المعدات	عدد ساعات استفادة رأس الحيوان من المعدات * معدل التحميل
-الكتلة الأجرية للعمال .	ساعات العمل	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل	عدد ساعات استفادة رأس الحيوان

من العمل البشري *	الإجمالية للعمال		
معدل التحميل			

5-2-2) تكاليف نشاط جني المنتج الحيواني: نوضح في الجدول التالي تكاليف نشاط الجني في المؤسسة الفلاحية و كيفية التحميل على المنتجات الحيوانية.

الجدول رقم 08- تحميل تكاليف نشاط الجني على المنتجات الحيوانية

التكلفة	مسبب التكلفة	معدل التحميل	تحميل التكلفة
-إهلاك معدات الجني) معدات الذبح، معدات الحلب، معدات جني البيض ... الخ). -المصاريف الخاصة بمعدات الجني (صيانة، وقود، تشحيم، كهرباء... الخ). -تكاليف كراء المعدات إن لم تكن ملك للمؤسسة.	ساعة عمل المعدات	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل الإجمالية لهذه المعدات	عدد ساعات استفادة المنتج من المعدات * معدل التحميل
-إهلاك المخازن، غرف التبريد أو مصاريف الإيجار	م2 مساحة مستعملة	التكلفة الكلية/ المساحة الكلية للمخزن	م2 مساحة مستعملة للمنتج * معدل التحميل
-الكتلة الأجرية لعمال الجني.	ساعات العمل	التكلفة الكلية /عدد ساعات العمل الإجمالية	عدد ساعات استفادة المنتج من العمل البشري *

معدل التحميل	للعمال		
كغ/لتر منتج *	التكلفة الكلية /	كغ/لتر منتج	-اهتلاك الحيوانات أو الأصل
معدل التحميل	كمية المحصول	محصول	البيولوجي الحيواني

5-2-3 تكاليف نشاط التوزيع : نوضح في الجدول التالي تكاليف نشاط التوزيع في المؤسسة الفلاحية و كيفية التحميل على المنتجات الحيوانية.

الجدول رقم 09 - تحميل تكاليف نشاط التوزيع على المنتجات النباتية

تحميل التكلفة	معدل التحميل	مسبب التكلفة	التكلفة
عدد ساعات استفادة المنتج من المعدات * معدل التحميل	التكلفة الكلية / عدد ساعات العمل الإجمالية لهذه المعدات	ساعة عمل المعدات	-اهتلاك معدات النقل و التوزيع . -المصاريف الخاصة بمعدات النقل (صيانة، وقود، تشحيم ...الخ). -تكاليف كراء المعدات إن لم تكن ملك للمؤسسة.
عدد ساعات استفادة المنتج من العمل البشري * معدل التحميل	التكلفة الكلية / عدد ساعات العمل الإجمالية للعمال	ساعات العمل	-الكتلة الأجرية لعمال التوزيع و النقل و الشحن.

و منه فنكلفة المنتج النهائي هو مجموع التكاليف لمختلف الأنشطة كما تم التطرق إليه. قد ينتج عن هذه المنتجات منتجات ثانوية، هذه الأخيرة تعالج اما باعتبار إيرادها ربحا صافيا أو أن تخفض من سعر تكلفة الإنتاج الفعلي .

خاتمة :

في ختام البحث و من خلال التطرق إلى دور و أهمية المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي استخلصنا مجموعة من النتائج أهمها:

1. المحاسبة التحليلية وسيلة فعالة في تحديد سعر التكلفة للمنتجات الفلاحية و الرقابة على التكاليف؛

2. التكاليف في محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ترتبط بالأنشطة التي أدت الى حدوثها، و ثم ترتبط تكلفة الأنشطة بالمنتج الذي استفاد من هذه الأنشطة و تسبب في حدوثها، و هو ما يؤدي الى تحميل أدق لهذه التكاليف على المنتجات؛

3. تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي الى تحديد دقيق لسعر تكلفة المنتجات النباتية و الحيوانية، الرقابة أكثر على التكاليف و منه التقليل من التبذير و بالتالي زيادة تنافسية هذه المنتجات، خاصة في ظل تشجيع الصادرات خارج المحروقات؛

4. يساعد التحديد الدقيق لسعر تكلفة المنتجات الفلاحية الدولة على مراقبة أسعار السوق، و كذا في تحديد الدعم المناسب لكل منتج، أو دعم المدخلات من البذور، الأسمدة... الخ و ذلك لأجل استمرارية الإنتاج الفلاحي.

و بناء على نتائج التحليل هناك مجموعة من التوصيات أهمها:

1. محاولة الربط بين الجامعة المتخصصة في الفلاحة، المؤسسات الفلاحية و المعاهد التقنية

للاستفادة من أهم التقنيات الحديثة في الفلاحة خاصة فيما يتعلق بالفلاحة البيولوجية؛

2. إنشاء هيئة على مستوى وزارة الفلاحة مهمتها إجراء تحقيقات تحدد و تراقب على إثرها أسعار التكلفة لمختلف المنتجات الفلاحية، الشيء الذي يجعل الدولة تقف على الأسعار

الحقيقية لمختلف المنتجات؛

3. إجراء دورات تكوينية لمختلف رؤساء المؤسسات الفلاحية حول أهمية المحاسبة التحليلية في تحديد سعر التكلفة لمختلف المنتجات، الرقابة على التكاليف و تقليل التبذير.

الهوامش و المراجع:

1 - محمود جلال أحمد، أيهاب نظمي إبراهيم، محاسبة التكاليف الفلاحية، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الأردن، ط 1، 2010، ص 12.

2 - الكتاب السنوي للإحصائيات الفلاحية، المنظمة العربية للتنمية الفلاحية، المجلد 35، 2015، في الموقع www.aoad.org

3 - نضال رشيد صبري، التخطيط و الرقابة المالية في المنشآت الفلاحية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأردن، 1994، ص ص 10-13.

4 - نضال رشيد صبري، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-15.

5 - جمعة أحمد خليل و اخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة و النشر، الأردن، 1999، ص 4.

6 - عبد المقصود ديبان و اخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 22.

7 - عبد الإله نعمة جعفر، محاسبة التكاليف في المنشآت الفلاحية، مكتبة اليقضة للنشر، الأردن، 2000، ص 21.

8 - ستيفن أ موسكوف، مارك جون سيمنك، ترجمة كمال الدين سعيد، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الادارية، دار المريخ للنشر، العربية السعودية، 1989، ص 48.

9 - هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص ص 158-159.

10 - حسن زكي، محاسبة التكاليف الفلاحية الأصول العلمية و العملية، دار زهران للنشر، الأردن، 1997، ص 267.

11 Réjan Brault, Pierre Giguère, comptabilité de management, la presse de l'université laval, 3 eme édition, 1993, p 567.

¹² - هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية الدار الجامعية للنشر، مصر، 2000، ص 193.

¹³ - غريب جبر جبر غنام، تطوير تحميل التكاليف غير المباشرة في ظل اقتصاد المعرفة، بحث مقدم للمؤتمر السنوي الخامس

لكلية الاقتصاد، جامعة الزيتونة الأردنية، 27-28/04/2005، ص 31.

¹⁴ - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر و التوزيع، الأردن،

2013، ص 100.