

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra

Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع

دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة :

شركة الزيبان لصناعة الآجر الأحمر - سيدي غزال بسكرة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

اعداد الطالبان:

الأستاذ المشرف:

كميليا بلرهمي

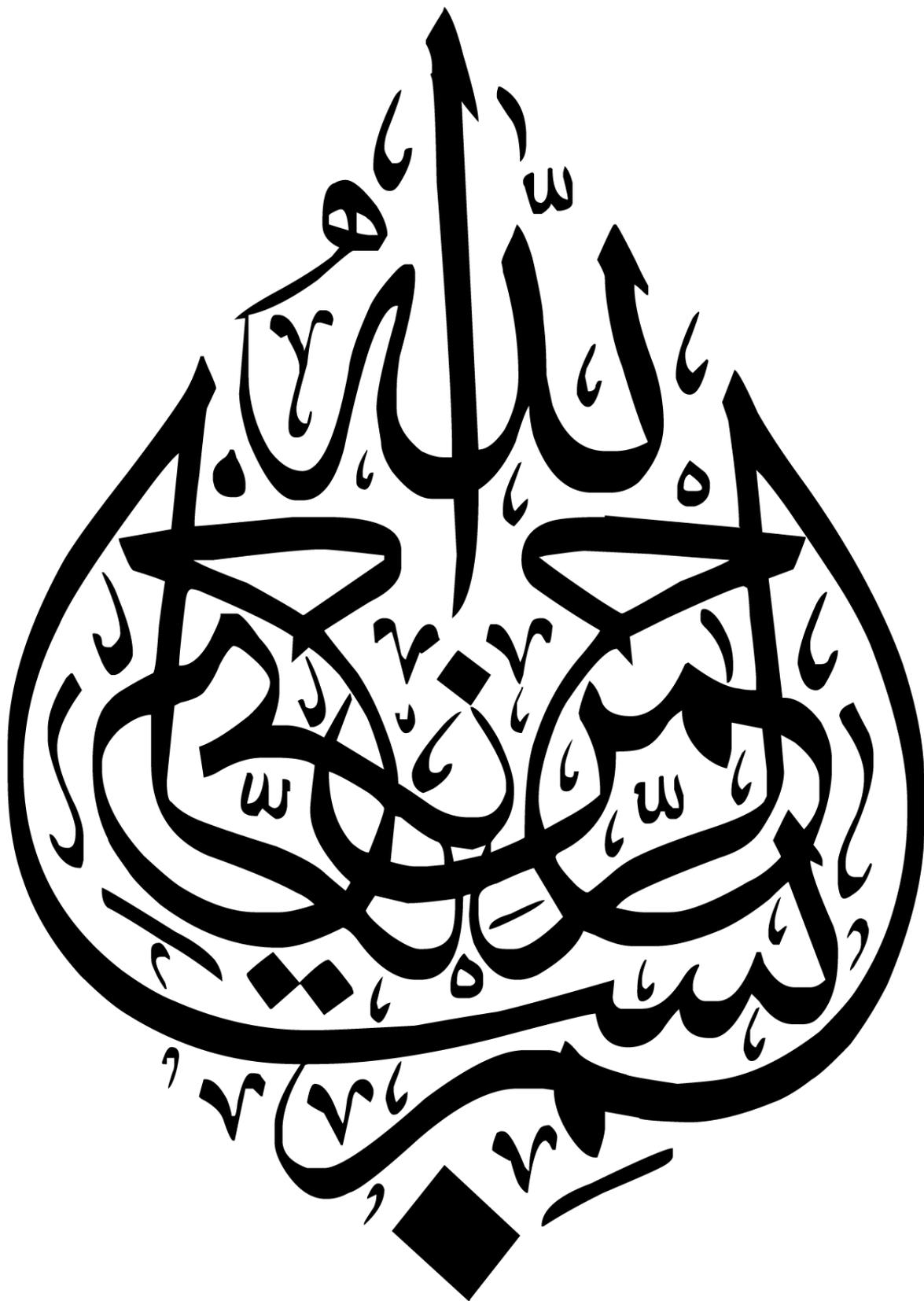
نجلاء نوبلي

نور الهدى عموري

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	الهام بوروبة	أستاذ محاضر أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	نجلاء نوبلي	أستاذ محاضر ب	مشرفا	جامعة بسكرة
3	إبراهيم تومي	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2019



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ
عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأُدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ
فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾

صدق الله العظيم

الآية ١٩ سورة النمل

الألم

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله إلهي من قال فيهما خالق السموات والأرض "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيراً". إلهي منبع الحنان الصافي، إلهي مصدر الحب الدافئ، إلهي فيض الإيمان الوافي، إلهي أروغ وأنبل ما وهبني الله في الحياة أمهي الحبيبة حفظها الله.

إلهي من رباني على طاعة الله صغيراً وذل لي الصعاب بعد توفيق الله كبيراً إلهي من نرس في حب العلم إلهي من تنازل عن حقه لكي أكون شيء في الوجود، ومنعني ثقة أعتز بها أبي العزير حفظه الله.

إلهي إخوتي : كمال ، محمد نذير ، أحلام ، أروى .

إلهي جدي حفظها الله ، إلهي أعمامي وعماتي ، أخوالي وذلاتي .

إلهي بنات خالتي أسماء ، ياسمين ، مروى ، رؤيا .

إلهي صاحبة القلب الطيب صديقتي هدى .

إلهي الأصدقاء المخلصين وعلى رأسهم ، رميساء ، صفاء ، شيماء ، رقية .

إلهي جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير ، إلهي هؤلاء جميعاً أهدي هذا العمل

المتواضع .

كميليا

الألم

أهدي ثمرة نجاحي لمن سهر على تربيّتي و نجاحي و التي لم تبخل و التي كانت السند الأول لي في وصولي و مكافئتي للحياة أُمّي الغالية و العزيزة ربي أدم عليهما الصحة و العافية و العمر المديد أن شاء الله

إلى الذي أفنى عمره و أجهد نفسه من أجل تربيّتي و تعليمي إلى الغالي أبي بارك الله في صحته و عمره

إلى مصابيح حياتي في الدنيا إلى الأعمدة التي أرتكز عليها إخوتي و أخواني الأعزاء إلى أقاربي و أصدقائي و إلى كل من ساعدني و ساندني في مشواري الدراسي و إتمام مذكرتي النهائية

و إلى أساتذتي و كل زملائي الذين ساروا معي في مشواري الجامعي

و إلى الذين لمست فيهم طيب المعشرة

شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين
سيدنا محمد آله وصحبه ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين أما بعد:
نحمدك ربّي ونشكرك على ما يسرت لنا من سبل العلم ومناهل المعرفة لإنجاز
هذا العمل الذي نسأله سبحانه وتعالى أن ننتفع به أمتنا لما فيه خير .
ومن قوله صلى الله عليه وسلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " فإننا نتوجه بجزيل
الشكر و العرفان الكبير إلى أستاذتنا الفاضلة نجلاء نوبلي التي رضىت
الإشراف على هذه المذكرة و متابعتها الدائمة وتوجيهاتها السديدة
التي كانت لها دور كبير في إنجاز هذه المذكرة فشكراً جزيلاً .
كما نتقدم بوافر الشكر و الامتنان إلى كل عمال مؤسسة
الزيبان لصناعة الأجر الأحمر - بسكرة □
لمد يد العون لإتمام الجانب الميداني لهذه الدراسة .
إلى كافة طلبة دفعة 2020 تخصص محاسبة.
والشكر موصول إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع .

شكراً جزيلاً لكم جميعاً.....

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح ضرورة استخدام محاسبة التكاليف في القطاع الإنتاجي نظرا لدور الفعال الذي تلعبه في نجاح المؤسسة و ذلك من خلال تقييم أدائها المالي، كما يمتد دورها أيضا في توفير معلومات التكاليف الملائمة و من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر -سيدي غزال/ بسكرة-، توصلنا إلى نتائج مهمة من أجل تسيير أكثر فعالية في المؤسسة، فاستخدام محاسبة التكاليف أضحي ضروريا لها من أجل التقييم الأمثل للتكاليف، كما أن تنوع طرقها (التقليدية والحديثة) يمكنها من توفير معلومات متنوعة للمسيرين و لضمان فاعلية أكبر لمحاسبة التكاليف لا بد من المؤسسة تقييم أدائها المالي بمؤشرات مالية لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة ومدى تحسنها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، سعر التكلفة، طرق محاسبة التكاليف، أداء المالي، مؤشرات التوازن المالي.

Résumé :

This study aims to clarify the necessity of using cost accounting at the production sector due to its effective role of the institutions success by evaluating its financial performance, furthermore, to providing appropriate to the field study that have been done in Al-Ziban Industry of Red wages-Sidi Ghzel, Biskra, we obtained important results for extreme effective management of the institution. The use of cost accounting has become necessary to the institution for the ideal evaluation for costs, in addition, its diversified methods (traditional and modern) enable to provide information to the managers, and to guarantee a greater effectiveness of cost accounting, its financial performance must be evaluated by financial indicators to indentify the financial situation of the institution and how extent of its improvement.

Key words: Cost accounting, Cost price, Cost accounting methods, Financial performance. Indicators of financial balancen.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	الفهرس
	البسمة
	آية قرآنية
I	الإهداء
II	الإهداء
III	شكر و عرفان
VI	الملخص
V	فهرس المحتويات
XV	فهرس الجداول
XVI	فهرس الأشكال
XVII	فهرس الملاحق
أ - ح	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و الأداء المالي	
	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
3	المطلب الأول: تعريف و أهمية محاسبة التكاليف
6	المطلب الثاني: أهداف و وظائف محاسبة التكاليف

8	المطلب الثالث: تعريف التكاليف و أنواعها
19	المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي
19	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي
22	المطلب الثاني: قياس و تقييم الأداء المالي
24	المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المالي
37	المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف و علاقتها بالأداء المالي
37	المطلب الأول: الطرق التقليدية و الحديثة لمحاسبة التكاليف
54	المطلب الثاني: أخطاء عدم تطبيق محاسبة التكاليف الحديثة
55	المطلب الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي
	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين الأداء المالي في المؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر -سيدي غزال/ بسكرة-
	تمهيد
59	المبحث الأول: تقديم مؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر
59	المطلب الأول: تعريف لمؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر سيدي غزال/ بسكرة
60	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر
65	المبحث الثاني: دراسة النشاط الاقتصادي للمؤسسة
65	المطلب الأول: قدرة الإنتاج السنوي
69	المطلب الثاني : عملية الإنتاج

74	المبحث الثالث: واقع تطبيق محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي في مؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر -بسكرة-
74	المطلب الأول: واقع تطبيق محاسبة التكاليف بالطريقة التقليدية و طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر
85	المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي في مؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر
	خلاصة الفصل
87	خاتمة العامة
90	قائمة المراجع
94	الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	العوامل المؤثرة في رأس المال العامل	33
02	الشركاء ، الحصص ، والمنصب الوظيفي بمؤسسة الزيبان للأجر الأحمر سيدي غزال/ بسكرة	59
03	الشركاء ، الحصص ، والمنصب الوظيفي لأخر تعديل بمؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر سيدي غزال/ بسكرة:	61
04	توزيع العاملين بمؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر سيدي غزال/ بسكرة.	61
05	القدرة السنوية للإنتاج	66
06	الخصائص التقنية للمنتجات الموجهة للصنع	68
07	خاص بالمواد و اللوازم المستعملة في إنتاج الأجر .	73
08	الإنتاج لسنة 2018	74
09	الأعباء المتغيرة	75
10	الأعباء الثابتة	76
11	حساب سعر تكلفة اطن الأجر	77
12	تحديد الأنشطة الرئيسية ومختلف أنشطة والوحدة	78
13	مسيبات التكلفة	81
14	تجميع تكلفة ذات مسبب مشترك	81

82	تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط وحجم مسبب لكل مركز	15
83	تجميع الأنشطة	16
83	يوضح حساب تكلفة كل مركز	17
84	حساب سعر تكلفة الطن الواحد من الأجر حسب طريقة التكلفة على أساس الأنشطة	18
85	الفرق بين طريقة ABC و الطريقة المتبعة في المؤسسة	19

فهرس الأشكال

الصفحة	الأشكال	الرقم
7	وظائف محاسبة التكاليف	01
11	تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة	02
12	العلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم النشاط	03
13	العلاقة بين التكاليف الثابتة و حجم النشاط	04
14	العلاقة بين التكاليف شبه المتغيرة و شبه ثابتة و حجم النشاط	05
15	تبويب التكاليف حسب عامل الزمن	06
15	تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية	07
17	تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الوظيفي	08
18	تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة	09
18	تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية.	10
81	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر سيدي غزال -بسكرة-	11

فهرس الملاحق

الصفحة	الملاحق	الرقم
95-94	الأعباء المتغيرة و الثابته لسنة 2018	01

مفتمه

إن التطور الكبير في وسائل الإنتاج الحديثة والتقدم التكنولوجي الهائل في طرق التصنيع كلها عوامل أدت إلى تعدد المنتجات و تنوعها، و هذا ما أدى إلى زيادة حجم المبادلات التجارية و ازدياد حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، ويظهر ذلك من خلال الهيمنة على الأسواق و توسعها والاستحواذ على الحصة الأكبر في السوق بغرض الأرباح.

و تقوم محاسبة التكاليف بتوفير كافة المعلومات المالية وغيرها المتعلقة بأهم عوامل التميز المتمثلة في التكلفة والوقت إلى جانب عنصر الجودة، والتي تعتبر إحدى أهم فروع المحاسبة المهمة بتوفير معلومات حول التكاليف وسعر التكلفة، والتي تساعد على التكيف مع متطلبات الإدارة الحديثة للوصول إلى تحقيق الأداء. و التي تعتمد على مجموعة من الطرق والأساليب والتقنيات التي تساهم في تسيير التكاليف و الرقابة عليها و مساعدة الإدارة في رسم سياستها والقيام بوظائفها.

و يعد الأداء المالي من المقومات و الركائز الأساسية للمؤسسات ويوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات، و يعتبر الأداء المالي من أكثر أنواع الأداء استخداما لقياس أداء المؤسسة لامتيازه بالاستمرار والثبات والمساهمة في توجيه المؤسسات نحو مسار أفضل و صحيح.

1- إشكالية البحث:

انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

فيما يتمثل دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية؟

و بناء على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. فيما تتمثل شروط تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية؟
2. ما هي أهم الطرق لتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟
3. هل يؤدي تطبيق محاسبة التكاليف إلى تحسين الأداء المالي في مؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر - بسكرة -، و كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحسينه؟

2- الفرضيات:

في ضوء إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية يمكننا أن نقدم بعض الإجابات المؤقتة لأسئلة البحث:

1. تعتمد المؤسسة في حساب تكلفة منتجاتها على عدة طرق و التي تتمثل في الطرق التقليدية و الحديثة.

2. تعد مؤشرات تحسين الأداء المالي من أهم الطرق المعتمدة في الحكم على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية،

3. تساهم محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي في مؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر - بسكرة- من خلال الطرق التقليدية و الحديثة في حساب التكلفة.

3- أسباب اختيار الموضوع:

1. معرفة كيفية استعمال محاسبة التكاليف وأهميتها لدى المؤسسات الاقتصادية.

2. معرفة مدى توافق نظام محاسبة التكاليف مع المؤسسات الاقتصادية.

3. الرغبة في معرفة واقع تطبيق محاسبة التكاليف الحديثة في المؤسسات الاقتصادية.

4. الدراسة تدخل ضمن اختصاص الطالب.

4- أهداف البحث:

هناك عدة أهداف يرمى إليها بحثنا هذا و نوجزها فيما يلي:

1. إبراز أهمية محاسبة التكاليف و المكانة التي تحتلها و دورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

2. إبراز أهم التقنيات التي تستعملها محاسبة التكاليف خاصة الحديثة و وجوب استعمالها من طرف المؤسسة

لأنها تساعد على تعزيز مكانتها و منافسة المؤسسات الأخرى، وذلك بمتابعة التكاليف و محاولة تخفيفها،

3. مدى أهمية التقييم وذلك من خلال استعمال مؤشرات لمساعدتها على تحسين أدائها.

5- أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع في التطرق لموضوع محاسبة التكاليف باعتبارها من أهم التقنيات التي تعطينا صورة

واضحة و دقيقة عن المؤسسة و كذلك تساعدنا في التحكم في التكاليف و الرقابة عليها و ذلك من أجل تحسين

أدائها المالي الذي يعد ذو أهمية كبيرة كونه يعطي الصورة الشاملة و الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة.

6-الدراسات السابقة:

1. دراسة (هدى جاب الله، 2011-2012) بعنوان دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات

المحاسبية ، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة- رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، بسكرة، الجزائر .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية و باعتبار محاسبة التكاليف كنظام فرعي لهذا الأخير تلعب دورا هاما في الحصول على المعلومات التفصيلية في ظل التطورات الراهنة بهدف البقاء و التطور، و كان ذلك من خلال تناول محاسبة التكاليف بشكل عام و عرض أهم الطرق التقليدية و الحديثة المستخدمة في تحليل و تقدير و متابعة التكاليف بالإضافة إلى تقييم المخزون و تحديد أسعار التكلفة كقاعدة أساسية لإعداد الكثير من مخرجات نظام المعلومات المحاسبية كالقوائم المالية و الميزانية التقديرية،إذن يمكن القول بأن محاسبة التكاليف توفر معلومات ضرورية لدعم نظام المعلومات المحاسبية.

2. دراسة (عمر محمد هديب، 2009) بعنوان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات

الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية و المصرفية، الأكاديمية للعلوم المالية و المصرفية، عمان، الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى انتشار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، وكذا تطوير نموذج مقترح لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة و الأداء المالي للشركة الصناعية في الأردن، و بيان العلاقة بين مستوى تطبيق هذا النظام و الأداء المالي للشركات الصناعية في الأردن حيث تم تصميم نموذج لقياس مدى حيث تم تصميم نموذج لقياس مدى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن و بيان علاقة درجة تطبيقه بتحسين الأداء المالي لها.

و من نتائج هذه الدراسة نذكر أن عملية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة قد طبق أو شرعت بعض المؤسسات في تطبيقه، ثم تم التوصل إلى هناك علاقة بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة و تحسن الأداء المالي.

3.دراسة (توفيق سميع محمد الأغوات، 2014-2015) بعنوان دور المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي

لشركة البوتاس العربية)، رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة الإسرائ، عمان،

الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مستوى الأداء المالي لشركة البوتاس العربية و ذلك باستخدام النسب المالية المعتمدة لتقييم الأداء المالي و إبراز دور النسب المالية كأدوات رئيسية للتحليل للوصول إلى نتائج تحقق الهدف من هذه الدراسة، لاسيما أن التحليل المالي لا يخدم فقط عملية التخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة بحد ذاتها و إنما تساعد نتائجها أيضا إذا ما تم مقارنتها بالنتائج المعيارية التي تقيّم كفاءة الإدارة في الماضي و الحاضر. و من نتائج هذه الدراسة يمكن الاعتماد على المؤشرات المالية لتقييم الأداء المالي لشركة البوتاس العربية على أن تتم قراءة و تفسير نتائجها في سياق الفهم الشامل و العميق للظروف و العوامل الموضوعية المحيطة، كذلك الاعتماد على المؤشرات المالية في اتخاذ العديد من القرارات الهامة التي تساهم في تطوير عمل الشركة و زيادة إنتاجها و أرباحها.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة حيث تشترك هذه الدراسة في الأداء المالي، أما أوجه الاختلاف تكمن في أن هذه الدراسة سلطت الضوء على محاسبة التكاليف و دورها في تحسين الأداء المالي، حيث تم التطرق إلى الطرق التقليدية و الحديثة أما الدراسة السابقة فتم دراسة طريقة التكلفة على أساس الأنشطة و علاقتها بالأداء المالي.

7- منهج الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة والفرضيات سنتبع المنهج الوصفي التحليلي، في الجانب النظري نظرا لتماشيه مع طبيعة الموضوع وعلى أسلوب دراسة حالة بهدف الوصول إلى العلاقة بين المتغيرين و إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي في مؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر - بسكرة-

8- تقسيمات الدراسة:

لوصول إلى هدف الدراسة قمنا بتقسيم البحث إلى جانبين، جانب النظري مبني على المفاهيم و الدراسات النظرية الذي استخدمنا على أساسه الأسلوب الوصفي التحليلي، والجزء التطبيقي خاص بالدراسة الميدانية التي تم إجراؤها في مؤسسة عموري للأجر الأحمر - بسكرة - و قد تم تقسيم البحث إلى:

الفصل الأول: جاء بعنوان المدخل النظري لمحاسبة التكاليف والأداء المالي والذي يتكون من ثلاث مباحث المبحث الأول: و هو عموميات حول محاسبة التكاليف أما المبحث الثاني فتم التطرق فيه إلى ماهية الأداء المالي أما المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف وعلاقتها بالأداء المالي.

الفصل الثاني: تحت عنوان تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين الأداء المالي في مؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر - بسكرة - و الذي يتكون من ثلاث مباحث

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر - بسكرة- و المبحث الثاني: دراسة النشاط الاقتصادي أما المبحث الثالث: واقع تطبيق محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي.

الأول الفصل

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و الأداء المالي

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف و علاقتها بالأداء المالي

تمهيد:

ازدادت أهمية محاسبة التكاليف في الحياة العملية كثيرا لما تسعى إليه من إيجاد و تطوير للطرق و الأساليب العلمية الكفيلة بالرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة بهدف رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية عن طريق منع أي شكل من الأشكال الإسراف و الهدر.

فالمؤسسة أصبحت تسعى إلى العيش و إطالة الوضعية التي حققتها وهذا يكمن في قدرتها على التأقلم مع التغيرات، إذ أن المؤسسة التي تنجح و تسيطر هي التي تمتاز بمرونة هيكلتها و التي تعرف كيفية الحصول على المعلومات و معالجتها و المحافظة على التوازن المالي و رأس المال و كذا استقلالية المؤسسة المالية. حيث أن تحليل الأداء المالي عاكس لصورة حقيقية لقيمة المؤسسة الاقتصادية و وضعها المالي لفترة معينة. سنحاول من خلال هذا الفصل أن نبرز أهم الأسس التي تقوم عليها محاسبة التكاليف و دورها في تقييم الأداء المالي و علاقته بالأساليب و الأنظمة القديمة و الحديثة في تحديد التكلفة و الذي سنتطرق فيه إلى ثلاث مباحث حيث:

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف و علاقتها بالأداء المالي

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية و ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين و الأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها، و يهدف هذا المبحث إلى إبراز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف و الذي سوف نتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم محاسبة التكاليف و أهميتها و في المطلب الثاني إلى أهداف و وظائف محاسبة التكاليف، أما في المطلب الثالث إلى أنواع التكاليف

المطلب الأول : تعريف و أهمية محاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب بتقديم أهم التعريفات لمحاسبة التكاليف و أهميتها.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف و أهميتها

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعدد تعريف محاسبة التكاليف من باحث لآخر و لكن وإن اختلفت التعاريف في الشكل و الصياغة إلا أنها تتفق في المضمون و قد تناول العديد من الباحثين تعريف محاسبة التكاليف كما يلي:

محاسبة التكاليف " مجموعة الأساليب و الطرق المستخدمة في تجميع التكاليف و تحديد وحدة الإنتاج أو الخدمات أو أية عملية من العمليات " (ظاهر، 2008، صفحة 13)

تعرف محاسبة التكاليف بأنها" عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء ". (جمعة الربيعي و الساقى، 2008)

و كتعريف شامل لمحاسبة التكاليف تعرف بأنها فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المنشأة وتبويبها حسب مراكز التكلفة وتحليلها بحسب أصناف المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد أداء الإدارة في عمليات التخطيط، الرقابة و اتخاذ القرارات المختلفة. (فخر و الدليمي، 2002، صفحة 10)

ثانياً: أهمية محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث تتمثل أهميتها في: (زعرور، 2015/2014، صفحة 13)

- تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية و الأجور والمصاريف الأخرى؛
- تحديد كلفة الإنتاج التام و الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العمومية؛
- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار و في رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات والخدمات المختلفة التي تقوم الشركة بإنتاج أو تقديمها؛
- توفير المعلومات الضرورية للإدارة من تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط و تنظيم و توجيه و رقابة؛
- توفير المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل المختلفة، و كذلك لتقييم أداء الوظائف المختلفة في الشركة؛
- توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية، و الرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخداماتها، واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف و تحقيق الكفاءة الإنتاجية، و زيادة ربحية الشركة.

الفرع الثاني: التطور التاريخي محاسبة التكاليف.

إن تاريخ تطور محاسبة التكاليف يوضح أنه تم استخدامها منذ وقت طويل و يمكن تلخيص مراحل تطورها كما يلي:

1-المرحلة الأولى: من القرن الرابع عشر إلى القرن السادس عشر (كلبونة، سلامة، و نظمي، 2011، الصفحات 9-12)

- تم استخدام محاسبة التكاليف ما بين القرن الرابع عشر و القرن السادس عشر بطريقة بدائية منها:
- ازدياد النشاط التجاري؛
 - ظهور المنافسة بين بعض الدول الأوروبية؛
 - استخدام بعض السجلات التكاليف لحساب تكلفة المنتجات في بعض المشاريع الأوروبية.
- و من نتائج هذه المرحلة:
- ظهور سجلات التكاليف؛

ظهور نظام أوامر التشغيل و نظرية الجرد المستمر؛

تحليل النفقات و المصروفات؛

حددت المحاسبة التكاليف معالم مقبولة مازلت فعالة ومستخدمة حتى الآن.

2- المرحلة الثانية: من القرن السابع عشر إلى القرن التاسع عشر

تطورت استخدامات المحاسبة التكاليف بشكل أكثر تقدماً فقد ظهر في هذه الفترة:

سجلات منتظمة لحسابات التكاليف؛

نظرية القيد المزدوج؛

وضعت للمحاسبة التكاليف الكثير من القواعد والأسس و النظم و الإجراءات العلمية.

و من نتائج هذه المرحلة:

سنة 1889 صدر كتاب الذي وضعه هنري تكاليف بعنوان تكلفة الصنع في الولايات المتحدة الأمريكية ثم شاع

بعد ذلك في باقي دول العالم؛

سنة 1893 وضع "جارك فليز" كتاب بعنوان: حسابات المصنع في إنجلترا و أنتشر بعد ذلك في باقي دول

العالم؛

سنة 1895 وضع المحاسب "تورين" كتاب بعنوان التكاليف في الإنتاج المستمر.

3- المرحلة الثالثة: من القرن العشرين إلى يومنا هذا: (كليون، سلامة، و نظمي، 2011، الصفحات 12-

13)

مع بداية القرن العشرين حيث تطور ملحوظ في المحاسبة التكاليف مستمداً من الأساسيات التي أرساها الرواد

الأوائل، و ظهر في هذه الفترة ما يلي:

قدم "ألكسندر هاملتو" في عام 1901 نظريته المعروفة "نظرية مراكز التكاليف" التي اهتمت بتحميل التكاليف

غير المباشرة على مراكز الإنتاج؛

نظرية التكاليف المتغيرة لمعالجة مشكلة التكاليف الثابتة و أسلوب تحميلها و أثرها على تكلفة الوحدة كلما تقلب

حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان؛

نظرية التكاليف المستغلة التي تعالج مشكلة الطاقة الإنتاجية العادية و تكلفة الطاقة العاطلة أو الغير مستغلة، و

حساب معدل تحميل التكاليف الثابتة على أساس كل الطاقة المتاحة؛

لم يعد يقتصر مفهوم المحاسبة التكاليف على التجميع بيانات التكلفة و تخصصها و توزيعها على الوحدات المنتجة حسب فحسب، و لكن توسع مفهومها ليشمل بجانب تجميع و تحليل التكلفة دراسة العلاقة بين التكلفة و حجم الإنتاج و الأرباح و الاستخدامات الإدارية لبيانات التكاليف و التكاليف المعيارية.

المطلب الثاني: أهداف و وظائف محاسبة التكاليف

يمكن تلخيص أهم أهداف و وظائف محاسبة التكاليف فيما يلي:

الفرع الأول: أهداف محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف بما تشمل عليه من أساليب و إجراءات ينبغي أن تعمل على تحقيق الأهداف التالية:

1. قياس تكلفة الوحدات المنتجة:

يهدف قياس التكلفة على صافي ربح أو خسارة الفترة المالية و تقييم المخزون السلعي آخر المدة بأنواعه كأحد أهم عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية. (أحمد، 1983، صفحة 31)

2. الرقابة على التكاليف:

تهدف محاسبة التكاليف إلى تخفيض التكاليف المتعلقة بالإنتاج إلى أدنى حد ممكن دون التأثير على جودة الإنتاج أو بمعنى آخر تحقيق الكفاءة و الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج. (الأخرس، الهنييني، حمودة، و الجعبري، 2001، صفحة 15)

3. تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية: (أحمد، 1983، صفحة 32)

تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية.

4. المساعدة في إعداد الموازنة التقديرية:

يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها "خطة كمية معبر عنها بقيم مالية لتحقيق أهداف المؤسسة لفترة مالية قادمة تتضمن تحديد الوسائل و الأساليب و الموارد الضرورية لتنفيذ تلك الخطة".

حيث تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو كل فرع من فروع المؤسسة، و يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف و ذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلا و تعبر دراسة هذا الموضوع من صميم محاسبة التكاليف المقدمة.

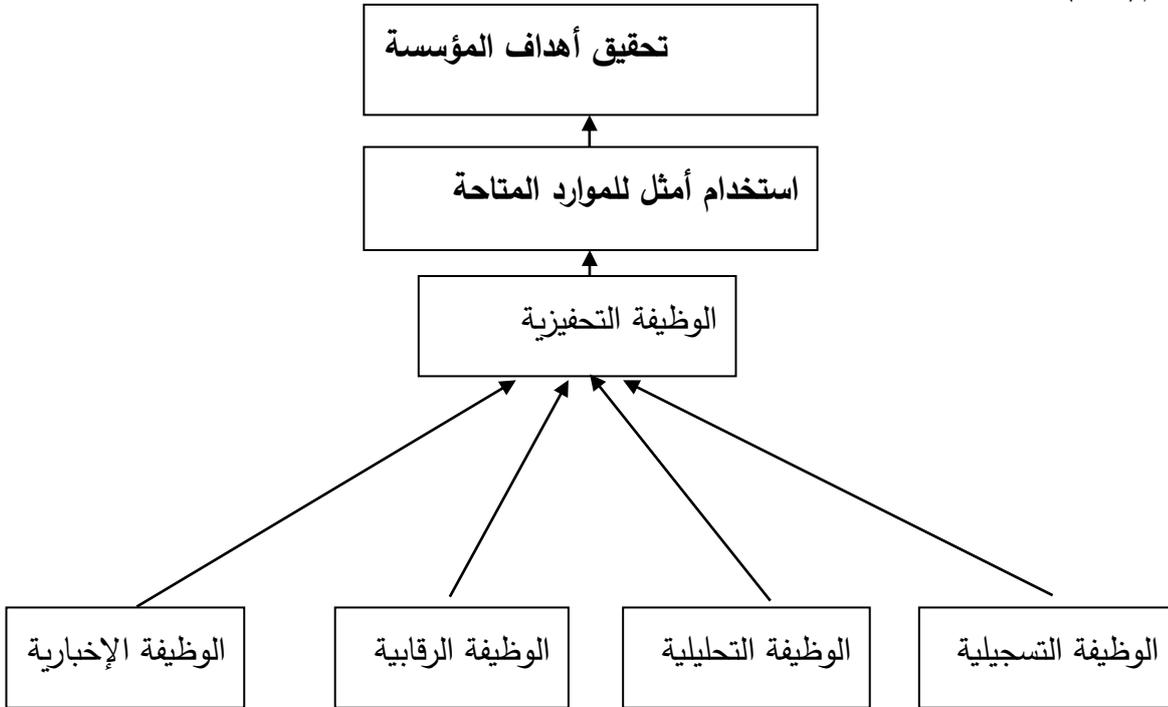
5. المساعدة في رسم السياسات السعرية:

تساهم محاسبة التكاليف داخل المؤسسة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها. حيث يراعي عند تحديد سعر لمنتج معين تكلفة هذا المنتج و هامش الربح وحدة المنافسة في السوق و الرغبة في زيادة الحصة في السوق و السيطرة على السوق.

الفرع الثاني: وظائف محاسبة التكاليف:

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحققها ستساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، و يمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

الشكل رقم (01): العلاقة بين وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبتان ، بالاعتماد على (التكريتي إ.، 2006)

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف و هي كالاتي: (التكريتي إ.، 2006، الصفحات 24-25)

1. الوظيفة التسجيلية: تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).
2. الوظيفة التحليلية: و تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

3. الوظيفة الرقابية : تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، و لكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا و لكل عناصر التكاليف، و تحديد الانحرافات و سبل الحد منها.

4. الوظيفة الإخبارية: ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات و دراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات و عدم تكرارها، و يجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

5. الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، و هذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، و عدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، و نتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء و اقتصادي، و هذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.

المطلب الثالث: تعريف التكاليف وأنواعها

تعد التكاليف من بين المعلومات المهمة في التسيير، و التي يجب على المسير أن يكون على دراية تامة بها بشكل دائم و مستمر، و يعطي لها الأهمية و يتبع مسارها، و ذلك لأهميتها في اتخاذ القرارات التي قد تكون سببا في بقاء أو زوال المؤسسة ككل، و في هذا المطلب يتم عرض مفهوم التكاليف و تبويب عناصر التكاليف.

الفرع الأول: التكلفة

أولا- تعريف التكلفة:

تطور مفهوم التكلفة مع تطور احتياجات المحاسبين، حيث أصبح معناها يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الهدف الذي تستخدم من أجله و المجال الذي تستخدم فيه، و يوجد عدة تعريف نذكر منها:

"التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي و الحاضر و المستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعلا و من ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل". (احمد، 2010-

2011، صفحة 40)

و تعرف كذلك بأنها: " تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، و هو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها" (راضي، 2003، صفحة 50)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن مفهوم التكلفة يحكمه عاملان أساسيان هما التضحية و المنفعة، فتعتبر المنفعة مقدار ما تحصل عليه المؤسسة من موارد اقتصادية سواء كانت مادية أو معنوية، وقد تستنفد هذه المنفعة في الحاضر أو المستقبل، من أجل تحقيق هدف يخدم المؤسسة. أما التضحية فهي التنازل عن شيء أو فقدانه، ويلزم أن يكون الشيء المضحي به ذا قيمة اقتصادية من وجهة نظر القائم بالتضحية و المستفيد منها في نفس الوقت، فالتضحية يجب أن تكون ذات قيمة اقتصادية و المتمثلة في المنفعة، مقابل موارد اقتصادية تدفع حالياً أو في المستقبل، و كذلك يجب أن يكون للمؤسسة حرية الاختيار فيها. (احمد، 2010-2011، صفحة 41)

ثانياً: سعر التكلفة

يعرفها "عبد المقصود دبيان" بأنها "مجموع التكاليف التي يتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعه".

كما يعرف سعر التكلفة هو "التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه. (Boughaba, 1998, p. 28)

و يعرفها "رجال علي" " هي مجموع التكاليف المتعلقة بالمنتجات المباعة التي تشمل تكلفة الإنتاج المباع و مصاريف التوزيع ". (رجال، 1999، صفحة 4)

و عموماً سعر التكلفة هو مجموع عناصر التكاليف لمنتج أو خدمة في مرحلة نهائية جاهزة للبيع مضافة إليه مصاريف التوزيع و تحسب التكاليف و سعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي:
في المؤسسة التجارية: (عدون، إقتصاد و تسيير المؤسسة، 1998، صفحة 15)

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف و أعباء التوزيع (المباشرة و غير المباشرة)

في المؤسسة الصناعية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة و غير المباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المحقق

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{مصاريف التوزيع}$$

الفرع الثاني: أنواع محاسبة التكاليف

إن تحديد أنواع التكاليف حسب أسس التبويب المختلفة يتمثل فيما يلي:

1- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة:

تنقسم عناصر التكاليف حسب علاقتها بالسلعة المنتجة إلى:

1-1 التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدات الإنتاج و تتمثل في عناصر التكاليف

التي يسهل تحديدها و تخصيصها لوحدات إنتاج معينة حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصاً

لإنتاج سلعة معينة بذاتها (فهيمى، 1978، صفحة 28) و تتكون التكاليف المباشرة من:

- تكلفة المواد المباشرة؛

- تكلفة الأجور المباشرة؛

1-2 التكاليف غير المباشرة: و هي تلك النفقات التي تنفق من أجل خدمة المصنع أو المشروع كوحدة واحدة

و لا يوجد بينها و بين المنتج النهائي ارتباطاً مباشراً، و تنقسم إلى ما يلي:

1- تكاليف الصناعية غير المباشرة و تشمل جميع النفقات المتعلقة بالإنتاج داخل المصنع و لا تخص سلعة

معينة بل جميع السلع، و تشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة:

مواد صناعية غير مباشرة؛

أجور صناعية غير مباشرة؛

تكاليف صناعية أخرى؛

2- تكاليف تسويقية غير المباشرة: هي جميع النفقات التي تنفق في سبيل بيع و توزيع منتجات المشروع

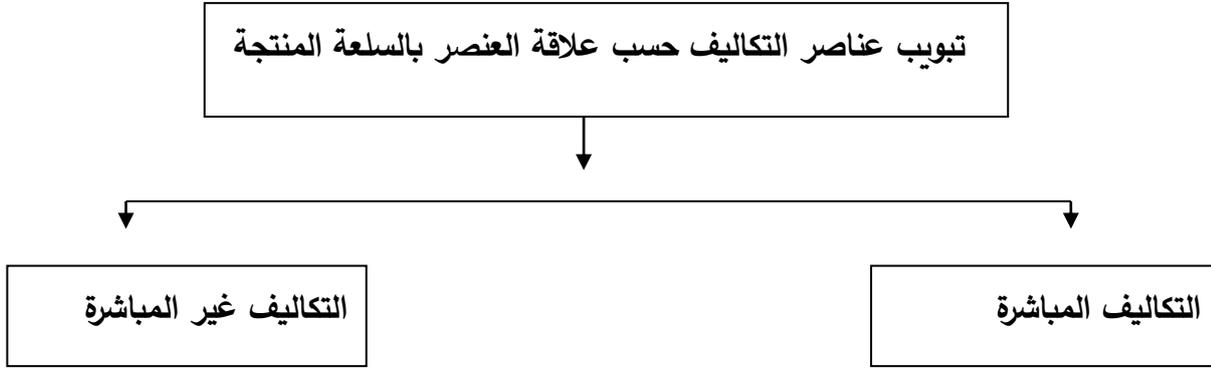
فهي تمثل جميع تكاليف تخزين المنتج التام و الإعلان عنه و ترويجه و بيعه ونقله و توزيعه و كذلك تكاليف

الأبحاث التسويقية.

3- التكاليف الإدارية: و تمثل النفقات التي تنفق على مختلف الإدارات من مواد و أجور و خدمات و تكاليف

التمويل. (العناتي، 2000، صفحة 29)

الشكل رقم(02): مخطط يوضح فيه تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة



المصدر: من إعداد الطالبتان، بالاعتماد على(فهمي، 1978)

2- تبويب التكاليف على أساس علاقتها بحجم الإنتاج:

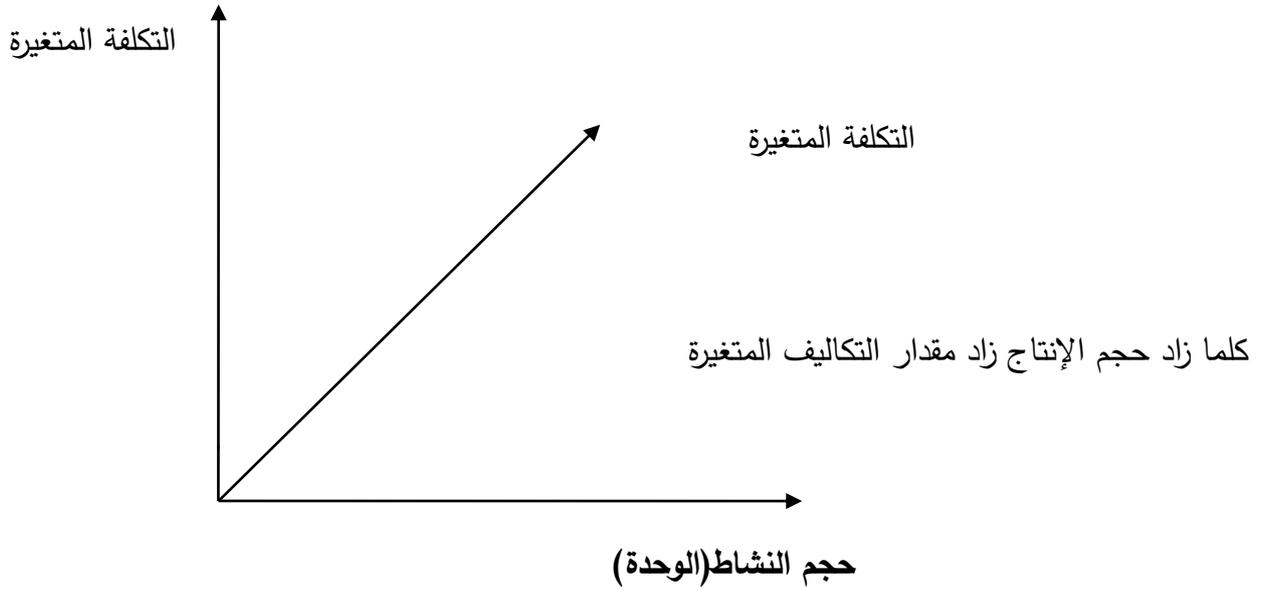
تقسم التكاليف حسب علاقتها بالتغير في حجم الإنتاج إلى ما يلي:

2-1 التكاليف المتغيرة:

و هي التكاليف التي تتميز بتغيرها مع تغير حجم الإنتاج أي أن تغيرها طردي مع الكمية المنتجة فكلما زاد حجم الإنتاج زاد مقدار التكاليف المتغيرة و إذا انخفض حجم الإنتاج انخفضت التكاليف المتغيرة مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة مثل معدلات الأجور و أسعار المواد الخام.(عبد الناصر و عليان، 2006، صفحة 30) و عناصر التكاليف المتغيرة هي:

- مواد أولية تستخدم في الإنتاج بشكل مباشر سواء كانت مواد خام أو نصف المصنعة أو تامة الصنع حيث تكلفة المواد الأولية تتناسب طرديا مع حجم الإنتاج؛
- تكلفة الأجور المباشرة التي تدفع للعاملين في الإنتاج و تتغير بدورها حسب حجم الإنتاج؛
- تكاليف التسويق المتغيرة و تشمل العناصر التي تتغير بتغير حجم المبيعات مثل مواد التعبئة والتغليف وأجور العمال في التسويق في العمولات و الوكلاء البيع...الخ.

الشكل رقم(3): العلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم النشاط.



المصدر: (رحال، 1999، صفحة 61)

2-2 التكاليف الثابتة:

و تمثل التكاليف التي لا تتغير في مجموعها بتغير حجم الإنتاج، أي أنها تبقى ثابتة في حدود المدى الملائم للإنتاج، حيث أن تغير حجم الإنتاج لا يؤدي إلى تغيرها، و تسمى تكاليف الطاقة أو تكاليف زمنية. تقتصر خاصية الثبات بالمجموع مهما تغير حجم الإنتاج، و لكن بالنسبة للوحدة الواحدة فهي متغيرة وذلك لأن كلما زاد حجم الإنتاج انخفض نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة، تقع هذه التكاليف ضمن مسؤولية المباشرة للإدارة العليا لأنها تحت سيطرتها.

و تشمل التكاليف الثابتة على: (بن سعيد، 2009-2010، صفحة 58)

- عناصر تكاليف صناعية غير مباشرة، مثل إهلاك الآلات و المعدات، و إيجار المباني الصناعية و التأمين عليها و رواتب المهندسين و المشرفين في الأقسام الإنتاجية؛
- عناصر التكاليف تسويقية ثابتة، مثل رواتب مدير المبيعات و مدير الدعاية، المخازن و إهلاك الموجودات في أقسام البيع و التوزيع؛

عناصر التكاليف الإدارية و التمويلية، و هذه تعتبر كلها تكاليف ثابتة و تعتبر خاضعة لرقابة الإدارة العليا للمؤسسة. و يمكن توضيحها بالشكل التالي:

الشكل رقم(04): العلاقة بين التكاليف الثابتة و حجم النشاط

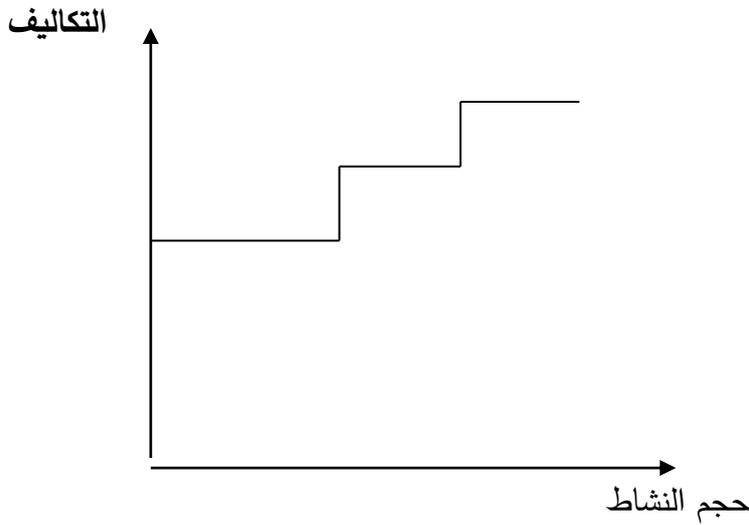


المصدر:(رحال، 1999، صفحة 61)

3-3 التكاليف شبه الثابتة و شبه متغيرة :

و هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، و لكن ليست بنفس النسبة التي تتغير بها حجم الإنتاج، أي بنسبة تقل عن نسبة تقل عن نسبة التغير في التكاليف المتغيرة. فهي تجمع بين صفتين التغير و الثبات، في أن واحد و يطلق على هذه التكاليف تسمية التكاليف شبه ثابتة، إذا كان الجزء و الأكبر منها ثابتا في حين يطلق عليها تسمية التكاليف شبه المتغيرة إذا كان الجزء الأكبر منها متغيرا
يمكن توضيح التكاليف شبه الثابتة و شبه المتغيرة في الشكل التالي: (جمعة الربيعي و الساقبي، 2008، صفحة 41)

الشكل رقم(05): العلاقة بين التكاليف شبه المتغيرة و شبه ثابتة و حجم النشاط



تتغير التكاليف الثابتة و المتغيرة و لكن لا تتغير بنفس نسبة التي يتغير بها حجم الإنتاج

المصدر: (جمعة الربيعي و الساقي، 2008، صفحة 41)

3- تبويب التكاليف حسب عامل الزمن (التكاليف الفعلية و التكاليف المعيارية):

3-1 التكاليف التاريخية (الفعلية): هي التكاليف التي تم فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعتبر هذه

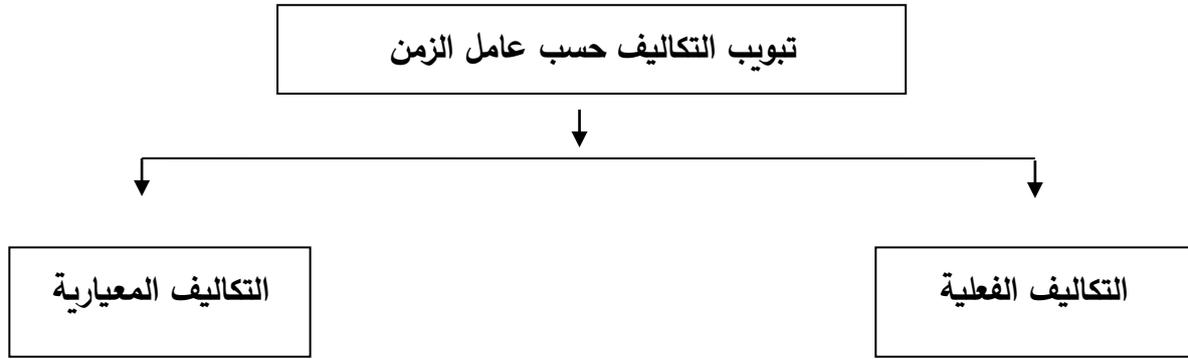
التكاليف عن وقائع حدثت فعلا لها ما يعززها من مستندات و إثباتات و لا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي، ويمكن حصر التكاليف الفعلية من سجلات التكاليف و ذلك لإجراء المقارنة مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات و معالجة الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات.

3-2 التكاليف المعيارية: هي تكاليف مستقبلية تم تقديرها مسبقا، لتمثيل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل

مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة و تستخدم التكاليف المعيارية كأداة للرقابة و رفع الكفاءة الإنتاجية و اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، كما يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات و وضع الإجراءات التصحيحية اللازمة. (إسماعيل و معاليم، 2013، صفحة 42)

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): تبويب التكاليف حسب عامل الزمن



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على (إسماعيل و معاليم، 2013، صفحة 42)

3- تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية:

3-1 التكاليف الإيرادية:

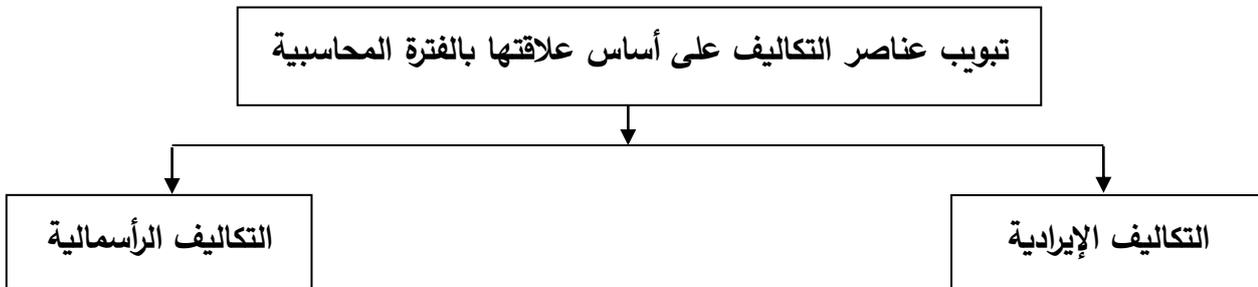
و هي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية و غالبا ما تكون سببا في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل: الرواتب و الأجور، المياه و الكهرباء و الغاز...

3-2 التكاليف الرأسمالية:

و هي مجموعة النفقات التي تخص و تستفيد منها أكثر من سنة المالية كالأثاث و الأراضي و المعدات... (المرعي، 1974، صفحة 31)

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل رقم (07): تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على (المرعي، 1974، صفحة 31)

4- تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الوظيفي:

تتكون الوظائف الأساسية لأي مشروع من ثلاثة:

4-1 التكاليف الإنتاجية: (الأخرس، الهيني، حمودة، و الجعبري، 2001، صفحة 39)

و تشمل كافة النفقات التي تنفق على السلعة في مرحلة الإنتاج سواء كانت استعادة السلعة منها بشكل مباشر أو غير مباشر، و عند حصر عناصر هذه التكاليف نجدها تتكون مما يلي:

- تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج من مواد خام (الأولية) أو مصنعة أو نصف المصنعة، كما تشمل المواد الأخرى اللازمة للخدمات الإنتاجية مثل المواد المستخدمة لصيانة الآلات أو تشغيلها؛

- تكاليف العمل (الأجور): و تشمل أجور العاملين في الأقسام الإنتاجية بصفة مباشرة مثل أجور العمال الذين يقومون بعمليات التصنيع و تشغيل الآلات و تشمل أجور العاملين في أقسام الخدمات الإنتاجية مثل أجور عمال صيانة الآلات و أجور العمال العاملين بالدراسات و الأبحاث الإنتاجية؛

- التكاليف الصناعية غير المباشرة و تشمل تكاليف الخدمات المتعلقة بالإنتاج في المصنع و التي لا يمكن ربطها بشكل مباشر بالسلعة المنتجة و تتمثل في مصاريف المتعلقة بصيانة المصنع أو التأمين على المصنع.

4-2 التكاليف التسويقية:

و تشمل كافة النفقات التي تتعلق بوظيفة التسويق من تخزين السلع الجاهزة و الإعلان و الترويج و التوزيع و البيع و النقل كما تشمل جميع نفقات المعارض من إيجار و مصاريف مختلفة.

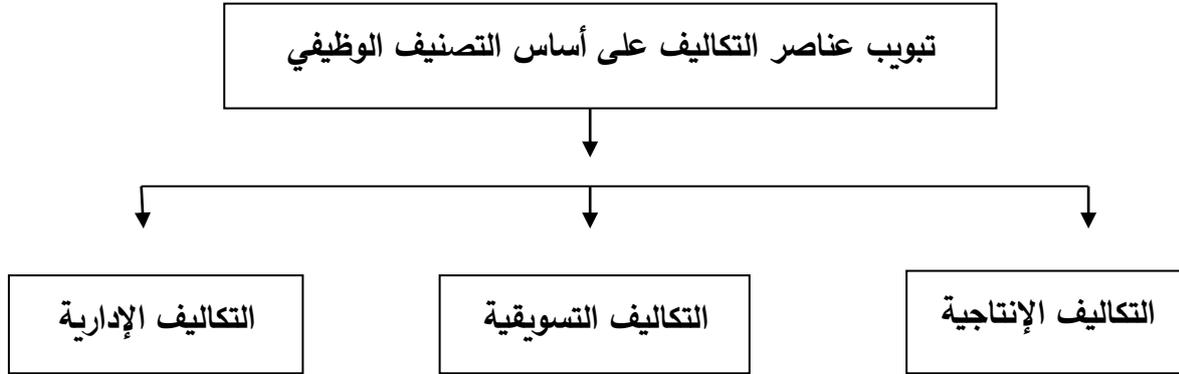
4-3 التكاليف الإدارية:

و هي جميع النفقات التي تنشأ في كافة الإدارات الأخرى و التي لا تخص وظيفة الإنتاج أو وظيفة التسويق، و تتمثل في مصاريف التأمين على المباني الإدارية أو مصاريف الضيافة أتعاب مدققي الحسابات و

غيرها. (الأخرس، الهيني، حمودة، و الجعبري، 2001، صفحة 40)

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على (الأخرس، الهنيبي، حمودة، و الجعبري، 2001، الصفحات 39-40)

5- تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة:

تنقسم التكاليف من وجهة الرقابة إلى: (دبيان و عبد اللطيف، 2003، 2002، صفحة 86)

5-1 تكاليف خاضعة للرقابة:

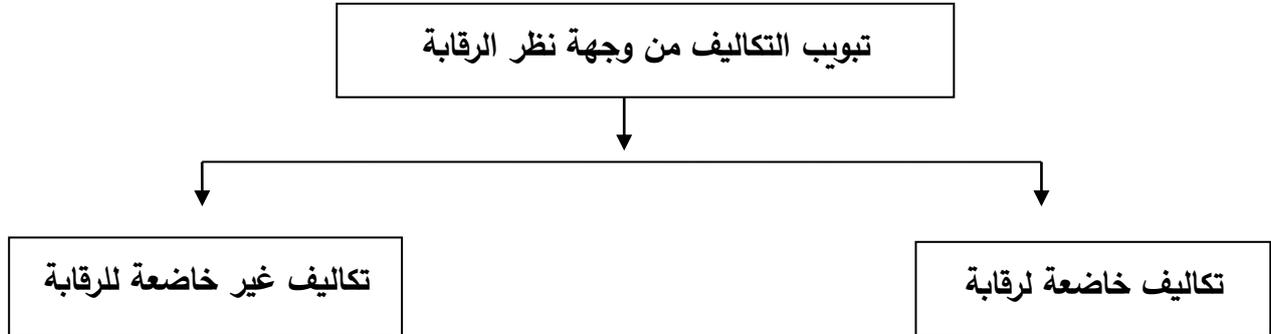
و هي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبها و له القدرة على التأثير فيها فمثلا تعتبر كمية المواد المستخدمة في الإنتاج و حجم العمالة في مصنع معين قابلة للرقابة من المدير المؤسسة.

5-2 تكاليف غير خاضعة للرقابة:

و هي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها و تشمل أيضا التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة لأن المؤسسة تكون قد تعاقدت عليها مثل عقد توريد مواد خام لمدة معينة و كان من شروط العقد الالتزام و عدم جواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المنشأ التحكم في السعر مثلا خلال فترة العقد.

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل رقم(09): تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على (دبيان و عبد اللطيف، 2003، 2002، صفحة 86)

6-تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية إلى: (راضي، 2003، صفحة 82)

6-1 التكاليف الملائمة (المناسبة): هي التكلفة المرتبطة بقرار معين فإذا لم يتم إتخاذ هذا القرار أصبحت هذه التكلفة ملغاة.

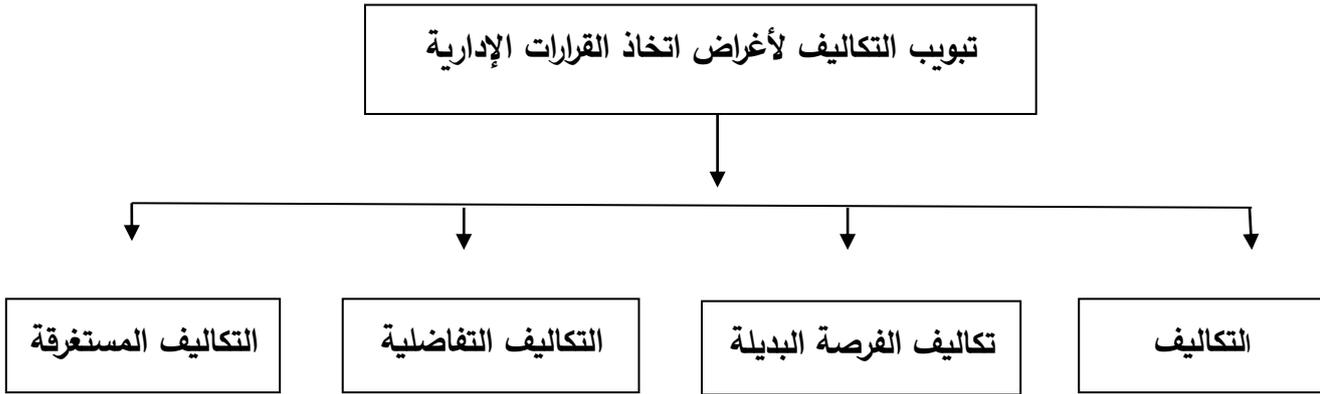
6-2 تكلفة الفرصة البديلة: هي قيمة المزايا و العوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل و اختيار بديل آخر.

6-3 التكلفة التفاضلية: هي الفرق بين مجموع التكاليف بين بديلين عند اختيار أحدهما.

6-4 التكلفة المستغرقة: و هي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصول مثل الأصول الثابتة الملموسة و لا يمكن استرداد هذه الأصول إلا باستعمال الأصول خلال عمره الإنتاجي حيث يتم إحتساب إهلاك إطفاء لهذه الأصول، فمثلا تعتبر المعدات للشركة الصناعية تكلفة مستغرقة.

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل رقم (10): تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على (راضي، 2003، صفحة 82)

المبحث الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

يمثل الأداء المالي محور اهتمام المؤسسات الاقتصادية، حيث يهتم بالأرباح و التراكمات باعتبارها تعطي انطباع إيجابي أو سلبي على نمو الأعمال وتوسعها و كذلك نجاح الإدارة، و من خلال هذا المبحث سنقوم بعرض مفهوم الأداء المالي على النحو التالي:

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

قبل التطرق إلى تعريف الأداء المالي نقوم بتعريف الأداء كمصطلح علمي و تقني.

الفرع الأول: تعريف الأداء

إن أصل كلمة أداء ينحدر إلى اللغة اللاتينية أين توجد كلمة "PERFORMARE"، التي تعني إعطاء و ذلك بأسلوب كلي لشيء ما. و بعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظ "PERFORMANC" و أعطتها معنى إنجاز العمل كما يجب أن ينجز (عادل، 2002، صفحة 15).

يعد الأداء مفهوما جوهريا و هاما بالنسبة لمنظمات الأعمال بشكل عام، و هو يمثل القاسم المشترك لإهتمام علماء الإدارة. ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع و حقول المعرفة الإدارية بما فيها الإدارة الإستراتيجية؛

حيث يرى كل من "ROBINS" و "WIERSEMA" من وجهة نظر النجاح "هو قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها طويلة الأمد"،

و من وجهة النظر على أساس الموارد حيث قد وضحا "MILLER ET BROMILEY" أن الأداء محصلة قدرة المنظمة في استغلال مواردها المادية و البشرية وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المنشودة(ادريس و الغالبي، 2009، صفحة 38).

و الأداء كثيرا ما يعبر عنه أو يقرن بمصطلحين و هما (الكفاءة و الفعالية) و يقصد ب(بزقاري، 2011، صفحة 4):

- **الكفاءة:** الاستخدام الأمثل للموارد المادية و البشرية المتاحة لتحقيق حجم أو مستوى معين من النواتج أو المخرجات، أي إنجاز الأعمال بالطريقة الصحيحة؛
- **الفعالية:** يركز مفهوم الفعالية على مخرجات أو نتائج الأداء، فالفعالية تعرف أنها محصلة تفاعل مكونات الأداء الكلي للمنظمة بما تحتويه من أنشطة فنية و وظيفية و إدارية و ما يؤثر فيه من متغيرات داخلية و خارجية لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة.
- و منه نستنتج بأن الأداء يتجسد بمستويات الكفاءة و الفعالية التي تحققها المؤسسة.

الفرع الثاني: أهمية الأداء (ادريس و الغالبي، 2009، صفحة 40):

تولى المؤسسات الاقتصادية الأداء أهمية كبيرة و يتضح ذلك من خلال مناقشة الأداء في إطار ثلاثة أبعاد تتمثل في:

- **البعد النظري:** يمثل مركز الإدارة الإستراتيجية، من خلال الاختبار الزمني المتبعة من قبل الإدارة؛
- **البعد التجريبي:** تظهر أهميته من خلال استخدام أغلب دراسات و بحوث لاختبار الاستراتيجيات المختلفة و العمليات الناتجة عنها؛
- **البعد الإداري:** فإنها تظهر واضحة من خلال حجم الاهتمام الكبير و المميز من قبل إدارات المنظمة بالأداء و نتائجه.

الفرع الثالث: تعريف الأداء المالي

يمثل الجانب المالي جانبا رئيسيا للمؤسسات الاقتصادية من خلال تحقيق أكبر ربح ممكن و الذي يتوفر بتوفر التسيير الجيد لأدائها، و الذي يبرز مدى نجاحها و مدى منافستها من اجل سيطرتها على الأسواق الاقتصادية، حيث تعددت مفاهيم الأداء المالي إلا أننا سنقدم بعض من المفاهيم و المتمثلة في: يعرف الأداء المالي " بمدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها و مصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل و ذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة".

يرى كل من "HARRISON ET JOHN" "بأن الأداء المالي يستخدم في عملية التحليل الداخلي للمنظمة، فالأداء المالي يعتبر إستراتيجية مهمة، يمكن للمدراء استخدامها في تحديد مستوى الأداء الكلي للمنظمة". (ادريس و الغالبي، 2009، صفحة 42)

إن مفهوم الأداء المالي يستند إلى عملية التحليل المالي التي تعد الخطوة الأساسية نحو تفهم المنظمة، و بالرغم من وجود أساليب متعددة للتحليل المالي، إلا أن التقنية الأساسية المستخدمة لدراسة و بحث الأداء ضمن التحليل المالي هي تحليل النسب المالية، فالنسب المالية هي أدوات التشخيص الأساسية في التحليل المالي، و التي تستخدم في تقييم قوة الأداء المالي بالإضافة إلى الأداء الكلي بشكل عام(ادريس و الغالبي، 2009، صفحة 43).

يعرف كذلك على أنه: تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة و مجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج؛ الجداول الملحقه، لكن لا جدوى من ذلك إن لم يأخذ الظرف الاقتصادي و القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة، و على هذا الأساس فإن تشخيص الداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة و معدل نمو الأرباح(بن خروف، 2005-2008، صفحة 76).

و من خلال هذه التعريفات نرى بأن أي مؤسسة اقتصادية هدفها الأول هو تحقيق أكبر ربح ممكن و ذلك من خلال السير الحسن لنشاطها و كذلك من خلال تقييم أدائها المالي بشكل صحيح و دقيق الذي يعرف من خلاله مدى ضمان استمرارية نشاط المؤسسة و مدى قدرتها على منافسة المؤسسات الأخرى. و يعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية(دادن، 2006، صفحة 41،42):

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية؛

- أثر السياسات المالية المتبنية من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛
 - مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية تحقيق فوائض و أرباح؛
 - مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.
- و للمحافظة على مستوى الأداء المالي، يكون عن طريق تعظيم النتائج، و ذلك من خلال تحسين المردودية و يتحقق ذلك بتدني التكاليف و تعظيم الإيرادات بصفة مستمرة، تمتد إلى مدى المتوسط و الطويل و ذلك بغية تحقيق التراكم في الثروة و الاستقرار في مستوى الأداء (إلياس و يوسف، 2006، صفحة 41).

المطلب الثاني: قياس و تقييم الأداء المالي

هنا نقوم بعملية قياس و تقييم الأداء الفعلي للمشروع أو لنشاط معين من أجل معرفة فيما إذا كان الأداء الفعلي مطابقاً أو متفقاً مع المعايير التي تم وضعها أم لا و هنا تكون عملية القياس إما شاملة أو عن طريق أخذ عينات، حيث أن لكل مصطلح مفهوم و اتجاه، أن القياس هو أداة أما التقييم هو معيار

الفرع الأول: تعريف و تصنيف قياس الأداء (ادريس و الغالبي، 2009، الصفحات 68-69)

إن قياس الأداء يعتبر من بين أهم المرتكزات الأساسية لوجود المؤسسة، لأنه ينبثق عن رسالة المؤسسة و عملية التخطيط الاستراتيجي، حيث يوفر البيانات التي يتم جمعها و تحليلها و تقريرها و استخدامها في اتخاذ القرارات؛

فإن قياس الأداء يوجه المؤسسة من خلال توزيع الأمتل للموارد و توثيق خطى التقدم نحو تحقيق الأهداف و التعرف على نقاط قوة و ضعف، و توفير التقييم الذاتي للمناخ التنظيمي.

حيث أنه المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المؤسسة و توثيقها حيث أن مقاييس الأداء تعطي للمؤسسة صورة مهمة حول منتجاتها وخدماتها و العمليات التي تؤدي إلى إنتاج تلك الخدمات و المنتجات، إن مقاييس الأداء الفعالة تساعد المؤسسات على فهم و ستعاب ما يلي: (ادريس و الغالبي، 2009، صفحة 69):

- مستوى جودة أعمالها؛
- هل أن المنظمة تمضي تحقيق غاياتها؛
- ما هو مستوى رضا عملائها؛
- هل إجراءات الأعمال و عمليات المؤسسة تسير وفق الرقابة الإحصائية؛

- هل هناك ضرورة لإجراء التحسينات.
 - 1. تصنيف مقاييس الأداء (ادريس و الغالبي، 2009، صفحة 75):
 - تصنف مقاييس الأداء بشكل عام إلى خمسة أنواع و هي:
 - مقاييس المدخلات : تستخدم هذه المقاييس لفهم الموارد البشرية و المالية التي تستخدم لغرض الوصول إلى المخرجات و النتائج المطلوبة؛
 - مقاييس العمليات: تستخدم لفهم الخطوات المباشرة في إنتاج المنتج أو الخدمة. ففي مجال التدريب مثلا، عدد دورات التدريبية المنجزة حسب الجدول الموضوع لها؛
 - مقاييس المخرجات: تستخدم لقياس المنتج أو الخدمة التي يوفرها النظام او المنظمة و يتم إيصالها إلى العملاء. مثلا عدد الأفراد الذين يخضعون للتدريب؛
 - مقاييس المحصلات: تستخدم لتقييم النتائج المتوقعة أو المرغوبة أو الفعالة.
- الفرع الثاني: تقييم الأداء (جمعة، 2000، صفحة 38):
- يعني تقديم حكما "judgement" ذو قيمة "of value" على إدارة الموارد الطبيعية و المادية و المالية المتاحة لإدارة المنظمة و على طريق الاستجابة لإشباع رغبات أطراف المختلفة؛
- حيث يعتبر أنه قياسا للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفا، لتحديد ما يمكن قياسه و من ثم مدى تحقيق الأهداف.
- أهمية تقييم الأداء (عبد الله و الحياي، 2015، صفحة 102):
- تقييم الأداء يوضح الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية سواء في المشروع الاقتصادي الخاص أو على مستوى الاقتصاد القومي؛
 - عملية تقييم الأداء تفصح عن مدى قيام الوحدات و الأقسام بوظائفها بأكمل وجه؛
 - عملية تقييم ترتبط بالتخطيط حيث أنها توضح مدى كفاءة التخطيط عندما يطبق الأفراد مهامهم على أكمل وجه، ومن ثم تجاوز كل قصور التخطيط؛
 - يساعد كذلك على:
 - توجيه العاملين للقيام بأعمالهم؛

- توجيه إشراف الإدارة العليا؛
- توضيح سير العمليات الإنتاجية؛
- يساعد على التنسيق بين مختلف أوجه النشاط في المؤسسة حيث تتكامل إدارات المؤسسات الفرعية كالإنتاج و التسويق و التمويل و الأفراد.

الفرع الثالث: طرق تقييم الأداء المالي (جمعة، 2000، صفحة 43):

بصفة عامة و لحد كبير تعتبر الطرق المقترحة طرقا تطبيقية تعتمد على أساس نظري مثل النسب Ratios فهي غالبا كمية Quantitative و نادرا نوعية Qualitative و تعتمد على المعلومات المجمعدة بدءا من الأهداف متجهة نحو التنفيذ. و كلها على مستوى التحليل الاقتصادي الجزئي. تبعا لمنطق تطبيقها توجد طرق تحليلية و تركيبية، معيارية و تفسيرية، و تبعا للمعايير المستخدمة، توجد طرق فردية أو متعددة الاتجاه، بينما أشكال التعبير و التمثيل كثيرة مثل: النسب، الأشكال، المصفوفات، الرسومات، كلك توجد طرق بسيطة و مركبة تستند إلى التحليل الاقتصادي، بحوث العمليات، الأساليب الكمية، و أخيرا تبعا للمهتمين قد تكون داخلية أو خارجية.

المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المالي

تتكون البيئة المالية من عدة متغيرات لها تأثير كبير على المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسة، و تتميز هذه التغيرات بدرجة عالية من المرونة و التغير (إلياس و يوسف، 2006، صفحة 39).

الفرع الأول: تعريف المؤشر

المؤشر هو عبارة عن علاقة يمكن الاستفادة منها في تقييم أنشطة المؤسسة، بحيث يكون لكل مؤشر معدل خاص به لكي لا يكون مبهما، كما يجب أن يتضمن مدى يكون ضمنه الأداء الفعلي (نوبلي، 2015، صفحة 167).

الفرع الثاني: أنواع المؤشرات (نوبلي، 2015، صفحة 170)

تختلف أنواع المؤشرات من مؤسسة إلى أخرى، و ذلك بحسب المتغيرات المستعملة، هناك العديد من أنواع المؤشرات تختلف حسب زاوية النظر أو المعيار المعتمد في التقسيم، و سنحاول تقديم مجموعة منها فيما يلي:

- المؤشرات الشخصية و المؤشرات الموضوعية: المؤشرات الشخصية هي التي يكون مردها تصورات و

تقييمات الأفراد الذين لهم علاقة مع المؤسسة، أما المؤشرات الموضوعية هي التي تؤدي إلى نفس النتيجة مهما كان المقيم، أي أنها لا يمكن أن تولد تناقضات في كل مرة تجرى عملية التقييم؛

-**المؤشرات النوعية و المؤشرات الكمية:** المؤشرات النوعية هي مؤشرات يصعب قياسها في أغلب الحالات مثل رضا العملاء، الجودة، الميزة التنافسية... الخ، أما المؤشرات الكمية فتسهل عملية قياسها كالمردودية و القيمة المضافة... الخ؛

-**المؤشرات الشاملة و المؤشرات الجزئية:** المؤشرات الشاملة تقدم نظرة كلية عن أداء المؤسسة (النظام الكلي) أما المؤشرات الجزئية فتسمح بقياس كفاءة و فعالية الأنظمة الجزئية؛

-**المؤشرات المالية و المؤشرات غير المالية:** المؤشرات المالية هي تلك المؤشرات التي تعتمد في حسابها على المعلومة المحاسبية و المالية في المؤسسة مثل العائد على الأصول، السيولة، التوازن المالي... الخ، أما المؤشرات الغير مالية فتظهر بوجهين وجه داخلي يتجه نحو العمليات الأساسية كإرضاء العميل، الجودة... الخ، أما الوجه الثاني فيرتبط بالمحيط و تطورات الطلب و المنافسة؛

-**مؤشرات الكفاءة و مؤشرات الفعالية:** مؤشرات الكفاءة هي المؤشرات التي تسمح من التأكد على الاستخدام الأمثل للموارد البشرية و المادية المتاحة، أما مؤشرات الفعالية فتعبر عن درجة تحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى الوصول إليها. بالإضافة إلى التقسيمات السابقة يوجد عدة تقسيمات أخرى يتمثل أهمها فيما يلي:

- **مؤشرات الإنتاجية:** و هي تعبر عن كمية المخرجات (المنتجات) التي تنتجها المدخلات (المواد الأولية) خلال فترة زمنية محددة؛

-**مؤشرات الجودة:** و هي المؤشرات التي تعنى بقياس المواصفات النوعية للخدمة أو المنتجات.

-**مؤشرات التنافسية:** و يعبر هذا المؤشر عن مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على مجابهة مثيلاتها من المؤسسات الاقتصادية؛ المؤشرات التي سنتطرق إليها هي مؤشرات كمية وذلك لسهولة عملية حسابها، و هي في مجملها مؤشرات مالية أو نقدية و هذا يعود إلى طبيعة المعلومات المعتمد عليها في تقييم الأداء المالي، بالإضافة إلى كون المؤشرات المالية فهي تقدم في صيغ مطلقة أو في صيغ نسبية.

حيث أن سنتطرق إلى مؤشرات تتمثل في مؤشرات كمية و ذلك لسهولة عملية حسابها، و هي في مجملها مؤشرات مالية أو نقدية و هذا يعود إلى طبيعة المعلومات المعتمد عليها في تقييم الأداء المالي.

الفرع الثالث: التحليل بواسطة النسب المالية لتقييم الأداء المالي (ادريس و الغالبي، 2009، صفحة 178)
إن استخدام النسب و المؤشرات المالية لأغراض قياس و تقييم أداء المؤسسات قد أصبح من الأمور الواسعة الانتشار إلى درجة يمكن معها القول بأنه قد لا يتصور أن يتم تحليل أي بيانات عن أداء المؤسسات و مراكزها المالية بدون استخدام النسب و المؤشرات المالية بصورة أو أخرى.
على أن النسب المالية Financial Ratios تنقسم إلى أربعة مجموعات رئيسية و كل مجموعة تنقسم بدورها إلى مجموعة من النسب أو المعدلات المالية، حيث يمكن تقسيم النسب و المؤشرات إلى:

- نسب السيولة؛
- نسب المديونية؛
- نسب النشاط؛
- نسب الربحية.

أولاً: المجموعة الأولى: نسب السيولة Liquidity Ratios (عبد الله و الحياي، 2015، الصفحات 65-66):

نسب السيولة هي النسب التي تقيس العناصر السائلة و العناصر الأقرب إلى السيولة من أجل معرفة أن المشروع لا يعاني من عسر مالي في مجال سداد التزاماته و أهم هذه النسب تتمثل في:

1. نسبة التداول Current Ratios: و هذه النسبة تسمى أيضا بنسبة السيولة العادية. و يستفاد منها في معرفة مدى قدرة المشروع على الإيفاء أو سداد التزاماته.

السيولة العادية = (الأصول المتداولة ÷ الالتزامات قصيرة الأجل - المطلوبات المتداولة)

حيث أن النسبة المقبولة هي (1:2) أي أن الأصول المتداولة تكون ضعف المطلوبات المتداولة. ولكن هناك انتقادات منها أن نسبة التداول لا تعط نسبة السيولة الصحيحة باعتبار أن الموجودات المتداولة تتكون من فقرات متعددة منها ما هو قريب من السيولة النقدية و منها ما هو بعيد عن السيولة.

2. نسبة السيولة السريعة Quick Ratios: و تعد هذه النسبة أكثر دقة مناسبة للتداول لقياس السيولة في

المؤسسة، و يتم حسابها (عبد الله و الحياي، 2015، صفحة 66)

السيولة السريعة = [(الأصول المتداولة - المخزون السلعي) ÷ الالتزامات قصيرة الأجل].

و النسبة المقبولة هنا هي (1:1) أما سبب إبعاد المخزون السلعي باعتبار أن عملية تحويل المخزون إلى سيولة يحتاج إلى وقت و ربما لا يمكن تحويله بمدة قصيرة إلا إذا كان السوق يمر بحالة كساد. و هناك من يطرح أوراق الدفع إضافة إلى المخزون السلعي فتكون المعادلة كالآتي:

السيولة السريعة = [الأصول المتداولة - (المخزون السلعي + أوراق الدفع)] ÷ الالتزامات قصيرة الأجل.

3. نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى متوسط الخصوم المتداولة (عبد الله و الحياي، 2015، صفحة 66): و هذه النسبة من النسب المتشددة حيث أنها تستبعد كل البنود غير النقدية و تبقى فقط على البنود النقدية و ما بحكمها و تكون:

نسبة التدفقات النقدية = صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ÷ متوسط الخصوم المتداولة

حيث أن:

متوسط الخصوم المتداولة = (الخصوم المتداولة أول المدة + الخصوم المتداولة آخر المدة) ÷ 2

ثانيا: المجموعة الثانية: نسب الرفع المالي و المقدرة على الوفاء بعبء الديون (نسب المديونية) **Debt Ration** تشير إلى استخدام أموال الديون من قبل المؤسسة (ادريس و الغالبي، 2009، صفحة 176) و هي نسبة مهمة للمقرضين و المستثمرين بالإضافة للإدارة، حيث أن هذه النسب تظهر مدى مساهمة الديون سواء ممثلة في الالتزامات القصيرة أو طويلة الأجل. في تمويل أصول المؤسسة مقارنة بمساهمة الملاك، من خلالها نستطيع معرفة نسبة حقوق المساهمين و كذلك نسبة القروض أو الديون الخارجية.

1. نسبة الديون إلى إجمالي الأصول (معدل نسبة المديونية أو الاقتراض): تقيس هذه النسبة نسبة الديون التي ساهم فيها الغير بالنسبة إلى إجمالي أصول المؤسسة كلما تدنت هذه النسبة كلما دل على أن المؤسسة تعتمد في تمويل أصولها على الإمكانيات الذاتية و العكس صحيح. إن كبر هذه النسبة غير

مرغوب باعتبار أن المؤسسة ستتحمّل فوائد و أقساط كبيرة على القروض التي حصلت عليها. حيث تعتبر هذه الأداة من أدوات الرقابة على الأداء و التي لا تستطيع الأنواع الأخرى من الرقابة كشفها. يذكر أنه كلما زادت النسبة كلما قلت قدرة المؤسسة على الافتراض الخارجي بالمستقبل.

2. نسبة الديون إلى حقوق الملكية: تقيس هذه النسبة نسبة الديون إلى حقوق الملاك و درجة اعتماد المؤسسة على التمويل من مصادرها الذاتية. تحاول الكثير من المؤسسات ضبط هذه النسبة حتى تتمكن من التحكم بالدين الخارجي.

نسبة الديون إلى حقوق الملكية = [الديون (خصوم متداولة و طويلة الأجل) × 100] ÷ حقوق الملكية (رأس المال و الاحتياطات و الأرباح المحتجزة)

3. معدل تغطية الفوائد: هذا المعدل يوضح مدى قدرة المؤسسة على خدمة ديونها و تحمل أعباء الفائدة، و كلما كان هذا المعدل كبيراً كلما دل على أن المؤسسة قادرة على الإيفاء بالتزاماتها و هذا المعدل يؤكد عليه المقرضون و الدائنون من أجل الاطمئنان قبل إعطاء أي قرض.

$$\text{معدل تغطية الفوائد} = \text{صافي الربح قبل الفوائد و الضريبة} \div \text{الفوائد المدفوعة}$$

$$\text{معدل تغطية الفوائد} = \text{صافي الربح قبل الفوائد و الضريبة} \div \text{الفوائد المدفوعة}$$

4. نسبة التغطية الشاملة: تحسب لمعرفة مدى قدرة المشروع على الإيفاء بمديونيتها (فوائد و أقساط) من الربح التشغيلي و هذه النسبة تشبه النسبة السابقة إلا أنها تحتسب بالإضافة إلى الفوائد قيمة أقساط الديون.

$$\text{نسبة التغطية الشاملة} = \text{صافي الربح قبل الفوائد والضرائب} \times 100 \div \text{الفوائد المدفوعة} + (\text{أقساط القروض المدفوعة}).$$

ثالثاً: المجموعة الثالثة: نسب النشاط أو معدلات الدوران **Activity Ratios**: و التي تسمى بنسب الموجودات و تقيس كيفية الاستخدام الكفء للموجودات من قبل المؤسسة، و تستند هذه النسب على أساس العلاقة ما بين مستوى النشاط و مستوى الموجودات المختلفة. و نسب الدوران المهمة (ادريس و الغالبي، 2009، صفحة 179).

نسبة الديون إلى إجمالي الأصول = [(المطلوبات المتداولة + المطلوبات طويل الأجل) × 100 ÷ إجمالي

معدل الدوران تمثل في: (عبد الله و الحياي، 2015، الصفحات 69-70):

1. **معدل دوران رأس المال العامل:** هناك نوعان من رأس المال هما إجمالي رأس المال و هو مقدار الموجودات المتداولة و النوع الثاني هو صافي رأس المال و هو الفرق بين الموجودات المتداولة و المطلوبات المتداولة. حيث يتم تحديد عدد مرات دورانه أي المرات التي يدورها خلال السنة المالية و كلما زاد رأس المال أكثر كلما زاد هامش الربح. حيث أن **الدورة المالية:** تعني تحول النقد إلى سلعة و السلعة إلى نقد، حيث أن المؤسسة تشتري و تباع من أجل الربح

معدل دوران رأس المال العامل = (صافي المبيعات ÷ متوسط رأس المال العامل)

حيث أن:

متوسط رأس المال العامل = (الأصول المتداولة في أول المدة + الأصول المتداولة في آخر المدة) ÷ 2

و يمكن احتساب معدل الدوران باليوم كما يلي:

معدل الدوران باليوم = (360 ÷ معدل دوران رأس المال العامل)

2. **معدل دوران المدينين:** هذا المعدل يقيس دوران المدينين و عادة ما تنشأ الذمم المدينة نتيجة تعامل المؤسسة مع الغير أي عندما تباع منتجاتها إلى الزبائن على الحساب غالباً ما تضع هذه الأخيرة شروط لتسديد الديون. لذا فإن قياس معدل دوران المدينين سيبرز دور إدارة التمويل و إدارة المبيعات في مدى نجاحها في وضع الشروط الجيدة في دمج ازدياد الديون المعدومة أو تأخر التسديد

معدل دوران المدينين = (صافي المبيعات الآجلة ÷ متوسط رصيد المدينين) = مرة
 حيث أن: متوسط رصيد المدينين = (المدينين أول المدة + المدينين آخر المدة) ÷ 2
 و هناك: متوسط فترة التحصيل = (360 ÷ معدل دوران المدينين).

3. معدل دوران المخزون السلعي: و هذا المؤشر هو الآخر من المؤشرات المهمة و التي يمكن من خلالها معرفة كفاءة إدارة المبيعات في تسويق منتجاتها فكلما دار المخزون أكثر كلما حقق المشروع مبيعات أكبر و من ثم سيحقق هامش ربح أكبر.

معدل دوران المخزون = (تكلفة المبيعات ÷ متوسط رصيد المخزونات).
 حيث أن: متوسط رصيد المخزون = (رصيد أول المدة = رصيد آخر المدة) ÷ 2
 معدل دوران المخزون باليوم = (360 ÷ معدل دوران المخزون) = اليوم

4. معدل دوران الدائنين (الذمم الدائنة): و هذا المؤشر يستفاد منه لبيان مدى كفاءة المؤسسة في تسديد التزاماتها. حيث كلما كان المعدل مرتفعا كلما كان أداء المؤسسة لالتزاماتها أفضل،

معدل دوران الدائنين = [المشتريات الصافية ÷ (الدائنين + أ.د.)].
 معدل دوران الذمم الدائنة باليوم = (360 ÷ معدل دوران الذمم الدائنة).

5. معدل دوران الأصول (عبد الله و الحياي، 2015، صفحة 70):

معدل دوران الأصول المتداولة = (صافي المبيعات ÷ الأصول المتداولة).
 معدل دوران الأصول الثابتة = (صافي المبيعات ÷ الأصول الثابتة).
 معدل دوران مجموع الأصول = (صافي المبيعات ÷ إجمالي الأصول).

رابعا: المجموعة الرابعة: نسب الربحية **Profitability Ratios**: إذا كانت الحسابات الختامية تصور لنا إجمالي الربح ثم صافي الربح بالمؤسسة فإن أرقام الربح لها معاني مختلفة منها (الصيرفي، 2014، صفحة 245):

- أصحاب الأسهم بالنسبة لهم مصدر لتوزيع الأرباح عليهم و كمقياس لربحية استثماراتهم في المؤسسة؛

- أما الدائنون بالنسبة لهم كمؤشر لها إذا المؤسسة تحقق أرباحا أكبر مما تدفعه لهم كفاءة مقابل استخدامها لأموالها؛
- أما الموردون فينظرون إلى رقم كمقياس لنجاح المؤسسة في بيع المنتجات و السلع بسعر يزيد عن تكلفتها حيث أن في ذلك ضمان لاستمرار تعاملهم.

$$\text{نسب الربحية} = (\text{المبيعات} - \text{تكلفة البضاعة المباعة}) \div \text{المبيعات}$$

1. العائد على المبيعات: هذه النسبة تقيس مدى الربحية التي تحققت على مبيعات المؤسسة.

$$\text{العائد على المبيعات} = (\text{صافي الربح بعد الضريبة} \times 100) \div \text{صافي المبيعات}$$

2. العائد على إجمالي الأصول: يقيس هذا المعدل أو نسبة مدى ربحية الأصول أو الإنتاجية النهائية للأصول.

$$\text{العائد على إجمالي الأصول} = (\text{صافي الربح بعد الضريبة} \times 100) \div \text{متوسط إجمالي الأصول}$$

3. العائد على حقوق الملكية: نستفيد من هذه النسبة لقياس العائد المتحقق على أموال الملاك المستثمرة في الأسهم العادية بالمؤسسة.

$$\text{العائد على حقوق الملكية} = \left[(\text{صافي الربح بعد الضريبة} - \text{توزيعات الأسهم الممتازة}) \times 100 \right] \div \text{متوسط حقوق الملكية للأسهم العادية}$$

$$\text{متوسط حقوق الملكية} = (\text{حقوق الملكية من رأس المال أسهم عادية و احتياطات و أرباح باقية أول المدة} + \text{حقوق الملكية من رأس مال أسهم عادية و احتياطات وأرباح باقية آخر المدة}) \div 2$$

4. نسب مجمل ربح العمليات: و هذه النسبة تستخدم لمعرفة كفاءة الإدارة في مجال تعاملها مع عناصر تكلفة المبيعات و مدى تحكم فيها.

$$\text{نسبة مجمل ربح العمليات} = (\text{مجمل ربح العمليات} \div \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

و يمكن صياغتها كالتالي:

$$\text{نسبة مجمل ربح العمليات} = (\text{صافي المبيعات} - \text{تكلفة المبيعات}) \div \text{صافي المبيعات} \times 100$$

5. هامش ربح التشغيل (قبل الفوائد والضرائب): و تستخدم هذه النسبة كمقياس عام لكفاءة التشغيل لأن

الإدارة لا تستطيع السيطرة على الفوائد أو الضريبة أو الإيرادات و المصروفات الأخرى.

$$\text{هامش ربح التشغيل} = (\text{صافي ربح العمليات قبل الفوائد والضرائب} \div \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

6. هامش الربح قبل و بعد الضرائب: و هذه النسبة نكتشف مقدار الأرباح من كل دينار واحد من

المبيعات الصافية

$$\text{هامش الربح قبل الضرائب} = (\text{الأرباح قبل الضرائب} \div \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

$$\text{هامش بعد الضرائب} = (\text{الأرباح بعد الضرائب} \div \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

(عبد الله و الحياي، 2015، الصفحات 80-81).

الفرع الرابع: التحليل بواسطة التوازن المالي لتقييم الأداء المالي

يشمل التوازن المالي في الأجل القصير المتغيرات الثلاثة التالية:

- رأس المال العامل

- احتياجات الرأس المال العامل

- النقدية (الخبزينة)

فإن هدف إدارة النقدية هو الاحتفاظ بقدر مناسب من رأس المال العامل أخذاً في الاعتبار الخطر القائم و

المنتظر (جمعة، 2000، صفحة 204).

1. رأس المال العامل FRNG: يعرف على أنه ذلك الجزء من الموارد المالية الدائمة (الموارد الدائمة)

المخصص لتمويل الأصول المتداولة (استخدامات الاستغلال)، و يعرف كذلك على أنه ذلك الفائض المالي

الناتج عن تمويل الاحتياجات المالية الدائمة (استخدامات المستقرة) باستخدام الموارد المالية الدائمة (إلياس و

يوسف، 2006، صفحة 83).

FRNG يتمثل في رأس المال العامل الصافي الإجمالي (الوظيفي). ويمكن حسابه بطريقتين:

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الموارد الدائمة} - \text{الاستخدامات المستقرة} /$$

$$FRNG = RD - ES$$

ويتم له ب:

رأس المال العامل = الأصول المتداولة - مجموع الديون

أو

حيث أن هناك عوامل مؤثرة في رأس المال العامل و المتمثلة في:

الجدول رقم (01): العناصر المؤثرة في رأس المال العامل

العمليات المنقصة من رأس المال العامل	العمليات التي تزيد في رأس المال العامل
<p>1. زيادة الأصول الثابتة:</p> <ul style="list-style-type: none"> • قيم معنوية • قيم ثابتة • قيم أخرى <p>2. انخفاض الأموال الدائمة: نقص الأموال الخاصة:</p> <ul style="list-style-type: none"> • توزيع الاحتياطات • توزيع أرباح الأسهم • اقتطاعات لفائدة المستغل • خسائر الاستغلال • تسديد الأموال المقترضة 	<p>1. زيادة الأموال الدائمة</p> <ul style="list-style-type: none"> • زيادة الأموال الخاصة: زيادة رأس المال و الاحتياطات، إعانات الاستثمار ... • زيادة القروض الطويلة و المتوسطة الأجل <p>2. انخفاض الأصول الثابتة</p> <ul style="list-style-type: none"> • التنازل عن الاستثمارات المعنوية، الثابتة و الأخرى

المصدر: عادل عشي الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقييم ص52

هناك أنواع من رأس المال العامل و المتمثل في (نوبلي، 2015، صفحة 120):

أ- رأس المال العامل الخاص: يعبر رأس المال العامل الخاص عن الفائض من تمويل الأموال الخاصة

للأصول الثابتة من أجل تمويل الأصول المتداولة، وهذا يعني أن الأموال الخاصة لا تغطي فقط الأصول الثابتة بل تمويل أيضا جزءا من الأصول المتداولة، يمكن حساب رأس المال العامل الخاص بالعلاقين التاليين:

$$\begin{aligned} \text{رأس مال العامل الخاص} &= \text{الأموال الخاصة} - \text{الأصول الثابتة} \\ \text{أو رأس مال العامل الخاص} &= \text{الأصول المتداولة} - \text{مجموع الديون} \end{aligned}$$

ب - رأس المال العامل الإجمالي: هو مجموع الأصول المتداولة في دورة الاستغلال، أي الأصول التي تتداول في أقل من سنة، أو العناصر التي يتم تحويلها في أقرب وقت إلى سيولة. و يحسب بالعلاقة التالية:

$$\begin{aligned} \text{رأس المال العامل الإجمالي} &= \text{مجموع الأصول المتداولة} \\ \text{أو رأس المال العامل الإجمالي} &= \text{مجموع الأصول} - \text{الأصول الثابتة} \end{aligned}$$

ج - رأس المال العامل الأجنبي: يمثل رأس المال العامل الأجنبي مصادر التمويل الخارجية، و هو عبارة عن مجموع الديون التي تحصلت عليها المؤسسة من الخارج قصد تمويل نشاطها، و يحسب بالطرق التالية:

$$\begin{aligned} \text{رأس المال العامل الأجنبي} &= \text{مجموع الديون} \\ \text{أو رأس مال العامل الأجنبي} &= \text{مجموع الخصوم} - \text{الأموال الخاصة} \end{aligned}$$

$$\text{رأس مال العامل الأجنبي} = \text{رأس المال العامل الإجمالي} - \text{رأس المال العامل الخاص} \quad \text{أو}$$

و يعتبر رأس المال العامل الوظيفي مؤشر هام عن التوازن المالي طويل المدى، و ذلك حسب الحالات التالية (إلياس و يوسف، 2006، صفحة 83):

- رأس مال عامل صافي إجمالي موجب $FRNG > 0$: ويشير ذلك إلى أن المؤسسة متوازنة مالية على المدى الطويل، حيث تمكنت المؤسسة حسب هذا المؤشر من تمويل احتياجاتها طويلة المدى باستخدام مواردها طويلة المدى وحققت فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل احتياجات المالية المتبقية؛
- رأس مال عامل معدوم $FRNG = 0$: يعني ذلك أن المؤسسة في حالة التوازن الأمثل على المدى الطويل، لكن دون تحقيق فائض، حيث نجحت المؤسسة فقط في تمويل احتياجاتها طويلة المدى دون تحقيق فائض و لا عجز؛
- رأس مال عامل سالب $FRNG < 0$: يشير المؤشر إلى أن المؤسسة عجزت عن تمويل استثماراتها و باقي الاحتياجات المالية الثابتة باستخدام مواردها المالية الدائمة، وحققت بذلك عجز تمويل هذه الاحتياجات و بالتالي فهي بحاجة مصادر تمويل إضافية، أو بحاجة تقليص مستوى استثماراتها إلى الحد الذي يتوافق مع مواردها المالية الدائمة.

2. الاحتياج في رأس المال العامل BFR: ينتج عن الأنشطة المباشرة للمؤسسة مجموعة من الاحتياجات

المالية بسبب التفاعل مع مجموع من العناصر من أهمها: المخزونات، حقوق العملاء، حقوق الموردين، الرسم على القيمة المضافة، الديون الاجتماعية و الجبائية. يتولد الاحتياج المالي للاستغلال عندما لا تستطيع المؤسسة مواجهة ديونها المترتبة عن النشاط بواسطة حقوقها لدى المتعاملين و مخزونات، و بالتالي يتوجب البحث عن مصادر أخرى لتمويل هذا العجز، و هذا ما يطلق عليه بالاحتياج في رأس المال العامل.

حيث يتجزأ الاحتياج في رأس المال العامل تبعاً إلى:

- الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال BFRex: ينطبق عليه التعريف السابق و يتميز بانتماء جميع عناصر سواء كانت حقوق أو ديون إلى دورة الاستغلال، و يمكن حسابه من خلال الميزانية الوظيفية بإجراء

$$BFRex = Eex - Rex$$

الفرق بين الاستخدامات الاستغلال و الموارد الاستغلال:

حيث: Eex استخدامات الاستغلال

Rex موارد الاستغلال

– الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال **BFRhex**: يعبر عن احتياجات المالية الناتجة عن النشاطات الغير الرئيسية و تلك التي تتميز بالطابع الاستثنائي، و يحسب من الميزانية الوظيفية عن طريق الفرق بين الاستخدامات خارج الاستغلال و موارد خارج الاستغلال:

$$\boxed{\text{BFRhex} + \text{Ehex} - \text{Rhex}}$$

حيث: Ehex استخدامات خارج الاستغلال
Rhex موارد خارج الاستغلال

– الاحتياج في رأس المال العامل الجمالي **BRFg**: و هو مجموع الرصيدين السابقين و يعبر عن اجمالي الاحتياجات المالية المتولدة عن الأنشطة الرئيسية و غيرها، و يحسب بالعلاقة التالية:

$$\boxed{\text{BFRg} = \text{BFRex} + \text{BFRhex}}$$

حيث: BFRhex احتياج في رأس المال العامل خارج للاستغلال

BFRex احتياج في رأس المال العامل للاستغلال

3. **الخزينة الصافية الإجمالية Tng**: و تتشكل عندما يستعمل رأس المال العامل الصافي الإجمالي في تمويل العجز في تمويل احتياجات دورة الاستغلال، و عليه فإذا تمكنت المؤسسة من تغطية هذا الاحتياج تكون الخزينة موجبة و هي حالة الفائض في التمويل، و في الحالة المعاكسة تكون الخزينة سالبة و هي في حالة العجز في التمويل.

و تحسب انطلاقا من الميزانية الوظيفية بإجراء الفرق بين استخدامات الخزينة و موارد الخزينة، و انطلاقا من

$$\boxed{\text{Tng} = \text{FRng} - \text{BFRg} / \text{Tng} = \text{Et} - \text{Rt}}$$

حيث: ET استخدامات الخزينة

RT موارد الخزينة

شروط التوازن المالي: لكي يتحقق التوازن المالي حسب التحليل الوظيفي، يجب أن يتحقق ما يلي:

– **الشرط الأول:** $\boxed{\text{FRng} > 0 \rightarrow \text{Rd} > \text{Es}}$ رأس مال عامل صافي إجمالي موجب يدل على ان المؤسسة في حالة توازن

– **الشرط الثاني:** $\boxed{\text{FRng} > \text{BFRg}}$ أي أن رأس المال العامل الصافي الإجمالي يغطي الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي،

- الشرط الثالث: $Tng > 0 \rightarrow Et > Rt$ خزينة موجبة و يتحقق ذلك بتحقق الشرطين السابقين و هذا ما يعبر

على الربح و المسمى بهامش ربح، لذلك يجب على المؤسسة استغلال ذلك الربح في إعادة استثماره.

المبحث الثالث: الطرق التقليدية و الحديثة لمحاسبة التكاليف و علاقتها بالأداء المالي

يقوم نظام معلومات محاسبة التكاليف بحساب سعر التكلفة لمجموعة من السلع و الخدمات التي تنتجها المؤسسة، حيث تعددت الطرق لحساب سعر التكلفة و اختلاف أساليبها وفقا لتطورات نظام محاسبة التكاليف، و المتمثلة في الطرق التقليدية و الطرق الحديثة والتي سنتطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

لحساب التكلفة توجد عدة طرق سواء كانت التقليدية أو الحديثة و بين هذه الطرق ما يلي:

الفرع الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

من أهم هذه الطرق:

- طريقة التكاليف الكلية؛

- طريقة الأقسام المتجانسة؛

- طريقة التكاليف التحميل العقلاني؛

- طريق التكاليف المتغيرة؛

- طريقة التكاليف المعيارية.

أولاً: طريقة التكاليف الكلية

1. تعريف طريقة التكلفة الكلية: تم إقرار طريقة التكاليف الكلية في فرنسا، و قد عرفت محاسبيها بأنها (كل

أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة، باستثناء مصاريف التوزيع المحملة للمنتجات

المباعة)(صالح، 2007، صفحة 65):

حيث تعتمد هذه الطريقة على تحديد التكلفة الكلية للمنتج و هي عبارة عن تكلفة إنتاج أو تصنيع وحدة واحدة من المنتج، و بناء على ذلك فإن التكاليف الإدارية و البيعية لا تدخل ضمن التكلفة الكلية، و يتم

وضع هامش ربح بحيث يغطي التكاليف الإدارية و البيعية مع تحديد الربح التي تسعى إليه

المؤسسة(ناريمان، 2008، صفحة 32).

2. المبادئ التي تقوم عليها الطريقة: (عماد، 2010/2009، صفحة 19)

من أجل نجاح الطريقة يجب إتباع ما يلي:

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) و حسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...)؛
- فصل التكاليف المباشرة عن تكاليف غير مباشرة؛
- لا يبقى هناك أي جزء من التكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛
- تقويم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

3. مزايا الطريقة: (ناريمان، 2008، صفحة 32)

تمثلت مزايا هذه الطريقة في:

- تأخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة و تعمل على تغطيتها في المدى الطويل؛
- طريقة سهلة لاحتساب السعر المستهدف، لا تحتاج لدراسات و عمليات حسابية معقدة و خصوصا في حالة وجود مجموعة كبيرة من المنتجات؛
- طريقة تضمن وجود الأسعار عند حد معين و ملائم بحيث لا تؤدي إلى خسائر أو قبول أسعار منخفضة للمنتجات، حيث تعتبر التكلفة هي الحد الأدنى للأسعار.
- قد تؤدي إلى استقرار الأسعار في صناعة معينة.

4. عيوب الطريق: (ناريمان، 2008، صفحة 33)

- تتجاهل العلاقة بين عدد الوحدات التي يمكن بيعها و سعر بيع هذه الوحدات، حيث أنه في حال وجود منافسة كبيرة و انخفاض الطلب على المنتجات، لن تستطيع المؤسسة بيع كمية المنتجات المخططة و التي تريد بيعها بالسعر المحدد مسبقا؛
- عند تطبيق هذه الطريقة تنشأ مشكلة تذبذب الأسعار، حيث أنه يتم الاعتماد على التكلفة الكلية عند تحديد الأسعار، و التي تتأثر بالتغير في حجم الإنتاج، حيث تختلف تكلفة الوحدة الواحدة باختلاف حجم الإنتاج، و الحجم المباع يعتمد على الأسعار، لذلك فإن الأسعار ستكون مرتفعة إذا انخفض حجم الإنتاج المتاح للبيع و العكس صحيح.

الفرع الثاني: طريقة الأقسام المتجانسة: (جاب الله، 2009/2008، صفحة 16)

تسمى كذلك بطريقة مراكز التحليل حيث تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.

القسم المتجانس: حسب C CRaulet هو (قسم من أقسام الوحدة المحاسبية حيث تجمع فيه الأعباء غير المباشرة قبل توزيعها على المنتجات).

حيث يتم تحميل التكاليف المباشرة مباشرة إلى المنتجات أو الطلبات في حين تمر التكاليف غير المباشرة بمرحلة معالجة في الأقسام المتجانسة ثم توزع على المنتجات بتحميلها وفق وحدة العمل.

أولاً: مبادئ و أسس طريقة الأقسام المتجانسة (جاب الله، 2009/2008، صفحة 18):

تحدد الطريقة من خلال مجموعة من الأسس الموضح كالآتي:

1 تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة: إن عملية تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة تخضع إلى حجمها و مراحل التصنيع و التوزيع فيها و كذلك مدى تشعب الوظائف داخلها، و مدى حاجتها إلى المعلومات التي تهتمها في عملية تحليل التكاليف. و عموماً تنقسم المؤسسة إلى نوعين من الأقسام المتجانسة:

- الأقسام المتجانسة الرئيسية: و هي الأقسام التي يمكن تحديد و قياس نشاطها مادياً و تحمل أعبائها مباشرة لتكلفة المنتج.

- الأقسام المتجانسة الثانوية: و هي المراكز التي ليس لها علاقة مباشرة بالمنتج و تساهم في تحقيق نشاط الأقسام الرئيسية فتحمل أعبائها لهذه الأخيرة.

2 تحديد وحدات العمل: وحدة العمل هي الوحدة التي تسمح بتحميل أعباء أقسام إلى أقسام أخرى أو إلى تكلفة المنتجات. و تعتبر هذه الوحدة أهم خطوة في تحميل الأعباء. و يمكن استخدام طريقتين المتمثلتين في:

- الطريقة البيانية: تترجم العلاقة بين التكاليف و عدد وحدات العمل خلال فترات زمنية في رسم بياني و بعد تمثيل كل النقاط للفترات المختلفة نختار من بين البيانات المختلفة ذلك الذي يبين تناسباً خطياً بين الأعباء و وحدة العمل المختارة.

- طريقة معامل الارتباط: يعطى بالعلاقة التالية:

$$r = \frac{\sum XY}{\sqrt{\sum x^2 \sum Y^2}}$$

حيث: r: معدل الارتباط

X: وحدة العمل

Y: مصروف القسم

و بعد حساب r لكل وحدة عمل مختار وحدة العمل التي لها r قريب من الوحدة.

و عموماً يجب أن نخضع وحدة العمل لكي تكون وحدة عمل حقيقية إلى الشروط التالية:

- أن تعطي المعنى الكمي لتقديم الخدمات التي يضمنها أو يوفرها القسم؛
- أن تسمح بمراقبة نشاط القسم؛
- السماح بتحويل الأعباء من الأقسام بينها ثم إلى موضوع التكلفة؛
- تحديد مميزات نشاط القسم؛
- أن يكون لها معنى ملموسا و الذي يجعل منها أداة اتصال مقبولة بين المسؤولين؛
- أن تكون بسيطة و ملائمة.

3 توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام: بعد عملية تجميع الأعباء غير المباشرة مرتبة حسب طبيعتها يتم ترتيبها حسب الوظائف في مرحلتين المتمثلتين في (جاب الله، 2009/2008، صفحة 20):

- **التوزيع الأولي:** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة العامة الصنف 6) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية و المساعدة).
- **التوزيع الثانوي:** هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات و بالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، و قد يحدث أن هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة، لذا يتطلب القيام بعدة عمليات عند القيام بالتوزيع تكون أمام

وضعتين، وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل بين الأقسام و في هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل.

- **التوزيع التنازلي:** يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيبا تنازليا ثم توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة و الرئيسية و تستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.
 - **التوزيع المتبادل:** تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء العبء بدقة و تستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، و يتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية،
- 4 تحميل أعباء الأقسام الرئيسية:** بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية و تحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سلفا يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل من خلال(عماد، 2010/2009، صفحة 21):

تكلفة وحدة العمل المختارة = مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم / عدد وحدات العمل
التكاليف التي يتحملها المنتج = تكلفة وحدة العمل × عدد وحدات التي يستهلكها المنتج

و هكذا نحصل على تكاليف كل مرحلة من المراحل التي يمر بها المنتج حتى وصوله إلى الزبون بالتالي سعر التكلفة:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

5 سلبيات الطريقة:(صالح، 2007، صفحة 98) تمثلت في:

- ثقل الإجراءات الحسابية و اعتمادها على التقريب خاصة في حالة تعدد المنتجات؛
- صعوبة تحديد المسؤولية على الأعباء، و كذا الرقابة عليها و هذا في حالة توزيع التكاليف غير المباشرة على منتجات مختلفة؛
- في حالة تغير النشاط حيث التكاليف الثابتة مستقرة، إهمال هذه الحالة يؤدي إلى تأثر التكاليف و الأرباح؛
- في بعض الأحيان مسؤولي المؤسسات يحتاجون إلى معلومات على التكاليف لاستخدامها في اتخاذ بعض القرارات قبل الشروع في العملية الإنتاجية؛
- التكلفة الكلية الفعلية و التي تحسب بطريقة الأقسام المتجانسة هي نتيجة لعدة ظواهر مستقلة أهمها حجم الإنتاج و المبيعات، أسعار عوامل الإنتاج المستعملة، المردودية التقنية لعوامل الإنتاج.

ثالثا: **طريقة التكاليف المتغيرة: (Espace_réservé 1)**(عماد، 2010/2009، صفحة 24)

تقوم هذه الطريقة على أن تكلفة المنتج هي جميع عناصر التكلفة المتغيرة. أما عناصر التكاليف الثابتة فهي عناصر تكلفة زمنية حدثت نتيجة مرور الزمن مثل الإيجار و الاستهلاك، كما أنها تتفق أساساً من أجل الإعداد و ليس من أجل الدخول في تكوين وحدة الإنتاج، لذا يجب اعتبارها أعباء عامة و ليست تكلفة إنتاج، و كما هو معروف أن المنشأة تضل تتحمل التكلفة الثابتة في حالة توقف الإنتاج، بينما تتوقف التكلفة المتغيرة بتوقف الإنتاج، تظهر في نهاية الأمر في قائمة تكاليف الإنتاج.

1 أسس الطريقة: يمكن تلخيص الأسس التي تستند إليها طريقة التكاليف المتغيرة في النقاط التالية(عماد، 2010/2009، صفحة 26):

- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة و طبيعة تلك العناصر و يتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية (صناعية) و تكاليف تسويقية و تكاليف إدارية
 - يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:
 - أ تكاليف متغيرة تتغير بتغير حجم الإنتاج؛
 - ب تكاليف ثابتة لا تتغير بتغير حجم الإنتاج.
 - يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد تكلفة الإنتاج
 - تعتبر تكاليف الثابتة تكاليف زمنية (فترة) تحمل على قائمة الدخل
 - يتم تقييم الإنتاج تحت التشغيل و إنتاج تام أول و آخر الفترة بالتكلفة المتغيرة فقط
- لقد عرفت هذه الطريقة عدة تعديلات، و ذلك على أساس نوع التكاليف المدخلة في حسابها(صالح، 2007، صفحة 93).

خلال المرحلة الأولى: كانت تأخذ بعين الاعتبار التكاليف المتغيرة (الطريقة المبسطة)

خلال مراحلها الحديثة: أصبحت الطريقة تأخذ بعين الاعتبار ليس الأعباء المتغيرة فقط، و إنما مجموع الأعباء المحملة مباشرة سواء كانت متغيرة أم لا (الطريقة المطورة).

أ طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة(صالح، 2007، صفحة 94):

لقد عرضت في المخطط المحاسبي سنة 1982، حيث أنه و بموجبها فإن الأعباء الثابتة تعتبر كل لا يتجزأ، حيث أن الأعباء لا تحمل للمنتجات و لكن لفترة زمنية معينة، و لهذا فهي تحذف من حساب النتيجة الإجمالية لنفس الفترة، دون أن تدخل في حساب تكلفة المنتجات، حيث أن الأعباء المتغيرة هي الوحيدة التي تدخل في

حساب تكلفة المنتوجات.

و يمكن تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة كما يلي:

رقم الأعمال - الأعباء المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة = النتيجة

ب طريقة التكاليف المتغيرة المطورة (صالح، 2007، صفحة 94):

تستخدم هذه الطريقة في حالة وجود أعباء ثابتة مباشرة، و هي طريقة مطورة للطريقة السابقة، حيث تعتبر مزيجا لطريقتي التكاليف المتغير والتكاليف المباشرة حيث التكاليف الثابتة تنقسم إلى ثابتة مباشر و ثابتة غير مباشرة و بالتالي فإن تكلفة المنتج تحمل كل التكاليف القابلة للتحميل و ليس التكاليف المتغيرة فقط وهذه الطريقة تتبع كما يلي:

رقم الأعمال - الأعباء المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة المباشرة = الهامش على التكلفة الخصوصية - الأعباء الثابتة المشتركة = النتيجة

2 مزايا طريقة التكلفة المتغيرة: (ناريمان، 2008، صفحة 35، 34)

- يتسم أسلوب التكاليف المتغيرة بدرجة عالية من الثبات من فترة لعدم تأثرها بالتغير في حجم النشاط؛
- يساعد الإدارة عند قيامها بعملية التسعير في حال الركود، بحيث تكون التكاليف المتغيرة هي الحد الأدنى لسعر البيع؛
- تقدم المعلومات للقيام بتحليل التعادل و حساب هامش المساهمة؛
- تقدم بيانات لإدارة المؤسسة التي تساعد في عملية التخطيط و إعداد الموازنات التخطيطية و اتخاذ القرارات.

3 عيوب طريقة التكاليف المتغيرة: (ناريمان، 2008، صفحة 35):

تمثلت عيوب هذه الطريقة في:

- عدم سهولة الفصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة وذلك في حالة التكاليف المختلطة، حيث لا يوجد حد فاصل بين كل من التكاليف الثابتة و المتغيرة؛
- تجاهل التكاليف الثابتة، و التي تمثل جزءا من التكاليف المنتج؛

- اعتماد التكاليف المتغيرة في تحديد تكلفة الإنتاج و تقييم المخزون لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- يفترض هذا الأسلوب ثبات أسعار عوامل الإنتاج و أسعار البيع، و هو أمر لا يمكن تحقيقه إلا في المدى القصير، حيث تتغير حالة السوق و هذه التغيرات تؤثر على ناتج الربح الحدي للمنتجات؛
- غير مناسب لعملية التسعير أو لعملية التخطيط طويل الأجل.

رابعاً: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف(صالح، 2007، صفحة 79)

لقد جاءت طريقة التحميل العقلاني لمواجهة الانتقادات الموجهة لكل من طريقتي التكاليف الكلية و التكاليف المتغيرة، حيث نجد الأولى تقوم بتحميل كافة الأعباء للمنتجات، طلبيات، أنشطة. أما الثانية فتعتبر أن تكاليف الإنتاج تتمثل في الأعباء المتغيرة فقط. بينما الأعباء الثابتة فتحمل جملة واحدة على نتيجة الدورة.

تقوم هذه الطريقة بتحميل التكاليف الثابتة على المنتوجات، طلبيات، أنشطة بما تستحقه فعلاً، و بما ان لكل مؤسسة مستوى نشاط يمكن أن يكون طبيعي، فإذا استطعنا تحديد هذا الأخير حسب

النسبة (نشاط حقيقي/نشاط عادي) نكون قد وضعنا حداً لتأثير تغيير مستوى النشاط على النتيجة
لقد سميت طريقة التحميل العقلاني نسبة إلى معامل التحميل العقلاني الذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النشاط الفعلي} \div \text{النشاط العادي} = \text{CIR} = \text{AR} \div \text{AN}$$

1 مبادئ الطريقة:(عماد، 2010/2009، صفحة 22)

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة و تحميله على المنتجات بالإضافة الى التكاليف المتغيرة، و تهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني و هو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي.

2 تحديد حجم النشاط:(عماد، 2010/2009، صفحة 23)

يحدد حجم النشاط ب:

- حجم النشاط الفعلي: من الصعب قياس النشاط الفعلي بطريقة دقيقة لصعوبة إيجاد مؤشر دقيق لحسابه. إلا أنه يمكن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحدات العمل في الأقسام المتجانسة، حيث أن عددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي.
- حجم النشاط العادي: إن تحديد حجم النشاط العادي أكثر صعوبة من قياس حجم النشاط الفعلي، بعض المؤسسات تحدد النشاط العادي على أساس اعتبارات تاريخية، و بعضها على أساس تنبؤات، و البعض الآخر على أساس الطاقة الإنتاجية.
- على أساس تاريخي: عن طريق الاستفادة من النتائج الملاحظة المتعلقة بالفترات السابقة،
- على أساس تنبؤي: كالاستناد إلى تقديرات حجم المبيعات؛
- على أساس الطاقة الإنتاجية: يمكن للمؤسسة أن تعتمد على الطاقة الممكنة النظرية و التي تحدد على أساس إمكانيات الآلات و الوسائل التقنية في حالة استعمالها عاديًا دون توقف، أو الطاقة الممكنة الواقعية، و التي هي أقل من الطاقة الممكنة النظرية بسبب توقف الآلات عن العمل في الحدود المسموح بها لإجراء الصيانة، و إصابات العمال و غيابهم المبرر
- وعند تطبيقها تكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط و معامل التحميل العقلاني (جاب الله، 2009/2008، صفحة 25):
- حيث نرمز معامل التحميل العقلاني باختصار ممثل برموز حروف العربية (م ت ع)
- النشاط الفعلي = النشاط العادي: إن مستوى الفعالية (م ت ع) يكون مساويًا ل 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية و لا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة).
- النشاط الفعلي > النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) > 1، في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، و طبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة و الجزء المحمل بعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة).
- النشاط الفعلي < النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) < 1، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية و الفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية.

يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط و طرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط، و ذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة و يتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي:

كلفة مباشر أولية = كلفة المواد المباشر + كلفة الأجور المباشرة + لوازم و خدمات مباشرة.

كلفة الإنتاج المحملة عقلانيا = كلفة مباشرة أولية + أعباء غير مباشرة متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة عقلانيا.

سعر التكلفة المحملة عقلانيا = كلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلانيا.

3 مزايا طريقة التحميل العقلاني: (جاب الله، 2009/2008، صفحة 46)

تتمثل مزايا الطريقة في:

- إلغاء أثر تغير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة؛
- تحديد سعر البيع فيما يخص نظام الأوامر الإنتاجية؛
- تحديد تكلفة البطالة و التي تبين عدم الاستغلال الكامل للطاقة المتاحة بالمؤسسة، و في حالة استمرار هذا الخلل على المؤسسة أن تتنازل عن الجزء غير المستغل من البنية، في حالة تحقيق المؤسسة لوفرة نتيجة تجاوزها هذه الطاقة المتاحة، طريقة التحميل العقلاني تحسب لنا ربح زيادة الفعالية؛
- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية و التسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة و الذي يكون المرجح لتقييم النتيجة المتحصل عليها.

4 عيوب طريقة التحميل العقلاني: (جاب الله، 2009/2008، صفحة 47)

ظهرت لهذه الطريقة مشاكل في تطبيقها و التي كانت كالتالي:

- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف على تحديد السعر؛
- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة؛

- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية.

خامسا: طريقة التكاليف المعيارية

تسمح طريقة التكاليف المعيارية بمراقبة مختلف التكاليف و سعر التكلفة من خلال تحديد معايير لاستعمال و قياس مختلف عناصر التكاليف.

1- تعريف التكلفة المعيارية:

هي تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج و تنقسم إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير المباشرة.

التكاليف المباشرة تخص مصاريف المواد الأولية و اليد العاملة، والتكاليف غير المباشرة و تخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة.

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج و تعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية، اليد

العاملة و المصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع. (قداح، 1978، صفحة 153)

كما تعرف أيضا على أنها "عملية إعداد و حساب التكاليف المعيارية التي تنجم نتيجة لممارسة المؤسسة

لنشاطاتها في الظروف المتوقعة و مقارنتها بالتكاليف الفعلية من أجل حساب الانحرافات و تحليلها، وإنتاج

معلومات لصالح متخذ القرار". (ساحل، 2003/2002، صفحة 115)

2. أسس طريقة التكاليف المعيارية (ساحل، 2003/2002، صفحة 153):

تتمثل أسس طريقة التكاليف المعيارية في:

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط و العناصر المكونة له من حيث الكمية و السعر

و الطاقة الإنتاجية و الموازنة المناسبة له، و ينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة و طبيعة العمليات

الإنتاجية و ما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية، أو وفق معايير محددة من جهات أخرى؛

- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية، و حساب الانحرافات مع إبراز الأسباب و مصادر

المسؤولية؛

- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف

السوق تطور التقنيات و معايير الجودة... الخ.

3. أنواع التكاليف المعيارية (أبو حشيش، 2005، صفحة 324، 325):

هناك عدة أنواع التي يمكن استخدامها أسلوب التكاليف المعيارية نوجزها فيما يلي:

المعايير النظرية (المثالية): تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق في حالات استثنائية بل تكون غالبا بمحاولة الاقتراب من تحقيقها؛

المعايير التاريخية (الأساسية): تحدد على أساس الفترة السابقة و معدلات بيت تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لذا فيجب استعمالها بكل حذر؛

المعايير الواقعية (العادية): تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج و التوزيع في المؤسسة، و هي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية و بحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية و لكن في حدوث تغيرات غير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

التكاليف المعيارية المحددة انطلاقا من التكلفة التنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق و لكن، لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق و لا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج و التوزيع التي تعتمد عليها فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية. (عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية -، 1999، صفحة 162)

التكاليف المعيارية المقيمة بالسعر الحالي: و هذا النوع يستعمل في فترة التضخم حيث تكون عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في التكاليف المعيارية صعبة، لذلك يكون من الأحسن تحديدها كما يلي (كامل، 2012، صفحة 33):

- الكمية المعيارية على أساس الظروف العادية للنشاط أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج؛
- السعر المعياري يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة المعيارية أو لأي فترة أخرى.
و هذا النوع من التكلفة المعيارية يعتبر حاليا الأكثر استعمالا في المؤسسات، و هذا بسبب التغيرات السريعة و الكبيرة في الأسعار، و هو يمثل دون شك أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات الخاصة بالمؤسسة.

الفرع الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

سننظر في دراسة هذا المطلب إلى دراسة نوعين رئيسيين من الطرق و هما:

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

- نظام التكلفة المستهدفة

أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف التقليدية التي تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي و مهندسي المنتجات.

1. تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل لتكلفة و لكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة. لقد تعددت الآراء و التعريفات الخاصة بهذا النظام ،حيث يقول "cooper robin" بأن نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة هو عبارة عن "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة و من ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى، حيث يتم تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن ذلك بحسب الاستفادة منها". (التكريتي ا.، 2007، صفحة 161)

كما جاء في تعريف " raffish " ABC هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي و التشغيلي و الذي يتعقب أنشطة المؤسسة المهمة و صلتها بتكاليف الإنتاج". (إسماعيل و معالم، 2013، صفحة 98)

2. أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

تبرز أهمية نظام ABC في النقاط التالية:(درغام، 2007، صفحة 15)

- تحديد الأنشطة و الموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة و تحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم و مقدار استغلال كل مورد دخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛
- يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات تكلفية أكثر دقة و تتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل: قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق و التوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة؛
- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل:

إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية؛

إجراء تعديل في تصميم المنتج؛

إتباع أساليب تكنولوجية حديثة؛

قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي يقوم بها الكيان و تحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

3. مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

تتطلب الطريقة إتباع المراحل الآتية: (الشريف، 2008-2009، الصفحات 59-60)

1. **تحديد الأنشطة:** يقصد بتحديد الأنشطة تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية و فرعية مثل: (شراء المواد، تخزين المواد، التجهيز الآلي، رقابة الجودة، الفحص و الصيانة، استقبال أوامر العملاء، ترويج المبيعات).

2. **حساب تكلفة الأنشطة:** الخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس و مقدار التكلفة و يطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة و من الجدير بالذكر أن مدى نجاح و فعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة... الخ

3. **استخلاص مسببات التكلفة:** المقصود بمسببات التكلفة السبب الجوهرى الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة استنادا إلى دراسات و مشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة و يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، و ذلك انطلاقا من علاقة السبب و النتيجة بين تغير مسبب التكلفة و بين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير. وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عديدة مثل عدد ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد ساعات الفحص...

و يعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من منتجات الخدمات، و بالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

4. **تحديد مجتمعات التكلفة (مراكز التكلفة):** و يعرف مجمع تكلفة النشاط بأنه مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستعمال مسبب تكلفة واحد. (حمدية،

2010-2011، صفحة 58)

5. تحديد معدل تحميل التكلفة على النشاط: بعد تحديد الأنشطة و تكاليفها و مراكزها و مختلف مسببات

التكلفة لكل نشاط نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة و ذلك وفق العلاقة التالية:

معدل التحميل = مجموع تكلفة كل نشاط أو تكلفة مركز النشاط ÷ مسبب التكلفة. (بوحروود، هرباجي، و سالم، 2020، الصفحات 89-90)

6. تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات: و ذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في

تنفيذ الأنشطة، و يتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدى باستخدام مسبب التكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب. طبقا لهذه الخطوات فإن مدخل الأنشطة يركز على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد و بالتالي التكلفة المرتبطة بها، و من ناحية أخرى، فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك. كما أن المنتجات تستهلك النشاطات مما تم السماح بانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة و تحميلها على المنتجات و الخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة.

ثانيا: التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة عبارة عن تقنية موجهة للعميل، استعملت بشكل واسع في اليابان و تبنتها مؤخرا مؤسسات في أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية.

1. تعريف التكلفة المستهدفة:

تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم التكلفة المستهدفة فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل

التصميم و التخطيط و التطوير، و بعضهم يرى أنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج.

التكلفة المستهدفة هي عبارة عن عملية ضبط و تحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد و الذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل. (النايلسي، 2009-2008، صفحة 8)

فقد عرفها كل من (Ansari and Bell) بأنها نظام يهدف إلى إدارة التكاليف و الأرباح المخططة عن طريق

دراسة السوق و تحديد السعر مع محاولة إشباع العميل، وكذلك التركيز على تصميم المنتج و الوظائف

المتراصة للمنتج. (المطارنة، 2008، صفحة 284)

و يقصد بالتكلفة المستهدفة تكاليف التصنيع و تسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف و

تحقيق أيضا العائد المطلوب و يتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدف - ربح الوحدة المستهدف (سالمي، 2009-2010، صفحة

(114)

2. مبادئ محاسبة التكاليف:

المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي:

1. **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش

الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي و هذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف

2. **التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة و الوقت و التي تؤخذ

بعين الاعتبار في قرارات المنتج و العمليات و في نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة

أي خاصة أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

3. **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج و

العملية، لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة و تخفيض زمن

إطلاق منتجات جديدة في السوق.

3. **فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة (Cross-functional teams):** و يتعلق هذا بحقائق أن الفريق

متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من المشروع، الاختبار إلى النهاية، و يعني الفريق متعدد الوظائف

هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات و المبيعات يتفاعل مع المصممين

للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

4. **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين و العملاء، و

تتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة و التوزيع.

5. **إدماج سلسلة القيمة:** و يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين

بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات و العملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة. (عطوي، 2007-2008، صفحة

(43)

3. مراحل التكلفة المستهدفة:

من خلال الشكل نحدد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة وفقا لما يلي:

1. **تحديد سعر البيع المستهدف:** يعد المنطق لهذه العملية بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة و الأسعار المطبقة و الزبائن من حيث رغباتهم و تقييمهم للمنتجات، و كذلك من حيث طبيعة المنتج و الوظائف التي يؤديها ودورة حياته و كمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

2. **تحديد الربح المستهدف:** يعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

3. **تحديد التكلفة المستهدفة:** للحصول على التكلفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، و عادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، و في هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرض تخفيض تكاليف الإنتاج، و هذا على كامل المراحل و النشاطات و يطبق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة. (أحمد حسين، 2002، صفحة 96)

4. **تصميم أجزاء و مكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة:** تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل مهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء و العناصر و أسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، و التي تم تحديدها في الخطوط الثالثة. و تتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل و خطوات الإنتاج المحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، و ذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديدة القيمة. (سالمي، 2009-2010، صفحة 137)

المطلب الثاني: أخطاء عدم تطبيق محاسبة التكاليف الحديثة

إن من أسباب التي أدت إلى عدم تطبيق محاسبة التكاليف الحديثة ما يلي: (سالمي، 2009-2010، الصفحات 42-43)

1. قصور في النتائج المحصل عليها من المحاسبة العامة و التي لا تصلح لتطبيق محاسبة تكاليف الحديثة؛
 2. جهل في معرفة مهام محاسبة التكاليف لدى الإدارة العليا للمؤسسة؛
 3. الخوف من ظهور الصور الحقيقية للمؤسسة؛
 4. صعوبات في تطبيق محاسبة التكاليف الحديثة.
- و لقد خلفت هذه الأسباب عدة أخطاء نذكر منها ما يلي:

الفرع الأول: أخطاء اقتصادية

إن عدم الكشف عن سوء استخدام العوامل الإنتاجية قد يؤدي إلى:

1. خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع أسعار منتجاتها مقارنة مع منتجات مماثلة من مؤسسة أخرى أكثر تنظيماً؛

2. تبديد أموال المؤسسة؛

3. خروج المؤسسة من السوق له آثار اقتصادية و اجتماعية منها:

أ- تخسر الكثير من العائلات دخلها و ينخفض الدخل القومي بمقدار هذا الدخل؛

ب- قد لا يجب بعض الذين كانوا يعملون في المؤسسة المفلسة عملاً آخر بسبب امتلاء سوق العمل؛

ج- يخسر الموردون جزءاً من ديونهم على المؤسسة المفلسة و انخفاض حصتهم في السوق مما يؤدي غالباً إلى ركود مبيعاتهم، مما يؤدي بهم إلى تسريح العمال.

الفرع الثاني: أخطاء إدارية

إن عدم وجود محاسبة مراكز تكلفة دقيقة يؤدي إلى:

1. عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة؛

2. عدم تحديد إنتاجية كل مراكز الإنتاج (تكلفة)؛

3. عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن؛

4. عدم اتخاذ قرارات دقيقة.

المطلب الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي

سننظر في هذا المطلب إلى مدى مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي

الفرع الأول: مساهمة محاسبة التكاليف المعيارية في تحسين الأداء المالي: (الشريف، 2008-2009،

صفحة 124)

يعد نظام التكاليف المعيارية أسلوباً مهماً في تحقيق الرقابة عن طريق تقييم أداء المراكز على أساس التكاليف، و يتحقق هذا باختيار المعايير الفنية و المالية المناسبة لطبيعة نشاط المؤسسة و هيكل التكاليف بها، و ظروف المحيط.

و في ضوء التطبيق الجيد لمحاسبة التكاليف المعيارية يمكن استخدام هذه المعايير في تحقيق هدفين هما:

- قياس الأداء عن طريق مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي و استخدام الانحرافات؛

- العمل على تحسين الأداء؛

و تتحدد فعالية أي نظام رقابي بمدى قدرة مخرجاته على منح الانحرافات التي يمكن تجنبها قبل حدوثها، أو اكتشافها و تصحيحها فور وقوعها. كما تتم عملية تقييم الأداء في نظام التكاليف المعيارية من خلال تحليل الانحرافات على التكاليف المعيارية و تحديد المسؤول عنها، و هذا له أهمية بالغة في اتخاذ القرار، و لانحرافات بصفة عامة سواء كانت ملائمة (في صالح المؤسسة) أو غير ملائمة (ليست لصالح المؤسسة).

الفرع الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين الأداء المالي: (الجبلى،

2007، صفحة 37)

إن أحدث الدراسات أثبتت درجة ارتباط عالية بين تطور الأداء المالي و تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث أن المقالات الحديثة المنشورة في مجلة Harvard Business Review و غير مقصورة على الخدمات المالية شهدت وفر في التكاليف بحيث أصبحت تكاليف 10 أنشطة في تكاليف 20 نشاط و ذلك تحقق بعد تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة.

- حيث يساهم في تدعيم القدرة التنافسية و ذلك من خلال تخفيض التكاليف و بالتالي يستطيع أن ينافس كافة الشركات في السوق المحلية و العالمية، الأمر الذي ينعكس إيجابا على حصة المؤسسة السوقية و بالتالي زيادة الإيرادات و تخفيض التكاليف و الذي يؤثر مباشرة على زيادة الأرباح المحققة؛

- يؤدي إلى زيادة الثقة بالمؤسسة و ارتفاع أسعار أسهمها في السوق و ذلك للنمو المستمر في الأرباح؛

- كما أنه يوفر معلومات دقيقة و أكثر تفصيلا عن التكلفة الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات و المقاييس و النسب المالية التي تساعد كثيرا في الوقوف على الوضعية المالية للمؤسسة سبل تطوير الأداء؛

- يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات إدارية سلمية و المتمثلة في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة و التي تتصف بالندرة، الأمر الذي ينعكس على حسن استغلال الموارد المتاحة و الذي يعتبر خطوة على طريق تطور الأداء المالي.

الفرع الثالث: مساهمة التكلفة المستهدفة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

تمثل فلسفة التكلفة المستهدفة الطريقة المناسبة لتحديد تصميم المنتج في حدود التكاليف المسموحة، و هو ما يسمح للمؤسسة بالتحكم في المقدرة الربحية للمنتج من خلال هامش الربح المحدد، و بالتالي ربحية المؤسسة و قيمتها. كذلك يساهم في زيادة المبيعات نظرا إلى تأثيره لمباشر في قرارات التسعير وفق متطلبات العملاء. (نوبلي، 2015، صفحة 151)

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تم التطرق إلى محاسبة التكاليف و طرق حساب التكلفة و علاقتها بالأداء المالي و الذي من خلاله تم التوصل إلى أن محاسبة التكاليف هي نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد الوحدات المنتجة و الرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط و رسم السياسات مما جعل لها دور فعال في خدمة أهداف المؤسسة المسطرة. و نظرا للاهتمام البالغ للمدراء بهذه التكلفة ظهرت الحاجة إلى تبني طرق و أساليب حديثة للتحكم أكثر في التكاليف بعدما كانت كل المؤسسات تعتمد على الطرق التقليدية لاحتساب التكلفة، و لكن نظرا للنقائص والعوائق التي لم تحقق الأهداف المرجوة ، فلقد برزت إلى ضرورة البحث عن طرق جديدة لحساب التكلفة لمواكبة الاحتياجات المتزايدة و مواكبة التطورات و التغييرات المستقبلية. و على اعتبار أن الأداء المالي من الموضوعات التي نالت اهتماما كبيرا من قبل الإداريين، فمع تزايد حدة المنافسة و جب على المؤسسات الاقتصادية التركيز على الرفع من مستوى أدائها المالي و الحرص على تقييمه باستمرار و ذلك بالاعتماد على أحدث أساليب محاسبة التكاليف لأن أساليب التقليدية غير قادرة على توفير المعلومات المناسبة للمؤسسة هذا لكون البيئة أصبحت أكثر تعقيدا و اشتدت فيها المنافسة و تسارعت فيها التغييرات، بالإضافة إلى الطرق و الوسائل التي يتم بها تقييم الأداء المالي لها و بالتالي تحديد استقلاليتها و تشخيص وضعيتها المالية.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين الأداء
المالي في مؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر سيدي غزال بسكرة

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الزيبان لصناعة الأجر

المبحث الثاني: دراسة النشاط الاقتصادي للمؤسسة

المبحث الثالث: واقع تطبيق محاسبة التكاليف في تحسين الأداء

المالي

تمهيد:

بعد دراسة كل من محاسبة التكاليف والأداء المالي من الناحية النظرية، سنحاول إسقاط ما تم دراسته سابقا ميدانيا مما يعطيها أكثر موضوعية، ولقد وقع على مؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر بسيدي غزال ولاية بسكرة لإجراء الدراسات التطبيقية و فهم الأعمال التي تقوم بها المؤسسة، ومعرفة كيف تتم عملية تحسين الأداء المالي على محاسبة التكاليف و مدى أهميتها، و ذلك بتزويدها بالمعلومات الأساسية ومراقبة و متابعة أداءها، و تحليل نتائج المؤسسة وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب. و عليه سننتقل في هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الأول : تقديم مؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر

المبحث الثاني: دراسة النشاط الاقتصادي للشركة

المبحث الثالث: واقع تطبيق محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الزيبان لصناعة للأجر

المبحث الأول : تقديم لمؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر سيدي غزال/ بسكرة :

تعتبر شركة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر مؤسسة رائدة في مجالها، و من خلال هذا المبحث سنحاول تقديم الشركة.

المطلب الأول: تعريف لمؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر سيدي غزال/ بسكرة

و هي شركة تعود ملكيتها للإخوة عموري كشركاء كما هو موضح في الجدول رقم (02)، تقع بالمنطقة الصناعية رقم 36 بحي سيدي غزال ولاية بسكرة ، ذات طبيعة قانونية : مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (S.A.R.L) الإخوة عموري للأجر، انطلقت بها أشغال التهيئة في: 1999/01/01 وانطلقت في الإنتاج بشكل فعلي في: 2001/01/01، برأس مال اجتماعي قدره: 4.000.000.00 دج، وطاقة إنتاجية قدرت بـ 70.000 طن سنويا من المواد الحمراء. وتعود مساهمة كل شريك في بداية الإنشاء ومنصبه الوظيفي كما يلي:

الجدول رقم (02): الشركاء، الحصص، والمنصب الوظيفي بمؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر سيدي غزال/ بسكرة

اسم ولقب الشريك	الرابطة الأبوية	المنصب الوظيفي	حصة كل شريك (دج)
* عموري لعروسي	أخ	شريك / المسير	1.130.000.00
* عموري العيد	أخ	شريك / نائب المسير	400.000.00
* عموري لزهارى	أخ	شريك	870.000.00
* عموري سليم	أخ	شريك	800.000.00
* عموري فيصل	أخ	شريك	800.000.00
المجموع			4.000.000.00

المصدر : المصلحة المالية للوحدة .

تقدر المساحة الإجمالية بـ 40.000 م² وتتنقسم إلى قسمين:

القسم الأول: عبارة عن مساحة مغطاة تقدر بـ 6.000 م² خاصة بالإنتاج.

القسم الثاني: عبارة عن مساحة حرة، جزء يشمل مخازن إضافية والجزء الآخر موقف للسيارات ومختلف معدات النقل.

كما تعتبر هذه الشركة المسؤولة على التدريب التقني والعلمي لعمال المجمع في حالة وجود مشروع

شركة جديدة، و الجدير بالذكر أن الشركة استمرت في التوسع و التطوير منذ تأسيسها، من خلال تجديد آلاتها ومعدات الإنتاجية كلما استدعت الضرورة ذلك، حيث شهدت في مارس 2003 أهم عملية توسع و تطوير، على مساحة مغطاة تقدر بـ 4.554 م²، داخل الشركة، تمثلت في إضافة فرن جديد لطهي الأجر لزيادة طاقة إنتاجية جديدة بـ 50.000 طن سنويا، لتصبح 120.000 طن سنويا.

ومع هذا التوسع سواء من ناحية التجهيزات أو من ناحية العملاء أضحي من الضروري زيادة رأس مال الشركة، حيث شهدت عدة زيادات و تعديلات، ففي سنة 2001 تم رفع رأسمال الشركة إلى 36 000 000.00 دج، وفي سنة 2007 تم تعديل الحصص بالنسبة للشركاء لتصبح متساوية ليصل رأس مال الشركة إلى 52.000.000.00 دج بعد إعادة الاكتتاب، أما آخر تعديل فقد تم في 2009/08/10 حيث تم تغيير مسير الشركة من السيد عموري لزهوري إلى السيد عموري سليم، وتعود مساهمة كل شريك والمنصب الوظيفي بالنسبة لآخر تعديل كما يلي:

الجدول رقم (03): الشركاء ، الحصص ، والمنصب الوظيفي لأخر تعديل بمؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر سيدي غزال/ بسكرة

اسم ولقب الشريك	الرابطة الأبوية	المنصب الوظيفي	حصة كل شريك دج
* عموري سليم	أخ	شريك / المسير	10 400.000.00
* عموري فيصل	أخ	شريك / نائب المسير	10 400.000.00
* عموري العيد	أخ	شريك	10 400.000.00
* عموري لزهاري	أخ	شريك	10 400.000.00
* عموري لعروسي	أخ	شريك	10 400.000.00
المجموع			52 000.000.00

و هي تشغل حاليا 293 عامل، موزعين كما يلي:

الجدول رقم (04): توزيع العاملين بمؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر سيدي غزال/ بسكرة.

المستوى الوظيفي	العدد
الإطارات	08
أعوان التحكم	15
أعوان تنفيذ	270
المجموع	293

المصدر : مصلحة الموارد البشرية للوحدة .

أما فيما يخص منتجات الشركة فهي تركز على الأجر من نوع 8 أنقب، و12 ثقب.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإخوة عموري لصناعة الأجر الأحمر

إن التعريف بأي مؤسسة لا يخلو من تقديم هيكلها التنظيمي، إذ هو وسيلة و ليس غاية يسمح بتحقيق

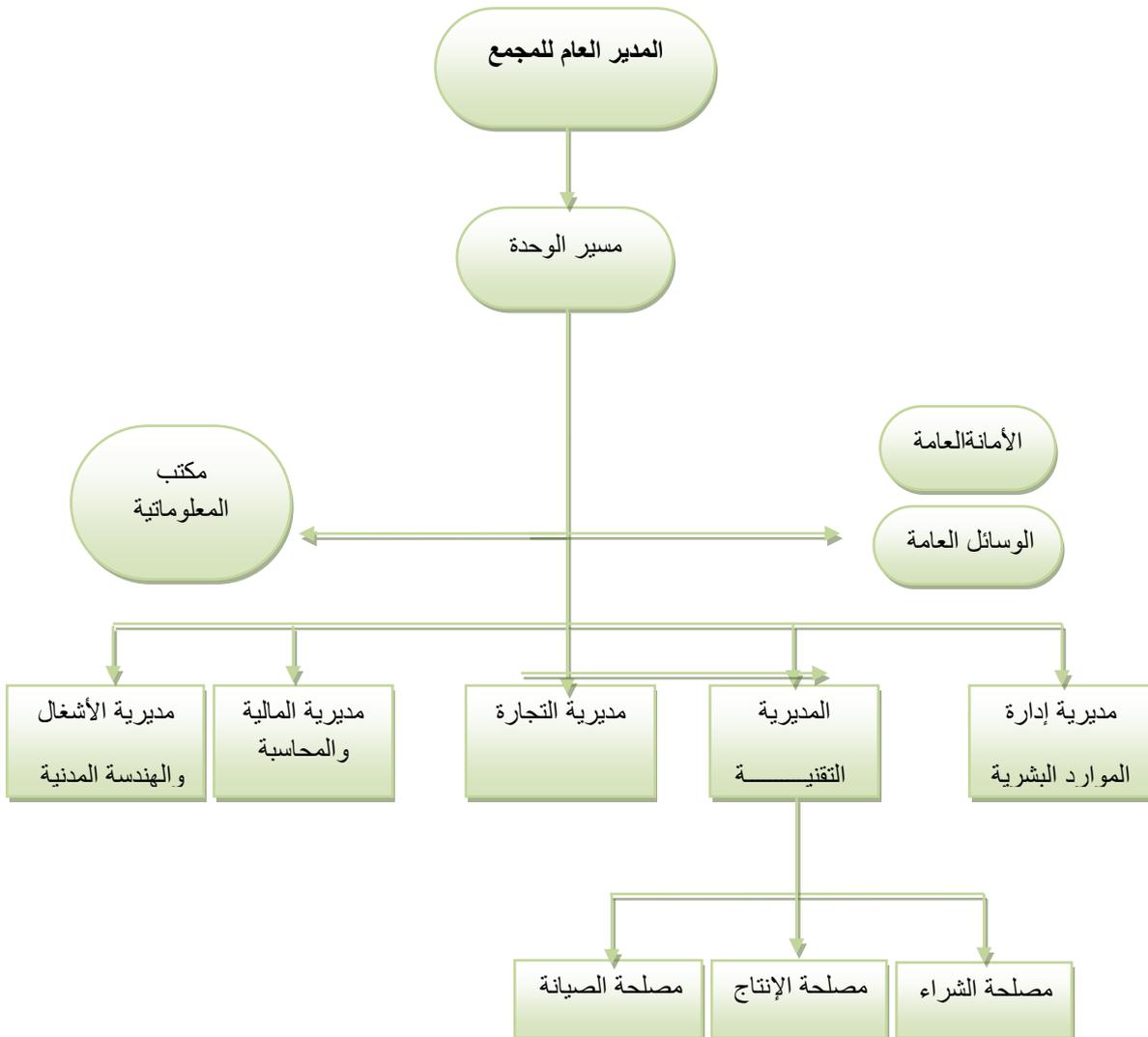
أهداف المؤسسة، فالهيكل التنظيمي للمؤسسة يحدد كيفية توزيع المهام والواجبات و المسؤول الذي يتبع له كل

موظف، و أدوات التنسيق الرسمية وأنماط التفاعل الواجب إتباعها و تطبيقها.

وفيما يلي تقديم الهيكل التنظيمي كما هو مبين في الشكل رقم (11) لمؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر

سيدي غزال- بسكرة - :

الشكل رقم (11): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر سيدي غزال- بسكرة -



المصدر: المصلحة المالية للوحدة.

انطلاقاً من الشكل السابق يمكن تحديد المهام الرئيسية لكل المستويات التنظيمية للوحدة كما يلي:

أولاً: المدير العام للمجمع:

السيد عموري لعروسي يوجد على رأس المجمع وهو مركز القيادة والتسيير، يتكفل بوضع استراتيجيات المجمع و تمثيله مع الأطراف الخارجية، وكذلك اتخاذ القرارات الإستراتيجية وتحقيق التناسق و التكامل بين مختلف الوحدات.

ثانياً : مسير الوحدة:

يوجد على رأس كل وحدة مسير، مهمته القيادة والإشراف والتنسيق بين مختلف أقسام الوحدة، ويتكفل بتقديم تقارير مفصلة ودقيقة حول مختلف أوضاعها إلى المدير العام للمجمع قصد اتخاذ القرارات المناسبة.

ثالثاً: الأمانة العامة:

مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد، وكذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بمسير الوحدة، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

رابعاً: الوسائل العامة

و تتولي كل من:

1. الوقاية والأمن:

يسعى المكلف بالأمن بالوحدة للحفاظ على الأمن والاستقرار داخل الوحدة ويتكفل بأجهزة فرعية على مراقبة حركة الدخول والخروج كما يعمل على المحافظة على أجهزة وممتلكات الوحدة.

2. دائرة النقل:

تهتم هذه الدائرة بمختلف عمليات النقل من و إلى الوحدة، فهي تقوم بإيصال المواد الأولية إلى الوحدة.

خامساً: مصلحة المعلوماتية:

يقوم بما يلي:

- صيانة الشبكات المعلوماتية للوحدة؛
- الإشراف على مختلف التطبيقات المعلوماتية؛
- المساهمة في عمليات التدريب على المعلوماتية؛

- تقديم النصح والاستشارة في المجالات المعلوماتية.

سادسا: مديرية إدارة الموارد البشرية:

هذه المديرية مكلفة بتنمية وتطوير نظم تسيير الموارد البشرية وتحديد السياسات و الأساليب المتبعة في الأجور و ترقية العمال وكل ما يتعلق بمسيرة العمال.
كما تهتم بتدريب وتأهيل العمال و الإطارات بشكل مستمر حسب متطلبات الوحدة و تتلخص مهامها في:

- المساهمة في تحديد سياسات الوحدة داخليا وخارجيا؛

- العمل على توفير الوسائل الضرورية لسير سياسة الوحدة؛

- التوجيه و التنسيق والسهر على تسيير العاملين في الوحدة؛

- مراقبة حركات العاملين في الوحدات؛

- ضمان الجو الاجتماعي الجيد والتحفيز والترابط بين العاملين و روح التضامن التي تربط بينهم؛

- تعمل على خلق جو مناسب ومحفز للعمل و هذا بتحفيز العمال وتوفيرها لهم للضروريات.

سابعا: المديرية التقنية:

و تضم هذه المديرية الوظائف التالية:

1. قسم الشراء:

و تتمثل مهمة هذا القسم في تمويل الوحدة بالمواد الأولية، قطع الغيار، التجهيزات و ذلك طبقا

للبرنامج المحدد من طرف الوحدة، و تحقيق هذه المشتريات بالشروط الحسنة و الموضوعية للأسعار،

النوعية، الكمية. و بالإضافة إلى دور قسم الشراء في ضمان التدفق المنتظم و الجيد للمواد الأولية و قطع

الغيار الموجهة للإنتاج، كي لا يتوقف أو يضطرب الإنتاج، فهي أيضا تهتم بالأنشطة التالية:

- تسيير مخزون المواد الأولية الموجهة لعمليات الإنتاج.

- تسيير مخزون قطع الغيار الخاص بآلات الإنتاج.

2. قسم الإنتاج:

يتكفل ب:

- مراقبة و متابعة العملية الإنتاجية كما و نوعا؛

- تحديد موعد إنهاء الطلبية و موعد تسليمها للعميل؛

- تقدير كمية و نوعية المواد الأولية و المدة اللازمة لتوفيرها.

3. قسم الصيانة: و يتفرع إلى:

أ. مصلحة المنهجية و التنسيق:

تقوم هذه المصلحة بالتنسيق بين فرق العمل و التي تقوم بعمليات التدخل على مستوى ورشات العمل. حيث تقوم هذه المصلحة و بناء على الطلب من الورشات، بإصدار أمر القيام بمهمة تدخل إلى كل الأقسام المعنية بهذا التدخل(أليات، كهرباء، ميكانيك)، حيث يتم تشكيل فريق عمل كل حسب اختصاصه، و يقوم بالتنقل إلى مكان العمل لإجراء مختلف التعديلات أو الإصلاحات اللازمة، إذن فإن المهمة الأساسية لهذه المصلحة هي متابعة مراحل العمل المختلفة قبل و أثناء و بعد الانتهاء، حيث تقوم بالتأكد من كل ظروف العمل لملائمة التنفيذ، و ذلك بالتأكد من توفر قطع الغيار، الكفاءات البشرية المعنية بعملية التدخل، توفر العتاد ووسائل النقل...إلخ، كما تقوم هذه المصلحة بالإشراف على انطلاق الأشغال و متابعتها وفق الفترات الزمنية المحددة لها و نسب الإنجاز من فترة لأخرى.

و تقوم هذه المصلحة بدورها بإعداد تقارير أخرى مفصلة في شكل لوحات قيادة عن الأعمال المنجزة في كل عملية تدخل، و يتم إرسالها إلى المسؤولين في المستويات العليا.

إن الهدف من عمل هذه المصلحة، هو المتابعة الميدانية للأشغال، و التأكد من أن الموارد المتوفرة تتناسب مع طبيعة العمل و تسمح بتنفيذه على أحسن وجه، و معرفة أسباب الخلل في حالة و جود انحراف بين ما هو مسطر و ما هو مؤدى فعلا لتفاديه مستقبلا.

ب. مصلحة الصيانة الصناعية:

تتكفل بصيانة جميع عتاد الوحدة سواء كان عتاد صناعي للإنتاج أو وسائل نقل كالسيارات و الشاحنات، فهي تشرف على أربع خلايا:

- خلية الصيانة؛
- خلية الصيانة الميكانيكية؛
- خلية الصيانة الكهربائية؛

- خلية عتاد النقل.

ثامنا : المديرية التجارية:

مهمتها هي رسم السياسة التجارية للوحدة و تحقيق الأهداف التجارية المسطرة و ذلك عن طريق تنشيط الوظيفة التجارية و تتمثل مهامها في:

- تعظيم معدل مبيعاتها.
- التنسيق بين كل الوحدات الإنتاجية للمجمع.
- التعريف بالسياسة الترويجية للمنتج و بأحسن صورة للوحدة.
- تحديد احتياجات السوق حسب الكم و النوع.
- كما أنها تقوم ب:
- استلام الطلبات الداخلة (مواد أولية، مواد مساعدة)؛
- تحويل الطلبات إلى مصلحة المشتريات مع أمر بالشراء؛
- تسليم الطلبات الخارجة إلى العملاء؛
- مناقشة سعر البيع بعد الإطلاع على التكلفة (سعر التكلفة) و إعداد فواتير العملاء؛
- تحديد موعد التسليم و إرسال الطلبات.

تاسعا: مديرية المالية و المحاسبة: (مقابلة، 2020)

تتكفل هذه المديرية بتجميع العمليات المالية و المحاسبية و تقوم كذلك بوضع الميزانية و تسيير جميع الحسابات و مراقبتها. كما تقوم بحساب الجرد السنوي و إعداد التنبؤات و التقديرات حسب نتائج السنوات الماضية، كما تقوم بعملية التدقيق و مراجعة الحسابات المختلف للوحدة و تسهر أيضا على:

- تصحيح أسعار البيع المتعلقة بالكلفة الحقيقية المقترحة من طرف الوحدة؛
 - تسهر على مراقبة الحالة المالية للوحدة و النتائج المتحصل عليها من النشاطات؛
 - تقوم بوضع تقديرات الميزانية المقبلة؛
 - تسيير الموجودات المالية للوحدة؛
 - ضمان وتوفير الموارد المالية المستحقة في الوقت المناسب؛
 - التطهير المالي المقرر من طرف الهيئات العمومية.
- تساعد المدير العام في علاقاته مع المؤسسات الخارجية، و تزوده بالمعلومات حول:
- *التقارير الدورية.

*تحليل الوضعية المالية للوحدة.

عاشرا: مديرية الأشغال والهندسة المدنية: و تهتم بالدراسات و الأشغال الهندسية، حيث أن المجمع يقوم بإجراء الدراسات المعمارية ودراسات الهندسة المدنية بنفسه لكل الوحدات المنشأة.

المبحث الثاني: دراسة النشاط الاقتصادي للمؤسسة

تعتبر دراسة النشاط الاقتصادي أمرا مهما داخل المؤسسة حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تحديد قدرة الإنتاج السنوي و كيفية سير عملية الإنتاج.

المطلب الأول: قدرة الإنتاج السنوي

- إن قدرة الإنتاج الاسمية للمصنع هي 260.000 طن / السنة لجميع المنتجات، مع تناوب فريقين كل 08

ساعات في اليوم خلال 350 يوم في السنة؛

- نوضح بأن الكمية الموجهة للإنتاج لمختلف أنواع المنتجات ستكون حسب الحجم الساعي المكسول لكل

منتوج؛

- في هذا الإطار وحسب الطلب وحاجات الزبائن التي تنظم عادة الإنتاج، فإن قدرات الإنتاج الفعلية هي

مفصلة في الجدول الآتي:

جدول رقم(05): القدرة السنوية للإنتاج

تعيين المنتجات	القدرة الاسمية	نسبة الإنتاج المئوية
آجر أجوف (08 ثقب)	104.000 ط	40%
آجر أجوف (12 ثقب)	156.000 ط	60%
المجموع السنوي	260.000 ط	100%

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مصلحة المحاسبة والمالية

*التكنولوجيا المستعملة:

- إن التكنولوجيا المستعملة من طرف المصنع موضوع الدراسة سيتمحور حول سحق المادة الأولية (الصلصال). بعد ذلك تمر هذه المادة عبر المرحلة الثانية المتمثلة في التخليط بالرمل الرقيق. بعد ذلك:

الترطيب. بعد أن يتم تشكيل الخليط بشكل منتج منتهى الصنع (آجر)، يخضع إلى عملية التجفيف. عندها، يمر المنتج إلى طور الطهي داخل فرن مدرع لمقاومة درجات الحرارة العليا (900°)

***دراسة السوق:**

- نظرا لخاصيات المنتج (منتج يصعب نقله بالنظر لثقله)، فإن تحليل السوق سيدور أساسا حول السوق المحلية والجهوية.
 - إن الدراسات المنجزة بينت أن هذا المنتج هو جد مطلوب؛ حيث أنه جد مستعمل في عمليات البناء من قبل جميع الأعوان الاقتصاديين (البناء الذاتي، مؤسسات أشغال البناء العمومية و الخاصة، المرقين العقاريين، بائعي معدات البناء)
- *مميزات الطلب:**

- تجدر الإشارة بأن استعمال الآجر في البناء ينتشر أكثر فأكثر على حساب المنتجات الأخرى كحجر الرباط، الحجر والمعدات الأخرى.

فهذا المنتج الأحمر قد أصبح مفضل بفضل مقاومته، مرونته وخفته.

- إن توفر المواد الأولية (الصلصال والرمل الرقيق) بكثرة في المنطقة ووجود يد عاملة مؤهلة بكثرة يسمحان بالمحافظة على تكلفة هذا المنتج في أدنى مستوى مقارنة بالمنتجات الأخرى المستعملة في البناء كحجر الرباط، الذي يصنع أساسا من الإسمنت و الذي يبقى مادة جد ثمينة.

- إن هذه المادة، أي الآجر، يبقى مطلوب على طول السنة و بطريقة منتظمة من قبل الأعوان الاقتصاديين ك:

- أصحاب البناء الذاتي؛

- المؤسسات الخاصة لأشغال البناء؛

- المؤسسات العمومية لأشغال البناء؛

- المرقين العقاريين ؛

- بائعي مواد البناء؛

إن قوة الطلب على هذا المنتج تجعله أول منتج مستعمل في ميدان البناء.

- تجدر الإشارة بأن تثبيت هذا المصنع محل الدراسة، الواقع بالقرب من أهم المدن؛

- تمنحه امتياز تغطية جزء مهم من حاجيات هذه المدن؛

- من جهة أخرى، فإن تهديد ظهور منتجات بديلة للآجر في البناء غير موجود، مما يمنح للمنتج مدة وجود طويلة؛

- هناك عامل آخر يميز الطلب حول هذا المنتج، و هو يتعلق بالكميات المطلوبة و التي تعد بالآلاف الوحدات، أي حمولات تتراوح بين 1000 وحدة إلى 6500 وحدة.

- السياسة التجارية

- إن الهدف التجاري هو تقديم منتجات متنوعة من المنتجات الحمراء بالسوق، والتي تكون ذات نوعية راقية من حيث المقاومة، المرونة، التناسق مع الخرسانة، طول السنة و مقابل أسعار معقولة.

سياسة التوزيع:

يتم ضمان استلام المنتج عن طريق الوسائل الخاصة للزبائن على مستوى سلاسل التوزيع بالمصنع.

الجدول رقم (06):الخصائص التقنية للمنتجات الموجهة للمصنع

المنتجات	الأبعاد (سم)	الوزن (كغ)
آجر أجوف (08 ثقب)	30 × 20 × 10	4 كغ
آجر أجوف (12 ثقبية)	30 × 20 × 15	6 كغ

تأثير المشروع

- إن لهذا المصنع أثر أكيد على المستوى الاقتصادي و الاجتماعي بالمنطقة.

- في ميدان التشغيل

- إن هذا المصنع، و بالنظر إلى حجمه المهم، يشارك في إنشاء العديد من مناصب الشغل التي لا تقل عن 250 منصب عمل مباشر وبعده مماثل للمناصب غير المباشرة، ما يمثل مساهمة لا يستهان بها في امتصاص البطالة بالولاية.

المطلب الثاني: عملية الإنتاج

- استغلال المحاجر

- إن عملية استغلال المحاجر تتضمن ثلاثة أطوار والتي يمكن تلخيصها كالتالي:

أ- عملية الاستخراج بمحاجر الصلصال

- إن الصلصال الذي يمثل المادة الأساسية للمنتج يستخرج من محجرة كائنة على بعد: 20 كلم بالوسائل الخاصة للمؤسسة، أي بواسطة المجرفات الهيدروليكية، جراف، آلة تحميل و آلة تحميل خلفي.

ب- استخراج الرمل

- إن الرمل، مادة غزيرة في الجنوب، و الذي يمثل المادة الثانية المكونة للمنتج، هو متوفر بكميات كبيرة بالجنوب و غير بعيد على مقر المصنع.
- تجدر الإشارة من أن نقل الصلصال و الرمال تتم بوسائل خاصة للمصنع و المتمثلة في 20 شاحنة ذات قدرات حمولة متنوعة بهدف تقليص تكاليف الإنتاج و في نفس السياق ضمان استقلاليته اتجاه الناقلين.

ت- معايرة الخليط و إنتاج الأجر

إن عملية إنتاج الأجر تمر عبر ثمانية (08) أطوار:

1- السحق المسبق / الترقيق؛

2- الخلط ؛

3- التعفين؛

4- السحق- الإنهاء ؛

5- التشكيل؛

6- التحميل؛

7- التجفيف؛

8- الطهي ؛

ث- الطور الأول: السحق المسبق / الترقيق

- يقوم جهازي توزيع الصلصال و الرمل بإرسال المادة إلى جهاز الخلاط، في هذه المرحلة تتم أول عملية خلط للمادتين، بعد ذلك يتم نقل الخليط عن طريق نقال إلى جهاز السحق و الترقيق أين تتم أول عملية ما قبل السحق المسبق؛
- تتمثل العملية خاصة في ترقيق الصلصال الذي يأتي على شكل كتل كبيرة؛
- في نفس المرحلة، يمر المكون إلى ماكينة أخرى تسمى آلة التصحيح، وذلك لكي يخضع لعملية معايرة و ترقيق أخرى؛
- و عند الحصول على ذلك الخليط، يرسل عن طريق نقال آلي إلى جهاز الخلط و التبليل.

الطور الثاني:

* الخلط

- إن مجمل الخليط الآتي من جهاز السحق و الترقيق يخلط عن طريق التدوير لكي تجرى عليه بعد ذلك عملية بل أولي بإضافة الماء، فالأمر هنا يتعلق بعملية ترطيب للمكونات داخل جهاز الخلط والبل.

الطور الثالث:

التعفين:

- تمر المكونات التي خضعت لعملية السحق المسبق و الترطيب في هذه المرحل عبر عملية التعفين، حيث يتعلق الأمر هنا بمرحلة تثبيت المكونات المختلفة قبل معايرتها.

- **الطور الرابع:**

السحق- الإنهاء

- إن الأطوار السابقة للسحق و الخلط لا تسمح لنا من الحصول على خليط متجانس، لذا، وبعد عملية الترطيب و التعفين، يصبح الخليط أقل مقاومة، فيستلزم الأمر عند ذلك القيام بآخر عملية للسحق-الإنهاء؛ إن هذه العملية تتمثل في تفتيت و خلط المكون الذي يعطي خليط متجانس بالتمام و عجينة مرنة مهيئة للتشكيل؛

- خلال هذا الطور، تتم آخر مرحلة ترطيب، بعد الحصول على ذلك الخليط، ينقل عن طريق النقل إلى مجموعة أنظمة الجذب أين تتم عملية تشكيل المنتجات.

- **الطور الخامس:**

التشكيل

- عند هذه المرحلة يتم تشكيل الأجر من آخر خليط يصل إلى جهاز السحق - الإنهاء.

إن ماكينة صنع الأجر المسماة المقلب هي عبارة عن ضاغطة أفقية مزودة بقوالب.

تخرج المادة المضغوطة بعد ذلك من شقق من القالب المثبت عند مخرج الضاغطة والذي يعطي شكل حجرة الأجر حسب القالب المختار.

عند الخروج، هناك جهاز قص مزود بحبل مصنوع من الفولاذ الخاص و الذي يقص الأجر حسب الأبعاد المختارة من قبل.

بعد هذه المرحلة، يتم توجيه المنتج عن طريق النقل الآلي إلى مركز التحميل.

- **الطور السادس: التحميل**

- يتم تحميل الأجر المحصل عليه بطريقة آلية في رفوف فولاذية مصنوعة خصيصا لغرض التحميل.

يتم وضع هذه الصناديق على سكك تمتد من قسم التشكيل إلى مركز التجفيف الاصطناعي.

- **الطور السابع: التجفيف**

- تتم عملية التجفيف اصطناعيا بواسطة حرارة نظام التهوية.

فهناك مجموعة نظام احتراق بالغاز التي تولد الحرارة؛ و يتم توزيع هذه الأخيرة بكامل مركز التجفيف بمراوح ساخنة ومراوح إعادة الدوران.

- يتم توجيه الأجر إلى مركز التجفيف بعربات صغيرة مثبتة على سكك.

- تتراوح مدة التجفيف حسب نوع الأجر، عندما تجف المنتجات، يتم توجيهها الى ورشة الطهي

- **الطور الثامن: ورشة الطهي**

(أ) **التفريغ:**

- إن المنتجات التي تأتي من قسم التجفيف على متن عربات صغيرة تفرغ بطريقة آلية، لأن هذه العربات لا يمكن أن تقاوم درجة الحرارة الموجودة داخل الفرن.

(ب) **الكبس:**

- إن الأجر الذي يتم تفريغه بطريقة آلية يحمل بنفس الطريقة (آليا) على متن عربات خاصة بإمكانها

مقاومة درجة حرارة الفرن العالية و كذا درجات الحرارة المرتفعة، تستعمل لعمليات الطهي بـ: 900°

الدرجة مئوية؛

- تتم عملية الطهي بدرجة حرارة متجانسة و منتشرة عن طريق التهوية المستمرة؛

- يتم تسيير أفران الطهي عن طريق نظام آلي ومدمج يسمح بتشغيل و توقيف سيرها، وكذا من الكشف

والتبليغ عن أي عيب أو عطب خلال الطبخ؛

- بعد مرحلة الطهي، يتم كدس الأجر على لوحات وترسل عن طريق عربة إلى نهاية سلسلة الإنتاج أي

توجد غرفة نظام الحزم لكي يتم ربطها عن طريق حبل بلاستيكي يسمى عود الأطواق؛

- عند هذا المستوى، يتم توجيه الأجر إلى المخرج على شكل لوحات تحميل. هنا، تتكفل عربات الرفع بالأجر انطلاقاً من الأرصفة لكي توجه إلى مناطق التخزين، أو مباشرة إلى شاحنات النقل الخاصة بالزبائن.

- ت- قدرة المشروع

- تتوزع مختلف أطوار الإنتاج على أربع أجزاء:

1. جزء الإعداد؛

2. جزء الإنتاج؛

3. جزء التجفيف؛

4. جزء الطهي؛

- تشتغل الأجزاء الثلاثة الأولى بمناوبتي عمل (2×8) ذات ثمانية (08) ساعات / اليوم.

- الجزء الرابع وحده (الطهي) يشتغل بثلاث مناوبات عمل (3×8) ذات ثمانية (08) ساعات / اليوم.

- لتقدير القدرة النظرية للإنتاج سيكون لنا:

- القدرة الموضوعية بالماكينات = 46.428 طن / الساعة

- الحجم الساعي في اليوم = 16 ساعة

- عدد أيام العمل الفعلي في السنة = 350 يوم

- عدد أيام التوقف عن العمل = 15 يوم

- قدرة الإنتاج السنوية:

$46.428 \times 16 \text{ س/ي} \times 350 \text{ ي/سنة} = 260.000 \text{ طن (عدد مجبر)}$

- فيما يخص مختلف أنواع المنتج:

إن الكمية الموجهة للإنتاج تخضع لنوع القالب المثبت و الإنتاج المرجو.

مميزات المواد الأولية واللوازم

- إن المواد واللوازم التي تستعمل من طرف مصنع الأجر متوفرة محلياً، إما قطع الغيار

- الخاصة بالتجهيزات المركبة من طرف الممونين الأجانب وحدها تستورد بنسبة 85%.

جدول رقم (07): خاص بالمواد و اللوازم المستعملة في إنتاج الأجر.

مصدر التمويل		النوع
محلي	استيراد	

	X	الصلصال
	X	الرمل
	X	الماء
	X	الغاز
	X	الكهرباء
	X	الوقود - الزيوت
X	X	قطع الغيار
	X	لوازم أخرى

المصدر: المصلحة التموين للوحدة.

المبحث الثالث: واقع تطبيق محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الزيبان لصناعة الأجر
سيتم التطرق في هذا المبحث إلى عرض واقع استخدام طرق محاسبة التكاليف من طرف المؤسسة بما فيها الطريقة المتبعة (الطريقة التقليدية) و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) و واقع تحسين الأداء المالي.

المطلب الأول: واقع تطبيق محاسبة التكاليف بالطريقة التقليدية و طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر

سننظر في هذا المطلب إلى حساب التكلفة بطريقة المتبعة من طرف المؤسسة و طريقة ABC
الفرع الأول: واقع تطبيق محاسبة التكاليف بالطريقة التقليدية:

سنقوم بحساب تكلفة الطن الواحد من الأجر الأحمر من نوع 8 تقوب بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة، حيث نقوم بتصنيف التكاليف حسب درجة تغيرها ثم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة. حيث نقوم:

من أجل حصول على التكلفة التي يتحملها الطن الواحد من الأجر قمنا بقسمة كل تكلفة على مجموع الكمية المنتجة خلال السنة ولتوضيح ذلك سوف نقدم طريقة حساب على النحو التالي:

قيمة الكهرباء المستهلك ÷ كمية المنتجة خلال السنة

$$23.13 \text{ دج} = 480000 \div 11102809.68$$

جدول رقم (8): الإنتاج لسنة 2018

الرقم	نوع المنتج	الكمية(الطن)
01	الأجور الأحمر نوع 08 ثقب	260000
02	الأجور الأحمر نوع 12 ثقب	220000
	الإجمالي	480000

جدول رقم(9): الاعباء المتغير لسنة 2018

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	تكلفة الوحدة(دج)
602210	الكهرباء المستهلكة	11102809.69	23.13
602230	الوقود و زيوت و التشحيم	6391612.81	13.31
602250	أجهزة متنوعة	3120488.96	6.50
602610	الشريط	4201680	8.75
603230	كربوهيدرات	49652110	103.44
603250	الأجهزة	6750000	14.06
603610	التعبئة و التغليف	34156000	71.15
607300	مواد و أدوات مختلفة	159754	0.33

0.19	93600	المياه	607400
62.87	30181472.77	الغاز	607420
0.21	105270.17	مصاريف العبور	614100
1.98	953063	صيانة و اصلاحات	615100
1.71	823260	الأمن و الحراسة	621200
0.06	30110	الدعاية والإعلان	623000
402.1	193039736.64	أجور الموظفين	63
1.40	676765	الضرائب و الرسوم غير مسترجعة	642000
4.17	2006091	الضرائب و الرسوم الأخرى	64
0.02	10938.98	مصاريف إستثنائية	65
715.38	343454763	اجمالي التكلفة المتغيرة	

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية

جدول رقم(10): الأعباء الثابتة لسنة 2015

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ(دج)	تكلفة(دج)
616	مصاريف التأمين	724808.80	1.51
681	مخصصات الإهتلاكات، المؤونات وخسائر القيمة	89406195.05	186.26
	إجمالي التكلفة الثابتة	90131003.85	187.77

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية

الفصل الثاني تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين الأداء المالي في مؤسسة الزيبان للأجر الأحمر

من خلال الجداول نلاحظ أنه يتم تعيين التكاليف التي تتغير من فترة إلى أخرى من حسابات المحاسبة العامة ثم يتم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة الإجمالية للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة لكل عنصر متغير تم جمعها للحصول على التكلفة المتغيرة الوحودية الإجمالية، وكذلك الأمر بالنسبة لأعباء ثابتة.

ثانيا: تحديد تكلفة إنتاج الأجر:

- يتم في هذه المرحلة تحديد تكلفة طبع الثقب و حصول على الطن الواحد و يقدر ب: 2421.23

- يتم تحديد ثمن الشريط المستعمل لكل كمية من الأجر

ثمن الشريط=الكمية المستعملة من الشريط × ثمن المتر الواحد من الشريط

$$0.3 \times 110 =$$

$$33 =$$

ثالثا: حساب سعر تكلفة طن من منتج الأجر:

في هذه المرحلة سنقوم بدراسة تكلفة منتج الأجر وزن 4 كغ، وفق الجدول التالي:

جدول رقم (11): حساب سعر تكلفة 1طن الأجر

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة الطن (دج)
الأجر	طن	1.00	2421.23	2421.23
الشريط(متر)	متر	110	0.3	33
الأجر	تكلفة إنتاج الأجورة الواحدة من الأجر			2454.23
التكلفة المتغيرة				715.38
التكلفة الثابتة				187.77
سعر التكلفة للطن الواحد من الدقيق وزن 4 كغ				3357.38

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مصلحة المحاسبة والمالية للمؤسسة

الفرع الثاني: واقع تطبيق الطريقة الحديثة "طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC" في المؤسسة محل الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بتحديد التكلفة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و من أجل تطبيق هذه الطريقة يجب مراعاة المراحل التالية:

- المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة

- المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة

- المرحلة الثالثة: تحديد معدل لكل نشاط

- المرحلة الرابعة: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة

يتم في هذه المرحلة تحديد مختلف العمليات ثم أنشطة داخل المؤسسة وكذا التكاليف مرتبطة بها وتعتبر هذه المرحلة الأهم وأصعب أثناء التحديد الدقيق للمهام التي تؤخذ بعين الاعتبار من طرف النظام وكل منصب عمل يجب أن يكون مرتبط بعدد من الأنشطة المحددة بوضوح المرتبة ومتسلسلة زمنيا حسب العدد أو مستوى التفصيل ويجب أن يتوفر النشاط الذي يؤخذ بعين الاعتبار النشاط الذي يحقق قيمة مضافة للمؤسسة.

ملاحظة: حيث نرسم للأنشطة الرئيسية بالرمز A.

جدول رقم (12): تحديد الأنشطة الرئيسية ومختلف أنشطة و الوحدة

المقدار المستهلك	الأنشطة الفرعية	الأنشطة الرئيسية
148751,99	الكهرباء المستهلكة	شراء المواد الأولية(الطين) A1
439612.70	الوقود و زيوت و التشحيم	
82414,43	أجهزة متنوعة	
119701,50	التعبئة و التغليف	
17241,61	إصلاحات وصيانة	

9071,04	أقساط التأمين	
239484,21	مرتبات الموظفين	
138966,37	ماء المستهلك	
36181,44	مخصصات الاهتلاك	
1123694.29		الإجمالي
3619239,21	طاقة كهربائية مستهلكة	إنتاج (إصدار أمر إنتاج الأجر A2)
160264,23	الماء المستهلك	
46652110	كهر وهيدرات	
4060065,15	قطع الغيار المستهلكة	
319644,27	مواد وأدوات مختلفة	
853966,95	صيانة وإصلاح	
143809,64	أقساط التأمين	
778055,05	أجور الموظفين	
8331008,41	مخصصات الاهتلاك	
67918162.91		
92571,32	طاقة كهربائية مستهلكة	
436615,93	الوقود المستهلك	
116716,53	مصاريف العبور	

89685,65	قطع الغيار المستهلكة	إدارة المبيعات A3
9215,89	الدعاية و الإعلان	
867612,28	مواد وأدوات مختلفة مستهلكة	
561123.43	ضرائب ورسوم مسترجعة على المبيعات	
642536.10	صيانة وإصلاح	
29999,26	أقساط التأمين	
468713,54	مرتبات الموظفين	
311238,23	ضرائب ورسوم أخرى	
41235,93	مخصصات الاهتلاك	
3739165.75		الإجمالي
98842,22	طاقة كهربائية مستهلكة	إدارة المستخدمين A4
9307041.10	أجور مستخدمين	
59928,69	الأمن والحراسة	
120101,42	مواد وأدوات مختلفة مستهلكة	
30863,14	صيانة وإصلاح	
3720303,24	أقساط التأمين	
76236	أتعاب	
8475,90	مصاريف استثنائية	

1114342,59	مصاريف أخرى	
385662,94	أجهزة متنوعة	
214318,66	مخصصات الإهلاك	
15136115.9		الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبان باعتماد على مصلحة المحاسبة و المالية

المرحلة الثانية: تحديد مسبب التكلفة

مسبب التكلفة: هو الحدث الذي أدى إلى نشؤ التكلفة و ارتباطات بين تكلفة وعواملها فهي بمثابة أسس النظام وحساب التكلفة الوحودية فمن الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة، وعند تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط تتم المفاضلة عن طريق استخدام معامل ارتباط.

جدول رقم(13): مسببات التكلفة

رقم النشاط	النشاط	مسبب التكلفة
A1	شراء المواد أولية	عدد الطلبيات الموردين
A2	اصدر أمر إنتاج الأجر	طن منتج
A3	إدارة المبيعات	عدد طلبيات الزبائن
A4	إدارة المستخدمين	عدد المستخدمين

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات سابقة

المرحلة الثالثة: تحديد معدل كل نشاط

كما هو موضح في الجدول (13) هناك مجموعة من الأنشطة لها مسببات تكلفة مشتركة و التي بالضرورة حسب طريقة ABC يجب أن تجمع في مجمع تكلفة واحد و ذلك بالاعتماد على مصفوفة الارتباطات بين الأنشطة ومسبباتها وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم(14): تجميع تكلفة ذات مسبب مشترك

الأنشطة				مسببات التكلفة
A4	A3	A2	A1	
	×		×	طلبات الزبائن
		×		طن منتج
×				عدد المستخدمين

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات السابقة

نلاحظ أن عدد الطلبيات هو مسبب التكلفة لنشاطين (A3،A1) أما بالنسبة لطن منتج و عدد المستخدمين له مسبب تكلفة واحد.

بعد تجميع الأنشطة ذات مسبب تكلفة مشترك تأتي عملية تجميع الأنشطة التي لها مسبب تكلفة مشترك ما يسمى بمراكز النشاط.

و يتم حساب معدل تحميل التكلفة لكل نشاط كما يلي:

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز الأنشطة ÷ حجم مسببات كل مركز نشاط

مع العلم أن حجم مسببات التكلفة موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(15): تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط وحجم مسبب لكل مركز

مراكز الأنشطة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز
مركز الطلبيات		
النشاط 1: شراء المواد الأولية	57	2465
النشاط 2: إدارة المبيعات	2408	
مركز طن كل منتج		
النشاط 3: إصدار إنتاج	23655.60	23655.60

		الأجر
293	293	مركز المستخدمين النشاط 4: إدارة المستخدمين

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات سابقة

في هذا الجدول نقوم بتجميع الأنشطة

جدول رقم(16):تجميع الأنشطة

تجميع الأنشطة		مراكز التجميع الأنشطة
		1123694.29 شراء المواد الأولية
	67918162.91	إصدار أمر إنتاج الأجر
		3739165.75 إدارة المبيعات
15136115.9		إدارة المستخدمين
15136115.9	67918162.91	المجموع 4862860.14

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات سابقة

في هذا الجدول نقوم بحساب تكلفة كل مركز

جدول رقم (17): يوضح حساب تكلفة كل مركز

مركز المستخدمين	مراكز طن منتج	مراكز الطلبيات	
15136115.9	67918162.91	4862860.14	الموارد
عدد المستخدمين	عدد طن منتج	عدد الطلبيات	طبيعة المسبب
293	23655.60	2465	عدد المسببات
51659.10	12867.19	1972.76	تكلفة مسبب كل مركز

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجداول السابقة

المرحلة الرابعة: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

بعد ما قمنا بتحديد تكلفة المسبب كل مركز نقوم بتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات من أجل حساب

سعر التكلفة وذلك وفق للعلاقة التالية:

سعر التكلفة الودوي = التكلفة المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الودوية لمسببات التكلفة

جدول رقم (18): حساب سعر تكلفة الطن الواحد من الأجر حسب طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

الأجر	البيانات
36794273.36	التكاليف المباشرة
	التكاليف غير مباشرة
$4862853.4 = 1972.76 \times 2465$	- مركز الطلبيات
$67918175.70 = 12867.19 \times 5278.40$	- مركز منتج
$15291093.6 = 51659.10 \times 293$	- مركز المستخدمين
26945822.7	مجموع التكاليف غير مباشرة
63740096.06	التكاليف الإجمالية

عدد طن منتج	23655.60
سعر تكلفة طن	2694.50

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات سابقة

الفرع الثالث: مقارنة بين الطريقة التقليدية لحساب التكلفة في المؤسسة و طريقة ABC:

جدول(19): الفرق بين طريقة ABC و طريقة المتبعة في المؤسسة

الفرق	سعر التكلفة حسب طريقة ABC	سعر التكلفة حسب الطريقة التقليدية	
-662.88	2694.50	3357.38	الأجر

$$\text{الفرق} = \text{سعر التكلفة حسب طريقة ABC} - \text{سعر التكلفة حسب الطريقة التقليدية}$$

$$\text{الفرق} = 3357 - 2694.50 = -662.88$$

من خلال الفرق المتحصل عليه لاحظنا بأن الطريقة الحديثة ABC قدمت نتيجة أفضل من الطريقة المتبعة (الطريقة التقليدية) لدى المؤسسة حيث أنها خفضت فيسعر التكلفة بمقدار 662.88 وهذا ما ترغب به المؤسسة من أجل تخفيض قيمة التكاليف

المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي في مؤسسة الزيبان لصناعة للأجر الأحمر إن تطبيق محاسبة التكاليف طريقة التكاليف الكلية في تحديد تكاليف المنتجات يعتبر نقطة ايجابية من خلال المساهمة في ما يلي:

- المساهمة على التحكم في التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل؛
 - معرفة المنتجات الأكثر تكاليف وأقل تحقيق الأرباح وبالتالي القيام بالهيكل اللازمة؛
 - المساهمة في تسعير المنتجات انطلاقاً من سعر التكلفة المحقق.
- حيث أن الهدف من تحقيق هذه الطريقة هو التحديد الدقيق لسعر التكلفة المنتجات من خلال تحميل المنتجات بما تكبده فعلاً من تكاليف مباشرة وغير مباشرة وبالتالي التحديد الجيد للسعر التكلفة مما يحقق أرباح للمؤسسة و تحسين وضعيتها المالية.

أما تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يساهم فيما يلي:

- المساهمة في تخفيض التكاليف بشكل أفضل مما يحقق أرباح؛
 - التطبيق الجيد لها يعطي نتائج أكثر دقة وفعالية مقارنة بالطرق التقليدية؛
 - المساهمة في إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية؛
 - المساهمة في تدعيم القدرة التنافسية؛
 - يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات سليمة و المتمثلة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة و الذي يعتبر خطوة لتحسين أدائها المالي.
- و في الأخير يهدف تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة إلى التحميل الدقيق للتكاليف الفعلية للمنتج، و ذلك دون تضخمها و تحميل المنتج فوق مما يتكلف مما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار بما يحقق أرباح و بالتالي نجد مردودية المؤسسة موجبة مما يساهم بشكل فعال في تحسين أدائها المالي.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة عموري للأجر تبين لنا أن هذه المؤسسة تتبع الطريقة التقليدية في حساب التكلفة، كما تبين لنا أيضا أنها لا تعتمد على أساس دقيق في توزيع التكاليف غير المباشرة و تواجه صعوبة في تقييمها و الفصل بينها وبين التكاليف المباشرة. و بالتالي هذه الطريقة لا تساعد على تخفيض التكاليف والتحميل العقلاني للتكاليف.

و لذلك قمنا بإسقاط طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسة إلا أن وجدنا مجموعة من الصعوبات لعدم تطبيق هذه الطريقة، و من بين الصعوبات الفصل بين التكاليف المباشرة و غير المباشرة المخصصة لكل نشاط، و كذا تحديد مسبب التكلفة المناسب للنشاط المناسب، حيث رأينا أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تعتبر من أفضل الطرق لتخفيض تكاليف الإنتاج.

الجمعة

من خلال هذه الدراسة تبين أن التسيير الفعال يمر حتما على المحاسبة، و التي بدورها تؤدي دورا مهما في توفير المعلومات فمن دونها تفقد المؤسسة نجاحها و فعاليتها، فمحاسبة التكاليف هي عامل مهم و مساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة، و ذلك من خلال منحها المعلومات التفصيلية، و التي من خلالها يتم حساب التكاليف و قياسها، و مع التطورات المختلفة في البيئة و المنافسة الشديدة، اقترحت عدة طرق من أجل تحميل التكاليف غير المباشرة بطريقة منطقية وكذا توفير المعلومات بشكل دقيق وعادل ومن بين هذه الطرق التي جاءت لمعالجة التكاليف هي نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الذي ظهر نتيجة للقصور في الأنظمة التقليدية، حيث يساعد هذا النظام على إظهار الأنشطة المضيئة للقيمة وغير المضيئة للقيمة من أجل حذفها و التقليل منها، فبذلك يمنح نظام التكاليف على أساس الأنشطة صورة واضحة ومفصلة حول الأنشطة و تكاليفها من خلال تقديره و توزيعه للتكاليف التي تحتاجها الأنشطة.

مما تبين لنا أن دراسة محاسبة التكاليف على الأنشطة و نظرا لأهميتها في مجالي الرقابة و التخطيط وجب على المؤسسة الاقتصادية أن تسعى جاهدة لتطبيقها لتخفيض تكاليفها، و ذلك من خلال مجمل إجراءات مقترحة في الجانب النظري. فيمكن لها إتباع السبيل الملائم لإمكانيتها والذي يمكنها من استخدام مواردها استخداما أمثالا و الوصول إلى إنتاج بأقل تكلفة ممكنة وقد يتجلى ذلك من خلال قياس و تقييم كفاءة الأداء من قبل إدارة المؤسسة، الذي يتيح لها إمكانية رسم السياسات المناسبة للارتفاع و تحسين مستوى أدائها المالي.

و عليه فإنه بعد دراسة لهذا الموضوع من الناحية النظرية و محاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على

أساس الأنشطة في مؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر-بسكرة- تم التوصل إلى :

نتائج اختبار الفرضيات: بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية و إسقاطه على مؤسسة عموري للأجر يمكننا اختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- الفرضية الأولى و التي تنص على أن المؤسسة تعتمد في حساب تكلفة منتجاتها على عدة طرق و التي تتمثل في الطرق التقليدية و الحديثة، فمن خلال الدراسة تبين لنا أن معظم المؤسسات الاقتصادية بالجزائر تعتمد على الطرق التقليدية بغية تحديد مختلف تكاليف منتجاتها.

- الفرضية الثانية والتي تنص على أن مؤشرات الأداء المالي هي أهم الطرق المعتمدة في الحكم على الأداء المالي في المؤسسة فمن خلال الدراسة نجد أن مؤشرات التوازن المالي من أهم المؤشرات و الأكثر استخداما في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و هذا ما يثبت صحة هذه الفرضية

الفرضية الثالثة و التي تنص على أن محاسبة التكاليف تساهم في تحسين الأداء المالي في المؤسسة من خلال

الطرق التقليدية و الحديثة في حساب التكلفة فمن خلال الدراسة نجد أن محاسبة التكاليف تساهم في تحسين الأداء المالي و ذلك من خلال تخفيض التكاليف وتحقيق الأرباح مما يؤدي إلى تحسين الوضعية المالية للمؤسسة و هذا ما يثبت صحة الفرضية.

نتائج الدراسة:

بعد قيامنا بالإجراءات العملية لهذه الدراسة فإنه يمكن عرض النتائج كما يلي:

النتائج النظرية:

- تعتبر طرق محاسبة التكاليف (تقليدية و حديثة) من أهم الطرق المستخدمة في توفير المعلومات الملائمة لإدارة المؤسسة لتمكينها من القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة و اتخاذ القرارات بشكل فعال و ذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية؛
- إن أنظمة التكاليف التقليدية تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة. إضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج؛
- إن طرق محاسبة التكاليف الحديثة لها أهمية كبيرة كونها من المداخل المتطورة و الحديثة التي تساعد المؤسسة على أداء مهامها؛
- إن اعتماد أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة في القيام بعملية التخطيط للمستقبل بشكل علمي مراعيًا للمتغيرات المستجدة؛
- يساهم الأداء المالي في إتاحة الموارد المالية و غيرها و يزود المؤسسة بفرص الاستثمار في ميادين الأداء المختلفة؛
- مؤشرات التوازن المالي و السيولة و المردودية تعتبر من أهم الأدوات المعتمدة لتحليل الوضعية المالية، حيث أن نمو و تطور المؤسسة الاقتصادية يتوقف إلى حد كبير على مدى كفاءة و فعالية أدائها المالي.

النتائج التطبيقية:

- إن هذه المؤسسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة، مما يؤدي إلى التحميل الخاطيء للتكلفة؛
- عدم تطبيق أدوات محاسبة التكاليف القديمة أو الحديثة داخل مؤسسة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر؛
- ظهر أن عينة الدراسة نحو أساليب محاسبة التكاليف الحديثة التي تم تناولها في الفصل التطبيقي كانت ايجابية الأمر الذي يشير إلى أهمية الأساليب الحديثة؛
- إن قياس التكلفة على أساس الأنشطة يساعد على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكاليف.

التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها سابقا، يمكننا استنتاج مجموعة من التوصيات المتمثلة في:

- ضرورة وضع قسم خاص بحاسبة التكاليف؛
- ضرورة تبني هذا النظام في المؤسسات الاقتصادية، وإقناع المسيرين على تطبيق التقنية التي تقوم بتحسينات على مستوى تحميل التكاليف غير المباشرة أكثر دقة على المخرجات؛
- يجب على المؤسسة الاقتصادية أخذ بعين الاعتبار استراتيجيات المحاسبة و هذا باعتمادها على طرق محاسبة التكاليف الحديثة لمواجهة أي منافسة خاصة المؤسسات التي تنتج نفس المنتج؛
- الأخذ بثقافة التغيير و توجيه الإطارات إلى استخدام النظم الحديثة، و محاولة توفير برمجيات خاصة بتطبيق نظام ABC؛
- محاولة إتباع هذا الأسلوب بغية معرفة الأنشطة الفاعلة و المضيئة للقيمة، و كذلك الفصل بين التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة.

أفاق الدراسة:

حاولت هذه الدراسة معالجة موضوع دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، و بعد تناول الموضوع بشقيه النظري و التطبيقي و في الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا إلى تحقيق الأهداف المرجوة من هذا البحث. و يمكن أن تكون دراسات مستقبلية كما يلي:

- أثر استخدام تقنيات محاسبة التكاليف الحديثة في بناء المزايا التنافسية؛
- إجراء دراسة عن مدى تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الأخرى؛

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1- باللغة العربية:

أ- الكتب

- أحمد حسن ظاهر. (2008). المحاسبة الإدارية. عمان: دار وائل للنشر.
- أحمد كلبونة، رأفت سلامة، وإيهاب نظمي. (2011). الأصول والأساليب العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري و التطبيق. عمان: دار وائل للنشر.
- إبراهيم نور عبد الناصر، و الشريف عليان. (2006). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: دار المسيرة للنشر و التوزيع.
- اسماعيل يحي التكريتي. (2007). محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة. عمان الأردن: دار حامد للنشر و التوزيع.
- إسماعيل يحي التكريتي. (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق. عمان الأردن: دار الحامد للنشر و التوزيع.
- السعيد فرحات جمعة. (2000). الأداء المالي لمنظمات الأعمال التحديات الراهنة. الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريح للنشر.
- السيد عبد المقصود محمد ديبان، و ناصر نور الدين عبد اللطيف. (2002،2003). مبادئ محاسبة التكاليف. الإسكندرية: كلية التجارة و جامعة الإسكندرية.
- بن ساسي إلياس، و قرشي يوسف. (2006). التسيير المالي الإدارة المالية (الإصدار الطبعة الأولى). ورقلة، الجزائر: دار وائل.
- حجازي إسماعيل، و سعاد معاليم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة. عمان الأردن: دار أسامة للنشر و التوزيع.
- خليل عواد أبو حشيش. (2005). محاسبة التكاليف قياس و تحليل. الأردن: دار وائل للنشر.
- سليمان قداح. (1978). محاسبة التكاليف المعيارية. سوريا: مطبعة خالد بن الوليد.
- سمير فهمي. (1978). التكاليف المباشرة. الإسكندرية.
- عبد الحي المرعي. (1974). دراسات في الحاسبة الإدارية و بحوث العمليات. الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
- عاطف الأخرس، إيمان الهيني، سمير حمودة، و أحمد الجعبري. (2001). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: دار البركة للنشر و التوزيع.
- علي حسين أحمد حسين. (2002). المحاسبة الادارية المتقدمة. مجموعة النيل العربية.
- علي خلف عبد الله، و وليد ناجي الحياي. (2015). التحليل المالي للرقابة على الأداء و الكشف عن الإنحرافات (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الاردن: مركز الكتاب الاكاديمي.
- علي رحال. (1999). سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية. بن عكنون، الجزائر: ديوان المطبوعات

- الجامعية.
- كمال حسن جمعة الربيعي، و سعدون مهدي الساقى. (2008). *محاسبة التكاليف الصناعية (منهاج علمي و عملي)*. الأردن: إثراء للنشر و التوزيع.
- محمد الصيرفي. (2014). *التحليل المالي وجهة نظر محاسبية إدارية (الإصدار الطبعة الأولى)*. القاهرة، مصر: دار الفجر للنشر و التوزيع.
- محمد سامي راضي. (2003). *مبادئ محاسبة التكاليف*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- ناصر دادي عدون. (1998). *إقتصاد و تسيير المؤسسة*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- ناصر دادي عدون. (1999). *تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية -*. الجزائر: دار المحمدية العامة
- نور أحمد. (1983). *محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية*. الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
- وائل محمد صبحي ادريس، و طاهر محسن منصور الغالبي. (2009). *أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن (الإصدار الطبعة الأولى)*. الأردن: دار وائل للنشر.

ب- المذكرات والرسائل العلمية:

- أمين بن سعيد. (2009-2010). نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة علنايراهيم صباح ناريمان. (2008). واقع استخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة رسالة ماجستير. غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة. التسيير وتحسين الأداء. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر 1.
- تيسير النابلسي. (2008-2009). امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية: بحث لإستكمال متطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة في قسم المحاسبة و العلوم المالية و المصرفية ، قسم المحاسبة و العلوم المالية و المصرفية: جامعة الحسين بن طلال.
- جليلة بن خروف. (2005-2008). دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة وإتخاذ القرارات، دراسة حالة مؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات kanagaaz رسالة ماجستير. بومرداس، الجزائر: جامعة بومرداس.
- حابي احمد. (2010-2011). دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف علي أساس الأنشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في تخصص محاسبة وتدقيق ، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر 03.
- حاب الله الشريف. (2008-2009). دور التكاليف المعيارية في تحسين الأداء المؤسسة الاقتصادية. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير: جامعة الحاج لخضر.
- حياة بزقراري. (2011). دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية رسالة

- ماجستير. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
 درويش مصطفى الجذب. (2007). دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي دراسة تطبيقية حول اعداد موازنة الجامعة الإسلامية و فقا لاسلوب ABC رسالة ماجستير. غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة.
 راضية عطوي. (2007-2008). دور التكلفة المستهدفة في تحليل القيمة و تخفيض التكاليف. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، باتنة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير: جامعة الحاج لخضر.
 سعاد حميدة. (2010-2011). استخدام نظام محاسبة الكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية. رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة بسكرة. طارق عشي عادل. (2002). الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة رسالة ماجستير. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
 عماد ز. (2010/2009). مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف، دراسة حالة الشركة الأوراسية للبيسكويت، رسالة ماجستير. باتنة، الجزائر: جامعة الحاج لخضر باتنة.
 فاتح ساحل. (2002/2003). دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية. رسالة مقدمة متطلبات شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة الجزائر.
 لخضاري صالح. (2007). اشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة دراسة حالة الشركة الجزائرية للأشغال الطرو ، رسالة ماجستير. قسنطينة، الجزائر: جامعة منتوري قسنطينة.
 نجلاء نوبلي. (2015). إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، رسالة دكتوراه. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
 نعيمة زعرور. (2014/2015). أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التسيير ، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة محمد خيضر.
 يوسف بركة كامل. (2012). دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في غزة. رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ، غزة : الجامعة الإسلامية.
 ياسين سالمى. (2009-2010). الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية: جامعة الجزائر 3.

ج- المجلات:

- عبد الغاني دادن. (2006). قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسة الاقتصادية. مجلة الباحث جامعة ورقلة (04)، الجزائر.
 غسان فلاح المطارنة. (2008). متطلبات و معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية (العدد الثاني).

فتيحة بوحرد، حمزة هرياجي، و ياسمينه سالم. (2020). تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف المبني حسب الأنشطة (ABC). *مجلة اقتصاديات الأعمال و التجارة* ، 5 (1).
ماهر موسى درغام. (2007). مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة. *مجلة الجامعة الإسلامية غزة فلسطين* (العدد الثاني).

د- المقابلة:

(مقابلة مع مدير المالية و المحاسبة، بوحدة الإخوة عموري للأجر الأحمر سيدي غزال/ بسكرة،
المحاور: الطالبتان)، 2020/09/01

2- اللغة الفرنسية:

Boughaba, A. (1998). *comptabilité analytique d'exploitaion*. alger: berti ed.

قائمة الملاحق

BALANCE GENERALE

SARL ZIBANS TRAVAUX
ZONE INDUSTRIELLE N° 36 BISKRA
BISKRA

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

compt	Auxiliaire	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
60110		Matières premières ARGILE	0.00	0.00	12 727 200.00	0.00	12 727 200.00	
60210		FOURNITURE ELECTRIQUES ✓	0.00	0.00	13 635 573.06	0.00	13 635 573.06	
60220		P/R MAT PRODUCTION	0.00	0.00	11 102 809.69	0.00	11 102 809.69	
60221		CONSOMMATION FOURNIT.ATEL.MAINTENANCE ✓	0.00	0.00	13 730 027.35	0.00	13 730 027.35	
60230		CARBURANTS ET LUBRIFIANTS ✓	0.00	0.00	6 391 612.81	0.00	6 391 612.81	
60250		QUINCAILLERIES DIVERSES ✓	0.00	0.00	3 120 488.96	0.00	3 120 488.96	
60260		CONSOMMATION FEUILLARD	0.00	0.00	4 201 680.00	0.00	4 201 680.00	
60310		VARIATION STOCK MAT.PREMIERE	0.00	0.00	9 447 925.00	17 355 900.00		7 907 975.00
60320		VARIATION STOCK F.ELECT	0.00	0.00	46 400 000.00	65 200 000.00		18 800 000.00
60320		VARIATION STOCK MAT PRODUCTION	0.00	0.00	89 520 200.00	141 220 500.00		51 700 300.00
60321		VARIATION STOCKS F.ATEL MAINT	0.00	0.00	65 320 040.00	58 972 300.00	6 347 740.00	
60320		VARIATION STOCKS CARB.LUBRIF	0.00	0.00	49 652 110.00	54 722 562.00		5 070 452.00
60340		VARIATION DE STOCKS PR MAT.TRANSP	0.00	0.00	23 520 470.00	57 739 910.00		34 219 440.00
60350		VARIATION STOCKS QUINCAILLERIES	0.00	0.00	6 750 000.00	9 985 030.00		3 235 030.00
60360		VARIATION STOCKS EMBALLAGES	0.00	0.00	34 156 000.00	38 892 000.00		4 736 000.00
60700		MAT.ET FOURNIT N/ STOCKEE GAZ IND	0.00	0.00	159 754.00	0.00	159 754.00	
607400		MAT.ET FOURNIT.NON STOCKEE EAU	0.00	0.00	93 600.00	0.00	93 600.00	
607410		ENERGIE ELECTRIQUE	0.00	0.00	45 806 974.36	0.00	45 806 974.36	
607420		ENERGIE GAZ	0.00	0.00	30 181 472.77	0.00	30 181 472.77	
60****		Achats consommés	0.00	0.00	465 917 938.00	444 088 202.00	21 829 736.00	
614100		FRAIS DE DEBOURS TRANSIT	0.00	0.00	105 270.17	0.00	105 270.17	
615100		ENTRETIEN REPARATION MAT EXPLOITATION ✓	0.00	0.00	953 063.00	0.00	953 063.00	
616200		Assurances Matériels Transports	0.00	0.00	724 808.80	0.00	724 808.80	
618300		DOCUMENTATIONS TECHNIQUES	0.00	0.00	145 000.00	0.00	145 000.00	
		TOTAL A REPORTER	0.00	0.00	467 846 079.97	444 088 202.00	149 427 074.97	125 669 197.00

PCCOMPTA (c) DLG

BALANCE GENERALE

SARL ZIBANS TRAVAUX
ZONE INDUSTRIELLE N° 36 BISKRA
BISKRA

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

compt. Auxiliaire	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0.00	0.00	467 846 079.97	444 088 202.00	149 427 074.97	125 669 197.00
61****	Services extérieurs	0.00	0.00	1 928 141.97	0.00	1 928 141.97	
621200	charges de sécurités et de gardiennage	0.00	0.00	823 260.00	0.00	823 260.00	
622100	HONNORAIRE	0.00	0.00	13 000.00	0.00	13 000.00	
622600	AUTRES HONNORAIRES(non incorporé aux couts)	0.00	0.00	990 320.12	0.00	990 320.12	
623000	Publicité, publication, relations publiques	0.00	0.00	30 110.00	0.00	30 110.00	
627200	COMMISSIONS DIVERSES	0.00	0.00	47 402.76	0.00	47 402.76	
627220	COMMISSION S/OUVERTURE CREDOC	0.00	0.00	18 606.03	0.00	18 606.03	
62****	Autres services extérieurs	0.00	0.00	1 922 698.91	0.00	1 922 698.91	
631100	Rémunération du personnel	0.00	0.00	102 183 513.29	5 302 219.74	96 881 293.55	
631140	CONGE PAYEE	0.00	0.00	6 280 687.26	0.00	6 280 687.26	
631210	PRIME DE RESPONSABILITE	0.00	0.00	136 059.56	0.00	136 059.56	
631220	PRIME DE PANIER	0.00	0.00	15 671 700.00	881 700.00	14 790 000.00	
631250	PRIME DE NUISANCE	0.00	0.00	3 989 427.13	212 087.39	3 777 339.74	
631270	PRIME DE SUEJTION SPECIALE	0.00	0.00	31 000.00	0.00	31 000.00	
631310	IND EXPERIENCE PROFESSIONELLE	0.00	0.00	2 773 053.00	0.00	2 773 053.00	
631330	INDEMNITE DE TRAVAIL POSTE	0.00	0.00	2 308 382.39	230 217.32	2 078 165.07	
631380	INDEMNITE DE ZONE	0.00	0.00	21 449 476.58	1 101 115.22	20 348 361.36	
631400	SALAIRE UNIQUE	0.00	0.00	2 096 800.00	67 200.00	2 029 600.00	
635000	Cotisations aux organismes sociaux	0.00	0.00	36 119 637.43	2 395 973.88	33 723 663.55	
63****	Charges de personnel	0.00	0.00	193 039 736.64	10 190 518.65	182 849 218.09	
642000	TAP Impôts et taxes non récupérables sur C.A.	0.00	0.00	676 765.00	0.00	676 765.00	
643000	REDEVANCE D'EXTRACTION	0.00	0.00	1 305 291.00	0.00	1 305 291.00	
645400	TAXES SUPERFICIAIRE	0.00	0.00	19 300.00	0.00	19 300.00	
	TOTAL A REPORTER	0.00	0.00	664 809 871.52	454 278 715.55	336 200 352.97	125 669 197.00

BALANCE GENERALE

SARL ZIBANS TRAVAUX
ZONE INDUSTRIELLE N° 36 BISKRA

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BISKRA

compte / Auxiliaire	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0.00	0.00	664 809 871.52	454 278 715.55	336 200 352.97	125 669 197.00
645410	VGNETTE AUTOS	0.00	0.00	381 500.00	0.00	381 500.00	
645900	AUTRES IMPOTS ET TAXES	0.00	0.00	600 000.00	0.00	600 000.00	
64****	Impôts, taxes et versements assimilés	0.00	0.00	2 982 856.00	0.00	2 982 856.00	
656200	AMENDES ET PENALITES (pénals, fiscales et parafiscales)	0.00	0.00	6 716.00	0.00	6 716.00	
657100	Charges exceptionnelles de gestion courante	0.00	0.00	110.14	0.00	110.14	
658100	Charges sur Exercices Antérieurs	0.00	0.00	4 112.84	0.00	4 112.84	
65****	Autres charges opérationnelles	0.00	0.00	10 938.98	0.00	10 938.98	
681200	Dotations au amortissements, immobilisations Corporels	0.00	0.00	89 406 195.05	0.00	89 406 195.05	
68****	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	0.00	0.00	89 406 195.05	0.00	89 406 195.05	
695000	Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires	0.00	0.00	244 861.00	0.00	244 861.00	
69****	Impôts sur les résultats et assimilés	0.00	0.00	244 861.00	0.00	244 861.00	
6****	CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES	0.00	0.00	755 453 366.55	454 278 715.55	301 174 651.00	
	TOTAL GENERAL	0.00	0.00	755 453 366.55	454 278 715.55	426 843 848.00	125 669 197.00