

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
Département des Sciences commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

إستخدام محاسبة التكاليف في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB -بسكرة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

الأستاذة المشرفة:

د/ نوبلي نجلاء

إعداد الطالبان:

خميسي سوسن

قايدي فدوى

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	احمد قايد نور الدين	أستاذ تعليم عالي	رئيسا	جامعة بسكرة
2	نوبلي نجلاء	أستاذ محاضر ب	مشرفا	جامعة بسكرة
3	شحتاني عبد العالي	أستاذ مساعد أ	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

"الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله"

الحمد لله الذي أحانني على إتمام هذه الرسالة وبعد؛

إلى فيض العجب ووافر العطاء بلا انتظار المقابل إلى من عانت معي مخاض هذا العمل وميلاده إلى

التي حمرنتني بحنانها وحبها إلى أمي الحبيبة التي أتمنى لها دوام الصحة والعافية

إلى من كان شمعته التي تنير دربي و من علمني الجهاد و المثابرة و حب الإطلاع و السير على

خطى الحبيب المصطفى عليه أفضل الصلاة والسلام إلى أبي الحبيب أطال الله في عمره

إلى الذين كانوا قدوتي في الحياة إخواني و أخواتي أنار الله طريقكم بالنجاح في الحياة

إلى من يجمع بين حاضري ومستقبلي، شخص وقف بجانبني لتحقيق هدفه قبل هدي، كان متفانيا

ينبض بنجاحي شريك الحياة - إن شاء الله-

إلى كل الأهل والأصدقاء والزلاء

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرتي...

وفي الأخير أسأل الله أن يتقبل هذا العمل خالصا لوجهه الكريم، وأن ينفعنا به وآخر دعوانا أن

الحمد لله رب

العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد رسول رب العالمين هادي الأمة وشفيعها يوم الدين.

نميسي سوسن

الشكر و العرفان

قال تعالى : « ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى ووالدي وأن أعمل صالحا ترضاه» الأحقاف الآية 15

نحمد الله عز وجل الذي ألهمنا الصبر و الثبات، و أمدنا بالقوة و العزم على مواصلة مشوارنا الدراسي و توفيقه لنا على انجاز هذا العمل، فنحمدك اللهم و نشكرك على نعمتك و فضلك و نسألك البر و التقوى و من العمل ما ترضى، و سلام على حبيبه و خليفه الأمين عليه أزكى الصلاة والسلام.

بأسمى عبارات الشكر و الثناء نتقدم إلي أستاذتنا المشرفة الأستاذة الدكتورة " نوبلي نجلاء " التي تكرمت بقبول الإشراف على تأطيرنا و لما قدمه لي من توجيهات و ملاحظات و نصائح علمية قيمة، و كذا حرصها الدائم على إتمام هذا العمل.

نتقدم بجزيل الشكر و عظيم الامتنان للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين لقبولهم تقييم مذكرتنا و بما بذلوه من جهد في قراءتها و لما يقدمونه من توجيهات قيمة.

كما لا يفوتنا أن نتوجه بالتحية و الشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة بسكرة و نخص بالذكر أستاذتنا المحترمين الذين تلقينا عنهم مبادئ البحث العلمي عبر كامل مشوارنا الدراسي الجامعي.

نتقدم بالشكر لجميع زملائنا في الدفعة و إلى كل من قدم لنا يد العون في انجاز هذه المذكرة ماديا و معنويا سواء من قريب أو بعيد .

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية استخدام محاسبة التكاليف من أجل تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية على اعتبار أن محاسبة التكاليف نظام يهدف لإدارة التكاليف انطلاقاً من جمعها ثم حسابها و معالجتها ثم استخراج سعر التكلفة و النتيجة لاستعمالها في تحليل الأداء المالي للمؤسسة من خلال المؤشرات المالية أبرزها المردودية التي تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة و بعد محاولة إسقاط هذا المحتوى النظري على الجانب العملي اعتمدنا على مؤسسة النسيج و التجهيز بسكرة و توصلنا إلى أن هناك علاقة طردية بين محاسبة التكاليف و المردودية فكما اتضحت الصورة الحقيقية لتكاليف المؤسسة كانت مردوديتها أكثر دقة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، سعر التكلفة، المردودية، أداء مالي، مؤشر الأداء.

ABSTRACT:

This study aimed to demonstrate the importance of using cost accounting in order to improve the economy's profitability Considering that cost accounting is a system that aims to manage costs from collecting them, calculating them, processing them, then extracting the cost price and the result To be used in analyzing the financial performance of the institution through financial indicators, most notably the return because it Reflect the true picture of the status of the institution and after we use the theoretical content in the practical side we counted on Corporation of Preparation and finishing in biskra we found that there was a positive relation between Cost accounting and Cost-effectiveness because when clear the true picture of the costs of the institution, the more accurate its cost-effectiveness.

Key Words:

Cost accounting ،Cost price،Cost-effectiveness، Financial performance، Performance Index

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر و العرفان
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ-هـ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية
01	تمهيد
02	المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف
02	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
07	المطلب الثاني: تبويب محاسبة التكاليف
14	المطلب الثالث: نظريات و أنظمة محاسبة التكاليف
45	المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي للمردودية
45	المطلب الأول: الأداء المالي
48	المطلب الثاني: مفهوم المردودية
51	المطلب الثالث: أنواع و مكونات المردودية
64	المبحث الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف و المردودية
64	المطلب الأول: التحليل المالي
65	المطلب الثاني: علاقة محاسبة التكاليف و المردودية
67	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة النسيج و التجهيز بسكرة
68	تمهيد
69	المبحث الأول: نشأة المؤسسة و التعريف بالمنتوج محل الدراسة
71	المطلب الثاني: التعريف بالمنتوج محل الدراسة
73	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التجهيز و النسيج

76	المبحث الثاني: آلية حساب التكلفة في مؤسسة التجهيز و النسيج
76	المطلب الأول: حساب سعر التكلفة في مؤسسة التجهيز و النسيج وفق طريقة التكاليف الحقيقية
83	المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة في مؤسسة التجهيز و النسيج وفق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف
87	المبحث الثالث: دراسة علاقة محاسبة التكاليف و المردودية في مؤسسة التجهيز و النسيج بسكرة
87	المطلب الأول: المردودية باستعمال نتيجة طريقة التكاليف الحقيقية
88	المطلب الثاني: المردودية باستعمال نتيجة طريقة التحميل العقلاني للتكاليف
89	خلاصة الفصل
	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	أهم الفروق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	03
2	العلاقة بين نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف لثابتة وحجم الإنتاج	12
3	تقسيم التكاليف حسب طريقة التكاليف المتغيرة	27
4	حساب النتيجة التحليلية وفق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة	29
5	حساب النتيجة التحليلية وفق طريقة التكاليف المتغيرة المطورة	30
6	الأنشطة الرئيسية والأنشطة الفرعية التابعة لها	37
7	مسيبات التكلفة لبعض الأنشطة	38
8	المصاريف المقدرة لسنة 2017	76
9	مصاريف لسنة 2017	77
10	حساب تكلفة الشراء	78
11	دورة إنتاج المنتج A15	79
12	مصاريف إنتاج المنتج A15	20
13	تكلفة إنتاج المنتج A15	81
14	سعر تكلفة المنتج A15	82
15	تكلفة شراء المادة الأولية	83
16	تكلفة إنتاج A15	84
17	سعر تكلفة A15	85

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	وظائف محاسبة التكاليف	06
2	التبويب الطبيعي لمحاسبة التكاليف	07
3	التبويب الوظيفي لمحاسبة التكاليف	08
4	العلاقة بين حجم الإنتاج والتكاليف المتغيرة	10
5	العلاقة بين حجم الإنتاج ونصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة	11
6	علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج	12
7	لعلاقة بين حجم الإنتاج ونصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة	13
8	تحديد الأفضلية الاقتصادية	33
9	مبادئ ABC	35
10	منهج التكلفة المستهدفة	43
11	أسباب ضعف المردودية والعوامل المؤثرة فيها	63
12	مديريات المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية	69
13	هيكل مديرية التجارة و التمويل	74

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان
01	ميزان المراجعة للمؤسسة سنة 2017
02	جدول توزيع الأعباء غير مباشرة لسنة 2017
03	فاتورة المغربية للنقل و الخدمات الملحقة لسنة 2017
04	فاتورة مجمع الخدمات المينائية المؤسسة المينائية لعنابة لسنة 2017
05	فاتورة المورد liner algeria لسنة 2017
06	جدول حسابات النتائج للمؤسسة لسنة 2017
07	ميزانية المؤسسة (أصول) لسنة 2017
08	ميزانية المؤسسة (خصوم) لسنة 2017

مقدمة

إن التوجه لنظام اقتصاد السوق و الحرية الاقتصادية عن طريق الاهتمام بالمناخ الاقتصادي الملئ لتفعيل دور المؤسسة الاقتصادية كونها الركيزة الأساسية في النشاط الاقتصادي هذا ما أتاح الفرصة لزيادة المنافسة بين مختلف المؤسسات ما استدعى الحاجة إلى الاهتمام بأساليب المحاسبة وهو ما يتجسد في محاسبة التكاليف حيث تعتبر أداة هامة تعمل على تحليل النتائج العامة بصفة دقيقة وكذا تحديد النتائج المتوصل إليها على مستوى كل منتج و كل قسم إنتاج و مركز مسؤولية، إضافة إلى ذلك توفير المعلومات المحاسبية اللازمة للأطراف المستفيدة.

و على غرار أنها أداة تسييرية للمؤسسات الاقتصادية و توجيهها نحو تحقيق أهدافها الاقتصادية بشكل عام و المالية بشكل خاص بالاعتماد على كفاءة أداءها المالي الذي ينطوي على مؤشرات و مقاييس تستخدم للحكم على تحسینه و من بينها مؤشر المردودية الذي يساهم في إعطاء الصورة الحقيقية و الشاملة لنشاط المؤسسة.

و مما لاشك فيه أن الهدف الأساسي الذي تسعى أي مؤسسة اقتصادية لتحقيقه هو الاستمرارية و تحقيق أكبر عائد ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة فالمؤسسة تسعى من خلال استخدام أساليب محاسبة التكاليف الى تحسين مردوديتها لأنها تعتبر بمثابة المحرك الرئيسي لها و من خلالها نستطيع أن نجزم بقدرة المؤسسة في السيطرة على الأموال و كذا اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة.

ويعد دراسة مردودية المؤسسة هو عملية تنبؤ و اكتشاف لنقاط القوة و الضعف في المؤسسة و بالتالي توضيح ما اذا كانت تتمتع بصحة مالية جيدة أم أنها في طريق الزوال، فقدرة المؤسسة على تحقيق مستويات عالية من المردودية يبرهن بوجود إمكانية النمو الداخلي للمؤسسة.

الإشكالية:

مما سبق تظهر الإشكالية الرئيسية لهذا البحث كما يلي:

"كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحسين مردودية المؤسسة؟"

وتتفرع هذه الإشكالية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية نوجزها فيما يلي:

- ماهي الأنظمة المستعملة في حساب التكلفة؟
- فيما تتمثل مردودية المؤسسة؟
- ماهي علاقة محاسبة التكاليف بمردودية المؤسسة الاقتصادية في مؤسسة التجهيز و النسيج ببسكرة.

الفرضيات:

وكإجابة مؤقتة على التساؤلات السابقة تمكنا من صياغة مجموعة من الفرضيات التي سنعتمد عليها في دراستنا و التي تتمثل في:

- محاسبة التكاليف هي النظام الذي يهدف إلى إدارة التكاليف و لحساب التكلفة تستعمل عدة أنظمة تقليدية أهمها (طريقة الأقسام المتجانسة و التحميل العقلاني للتكاليف) وأنظمة حديثة نذكر من أهمها (طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة).
- تتمثل مردودية المؤسسة في قدرتها على تحقيق نتائج مرغوب فيها باستعمال الإمكانيات المتاحة.
- تتأثر مردودية المؤسسة بمحاسبة التكاليف حيث الاختيار الأمثل لطريقة حساب التكلفة يؤدي حتما لتحقيق نسب مردودية عالية بمؤسسة النسيج و التجهيز ببسكرة.

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيار هذا الموضوع لعدة اعتبارات منها الموضوعية و الذاتية.

1. الموضوعية:

- أهمية محاسبة التكاليف و علاقتها بمردودية المؤسسة.
- الاهتمام المتزايد بمؤشر المردودية و كيفية حسابه.
- نوع التخصص العلمي و هو المحاسبة و موضوع البحث هو في صلب التخصص.

2. الذاتية:

- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع و التعرف على كيفية استخدام محاسبة التكاليف في تحسين مردودية المؤسسة.
- إمكانية البحث في هذا المجال و قدرة الوصول إلى المعلومات.

أهداف الموضوع:

- تسليط الضوء على بعض الجوانب المتعلقة بمحاسبة التكاليف.
- محاولة توضيح مفهوم المردودية.
- محاولة إبراز أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.
- إخراج البحث من الجانب النظري إلى الجانب التطبيقي.
- التعرف على كيفية استخدام محاسبة التكاليف في تحسين مردودية المؤسسة.

أهمية الموضوع:

- إبراز آلية عمل محاسبة التكاليف و كيفية استخدامها في المؤسسة محل الدراسة.
- يعتبر هذا البحث كمساهمة في علمية في بناء الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في تحسين و دعم مردودية المؤسسة.
- الحاجة الملحة للمؤسسات الاقتصادية لتطبيق محاسبة التكاليف من خلال ضرورة التكيف و التأقلم مع مختلف أساليبها.
- تعدد المشاكل التي تعاني منها مؤسساتنا في هذا المجال بشكل يفتح لنا الباب لإجراء بحوث و دراسات.

منهج الدراسة:

- لإتمام هذه الدراسة سنقوم بإتباع المنهج الوصفي التحليلي الموافق للشق النظري ومنهج دراسة حالة الموافق للشق التطبيقي.

هيكل الدراسة:

من خلال ما سبق يتضح لنا انه من أجل الإلمام و الإطاحة بمختلف جوانب الموضوع و الإجابة على الإشكالية المطروحة، ارتأينا تقسيم الدراسة إلى جزئين الأول نظري و الثاني تطبيقي.

الفصل النظري تحت عنوان **الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية و الذي** قسم بدوره إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول بعنوان مدخل إلى محاسبة التكاليف أما المبحث الثاني فعنون بمدخل مفاهيمي للمردودية، و المبحث الثالث فعنوانه العلاقة بين محاسبة التكاليف والمردودية.

أما بالنسبة للفصل الثاني فلقد قمنا بإسقاط ما جاء في الجانب النظري تحت عنوان **دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB بسكرة**، و قسم بدوره لثلاث مباحث الأول بعنوان تقديم مؤسسة التجهيز والنسيج TIFIB بسكرة و الثاني بعنوان واقع حساب التكاليف و المردودية في مؤسسة التجهيز والنسيج، أما الثالث فعنون بدراسة علاقة محاسبة التكاليف والمردودية في مؤسسة التجهيز والنسيج.

الدراسات السابقة:

❖ دراسة نجلاء نوبلي المعنونة ب: "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"

حيث سعت الباحثة إلى توضيح العلاقة بين أدوات المحاسبة الإدارية و دورها في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية و لهذه الدراسة عدة أهداف من أهمها توضيح أهمية تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة و الفعالية و اكتشاف نقاط الضعف لمعالجتها في الوقت المناسب و كذا التعرف على أهم المؤشرات المعتمدة في قياس و تقييم الأداء للمؤسسة الاقتصادية، أما الدراسة الحالية فقد اقتصرت على تبيان مدى مساهمة محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة الإدارية في تحسين مردودية المؤسسة كأداة من أدوات التحليل المالي لقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

❖ دراسة حنان بوطغان: "تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية"

بحيث هدفت هذه الدراسة إلى كيفية معالجة و تحليل المردودية المحاسبية باستخدام مؤشرات الأداء المالي حيث ركزت الدراسة على التعمق في تحليل المردودية من خلال الإطاحة بالمفاهيم المتعلقة بالتحليل المالي و من ثم توضيح العلاقة بينهما و تحليل المردودية باستخدام مؤشرات الأداء المالي (مؤشرات النشاط، النتيجة و

المؤشرات النسبية) و قد اختلفت عن الدراسة الحالية من خلال ارتباط المردودية بحاسبة التكاليف مما أدى إلى عدم التعمق في تحليل المردودية و كانت الدراسة أكثر شمولاً دون تفصيل في المردودية.

❖ دراسة ياسين سالمى: "الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة"

هدفت الدراسة إلى تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج و قد توصل إلى إن الأنظمة الحديثة للتكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية و متعددة الأشكال و هذا ما يساعد على اتخاذ القرار و في هذه الدراسة كان التركيز على الأنظمة الحديثة و التقليدية للتكاليف إحاطة لجميع الطرق في الجانب التطبيقي و كيفية تأثيرها على اتخاذ القرار في المؤسسة محل الدراسة على عكس الدراسة الحالية التي تتميز بالتوضيح الشامل لمحاسبة التكاليف و أنظمتها و دراسة علاقتها بمردودية المؤسسة مع الاعتماد على نظام واحد لحساب التكاليف في الجانب التطبيقي و إبراز مدى تأثيره على مردودية المؤسسة محل الدراسة.

❖ دراسة حاب الله الشريف: "دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور و أهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير في المؤسسة الصناعية و كذا إمكانية تقدير التكاليف أي حجم الإنتاج و تحليل الفروقات الخاصة به و بالتالي المساعدة في وضع الموازنات التقديرية، حيث تناولت هذه الدراسة أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف و الطرق المستخدمة في حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة، ففي هذه الدراسة تم التركيز على محاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها أحد الأساليب الرقابية على التكاليف الفعلية للمؤسسة و كذا دورها في تحسين أداء المؤسسة على عكس ما تتناوله الدراسة الحالية التي تركز على محاسبة التكاليف بصفة عامة و آلية استخدامها في المؤسسة الاقتصادية و إبراز الدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في تحسين و دعم مردودية المؤسسة باعتبارها أحد المؤشرات الهامة لقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة الأكاديمية والمهنية

تمهيد الفصل:

إن أهم التقنيات الحديثة المستخدمة في مجال الإدارة والتسيير خاصة فيما يتعلق بجانب الإنتاج والتسويق منها ، وذلك باعتبارها الركيزة الأساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والتي بدورها تساعد المسير في اتخاذ القرارات بشكل يخدم مصالح وأهداف المؤسسة ألا وهي "محاسبة التكاليف" ، فهي تقوم بدور فعال في تحليل مختلف التكاليف، حسابها والتحكم فيها، وأسعار تكلفة المنتجات، كما تساهم في عملية إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل و المركز المالي للمؤسسة و خاصة الصناعية.

فالغرض الأساسي لأي مؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها تلعب دورا هاما في المحافظة على مكانتها في السوق مما يجعلها تعمل بشكل مستمر مع اقل تكلفة وبالتالي تولد نسبة من المردودية ، والتحدث عن هذه الأخيرة يجعل المؤسسة قادرة على التحكم والسيطرة في الأمور الإنتاجية .

المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف

على وجه العموم تعتبر محاسبة التكاليف احد فروع المحاسبة المالية ،حيث يكون تجميع وتحليل البيانات المتعلقة والمرتبطة بالتكاليف هي وظيفتها او مهمتها كآه من اجل تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بالتالي العمل على تقليل هذه التكاليف وتخفيضها بواسطة التسيير الاستراتيجي لها، فمنها نستمد معلومات دقيقة في إدارة المؤسسة.

المطلب الأول: مفاهيم حول محاسبة التكاليف

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى كل من مفهوم محاسبة التكاليف و أهم الفروق بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية و كذا أهداف محاسبة التكاليف و وظائفها و تبويبها.

الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

وردت العديد من التعاريف لمحاسبة التكاليف في كتابات الباحثين لكن من الصعب إيجاد تعريف مختصر يشتمل موضوعها بشكل كامل ولكننا سوف نحاول توضيح أهم تعاريفها:

❖ يعرف PCG لسنة 1982 محاسبة التكاليف على أنها: تقنية لمعالجة المعلومات من خلال الأهداف التالية:

- معرفة تكاليف الوظائف المختلفة المرتبطة بالمؤسسة ؛
- تحديد قواعد وأسس التقييم لعناصر الميزانية ؛
- شرح النتائج بحساب مختلف تكاليف السلع والخدمات ومقارنتها بسعر بيعها ؛
- الاطلاع على ما تم تحقيقه وشرح الانحرافات الناتجة .

❖ "هي فرع من فروع المحاسبة تقوم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج قصد التخطيط ورسم السياسات" (نور و الشريف، 2002، صفحة 12)

❖ "هي ذلك الفرع المحاسبي الذي يهتم بتزويد إدارة المؤسسة بمختلف المعلومات التي تساهم في اتخاذ القرارات المستقبلية للمؤسسة إضافة إلى ذلك رقابة تنفيذ العمليات" (لعمرى، 2019)

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

كما أنها عبارة عن تقنية معالجة المعلومات المستخرجة والمتحصل عليها من المحاسبة العامة (إضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها للوصول إلى نتائج على ضوءها تتخذ قرارات تتعلق بنشاط المؤسسة كما تسمح بمراجعة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو الإدارة. (عدون، 1994، صفحة 8)

- مما سبق نستنتج ان هذه التعريفات تتفق في أن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة فهي بمثابة نظام فرعي للمعلومات المالية وغير المالية يعمل على معالجتها عن طريق مجموعة من المبادئ والنظريات بهدف خدمة الإدارة ومساعدتها على اتخاذ القرارات الصائبة وتحديد تكلفة كل منتج والرقابة على الأداء
- وبالتالي فمحاسبة التكاليف أهمية قصوى فهي ظهرت لسد النقص الحاصل في المحاسبة المالية لما توفره من بيانات عن كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك لمساعدتها في اتخاذ القرارات بصورة أكثر كفاءة وأكثر فعالية لتحقيق أهداف المؤسسة.

ولا تقتصر أهمية محاسبة التكاليف على المؤسسات الصناعية فقط بل تمتد لتشمل التجارية وكذلك الخدمية أيضا لأن محاسبة التكاليف وجدت لخدمة الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتسعير المخزون السلعي (الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 11)

الفرع الثاني: أهم الفروق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

الجدول رقم 01: الفرق بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية

وجه المقارنة	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
من حيث الهدف	تهدف إلى حصر التكاليف بهدف تحديد تكلفة السلعة أو الخدمة المقدمة والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات	هدف العمل المحاسبي تحليل وتسجيل وتبويب العمليات المالية لمعرفة نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي
من حيث العمليات المالية	تهتم بالعمليات المالية بين الإدارة والأقسام الموجودة في المؤسسة	تهتم بالعمليات المالية بين المؤسسة والغير
من حيث المستفيد من المعلومات	إدارة المشروع نفسه	المستثمرون وأصحاب رؤوس الأموال والمقرضون والدائنون من الخارج

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

تعتبر محاسبة تاريخية وذلك لأنها لا تهتم بالبيانات الفعلية عن عمليات حدثت فعلا كذلك فهي تعتمد على المستندات (بيانات فعلية تمت في الماضي)	تهتم بالحاضر والمستقبل فهي تستخدم بيانات فعلية للاستفادة منها	من حيث الزمن
عادة ما تكون سنة	يفضل أن تكون فترة قصيرة نسبيا	من حيث فترة تقديم البيانات

الجدول(01): من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 11)

الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

تختلف أهداف محاسبة التكاليف باختلاف الأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها فليس الهدف الوحيد هو تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من السلعة أو المنتج المنتج أي الذي تم إنتاجه بل إن محاسبة كما سلف الذكر تساهم في اتخاذ القرارات والرقابة والتنظيم لذلك يمكن إدراج أهم أهدافها في النقاط التالية:

- السماح بتحديد مختلف التكاليف مثل: سعر التكلفة (عطوط، 2012 / 2013)
- مراقبة عملية الاستغلال الداخلي (مراقبة الميزانية)
- قياس درجات ومستويات المردودية
- ضبط ورقابة عناصر التكاليف
- إعداد التقارير لمختلف المستويات الإدارية
- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج واستخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية (العشماوي، 2011، صفحة 36/35)
- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات
- تسجيل عمليات المشروع بطريقة منتظمة ودقيقة يمكن من خلالها استخراج التكاليف التفصيلية والإجمالية لأي وحدة أو مرحلة أو خدمة
- المساهمة في تسعير المنتجات (بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق ربح معين)

- تهدف على المستوى الوطني لترشيد الاستهلاك وتحقيق النمو الاقتصادي والاستغلال الأمثل لوقت العمل وللطاقات الإنتاجية المتاحة ورفع كفاءة الأداء الشامل ودفع عملية التنمية الاقتصادية نحو الأمام (فخر و القطيش، 2014، صفحة 29)
- كشف نقاط الضعف (اكتشاف نقاط عدم الكفاءة ومدى التبذير الحاصل سواء على مستوى المواد أو العمل أو المصروفات وتحليل عدم الكفاءة يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات لمعالجتها وتجنبها) (تقرارت، 2010/2011، صفحة 5)

الفرع الرابع: وظائف محاسبة التكاليف

من أهم وظائف محاسبة التكاليف نذكر:

■ الوظيفة التسجيلية:

هي أولى الوظائف التي تقوم عليها محاسبة التكاليف فالمؤسسة هي التي تختار طريقة التسجيل المناسبة (مزوزي و بن زيادي، 2015 / 2016)، يتم الإثبات الفعلي للأحداث ذات الطابع التكاليفي حيث يتم استخراج هذه الأحداث من الوثائق والسندات ثم تجميعها وتسجيلها في سجلات منتظمة (تقرارت، 2010/2011، صفحة 6)

■ الوظيفة التحليلية:

أي فحص ومتابعة و تحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطها بمراكز المشروع المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر

■ الوظيفة التفسيرية والإخبارية (جاب الله ش.، 2008 / 2009، صفحة 5):

القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء التسجيل التحليل والرقابة) في شكل موضح (قوائم تقارير) أمام الإدارة لما حدث من وقائع تكاليفية وتفسر لها تفسيراً علمياً مدلول هذه الوقائع.

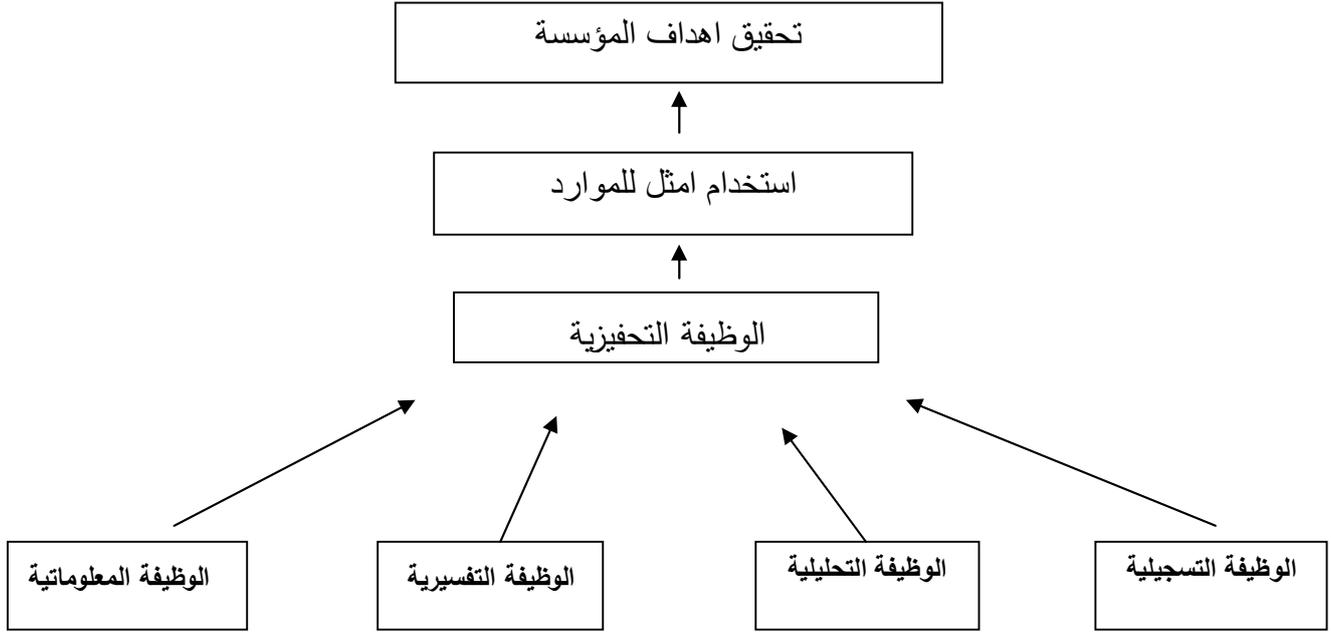
■ الوظيفة المعلوماتية (جاب الله ش.، 2008 / 2009، صفحة 5)

تهتم محاسبة التكاليف بإيصال المعلومات والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية.

▪ الوظيفة التحفيزية:

تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط له وبالتالي تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ وفعلا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم.

شكل رقم 01: وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: (مزوزي و بن زيادي، 2015 / 2016)

وفي مراجع أخرى تمت الإشارة إلى وظيفة أخرى من وظائف محاسبة التكاليف وهي:

▪ الوظيفة الرقابية (فخر و القطيش، 2014، صفحة 31):

تعتبر محاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة في استخدام الموارد في المشروع وتحقق دورا للرقابة من خلال ترشيد عملية المعايرة لعناصر التكاليف وإعداد الموازنات التخطيطية المرنة من خلال إبراز انحرافات التشغيل بين الأداء الفعلي والمخطط وتحديد الأسباب والمسببين وأماكن وقوعها وهذا يساعد الإدارة على تقييم الأداء وممارسة وظيفتها الرقابية بكفاءة عالية وترشيد قراراتها واتخاذها في الوقت المناسب.

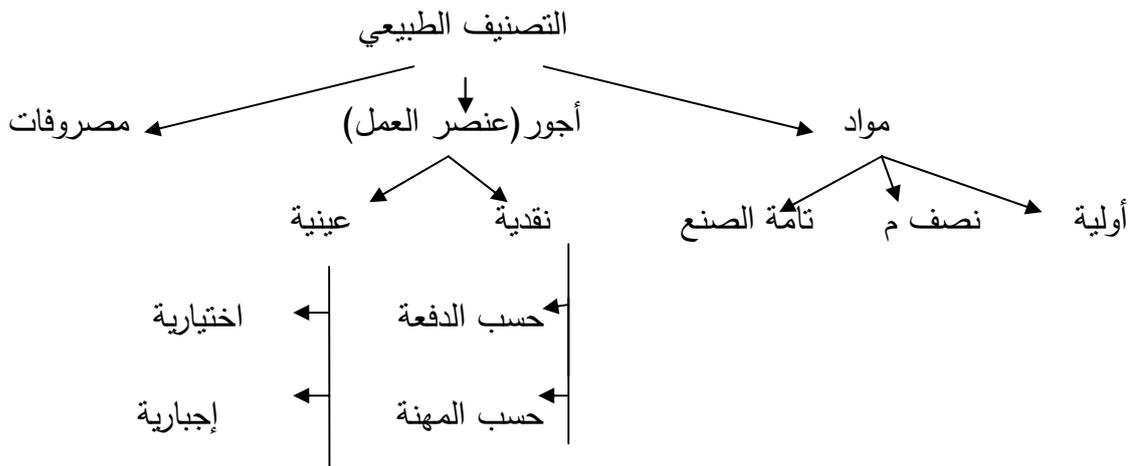
المطلب الثاني: تبويب محاسبة التكاليف

تم تصنيف هذه التكاليف ضمن فئات متجانسة حيث أن هذا التصنيف يمكن من الحصول على معلومات من أجل الرقابة واتخاذ القرارات ومعرفة تطور كل عنصر من عناصر التكلفة ومدى تأثيره على أنشطة المؤسسة كما يستعمل هذا التبويب في طرق حساب التكاليف المعروفة.

لذا فان مفهوم التكاليف من وجهة نظر العناصر الطبيعية المكونة للتكلفة يقودنا إلى التقسيم الطبيعي لعناصر التكاليف.

1. التبويب حسب الطبيعة

لشكل رقم 02: التبويب الطبيعي لمحاسبة التكاليف



المصدر: (الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 20)

يهدف هذا التبويب إلى حصر كل عنصر من عناصر التكلفة للوحدة الاقتصادية ككل وتتمثل عناصر التكلفة فيما يلي (الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 21):

✓ عنصر المواد: أو هي ما تسمى بالمستلزمات السلعية وتتمثل في كل ما تم إنفاقه على هذا العنصر من مواد أولية، نصف مصنعة أو تامة الصنع، بل يمكن إضافتها في منتصف أو نهاية العملية (التركيبية، 2006، صفحة 33)

✓ عنصر الأجور: يشتمل جميع الأجور والمرتبات المستحقة للموظفين والتي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول على خدمات العنصر البشري وتأخذ الأجور شكلين:

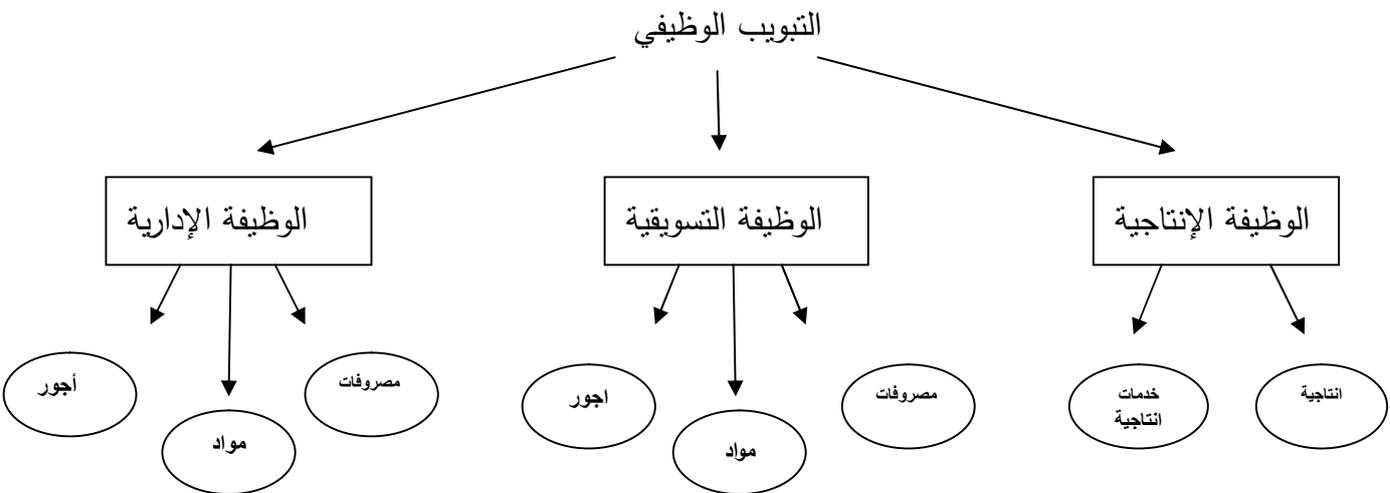
الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

- الأجر النقدي: هي المبالغ التي يتقاضاها العامل إما تدفع شهريا، أسبوعيا أو يوميا أو تدفع على أساس المهنة أو المهارة
- الأجر العينية : تكون بهدف التحفيز وحب العمل وهي إما إجبارية كمساهمة الشركة في الضمان الاجتماعي أو اختيارية كالنقل السكن.. (تقرارت، 2010 / 2011، صفحة 20)
- ✓ عنصر المصروفات: هي العمليات اللازمة لإتمام عملية الصنع أو الإنتاج بحيث تكون غير مندرجة ضمن عنصرى المواد والعمل (الجبالى و السامرائى، 2000، صفحة 22)

تكلفة المواد + الأجر + المصروفات = التكاليف الكلية للوحدة

2. التبيوب الوظيفي: (أي حسب طبيعة الوظيفة داخل المؤسسة)

شكل رقم 03: تبيوب التكاليف حسب طبيعة الوظيفة داخل المؤسسة



المصدر (التركيتي، 2006، صفحة 36)

✓ الوظيفة الصناعية: تهتم بتحويل المواد الخام إلى منتج نهائي وتتضمن هذه الوظيفة نوعين من مراكز التكلفة والتي تتمثل في:

- مراكز إنتاجية متخصصة في العمليات الإنتاجية
- مراكز خدمات إنتاجية متخصصة والتي تقوم بتقديم خدماتها إلى المراكز الإنتاجية

✓الوظيفة التسويقية: تهتم بتسويق وتوزيع ما تم إنتاجه من الوظيفة الصناعية حيث أن هذه الوظيفة ينفق عليها مواد التعبئة والتغليف إضافة إلى أجور العاملين أي أجور رجال البيع بالإضافة إلى الأجور التسويقية الأخرى مثل: مصاريف الإعلان

✓الوظيفة الإدارية: هي وظيفة خدمية والتي يتمثل نشاطها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية.

فمن خلال سندات الصرف يمكن تحديد ما يتم إنفاقه على هذه الوظيفة من مواد وأجور والتي يتم دفعها للموظفين داخل هذه الوظيفة من الإدارة العليا وباقي الإدارات والمصروفات الإدارية كمصاريف الهاتف والكهرباء.

3. تصنيف الأعباء حسب علاقتها بوحدة المنتج:

الأعباء المحملة يمكن أن تفسر على أنها:

مباشرة، غير مباشرة

✓أعباء مباشرة: تشتمل على جميع النفقات التي يتم إنفاقها على وحدة المنتج النهائي والتي يمكن تحميلها بطريقة سهلة ممكنة ومباشرة مثل: النسيج في صناعة الملابس (عطوط، 2012 / 2013، صفحة 23) ، ويمكننا القول أن التكلفة المباشرة هي التي يمكن تحميلها بكل سهولة على غرض التكلفة أي انه كلما كانت هناك تكاليف يمكن تحميلها مباشرة على المنتج بدون حساب مسبق تعتبر مباشرة مثل: المواد الأولية ، أجور العمال (تقرارت، 2010 / 2011، صفحة 21)

✓أعباء غير مباشرة: هي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل وتشتمل على المواد غير مباشرة مثل: الصمغ في صناعة الأثاث، المصروفات غير المباشرة مثل: الكهرباء ، الغاز ، الانترنت ... أجور غير مباشرة مثل: أجور المشرفين على أقسام الشركة (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 26)

وتعتبر التكاليف غير المباشرة التكاليف المرتبطة بالنشاط الإنتاجي وليس بوحدة الإنتاج بحد ذاتها وهي ناتجة عن عملية توزيع التكاليف لكل الأقسام التي تساهم في الإنتاج ليتم توزيعها على الوحدات المنتجة.

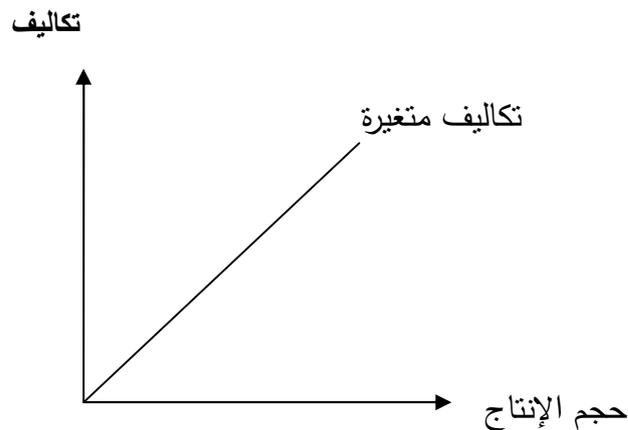
الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

- تكاليف المواد غير مباشرة: تكاليف الطاقة، الزيوت، التشحيم
 - تكاليف العمل غير مباشرة: تكلفة نقل وتوزيع المواد الأولية، الرواتب
 - تكاليف صناعية غير مباشرة: التامين، الإيجار
4. التبويب حسب علاقتها بحجم الانتاج (النشاط):

وفق هذا التصنيف تم التطرق الى:

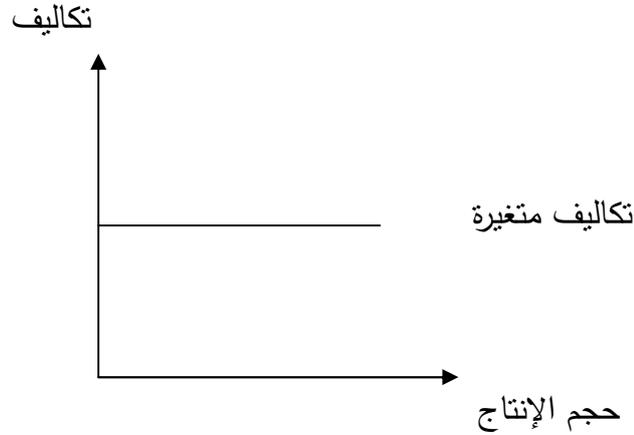
- ✓ التكاليف المتغيرة (نور و الشريف، 2002، صفحة 30): تتغير بتغير الإنتاج أي وجود علاقة طردية فكلما زاد الإنتاج زاد مقدار التكاليف المتغيرة والعكس صحيح مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة (معدلات الأجور وأسعار مواد الخام) وتتمثل عناصر التكاليف المتغيرة في:
- المواد الأولية: تستخدم مباشرة في الإنتاج سواء كانت مواد خام ، نصف مصنعة أو تامة الصنع حيث أن تكلفة المواد الأولية لها علاقة طردية مع حجم الإنتاج.
 - الأجور المباشرة: تدفع للعاملين في الإنتاج حيث تكون في شكل أجور، رواتب أو مكافأة
 - تكلفة الخدمات الصناعية
 - تكلفة التسويق غير المباشرة (تغليف، لف، مصاريف الدعاية...)

شكل رقم 04:العلاقة بين حجم الإنتاج و التكاليف المتغيرة



المصدر (عطية و عبد ربه، 2000، صفحة 196)

شكل رقم 05: العلاقة بين حجم الإنتاج و نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة



المصدر: (عطية و عبد ربه، 2000، صفحة 196)

✓ التكاليف الثابتة (نور و الشريف، 2002، صفحة 30/31): هي التي لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج وتبقى ثابتة بصفة دائمة وضمن الحدود المناسبة كما يلاحظ أن عناصر التكاليف الثابتة تبقى كذلك سواء زاد الإنتاج أو انخفض أو توقف مثل: رواتب الموظفين في الإدارات المختلفة، الإيجار... ويمكن تصنيف التكاليف الثابتة إلى:

- تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة: مثل حراسة مصنع، التأمين عليه، رواتب الموظفين العاملين فيه
- تكاليف تسويقية ثابتة: مثل راتب مدير قسم المبيعات
- تكاليف إدارية ثابتة: فهي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج أو البيع منها: رواتب الإدارة، الإنارة، إيجار مبنى الإدارة...

_ ومن أهم خصائص هذا النوع من التكاليف نذكر (الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 26):

- ثابتة للمجموع ومتغيرة للوحدة الواحدة
- زمنية
- صعوبة السيطرة والرقابة عليها
- لا تختفي باختفاء الإنتاج

➤ والجدول الموالي يبين العلاقة بين نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة وحجم الإنتاج:

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

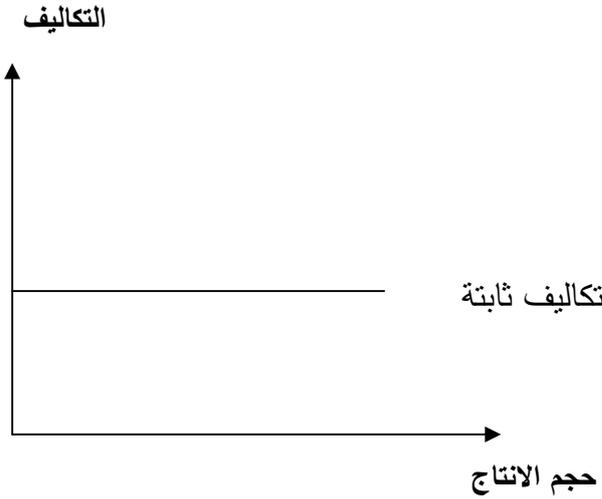
جدول رقم 02: العلاقة بين نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة وحجم الإنتاج

مجموع التكاليف الثابتة	حجم الإنتاج (عدد الوحدات)	نصيب الوحدة الواحدة
30	10	3
30	20	1,5
30	30	1

المصدر: (الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 26)

والرسم المجاور يمثل العلاقة بين التكلفة الثابتة بحجم الإنتاج وهي خط مستقيم

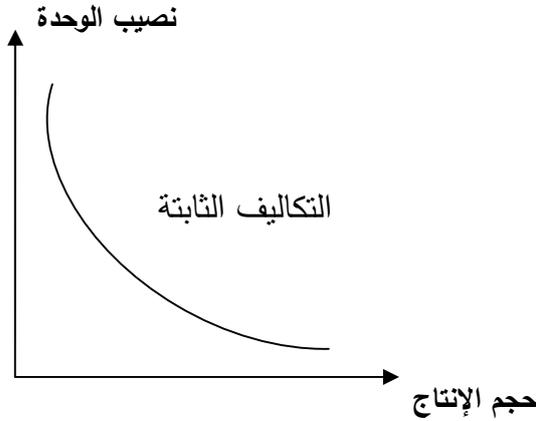
شكل رقم 06: علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج



المصدر: (الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 26)

الرسم يمثل علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج أي نصيب الوحدة الواحدة من التكلفة الثابتة.

شكل رقم 07: علاقة التكاليف الثابتة بحجم المنتج



المصدر: (الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 27)

وهو يمثل علاقة عكسية أي كلما زاد الإنتاج انخفضت تكلفة الوحدة الواحدة.

✓ التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 26): وهي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت فهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض كتكاليف الكهرباء والماء، أجور العمل غير المباشرة، الصيانة

فهذا النوع من التكاليف يتميز بازدواجية الاتجاه (الثابت / المتغير)، فهي في الأساس متغيرة لكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج ، وبصورة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط لكن ليس بنفس النسبة كالرواتب والأجور والتي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا بالإضافة إلى العلاوات والتحفيزات والكفاءات التي تتغير مع حجم الإنتاج.

خامسا : التصنيف لأغراض الرقابة (الدرجة التحكم فيها):

وفقا لهذا النوع من التصنيف فان عناصر التكاليف تتكون من :

✓ التكاليف الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي نستطيع التحكم فيها من ناحيتين (تحقيقها وتحديد مقدارها بصفة واضحة ودقيقة) كالمستلزمات السلعية (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 27)

أو بمعنى آخر هي تلك التكاليف التي تتأثر بقرارات مستوى معين في فترة معينة والتي يمكن التحكم فيها عن طريق مستوى مسؤولية معين (عطية و عبد ربه، 2000، صفحة 194)

✓التكاليف غير الخاضعة للرقابة: هي التي لا نستطيع التحكم فيها ومراقبتها على مستوى إداري معين مثل:
التكاليف المتغيرة المخصصة لكل مركز إنتاجي (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 27) أو هي التي تسجل
جميع عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها لخضوعها لظروف خارجة عن إرادتها (عطية و عبد ربه،
2000، صفحة 194)

سادسا: التصنيف وفقا لأغراض اتخاذ القرارات

يشمل ما يلي:

✓التكاليف الغارقة : فهي ناتجة عن قرارات متخذة في فترات مضت ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها (سالمي،
2009 / 2010، صفحة 27) أي لا تؤثر على اتخاذ القرارات في المستقبل كتكلفة اهتلاك الأصول الثابتة
سيتم تحميلها على الإنتاج سواء قامت المؤسسة باستخدام هذه الأصول أم لا أو تقرر بيعها أو الاستغناء
عنها (عطية و عبد ربه، 2000، صفحة 194)

✓تكاليف الفرصة البديلة: هي التكاليف التي من الممكن فقدها عند استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة
(إن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية)

✓التكاليف التفاضلية : هي الفرق بين تكاليف بديلين وان هذا الفرق يلعب دورا أساسيا في اتخاذ القرارات
(سالمي، 2009 / 2010)، فهي التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية بسبب تغير حجم الإنتاج من
مستوى معين لأخر فعند إنتاج 1000 وحدة مثلا تكون تكلفة إنتاجها 5000 وعند إنتاج 1200 وحدة تكون
تكلفة إنتاجها 5400 وبالتالي فان التكاليف التفاضلية هي الفرق أي 400 (عطية و عبد ربه، 2000،
صفحة 194)

المطلب الثالث: نظريات وأنظمة محاسبة التكاليف

من خلال هذا المطلب سيتم التعرف على نظريات محاسبة التكاليف و طرقها

الفرع الأول: نظريات محاسبة التكاليف

لتحديد تكلفة الوحدة يتم تحميل عناصر التكاليف التي تكبدها المؤسسة على وحدات النشاط وذلك من خلال
إتباع إحدى الأسلوبين:

➤ أسلوب التحميل الكلي أو الشامل: ويقصد به تحميل وحدات النشاط بنصيبها الكامل من كل عنصر من عناصر التكاليف سواء مباشر أو غير مباشر، متغير أو ثابت وتعتبر نظرية التكاليف الإجمالية تطبيقاً لهذا الأساس.

➤ أسلوب التحميل الجزئي: ويقصد به تحميل وحدات النشاط بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة أو المباشرة مضاف إليها الثابتة بقدر الطاقة المستغلة مع اعتبار التكاليف المتبقية في كل حالة عبء ولا تحمل على وحدات الإنتاج النهائي، وترتكز على هذا الأسلوب نظريات التكاليف المباشرة المتغيرة والمستغلة - يعتبر قياس تكلفة الإنتاج سواء كانت خدمة أو سلعة احد البيانات التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف ويعتمد قياس تكلفة الإنتاج على نظرية تكاليف متبعة ومن نظريات التكاليف نذكر:

أولاً: نظرية التكاليف الإجمالية (الكلية):

تعتمد هذه النظرية على تحميل وحدات الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف التي استخدمت فعلاً سواء مباشرة أو غير مباشرة.

➤ ولتحديد التكلفة الإجمالية للإنتاج لابد من القيام بالخطوات التالية (فخر و القطيش، 2014، صفحة 110):

- تجميع المصروفات التي تتحملها الوحدة الاقتصادية سواء كانت متعلقة بالوظيفة الإنتاجية البيعة الإدارية أو المالية
- تحليل وتصنيف المصروفات إلى مباشرة وغير مباشرة
- تحديد متوسط الوحدة المنتجة عن طريق تقسيم إجمالي تكلفة الإنتاج على عدد وحدات المنتجة واستخدامه في تحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام الباقي في نهاية المدة وتحدد أثمان التكلفة المختلفة وإجمالي الربح لهذه النظرية واستناداً إلى تقسيم المصروفات إلى مباشرة وغير مباشرة وفقاً للمعادلات التالية (فخر و القطيش، 2014، صفحة 110):

- التكلفة المباشرة للإنتاج = مواد مباشرة + أجور مباشرة + مصروفات صناعية مباشرة
- تكلفة الإنتاج = التكلفة المباشرة للإنتاج + تكاليف صناعية غير مباشرة + تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول مدة - تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر مدة
- تكلفة الإنتاج المباع = تكلفة الإنتاج + تكلفة مخزون الإنتاج تام الصنع أول مدة - تكلفة مخزون الإنتاج تام الصنع آخر مدة
- تكلفة المبيعات = تكلفة الإنتاج المباع + تكاليف البيع والتسويق
- التكلفة الإجمالية = تكلفة المبيعات + مصاريف إدارية ومالية
- إجمالي الربح = صافي المبيعات - تكلفة المبيعات
- صافي الربح = إجمالي الربح - مصاريف إدارية ومالية
- او صافي الربح = صافي المبيعات - التكلفة الإجمالية

➤ من مزايا هذه النظرية نذكر ما يلي (فخر و القطيش، 2014، صفحة 111):

✓ تركز على التحميل الشامل لعناصر النفقات حيث أن هذه الأخيرة ساهمت في عملية الإنتاج ولا بد من تحميلها بالكامل للوصول للتكلفة الفعلية للمنتجات

✓ المساهمة في تحديد نتيجة النشاط الاقتصادي (ربح/خسارة)

✓ تحديد السياسات على المدى الطويل والمتعلقة بتطوير الإنتاج ورفع الطاقة الإنتاجية المتاحة

➤ ولقد تعرضت هذه النظرية لبعض الانتقادات التي تتمثل في (نور و الشريف، 2002، صفحة 235):

✓ عدم الاعتماد على هذه النظرية في تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والخطط

✓ عدم ثبات سعر البيع بسبب عدم ثبات ما تتحمله الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة في حالة تذبذب كمية

الإنتاج فكما نعلم يزداد ما تتحمله الوحدة من التكاليف الثابتة عند انخفاض الكمية التي تم إنتاجها

✓ لا يمكن بيان مدى استغلال الطاقة الإنتاجية ومنه عدم معرفة ماهو مستغل وماهو غير مستغل وهو ما يؤدي

إلى هدر في الطاقة وضياعها مع عدم الاهتمام بالرقابة وضبط عمليات التشغيل والإنتاج

✓ أن تحميل الإنتاج بكافة عناصر التكاليف وتقويم مخزون آخر المدة بها يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف

الثابتة من الفترة الحالية إلى الفترة التالية وهو ما يخالف مبدأ السنوية لان النفقات الصناعية الثابتة نفقات

زمنية ترتبط بالدورة الحالية ويجب تحميلها بالكامل عليها (فخر و القطيش، 2014، صفحة 112)

ثانيا: نظرية التكاليف المتغيرة:

تقوم هذه النظرية على تسجيل وتبويب عناصر التكاليف وتحليلها على أساس دراسة العلاقة بين كل عنصر من عناصر التكلفة وبين حجم الإنتاج في المؤسسة (عطية و عبد ربه، 2000، صفحة 212) ، وقد سميت هذه النظرية بنظرية التكاليف الحدية من قبل المدرسة الانجليزية لأنها تبين الزيادة في إجمالي النفقات المتغيرة نتيجة لزيادة الإنتاج بوحدة واحدة (فخر و القطيش، 2014، صفحة 115)

تقوم هذه النظرية على الأسس التالية (نور و الشريف، 2002، صفحة 236):

- تصنيف عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر
- يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة تتغير تبعا لتغير حجم الإنتاج وأخرى ثابتة لا تتغير بتغير حجم الإنتاج
- يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط وذلك بهدف تحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة
- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يتحملها حساب الأرباح والخسائر ويتم حساب أثمان التكلفة المختلفة وإجمالي الربح والربح الصافي وفقا للمعادلات التالية (فخر و القطيش، 2014، صفحة 116 / 117):

- التكلفة المباشرة للإنتاج = مواد مباشرة + أجور مباشرة + مصاريف صناعية مباشرة
- تكلفة الإنتاج المتغيرة = التكلفة المباشرة للإنتاج + تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة + أو - تغير مخزون الإنتاج تحت التشغيل غير التام
- تكلفة الإنتاج المباع المتغيرة = تكلفة الإنتاج المتغيرة + أو - تغير مخزون الإنتاج التام
- تكلفة المبيعات المتغيرة = تكلفة الإنتاج المباع المتغيرة + تكاليف البيع والتوزيع المتغيرة
- إجمالي الربح = عائد المساهمة = هامش المساهمة = الربح الحدي = صافي المبيعات - تكلفة المبيعات المتغيرة
- إجمالي التكاليف الثابتة = تكاليف صناعية غير مباشرة + مصاريف البيع والتوزيع الثابتة + مصاريف إدارية ومالية
- صافي الربح = إجمالي الربح - إجمالي التكاليف الثابتة

- من أهم مزايا هذه النظرية ما يلي (عطية و عبد ربه، 2000، صفحة 217) :
- ✓ توفير البيانات اللازمة لتخطيط الأرباح والتي توضح العلاقة بين حجم النشاط والأرباح
- ✓ تيسر هذه النظرية تحقيق رقابة دقيقة
- ✓ يساعد مفهوم الربح الحدي على تقييم المنتجات ، مناطق البيع دون ان تسمح هذه النظرية للتكاليف الثابتة أن تدخل في الصورة وتزيدها غموضا وتعقيدا
- ✓ وبناءا عليه فان النظرية تعالج أوجه النقد التي وجهت لنظرية التكاليف الإجمالية ، حيث أن التفريق بين المتغير والثابت تخفف من مشكلة التحميل التي تخضع لها التكاليف الإجمالية كما أن استخدام نظرية التكاليف المتغيرة تؤدي لتوفير بيانات أفضل تعرض بصورة أكثر فائدة لخدمة أهداف الإدارة
- من الانتقادات التي تعرضت لها هذه النظرية نذكر (فخر و القطيش، 2014، صفحة 218):
- ✓ بالرغم من كون التكاليف الثابتة تكاليف زمنية قد تكون نتيجة لاستخدام احد عوامل الإنتاج كأعباء الاهتلاك للأصول الثابتة لذلك لا بد من اعتبارها جزءا من تكلفة الإنتاج
- ✓ صعوبة التمييز بين المصروفات الثابتة والمتغيرة
- ✓ لا يمكن الاعتماد على نظرية التكاليف المتغيرة لأغراض التخطيط والرقابة ووضع الأسعار واختيار السياسات البديلة خلال الفترة طويلة الأجل

ثالثا: نظرية التكاليف المستغلة (نور و الشريف، 2002، صفحة 253):

- من خلال الانتقادات الموجهة لما سبق من نظريات حيث أن نظرية التكاليف الإجمالية اعتمدت على تحميل جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة الثابتة أو المتغيرة على الوحدات المنتجة بغض النظر على حجم الإنتاج أو حجم المبيعات
- أما نظرية التكاليف المتغيرة فإنها تقوم على مبدأ التحميل الجزئي للتكاليف الصناعية غير المباشرة وكذلك التكاليف التسويقية والبيعية المتغيرة فقط أما غير المتغير من هذه التكاليف تم اعتباره كتكاليف زمنية لا علاقة لها بتكلفة الإنتاج وبالتالي ظهرت نظرية التكاليف المستغلة (المعدلة)
- وقد رأى بعض المحاسبين أن الإنتاج والمبيعات يجب أن يتحملا بكافة التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى جزء من التكاليف الثابتة على أن يتحدد ذلك الجزء من ضوء استغلال طاقة المشروع حيث يزداد هذا الجزء بزيادة نسبة الاستغلال وينخفض بانخفاضها.

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

- الطاقة المستغلة: "الطاقة التي حققها المشروع سواء من حيث عدد الوحدات المنتجة أو الوحدات المباعة أو ساعات العمل الفعلية خلال فترة زمنية معينة"
- تحسب أثمان التكلفة وإجمالي الربح وصافي الربح وفق هذه النظرية كما يلي (فخر و القطيش، 2014، صفحة 119):

- التكلفة المباشرة = مواد مباشرة + أجور مباشرة + مصروفات صناعية مباشرة أخرى (إن وجدت)
- تكلفة الإنتاج = التكلفة المباشرة + مصاريف صناعية غير مباشرة متغيرة + مصاريف صناعية غير مباشرة ثابتة مستغلة + - تغير مخزون الإنتاج تحت التشغيل
- تكلفة الإنتاج المباع = تكلفة الإنتاج + تغير مخزون الإنتاج التام
- تكلفة المبيعات = تكلفة الإنتاج المباع + تكاليف البيع والتوزيع المتغيرة + مصاريف بيع وتوزيع ثابتة بنسبة طاقة البيع المستغلة
- إجمالي الربح = صافي المبيعات - تكلفة المبيعات
- إجمالي المصاريف الثابتة غير المستغلة = مصاريف ص غ م ثابتة غ مستغلة + مصاريف بيع وتوزيع ثابتة غ مستغلة
- صافي الربح = إجمالي الربح - إجمالي المصاريف الثابتة غ المستغلة - مصاريف إدارية ومالية

➤ مع العلم أن:

- ✓ نسبة الطاقة الإنتاجية المستغلة = (الطاقة الفعلية للإنتاج / الطاقة الإنتاجية القصوى المتاحة) × 100%
- ✓ نسبة الطاقة البيعية المتاحة = (حجم البيع الفعلي / الطاقة البيعية القصوى المتاحة) × 100%
- ✓ مصاريف صناعية ثابتة مستغلة = (مصاريف صناعية ثابتة × نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة)
- ✓ مصاريف البيع والتوزيع الثابتة المستغلة = مصاريف البيع والتوزيع الثابتة × نسبة استغلال طاقة البيع المتاحة
- ✓ الطاقة الإنتاجية المستغلة هي حجم الإنتاج الفعلي
- ✓ الطاقة البيعية هي حجم المبيعات الفعلي

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

- ولهذه النظرية مزايا تتمتع بها ندرجها كالأتي (نور و الشريف، 2002، صفحة 255):

✓ تتحمل وحدات الإنتاج بما يخصها من التكاليف المتغيرة والمستغل من التكاليف الثابتة

✓ الثبات النسبي لمتوسط تكلفة الوحدة رغم التغير في حجم الإنتاج والبيع

✓ توفر البيانات بدق مقبولة لإدارة المشروع

✓ تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة الطاقة غير المستغلة يعتبر ملائما لمفهوم محاسبة التكاليف

- وبالرغم من المزايا السابقة لهذه النظرية فان تطبيق أسلوب التكاليف المستغلة يواجه العديد من الانتقادات

منها:

✓ صعوبة قياس الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة وغير المستغلة

✓ لا تساعد على التخطيط والرقابة

✓ يتضمن المخزون جزءا من التكاليف الثابتة الأمر الذي يتعارض مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

✓ صعوبة تحديد كل ما يخص الطاقة المستغلة من التكاليف غير المباشرة الثابتة لاعتبارات عملية مثل : تعدد

مراحل الإنتاج ، اختلاف طاقة الآلات

الفرع الثاني: طرق محاسبة التكاليف

تعتبر قياس التكلفة للمنتج من أهم المواضيع التي تواجه محاسب التكاليف لأنه يساعد في (جاب الله ش.،

2008 / 2009، صفحة 15):

• إعداد التقارير المالية

• تحديد تكلفة المخزون

• تسعير المنتجات

• تحديد الأرباح

• تخطيط الأرباح

• رقابة التكاليف

• اتخاذ القرارات

من المعروف أن أي وحدة منتجة تشتمل على عناصر التكاليف (مباشرة وغير مباشرة) والتساؤل الذي يطرح

نفسه ماهي عناصر التكاليف التي تدخل في تحديد هذه التكلفة؟ بمعنى هل يتم تحميل الإنتاج بجميع

عناصر التكاليف التي تدخل في تحديد هذه التكلفة؟ أي هل يتم تحميل الإنتاج بجميع عناصر التكلفة أم بعضها؟

وللإجابة عن هذا التساؤل نعرض أهم الطرق التي تستخدم في حساب التكلفة وهي:

1. طريقة التكاليف الكلية

(1) مبدأ الطريقة:

فهي الطريقة الأكثر قدما فهي تعتمد على أسلوب الأقسام المتجانسة والذي يأخذ بعين الاعتبار جميع أنواع التكاليف في حساب سعر التكلفة حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما (هادفي، 2012/2013، صفحة 41):

❖ متعلقة بفترة ماضية

❖ اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن كل التكاليف المستخدمة في جميع مراحل إنتاج وتوزيع المنتجات

وهناك مجموعة من المبادئ التي تعتب أساسا لهذه الطريقة هي (زودة، 2009/2010، صفحة 19):

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، تموين)
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير مباشرة
- تحميل تكاليف الفترة على الوحدات المنتجة
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات تامة الصنع بتكلفة الصنع الكلية
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة

(2) طرق تحميل التكاليف غير المباشرة

أهم طرق تحميل التكاليف غير المباشرة في الطريقة الكلية هي (جواب الله ش.، 2008/2009، صفحة 16):

➤ طريقة التحميل الشامل للمنتجات بمعامل:

تعتمد على تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بواسطة معاملات والتي تتمثل في :

✓ عدد ساعات العمل المباشرة

✓ قيمة ساعات العمل المباشر

✓ كمية أو قيمة المواد المستعملة

➤ طريقة التحميل الشامل للوظائف

وتعتبر تحسينا للطريقة السابقة حيث تحمل التكلفة على غرار الأولى إلى مختلف الورشات والمصالح بواسطة

معاملات التحميل (عدد ساعات العمل ، المواد المستعملة ، عدد العمال)

➤ طريقة الأقسام المتجانسة:

وتسمى كذلك بطريقة مراكز التحليل حيث تسمح هذه الأخيرة بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة و القسم

المتجانس حسب C C RAULET " هو قسم من أقسام الوحدة حيث تجمع فيه الأعباء غير المباشرة قبل

توزيعها على المنتجات" ، حيث يتم تحميل التكاليف المباشرة مباشرة على المنتجات والطلبات في حين تمر

التكاليف غير المباشرة بمرحلة معالجة في الأقسام المتجانسة ثم توزع على المنتجات بتحميلها على وحدات العمل.

(3) حساب سعر التكلفة باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة:

➤ القسم المتجانس (زودة، 2009 / 2010، صفحة 20):

جزء فعلي يقوم بعمل متجانس بواسطة مجموعة من الوسائل تهدف لتحقيق غاية وحيدة ، يتولى إدارة القسم

شخص مسؤول (مركز مسؤولية) ، وهناك نوعين من الأقسام المتجانسة:

• قسم رئيسي (مركز الاستغلال)

• قسم ثانوي (مركز التسيير)

➤ تحديد وحدة العمل:

هي وحدة لقياس نشاط القسم ، وتجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز ،

واختيار وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل تكاليف المركز على مختلف المنتجات (زودة، 2009

/ 2010، صفحة 20)

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

- إن أهم خطوة في تحميل الأعباء بين المراكز أو تحميل أعباء المراكز على المنتجات هي تحديد وحدات العمل على تنوعها بين وحدات كمية ونقدية ولأن اختيار وحدات العمل يطرح مشكلة لكون الوحدات كثيرة ومتقاربة أحيانا فان حل المشكلة يتم من خلال دراسة إحصائية لعلاقة التكاليف بالوحدات ومعرفة مدى ارتباط كل وحدة عمل في القسم مع تكاليفه في فترات معينة ويمكن استخدام طريقتين لذلك هما (جاب الله ش.، 2008 / 2009، صفحة 18):

• الطريقة البيانية:

وتترجم العلاقة بين التكاليف وعدد وحدات العمل خلال فترات زمنية في رسم بياني وبعد تمثيل كل النقاط المختلفة نختار من بين البيانات ذلك الذي يوضح تباينا خطيا بين الابعاء ووحدة العمل المختارة

• معامل الارتباط:

حيث أن:

$$R = \frac{\sum XY}{\sqrt{\sum X^2 \sum Y^2}}$$

R: معامل الارتباط

X: وحدة العمل

Y: مصروف القسم

وبعد حساب R لكل قسم نختار وحدة العمل التي لها R قريب من 1

➤ توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة

• التوزيع الأولي (حكوم، 2012 / 2013، صفحة 29):

يتم القيام بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو جدول يتكون من خانات حسب عدد الأقسام وعلى الأسطر الأفقية حسب عدد التكاليف المترتبة حسب طبيعتها ونميز في هذا الجدول:

✓ التكاليف المتعلقة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لان نشاطه فقط هو من يسببها مثلا: أجرة

عامل قسم التموين، تكلفة يتحملها قسم التموين

✓ **التكاليف المشتركة:** عبارة عن تكاليف صرفتها المؤسسة من اجل استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل :
التامين ، لهذا يجب استعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع وقد تكون على أساس نسبة مئوية، على أساس المساحة أو مقياس آخر.
• **التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة** (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 51):

يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية وقد يكون هذا التوزيع تنازلي بين الأقسام إما أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام ويتم استخراج قيمة التبادل أو التنازل وفقا لمعادلات رياضية
✓ **المراحل المختلفة للحساب** (حكوم، 2012 / 2013، صفحة 30):

- تحتوي طريقة مراكز التحليل على ثلاثة مراحل أساسية لتحليل الأعباء
- المرحلة الأولى: تجميع الأعباء حسب معيار مباشرة وغير مباشرة
 - المرحلة الثانية: حساب تكاليف مراكز التحليل حيث أن الأعباء غير المباشرة تخصص وتوزع بين مراكز التحليل ثم تتم عملية التنازل بين المراكز الثانوية والرئيسية
 - المرحلة الثالثة: تحديد التكاليف النهائية حسب كل منتج ، كل طلبية أو نشاط أو خدمة
- 4) **سليبيات الطريقة:**

✓ **الارتكاز على لتوزيع الأعباء بشكل تقريبي خاصة إذا ما تعلق الأمر بوجود حجم كبير من المنتجات (زودة، 2009 / 2010، صفحة 21)**

✓ **صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة** (جاب الله ش.، 2008 / 2009، صفحة 21)

✓ **طريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من اجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف**

✓ **غالبا يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحليل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة**

✓ **عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحديد سعر البيع لان معظم التكاليف غير المباشرة ثابتة والتكلفة الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج هذا من شأنه أن يجعل سعر البيع للوحدة متذبذبا من فترة لأخرى (زودة، 2009 / 2010، صفحة 22)**

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

✓ عدم جدوى الاعتماد في هذه الطريقة على تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة لان التكاليف الثابتة تحمل على المنتجات تبقى نفسها دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط وبالتالي لا يمكن معرفة الطاقة المستغلة من العاطلة لهذا السبب ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

طرق التكاليف الجزئية

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف وبالتالي فان التكاليف تحمل وفقا لارتباطها بمستوى النشاط أي أن هذا الأخير لا يتحمل الجزء الذي يتعلق به من التكاليف في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة وهناك العديد من الطرق الجزئية لتحميل التكاليف (جاب الله ش.، 2008 / 2009، صفحة 21) نذكر منها:

أولا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تعريف الطريقة

تعرف الطريقة على أنها : 'طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف الى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة' (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 64)

فالتحميل العقلاني هو "العملية التي من خلالها يتم معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة" (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 64)

مبدأ الطريقة :

يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة المحملة بتغير بتغير حجم النشاط أي إزالة اثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفقا لما يلي (حكوم، 2012 / 2013، صفحة 31):

- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف
- تحديد معامل التحميل العقلاني

معامل التحميل العقلاني النشاط الفعلي النشاط

- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلايا

التكاليف الثابتة المحملة عقلايا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل

- حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلايا وهذا الفرق يمثل:
 - إذا كان الفرق أكبر أي (التكاليف الفعلية < التكاليف المحملة) يسمى تكلفة البطالة أي عجز النشاط
 - إذا كان الفرق أصغر أي (التكاليف الفعلية > التكاليف المحملة) يسمى ربح زيادة الفعالية أي فائض النشاط.

فروق التحميل (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 65):

- فرق التحميل للتكاليف الثابتة:
 - إذا كان معامل التحميل < 1 ← وجود ربح زيادة فعالية
 - إذا كان معامل التحميل > 1 ← وجود تكلفة بطالة
- فرق المخزونات:
 - إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات < قيمتها بالتحميل العقلاي ← الفرق موجب و بالتالي يضاف للنتيجة وفي الحالة العكسية يطرح من النتيجة.

تقييم الطريقة:

▪ المزاي (حكوم، 2012 / 2013، صفحة 32):

- ✓ يسمح سعر التكلفة في ظل هذه الطريقة بالإطلاع على المردودية ونظام المؤسسة كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة
 - ✓ يعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلايا لتحديد التكاليف التقديرية
 - ✓ تسنح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة
 - ✓ تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو ربح زيادة الفعالية
- #### ▪ العيوب (جاب الله ش.، 2008 / 2009، صفحة 23):

- ✓ أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي لان له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر
- ✓ صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة
- ✓ لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج ، البيع وتخطيط الأرباح

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

✓ لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني
ثانيا: طريقة التكلفة المتغيرة :

تعتمد هذه الطريقة على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وحساب التكلفة النهائية فقط
بالتكاليف المتغيرة وتطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال لنحصل على هامش التكلفة المتغيرة والذي
نعتمده في اتخاذ القرارات الخاصة بالدورة (تقرارات، 2010/ 2011، صفحة 66)

(1) تقسيم التكاليف في طريقة التكاليف المتغيرة:

جدول رقم 03: تقسيم التكاليف حسب طريقة التكاليف المتغيرة

/	أعباء متغيرة	أعباء ثابتة
أعباء مباشرة	1	4
أعباء غير مباشرة	3	2

المصدر: (تقرارات، 2010/ 2011، صفحة 66)

حيث أن:

- الأعباء المتغيرة المباشرة: أساسا هي استهلاكات المواد، اليد العاملة المباشرة عندما تكون في مجال الساعات الإضافية، وهذه الأعباء تخصص لتكلفة المنتوجات المختلفة دون أن تواجه صعوبة
 - الأعباء الثابتة غير المباشرة: تشمل كل النفقات العامة الإدارية وجزء مهم من النفقات التجارية وأيضا تكاليف الإنتاج كنفقات البحث والتطوير...
 - الأعباء المتغيرة غير المباشرة: نجد في هذه المجموعة نفقات الإضاءة والتدفئة للورشات أين نصنع عدة منتجات
 - الأعباء الثابتة المباشرة: هي التي نستطيع تخصيصها مباشرة لتكلفة المنتوجات ويمكن أن تكون يد عاملة مباشرة في حالة العمال يتقاضون أجورهم شهريا
- (2) أسس الطريقة:

يمكن تلخيص الأسس التي تستند إليها هذه الطريقة في النقاط التالية (زودة، 2009/ 2010، صفحة 26):

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تسويقية وإدارية
- يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى متغيرة تتغير بتغير حجم الإنتاج وثابتة لا تتغير بتغير حجم الإنتاج
- يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد تكلفة الإنتاج
- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية تحمل على قائمة الدخل
- يتم تقسيم الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام أول وآخر المدة بالتكلفة المتغيرة فقط
- فهذه الطريقة تعتمد في تحليلاتها على بعض المؤشرات نذكر منها:
➤ نقطة التعادل (عتبة المردودية) :

وتعني التعادل بين الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للمؤسسة والزيادة عن هذه النقطة تحقق أرباحا وبعبارة أخرى نقطة التعادل: هي النقطة التي تصل فيها المؤسسة (برقم الأعمال أو بالزمن) إلى تغطية مجموع تكاليفها برقم أعمالها أي تحقق فيها نتيجة معدومة وابتداء من هذه النقطة تبدأ المؤسسة بتحقيق الأرباح (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 69)

ويتم حسابها وفقا للعلاقة التالية (جاب الله ش.، 2008 / 2009، صفحة 27):

$$\text{عتبة المردودية} = (\text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}) / \text{الهامش الإجمالي على}$$

➤ هامش الأمان (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 69):

"عبارة عن الفرق بين المبيعات الإجمالية ومبيعات نقطة التعادل"

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال الصافي} - \text{رقم أعمال عتبة المردودية}$$

$$\text{معدل الأمان} = (\text{هامش الأمان} / \text{رقم الأعمال الصافي}) \times 100\%$$

$$\text{النتيجة} = \text{هامش الأمان} \times \text{نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

➤ وهذه الطريقة تعتمد على نوعين اثنين في حسابها نذكر:

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

✓ طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

✓ طريقة التكلفة المتغيرة المطورة

أ. طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة: تعتمد على التفرقة بين الأعباء المتغيرة فلا يأخذ في الحسبان

إلا التكاليف التي تتغير تناسبا مع حجم الإنتاج أو المبيعات مما يؤدي إلى الحصول على

هامش بدل النتيجة (هادفي، 2012/ 2013، صفحة 58)

ويمكن حساب النتيجة التحليلية باستخدام هذه الطريقة بالاعتماد على ما يلي:

جدول رقم 04: حساب النتيجة التحليلية بطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

النسبة %	القيمة	البيان
100	XXX	رقم الأعمال CA
	(xxx)	أعباء متغيرة CV
	Xxx	الهامش على التكلفة المتغيرة MCV
	(xx)	الأعباء الثابتة CF
	X	النتيجة أو الربح التشغيلي R

المصدر (جاب الله ه.، دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية_المطاحن الكبرى

للجنوب_مذكرة ماجستير، 2011/ 2012، صفحة 66)

ب. طريقة التكلفة المتغيرة المطورة: (طريقة المساهمات) تتبنى نفس خطوات طريقة التكاليف

المتغيرة البسيطة باستثناء الوصول إلى MCV بعد المساهمة، فهي مزيج بين التكلفة المتغيرة

والتكلفة المباشرة فطريقة التكلفة المتطورة تسمح بالحصول على هامش آخر وهو الهامش على

التكلفة الخاصة (تقرارت، 2010/ 2011، صفحة 87)

ويتم حساب النتيجة التحليلية وفق هذه الطريقة كما يلي (هادفي، 2012/ 2013، صفحة 62):

$$CV - CA = MCV$$

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

المساهمة = MCV - CF مباشرة

النتيجة R = المساهمة - CF غير مباشرة

والجدول الموالي يوضح:

الجدول رقم 05: حساب النتيجة التحليلية وفق طريقة التكاليف المتغيرة المطورة

النسبة %	القيمة	البيان
		CA
		-
		CV
		MCV =
		CF- مباشرة
		المساهمة (الهامش على التكلفة الخاصة)
		-
		CF غير مباشرة
		R النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 62)

ومنه نستنتج أن:

- التكلفة الخاصة تعرف بالعناصر الموائية: ← الأعباء المتغيرة المباشرة وغير المباشرة CV
الأعباء الثابتة المباشرة (الخاصة)

- كما انه يوجد اختلاف بين الطريقتين البسيطة والمطورة والذي يتجسد في أن طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة نقوم فيها بالحصول على النتيجة دون أن نفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة على عكس الطريقة المطورة التي يتم فيها تفصيل الأعباء الثابتة حيث:

$$MCV - CF \text{ مباشرة لكل منتج} = \text{مساهمة}$$

بعدها يتم جمع المساهمات لكل المنتجات ونطرح منها الأعباء الثابتة غير المباشرة لنتحصل على النتيجة R

(3) تقييم الطريقة:

▪ المزايا (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 70):

✓ استعمالها كطريقة مفيدة للمؤسسة في تقييم المخزونات النهائية

✓ سهولة حسابها

✓ المقارنة بين المؤسسات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة

▪ العيوب:

✓ ملائمة استخدامها في الأجل القصير (جاب الله ش.، 2008 / 2009، صفحة 29)

✓ تغير التكاليف يحدد أحيانا حسب حجم الإنتاج وأحيانا حسب حجم المبيعات في حين لا يكون التناسب بين

الإنتاج والمبيعات إلا في المدى الطويل (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 60)

✓ استبعاد التكاليف الثابتة مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية وذلك نظرا لاستبعاد اثر

التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في تكوين المنتجات

✓ ومنتساءل أخيرا عن اثر استعمال كل من طريقتي الأقسام المتجانسة وطريقة التكاليف المتغيرة على نتيجة

المؤسسة؟ يتوقف ذلك على حجم الإنتاج مقارنة بحجم المبيعات كما يلي:

حجم الإنتاج = حجم المبيعات

النتيجة متساوية في كلتا الحالتين.

I التكلفة الهامشية

تعريف الطريقة:

"هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية اثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج

ويعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على اثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة "

(هادفي، 2012 / 2013، صفحة 63)

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

"وهي تكلفة الوحدة الأخيرة أو الفرق من مجموع أعباء الاستغلال لإنتاج أو بيع حجم معين من الإنتاج أو مجموع أعباء الاستغلال لهذا الحجم مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة " (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 77)

وتحسب كما يلي (جاب الله ش.، 2008 / 2009، صفحة 31):

- التكلفة الهامشية الإجمالية = التكلفة الإجمالية للإنتاج 2 - التكلفة الإجمالية للإنتاج 1
- التكلفة الإجمالية للوحدة = التكلفة الإجمالية الهامشية / عدد الوحدات الإضافية
- عدد الوحدات الإضافية = كمية الإنتاج 2 - كمية الإنتاج 1

مبدأ الطريقة :

يمكن اعتبار التكاليف الهامشية تكاليف نظرية اقتصادية لا تظهر في القوائم المالية وإنما يتم حسابها من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة

كما أنها تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بالتسيير والمتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج وقبول أو رفض الطلبات الخاصة المقدمة من طرف العلماء

يتم دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 64)

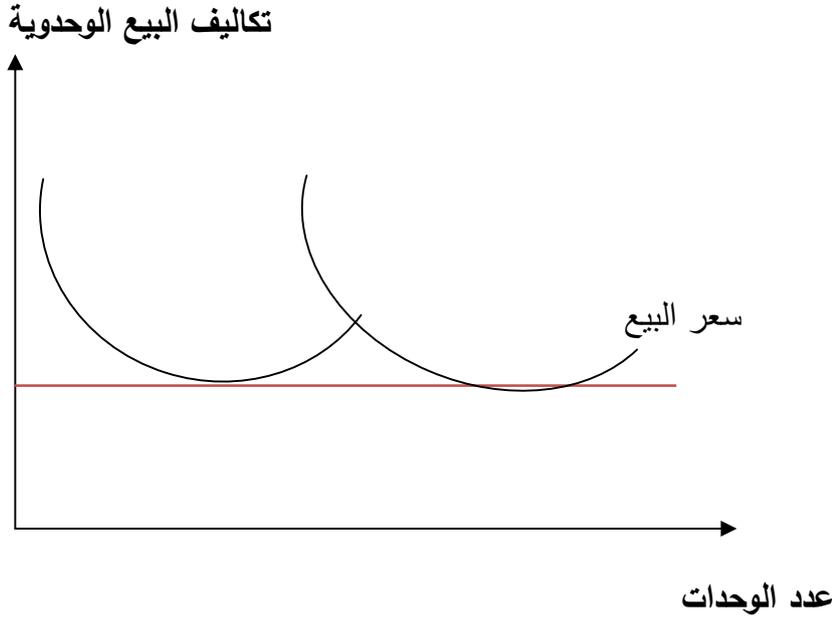
➤ تحديد الأفضلية الاقتصادية (حكوم، 2012 / 2013، صفحة 38):

يقصد بالأفضلية الاقتصادية حجم الإنتاج الذي يحقق أكبر ربح ممكن ويمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{الربح الإجمالي} = \text{رقم الاعمال} - \text{التكلفة الإجمالية}$$

ويمكن إظهار العلاقة في الشكل الموالي:

شكل رقم 08: تحديد الأفضلية الاقتصادية



المصدر: (حكوم، 2012 / 2013، صفحة 38)

فمن خلال هذا الشكل نلاحظ انه من مصلحة المؤسسة في الإنتاج وحتى تصل إلى المستوى الذي ينعلم فيه الربح على الوحدة الأخيرة المنتجة وتظهر في هذه الحالة بمجرد تجاوز التكلفة الهامشية سعر البيع وتجدر بنا الإشارة هنا إلى انه في حالة ثبات سعر البيع أو تغييره يبقى مبدأ الأفضلية الاقتصادية معمول به في كلتا الحالتين فما دامت التكلفة الهامشية اقل من سعر البيع تتصح المؤسسة بزيادة إنتاجها.

تقييم الطريقة:

- من أهم مزايا هذه الطريقة:
 - ✓ قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طلبياتهم
 - ✓ تحديد حجم الإنتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة (سالمي، 2009 / 2010، صفحة 78)
 - ✓ إمكانية تحديد النشاط الأكثر مردودية
 - ✓ المساهمة في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 65)

▪ عيوب الطريقة (حكوم، 2012 / 2013، صفحة 40):

✓ مفهومها مفهوم اقتصادي نظري نادر الاستعمال

✓ عدم الدقة في حساب التكلفة الهامشية لأنها تشمل التكاليف المتغيرة فقط

✓ يصعب فيها التفرقة بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الهامشية إلى انه غالبا ما يتم الخلط بين المفهومين

طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

سنتناول في هذه النقطة كل من تعريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و أهدافها و مبادئها و شروط تطبيقها مراحل تطبيقها، مزاياها و عيوبها.

تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

لقد حظي نظام ABC بتعريفات عديدة نذكر منها:

❖ تعريف RAFFISH: ABC " هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي الذي يتعقب

أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج". (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 98)

❖ تعريف 2: "نظام يقوم على فلسفة الأنشطة تستهلك الموارد ، ومن ثم فهي مسببة للتكلفة وليست المنتجات

وان هذه الأخيرة فهي التي تستهلك الموارد ، وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم

تحميلها قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة". (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 70)

❖ تعريف 3: "فهو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة ؛ إذ هو

نظام قائم على تحديد الأنشطة اللازمة لعمليات المؤسسة ثم تحديد التكاليف المرتبطة لكل نشاط على

حدى". (العمرى، 2019)

➤ أهداف طريقة ABC

يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة ؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف من اجل ترشيد التكاليف بطريقة أفضل؛ (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 70)
- عدم تحميل المنتج التكاليف التي لم تساهم في إنتاجه ؛
- توزيع التكاليف على الأنشطة وفق معايير أكثر دقة (عن طريق الاختبار الجيد لمسبب التكلفة) ؛

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

- تخفيض التكاليف عن طريق استبعاد الأنشطة غير مضييفة للقيمة (لعمري، 2019).

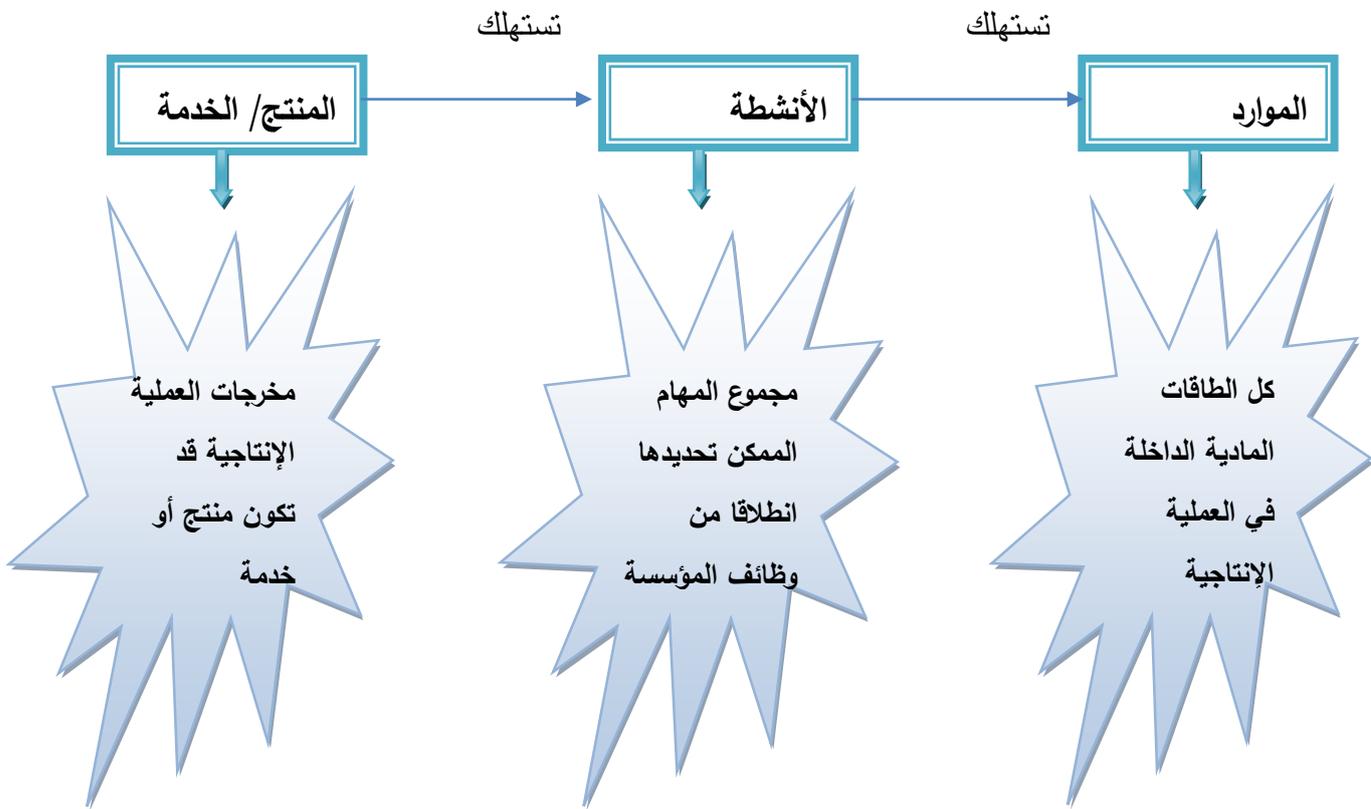
➤ مبادئ الطريقة (لعمري، 2019):

تعتمد طريقة ABC على مبدئين أساسيين هما:

➤ الأنشطة تستهلك الموارد

➤ المنتجات تستهلك الأنشطة وفق مسببات التكلفة

شكل رقم 09: مبادئ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (لعمري، 2019)

➤ شروط تطبيق طريقة ABC:

من أجل مواجهة العراقيل التي يتعرض لها تطبيق طريقة ABC في المؤسسات قام Joseph & Cucuzza

Thomas بتحديد بعض الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لضمان نجاح ABC في المؤسسة وهي

كالآتي:

✓ وجوب العمال الفهم الجيد لما تنتظره المؤسسة من تطبيق برنامج ABC وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه ؛ (جاب الله ش.، 2008 / 2009، صفحة 39)

✓ الاقتناع بفرص نجاح ABC ؛

✓ للاقتناع يجب على المؤسسة تصميم برنامجها بعناية آخذة بعين الاعتبار ثقافتها وخصوصيتها ؛

✓ وجوب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABC في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الاحتفاء وراء الطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالخوف أو القلق أو الشك في ABC ؛

✓ التخلي عن النظم المحاسبية القديمة بأسرع ما يمكن ؛ (زودة، 2009 / 2010، صفحة 36)

✓ أنظمة التقييم والمكافأة يجب أن تكون مرتبطة بنتائج ABC ؛

✓ تعديل العملية اليومية في اتخاذ القرار باستمرار ؛

- وعدم احترام هذه الشروط سبب جوهري في فشل ABC ويضيف الباحثين:

✓ يجب إدماج الطريقة ضمن الأنظمة المالية أو أنظمة تقييم الأداء بالمؤسسة؛

✓ في حال ما اذا لم يتم تحديث Actualisation معومات ABC وإذا لم يتم مقارنتها بالموازنات المالية وإذا لم

يتم التعامل معها كأرقام رسمية إذ لا يجب الاندهاش إذا رجع المسيرون إلى النظام القديم ، فوجودهما معا

(النظام القديم و نظام ABC) مستحيل لأنه سيتغلب احدهما على الآخر .

➤ مراحل طريقة ABC:

✓ تحديد الأنشطة:

"ويقصد بتحديد الأنشطة تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية و أنشطة فرعية مثل: شراء المواد ، تخزينها ، استقبال أوامر الزبائن، ترويج المبيعات ... " (تقرارت، 2010 / 2011، صفحة 78)

- وبالتالي يجب أن نأخذ بعين الاعتبار الخصائص التي يجب توفرها في النشاط (غضاب، 2013 / 2014، صفحة 24 / 25):

■ القيمة المضافة يأخذ بعين الاعتبار النشاط الذي يجلب للمؤسسة قيمة مضافة حيث يمكن التخلص من الأنشطة التي لا تُحصل قيمة مضافة للمؤسسة؛

■ نوعية النشاط: رئيسي، ثانوي؛

■ إلزامية النشاط: أي أن توفره ضروري؛

■ عدد الأنشطة : لا تتجاوز 5 لكل فرد ؛

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

- النشاط لا يمثل اقل من 10% من الوقت الكلي للفرد أو الخدمة ؛
 - بحيث يسمح تحديد الأنشطة ب:
 - تقسيم وتحليل وظائف المؤسسة في وحدات أساسية حسب نوع التكاليف؛
 - توفير معلومات ذات مصداقية عند تحديد القيمة من خلال إستراتيجية النشاط .
 - والجدول الموالي يمثل بعض الأنشطة الرئيسية والأنشطة الفرعية التي تندرج تحتها:
- جدول رقم 06: الأنشطة الرئيسية و الأنشطة الفرعية التابعة لها**

النشاط الفرعي	النشاط الرئيسي
نشاط التخطيط، متابعة ورشات العمل	تسيير الإنتاج
نشاط التخزين، التوزيع، التغليف	تدفق المواد
أنشطة التصميم	صيانة وتطوير المنتجات
صيانة الآلات	صيانة وتطوير العملية الإنتاجية
نشاط مراقبة الجودة والنوعية	تسيير الجودة

المصدر: (زودة، 2009 / 2010، صفحة 36)

✓ تحديد تكلفة كل نشاط (جاب الله ش.، 2008 / 2009، صفحة 36):

وفي هذه الخطوة يتم التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس ومقدار التكلفة ويطلق عن ذلك المقياس مسبب التكلفة؛

✓ تحديد مسببات التكلفة (لعمري، 2019):

فمسبب التكلفة هو العامل الذي أدى لحدوث التكلفة والتي يتم من خلالها تخصيص الموارد المتاحة على المنتجات والخدمات ، ويمكن ذكر بعض الأمثلة لبعض الأنشطة في المؤسسة:

جدول رقم 07: مسببات التكلفة لبعض الأنشطة

النشاط	مسبب التكلفة
الإنتاج	عدد الوحدات المنتجة عدد دورات التشغيل عدد أوامر التشغيل
التوزيع	عدد الوحدات المباعة عدد العملاء
الصيانة	عدد تدخلات الصيانة

المصدر: (العمرى، 2019)

✓ تحديد مراكز الأنشطة (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 135):

ويقصد بمركز النشاط على انه: "جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة الى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل مثل: تجميع الأعمال المتعلقة بتحديد سرعة الآلة ، إدخال وحدات الإنتاج إليها ، إحضار الأدوات اللازمة للتشغيل وتركيبها ، إجراء اختبار أولي لوحدات الإنتاج في نشاط واحد وهو تجهيز الآلة - وتقوم عملية تجميع الأنشطة على:

- تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط ؛
- التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز على مستوى النشاط (أي لان كل التكاليف في مركز النشاط يجب أن تتغير بالتناسب مع التغيرات في مستوى النشاط).

✓ تحديد معدل تحميل التكلفة على النشاط (تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة).

وذلك طبقا لحاجة كل المنتجات للموارد في تنفيذ الأنشطة، ويتطلب ذلك تتبع الطلب على الموارد لكل

نشاط على مدى باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب

وطبقا لهذه الخطوات فان مدخل الأنشطة يركز على أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة

بها ومن ناحية أخرى فان المنتجات تستهلك ما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك (تقرارت، 2010/

2011، صفحة 79) .

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

ويتم حساب معدل التحميل وفقا للمعادلة الموالية (غضاب، 2013/ 2014، صفحة 27):

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز التكلفة / عدد مسببات التكلفة

أو (عمرى، 2019):

معدل التحميل = مجموع تكلفة كل نشاط أو مركز تكلفة / عدد مسببات التكلفة

✓ تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتج النهائي (تخصيص الموارد):

بمعنى توزيع تكلفة النشاط على المنتج النهائي ويتم حسابه كما يلي:

عدد مسببات التكلفة × معدل التحميل لكل نشاط

➤ تقييم الطريقة:

▪ المزايا (حكوم، 2012/ 2013، صفحة 68):

✓ يسمح تحليل الأنشطة في طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بتقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف

القيمة ولا يمكن الاستغناء عنها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن وهذا تطور جوهري يساعد الإدارة على

تحسين الأداء ويتكامل مع خطة تخفيض التكاليف؛

✓ يقدم ABC الإمكانات الجديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة؛

✓ تمثل طريقة القياس الأكثر دقة لتكلفة واحدة وقد تساعد المديرين في تثبيت أسعار البيع وفي تقييم ربحية

خط إنتاجي.

▪ العيوب:

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة وكذا تطبيقه فهو لا يخلو من العيوب

والانتقادات الموجهة له ومن هذه العيوب نذكر:

✓ تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب تكلفة واحد يؤدي إلى تناقص قدرة

مسبب التكلفة في تتبع الموارد الاقتصادية المستهلكة (غضاب، 2013/ 2014، صفحة 30)؛

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

- ✓ تطبيقه مكلف ومعقد يتطلب عوامل سلوكية لنجاحه وإبراز فعاليته حيث هناك صعوبة في تحديد الأنشطة واختيار المسببات ونجاحه مرتبط بقبول المستخدمين للنشاط؛
- ✓ لا يمكن تطبيق طريقة ABC إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل ضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسالة إرضاء الزبائن مسالة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة (تقرارت، 2010 / 2011، صفحة 83) ؛
- ✓ تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة لذلك وجب الموازنة بين التكلفة والمنافع المترتبة على ذلك.

طريقة التكلفة المستهدفة:

و نستعرض هنا تعريف التكلفة المستهدفة، مبادئها، مزاياها و عيوبها.

➤ تعريف التكلفة المستهدفة:

"عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي التكاليف الخاصة بالمنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل (النايلسي، 2008 / 2009، صفحة 08).

فالتكلفة المستهدفة هي: "نظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة فهي أسلوب تم استحداثه في اليابان ، واستخدم بشكل واسع من قبل المنشآت الصناعية اليابانية في مجال صناعة السيارات فبدلا من تحديد التكلفة لكل بند من البنود ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج تقوم نظام التكلفة المستهدفة بعكس هذه الإجراءات (الخلف و زويلف، 2007، صفحة 174).

ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 76):

$$\text{تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدف} - \text{ربح الوحدة}$$

ومنه فان :

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المتوقع - الربح المستهدف (الربح المرغوب فيه)}$$

والهدف من هذه الطريقة هو (دبابش، 2010 / 2011، صفحة 50):

- السيطرة على التكاليف في المراحل التمهيديّة للإنتاج والتوزيع ؛
- تخفي التكاليف طيلة فترة حياة المنتج مع الرغبة في التحسين المستمر لإدارة الإنتاج ؛
- تطوير المنتجات لتلبية احتياجات الزبائن ؛
- المساعدة في صنع القرار كقرار عرض منتجات جديدة في السوق؛
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المرغوبة.

➤ مبادئ التكلفة المستهدفة:

تقوم هذه الطريقة على المبادئ التالية:

- السعر يؤدي إلى التكلفة (عطوي، 2007 / 2008، صفحة 43): من خلال هذا المبدأ يوضح التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

- التركيز على العميل: أي التركيز على متطلبات العملاء والمتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت؛
- التركيز على مرحلة التصميم: يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية لذلك يجب ان تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق ؛
- وضع فرق متداخلة المهام (دبابش، 2010 / 2011، صفحة 80): من اجل الوصول إلى هدف تصنيع المنتج في حدود تكلفته المستهدفة يستوجب اختيار فريق عمل متنوع المهام والاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة كالمختصين في بحوث التسويق، البيع، هندسة التصميم، هندسة الإنتاج، جدولة الإنتاج، التجهيز؛
- دورة حياة التكاليف: وفق هذا المبدأ فإنه يتم الأخذ بكافة التكاليف التي لها العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار؛

- توجيه سلسلة القيمة: ذلك من خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يسمح بتخفيض التكلفة، فنظرة سلسلة القيمة لجميع أنشطة المؤسسة من شأنه أن يساعد الإدارة على تحديد فرص تقليل التكاليف.

➤ المراحل الأساسية لسير عمل للتكلفة المستهدفة :

- تحديد سعر البيع المستهدف (صلاح، 2008 / 2009، صفحة 06 / 07):

"وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة"

وينبغي أن يكون هذا السعر يمكن المنافسة به في السوق وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف كخصائص المنتج ، خصائص العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم ، السوق المستهدف ، دورة حياة المنتج أسعار السلع المنافسة ، الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بالنسبة للمنتج.

- تحديد هامش الربح المستهدف:

"هو الهامش الذي يجب أن تحققه المؤسسة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل " وهذا الهامش يتم تحديده بناء على عوامل كثيرة منها: الربح المتوقع ، النتائج التاريخية ، تحليل المنافسة كما يجب أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.

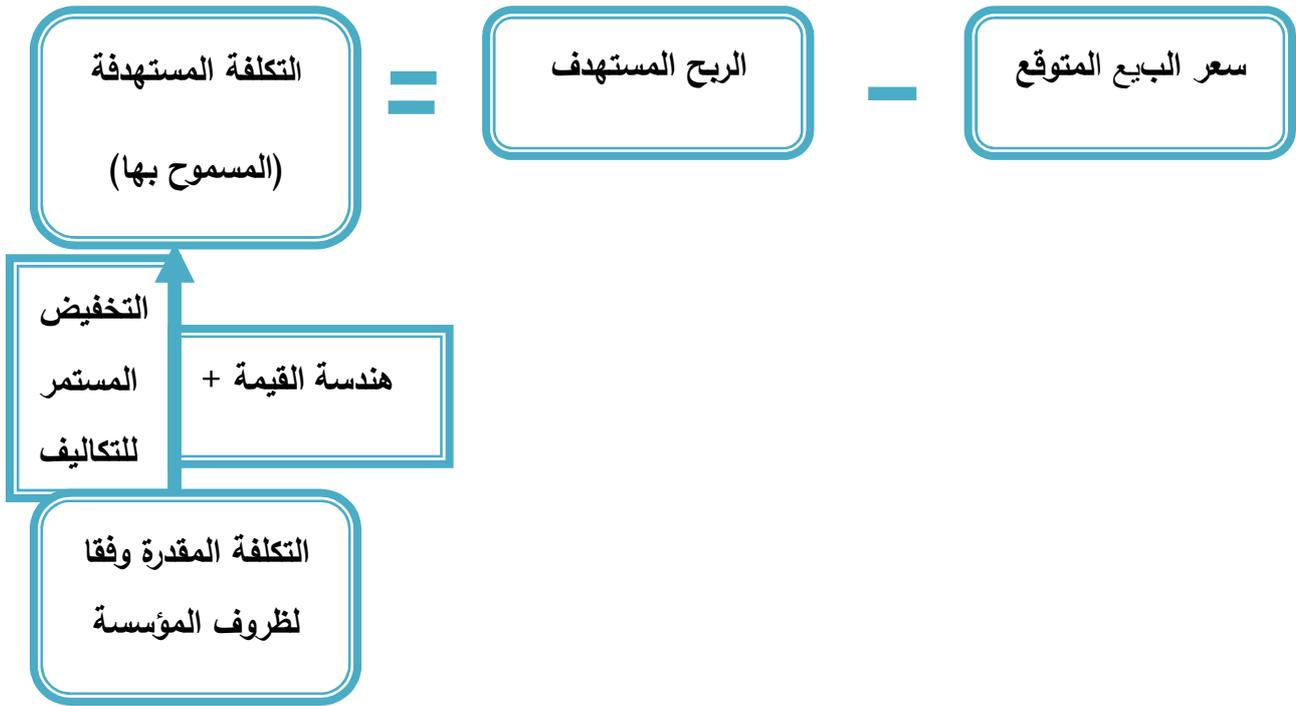
- تحديد التكلفة المستهدفة (دبابش، 2010 / 2011، صفحة 81) : وتحسب هذه الأخيرة وفق العلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع – الربح المستهدف

بعد حساب التكلفة المستهدفة والمحددة وفقا لمتطلبات السوق، تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المقدره للمنتج وفقا لقدراتها وظروفها الداخلية (طاقاتها وخصائص مواردها) ، ثم تقوم الإدارة بالمقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية المحسوبة وفقا لظروف المؤسسة الداخلية، وإذا ما كانت هذه الأخيرة أكبر من الأولى، تبذل الإدارة مجهودات لتحليل ذلك الفرق (الفجوة) ومحاولة إيجاد الحلول الممكنة لتقليصه قدر الإمكان من خلال هندسة إعادة العمليات.

وعلى هذا فمنهج التكلفة المستهدفة يمكن توضيحه في الشكل التالي:

شكل رقم 10: منهج التكلفة المستهدفة



المصدر: (دبابش، 2010/ 2011، صفحة 81)

➤ **تقييم الطريقة:**

▪ **المزايا :**

تتعدد المزايا وتتنوع والتي يمكن ان تستفيد منها المؤسسات في تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة ومن أهمها مايلي:

✓ أداة ممتازة للتسعير في الأسواق ذات المنافسة الحادة (دبابش، 2010/ 2011، صفحة 50

51/؛

✓ تحسين الوضع التنافسي للمؤسسة مع خلق الميزة التنافسية التي تسعى وراءها أي مؤسسة؛

✓ تحسين عمل المؤسسة في التحكم في تكاليفها؛

✓ أداة للرقابة كونها تطبق في مرحلة تصميم المنتجات؛

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

✓ تسهل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في تحديد التكلفة المستهدفة (عطوي، 2007 / 2008، صفحة 59)؛

✓ التكلفة المستهدفة تساعد على تحسين العلاقات مع الموردين.

■ العيوب:

✓ تتمثل نقطة الضعف الأساسية لهذه الطريقة في فرضها ضغط كبير على العمال ؛ حيث أن بلوغ

التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل أي انه يحتاج لساعات عمل

طويلة مما يؤدي للضغط على فريق العمل (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 79)؛

✓ عندما يكون النظام مفهوم ، متكامل وفعال ويتعلق بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح

السرية قيما أساسيا ؛ حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على

تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج؛

✓ الصراع التنظيمي ؛ حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى لتحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة

في نجاح الطريقة ما لم يتم التنسيق بين الأهداف (صلاح، 2008 / 2009، صفحة 13).

المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي للمردودية

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم حول الأداء المالي، و المردودية من خلال تقديم تعريفها بالإضافة إلى الأنواع و المكونات.

المطلب الأول: الأداء المالي

يعد الأداء المالي قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، فهو يعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف الأداء المالي

قبل التعرف على مفهوم الأداء المالي لا بد من الإشارة إلى تعريف الأداء، حيث يقصد به:

"تحقيق أهداف المنظمة بغض النظر عن طبيعة و اختلاف هذه الأهداف (مجيد، 2015، صفحة 29)".

أما مؤشر الأداء فيقصد به "مقياس يستند على معايير كمية أو نوعية يوفر فرصة التحقق من التغيرات التي تحدث في مختلف جوانب نشاط المنظمة مقارنة بما هو مخطط له فيها (مجيد، 2015، صفحة 48)".

يعرف الأداء المالي حسب **Peter Druker**: "على أنه قدرة المؤسسة على الاستمرارية و البقاء و ذلك من خلال تحقيق التوازن بين رضا المساهمين و العمال".

أما **E. Scosip** فيرى أن الأداء المالي هو الفرق بين القيمة المقدمة للسوق و مجموع القيم المستهلكة المتمثلة في مختلف الأنشطة (رشيد، 2015، صفحة 50).

و يرى البعض الأداء المالي على انه: "مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الجيد لمواردها و كذا مصادرها في الاستخدامات طويلة الأجل و قصيرة الأجل من أجل تشكيل الثروة (دادن و كاسي، 2005، صفحة 30)".

كما يعرف أيضا: بمدى تحقيق القدرة الايرادية و القدرة الكسبية في المؤسسة بحيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على استخراج الإيرادات إما من أنشطتها الجارية أو الأنشطة الرأسمالية أو الاستثنائية أما الثانية فتعني قدرة المؤسسة على تحقيق الفائض من مجموع أنشطتها و ذلك بفرض مكافئة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة (دادن، قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو ارساء نموذج للانداز المبكر باستعمال المحاكاة المالية اطروحة دوكتوراه، 2007، صفحة 34، 35).

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

و يعرف الأداء المالي كذلك من خلال إبراز العوامل التالية (دادن، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسة الاقتصادية، 2006، صفحة 42) :

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية.
- أثر السياسات المالية المعمول بها من قبل المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في نجاح السياسة المالية لها و كذا تحقيق فوائض و أرباح.
- مدى تغطية مستوى النشاط لمختلف المصاريف العامة.

الفرع الثاني: أهمية الأداء المالي

للأداء المالي أهمية بالغة تتمثل فيما يلي (نولي، 2014/ 2015، صفحة 151):

تستنبط أهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية باعتباره مساهم فعال في تحقيق مجموعة الأهداف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية، هذا يؤدي ما إلى خدمة المسيرين و المساهمين في آن واحد؛ و ذلك بتوفير البيانات حول الوظيفة المالية للمؤسسة و التي تؤدي حتما إلى إبراز الوضعية المالية مما يساعد على تحديد نقاط القوة و الضعف و يساعد على ترشيد القرارات المالية و كذا التنبؤ بالاستمرارية للأداء المالي المستقبلي و إجراء المقارنات إما بين المؤسسة و المنافسين لها (المؤسسات الناشطة في نفس القطاع) أو بين الوضعيات المالية لعدد من السنوات لنفس المؤسسة.

بغض النظر عن كون الأداء المالي يساهم في متابعة نشاط المؤسسة من قبل الأعوان الخارجيين كالعملاء، الموردين، المستثمرين... الخ، هذا ما يضيفي الصورة الحقيقية للوضعية المالية، التي تسمح بتوطيد الثقة بالتعامل مع المؤسسة و كذا اتخاذ القرارات السليمة.

و بشكل عام تستخلص أهمية الأداء المالي في تسليط الضوء على الربحية، السيولة، التوازن المالي، السير المالي، إنتاجية و نمو المؤسسة، هذه المقاييس تعتبر ضرورية لنجاح و استمرارية المؤسسة الاقتصادية في محيط يتصف بالمنافسة.

الفرع الثالث: أهداف الأداء المالي

يعد الهدف الأساسي للأداء المالي هو بقاء و استمرارية المؤسسة كما يعد وسيلة لإشباع حاجات أصحاب المصالح، و فيما يلي ذكر لأهم أهداف الأداء المالي:

❖ تعظيم قيمة المؤسسة:

بحيث ركز الاقتصاديون عن الربح كمقياس لتقييم الأداء لاعتباره "تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة قدرتها على إنشاء القيمة" (دادن و كماسي، الاداء المالي من منظور المحاكاة المالية_المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، 2005، صفحة 36) و مدى كفاءة المؤسسة لذلك توجه المسيرين نحو ترشيد القرارات لتحقيق الحد الأقصى من الأرباح و ذلك بهدف تعظيم مكافأتهم، إلا أن هذا الأسلوب قد لقي عدة انتقادات منها تجاهله للقيمة الزمنية للنقود و كذا المخاطر المرتبطة بالاستثمار و عدم وضوح عملية حساب الربح، بالإضافة إلى اعتباره مقياس غير موضوعي لقياس الاستخدام الأمثل للموارد فيمكن زيادة الموارد بنسبة أقل من العائد (بوضياف، 2018، صفحة 43).

❖ تعظيم المردودية:

"المردودية معيار مهم لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية حيث تعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج جيدة (بزقاري، 2011، صفحة 09)". كما تعتبر مؤشر مهم للحكم على مدى كفاءة المؤسسة و قدرتها على الاستمرار، يمكن قياس القدرة على توليد الربح ذلك من خلال معرفة القدرة الايرادية الناتجة عن التدفقات النقدية للمؤسسة من أنشطة المشروع (بوضياف، 2018، صفحة 43).

❖ تحقيق السيولة المناسبة:

السيولة تعني قدرة المؤسسة على التحويل بسرعة الأصول المتداولة إلى أصول متاحة، فهي تقيس قدرتها على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل، إذ يؤدي النقص فيها أو انعدام كفايتها إلى عدم قدرة المؤسسة على الوفاء أو تغطية الالتزامات (عشي، 2002، صفحة 77، 78).

❖ تقليل الخطر المالي و الإداري (بوضياف، 2018، صفحة 44، 43):

ترافق عملية تحقيق الأرباح نوع من درجة المخاطر، و من أجل تعزيز مسيرة المؤسسة و استقرارها تقوم الإدارة المالية بتخفيض المخاطر الداخلية و الخارجية و ذلك من خلال آليات التنبؤ به و تحديد أسبابه و عليه إيجاد الحلول لتجنبه أو التقليل من آثاره.

❖ تحقيق الاستثمار الأمثل:

من خلال ارتفاع مبالغ الاستثمارات الرأسمالية توظف الإدارة المالية الموازنات الرأسمالية بهدف تقييم و اختيار البديل الأمثل من خلال تحليل العائد و المخاطر المتعلقة بالتدفقات النقدية لكل بديل استثماري بالإضافة لهدف العائد الاجتماعي، لأن فشل الإدارة المالية في اتخاذ القرار يحتوي على المبالغ الضخمة قد يؤدي حتما لإفلاس المؤسسة و بالتالي تسريح عمالها.

المطلب الثاني: مفهوم المردودية

يعتبر الهدف الرئيسي من تأسيس أي مؤسسة هو الاستمرارية و تحقيق العائد الأعلى من الأرباح باستخدام الأموال المستثمرة، هذا ما يقودنا حتما إلى ما يعرف بالمردودية.

الفرع الأول: تعريف المردودية

لغة: تعرف المردودية في اللغة على النحو التالي (حدانة، 2017، صفحة 20):

"المردودية مشتقة من الفعل رد و معناه إعادته على التمام أي بدون نقصان منه على الأقل"، و المعني اللغوي للمردودية هو الشيء الذي يعطي لنا مردودا أو عائد، أي الأصل في المردودية كونها عائد فالمؤسسة يكون لها مردودا إذا كانت نسبة الأموال المحصل عليها اكبر من نسبة الأموال المستخدمة.

اصطلاحا: تعرف المردودية كما يلي:

"هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها (زغيب و بوشنقير، 2010، صفحة 87).

و لقد تعددت وجهات النظر في تقديم مفهوم المردودية نذكر منها (داداي عدون و مامش، 2008، صفحة 13، 14):

حسب **Pierre Conso** تعرف المردودية بأنها مفهوم يطبق على كل نشاط اقتصادي عند استخدام الإمكانيات المادية و البشرية و المالية، و التي يعبر عنها بالعلاقة التالية:

المردودية = النتيجة / الوسائل

و عرفت المردودية حسب **P.Paucher** بأنها "العلاقة بين النتائج و كذا رأس المال اللازم من أجل الوصول للنتائج"، و عبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية} = \text{النتيجة} / \text{الأموال الخاصة}$$

أما **Bernard Colasse** فعرفها على النحو التالي: "هي قدرة المؤسسة على تحقيق الوفرة النقدية بمعنى تحقيق لوفرة من الأرباح".

كما تعد المردودية قيدا أساسيا لكل مؤسسة ترغب في التأقلم و التطور و البقاء في محيط تنافسي، إذن فهي تعد بعدا في المؤسسة باعتبارها (شباح، 2008، صفحة 32):

- هدف للمؤسسة الرأسمالية و المؤشر على كفاءتها.
- أنها الضامن لاستمرارية المؤسسة و كذا نموها من خلال توفير تمويل، جذب المساهمين جدد، تحصيل ديون جديدة.

من خلال مختلف هذه التعاريف يتضح لنا أن المردودية ما هي إلا حاصل للعلاقة بين النتائج المتحصل عليها و الإمكانيات المستخدمة سواء كانت مادية أو بشرية أو مالية.

الفرع الثاني: المفاهيم المرتبطة بالمردودية

✓ الربح (المدهون، 2017، صفحة 40):

هناك مفهومان للربح

المفهوم الاقتصادي: "و يعني مقدار التغيير في القيمة الصافية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة."

المفهوم المحاسبي: "و يعني الفرق بين الدخل المحقق من قبل الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة و المصروفات التي تكبدتها هذه الوحدة خلال هذه الفترة لتحقيق هذا الدخل."

✓ الفائدة (الجوزي، 2012، صفحة 94):

تستعمل الفائدة كدليل جيد على نجاح أو فشل المؤسسة لكن يرافقها بعض المشاكل المتعلقة بقياسها، كما يمكن تطبيقها بطريقة مرضية إذا كانت هي المحدد الوحيد فلذلك من الممكن دراسة الأرباح داخل مضمون مرجعي ضمن الموارد المستثمرة، تنبؤاتها، الأرباح القياسية مع الأخذ بالاعتبار المنافسين و المعايير المهنية للنشاط.

✓ الربحية (شنطي و شقر، 2007، صفحة 23):

"الربحية هي عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة و الاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح."

الفرع الثالث: خصائص المردودية

للمردودية مجموعة من الخصائص نذكر منها ما يلي (الجوزي، 2012، صفحة 95):

- يمثل تحليلها محاولة رشيدة لمقابلة النتائج مع الموارد المستعملة مما يسمح بإصدار حكم عن مستوى كفاءتها حتى يمكن تعظيم مكافأة جميع الأطراف المشاركة.
- تمثل ظاهريا هدف متعارض مع السيولة و اليسر المالي خاصة بالأجل القصير، إلا أنهما في الواقع يجسدان هدفان متكاملان كون تأمين الحد الأدنى للسيولة لا يأتي إلا بمردودية مناسبة.
- قياس المردودية ليس له معنى إلا بالنسبة لفترة معينة أو عملية محددة، أي عن فترة معينة و مستقلة بالكامل عن التغيرات في النقدية المسجلة.
- يمثل قياس المردودية مفهوما تشغيليا كونها خاضعة لمجال الحدث الاقتصادي و لكن تخطيط المردودية يمثل مفهوم استراتيجي باعتباره نطاقا مؤسسيا.
- كما يرتبط مفهومها بالمؤسسة إذ لا يمكن منح تحقيقها لشخص بعينه إذ يمكن أن تكون نسبية و جزئية.

الفرع الرابع: أهداف المردودية

تهدف المردودية إلى (مسعودي، 2017، صفحة 28):

- قياس كفاءة استعمال الموارد بهدف تعظيم عوائد المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة.

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

- تأمين تطوير و تشغيل المؤسسة بواسطة تنمية الموارد المتاحة.
- تحقيق الحد الأدنى من المردودية يعد شرطاً ليس له بديل لدعم التوازن المالي للمؤسسة.
- تخصيص الأموال من أجل أفضل الاستخدامات.
- ضمان إشباع الحاجيات الدنيا لجميع القوى المنتجة في المؤسسة.
- قياس القدرة الداخلية من أجل تمويل الحاجيات المستقبلية للمؤسسة.

المطلب الثالث: أنواع و مكونات المردودية

إن التعدد في الرؤى حول تقديم تعريف للمردودية يولد منها بعض الأنواع، بالإضافة إلى مختلف التركيبات المالية و الاقتصادية.

الفرع الأول: أنواع المردودية

يمكن تقسيم المردودية إلى ثلاث أنواع

أولاً: المردودية التجارية (عريف، 2017، صفحة 103، 104):

تعتبر هذه النسبة عن مقدار صافي الربح المحقق بعد الفوائد و الضرائب على كل دينار من صافي المبيعات أو الإيرادات، كما يعبر عنها بالعلاقة بين الأرباح و المبيعات، و يمكن الحكم عن أداء المؤسسة ذلك من خلال المقارنة ما بين النتيجة و رقم الأعمال خارج الرسم.

و يمكن الاعتماد عن هذه النسبة المستعملة من قبل المؤسسات التجارية بصفة خاصة من أجل قياس مردودية النشاط.

و يمكن احتساب المردودية التجارية باستعمال النسب التالية:

$$\text{نسبة الهامش الاجمالي (مجمّل ربح العمليات)} = (\text{رقم الأعمال خارج الرسم} - \text{تكلفة لبضاعة المبيعة}) / \text{رقم الأعمال خارج الرسم}$$

$$\text{نسبة الهامش الاجمالي (مجمّل ربح العمليات)} = (\text{رقم الأعمال خارج الرسم} - \text{تكلفة لبضاعة المبيعة}) / \text{رقم الأعمال خارج الرسم}$$

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

و توجد أيضا نسبة أخرى تتسب للمردودية التجارية و هي نسبة الهامش الصافي و تحسب كما يلي:

$$\text{نسبة الهامش الصافي} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال خارج الرسم.}}$$

هذا المؤشر يدل عن تحقيق المؤسسة لربح يمكن الاعتماد عليه لمقاومة المؤسسة.

ثانيا: المردودية الاقتصادية:

و هي العلاقة بين النتيجة الاقتصادية المحققة من قيل المؤسسة و مجموع الأموال المستعملة، و يعبر عن النتيجة الاقتصادية أما بالفائض الإجمالي للاستغلال أو بنتيجة الاستغلال، أما الأموال المستعملة لتحقيق هذه النتيجة فيعبر عنها في الغالب بأصول المؤسسة، فقياس المردودية الاقتصادية يمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على تحقيق الأرباح بعيدا عن تأثير التمويل (نوبلي، 2014 / 2015، صفحة 142).

كما تعبر هذه النسبة عن كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها لتحقيق الأرباح و تحسب بالعلاقة التالية (بن خروف، 2009، صفحة 87):

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

يوجد العديد من النسب التي تستخدم لحساب المردودية الاقتصادية يذكر منها ما يلي (عدون، 1994، صفحة 18،19):

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{الفائض الخام للاستغلال}}{\text{مجموع الأصول}}$$

$$\text{الفائض الخام للاستغلال} = \text{القيمة المضافة} - \text{مصاريف العاملين} - \text{ضرائب و رسوم} + \text{إعانات الاستغلال}$$

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

بحيث تعبر هذه النسبة بصدق عن قدرة نشاط الاستغلال العادي للمؤسسة على خلق نتيجة بحيث تكون كافية لمكافأة جميع الوسائل المستعملة من قبل المؤسسة بفرض الحصول على تلك النتيجة خلال فترة زمنية معينة، إذن النتيجة الاقتصادية وفق هذه الحالة مستقلة على تمويل المؤسسة، سياستها المتعلقة بالاهتلاكات و كذا النظام الجبائي.

المردودية الاقتصادية = النتيجة قبل الفوائد و الضرائب / مجموع الأصول

المردودية الاقتصادية = الفائض الخام للاستغلال / رؤوس الأموال الدائمة

بحيث:

رؤوس أموال دائمة = الأموال الخاصة و الديون الطويلة و متوسطة الأجل. أي مصادر التمويل التي تزيد مدة استحقاقها عن السنة المالية.

المردودية الاقتصادية = نتيجة الدورة المالية / مجموع الأصول

تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة المؤسسة عن مكافأة جميع استعمالاتها (مجموع الأصول) باستعمال نتيجة الدورة المالية أي ما بعد تأثير جل العمليات التي قامت بها المؤسسة بما في ذلك اقتطاع الضريبة على الأرباح.

المردودية الاقتصادية الخام = النتيجة الاقتصادية الخام / رأس المال الاقتصادي

بحيث أن:

النتيجة الاقتصادية الخام = القيمة المضافة - مصاريف المستخدمين

المردودية الاقتصادية الصافية = النتيجة الاقتصادية الصافية / رأس المال

الاقتصادي

بحيث:

النتيجة الاقتصادية الصافية = النتيجة الاقتصادية الخامة - الاهتلاكات و المؤونات

الرأس مال الاقتصادي يضم الأصول الثابتة التي تعتمد عليها المؤسسة بصفة أساسية لتأدية نشاط الاستغلال كالمباني و التجهيزات، بالإضافة إلى بعض الأصول الجارية التي تتميز بالثبات كسندات المساهمة و الحقوق المتوسطة و طويلة الأجل و التي تمنح للغير.

ثالثاً: المردودية المالية:

"هي العلاقة بين النتيجة و الأموال الخاصة و تعطينا مقدار العائد المحقق من أموال الملاك و مدى نجاح الإدارة في زيادة أموالهم (بزقاري، 2011، صفحة 40)."

و يعبر عنها عموماً بالعلاقة التالية:

المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

و تقاس المردودية المالية بإحدى الطريقتين التاليتين (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 205، 204):

1. مردودية الأموال الخاصة:

تعبّر عن القدرة الربحية لريح المال الخاص المستثمر من قبل المساهمين، و تعتمد على مصادر التمويل الخاصة دون اعتبار لاستعمالها و تأخذ بالحسبان مصالح المساهمين و الملاك.

و يمكن قياس مردودية الأموال الخاصة بالاعتماد على أحد هذه المؤشرات.

▪ معدل العائد من حقوق الملكية:

و يتم احتسابه بداية من النتيجة الصافية لاعتبارها العائد النهائي للملاك، بحث تتغير معدلات المردودية المالية بتغير قطاعات النشاط و تحسب كما يلي:

معدل العائد على حقوق الملكية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة (حقوق الملكية)

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف و المردودية

تعتبر من أهم النسب المالية كون الهدف من التسيير المالي هو تعظيم حقوق المساهمين بحيث يسمح المعدل العال لمردودية الأموال الخاصة بالمؤسسة بإيجاد أموال جديدة في السوق المالي بهدف تمويل نموها.

▪ معدل العائد على حقوق المساهمين:

يتم حساب العائد عن متوسط حقوق المساهمين من خلال قسمة حقوق المساهمين بالأسهم العادية في بداية و نهاية المدة من أجل إعطاء صورة أكثر دقة عن ربحية الشركة خاصة في الحالات التي تكون فيها قيمة حقوق المساهمين قد تغيرت لحد كبير خلال السنة المالية.

و يتم حسابه كما يلي:

$$\text{معدل العائد على حقوق المساهمين} = \frac{\text{النتيجة الصافية} - \text{عوائد الأسهم الممتازة و الأقلية}}{\text{متوسط حقوق المساهمين بالأسهم العادية.}}$$

II. مردودية الأموال الدائمة:

تضم الأموال الدائمة الأموال الخاصة مضافا لها الديون الطويلة و متوسطة الأجل.

و يعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{مردودية الأموال الدائمة} = \frac{\text{النتيجة الصافية} + \text{الفوائد على القروض الطويلة و متوسطة الأجل}}{\text{الأموال الدائمة.}}$$

و للحكم عن مدى كفاية هذه النسبة يتم بالمقارنة مع المؤسسات في نفس القطاع أو المقارنة مع أسعار الفائدة، و المستوى المرتفع لهذه النسبة يدل على كفاءة المؤسسة، إلا انه في بعض الحالات لا يعبر عن ذلك لأن النسبة المرتفعة الناتجة عن مستوى مرتفع من الديون و مستوى منخفض من الأموال الخاصة يرافقها مستوى عال من الخطورة.

الفرع الثاني: مكونات المردودية

تعتبر نتيجة المؤسسة المكون الأساسي للمردودية بحيث يقدم جدول حساب النتائج وفقاً للمخطط المحاسبي الوطني مجموعة من أرصدة التسيير فهي تمثل مؤشرات هامة لتقييم أداء المؤسسة الكلي أو المالي (مسعودي، 2017، صفحة 25).

و تتمثل فيما يلي:

1) الهامش الإجمالي (عشي، 2002، صفحة 77،88):

يمثل الهامش الإجمالي الفرق بين البضاعة المباعة و تكلفتها، و تتمثل البضاعة في مجموع السلع المباعة من طرف المؤسسة على حالتها، بمعنى دون تغيير طراً عليها أما تكلفة البضاعة المباعة فهي ثمن الشراء لهذه البضاعة المباعة مضافاً لها جميع مصاريف الشراء.

و يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الهامش الإجمالي} = \text{البضاعة المباعة (ح/70)} - \text{تكلفة البضاعة المباعة (ح/60)}$$

حيث:

$$\text{البضاعة المباعة} = \text{البضاعة المباعة الإجمالية} - \text{مردودات المبيعات}$$

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = \text{مخزون أول مدة} + \text{مشتريات البضاعة} + \text{مصاريف الشراء} - \text{مخزون آخر مدة}$$

التجارية، لذلك يجب على المؤسسة التجارية حساب هذه النسبة و دراسة تطورها أو مقارنتها مع نسب المؤسسات الأخرى التي لها نفس نشاط المؤسسة، فالهامش الإجمالي يعتبر مؤشر بالغ الأهمية من أجل معرفة الأداء التجاري للمؤسسة التجارية.

(1) القيمة المضافة (شباح، 2008، صفحة 55،54):

تعتبر الثروة الحقيقية التي أضافتها المؤسسة مهما كان نوعها بفعل عمليات استغلالها، فهي تترجم كل ما إضافته المؤسسة ضمن نشاطها، وتعكس تلك الفعالية التي تم دمج بها عناصر الإنتاج من رأس مال و غيرها. فالقيمة المضافة في المؤسسات التجارية عبارة عن الفرق بين الهامش الإجمالي و الخدمات المستهلكة، أما بالنسبة للمؤسسات الصناعية فتعبر عن الفرق بين الإنتاج المباع و ما استهلك بهذا الإنتاج، و تحسب بجمع كل من الهامش التجاري و إنتاج الدورة منقوص منه الاستهلاكات الوسيطة و فقا للعلاقة التالية:

$$\text{القيمة المضافة} = \text{الإنتاج} - \text{الاستهلاك الوسيطي}$$

كما تعتبر القيمة المضافة كأداة تحليلية تساعد كل من المقيم أو المدير المالي في مراقبة و تتبع تطور نشاط المؤسسة و مردوديتها.

(2) الفائض الإجمالي للاستغلال

يعبر هذا الرصيد على قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بالاعتماد على دورة الاستغلال بغض النظر عن سياسات التمويل و الاهتلاك و التوزيع، و يشمل هذا الرصيد معلومات مفصلة عن دورة الاستغلال لذلك يعتبر رصيذا هاما بالنسبة للتحليل المالي (زغيب و بوشنقير، 2010، صفحة 86).

و يعبر عنه بالعلاقة التالية (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 71):

$$\text{الفائض الإجمالي للاستغلال} = \text{القيمة المضافة للاستغلال} - \text{أعباء المستخدمين} - \text{الضرائب و الرسوم.}$$

(3) النتيجة العملياتية (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 74):

تعكس الناتج الصافي من العمليات التشغيلية للمؤسسة فهي مؤشر هام يسمح بتقييم الأداء التشغيلي للمؤسسة بعيدا عن طرق الاهتلاك المستعملة و السياسات المالية و الضريبية المنتهجة.

و تحسب وفقا للعلاقة التالية:

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + المنتوجات العملياتية الأخرى - الأعباء العملياتية الأخرى - المخصصات للاهلاك و المؤونات و خسائر القيمة + الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات

(4) النتيجة المالية (بوفليح، 2019، صفحة 89):

تعبّر عن ناتج النشاطات و العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة.

و تحسب كما يلي:

النتيجة المالية = نواتج مالية ح/76 - أعباء مالية ح/66

(5) النتيجة العادية قبل الضرائب:

و تعبّر عن مجموع النشاطات و العمليات العادية التي تقوم بها المؤسسة و تحسب بجمع النتيجة الاستغلالية مع النتيجة المالية.

و تحسب كالاتي:

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة الاستغلالية + النتيجة المالية

(6) النتيجة العادية الصافية:

تعتبر محصلة لعملية خصم الضرائب عن النتيجة بمختلف أنواعها سواء كانت ضرائب على الأرباح أو الضرائب المؤجلة على الأصول و الخصوم.

و تحسب كما يلي:

$$\text{النتيجة العادية الصافية} = \text{النتيجة العادية قبل الضرائب} - \text{ضرائب على النتائج و ما يماثلها}$$

(7) النتيجة غير عادية:

و هي حاصل للأنشطة و العمليات غير عادية و التي قامت بها المؤسسة خلال السنة.

و تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة الغير عادية} = \text{نواتج غير عادية ح/77} - \text{أعباء غير عادية ح/67}$$

(8) النتيجة الصافية للسنة المالية:

وهي الدخل الصافي المحقق من طرف المؤسسة و الناتج عن مختلف العمليات و الأنشطة العادية و غير عادية، فهي مؤشر هام و جيد لقياس المردودية المالية.

و تحسب على النحو التالي:

$$\text{النتيجة الصافية للسنة المالية} = \text{النتيجة العادية الصافية} + \text{النتيجة الغير عادية.}$$

الفرع الثالث: أساليب تحسين المردودية

قبل التطرق لأسباب تحسين المردودية يجب التعرف أولاً بعض أسباب ضعفها و المتمثلة في:

1. ارتفاع التكاليف:

يؤدي تحليل العوامل المؤثرة على التكاليف إلى تصنيف مجموعة من الأسباب منها:

(1) تكاليف التموين:

تتشغل وظيفة التموين حيزا كبيرا في نشاط المؤسسة، و وجودها بها يعد أساسا للقيام بالنشاط الإنتاجي و الخدماتي نظرا للدور الهام و الأساسي الذي تقوم به (بوريش، 2012، صفحة 54).

فمن أبرز الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكاليف هي (بوطغان، 2007، صفحة 76:77):

- عدم توفر موردين بين ملائمين.
- دائرة المشتريات لا تتحكم في الحاجيات الفعلية للمؤسسة.
- انعدام المعلومات الكافية بمصلحة الشراء بخصوص المخزون المادي الموجود بالمؤسسة.
- ارتفاع تكاليف التخزين و النقل.
- الكميات القليلة من المشتريات تضيع على المؤسسة فرص الحصول على التسهيلات النقدية و الائتمانية كالخصم النقدي و مهلة التسديد.
- انقطاع المخزون و المخزونات التالفة... الخ

(2) ارتفاع تكاليف البيع و التسويق:

يرجع ارتفاع تكاليف البيع و التسويق إلى عدة عوامل تتجسد في (بوريش، 2012، صفحة 57):

- تقلص سلسلة المنتجات.
- عدم الوفاء بالطلبات.
- إهمال احترام آجال التسليم.
- انعدام المعرفة بحاجيات الزبائن.
- الجهل بمعرفة سياسات المنافسين.

- عدم توفر الكفاءة لدى رجال البيع.

(3) ارتفاع تكاليف الإنتاج:

بحيث تعتبر وظيفة الإنتاج الوظيفية التي يتم من خلالها التحكم في مصادر المواد الأولية، القرب من الأسواق، توفير اليد العاملة (هادفي، 2012 / 2013، صفحة 27).

و يعود ارتفاع لتكاليف الإنتاج إلى (بوظغان، 2007، صفحة 77):

- انعدام التخطيط للإنتاج.
- حيازة معدات متطورة و غير متحكم فيها.
- إهدار الوقت عند تغيير الإنتاج أي عند الانتقال من صنع منتج لمنتج آخر.
- الفضلات و المهملات بسبب ضعف نوعية المواد.
- انعدام الرقابة عن تكاليف الإنتاج و أسعار التكلفة.

(4) ارتفاع تكاليف الهيكلية (الثابتة):

يرجع ارتفاع تكاليف الهيكلية إلى (بوظغان، 2007، صفحة 78):

- عدم ملائمة هياكل المؤسسة للسياق يرافقه انعدام التنسيق و الانسجام لهذه الهياكل.
- ضيق نطاق الإشراف.
- ضعف في مستوى التأهيل عند الأفراد.
- عدم ملائمة النظام المحاسبي مع الخصوصيات.
- ارتفاع الفوائد و العملات بسبب غياب التسيير العقلاني للمصالح المالية.

II. ضعف رقم الأعمال:

"يعكس ضعف رقم الأعمال انخفاض في حجم المبيعات أو انخفاض في أسعار البيع للمنتجات (بوظغان، 2007، صفحة 78)."

(1) انخفاض حجم المبيعات:

يعود انخفاض المبيعات لمجموعة من الأسباب منها (السوق المفتوح، 2020):

عدم الاهتمام بالدراسات التسويقية و دراسات الجدوى الاقتصادية و كذا التقييم الجيد للفرص التسويقية.

غياب الوعي الإداري و التنفيذي لدى مسؤولي الشركات.

انعدام الاهتمام بتدريب مندوبي المبيعات و القائمين على تسويق المنتجات في الأسواق المحلية و العالمية.

(2) انخفاض أسعار البيع (بوطغان، 2007، صفحة 78):

تحدد أسار البيع بالمؤسسة تبعا لعوامل داخلية كسعر التكلفة و هامش الربح المخطط و كذا وفق عوامل خارجية كسلوك المنافسين و موقف الزبائن الرئيسيين، لذلك فان ظروف السوق و اشتداد المنافسة يفرضان عن المؤسسة البيع بأسعار غير ملائمة و تلجأ المؤسسة لتخفيض سعر البيع لزيادة الطلب على المنتجات، بالإضافة إلى التدخل الحكومي من وقت إلى آخر للتحكم في الأسعار.

III. هيكل الإنتاج و معدل دوران الأموال (بوطغان، 2007، صفحة 79):

يقصد بمعدل دوران الأموال سرعة تحويل الأموال الموظفة بالمشروع على شكل أصول لرقم الأعمال، و تكون المؤسسة أكثر أداء من الجانب المالي عندما تستعمل مقدار أقل من رأس المال للوصول لنفس رقم المبيعات. بعد التعرف على أهم الأسباب التي تؤدي إلى ضعف المردودية و هي ارتفاع التكاليف و انخفاض النواتج، سوف نستعرض أهم الأساليب من أجل تحسينها و المتجسدة في هاتين الآليتين:

(أ) خفض التكاليف:

إن تخفيض التكاليف هو تقليل النفقات بما يحقق وفرات في التكاليف أو زيادة الأرباح أو إيقاف الخسائر، بشرط أن يكون هذا التقليل ضمن مستوى محدد كما و نوعا و بحدود مستوى جودة و مواصفات محددة لا يتم الخروج عنها؛ و يعد مقياس النجاح في تخفيض التكاليف هو مقدار تخفيض تكلفة الوحدة برفع الكفاءة

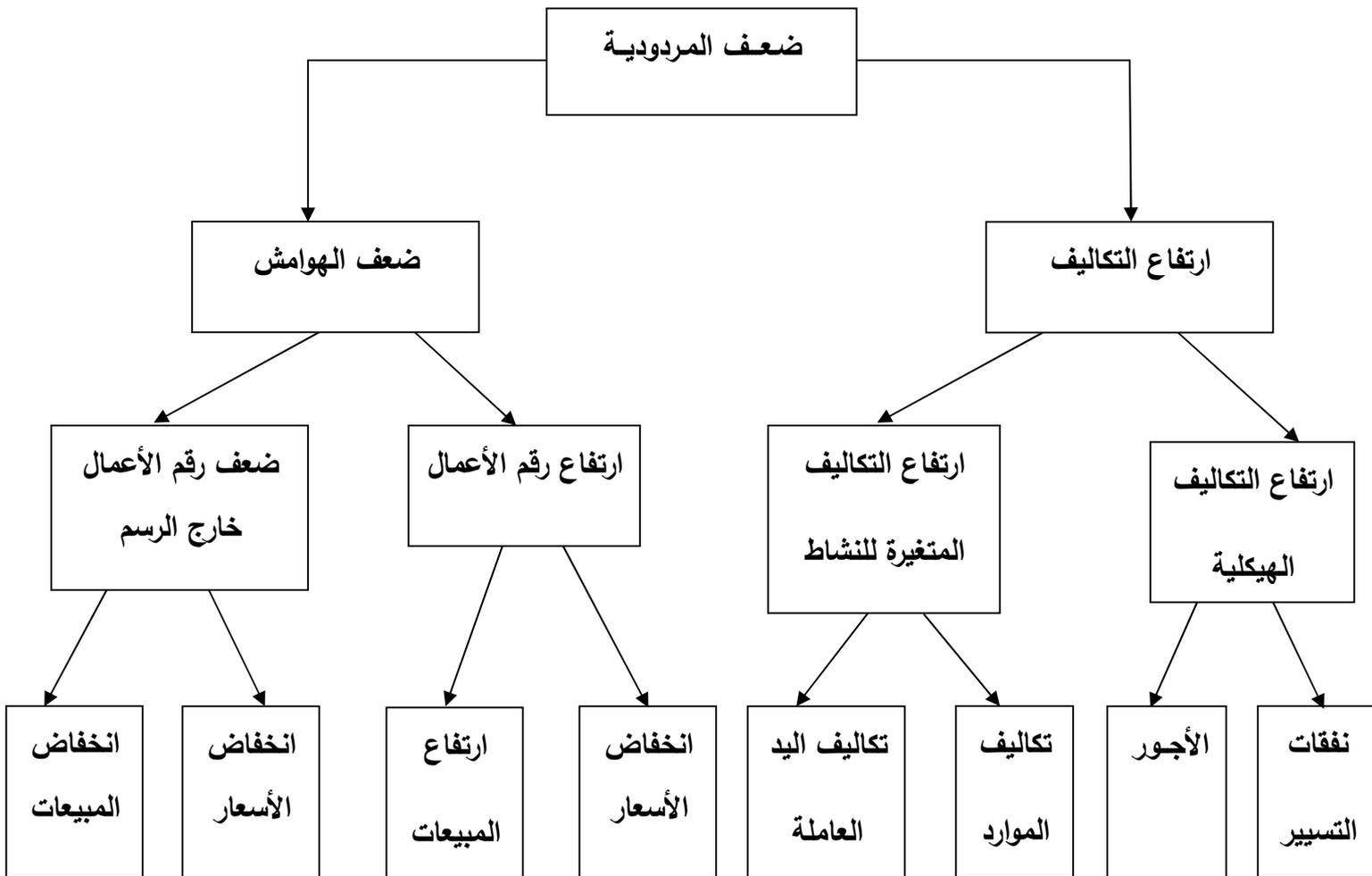
الإنتاجية بزيادة عدد الوحدات المنتجة باستعمال نفس الموارد أو إنتاج نفس النوع و العدد باستعمال موارد أقل حجم أو تكلفة أو الاثنين معا.

(ب) زيادة النواتج (بوريش، 2012، صفحة 34):

تتحقق الزيادة في النواتج عند الزيادة عند زيادة رقم الأعمال و هذا بزيادة حجم الإنتاج، عن طريق تحسين الإنتاجية و استعمال المكننة و بعث منتوجات جديدة أم الدخول لأسواق جديدة... كما يمكن أن يحقق ذلك برفع أسعار البيع أو استعمال الطريقتين معا.

و الشكل الموالي يلخص أسباب ضعف المردودية و العوامل المؤثرة عليها:

شكل رقم 11: أسباب ضعف المردودية و العوامل المؤثرة عليها



المصدر: (بوطغان، 2007، صفحة 76)

المبحث الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف و المردودية

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم التحليل المالي و أهميته و تحديد العلاقة بين علاقة محاسبة التكاليف و المردودية.

المطلب الأول: ماهية التحليل المالي

يعد التحليل المالي أداة هامة تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة من خلال مجموع مؤشراتته المالية لخدمة الأداء المالي للمؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم التحليل المالي

تعددت مفاهيم التحليل المالي نستعرض منها ما يلي:

التعريف الأول: تم تعريف التحليل المالي كالاتي (الحيالي، الحيالي، و علي خلف، 2014، صفحة 49):

التحليل المالي هو مجموع الطرق و الأساليب الرياضية و الإحصائية و الفنية، التي يستعملها المحلل المالي بالبيانات و التقارير و الكشوفات المالية لأجل تقييم أداء المؤسسات في الماضي و الحاضر و التنبؤ بما ستكون عليه بالمستقبل.

في حين يرى آخرون بأن التحليل المالي هو نظام لتشغيل البيانات من أجل استخراج معلومات تمكن متخذي القرارات في التعرف على:

- الأداء الماضي للمنشأة و الوضع المالي و الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة في الوقت الحاضر.
- التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي للمؤسسة.
- تقييم أداء الإدارة.

التعريف الثاني: عرف التحليل المالي على انه (الشمخي و الجزراوي، 1998، صفحة 42):

" تحويل الكم الهائل من البيانات و المعلومات المالية التاريخية التي تحتويها القوائم المالية إلى كم أقل و أكثر فائدة في عملية اتخاذ القرارات."

الفرع الثاني: أهمية التحليل المالي

تظهر أهمية التحليل المالي في النقاط الآتية (فهمي، 2008، صفحة 03):

- ضبط مدى كفاءة إدارة المؤسسة في جمع الأموال من جهة و تشغيلها من جهة أخرى.
- الحصول على مؤشرات توضح فعالية سياسة المؤسسة و مقدرتها على النمو.
- التحقق من مدى كفاءة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.
- مساعدة المؤسسة في عملية التخطيط المالي.
- مؤشر يبرز مدى نجاح أو فشل إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة
- مؤشر يبرز المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.
- إعداد أراضية ملائمة من أجل اتخاذ القرارات السليمة.

المطلب الثاني: علاقة محاسبة التكاليف بالمردودية

إن تحقيق الأرباح يتوقف على إجمالي التكاليف وإجمالي العوائد المحققة من المبيعات حيث يؤثر تخفيض التكاليف بشكل ايجابي على الأرباح وهو الهدف الأساسي الذي تسعى أي مؤسسة لتحقيقه من اجل تحسين مردوديتها عن طريق أنظمة حساب التكاليف أي الطرق المناسبة لحساب التكاليف.

حيث تحرص المؤسسة الاقتصادية التقليل من التكاليف دون المساس بالمنتج ومواصفاته فهي تهتم بنشر الوعي التكاليفي وذلك بدراسة ومراجعة عناصر التكلفة من اجل التوصل لأساليب التقليل منها ورفع الإيراد أو العائد.

فمحاسبة التكاليف تهدف للرفع من كفاءة عناصر الإنتاج من خلال الانسجام بين تقليل التكاليف وتعظيم الأرباح هو ما يسمح للمؤسسة الاقتصادية باتخاذ القرارات الصائبة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى نسب مردودية ممكنة. (نوبلي، 2014 / 2015، صفحة 148 / 149)

ومما سبق فان تحقيق نسب عالية من المردودية يعتمد على اختيار نظام امثل لحساب التكاليف.

الفرع الأول : علاقة نظام التكاليف الكلية بالمردودية

تعتمد طريقة التكاليف الإجمالية (الكلية أو الحقيقية) أساسا على طريقة الأقسام المتجانسة حيث تقوم هذه الأخيرة بفصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة حيث أن هذا الفصل يساعد على التحكم وضبط التكاليف والتقليل منها عن طريق تحديد التكاليف الحقيقية التي تدخل في دورة حياة المنتج (تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، سعر التكلفة) فمن خلال تحديد هذه التكاليف نتوصل لإيجاد سعر البيع الذي يتمثل في النتيجة وهنا تظهر العلاقة بين طريقة التكاليف الكلية والمردودية من خلال النتيجة حيث إن التقليل أو التحديد الدقيق للتكاليف الحقيقية المرتبطة بالمنتج يرفع في نتيجة المؤسسة وبالتالي تحسين مردوديتها.

الفرع الثاني : علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالمردودية

إن النظام الأمثل الذي يجب اختياره لحساب التكاليف يجب أن يكون نظام فعال يتجنب استخدام المعادلات لتحميل تكلفة الموارد لمسببات التكلفة كما يجب أن يكون البحث عن هذا النظام بغرض تحسين التكاليف غير المباشرة (جاب الله ه.، دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية_المطاحن الكبرى للجنوب_مذكرة ماجستير، 2011/ 2012، صفحة 104)، بحيث ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يؤثر لتحسين المردودية من خلال توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة مما ينعكس إيجابا عن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

وبمعنى مفصل فان نظام ABC يتجنب التكاليف غير المضافة للقيمة للمنتج بدون تأثيره على جودته ومواصفاته مما يحقق زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف وهو ما يقودنا لتعظيم مردودية المؤسسة في الأجل القصيرة (نوبلي، 2014 / 2015، صفحة 150)

الفرع الثالث: علاقة نظام التكلفة المستهدفة بالمردودية

تساهم التكلفة المستهدفة في تحسين المردودية من خلال مدى تحكم المؤسسة في المقدرة الربحية للمنتوج من خلال هامش الربح الذي تحدده كما تساهم في زيادة المبيعات من خلال التأثير المباشر على قرارات التسعير حيث أن هذا الأخير يعد من أهم مزاياها (نوبلي، 2014 / 2015، صفحة 151).

خلاصة الفصل:

لقد تم في هذا الفصل التطرق لجملة من المفاهيم الخاصة بمحاسبة التكاليف لإستخلاص تعريف موحد لها، كذلك أهم الوظائف و التصنيفات التي تشملها مختلف التكاليف.

إضافة إلى ذلك فقد تم عرض وتقييم نظريات محاسبة التكاليف (نظرية التكاليف الكلية..). وذلك من خلال ذكر مبادئها. بالإضافة إلى مزاياها و عيوبها التي كان مفادها الإشارة إلى أن نظام التكلفة الكلية يقوم على أساس التحميل الكلي لعناصر التكلفة بكل أشكالها، بعدها عرض مختلف التكاليف الجزئية التي تقوم أساسها تحميل جزئي فقط من التكاليف للمنتج أو الخدمة المقدمة .

كما تمت الإشارة كذلك لأهم الطرق المستعملة للحساب و التي تتمثل في الطرق التقليدية و الطرق الحديثة لحساب التكاليف حيث قمنا بمناقشة كل طريقة وتقييمها، وما يميز هذا الأخيرة هو إمكانية الإستناد عليها لإتخاذ القرارات على المدى القصير و المتوسط و الطويل .

أما فيما يخص الشق الثاني من هذا الفصل وبعتماد على ما تم تداوله فإن للمردودية دور فعال في قياس الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية أي تحديد نقاط القوة و الضعف داخلها، وبالتالي تلخص العلاقة بين النتائج المحققة والوسائل المستعملة فهي أداة من أدوات التحليل المالي الذي يعتمد على مجموع النسب المالية.

كما تم إستعراض العلاقة بين محاسبة تكاليف المردودية، بحيث يؤثر الخفض من التكاليف على مردودية المؤسسة بشكل إيجابي لذلك إختيار الأسلوب الأمثل لحساب التكلفة يؤدي لزيادة المردودية وكل أسلوب له خصائص تختلف عن أسلوب الآخر وكل مؤسسة تستعمل النظام الذي يخدم مصالحها و يوفر نسب عالية من المردودية.

الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة التحرير السابع

مكتبة

تمهيد:

تعد المؤسسة الصناعية لصناعة النسيج و التجهيز بسكرة (TIFIB) أحد المؤسسات التي تتواجد في المحيط الحديث، وما يتميز به هذا الأخير من تغير مستمر مما يجعلها معنية بتطوير المستوى و تسييرها في مختلف الجوانب و لعل من أهم هذه الجوانب ذلك الذي يختص بالمحاسبة باعتباره من أهم عناصر المؤسسة. لترسيخ الأفكار التي تناولناها سابقا في الجانب النظري و التأكد من مدى مطابقتها على أرض الواقع أجرينا تريبا تطبيقيا بهذه المؤسسة و اطلعنا من خلال هذا التريب على المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط و مراقبة الإنتاج، و سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي للمحاسبة التحليلية في مؤسسة صناعة النسيج و التجهيز ببسكرة حيث سيكون منتج A15 محور دراستنا.

المبحث الأول: نشأة المؤسسة و التعريف بالمنتج محل الدراسة

من خلال هذا المبحث سنتطرق للمحة حول مؤسسة التجهيز و النسيج بسكرة و طريقة حساب سعر التكلفة بالمؤسسة.

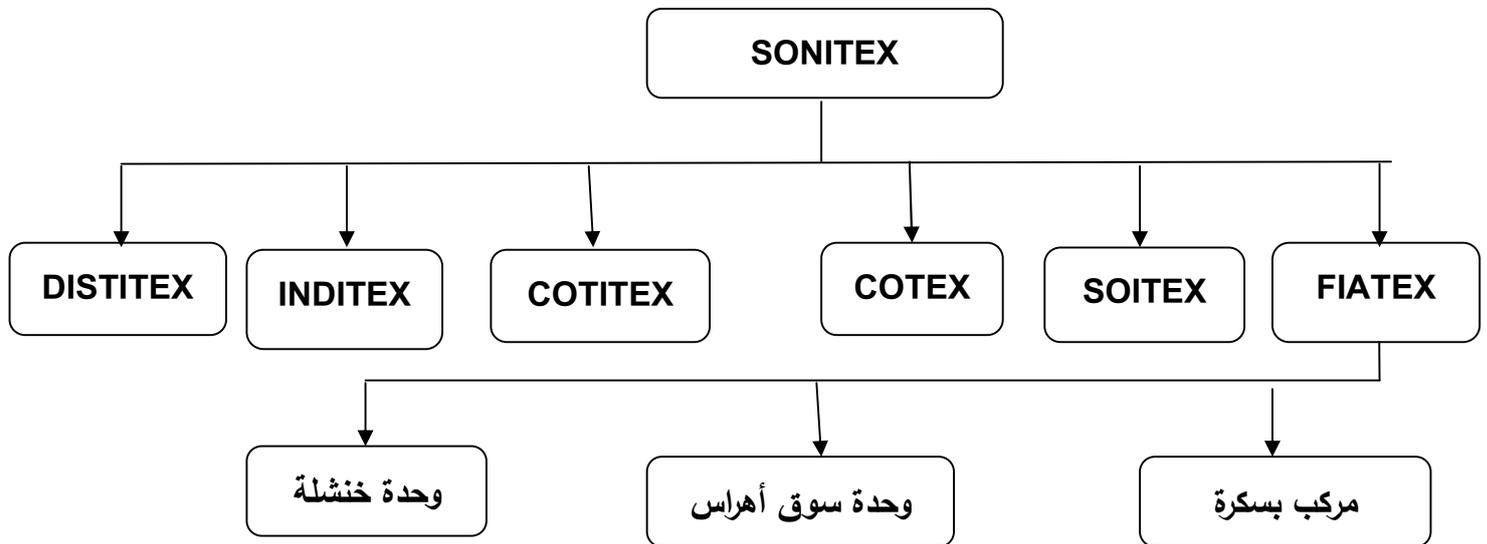
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX منذ نشأتها حتى تقسيمها

أولا : نشأة المؤسسة TIFIB

ظهرت المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية **Sonitex** بعد التبعية شبه تامة للخارج من جانب المنتجات النسيجية، وكان إنشائها عبارة عن محاولة للتخلي عن الخارج و السعي وراء النهوض نحو الاستقلالية الإنتاجية، وذلك بموجب المرسوم رقم 66/218 الصادر بتاريخ 1966/07/22 وتطورت هذه الشركة و توسعت حيث أصبحت تضم 31 وحدة إنتاجية مجهزة بالآلات حديثة تستهلك مواد أولية مختلفة نذكر منها: القطن، الصوف، الفيسكور....الخ.

وبعد سنوات انفصلت المركبات عن المؤسسة الأم بالكامل و أصبح مجال النسيج قائما على المركبات أو المديرية المفصلة كالتالي:

شكل رقم 12 : مديريات المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية.(مديرية الموارد البشرية)



المصدر: معطيات مسيري المؤسسة

تسمية الشركات:

- المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات النسيجية DITRITEX.

دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB بسكرة

- المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية INDITEX.
- المؤسسة الوطنية لتفصيل الملابس الجاهزة القطنية ECOTEX.
- المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الحريرية SOITEX.
- المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الصوفية COTITEX.
- المؤسسة الوطنية للصناعة الأليف النسيجية الصوفية ELATEX.

تعتبر مؤسسة النسيج و التجهيز بسكرة من أقدم المؤسسات الجزائرية المنتجة للأقمشة و هذا لاحتلالها مكانة في السوق الجزائري، ولكي تبقى في هذه المكانة لابد من تنظيم إدارة محكم يقوم على تسييرها خاصة معاملات البيع و الشراء لذا يجب أن يكون لها مزيجا تسويقيا منظمًا تستطيع من خلاله تصريف منتجاتها خاصة في ظل المنافسة الشديدة من قبل المؤسسات الخاصة و الأجنبية و قد أنشئ مركب بسكرة تحت قرار 82/397 بتاريخ 11 أبريل 1982 بعد مدة انجاز دامت ثلاث سنوات و أربعة أشهر بتكلفة 71,9 مليار سنتيم، و قد مرت عملية انجازه بعدة مراحل يمكن حصرها كما يلي:

- * أبريل 1976: تمت دراسة المشروع من قبل شركة SENRI.
 - * ديسمبر 1976: إمضاء العقد بين الشركة الوطنية للصناعات النسيجية و الشركة الألمانية FAMAT.
 - * ديسمبر 1977: انطلاق الأشغال بعد تحضير المستلزمات .
 - * ديسمبر 1978: بداية تركيب الآلات و مختلف التجهيزات الخام بالمركب.
 - * ديسمبر 1998: وضع مخطط الإنتاج بمعدل تجريبي منتظم.
 - * 11 أبريل 1982: الانطلاقة الفعلية للعملية الإنتاجية.
- وقد ساهمت عدة شركات أجنبية متخصصة كل واحدة منها بما يلي:
- * شركة FAMATEX الألمانية متكلفة بالتكوين التقني للعمال لتركيب الآلات.
 - * شركة مازورتو الايطالية متكلفة بالتكوين التقني للعمال لتركيب الآلات.
 - * شركة اندريثور متكلفة بالهندسة المدنية للمؤسسة.
- وقد تفرع مركب الصوف بدوره عن تبسه بعد عقد محضر اجتماع الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة يوم 25 مارس 1998 و تم تسميتها مؤسسة النسيج و التجهيز بسكرة كشركة تابعة لمجموعة النسيج TEXMACO التي أصبحت تسمى TEXALG في سنة 2012.

ثانيا : تعريف مؤسسة صناعة النسيج و التجهيز tifib بسكرة.

مؤسسة النسيج و التجهيز بسكرة: (TIFIB) هي مؤسسة إنتاجية متخصصة في صناعة القماش الجاهز، تقع في المنطقة الصناعية يحدها شرقا مؤسسة العموري للأجر، و غربا مؤسسة الكوابل و شمالا مؤسسة نفضال، و جنوبا مؤسسة الغزال للطحين حيث تتربع على مساحة (12 هكتار) منها 6 هكتار مغطاة، و قد دامت مدة

دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB بسكرة

انجازها 3 سنوات و 4 أشهر متكلفة 71,9 مليار سنتيم يقدر رأسمالها ب 839.000.000 دج، و تتوفر على يد عاملة مقدر ب: 350 عامل موزعة على 15 ورشة و يتم إيجازها فيما يلي:

(مخزن الخيط، التحضير، النسيج، التصليح، مخزن قماش خام، التجهيز الرطب و الجاف، مخزن القماش النهائي، الملحقات التقنية، ورشة المراقبة و مخزن قطع الغيار، التكوين و الإبداع، الإدارة، المطعم، عيادة العلاج، تكرير المياه، مولد الكهرباء و الغاز،)

ومن هذه الملاحق توجد 7 ورشات إنتاجية مجاورة لبعضها البعض على شكل حرف لوهي:

(A₁)،(B₂)،(C₃)،(D₄)،(E₅)،(F₆)،(G₇) .

(A₁):ورشة مخزن الخيط: تتم فيها عملية تخزين لكل أنواع الخيط التي تدخل في العملية الإنتاجية.

(B₂):ورشة التحضير: تتم فيها عملية تحضير الخيط الذي يدخل في عملية النسيج(القماش).

(C₃):ورشة النسيج: تتم فيها عملية نسيج القماش.

(D₄):ورشة التصليح: تتم فيها عملية تعديل و تصليح كل الأخطاء الموجودة في القماش.

(E₅):مخزن القماش الخام: يتم فيها عملية التخزين الأولي التي تدخل في عملية الغسل.

(F₆):التجهيز الرطب و الجاف: وتتم في هذه الورشة بعملية الغسل و تجفيف كل أنواع القماش ومراقبة و تغليفه.

(G₇):مخزن القماش النهائي: تتم فيه عملية التخزين و التوزيع للقماش.

المطلب الثاني : التعريف بالمنتج محل الدراسة و مراحل إنتاجه

أولا : التعريف بالمنتج محل الدراسة

بما أن مؤسسة النسيج و التجهيز مؤسسة إنتاجية فهي تتوفر على ثلاث مخازن.

➤ مخزون المواد الأولية: و يتمثل في الخيط بكل أنواعه.

➤ مخزون الإنتاج التام: ويتمثل هذا المخزون في القماش بكل أنواعه.

➤ المخزون المركزي: و الذي يتضمن مواد أولية و قطع غيار و تجهيزات مكتب و مواد و لوازم.

1. **تعريف المنتج:** هو عبارة على قماش جاهز و تركيبته الأساسية تتمثل في الخيط. وله أنواع عدة

حسب الخيط المستعمل وهي كثيرة منها: 100 % قطن، 100% بولستار و الممزوج مثل كارمل

(Kermel) و بولستار (Polyster).

ثانيا: مراحل العملية الإنتاجية بالمؤسسة.

تمر العملية الإنتاجية بالمؤسسة بمراحل أساسية متتالية هي:

1. **مرحلة تحديد المواصفات و الكميات:**

و تضم مجموعة من المراحل الفرعية تتمثل في الكميات.

1. مرحلة التصميم (الإبداع):

وتتمثل في عملية نسج عينات من الخيوط التي يرسلها على المؤسسة حتي تجري عليها عمليات الاختبار، و الفحص للتأكد لمدى مطابقتها لما تطلبه المؤسسة من مواصفات خلال السنة و وفقا ما يطلبه العميل.

2. مرحلة دخول المادة الأولية إلى مخزن الخيط:

بعد عملية تحديد المواصفات اللازمة للمواد الأولية، و اختيار المورد المناسب تأتي عملية استلام الخيط من قبل المؤسسة، عند وصوله إلى المؤسسة تجري على الطلبة عملية اختيار من حيث:

* وزن الخيط (كغ) .

* التأكد من ألوان الخيط.

* عدد الوحدات.

و بعد ذلك إتباع نظام العينات لمعرفة نوعية الخيط و مدى مطابقته للمواصفات .

II. مرحلة التحضير:

تسلم هذه المصلحة بيان من مصلحة البرمجة ورقة السلسلة Billet.chain

تحتوي على جميع المعلومات الخاصة بنوع القماش و المتمثلة في:

طول الخيط و عرضه، لون الخيط عدد الأمتار، الرسم الداخلي للقماش، رسم الجافة. وتقسم هذه المرحلة إلى أربعة مراحل:

المرحلة الأولى: دورها تقديم الخيط و جمعه في أسطوانة واحدة وفقا للنسخة المطلوبة

المرحلة الثانية: دورها ترتيب الخيوط و تنظيمها.

المرحلة الثالثة: دورها عملية فرز الخيوط و تسديها.

المرحلة الرابعة: تكون هذه المرحلة (عن طريق المراقبة) في حالة يكون فيها الخيط ذا قوة ضعيفة حيث تضاف له مواد لاصقة لتنمية ثم يرسل إلى مصلحة النسيج.

مرحلة تصليح القماش: يتم تصليح بعض الأخطاء التي حددت من طرف المراقبة الأولى.

مثال: نزع الخيوط الزائدة و العقد، تلوين الخيوط التي يكون لونها مغاير للون القماش.

مرحلة تصليح القماش: و أيضا الذي يمون مصلحة التجهيز الرطب و تدخل في عملية الغسل على حساب الطلبة.

III. ثالثا: مرحلة التجهيز:

1. **التجهيز الرطب:** و تقوم فيه عملية الغسل لكل أنواع القماش و تجفيفها

2. **مرحلة التجهيز الجاف:**

وتتم هذه المرحلة عبر الخطوات التالية:

1.2 تجميع قطع القماش للحصول على طول واحد.

2.2 قص الزوائد، و يتم أيضا تحديد الوجه العلوي و السفلي بالقماش.

3.2 عملية كي القماش لينتج عنه تبريق القماش و تثبيت طول القماش.

4.2 تثبيت القماش للمرة الثانية ووضعه في آلة تقوم بطويه لكي لا ينقص طوله عند استعماله

5.2 عملية مشط القماش من أجل تجعيده لأنه يستعمل في خياطة البرانيس و الجلابيب و المعاطف.

ثم ينتقل ليتم مراقبته بصفة نهائية لتحديد نوعية القماش كما يتم الإشارة إذا يتم إخرجه أو تخزينه.

3. مرحلة التغليف:

تأخذ المواصفات الفنية لطريقة تغليف القماش لتترك العوامل التي يتأثر بها القماش و المواد المستعملة في عملية التغليف هي البلاستيك المعالج بالمواد الكيميائية كم انه يتم ارفاق القماش المغلف بورقة صغيرة تحمل نوع القماش وزنه وطوله.

4. مرحلة التخزين النهائي:

يتم تخزين القماش وفقا للطريقة المناسبة للمحافظة على نوعية القماش(مخزن المنتج النهائي) حيث تحمل كل قطعة قماش المواصفات الخاصة بها، و التي يصف على أساسها كل نوع القماش إلى إن يتم بيعه ويخرج على شكل سلعة .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة النسيج و التجهيز TIFIB.

الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج و التجهيز بسكرة و التي تعتبر وحدة مستقلة بذاتها و ذلك باحتوائها على خمس مديريات و كل مديرية تحتوي على خمس مصالح و فروع نقابة و لجنة المساهمة الخاصة بالعمال.

❖ **المديرية العامة:** ويشرف عليها رئيس عام وهو المسؤول الأول ويسيروها داخليا و خارجيا

✓ **سيكريتاريا:** ويشرف عليها كاتبة وهي التي تتسق كل الأعمال الإدارية الخاصة بتلك المديرية و تنظم العلاقات الخارجية و المواعيد الخاصة بالمدير.

❖ **الحماية و الأمن:** ويشرف عليها رئيس مصلحة وتنقسم إلى خمس أفواج: أ،ب،ج،د، التي تسهر على سلامة و حماية المؤسسة.

❖ **قسم الحسابات و التدقيق:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بدراسة كل الحسابات و تدقيق خاصة بالمؤسسة

❖ **قسم الإبداع:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالا بداع و هو الذي يخطط للإبداعات و تعتبر خطوات من خطوات المراحل الإنتاجية الأولى .

❖ **مصلحة المنازعات:** وتشرف عليها رئيسة منازعات مكلفة بالقضايا القانونية التي تخص المؤسسة.

أولا: مديرية الموارد البشرية

دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB بسكرة

يشرف عليها مدير مكلف بالموارد البشرية و هو الذي تربطه علاقة مع كل المصالح و كذلك المدير العام و يتمثل دور هذه المديرية في تسيير و تكوين العمال و هي مقسمة إلي مصلحتين:

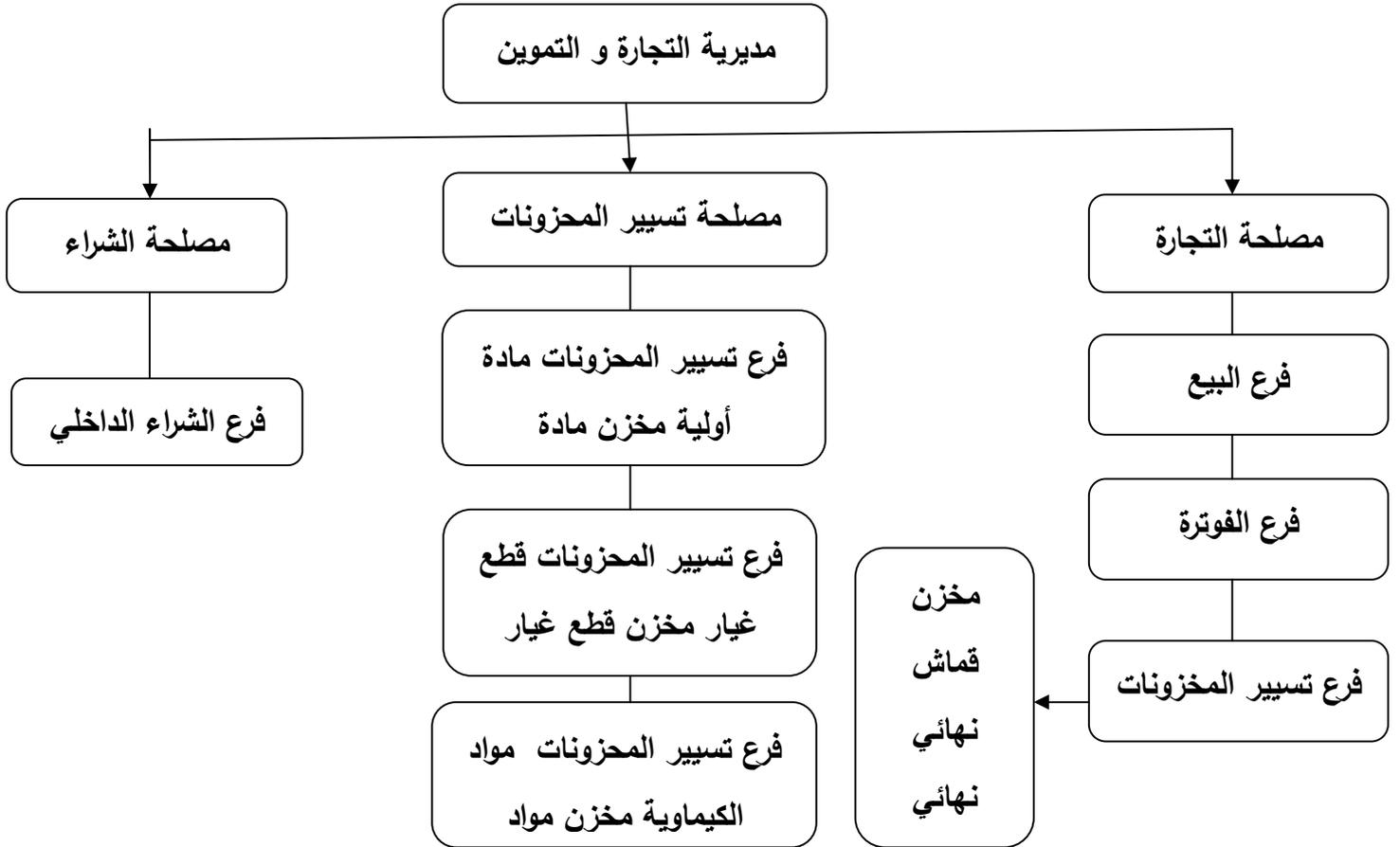
✓ **مصلحة الموارد البشرية:** ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير بشؤون العمال و تنقسم إلي فرعين: فرع الموارد البشرية و فرع الأجور.

✓ **مصلحة الوسائل العامة:** ويشرف عليها رئيس المصلحة مكلف بتسيير وسائل النقل و نظافة المؤسسة داخليا ولها ثلاث فروع هي: نظافة، صيانة، وسائل النقل.

ثانيا: مديرية المحاسبة المالية:

ويشرف عليها مكلف بالمحاسبة و المالية و هو الذي يقوم بكل المحاسبية للمؤسسة مع الاتصال دائم بالمدير العام و يحتوى على: مصلحة المحاسبة و المالية و الإجراءات الحسابية كما يقوم بتحديد أسعار المنتجات و تقسم إلى أربعة فروع: المواد، البنوك، الشراء، الممولون.

الشكل رقم 13: هيكل مديرية التجارة و التموين



المصدر: معطيات مسيري المؤسسة

ثالثا: مديرية التجارة و التموين

يشرف عليها مكلف بالتموين و التجارة و هو المسؤول على العلاقات التي تربط بين الإدارة و مصالحها و تقسم هذه المديرية إلى ثلاثة مصالح :

✓ **مصلحة التجارة:** ويشرف عليها رئيس مصلحة و يقوم بكل المبيعات الخاصة بالقماش التام محليا(مدني، عسكري، شبه عسكري) و يقسم إلى ثلاث فروع هي: فرع البيع، فرع تسيير المحزونات، فرع الفوترة.

✓ **مصلحة تسيير المحزونات:** ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير كل المحزونات الخاصة بالمؤسسة و مثل: المواد الأولية، قطع الغيار...الخ. و تنقسم إلى ثلاث فروع هي: فرع تسيير المحزونات، فرع تسيير الموارد الأولية، فرع تسيير المواد الكيماوية.

✓ **مصلحة الشراء:** ويشرف عليها مدير مكلف بكل المشتريات المؤسسة و احتياجاتها.

رابعا: مديرية الصيانة

ويشرف عليها مدير مكلف بالصيانة و تنقسم إلى خمسة مصالح:

✓ **مصلحة الصيانة العامة:** ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بصيانة الآلات الإنتاجية و الآلات غير الإنتاجية.

✓ **مصلحة الكهرباء:** ويشرف عليها مصلحة مكلف بتسيير شؤون كهرباء الآلات و كهرباء العامة.

✓ **مصلحة صيانة الآلات الميكانيكية:** ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتصليح كل أعطاب الآلات الصناعية الخاصة بعملية الإنتاج .

✓ **مصلحة الدراسات:** ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بالقيام بدراسات حول قطع الغيار الداخلية في العملية الإنتاجية.

خامسا: مديرية الاستغلال

ويشرف عليها مدير مكلف بالاستغلال و تنقسم إلى أربع أقسام وهي كالتالي:

✓ **قسم التجهيز:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالتجهيز و تنقسم إلى ثلاث مصالح: مصلحة التصليح، مصلحة التجهيز الرطب، مصلحة التحضير الجاف.

✓ **قسم التقني:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالشؤون التقنية و توحد بها مصلحة البرمجة.

✓ **قسم النوعية و المخبر:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بمراقبة النوعية و التحليل المخبرية.

المبحث الثاني : آلية حساب سعر التكلفة في مؤسسة TIFIB

سنتطرق في هذا المبحث إلى طريقة وكيفية حساب التكاليف في المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول : حساب سعر التكلفة في مؤسسة TIFIB وفق طريقة التكاليف الحقيقية

أولاً : الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة

تعتمد مؤسسة TIFIB على طريقة " التكاليف الحقيقية " ويقوم قسم المحاسبة المكلف بحساب سعر التكلفة إلى إتباع طريقة " الأقسام المتجانسة " التي تعتبر مركز عمل حقيقي.

و من أسس طريقة التكاليف الحقيقية توزيع الأعباء غير المباشرة في المصاريف المقدرة لسنة 2017 كالتالي:

جدول رقم 08: المصاريف المقدرة لسنة 2017

المبلغ	اسم الحساب	الحساب
24820000	خدمات خارجية	61
25226000	خدمات خارجية أخرى	62
179915000	أجور المستخدمين	63
10478000	الضرائب والرسوم والمدفوعات	64
5142000	مصاريف مالية	65
2716000	مصاريف أخرى	66
113656000	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	68
361953000		مجموع المصاريف

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد الملحق رقم 01

تقوم بتخصيص جدول توزيع كل حساب على جميع أقسام مصلحة النسيج و التجهيز و المصاريف العامة و الخدمات.

وللإشارة فإن حساب 65 فقط يوزع بالكامل في المصاريف العامة.

ثانيا: حساب سعر التكلفة

1. جدول توزيع الأعباء غير مباشرة. (ملحق رقم 02) بالاعتماد على (الملحق رقم 06)

2. حساب تكلفة الشراء.

أولا: حساب ثمن شراء المادة الأولية

نعلم أن:

سعر المادة الأولية (الخيط) = $11,25 * 95177$

= 1070741,25 دولار

سعر الصرف: 1 دولار ← 110,02540 دج

إذن: سعر المادة الأولية = $110,02540 * 1070741,25$

= 117808734,32 دج

ثانيا: حساب الأعباء المباشرة

جدول رقم 09: مصاريف سنة 2017

TVA	HT	مجموع المصاريف
8855	126500	Hta المغربية للنقل (ملحق رقم 03)
51300	270000	Hta المغربية للنقل (ملحق رقم 03)
7650	45000	Hta المغربية للنقل (ملحق رقم 03)
19550	386809,76	Hh (مورد) (ملحق رقم 05)
15200	1188912,32	Hh (مورد) (ملحق رقم 05)
21028859	6042277,48	مصاريف جمركية

دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB بسكرة

21165568,29	831845858,94	مجموع المصاريف
-------------	--------------	----------------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

$$\text{ثمن الشراء} + \text{مجموع المصاريف} = 831845858,94 + 117808734,32 =$$

$$126127193,26 =$$

نقوم بقسمة المجموع المتحصل عليه على الكمية المشتراة حيث:

$$1325,18 = 95177 / 126127193,26$$

تكلفة الشراء المادة الأولية:

جدول رقم 10: حساب تكلفة الشراء

المادة الأولية F1	البيان
	تكلفة شراء مادة الأولية :
1070741,25	11,25 * 95177
	مصاريف الشراء المباشرة:
8318458,94	8318458,94
—	مصاريف الشراء غير المباشرة:
126127193,26	تكلفة شراء المادة الاجمالية
95177	عدد الوحدات أو الكمية المشتراه
1325,18	تكلفة الشراء للوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

3: حساب تكلفة الإنتاج.

➤ دورة انتاج المنتج A15:

جدول رقم 11: دورة انتاج المنتج A15

القسم	A15
401	/
402	/
403	/
404	/
405	
406	
407	
408	
409	
501	/
502	
503	
504	/
505	
506	/
507	
508	/
509	/
521	
522	/
523	/
524	
525	
526	/
527	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB بسكرة

دورة الإنتاج في الأقسام أو الآلات التي يمر عليها المنتج خلال مراحل إنجازه حسب الطبيعة فهو لا يمر على جميع الآلات وذلك تبعا لبطاقته التقنية.

- مصاريف الإنتاج :

جدول رقم 12: مصاريف انتاج المنتج A15

القسم	A15
401	9,58
402	9,69
403	0,00094
404	2,90
405	-
406	-
407	-
408	-
409	-
501	3,02
502	-
503	-
504	4,52
505	2,03
506	1,13
507	1,08
508	4,92
509	12,75
521	-
522	4,34
523	2,61
524	-
525	-
526	1,15
527	3,26

دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB بسكرة

61,90094	مجموع مصاريف الإنتاج
----------	----------------------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

تكلفة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج: تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج

تستعمل المؤسسة المادة الأولية F1 لإنتاج القماش A15

تكلفة إنتاج القماش A15:

جدول رقم 13: تكلفة إنتاج المنتج

البيان	قماش A15 (مبالغ) دج
تكلفة شراء المواد المستعملة:	126127193,26
لوازم مستهلكة:	29328261,27
مصاريف الإنتاج المباشرة	/
مصاريف الإنتاج غير المباشرة:	
- التجهيز	10633958,8069
- النسيج	19573904,35
تكلفة الإنتاج الكلي	185663317,6869
عدد الوحدات الكمية المنتجة (كلغ)	479635
تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة	387 ,09

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

4: حساب سعر التكلفة للقماش A15:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + مصاريف التوزيع

جدول رقم 14: سعر تكلفة المنتج A15

البيان	قماش A15 (مبالغ) دج
تكلفة إنتاج المواد المباعة:	185661912.2
387,09*479635	
مصاريف التوزيع غير المباشرة:	/
سعر التكلفة	185661912.2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

حساب النتيجة:

تحسب النتيجة كما يلي:

$$\text{النتيجة} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

حيث:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{كمية منتجة} * \text{سعر البيع}$$

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + (\text{سعر التكلفة} * \text{هامش الربح } 30\%)$$

بالتطبيق العددي نجد:

$$\text{سعر البيع} = 1.3 * 387.09 = 503.217$$

$$\text{رقم الأعمال} = 503.217 * 479635 = 241360485.8$$

$$\text{النتيجة} = 185661912.2 - 241360485.8 = 55698573.65$$

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة وفق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف

و فيما يلي نستعرض آلية حساب سعر التكلفة وفق طريقتنا المعتمدة و فيها يعتمد على التحميل العقلاني للتكاليف بحيث يتم إضافة التكاليف غير مباشرة في تكلفة الشراء و التكاليف المباشرة في تكلفة الإنتاج.

دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB بسكرة

و يتم التوصل للنتيجة كالتالي:

حساب تكلفة الشراء:

جدول رقم 15: تكلفة شراء المادة الأولية

البيان	الكمية	السعر	المجموع
ثمن الشراء	95177	1237.78	117808734.32
مصاريف مباشرة	-	-	8318458.94
مصاريف غير مباشرة	95177	16.26	1547578.02
تكلفة الشراء	95177	1341.44	127674771.3

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

جدول رقم 16: تكلفة إنتاج A15

البيان	الكمية	السعر	المجموع
تكلفة المواد الأولية المستعملة	95177	1341.44	127674771.3
لوازم مستهلكة:			29328261,27
مصاريف مباشرة	240	173.08	4997796.7
مصاريف غير مباشرة			
- ورشة التجهيز	479635	7.48177	3588518.754
- ورشة النسيج	479635	12.13	5817972.55
تكلفة الإنتاج	479635	357.37	171407320.6

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

حساب سعر التكلفة:

جدول رقم 17: سعر تكلفة A15

البيان	الكمية	السعر	المجموع
تكلفة الإنتاج المباع	479635	357.37	171407320.6
مصاريف مباشرة			
مصاريف غير مباشرة	479635	4.20	2014467
سعر التكلفة	479635	361.57	173421787.6

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

حساب النتيجة:

تحسب النتيجة بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

حيث:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{كمية منتجة} * \text{سعر البيع}$$

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + (\text{سعر التكلفة} * \text{هامش الربح } 30\%)$$

دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB بسكرة

و بالتطبيق العددي نجد:

$$\text{سعر البيع} = 1.3 * 361.57 = 470.041$$

$$\text{رقم الأعمال} = 470.041 * 479635 = 225448115$$

$$\text{النتيجة} = 173421787.6 - 225448115 = 52026327.44$$

دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB بسكرة

المبحث الثالث: دراسة علاقة محاسبة التكاليف والمردودية في مؤسسة التجهيز والنسيج

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى كيفية حساب مردودية المؤسسة باستعمال نتيجة طريقة التكاليف الكلية (طريقة المؤسسة) و باستعمال طريقة التحميل العقلاني للتكاليف.

المطلب الأول: حساب مردودية المؤسسة باستعمال نتيجة طريقة التكاليف الكلية (طريقة المؤسسة)

ولها نوعين أساسيين سبق التعرف عليهما في الشق النظري

أولاً: المردودية الاقتصادية

كما ذكرنا في الجانب النظري فهي تحسب بالطريقة التالية:

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية / مجموع الأصول

و بالتالي: النتيجة الصافية = 55698573.65

مجموع الأصول = 2128357500.67 (ملحق رقم 07)

إذن: المردودية الاقتصادية = $55698573.65 / 2128357500.67 = 0.0261 = 2.61\%$

ثانياً: المردودية المالية:

اشرنا إليها سابقا على أنها تحسب كما يلي:

المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

و بالتالي: النتيجة الصافية = 55698573.65

الأموال الخاصة = 1035511642.73 (ملحق رقم 08)

دراسة حالة مؤسسة التجهيز و النسيج TIFIB بسكرة

$$\text{إذن: المردودية المالية} = 1035511642.73 / 55698573.65 = 0.0537 = 5.37\%$$

نلاحظ أن نسب المردودية بطريقة المؤسسة أعلى من المحتسبة بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف.

المطلب الثاني: المردودية باستعمال طريقة التحميل العقلاني للتكاليف

كما ذكرنا سابقا للمردودية نوعين أساسيين

أولا: المردودية الاقتصادية

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية / مجموع الأصول

$$\text{النتيجة الصافية} = 52026327.44$$

$$\text{مجموع الأصول} = 2128357500.67 \text{ (ملحق رقم 07)}$$

$$\text{المردودية الاقتصادية} = 52026327.44 / 2128357500.67 = 0.0244 = 2.44\%$$

ثانيا: المردودية المالية

المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

$$\text{النتيجة الصافية} = 52026327.44$$

$$\text{الأموال الخاصة} = 1035511642.73 \text{ (ملحق رقم 08)}$$

$$\text{المردودية المالية} = 52026327.44 / 1035511642.73 = 0.0502 = 5.02\%$$

خلاصة الفصل:

لقد خصصنا هذا الفصل للجانب التطبيقي من دراستنا بهدف إسقاط ما توصلنا إليه في الجانب النظري و اختبار مدى تطبيقه في الواقع العملي، و بعد إجراء الدراسة الميدانية لمؤسسة التجهيز و النسيج بسكرة تبين لنا أن المؤسسة لديها مصلحة محاسبة عامة و لا يوجد بها مصلحة خاصة بالمحاسبة التحليلية التي تتطلب الدقة في حساب سعر التكلفة و النتيجة، هذا ما انعكس سلبا على طريقة حساب نتيجة المؤسسة من خلال التحميل غير العقلاني للتكاليف ذلك ما يتجسد في تضخيم و تحميل المنتج فوق ما يتكلف و بالتالي ارتفاع التكاليف أو النقل من التكاليف و تحميل المنتج أقل من التكلفة الفعلية.

أدى هذا النقص تلقائيا إلى التفاوت بين نسب المردودية و كذا عدم قياس و تقييم الأداء المالي ساهم في تقليل الدقة في حساب نسب المردودية فمصلحة المحاسبة العامة هي من يحكم على الأداء المالي للمؤسسة.

الخاتمة

يشهد التطور الاقتصادي انقلاب اقتصادي متسارع في ظل وجود المنافسة الحرة و تعدد المنتجين، ذلك ما فرض على المؤسسات الجزائرية مواكبة التطور بامتلاك التقنيات الحديثة من أجل تسخيرها لمواكبة العصر و الحصول على مكانة عالمية تمكنها من فرض وجودها بين اقتصاديات الدول و لقد برزت محاسبة التكاليف كقاعدة بيانات لتقديم المعلومات اللازمة للمحاسبة المالية و الإدارية و كأداة للتحكم في التكلفة، و غياب مثل هذه الأداة الجوهرية كان بمثابة مشكل عميق ظلت تتخبط فيه المؤسسات الجزائرية و عدم قدرتها على الصمود أمام الوسط التنافسي البحت.

و يتطلب إدراج نظام محاسبة التكاليف في مؤسساتنا لم يكن بالأمر الهين بل فرض وجود كفاءات عالية و خبرات متنوعة من أجل وضع حجر الأساس لهذا النظام و تطبيقه بما يعزز جميع الأطراف الاقتصادية. و تدعم محاسبة التكاليف التوصل لنتيجة المؤسسة فكلما كانت النتيجة أدق انعكست إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة الذي يستخدم مؤشر المردودية بغرض إظهار المؤسسة في صورتها و تحديد نقاط القوة و الضعف و الحكم على المؤسسة بصورة صحيحة، و وقع اختيارنا على مؤسسة التجهيز و النسيج ببسكرة للإلمام بالجانب التطبيقي للدراسة كونها تستخدم محاسبة التكاليف في تتبع مختلف تكاليف منتجاتها و كيفية تحديدها.

نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: و التي تنص على أن محاسبة التكاليف هي نظام يهدف لإدارة التكاليف و من أجل حساب التكلفة تستعمل عدة أنظمة منها التقليدية و الحديثة حيث تم إثبات هذه النظرية و هذا من خلال إدخال بعض الأنظمة عند حساب سعر التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة.

الفرضية الثانية: التي تنص على أن مردودية المؤسسة تتمثل في قدرتها على تحقيق نتائج مرغوب فيها باستعمال الإمكانيات المتاحة بحيث تم التوصل إلى أن المردودية هي الوسائل/الإمكانيات و هذا ما تم برهنته من خلال حساب نسب المردودية.

الفرضية الثالثة: و التي تنص على أن مردودية المؤسسة تتأثر بمحاسبة التكاليف حيث اختيار طريقة حساب التكلفة يؤدي الى تحقيق نسب مردودية عالية، لم تثبت صحة هذه النظرية من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة أدى إلى التوصل لنتيجة أقل من النتيجة المتوصل إليها من طرف المؤسسة و بالتالي مردودية أقل على عكس نسب المردودية المتوصل إليها.

النتائج:

النتائج النظرية:

- ✓ تحل محاسبة التكاليف أهمية كبيرة في المؤسسة لما تقدمه من معلومات هامة لتسهيل عملية اتخاذ القرار و الرقابة.
- ✓ يعتبر قياس تكلفة الإنتاج من الأهداف الرئيسية التي تسعى لتحقيقها محاسبة التكاليف.
- ✓ يعد الفرق الأساسي بين الأنظمة التقليدية و الحديثة لحساب التكلفة هو طريقة تحديد و توزيع الأعباء غير المباشرة و كيفية تحميلها على المنتج.
- ✓ تعتمد الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف على تحميل المصاريف غير مباشرة على المنتج على أساس وحدات العمل و التي تتمثل عادة في عدد ساعات عمل مباشرة أو عدد ساعات دوران الآلة في قسم من أقسام الإنتاج بينما تعتمد الأنظمة الحديثة على تحميل التكاليف غير مباشرة على الأنشطة و التي تقوم باستهلاكها المنتجات فيما بعد.
- ✓ يعتبر الأداء المالي آلية هامة في تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية.
- ✓ يساعد حساب المردودية بالمؤسسة من معرفة مكانتها الاقتصادية و توجهاتها المستقبلية من خلال معرفة قدرتها على تحقيق العوائد باستخدام الأصول أو الأموال المستثمرة المتاحة لديها.

✓ يعتبر التحليل المالي القاعدة الرئيسية لتحليل مردودية المؤسسة بالاعتماد على أهم المؤشرات الاقتصادية و المالية.

النتائج التطبيقية:

- ✓ حققت المؤسسة محل الدراسة نتائج عالية في سنة 2017 مقارنة مع السنوات الأخرى و بالتالي نسب مردودية مرتفعة.
- ✓ تعتمد المؤسسة على عدد الطلبات في الإنتاج هذا ما يؤدي إلى عدم وجود منتجات مخزنة أي ما ينتج بيع.
- ✓ تعتمد المؤسسة طريقة التكاليف الكلية في حساب سعر التكلفة بعدم إدراج التكاليف غير مباشرة في حساب تكلفة الشراء و عدم إدراج تكاليف مباشرة في تكلفة الإنتاج هذا ما يؤدي إلى التحميل غير العقلاني للتكاليف.
- ✓ يؤدي الاختلاف في طريقة حساب سعر التكلفة الى التفاوت في نسب المردودية بالمؤسسة فالاعتماد على طريقة التحميل غير العقلاني للتكاليف تعطي نتائج أكثر دقة.

التوصيات و الاقتراحات:

بعد الدراسة الميدانية بالمؤسسة نوصي مسيري المؤسسة على ما يلي:

- على المؤسسة أن تولي اهتمام كبير لمصلحة المحاسبة عامة و إنشاء مصلحة خاصة بالمحاسبة التحليلية للتدقيق في حساب التكلفة و مواكبة التطور التكنولوجي فيما يخص هذه الأخيرة.
- يجب على المؤسسة أن تعطي اهتمام بالغ لعملية تقييم الأداء المالي لحساب المردودية و اكتشاف مواطن القوة و الضعف في مركزها المالي من أجل تحسينها و اتخاذ القرارات الصائبة.
- يجب على المؤسسة أن تستعمل طريقة تسويق منتجاتها بغرض فرض منافستها بين المؤسسات الأخرى في السوق بهدف زيادة مردوديتها.
- ضرورة استغلال الآلات غير مستغلة أو التنازل عنها بغرض زيادة النتيجة.
- دعم المؤسسة من قبل الجهات الوصية من خلال تقديم التسهيلات في استزاد المادة الأولية (الخيط) خاصة فيما يخص الرسوم الجمركية.

- كما نقتراح عليها النقاط التالية:

بعد الدراسة الميدانية بالمؤسسة نقتراح على مسيري المؤسسة ما يلي:

- ضرورة مراقبة و متابعة الوضعية المالية للمؤسسة.
- دعم و تثمين جهود المستخدمين للنهوض بمصلحة خاصة بالمحاسبة التحليلية.
- إقامة دورات تكوينية لفائدة المستخدمين من أجل مواكبة التطور التكنولوجي في مجال محاسبة التكاليف.
- منح الفرص و الاهتمام الكفاءات الجدد و إدراجهم في العملية التسييرية للمؤسسة.

الآفاق المستقبلية:

- استخدام التحليل المالي في رفع مردودية المؤسسة.
- مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.
- أهمية تقييم الأداء في رفع مردودية المؤسسة.
- استخدام طرق أخرى لحساب التكلفة غير التي اعتمدنا عليها في دراستنا و هل نصل لنفس النتائج؟

قائمة المراجع:

1. احمد فؤاد المدهون. (2017). أثر تطبيق ابعاد بطاقة الأداء المتوازن على تعظيم الربحية في المصارف التجارية المحلية العاملة في فلسطين مذكرة ماجستير. غزة ، فلسطين: الجامعة الاسلامية غزة.
2. اسماعيل حجازي، و اسماء معاليم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة (الإصدار الطبعة الاولى). عمان: دار اسامة للنشر والتوزيع الاردن_عمان.
3. اسماعيل يحيى التركيبي. (2006). محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق (الإصدار الطبعة الاولى). عمان: دار حامد للنشر.
4. اصيلة لعمرى. (26 نوفمبر, 2019). محاضرة في اساليب المحاسبة الادارية الحديثة. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
5. السوق المفتوح. (2020). تم الاسترداد من read.openooq.com.
6. الكرنى، مجيد. (2015). مؤشرات الأداء المالي. عمان: دار المناهج للنشر و التوزيع.
7. ايمن شنطي، و عامر شقر. (2007). مقدمة في الادارة و التحليل المالي . عمان: دار البداية ناشرون و موزعون.
8. جلييلة بن خروف. (2009). دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة و اتخاذ القرارات مذكرة ماجستير. بومرداس، الجزائر: جامعة بومرداس.
9. حفصي، رشيد. (2015). تقييم الأداء المالي، الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة اطروحة دكتوراه. ورقلة: جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
10. حمزه الشمخي، و ابراهيم الجزراوي. (1998). الادارة المالية الحديثة. عمان: دار صفاء للنشر و التوزيع.
11. حنان بوطغان. (2007). تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية مذكرة ماجستير. سكيكدة، الجزائر: جامعة سكيكدة.

12. حنان حكوم. (2012/ 2013). الطرق الحديثة لحساب التكاليف دراسة حالة نفطل_GPL_مذكرة ماستر. السعيدة: جتمعة الدكتور الطاهر مولاي السعيدة.
13. حياة بزقاري. (2011). دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي مذكرة ماجستير. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
14. خالد هادفي. (2012/ 2013). دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية_دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية_ مذكرة ماجستير. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
15. راضية عطوي. (2007/ 2008). دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف_مذكرة ماجستير. باتنة: جامعة الحاج لخضر باتنة.
16. رانية غصاب. (2013/ 2014). استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لانظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على اساس الانشطة لبناء الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية_دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب اوماش_يسكرة_مذكرة ماجستير. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
17. سمية مسعودي. (2017). أثر الرفع المالي على مردودية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مذكرة ماستر . ام البواقي، الجزائر: جامعة ام البواقي.
18. سهام مزوزي، و نادية بن زيادي. (2015/ 2016). اثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار_دراسة حالة مؤسسة الاسمنت-السعيدة_مذكرة ماستر. السعيدة: جامعة ملاوي الطاهر السعيدة.
19. شريف جاب الله. (2008/ 2009). دور التكاليف المعيارية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية_دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق اهراس_مذكرة ماجستير. باتنة: جامعة الحاج الاخضر باتنة.
20. صفاء بوضياف. (2018). دور المعمومة المالية في تقييم الأداء المالي والتنبؤ بالفشل المالي اطروحة دكتوراه. سطيف: جامعة فرحات عباس سطيف.
21. طارق تيسير النابلسي. (2008/ 2009). امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية_حلقة بحث في المحاسبة. الاردن: جامعة الحسين بن طلال.

22. عادل عشي. (2002). الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقييم مذكرة ماجستير. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
23. عبد الحق عطوط. (2012 / 2013). دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة BCR سطيف_ مذكرة ماجستير. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
24. عبد الرزاق عريف. (2017). انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مذكرة دكتوراه. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
25. عبد الغني دادن. (2006). قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسة الاقتصادية. (2006/04).
26. عبد الغني دادن. (2007). قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو ارساء نموذج للانداز المبكر باستعمال المحاكاة المالية اطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة الجزائر.
27. عبد الغني دادن، و محمد الأمين كماسي. (2005). الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات. ورقلة، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
28. عبدالناصر نور، و عليان الشريف. (2000). محاسبة التكاليف الصناعية. الطبعة الاولى. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
29. عماد زودة. (2009 / 2010). مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف_ مذكرة ماجستير. باتنة: جامعة الحاج لخضر باتنة.
30. غنية الجوزي. (2012). اهمية اعتماد البورصة كوسيلة تقييم مردودية المؤسسة و تمويل تطورها مذكرة ماجستير. الجزائر، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
31. محمد العشماوي. (2011). محاسبة التكاليف بين المنظورين التقليدي والحديث (الإصدار الطبعة الاولى). عمان: دار البازوري العلمية للنشر.
32. محمد عماد صلاح. (2008 / 2009). التكلفة المستهدفة_ تمهيد ماجستير. القاهرة: جامعة القاهرة_ كلية التجارة.

33. محمد نجيب دبابش. (2010/ 2011). استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج_دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة_مذكرة ماجستير. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
34. محمد نواف فخر، و عطاء الله محمد القطيش. (2014). محاسبة التكاليف الصناعية. الطبعة الاولى. الاردن_عمان: دار اسامة للنشر والتوزيع.
35. محمود علي الجبالي، و قصي السامرائي. (2000). محاسبة التكاليف. الطبعة الاولى. عمان: دار وائل للنشر.
36. مصطفى الشيخ فهمي. (2008). التحليل المالي. رام الله: فلسطين.
37. مليكة زغيب، و ميلود بوشنكير. (2010). التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد. الجزائر، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
38. مهني بوريش. (2012). مساهمة في تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظيفة التموين مذكرة ماجستير. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
39. ناصر دادي عدون. (1994). المحاسبة التحليلية (الإصدار الطبعة الثانية). الجزائر: المهدية العامة للنشر.
40. ناصر دادي عدون، و يوسف مامش. (2008). أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي. الجزائر: دار المحمدية العاصمة.
41. نبيل بوفليح. (2019). دروس و تطبيقات في التحليل المالي حسب النظام المحاسبي المالي. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
42. نجلاء نوبلي. (2014/ 2015). استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية_المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة_مذكرة دكتوراه. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
43. نذير حدانة. (2017). دور التشخيص المالي في تحسين المردودية المالية مذكرة ماستر. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.

44. نضال محمد الخلف، و انعام حسن زويلف. (2007). التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة_دراسة ميدانية في قطاع صناعة الادوية البيطرية الاردني_مجلة جامعة الملك عبد العزيز م21. الاردن، جامعة الملك عبد العزيز.
45. نعيمة شباح. (2008). دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية مذكرة ماجستير. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
46. هاشم احمد عطية، و محمد محمود عبد ربه. (2000). النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية"المستشفيات". دار الجامعية للنشر.
47. هدى جاب الله. (بلا تاريخ). دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية_المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة_مذكرة ماجستير. جامعة محمد خيضر بسكرة.
48. هدى جاب الله. (2011/ 2012). دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية_المطاحن الكبرى للجنوب_مذكرة ماجستير. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
49. وليد الحياي، وليد ناجي الحياي، و عبد الله علي خلف. (2014). التحليل المالي للرقابة على الأداء و الكشف عن الانحرافات. عمان: مركز الكتاب الاكاديمي.
50. ياسين سالمى. (2009/ 2010). الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة نפטال GPL البلدية_مذكرة ماجستير. جامعة الجزائر 3.
51. يزيد تفرارت. (2010/ 2011). محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الاداء دراسة المؤسسة الوطنية بصناعة الكوابل بسكرة_مذكرة ماجستير. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA

BALANCE GENERALE

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/17 AU 31/12/17		SOLDE AU 31/12/17	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
601206	Filé mélange L/P ou P/L	0,00	0,00	591 203 130,97	0,00	591 203 130,97	0,00
601****	Matières premières	0,00	0,00	591 203 130,97	0,00	591 203 130,97	0,00
602101	Carburant	0,00	0,00	714 871,36	0,00	714 871,36	0,00
602102	Lubrifiants & graisses	0,00	0,00	657 258,47	0,00	657 258,47	0,00
602180	Autres matières consommable	0,00	0,00	2 706 934,49	0,00	2 706 934,49	0,00
602212	pièces de rechange pour matériel de production tis	0,00	0,00	11 069 646,73	0,00	11 069 646,73	0,00
602214	pièces de rechange pour matériel de production fir	0,00	0,00	3 174 071,20	0,00	3 174 071,20	0,00
602221	pièces de rechange pour chaudière & matériel de v	0,00	0,00	1 976 819,22	0,00	1 976 819,22	0,00
602222	pièces de rechange pour matériel et outillage de la	0,00	0,00	19,76	0,00	19,76	0,00
602226	pièces de rechange pour matériel & outillage de m	0,00	0,00	28 738,47	0,00	28 738,47	0,00
602228	pièces de rechange pour autre matériel & outillage	0,00	0,00	56 745,63	0,00	56 745,63	0,00
602231	pièces de rechange pour Véhicules poids lourd	0,00	0,00	349 027,16	0,00	349 027,16	0,00
602232	pièces de rechange pour Véhicules de transport de	0,00	0,00	39 693,15	0,00	39 693,15	0,00
602233	pièces de rechange pour Véhicules utilitaires	0,00	0,00	149 050,00	0,00	149 050,00	0,00
602234	pièces de rechange pour Véhicules légers touristiq	0,00	0,00	1 204 381,08	0,00	1 204 381,08	0,00
602242	Fournitures pour atelier d'électromécanique & d'éle	0,00	0,00	1 066 400,21	0,00	1 066 400,21	0,00
602243	Fournitures pour atelier de menuiserie	0,00	0,00	14 820,00	0,00	14 820,00	0,00
602244	Fournitures pour atelier de maintenance mécanique	0,00	0,00	170 474,59	0,00	170 474,59	0,00
602248	Autres fournitures pour ateliers	0,00	0,00	56 632,86	0,00	56 632,86	0,00
602281	Fournitures de bureaux	0,00	0,00	670 662,25	0,00	670 662,25	0,00
602282	Fournitures et produits d'entretien	0,00	0,00	149 652,00	0,00	149 652,00	0,00
602288	Autres fournitures diverses	0,00	0,00	2 938 639,23	0,00	2 938 639,23	0,00
602680	Autres emballages	0,00	0,00	2 133 723,41	0,00	2 133 723,41	0,00
602****	Autres approvisionnements	0,00	0,00	29 328 261,27	0,00	29 328 261,27	0,00
607100	Fournitures non stockables (eau, énergie)	0,00	0,00	17 533 741,19	0,00	17 533 741,19	0,00
607800	Autres matières et fournitures non stockables	0,00	0,00	206 779,85	0,00	206 779,85	0,00
607****	Achats non stockés de matières et fournitures	0,00	0,00	17 740 521,04	0,00	17 740 521,04	0,00
608600	Frais accessoires r achats d'approvisionnements r	0,00	0,00	544 940,03	0,00	544 940,03	0,00
608****	Frais accessoires d'achat	0,00	0,00	544 940,03	0,00	544 940,03	0,00
613160	Locations d'habitation	0,00	0,00	480 000,00	0,00	480 000,00	0,00
613800	Autres locations	0,00	0,00	486 280,00	0,00	486 280,00	0,00
613****	Locations	0,00	0,00	966 280,00	0,00	966 280,00	0,00
615210	Réparation & maintenance des équipements de pr	0,00	0,00	1 088 480,98	0,00	1 088 480,98	0,00
615220	Réparation & maintenance des véhicules	0,00	0,00	1 115 496,44	0,00	1 115 496,44	0,00
615230	Réparation & maintenance de matériel informatiqu	0,00	0,00	5 000,00	0,00	5 000,00	0,00
615280	Autre réparation & maintenance de biens mobiliers	0,00	0,00	2 000 380,41	0,00	2 000 380,41	0,00
615****	Entretien, réparations et maintenance	0,00	0,00	4 209 357,83	0,00	4 209 357,83	0,00
616100	Assurances véhicules	0,00	0,00	186 259,18	0,00	186 259,18	0,00
616200	Assurances responsabilité civil	0,00	0,00	110 528,58	0,00	110 528,58	0,00
616300	Assurances locaux	0,00	0,00	4 680,00	0,00	4 680,00	0,00

616400	sur autres biens	0,00	0,00	1 838 987,83	0,00	1 838 987,83	0,00
616500	Assurances transport de marchandises	0,00	0,00	178 968,47	0,00	178 968,47	0,00
616*****	Primes d'assurances	0,00	0,00	2 319 424,06	0,00	2 319 424,06	0,00
618310	Documentation techniques	0,00	0,00	6 549,77	0,00	6 549,77	0,00
618*****	Documentation et divers	0,00	0,00	6 549,77	0,00	6 549,77	0,00
622200	Honoraires d'avocats	0,00	0,00	707 323,77	0,00	707 323,77	0,00
622*****	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	0,00	0,00	707 323,77	0,00	707 323,77	0,00
623500	Catalogues et imprimés	0,00	0,00	14 000,00	0,00	14 000,00	0,00
623800	Autres frais de publicité	0,00	0,00	28 500,00	0,00	28 500,00	0,00
623*****	Publicité, publication, relations publiques	0,00	0,00	42 500,00	0,00	42 500,00	0,00
624100	Transports sur ventes	0,00	0,00	2 435 000,00	0,00	2 435 000,00	0,00
624300	Transports collectifs du personnel	0,00	0,00	5 625 900,00	0,00	5 625 900,00	0,00
624800	Divers	0,00	0,00	5 384 775,45	65 026,24	5 319 749,21	0,00
624*****	Transports de biens et transport collectif du pe	0,00	0,00	13 445 675,45	65 026,24	13 380 649,21	0,00
625100	FRAIS DE MISSIONS EN ALGERIE	0,00	0,00	3 939 358,40	0,00	3 939 358,40	0,00
625300	Frais de réception	0,00	0,00	830 986,83	0,00	830 986,83	0,00
625800	DIVERS	0,00	0,00	792 820,00	0,00	792 820,00	0,00
625*****	Déplacements, missions et réceptions	0,00	0,00	5 563 165,23	0,00	5 563 165,23	0,00
626100	Frais postaux	0,00	0,00	4 545,00	0,00	4 545,00	0,00
626200	Frais de téléphone fixe	0,00	0,00	53 347,33	0,00	53 347,33	0,00
626300	Frais de mobile	0,00	0,00	260 812,60	0,00	260 812,60	0,00
626400	Abonnement internet	0,00	0,00	72 000,00	0,00	72 000,00	0,00
626*****	Frais postaux et de télécommunications	0,00	0,00	390 704,93	0,00	390 704,93	0,00
627100	COMMOSSION	0,00	0,00	5 141 947,60	0,00	5 141 947,60	0,00
627*****	Services bancaires et assimilés	0,00	0,00	5 141 947,60	0,00	5 141 947,60	0,00
631110	Traitements des salaires	0,00	0,00	66 439 470,51	9 614 856,20	56 824 614,31	0,00
631120	Salaires variables	0,00	0,00	906 048,00	0,00	906 048,00	0,00
631140	Heures supplémentaires	0,00	0,00	3 810 909,98	0,00	3 810 909,98	0,00
631150	Congés payés	0,00	0,00	7 611 367,15	0,00	7 611 367,15	0,00
631210	Indemnité d'expérience professionnelle IEP	0,00	0,00	9 889 442,44	0,00	9 889 442,44	0,00
631220	Indemnité de frais d'utilisation de véhicule IFUV	0,00	0,00	66 000,00	0,00	66 000,00	0,00
631230	Indemnité de téléphone	0,00	0,00	55 000,00	3 000,00	52 000,00	0,00
631250	Indemnité de départ retraite	0,00	0,00	2 466 367,00	0,00	2 466 367,00	0,00
631260	Indemnité de nuisance	0,00	0,00	6 194 400,00	0,00	6 194 400,00	0,00
631270	Indemnité de travail posté	0,00	0,00	3 165 762,50	0,00	3 165 762,50	0,00
631320	Prime rendement collectif PRC	0,00	0,00	6 082 184,04	0,00	6 082 184,04	0,00
631330	Primes de paniers	0,00	0,00	27 382 750,00	0,00	27 382 750,00	0,00
631800	Autres primes & indemnités	0,00	0,00	24 259 255,82	0,00	24 259 255,82	0,00
631*****	Rémunération du personnel	0,00	0,00	158 328 957,44	9 617 856,20	148 711 101,24	0,00
635100	Cotisations CNAS	0,00	0,00	15 127 349,42	85 788,76	15 041 560,66	0,00
635200	Cotisations aux caisses de retraites	0,00	0,00	9 962 439,18	0,00	9 962 439,18	0,00
635800	Cotisations aux autres organismes sociaux	0,00	0,00	2 767 344,22	0,00	2 767 344,22	0,00
635*****	Cotisations aux organismes sociaux	0,00	0,00	27 857 132,82	85 788,76	27 771 344,06	0,00
637100	Versements aux oeuvres sociales	0,00	0,00	3 432 814,19	0,00	3 432 814,19	0,00
637*****	Autres charges sociales	0,00	0,00	3 432 814,19	0,00	3 432 814,19	0,00
641200	Participation des employeurs à la formation profes	0,00	0,00	558 308,00	0,00	558 308,00	0,00
641*****	Impôts, taxes et versements assimilés sur rém	0,00	0,00	558 308,00	0,00	558 308,00	0,00
642100	Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)	0,00	0,00	9 882 312,00	0,00	9 882 312,00	0,00
642*****	Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'	0,00	0,00	9 882 312,00	0,00	9 882 312,00	0,00
645400	Vignettes automobiles	0,00	0,00	37 500,00	0,00	37 500,00	0,00
645*****	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les rés	0,00	0,00	37 500,00	0,00	37 500,00	0,00
657800	Autres charges exceptionnelles de gestion courant	0,00	0,00	201,27	0,00	201,27	0,00

657****	Charges exceptionnelles de gestion courante	0,00	0,00	201,27	0,00	201,27	0,00
661200	INTERETS DES COMPTES COURANTS ET DES	0,00	0,00	114 707,32	0,00	114 707,32	0,00
661****	Charges d'intérêts	0,00	0,00	114 707,32	0,00	114 707,32	0,00
666000	Pertes de change	0,00	0,00	2 601 529,01	0,00	2 601 529,01	0,00
666****	Pertes de change	0,00	0,00	2 601 529,01	0,00	2 601 529,01	0,00
681131	Bâtiments	0,00	0,00	85 319 904,56	0,00	85 319 904,56	0,00
681135	Installations générales - agencements - aménagem	0,00	0,00	6 987 060,72	0,00	6 987 060,72	0,00
681151	Matériel de production Textile	0,00	0,00	13 683 265,10	0,00	13 683 265,10	0,00
681152	Matériel & Outillage industriel	0,00	0,00	3 414 941,76	0,00	3 414 941,76	0,00
681158	Agencements et aménagements des matériels et c	0,00	0,00	7 160,00	0,00	7 160,00	0,00
681181	Matériel de transport	0,00	0,00	352 478,64	0,00	352 478,64	0,00
681182	Matériel de bureau et informatique	0,00	0,00	35 260,00	0,00	35 260,00	0,00
681****	Dotations au amortissements, prov. et pertes d	0,00	0,00	109 800 070,78	0,00	109 800 070,78	0,00
685400	Dotations aux pertes de valeur sur créances	0,00	0,00	166 049,32	0,00	166 049,32	0,00
685****	Dotations aux amortissements, provisions et p	0,00	0,00	166 049,32	0,00	166 049,32	0,00
686100	Dotations aux amortissements des primes de remb	0,00	0,00	1 578 060,01	0,00	1 578 060,01	0,00
686800	Autres dotations	0,00	0,00	2 112 231,93	0,00	2 112 231,93	0,00
686****	Dotations aux amortissements, provisions et p	0,00	0,00	3 690 291,94	0,00	3 690 291,94	0,00
TOTAL GENERAL		0,00	0,00	988 079 656,04	9 768 671,20	978 310 984,84	0,00

EPE TEXALG COMPLEXE INDUSTRIEL: TIFIB -BISKRA

TABLEAU DES CHARGES INDIRECTES

page 01

LES CHARGES	MONTANT TOTAL	CHARGES GENERAL 100	GROUPE APPRO "ACHAT" 130	S/D TECNQUE 200	S/D MAINTENANCE 300	SCE CREATION 102
61 SERVICES EXTERIEURS	100%	10,00%	1,00%	3,00%	20,00%	1,00%
	24 820 000,00	2 482 000,00	248 200,00	744 600,00	4 964 000,00	248 200,00
62 AUTRES SERVICES EXTERIEURS	100%	11,27%	5,67%	3,34%	18,10%	0,74%
	21 050 000,00	2 372 335,00	1 193 535,00	703 070,00	3 810 050,00	155 770,00
63 CHARGES DE PERSONNEL	100%	24,70%	4,08%	4,08%	16,53%	0,50%
	179 915 000,00	44 439 005,00	7 340 532,00	7 340 532,00	29 739 949,50	899 575,00
64 IMPOTS, TAXES ET VERSEMENT ASSIMILES	100%	83,27%	0,91%	0,91%	3,67%	0,11%
	10 478 000,00	8 724 856,72	94 991,03	94 991,03	384 853,38	11 641,06
65 AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES	100%	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	5 142 000,00	5 142 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
66 CHARGES FINANCIERES	100%	25,92%	10,56%	0,93%	13,05%	1,86%
	2 716 000,00	703 878,56	286 782,44	25 285,96	354 383,68	50 571,92
68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR	100%	3,68%	5,57%	1,33%	18,64%	2,66%
	113 656,00	4 182,54	6 330,64	1 511,62	21 185,48	3 023,25
REPARTITION II	244 234 656,04	63 868 257,82	9 170 371,11	8 909 990,62	39 274 422,04	1 368 781,23
CHARGES GENERAL "TISSAGE"	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	80 291 045,66	-63 868 257,82	0,00	-8 909 990,62	-39 274 422,04	-1 368 781,23
CHARGES GENERAL "FINISSAGA"	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	33 130 406,04	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TISSAGE 400	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	581 319,91	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
FINISSAGA 500	100%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	584 745,17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
REPARTITION II	244 234 656,29	0,00	9 170 371,11	0,00	0,00	0,00
NATURE D'UNITES D'ŒUVRES	-	-	KG ACHETE	-	-	-
NOMBRE D'UNITES D'ŒUVRES	-	-	95 177,00	-	-	-
COUT D'UNITES D'ŒUVRES	-	-	96,35	-	-	-

SCE TISSAGE	OURDISSAGE	RENTRAGE	TISSAGE	MESURAGE	BOBINAGE	RETORDAGE	VAPORISAGE	ENCOLLAGE	ASSEMBLAGE
400	401	402	403	404	405	406	407	408	409
0,50%	2,00%	3,00%	18,00%	2,00%	1,00%	2,00%	1,00%	3,00%	0,50%
124 100,00	496 400,00	744 600,00	4 467 600,00	496 400,00	248 200,00	496 400,00	248 200,00	744 600,00	124 100,00
0,00%	3,18%	1,48%	29,25%	0,46%	0,21%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	669 390,00	311 540,00	6 157 125,00	96 830,00	44 205,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,25%	3,57%	3,57%	27,50%	1,01%	1,01%	0,76%	0,25%	0,50%	0,00%
449 787,50	6 422 965,50	6 422 965,50	49 476 625,00	1 817 141,50	1 817 141,50	1 367 354,00	449 787,50	899 575,00	0,00
0,06%	0,79%	0,79%	6,11%	0,22%	0,22%	0,17%	0,06%	0,11%	0,00%
5 820,53	83 117,14	83 117,14	640 258,24	23 514,94	23 514,94	17 694,40	5 820,53	11 641,06	0,00
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,06%	1,22%	1,44%	25,68%	0,11%	0,32%	0,83%	0,26%	1,03%	0,08%
1 520,96	33 080,88	39 164,72	697 360,16	3 041,92	8 555,40	22 434,16	7 034,44	27 947,64	2 281,44
0,08%	1,74%	2,06%	36,68%	0,16%	0,45%	1,18%	0,37%	1,47%	0,12%
90,92	1 977,61	2 341,31	41 689,02	181,85	511,45	1 341,14	420,53	1 670,74	136,39
581 319,91	7 706 931,14	7 603 728,68	61 480 657,42	2 437 110,21	2 142 128,29	1 905 223,70	711 263,00	1 685 434,44	126 517,83
0,00%	7,12%	7,44%	75,18%	2,03%	2,04%	2,48%	0,88%	2,61%	0,22%
0,00	5 716 722,45	5 973 653,80	60 362 808,13	1 629 908,23	1 637 937,57	1 991 217,93	706 561,20	2 095 596,29	176 640,30
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00%	11,25%	11,37%	65,16%	3,16%	2,49%	2,30%	1,02%	2,50%	0,75%
-581 319,91	65 398,49	66 096,07	378 788,06	18 369,71	14 474,87	13 370,36	5 929,46	14 533,00	4 359,90
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	13 489 052,08	13 643 478,55	122 222 253,61	4 085 388,14	3 794 540,73	3 909 811,99	1 423 753,66	3 795 563,73	307 518,03
-	ML	ML	DUIT/ML	ML	ML	ML	ML	ML	ML
-	4 500 000,00	4 500 000,00	225 600 000,00	4 500 000,00	4 500 000,00	4 500 000,00	4 500 000,00	4 500 000,00	4 500 000,00
-	3,00	3,03	0,54177	0,91	0,84	0,87	0,32	0,84	0,07

SCE FINISSAGE 500/510/520	MAG. TISSU ECRU 501	FLAMBAGE 502	COUTURE PIECES 503	LAVAGE HEMMER 504	LAVAGE DMEZ 505	ESSDREUSE 506	THERMOFIXAGE 507	RAMEUSE 508
0,50%	0,50%	0,50%	0,50%	1,00%	1,00%	1,00%	2,00%	2,00%
124 100,00	124 100,00	124 100,00	124 100,00	248 200,00	248 200,00	248 200,00	496 400,00	496 400,00
0,00%	1,60%	0,00%	0,00%	4,61%	3,80%	0,19%	0,00%	4,84%
0,00	336 800,00	0,00	0,00	970 405,00	799 900,00	39 995,00	0,00	1 018 820,00
0,25%	0,76%	0,00%	0,00%	0,50%	0,25%	0,25%	0,00%	0,50%
449 787,50	1 367 354,00	0,00	0,00	899 575,00	449 787,50	449 787,50	0,00	899 575,00
0,06%	0,17%	0,00%	0,00%	0,11%	0,06%	0,06%	0,00%	0,11%
5 820,53	17 694,40	0,00	0,00	11 641,06	5 820,53	5 820,53	0,00	11 641,06
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,18%	1,32%	0,25%	0,19%	3,09%	0,53%	0,34%	0,62%	3,13%
4 753,00	35 742,56	6 844,32	5 133,24	84 033,04	14 259,00	9 315,88	16 920,68	84 983,64
0,25%	1,88%	0,36%	0,27%	4,42%	0,75%	0,49%	0,89%	4,47%
284,14	2 136,73	409,16	306,87	5 023,60	852,42	556,91	1 011,54	5 080,42
584 745,17	1 883 827,69	131 353,48	129 540,11	2 218 877,69	1 518 819,45	753 675,82	514 332,22	2 516 500,12
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00%	7,04%	1,06%	0,84%	12,39%	3,95%	2,48%	2,99%	13,17%
0,00	2 332 380,59	351 182,30	278 295,41	4 104 857,31	1 308 651,04	821 634,07	990 599,14	4 363 274,48
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	5,12%	2,92%	1,12%	6,02%	4,12%	2,86%	2,51%	8,77%
-584 745,17	29 938,95	17 074,56	6 549,15	35 201,66	24 091,50	16 723,71	14 677,10	51 282,15
0,00	4 246 147,23	499 610,34	414 384,67	6 358 936,66	2 851 561,99	1 592 033,61	1 519 608,46	6 931 056,75
-	ML	ML	ML	ML	ML	ML	ML	ML
-	4 500 000,00	4 000 000,00	669 000,00	4 500 000,00	4 500 000,00	4 500 000,00	4 500 000,00	4 500 000,00
-	0,94	0,12	0,62	1,41	0,63	0,35	0,34	1,54

**Maghrébine de Transport
et Auxiliaire**



MTA / Sarl au capital de 350.000.000 DA

المغربية للنقل
والخدمات الملحقة

Agence de Prestations Services Annaba

NRC : 23-04 99B0010146

NIS : 097016070015250

ArtN° : 23013749012

N° Cpte : CPA 004 002014 00000 90 17 30

ANNABA, Le : 28/12/2016

Facture Transit N°4452

Déclaration Douanière N° 22628 DU 18/12/2016

EPE TEXALG SPA (TIFIB BISKRA)

P/C

BISKRA

RC 0988970B11

ID/Fiscal : 001116098897042

Tel (033)65-41-68 Fax (033)65-41-67

Structure	Désignation	Qté	Prix.Unitaire	Montant HT
TRANSIT	Formalités Douanières	1	69 000,00	69 000,00
TRANSIT	Commission Assistance Visite Douanière	1	12 000,00	12 000,00
TRANSIT	Manutention Humaine	3	15 000,00	45 000,00
TRANSIT	Frais Fixes	1	500,00	500,00

Mode de Règlement : Chèque

Total = 126 500,00

Tva = 8 855,00

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de :

Total à Payer= 135 355,00

CENT TRENTE CINQ MILLE TROIS CENT CINQUANTE CINQ Dinars Algerien et Zéro Centimes

BEN CHETTOUH Abba
Chargée D'études N.2
Chargée de la facturation

Sarl-MTA
المغربية للنقل والخدمات الملحقة
Maghrébine de Transport et Auxiliaire
Agence Prestations de Service de Annaba
FACTURATION

Siège Social : 89, Route de l'Avant Port, Annaba

E-mail : upannaba@mta.dz

Site : www.mta.dz

Tél : (038) 45-48-94

Fax : (038) 45-48-93

Imprimé le : 28/12/2016 10:19:34

TRANSPORTS
SERVICES PORTUAIRES « SERPORT » SPA
LE PORTUAIRE D'ANNABA

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE



وزارة النقل
مجمع الخدمات المينائية
المؤسسة المينائية لعنابة

FACTURE

N° 1 / 417/17

DATE D'EMISSION

13/01/17

DOIT : M.T.A
BD BENABDELMALEK RAMDANE ANNABA
R.C. : M.F. : Art. Imp :

TEL :
FAX :

CODE CLIENT

411125

OBJET : Manip. Conteneur/Gardiennage

Marchandise : 6 CONTS 40P
Navire : MAX SUN

Debarqué le : 04/12/16
Reference : PC EPE TEXALG

Debut sejour : 04/12/16

Fin sejour : 11/01/17

S.G.	C.C.	DATE OPER.	NATURE DES PRESTATIONS	NBR	QUANTITE	UNITE	P.U. (D.A.)	MONTANT (D.A.)
		20/12/16	RAPP. CONT POUR VISITE (MAFI)	1		UN	2000.00	2000.00
		20/12/16	VISITE CONT. PLEIN 40P'	1		UN	8000.00	8000.00
		25/12/16	RAPP. CONT POUR VISITE (MAFI)	2		UN	2000.00	4000.00
		25/12/16	VISITE CONT. PLEIN 40P'	2		UN	8000.00	16000.00
		01/01/17	ENLEVEMENT CONT. PLEIN 40P'	3		UN	8000.00	24000.00
		11/01/17	ENLEVEMENT CONT. PLEIN 40P'	3		UN	8000.00	24000.00
			RED MAN CONTS 40P DEPASE/21J	6		UN	10000.00	60000.00
			REDEVANCE DE NETTOYAGE CONTS	3		UN	300.00	900.00
			DROITS D'ACCES/STATIONNEMENT	6		UN	750.00	4500.00
			TOTAL OPERATION					143400.00
		10/01/17	GARD. CTU 40'	38	6	UN. J	200.00	45600.00
		11/01/17	GARD. CTU 40'	1	3	UN. J	200.00	600.00
			TOTAL GARDIENNAGE					46200.00

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE :

TOTAL : 189600.00
T.V.A. (17%) : 36024.00
TOTAL A PAYER : 225624.00

DEUX CENT VINGT CING MILLE SIX CENT VINGT QUATRE DINARS

P/ LE CHÈF DE BUREAU FACTURATION

Spa au capital de 3.000.000.000 DA
Tél : 038.86.31.31/43 Fax : 038.86.54.15
Email : epan@annaba-port.com
Web : http // www.annaba-port.com



Intertek

Adresse : Môle Cigogne, Quai Nord BP : 1232 Annaba - Algérie
R.C. N° : 0363573 B/03 N°NIS : 000323036357324 N°Article : 23013746062
R.I.B. N°00 400 201 401 701 160 119 CPA ANNABA

SARL H&H LINER ALGERIA

Sarl au capital de 100 000 DA
 Agrément n° : 068/12 RC n° : 0986181 B12
 NIF N° : 001216098618185 - Art.Imposition N° : 16286103061
 Banque : 1) ARAB BANQUE - CPT N° : 026 05301
 0002140500/48 2) FRANSABANK - CPT N° : 220 2000 871 / 02
 LOT PETITE PROVENCE N° 01 Hydra - Alger
 Tél : 021 69 41 33 / 37 - Fax : 021 69 41 59

H&H

LINER ALGERIA

Facture Surestarie N° : FIT20170100150

Facturée le 23/01/2017 11:05

Pour le compte de l'armateur EL KENZ

DESTINATAIRE

Réceptionnaire : [005297]TEXALG SPA EPE
 BP N5 ROUTE D'EL ALIA BEZ ALGER / ALGERIE
 Transitaire : [005297] M.T.A

Port d'accostage ANNABA

N° Escale : 2016010152

N° Voyage : DZ01S16..

Navire : MAX SUN

Accosté le : 04/12/2016 07:00*

Gros : 1463

Port_Chg : MARDAS PORT

B/L : MARDANNA-002186

Échangé le : 05/12/2016..

Caution n° :

N° Conteneur	Type	Deb Sur	Fin Sur	Frch	JFact	Durée	Dev	Taux.Tr1	Taux.Tr2	Taux.Tr3	Taux.Tr4	Taux.Tr5	Total (DA)
CAXU4997656	40H	04/12/2016	14/01/2017	7	35	42	USD	40.00	80.00	0.00	0.00	0.00	206819.55
GATU8317032	40H	04/12/2016	12/01/2017	7	33	40	USD	40.00	80.00	0.00	0.00	0.00	189217.89
PCIU8045017	40H	04/12/2016	12/01/2017	7	33	40	USD	40.00	80.00	0.00	0.00	0.00	189217.89
SKHU8304805	40H	04/12/2016	12/01/2017	7	33	40	USD	40.00	80.00	0.00	0.00	0.00	189217.89
TOHU7142259	40H	04/12/2016	14/01/2017	7	35	42	USD	40.00	80.00	0.00	0.00	0.00	206819.55
TOHU8144172	40H	04/12/2016	14/01/2017	7	35	42	USD	40.00	80.00	0.00	0.00	0.00	206819.55

Rubriques de facturation	Montant Rubrique	TVA %	Montant TVA	Montant TTC
[LG004] FRAIS FIXE	800.00	19.00	152.00	952.00
[LG001] 1ER TRANCHE	607257.42	0.00	0.00	607257.42
[LG002] 2 EME TRANCHE	580854.90	0.00	0.00	580854.90
TOTAL			1 188 912.320 DA	
TVA			152.00 DA	
TOTAL À PAYER :			1 189 064.32 DA	

Arrêtée la présente facture à la somme :

un million cent quatre-vingt neuf mille soixante quatre DINARS trente deux centimes

Tranche	Mode de Reglement / Réf.	Emetteur	Montant
1	PAR CHEQUE / BNA N°8668868/	TEXALG SPA EPE / TRANSIT M.T.A	1189064.32

Situation des TCs & surestarie pour ce B/L

Débit (s)	Credit (s)	Reste à Restituer	Avec Surestarie	Sans Surestarie	Facture (s)	Reste à Facturer
6	6	0	6			0

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKRA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		988 231 228,66	604 215 630,17
VENTE INTER UNITE		60 323 234,30	120 910 025,64
Variation stocks produits finis et en cours		45 945 777,84	-115 520 063,85
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 094 500 240,80	609 605 591,96
CONSOMMATION INTER UNITE		-133 631 171,93	-60 594 184,10
Achats consommés		-638 816 853,31	-370 498 439,82
Services extérieurs et autres consommations		-32 727 902,40	-32 192 185,06
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-805 175 927,64	-463 284 808,98
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		289 324 313,16	146 320 782,98
Charges de personnel		-179 915 259,49	-193 938 590,55
Impôts, taxes et versements assimilés		-10 478 120,00	-16 309 127,63
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		98 930 933,67	-63 926 935,20
Autres produits opérationnels		17 625 788,48	1 348 475,01
Autres charges opérationnelles		-201,27	-546 257,73
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-113 656 412,04	-129 653 335,41
Reprise sur pertes de valeur et provisions		25 270 234,00	349 820 059,87
V- RESULTAT OPERATIONNEL		28 170 342,84	157 042 006,54
Produits financiers			841 127,77
Charges financières		-2 716 236,33	-1 832 343,86
VI-RESULTAT FINANCIER		-2 716 236,33	-991 216,09
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		25 454 106,51	156 050 790,45
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 137 396 263,28	961 615 254,61
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 111 942 156,77	-805 564 464,16
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		25 454 106,51	156 050 790,45
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		25 454 106,51	156 050 790,45

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET 2017	NET 2016
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		103 283,75	103 283,75		
Immobilisations corporelles					
Terrains		181 667 000,00		181 667 000,00	181 667 000,00
Bâtiments		954 004 443,78	570 891 147,95	383 113 295,83	475 191 269,55
Autres immobilisations corporelles		535 708 227,45	79 821 584,54	455 886 642,91	148 102 738,36
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		242 598 225,41		242 598 225,41	242 598 225,41
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 914 081 180,39	650 816 016,24	1 263 265 164,15	1 047 559 233,32
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		639 466 829,65	121 628 500,47	517 838 329,18	433 376 991,32
Créances et emplois assimilés					
Clients		350 901 451,80	36 770 668,33	314 130 783,47	257 559 252,82
Autres débiteurs		11 291 011,77		11 291 011,77	127 371 380,71
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		21 832 212,10		21 832 212,10	27 936 029,73
TOTAL ACTIF COURANT		1 023 491 505,32	158 399 168,80	865 092 336,52	846 243 654,58
TOTAL GENERAL ACTIF		2 937 572 685,71	809 215 185,04	2 128 357 500,67	1 893 802 887,90

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		25 454 106,51	156 050 790,45
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Comptes de liaison		1 010 057 536,22	587 753 494,35
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 035 511 642,73	743 804 284,80
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		853 220 000,00	853 220 000,00
Impôts (différés et provisionnés)		10 479 405,53	10 479 405,53
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		25 130 947,21	24 440 655,27
TOTAL II		888 830 352,74	888 140 060,80
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		23 052 274,00	37 707 023,08
Impôts		62 120 611,03	99 838 008,32
Autres dettes		118 842 620,17	124 313 510,90
Trésorerie passif			
TOTAL III		204 015 505,20	261 858 542,30
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2 128 357 500,67	1 893 802 887,90