

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي  
دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - اوماش - بسكرة.

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

-كحول صورية

من إعداد الطالبة:

-تبانى احلام

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر أ	- بركات ربيعة
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر أ	- كحول صورية
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر ب	- خشعي عفاف

الموسم الجامعي: 2023-2024

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

# الاهداء

اهدي هذا العمل:

الى ابي الغالي رحمه الله

الى امي العزيزة حفظها الله

الى جدي العزيز حفظه الله

الى كل افراد العائلة اخواني واخواتي

الى جميع الاهل والاقارب، الاحباب والأصدقاء

الى كل من قدم لي يد المساعدة

# شكر وعرّفان

.الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على ان وفقني في إتمام هذا العمل المتواضع

كما لايسعني في نهاية هذا العمل الا ان أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذة كحول سورية على اشرافها على هذا العمل وعلى

نصائحها وتوجيهاتها القيمة ونسال الله العلي العظيم ان يجعلها في ميزان حسناتها ،ولا انسى أيضا ان أتقدم بشكري الجزيل

لموظفي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب باوماش -بسكرة-.

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وكيفية الاستفادة منها واستخدامها في تحسين الأداء المالي، بالإضافة الى عرض اهم المؤشرات المعتمدة في تقييم الأداء المالي، وتهدف هذه الدراسة الى مساهمة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب – اوماش-بسكرة .

وتوصلت هذه الدراسة الى ان محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم بالتأثير الإيجابي على الأداء المالي وذلك بتخفيض التكاليف وبالتالي زيادة الربحية مما يساهم في تحسين الأداء المالي.

### الكلمات المفتاحية:

محاسبة التكاليف، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، الأداء المالي، الربحية، تقييم الأداء المالي.

**Summary :** to this study aims to highlight the role of activity –based cost accounting in improving the financial performance of the economic institution and the approved method for evaluating financial performance .this study aims to contribute showing the most important benefits and using them to improve financial performance .in addition to the contribution of the application of activity –based cost accounting in improving the financial performance of the grand mills corporation of the south-oumach- of biskra.

This study concluded that activity –based cost accounting has a positive impact on financial performance by reducing.

Costs thus increase the cost which contributes to improving financial performance.

**Key words :** Cost Accounting, Cost Accounting Based–Activity ABC, Financial Performance, Profitability, Financial Performance Evaluation.

الصفحة	الفهرس
	الواجهة
	الاهداء
	شكر وعرفان
	ملخص الدراسة
I-I	فهرس المحتويات
IV	قائمة الاشكال
V	قائمة الجداول
ا - و	مقدمة
26-1	<b>الفصل الأول: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC</b>
1	تمهيد
2	المبحث الأول: اساسيات حول محاسبة التكاليف
2	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
5	المطلب الثاني: اهداف ووظائف محاسبة التكاليف
7	المطلب الثالث: مقومات ومجالات استخدام محاسبة التكاليف
9	المطلب الرابع: الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

11	المبحث الثاني: مدخل لحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
11	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
14	المطلب الثاني: المبادئ والافتراضات الأساسية لحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
16	المطلب الثالث: أهداف ومقومات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
18	المطلب الرابع: المقارنة بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية
19	المبحث الثالث: أسس تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
19	المطلب الأول: متطلبات وأسباب تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
21	المطلب الثاني: خطوات تصميم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
22	المطلب الثالث: عوامل نجاح محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومشاكل تطبيقها
24	المطلب الرابع: تقييم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
26	خلاصة الفصل
52-27	الفصل الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأداء المالي
27	تمهيد
28	المبحث الأول: ماهية الأداء المالي
28	المطلب الأول: مفهوم الأداء
30	المطلب الثاني: مفهوم الأداء المالي
33	المطلب الثالث: مجالات الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه
35	المطلب الرابع: مقاييس الأداء المالي واليات تحسينه
38	المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي
38	المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي
40	المطلب الثاني: مصادر معلومات تقييم الأداء المالي ومتطلبات تقييمه
44	المطلب الثالث: المعايير المستخدمة في تقييم الأداء المالي ومؤشرات تقييمه
46	المطلب الرابع: مراحل تقييم الأداء المالي وشروط نجاحه وصعوباته
48	المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي
48	المطلب الأول: تأثير محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

49	المطلب الثاني: اهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتحسين الأداء المالي
50	المطلب الثالث: دور انخفاض التكاليف في تحسين الأداء المالي
52	خلاصة الفصل
52-88	الفصل الثالث: تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - أوماش
52	تمهيد
53	المبحث الأول: تقديم المؤسسة "المطاحن الكبرى للجنوب"
53	المطلب الأول: تعريف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
55	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
61	المطلب الثالث: مخطط العملية الإنتاجية بالمؤسسة
65	المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف المتبعة بالمؤسسة محل الدراسة
65	المطلب الأول: تقسيم الأعباء العامة الى أعباء متغيرة وثابتة حسب درجة تغيرها
67	المطلب الثاني: حساب تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لسنة 2022
68	المطلب الثالث: تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز
70	المبحث الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة محل الدراسة
70	المطلب الأول: استخدام التوازنات المالية كأسلوب لتحسين الأداء المالي بالمؤسسة محل الدراسة
77	المطلب الثاني: استخدام النسب المالية كأسلوب لتحسين الأداء المالي بالمؤسسة محل الدراسة
81	المطلب الثالث: مساهمة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالمؤسسة محل الدراسة
88	خلاصة الفصل
89-91	خاتمة
92-101	قائمة المراجع
	الملاحق

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	. وظائف محاسبة التكاليف	01
15	المبادئ الأساسية لمحاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة	02
51	.تحسين الجودة وتخفيض التكلفة باتجاهين يزيد الربحية	03
57	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	04
63	مراحل انتاج الدقيق والفريئة	05

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الفروق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	10
02	الفروقات بين محاسبة التكاليف على أساس الانشطة ABC والانظمة المحاسبية التقليدية	19
03	تصنيف العمال حسب المديرية لدى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة	56
04	تشكيلة منتجات الدقيق والفرينة	62
05	جدول تقييم الأعباء المتغيرة والثابتة بدلالة كمية المنتج من الدقيق والفرينة لسنة 2022	66
06	جدول الأعباء المتغيرة لسنة 2022	66
07	جدول الأعباء الثابتة لسنة 2022	67
08	تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لسنة 2022	67
09	سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ لسنة 2022	69
10	أصول وحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة -للفترة 2020-2022	70-71
11	خصوم وحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة -للفترة 2020-2022	72
12	الميزانيات المالية المختصرة للمؤسسة محل الدراسة للفترة 2020-2022	73-74
13	حساب راس المال العامل الصافي لوحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- من اعلى الميزانية.	74
14	حساب راس المال العامل الصافي لوحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- من أسفل الميزانية.	74
15	المؤشرات المالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة 2020-2022	75-76
16	النسب المالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة 2020-2022	77-78
17	تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بالوحدة	82
18	تحديد مسببات التكلفة	83
19	مصنوفة الأنشطة ومسببات التكلفة	83
20	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة	84
21	تحديد تكلفة مسببات المراكز	85
22	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي انتاج الدقيق والفرينة	85
23	حساب اجمالي التكاليف المباشرة و الغير مباشرة للمؤسسة محل الدراسة	86
24	حساب سعر التكلفة وفقا لمحاسبة التكاليف على أساس الانشطة	86
25	سعر التكلفة بين محاسبة التكاليف التقليدية ومحاسبة التكاليف على أساس الانشطة ABC	86

# مقدمة

## مقدمة

عند ظهور المؤسسات كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظرا لبساطتها وعدم تعقدها ولكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة بعد الثورة الصناعية، وكبر حجم المؤسسات وشدة المنافسة فيما بينها إضافة إلى البيئة الحديثة التي أصبحت متسمة بالتغيرات السريعة جعل هذه المؤسسة أمام تحدي ضرورة تطبيق نظام أكثر فعالية يتمثل في نظام محاسبة التكاليف الذي أصبح يلعب دورا هاما في توضيح عملية التسيير من خلال تحديده وحسابه لمختلف التكاليف المتعلقة بمنتجات المؤسسة أو خدماتها والتي تعد أصلا العوامل الرئيسية لقيامها.

مع استمرار تطورات محاسبة التكاليف تم التوصل لمجموعة من الطرق تتمثل في الأنظمة التقليدية للتكاليف كمرحلة أولية تقوم على تحديد وضبط التكاليف عن طريق تحميلها، إلا أن المشاكل التي واجهتها أدت لإعادة البحث عن أنظمة أخرى تسير هذه التغيرات الطارئة على هيكل تكاليف المؤسسة وبذلك ظهرت عدة أنظمة حديثة أهمها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing) يرمز له اختصارا بنظام (ABC) حيث يركز هذا النظام على العلاقة السببية بين موارد وأنشطة ومنتجات المؤسسة وذلك من خلال فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وان إنتاج المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة.

حيث يمثل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تطورا ملموسا لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وطريقا للتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات وعليه جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة لحل مشاكل عدم فعالية النظم التقليدية في حساب التكاليف، بحيث ينتظر منه تحديد التكلفة الأكثر دقة من خلال التخصيص الجيد للتكاليف غير المباشرة، بالإضافة إلى تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة بشكل عام من خلال التسيير على أساس الأنشطة، وإعداد الميزانيات بناء على الأنشطة، وأدائها المالي بشكل خاص.

ويعد الأداء المالي المقياس المحدد لمدى نجاح المؤسسات وان عدم تطبيق المؤسسات للأداء المالي بالمستوى المطلوب يعرض وجودها للخطر.

## إشكالية البحث:

وبناء على ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كما يلي:

ما هو دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية تم طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تعتبر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نظاما بديلا للأنظمة التقليدية؟

- ما مدى إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية؟

- هل توجد علاقة إيجابية بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتحسين الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة؟

## فرضيات البحث:

في ضوء إشكالية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية يمكننا ان نقدم بعض الإجابات المؤقتة لأسئلة البحث والتي من شان

الدراسة المجراة اثباتها او نفيها كما يلي:

- تعتبر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بديلا للأنظمة التقليدية فهو جاء لتدارك عيوبها.

- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يمكن تطبيقها في كل المؤسسات الاقتصادية صناعية كانت أم تجارية وخدمية

شرط أن تتوفر فيها مقومات تطبيقها.

- توجد علاقة إيجابية بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتحسين الأداء المالي .

## منهج البحث:

بهدف الالمام والاحاطة بمختلف جوانب الموضوع والاجابة عن الإشكالية المعتمدة، واختبار صحة الفرضيات،

تعتمد الدراسة بصورة أساسية على **المنهج الوصفي التحليلي** الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب النظرية

للموضوع بغرض التعرف على محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في تحسين الأداء المالي، و**منهج دراسة حالة** الذي

يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف ابعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة، إضافة الى

الملاحظة والمقابلات مع دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية.

## دوافع اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب دفعت إلى اختيار هذا الموضوع منها:

- كون الموضوع يدخل في صميم التخصص.
- اهتمام ورغبة الطالبة في إثراء معلوماتها ورصيدها المعرفي في محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- البحث عن نوع جديد من الدراسات المحاسبية.
- فتح الأبواب لبقية الطلبة لإجراء دراسات مستقبلية في هذا الموضوع وتطويره.
- حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى القياس الدقيق للتكاليف مما يساعد على ترشيد النفقات والاستخدام الجيد للموارد.
- عدم ملائمة طرق محاسبة التكاليف التقليدية على توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة الحديثة.

## أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- محاولة الإجابة على الفرضيات والتساؤلات المطروحة.
- التعرف بشكل تفصيلي على طريقة التكلفة على أساس الأنشطة.
- بيان أهم المرتكزات المعرفية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- إبراز أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي.
- إضافة مرجع علمي لمكتبة الجامعة في هذا المجال.
- تحديد مدى تحسين الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة.
- محاولة إبراز الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي.

## أهمية الموضوع:

يستمد هذا الموضوع أهميته من الحاجة الماسة لإدراك ما يلي:

- الدور الهام الذي تلعبه محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي.

-أهمية تحسين الأداء المالي بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.

### حدود البحث:

الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة.

الحدود الزمنية: الدراسة الميدانية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة 2024.

### الدراسات السابقة:

ومن ضمن الدراسات التي تحصلنا عليها نذكر:

-عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الاردن ،وعلاقته بالاداء

المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس-أطروحة دكتوراة الفلسفة في تخصص المحاسبة ، عمان-الاردن،2009 ،

تهدف الدراسة الى القاء الضوء على مدى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في البيئة الأردنية كأحد أحدث التطورات المحاسبية، يعمل على رفع القدرة التنافسية، والكفاءة الإنتاجية للشركات الصناعية والخدماتية كما هدفت الدراسة الى بيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام وتحسين الأداء المالي لهذه الشركات، وتوصلت هذه الدراسة الى ان هناك شركات في الأردن مطبقة لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وكذلك وجود علاقة إيجابية بين تطبيق لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ولبعض الشركات وأخرى لا.

-امين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء،دراسة

حالة المؤسسة الوطنية لهيئة الري،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص

محاسبة وتدقيق،جامعة الجزائر3،2009/2010،تناولت هذه الدراسة إشكالية: "ماهي متطلبات تطبيق نظام محاسبة

التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية " ؟،في هذه الدراسة تم القاء الضوء على نظام يعتبر من

أبرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة الا وهو نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة،حيث جاء لتدارك

عجز الأنظمة الكلفوية التقليدية ومواكبة تطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة كما هدفت الدراسة الى توضيح البية

عمل نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة وتوضيح ركائزه.

-بزراري حياة، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة المطاحن

الكبرى للجنوب -بسكرة- " مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر (2011/2010). ، تناولت هذه الدراسة إشكالية : " ما دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، في هذه الدراسة تم القاء الضوء على نظام المعلومات المحاسبية وتأثيره بالتغيرات التي عرفتتها المحاسبة خاصة المعايير المحاسبية الدولية والجزائر تكيفت مع هذه التغيرات بتغيير المخطط الوطني المحاسبي 1975 بالنظام المالي والمحاسبي الذي يسعى الى مسايرة هذه التغيرات، حيث تسعى إدارة المؤسسة في ظل المنافسة لاستغلال هذه المعلومات في تقييم نشاطها ومعرفة نقاط القوة ونقاط الضعف وهذا بتحقيق نتائج إيجابية خاصة في الجانب المالي .

-نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة

المطاحن الكبرى للجنوب، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة

، 2015/2014، جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر، تناولت هذه الدراسة إشكالية: "كيف يتم تحسين الأداء المالي

للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية؟"، تهدف الدراسة لابرز ماهية أدوات المحاسبة الإدارية

وكذا استخدامها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، كما هدفت الدراسة أيضا الى عرض واقع تطبيق أدوات

المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، وتوصلت هذه الدراسة الى ان

أدوات المحاسبة الإدارية تقوم بالتأثير الإيجابي على مختلف مؤشرات تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

-حجاج نفيسة، اثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الاداء المالي "دراسة حالة عينة من المؤسسات

البتروولية الجزائرية خلال الفترة(2014/2010)" ، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه الطور الثالث ،جامعة

قاصدي مرياح ورقلة -الجزائر ، (2017/2016) ،، تناولت هذه الدراسة إشكالية: "مامدى مساهمة الاستثمار في تكنولوجيا

المعلومات والاتصال في تحسين الأداء المالي للمؤسسات البتروولية ؟"، تهدف هذه الدراسة الى معرفة اثر الاستثمار في تكنولوجيا

المعلومات والاتصال على الأداء المالي للمؤسسة.

-اسماعيل محمد صالح البدر ، اثر تطبيق محاسبة التكاليف المبنى على اساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات

صناعات الاغذية الاردنية- دراسة حالة على شركة حلويات العنتاوي- ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

في المحاسبة عمان - الاردن ، 2017، تناولت هذه الدراسة إشكالية: "ما الفروقات الناتجة بين نظام محاسبة التكاليف المطبق حالياً في الشركة ونظام محاسبة التكاليف التقليدي القائم على الأسس العلمية، ونظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ( ABC ) في تعزيز الربحية؟"، حيث تناول الباحث من خلال دراسته لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة باعتباره نظام يساعد على احتساب تكاليف المنتجات بأكثر دقة، حيث توصل الى ان أكثر أنظمة التكاليف تأثيراً على تعزيز الربحية هو نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، كما اوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية نظراً لما اظهرته من نتائج إيجابية في الدراسة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

هذه الدراسة اختلفت قليلاً عن الدراسات السابقة حيث انه حاولنا ابراز دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي في الجانب النظري، اما في الجانب التطبيقي قمنا بإسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال القيام بحساب التكاليف وفق الطريقة المطبقة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ثم قمنا بإسقاط طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على التكاليف المقدمة من طرف المؤسسة.

### صعوبات البحث:

خلال قيامنا بهذه الدراسة واجهتنا العديد من الصعوبات ومن أهمها:

- صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلية لإجراء دراسة الحالة.

- قصر فترة ومدّة إجراء التريص .

### هيكل البحث:

بغرض الإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح والتساؤلات الفرعية واختبار فرضياتنا قمنا بتقسيم دراستنا فضلاً عن

مقدمة وخاتمة إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل ثالث تطبيقي كما يلي:

-الفصل الأول المعنون ب: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، حيث تطرقنا إلى أساسيات حول

محاسبة التكاليف ومدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأسس تطبيق محاسبة التكاليف على أساس

## الأنشطة ABC.

-الفصل الثاني المعنون ب: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأداء المالي، وتطرقنا فيه الى ماهية الأداء

المالي وتقييم الأداء المالي وركزنا على محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي.

-الفصل الثالث المعنون ب: تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -

بسكرة، تطرقنا فيه الى تعريف المؤسسة محل الدراسة وواقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة ومساهمة محاسبة التكاليف

على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي.

-خاتمة: تضمنت إجابة مختصرة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات وعرض اهم النتائج والتوصيات بالإضافة

الى الاقتراحات المتوصل اليها.

## الفصل الأول: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تمهيد:

لقد أدى التطور التكنولوجي والمعرفي في العديد من المجالات لإدراك التحكم في تغيرات المؤسسة الاقتصادية على مستوى البيئة الداخلية والخارجية لها مما أدى إلى ظهور اهتمامات جديدة ساهمت في إعادة النظر حول المفاهيم والأنظمة المعتمدة في مجال محاسبة التكاليف وذلك لتحسين مستوى تطور المؤسسات الاقتصادية مما أدى ذلك إلى ظهور مدخل جديد لمعالجة التكاليف أطلق عليه بنظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، ويقوم هذا النظام أساسا لمعالجة التكاليف الغير مباشرة بشكل دقيق يسمح ذلك بتسيير التكاليف، ويساعد على تتبع التكاليف بمنهج حديث يساعد على تخطي ثغرات الأنظمة التقليدية.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: أساسيات حول محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: مدخل لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

المبحث الثالث: أسس تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

## المبحث الأول: أساسيات حول محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف عنصر مهم في إدارة المؤسسات حيث تهتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراض معينة

تساعد مسير المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكثر قدر من الكفاءة، ويهدف هذا المبحث الى ابراز المفاهيم

الأساسية لمحاسبة التكاليف وذلك من خلال عرض ما يلي:

**المطلب الاول: مفهوم محاسبة التكاليف**

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف:

تعددت واختلفت تعريف محاسبة التكاليف حسب عدة وجهات نظر وستتطرق إلى اهم التعاريف:

-عرف MAHER محاسبة التكاليف بأنها: "حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات

الكلفوية". (اسماعيل يحيى التكريتي، 2009، صفحة 23)

- وعرفها أيضا DANIEL BOUSSARD بأنها: "أداة تسيير تمد في الكثير من المؤسسات معلومات نقدية ومادية

على مساعدة المسؤولين في اتخاذ قراراتهم". (هدى جاب الله، 2012/2011، صفحة 67)

- كما يرى KHASHARMEH أن محاسبة التكاليف هي: "إحدى مجالات المحاسبة التي تهتم بقياس التكلفة، وذلك بهدف

توفير بيانات ومعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات". (خليل ابراهيم عبدالله شفقة، 2007، صفحة 28، 29)

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن:

محاسبة التكاليف هي حقل من حقول المحاسبة وأداة من أدوات التسيير تهتم بدراسة وحساب التكاليف ومراقبتها لمختلف

الوظائف الممارسة من طرف المؤسسة، كما انها تمد المسيرين بمعلومات عن التدفقات الداخلية للمؤسسة بغرض اتخاذ

القرارات التسييرية.

ثانياً: أهمية محاسبة التكاليف: وتظهر في: (زعرور نعيمة، 2015/2014، صفحة 4)

-تحديد تكلفة الإنتاج وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالأجور والمواد الأولية.

-مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسات السعرية السليمة للمنتجات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها.

- تحديد تكلفة الانتاج التام والإنتاج تحت التشغيل اخر المدة لغرض اعداد الحسابات الختامية والميزانية.
- توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من اجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة.
- توفير المعلومات الضرورية لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل، وكذلك تقييم أداء المؤسسة.
- توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من اجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة.

ثالثا: نشأة محاسبة التكاليف:

نستطيع ان نقسم هذه الفترة التاريخية التي لازمت تطور محاسبة التكاليف الى أربعة مراحل: (بلكرشة رابع ، 2007/2006،  
صفحة 6،7)

### 1-المرحلة الأولى: من القرن 14الى القرن 17

في هذه المرحلة وحسب سجلات شركة " DEL BENE COMPANY " وشركة " FLORENTINE " لتصدير الملابس الصوفية وهما شركتان ايطاليتان، وقد تجلى ظهورهما ميدانيا بعد القرنين التاليين للقرن 14، من خلال السجلات المحاسبية للشركة الإيطالية ميدسي للغزل والنسيج، حيث استطاعت الوصول الى معرفة التكلفة وتسعير منتجاتها المتمثلة في الملابس الجاهزة، الا ان هذه السجلات لا تعد نظاما متكامل لتحديد التكلفة. وما تقدم نخلص على ان محاسبة التكاليف ظهرت مستقلة تماما منذ نشأتها الأولى عن غيرها من فروع المحاسبة الأخرى.

### 2-المرحلة الثانية: من نهاية المرحلة الأولى حتى نهاية القرن 18

اما ما ميز هذه الفترة هو توسع محاسبة التكاليف لتشمل المجال الزراعي وصدور عدة مؤلفات مثل كتاب " INTRODUCTION TO MARCHANDISE "للمؤلفه "ROBERT HAMLTON" عام 1788 وقد تضمن هذا الكتاب قسمين قسم خاص بالزراعة والأخر بعمليات الصنع، حيث تطرق الى مفهوم التكلفة ومراحل حسابها. الا ان قيام الثورة الصناعية في هذا القرن كان له تأثيرا كبيرا على محاسبة التكاليف، اذ زادت الاستثمارات الصناعية بشكل سريع، مما أدى الى بروز مشاكل عدة منها زيادة استخدام المواد الأولية وارتفاع مصاريف العاملين والتوسع في الاستهلاك، وبالتالي كثرة المنتجين وزيادة المنافسة، مما استدعى معرفة تكلفة كل عملية من عمليات الإنتاج حتى يتسنى

تحديد الحد الأدنى للأسعار التي تضمن تغطية المصاريف المتغيرة.

وكخلاصة لهذه الفترة ان محاسبة التكاليف اكتست مجالا جديدا وهو الزراعة كما ظهرت اول فكرة لاستخدام بيانات التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات.

### 3-المرحلة الثالثة: من نهاية المرحلة الثانية حتى نهاية القرن 19 عشر و20

تعتبر هذه الفترة من اهم الفترات التي راجت وتطورت فيها محاسبة التكاليف حتى أطلق عليها "عصر النهضة لمحاسبة التكاليف " حيث برز فيها مجموعة من المؤلفين نذكر منهم:

المؤلف الإيرلندي "LARDNER" عام 1850 تطرق في كتابه "اقتصاديات النقل بالسكك الحديدية" الى ضرورة التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة كما أورد نظاما تفصيليا لتجميع وتصنيف الأعباء الإضافية في مجال السكك الحديدية. ويمكن ايجاز ما جاء في هذه الفترة في التالي:

- التوجه نحو الدقة والضبط في التكاليف والتنبؤ لها، باستخدام الموازنات مما يعطي إشارة واضحة لعملية التخطيط.
- الدعوة لتخفيض التكاليف في وسط اشتدت فيه المنافسة الحادة نتيجة التطور الهائل الذي صاحب الثورة الصناعية.
- التطرق الى التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة التي تشير الى بداية التحليل الحدي.

### 4-المرحلة الرابعة: من بداية القرن 20 الى الوقت الراهن

- اما القرن العشرين فتميزت بثلاث اتجاهات يمكن إنجازها فيما يلي:
- الانتقال والاهتمام بتحديد التكلفة الحقيقية.
- بتوسيع الرقابة لتشمل مجالات جديدة كتكاليف البيع والتوزيع.
- ادخال الأساليب العلمية في مجال محاسبة التكاليف.

## المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف

أولاً: أهداف محاسبة التكاليف:

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف في الأهداف الأساسية التالية: (وديان لؤي عبد الرحمان، 2015، صفحة 10، 11)

1- تحديد تكلفة وحدة الإنتاج: تهدف محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المتمثلة في المواد والعمل والمصروفات التي تحملها المؤسسة، لتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة في المؤسسة، سواء كانت مراكز إنتاج أو خدمات إنتاجية أو خدمات تسويقية أو خدمات إدارية وتمويلية.

2- الرقابة على عناصر التكاليف: تعطي بيانات التكاليف معلومات للإدارة عن التكلفة الفعلية التي حدثت، وباستخدام نظام التكاليف المحددة مقدماً أو التكاليف المعيارية، يتم تحديد الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المحددة مقدماً أو التكلفة المعيارية، لدراستها وتحديد سبل معالجة الانحرافات السلبية، وتنمية الانحرافات الايجابية لتخفيض التكلفة.

3- تحديد أسعار المنتجات: تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة وحدة الإنتاج، وبذلك يتم تحديد أسعار بيع المنتجات بحيث تحقق هذه الأسعار السياسة الإدارية المرسومة في تحقيق ربح معين، أو الصمود أمام منافسة المؤسسات الأخرى، أو تغطية تكاليف الإنتاج في المدى القصير.

4- المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات: تقدم محاسبة التكاليف مجموعة من التقارير تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات على أسس علمية، والقيام بوظيفة التخطيط والرقابة وتقييم نتائج الأعمال بشكل سليم مثل:

أ- إجراء المقارنات دورياً لعناصر تكلفة الإنتاج بهدف رفع الكفاية الإنتاجية.

ب- الحصول على بيانات عن الفاقد أو التالف من المواد في المخازن أو أثناء الإنتاج لمعالجته، وعن الطاقة المستغلة والعاطلة لتحديد إمكانية الاستفادة منها واستغلالها.

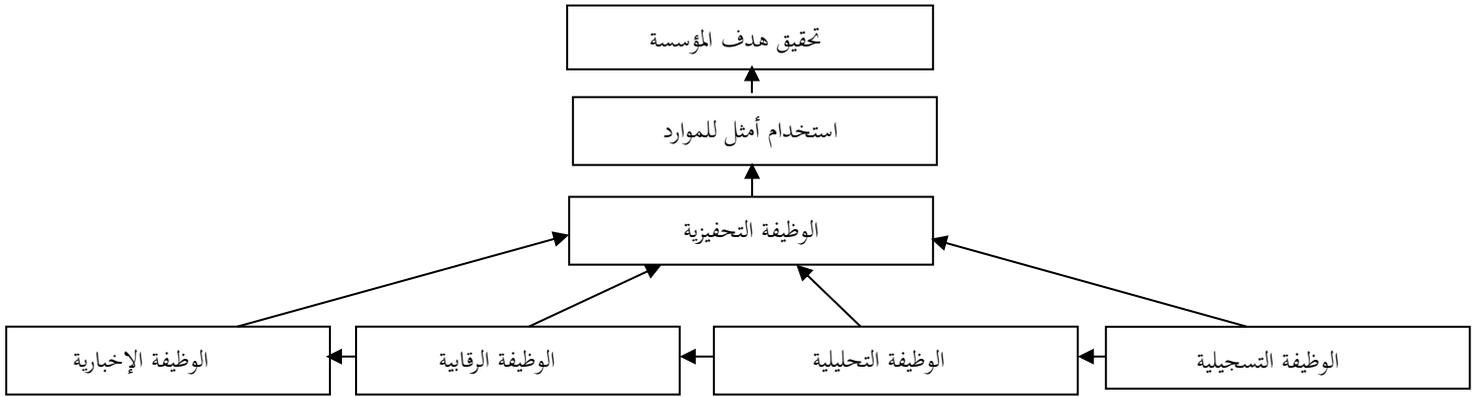
ج- استخدام بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية من بين البدائل المتاحة مثل تحديد أسعار المنتجات والحجم الأمثل للإنتاج..... الخ.

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف:

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة،

ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

الشكل رقم 01: وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 24 .

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف وهي كالآتي: (ياسين سالمى، 2010/2009، صفحة 36،35)

- 1- الوظيفة التسجيلية: تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).
- 2- الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
- 3- الوظيفة الرقابية: تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.
- 4- الوظيفة الإخبارية: ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية

خلال فترات محددة من السنة المالية.

5-الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من اجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفى واقتصادي، وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.

### المطلب الثالث: مقومات ومجالات استخدام محاسبة التكاليف

#### أولاً: مقومات محاسبة التكاليف:

تقوم محاسبة التكاليف على عدة مقومات يمكن حصرها في الآتي: (نبو مجيد ، 2020/2019، صفحة 78،79)

1-دليل عناصر التكاليف: وقد جرى العمل في مجال محاسبة التكاليف على تبويب عناصر التكاليف التي تستخدم في مزاوله النشاط الى ثلاثة أنواع وهي:

-المواد، ويطلق عليها المستلزمات السلعية، وتشمل كافة أنواع المواد سواء الرئيسية او الفرعية.

-الأجور، سواء في شكل نقدي او في شكل مزايا عينية.

-الخدمات، وتمثل التسهيلات الضرورية لمزاوله النشاط مثل السكن ويقابله الايجار، وخدمة النقل ويقابلها مصاريف النقل.

2-دليل مراكز التكاليف: بحيث يتم تقسيم نشاط المؤسسة الى مراكز تكلفة، ويعبر مركز التكلفة عن دائرة أداء نشاط

متجانس، ويمكن تقسيم مراكز التكاليف الى:

-مراكز الإنتاج، وتعكس هذه المراكز النشاط الأساسي الذي قامت من اجله المؤسسة.

-مراكز الخدمات الإنتاجية، مثل مركز الصيانة للآلات والمعدات.

-مركز الخدمات التسويقية، والتي تعمل على ترويج منتجات المؤسسة وتوصيلها للمستهلك.

-مركز الخدمات الإدارية والتمويلية.

-مركز العمليات الرأسمالية.

3- دليل وحدات النشاط: ويقصد بوحدة النشاط الوحدة التي تتخذ أساسا لقياس تكاليف هذا النشاط وتنسب اليها عناصر

التكاليف التي تستخدم داخل هذا النشاط، وتعبر وحدة النشاط عن المنتج النهائي لهذا النشاط.

4- الدورة المستندية: والمستندات والتي تعتبر وسيلة المحاسبة في تجميع البيانات وتسجيلها والتحقق من صحتها،

ويتأثر تصميم الدورة المستندية بالتنظيم الإداري المتبع في المؤسسة وبالتخطيط الفني للمصنع والعمليات الإنتاجية.

ثانيا: مجالات استخدام محاسبة التكاليف:

لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصرا على المؤسسات الصناعية فقط، بل تعدى ذلك ليشمل المؤسسات الخدمية،

والزراعية، والمصرفية وغيرها، ولعل من بين أبرز الأسباب التي أدت الى تعميم واتساع مجال تطبيق محاسبة التكاليف

في مختلف الميادين ما يلي: (محمد توفيق بليغ، محمد ابو العلا الطحان، ثناء عطية فراج ، 1998، صفحة 8، 9)

-ان محاسبة التكاليف قد تطورت ولم يعد الهدف من استخدامها قاصرا على تحديد تكلفة الإنتاج وتقويم المخزون السلعي

وإنما امتدت أهدافها لتشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية وتوفير

المعلومات المناسبة لرسم السياسات واتخاذ القرارات.

-اشتداد المنافسة بين المؤسسات قد تتطلب توفير بيانات دقيقة عن تكاليف النشاط التسويقي لكل سلعة، وتحديد إمكانية

خفض سعر البيع، وحدود التكاليف التي يمكن التغاضي عن تغطيتها في الاجل القصير على الأقل لمواجهة المنافسة مما اظهر

ضرورة وجود محاسبة التكاليف لخدمة الإدارة في ترشيد قرارات التسعير، وضبط التكلفة.

-ان كبر حجم المؤسسات غير الصناعية وضخامة أنشطتها وتشعبها وتشابكها قد أدى الى صعوبة قيام الإدارة بمراقبة

مختلف أوجه النشاط ومراحله في المنشأة بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين، وإنما تتطلب الامر ضرورة وجود

تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط، مع اعداد هذه التقارير بما يناسب كل مستوى اداري، كما نشأت الحاجة الى

خفض التكلفة والتعرف على مواطن الاسراف لعلاجها وتلافيها، ولذلك ظهرت أهمية وجود محاسبة التكاليف في هذه

المؤسسات.

-بالإضافة الى ان كبر حجم هذه المؤسسات وضخامة رأسمالها وازدياد اعمالها قد جعل من المجدي تحمل تكاليف انشاء

وتشغيل محاسبة للتكاليف حيث المزايا التي تعود على المؤسسة اعلى بكثير من العبء المالي الذي تتحمله المؤسسة كنتيجة

لإنشاء وتشغيل محاسبة التكاليف.

المطلب الرابع: الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

تلخص النقاط التالية اهم الفروق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف: (سميرة عباس محمد ابو النيل، 2022، صفحة 5، 6)

الجدول رقم 01: الفروق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

بيان	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
المستخدم الأساسي	أطراف من خارج المؤسسة كالمستثمرين الحاليين والمتوقعين والموردين والجهات الحكومية. بالإضافة الى ذلك تستخدم معلومات القوائم المالية بمعرفة الإدارة داخل المنشأة.	الإدارة داخل المؤسسة بمستوياتها المختلفة.
حرية الاختيار والتطبيق للمقاييس المحاسبية	حرية الاختيار في نطاق معايير المحاسبة الدولية او المحلية	لا قيود على استخدام أساليب وطرق القياس في محاسبة التكاليف. فحاجة الإدارة للمعلومات تحدد أي الأساليب يستخدم محاسبة التكاليف، مع الاخذ في الاعتبار بمعيار التكلفة /العائد: فيجب ان تبرر المنفعة الناتجة عن استخدام معلومات كل أسلوب او طريقة من طرق قياس تكاليف تطبيق الأسلوب او الطريقة واعداد المعلومات التي تنتج عنه.
البعد الزمني	ترتبط بالماضي، فهي تسجل الاحداث المالية التاريخية.	بجانب اهتمامها بالأحداث الاقتصادية التاريخية فهي ترتبط بالمستقبل، فالمعلومات التي تنتج عن تطبيق طرق قياس التكاليف تساعد الإدارة على اعداد خطط الإنتاج والحصول على الموارد وتسويق المنتجات. وأيضاً توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات سواء عند اعداد الخطط او الرقابة على الأداء.

التقارير والقوائم	تقارير وقوائم مجملة ترتبط بالمنشأة ككل وتحتوي على معلومات مالية .	تقارير وقوائم تفصيلية ترتبط بوحدات الهيكل التنظيمي من اقسام او إدارات او مناطق ، كما ترتبط بالمنتجات وتحتوي على معلومات مالية وغير مالية.
فترة اعداد التقارير والقوائم	محدودة المرونة ، فتعد على أساس سنوي ، وقد تعد عن فترات اقل (شهر /3شهور /6شهور) .	مرونة، فقد تكون من يوم او أيام او اشهر حسب حاجة الإدارة.

المصدر: سميرة عباس محمد أبو النيل، ص 5، 2022.

وعلى الرغم من أوجه الاختلاف السابقة الا ان هناك مجموعة من الأسس والمبادئ المحاسبية العامة تحكم كل فروع

المحاسبة والتي تمثل أوجه التشابه بين نظامي المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف مثل:

-استخدام وتطبيق قاعدة القيد المزدوج وطرق الجرد الدوري في نهاية كل فترة مالية.

-تطبيق مفهوم المقابلة بين الإيرادات والمصروفات وصولاً لنتيجة نشاط المنشأة عن فترة زمنية معينة.

-الاعتماد على فترة ثابتة كأسس للقياس المحاسبي.

-اعداد وتصوير التقارير المالية والقوائم الختامية في نهاية كل فترة زمنية.

-تطبيق مفهوم الرقابة التنظيمية من خلال مقارنة البيانات التفصيلية بالأرقام الاجمالية.

وفي الختام يلزم التنويه الى ان كلا من هذين النظامين لا يمثلان نظم بديلة وانما هي نظم تكاملية ويظهر هذا التكامل في

ان محاسبة التكاليف تساعد المحاسبة المالية في اعداد الحسابات والقوائم المالية باستخدام بيانات تكاليفية تفصيلية ومبوبة

حسب عناصر التكلفة على مستوى الأنشطة المختلفة للمنشأة وكذلك تحديد تكلفة المخزون وتكلفة المبيعات وهو ما لا توفره

المحاسبة المالية، ومن زاوية أخرى تعتبر البيانات التي توفرها المحاسبة المالية وسيلة للتأكد والمتابعة من صحة التحليلات

التكاليفية من خلال مقارنة الأرقام الاجمالية بتحليلات التكلفة التفصيلية.

## المبحث الثاني: مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظام حديث النشأة كما انه نظام يمتاز بالدقة والخصوصية وستتطرق في هذا المبحث الى مفهوم هذا النظام وكذلك الافتراضات والمبادئ التي يقوم عليها ثم قمنا بدراسة أهداف ومقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وكذلك قمنا بدراسة مقارنة بينه وبين النظام التقليدي.

## المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

تعددت واختلقت تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حسب عدة جهات نظر وستتطرق إلى اهم التعاريف:

- عرف ROMAND محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بأنها: " أسلوب للتعرف على التكلفة بصورة أكثر دقة من خلال النظر إلى المؤسسة على اعتبارها مجموعة من الأنشطة. " (صلاح مجدي عدس، 2007، صفحة 22)

- وقد عرفها ايضا HORNGREN بأنها: "طريقة او مدخل لتحسين قيم التكلفة تركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما انها تستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى (Other Cost Object) مثل السلع والخدمات والعملاء. (اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، 2013، صفحة 98)

- كما عرفها HILTON بأنها: " أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع الكلفة غير المباشرة، إذ يتم تجميعها في مجموعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناء على موجبات الكلفة. " (عبد العزيز الرومي، 2012/2011، صفحة 28)

ويمكن من خلال التعاريف السابقة نستنتج ان:

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي أحد الطرق المحاسبية الحديثة، تقوم هذه الطريقة على مبدأ أن المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة، والأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة، فتقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة تمهيدا لتوزيعها على المنتجات أو الخدمات، فهذه الطريقة تؤدي إلى توفير بيانات ومعلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بها بوضوح.

ثانياً: خصائصها:

- تتمتع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالخصائص الآتية: (اسماعيل محمد صالح بدر، 2017، صفحة 14، 15)
- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة، وتحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في هذه التكلفة، ليتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط.
  - تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم في أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.
  - قد تستخدم مسببات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه الموجهات كعدد دورات الإنتاج، أو عدد الأوامر المسلمة للعملاء، مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة.
  - يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلاً فعالاً لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة. وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.
  - تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
  - يعمل على قياس الأداء بفاعلية أكبر، وبصورة أدق، ويجدد مواطن الإسراف، وكذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضاً، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة.
  - توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة.
  - زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة، حيث أشارت بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لتبني هذه المؤسسات نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية من توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن المؤسسة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها.

ثالثاً: أهميتها:

لديها أهمية كبيرة يمكن ابرازها كما يلي: (قاسم حدة، جرد نور الدين ، 2022، صفحة 164)

-تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق النشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة او موازنة معينة.

-قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

-توفر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة.

-تتيح محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة اتخاذ قرارات معينة.

رابعاً: نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومراحل تطورها:

وذلك كما يلي: (حسين يحي ، 2022، صفحة 269)

أسست محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة للانتقادات الموجهة الى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، حيث عملت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها ان تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي ومهندسي المنتجات.

في الحقيقة ان الظهور الفعلي لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) activity based costing ، في الكتب العلمية المحاسبية قد بدا عام 1987، وبشكل ملفت للنظر حيث نشر cooper and kaplan محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، في عدد من المقالات وبعناوين حماسية مثل (نظام كلفة واحد لا يكفي)، و(قياس الكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح).

وفي عام 1988 طور (cooper and kaplan) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة حيث أشار الى ان التحدي الحقيقي في كيفية تصميم نظام محاسبة داخلية يكون قادرا على تدعيم استراتيجية المؤسسة في ظل البيئة الحديثة في الأمد الطويل الاجل، وبذلك يعتبر كل من (cooper and kaplan) اول من قام بتطبيق النظام عمليا في ثمانينات القرن الماضي على الشركات الامريكية ومن ثم طبق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في كل من بريطانيا وأوروبا وكندا وغيرها من البلدان، ومع بداية التسعينات فان الكثير من الشركات اعترفت بتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وهناك دراسة من قبل Innes , Mitcholl عام 1995 اشارت الى ان 20 % من شركات إنجلترا تبنت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

وقد دلت الدراسات الميدانية على ان محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قابلة للتطبيق في كافة المجالات -المؤسسات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة -والقطاعات الاقتصادية والإنتاجية والخدمية وذلك بهدف تحقيق الأهداف وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف.

### المطلب الثاني: المبادئ والافتراضات الأساسية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

من المهم قبل وأثناء استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الأخذ بعين الاعتبار المبادئ والافتراضات الأساسية الكامنة فيها وفهمها جيدا، ذلك لان إهمالها يؤدي إلى تشويه مخرجات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

اولا: المبادئ الأساسية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

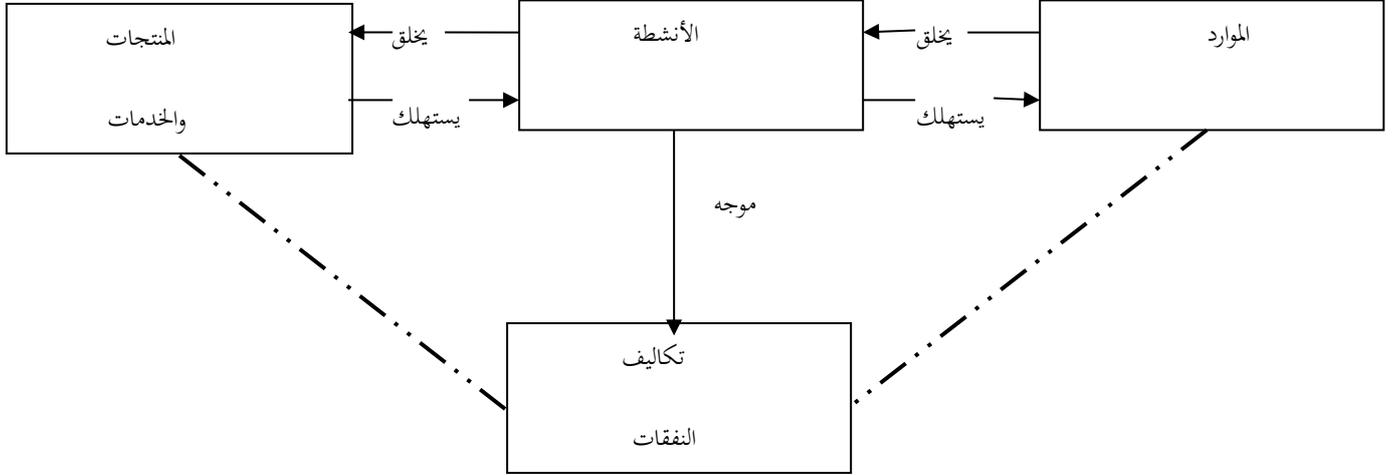
محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على مجموعة من المبادئ يتقدمها حسب الأهمية مبدأين هما: (امين بن سعيد ، 2010/2009، صفحة 96،97)

-إن الأنشطة تستهلك الموارد وان اقتناء الموارد يسبب حدوث تكاليف.

-إن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة.

حيث يوضح الشكل رقم 02 هذه العملية ببساطة وذلك كما يلي:

الشكل رقم 02: المبادئ الأساسية لمحاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة



N ,M PANDA , ACTIVITY BASED COSTING FOR INDIAN

المصدر:

INDUSTRIES, EDITION MITTAL PUBLICATION, NEW DELHI, INDIA 1999 , P42

حيث تقوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن عملية تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات والخدمات تتطلب العديد من الأنشطة وأن القيام بهذه الأنشطة يتسبب باستهلاك الموارد، فالتكاليف تتحقق بعملية شراء هذه السلع واستخدامها، فمنطق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الموارد تولد المنتجات وذلك حسب العلاقة التي تؤكد أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة.

ثانياً: الافتراضات الأساسية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يعتمد مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على مجموعة من الافتراضات التي ستقوي عمله وتحقق

أغراضه في دقة ورقابة التكاليف وعلى النحو الآتي: (علي محمد حسن محمد الكيشوان ، 2018 ، صفحة 33، 34)

الافتراض الأول: الأنشطة هي التي تستهلك الموارد

والمقصود منه إن النشاط هو من يقوم باستهلاك الموارد، والذي يسبب عملية حدوث التكلفة.

الافتراض الثاني: المنتجات أو الخدمات هي التي تستهلك الأنشطة

والمقصود منه عند وجود طلب على المنتجات أو الخدمات (أهداف الكلفة) تنشأ الحاجة إلى وجود تلك الأنشطة.

الافتراض الثالث: إن مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو مدخل يستهلك الموارد ولا ينفقها

والمقصود منه كل أثر يترتب على هذا الافتراض هو مهم لأن تخفيض الكلفة مرتبط بتقليل الإنفاق، وإن مدخل (ABC) لا

يقوم بقياس الإنفاق للموارد بل بقياس استهلاك الأنشطة لتلك الموارد.

الافتراض الرابع: هناك مجموعة كبيرة من الأنشطة يمكن تحديدها وقياسها

والمقصود منه أن الأنشطة عبارة عن إطار يكون من خلاله تحويل الموارد إلى أغراض كلفة، وهذه الأنشطة يكون لها

محرك يسمى موجه الكلفة ولذلك فإن مدخل ABC لديه عدة موجبات لعدة أنشطة وبذلك فإن عملية تحديد الأنشطة بدقة

تعتبر مرحلة مهمة من نظام ABC والتي تحتاج إلى وقت وجهد لإجرائها.

الافتراض الخامس: مجتمعات التكلفة تكون متجانسة مع الأنشطة

والمقصود منه هي أن مجتمعات الكلف مع الأنشطة متجانسة ومتسقة بحيث إن كل مجمع كلفة يكون له نشاط واحد فقط

ووفقا لمدخل ABC، وهناك عدد من مجتمعات الكلف وموجهات الكلف تعتبر مقياسا يعكس السبب الرئيس لوجود الكلفة.

الافتراض السادس: التكاليف في كل مجمع تكلفة متغيرة (متناسبة بدقة مع النشاط)

والمقصود منه تكلفة مجمع الكلفة متناسبة مع نشاطه أي أن مجتمعات الكلف تتغير مع التغيرات في مستوى النشاط.

**المطلب الثالث: أهداف ومقومات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC**

أولا: أهداف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يراد من خلالها تحقيق مجموعة من الأهداف نورد بعضها كما يلي: (حايي احمد ،

2011/2010، صفحة 72)

1- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

2- البحث الدائم والضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة وخاصة خدمات دعم الإنتاج.

- 3- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- 4- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة، تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- 5- المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل تكاليفها.
- 6- تحديد فعالية ونجاعة كل الأنشطة (أي الأداء) بقياس مساهمتها في الأهداف الاستراتيجية والعملية للمؤسسة.

ثانياً: مقومات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يقوم هذا النظام على جملة مقومات نجعلها في: (سكينة رحمة ، 2020 ، صفحة 235)

- الأنشطة: وتعرف على أنها مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة الاقتصادية، ونظراً لتعددتها ينبغي القيام بإعادة تصنيفها إلى مجموعات متجانسة حتى يمكن استخدام مسبب تكلفة واحد بالنسبة لها.
- وحدة التكلفة: هي وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة) وتعبّر في نفس الوقت عن الشيء المراد قياس تكلفته، ووحدة التكلفة هذه يمكن أن تكون:
- \* وحدة تكلفة نهائية: أي المنتج أو الخدمة النهائية التي من أجلها تم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه، انه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المؤسسة بعد أن تكبد تكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.
- \* وحدة تكلفة متوسطة: هو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

- \* مسبب التكلفة: أي السبب الجوهري المؤدي إلى حدوث التكلفة، وهو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات (منتج أو خدمة) وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط، كما تتميز مسببات التكلفة بتعددتها وأنها غالباً ما تكون مقاييس كمية، مثل عدد مرات الفحص، عدد ساعات عمل الآلات ..... وجدير بالذكر أن نجاح وفعالية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.

\*مجمع التكاليف: إن زيادة عدد الأنشطة المسببة للتكاليف والتفاوت الكبير في درجة الاستفادة منها هو ما أدى إلى بروز

فكرة تحديد مجتمعات للتكاليف على أساس نسب استهلاك الخدمات المؤداة من موارد الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، وتعرف على أنها مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد.

\*الموارد: هو عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والخدمات.

#### المطلب الرابع: المقارنة بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تشابه أنظمة التكاليف التقليدية في أن كلاهما يقوم بعملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على عدة مراحل، وإن الاختلاف بينهما من حيث فلسفة وإجراءات التجميع وإعادة التجميع على مستوى كل مرحلة، بالإضافة إلى اختلاف المبدأ الذي يقوم عليه كل منهما ويمكن ذكر أهم الفروقات بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة المحاسبية التقليدية كما يلي : (مشاش نادية، 2018، الصفحات 6-8)

الجدول رقم 02: الفروقات بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة المحاسبية التقليدية
تقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	تقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة
تستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط	تستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل أو يتم استخدام بمعدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشر المخططة على أساس التحميل المختار
تتعدد استخدامات مجتمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منهما بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمؤسسة

تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف في نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)
في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة
تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببناؤه	تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، ص 166، 2007.

من خلال الجدول فان الأنظمة التقليدية تركز على المنتجات وتقسّم التكاليف غير المباشرة على أساس الوظائف (الشراء، الإنتاج، التوزيع) ويتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات على أساس وحدة قياس التي تم تحديدها وفق متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر (أجور العمال، ساعات اليد العاملة) ويتم تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج، أما محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تركز على الأنشطة وتعطي لنا معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم، ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسيبتات التكلفة والتي بدورها لا تستند إلى متغيرات مالية ويتم تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة الضرورية التي قامت ببناؤه.

### المبحث الثالث: أسس تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تأخذ بعدا كبيرا من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها، لأنها توفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكلفة ومسبباتها مما يمكن من الفهم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها.

#### المطلب الأول: متطلبات وأسباب تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

اولا: متطلبات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يمكن جمع المتطلبات التي تدعم تطبيق هذا النظام في : (سعاد حمدي، 2010-2011، صفحة 61، 62)

-زيادة حدة المنافسة.

-تزايد استخدام الأنشطة المساندة في المؤسسة مثل صيانة الأجهزة، وغيرها.

-ارتفاع نسبة المصاريف غير المباشرة لدى المؤسسة.

-صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات (الخدمات).

-قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات (الخدمات) وتعقد العمليات الإنتاجية هي الحالة التي يكون لدى

المؤسسة مخزجات تختلف فيما بينها من حيث نسبة استهلاكها للموارد نتيجة لاختلافها في الطلب على الأنشطة، بالإضافة

إلى تداخل عناصر التكاليف فيما بين العمليات والأنشطة الإنتاجية ما يشكل صعوبة في تحديد نصيب كل نشاط أو عملية من

عناصر التكاليف تمهيدا لاحتساب تكلفة الوحدة المنتجة (الخدمة).

ثانيا: اهم الأسباب التي أدت الى التحول لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتمثل في: (محمد عبد الله محمود ابو رحمة ، 2008، صفحة 39،40)

1-الانتقادات الموجهة للنظام التقليدي خاصة في توزيع التكاليف وعدم القدرة على تحديدها بشكل صحيح، بالإضافة الى

عدم القدرة على تحقيق الرقابة عليها.

2-محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC توفر بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية ومن ضمنها

التسعير، اختيار مزيج الإنتاج والزبائن الأمثل، وتحسين مقاييس الأداء، وترشيد تكاليف الإنتاج، الامر الذي سيؤدي

زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

3-ان توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات ليس بمشكلة، ولكن الحاجة الخاصة لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

ABC تتمثل في مجال توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

4-التطور التقني أدى الى تغيير في هيكل التكاليف وذلك بدخول المكننة الى مختلف المراحل مما جعل كلفة عنصر العمل

المباشر تنخفض وتتضاءل بينما تزداد التكاليف غير المباشرة التي تخص الأقسام المختلفة وعليه لم يعد نظام التكاليف

التقليدي لتحميل المنتج بعناصر التكاليف قادرا على خدمة الإدارة كمصدر للمعلومات لاتخاذ قرارات أكثر أهمية.

5-تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع التكاليف من (25%) الى (50%) نتيجة تزايد أهمية بعض التكاليف

غير المباشرة مثل: تصميم المنتج، رقابة الجودة، خدمة العميل، تخطيط الإنتاج، واوامر البيع والتي لا تقل أهمية عن عناصر التكلفة الأخرى.

6-زاد اهتمام الباحثين والكتاب بمدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC باعتبارها تمثل تطور ملموس لتوزيع التكاليف الغير مباشرة وطريقة للتحديد الدقيق والسليم للمنتجات والخدمات.

### المطلب الثاني: خطوات تصميم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يمكن تلخيص خطوات تصميم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في أربعة خطوات أساسية وهي: (سامي محمد احمد الغنيمي، 2021، صفحة 169، 170)

#### 1-تحليل قيمة الأنشطة:

حيث يتم تحليل جميع الأنشطة المطلوبة لإنتاج منتج معين، لتحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد الاقتصادية للمؤسسة بغرض إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة، وفي هذا المجال يمكن تقسيم الأنشطة إلى نوعين رئيسيين وهما:

#### أ-أنشطة تضيف قيمة (Value Add Activity) :

وهي الأنشطة التي لا بد من القيام بها بهدف إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وبالتالي تكون ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة، ويرغب العميل في دفع قيمة مقابلها للحصول على المنتج أو الاستفادة بالخدمة.

#### ب-أنشطة لا تضيف قيمة (Non Value Add Activity):

وهي الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة المقدمة، وبالتالي يمكن استبعادها أو الاستغناء عنها دون أن يؤثر ذلك على أهداف المؤسسة، وبالتالي فانه غالبا ما تكون تكلفة هذه الأنشطة تكلفة ضائعة ويمكن توفيرها دون أن يؤثر ذلك على جودة المنتج أو الخدمة المقدمة.

#### 2-تحديد مراكز الأنشطة:

بعد تحديد قيمة الأنشطة في الخطوة السابقة، يكون من الضروري تجميع الأنشطة المتجانسة أو المتشابهة مع بعضها

البعض في مركز نشاط واحد، بهدف تحقيق فعالية التكلفة من خلال تخفيض تكاليف الرقابة والمتابعة وإعداد التقارير التكاليفية، فمثلا هناك بعض الأنشطة المرتبطة بنقل المواد، مثل النقل والتحرك والمناولة، والتي من الممكن جمعها في مركز نشاط واحد فقط.

### 3- حساب تكاليف مراكز الأنشطة:

يتم في هذه الخطوة تحديد التكاليف المرتبطة بكل مركز من مراكز التكلفة السابق تحديدها في الخطوة الثانية، حيث يتم حساب تكلفة كل مركز من مراكز الأنشطة على مرحلتين أساسيتين، هما:

المرحلة الأولى: والتي يتم من خلالها تتبع وحصر وتحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة وربطها مباشرة بمراكز الأنشطة الخاصة بها.

المرحلة الثانية: حساب معدل التحميل لكل مركز من مراكز الأنشطة، بغرض تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات المقدمة وفقا لما تستهلكه في كل مركز من مراكز الأنشطة.

### 4- اختيار مسببات التكلفة المناسبة:

ترتبط هذه الخطوة بالمرحلة الثانية من الخطوة السابقة -حساب تكاليف مراكز الأنشطة -حيث يستلزم تحميل التكاليف الخاصة بمراكز الأنشطة على المنتجات بان يتم بناءا على اختيار مسبب التكلفة الملائم لكل مركز، وهو ما يترتب عليه التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة.

### المطلب الثالث: عوامل نجاح محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومشاكل تطبيقها

#### اولا: عوامل نجاح محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

هنالك مجموعة من العوامل التي ينبغي توافرها لإنجاح تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتتمثل تلك العوامل

بما يأتي: (عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صالح مهدي الغرban ، 2010، صفحة 23، 24)

1- مساندة ودعم الإدارة العليا: ان تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتطلب وقتا وموارد كافية لتطبيقها وتتمثل هذه بمساندة الإدارة العليا سواء كانت مساندة مادية ام معنوية التي تعد من سمات نجاح التطبيق.

2- ربط تقويم الأداء بالمكافآت: من المهم ربط تقويم الأداء بالمكافآت وان محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ملائم لذلك اذ حين يشعر العامل ان نتائج تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تعكس تقويم أدائه فانه سوف يساعد في نجاح تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

3- بطل التغيير: بطل التغيير يراد به أي فرد يملك جهدا خاصا لإحداث التغيير ويملك مهارة عالية وله تأثير سلوكي في المؤسسة وله كذلك القدرة على اقناع الآخرين.

4- التدريب: يعد التدريب مهما لإنجاح تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بدءا من المدير الأعلى حتى أدنى مستوى لمساعدة العاملين المهمين لفهم الية عمل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ولماذا توفر مقاييس ومعلومات أفضل.

ثانيا: مشاكل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وسبل معالجتها:

وهي كالتالي: (زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، 2014، صفحة 936، 937)

1- مشكلة استغلال الطاقة المتاحة: حيث قد يتم استغلال الطاقة المتاحة بأحد الأنشطة في ذات الوقت الذي ينبغي فيه التصرف في التكاليف الثابتة غير المستغلة عن فترة النشاط، ويمكن معالجة هذه المشكلة من خلال التصرف في هذه التكاليف غير المستغلة بعدم تحميلها على المنتجات (سلع او خدمات وادراجها كمصروف او عبء عام).

2- مشكلة ملائمة بيانات محاسبة تكاليف الأنشطة لخدمة القرارات، نظرا لان المدى الزمني الذي تغطيه محاسبة تكاليف الأنشطة يمتد ليشمل الاجل الطويل لذلك فقد يتطلب الامر ان تكون البيانات التي يعتمد عليها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والتقديرية وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل نظام الأنشطة مما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار سواء من البيانات التقليدية، او من بيانات محاسبة التكاليف حسب الأنشطة لغرض معالجة هذه المشكلة.

3- مشكلة الانشطة وارتباطها بقيمة المنتج: تتسم محاسبة تكاليف الأنشطة بشمولها على جميع أوجه نشاط المؤسسة، ولكن عند تجميع اعمال متجانسة في مجتمعات النشاط، قد يتضح ان هناك نوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج، وتكمن

معالجة هذه المشكلة من خلال حصر واستبعاد تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة من التحميل على المنتجات واعتبارها أعباء عامة.

4- مشكلة اختيار موجهات التكلفة لكل نشاط: تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الفردية التي قد تكون غير متجانسة الامر الذي يستدعي ضرورة استخدام الأساس المناسب لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمعة لهذه الاعمال ومن ثم تحميلها على المنتجات لمعالجة المشكلة المذكورة.

#### المطلب الرابع: تقييم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

ان تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وسريانها على ارض الواقع يعطينا عدة نتائج وبالتالي يجب إعطاء تقييم حولها.

اولا: مزايا محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

يؤدي الاستغلال الأمثل لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق العديد من الأهداف، التي يمكن تلخيصها في النقاط

التالية: (شلابي عمار ، 2019 ، صفحة 45،46)

● فتح آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية من خلال تحليل الأنشطة، وتتجسد فاعلية هذا التحليل في:

1- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضها إلى ادني مستوى ممكن.

2- استكشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر في العمليات والمجالات القائمة.

● الحد من سوء استخدام الموارد، من خلال العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة، واختيار

مسببات التكلفة المناسبة، ومن جهة أخرى من خلال رفع كفاءة أداة الأنشطة باستبعاد الأنشطة غير الضرورية

والتي لا تحقق قيمة مضافة للمؤسسة.

- تعتبر أكثر دقة في تحميل التكاليف غير المباشرة، والتي تمثل نسبة كبيرة من التكلفة الكلية إذ يسمح بتوزيع أكثر دقة للأعباء على المنتجات.

- تسمح للمسيرين بمعرفة التكاليف الغير مباشرة التي تحملتها فعلا المنتجات، أي تخصيص التكاليف بقدر الاستفادة الحقيقية.
- يؤدي التحميل الدقيق للتكاليف إلى الدقة في تحديد أسعار بيع المنتجات، كما يساعد في اتخاذ قرارات إدارية أفضل تتعلق بالتوقف أو التوسع في إنتاج منتج معين بعد معرفة تكلفته بدقة.

#### ثانيا: الانتقادات:

توجه محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من الانتقادات وهي: (داحو خير الدين ، 2022/2021، صفحة 101،102)

- صعوبة تطبيق واختيار مسببات التكلفة مما يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة.
- التكاليف المالية المتعلقة بالحصول على البيانات من تكاليف الأنشطة المختلفة.
- صعوبة الحصول على البيانات التفصيلية اللازمة الخاصة بالموارد والأنشطة المستهلكة لها، وتحديد كل مسبب من مسببات التكلفة.
- توجد صعوبة في توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلقة ببعض الأنشطة.

## خلاصة الفصل الأول:

لقد تطرقنا في هذا الفصل لأهم النقاط المتعلقة بمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC حيث تم التعرف في البداية على أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC طريقة تهدف إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، وذلك من خلال التركيز على النشاط كقطب أساسي في تحليل التكلفة، الذي يعد حلقة الوصل بين التكاليف (الموارد) وبين أغراض التكلفة، يقود إلى أن المبدأ الأساسي لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد.

وبالرغم من ان محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC أداة ديناميكية شاملة التحليل ولغة موجهة لكل المؤسسات إلا انه لديها مميزات، كما انها لا تخلو من عوائق كصعوبة تحديد مسببات التكاليف لبعض الأنشطة وكذا تكاليف تشغيلها التي تستنفذ الكثير من الوقت والجهد والمال ولاسيما في المؤسسات الكبيرة.

الفصل الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والأداء

المالي

تمهيد:

لقد شهدت البيئة الصناعية والتكنولوجية العديد من التغييرات وذلك في وسط محيط تنافسي تسعى فيه إدارات المؤسسات الى التركيز على اتخاذ القرارات الإدارية ورسم السياسات التي تحقق أهدافها وتمكنها من استمرارها في السوق، ليكون ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتحديد التكلفة، من خلال قدرته على توفير معلومات دقيقة وتفصيلية حول التكاليف تساهم في اتخاذ القرارات، وتقييم الأداء المالي للمؤسسة، كونه يركز على الأنشطة كمحور أساسي يقوم عليه اذ يساهم في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة من خلال مساعدتها على الاستغلال الأمثل لمواردها مما يؤدي الى تحسين الأداء المالي.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي

المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي

## المبحث الأول: ماهية الأداء المالي

يعد الأداء المالي مفهوما أساسيا للمؤسسة الذي يتمحور حوله وجود المؤسسة من عدمها، فتهتم جميع المؤسسات بمعرفة أداؤها بناء على الخطة المرسومة والنتائج الفعلية.

قبل التطرق الى مفهوم الأداء المالي نعرف أولا الأداء:

## المطلب الأول: مفهوم الأداء

أولا: تعريف الأداء:

أ- لغة: مصطلح الأداء مستمد من الكلمة الإنجليزية "to perform" والذي اشتق بدوره من الكلمة الفرنسية القديمة

"performer" والذي يعني تنفيذ مهمة او تأدية عمل. (صحراوي فارس، 2021/2022، صفحة 49)

ب- اصطلاحا: يعني النتائج العملية ،او الإنجازات او ما يقوم به الافراد من اعمال او تنفيذ الاعمال. (بوالشرش كمال، 2017، صفحة 288)

ثانيا: العوامل المؤثرة في الأداء:

لقد اتفق المفكرون ان الأداء في حد ذاته تابع لمجموعة من المتغيرات والعوامل من داخل المؤسسة وخارجها، وتلك العلاقة قد تكون

موجبة او سالبة، وفي ما يلي سوف نركز على اهم العوامل المؤثرة في الأداء وهي: (معوج بلال ، 2015/2016، صفحة 56،55)

\*العوامل الداخلية: وتتمثل في مجموع المتغيرات والعوامل التي تتواجد في البيئة الداخلية للمؤسسة ولها علاقة بموارد المؤسسة،

ثقافتها، وظائفها، واقسامها وفروعها، وتتمثل في:

- ✓ العوامل التقنية: نوع التكنولوجيا المستعملة، مساهمة الالة بالمقارنة مع مساهمة العمال... الخ.
- ✓ العوامل البشرية: مستوى التأهيل، تركيبة العاملين من حيث الجنس والعمر، نظام الحوافز وسياسة الأجور، علاقة العمال مع بعضهم البعض، فرق العمل.
- ✓ العوامل المالية والمادية: وتتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة احتياجاتها المالية والمادية في حالة تعرضها للمنافسة او تراجع مستوى مبيعاتها او غير ذلك من الظروف الطارئة.

\*العوامل الخارجية: وتتمثل في مجموع العوامل التي تقع خارج محيط المؤسسة والتي تؤثر سلبا او إيجابا على مستوى أداؤها، وعلى العموم نجدتها تتمثل في المتغيرات التالية:

- ✓ العوامل الاقتصادية: سواء كانت متغيرات اقتصادية كلية (السياسة الاقتصادية للدولة، مستوى النمو، معدل التضخم، وضعية التجارة الخارجية،...) او حتى المتغيرات الاقتصادية الجزئية (رغبات المستهلكين، وفرة او ندرة المواد، مستوى المنافسة...).
- ✓ العوامل الاجتماعية والثقافية: تنوع حاجات الافراد ودوافعهم، الثقافة التنظيمية، العادات والتقاليد، القيم والمبادئ... الخ.
- ✓ العوامل السياسية والقانونية: وتمثل على وجه الخصوص في توجه الدولة وسياساتها المالية والنقدية وكذا افاق الاستثمار ومناخه، وجملة التشريعات والقوانين والاحكام السائدة في الدولة، الاستقرار السياسي والامن، الديمقراطية والشفافية والمصادقية وغيرها من العوامل.

#### ثالثا: معايير الأداء:

تتخصر اهم معايير الأداء فيما يلي: (حرايرية عتيقة، 2015، صفحة 66،67)

- 1-الجودة: هي المؤشر الخاص بكيفية الحكم على جودة الأداء من حيث درجة الاتقان وجودة المنتج، لذلك يجب ان يتناسب مستوى الجودة مع الإمكانيات المتاحة، وهذا يستدعي وجود معيار لدى الرؤساء والمرؤوسين للاحتكام اليه إذا دعت الضرورة.
- 2-الكمية: هي حجم العمل المنجز في ضوء قدرات وامكانيات الافراد، وفي الوقت ذاته لا يقل عن قدراتهم وامكانياتهم لان ذلك يعني بطء الأداء، مما يصيب العاملين بالتراخي واللامبالاة لذلك يفضل الاتفاق على حجم وكمية العمل المنجز كدافع لتحقيق معدل مقبول من النمو في معدل الأداء مما يتناسب مع ما يكتسبه الفرد من خبرات.
- 3-الوقت: ترجع أهمية الوقت الى كونه مورد غير قابل للتجديد او التعويض فهو رأسمال وليس دخل مما يحتم أهمية استغلاله الاستغلال الأمثل في كل لحظة، لأنه يمضي الى غير رجعة فهو لا يقدر بثمن.
- 4-الإجراءات: الإجراءات عبارة عن خطوات مرتبة للتطبيق العملي للمهارات الواجب القيام بها، لذلك يجب الاتفاق على الطرق والأساليب المسموح بها والمصرح باستخدامها لتحقيق الأهداف، فبالرغم من كون الإجراءات والخطوات المتبعة في انجاز العمل متوقعة ومدونة في مستندات المنظمة وفق قواعد وقوانين وتعليمات، الا انه يفضل الاتفاق بين الرؤساء والمرؤوسين على الإجراءات المتبعة في انجاز العمل.

رابعاً: مفهوم تحسين الأداء:

- يعرف مصطلح تحسين الأداء بأنه: استعمال كل الموارد الاقتصادية التي تتوفر عليها المؤسسة من اجل تحسين ممارسة وأداء جميع عملياتها ونتائجها ومخرجاتها من خلال التوجه نحو إرضاء أكبر للزبون والملاك وجميع الموظفين والعمال. (مرهود هشام ، كلاش مريم، 2020، صفحة 312)

- وعرف أيضا على انه: عملية إدارية تركز على المخرجات الكلية للمنظمة من خلال جهود مستمرة للضبط والتحسين ، بدلا من البحث عن الأخطاء أثناء العمل، وذلك لتقليل الفجوة بين ما يجب أن يكون وما نحن عليه الآن، وهي العمليات المستمرة والمنهجية المنتظمة لتضييق الفجوة بين الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها. (عبد الوهاب محمد جبين ، 2009، صفحة 59)

### المطلب الثاني: مفهوم الأداء المالي

أولاً: تعريف الأداء المالي:

تعددت واختلفت تعريف الأداء المالي حسب عدة وجهات نظر وستنطرق إلى اهم التعاريف:

- عرف محمد محمود خطيب الأداء المالي بانه: " يمثل المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث انه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم. " (محمد محمود الخطيب ، 2009، صفحة 45)

- وعرفه ميلتون فريدمان بان: " الأداء المالي يتوقف على الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق اقصى

عائد ممكن. " (بومصباح صافية، بلعجوز الحسين ، 2018، صفحة 274)

- كما عرفه **Lynch** على انه: " هو قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، بحيث يؤكد أن الأداء المالي سيبقى المجال المحدد لمدى نجاح المؤسسات وان عدم تحقيق المنظمات للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها للخطر ". (بقباقي مسعودة ، عليش فطيمة ، عبابة علي ، 2022، صفحة 52)

-ومن خلال ما سبق نستنتج ان الأداء المالي هو: مدى قدرة المؤسسة على استغلال جميع الموارد المتاحة لها استغلال  
أمثل لتحقيق الأهداف المرجوة والمسطرة.

ثانيا: خصائص الأداء المالي:

يتسم الأداء المالي بالخصائص التالية: (صافية بومصباح ، 2021، صفحة 221)

- أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة الاقتصادية.
- يحفز الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقته.
- أداة تدارك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحديد مواطن القوة والضعف.
- وسيلة جذب المستثمرين للتوجه للاستثمار في المؤسسة.
- الآلية أساسية وفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة.

ثالثا: أهمية الأداء المالي:

تبرز أهمية الأداء المالي للمؤسسة عادة من خلال ما يحتاجه المديرون من قياس الأداء لبيان كيف هو الأداء بمرور الوقت  
والمساعدة في التنبؤ باستمرار عن الحالة المستقبلية لها ويمكن تحديد أهمية الأداء المالي للمؤسسة بما يلي: (عجيلة حنان،  
2013/2012، صفحة 72)

- المساعدة في متابعة ومعرفة النتائج المالية لنشاط المؤسسة وطبيعة تلك النتائج سواء كانت إيجابية ام سلبية.
- المساعدة في متابعة ومعرفة الظروف الاقتصادية سواء اكانت مزدهرة ام ان هناك ركود اقتصادي فضلا عن الأمور  
المالية المحيطة بالمؤسسة واتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك.
- المساعدة في اجراء عمليات التحليل والمقارنة للنتائج المالية للمؤسسة مع السنوات السابقة او مع المؤسسات المماثلة لها.
- المساعدة في فهم التفاعل بين البيانات المالية من خلال التحليل العلمي لتلك البيانات.
- تعتمد الرؤية المستقبلية للمؤسسة على العوائد المتوقع تحقيقها من أدائها المستقبلي وهذا يعني أهمية الاهتمام بالأداء المالي  
وطرق قياسه.

- يساهم قياس الأداء المالي في تحديد مواقع القوة والضعف التي تعاني منها المؤسسة، وهذا يساعد كثيرا على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات.

- يساعد في معرفة درجة النمو التي تحققها الشركة باتجاه انجاز أهدافها بنوعيتها القصيرة وبعيدة الأمد.

- ان استخدام التعددية في المقاييس المالية يعطي صورة واضحة عن الحالة المالية للمؤسسة مقارنة بنتائج الأداء المالي للسنوات السابقة للمؤسسة نفسها او مع مؤسسات عاملة في القطاع نفسه (المنافسين).

- يعد الأداء المالي الأداة المهمة للكشف عن الميزة التنافسية التي يمكن ان تعمل على أساسها المؤسسة.

رابعا: أهداف الأداء المالي:

ويمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها من خلال الأداء المالي في الآتي: (هلايلي اسلام ، 2021، صفحة 113)

أ- تحقيق الأرباح: ان قدرة المؤسسة على توليد الأرباح تشير الى الإدارة الفعالة والرشيده لها، فعليها توفير الحد الأدنى من الربح الذي يغطي احتياجاتها ويضمن المكافأة العادلة لكل الأطراف المشاركة.

ب- التوازن المالي: يعتبر التوازن المالي هدفا ماليا تسعى الوظيفة المالية لبلوغه، لأنه يمس بالاستقرار المالي للمؤسسة، فالعجز المالي يسلب المؤسسة استقلالها تحت تأثير اللجوء الى الاقتراض.

ت- تحقيق المرودية: تعتبر من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، وكمفهوم عام يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة.

ث- السيولة واليسر المالي: تهدف أي مؤسسة اقتصادية الى توفير السيولة الكافية واللازمة لتسديد الالتزامات قصيرة الاجل في موعد استحقاقها لان عدم الوفاء بالالتزامات له تأثير مباشر على الأوضاع الحالية والمستقبلية للمؤسسة، كما تهدف المؤسسة الى بلوغ مستوى اليسر المالي، فالمؤسسة التي تدير السيولة واليسر المالي بشكل فعال بإمكانها ان تؤمن التحصيل والدفع والاستثمار وكذا توزيع الأرباح والاحتفاظ بها.

المطلب الثالث: مجالات الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليهأولاً: مجالات الأداء المالي:

وتتمثل في: (يسرى جحيش ، 2022 ، صفحة 283)

- مجال الأداء المالي: يرتبط هذا الميدان بالجانب المالي ويشير المفهوم الضيق للأداء في مؤسسات الاعمال لأنه يهتم بالمرجات المتحققة من الأهداف المالية.

- مجال الأداء المالي والتشغيلي: يجمع هذا المفهوم بين الأداء المالي والعملياتي ويعبر عن المفهوم الواسع للأداء من خلال اهتمامه بأداء العمليات المالية والتشغيلية، اذ يستخدم في قياسه بالإضافة للمؤشرات المالية مؤشرات تشغيلية كالحصة السوقية ونوعية المنتج فضلا عن فعالية التسويق وغيرها من المقاييس التي ترتبط بمستوى أداء عمليات المؤسسة ويبرز هذا في الأداء التي لا تستطيع المؤشرات المالية الإفصاح عنه بصورة دقيقة.

- مجال الفاعلية التنظيمية: هو المفهوم الاوسع والاشمل لميادين الأداء، ويدخل ضمنيا كل من الأداء المالي والتشغيلي، لذا فالفاعلية معيار يقيس مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها انسجاما مع البيئة الاقتصادية الخارجية التي يعمل فيها من حيث استغلال الموارد المتاحة وقدرة المؤسسة على البقاء والتكيف والنمو بغض النظر عن تحقيق الأهداف التي تسعى اليها، فالمؤسسة التي تتسم بالفاعلية هي التي تستطيع تحقيق أهدافها.

ثانياً: العوامل المؤثرة على الأداء المالي:

تصنف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية تتعلق بالمحيط الاقتصادي الخارجي.

-العوامل الداخلية: تتلخص أهم العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء المالي في: (نوي سماح ، 2018/2019، صفحة 119،120)

. الهيكل التنظيمي: حيث يؤثر على الأداء المالي من خلال تقسيم المهام والمسؤوليات المتعلقة بالوظيفة المالية ومن ثم تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد اللازمة لها، فضلا عن تأثير طبيعة الهيكل التنظيمي على اتخاذ القرارات المالية ومدى

وملاءمتها للأهداف المالية المسطرة، ومدى تصحيحها لطبيعة الانحرافات الموجودة.

. المناخ التنظيمي: ويقصد به مدى وضوح التنظيم في المؤسسة، وإدراك العاملين علاقة أهداف المؤسسة وعملياتها وأنشطتها بالأداء المالي حيث إذا كان المناخ التنظيمي مستقر فإنه منطقياً نضمن سلامة الأداء المالي بصورة ملحوظة وإيجابية كذلك جودة المعلومات المالية وسهولة سريانها بين مختلف الفروع والمصالح وهذا ما يضيفي الصورة الجيدة للنشاط المالي وبالتالي الأداء المالي.

. التكنولوجيا: يقصد بها تلك الأساليب والمهارات الحديثة التي تخدم الأهداف المرجوة، كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، وتكنولوجيا التحسين المستمر..... الخ، لذا وجب على المؤسسة الاقتصادية أن تولي اهتمامها الكبير بالتكنولوجيا المستخدمة والتي يجب أن تتسجم مع الأهداف الرئيسية لها، وذلك عن طريق التكيف والاستيعاب لمستجداتها بهدف الموازنة بين التقنية والأداء المالي، مما يضعها أمام حتمية تطوير هذا الأخير بما يلائم التكنولوجيا المستخدمة.

. حجم المؤسسة: قد يؤثر حجم المؤسسة وتصنيفها على الأداء المالي بشكل سلبي، فكبر حجم المؤسسة يشكل عائقاً للأداء المالي، لان في هذه الحالة تصبح الإدارة أكثر تعقيداً وتشابكاً، وقد يؤثر إيجاباً من ناحية أن كبر حجم المؤسسة يتطلب عدد كبير من المحللين الماليين مما يساهم في رفع جودة الأداء المالي لها وهذه الحالة هي الأكثر واقعية.

-العوامل الخارجية:

يؤثر في الأداء المالي مجموعة من العوامل الخارجية أي التي تخرج عن نطاق تحكمه كالأوضاع الاقتصادية العامة

والسياسات الاقتصادية..... الخ، وعموماً تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي في: (نوبلي نجلاء،

2014/2015، صفحة 80)

. السوق: يوجد العديد من الأشكال التي يمكن أن تأخذها أسواق السلع الاقتصادية، حيث يعتمد ذلك على هيكل السوق والسلوك الذي تقوم المؤسسة بإتباعه من أجل تحقيق هدفها الأساسي وهو تعظيم الأرباح، ويؤثر السوق على الأداء المالي من

ناحية قانوني العرض والطلب فان تميز السوق بالانتعاش وكثرة الطلب فان ذلك سيؤثر إيجابية على الأداء المالي، أما في الحالة

العكسية فسنلاحظ تراجع في الأداء المالي.

. المنافسة: تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فتراها قد تعتبر المحفز لتعزيزه عندما تواجه

المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي عن طريق أداءها المالي لتواكب هذه التداعيات، أما من

جهة أخرى فان لم تكن المؤسسة أهلا لهذه التداعيات ولا تستطيع مواجهة المنافسة فان وضعها المالي يتدهور وبالتالي الأداء المالي يسوء.

. الأوضاع الاقتصادية: إن الأوضاع الاقتصادية العامة قد تؤثر على الأداء المالي سواء بطريقة سلبية أو على

العكس، فنجدها مثلا في الأزمات الاقتصادية، أو حالات التضخم تؤثر بالسلب على الأداء المالي، أما في حالة

ارتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما قد يؤثر بإيجابية على الأداء المالي.

### المطلب الرابع: مقاييس الأداء المالي واليات تحسينه

أولا: مقاييس الأداء المالي:

ومن أهم مقاييس الأداء المالية نجد: (يخلف صفية ، 2017، صفحة 08)

أ-المقاييس المتعلقة بالإنتاج: التي تمكن من تقييم مخرجات المؤسسة من سلع وخدمات مثل: تخفيض تكلفة المنتج، احترام مواصفات الجودة، الوفاء بمواعيد التسليم وكفاءة وسائل الإنتاج.

ب-المقاييس المتعلقة بالربحية (نقطة التعادل): وهي النقطة التي تتساوى فيها التكاليف الكلية مع العائد من المبيعات أو يكون حجم المبيعات مساويا لحجم مبيعات التعادل، وعندما يزيد حجم المبيعات عن حجم التعادل فان الفرق يسمى ربح المردودية وهو مؤشر على زيادة مستوى الأداء، والعكس هو تكلفة عطالة وتنفيذ نقطة التعادل في تتبع أثر زيادة حجم المبيعات على قيمة الربح أو الخسارة وكذلك مراقبة تأثير زيادة أو نقص التكاليف المتغيرة أو الثابتة على الربح.

ج-معدل العائد على الاستثمار: يمثل نسبة صافي الربح إلى قيمة رأس المال المستثمر وهو من أهم المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء وقياس مدى نجاعة القرارات الاستثمارية.

د-القيمة الاقتصادية المضافة: وهو من مقاييس الأداء المالية الحديثة، تم تطويره واستخدامه من طرف أحد مكاتب

الدراسات الأمريكية، ويمكن حسابه بالشكل التالي:

القيمة الاقتصادية المضافة: نتيجة الاستغلال بعد الضريبة - {متوسط تكلفة رأس المال بقيمته السوقية (إجمالي الأصول .الديون المتداولة)}

وما يميز هذا المؤشر أن تقييم مستوى أداء المؤسسة يكون بالاعتماد على القيمة السوقية لمواردها الدائمة.

ثانيا: اليات تحسين الأداء المالي:

ويتم اللجوء الى اليات كفيلة بتحسين الأداء المالي للمؤسسة اما عندما يكون المنجز اقل من المخطط او وجود التوازن بينهما،

حيث انه تماشيا مع تطورات المحيط تلجأ المؤسسة الى التحسين المستمر لأدائها المالي وفق عدة اليات أهمها:

(يحياوي الهام ،بوحديد ليلي ، 2014 ، صفحة 64،65)

### 1-التحسين المستمر(KAIZEN) :

تتمثل فلسفة هذه الالية في ان التحسين يتم بواسطة العنصر البشري ذي المهارة العالية، المحفز بشكل جيد باستخدام تكنولوجيا

مبسطة وليست معقدة. ويعرف التحسين المستمر كمسيرة او كعملية تقوم بما فرق العمل بهدف تطوير الأداء الشامل للمؤسسة

من خلال تحسين الجودة وارضاء الزبائن، وبالتالي ضمان التطور والنجاح على المدى الطويل. وتتمثل مراحل عملية التحسين

المستمر في ما يلي:

-اتخاذ قرار والتزام الإدارة بتكوين لجنة قيادة وتعيين مسؤول عن العملية بوضع استراتيجية لها.

-التخطيط من خلال: تعريف الأهداف، وضع هيكلية التحسين والموارد ووضع خطة التنفيذ.

-التحضير والذي يشمل: اختيار المشاركين وتكوينهم، وضع وسائل الرقابة وتحديد الإدارة النقاط ذات الأولوية في التحسين.

-التطبيق، من خلال توجيه مجهودات كل الافراد نحو تحسين العمليات وتكوينهم.

-المتابعة والتحسين، من خلال: متابعة أنشطة ونتائج فرق العمل من طرف لجنة القيادة، تقييم العملية وكذا تطوير وتكييف

عمليات التحسين باستمرار.

ولبلوغ التحسين المستمر بفعالية، لابد من تطبيق المؤسسة للأنشطة التالية: الأنشطة التصحيحية والوقائية، التدقيق، التكوين،

التحفيز وارضاء الزبائن باستمرار، وبالرغم من إمكانية تطبيق التحسين المستمر، الا ان المؤسسة تواجه بعض الصعوبات أهمها:

-مقاومة التغيير من طرف افراد المؤسسة.

\_\_رداءة المعلومات سواء عدم فهم المصطلحات او معلومات خاطئة معطاة من طرف الزبون.

-ضعف التكوين حيث يشمل الإطارات بنسب عالية وبالجانب النظري.

-سوء الإدارة عموما حيث يبقى المسير يقاوم فكرة مشاركة الافراد في الإدارة.

## 2- القياس المقارن (BENCHMARKING)

يعتبر القياس المقارن عملية "قياس الأداء مقارنة بأداء المؤسسات الرائدة في نفس المجال، وتحديد الكيفية التي عن طريقها حققت تلك المؤسسات ذلك المستوى من الأداء، واستخدام تلك المعلومات كأساس للأهداف والاستراتيجيات والتطبيق، وذلك بهدف تحسينه.

وبتحقيق هذا الهدف، تتضح أهمية القياس المقارن والمتمثلة في انه: يتيح الفرصة لمقارنة أدائها مع المؤسسات الأفضل والتميزة، يمثل نقطة البداية لعملية التطوير، يساعد المؤسسة للبقاء على قمة المنافسة بمتابعة التطورات الجارية خارجها ويعجل تحسين الأداء لمواجهة المنافسين من خلال الاستخدام الأمثل للمعلومات المتحصل عليها، وتمثل مراحل تنفيذ عملية القياس المقارن في: التخطيط، البحث المكثف عن أفضل أداء في الصناعة او خارجها، الملاحظة، التحليل، التكيف والتكرار (الاستمرار) ويتطلب تطبيق القياس المقارن بنجاح تغيير القيم بالمؤسسة من خلال:

- توجيه وتدعيم الإدارة العليا للعملية والتزامها بالتغيير.
  - الاختيار السليم لفريق القياس المقارن وتدريبه للتواصل مع الإدارة.
  - وضوح الخطط الاستراتيجية المبينة لمصادر التقدم واولويات القياس.
  - إرساء الخطط التفصيلية للأنشطة وإمكانية حصر التطورات.
- هذه اهم عوامل نجاح تطبيقه، لكنه توجد عوائق وصعوبات لتطبيقه تتركز أساسا في مقاومة التغيير، ومن اهم هذه العوائق:
- \_الخوف من اجراء مقارنة مع نموذج دون المستوى مما يؤدي الى ضياع الوقت.
  - الخوف من عدم تحقيق ميزة تنافسية لمجرد المشاركة فقط في المعلومات.
  - الاعتماد على الشعارات الرنانة والتفاخر بانها الأفضل ولا تحتاج الى القياس المقارن.
  - الاستهتار واعتبار القياس المقارن سهل ويتطلب فقط العمل.
  - استثمار مكثف ولا يشجع على الابداع والابتكار.

## المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي

## المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي

يعتبر تقييم الأداء المالي إحدى وسائل الإدارة الفعالة، كونه عملية تمكن المؤسسة من التحقق من مدى إنجاز الأهداف المخططة للمؤسسة، وستتطرق الى:

## أولاً: تعريف تقييم الأداء المالي:

تعددت واختلفت تعريفات تقييم الأداء المالي حسب عدة وجهات نظر وستتطرق إلى أهم التعاريف:

-عرف تقييم الأداء المالي بأنه: يعني تقويم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكماً ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحددة (إدارة المؤسسة ومدى إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة). أي تقويم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة. (دادان عبد الغني ، 2007/2006، صفحة 34)

-عرف أيضاً بأنه: "مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات سبق وان تم تحديدها من قبل إدارة المنظمة بهدف اكتشاف الانحرافات ومن ثم العمل على تصحيحها، وعادة ما تحصل المقارنة بين النتائج المتحققة فعلاً والمستهدفة خلال مدة زمنية معينة. " (رمضاني زينب مومني ، 2019/2018، صفحة 25)

-كما عرف تقييم الأداء المالي للمؤسسة أيضاً على انه: " تقديم حكماً ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية، المادية والمالية المتاحة لإدارة المنظمة وعلى طريق الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة". (شريف غياط ،مهري عبد المالك ، 2013/2011، صفحة 140)

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نستنتج عملية تقييم الأداء على أنها: جزء من عملية الرقابة تهدف إلى الوقوف على ما تم تجسيده خلال سنة ومقارنته بالمعايير المحددة مسبقاً بغرض معرفة كفاءة استخدام المؤسسة لمواردها والوقوف على الانحرافات وتصحيحها.

ثانيا: خصائص تقييم الأداء المالي:

- يجب ان يتصف نظام تقييم الأداء المالي بوجود الخصائص التالية: (هلايلي اسلام ، 2019/2020، صفحة 110)
- ا- يعتبر وظيفة من الوظائف الإدارية ولا يمكن ان تكون منفردة بذاتها، لان وجودها مرهون بوجود وظائف الادارية الأخرى.
- ب- عملية تقييم الأداء المالي تتعلق بالمستقبل.
- ت- مراعاة مبدأ التكلفة والعائد أي لابد ان يحقق تقييم الأداء المالي عائد أكبر من التكلفة.
- ث- تتصف عملية تقييم الأداء المالي بالمرونة أي ان تكون المؤشرات المستخدمة مناسبة لنشاط المؤسسة.
- ج- تعتبر عملية مستمرة وتشمل كل مراكز المسؤولية في المؤسسة وكل أوجه النشاط.
- ح- الوضوح والعدالة في تقييم الأداء المالي.
- خ- تكون مرتبطة بأهداف المؤسسة، ويتم استخدامها بصورة منتظمة ومستمرة.

ثالثا: أهمية تقييم الأداء المالي:

- يحتل تقييم الأداء أهمية خاصة في كل المجتمعات والنظم الاقتصادية نظرا لندرة الموارد وعدم كفايتها لمقابلة الاحتياجات الكبيرة المتنافس عليها لغرض الحصول على أقصى العوائد من هذه الموارد لذا أصبح مسألة ضرورية وملحة في الجوانب المختلفة في الحياة الاقتصادية، وتمثل أهميته في: (حجاج نفيسة ، 2016/2017، صفحة 18،19)
- انه يساعد توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف.
- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والمؤسسات المختلفة مما يؤدي إلى تحسين أداءها، ومساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم.
- يوفر قياسا لمدى نجاح المؤسسة فالنجاح مقياس مركب يجمع بين الفعالية والكفاءة في تعزيز أداء المؤسسة لمواصلة البقاء والاستمرار.

- على المستوى المالي، فان تقييم الأداء ينصب على التأكد من توفر السيولة ومستوى الربحية في ظل كل من قرارات الاستثمار والتمويل وما يصاحبهما من مخاطر، بالإضافة إلى توزيعات الأرباح في إطار السعي لتعظيم القيمة الحالية

للمؤسسة، باعتبار أن أهداف الإدارة المالية هو تعظيم القيمة الحالية للمؤسسة والمحافظة على سيولة المؤسسة لحمايتها من خطر الإفلاس والتصفية، وتحقيق العائد المناسب على الاستثمار.

- يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، من خلال تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل الضياع في الوقت والجهد والمال مما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات، ومن ثم تنشيط القدرة الشرائية وزيادة الدخل القومي.

- الكشف عن التطور الذي حققته المؤسسة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوء، وذلك عن طريق نتائج الأداء الفعلي زمنيا في المؤسسة من مدة لأخرى، ومكانيا بالمؤسسات المماثلة الأخرى.

#### رابعا: اهداف تقييم الأداء المالي:

يهدف تقييم الأداء المالي الى: (قطاف عقبة، 2019/2018، صفحة 136)

-تحديد اهداف المؤسسة ووحداته الوظيفية ووضع كل فرد فيه.

-تحديد المستويات المقبولة لتحقيق الأهداف او بمعنى اخر معايير الأداء المالي.

-مقارنة نتائج قياس الأداء المالي بالمعايير السابق تحديدها.

-تحديد الاختلافات الجوهرية بين النتائج الفعلية المحددة لها بهدف تطوير مراحل العمل.

#### **المطلب الثاني: مصادر معلومات تقييم الأداء المالي ومتطلبات تقييمه**

##### أولا: مصادر معلومات تقييم الأداء المالي:

ان أول مرحلة في عملية التقييم هي مرحلة جمع المعلومات، فجمع المعلومات هي نقطة الانطلاق، ويشترط للمعلومات أن تكون بالجودة وفي الوقت المناسب. وتقسم مصادر المعلومات إلى مصادر داخلية وأخرى خارجية.

##### 1-المصادر الخارجية:

تتحصل المؤسسة على هذا النوع من المعلومات من محيطها الخارجي، وهذه المعلومات يمكن تصنيفها إلى نوعين من

المعلومات: (عادل عشي ، 2002/2001، صفحة 39، 41)

1-1 المعلومات العامة:

تتعلق هذه المعلومات بالظرف الاقتصادي حيث تبين الوضعية العامة للاقتصاد في فترة معينة. وسبب اهتمام المؤسسة بهذا النوع من المعلومات هو تأثير نتائجها بطبيعة الحالة الاقتصادية للمحيط كالتضخم والتدهور، وتساعد هذه المعلومات على تفسير نتائجها والوقوف على حقيقتها.

2-1 المعلومات القطاعية:

تقوم بعض المنظمات المتخصصة بجمع المعلومات الخاصة بالقطاع ونشرها لتستفيد منها المؤسسات في إجراء مختلف الدراسات المالية والاقتصادية، فمثلا يجمع مركز الميزانيات لبنك فرنسا مختلف الحسابات السنوية التي تنشرها المؤسسات ثم يضعها في حسابات مجمعة وبعدها يستخلص منها نسب ومعلومات قطاعية تساعد المؤسسات في تقييم وضعياتها المالية بالمقارنة مع هذه النسب.

فهذا النوع من المعلومات عموما تتحصل عليه المؤسسة من إحدى الأطراف التالية: النقابات المهنية، النشرات

الاقتصادية، المجالات المتخصصة، بعض المواقع على الانترنت....

لكن هذا النوع من المعلومات يظل غائبا في معظم الدول النامية كالجائر، وبالتالي القيام بدراسة اقتصادية أو مالية وافية تعد عملية صعبة جدا.

2-المصادر الداخلية:

تعتبر التقارير والقوائم المالية من المصادر الداخلية التي تعتمد عليها المؤسسات في الحصول على معلومات لتقييم الأداء

المالي وتعتبر بمثابة مدخلات لعملية تقييم الأداء المالي. (مبروكي مروة ، 2024/2023، صفحة 21،22)

1-2: القوائم المالية:

-الميزانية المالية: تعرف الميزانية المالية على انها: "الميزانية المدججة هي وثيقة تعرض أصول وخصوم المؤسسة وهي

وسيلة معلومات خارجية ذات اتجاه اولي للمستثمرين".

-حسابات النتائج: بالنسبة للنظام المحاسبي المالي SCF عرف حسابات النتائج على انه: " بيان ملخص للأعباء والمنتجات

المنجزة من الشركة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسابات تاريخ التحصيل او تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية من ربح وخسارة".

-جدول تدفقات الخزينة: يعرف جدول تدفقات الخزينة على انه: " هو عبارة عن وثيقة تبين تدفقات الخزينة للمؤسسة الناتجة من دورة الاستغلال والتمويل والاستثمار والمستعملة خلال كل سنة مالية، والتي تفسر كذلك تغير الخزينة الملاحظ في الميزانية المالية ".

-جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي اثرت في كل عنصر من العناصر التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة.

-ملحق الكشوف المالية: هو قائمة مالية تتضمن شرح لقواعد التسجيل والتقييم المعتمدة، وهي مفيدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

2-2: التقارير المالية: تعتبر التقارير المالية من المصادر الداخلية التي تستعمل في تقييم الأداء المالي، وتتضمن معلومات

حول الإيرادات والنفقات، ومعلومات حول الموارد البشرية واحصائيات حول سيرورة نشاط المؤسسة.

ثانيا: متطلبات تقييم الأداء المالي:

يستلزم ما يلي: (حاجي احمد، زيدي البشير ، 2015، صفحة 76،77)

1- ضرورة تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة:

اذ يجب تحديد الأهداف والخطط، تحديدا واضحا حتى يمكن التحقق من أداء المسؤولين، كما يتم توقع الأداء اللازم لتحقيق تلك النتائج وليصبح على صورة معايير تستخدم لمتابعة تنفيذ الأهداف.

فقد تكون الأهداف هي تحقيق مبلغ معين من الأرباح، او انتاج عدد معين من الوحدات، او تأدية خدمة معينة، وقد يكون

الهدف هو الحصول على رقم اعمال معين

2- ضرورة وجود معايير واضحة للأداء:

يعتبر تحديد المعايير محور ارتكاز في عملية تقييم الأداء وتعد الخطط والاهداف معايير للتقييم ويجب ان تكون المعايير واضحة

للجميع ولا تحتل التأويل، لان وضوح المعايير يساعد الفرد في انجاز اعماله، وتحديد مستوى الأداء المطلوب منه، كما يساعد المسؤولين في عملية الرقابة والتقييم بناء على الأسس والمعايير المحددة.

3- ضرورة توافر نظام سليم وفعال للمعلومات:

يعتمد تقييم الأداء على ضرورة توافر البيانات التفصيلية والسليمة وفي الوقت المناسب، حيث يستند المدراء عند مقارنتهم على المعلومات الموجودة في التقارير المالية والتي تلخص النتائج الفعلية، ولن يتحقق تقييم الأداء الجيد للمؤسسة الا بتوفر نظام سليم وفعال لجمع المعلومات.

4- يجب ان يكون تقييم الأداء مستمرا:

ويعني ان تقييم الأداء لا يقتصر على فترة زمنية واحدة بل يجب ان يتم بصورة دورية ومنتظمة وعلى فترات قصيرة نسبيا لتحديد الانحرافات لتصحيحها وتداركها في المستقبل.

حيث يوجد بعض مراكز المسؤولية في إطار الوحدة الاقتصادية أكثر حساسية أي تخضع لتغيرات سريعة ذات أثر، وبالتالي يتطلب الامر تتبعها وتقييمها على فترات قصيرة جدا.

5- التكامل مع العملية الإدارية:

ان فعالية نظام التقييم تتوقف الى حد بعيد على مدى تكامله مع نظم التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتمثل فكرة التكامل بين التخطيط والتقييم على أساس ان كل مستوى من الخطط يوفر الاهداف التي تعتبر معايير للتقييم، اما التكامل مع اتخاذ القرارات يعني توفر المعلومات اللازمة للمدير قبل اتخاذ القرار وليس بعده.

6- يجب ان يؤدي تقييم الأداء المالي الى تحسينه:

يستلزم الامر ان يؤدي تقييم الأداء الى نتائج إيجابية من ناحية تحسين الأداء وهذا يتطلب الاقتناع بأهمية تقييم الأداء، ويتحقق ذلك بتوافر بعض الشروط منها:

- يجب ان يكون الهدف من تقييم الأداء ليس فقط كشف اوجه الخلل والانحرافات، انما ايضا يؤدي الى معرفة أسبابها والوصول الى علاجها.

-تكاملاً عملية تقييم الأداء مع أنواع الرقابة الأخرى مثل الرقابة الخارجية والرقابة الداخلية.

-يجب ان يكون تقييم الأداء بسيطاً، والاكتفاء بأقل عدد ممكن من النماذج، وبأقل عدد من المعايير والمؤشرات التي يتم بها معرفة الأداء الفعلي.

-يجب ان يكون تقييم الأداء واضحاً ومعروفاً للوحدة الاقتصادية او مراكز المسؤولية.

### المطلب الثالث: المعايير المستخدمة في تقييم الأداء المالي ومؤشرات تقييمه

أولاً: المعايير المستخدمة في تقييم الأداء المالي:

تتطلب عملية تقييم الأداء المالي مجموعة من المعايير لغرض حساب مستوى الأداء المحقق والوقوف على مستوى تطور

أي جانب من جوانب النشاط.

ويعرف المعيار انه "أية وسيلة للقياس يمكن الاستعانة بها في اتخاذ قرار حكم موضوعي على حالة معينة"، وقد يأخذ هذا

المعيار أشكالاً مختلفة فقد يكون قاعدة قانونية، اقتصادية، اجتماعية أو سياسية وقد يكون عبارة أو جملة قياسية أو قاعدة

رياضية تأخذ شكل نسب ومعادلات تغذى بمعلومات إحصائية من واقع المؤسسة.

ويستخدم المحلل المالي مجموعة من المعايير للتعبير عن مستوى الأداء المالي الايجابي منها أو السلبي واهم هذه المعايير: (بقراري حياة

، 2010/2011، صفحة 23)

1-المعايير التاريخية: تعتمد هذه المعايير على مجموعة المؤشرات المالية التاريخية لسنوات سابقة لنفس المؤسسة

ومقارنتها مع النتائج الحالية وهي تعبر عن مجموعة المعايير المتولدة داخل المؤسسة والمقبولة من قبل المحلل للمقارنة.

2-المعايير المستهدفة: وهي عبارة عن المعايير التي تعتمد على الخطط المستقبلية للمؤسسة والبيانات التي ترد فيها ويمكن

للمحلل أن يقارن بين هذه المعايير التخطيطية مع المعايير المتحققة فعلاً لفترة زمنية ماضية، ويعبر تطبيق هذه المعايير عن

مدى تنفيذ الخطط الموضوعية مسبقاً.

3-المعايير الصناعية(القطاعية): وهي عبارة عن معايير نمطية موضوعة في ضوء الظروف الطبيعية الجيدة والمقبولة لنشاط

المؤسسة وقد تكون هذه المعايير ضمن الصناعة الواحدة محلياً أو إقليمياً أو دولياً تعبر من خلال مقارنتها مع ما تحقق عن

الأداء المالي المقبول للمؤسسة محلياً أو إقليمياً أو دولياً في ضوء مؤشرات واضحة معيارية محددة.

4-المعايير المطلقة: يقصد بها قيم او معدلات متعارف عليها في مجال التحليل المالي، وبمعنى اخر يعني المعيار المطلق وجود

خاصية مستأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسبة معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها التقلبات الواقعية.

ورغم اعتماد المعيار المطلق في المقارنة الا انه من ناحية لجوء المحلل اليه محدودة وضعيفة لكونه يعتمد على ايجاد صفات مشتركة بين

مؤسسات متعددة ومن قطاعات مختلفة في طبيعتها وفي عمرها التشغيلي وفي حجمها، يتم بناءا عليه تحديد قيمة مطلقة لهذه

النسبة او تلك، ولهذا فقد ضعف قبولها كمؤشر للمقارنة. (جودي محمد رمزي ، 2014/2015، صفحة 95)

ثانيا: مؤشرات تقييم الأداء المالي: (عبد الفتاح سعيد السرطاوي ، عادل عيسى حسان، 2019، صفحة 151، 152)

تعرف مؤشرات تقييم الأداء المالي على انها قيمة او صفة مميزة تستخدم لقياس المخرجات او النتائج لتحديد مدى ما حققته

المؤسسة من اهداف، ومن خلال هذه المؤشرات يبرز دور التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء. وتقسم مؤشرات تقييم الأداء حسب

ظهورها الى مؤشرات تقليدية ومؤشرات حديثة ظهرت مع التطور العلمي والتكنولوجي.

- المؤشرات التقليدية وتقسم الى:

1-التوازن المالي: ويعرف بانه التفاعل القيمي والزمني بين الموارد المالية للمؤسسة واستعمالاتها، ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة

التوازن بين راس المال الثابت والأموال الدائمة، وهو يعتبر الهدف الأساسي التي تسعى المؤسسة لبلوغه لأنه يمس استقرارها المالي.

ويمكن دراسة التوازن المالي من خلال التوازنات الفرعية التالية:

1-راس المال العامل: وهو ذلك الجزء من الموارد المالية الدائمة المخصصة لتمويل الأصول المتداولة.

2-الاحتياجات من راس المال العامل وهي راس المال العامل الأمثل.

3-الخزينة الصافية: هي مجموعة الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة لمدة دورة معينة.

2-النسب المالية: وهي نسب السيولة، الربحية، النشاط، المديونية (الرفع المالي)، ونسب السوق وهي كالتالي:

\*نسب السيولة: تعرف على انها القدرة على تحويل الأصول المتداولة الى سيولة نقدية بغرض الوفاء بالالتزامات المستحقة، وعليه

فان نسب السيولة هي نسب التي من خلالها نحكم على سيولة المنشآت وقدرتها على سداد الديون قصيرة الاجل وتحديد الى أي

درجة توفر اليسر المالي في الوقت المناسب وهي مقياس المخاطرة.

\*نسب الربحية: تعرف على انها النسب التي تقيس مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استغلال موارد المؤسسة استغلالا أمثل لتحقيق

الأرباح وهو مؤشر لتحسين أداء المؤسسة المالي ويؤكد على قدرة المؤسسة على مواكبة النمو والتطور العالمي، وتقيس العائد.

\*نسب النشاط: هي نسب تقيس مدى نجاح الشركة في إدارة أصولها والتزاماتها أي القدرة على تحويل حسابات الميزانية العمومية

الى مبالغ نقدية او مبيعات لتقييم مدى نجاح المؤسسة في إدارة الموجودات والمطلوبات، أي انها تعكس مدى كفاءتها في اقتناء

الموجودات ومن ثم قدرتها على الاستخدام الأمثل لهذه الموجودات وهي وسيلة لقياس المخاطرة.

\*نسب المديونية (الرفع المالي): تسمى نسب هيكل التمويل، بحيث تبين مدى اعتماد المؤسسة على الديون في تمويل اجمالي

أصولها، وتحليل السياسة التمويلية للمؤسسة وتساهم في قياس المخاطرة.

\*نسب السوق: هي نسب الأسهم بحيث تخدم محللي الأسهم في أداء مهامهم ذات العلاقة بتقييم الأداء، كما تخدم هذه النسب

المستثمرين الحاليين والمحتملين في التعرف على اتجاهات الأسعار السوقية للأسهم، وتقيس العائد والمخاطرة.

- المؤشرات الحديثة وتقسم الى:

أولاً: القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) وتعرف المؤسسة التي تخلق قيمة اقتصادية هي المؤسسة التي يكون العائد على راس المال

أكبر من كلفة الفرصة البديلة، بمعنى ان يكون العائد أكبر من كلفة راس المال.

ثانياً: القيمة السوقية المضافة (MVA) هي الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة وراس المال المستثمر أي الفرق بين القيمة السوقية

للأسهم والقيمة الدفترية لحقوق المالكين.

**المطلب الرابع: مراحل تقييم الأداء المالي وشروط نجاحه وصعوباته**

أولاً: مراحل تقييم الأداء المالي:

إن عملية تقييم الأداء المالي عملية معقدة تتداخل فيها عوامل عديدة وتتوفر من ورائها تحقيق أهداف عديدة على درجة

كبيرة من الأهمية، الأمر الذي يتطلب من القائمين عليها تخطيطاً جيداً، وإتباع خطوات منطقية متسلسلة لكي تحقق الأهداف

المنشودة، ويمكن استعراض خطوات تقييم الأداء في الآتي: (سلوى محي الدين احمد علي ، 2017، صفحة 51،52)

-مرحلة التخطيط والإعداد والتحضير: يجب التحضير المسبق لعملية تقييم الأداء من حيث التعرف على طبيعة العمل المراد

تقومه، والتعرف على الهيكل التنظيمي للوحدة لمعرفة خطوط الاتصال وبالتالي متابعة المستويات وإعداد أدوات التقويم وتحديد المراكز المسؤولة عن عملية التقييم.

-مرحلة تحديد الأهداف: يعرف المعيار بأنه الهدف الذي سيتم مقارنته بالإجراءات والنتائج اللاحقة من خلال المعايير يمكن مراقبة أداء الوحدة بطريقة كفؤ وتساعد في التعرف على الأداء الفعلي للوحدة، ويجب إعداد المعايير التي تمثل الأداء المرغوب أو المستهدف الذي تسعى في الوصول إليه.

-مرحلة قياس الأداء الفعلي: تستوجب عملية تقييم الأداء إجراء المسح الميداني الشامل للوحدة بغرض التعرف على سائر العمليات والمراحل التي تقوم بها الوحدة بهدف التوصل إلى خصائص النشاط الذي تمارسه الوحدة، وعادة ما يتم قياس الأداء الفعلي من خلال استخدام النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية للحصول على البيانات والمعلومات، ويجب توافر أفراد مدربين للقيام بهذه الأعمال مع ضرورة استخدام الأساليب الحديثة وسرعة عرض نتائج قياس الأداء على المختصين ، إذ أن لعامل السرعة أثر في فاعلية عملية النظام الرقابي.

-مرحلة تحليل البيانات وتصحيح الانحرافات: إن اتخاذ القرار لتصحيح انحراف ما يتوقف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقا وقياس الأداء الفعلي ومقارنة ذلك الأداء المحقق بالهدف المخطط فان تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير الموقف واتخاذ القرار المناسب الذي يجب أن يكون في الوقت المناسب ومحددا بوضوح نوع التصحيح المطلوب اخذين في الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار.

-مرحلة تقارير الأداء: بعد الانتهاء من عملية تقييم الأداء فان الأمر يتطلب إعداد تقرير شامل يتضمن النتائج التي تم الوصول إليها مع بيان انحرافات في الأداء وموقعها والمسؤول عنها وماهي طريقة معالجتها.

ثانيا: شروط نجاح تقييم الأداء المالي:

يشترط نجاح تقييم الأداء المالي مجموعة من الشروط يمكن ايجازها فيما يلي: \_ (عبد الغني خلادي، انيس هزلة ، 2018، صفحة 69)

-كفاية المعلومات الأساسية في التقييم، وتشترط هذه الكفاية في المعلومات المالية لغرض تتبع الأداء المالي للمؤسسة وتطوره.

-وضع معدلات معيارية للأداء المالي تمكنها من المقارنة بين نسب إنجازاتها ومدى تطور أدائها.

-يستوجب توفر نظام محكم لنقل المعلومات وكذا نتائج التقييم الى مراكز اتخاذ القرار المعنية.

-تحقيق الاستمرارية في التقييم وعدم اقتصاره على فترة زمنية معينة.

ثالثا: صعوبات تقييم الأداء المالي:

عموما تتمثل في: (فاطمة الزهراء بوطورة، ليندة رقام، 2021، صفحة 284)

-الصعوبة في تحديد نموذج متكامل واضح على درجة من الدقة والموضوعية لتقييم الأداء المالي.

-الصعوبة في تحديد المتغيرات المرغوب قياسها والعلاقات التي بينها.

- الصعوبة في تحديد بداية عمليات التشخيص ودراسة الأداء المالي بهدف تقييمه.

-النقص في الكوادر البشرية المدربة للقياس بقياس الأداء المالي وتقييمه حيث تتطلب هذه العملية درجة عالية من الخبرات

والكفاءات والمهارات اللازمة.

**المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي**

تحرص المؤسسة الاقتصادية على تقليل التكاليف دون المساس بالمنتج ومواصفاته فمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة توفر

معلومات حول التكلفة أكثر دقة مما يساهم في اتخاذ القرارات السليمة التي تعمل على مراقبة التكاليف وتخفيضها مما يساهم في

تحسين الأداء المالي.

**المطلب الأول: تأثير محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي**

وذلك بانه : (بن موفق علي، قاسم حدة، 2023، صفحة 307،308)

يساعد أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة على تجنب من التكاليف غير المضيفة لقيمة المنتج وبدون التأثير على

جودة ومواصفات المنتج، وكذلك يعمل بدوره على زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف مما يؤدي إلى زيادة الثقة لدى

المتعاملين بالمؤسسة فترتفع بذلك أسعار أسهمها في السوق نتيجة النمو المستمر للأرباح، كل هذا له تأثير محوري على

مؤشرات ربحية المؤسسة من خلال تعظيم مردودية المؤسسة في الآجال القصيرة ويساهم في خلق القيمة في الآجال الطويلة.

المطلب الثاني :اهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين الأداء المالي: (جحيش يسرى ،بوسكار ربيعة ، 2022، صفحة 162،163)

تساهم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي تستطيع ان تنافس كافة المؤسسات في السوق المحلية والعالمية، الامر الذي ينعكس إيجابا على حصة المؤسسة السوقية وبالتالي زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف والذي يؤثر مباشرة على زيادة الأرباح المحققة، وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وترتفع أسعار أسهمها في السوق وذلك للنمو المستمر في الأرباح والذي يتحقق بفضل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، كما توفر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات دقيقة أكثر تفصيلا عن التكلفة الامر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية التي تساعد كثيرا في الوقوف على الوضع المالي للمؤسسة، كما ان اتخاذ القرارات الإدارية السليمة هي التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتي تتصف بالندرة، اما القرارات غير السليمة فهي التي تؤدي الى هدر الموارد وسوء استخدامها، لأجل ذلك فان تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وبما توفره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات إدارية سليمة الامر الذي ينعكس على حسن استغلال الموارد المتاحة، ونتيجة لاستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فان الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج سيتم القضاء عليها بما يؤدي الى زيادة العائد وربحية المؤسسة، كما انها تسمح بتعزيز عملية صنع القرار، واطافة لذلك اثبتت العديد من الدراسات المختلفة ان الفوائد المترتبة على تنفيذ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتمثل في تحسين جودة المعلومات الواردة بما يؤثر على تحسين عملية صنع القرار، ورضا مستخدمي المعلومات، وتحسين الأداء المالي.

ان معرفة تكاليف الأنشطة يمكن من تحليل ودراسة للأنشطة المرتفعة التكاليف بأكثر دقة، لمعرفة ماهي الأنشطة التي تلغى او تنفذ بأكثر كفاءة، وأفضل طريقة لتخفيض التكلفة هي تصنيف الأنشطة الى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة، فالأنشطة التي تضيف قيمة هي التي تقدم منافع للمنتج او الخدمة، او هو النشاط الذي ينفذ بأقصى كفاءة، اما النشاط الذي لا يضيف قيمة هو النشاط الذي تكون فيه فرصة لتخفيض التكلفة بدون تخفيض قيمة المنتج بالنسبة للزبون، وتقارير تكاليف هذه الأنشطة تنبه الإدارة بحجم الموارد التي يمكن ان تضيع، فالتركيز يكون بتخفيض التكاليف بإلغاء هذه الأنشطة، لأنها تسمح لها بتنفيذ تخفيض التكلفة بشكل دائم بدون تخفيض القيمة المقدمة للزبون، فتحسين أداء هذه الأنشطة

بالضرورة يؤدي الى تخفيض التكلفة، ومن ثم تحسين الأداء المالي.

**المطلب الثالث: دور انخفاض التكاليف في تحسين الأداء المالي:**

(زاية عبد النور ، 2017/2018 ، صفحة 109، 110)

تشير الدراسات الى أهمية تكاليف الجودة في المؤسسة والتي تعدها أحد العناصر الرئيسية في تكاليف الإنتاج وعلاقتها

بالأداء المالي، وعليه يتوجه خفض تكاليف الجودة الى خفض التكاليف الكلية للإنتاج، والى التخلص من المعيب في مختلف المواقع

وهذا يعني تحسنا في الإنتاجية، وخفض في السعر، ويترتب على ذلك زيادة في المبيعات وفي الحصة السوقية وينعكس أثر ذلك في

الربحية ومقاييس الأداء المالي.

فأصبحت عاملا مركزيا في تقدير وتحديد العوائد المتوقعة على الاستثمارات في برامج الجودة للمؤسسات، اذ ان الاستثمار في

المعدات ذات العلاقة بالجودة سيترتب عليه انخفاض كبير في المعيب، من المنتجات ويترتب على ذلك انخفاض في التكاليف وهذا

يعني انعكاس إيجابي على العوائد المتحققة للمؤسسة.

وهناك طريقتان لتحديد العلاقة بين تكاليف الجودة والعائد وهما:

- الطريقة الأولى: تتعلق باستخدام التحسينات المتوقعة في تكاليف الجودة بالتساوي مع التحسينات المتوقعة في تكاليف الإنتاج،

وفي نفس الوقت تثبيت العوائد المتوقعة من المعدات الجديدة او مشاريع التحسين الأخرى.

- الطريقة الثانية: وهي التي أصبحت بها تكاليف الجودة أساسية في تقدير وتحديد العوائد التي لها علاقة بالتقييم الاقتصادي لبرامج

الجودة الكلية نفسها، مما يترتب عليه من انخفاض كبير في تكاليف الفشل الداخلي والخارجي وانعكاس ذلك على الأداء المالي.

وتحسين الجودة والاهتمام بها أكثر بالإضافة الى الرقابة على تكاليفها والعمل على تخفيضها يؤدي الى تحسين جميع العمليات التي

تؤدي الى انتاج منتجات ذات جودة عالية، وهذا يعني التخلص من العمليات الزائدة والوقت الضائع والجودة الرديئة، وهي تؤدي

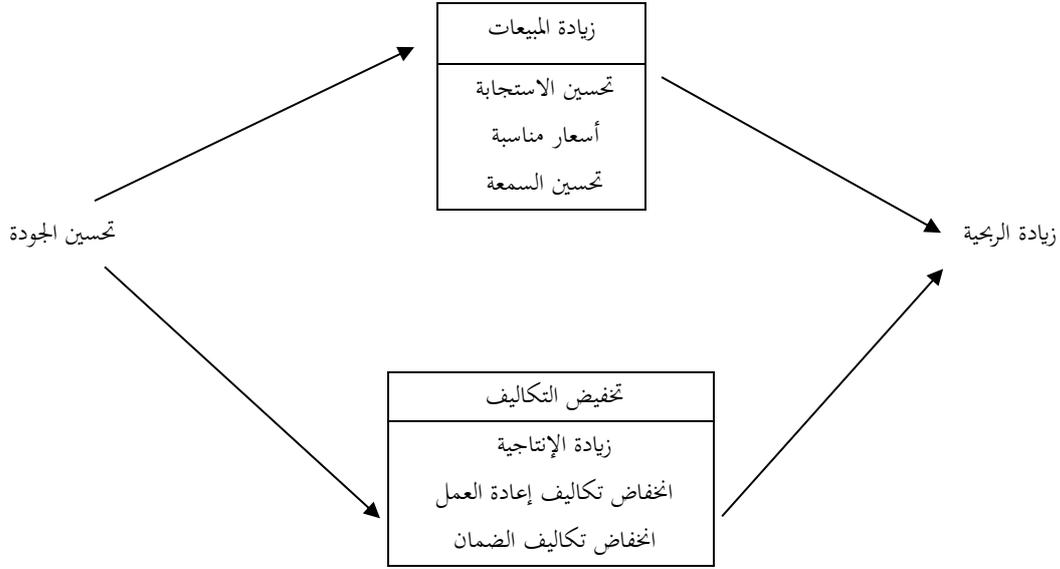
بالنتيجة الى تميز الإنتاج، وتحسن جودته، وتحقيق الاستجابة السريعة والملائمة لحاجات الزبائن وتوقعاتهم، ومن جانب اخر فإنها

تؤدي الى زيادة الإنتاجية، وتنعكس في نتائجها على الزيادة في الربحية من خلال تضاعف العائد ونمو القيمة المضافة والتحسين في

مقاييس الأداء المالي وكما ذكرنا سابقا ان تخفيض التكاليف يساعد المؤسسات على زيادة الحصة السوقية وهذا يعني الزيادة في

الإنتاجية وبالتالي تحسين ربحية المؤسسة وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 03: تحسين الجودة وتخفيض التكلفة باتجاهين يزيد الربحية.



المصدر: عبد السيد ناظم، محاسبة الجودة، دار الثقافة، عمان، ط1، 2008، ص 17.

يتضح من الشكل أعلاه ان تخفيض التكاليف وما يرتبط بها من تخفيض في تكاليف إعادة العمل وتكاليف الضمان أي تكاليف

الفشل الداخلي والخارجي يؤدي الى زيادة في الربحية، وتحسين مقاييس الأداء المالي وتحسين الموارد المالية المتدفقة للمؤسسة

بشكل عام.

**خلاصة الفصل:**

من خلال هذا الفصل تم استنتاج انه وبسبب التطور الحاصل في تنظيم المؤسسات من حيث الحجم والنشاطات واستخدامها للتكنولوجيا إثر على تركيبة وهيكل التكاليف، فأصبحت الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من التكاليف ولذا تطلب البحث عن طريقة أكثر ملائمة لهذا الوضع الجديد فظهرت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كبديل حديث للطرق الأخرى فهي تمتاز بمستوى عال من الدقة في حساب بيانات التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة كما انها تقوم على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الإنتاج والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد. وهذا ما ساعد الإدارة على تركيز جل اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح، كما ان اختيار مسببات التكلفة يعد جوهر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حيث يتم اختيار المسببات التي تساهم في تحقيق اهداف المؤسسة.

كما ان لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عدة استخدامات داخل المؤسسة فهي تقوم بتحسين الأداء المالي، فالأداء يمثل محورا أساسيا وفعالا للنمو والاستمرارية، لذا يتوجب تقييم الأداء المالي في المؤسسة لإعطاء الصورة الحقيقية لها، وكذا الكشف عن مواطن القوة والضعف، وهو ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها، ومحاولة معالجة نقاط الضعف باتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة، وبالتالي تحسين الأداء المالي فهو يتجلى من خلال زيادة القدرة التنافسية وتحسين الجودة وتخفيض تكاليفها وهذا يعني الزيادة في الإنتاجية وبالتالي تحسين ربحية المؤسسة وادائها المالي.

الفصل الثالث: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين  
الأداء المالي بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - اوماش -

**تمهيد:**

بعد الدراسة النظرية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية سيكون هذا الفصل تطبيق لما تم التطرق اليه في الفصول النظرية، من خلال محاولة تطبيق المراحل التي تم التعرض اليها، وتحديد مدى امكانية توفر البيانات الاولية لإسقاطها، والمساهمة في تفعيل دور هذه المراحل لتحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة التطبيقية، ومن ثم استخلاص النتائج والافتراضات وتعميمها للقياس.

وستكون هذه الدراسة الميدانية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة وبالضبط ستركز الدراسة على منتج الدقيق الممتاز 25 كغ كمييار.

وينقسم هذا الفصل الى ثلاث مباحث أساسية، حيث سيتم التطرق في بادئ الامر الى تقديم المؤسسة محل الدراسة، اما في المبحث الثاني سينطوي على عرض محاسبة التكاليف المتبعة بوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة، والمبحث الثالث سيعرض استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين الأداء المالي بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة -

### المبحث الأول: تقديم المؤسسة "المطاحن الكبرى للجنوب"

في هذا المبحث سنقوم بإعطاء لمحة شاملة للمؤسسة من خلال تعريفها ونشاطها وأهم الجوانب التنظيمية والإنتاجية فيها

#### المطلب الأول: تعريف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة ذات طابع خاص، انشأت في إطار الشراكة بين مستثمر خاص وطني و مجموعة الغير الامارتية في الصناعات الفلاحية و الغذائية خصوصا صناعة الحبوب و مشتقاتها، وقد تأسست مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب على شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره 135 مليون دينار جزائري، موقعها الجغرافي ببلدية أوماش التابعة لدائرة أورال بولاية بسكرة، حيث تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية كما يقطعها الطريق الوطني رقم 03 الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها، وكذلك يقطعها خط السكة الحديدية، وبالمحاذاة من مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية: القمح بنوعيه "اللين والصلب".

ولقد تم إقامة المشروع بالمنطقة الصناعية أوماش لعدة اعتبارات أهمها الاعتبارات الجبائية، حيث إن المؤسسة استفادة من الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (12- 93)، وذلك كون منطقة أوماش مصنفة ضمن المناطق الخاصة.

في 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة SARL إلى شركة ذات أسهم SPA ، حيث تم رفع رأس المال الاجتماعي من 135 مليون دينار جزائري إلى 300 مليون دينار جزائري. تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ: 54225 م<sup>2</sup>، منها 4220 م<sup>2</sup> مغطاة وموزعة على من وحدة الدقيق والفرينة بمساحة تقدر ب 2850 م<sup>2</sup>، ووحدة الكسكسي ب 1370 م<sup>2</sup>.

تتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات هي:

1. وحدة إنتاج الدقيق والفرينة وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون موضوع الدراسة الميدانية.
2. وحدة إنتاج الكسكس بنوعيه المتوسط والرقيق.
3. وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الانعام، لكنها ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين والصلب" بالدرجة الأولى وذلك بغية:

- التنازل عن طريق الوحدات لوحدة الدقيق والفرينة.

- من أجل بيعه في السوق الجزائرية.

4. وحدة صوامع تخزين الحبوب تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل، و التي جهزت بأحدث العتاد الخاص بالتفريغ، الشحن، التخزين وتحويل الحبوب، ويقدر الاستثمار الإجمالي لهذا المشروع بـ: 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا سواء من ناحية المساحة أو من ناحية الطاقة التخزينية فمساحته تقدر بـ: 9 هكتار. تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية بينها وبين إدارة ميناء "جن جن"، والطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة فتقدر بـ: 10 ألف طن، مع مساحة مغطاة للتخزين بكمية 25 ألف طن ولقد برمجت توسعة هذا المشروع كمرحلة ثانية لإنجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ: 80 ألف طن، ومساحة مغطاة للتخزين بـ: 25 ألف طن.

بدأت عملية الإنجاز للمؤسسة بعدة مراحل إلى أن تم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الاستيراد والتصدير العمل سنة 2000، وذلك باستيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية واستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق والفريضة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000، وكانت نهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتج الفريضة والدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003، كانطلاق فعلي ومستمر.

أما فيما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001، وانتهت في ديسمبر 2002، ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003.

● مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب مدرجة قانونيا تحت شكل شركات الأموال، وتخضع للنظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي وهذا طالما رقم أعمالها في ارتفاع، وهي مجبرة على مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد: (09)، (10)، (11)، من القانون التجاري، كما تخضع المؤسسة لجميع الالتزامات الجبائية ويطبق عليها النظام الضريبي المتعلق بالأشخاص المعنويين ومن بين هذه الالتزامات الجبائية نجد:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) على أساس الربح المحقق والمقدرة ب 23 %.
- الرسم على القيمة المضافة على جميع المبيعات الخاصة بالفريضة الممتازة، الكسكس والنخالة، بمعدل 09 و 19 %.
- الرسم العقاري (TF) على جميع ممتلكاتها سواء كانت مبنية أو غير مبنية.
- ولقد استفادت المؤسسة من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر رقم: (01-03)، وهذا فيما يخص الوحدة التي تم إنشاؤها لتخزين القمح بولاية جيجل.

أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع استهلاكي واسع، وتتوجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس به المنتجات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة، وعموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال:

- 1- تعتبر منتجات المؤسسة أساسية وضرورية للمستهلك.
  - 2- تغطي المؤسسة جزءا كبيرا من حاجيات السوق.
  - 3- توفير مناصب الشغل وامتصاص جزء من البطالة.
  - 4- الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى.
- أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:
- بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه، ولكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها وجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل والقصير، مع التركيز على جانب المنافسة والزبون، ومن بين هذه الأهداف نجد:

- 1- العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية.
- 2- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.
- 3- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
- 4- ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها.
- 5- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل من اجل الوصول إلى قمة الجودة وفتح أفق أخرى في هذا المجال.
- 6- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من اجل الحصول على أسعار تنافسية.

#### **المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب**

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى كل من الجانب التنظيمي والإنتاجي والتسويقي بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

تقسم المؤسسة إلى عدة مديريات ومصالح من اجل السير الحسن وتسهيل عمليات الرقابة، والهيكل التنظيمي لهذه الأخيرة يعبر بشكل رئيسي عن مصالحها ومديرياتها.

يقدر عدد عمال المؤسسة بـ: لسنة 2022 بـ 140 عامل موزع على مختلف وظائف المؤسسة، ويمكن توضيح مستوى العمال حسب كل مديرية وعددهم من خلال الجدول التالي:

الفصل الثالث محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء المالي بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -

أوماش -

الجدول رقم (03): تصنيف العمال حسب المديرية لدى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة

المديرية/مستوى العمال	المسير	نائب المسير	الأمانة	الإدارة العامة	الإنتاج	التجارة	المالية والمحاسبة	الوسائل العامة	الصيانة	الوقاية والأمن	الأمن والحراسة	المجموع
إطار	1	1	1	2	2	3	1	1	1	1	1	15
فني(تقني)	/	/	/	3	10	3	2	1	4	3	3	29
أعوان منفذين	/	/	/	2	47	3	/	28	5	6	5	96
المجموع	1	1	1	7	59	9	3	30	10	10	9	140

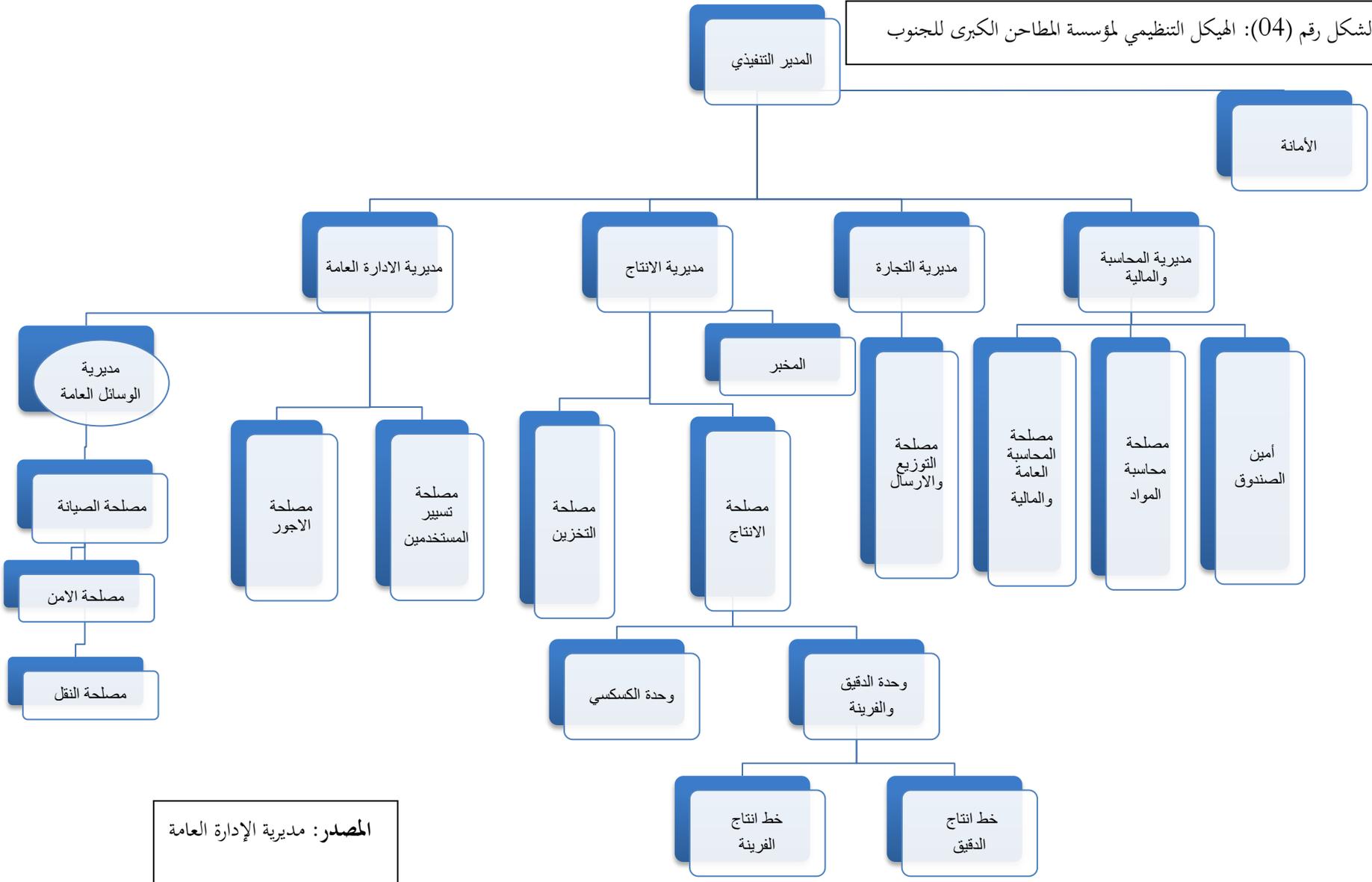
المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مديرية الإدارة العامة.

الهيكل التنظيمي:

يبين الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة فيما بينها، والهيكل التنظيمي الموضح في الشكل الموالي

يبين هذه العلاقات حسب السلم الهرمي للسلطة.

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: مديرية الإدارة العامة

يضم الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ما يلي:

-المسير التنفيذي:

وهو المكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كذلك العمل على التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

-نائب المسير:

يقوم بمساعدة المسير في تسيير المؤسسة انطلاقا من مكتب في الجزائر العاصمة والإشراف على مكتب العلاقات الخارجية والبنكية بالجزائر وخارجها.

-مكتب العلاقات الخارجية والبنكية:

وهو مكتب تنسيقي لأعمال المؤسسة مع شركائها "مجموعة الغرير للاستثمار بالإمارات العربية المتحدة، وبين مختلف البنوك الوطنية والخارجية والموردين الأجانب، مقره بالجزائر العاصمة.

-الأمانة العامة:

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

1-مديرية الإنتاج:

تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج وتمثل مهمتها في:

1. التعريف بسياسة المنتج.
2. تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل والعمل على تقليص وقت التسليم وكلفة الإنتاج.
3. المشاركة في تكوين خصوصيات المادة الأولية والمنتج النهائي.
4. تأمين إنتاج مادة خاصة وفقا لنظام النوعية.
5. تطبيق تقنية منظمة لتجهيزات الإنتاج والصيانة.
6. تقرر سياسة الصيانة بالنسبة للمؤسسة.
7. تخفيض تكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية.
8. تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسؤول الإدارة العامة.

ويندرج تحت مديريةية الإنتاج المصالح التالية:

1- مصلحة الإنتاج:

يقوم مسؤول الإنتاج بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج حتى الوصول إلى المنتج النهائي الذي ترسل عينة منه للمخبر الموجود على مستوى المؤسسة لمراقبة النوعية مع العلم ان المصنع يتبع نظام تسيير الإنتاج بالحاسب الآلي (GPAO).

حيث تشرف هذه المصلحة على وحدة السميد والفريضة ووحدة الكسكسي وتمثل مهامها في استقبال المادة الأولية والاكياس، الصيانة الوقائية والفنية، تحضير وتنظيف القمح بنوعيه لطحنه، تخزين المنتج وتحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

ب- مصلحة التخزين:

تقوم هذه المصلحة بتخزين كل ما تحتاجه المؤسسة لضمان السير العادي حيث هناك ثلاث أنواع للمخزون اولهم ويتمثل في مخزون المادة الأولية والمنتج النهائي وهو الخاص بوحدات الإنتاج ، والمخزون الثاني خاص بقطع الغيار والوسائل الكهربائية والميكانيكية الخاصة بالمؤسسة ككل ، اما المخزون الثالث فيخص التجهيزات المكتبية ويتعلق بالجانب الإداري للمؤسسة.

2- مديرية التجارة:

يتم التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال المخزونات لهذه المصلحة ليتم توزيعها حسب الأولوية كون أن الطلب أكبر من الإنتاج، حيث تقوم المصلحة بدراسة الطلبية وترتيبها حسب الأولوية، حيث توضع في دفتر الطلبيات، وهذا الأخير يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للزبون، حجم الحقوق، وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزونات وحجم الطلبيات. يشرف على العمليات السابقة رئيس مصلحة التجارة، كما يشرف أعوان هذه المصلحة على عمليات تسجيل البيع ومتابعة حقوق المؤسسة الخاصة لكل زبون هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى متابعة الفوترة ليتم بعدها إرسال الفواتير إلى مصلحة المحاسبة، عن طريق التحويل من PCSTOOCK إلى PCCOMPTA بالإضافة إلى الوثائق المؤشرة الخاصة بهذه العملية ومنه يتم تقديم التصريح الشهري لمصلحة الضرائب، كما تقوم باستقبال الزبائن حيث يطلب منهم إحضار ملف خاص يتضمن:

- نسخة من بطاقة الرقم الجبائي.
  - نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة.
  - وصل طلبية فارغ محتوم عليه وصل استقبال.
  - نسخة من شهادة ميلاد.
  - تصريح شرقي.
  - نسخة مستخرجة من السجل التجاري.
- كما تعمل هذه المصلحة على تحديد الطلبيات، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن، وتسعى جاهدة الى مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات.

أ. مصلحة الإرسال والتوزيع:

تبدأ مهامها انطلاقاً من مصلحة التجارة التي ترسل المعلومات الخاصة بالزبائن، كما تقوم بإرسال وصلات البيع إلى مصلحة التجارة للقيام بالعمليات الحسابية، ومن مهامها كذلك إعداد التقرير اليومي والذي تبين فيه خروج البضاعة، ويتم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بمصلحة التعبئة والتغليف، حيث تصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها، كما زودت هذه المصلحة بنظام متطور في مجال الحاسوب أكثر تطوراً من البرنامج القديم ولها علاقة مباشرة ببعض النقاط في المؤسسة بنظام réseau من أجل تسريع المعلومات المتدفقة بين الوحدات حيث نذكر أهم الوصلات الخاصة بهذه المصلحة:

- وصل الدفع وثيقة تثبت إيداع المبلغ تسلم من عند أمين الصندوق.

- وصل التسديد وثيقة تثبت مبلغ التسديد ويصدر من مصلحة التجارة.

- وثيقة تثبت أن العميل يستطيع استلام البضاعة.

- وصل الاستلام وثيقة تثبت عملية استلام البضاعة.

- وصل الخروج وثيقة تسمح بخروج البضاعة.

كشف العملاء وهي وثيقة تملأ للزبائن الدائمين فقط تثبت فيها كمية البضاعة المأخوذة وكم دفعوا نقداً

3- مديرية المحاسبة والمالية:

تقوم بمراقبة كل الوثائق الخاصة بالعمليات المحاسبية والمالية الخاصة بالمؤسسة وتدرج عنها المصالح التالية:

أ. مصلحة المحاسبة العامة والمالية: وأهم ما تقوم به:

- التقييد اليومي لمختلف العمليات المحاسبية وإعداد القوائم المالية.

- متابعة جميع مدخلات ومخرجات المتعلقة بالشركة.

- إعداد بعض الدراسات الخاصة بالمؤسسة.

- العمل على مراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع الأرصدة البنكية.

- مراقبة عمليات تنفيذ الخزينة.

- مراقبة فواتير الشراء والبيع وتحرير الصكوك من أجل تسديد ديونها.

ب. مصلحة محاسبة المواد:

حيث تعمل على تتبع حركة المواد "دخول خروج"، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء، والبيع وإعداد التقارير الشهرية للنشاط.

ج. أمين الصندوق:

يقوم بقبض مداخيل النقدية للمؤسسة وإيداعها في الحساب البنكي للشركة، كما يسدد بعض المصاريف وتسديد أجور العمال.

4- مديرية الوسائل العامة:

تقوم بتزويد مختلف المصالح بأهم المستلزمات المختلفة "معدات عتاد وائل نقل ..... الخ، كما تستقبل فواتير الموردين والقيام بأشغال الخاصة بالمؤسسة وتدرج تحتها المصالح التالية:

أ. مصلحة الصيانة:

تعمل هذه المصلحة على صيانة الآلات ووسائل النقل وجميع التجهيزات الخاصة بالمؤسسة، حيث تشمل على خليتين:

➤ خلية ميكانيكا الآلات.

➤ خلية الكهرباء.

ب. مصلحة الأمن:

مهمتها السهر على الأمن الداخلي للمؤسسة، وتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة ومعبئة لضمان مدى مطابقة الاثنين واستقبال الزوار.

ج. مصلحة النقل:

حيث تعمل على استقبال طلبات الشراء وتأمين النوعية الممنوحة للزبائن وكذلك نقل العمال.

5-مديرية الإدارة العامة:

تحرص على مدى تطبيق القوانين وتنفيذها وتدرج تحتها المصالح التالية:

أ. مصلحة تسيير المستخدمين:

تهتم بشؤون العمال من بداية العمل الى نهاية العقد تصنيف العمال حسب الخبرة.

ب. مصلحة الاجور:

إعداد الأجور والتصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

### المطلب الثالث: مخطط العملية الإنتاجية بالمؤسسة

ويشمل مخطط العملية الإنتاجية على مختلف الأنشطة التي تساعد على توفير وتطوير منتجات وتسهيل عمليات البيع بمختلف السياسات التوزيعية.

أ. الجانب الإنتاجي للمؤسسة:

- تعتبر المؤسسة من أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تضاهي فرع الرياض سطيف من ناحية الطاقة الإنتاجية.

- تمتلك المؤسسة تجهيزات إنتاج عصرية ومواكبة التكنولوجيا فهي من BUHLER السويسرية ذات العلامة التجارية فهي من أجود وأحدث أنواع التكنولوجيا في طحن الحبوب، تقدر الطاقة الإنتاجية بـ: 220طن/يوم، من القمح الصلب أما القمح اللين فتقدر طاقتها الإنتاجية النظرية بـ 330طن/يوم.

أهم منتجات المؤسسة حيث تضم مجموعة متنوعة وواسعة من المنتجات باختلاف أحجامها والجدول التالي يوضح هذه المنتجات:

جدول رقم (04): تشكيلة منتجات الدقيق والفرينة.

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفرينة	عادية "خبز"	50/25 كغ
	عادية "خبز"	05/01 كغ
الدقيق	خشن	25 كغ
	عادي	02 كغ
	ممتازة	25/10 كغ
	سمولات	25 كغ
النخالة		100/40 كغ

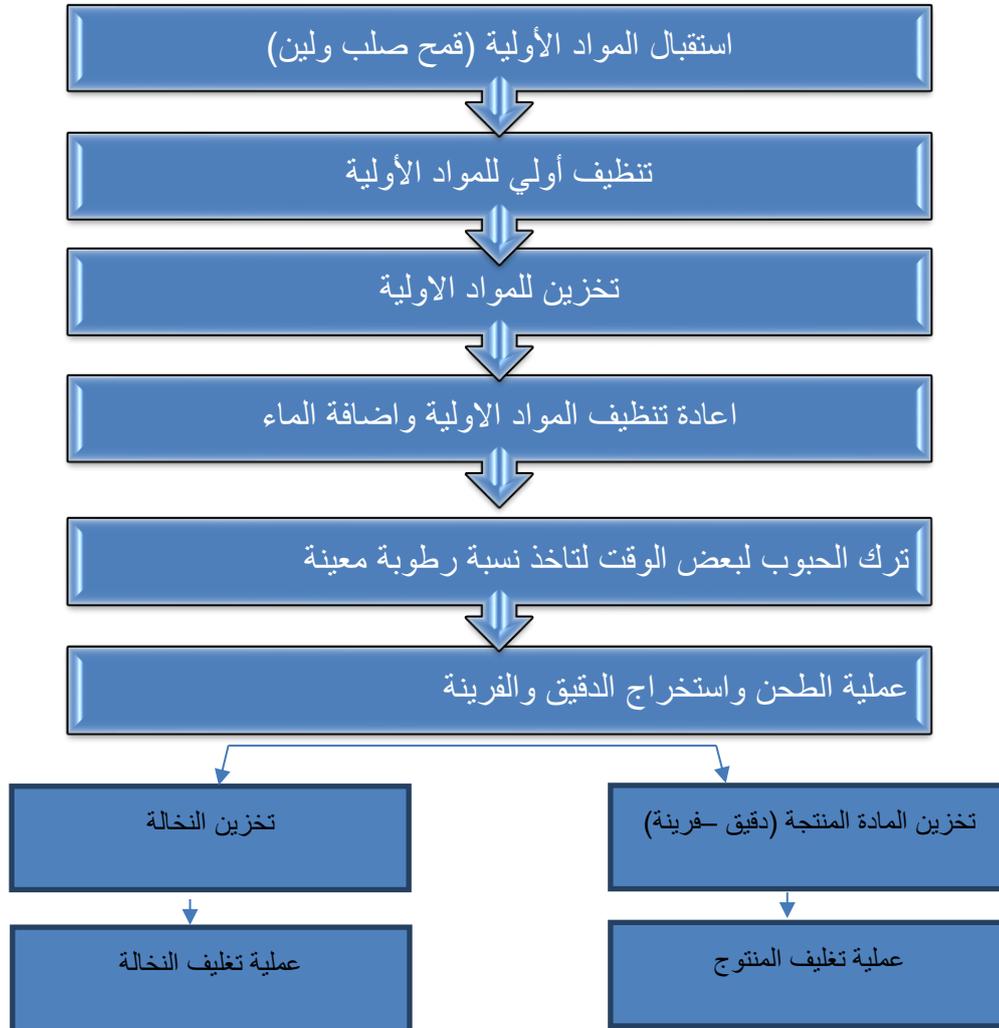
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة الإنتاج

- النخالة تعتبر منتج ثانوي ينتج عن مخلفات انتاج دقيق والفرينة ويوجه هذا المنتج الى مرعى الحيوانات أساسا ويعتبر كعلف أساسي لتغذيتها، وعمليا لا تتحكم المؤسسة في كمية انتاج هذه المادة كونها ترتبط بإنتاج الدقيق والفرينة.

مراحل انتاج الدقيق والفرينة: 

يمكن تلخيص العملية الإنتاجية للدقيق والفرينة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (05): مراحل انتاج الدقيق والفرينة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مصلحة الإنتاج

ب. الجانب التسويقي للدقيق والفرينة:

تسعى المؤسسة إلى زيادة حصتها السوقية وتحسين أدائها حيث تقوم مديرية التجارة بكافة المهام التسويقية، وذلك من خلال السياسات التسويقية التالية:

✓ سياسة المنتج:

يرتكز إنتاج المؤسسة على نوعين من المنتجات الدقيق من القمح الصلب والفرينة من القمح اللين، وينحدر من الاثنين تشكيلة من المنتجات التي تخضع للمراقبة والتحليل من طرف المخبر المتواجد بالمؤسسة، من أجل تحقيق النوعية الجيدة لهذه المنتجات والحصول على رضى المستهلك، فيكون هناك الإقبال الواسع والغير محدود لها، ومنه تسهل عملية التوزيع بالإضافة إلى ذلك فالمؤسسة تعتمد على تجهيزات حديثة تمر عليها كافة مراحل الإنتاج.

✓ سياسة التسعير:

يتم تحديد سعر المنتج من خلال حصر كافة تكاليف الإنتاج المباشرة وغير مباشرة، فنحصل على سعر التكلفة والذي يحدد له هامش ربح ومنه نتحصل على سعر البيع للمنتج.

✓ سياسة الترويج:

لم تتخذ المؤسسة أسلوب معين في الترويج، فهي تمتلك حصة سوقية معتبرة لمنتجاتها، فاقترنت على بعض الطرق منها: العلامة التجارية على وسائل نقلها، المشاركة في المعارض، الترويج في بعض القنوات بصورة محدودة.

✓ سياسة التوزيع:

تتبع المؤسسة طريقتين لتوزيع منتجاتها تتمثل في:

أ. الطريقة المباشرة:

تكون مباشرة مع العملاء لا تحتاج إلى وسطاء مثل التجار بالجملة والمستهلكين الصناعيين.

ب. الطريقة غير المباشرة:

يتم الاستعانة بالوسطاء لتصريف المنتجات، وهم تجار الجملة والتجزئة فهي تسعى جاهدة على تقريب منتجاتها لزبائنها، في مختلف المناطق المجاورة لمدينة بسكرة، من خلال تجار الجملة ونقاط البيع الموزعة بطريقة تسمح ببيع كميات معتبرة من هذه المنتجات، ومن أهم المناطق التي تتدفق إليها أكبر الكميات عن طريق التجار: الوادي، ورقلة، الاغواط، تمنراست، ونخص مناطق تواجد الشكنات العسكرية.....الخ.

### المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف المتبعة بالمؤسسة محل الدراسة

ان المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة التكاليف الكلية في تحديد سعر تكلفة منتجاتها، وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب، التطرق الى المصادر التي يتم على أساسها توفير معلومات تسمح لنا بحساب التكاليف بالوحدة، ثم حساب التكلفة انطلاقا من الوثائق المقدمة من طرف مختلف المصالح.

وان هذه الوثائق تبين لنا ان عملية تحديد سعر التكلفة، يمر بعدة مراحل داخل الوحدة، وذلك انطلاقا من عملية تقسيم أعباء المحاسبة العامة الى أعباء متغيرة وأخرى ثابتة، مروراً بتحديد تكلفة القنطار الواحد من المنتج بنوعية (دقيق وفرينة)، وتحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيرا يتم تحديد سعر التكلفة، بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والاعباء المتغيرة والاعباء الثابتة:

والتي تتم وفق المراحل التالية:

#### المطلب الاول: تقسيم الأعباء العامة الى أعباء متغيرة وثابتة حسب درجة تغيرها:

يتم ذلك بتصنيف حسابات التكاليف (المجموعة السادسة)، حسب درجة تغيرها، ثم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة، لتحديد التكلفة الوحديوية وذلك عن طريق:

حساب التكلفة الوحديوية للعبء: ويتم حسابها وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحديوية للعبء} = \frac{\text{المبلغ الإجمالي للعبء}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

وعليه يتم حساب التكلفة الوحديوية للماء المستهلك ولل كهرباء المستهلكة كما يلي:

$$\text{التكلفة الوحديوية للماء المستهلك} = \frac{395637.20}{1250513.11}$$

$$= 3.16 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الوحديوية للكهرباء المستهلكة} = \frac{395637.20}{8971973.44}$$

$$= 22.68 \text{ دج}$$

وبناء عليه يتم حساب باقي التكاليف، وبناء جدول توزيع الأعباء كما يلي:

الجدول رقم 05: جدول تقييم الأعباء المتغيرة والثابتة بدلالة كمية المنتج من الدقيق والفرينة لسنة 2022:

الانتاج	البيان	الرقم
الكمية بالقنطار	الدقيق	001
150016.74	الفرينة "الدقيق الأبيض"	002
245620.46		
395637.20		المجموع

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق والفرينة.

الجدول رقم 06: جدول الأعباء المتغيرة لسنة 2022

الأعباء المتغيرة			
رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر الوحدة / بالقنطار
			الدقيق
601004	الماء	1250513.11	3.16
601120	محسن الفرينة	55161.94	0.14
602101	الكهرباء المستهلكة	8971973,44	22.68
602104	قطع الغيار	6152941,39	15.55
602211	خردوات	389725,92	0.99
602220	اللوازم المكتبية	592815,14	1.50
602230	وقود	1364048,07	3.45
602250	ملابس الموظفين	30200	0.08
602290	مواد وأدوات مختلفة	1017309,89	2.57
615	إصلاحات، صيانة	3165861,1	8.00
622	اتعاب	2371203,85	5.99
623	الدعاية والاعلان	0.00	0.00
624	نقل البضائع	4992238,99	12.62
625	السفر، المهتمات، الاستقبالات	355629,54	0.90
626	مصاريف البريد والهاتف	1942918,32	4.91
627	الخدمات البنكية	164686,84	0.42
628	الاشتراكات المختلفة	278080	0.70
645	الضرائب والرسوم الاخرى	335099,04	0.85
657	الأعباء الاستثنائية	19,31	0.00

المجموع	33430425.89	84.36	84.50
---------	-------------	-------	-------

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق والفريضة.

الجدول رقم 07: جدول الأعباء الثابتة لسنة 2022

الأعباء الثابتة
-----------------

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر الوحدة/بالقنطار	
			الدقيق	الفريضة
616	مصاريف التامين	5776874,11	14.60	14.60
631	أجور الموظفين	71150892,18	179.84	179.84
681	مخصصات الاهتلاكات،المؤونات وخسائر القيمة	19841745,06	50.15	50.15
المجموع الجزئي		96769511.35	244.59	244.59

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق والفريضة.

يتبين لنا من خلال تحليل الجدول، انه تم حساب التكلفة من خلال تقسيم حسابات الأعباء الى متغيرة وثابتة، ثم حساب التكلفة المتغيرة والثابتة للوحدة الواحدة لكل عنصر، و تم اجراء عملية الجمع من اجل تحديد التكلفة الوحودية الاجمالية.

المطلب الثاني: حساب تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لسنة 2022 :

الجدول رقم 08: تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لسنة 2022

الطبيعة	الإنتاج/قنطار	تكلفة الوحدة/القنطار	المبلغ الإجمالي (دج)
تكلفة شراء القمح الصلب(SS) (1)	943.210 12	280.00 2	518.80 510 29
ثمن بيع النخالة(SON)(2)	3 824.51	1 283.19	4 907 572.99
تكلفة انتاج الدقيق الممتاز(1)-(2)	118.70 9	698.08 2	945.81 602 24

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق و الفريضة

يبين لنا الجدول السابق، كيفية حساب تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لسنة 2022، وذلك بالاعتماد على تكلفة شراء القمح الصلب وثمان بيع النخالة.

حساب تكلفة انتاج الدقيق: وتتم وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة انتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز} = [\text{تكلفة شراء القمح الصلب} - \text{مبيعات النخالة (SON)}] / [\text{تكلفة انتاج الدقيق الممتاز}]$$

وعليه نجد:

\*تكلفة شراء القمح الصلب = الكمية المنتجة × ثمن شراء الوحدة / للقنطار

$$= 12 \times 943.210 \times 280.00 = 518.80 \text{ دج.}$$

\*ثمان بيع النخالة (SON) = الكمية المنتجة × ثمن البيع / للقنطار

$$= 3824.51 \times 1283.19 = 4907572.99 \text{ دج}$$

$$= 118.70 \text{ دج} / [4907572.99 - 518.80 \times 12] = 698.08 \text{ دج}$$

**المطلب الثالث: تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز:**

في هذه المرحلة سنقوم بدراسة تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 09: سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ لسنة 2022

البيان	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	القنطار	1	698.08 2	698.08 2
كيس	كيس	4	37.48	149.92
خيطة 0.5 (غ/لكيس)	غرام	2.0	405.28	0.81
بطاقة	بطاقة	4	0.45	1.80
تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ (1)				
850.61 2				
التكلفة المتغيرة CV (2)				
84.36				
التكلفة الثابتة CF (3)				
244.59				
سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز (1)+(2)+(3)=(4)				
3179.56				
سعر بيع القنطار (5)				
3500.00				
هامش الربح (5)-(4)				
320.44				
نسبة الهامش				
%10.08				

المصدر: بيانات مصلحة المالية والمحاسبة لوحدة الدقيق والفريضة

يظهر لنا الجدول أعلاه، عملية حساب سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ، وفق المراحل التالية:

حساب تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ:

1- قنطار من الدقيق الممتاز قبل وضعه في الاكياس = 698.08 2 دج.

4- اكياس حجم 25 كغ.

2.0- غ خيطة لإنتاج 14 اكياس: حيث يخصص 0.5 غ لكل كيس.

4- بطاقات للقنطار الواحد، بمعدل بطاقة لكل كيس.

إضافة التكلفة الثابتة والمتغيرة للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ:

- حيث ان التكلفة الثابتة قدرت ب: 244.59 دج.

- التكلفة المتغيرة قدرت ب: 84.36 دج

وبناء على ما سبق، نجد ان سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ = 3179.56 دج

المبحث الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: استخدام التوازنات المالية كأسلوب لتحسين الأداء المالي بالمؤسسة محل الدراسة

تعد القوائم المالية من أهم الأدوات المالية التي تعكس صورة الأداء المالي للمؤسسات، لذا لا بد من استغلال واستخدام محتوى هذه

القوائم المالية وبذل جهد من أجل تحليلها وفهمها بغرض تحسين الأداء المالي لوحدة الدقيق والفريضة لمؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب-بسكرة- للفترة 2020-2022 كما يلي:

– عرض ميزانية المؤسسة محل الدراسة:

تضمنت ميزانية وحدة الدقيق والفريضة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- بيانات مالية للسنوات (2020-2022)

على شكل جدول للأصول والخصوم، مع التمييز بين الجارية وغير الجارية، مما يمكن مستخدميها من تقييم أدائها المالي.

عرض أصول ميزانية المؤسسة محل الدراسة:

تظهر أصول وحدة الدقيق والفريضة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- للفترة 2020-2022 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 10: أصول وحدة الدقيق والفريضة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- للفترة 2020-2022

الوحدة: دج

الأصول	2020	2021	2022
أصول غير جارية			
فارق الاقتناء			
تثبيبات معنوية			
تثبيبات عينية			
اراضي	74 715 080.00	74 715 080.00	74 715 080.00
مباني	215 073 975.99	206 194 976 .79	199 955 669.51
تثبيبات عينية اخرى	36 780 235.60	34 281 301.79	33 816 813.65
تثبيبات ممنوح امتيازها			
تثبيبات قيد الانجاز	128 000 000.00	128 832 622.40	128 000 000.00
تثبيبات مالية			
سندات موضوعة موضع معادلة			
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بها			

الفصل الثالث محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء المالي بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

– أو ماش –

سندات أخرى مثبتة			
358 653 044.47	354 285 806.07	352 195 542.07	القروض والأصول المالية الأخرى غير جارية
380 402.58	380 402.58	380 402.58	ضرائب مؤجلة على الاصل
795 521 010.21	798 690 189.81	807 145 236.24	مجموع الأصول غير الجارية
أصول جارية			
36 485 967.71	40 958 691.21	39 961 801.55	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
			حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
176 458 143.32	162 201 416.57	94 719 889.03	الزبائن
6 783 774.42	17 706 750.34	16 391 278.98	مدينون اخرون
161 548 887.90	192 742 460.60	212 008 076.44	الضرائب وماشابه ذلك
			حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
			الموجودات وماشابهها
			الأموال الموظفة واصول مالية جارية اخرى
3 341 904.57	3 671 400.30	3 228 123.84	الخزينة
384 618 677.92	417 280 719.02	366 309 169.84	مجموع الأصول الجارية
1 180 139 688.13	1 215 970 908.83	1 173 454 406.08	المجموع العام للاصول

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول السابق لأصول ميزانية المؤسسة انه قد عرفت عدة تغيرات من بينها:

الأصول الغير الجارية: نلاحظ ان الأصول الغير الجارية انخفضت سنة 2021 وسنة 2022 مقارنة بسنة 2020 تدريجيا، ويعود

هذا الانخفاض الى ارتفاع قيمة القروض والأصول المالية الأخرى غير جارية، مما يشير الى حاجة المؤسسة الى السيولة النقدية

بالإضافة الى انخفاض في قيمة المباني والتثبيات قيد الإنجاز وهذا ربما يكون بسبب التقادم او تقلب نشاط المؤسسة مما يؤدي الى

التنازل عنها.

الأصول الجارية: نلاحظ ان الأصول الجارية ارتفعت سنة 2021 بقيمة 549.18 971 50 دج مقارنة بسنة 2020 ويعود

هذا الى انخفاض الضرائب وارتفاع قيمة المخزونات والزبائن ومدينون اخرون والخزينة، كما نلاحظ أيضا هناك انخفاض في

الأصول الجارية لسنة 2022 مقارنة بسنة 2021 بقيمة 041.1 662 32 دج ويعود هذا الى انخفاض في الخزينة ومدينون

أخرون والمخزونات وارتفاع الزبائن.

عرض خصوم المؤسسة محل الدراسة:

تظهر خصوم وحدة الدقيق والفريشة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- للفترة 2020-2022 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 11: خصوم وحدة الدقيق والفريشة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- للفترة 2020-2022

الوحدة: دج

2022	2021	2020	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
300 000 000.00	300 000 000.00	300 000 000.00	راس مال تم إصداره
			راس مال غير مستعان به
			علاوات واحتياطات مدججة
			فوارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة
-36 432 898.49	-14 895 474.39	-34 404 042.59	النتيجة الصافية
112 924 690.73	127 820 165.12	162 224 207.70	رؤوس أموال خاصة أخرى الترحيل من جديد
309 056 568.62	319 386 009.88	264 940 427.62	الحسابات بين الوحدات
			حصة الشركة المدججة
			حصة ذوي الاقلية
685 548 360.86	732 310 700.61	692 760 592.73	<b>المجموع (1)</b>
			<b>الخصوم غير الجارية</b>
108 256 992.62	111 790 456.25	116 734 072.53	قروض وديون مالية
1 608 683.20	1 608 683.20	1 608 683.20	الضرائب المؤجلة و المرصد لها
			ديون أخرى غير جارية
3 223 369.60	3 230 490.97	2 662 233.18	مؤونات ومنتوجات ثابتة مسبقا
113 089 045.42	630.42 629 116	121 004 988.91	<b>مجموع الخصوم غير الجارية 2</b>
			<b>الخصوم الجارية</b>
304 210 668.32	291 839 521.67	297 008 743.90	الموردون والحسابات الملحقه
4 755 361.05	4 285 205.01	5 419 446.90	الضرائب
21 136 511.78	25 465 946.99	23 244 222.97	ديون اخرى
51 399 740.70	45 439 904.13	34 016 410.67	خزينة الخصوم
381 502 281.85	367 030 577.80	359 688 824.44	<b>مجموع الخصوم الجارية (3)</b>
1 180 139 688.13	1 215 970 908.83	1 173 454 406.08	<b>مجموع العام للخصوم</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المتاحة

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول السابق لخصوم الميزانية ما يلي:

رؤوس الأموال الخاصة: نلاحظ ان الأموال الخاصة ارتفعت في سنة 2021 بقيمة 107.9 550 39 دج مقارنة بسنة 2020

وهذا ناتج عن انخفاض رؤوس أموال خاصة أخرى الترحيل من جديد وارتفاع الحسابات بين الوحدات، كما نلاحظ أيضا انه

هناك انخفاض في الأموال الخاصة بقيمة 339.8 762 46 دج في سنة 2022 مقارنة بسنة 2021 وهذا ناتج عن انخفاض في

رؤوس أموال خاصة أخرى الترحيل من جديد وارتفاع الحسابات بين الوحدات.

الخصوم الغير الجارية: نلاحظ ان الخصوم الغير الجارية في انخفاض مستمر خلال فترة الدراسة حيث بلغت سنة 2020

121 004 988.91 دج، كما بلغت 630.42 629 116 دج سنة 2021، وفي سنة 2022 بلغت

045.42 089 113 دج وهذا ناتج عن انخفاض قروض وديون مالية وارتفاع في مؤونات ومنتوجات ثابتة مسبقا.

الخصوم الجارية: نلاحظ ان الخصوم الجارية ثابتة خلال سنة 2020 و 2021 ونلاحظ أيضا انه هناك ارتفاع في الخصوم الجارية

في سنة 2022 بقيمة 457.4 813 21 وهذا ناتج عن ارتفاع في الموردون والحسابات الملحقه وانخفاض في ديون أخرى وارتفاع

في خزينة الخصوم.

الميزانيات المالية المختصرة لسنوات 2022-2020:

الجدول رقم 12: الميزانيات المالية المختصرة لسنوات 2022-2020:

2022	2021	2020	الأصول
795 521 010.21	798 690 189.81	807 145 236.24	الأصول الثابتة
384 618 677.92	417 280 719.02	366 309 169.84	الأصول المتداولة
36 485 967.71	40 958 691.21	39 961 801.55	قيم الاستغلال
344 790 805.6	372 650 627.4	323 119 244.4	قيم غير جاهزة
3 341 904.57	3 671 400.30	3 228 123.84	قيم جاهزة
1 180 139 688.13	1 215 970 908.83	1 173 454 406.08	المجموع

الفصل الثالث محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء المالي بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

– أوماش –

2022	2021	2020	الخصوم
406.2 637 798	331 940 848	581.6 765 813	الأموال الدائمة
360.86 548 685	700.61 310 732	692 760 592.73	الأموال الخاصة
045.42 089 113	630.42 629 116	121 004 988.91	ديون طويلة الاجل
281.85 502 381	367 030 577.80	359 688 824.44	ديون قصيرة الاجل
1 180 139 688.13	908.83 970 215 1	1 173 454 406.08	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

حساب راس المال العامل الصافي للميزانية المالية:

ا / من اعلى الميزانية

➤ راس المال العامل الصافي = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

الجدول رقم 13: حساب راس المال العامل الصافي لوحدة الدقيق والفريضة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- من اعلى

الميزانية. الوحدة: دج

2022	2021	2020	البيان
406.2 637 798	331 940 848	581.6 765 813	أموال دائمة(1)
795 521 010.21	798 690 189.81	807 145 236.24	أصول غير جارية(2)
396.1 116 3	141.2 250 50	345.4 620 6	راس مال العامل الصافي 1-2

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

ملاحظة: الأموال الدائمة = أموال خاصة + الخصوم غير الجارية

ب / من أسفل الميزانية:

➤ راس المال العامل الصافي = أصول جارية – خصوم جارية

الجدول رقم 14: حساب راس المال العامل الصافي لوحدة الدقيق والفريضة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- من أسفل

الميزانية. الوحدة: دج

2022	2021	2020	البيان
384 618 677.92	417 280 719.02	366 309 169.84	أصول جارية(1)
381 502 281.85	367 030 577.80	359 688 824.44	خصوم جارية(2)
396.1 116 3	141.2 250 50	345.4 620 6	راس مال العامل الصافي 1-2

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

التعليق على النتائج:

نلاحظ من خلال الجدول ان راس المال العامل موجب خلال سنوات الدراسة وهذا ما يدل على ان الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة وأيضاً جزء من الأصول المتداولة ما يعني انها حققت هامش امان وهذا شيء إيجابي لها، حيث ارتفع في سنة 2021 حيث بلغ 141.2 250 50 دج مقارنة بسنة 2020 حيث كان 345.4 620 6 دج وهذا راجع الى ارتفاع الأموال الدائمة وانخفاض الأصول الغير الجارية، كما يفسر هذا الارتفاع أيضاً بزيادة الأصول الجارية وانخفاض الخصوم الجارية، وانخفض في سنة 2022 حيث بلغ 396 116 3 دج مقارنة بسنة 2021 وهذا راجع الى انخفاض الأموال الدائمة وارتفاع الأصول الغير الجارية، كما يفسر هذا الانخفاض أيضاً بانخفاض الأصول الجارية وزيادة الخصوم الجارية.

بعد الانتهاء من اعداد الميزانيات المختصرة نلجأ الى اشتقاق عدة مؤشرات مالية هامة نستخدمها من اجل تحسين الأداء المالي وهذه المؤشرات تتمثل في:

راس المال العامل

احتياجات راس المال العامل

الخزينة

وسنقوم بحساب هذه المؤشرات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 15: المؤشرات المالية في المؤسسة محل الدراسة للفترة 2020-2022:

الوحدة: دج

السنوات			طريقة حسابها	البيان
2022	2021	2020		
384 618 677.92	417 280 719.02	366 309 169.84	الأصول المتداولة	راس المال العامل الإجمالي

396.1 116 3	141.2 250 50	345.4 620 6	راس المال العامل الصافي = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة الأموال الدائمة = أموال خاصة + الخصوم غير الجارية	راس المال العامل الصافي "الدائم"
			راس المال العامل الصافي = أصول جارية – خصوم جارية	
-649.35 972 109	-489.2 379 66	-643.51 384 114	الأموال الخاصة – الأصول الثابتة	راس المال العامل الخاص
327.27 591 494	208.22 660 483	813.35 693 480	مجموع الدين	راس المال العامل الخارجي "الأجنبي"
-508.47 225	740.9 578 46	221.56 392 3	(الأصول المتداولة – القيم الجاهزة) – (الديون ق الاجل – سلفات مصرفية)	احتياجات راس المال العامل
904.57 341 3	400.3 671 3	123.84 228 3	راس المال العامل الصافي – احتياجات راس المال العامل قيم جاهزة – سلفات مصرفية	الحزينة الصافية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

نلاحظ من الجدول أعلاه وكتفسير للنتائج المحصل عليها ان:

- ✓ راس المال العامل الإجمالي: وهو الأصول المتداولة ويقصد به القيام بتحديد الأموال التي يمكن استرجاعها خلال فترة قصيرة، ولهذا المؤشر أهمية كبيرة في التعرف على قيمة السيولة الموجودة في المؤسسة.
- ويلاحظ ان راس المال العامل الإجمالي انخفض سنة 2022 وهذا لانخفاض المخزونات.
- ✓ راس المال العامل الصافي الدائم: نلاحظ ان المؤسسة حققت راس مال عامل دائم مرتفع سنة 2021 مقارنة بسنة 2020 وهذا يدل على ان المؤسسة تملك هامش امان، وهو ما يفسر أيضا وجود سيولة في المدى القصير وهذا يعني ان المؤسسة قادرة على الوفاء بديونها بعد تغطية أصولها الثابتة انطلاقا من أموالها الدائمة، ثم انخفض سنة 2022 وهذا يدل على انخفاض الأموال الدائمة.
- ✓ راس المال العامل الخاص: يلاحظ ان راس المال العامل الخاص سالبا خلال السنوات الثلاث وهذا يدل على ان المؤسسة محل الدراسة غير قادرة على تغطية أصولها الثابتة من مواردها الخاصة دون اللجوء الى موارد خارجية وهذا ما يفسر ارتفاع الديون طويلة الاجل وقصيرة الاجل.
- ✓ راس المال العامل الخارجي "الأجنبي": نلاحظ من خلال دراسة راس المال العامل الأجنبي ان المؤسسة محل الدراسة مرتبطة بديون خارجية، حيث ان نسبة الأموال الأجنبية في ارتفاع مستمر من سنة لأخرى.

- ✓ احتياجات راس المال العامل: وهو يفسر التوازن المالي للمؤسسة خلال آجال قصيرة والمؤسسة سنة 2020 وسنة 2021 تعاني من عجز ولا بد لها من البحث عن موارد إضافية لمواجهة العجز، بينما سنة 2022 حققت المؤسسة احتياجات راس مال عامل سالب وهذا يدل على ان المؤسسة تستطيع تغطية احتياجات الدورة خلال سنة 2022.
- ✓ الخزينة الصافية: وهي تعني المبالغ المالية موجودة فعلا تحت تصرف المؤسسة، ونلاحظ ان الخزينة الصافية كانت موجبة خلال سنوات الدراسة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-، وهذا ما يدل ان للمؤسسة موارد إضافية لتغطية احتياجاتها اذ يجب عليها تسديد بعض التزاماتها من خلال هذا الفائض.

#### المطلب الثاني: استخدام النسب المالية كأسلوب لتحسين الأداء المالي بالمؤسسة محل الدراسة

بالإضافة الى المؤشرات المالية السابقة التي اعتمدنا عليها في تحليل القوائم المالية لتحسين الأداء المالي يعتبر التحليل بواسطة النسب المالية جدا مهم بالنسبة للمؤسسة ولذلك سوف نركز على اهم النسب والأكثر استعمالا في تحليل المراكز المالية، وهي:

نسب السيولة، نسب التمويل، نسب المدروية "الربحية".

الجدول رقم 16: النسب المالية بالمؤسسة محل الدراسة للفترة 2020-2022:

الوحدة: %

السنوات			طريقة حسابها	النسبة
2022	2021	2020		
				<u>نسب السيولة:</u>
1.00	1.13	1.01	الأصول المتداولة ÷ الديون قصيرة الاجل	نسبة السيولة العامة
0.91	1.02	0.90	(قيم غير جاهزة + قيم جاهزة) ÷ الديون قصيرة الاجل	نسبة السيولة المختصرة
0.00	0.01	0.00	قيم جاهزة ÷ الديون قصيرة الاجل	نسبة السيولة الجاهزة "الحالية"

<u>نسب التمويل:</u>			
1.00	1.06	1.00	نسبة التمويل الدائم الأموال الدائمة ÷ الأصول الثابتة
0.86	0.91	0.85	نسبة التمويل الخاص "الذاتي" الأموال الخاصة ÷ الأصول الثابتة
1.38	1.51	1.44	نسبة الاستقلال المالي الأموال الخاصة ÷ مجموع الديون
0.41	0.39	0.40	نسبة القدرة على السداد مجموع الديون ÷ مجموع الأصول
<u>نسب الربحية:</u>			
-0.03	-0.01	-0.02	المردودية الاقتصادية النتيجة الاجمالية ÷ مجموع الأصول
-0.05	-0.02	-0.04	المردودية المالية النتيجة الصافية ÷ الأموال الخاصة
-0.04	-0.01	-0.04	مردودية النشاط النتيجة الاجمالية ÷ رقم الاعمال السنوي

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

وكتفسير للنتائج المحصل عليها في الجدول أعلاه نلاحظ ان:

✓ **تحليل نسب السيولة:** يتم حساب نسب السيولة للمؤسسة من اجل معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الاجل في تاريخ استحقاقها بواسطة أصولها المتداولة.

-نسب السيولة العامة: نلاحظ من خلال نسبة السيولة لسنة 2020 و2021 انها تقدر ب 1.01 و1.13 على التوالي وهي أكبر من 1 وهذا يدل على سلامة المركز المالي للمؤسسة وهذا يعني وجود فائض في الأصول المتداولة بعد تغطية كل

الديون قصيرة الاجل واما في سنة 2021 قدرت ب 1.00 وهذا يعني ان الأصول المتداولة تغطي كل الديون قصيرة الاجل ولا يوجد فائض.

–نسب السيولة السريعة "المختصرة": تقوم هذه النسبة على استبعاد المخزون السلعي عند حساب قيمتها باعتبار انه اقل عناصر الأصول تحول الى نقدية ففي سنة 2021 كانت هذه النسبة تقدر ب 1.02 وهي نسبة جيدة بما انها أكبر من 1 بمعنى ان المؤسسة قادرة على تسديد ديونها خلال هذه السنة بكل سهولة الا انه خلال سنة 2020 و2022 كان هناك انخفاض قليل جدا حيث كانت هذه النسبة تقدر ب 0.90 و0.91 على التوالي.

–نسبة السيولة الجاهزة "الحالية": من خلال هذه النسبة تستطيع المؤسسة تغطية ديونها قصيرة الاجل من خلال القيم الجاهزة دون اللجوء الى التنازل عن مخزونها او تحصيل ديونها، ونلاحظ من خلال هذه النسب انها منخفضة وهذا راجع لنقص السيولة الجاهزة بالإضافة الى زيادة الديون قصيرة الاجل بشكل كبير خلال السنوات الثلاث.

✓ تحليل نسب التمويل: من خلال حساب مختلف نسب التمويل للمؤسسة محل الدراسة نلاحظ ان:

–نسبة التمويل الدائم: من خلال حساب هذه النسبة للمؤسسة محل الدراسة نلاحظ ان المؤسسة تمكنت من تغطية كل أصولها الثابتة من أموالها الدائمة خلال السنوات الثلاث حيث كانت أكبر من 1 وهذا يدل على ان المؤسسة متوازنة ماليا.

–نسبة التمويل الخاص "الذاتي": وتدل هذه النسبة على مدى تغطية الأموال الخاصة للأصول الثابتة، حيث انه خلال السنوات الثلاث كانت هذه النسبة اقل من 1 الا انها قريبة جدا من 1 وهذا يعني ان الأموال الخاصة لم تمول جزء من الأصول الثابتة.

–نسبة الاستقلال المالي: نلاحظ ان نسبة التمويل الذاتي للمؤسسة محل الدراسة خلال السنوات الثلاث كانت أكبر من 1 وهذا يدل على ان مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –بسكرة– تتمتع بالاستقلالية المالية بمعنى تعتمد بشكل كبير على أموالها الخاصة أي انها تعتمد على التمويل الداخلي.

–نسبة القدرة على السداد: توضح هذه النسبة مدى اعتماد المؤسسة على أموال الغير في تمويل أصولها، حيث كانت هذه النسبة خلال السنوات الثلاث اقل من 0.5 وهذا يعني في كل الحالات على ان المؤسسة قادرة على تسديد ديونها.

✓ نسب الربحية "المردودية":

-نسب المردودية الاقتصادية: توضح هذه النسبة معدل العائد على مجموع الأصول، ومن خلال الجدول نلاحظ ان نسبة المردودية ضعيفة وسالبة خلال السنوات الثلاث وهذا لان النتيجة سالبة وإذا ارتفع مجموع الأصول.

-نسب المردودية المالية: تبين هذه النسبة مردودية الأموال الخاصة أي النتيجة الصافية المتحصل عليها من استخدام الأموال الخاصة، ومن خلال الجدول نلاحظ ان النسبة سالبة خلال السنوات الثلاث وهذا راجع للمؤسسة كونها حققت نتيجة سالبة.

-مردودية النشاط: تتمثل هذه النسبة مردودية رقم الاعمال حيث انه خلال السنوات الثلاث كانت هذه النسبة سالبة وذلك لكون المؤسسة حققت نتيجة سالبة خلال تلك السنوات.

**المطلب الثالث: مساهمة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالمؤسسة محل الدراسة:**

من اجل تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة يجب تقسيم الوحدة إلى مجموعة من الأنشطة وقد قمنا بإتباع خطوات

عمل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC المذكورة سابقا بالجزء النظري وهي:

-المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة Identification des activités

-المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة

-المرحلة الثالثة: تجميع التكاليف بمراكز الأنشطة Regroupement des activités

-المرحلة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة

➤ المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة:

في هذه المرحلة يتعين علينا اختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عليها، ثم

تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات، وعليه سنقوم بتقسيم أنشطة

المؤسسة الى ثلاثة أصناف:

**أنشطة التموين:** والتي تنقسم الى:

-نشاط اعداد الطلبيات.

-نشاط شراء القمح الصلب واللين.

**أنشطة الإنتاج:** وتقسم الى:

-نشاط اصدار امر انتاج خط الدقيق.

- نشاط اصدار امر انتاج خط الفرينة.

-نشاط تصميم المنتجات.

-نشاط الفحص والمراقبة.

-نشاط صيانة الآلات والمعدات.

أنشطة التوزيع: والتي تقسم الى:

-نشاط توزيع المنتجات.

-نشاط استقبال طلبات الزبائن.

- اعداد الفواتير .

بعد القيام بعملية تحديد الأنشطة سنقوم بتحديد تكلفة كل نشاط، حيث تم اعداد هذا الجدول اعتمادا على جدول تكاليف

المؤسسة، وبعض المعلومات المقدمة من طرف مسؤولي الوحدة .

الجدول رقم 17: تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها

مركز النشاط	الرقم	الأنشطة	الرمز	التكلفة
التموين	C1	-اعداد الطلبيات	C01	4 386 734.98
		-شراء القمح الصلب واللين	C02	4 710 879.45
الإنتاج	C2	-اصدار امر انتاج خط الدقيق	C03	23 910 405.44
		-اصدار امر انتاج خط الفرينة	C04	39 988 371.92
		- تصميم المنتجات	C05	15 079 854.34
		- الفحص والمراقبة	C06	2 324 331.21
		- صيانة الآلات والمعدات	C07	12 049 049.69
		- استقبال طلبات الزبائن	C08	2 250 694.57
		- توزيع المنتجات	C09	18 387 114.12
- اعداد الفواتير	C10	3 492 118.82		
المجموع				126 579 554.54

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

➤ المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة

سنقوم في هذه المرحلة بتحديد السبب الذي أدى الى نشوء التكلفة، أي تحديد العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات،

ومعرفة العلاقة بين هذه الأنشطة وعواملها، وذلك من اجل تخصيص التكاليف غير المباشرة لهذه الأنشطة، على كل من

منتجي الدقيق والفرينة.

الجدول رقم 18: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

مركز النشاط	الرقم	الأنشطة	مسبب التكلفة	التكلفة
التموين	C01	- اعداد الطلبات	عدد الطلبات	4 386 734.98
	C02	- شراء القمح الصلب واللين	عدد الطلبات	4 710 879.45
الإنتاج	C03	- اصدار امر انتاج خط الدقيق	قنطار منتج	23 910 405.44
	C04	- اصدار امر انتاج خط الفرينة	قنطار منتج	39 988 371.92
	C05	- تصميم المنتجات	عدد الاكياس	15 079 854.34
	C06	- الفحص والمراقبة	عدد مرات الفحص	2 324 331.21
	C07	- صيانة الآلات والمعدات	عدد عمليات الصيانة	12 049 049.69
التوزيع	C08	- استقبال طلبات الزبائن	عدد الطلبات	2 250 694.57
	C09	- توزيع المنتجات	عدد الطلبات	18 387 114.12
	C10	- اعداد الفواتير	عدد العمليات المنجزة	3 492 118.82
المجموع				126 579 554.54

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

➤ المرحلة الثالثة: تجميع التكاليف بمراكز الأنشطة

نلاحظ من خلال الجدول السابق انه توجد مجموعة من الأنشطة لها مسببات تكلفة مشتركة، كعدد الطلبات وقنطار منتج

والتي يجب تجميعها في مراكز تكلفة، وذلك حسب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ويتم ذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 19: مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة.

النشاط	مسببات التكلفة	اعداد الطلبات	شراء القمح الصلب واللين	اصدار امر انتاج خط الدقيق	اصدار امر انتاج خط الفرينة	تصميم المنتجات	الفحص والمراقبة	صيانة الآلات والمعدات	توزيع المنتجات	استقبال طلبات الزبائن	اعداد الفواتير
قنطار منتج				X	X						
عدد الاكياس						X					
عدد مرات الفحص							X				
عدد عمليات الصيانة								X			
عدد العمليات المنجزة											X

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

وعليه فان الأنشطة ومختلف تكاليفها، تجمع بمراكز التكلفة كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم 20: تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

مسببات التكلفة	مراكز التكلفة	الأنشطة المجمعة	تكاليف مراكز التكلفة (دج)
عدد الطلبيات	- اعداد الطلبيات - شراء القمح الصلب واللين - توزيع المنتجات - استقبال طلبيات الزبائن	C01-C02-C08-C09	29 735 423.12
قنطار منتج	- اصدار امر انتاج خط الدقيق - اصدار امر انتاج خط الفرينة	C03-C04	63 898 777.36
عدد الاكياس	- تصميم المنتجات	C05	15 079 854.34
عدد مرات الفحص	- الفحص والمراقبة	C06	2 324 331.21
عدد عمليات الصيانة	- صيانة الآلات والمعدات	C07	12 049 049.69
عدد العمليات المنجزة	- اعداد الفواتير	C10	3 492 118.82
	المجموع		126 579 554.54

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

➤ المرحلة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة:

ويتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق حساب تكلفة مسبب كل مركز، بالإضافة الى حساب سعر التكلفة

، بتحميل التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج، مضافا اليها التكلفة الوحودية والتي تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة

على وحدات الإنتاج، وتحسب التكلفة الوحودية لمسببات التكلفة وفقا للعلاقة التالية:

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

وعليه فان التطبيق العددي للتكلفة الوحودية لمسبب التكلفة يكون كالتالي:

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة = 29 735 423.12 ÷ 126 579 554.54

= 4.25

وعليه يتم حساب باقي التكاليف الوحودية لمسببات التكلفة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 21: تحديد تكلفة مسببات المراكز

المراكز	التكلفة الكلية للمركز	نوع مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة	تكلفة مسبب كل مركز
-اعداد الطلبيات	4 386 734.98	عدد الطلبيات	29 735 423.12	4.25
-شراء القمح الصلب واللين	4 710 879.45			
-توزيع المنتجات	18 387 114.12			
-استقبال طلبيات الزبائن	2 250 694.57			
-اصدار امر انتاج خط الدقيق	23 910 405.44	قنطار منتج	63 898 777.36	1.98
-اصدار امر انتاج خط الفريئة	39 988 371.92			
-تصميم المنتجات	15 079 854.34	عدد الاكياس	15 079 854.34	8.39
-الفحص والمراقبة	2 324 331.21	عدد مرات الفحص	2 324 331.21	54.45
-صيانة الآلات والمعدات	12 049 049.69	عدد عمليات الصيانة	12 049 049.69	10.50
-اعداد الفواتير	3 492 118.82	عدد العمليات المنجزة	3 492 118.82	36.24

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

ومن هنا سيتوجب علينا حساب حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخطي الدقيق والفريئة، وذلك بضرب حجم مسبب التكلفة

لكل مركز في حجم مسببات خطي الدقيق والفريئة، وحسب المعلومات الموجودة لدينا من قبل المؤسسة فان طاقة انتاج خطي

الدقيق والفريئة تمثل 41% و59% على الترتيب:

الجدول رقم 22: حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي انتاج الدقيق والفريئة :

المراكز	حجم مسببات كل مركز لخط انتاج الفريئة (59%)	حجم مسببات كل مركز لخط انتاج الدقيق (41%)	حجم مسببات كل مركز
-عدد الطلبيات	17 543 899.64	12 191 523.47	29 735 423.12
-قنطار منتج	37 700 278.64	26 198 498.71	63 898 777.36
-عدد الاكياس	8 897 114.06	6 182 740.27	15 079 854.34
-عدد مرات الفحص	1 371 355.41	952 975.79	2 324 331.21
-عدد عمليات الصيانة	7 108 939.31	4 940 110.37	12 049 049.69
-عدد العمليات المنجزة	2 060 350.10	1 431 768.71	3 492 118.82

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

بعد تحديدها لتكلفة مسبب كل مركز، سنقوم بحساب سعر التكلفة وذلك وفقا للعلاقة التالية:

سعر التكلفة = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف اللاحقة لمسببات التكلفة

الفصل الثالث محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء المالي بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

– أو ماش –

الجدول رقم 23: حساب اجمالي التكاليف المباشرة و الغير مباشرة للمؤسسة محل الدراسة :

البيان	اجمالي التكاليف المباشرة	اجمالي التكاليف الغير مباشرة	المجموع
الدقيق	294 957 682.14	357.87 359 53	040.01 317 348

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

الجدول رقم 24: حساب سعر التكلفة وفقا لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ( ABC )

البيان	الدقيق
التكاليف الاجمالية	040.01 317 348
عدد الوحدات المنتجة	016.74 150
سعر التكلفة	321.85 2

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

المؤسسة لديها سعر تكلفة منتج الدقيق حسب محاسبة التكاليف التقليدية يقدر ب: 3 179.56 دج وذلك حسب المعلومات

المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة وعليه نقوم باستنتاج الجدول الاتي:

الجدول رقم 25: سعر التكلفة بين محاسبة التكاليف التقليدية ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ( ABC )

البيان	منتج الدقيق لسنة 2022
سعر التكلفة حسب محاسبة التكاليف التقليدية	179.56 3
سعر التكلفة حسب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	321.85 2
الانحراف	857.71

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المتاحة.

نلاحظ من خلال الجدول ان سعر التكلفة لمنتج الدقيق قد انخفض مما كان عليه في محاسبة التكاليف التي تطبقها مؤسسة

المطاحن الكبرى للجنوب، حيث انخفض سعر التكلفة لمنتج الدقيق من 3 179.56 دج وذلك حسب محاسبة التكاليف

المتبعة بالمؤسسة، الى 2 321.85 دج حسب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، أي بانحراف قدره 857.71

دج.

وهذا راجع لأسباب منها:

-تتبع مختلف التكاليف بدقة.

-التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

وبالتالي تخفيض التكاليف وهذا ما يبين مساهمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي بمؤسسة

المطاحن الكبرى للجنوب.

### خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نستنتج ان مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تطبق احدى الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف وهي طريقة التكاليف الكلية والتي لا تساعد على تخفيض التكاليف وبالتالي لا تساعد في تحسين الأداء المالي، لذلك قمنا بتجسيد ما تم التوصل اليه نظريا على الواقع بتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على بيانات الوحدة محل الدراسة والتوصل الى نتيجة مفادها ان استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من شأنها تخفيض تكاليف المؤسسة مما يستلزم تحسين ربحيتها أي تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

خاتمة

ان المؤسسة الاقتصادية تسعى الى الحفاظ على استمراريته وتدعيم قدرتها التنافسية، باتباع استراتيجيات وخطط مستقبلية لتحقيق أهدافها، لذلك تسعى المؤسسة دائما لمواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة في البيئة المحيطة، من خلال ادخال تحسينات واتباع طرق وأساليب حديثة من بينها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في تحسين الأداء المالي حيث تقوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة ان الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، اذ تقوم بتحديد الأنشطة التي يستهلكها كل قسم ثم تحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط وتحميلها على المنتجات، كما انها تساعد على تخفيض التكاليف مما ينعكس على تعظيم الأرباح وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

كما يتم قياس الأداء المالي في المؤسسة وتحليله من خلال مؤشرات لتحديد فرص التحسينات وإلغاء الانحرافات التي لا تضيف قيمة للمؤسسة، كما ان تقييم الأداء المالي وقياسه يحمل عدة دلالات اقتصادية تسمح بإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة، وبعد مساهمة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب اتضح لنا انها أدت الى تخفيض التكاليف مقارنة بمحاسبة التكاليف الكلية المتبعة بالمؤسسة، وذلك من خلال تتبع مختلف التكاليف بدقة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يساهم في تحسين الأداء المالي.

وعلى ضوء ما سبق ارتأت هذه الدراسة الى ابراز دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي وتجسيده على ارض الواقع من خلال مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -اوماش-بسكرة-، ومن خلال هذه الدراسة استخلصت العديد من النتائج والتي يمكن توضيحها في:

-تقوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة ان الأنشطة تستهلك الموارد وان المنتجات هي من تستهلك الأنشطة.  
-ان الأداء المالي عبارة عن مقاييس ومؤشرات مالية ذات صفة رقمية لقياس النواتج والأهداف المتوقع تحقيقها ويعبر عنها بمصطلحات مالية متمثلة بالربحية أي مؤشرات مالية مثل السيولة، التوازن المالي ..... الخ، او مؤشرات نوعية كالجودة والميزة التنافسية.

-لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الوقت الحالي.  
-بالرغم من الانتقادات التي تعرضت لها محاسبة التكاليف التقليدية وظهور أنظمة جديدة أكثر دقة الا ان "مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب" ما زالت تستخدمها.

- ان مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة لا تقوم بقياس وتقييم الأداء المالي فهي تعتمد على النتائج السنوية لمصلحة المحاسبة فقط في الحكم على النشاط الموالي.
- ان استخدام التحليل المالي في المؤسسة ساهم بشكل كبير في قياس المؤشرات المالية (التوازن المالي، السيولة).
- ان تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الانشطة يوفر معلومات حول التكلفة أكثر دقة مما يساهم في اتخاذ القرارات السليمة التي تعمل على مراقبة التكاليف وتخفيضها.
- تساهم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الأهداف التي تسعى لها المؤسسة التي أهمها تخفيض التكاليف، تعظيم الأرباح مما يحسن من الأداء المالي ويمكنها من الاستمرارية والمنافسة.

### اختبار صحة الفرضيات:

من الطرح المعتمد ومحاولة الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، تمكنا من اختبار صحة الفرضيات كما يلي:

### الفرضية الأولى:

أظهرت الدراسة نفي الفرضية الأولى حيث جاءت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتطور من الأنظمة التقليدية، لا لتكون بديل عنها.

### الفرضية الثانية:

يشير البحث الى تأكيد صحة الفرضية الثانية حيث انه نجاح وفعالية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد الى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.

### الفرضية الثالثة:

أظهرت الدراسة صحة الفرضية الثالثة وذلك بانه توجد علاقة إيجابية بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء المالي حيث ان محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ساهمت في تتبع مختلف التكاليف بدقة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما ساهم في تخفيض التكاليف وبالتالي تزداد الربحية مما يساهم في تحسين الأداء المالي.

## الاقتراحات:

- من خلال هذه الدراسة وبناءا على النتائج المتحصل عليها تمكنا من وضع مجموعة من التوصيات تتمثل في:
- ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في البيئة الاقتصادية لكونه يعالج مشكلة الأنظمة التقليدية، حيث ان بيئة الاعمال الحديثة لا تتواءم مع الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف.
  - ضرورة تبني المؤسسة لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف وبالتالي تمكين الإدارة من اتخاذ القرارات السليمة.
  - على المؤسسة إدراك النتائج الإيجابية التي تتحقق بتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
  - العمل على تفعيل دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية، وتوفير الكفاءات القادرة على تطبيقه.

## افاق البحث:

وفي ختام هذه الدراسة يتضح ان هناك بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث والدراسة نذكر منها:

- ✓ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت.
- ✓ دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تفعيل الرقابة.
- ✓ أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات.

# قائمة المراجع

### أولاً: الكتب:

- اسماعيل يحيى التكريتي. كتاب محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق. المملكة الاردنية الهاشمية: دار الحامد للنشر والتوزيع. الطبعة الاولى 2010.
- وديان لؤي عبد الرحمان ، كتاب في محاسبة التكاليف المتقدمة قياس وتحليل.عمان ،الاردن : دار البداية ودار المستقبل،2015.
- سميرة عباس محمد أبو النيل، 2022. سميرة عباس محمد ابو النيل. (سبتمبر, 2022). كتاب مبادئ واصول محاسبة التكاليف، كلية التجارة، قسم المحاسبة ،جامعة بنها -مصر،2022.
- محمد توفيق بليغ ،محمد ابو العلا الطحان،ثناء عطية فراج ،مبادئ محاسبة التكاليف . مصر ، كلية التجارة -جامعة القاهرة ،الدار العربية للنشر والتوزيع ،مصر ،1998.
- اسماعيل حجازي ،معالم سعاد ،محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة ،دار اسامة للنشر والتوزيع ،الاردن ،عمان،2013.
- سامي محمد احمد الغنيمي، أصول محاسبة التكاليف، كلية التجارة قسم المحاسبة، جامعة بنها، مصر . 2021.
- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية،2010.

### ثانياً: الرسائل والاطروحات:

- هدى جاب الله، دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة،رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة،جامعة محمد خيضر ، بسكرة،2012/2011.
- خليل ابراهيم عبدالله شفقة ، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في مستشفى غزة الاوروي - دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي-،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، غزة، 2007.

## المراجع

- زعرور نعيمة . (2015/2014). اساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة -دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة بسكرة -الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، علوم التسيير، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ،جامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر .
- بلكرشة رايح ،محاسبة التكاليف كمصدر للمعلومات في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،تخصص تسيير واقتصاد ،جامعة ابن خلدون. تيارت -الجزائر ،(2007/2006).
- ياسين سالمى ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة- دراسة حالة مؤسسة نפטال فرع GPLالبلدية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.
- نبو مجيد،استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس النشطة الموجهة بالوقت(TD-ABC)لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. ادرار -الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،علوم مالية ومحاسبية، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث،جامعة احمد دراية -ادرار -الجزائر،2020/2019.
- صلاح مجدي عدس ، اطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة ABC في الجامعات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الجامعة الاسلامية بقطاع غزة،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل كلية التجارة،غزة،2007.
- عبد العزيز الرومي، اثر استخدام نظام التكلفة المبني على الانشطة ABC في تحسين اساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة،الكويت، 2012/2011.

- اسماعيل محمد صالح البدر ، اثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الاغذية الاردنية- دراسة حالة على شركة حلويات العبتاوي- ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة عمان -الاردن .2017.
- امين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة كاداة مساعدة على التسيير وتحسين الاداء 'دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،جامعة الجزائر3 ،2010/2009.
- علي محمد حسن محمد الكيشوان ، توظيف مدخل الكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت(TD-ABC) في تحسين قيمة المنتج"دراسة مقارنة بين مدخل ABC ومدخل TD-ABC بالتطبيق في معمل الصادق لخياطة الدشداشة في النجف الاشرف" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة،العراق،2018.
- حاجي احمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية"دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة"،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،جامعة الجزائر3 ،. 2011/2010.
- سعاد حمدية. (2010-2011). استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة:المؤسسة العمومية للصحة الجوارية(قسم الاشعة)بسكرة ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر . بسكرة.
- محمد عبد الله محمود ابو رحمة . (2008). مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على اساس الانشطة ABB في بلديات قطاع غزة . قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية - غزة، عمادة الدراسات العليا،كلية التجارة ،قسم المحاسبة والتمويل .

- داحو خير الدين . (2022/2021). اثر استخدام ادوات المحاسبة الادارية في ادارة وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة شركة سوناطراك". اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر3.
- صحراوي فارس. (2021/2022). استخدام اساليب المراجعة التحليلية في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة :شركة التابعة حبوب الزيبان -المركب الصناعي التجاري --القنطرة- رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق . بسكرة .
- معوج بلال .(2015/2016). "دور التحليل بالمؤشرات المالية في تقييم الاداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "NCA ROUIBA"مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص ادارة مالية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير . جيجل .
- عجيله حنان. (2013/2012). فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص أنظمة المعلومات ومراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير، ورقلة -الجزائر .
- نوي سماح . (2019/2018). دور نظام المعلومات المحاسبي في تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة -بسكرة -الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في لعلوم التجارية ، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- نوبلي نجلاء، (2014/2015). استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة . جامعة محمد خيضر، بسكرة.

- دادن عبد الغني،(2007/2006). قياس وتقييم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو ارساء نموذج للانداز المبكر باستعمال المحاكاة المالية -حالة بورصتي الجزائر وباريس-. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- رمضاني زينب مومني . (2019/2018). امكانية تحسين الاداء المالي للبنوك العمومية الجزائرية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة علوم تخصص نقود ومالية . الجزائر.
- هلايلي اسلام . (2019/2020). دور نظام المعلومات المحاسبية في تطوير الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة(E.G.T.B)اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة . جامعة محمد خيضر، بسكرة .
- حجاج نفيسة . (2017/2016). "اثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الاداء المالي "دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة(2014/2010)". اطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، ورقلة.
- قطاف عقبة. (2019/2018). دور حوكمة الشركات في تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة :شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة. بسكرة.
- عادل عشي . (2002/2001). الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية:قياس وتقييم (دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة،(2002-2000))،مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية. كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة .

- مبروكي مروة . (2024/2023). مساهمة بطاقة الاداء المتوازن في قياس وتقييم الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ،دراسة حالة مجمع صيدال . بسكرة -الجزائر، رسالة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة ،تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية . جامعة محمد خيضر بسكرة .
- بزقاري حياة . (2011/2010). دور المعلومات المحاسبية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-" مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير . بسكرة.
- جودي محمد رمزي . (2015/2014). اثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الاداء المالي في المؤسسات الجزائرية ،المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية،رسالة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،تخصص علوم التسيير ،بسكرة -الجزائر . بسكرة -الجزائر .
- سلوى محي الدين احمد علي . (2017). دور اساليب المحاسبة الادارية في تحقيق جودة الاداء المالي في الوحدات الحكومية دراسة ميدانية على محلية شندي بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة . جمهورية السودان.
- زاية عبد النور . (2017/2018). محاسبة التكاليف وتحسين الاداء المالي للمؤسسة دراسة حالة :المؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC سطيف رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر . بسكرة، الجزائر.
- عبد الوهاب محمد جبين . (2009). تقييم الاداء في الادارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف "قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراة في جامعة *St. Clements* العالمية تخصص ادارة صحية . الجمهورية العربية السورية.

### ثالثا: المجالات:

-قاسم حدة، جرد نور الدين . (2022). اثر التكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط ونظام الادارة على اساس الانشطة في تخفيض التكاليف -دراسة نظرية تطبيقية بمؤسسى اتصالات الجزائر وحدة الجلفة . مخبر مكيماد-جامعة الجلفة -الجزائر .: مجلة دفاتر اقتصادية،المجلد13،العدد02 .

-حسين يحيى . (2022). استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطةABC في المؤسسة الصناعية حالة مؤسسة الجزائرية للسباكة بتيارت. مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 22، العدد01، جامعة ابن خلدون تيارت -الجزائر.

-سكينة رحمة . (2020). مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة .المجلد14،العدد1،مخبر مالية بنوك وإدارة اعمال،مراجعة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة،الجزائر

-عباس نوار كحيط الموسوي ،فاطمة صالح مهدي الغربان . (1 3, 2010). التكامل بين ادارة الجودة الشاملة TQM واسلوب التكاليف على اساس الانشطة. ABC بغداد -العراق، كلية الادارة والاقتصاد ،قسم المحاسبة : مجلة الادارة والاقتصاد ،جامعة المستنصرية،العدد80 ،بغداد -العراق .

-زينب جبار يوسف ،هيفاء عبد الغني عودة . (2014). اهمية نظام التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في القرارات الادارية (دراسة حالة ). العراق ، جامعة بابل ،العلوم الانسانية ،العراق : مجلة جامعة بابل ،المجلد 66،العدد4،العراق.

-شلابي عمار . (2019). دور نظام التكاليف على اساس الانشطة في ادارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود".مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة،المجلد04،العدد01، جامعة 20 اوت 1955 ،سكيكدة .

-بوالشرش كمال. (2017). استراتيجية تقييم الاداء لتحقيق الرضا الوظيفي .جامعة عنابة الجزائر: مخبر التطبيقات النفسية والتربوية-جامعة قسنطينة 2.مجلة أبحاث نفسية وتربوية،العدد10،قسم علم النفس وعلوم التربية والارطوفونيا .

- حرايرية عتيقة. (2015). اداء العاملين. مخبر علم اجتماع المنظمات والمناجيات، مجلة دراسات في علم اجتماع المنظمات، مجلد3، العدد1. جامعة الجزائر.
- مزهود هشام، كلاش مريم. (2020). مساهمة التكامل بين اعادة هندسة العمليات ونظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط في تحسين اداء المؤسسة :حالة عينة من المؤسسات الصناعية الصغيرة. مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 6، العدد1 جامعة عبد الحفيظ بوصوف بميلة، الجزائر.
- بومصباح صافية، بلعجوز الحسين. (2018). العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والاداء المالي للمؤسسات - دراسة لعينة من المؤسسات بولاية برج بوعرييج. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد03، العدد01، الجزائر.
- بقباقي مسعودة، عليش فطيمة، عبابة علي. (2022). المتغيرات المحددة لمستوى الاداء المالي في مقاولات البناء والاشغال العمومية بالجزائر -تحليل عينة من المؤسسات مابين 2013 و2017. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد13، عدد01، جامعة الجزائر3، الجزائر.
- صافية بومصباح. (2021). تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية -دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر للهاتف النقال موبيليس، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد08، العدد2، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعرييج - الجزائر.
- هلايلي اسلام. (2021). مساهمة قائمة حسابات النتائج كمنخرج لنظام المعلومات المحاسبية في تطوير الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة. المجلد07، العدد02، الجزائر.
- يسرى جحيش. (2022). مساهمة اسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة، مجلة اقتصاد المال والاعمال المجلد07 العدد02. الوادي، الجزائر.
- يجياوي الهام، بوحديد ليلي. (2014). الحوكمة ودورها في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الجزائرية :حالة المؤسسة الجزائرية الجديدة للتعليب ((NCA بالروبية مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد05، 2014.

- شريف غياط ، مهري عبد المالك . (2013/2011). تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام مؤشر قياس المردودية، "دراسة حالة :مؤسسة البناء والاشغال العمومية ERTP خلال الفترة 2011-2013. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 24 (2) ،جامعة زيان عاشور الجلفة .
- حابي احمد ،زبيدي البشير . (1، 6، 2015). دور حوكمة الشركات في تحسين الاداء المالي ،العدد 02،مجلة المناجير ،الجزائر .
- عبد الفتاح سعيد السرطاوي ، عادل عيسى حسان . (2019). التحليل المالي كاداة لتقييم الاداء المالي للشركات المساهمة الصناعية في فلسطين :دراسة حالة شركات الادوية المدرجة في بورصة فلسطين لفترة مابين (2010-2017). فلسطين: مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية المجلد04/العدد02(ديسمبر) 2019ص147-180.
- عبد الغني خلادي،انيس هزلة . (2018). مساهمة النظام المحاسبي المالي SCF في قياس وتقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية . الجزائر: مجلة الميادين الاقتصادية المجلد 01العدد01.
- فاطمة الزهراء بوطورة ،ليندة رقام . (2021). دور بطاقة الاداء المتوازن في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية . الجزائر : المجلة الجزائرية للامن والتنمية، المجلد10،العدد01.
- بن موفقي علي ، قاسم حدة . (2023). مساهمة الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر -وكالة الجلفة-.مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية،المجلد06،العدد02، الجلفة .الجزائر.
- جحيش يسرى ،بوسكار ربيعة . (2022). مساهمة اسلوب التكلفة على اساس الانشطة ABC في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة - . الجزائر،مجلة المنهل الاقتصادي،المجلد 05،العدد02.

### الملتقيات:

- يخلف صفية . (2017). اهمية مراقبة التسيير كألية لتحسين الاداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات . جامعة البلدية2،ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كالية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
- مشاش نادية ، اهمية نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع اداء المؤسسة.الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كالية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع،مخبر البحث حول الابداع وتغيير المنظمات والمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البلدية 2، الجزائر، 2018.

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 2024/6/14

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## إِذْنٌ بِالطَّبْعِ

أنا الممضي أسفله الأستاذ (ة): كحول هورية

الرتبة: أستاذ محاضر

قسم الارتباط: علوم مالية ومحاسبية

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلبة: 1- تباي أحلام - 2

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

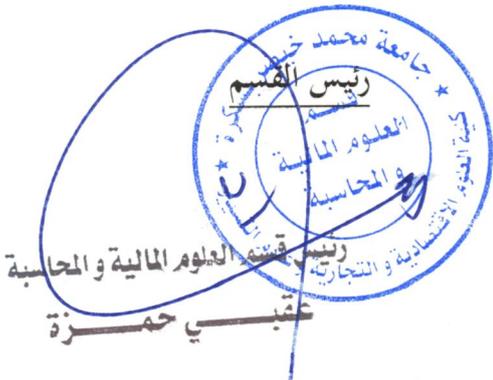
بعنوان: دور محاسبة التكاليف على أساس الأندلس في تحسين الأداء المالي

دراسة حالة مؤسسة الهاج للبريد الجنوبي أو ماش - بسكرة -

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكور.

الأستاذ المشرف

KAHOU





## تصريح شرفي

### خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرارالقرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه: .....

بنيامين أ. سلام

الصفة:  طالب

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 202453047 الصادرة بتاريخ: 2018/02/21

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم: العلوم المالية و المحاسبية

والمكلف بإنجاز: مذكرة ماستر

تحت عنوان: دور المحاسبة المتكاملة على أساس الإنتقطة فيما

بحسب الأداء المالي - دراسة حالة مؤسسة المطبق للكمبيوتر الجيوبال - أو ما شابه

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2024/6/4

إمضاء المعني بالأمر

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20  
PERIODE DU:01/01/20 AU 31/12/20

## BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>				
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00		74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 659 260,74	212 585 284,75	215 073 975,99
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	765 168 728,74	728 388 493,14	36 780 235,60
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations encours</b>	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	361 064 342,07	8 868 800,00	352 195 542,07
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58		380 402,58
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>1 766 562 944,07</b>	<b>959 417 707,83</b>	<b>807 145 236,24</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>	R2S1L1	39 961 801,55		39 961 801,55
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients	R2S2L1	125 277 489,03	30 557 600,00	94 719 889,03
Autres débiteurs	R2S2L2	16 391 278,98		16 391 278,98
Impôts et assimilés	R2S2L3	212 008 076,44		212 008 076,44
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	3 228 123,84		3 228 123,84
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>396 866 769,84</b>	<b>30 557 600,00</b>	<b>366 309 169,84</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 163 429 713,91</b>	<b>989 975 307,83</b>	<b>1 173 454 406,08</b>

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE: 01/01/20 AU 31/12/20  
PERIODE DU: 01/01/20 AU 31/12/20

## BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2020
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis	R1L01	300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	R1L06	-34 404 042,59
Autres capitaux propres - Report à nouveau	R1L07	162 224 207,70
Comptes de liaison	R1L10	264 940 427,62
<b>Part de la société consolidante (1)</b>		
<b>Part des minoritaires (1)</b>		
<b>TOTAL I</b>		<b>692 760 592,73</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières	R2L01	116 734 072,53
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	R2L04	2 662 233,18
<b>TOTAL II</b>		<b>121 004 988,91</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	297 008 743,90
Impôts	R3L02	5 419 446,90
Autres dettes	R3L03	23 244 222,97
Trésorerie passif	R3L04	34 016 410,67
<b>TOTAL III</b>		<b>359 688 824,44</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>1 173 454 406,08</b>

1 173 454 406,08  
0,00

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE: 01/01/20 AU 01/01/20  
PERIODE DU: 01/01/20 AU 01/01/20

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2020
Ventes et produits annexes	R1L01	752 473 883,22
Variation stocks produits finis et en cours	R1L02	41 765 041,85
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>794 238 925,07</b>
Achats consommés	R2L01	-678 528 318,05
Services extérieurs et autres consommations	R2L02	-23 775 418,81
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-702 303 736,86</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>	VALAJ	<b>91 935 188,21</b>
Charges de personnel	R3L01	-66 106 311,09
Impôts, taxes et versements assimilés	R3L02	-5 350 040,10
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>20 478 837,02</b>
Autres produits opérationnels	R4L01	410 291,82
Autres charges opérationnelles	R4L02	-2 093,29
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	R4L03	-112 324 303,71
Reprise sur pertes de valeur et provisions	R4L04	94 362 892,66
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>2 925 624,50</b>
Produits financiers		
Charges financières	R5L02	-37 321 667,09
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-37 321 667,09</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-34 396 042,59</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	R6L01	-8 000,00
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>889 012 109,55</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-923 416 152,14</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-34 404 042,59</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-34 404 042,59</b>

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE: 01/01/21 AU 31/12/21  
PERIODE DU: 01/01/21 AU 31/12/21

## BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>				
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	430 083 580,77	223 888 603,98	206 194 976,79
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	769 851 913,46	735 570 611,49	34 281 301,97
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations encours</b>	R1S4L1	138 407 752,34	9 575 129,94	128 832 622,40
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	363 154 606,07	8 868 800,00	354 285 806,07
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>1 776 593 335,22</b>	<b>977 903 145,41</b>	<b>798 690 189,81</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>	R2S1L1	40 958 691,21	0,00	40 958 691,21
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients	R2S2L1	192 759 016,57	30 557 600,00	162 201 416,57
Autres débiteurs	R2S2L2	17 706 750,34	0,00	17 706 750,34
Impôts et assimilés	R2S2L3	192 742 460,60	0,00	192 742 460,60
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	3 671 400,30	0,00	3 671 400,30
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>447 838 319,02</b>	<b>30 557 600,00</b>	<b>417 280 719,02</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 224 431 654,24</b>	<b>1 008 460 745,41</b>	<b>1 215 970 908,83</b>

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE: 01/01/21 AU 31/12/21

PERIODE DU: 01/01/21 AU 31/12/21

## BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2021
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis	R1L01	300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	R1L06	-14 895 474,39
Autres capitaux propres - Report à nouveau	R1L07	127 820 165,12
Comptes de liaison	R1L10	319 386 009,88
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>		<b>732 310 700,61</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières	R2L01	111 790 456,25
Impôts (différés et provisionnés)	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	R2L04	3 230 490,97
<b>TOTAL II</b>		<b>116 629 630,42</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	291 839 521,67
Impôts	R3L02	4 285 205,01
Autres dettes	R3L03	25 465 946,99
Trésorerie passif	R3L04	45 439 904,13
<b>TOTAL III</b>		<b>367 030 577,80</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>1 215 970 908,83</b>

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE: 01/01/21 AU 31/12/21

PERIODE DU: 01/01/21 AU 31/12/21

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2021
Ventes et produits annexes	R1L01	778 643 839,10
Variation stocks produits finis et en cours	R1L02	69 355 719,96
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>847 999 559,06</b>
Achats consommés	R2L01	-726 544 158,90
Services extérieurs et autres consommations	R2L02	-19 578 143,78
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-746 122 302,68</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>101 877 256,38</b>
Charges de personnel	R3L01	-66 666 648,00
Impôts, taxes et versements assimilés	R3L02	-3 811 626,50
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>31 398 981,88</b>
Autres produits opérationnels	R4L01	890 002,17
Autres charges opérationnelles	R4L02	-2 099 758,39
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	R4L03	-114 053 414,27
Reprise sur pertes de valeur et provisions	R4L04	94 335 177,73
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>10 470 989,12</b>
Produits financiers	R5L01	
Charges financières	R5L02	-25 358 463,51
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-25 358 463,51</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-14 887 474,39</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	R6L01	-8 000,00
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>943 224 738,96</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-958 120 213,35</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-14 895 474,39</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-14 895 474,39</b>

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22  
PERIODE DU:01/01/22 AU 31/12/22

## BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>				
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrainsx	R1S3L1	74 715 080,00		74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	435 374 920,77	235 419 251,26	199 955 669,51
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	777 698 522,91	743 881 709,26	33 816 813,65
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations encours</b>	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	367 521 844,47	8 868 800,00	358 653 044,47
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58		380 402,58
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>1 793 265 900,67</b>	<b>997 744 890,46</b>	<b>795 521 010,21</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>	R2S1L1	36 485 967,71		36 485 967,71
<b>Créances et emplois assimilés</b>				0,00
Clients	R2S2L1	176 458 143,32		176 458 143,32
Autres débiteurs	R2S2L2	6 783 774,42		6 783 774,42
Impôts et assimilés	R2S2L3	161 548 887,90		161 548 887,90
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	3 341 904,57		3 341 904,57
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>384 618 677,92</b>	<b>0,00</b>	<b>384 618 677,92</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 177 884 578,59</b>	<b>997 744 890,46</b>	<b>1 180 139 688,13</b>

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE: 01/01/22 AU 31/12/22  
PERIODE DU: 01/01/22 AU 31/12/22

## BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2022
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis	R1L01	300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluationx		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	R1L06	-36 432 898,49
Autres capitaux propres - Report à nouveau	R1L07	112 924 690,73
Comptes de liaisonx	R1L10	309 056 568,62
<b>Part de la société consolidante (1)</b>		
<b>Part des minoritaires (1)</b>		
<b>TOTAL I</b>		<b>685 548 360,86</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières	R2L01	108 256 992,62
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	R2L04	3 223 369,60
<b>TOTAL II</b>		<b>113 089 045,42</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	304 210 668,32
Impôts	R3L02	4 755 361,05
Autres dettes	R3L03	21 136 511,78
Trésorerie passif	R3L04	51 399 740,70
<b>TOTAL III</b>		<b>381 502 281,85</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>1 180 139 688,13</b>

# Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE: 01/01/22 AU 31/12/22  
PERIODE DU 01/01/22 AU 31/12/22

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2022
Ventes et produits annexes	R1L01	799 415 199,94
Variation stocks produits finis et en cours	R1L02	57 814 520,68
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>857 229 720,62</b>
Achats consommés	R2L01	-747 450 960,24
Services extérieurs et autres consommations	R2L02	-29 421 880,94
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-776 872 841,18</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>80 356 879,44</b>
Charges de personnel	R3L01	-71 150 892,18
Impôts, taxes et versements assimilés	R3L02	-2 940 798,05
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>6 265 189,21</b>
Autres produits opérationnels	R4L01	910 159,98
Autres charges opérationnelles	R4L02	-15 005 066,31
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	R4L03	-35 699 227,14
Reprise sur pertes de valeur et provisions	R4L04	15 544 603,46
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-27 984 340,80</b>
Produits financiers	R5L01	2 772 726,00
Charges financières	R5L02	-11 213 283,69
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-8 440 557,69</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-36 424 898,49</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	R6L01	-8 000,00
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>876 457 210,06</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-912 890 108,55</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-36 432 898,49</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-36 432 898,49</b>

## المشتريات 2022

	المبلغ 2022 دج
قمح لين محلي "قنطار"	322 384 500,80
قمح صلب محلي "قنطار"	353 126 400,00
الاكياس "كيس"	43 285 688,62
خيوط "كلغ"	195 145,80
البطاقات "بطاقة"	362 083,68

# Coût de Revient 2022

Production		
N°	Désignation	Qtité_Qtx
001	Semoules	150 016,74
002	Farine	245 620,46
<b>Totaux</b>		<b>395 637,20</b>

## Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtz	
			Semoules	Farines
6E+05	Eaux Blé	1 250 513,11	3,16	3,16
6E+05	Correcteur De Farine GMS	55 161,94	0,00	0,14
6E+05	Energie Electrique	8 971 973,44	22,68	22,68
6E+05	Pièces de rechange	6 152 941,39	15,55	15,55
6E+05	Quincaillerie & Ferronnerie	389 725,92	0,99	0,99
6E+05	Fournitures de bureaux+F-Informatique	592 815,14	1,50	1,50
6E+05	Carburant	1 364 048,07	3,45	3,45
6E+05	Habillement du Personnel	30 200,00	0,08	0,08
6E+05	Mat. Fournitures Divers	1 017 309,89	2,57	2,57
615	Entret. Réparat. Maintenance	3 165 861,10	8,00	8,00
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	2 371 203,85	5,99	5,99
623	Publicité et publication	0,00	0,00	0,00
624	Frais Divers	4 992 238,99	12,62	12,62
625	Déplacements, missions. réceptions	355 629,54	0,90	0,90
626	Frais postaux et de télécom	1 942 918,32	4,91	4,91
627	Services Bancaires	164 686,84	0,42	0,42
628	Cotisations et divers	278 080,00	0,70	0,70
645	Autres impôts et taxes	335 099,04	0,85	0,85
657	Charges exceptionnelles	19,31	0,00	0,00
<b>S/Total</b>		<b>33 430 425,89</b>	<b>84,36</b>	<b>84,50</b>

## Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtz	
			Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	5 776 874,11	14,60	14,60
631	Rémunération du personnel	71 150 892,18	179,84	179,84
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	19 841 745,06	50,15	50,15
<b>S/Total</b>		<b>96 769 511,35</b>	<b>244,59</b>	<b>244,59</b>

