



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية



## الموضوع

إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية  
المالية للمؤسسة الإقتصادية  
دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة  
(أوماش).

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية  
تخصص : محاسبة

الأستاذ المشرف:

أحمد قايد نور الدين

إعداد الطلبة:

عفيف إيمان

لجنة المناقشة:

رئيسا

مقررا

مناقشا

د. جوحو سعاد:

د. أحمد قايد نور الدين:

د. بن عيشي عمار:







الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية



## الموضوع

إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية  
المالية للمؤسسة الإقتصادية  
دراسة ميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة  
(أوماش).

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية  
تخصص : محاسبة

الأستاذ المشرف:

أحمد قايد نور الدين

إعداد الطلبة:

عفيف إيمان

لجنة المناقشة:

رئيسا

مقررا

مناقشا

د. جوحو سعاد:

د. أحمد قايد نور الدين:

د. بن عيشي عمار:

## شكر وعرافان :

الحمد لله على نعمة التوفيق لإتمام هذا العمل، أما بعد، أتقدم بأسمى عبارات التقدير والشكر إلى:

الأستاذ الذي تفضل بقبوله الإشراف على مذكرتي وذلك لما بذله معي من جهد وتوجيه طيلة فترة هذا البحث فله عظيم الشكر وخالص الإمتنان والإحترام مني إلى الأستاذ "نور الدين أحمد قايد".

كما يسرني أن أتقدم بالشكر إلى أعضاء اللجنة كل بإسمه لقبولهم مناقشة هذه المذكرة وعلى التوجيهات والنصائح والملاحظات القيمة المقدمة منهم.

كما أتقدم بالشكر إلى مدير مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب "أوماش"، وإلى كل عمال المؤسسة.

كما لا يفوتني أن أشكر كل أساتذة قسم العلوم التجارية، وأخص بالذكر الأستاذ الفاضل "محمد نجيب دبابش" على النصائح المقدمة.

## إهداء:

أهدي ثمرة نجاحي هذه :

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.

إلى إخوتي "رانيا، عبدالكريم، ليندة، بسمة" حفظهم الله.

إلى صديقتي الغاليات في جامعة قاصدي مرباح (ورقلة) وأخص بالذكر

صديقتي وأختي الغالية (أمال أمانى).

إلى ابنة عمتي العزيزة (وسام).

إلى من أعتبره أبي الثاني (تباني عمار).

إلى كل الزميلات والزملاء.

إلى كل دفعة ماستر 2 محاسبة كل بإسمه.

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد.

إلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على المحاسبة الإدارية وكل من أدواتها التقليدية والحديثة، وتبيان أثر إستخدامها على تحسين المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية، وذلك للدور المهم والفعال الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في تقديم ما تحتاجه المؤسسة من بيانات ومعلومات دقيقة بشكل عام، والدور الذي تلعبه أدواتها في تحسين المردودية المالية بشكل خاص.

وتوصلنا في نهاية الدراسة إلى أن أدوات المحاسبة الإدارية تساهم بشكل إيجابي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية، وذلك من خلال الدور الذي تلعبه في إمكانية تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس النشاط، والدراسة الدائمة بالوضعية المالية للمؤسسة والمخاطر المالية الممكنة مواجهتها من خلال تطبيق التحليل المالي، بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه باقي الأدوات في ذلك .

## الكلمات المفتاحية:

محاسبة إدارية، أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية، أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، مردودية مالية، رفع مالي.

## ABSTRACT:

The aim of this study is to try to identify administrative accounting and each of its traditional and modern tools, and show the effect of its use on improving financial profitability of the economic institution, and that for the important and the effective role played by administrative accounting in providing what the institution needs of accurate data and informations in general, and the role played by its tools in improving financial profitability in particular.

At the end the study we reached that administrative accounting tools contribute positively in improving financial profitability of the economic institution, through its role in reducing production costs by applying activity based costing system, and the permanent knowing about financial position of the institution and the possible financial risks to be met through the application of financial analysis, in addition to the role played by other tools in it.

## Keywords :

Administrative accounting, traditional administrative accounting tools, modern administrative accounting tools, financial profitability, financial leverage.

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وعرقان
	إهداء
	ملخص الدراسة
II	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الملاحق
أ - و	مقدمة
<b>الفصل الأول: مدخل عام للمحاسبة الإدارية</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية
03	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية
05	المطلب الثاني: نشأة وتطور المحاسبة الإدارية
07	المطلب الثالث: دور ووظائف المحاسبة الإدارية وأهدافها
12	المبحث الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بأنظمة المحاسبة الأخرى
12	المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية
14	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف
17	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الإدارة
17	المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية
17	المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية
30	المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة
40	المطلب الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر
45	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين المردودية المالية</b>	
47	تمهيد
48	المبحث الأول: مدخل عام للمردودية

## فهرس المحتويات

47	المطلب الأول: ماهية وأنواع المردودية
58	المطلب الثاني: نسب ومكونات وأسباب ضعف المردودية
68	المطلب الثالث: أهداف ومتطلبات المردودية والعوامل المؤثرة فيها
72	المبحث الثاني: ماهية المردودية المالية
72	المطلب الأول: مفهوم وكيفية قياس المردودية المالية
75	المطلب الثاني: مركبات وآليات التحكم في المردودية المالية
79	المطلب الثالث: علاقة المردودية المالية بالمردودية الإقتصادية والإستدانة
85	المبحث الثالث: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية
85	المطلب الأول: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية على المردودية المالية للمؤسسة
88	المطلب الثاني: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة على المردودية المالية للمؤسسة
91	المطلب الثالث: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر على المردودية المالية للمؤسسة
93	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث: دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة</b>	
95	تمهيد
96	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
96	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
98	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
102	المطلب الثالث: تقديم وحدة الدقيق والفريضة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
109	المبحث الثاني: واقع إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
109	المطلب الأول: واقع إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
110	المطلب الثاني: واقع تحسين المردودية المالية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
111	المبحث الثالث: محاولة تفعيل إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

## فهرس المحتويات

111	المطلب الأول: دور التحليل المالي في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
133	المطلب الثاني: دور نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين المردودية المالية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
153	خلاصة الفصل
155	الخاتمة
160	قائمة المراجع
الملاحق	

## فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية	13
02	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف	16
03	نسب قياس مردودية الإستغلال (معدل الهامش)	54
04	تشكيلة منتجات وحدة إنتاج الدقيق والفريئة	105
05	حساب نسبة مردودية الإستغلال للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	111
06	حساب نسبة المردودية الإقتصادية للمؤسسة محل الدراسة للفترة(2015-2017)	113
07	حساب نسبة المردودية المالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة(2015-2017)	114
08	حساب نسبة السياسة التجارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	117
09	حساب نسبة السياسة الإستثمارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة(2015-2017)	118
10	حساب نسبة السياسة التمويلية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	120
11	نسبة الإنتاجية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	123
12	نسبة الفعالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	125
13	تطور التدفقات النقدية للمؤسسة محل الدراسة خلال الفترة (2015-2017)	126
14	حساب القدرة على التمويل الذاتي للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	129
15	حساب أثر الرفع المالي والرافعة المالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	132
16	حجم الإنتاج في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة لسنة 2017	134
17	التكاليف المتغيرة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017	134
18	الأعباء الثابتة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017	135
19	تكلفة إنتاج الدقيق في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017	136
20	سعر تكلفة كيس دقيق وزن 25 كغ في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017	137
21	تكلفة إنتاج الفريئة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017	137
22	سعر الكلفة لكيس فريئة عادية وزن 50 كغ في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017	139
23	المنتجات المختارة كأغراض تكلفة	139



## فهرس الجداول

142	التكاليف المباشرة لوحددة الدقيق والفرينة لسنة 2017	24
143	تحديد الأنشطة داخل المؤسسة والتكاليف المتعلقة بها لسنة 2017	25
145	تحديد مسببات التكلفة وحجم كل مسبب للتكلفة لسنة 2017	26
146	مصفوفة الإرتباط بين أنشطة ومسببات التكلفة لسنة 2017	27
148	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة لسنة 2017	28
149	تكلفة الوحدة الواحدة من مسببات التكلفة لسنة 2017	29
150	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة لكل من خط إنتاج الدقيق والفرينة لسنة 2017	30
151	حساب سعر التكلفة لخط إنتاج الفرينة وفق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC لسنة 2017	31

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	مجالات المحاسبة الإدارية	01
14	العلاقة بين محاسبة التكاليف وكل من المحاسبة المالية والإدارية	02
34	أهداف نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة	03
54	العلاقة بين المردودية المالية والإقتصادية	04
63	أسباب ضعف المردودية و العوامل المؤثرة عليها	05
99	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة	06
107	مراحل إنتاج الدقيق والفريضة بالوحدة	07
112	تمثيل بياني لمردودية الإستغلال للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	08
113	تمثيل بياني للمردودية الإقتصادية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	09
115	تمثيل بياني للمردودية المالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	10
118	تمثيل بياني للسياسة التجارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	11
119	تمثيل بياني للسياسة الإستثمارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	12
120	تمثيل بياني للسياسة التمويلية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	13
124	تمثيل بياني لنسبة الإنتاجية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	14
125	تمثيل بياني لنسبة الفعالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	15
127	تمثيل بياني لتطور التدفقات النقدية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	16
130	تمثيل بياني يبين القدرة على التمويل الذاتي للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017)	17

فهرس الملاحق

الرقم	العنوان
01	ميزانية الأصول لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2015
02	ميزانية الخصوم لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2015
03	جدول حساب النتائج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2015
04	جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2015
05	ميزانية الأصول لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2016
06	ميزانية الخصوم لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2016
07	جدول حساب النتائج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2016
08	جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2016
09	ميزانية الأصول لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017
10	ميزانية الخصوم لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017
11	جدول حساب النتائج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017
12	جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017
13	التكاليف الثابتة والمتغيرة لوحدة الدقيق والفريضة لسنة 2015
14	تكلفة إنتاج وسعر البيع لمنتجي الدقيق والفريضة لسنة 2015
15	التكاليف الثابتة والمتغيرة لوحدة الدقيق والفريضة لسنة 2016
16	تكلفة إنتاج وسعر البيع لمنتجي الدقيق والفريضة لسنة 2016
17	التكاليف الثابتة والمتغيرة لوحدة الدقيق والفريضة لسنة 2017
18	تكلفة إنتاج وسعر البيع لمنتجي الدقيق والفريضة لسنة 2017
19	رصيد المخزون نصف مصنع في وحدة الدقيق والفريضة لسنة 2015
20	رصيد المخزون التام الصنع في وحدة الدقيق والفريضة لسنة 2015
21	رصيد المخزون نصف مصنع في وحدة الدقيق والفريضة لسنة 2016
22	رصيد المخزون التام الصنع في وحدة الدقيق والفريضة لسنة 2016
23	رصيد المخزون نصف مصنع في وحدة الدقيق والفريضة لسنة 2017

## فهرس الملاحق

رصيد المخزون التام الصنع في وحدة الدقيق والفريضة لسنة 2017	24
جدول الإهتلاكات للفترة (2015-2017)	25
المواد والمشتريات المستهلكة للفترة (2015-2017)	26

مقدمة

في ظل التطورات الهائلة في بيئة الأعمال على المستوى التكنولوجي والإقتصادي وتعقدتها وإزدياد المنافسة بين المؤسسات وتنوع الأنشطة، وتميز هذه البيئة بالتغير والتبدل السريع أصبحت عملية إتخاذ القرار عملية معقدة وبحثة، لا تحتمل العشوائية والإرتجال بل تستند على معلومات دقيقة.

كل هذه الظروف فرضت على المؤسسة الإقتصادية أن تكون مرنة وأن تتماشى مع هذا التطور وذلك بتبني أساليب إدارية، والمتمثلة في أدوات المحاسبة الإدارية لتساعدها على مواجهة التحديات الجديدة وإيجاد الحلول المناسبة وهذا لضمان بقائها وإستمراريتها، وبما أن الهدف الرئيسي لأي مؤسسة إقتصادية يتمثل في الإستمرارية وتحقيق أعلى ربح أو أعلى مردودية مالية، وجب عليها إيجاد طرق تمكنها من تحقيق هاته الأهداف، وحتى تتمكن من هذا يتحتم على المؤسسة أن تخلق مكانة لها في السوق من خلال محاولة جذب المستهلكين نحو منتجاتها والسعي لتحقيق متطلباتهم في السلعة من حيث التكلفة المحددة، الوقت المناسب والجودة...، ولا يتم هذا إلا من خلال توفر المعلومات اللازمة حول السوق، الزبائن...

ومن بين الأنظمة التي ظهرت لتلعب دورا كبيرا في تقديم المعلومات المالية والغير المالية التي تنتم بالدقة، الملائمة والمرونة لتساعد بها إدارات المؤسسة للقيام بوظائفها المختلفة من تخطيط، تنسيق، رقابة، تقييم أداء وإتخاذ القرارات وتسيير الأعمال اليومية للمؤسسة نجد المحاسبة الإدارية، حيث لهذه الأخيرة أدوات عديدة لها دور كبير في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية.

## 1. إشكالية الدراسة:

تعيش المؤسسة الإقتصادية اليوم جو يسوده الكثير من التنافس في تقديم السلع والخدمات، حيث تحاول كل مؤسسة السيطرة على أكبر حصة سوقية من خلال تقديم سلع تفوق السلع المقدمة من المؤسسات الأخرى، وعليه أصبحت المؤسسات تهتم بالعمل على تحسين كل الجوانب الإدارية التي قد تحقق لها مردودية مالية جيدة لضمان بقائها وإستمراريتها.

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة كالتالي:

كيف يتم إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية؟

ومن أجل معالجة هذا التساؤل قمنا بطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ماذا يقصد بالمحاسبة الإدارية؟ وفيما تتمثل إستخداماتها؟
- ✓ ما هي المردودية المالية؟ وكيف يمكن التحكم فيها؟
- ✓ فيما تتمثل أدوات المحاسبة الإدارية التي تستخدمها المؤسسة محل الدراسة في تحسين مردوديتها المالية؟

## 2. فرضيات الدراسة:

- ✓ المحاسبة الإدارية هي عبارة عن فرع متخصص من فروع المحاسبة، تستخدم لتقديم المعلومات للأطراف المعنية للوصول للقرارات الصائبة والمناسبة وذلك من خلال أدواتها المتعددة.
- ✓ تتمثل المردودية المالية في مردودية الأموال الخاصة للملاك، ويمكن التحكم فيها من خلال التحكم في مبيعات المؤسسة وتكاليفها...إلخ
- ✓ تستخدم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة (أوماش) أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية كالموازنة التقديرية، التحليل المالي، محاسبة المسؤولية، بحوث العمليات ومحاسبة التكاليف للتحسين من مردوديتها المالية.

## 3. أسباب إختيار الدراسة:

هناك مجموعة من الأسباب والدوافع لإختيار دراسة هذا الموضوع من بينها:

- ✓ الرغبة الشخصية للتعرف أكثر على هذا الموضوع.
- ✓ التعرف أكثر على إستخدامات أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية.
- ✓ محاولة تسليط الضوء على موضوع هام يخص المؤسسات الإقتصادية.

#### 4. أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية:

- ✓ تزايد أهمية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية نتيجة لتطورات الحاصلة.
- ✓ حاجة المؤسسة للمعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية لمساعدتها في إتخاذ القرارات الرشيدة.
- ✓ حاجة المؤسسة الاقتصادية لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين من مردوديتها المالية.

#### 5. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى بلوغ مجموعة من الأهداف منها:

- ✓ توضيح مفهوم المحاسبة الإدارية ومعرفة أهم أدواتها.
- ✓ تحديد مفهوم المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية وكذلك التطرق إلى أنواعها ومقاييسها.
- ✓ الكشف عن أهمية أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية .

#### 6. المنهج المتبع:

للإجابة على التساؤلات المطروحة وإختبار صحة الفرضيات المتبناة، إعتدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي مكنا من وصف وتحليل الجانب النظري للموضوع وإبراز العلاقة بين أدوات المحاسبة الإدارية وتحسين المردودية المالية للمؤسسة، بالإضافة إلى أسلوب دراسة حالة وذلك للتعلم في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة.

#### 7. حدود الدراسة:

لإتمام الدراسة ومحاولة تطبيق ما تم تناوله في الجانب النظري إنحصر الإطار المكاني لدراستنا في المؤسسة الإقتصادية المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة (أوماش)، أما الحدود الزمانية فقد تم إجراء تريض تمت فيه دراسة أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين المردودية المالية في هذه المؤسسة خلال ثلاث سنوات خلال الفترة (2015-2017).



## 8. الدراسات السابقة:

من بين الدراسات السابقة نجد مايلي:

✓ نوبلي نجلاء، "إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية"، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، (2014-2015).

هدفت الدراسة الى ابراز أهم التحولات التي عرفت أدوات المحاسبة الإدارية، وتبين أهمية تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة والفعالية والاكتشاف المبكر لنقاط الضعف في المؤسسة، وإلقاء الضوء على أهم المؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية.

توصلت الدراسة إلى أن تطور أدوات المحاسبة الإدارية جاء بسبب النقائص الموجودة في الأدوات التقليدية ومع ذلك لا يمكن الاستغناء عن الادوات التقليدية فهي تكمل بعضها البعض، وان الاداء المالي عن مؤشرات مالية ( السيولة، التوازن المالي....) او نوعية ( الجودة والميزة التنافسية).

ما يميز دراستنا عن الدراسة السابقة هو قيامنا بدراسة استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين مؤشر واحد فقط من مؤشرات الأداء المالي و هو المردودية المالية.

✓ مغريش هارون، "دور المراجعة الداخلية في تحسين المردودية المالية في المؤسسة الإقتصادية"، دراسة حالة شركة الخزف الصحي - جيجل (المليلة)، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، (2012-2013).

هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية المراجعة الداخلية وكيف يتم التعامل مع الأخطاء والانحرافات في المؤسسة، وإبراز الإستفادة من المراجعة الداخلية في تحسين المردودية المالية.

توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للمديرية العامة من أجل تحسين الدورة الإدارية لتصحيح الأخطاء ورفع من الأداء، تتم عملية تصحيح الأخطاء والانحرافات المكتشفة بطريقة

ودية وبالتالي إعداد تقارير سليمة من أجل الحفاظ على سمعة المؤسسة، للمراجع الداخلية دور جد فعال في تحسين المردودية المالية للمؤسسة.

يكنم الإختلاف بين دراستنا و هذه الدراسة أننا تناولنا إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية بينما تناول الباحث في دراسته دور المراجعة الداخلية في تحسين المردودية المالية. ✓ سارة دروش، "آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية" دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات - عين مليلة، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، (2015-2016).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آليات المحاسبة الإدارية الحديثة، وإظهار مدى أهمية تطبيق كل آلية منها.

توصلت الدراسة إلى أن الآليات التقليدية للمحاسبة الإدارية لم تعد كافية لتلبية حاجيات الإدارة، وأن ظهور الآليات الحديثة يساعد على تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.

تختلف دراسة الباحثة عن دراستنا في كونها حصرت دراستها في آليات الاساليب الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية، بينما في قمنا بتناول إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية. ✓ حدانة نذير، "دور التشخيص المالي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية"، دراسة حالة مؤسسة الإخوة عموري للأجر الأحمر- بسكرة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، (2016-2017).

هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية كل من التشخيص المالي والمردودية المالية، وإبراز دور التشخيص المالي في تحسين المردودية المالية.

توصلت الدراسة إلى أن التشخيص المالي يساعد المؤسسة على معرفة نقاط قوتها وضعفها و الكشف عن الإختلالات ومعالجتها ويساعدها على إتخاذ القرار من خلال مجموعة من المؤشرات، المردودية المالية للمؤسسة تحفظ لها مكانتها في السوق وتحقق لها إستقلاليتها المالية.

يكنم الفرق بين دراستنا وهذه الدراسة أنها تناولت دور أسلوب واحد وهو التشخيص المالي في تحسين المردودية المالية، بينما قمنا بتناول إستخدام العديد من أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية.

## 9. هيكل الدراسة:

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية قسمنا الدراسة إلى ثلاثة فصول كما يلي:

حيث سنتطرق في الفصل الأول و المعنون ب: " مدخل عام إلى المحاسبة الإدارية" إلى ماهية المحاسبة الإدارية وعلاقتها بأنظمة المحاسبة الأخرى وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية، الحديثة وأدوات التحسين المستمر، أما في الفصل الثاني والمعنون ب: " أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين المردودية المالية"، سنتطرق إلى مدخل عام للمردودية ثم سنتعمق في ماهية المردودية المالية وأثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، أما في الفصل الثالث والمعنون ب: " دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة"، سنتطرق إلى تقديم عام لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وواقع كل من أدوات المحاسبة الإدارية والمردودية المالية فيها، ثم سنحاول تفعيل إستخدام بعض أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة محل الدراسة.

## 10. صعوبات الدراسة:

من أهم الصوبات التي تم مواجهتها أثناء القيام بالدراسة:

- ✓ عدم تطبيق المؤسسة محل الدراسة لأدوات المحاسبة الإدارية.
- ✓ عدم إيجاد مؤسسة تطبق أدوات المحاسبة الإدارية للقيام بالدراسة الميدانية فيها.
- ✓ تحفظ إدارة المؤسسة حول المعلومات الحقيقية التي تخص تكاليف المؤسسة.

الفصل الأول:

مداخل عام للمحاسبة الإدارية

**تمهيد:**

إن التطور السريع لتكنولوجيا المعلومات التي أصبحت سلعة قيمة لدى العديد من الأطراف سواء داخل المؤسسة أو خارجها، أدى إلى ظهور أحد فروع المحاسبة المتخصصة الذي يتمثل في المحاسبة الإدارية، حيث تهتم هذه الأخيرة بتوفير كل ما تحتاجه المؤسسة من معلومات لإدارتها لتقوم بوظائفها والواجبات الموكلة إليها، على دراية كافية وبأعلى قدر من الكفاءة، لتحقيق أهداف المؤسسة وصنع قراراتها والتوجيه الأمثل لإستثماراتها والتخطيط للأموال والرقابة عليها، وللإمام بأهم جوانب الموضوع سنتطرق في هذا الفصل إلى:

**المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية.**

**المبحث الثاني: علاقتها المحاسبة الإدارية بأنظمة المحاسبة الأخرى.**

**المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية.**

**المبحث الأول : ماهية المحاسبة الإدارية.**

أدت حاجة الإدارات إلى المعلومات المالية وغير المالية للقيام بهما، إلى ظهور فرع من فروع المحاسبة المتخصص في تقديم المعلومات والبيانات الدقيقة، والذي يسهل على المؤسسة أداء وظائفها إستناداً على معلومات صحيحة من خلال إستخدام هذا الفرع لأدواته المتعددة، ومع تطور بيئة الأعمال وتغير متطلباتها تطورت هاته الأدوات في كل مرة وظهرت أدوات حديثة تتماشى مع الأهداف الجديدة للمؤسسة الإقتصادية.

**المطلب الأول : مفهوم المحاسبة الإدارية.**

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف المحاسبة الإدارية وأهم خائصها كما يلي:

**الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإدارية.**

ولقد تعددت مفاهيم المحاسبة الإدارية لإختلاف نظرة كل باحث لها، فعرفت على أنها:

"نظام لتجميع، تبويب، تلخيص، تحليل، وإعداد التقارير عن المعلومات التي تساعد إدارة المنشأة على ممارسة أنشطتها التخطيطية، الرقابية، واتخاذ قراراتها الإدارية المتنوعة"<sup>1</sup>.

"أداة لتوفير البيانات والمعلومات إلى المستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للوحدة الإقتصادية لإستخدامها في أغراض التخطيط ولرقابة العمليات المختلفة، على أن يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة في إتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية"<sup>2</sup>.

" فرع من فروع المحاسبة يوفر معلومات مالية وإقتصادية للمديرين وغيرهم من مستخدمي هذه المعلومات داخل التنظيم"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- مصطفى يوسف كافي وآخرون، **المحاسبة الإدارية**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 14.

<sup>2</sup>- وليد ناجي الحياي، **المدخل في المحاسبة الإدارية**، الأكاديمية العربية المفتوح في الدنمارك، الدنمارك، 1991، ص 05.

<sup>3</sup>- الأميرة إبراهيم عثمان و عبد الوهاب نصر علي، **مقدمة في المحاسبة الإدارية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 8.

" جزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعرف على الأحداث الإقتصادية، وقياس وتحليل تلك الأحداث والتقرير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لإستخدامها في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وتقييم الأداء"<sup>1</sup>.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن المحاسبة الإدارية هي فرع من فروع المحاسبة يساعد المنشأة على ممارسة أنشطتها المختلفة من رقابة، تخطيط، تنظيم، تقييم أداء وإتخاذ القرارات، من خلال توفير البيانات والمعلومات اللازمة لمختلف مستويات الإدارة الداخلية .

### الفرع الثاني : خصائص المحاسبة الإدارية.

للمحاسبة الإدارية خصائص عدة نذكر أهمها فيما يلي<sup>2</sup>:

- ✓ تعتمد المحاسبة الإدارية على الإجراءات المحاسبية المعروفة من تجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وعرض وتفسير البيانات، إما عن طريق النظام المحاسبي أو عن طريق أساليب التحليل الخاصة كالتحليل المالي.
- ✓ تقوم المحاسبة الإدارية أساسا على خدمة الإدارة ومساعدتها في تأدية مختلف وظائفها على أكمل وجه.
- ✓ تقدم المحاسبة الإدارية معلومات موجهة خصوصا للجهات الداخلية في المؤسسة.
- ✓ توفر المحاسبة الإدارية معلومات بشكل دائم لتجنب المشاكل الروتينية وغير الروتينية التي قد تواجهها المؤسسات في أعمالها اليومية.

<sup>1</sup> - زينات محمد محرم وناصر نورالدين عبداللطيف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 13.

<sup>2</sup> - سارة دروش، آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2016، ص 06.

### المطلب الثاني: نشأة وتطور المحاسبة الإدارية.

مرت المحاسبة الإدارية منذ نشأتها بعدة مراحل حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى مراحل نشأة المحاسبة الإدارية وتطورها التاريخي وبيئة الأعمال.

#### الفرع الأول : مراحل تطور المحاسبة و نشأة المحاسبة الإدارية

مرت المحاسبة خلال تطورها ونشأة المحاسبة الإدارية بثلاث مراحل رئيسية يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup> :

✓ قيام الكاهن الإيطالي لوجا باتشليو بوضع نظرية القيد المزدوج في القرن 14 الميلادي وبذلك ظهر علم المحاسبة.

✓ ظهور علم المراجعة بسبب الحاجة إلى إعداد القوائم المالية لتساعد في إتخاذ القرارات، وكذلك تدخل الدولة في النشاط التجاري.

✓ في أواخر القرن 19 وبداية القرن 20 ومع حدوث الثورة الصناعية ظهر علم محاسبة التكاليف، ومع تطور الإدارة وزيادة مشاكلها وحاجتها إلى بيانات ومعلومات تساعد في ترشيد قراراتها ظهر علم المحاسبة الإدارية.

#### الفرع الثاني : التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية وبيئة الأعمال.

ظهرت المحاسبة الإدارية لحاجة المؤسسة الماسة للمعلومات التي توفرها، وتطورت منذ ظهورها إلى وقتنا هذا بتأثرها بالكثير من الأحداث، حيث مرت بعدة مظاهر سنوجزها فيما يلي<sup>2</sup>:

✓ إستخدام نظام القيد المزدوج لتسجيل العمليات والحسابات، ومع إنتشار إستخدام السكك الحديدية بدأت مؤسساتها في تطوير إجراءات التخطيط والرقابة لأعمالها في كافة الفروع وتجميع القوائم المالية لها ، وتقييم أداءها بإستخدام بعض مقاييس الأداء مثل تكلفة الميل.

<sup>1</sup> - مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> - زينبات محمد محرم وناصر نورالدين عبداللطيف، مرجع سابق، ص 32-36.



- ✓ ظهور الإنتاج الكبير تعددت العمليات الصناعية وقنوات التوزيع، قامت المؤسسات بالتعديل في تقاريرها المحاسبية للإفصاح عن معلومات أكثر عن تكلفة العمليات الصناعية، وتخطيط الإنتاج وتوزيع المبيعات بين أقسام ومناطق البيع، وإعداد تقارير شهرية لغرض الرقابة وتحسين الأداء إتخاذ القرارات.
- ✓ ظهور حركة الإدارة العلمية في الولايات المتحدة الأمريكية الذي ساهم في تطوير الأساليب العلمية للمحاسبة الإدارية حيث أدات إلى وضع معايير للمواد والأجور، البحث عن طرق لتخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة، حساب الإهلاك، الإستعانة بنظام التكاليف المعيارية لأغراض التخطيط والرقابة.
- ✓ إستخدام خرائط التعادل، والبحث عن أسس لإستيعاب التكاليف غير المباشرة، والإهتمام بتصنيف وتقسيم التكاليف، وظهور مفاهيم التكاليف الممكن تجنبها، التكاليف الغير ملائمة، تكلفة الفرصة البديلة...
- ✓ تطبيق اللامركزية في إدارة المؤسسات كبيرة الحجم، والإهتمام بمقاييس الأداء للحكم على كفاءة المؤسسة ومختلف أقسامها وإداراتها، والبدأ في تطوير نظام إعداد الموازنات والتقديرات المالية.
- ✓ قيام بعض المؤسسات الرائدة مثل جنرال موتورز في منتصف القرن العشرين بإحداث تطورات من أهمها: إتباع اللامركزية في إدارة عملياتها، السعي لتحقيق معدل عائد مرضي على الإستثمار يأخذ في الحسبان نسبة الربح ومعدل دوران الإستثمارات، الإهتمام بوضع الموازنات وخطط للأرباح والحوافز، وظهور مشكلة أسعار التحويل بين أقسام المؤسسة، ومحاولة إقتراح طرق لتحديدها سواء بالاعتماد على التكلفة الكلية، التكلفة المعيارية، سعر السوق، تكلفة الفرصة البديلة أو غيرها، وقد صاحب ذلك إستخدام نماذج بحوث العمليات والأساليب الكمية الرياضية والإحصائية في حل مشاكل التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات مثل البرمجة الخطية، التحليل الشبكي ونظرية الإحتمالات...
- ✓ إستخدام الحاسبات الآلية وتطوير برامج جاهزة تساعد على التخلص من التعقيدات المتعلقة بإستخدام النماذج الكمية خاصة في حالة تعدد الأهداف، القيود والمتغيرات المؤخوذة في الحسبان عند معالجة المشاكل المحاسبية المرتبطة بالتخطيط، الرقابة وإتخاذ القرارات.
- ✓ إستخدام أسلوب الإدارة بالإستثناء، نظم الإتصال، التغذية العكسية واثرها على نظام المحاسبة الإدارية.
- ✓ الإهتمام بالجوانب السلوكية لأدوات المحاسبة الإدارية مثل تقييم الجهد والأداء الإداري، ودراسة إتجاهات الإداريين نحو المخاطرة، معرفة أثر نظم الحوافز والدافعية في وضع الأهداف، المعايير والتقديرات والموازنات.

- ✓ ومع نهايات القرن العشرين زاد الإهتمام بملاحقة التطورات التكنولوجية وأثرها على الفن الإنتاجي، والتحول إلى الميكنة والإهتمام بتخصيص التكاليف غير المباشرة.
- ✓ الإهتمام بمتطلبات جودة المنتج والخدمة ومحاولة تدنية التكاليف ومحاولة تدنية التالف، والعمل على الوفاء بإحتياجات العملاء.
- ✓ ظهور مقاييس أداء جديدة تقوم على تحقيق الأهداف التشغيلية للمؤسسة، تتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة، مثل إدارة الجودة الكلية، ونظم التوقيت المنضبط للمخزون والإنتاج، نظم الانتاج المرنة، نظام التكلفة على أساس النشاط، إدارة التكلفة الإستراتيجية، ونظرية القيود.
- ✓ إهتمام المؤسسة بمدخل القياس المتوازن للأداء بإعتباره فلسفة إدارية متقدمة تساعد على إيجاد علاقة متوازنة بين كل مقاييس الأداء المالية للمؤسسة لتحقيق أهداف الملاك والمساهمين، وبين مقاييس الأداء غير المالية لتحقيق أهداف باقي الأطراف كالعلاء ، العاملين...
- ✓ إهتمام المؤسسة بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية بغرض تحقيق الميزة التنافسية في ظل التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال الحديثة حيث تربط المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أنشطة المنشأة بالبيئة الخارجية التي تعمل فيها المنشأة وتسعى للحصول على معلومات عن البيئة الخارجية والمنافسين.

### المطلب الثالث: دور ووظائف المحاسبة الإدارية و أهدافها.

سنتطرق في هذا المبحث إلى الدور الهام الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في المؤسسات الإقتصادية وكل من وظائفها وأهدافها.

### الفرع الأول: دور المحاسبة الإدارية.

تلعب المحاسبة الإدارية دورا هاما في المؤسسة وهي كالتالي<sup>1</sup>:

- ✓ توفير تقارير الأداء للإدارة حيث أن هذه التقارير تمد لها صورة متكاملة عن مدى الإلتزام بتنفيذ الخطط الموضوعة وذلك بالمقارنة بما تم إنجازه فعلا وما هو مخطط له.

<sup>1</sup> - سارة دروش، مرجع سابق، ص 8.

✓ تساعد معدلات الأداء على كشف نقاط الضعف وإعلان الإدارة عنها من أجل تصحيح الإنحرافات إن وجدت.  
 ✓ الاهتمام بالعنصر البشري في المؤسسة من خلال تحفيز المدراء والعمال وخلق بينهم روح التعاون لتحقيق الأهداف المرجوة.

✓ ترجمة الخطط والأهداف الى صورة كمية بالإعتماد على الأساليب الإحصائية والرياضية.  
 ✓ دراسة التوقعات بصورة كمية ووضع المعادلات التقديرية لكل الأنشطة التي تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة.

### الفرع الثاني: أهداف المحاسبة الإدارية.

تخدم المحاسبة الإدارية إدارة المنشأة في توفير معلومات مفيدة تساعد في القيام بالمهام الموكلة إليها، ويمكن تحديد خمسة أهداف رئيسية للمحاسبة الإدارية كما يلي<sup>1</sup>:

✓ تزويد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها لغايات إتخاذ القرارات والتخطيط: تعتمد الإدارة عند إتخاذها للقرارات على جزء كبير من المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية، فعند قيام إدارة البنك بدراسة فتح فرع جديد، تحتاج إلى العديد من المعلومات التي تقدمها لها، منها تقدير النفقات الرأسمالية اللازمة للفرع الجديد، النفقات التشغيلية، حجم الإستثمار اللازم...، كما تساهم المحاسبة الإدارية بشكل أساسي في عملية التخطيط لهذا الفرع ووضع الموازنات التخطيطية لتقدير حجم الإيرادات والنفقات المتوقعة.

✓ مساعدة الإدارة في توجيه ورقابة الأنشطة التشغيلية في المؤسسة: تساعد المحاسبة الإدارية الإدارة في تصريف وتوجيه الأنشطة التشغيلية اليومية في المؤسسة، فإدارة البنك مثلا تحتاج معلومات عن أرصدة العملاء الذين تم كشف حساباتهم وقيمتها، والعملاء الذين لم يسددوا القروض المستحقة في تواريخ إستحقاقها، وفترات التأخير، ومبالغ التعامل بالعملات الأجنبية...، وإحكام الرقابة ومعالجة الإنحرافات تحتاج الإدارة إلى معرفة النفقات الفعلية ومقارنتها بالمقدرة للتدخل عند تجاوزها النسبة المحددة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

✓ تحفيز الموظفين والمديرين لتحقيق أهداف المؤسسة: تلعب المحاسبة الإدارية دور هام في توجيه وحفز الموظفين للوصول إلى الأهداف المحددة للمؤسسة، عن طريق وضع الموازنات التقديرية والتي تحتوي في أجزائها على الإيرادات والنفقات المخططة، والتي يجب أن يسعى المديرين والموظفين إلى تحقيقها وتستخدم

<sup>1</sup> - محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2017، ص ص 4-6.

الموازنات في عملية مقارنة الخطط الموضوعة مع الأداء الفعلي للمؤسسة، وبالتالي يتم مسائلة إدارة المؤسسة والعاملين فيها كل حسب إختصاصه، وذلك في حالة الإخفاق في الوصول إلى ما هو مخطط له.

✓ **قياس أداء وإنجاز إدارات المنشأة وأقسامها وموظفيها:** يتم قياس إنجاز الإدارات المختلفة للمنشأة وأداء الموظفين فيها للتأكد من كفاءة الأداء، وتستخدم العديد من المؤسسات في الوقت الحاضر كفاءة الأداء والإنجاز كأسلوب في عملية الترقية ودفع المكافأة، والتمكن من معرفة الأقسام التي الغير مربحة ماليا على الرغم من كفاءة العاملين فيها وبالتالي التخلص منها في حالة عدم تأثير ذلك على الأنشطة الأخرى داخل المؤسسة.

✓ **تقييم الوضع التنافسي للمؤسسة والعمل مع بقية الإدارات الأخرى في الحفاظ على مركز تنافسي جديد لها في المدى الطويل:** يتميز الوقت الحاضر بالمنافسة الشديدة بين المؤسسات التجارية في تقديم ما هو جديد وبأسعار منافسة وتقنيات عالية، كما يتميز بالتغير الشديد في مناخ الأعمال والصناعات وذلك نتيجة التنافس العالمي وظهور أساليب الإتصال الحديثة، مما يتطلب من المحاسبة الإدارية ضرورة تضافر جهودها مع بقية الإدارات الأخرى في المؤسسة، لمسايرة التقدم والتطور السريع ومساعدة الإدارة في تطوير سلعها وخدماتها لتلبية حاجات المستهلكين المتغيرة.

### الفرع الثالث: وظائف المحاسبة الادارية.

إن للمحاسبة الإدارية مجموعة من المهام التي تقوم بها من أجل مساعدة إدارة الوحدة الإقتصادية في المجالات التالية والتي يمكن إيضاها بالشكل التالي:

الشكل رقم 01: مجالات المحاسبة الإدارية.



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 22.

ويمكن توضيح عناصر الشكل السابق فيما يلي<sup>1</sup>:

-**التخطيط:** هو التحديد المسبق لما يراد عليه والكيفية التي يتم بها إنجازه، وإن نجاح أي مؤسسة في تحديد أهدافها وتحقيقها يرتبط بدرجة أساسية بالإستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة، وتساهم المحاسبة الإدارية في ترجمة هذه الأهداف بإستخدام بيانات محاسبية وإحصائية تساعد في قياس أثر تحقيق الأهداف على زيادة ربحية المؤسسة، ومن الأساليب المستخدمة في ذلك نقطة التعادل لتخطيط ربحية المؤسسة فصنع القرار لإختيار أفضل البدائل يكون أكثر دقة في حالة تحديد التوقعات المالية لكل بديل، كما تقدم المحاسبة الإدارية قوائم تفصيلية لإحتياجات المالية المستقبلية وتحدد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة طيلة فترة الخطة وترتبط هذه التدفقات بالموازنات الرأسمالية، وإحتساب تكلفة الفرص البديلة لكل مشروع إستثماري وتحديد معدلات الأداء و ربطها بين

<sup>1</sup> - إسماعيل يحي التكريتي وآخرون: المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص ص 23-25.

مختلف أنشطة المؤسسة لغرض تحقيق مفاهيم محاسبة المسؤولية، وهذا سيساعد على إكتشاف الإنحرافات عن ما هو مخطط ودراستها، سواء كانت هذه الإنحرافات ملائمة (عندما يكون الانفاق الفعلي أقل من المخطط) وغير ملائمة (عندما يكون الانفاق الفعلي أكبر من المخطط)، وغالبا ما تظهر أسباب هذه الانحرافات هو خطأ في المخطط، ولهذا ينبغي أن تكون الخطة مرنة حتى يمكن تعديلها لكي يتم تجاوز هذه الإنحرافات.

-**الرقابة:** وتهدف هذه الوظيفة إلى متابعة الخطة مع المنجز فعلا، بغية الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة على مختلف المستويات، وإنجاز هذه الوظيفة بدقة لا بد أن تكون الخارطة التنظيمية للمؤسسة واضحة وتتحدد مسؤوليات الأقسام (محاسبة المسؤولية)، الذي هو دور المحاسبة الإدارية حيث أن للرقابة عدة أنواع من أهمها نجد كل من الرقابة المانعة والتي تبدأ منذ التخطيط منعا لحدوث الانحرافات، رقابة الأداء والتي تتجسد في متابعة التنفيذ الفعلي ومحاولة تحقيق الأهداف والرقابة اللاحقة التي تقوم بمتابعة الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات من أجل تصحيحها.

-**تقييم الأداء:** ويرتبط هذا بتقويم نتائج مراقبة الأداء والمحاسبة الإدارية واجبها في هذا المجال هو تحديد وتحليل الإنحرافات التي تم الإشارة إليها، ولكي يؤخذ التقييم مداه يجب وضع نظام حوافز يحفز المنفذين لما هو مخطط بشكل فعال، ووضع برامج تدريبية للعاملين من أجل كسب الخبرات التي تؤهلهم في تنفيذ مهامهم في أحسن وجه، وكل هذا يتم من خلال التقارير التي يتم رفعها إلى الإدارة العليا بالوقت المناسب لكي تسهل لها إتخاذ إجراءاتها الكفيلة لتحقيق أهداف الخطة.

**المبحث الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بأنظمة المحاسبة الأخرى.**

ترتبط المحاسبة الإدارية في عدة نقاط مع مختلف الأنظمة والعلوم الأخرى، كما تختلف عنها في الكثير من النقاط أيضاً، ولهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى العلاقة التي تربط بين المحاسبة الإدارية وكل من المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، والإدارة.

**المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية.**

سنتطرق في هذا المطلب بتوضيح العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية وذلك من خلال عرض أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بينها.

**الفرع الأول : أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.**

يمكن إيجاز أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية والمالية في الآتي:

✓ تتشابه المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية من حيث توفيرهما للمعلومات، وكلاهما يعتمدان على بيانات نظام المحاسبة الأساسي وإجراءاته وأفراده والكمبيوتر المستخدم في تجميع وخرن البيانات المالية، عن الأحداث الإقتصادية داخل المنظمة والذي يضم في أحد أجزاءه نظام محاسبة الكلفة، التي تجمع بيانات الكلفة لإستخدامات المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية كتحديد كلف الانتاج والمساعدة في وضع الأسعار وكلاهما يستخدمان في المحاسبة المالية والإدارية<sup>1</sup>.

✓ تكمن أوجه الإرتباط بين المحاسبة الإدارية والمالية في كون المحاسبة الإدارية بشكل أساسي تهدف الى إتاحة المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية (كالمستثمرين والهيئات الحكومية)، وهذه المعلومات متمثلة بالكشوفات التي تحدد نتيجة أي نشاط لأي مؤسسة ولفترة مالية محددة (سنة مالية)، وهي كشف الدخل وقائمة المركز المالي إضافة إلى بعض التقارير المتمثلة بتحديد مصادر الأموال وإستخداماتها، إن الكشوفات المقدمة من قبل المحاسبة المالية تبقى وحدها عاجزة عن وفد الإدارة بكل المعلومات التي تحتاجها، لأن بياناتها تاريخية (فعلية) تخص الفترة الماضية وبشكل إجمالي، وبالرغم من أهمية هذه البيانات إلا أن الإدارة بحاجة إلى بيانات

<sup>1</sup> - بثينة راشد حميدي الكعبي، ملامح الاطار المفاهيمي للمحاسبة الادارية مجلة الادارة والاقتصاد، العدد التاسع والثمانون، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق،

ترشدها لعملها المستقبلي، وهنا يأتي دور المحاسبة الإدارية التي تكون بياناتها مرتبطة بالتنبؤات والتوقعات المستقبلية مع الأخذ بنظر الاعتبار الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية<sup>1</sup>.

الفرع الثاني : أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.

يمكن توضيح أهم أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01) : أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
-تركيز على التوجيه الداخلي للمخرجات حيث تقدم التقارير للمستفيدين الداخليين (الإدارة) لأغراض التخطيط والتوجيه والتحفيز والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.	-تركز على التوجيه الخارجي للمخرجات حيث تقدم التقارير للمستفيدين خارج الشركة مثل الملاك، المستثمرين، الدائنون، الجهات الحكومية.
-التركيز على قرارات تتعلق بالمستقبل وتؤثر فيه.	-تعتمد على البيانات التاريخية التي تتعلق بالأداء الماضي للمنشأة.
-التركيز على ملائمة ومرونة البيانات والوقتية في المعلومات.	-التركيز على موضوعية البيانات وقابليتها للتحقق وعلى أقصى درجة من الدقة في المعلومات.
-اعداد تقارير تفصيلية قطاعية عن الأقسام والمنتجات والعملاء والأسواق... الخ	-اعداد بيانات ملخصة عن الشركة ككل.
-غير ملزمة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	-الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

المصدر: محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014، ص19.

<sup>1</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، مرجع سابق، ص ص 24، 25.



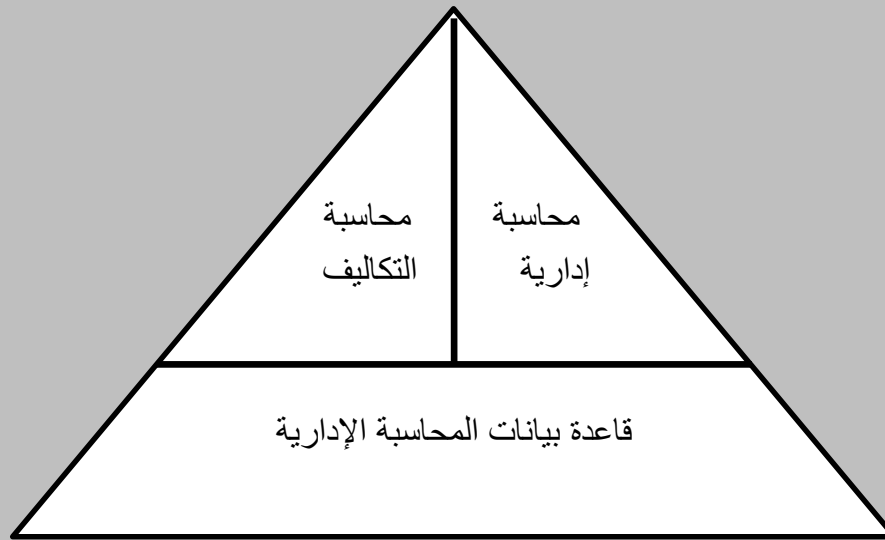
**المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف.**

سنتطرق في هذا المطلب إلى العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، من خلال عرض كل من أوجه التشابه والاختلاف بينها.

**الفرع الأول: أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.**

تعد بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وتتركز العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في توفير الأخيرة لبيانات التكلفة اللازمة لإعداد القوائم المالية التي تعد مخرجات نظام المحاسبة المالية، وتوفر محاسبة التكاليف للمحاسبة الإدارية البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة، فهي المصدر الأساسي للحصول على بيانات تفصيلية عن تكاليف المنتجات، وخطوط الإنتاج، والأنشطة التي تتم في الإدارات المختلفة<sup>1</sup>، ويلخص لنا الجدول الموالي ذلك:

الشكل رقم (02): العلاقة بين محاسبة التكاليف وكل من المحاسبة المالية والإدارية.



المصدر: زينات محمد محرم وناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 24.

<sup>1</sup> - زينات محمد محرم وناصر نورالدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ص 23، 24.

تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في تزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية والمالية مما يساعدها في إتخاذ القرارات، وهنا تظهر العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، فعند قيام إدارة المؤسسة الإقتصادية بإتخاذ القرار فلا بد لها من التعرف على البدائل المتاحة من خلال تكاليفها والعائد المتوقع منها وهذا ما توفره لها محاسبة التكاليف أي يمكن القول بأن علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية هي علاقة تكاملية من خلال نقاط التشابه التالية<sup>1</sup>:

- ✓ تعتبر كل من المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف من فروع المحاسبة والتي تعني لخدمة الأطراف الداخلية والمتمثلة في الإدارة.
- ✓ تحتاج المحاسبة الإدارية أثناء إتخاذ القرارات إلى المعلومة المحاسبية والمالية التي تنتجها محاسبة التكاليف أي أن هذه الأخيرة تعتبر كقاعدة لعمل المحاسبة الإدارية.
- ✓ تتعامل كل من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتعتمدان كل الاعتماد على المعلومة المحاسبية والمالية.

### الفرع الثاني : أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

تتمثل أوجه الإختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف فيما يلي<sup>2</sup>:

- ✓ الهدف من محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الانتاج، في حين ان المحاسبة الإدارية تهدف لحل المشكلات الإدارية والمفاضلة بين البدائل المتاحة.
- ✓ الفترة المحاسبية لمحاسبة التكاليف لها وقت محدد (فترة تكاليفية) بينما لا يوجد قيود على الوقت (فترة غير محددة) بالمحاسبة الإدارية.
- ✓ درجة الدقة في محاسبة التكاليف تتسم بالموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، والمحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ.

<sup>1</sup>- نوبلي نجلاء، استخدام ادوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي، رسالة دكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة بسكرة، 2015، ص ص 89، 90.

<sup>2</sup>- حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، رسالة كتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية (غير منشورة) ، جامعة أم البواقي، 2016، ص 35.

- ✓ أما في مجال الإهتمام فإن محاسبة التكاليف تهتم بعناصر التكلفة وتحليلها (الأقسام الانتاجية فقط) في حين أن المحاسبة الإدارية لها مجالات متعددة في كافة الأنشطة ووظائف الإدارة.
- ✓ ينحصر نطاق محاسبة التكاليف على التركيز فقط على التكاليف، في حين أن نطاق المحاسبة الإدارية يناقش محاسبة المسؤوليات وتقييم الأداء ومؤشرات.
- ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:
- جدول رقم (02): أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.**

محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة.	تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة وقد تمتد خدماتها الى مستفيدين آخرين.
توفر معلومات تاريخية فقط.	توفر معلومات تاريخية ومعلومات عن المستقبل.
مصدر البيانات التي تعتمد عليها هو نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمؤسسة.	مصدر البيانات التي تعتمد عليها هو نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمؤسسة مع مصادر أخرى مثل: كمية الانتاج المعيب، كميات المواد وساعات العمالة المستخدمة في الإنتاج.
تركز على المعلومات الخاصة بعناصر تكاليف المؤسسة.	تركز على المعلومات الخاصة بعناصر تكاليف المؤسسة بالإضافة إلى عناصر إيرادات المؤسسة.
تركز على التكاليف التي تستنفد في الأجل القصيرة (سنة عادة) من أجل انجاز أعمال المؤسسة.	تركز على كل من التكاليف التي تستحق من الأجل القصيرة وأيضا التي قد تتعدى السنة الواحدة أي التي تستنفد في الأجل المتوسط والطويل.

**المصدر:** مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص29.

**المطلب الثالث : علاقة المحاسبة الادارية بعلم الادارة.**

تقوم الادارة بعدة وظائف هامة لخدمة أغراض المشروع وتحقيق أهدافه كالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وغيرها... ولأداء هذه الوظائف تحتاج الادارة الى البيانات ومعلومات محاسبية، كما تحتاج المحاسبة الى بيانات ومعلومات ادارية لإعداد البيانات والمعلومات الخاصة بها لذلك فعندما يتم تحليل وعرض البيانات المحاسبية بحيث تحتل احتياجات الادارة مكان الصدارة في هذا التحليل والعرض، وعندما يتم تصميم النظام المحاسبي بحيث يتم تحليل وعرض البيانات المحاسبية حسب تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية وفقا لخريطة التنظيم الداخلي للمشروع، وعندما يتم تحليل البيانات وعرض البيانات المحاسبية تحت كل بديلة لترشيد عملية اتخاذ القرارات الادارية... وبالمقابل عندما تعتمد الادارة عند ممارستها لوظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في جميع مجالات النشاط الانتاجية والتسويقية والادارية والمالية على البيانات المحاسبية. فان العلاقة بين المحاسبة والادارة تصبح علاقة تكامل و اندماج يمكن أن تطلق على حقل المعرفة الذي يختص بتحقيق هذه العلاقة اسم المحاسبة الادارية<sup>1</sup>.

**المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية.**

من بين الأدوات المستخمة من طرف المؤسسة الإقتصادية لمساعدتها في أداء مهامها نجد أدوات المحاسبة الإدارية، حيث سنقوم في هذا المبحث بتسليط الضوء على أهم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة وأدوات التحسين المستمر.

**المطلب الاول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية.**

سننترق في هذا المطلب إلى أهم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية، محاسبة المسؤولية، التحليل المالي، محاسبة التكاليف، بحوث العمليات والموازنة التقديرية.

**الفرع الأول: محاسبة المسؤولية.**

في ظل الإتجاه الحديث للإدارة نحو تفضيل اللامركزية بشكل عام على المركزية، وبالتالي تفويض إتخاذ القرارات للإدارات المختلفة وإعطاء الإستقلالية في معظم الأحيان للأقسام والفروع التابعة للمؤسسة، وتبرز أهمية وجود

<sup>1</sup> - حاب الله الشريف، مرجع سابق، ص 36.

معايير وضوابط للرقابة، للتأكد من قيام الإدارات بتنفيذ المطلوب منها بكفاءة للوصول بالمؤسسة إلى غاياتها، ومن هنا يأتي دور المحاسبة الإدارية في تزويد الإدارة العليا وأصحاب الإختصاص بالأدوات اللازمة لتقييم أداء الأقسام المختلفة في المؤسسة، في ضوء المسؤوليات الملقاة عليها والصلاحيات المعطاة لها وهو ما يطلق عليه بمحاسبة المسؤولية<sup>1</sup>.

-محاسبة المسؤولية: هو نظام محاسبي يقوم بتحديد المسؤوليات عن المديرين المسؤولين عن هذه المجالات المتدرجة تحت نطاق سيطرتهم صلاحيتهم<sup>2</sup>.

-مزايا تطبيق مفهومي اللامركزية و محاسبة المسؤولية.

تتمثل أهم مزايا اللامركزية ومحاسبة المسؤولية في<sup>3</sup>:

- ✓ إعادة هيكلة المؤسسة تنظيمياً بحيث يمكن تحديد مستوى كل وحدة إدارية ودرجة تفويض السلطة والمسؤولية المناسبة لها.
- ✓ تسهيل عملية إتخاذ القرارات نظراً لأنها تتم عند المستوى الأكثر قدرة على ملاحظة الواقع والتأثير فيه فضلاً عن السرعة والكفاءة في إتخاذ القرارات.
- ✓ تحقيق مشاركة المستويات الإدارية الأدنى في إتخاذ القرارات الأمر الذي يؤدي إلى إستشارة دافعية الأفراد وينعكس إيجابياً على النتائج.
- ✓ إمكانية الحكم السليم على مدري مراكز المسؤولية وبالتالي إمكانية تحديد قدراتهم الحقيقية.
- ✓ وجود نظام ملائم لإنتاج تقارير تقييم الأداء أو تقارير محاسبة المسؤولية.
- ✓ مساعدة الإدارة على تحقيق مفهوم الادارة بالأهداف حيث يرتبط التقييم بمدى انجاز الاهداف و كذلك المساعدة على تحقيق مبدئ الادارة بالاستثناء من حيث لفت نظر الادارة دائماً الى الإنحرافات المؤثرة وما يترتب على ذلك من الاستغلال الامثل لوقت الادارة و ترشيده.

<sup>1</sup>- محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 413.

<sup>2</sup>- نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، عمان، الأردن، 2013، ص 295.

<sup>3</sup>- محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 256.

## -مراكز المسؤولية.

تقسم دوائر وأنشطة المؤسسة إلى ثلاث مستويات من مراكز المسؤولية وهي:

- المستوى الأول: مراكز تكلفة cost centers.
- المستوى الثاني: مراكز ربح profit centers.
- المستوى الثالث: مراكز استثمار Investment centers.

ويمكن أن ينظر إلى التقسيم أعلاه كتقسيم هرمي تزداد فيه السلطات والصلاحيات الممنوحة لكل قسم مع زيادة المستوى، أي أن المستوى الأول الخاص بمركز التكلفة تكون فيه الصلاحيات أقل ما يمكن و تزداد عند المستوى الثاني وتبلغ أعلاها عند مستوى مراكز الاستثمار.

✓ **مراكز التكلفة:** مركز التكلفة هو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) عن ما عن ما يحدث بها من تكاليف فقط<sup>1</sup>، حيث تمثل مراكز تكلفة الأقسام أو الوحدات الإدارية التي لا تولد إيراد بشكل مباشر للمؤسسة، بل تقدم خدمات لمراكز أو أقسام أخرى داخل المؤسسة، مما يساعد هذه الأقسام على القيام بأعمالها و بالتالي توليد الإيراد، وبعبارة أخرى فإن مراكز التكلفة لا تنتج خدمة أو سلعة تباع مباشرة إلى الأطراف الخارجين وإنما تقدم سلعة أو منفعة تستفيد منها الأقسام الأخرى داخل المؤسسة، ومن الأمثلة على هذا النوع من المراكز قسم صيانة آلات الإنتاج في الشركات الصناعية، قسم فتح الحسابات للعملاء الجدد في البنوك، والمركز الطبي لمعالجة المرضى من الطلبة في الجامعات، وعند ربط مراكز التكلفة مع محاسبة المسؤولية تكون الغاية الأساسية من محاسبة المسؤولية في هذه الحالة الرقابة على مراكز التكلفة فيما يتعلق بالتكاليف والنفقات التي تصرف، من خلال هذه المراكز للتأكد من عدم وجود إسراف أو تبذير لديها، و ذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع كل من التكاليف المعيارية والتقديرية الواردة في الموازنات التقديرية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2000، ص 458.

<sup>2</sup>- محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص ص 414، 415.

✓ **مراكز الربح:** هي عبارة عن وحدة أو دائرة نشاط يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) عن التكاليف التي تحدث فيها، فضلا عن ما تحققه من إيرادات أيضا أي أن سلطة المسؤول عن مركز الربح تمتد لتمتد لتغطي بصفة اساسية جانبي المدخلات و المخرجات، وما يترتب على ذلك منطقيا من ضرورة قياس كل منهما والربط بينهما لتحديد مقياس لأداء المسؤول عن المركز في صورة الربح، وهو مقدار الدخل الذي حققه مركز المسؤولية ويتضح مما سبق أنه يتم تحديد مسؤولية مدير مركز الربح أو تقييم قسمه بناء على مدى قدرته على تحقيق الأرباح، نظرا لتحكمه وتأثيره في كل من الإيرادات والتكاليف، ومن الناحية النظرية فإنه يمكن اعتبار مركز الربح نشاطا مستقلا بالمؤسسة وإن كانت ربحيته تمثل جزء مكمل لربحية المؤسسة ككل<sup>1</sup>.

✓ **مراكز الإستثمار:** يكون مدير مركز الإستثمار مسؤول عن أرباح المركز وإستثماراته في الأصول، فهو بعبارة أخرى مسؤول عن كل من الإيرادات والتكاليف والإستثمارات المتعلقة بمركزه، فمدير المركز يعطي صلاحيات وسلطات للتصرف بأموال كبيرة إلى حد ما بحيث يستطيع اتخاذ القرارات المتعلقة بالإستثمارات الرأسمالية طويلة الاجل، فمثلا قد يكون مدير مركز التكلفة في شركة معينة لديه الصلاحيات بشراء أصول لمركزه بحد أقصى خمسة آلاف دينار دون الحاجة إلى موافقة السلطات العليا، في حين أن مدير مركز الإستثمار يكون لديه الصلاحيات بشراء أصول لمركزه بقيمة قد تصل لنصف مليون دينار دون الحاجة إلى موافقة الجهات العليا في الشركة، و تقاس كفاءة أداء مركز الإستثمار بمقياس العائد على الإستثمارات حيث بموجب هذا المقياس يتم الربط بين الأرباح التي يحققها المركز وإستثمارات الأصول بالمركز<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: التحليل المالي.

من مهام المدير المالي ملاحظة وتحديد جوانب القوة والضعف في الأداء المالي للمؤسسة، ويتطلب هذا تحليل الأداء في الماضي والحاضر ثم التنبؤ بما يكون عليه الأداء مستقبلا أو ما يجب أن يكون عليه، ومن هنا تبدو أهمية التحليل المالي الذي من خلاله نصل إلى قاعدة أساسية من المعلومات تساعد في إتخاذ القرارات، فإذا كانت

<sup>1</sup> - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 261.

<sup>2</sup> - احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008، ص ص 193، 194.

هناك جوانب قوة فالسؤال كيف يمكن تقوية وتدعيم هذه الجوانب، وإذا كانت هناك جوانب ضعف فالسؤال كيف يمكن تقوية وتدعيم هذه الجوانب والنهوض بها<sup>1</sup>.

### 1-تعريف التحليل المالي:

-التحليل المالي هو "علم له قواعد ومعايير وأسس، يهتم بتجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة، وإجراء التصنيف اللازم لها ثم إخضاعها إلى دراسة تفصيلية دقيقة وإيجاد الربط والعلاقة فيما بينهما"<sup>2</sup>.

-ويعرف أيضا بأنه "مجموع الاساليب الرياضية والاحصائية والفنية التي يقوم بها المحلل على البيانات والتقارير والكشوف المالية، من أجل تقييم أداء المؤسسات والمنظمات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل"<sup>3</sup>.

### 2-الاطراف المستفيدة من التحليل المالي:

هناك أطراف عديدة يمكن أن تستفيد من التحليل المالي ويمكن تقسيمها إلى أربع أطراف رئيسية كالاتي<sup>4</sup>:

✓ إدارة المؤسسة: حيث تستخدم التحليل المالي في مجالات: قياس مدى نجاح الإدارة، تقييم أداء الأقسام والإدارات الداخلية، ترشيد القرارات والتخطيط الجيد للمستقبل.

✓ ملاك المؤسسة والمستثمرون المحتملون: حيث يهتم الملاك بالتأكد من مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة في الأجل القصير والطويل، تعاضم العائد على الأموال المستثمرة بالإضافة إلى الإهتمام بكفاءة إدارة المؤسسة وصحة تصرفاتها.

في حين يذهب إهتمام المستثمرين المحتملين نحو المجالات المناسبة لتوظيف أموالهم، ومن ثم يلجؤون الى استخدام التحليل في مجالات تحديد ملامح حوافظ الأوراق المالية، فنتائج التحليل المالي الجيد لإحدى

<sup>1</sup> - صلاح عباس، الموسوعة الإدارية الإدارة المالية - إدارة الاجتماعات - إدارة التدريب، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 37.

<sup>2</sup> - علي فاضل جابر، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2006، ص 1.

<sup>3</sup> - علي خلف عبد الله ووليد ناجي الحياي، التحليل المالي للرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2015، ص 49.

<sup>4</sup> - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص ص 364، 365.



المؤسسات مقارنة بنتائجه للمؤسسة الأخرى، تجعل المستثمر يدفع لتوظيف قدر من إستثماراته في شراء أسهمها عن شراء أسهم غيرها من المؤسسات.

✓ **دائون المؤسسة والبنوك:** وهؤلاء يهتمون أساسا بالهيكل الخاص بالسيولة بالمؤسسة وتشكيله رأس المال المملوكة والمقترضة، أو ما يعرف بهيكل راس المال وذلك للتأكد من سلامة المركز المالي في الأجل القصير والطويل، والتطورات المتوقعة لنشاط المؤسسة في المستقبل والتأكد من القدرة على الوفاء بالالتزامات في مواعيدها المقررة.

✓ **أجهزة الحكومة:** و هي تهتم أساسا بالتأكد من قوة المؤسسة وقدرتها على الإستمرار بإعتبارها وحدة في البناء الإقتصادي للدولة وقدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها تجاه الدولة، والتأكد من المحافظة على أموال الغير تجاه المؤسسة.

### 3-أنواع التحليل المالي:

يستخدم المحللون الماليون نوعين من التحليل المالي، الأول يسمى تحليل الإتجاهات أو التحليل الأفقي وهو يعني بدراسة النسب المالية لشركة معينة عبر عدد من السنوات، والثاني يسمى التحليل المالي بالنسب، و يعني بدراسة العلاقات بين البنود المترابطة في القوائم المالية ليعبر عنها بطريقة إحصائية ملائمة، ونوضح هذا فيما يلي<sup>1</sup>:

-**تحليل الإتجاهات:** يلجأ المحللون الماليون إلى تحليل الإتجاهات لدراسة حركة الحساب أو النسبة المالية على مدار عدة فترات مالية، وذلك للتعرف على مقدار وإتجاه التغير الحادث في حركة الحساب أو النسبة على مدار الفترة الزمنية مجال المقارنة، ما يوفر لتحليل المالي سمة الديناميكية التي يسعى إليها المحلل المالي، والتي تمكنه من تكوين صورة دقيقة عن واقع حال المؤسسة وعن إيجاباتها المستقبلية، ويتخذ تحليل الإتجاهات شكل التحليل المالي الأفقي للقوائم المالية على مدار عدة فترات مالية، ليتم بعد ذلك إظهار قيم كل بند من بنود القوائم المالية في الفترات التالية على شكل نسبة مئوية من قيمته في سنة الأساس.

-**التحليل المالي للنسب:** يعتبر هذا الأسلوب مرادفا للتحليل الرأسي، إذ تتم مقارنة الأرقام في القوائم المالية للفترة المالية نفسها، ويمكن لهذه المقارنة أن تتم بين بند معين كالمخزون السلعي بالقيمة الإجمالية للبند الذي ينتمي إليه

<sup>1</sup>- فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، بدون دار نشر، فلسطين، 2008، ص ص 5- 8.

الحساب، وهو بند الأصول المتداولة ليظهر نتيجة المقارنة على شكل نسبة مئوية، كما يمكن أن تتم المقارنة بين رقمين يرتبطان معا بعلاقة سببية، وتكون حصيلة المقارنة نسبة مالية كنسبة التداول التي تشتق من خلال مقارنة قيمة الأصول المتداولة في نهاية فترة مالية معينة بقيمة المطلوبات المتداولة في نهاية الفترة المالية نفسها.

وبموجب العلاقة القائمة بين حسابات أو بنود القوائم المالية، يمكن إشتقاق عدد كبير من النسب المالية التي يمكن للمحللين إستخدامها كمؤشر في تقييم أدا الشركات، وأوجه نشاطاتها المختلفة، ويمكن تقسيم هذه النسب إلى خمس مجموعات رئيسية على النحو التالي<sup>1</sup>:

- ✓ **نسب السيولة (Liquidity ratios):** وتستخدم كمؤشرات لتقييم القدرة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل.
- ✓ **نسب الربحية (Profitability ratios):** وتستخدم لتقييم القدرة على توليد الأرباح، مثل نسبة هامش، و العائد على الأصول، والعائد على حقوق المساهمين، وربحية السهم.
- ✓ **نسب الرفع المالي (Leverage ratios):** وتستخدم لتقييم سياسة التمويل، ودرجة المخاطرة التي يتحملها المساهمون والدائنون بسبب تلك السياسة.
- ✓ **نسب النشاط (Activity ratios):** و تستخدم لتقييم الكفاءة في إستخدام المؤسسة لمواردها المالية وأصولها المختلفة، مثل معدل دوران المدينين والفترات النقدية.
- ✓ **نسب السوق (Marker ratios):** ويستفاد منها كمؤشرات للمستثمرين المتعاملين في سوق الاوراق المالية، ومن الأمثلة عليها: القيمة السوقية إلى العائد، والقيمة السوقية إلى الدفترية، ريع السهم، والقيمة السوقية إلى التدفق النقدي، وعائد الإحتفاظ بالسهم.

وغالبا ما يكون تقييم السوق قريبا من التقييم المالي، فمثلا إذا دلت النسب المالية على إرتفاع مخاطر الشركة عن المعدل العادي، وكذلك إنخفاض ربحيتها عن المعدل المتوقع فإن هذه المؤشرات ستعكس على شكل سعر سوقي منخفض لسهم هذه الشركة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - فهمي مصطفى الشيخ، مرجع سابق، ص ص 8، 9.

<sup>2</sup> - مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2011، ص 336.

## الفرع الثالث: محاسبة التكاليف

يعتبر النظام المحاسبي في بيئة الأعمال المعاصرة بمثابة نظام للمعلومات حيث تهتم محاسبة التكاليف بإعتبارها فرع من فروع النظام المحاسبي، بمساعدة الإدارة على أداء وظائفها من تخطيط ورقابة وإتخاذ قرارات وتقييم أداء خاصة مع إزدياد المنافسة والتقدم التكنولوجي<sup>1</sup>، حيث ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها<sup>2</sup>.

**1- التكلفة:** عرفت على أنها "التضحية ذات القيمة الإقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل"<sup>3</sup>.

و يمكن تقسيم التكاليف إلى نوعين على النحو التالي<sup>4</sup>:

✓ **التكلفة غير المستنفذة:** بمعنى التكلفة التي يترتب عليها منفعة ولكن في المستقبل أو في فترات مستقبلية وتعتبر هذه التكلفة بمثابة أصل، وتظهر في قائمة المركز المالي للشركة مثل الآلات والمعدات والسيارات والأثاث.

✓ **التكلفة المستنفذة خلال الفترة:** وهي التكلفة التي يترتب عليها منفعة في الفترة التي حدثت فيها هذه التكلفة وتعتبر هذه التكلفة بمثابة مصروف، ويتم تحميل تلك التكلفة على قائمة الدخل في السنة المالية التي حدثت فيها تلك التكلفة المستنفذة، وكأمثلة على تلك التكاليف المستنفذة الأجر والمرتبات والإيجار والكهرباء والوقود والزيوت المستخدمة.

<sup>1</sup> - شحاته السيد شحاته، دور محاسبة التكاليف في التخطيط و إتخاذ القرارات، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2015، ص 5.

<sup>2</sup> - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيقي، دار الحامد، عمان، الأردن، 2010، ص 23.

<sup>3</sup> - إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، درا اسامة، عمان، الأردن، 2013، ص 14.

<sup>4</sup> - شحاته السيد شحاته، دور محاسبة التكاليف في التخطيط و إتخاذ القرارات ، مرجع سابق، ص ص 14، 15.

## 2-تعريف محاسبة التكاليف:

يمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها "مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة"<sup>1</sup>.

كما يمكن تعريفها أنها "علم يشتمل على مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتقدير وتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة والرقابة عليها ومساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية و التسويقية ، والإختيار من بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية (مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط، تنسيق، رقابة واتخاذ قرارات)"<sup>2</sup>.

## 3-أهداف محاسبة محاسبة التكاليف:

تهدف محاسبة التكاليف إلى تحقيق العديد من الأهداف لعل أهمها ما يلي<sup>3</sup>:

- ✓ **حساب تكلفة المنتج:** يهدف حساب تكلفة المنتج إلى إمداد الإدارة بالعديد من المعلومات الهامة والمفيدة والتي تساعد على تحديد سعر بيع المنتج، وكذلك تفيد في تحديد تكلفة المخزون السلعي في نهاية الفترة لأغراض إعداد القوائم المالية، وتمد محاسبة التكاليف المحاسبة المالية بمعلومات عن تكلفة مخزون آخر الفترة سواء من الانتاج التام أو الانتاج غير التام (الإنتاج قيد الإنجاز)، والازمة للإعداد المحاسب المالي للقوائم المالية.
- ✓ **الرقابة على عناصر التكاليف:** الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف هو التأكد من أن التكاليف في حدود معقولة وأنه لا يوجد إسراف أو ضياع في التكلفة، مما ينعكس في النهاية على تخفيض التكاليف وبالتالي زيادة أرباح المؤسسة.

<sup>1</sup>- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، الأردن، 2009 ، ص 17.

<sup>2</sup>- احمد بركات، دروس في العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، دار بلقيس، الجزائر، 2014، ص 6.

<sup>3</sup>- شحاته السيد شحاته، دور محاسبة التكاليف في التخطيط و اتخاذ القرارات ، مرجع سابق، ص 8.

## الفرع الرابع: بحوث العمليات

تعتبر بحوث العمليات من العلوم التطبيقية الحديثة التي حققت تطبيقاتها نجاحا واسعا في مختلف مجالات الحياة، إذ أن صناعة القرارات وتطبيقاتها في أي مجال من المجالات يتطلب اللجوء إلى الأساليب العلمية التي تمكن صانعي القرارات والقائمين على تنفيذها من الوصول إلى الغايات المرجوة في ظل الإمكانيات المتاحة<sup>1</sup>.

## أ-تعريف بحوث العمليات:

يمكن تعريف بحوث العمليات على النحو التالي<sup>2</sup>:

- عرفت بحوث العمليات على أنها استخدام الأساليب الكمية للمساعدة في حل المشاكل وإتخاذ القرارات الرشيدة حيثما أمكن ذلك .
- كما أطلق على بحوث العمليات مسمى التحليل الكمي نسبة إلى الأساليب الكمية التي تستخدمها في إتخاذ القرارات وحل المشاكل .

## ب-خصائص بحوث العمليات:

تتمثل أهم خصائص بحوث العمليات فيما يلي<sup>3</sup>:

- ✓ بحوث العمليات تستخدم الطريقة العلمية كأساس ومنهج في البحث والدراسة.
- ✓ جوهر بحوث العمليات هو بناء النماذج والإعتماد عليها.
- ✓ الهدف من بحوث العمليات هو المساعدة في إتخاذ القرارات الإدارية.

<sup>1</sup>- دلال صادق الجواد وحמיד ناصر القتال، بحوث العمليات، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2010، ص 3.

<sup>2</sup>- محمد الفياض وعيسى قعادة، بحوث العمليات، دار اليازوري، عمان، الأردن 2007، ص 4.

<sup>3</sup>- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، بحوث العمليات في المحاسبة، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 2018، ص 12.

ج- بعض أساليب بحوث العمليات:

تتضمن بحوث العمليات العديد من الأساليب الرياضية وفيما يلي بعض هذه الأساليب<sup>1</sup>:

- ✓ البرمجة الخطية.
- ✓ البرمجة الصحيحة.
- ✓ البرمجة الديناميكية.
- ✓ البرمجة اللاخطية.
- ✓ نموذج النقل.
- ✓ نموذج التخصيص.
- ✓ السيطرة على الخزين.
- ✓ تحليل المخططات الشبكية.
- ✓ نظرية صفوف الانتظار.
- ✓ نظرية اتخاذ القرار.
- ✓ نظرية المباريات.
- ✓ المحاكاة.

د- مراحل دراسة بحوث العمليات:

تمر دراسة بحوث العمليات بعدة مراحل وهي<sup>2</sup> :

- ✓ **تعريف المسألة:** في هذه المرحلة يتم تحديد مشكلة الدراسة وما يتعلق بها من خلال الوصف الدقيق لهدف الدراسة وتشخيص البدائل الممكنة مع تحديد القيود.
- ✓ **صياغة النموذج:** هنا يتم صياغة المشكلة محل الدراسة بنموذج كمي وفق متغيرات القرار.

<sup>1</sup>- دلال صادق الجواد وحמיד ناصر القتال، مرجع سابق، ص 4.

<sup>2</sup>- محمد نجيب دبابش، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة (غير منشورة)، جامعة بسكرة، 2011، ص 24.

- ✓ **حل النموذج:** أين يتم استخدام الأساليب والتقنيات الحسابية الملائمة والتي من شأنها أن تساعد في إعطاء الحل الأمثل للنموذج، وكذلك تحديد البدائل الممكنة.
- ✓ **تطبيق النتائج النهائية:** بعد وضع الخطة لتطبيق النموذج ووضع التعليمات المفصل لهذا التطبيق تتولى إدارة المؤسسة تنفيذ هذه الخطة ومن ثم القيام بعملية اتخاذ القرار، وتجدر الإشارة إلى أن التعاون والتنسيق الجيد بين كل من باحث العلميات والإدارة من شأنه أن يزيل جميع العوائق التي قد تظهر أثناء وضع النموذج وتنفيذه.

### الفرع الخامس: الموازنة التقديرية

#### أ- تعريف الموازنة التقديرية:

هناك عدة تعريفات للموازنة التقديرية من أهمها:

- عرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها "الموازنة خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه، والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين".<sup>1</sup>
- وكذلك تعرف الموازنة التقديرية على أنها: "وسيلة لتحقيق التوازن العيني والمالي والنقدي في الوحدة الاقتصادية لفترة أو فترات قصيرة الأجل أو طويلة في المستقبل وتستخدم لأغراض التخطيط والرقابة".<sup>2</sup>
- ب- **مبادئ الموازنة التقديرية:** تقوم الموازنة التقديرية على بعض المبادئ العلمية التي يجب مراعاتها والتي يتحقق من خلالها دقة الميزانية، وإن أبرز هذه المبادئ هي:<sup>3</sup>
  - **مبدأ الشمول:** تعد الموازنة التقديرية لجميع أوجه نشاط أو أحد فروعها ومهما كانت طبيعته لا يدخل ضمن إطار التخطيط والتنسيق المستقبلي، وعلى هذا الأساس فإن الميزانية التقديرية تكون شاملة بمعنى أنها تغطي جميع الأنشطة والموارد المالية في المؤسسة.

<sup>1</sup> - حسينة حوحو، التفسير بواسطة الموازنات التقديرية، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 15.

<sup>2</sup> - محمد فتحي البديوي، إدارة البنوك، المكتبة الأكاديمية للنشر والتوزيع، العراق، 2014، ص 132.

<sup>3</sup> - وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص ص 46، 48.

- **مبدأ وحدة الموازنة:** الموازنة التقديرية وبصيغتها النهائية عبارة عن مجموعة من الموازونات (الخطط) الفرعية التي تهدف جميعها إلى تحقيق غاية نهائية من خلال ما تحققه كل خطة فرعية، لتشكيل مجموعة المتحققات (الأهداف) غاية الميزانية التقديرية النهائية، فتربط بين الأجزاء الفرعية للميزانية التقديرية بشكل وحده الموازنة التقديرية.

- **مبدأ إعداد البيانات تقديريا:** تعد بيانات الموازنة التقديرية بشكل تقديري عن فترة مستقبلية محددة، ولذلك يدخل في هذا الإطار عنصر التنبؤ بمفهومه العلمي يقوم على أسس وقواعد منطقية بيانية تربط المستقبل بالحاضر والماضي، وهذا المعنى يخلف إختلافا جوهريا عن التخمين الذي لا يبنى على أسس علمية واقعية ولا يستند على قاعدة بيانية.

- **مبدأ التوزيع الزمني:** بموجب هذا المبدأ يتم تقسيم العمليات التي تتضمنها الميزانية التقديرية على فترات زمنية محددة تشمل فترة الموازنة التقديرية وذلك حسب توقع فترة حدوث كل عملية من عمليات الموازنة.

- **مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية:** يقصد بمبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية توزيع تقديرات الموازنة حسب الوحدات التنظيمية للمؤسسة، بهدف إجراء المقارنات بين الوحدات التنظيمية، وبين النتائج الفعلية والتقديرات الكمية النقدية لكل وحدة لإتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف.

- **مبدأ الثبات ومبدأ المرونة:** قد تعد الموازنة على الأساس مبدأ الثبات، ومن الممكن أيضا أن توضح على أساس مبدأ المرونة وذلك حسب الضرورة.

- **مبدأ التعبير النقدي:** تعد الموازنة التقديرية بصورتها الأولية في شكل وحدات قياسية غير نمطية (طول، عرض، حجم، وزن...) مثل عدد الوحدات الواجب إنتاجها، وكمية المواد اللازمة لعملية الإنتاج، وحجم العمالة الضرورية...، ولذلك فالموازنة بالصورة السابقة يطلق عليها اسم الموازنة التقديرية العينية، إلا أنه عند الإنتهاء من صياغة الموازنة التقديرية العينية تجري عملية ترجمة الوحدات القياسية العينية عن حجم نشاط المؤسسة المعبر عنها في الموازنة التقديرية العينية إلى وحدات قياس نمطية (نقدية).

- **مبدأ اشتراك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة:** عند إعداد الموازنة التقديرية في أي مؤسسة لابد من اشتراك جميع المستويات الإدارية بهذه العملية مادام الموازنة تمتد لتشمل جميع هذه المستويات، لأن عملية الإشتراك هذه تؤدي إلى خلق جو تعاوني بين الإدارات العليا والدنيا، مادام جميع الجهات ساهمت بهذا القدر أو ذاك برسم سياسة المؤسسة المتمثلة بالميزانية التقديرية.



-مبدأ اعتماد الموازنة بمثابة معيار الأداء: تعتبر الموازنة بعد اعتمادها نمط (معياري) الأداء يجب الإلتزام به، وبذلك تستطيع الإدارة على مختلف المستويات من المراقبة والمقارنة بين معدلات الأداء المعياري لمعرفة الإنحرافات ومتابعة المقصرين.

ومنه يجب أن يتمتع المشرفون على إعداد وتنفيذ الموازنة التقديرية بفهم حقيقي ودراية واعية لإجراءاتها وأهدافها وما تحققه من فوائد.<sup>1</sup>

### ج-أنواع الموازنات:

يمكن تقسيم الموازنة التقديرية وفقا لعدة معايير واعتبارات أهمها<sup>2</sup>:

✓ الإعتبار الزمني: أي المدة التي تغطيها الموازنة التقديرية، وهنا نلاحظ نوعين من الموازنات قصيرة وطويلة الأجل.

✓ طبيعة النشاط المخطط له: ومن هنا نجد أيضا نوعين من الموازنات، موازنة العمليات الجارية وهي تهدف إلى تخطيط ورقابة الأنشطة الإنتاجية، وموازنة العمليات الرأسمالية، وتهتم بتخطيط برنامج الاستثمار وكيفية تمويله.

✓ المعاملات الإقتصادية المخططة: حيث تقسم المعاملات حسب موضوعها إلى ما هو متعلق بالنقدية، وعليه تصنف الموازنات إلى الموازنة العينية، الموازنة المالية، والموازنة النقدية.

### المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة منها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، نظام التوقيت المنضبط للشراء والإنتاج، سلاسل القيمة، التكلفة المستهدفة.

<sup>1</sup>- حسينة حوحو، مرجع سابق، ص 29.

<sup>2</sup>- أحلام بو عبدلي، سياسات إدارة البنوك التجارية ومؤشراتها، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 23.

## الفرع الأول: نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة

إن الإنتقادات التي وجهت لأساليب حساب التكاليف التقليدية في مجال توزيع التكاليف الغير مباشرة على المنتجات أدى للبحث عن أساليب اخرى أكثر تطورا من بينها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة  
\*ABC.

## أ-تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط:

يعرف نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط بأنه نظام محاسبي يقيس تكلفة الموارد المستهلكة عن طريق الأنشطة، حيث يقيس تكاليف المؤسسة بدقة شديدة وجودة أفضل من نظم التكاليف التقليدية، ويعالج مشكلة تخصيص التكاليف التحكومية، وذلك عن طريق تصنيف الأنشطة ثم تتبع التكاليف إلى الأنشطة عن طريق محركات التكلفة، حيث تصنف الأنشطة المؤدات داخل المؤسسة إلى عدة مستويات هي: الأنشطة على مستوى المنتجات، الأنشطة على مستوى التسهيلات، و يستخدم هذا النظام مفهوم الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج حيث يتم تقدير أنواع متنوعة من هذه الأنشطة ليتم تعريف الإدارة بها لمحاولة إستبعادها أو تخفيضها، ويمثل هذا النظام تطورا في إجراءات تخصيص التكاليف الغير مباشرة على المنتجات، وذلك بالتركيز على الأنشطة المؤدات لإنتاج المنتج، ومدى إستفادته من هذه الأنشطة<sup>1</sup>.

ويبنى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على عدة إفتراضات هي<sup>2</sup>:

✓ الأنشطة تستهلك الموارد الإقتصادية.

✓ المنتجات أو الخدمات هي التي تستهلك الأنشطة.

✓ إستهلاك الموارد الإقتصادية له أسباب عديدة.

✓ النشاط يمكن تعريفه وقياسه.

✓ هناك تجانس بين مجموعات التكلفة.

<sup>1</sup> - إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء، عمان، الأردن، 2013، ص 287.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 287.

## ب- خصائص نظام ال ABC وفوائده:

يتمتع نظام ABC بالخصائص والفوائد التالية<sup>1</sup>:

- ✓ يساعد نظام ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وإن تخفيض كلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلف المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصاً في المؤسسات ذات المنافسة العالية.
- ✓ يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض الكلف وبمساعدة نظام ABC، فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وإن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض الكلف وخصوصاً كلفة وحدة العامل الموجه فمثلاً يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض كلفة ساعة الفحص (العامل الموجه لكف الفحص).
- ✓ يعود سبب وجود اختلافات في كلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية نوعاً وكماً، والتي تتمثل بالأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه النظم التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع كلف واحد أو عدد محدود جداً منها، والذي يحتوي مختلف الكلف الخاصة بالقسم أو المستلمة بغض النظر عن الأنشطة وترتبط هذه الكلف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه الكلف.
- ✓ يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة وإتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.
- ✓ يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلاً بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض الكلف حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الإختلافات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتها ويخفض كلفتها.

<sup>1</sup> - اسماعيل يحيى التركيتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الثانية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2008، ص ص 165، 166.

**ج-خطوات تصميم نظام التكاليف على اساس الانشطة:**

تمر عملية تصميم نظام ABC بخمس خطوات حيث تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي قيام المشروع بتحديد مجموعة الأنشطة الواجب تنفيذها<sup>1</sup>، ثم تحديد التكاليف المتعلقة بها... إلخ، ويمكن أن نوضح هاته الخطوات فيما يلي<sup>2</sup>:

**1-تجميع الأعمال على هيئة أنشطة:**

أي تحديد الأنشطة من خلال التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، فبسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد، بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات.

**2-تحديد تكلفة النشاط:**

بعد تجميع أعمال المنشأة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط، أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد، مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.

**3-تحديد مراكز الأنشطة:**

يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

**4-اختيار المستوى الاول لمسببات التكلفة:**

ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على اساس الكيلوواط/ساعة

<sup>1</sup> - ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 46.

<sup>2</sup> - شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2015، ص ص 118، 119.

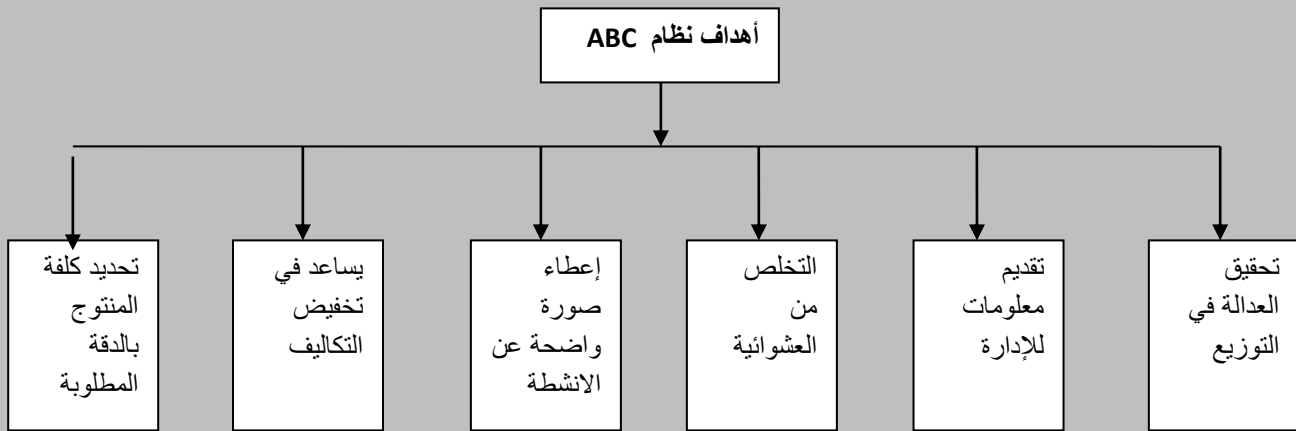
5- إختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة:

ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة بإستخدام الكيلوواط/ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

د- أهداف نظام ABC:

ويمكن تلخيص أهم أهداف نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): أهداف نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة.



المصدر: إسماعيل التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، مرجع سابق، الطبعة الثانية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2008، ص165.

## هـ- عوائق تطبيق نظام ABC:

بالرغم من المنافع التي يحققها نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه تعرض للعديد من الانتقادات بسبب العوائق التي تواجه المسيرين عند تطبيقه ومنها<sup>1</sup>:

- ✓ رغم ان نظام ABC يسعى لفهم مسببات التكلفة الحقيقية لكل نشاط الا ان الكثير من الانشطة تعمل على زيادة الانحراف الكلي و ذلك نظرا لاستخدام اسس حكومية تعتمد على الاحجام الانتاجية لتخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة على مستوى الدعم العام و غالبا ما تمثل هذه التكاليف الجزء الاكبر من اجمالي التكاليف غير المباشرة فضلا عن حاجة المؤسسة في بعض الحالات لاستخدام اسس كيفية تكون متاحة و سهلة القياس.
- ✓ صعوبة تقسيم وقت عمل الفرد بين عدة أنشطة خصوصا اذا كانت طبيعة النشاط ادارية و هذا ما يؤدي الى قصور في التتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة للمنتجات.
- ✓ قد تكون الأنشطة المؤدات داخل المؤسسة من الضخامة و التنوع ما يؤدي الى جعل نظام ABC معقدا و اقل فهما من المستعملين.
- ✓ رغم ان نظام ABC يكون اكثر دقة في تتبع التكاليف الموزعة على دورة حياة المنتج الا انه يحتاج الى تحديد فترة حكيمة من الزمن للمنتجات التي تمتاز بدورة حياة طويلة و لهذا فان نظام ABC يكون ملائما اكثر للمنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة نسبيا و الا فإنها تستخدم مقاييس مرحلية لعملية التخصيص.
- ✓ ان مجموعات الأنشطة المتجانسة تساهم لحد بعيد في تبسيط الحسابات و النظام بشكل عام، غير ان هذه المجموعات يمكن ان تضم أنشطة تنتمي الى عمليات و مراكز مسؤولية مختلفة مما يؤدي الى عدم قدرة مسبب التكلفة الذي تم تعيينه لها على التتبع الدقيق للموارد المستهلكة الى المنتجات.
- ✓ لقد اخذ نظام ABC عند تعريفه للمسبب فرضية التناسب الموجودة بين التكلفة و الحجم غير انه لم يأخذ بعين الاعتبار امكانية تأثير التكاليف غير المباشرة باقتصاديات الحجم و اثار التعلم.

<sup>1</sup> - اسماعيل حجازي وسعاد معاليم، نظام التكاليف على اساس الأنشطة عوامل التنبؤ ونجاح التطبيق، دار اسامة، عمان، الأردن، 2018، ص ص 108،

## الفرع الثاني: نظام JIT.

### 1- مفهوم نظام JIT:

نظام \*JIT هو نظام للإنتاج بالكميات وفي الوقت المطلوب لمواجهة طلب مستقر، يبني على نظام دقيق للتحكم في المخزون ونظام معلومات فعال، وتنسيق تام بين العمليات الإنتاجية من جهة وبين الموردين من جهة أخرى، بحيث تصل المستلزمات بالكميات والمواصفات والوقت المناسبة، وفي ظل بيئة عمل مستقرة.<sup>1</sup>

### ب- أهداف نظام JIT:

1. الوصول إلى حالة من المخزون الصفري، أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن.
2. الحد من الهدر في الوقت والموارد في العملية الإنتاجية.
3. تلبية احتياجات الزبائن من المنتجات في الوقت المناسب بالكميات المطلوبة وبالجودة المناسبة.
4. الاعتماد على محدود من الموردين وتنمية علاقة الشركة مع مورديها من خلال وضع أهداف طويلة الأجل تهدف إلى زيادة الثقة المتبادلة بينهم.<sup>2</sup>

### ج- مكونات نظام JIT: وتتلخص مكوناته فيما يلي<sup>3</sup>:

- ترتيب المصنع بشكل خط مباشر يضمن تدفق المواد لحين الوصول إلى المنتج النهائي.
- تقليل التوقفات بسبب توفير المواد لكل خط إنتاجي حسب الحاجة وباستمرار، مما يقلل الحاجة لمعدلات التنقل.
- استخدام أسلوب تكنولوجيا المجموعة، من خلال المرونة في المكائن التي يمكن أن تؤدي عدة أغراض في ان واحد، ومرونة العاملين الذين بإمكانهم إنجاز أعمال متعددة اعتمادا على الخبرة والمهارات.
- التأكيد على إجراء ضبط الجودة في كل خطوات العمل.

<sup>1</sup> - مجيد الكرخي، تخطيط وتقييم البرامج، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 198 .

<sup>2</sup> - عماد أحمد أبو شنب وآخرون، الخدمات الإلكترونية، دار الكتاب الثقافي، عمان، الأردن، 2012، ص 173.

<sup>3</sup> - صلاح عبد القادر النعيمي، الإدارة، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2008، ص 185.

## الفرع الثالث: سلاسل القيمة.

## 1- مفهوم سلسلة القيمة

قدم هذا المفهوم لأول مرة (Michael Porte) في عام 1985 في كتابه "الميزة التنافسية" كوسيلة لبناء و تزويد المزيد من القيمة للزبائن.

وقد عرف القيمة بأنها "السعر الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه مقابل ما تقدمه له المنظمة من منتجات"، ورأى أن أنموذج سلسلة القيم هو نظام صلات داخلية مترابطة ويقصد بذلك أن الطريقة التي يتم فيها تنفيذ نشاط واحد تؤثر بشكل كبير في إنجاز الأنشطة الأخرى، ويجب على المنظمة إنجاز الأنشطة أو العمليات بكلفة أقل مقارنة بالمنافسين، وبطريقة تقدم للمشتريين قيمة مضافة كما افترض أن المنظمة هي مجموعة فعاليات يتم إنجازها بهدف تصميم وإنتاج وتوصيل ودعم المنتج وتزويد القيمة للزبون، وإن هذه الفعاليات تضم تسعة فعاليات مترابطة بصورة استراتيجية والتي تهئ القيمة والكلفة في أعمال محددة، وأن الفعاليات التسعة تتألف من خمسة فعاليات أساس وأربعة سائدة وداعمة.<sup>1</sup>

## ب- نموذج سلسلة القيمة:

ان نموذج سلسلة القيمة قدمه "بورتر" يستخدم لتحليل الأنشطة الرئيسية في المنظمة، وذلك بهدف تحديد مصادر الميزة التنافسية، وبالتالي معرفة عناصر القوة والضعف الداخلية الحالية والمحتملة وتعتبر المنظمة من منظور هذا النموذج عبارة عن سلسلة من الأنشطة الأساسية التي تضيف قيمة إلى منتجاتها أو خدماتها وتحليل قيمة كل نشاط يتطلب فهم وتحليل تكلفته ومتابعة التكلفة وتحديد مصادرها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - حيدر شاكر البرزنجي ومحمود حسن جمعة، تكنولوجيا وأنظمة المعلومات في المنظمة المعاصرة منظور إداري-تكنولوجي، مطبعة ابن العربي، بغداد، العراق، 2013، ص 328.

<sup>2</sup> - هاني محمد هاني، الإدارة الاستراتيجية الحديثة، دار المعزز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 147.



يتكون نموذج سلسلة القيمة من الأنشطة الأولية والأنشطة الداعمة، كمايلي<sup>1</sup>:

-الأنشطة الأولية:

1. الإمدادات الداخلية.
2. العمليات.
3. المخرجات.
4. التسويق والمبيعات.
5. الخدمة.

- الأنشطة الداعمة :

1. التمويل
2. التطوير التكنولوجي.
3. إدارة الموارد البشرية.
4. البنية الأساسية للمؤسسة.

الفرع الرابع: التكلفة المستهدفة\*TC .

1-تعريف التكلفة المستهدفة: هي طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة، والتكلفة المستهدفة أسلوب للتسعير تم إستحداثه في اليابان وأستخدم بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية خاصة تلك العاملة في مجال صناعة السيارات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - هاني محمد هاني، المرجع السابق، ص ص 148، 149.

<sup>2</sup> - نضال محمد رضا الخلف وإنعام محسن حسن زويلف، "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد 1، 2007، ص 184.

\*TC: T: target, C: costing.

ب- مبادئ التكلفة المستهدفة: تحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتجات والعملية الإنتاجية وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمراً صعباً، لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المرحلة الأولى للتصميم يعتبر أساسياً لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتج، إختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات وقرارات الاستثمار قبل إتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي التالية<sup>1</sup>:

✓ **السعر يؤدي إلى التكلفة:** إستناداً لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة هدف تكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

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

✓ **التركيز على العمل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج أكبر من تكلفتها.

✓ **التركيز على مرحلة التصميم:** وفي هذا السياق يتم تأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج العملية. لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

✓ **فريق أعضائه من وظائف مختلفة:** ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من الشروع، الاختبار إلى النهاية. ويعنى الفريق متعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة.

✓ **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء. وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

<sup>1</sup> - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008، ص ص 42، 43.

✓ إدماج سلسلة القيمة: ويعني هذا إدماج كل الأعضاء المعنيين بالتوزيع، تقديم الخدمات والعملاء، في أسلوب التكلفة المستهدفة.

ج- أهداف التكلفة المستهدفة: يمكن أن نوجز أهداف التكلفة المستهدفة في الآتي<sup>1</sup>:

1. تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية.
2. تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق.
3. إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل.
4. تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
5. خفض تكاليف المنتج إلى حد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود.
6. مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

المطلب الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر.

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر منها نظام إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن.

الفرع الأول: إدارة الجودة الشاملة .

يعتبر مصطلح إدارة الجودة الشاملة TQM\* من الأساليب الحديثة التي ظهرت نتيجة التطور التكنولوجي واشتداد التنافس بين الشركات العالمية، حيث استخدمته هذه الأخيرة كسلاح لجذب المستهلكين وتحقيق التميز.

1- مصطلح الجودة: حسب قاموس أكسفورد "تعني الجودة الدرجة العالية من النوعية و القيمة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 2 ، 2008، ص 286 .

<sup>2</sup> - عبد الله حسن مسلم، إدارة الجودة الشاملة معايير الأيزو، دار المعزز، عمان، الأردن، 2014، ص 21.

\*TQM : T : total, Q : quality, M : management.

ب- تعريف إدارة الجودة الشاملة:

عرفت على انها:

1- " خلق ثقافة متميزة في الأداء حيث يعمل كافة افراد التنظيم بشكل مستمر لتحقيق توقعات المستهلك وأداء العمل مع تحقيق الجودة بشكل أفضل أو بفعالية عالية وفي أقصر وقت ممكن"<sup>1</sup>.

2- "نظام تنتشر به الجودة بطريقة متكاملة داخل أوجه العمل وهي محصلة لتطورات إدارة الجودة عبر العصور المختلفة تم خلالها التغلب على أوجه الضعف في مداخل إدارة الجودة السابقة لها، وضمنهم معا في سلسلة من العمليات التحسينية التي لا تنتهي"<sup>2</sup>.

ج- مبادئ إدارة الجودة الشاملة:

ويمكن تلخيص مبادئ إدارة الجودة الشاملة فيما يلي<sup>3</sup>:

1- التركيز على الزبون: تعتمد المنظمة على زبائنها في استمرارها ونجاحها، مما يتوجب عليها فهم حاجاتهم الحالية والمستقبلية والعمل على تلبيتها و السعي بجد لتجاوز توقعاتهم.

2- القيادة: تقع على قيادة المنظمة مسؤولية خلق وحدة الغرض والتوجه الكلي للمنظمة، وإيجاد البيئة الداخلية المناسبة التي تسمح للعاملين بالمشاركة الفاعلة في تحقيق الأهداف، والمحافظة على تلك البيئة.

3- مشاركة الأفراد: إن الأفراد في جميع المستويات هم أساس المنظمة والسماح لهم بالمشاركة الكاملة تمكنهم من إظهار قدراتهم ومواهبهم من أجل فائدة المنظمة.

4- مدخل العملية: إن الوصول للنتائج المرجوة يتحقق بصورة أكثر كفاءة عندما يتم إدارة الأنشطة والموارد ذات العلاقة من خلال نموذج العملية.

<sup>1</sup>- صادق اسماعيل، إدارة الجودة الشاملة في التعليم، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2014، ص 29.

<sup>2</sup>- فتحي سرحان، إدارة الجودة الشاملة الاتجاهات العالمية الإدارية الحديثة، مكتبة الشريف ماس لنشر والتوزيع، مصر، 2012، ص 26.

<sup>3</sup>- محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2005، ص ص 40، 41.

5- استخدام مدخل النظام للإدارة: إن تحديد وفهم وإدارة العمليات المترابطة والمتفاعلة كنظام، يسهم في تحقيق المنظمة لأهدافها بفاعلية وكفاءة.

6- التحسين المستمر: إن التحسين المستمر للأداء الكلي للمنظمة، يجب أن يكون هادفاً ومستمرًا.

7- مدخل الحقائق في اتخاذ القرار: إن القرارات الفاعلة هي تلك المستندة على تحليل البيانات والمعلومات وليس على الحدس والتخمين أو الخبرة.

8- علاقات المنفعة المتبادلة مع المجهزين: تعتمد المنظمة والمجهزين كلا على الآخر، إذ تربطهم علاقة مصلحة مشتركة، تؤدي عند إدارتها بكفاءة إلى تعزيز قدرتهما على خلق قيمة مضاعفة لكل منهما.

#### د- مراحل التحول إلى الجودة الشاملة

لتحول إلى الجودة الشاملة يتم إتباع المراحل التالية<sup>1</sup>:

1- مرحلة الإعداد: يتمثل الهدف الأساسي من هذه المرحلة إعتبار الجودة الشاملة جزءاً من ثقافة المنظمة، والتركيز على الدعم التام من قبل الإدارة العليا للمنظمة.

2- مرحلة التخطيط: تهدف هذه المرحلة إلى إبراز الرغبة الصادقة لإدارة المنظمة في تكريس كافة جهودها من أجل تحقيق الجودة الشاملة، والتزاماتها بنشر ودعم ثقافة الجودة الشاملة.

3- مرحلة التقييم: تهدف هذه المرحلة إلى توفير المعلومات المتعلقة بالمنظمة وأولويات تطويرها.

4- مرحلة التطوير: تختص هذه المرحلة بالتطبيق الفعلي لإدارة الجودة الشاملة، ومعالجة المشاكل وأوجه القصور التي أفرزتها المرحلة السابقة.

5- مرحلة التحسين المستمر: تستهدف هذه المرحلة التعرف على أفضل الممارسات وأفضل الأداءات، من أجل استثمارها مرة أخرى في عمليات التطوير المستمر.

<sup>1</sup> - قاسم نايف علوان المحياوي، إدارة الجودة في الخدمات مفاهيم وعمليات وتطبيقات، دار الشروق، عمان، الأردن، 2006، ص ص 192-194.

الفرع الثاني: بطاقة الأداء المتوازن BSC\*.

١-تعرف بطاقة الأداء المتوازن: عرفت على أنها "أداة تتم بواسطتها ترجمة رسالة الشركة واستراتيجياتها الى أهداف ومقاييس تقوم على أربعة ركائز وأربعة أبعاد أساسية هي الأداء المالي ورضا العملاء، وكفاءة الأداء التشغيلي ثم الفرص التي توفرها الشركة للعاملين فيها للتعلم والنمو، وبذلك يصبح التنافس فيما بين الشركات قائماً على أساس ما يتواجد فيها من روح المبادرة والقدرة على الإبداع والابتكار أكثر مما هو على أساس ما لديها من أصول ثابتة وملموسة"<sup>1</sup>.

ب-خصائص و مميزات بطاقة الأداء المتوازن:

تتميز بطاقة الأداء المتوازن بما يلي<sup>2</sup>:

- ✓ دمج المؤشرات المالية وغير المالية للأداء في مقياس واحد باعتبار أن المؤشرات المالية غير كافية لقياس كافة الجوانب للأداء الشامل.
- ✓ يتطلب نموذج بطاقة الأداء المتوازن النظر الى أداء المؤسسة من أربعة أبعاد مختلفة متداخلة ومتكاملة ويؤثر كل بعد الآخر وهي:
  - **البعد المالي:** و يتعلق بنظرة أصحاب المؤسسة والمستثمرين، اي كيف يقيس المساهمون نجاح المنشأة؟
  - **بعد العملاء:** ويتعلق بإرضاء العملاء، أي كيف ينظر العملاء إلى المنشأة؟
  - **بعد الأداء الداخلي وجودة العمليات:** ويتعلق بجودة الأداء الداخلي و ضبطه، أي ما هي العمليات الداخلية التي يجب أن تتميز فيها الشركة للإرضاء العملاء و المساهمين؟
  - **بعد التعلم و النمو:** ويتعلق بقدرات الموظفين وولائهم والمعلومات المتاحة، أي ما هي قدرات الموظفين ونظم المعلومات والمناخ التنظيمي المطلوب للتحسين المستمر في العمليات الداخلية والعلاقة مع العملاء.
- ✓ تتمحور الأبعاد الأربعة للأداء حول مقاييس محددة قابلة للتطبيق هي: الجودة والإنتاجية، الكفاءة، الحداثة، النجاح التسويقي.

<sup>1</sup> - احمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الاعمال، دار جليس الزمان، عمان، الأردن، 2010، ص 26.

<sup>2</sup> - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص ص 434، 435.

\*BSC: B: balanced, s: score, C: card.

✓ مقاييس الأداء المستخدمة في مدخل بطاقة الأداء المتوازن في تتابع واضح مع الأربعة أبعاد، ويمثل بعد الأداء الداخلي وجودة العمليات ما تقوم به المؤسسة في محاولة إرضاء العملاء، على سبيل المثال شركة صناعية، تجميع المنتج عملية أداء داخلي، بينما في شركة طيران مناولة الحفائب هي عملية أداء داخلي، والفكرة الأساسية أن التعلم هو بعد ضروري لتحسين الأداء الداخلي وجودة العمليات، مع ملاحظة أن عملية تحسين الأداء الداخلي وجودة العمليات تكون ضرورية لتحسين النتائج المالية للمؤسسة.

ج-خطوات تصميم بطاقة الأداء المتوازن: وتتم عملية تصميم بطاقة الأداء المتوازن بأربع خطوات هي<sup>1</sup>:

اولا: ترجمة الرؤية في اهداف عملية.

ثانيا: إيصال الرؤية وربطها بالأداء الفردي.

ثالثا: تخطيط الاعمال، وتطوير فهرسها.

رابعا: التغذية العكسية والتعليم، وتعديل الاستراتيجية بناء عليها.

د-عيوب بطاقة الأداء المتوازن: من أهم عيوب بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي<sup>2</sup>:

✓ مقياس بطاقة الأداء المتوازن مكلف نسبيا، ولذلك صافي الفائدة المحققة من جراء تبني هذا المقياس يعتمد الى المدى الذي يؤدي استخدامه الى تحسين قرارات المديرين.

✓ مقياس بطاقة الأداء المتوازن نظام قياسي نسبياً، لذلك فأحيانا القدرات الادراكية للمديرين وسماتهم قد تحد من الفوائد المحتملة لبطاقة الأداء المتوازن.

✓ اشتماله على مقاييس غير محددة جيداً قد يؤدي الى صعوبة المقارنة.

✓ لا يتضمن وزن أو ترجيح طبقاً لأهمية نوع الهدف لقسم او العكس الآخر.

✓ يوجد بعض المقاييس التي من الصعب تكميمها.

<sup>1</sup>- يوسف شمس الدين شابسوغ، الأداء المتميز في المجال الأمني الآليات والأدوات و التطبيقات، الجزء الثاني، مركز بحوث شرطة الشارقة، الشارقة، الإمارات، 2011، ص 178.

<sup>2</sup>- محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 441.

## خلاصة الفصل:

يتبين لنا من خلال هذا الفصل أن المحاسبة الإدارية فرع من فروع المحاسبة، يتسم بالتغير والتجديد المستمر، حيث ظهر وتطور بسبب الظروف الاقتصادية والاجتماعية، للمحاسبة الإدارية دور فعال في مساعدة المديرين ودعمهم من خلال ما توفره للإدارة الداخلية من معلومات دقيقة، مالية وغير مالية، للقيام بوظائف التخطيط، الرقابة، تقويم الأداء واتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة لحل المشاكل الإدارية التي تواجه المؤسسة بالطريقة الصحيحة وفي الوقت المناسب من خلال أساليبها المتعددة، حيث كانت تهتم بالبداية بالإستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية كما ركزت على محاسبة المسؤولية، محاسبة التكاليف، بحوث العمليات، التحليل المالي والتخطيط من أجل إستخدام الموارد المالية المتاحة بالشكل الأمثل، ومع زيادة حدة المنافسة بين الشركات ومحاولة كل شركة تحقيق مركز تنافسي أعلى من خلال الإهتمام بتخفيض تكلفة المنتج، السعر، الوقت، الجودة...، ظهرت أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة التي إهتمت بالأنشطة المضيئة للقيمة كالتكلفة المستهدفة، نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة، نظام التوقيت المنضبط، سلاسل القيمة، بالإضافة الى أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر مثل بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة.



## الفصل الثاني:

أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين المردودية المالية

**تمهيد:**

يعتبر الهدف الرئيسي لكل مؤسسة اقتصادية هو تحقيق أكبر عائد مالي أو أكبر مردودية مالية ممكنة، وذلك عن طريق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة، بهدف الوصول لأقصى حد من الإنتاج وأدنى حد للتكاليف مع التركيز على جودة المنتج حسب ما يجذب الزبائن للسلعة والعمل على التحسين الدائم للمنتج من خلال شتى الطرق التي يمكن تبنيها لتعظيم ثروة المساهمين الذين يطمحون لتحسين مردودية رؤوس أموالهم المستثمرة في المؤسسة ولضمان إستمرارية نشاط المؤسسة وفرض سيطرتها في السوق الذي تنشط فيه.

فبعد أن تطرقنا في الفصل الأول للمحاسبة الإدارية وما تقدمه من خلال أدواتها التقليدية والحديثة من معلومات لخدمة الإدارة للوصول للقرارات الصائبة، سنخص هذا الفصل بدراسة حول الإطار النظري للمردودية بشكل عام والمردودية المالية بشكل خاص وبعدها سننتقل لدراسة أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية فيما يلي :

**المبحث الاول: مدخل عام للمردودية.**

**المبحث الثاني: ماهية المردودية المالية.**

**المبحث الثالث: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية.**

## المبحث الأول: مدخل عام للمردودية.

تسعى كل مؤسسة إقتصادية إلى الإستغلال الأمثل لمواردها المادية منها والبشرية والتنسيق بينها، للوصول إلى هدفها الرئيسي والمتمثل في تحقيق الربح، أي تحقيق مردودية من الوسائل المسخرة للفترة، وذلك من خلال تحقيق نواتج تفوق تكاليف الفترة.

### المطلب الأول : ماهية وأنواع المردودية.

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعرف المردودية، أهم خصائصها، أهم المفاهيم المرتبطة بالمردودية، بالإضافة إلى أهميتها وأنواعها.

### الفرع الأول: تعريف المردودية.

لقد تعددت مفاهيم المردودية من محلل إلى اخر نذكر منها:

"تعرف المردودية على أنها تلك المقارنة بين النتائج التي تم الحصول عليها والوسائل التي استخدمت<sup>1</sup>، أي انها الرابط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية"<sup>2</sup>.

"المردودية في مفهومها العام تعني قدرة الأموال الموظفة او المستثمرة على تحقيق عوائد مالية، ومن ثم نستطيع القول بصفة عامة أن مردودية المؤسسة تتمثل في قدرتها على تحقيق أرباح من مجموع الموارد المالية الموضوعة تحت تصرفها، أي أن مردودية المؤسسة تقاس بنسبة النتائج المحققة إلى الوسائل الموظفة او المستعملة لتحقيق تلك النتائج"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>-R. Mohamed, **diagnostic financier d'une entreprise**, mémoire master, sciences de gestion, université bejaia, 2015, p45.

<sup>2</sup>- إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، **التسيير المالي (الإدارة المالية) دروس وتطبيقات**، دار وائل، عمان، الأردن، 2006، ص 267.

<sup>3</sup>- علي الابيض، **دراسة أثر الرفع المالي على المردودية المالية**، مذكرة ماستر، في علوم مالية ومحاسبية، جامعة وقله، 2016، ص 4.

"المردودية بصفة عامة هي عبارة عن الفائض النقدي الناتج عن العمليات الخارجية والداخلية للمؤسسة، وبالتالي فالمردودية عبارة عن علاقة بين قوة تحقيق النتائج وحجم تكلفة الأموال المستثمرة"<sup>1</sup>.

"المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، نتيجة لاستخدام رأس مالها في نشاطها الاستغلال، وتعد معيار أفضل من الربح"<sup>2</sup>.

"المردودية تبين لنا العلاقة الموجودة بين النتيجة التي تحصلت عليها المؤسسة ومختلف الوسائل والموارد المستعملة من أجل الحصول على هذه النتيجة"<sup>3</sup>.

"تعني المردودية في مفهومها العام قدرة الأموال الموظفة أو المستثمرة على تحقيق عوائد مالية، ومن ثم نستطيع القول بصفة عامة أن مردودية المؤسسة تتمثل في قدرتها على تحقيق أرباح من مجموع الموارد المالية الموضوعة تحت تصرفها"<sup>4</sup>.

نستنتج من خلال التعاريف السابقة أن المردودية تعني مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح أو عوائد مالية من خلال الوسائل والموارد المستخدمة في نشاطها الإستغلالي لتحقيق تلك النتائج.

### الفرع الثاني: خصائص المردودية

تتميز المردودية بعدة خصائص نذكر منها<sup>5</sup>:

✓ يمثل تحليلها محاولة رشيدة في مقابلة النتائج بالموارد المستخدمة مما يسمح بإصدار حكم على مستوى دخولها أي كفاءتها حتى يمكن تعظيم مكافأة الأطراف المشاركة.

<sup>1</sup> - عكوش محمد امين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، في تدقيق ومحاسبة، جامعة الجزائر، 2011، ص 50.

<sup>2</sup> - صفاء الغول، دراسة قياسية للعوامل المؤثرة في مردودية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماستر، في علوم مالية ومحاسبية، جامعة ورقلة، 2014، ص 4.

<sup>3</sup> - لقلبي الأخضر، دراسات في المالية والمحاسبة، دار حميثراء، القاهرة، مصر، 2018، ص 102.

<sup>4</sup> - هدى بن محمد، تحليل ملاعة ومردودية شركات التأمين، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2005، ص 84.

<sup>5</sup> - طالب نوال وبهلول صبيحة، تحليل ملاعة ومردودية شركات التأمين، مذكرة ماستر، تأمينات وبنوك، جامعة خميس مليانة، 2017، ص 16.

- ✓ تمثل ظاهريا هدفا متعارضا مع اليسر والسيولة المالية خاصة في الأجل القصير بينما في الواقع هما هدفان متكاملان لأن تأمين الحد الأدنى من السيولة لا يأتي إلا بمردودية مناسبة.
- ✓ يرتبط مفهومها بالمؤسسة فلا يمكن إسناد تحقيقها لشخص بعينه إلا أنه يمكن أن تكون نسبية جزئية وتقسيمية.
- ✓ تؤثر عليها السياسات المختلفة مثل سياسة الاستثمار، السياسة المالية والسياسة الضريبية.
- ✓ يفترض أن هناك ثلاث مراحل لإجراء تحليل المردودية: تحليل الهوامش، و التي يجب أن توضح مكونات إيرادات التشغيل، تحليل دوران رؤوس الأموال المستثمرة ووضعها في علاقة مع مؤشر النشاط، وتحليل توزيع إجمالي فائض التشغيل.

### الفرع الثالث: مفاهيم مرتبطة بالمردودية.

هناك العديد من المفاهيم التي ترتبط بمفهوم المردودية نجد من أهمها الآتي:

1/ **الربحية:** هي عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح<sup>1</sup>، حيث تمثل الاختبار النهائي لنشاط الأعمال والذي يعكس مدى حيوية خط المنتجات والمقدرة على تحقيق مستويات أعلى من الأداء<sup>2</sup>، وهي الهدف الأساسي لجميع المؤسسات الذي يتحقق من خلال قراراتين مهمين هما قرار الاستثمار وقرار التمويل<sup>3</sup>.

$$\text{نسبة الربحية} = \frac{\text{الربح (النتيجة الصافية)}}{\text{المبيعات}} * 100$$

وهذه النسبة تقيس درجة الربحية المحققة من وراء المبيعات أو رقم الأعمال المحقق في السنة، وبمراقبتها عبر الدورات نستنتج سياسات قدرات المؤسسة البيعية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - أيمن الشنطي وعامر شقر، مقدمة في الإدارة و التحليل المالي، دار البداية، عمان، الأردن، 2007، ص 23.

<sup>2</sup> - زيد منير عبوي، إدارة المؤسسات العامة وأسس تطبيق الوظائف الإدارية عليها، دار الشروق، عمان، الأردن، 2010، ص 166.

<sup>3</sup> - محمد عبد الله شاهين محمد، سياسات التمويل وأثره على أداء الشركات المالية، دار حميثرا، القاهرة، مصر، 2017، ص 95.

<sup>4</sup> - ناصر دادي عدون ونواصر فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 84.

ب/ **الفائدة:** تستخدم كانعكاس لنجاح أو فشل المؤسسة، إلا أنها تواجه بعض المشاكل المتعلقة بقياسها، بالإضافة إلى أنها يمكن تطبيقها بشكل جيد إذا كانت هي المحدد الوحيد، الذي يفحص الأرباح داخل مضمون مرجعي في ضوء الموارد المستثمرة، الأرباح القياسية بعين الاعتبار المنافسين والمعايير المهنية للنشاط<sup>1</sup>.

ج/ **العائد:** هو المقابل الذي يطمح المستثمر الحصول عليه في المستقبل نظير استثماره لأمواله، فالمستثمر يسعى دائما إلى استثمار أمواله بهدف الحصول على العائد وتنمية ثروته وتعظيم أملاكه، كما يعرف أيضا بأنه ما يحصل عليه المستثمر من أموال في وقت لاحق مقابل تضحيته بالاحتفاظ بأمواله في الوقت الحاضر، وذلك من خلال استثمار لهذه الأموال لفترة زمنية محددة<sup>2</sup>، حيث يقاس بعدة نسب منها<sup>3</sup>:

1. هامش صافي الربح: تساعد هذه النسبة على معرفة النسبة من المبيعات التي تتحول إلى أرباح صافية.

هامش صافي الربح = الأرباح القابلة للتوزيع / المبيعات.

2. معدل العائد على إجمالي الأصول: تشير هذه النسبة إلى الدخل المتحقق على إجمالي الأصول المستثمرة في المؤسسة.

العائد على إجمالي الأصول = الأرباح القابلة للتوزيع / إجمالي الأصول.

3. معدل العائد على حقوق الملكية:

العائد على حقوق الملكية = الأرباح القابلة للتوزيع / أموال الملكية.

<sup>1</sup> - مسعودي سمية، أثر الرفع المالي على مردودية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماستر، جامعة ام البواقي، 2017، ص 19.  
<sup>2</sup> - حاجي أسماء وقلقول خالدة ياسمين، دراسة تحديث الخدمات البنكية في تحسين مردودية البنك، مالية المؤسسات، جامعة قلمة، 2015، ص 56.  
<sup>3</sup> - محمد صالح الحناوي ورسيمة ذكي قرياقص، الإدارة المالية مدخل اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 72.

د/ الربح: هو الفرق بين الدخل المحقق من قبل الوحدة الاقتصادية والمصروفات التي تكبدتها خلال فترة زمنية .

صافي ربح العمليات: هو الفرق بين المبيعات المحققة خلال الفترة من النشاط الرئيسي و تكاليف هذه المبيعات بالإضافة إلى المصروفات والتوزيع، دون الفائدة المدفوعة أو الإيرادات والمصروفات الأخرى والضرائب.

ويعتبر المفهوم الأفضل للربح حيث يعبر عن مدى كفاءة المؤسسة في ممارسة نشاطها الأساسي وعن مدى

ربحية عملياتها، كما يمكن من مقارنة أداء المؤسسات المختلفة في النشاط والحجم والعمر وكذلك مقارنة أداء سنوات مختلفة لنفس المؤسسة<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: أهمية المردودية

للمردودية أهمية كبيرة يمكن إبرازها في ما يلي<sup>2</sup>:

#### 1. المردودية مصدر ثقة بالنسبة لأطراف المتعاملة مع المؤسسة:

- بالنسبة للمساهمين: يعتبر المساهمون الدعامه الرئيسية للأموال المستثمرة في المؤسسة، فهم بذلك يخاطرون بضياع حصصهم ولذلك على المؤسسة بذل كل الجهود لتحقيق نتيجة تعود بالفائدة على أموالهم المستثمرة، مما يؤدي إلى زيادة ثقتهم و رغبتهم في الاستثمار.

- بالنسبة للمقرضين: قبل الموافقة على الإقراض يقوم المقرض بدراسة حول المؤسسة التي تريد الاقتراض لمعرفة مستويات المردودية التي حققتها، وذلك من أجل عدم المخاطرة فإذا كانت مرتفعة فتعتبر مؤشر على القدرات الاقتصادية و المالية الجيدة للمؤسسة أي يمكنها التسديد فالوقت المحدد وإذا كانت متدنية فالعكس.

- بالنسبة للموردين: يفضل الموردون التعامل مع المؤسسات التي تحقق مردودية جيدة لضمان استمرارهم في تموليها بصفة منتظمة.

<sup>1</sup>- أيمن الشنطي وعامر شقر، مرجع سابق، ص 22.

<sup>2</sup>- حدانة نذير، دور التشخيص المالي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، فخص محاسبي، جامعة بسكرة، 2017، ص ص

- بالنسبة للأجراء: إن تحقيق مردودية مرتفعة تؤدي إلى حصول العمال على أجورهم وزيادة عليها، أما انخفاضها قد يؤدي إلى تخفيض الأجور.

- بالنسبة للدولة: تحقيق مردودية مالية مرتفعة يؤدي إلى حصول الدولة على أرباح كبيرة عن طريق فرض الضريبة على الأرباح.

## 2. المردودية ضرورة مالية بالنسبة للمؤسسة:

- تحقيق النمو والتطورات والبقاء في السوق: تعمل المؤسسة جاهدة للحصول على مردودية إيجابية لضمان بقائها في السوق وذلك عن طريق مراقبة مردوديتها، وتحقيق نتائج جيدة تضمن لها النمو والتوسع في نشاطها.

- الحفاظ على إستقلالية المؤسسة: للأرباح دور فعال في تحقيق شبه الاستقلالية، حيث تمكن المؤسسة من تميل المشاريع الاستثمارية دون اللجوء للاستدانة .

## الفرع الخامس: أنواع المردودية

نظرا لاختلاف مفهوم المردودية من وجهة نظر المحللين، واختلاف النتائج والوسائل التي تأخذ بعين الاعتبار لحساب المردودية، يمكن أن نميز ثلاث أنواع للمردودية.

1. مردودية الاستغلال (أو معدل الهامش): تعرف على أنها العلاقة بين نتيجة الاستغلال ومستوى النشاط وبالتالي يعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{مردودية الاستغلال} = \text{نتيجة الاستغلال} / \text{مستوى النشاط.}$$

ويمكن أن تأخذ نتيجة الاستغلال الشكلين التاليين:

- الفائض الخام للاستغلال (EBE).
- الفائض الخام الصافي للاستغلال (النتيجة المحاسبية للاستغلال).



أما مستوى النشاط فيمكن أن يكون في صورة: رقم الأعمال، الإنتاج أو مجموع رقم الأعمال والإنتاج معا، وفي هذا الإطار يمكن استنتاج النسب التي تقاس بها مردودية الاستغلال<sup>1</sup>، والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي

الجدول رقم ( 03): نسب قياس مردودية الاستغلال (معدل الهامش).

نسب المردودية الخام للاستغلال (معدل الهامش الخام للاستغلال).	الفائض الخام/ رقم الأعمال.	الفائض الخام للاستغلال/ الإنتاج.	الفائض الخام للاستغلال/ رقم الأعمال + الإنتاج.
نسب المردودية الصافية للاستغلال (معدل الهامش الصافي للاستغلال).	النتيجة المحاسبية للاستغلال / رقم الأعمال + الإنتاج.	النتيجة المحاسبية للاستغلال / الإنتاج.	النتيجة المحاسبية للاستغلال / رقم الأعمال + الإنتاج.

المصدر: الجوزي غنية، أهمية اعتماد البورصة كوسيلة تقييم مردودية المؤسسة وتمويل تطورها، مرجع سابق، مذكرة ماجستير، مالية مؤسسات، جامعة الجزائر، 2012، ص 96.

## 2. المردودية الاقتصادية:

تتمثل في قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من خلال رأسمالها المستثمر<sup>2</sup>، تسمح بمعرفة فعالية المؤسسة<sup>3</sup> تهتم بالأنشطة الرئيسية للمؤسسة وتستبعد الاستثنائية، "وتتمثل في العلاقة بين النتيجة الاقتصادية التي تحققها المؤسسة ومجموع الأموال التي استعملتها، قد يعبر عن النتيجة الاقتصادية بالفائض الإجمالي للاستغلال أو بنتيجة الاستغلال بعد الضريبة، أما الأموال المستخدمة في تحقيق هذه النتيجة فيعبر عنها عادة بأصول المؤسسة الممولة

<sup>1</sup> - الجوزي غنية، أهمية اعتماد البورصة كوسيلة تقييم مردودية المؤسسة وتمويل تطورها، مذكرة ماجستير، مالية مؤسسات، جامعة الجزائر، 2012، ص 95، 96.

<sup>2</sup> - C. Boitel , C. Brunnarius, C. Costa, D. Chasseraud, T. Carau, comptabilité & finance d'entreprise, Brél, 2006, p 186.

<sup>3</sup> - خميسي شبيحة، التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 98.

بموارد دائمة، إلا أن البعض يستخدم الأصول غير الجارية مضافا إليها احتياج رأس المال العامل للتعبير عن الأموال المستعملة لتحقيق النتيجة الاقتصادية، ويتوضح ذلك من خلال ما يلي<sup>1</sup>:

- الأصول الاقتصادية (رأس مال مستثمر في الاستغلال) = أصول غير جارية + BFR

= أموال خاصة + استنادة صافية.

- الاستنادة الصافية = الديون (طويلة متوسطة وقصيرة الأجل) - توظيفات مالية - خزينة الاستخدامات (أي المتاحات مثل البنك والصندوق).

- تكلفة الاستنادة = أعباء (مصاريف) مالية صافية / استنادة صافية.

حيث أن: الأعباء المالية الصافية = أعباء مالية - نواتج مالية.

فقياس المردودية الاقتصادية يسمح للمؤسسة بمعرفة قدرتها على تحقيق الأرباح بعيدا عن تأثير التمويل.

- معدل المردودية الاقتصادية  $Re$  = النتيجة العملياتية (الاستغلال) بعد الضريبة / الأصول الاقتصادية.

$Re$  = [نتيجة العملياتية بعد الضريبة / رقم الأعمال خ ر] × [رقم الأعمال خ ر / الأصول الاقتصادية].

$Re$  = معدل ربحية الاستغلال × معدل دوران الأصول الاقتصادية.

- معدل ربحية الاستغلال = النتيجة العملياتية بعد الضريبة / رقم الأعمال خارج الرسم

يسمى أيضا بمعدل الربحية الجزئية أو معدل هامش الاستغلال ويقاس ربحية المؤسسة انطلاقا من دورة الاستغلال، حيث يقاس قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج مقارنة بالإيراد الإجمالي قبل أو بعد الضرائب على حساب الحاجة

- معدل دوران الأصول الاقتصادية = رقم الأعمال / الأصول الاقتصادية

يقاس قدرة مساهمة الأصول الاقتصادية في تحقيق رقم الأعمال مما يساعد على الحكم على الجدوى الاقتصادية للأموال المستثمرة في الدورة الاقتصادية وإمكانية تصحيحها لتحقيق الأهداف المسطرة

<sup>1</sup> - سعيدة بورديمة، التسيير المالي، مطبوعة دروس، قسم علوم التسيير، جامعة قلمة، 2015، ص ص 45، 46.

## 3. المردودية المالية:

"تعرف بأنها مردودية الأموال الخاصة، بحيث تهتم المردودية المالية بإجمالي أنشطة المؤسسة، وتتدخل في مكوناتها كافة العناصر والحركات المالية، إذا أنها تعبر عن قدرة المؤسسة على توليد الأرباح عن طريق الأموال المقدمة من طرف المساهمين، حيث تأخذ النتيجة الصافية من جدول الحسابات والأموال الخاصة من الميزانية<sup>1</sup>،

ويمكن حساب مردودية الأموال الخاصة بالعلاقة التالية<sup>2</sup>:

$$\text{مردودية الأموال الخاصة (RCP)} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}.$$

أي RCP تساوي :

$$\text{RCP} = \left( \frac{\text{Rnet}}{\text{CP}} \right).$$

حيث أن: RCP المردودية المالية.

Rnet النتيجة الصافية.

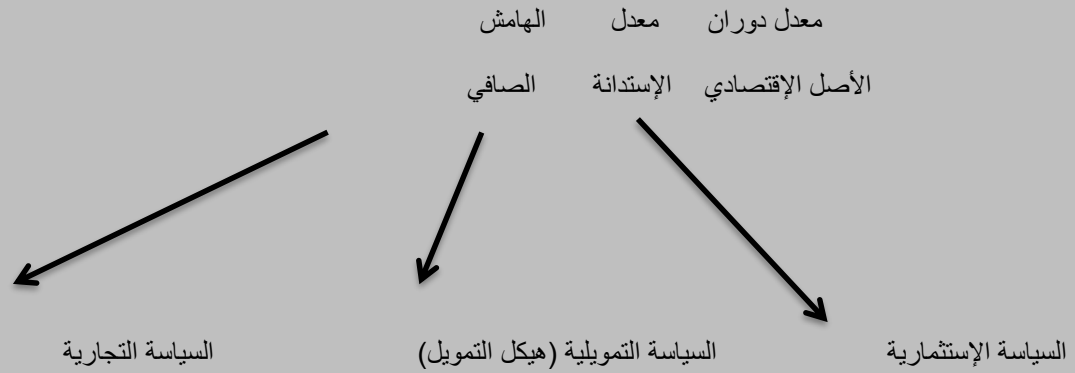
CP الأموال الخاصة".

<sup>1</sup> - ميلودة ميلي، أثر الرفع المالي على مردودية الأموال الخاصة ودرجة المخاطر، مذكرة ماستر، مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2013، ص 4.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 5.

"ويمكن تجزئة نسبة المردودية المالية إلى معدل الهامش الصافي، ومعدل دوران الأصول ومعدل الاستدانة كما في العلاقة التالية<sup>1</sup>:

$$RF (Rcp) = \frac{Rnet}{CP} = \frac{Rnet}{CA} \times \frac{AE}{CP} \times \frac{CA}{AE}$$



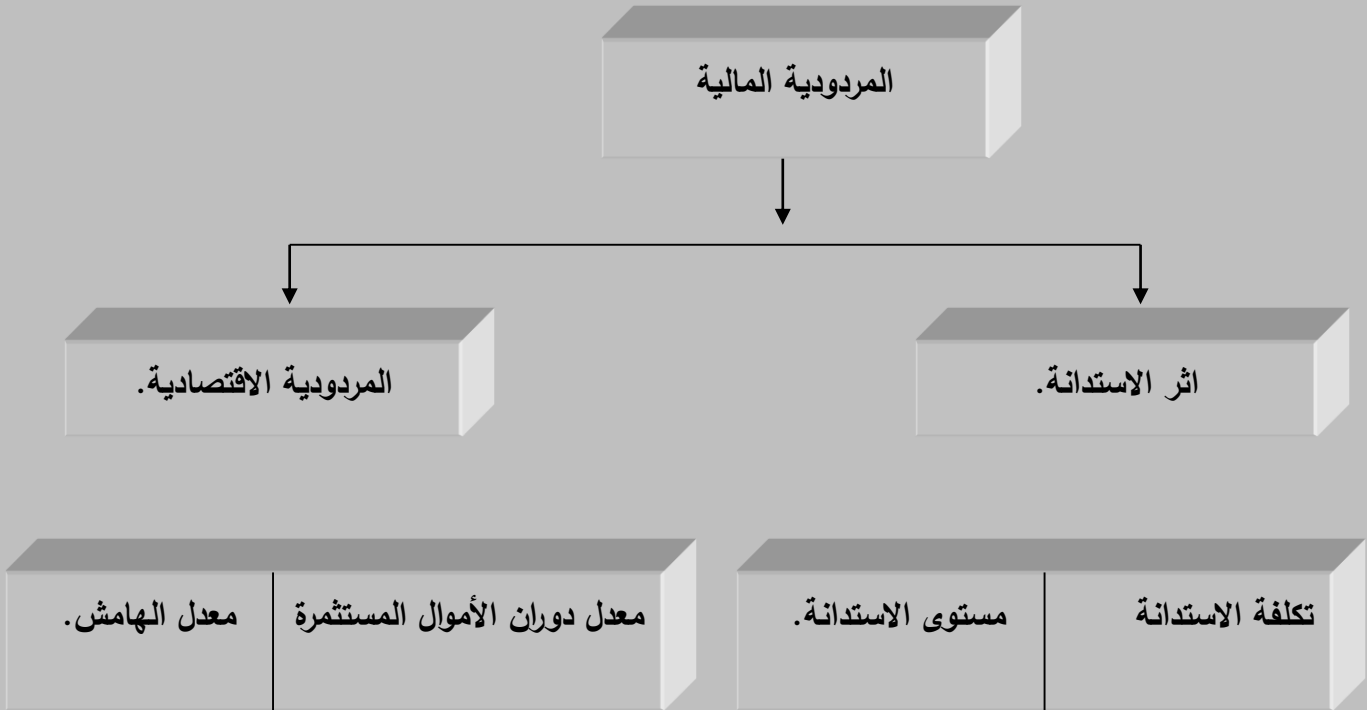
- بعد تحليل المردودية المالية نجد أنها تتكون من جملة من النسب والتي من خلال قياسها يمكننا التعرف على القوة التنافسية للمؤسسة ومدى قدرتها على زيادة الانتاجية، وكذلك إدراك تركيبة الهيكل المالي للمؤسسة ومستوى نجاعتها في اختيار السياسة المالية التي تتوافق مع إمكانياتها وتلبي لها احتياجاتها الضرورية<sup>2</sup>.

انطلاقاً من العلاقات السابقة يمكن إيجاد العلاقة بين المردودية المالية والمردودية الاقتصادية وذلك ما توضحه في الشكل التالي:

<sup>1</sup>- بلعور سليمان، التسيير المالي محاضرات وتطبيقات، دار مجدلاوي، عمان، الأردن، 2016، ص 180.

<sup>2</sup>- ميلودة ميلي، مرجع سابق، ص 5.

الشكل رقم (04): العلاقة بين المردودية المالية والاقتصادية



المصدر: ميلودة ميلي، أثر الرفع المالي على مردودية الأموال الخاصة ودرجة المخاطرة، مرجع سابق، مذكرة ماستر، تخصص مالية مؤسسية، جامعة ورقلة، 2013، ص 5.

المطلب الثاني: نسب ومكونات وأسباب ضعف المردودية.

سنتطرق في هذا المطلب إلى نسب المردودية ومكوناتها وأهم أسباب ضعفها.

الفرع الأول: نسب المردودية.

تقوم هذه النسب بمقارنة مؤشر نتيجة ما، مع تقييم رأس المال الاقتصادي الذي استخدمته الشركة في نشاطها، و تتميز في رأس المال الاقتصادي عدة انواع منها رأس المال الاقتصادي التشغيلي، الذي يساوي مجموع الموجودات المستخدمة في التشغيل، مضافا إليها الحاجة لرأس المال العامل التشغيلي، ومن أهم نسب قياس المردودية مايلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - دريد درغام، أساسيات الإدارة المالية الحديثة، الجزء الأول، دار الرضا، دون بلد نشر، 1999، ص ص 114، 115.

النسبة ح7 = فائض التشغيل الاجمالي / رأس المال الاقتصادي التشغيلي.

وبغياب المعلومات الكافية يكتفي البعض بالنسبة التالية، التي تسمى عادة مردودية الأصول. Return on assets.

النسبة ح8 = النتيجة الاقتصادية على مجموع الاصول.

وتعتبر هذه النسبة أكثر دقة من النسبة التالية:

النسبة ح9 = النتيجة الصافية على مجموع الأصول.

وهناك من يفضل البحث عن فاعلية الشركة، أو عن تقييم قدرتها على استخدام ما لديها من طاقات، لذلك يتم قياس نسب دوران الأصول في المبيعات:

النسبة ح10 = رقم الأعمال / مجموع الأصول.

النسبة ح11 = رقم الأعمال / رأس المال الاقتصادي.

وهناك من يذهب باتجاه تفصيل أكبر، فيقيس النسب الآتية:

النسبة ح12 = نسبة دوران الأصول الدوارة = رقم الأعمال / الأصول الدوارة.

النسبة ح13 = نسبة دوران الاصول الثابتة (اسهام وحدة الأصول الثابتة في المبيعات) = رقم الأعمال / الأصول الثابتة.

النسبة ح14 = نسبة دوران رؤوس الأموال الخاصة = رقم الأعمال / رؤوس الأموال الخاصة.

وعند الرغبة في قياس مردودية الأموال التي تم استثمارها من قبل مالكي الشركة نلجأ للنسبة التالية:

النسبة ح15 = المردودية المالية Return on investment or equity.

= النتيجة الصافية / رؤوس الأموال الخاصة

الفرع الثاني: مكونات المردودية

1/ مكونات المردودية المالية:

✓ التدفقات النقدية:

يقصد بالتدفق النقدي كل عملية تعبر عن دفع أو إستلام الأموال، ومهما كانت التدفقات النقدية سواء داخلية والتي هي عبارة عن عمليات تحصيل مثل تسديدات الزبائن أو خارجة والتي هي كل عملية تسديدات أو دفع مثل دفع أجر العمال، فإنها تتعلق مباشرة بالخزينة أي أنها تنطلق منها و تعود إليها، و هنا تندمج المدفوعات و المقبوضات<sup>1</sup>.

ويقصد بقائمة التدفق النقدي المالي تلك القائمة التي تنظر للتدفق المالي في إطاره التمويلي، أي القائمة التي تظهر التدفقات النقدية الداخلة التي ولدتها المنشأة، وتوزيع تلك التدفقات على مصادر التمويل، وبالنسبة للتدفقات التي ولدتها المنشأة فإنها تتضمن تدفقات تتعلق بالتشغيل، وتدفقات تتعلق بالإنفاق الاستثماري، وتدفقات تتعلق بصافي رأس المال العامل<sup>2</sup>.

✓ الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي:

قوة التمويل الذاتي للمؤسسة، تعني إمكانية المؤسسة لتمويل نفسها بنفسها من خلال نشاطها<sup>3</sup>، أي من

مصادرها الداخلية دون اللجوء الى المصادر الخارجية، ويتكون التمويل الذاتي من الأرباح غير الموزعة

والإهتلاكات السنوية للأصول ومؤونات الخسائر والأعباء طويلة الأجل<sup>4</sup>، يقيس التمويل الذاتي القدرة الفعلية النقدية (نظريا) الحاضرة، ويخصص للإستخدامات الجديدة اللاحقة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - باديس بن يحي بو خلو، الأمثلية في تسيير خزينة المؤسسة، دار الحامد، عمان، الأردن، 2013، ص 44.

<sup>2</sup> - منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة الرابعة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 59، 60.

<sup>3</sup> - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير التحليل المالي، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 83.

<sup>4</sup> - مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 36.

<sup>5</sup> - السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال (التحديات الراهنة)، دار المربخ، الرياض، السعودية، 2000، ص 142.

ب/ مكونات المردودية الاقتصادية:

✓ **الفعالية:**

ينظر الى الفعالية على أنها: القدرة على تحقيق النشاط المترقب، والوصول إلى النتائج المترتبة<sup>1</sup>، أي القدرة على تحقيق النتيجة المقصودة طبقا لمعايير محددة سلفا، وذلك من خلال حسن اختيار العناصر الملائمة لتحقيق النتائج المقررة<sup>2</sup>.

وتقاس الفعالية بالعلاقة التالية<sup>3</sup>:

$$\text{الفعالية} = \text{رقم الأعمال} / \text{إجمالي الأصول}$$

✓ **الإنتاجية:**

تعرف على أنها العلاقة بين المخرجات التي تم إنتاجها من نظام معين، والمدخلات المستخدمة في الحصول على هذه المخرجات<sup>4</sup>، وهي القدرة على استخدام أحد عناصر الإنتاج، أو كلها بشكل يحقق أفضل إنتاج بأقل تكلفة على المدى الطويل باستخدام التكنولوجيا القائمة<sup>5</sup>.

تقيس درجة حسن استخدام الموارد الإنتاجية<sup>6</sup>، وتعتبر مؤشر على حسن السيرة والفائدة تعود على المؤسسة على حسن السيطرة لارتفاع الإنتاجية بالنسبة للتكاليف وتتمثل في زيادة العائد الناتج عن زيادة قيمة المبيعات الناتجة عن زيادة الإنتاج وخفض التكاليف ولاشك أن زيادة المردودية والأرباح تعتبر من الآثار التي تؤدي بدورها إلى المزيد من الكفاية في النتائج وتقاس الإنتاجية بالعلاقة التالية<sup>7</sup>:

<sup>1</sup> - الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 7، جامعة الجزائر، 2010، ص 219.

<sup>2</sup> - مدحت محمد أبو النصر، التخطيط للمستقبل في المنظمات الذكية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2012، ص 69.

- حدانة نذير، مرجع سابق، ص 26.<sup>3</sup>

<sup>4</sup> - أبو القاسم مسعود الشيخ، تخطيط الإنتاجية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2011، ص 25.

<sup>5</sup> - أحمد يوسف دودين، إدارة الإنتاج والعمليات، الاكاديميون لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 30.

<sup>6</sup> - مجيد الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج، عمان، الأردن، 2014، ص 33.

<sup>7</sup> - حدانة نذير، مرجع سابق، ص 26.



الإنتاجية = القيمة المضافة / الأصول الثابتة.

الفرع الثالث: أسباب ضعف المردودية

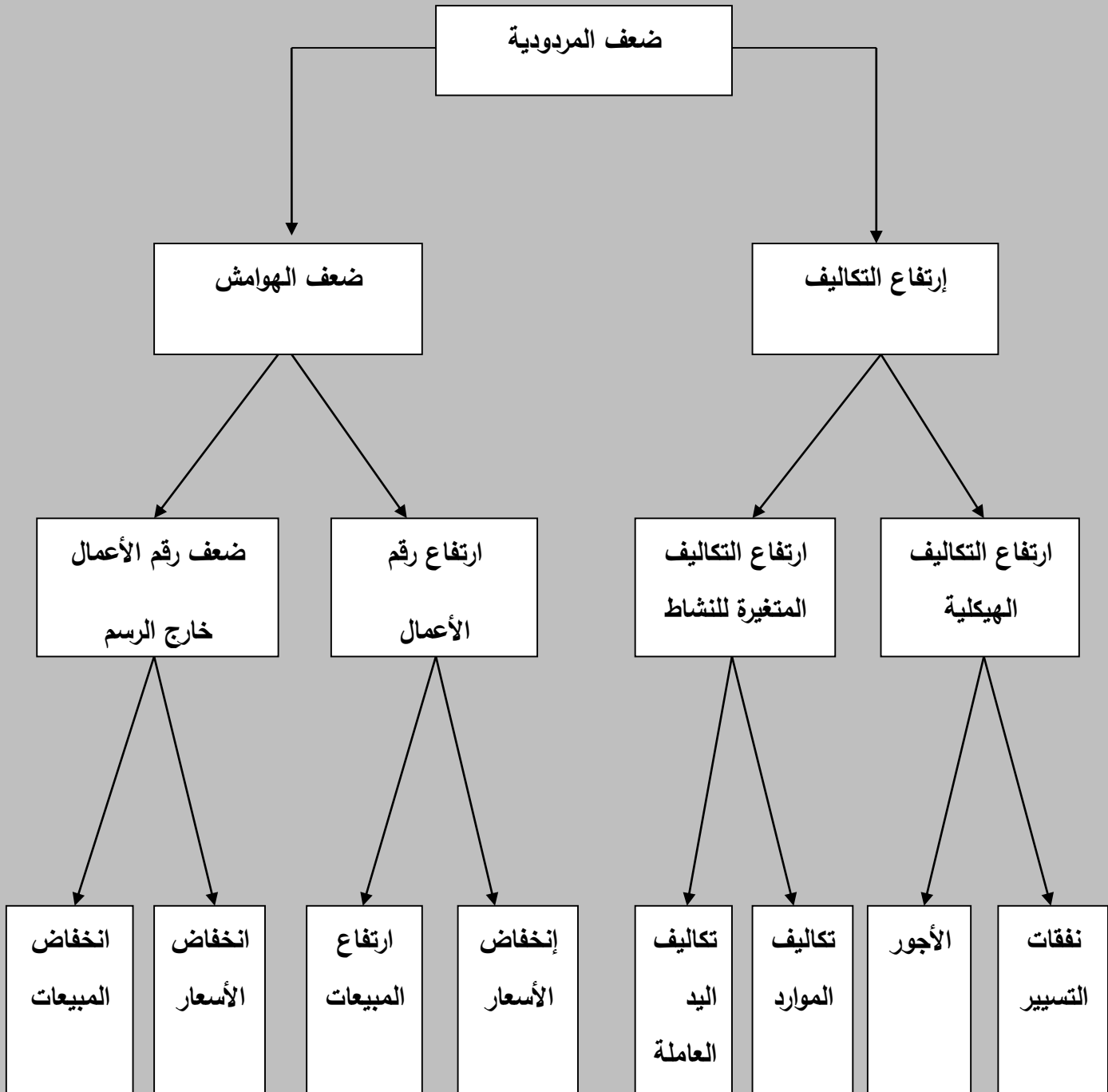
إنطلاقاً من الشكل الموالي يمكن تشخيص أسباب ضعف المردودية في ما يلي:

- ✓ انخفاض هامش الربح نتيجة ارتفاع التكاليف أو نتيجة انخفاض رقم الأعمال.
- ✓ تباطؤ معدل دوران الأموال (الأصول) وهو مرتبط بهيكل الإنتاج<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>- بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2007، ص 75.

الشكل رقم (05): أسباب ضعف المردودية و العوامل المؤثرة عليها.



المصدر: بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، مذكرة ماجستير، علوم

التسيير، جامعة سكيكدة، 2007، ص 76 .

ويمكن توضيح عناصر الشكل السابق فيما يلي:

### 1. ارتفاع التكاليف :

من بين أسباب ارتفاع التكاليف ما يلي:

- الأسباب الاقتصادية وهي تخرج عن نطاق المتعاملين الصناعيين أنفسهم ، وهي أسباب يمكن ارجاعها للنظام الإداري لاتخاذ القرارات أو الى المفهوم المالي للدولة أو الى التأخر في وتيرة التطور للهياكل الاقتصادية القاعدية مقارنة بالتطور الصناعي .

والأسباب الاقتصادية وهي الأسباب التي تؤثر على تكلفة رأس المال وتكاليف التشغيل وهي تخضع مباشرة لرقابة المتعاملين الصناعيين .

تكلفة رأس المال تتأثر خصوصا بأشكال تنفيذ الاستثمار ، بوتيرة التطور الاقتصادي وحجم التجهيزات الغير المستغلة ، أما تكاليف التشغيل فهي تتأثر بطرق التنظيم والتسيير وبمستوى التأهيل لدى قوة العمل<sup>1</sup>، على مستوى آخر يؤدي تحليل العوامل المؤثرة على التكاليف إلى تصنيف الأسباب التالية :

#### 1-1 تكاليف التمويل :

تشكل تكاليف المواد واليد العاملة (تكاليف مباشرة) حوالي 50% الى 70% من سعر التكلفة الإجمالي للمنتجات المصنوعة في أغلب الصناعات ، فمن أهم الأسباب التي تؤدي الى ارتفاع تكاليف التمويل عدم توفر موردين ملائمين ، دائرة المشتريات لا تتحكم في الاحتياجات الحقيقية للمؤسسة ، عدم توفر مصلحة الشراء على معلومات كافية بخصوص المخزون المادي الموجود في المؤسسة ، ارتفاع مصاريف التخزين والنقل ، الشراء بكميات قليلة يضيع على المؤسسة فرصة الحصول على تسهيلات نقدية وائتمانية (الخصم النقدي، مهلة السداد) انقطاع المخزون ، والمخزونات التالفة ، سوء تخطيط الطلبات ... الخ<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- سمية مسعودي، مرجع سابق، ص 29.

<sup>2</sup>- بوطغان حنان، مرجع سابق، ص 77.

**1-2 ارتفاع تكاليف البيع والتسويق :**

من الأسباب التي تزيد من تكلفة البيع والتسويق أنه يتطلب عدد كبير من الأفراد لأداء الأعمال المطلوبة فيه<sup>1</sup>، إضافة الى عدة عوامل أخرى مثل تقلص سلسلة المنتوجات ، عدم الوفاء بالطلبات ، عدم احترام أجال التسليم ، الجهل باحتياجات الزبائن ، الجهل بسياسة المنافسين ، انعدام الكفاءة لدى رجال البيع ، ضعف خدمات ما بعد البيع... الخ .

**1-3 ارتفاع تكاليف الانتاج :**

بسبب العجز في تخطيط الانتاج (عدم وجود برمجة خطية لتعظيم الانتاج ) ، امتلاك معدات متطورة وغير متحكم فيها ، وجود ضياع للوقت عند تغيير الانتاج (الانتقال من صنع منتج الى منتج آخر ) ، فضلات ومهملات معتبرة بسبب رداءة نوعية المواد ، والضياع التكنولوجي، ضعف الرقابة على تكاليف الانتاج وأسعار التكلفة.

**1-4 ارتفاع تكاليف الهيكلية (الثابتة) :**

ينتج عن عدة عوامل منها أن هياكل المؤسسة غير ملائمة للسياق مع انعدام التنسيق والانسجام داخل هذه الهياكل، كثرة عدد الرؤساء مقارنة بالمرؤوسين ( ضيق نطاق الاشراف )، ضعف مستوى التأهيل لدى الأفراد ،النظام المحاسبي لا يتلائم مع الخصوصيات، عدم أتمتة وسائل معالجة المعلومات، ارتفاع الفوائد والعملات نظرا لغياب تسيير عقلاني للمصالح المالية، سياسة التمويل غير ملائمة... الخ.

الإهتلاكات : تشكل الإهتلاكات عادة عنصر مهم ضمن هيكل أسعار التكلفة، تطبيق طريقة الإهتلاك الخطي لا يعكس دائما الإنخفاض الحقيقي في قيمة التجهيزات والمخصصات المعدلة يتم حسابها عادة بشكل مستقل عن الأخطار الحقيقية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - عاطف عباس، أصول التسويق وإدارة المبيعات، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، دون تاريخ نشر، ص 125.

<sup>2</sup> - بوطغان حنان، مرجع سابق، ص ص 77،78.

-تلجأ بعض المؤسسات كذلك إلى عدم إهلاك أصولها الثابتة في سنوات الخسارة أو إهلاكها بنسبة قليلة في حالة الريح بغية دفع أرباح مؤسسات مماثلة وهي تأمل في تغطية نقص الإستهلاك المذكور من أرباح سنوات الإزدهار، إلا أن هذه السياسة غير سليمة وترتكز على احتمالات غير مؤكدة، حيث تظهر الميزانية بشكل متعادل من حيث الظاهر فقط لأنها تخفي خسائر فعلية نتيجة نقص الإهلاك، وأن أمل الأرباح المقبلة يمكن أن لا يتحقق، وعلى النقيض من ذلك فإن إستهلاك الأصول الثابتة بشكل سريع يؤدي إلى تكوين إحتياطات سرية بمعدل زيادة الإستهلاك.

وهذه السياسة تؤدي إلى زيادة في رأس المال العامل يمكن أن تستعمل في توسيع أعمال المشروع وشراء تجهيزات وأدوات إضافية.

وإذ إستمرت سياسة الإهلاك على حالها وإستعمال ما يقابلها في التمويل الذاتي ولحقت بالمؤسسة خسائر تجارية تصبح في وضع شاد ناتج عن وجود إحتياطات سرية وخسائر تجارية بآن واحد.

### المصاريف المالية:

يبرز تأثيرها بوجه خاص في المؤسسات التي تعاني من عجز هيكلي في أموالها الدائمة، حيث تكون الإحتياجات من رأس المال العامل أكبر من رأس المال العامل، ولتغطية هذا العجز تلجأ المؤسسة بإستمرار إلى قروض بنكية قصيرة الأجل كالخصم، إئتمان الخزينة، تسهيلات الصندوق لتتحول هذه الأدوات إلى وسيلة تمويل دائمة تترتب عنها مصاريف كبيرة، تضغط على مردودية المؤسسة<sup>1</sup>.

### 2- ضعف رقم الأعمال :

يعكس ضعف رقم الأعمال إنخفاض في حجم المبيعات أو إنخفاض في أسعار البيع للمنتجات.

<sup>1</sup>- بوطغان حنان، مرجع سابق، ص 78.

**2-1 انخفاض حجم المبيعات :**

يعود إلى أسباب عديدة من بينها، ضعف حصة المؤسسة من السوق، ضعف قدرتها التنافسية ( العلامة التجارية)، أسعار البيع غير مناسبة مقارنة بأسعار المنافسين، منتجات لا تتمتع بنوعية جيدة، قنوات التوزيع غير ملائمة، ضعف الترويج للمبيعات، إنعدام خدمات مابعد البيع، نجاح المنافسين في تقديم منتجات بديلة... إلخ،

**2-2 انخفاض أسعار البيع:**

تحدد أسعار البيع في المؤسسة وفقا لعوامل داخلية (أسعار التكلفة وهامش الربح المخطط) ووفقا لعوامل خارجية (سلوك المنافسين، موقف الزبائن الرئيسيين...)، وبالتالي فظروف السوق وإشهاد حدة المنافسة قد يفرضان على المؤسسة البيع بأسعار غير ملائمة، وقد تلجأ المؤسسة إلى تخفيض سعر البيع لزيادة الطلب على المنتجات، كما يضاف إلى ذلك التدخل الحكومي من وقت لآخر للتحكم في الأسعار.

**3- هيكل الإنتاج ومعدل دوران الأموال:**

نعني بمعدل دوران الأموال سرعة تحويل الأموال الموظفة في المشروع على شكل أصول إلى رقم أعمال، وتكون المؤسسة أكثر أداء من الناحية المالية عندما تستخدم مقدار أقل من رأس المال للحصول على نفس رقم المبيعات، فمثلا، مساحة تجارية تطبق أسعار بيع مغرية، يمكنها تحقيق معدل ربحية ضعيف لكن نظرا لقلّة استثماراتها فإن معدل دوران الأموال المستثمرة يكون سريعا مما يسمح لها بتحقيق مردودية مقبولة على عكس ذلك فالإحتياجات الكبيرة من الأموال التي تتطلبها عملية المكننة في الصناعة تؤدي إلى تباطيء سرعة دوران رؤوس الأموال، ولندرك هذه الوضعية لابد من تحسين معدل الربحية وإلا فإن مردودية المؤسسة سوف تتأثر بشكل كبير من أهم العوامل التي تؤثر على سرعة دوران الأموال نذكر على وجه الخصوص:

-درجة الكثافة الرأسمالية للمشروع، أي قيمة الأموال المستثمرة في الأصول الثابتة والمخزون والذمم، فالمؤسسات التي كثافة رؤوس أموالها منخفضة تكون أكثر مردودية من منافسيها، الذين يستحوذون على درجة كثافة عالية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - بوطغان حنان، المرجع السابق، ص 78-80.

### المطلب الثالث: أهداف ومتطلبات المردودية والعوامل المؤثرة فيها.

سنتطرق في هذا المطلب إلى كل من أهداف المردودية ومتطلباتها وأهم العوامل المؤثرة فيها.

#### الفرع الأول: أهداف المردودية.

تتمثل أهداف المردودية في ما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ قياس كفاءة ورشد استخدام الموارد من أجل تعظيم عوائدها مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة.
- ✓ تأمين تشغيل وتطوير المؤسسة عن طريق إنماء الموارد المتاحة.
- ✓ تحقيق الحد الأدنى منها يمثل شرطا لا بديل له لدعم وصيانة التوازن المالي للمؤسسة.
- ✓ تخصيص الأموال لأفضل الاستخدامات.
- ✓ ضمان إشباع الاحتياجات الدنيا لكل القوى المنتجة في المؤسسة.
- ✓ قياس القدرة الداخلية لتمويل الاحتياجات المستقبلية للمؤسسة.

#### الفرع الثاني: متطلبات المردودية

##### ا/ قياس المردودية:

"من بين متطلبات المردودية قياسها لأنه شيء مهم جدا لا بد منه قصد اكتشاف ومعرفة نقاط القوة والضعف، وذلك بهدف تصحيح الانحرافات للنهوض بالمردودية نحو الاتجاه السليم.

حيث تخضع مردودية المؤسسة من جهة إلى العلاقة بين النتيجة المحصل عليها من طرف المؤسسة، ومن جهة أخرى إلى الوسائل المستعملة للوصول إلى هذه النتيجة أي:

المردودية= النتيجة المحصل عليها خلال فترة زمنية معينة/ الوسائل المستعملة للوصول إلى هذه النتيجة.

حيث نجد أن:

<sup>1</sup>- الجوزي غنية، مرجع سابق، ص 94.

نتيجة المؤسسة يمكن التعبير عليها انطلاقاً من :

- ✓ **نتيجة الاستغلال:** حيث تقيس قدرة المؤسسة على تحصيل نتيجة من خلال نشاطها الإنتاجي أو الخدمي.
  - ✓ **نتيجة النشاط:** التي تقيس قدرة المؤسسة على تكوين نتيجة بمقارنة مجموعة نواتجها وتكاليفها سواء النشاط الخاص بالاستغلال أو خارج الاستغلال.
  - ✓ **القيمة المضافة:** فهي تقيس الثروة الحقيقية التي تنشؤها المؤسسة من خلال وظيفتها الإنتاجية أو الخدمية.
- أما الوسائل فتأخذ الوسائل المستعملة أبعاد مختلفة و حالات متعددة، فبعضها متوفر من ميزانية المؤسسة المحاسبية والبعض الآخر متوفر من الميزانية المالية للمؤسسة<sup>1</sup>.

#### ب/ تحليل المردودية:

نسب المردودية يهتم بها كل من أصحاب رؤوس الأموال ورجال الأعمال المهمين وذوي العلاقات مع المؤسسة وذلك لمعرفة الحالة المالية للمؤسسة في وقت أو لحظة معينة من نشاطها الناتجة عن السياسات المالية المتبعة داخل المؤسسة، فتحليل نسبة المردودية يجب ان متابعة مستمرة ومنظمة، وكذلك يجب تبني على دعامة في شكل كمي اقتصادي محاسبي، و آخر مالي، حيث تكمن أهمية تحليل نسبة المردودية في المعلومات والحقائق المفيدة التي يمكن التوصل إليها بشأن أي نشاط اقتصادي يكون موضوع الدراسة، و مدى قدرته على خلق الأرباح ومدى مساهمة هذه الأرباح في مكافأة مختلف العناصر والوسائل التي استعملتها من اجل الحصول عليها<sup>2</sup>.

#### ج/ مراقبة المردودية

إن مراقبة المردودية تعتبر عملية هامة إذا تمكننا من معرفة الانحرافات وتصحيحها بسرعة وفي وقت قصير وهذه المراقبة تستلزم الخطوات التالية<sup>3</sup>:

- ✓ وضع تقديرات على النتائج المالية والاقتصادية في حدود إمكانية المؤسسة.

<sup>1</sup>- حاجي أسماء وقلقول خالدة باسمين، مرجع سابق، ص 63، 64.

<sup>2</sup>- ميلودة ميلي، مرجع سابق، ص 7.

<sup>3</sup>- بلحاجي ربيعة ويسعد عبد الرحمان، دور المدقق في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة ماستر، في العلوم الاقتصادية، جامعة مستغانم، 2017، ص 32.



- ✓ تحديد الانحرافات وتحليلها وذلك من خلال مقارنة النتائج المتحصل عليها فعلا مع النتائج المقدرة وتحليل مصادر الخلل وأسبابه سواء داخلية أو خارجية.
- ✓ اتخاذ الإجراءات التي من شأنها الإنقاص من حدة الانحرافات وتكون هذه العملية مستمرة وتقع على المسؤول المالي، إلا أنه عند التكلم عن المردودية الاقتصادية التي هي من اختصاص مراقب التسيير نجد أن هناك تقنيات حديثة تستعمل وهي: تحليل النتائج عن طريق المحاسبة التحليلية، تنظيم الموازنات وذلك بوضع ميزانيات تقديرية وتوفر المؤسسات على مصلحة الدراسة الاقتصادية.

### الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في المردودية

هناك عدة عوامل تؤثر على المؤسسة والأهداف التي تسعى لها، و من بين هذه الأهداف نجد المردودية التي تستخدمها المؤسسة كمؤشر للحكم على أدائها، فنجد منها ما يؤثر عليها سلبا وما يؤثر إيجابا ومن بين هذه العوامل ما يلي<sup>1</sup>:

#### / العوامل الداخلية:

يوجد العديد من العوامل الداخلية التي تؤثر وتعرقل بدورها تحسين مردودية المؤسسة، كما يمكن القول أنها العوامل المتعلقة بالإدارة

-تسيير الموارد البشرية: إن العامل البشري عنصر مهم في تسيير المؤسسة ورئيسي لنشاطها، ومشكلة تسيير الموارد البشرية مشكلة تعاني منها المؤسسات، وفي العموم هي مشكلة إنسانية اجتماعية قبل أن تكون مالية فالمؤسسة غير القادرة على التحكم في تسيير مواردها البشرية قد يؤثر سلبا على مردوديتها.

-السياسة الإنتاجية: عدم التحكم في الإنتاج هو أيضا مؤثر على المردودية، وذلك لأنه من أولى مسؤوليات مدير إدارة الإنتاج والعمليات، يحتل الإنتاج أهمية خاصة، سواء في مؤسسات إنتاج السلع أو مؤسسات تقديم الخدمات، يشكل الإنتاج عامل المنافسة للمؤسسة وللاقتصاد ككل، ويرتبط بتأثير المنتج في السوق (النوعية، السعر،...الخ).

<sup>1</sup> - صفاء الغول، مرجع سابق، ص ص 5، 7.

-التسيير: تحقيق مردودية موجبة يتطلب من المؤسسة انتهاج سياسة تسيير محكمة، من شأنها أن تسمح بالاستغلال الأمثل لمواردها عند تحقيق أهدافها المسطرة التي يرأسها تحقيق المردودية. وأخيرا فالتحكم في التسيير أمر ضروري يجب على المؤسسة أن تولي اهتمامها بهذا الجانب.

-السياسة المالية: هي تلك القرارات التي تهدف إلى تخصيص الموارد المالية الضرورية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية وذلك ضمن القيود المالية التي تفرضها الوضعية المالية والإمكانات المالية المتوفرة للمؤسسة ومنه على هذه الأخيرة التحكم الكبير في سياستها المالية لضمان تحقيق مردودية عالية.

-السياسة التجارية: تتوقف السياسة التجارية على مدى تحقيق المؤسسة للأرباح وأحجام رقم الأعمال المرتفعة، ولا يتأتى ذلك إلا بدفع عجلة نشاط المؤسسة، للدراسة عن أسواق جديدة وبالتالي زيادة حصتها السوقية في نفس القطاع.

#### ب/ العوامل الخارجية:

العوامل الخارجية هي من العوامل التي ليست تحت السيطرة المباشرة للإدارة.

-السوق: حيث أن السوق عامل جد مؤثر على مردودية المؤسسة إذ يجب على المؤسسة أن تولي اهتماما له، وذلك عن طريق القيام بدراسات عن السوق لتفسير المعلومات المتعلقة بالتعرف على رغبات العملاء، ورصد حاجاتهم من أجل تلبيةها.

-المنافسة: تعرف المنافسة أنها القدرة المستثمرة للمؤسسات على بيع السلع والخدمات بربحية في الأسواق المفتوحة، كما تعرف بأنها القدرة على زيادة الربحية من خلال رفع الإنتاجية أو نقص تكلفة الإنتاج أو تحسين الجودة أو كل ذلك معا، إن عامل المنافسة كذلك يجب على المؤسسة أن تكون على دراية به، فهو يشكل خطر على مردوديتها في حالة عدم الاهتمام به، إذ إن الجودة و السعر هما العاملان الأساسيان في سوق المنافسة.

-السياسة الضريبية: تعتبر من أهم أدوات السياسة المالية، كما أن لهذه السياسة دور في التأثير على مردودية المؤسسة، وهي تمثل صورة التدخل الحكومي من خلال فرض عدة أنواع من الضرائب.

## المبحث الثاني: ماهية المردودية المالية.

تسعى كل مؤسسة إقتصادية إلى تحقيق أعلى مردودية مالية لضمان الإستمرارية، وتحقيق عائد مرضي للمساهمين على أموالهم المستثمرة، وعليه سنقوم في هذا المبحث مفهوم المردودية المالية، وكيفية قياسها، مركباتها وآليات التحكم فيها بالإضافة إلى علاقة المردودية المالية مع المردودية الإقتصادية والإستدانة.

## المطلب الأول: مفهوم وكيفية قياس المردودية المالية.

سننطلق في هذا الفصل إلى مفهوم المردودية المالية ومقاييسها المتعددة.

## الفرع الأول: مفهوم المردودية المالية.

تعتبر المردودية المالية من أهم المعطيات لقياس مدى قدرة المؤسسة في مكافأة أصحاب رؤوس الأموال المستثمرة، وكذا الحصول على الأموال لضمان تجديد وسائل إنتاجها وتطويرها، وبالتالي ضمان التمويل الذاتي وتمكين المؤسسة من فرض سيطرتها في السوق الذي تنشط فيه.

ومن هنا يمكن القول أن :

"المردودية المالية هي ذلك المقياس الذي يشير إلى مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، وتوفير الأموال الكافية لضمان استمرار نشاطها"<sup>1</sup>.

"المردودية المالية هي مؤشر على قدرة المؤسسة على مكافأة المساهمين وزيادة ثروتهم الصافية الناتجة عن أنشطتها العادية"<sup>2</sup>

"المردودية المالية هي النتيجة المتحصل عليها من استخدام أموال المساهمين، وهي عبارة عن ما تقدمه الوحدة الواحدة المستثمرة من أموال المساهمين من الربح الصافي"<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - يوسف مامش وناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 20.

<sup>2</sup> - بن صغير سعد الدين، أثر تطبيق المعيار IAS 16 على المردودية المالية لمؤسسة إقتصادية، مذكرة ماستر، فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2015، ص 45.

<sup>3</sup> - دغوم عبد الرحمان، دراسة أثر الرفع المالي على المردودية المالية، مذكرة ماستر، مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2016، ص 40.

الفرع الثاني: كيفية قياس المردودية المالية

تقاس المردودية المالية من خلال القدرة على التمويل الذاتي ويمكن أيضا قياسها عن طريق مؤشرات الربحية (نسب الربحية لكل من المبيعات و الاستثمارات) حسب العلاقات التالية:

أ/ القدرة على التمويل الذاتي:

تعد القدرة على التمويل الذاتي إحدى المؤشرات التي تعكس القدرة على البقاء كهدف بعيد للمؤسسات، حيث يعد من المصادر الحيوية في استمرارية وبقاء ونجاح المؤسسات واستقلاليتها<sup>1</sup>.

$$CAF = Rnet + D.AM \pm (PV, MV). \quad \text{"وتحسب بالعلاقة التالية:"}$$

**CAF:** القدرة على التمويل الذاتي.

**Rnet:** النتيجة الصافية.

**D.AM:** الاهتلاكات.

**MV:** فائض القيمة.

**PV:** نقصان القيمة<sup>2</sup>.

ب/ نسب الربحية المبيعات:

$$1. \text{نسبة الربحية} = \text{مجمّل الربح} \div \text{المبيعات}.$$

وتصور هذه العلاقة أيضا بالشكل الآتي:

$$\text{نسبة مجمل الربحية} = \text{المبيعات} - \text{تكلفة البضاعة المباعة} \div \text{المبيعات}.$$

تعبّر هذه النسبة عن مدى نجاح المنشأة في الحصول على أسعار لمنتجاتها يفوق تكلفتها.

<sup>1</sup> - نائل عبد الحافظ العواملة، إدارة التنمية الأسس، النظريات، التطبيقات العملية، دار زهران، عمان، الأردن، 2010، ص 122.

<sup>2</sup> - عبد اللطيف مصيطفى ومحمد بن بوزيان، أساسيات النظام المالي واقتصاديات الاسواق المالية، مكتبة حسن العصرية، بيروت، لبنان، 2015، ص 229.

2. نسبة صافي الربح = صافي الربح ÷ المبيعات.

تعتبر هذه النسبة عن العلاقة بين صافي الربح الذي حققته المنشأة بعد خصم جميع المصروفات المتعلقة بنفس الفترة ورقم المبيعات التي تمت خلال الفترة.

3. نسبة صافي الربح بعد خصم الضرائب = صافي الربح بعد خصم الضرائب ÷ المبيعات.

توضح هذه النسبة مدى كفاءة المنشأة ومدى ربحيتها بعد الأخذ بعين الاعتبار جميع النفقات والضرائب المستحقة العادية.

ج/ نسب الربحية الاستثمارات:

1. نسبة بيع الأصول = مجمل الربح قبل خصم الفوائد والضرائب ÷ مجموع الأصول الملموسة.

تعتبر هذه النسبة عن الربحية التي يستطيع المشروع أن يحصل عليها من استخدام الأصول بغض النظر عما إذا قد كان تم تمويلها من أصحاب المشروع أو من الغير وذلك دون تحميل هذا العائد أي أعباء أو تكاليف<sup>1</sup>.

2. نسبة مجمل الربح للأصول = مجمل الربح بعد خصم الضرائب ÷ مجموع الأصول الملموسة.

تعطي هذه النسبة صورة لعائد الأصول بعد خصم الضرائب بغض النظر عن مصدر تمويلها.

3. نسبة صافي ربح رأس المال = صافي الربح بعد خصم الضرائب ÷ رأس مال أصحاب المشروع.

توضح هذه النسبة صافي عائد رأس مال أصحاب المشروع بعد خصم الضرائب<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - محمد الصيرفي، التحليل المالي وجهة نظر إدارية محاسبية، دار الفجر، القاهرة، مصر، 2014، ص ص 246، 247.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 247.

**المطلب الثاني: مركبات وآليات التحكم في المردودية المالية.**

تتركب المردودية المالية من عدة مركبات، ولها عدة آليات للتحكم فيها من خلال التحكم في العناصر المؤثرة عليها.

**الفرع الأول: مركبات المردودية المالية**

لبيان المركبات التي تتركب منها المردودية المالية، فإننا سنعمد إلى تفكيك هذه الأخيرة على النحو التالي<sup>1</sup>:

سبق وعلمنا بأن : المردودية المالية = نتيجة الدورة المالية ÷ الأموال الخاصة

وبالتالي فإنه بالإمكان تفكيك العلاقة أعلاه على مرحلتين كما يلي:

-المرحلة الأولى: وتتركز على إدخال مفهوم "مجموع الأصول" على العلاقة السابقة بحيث تصبح كما يلي:

نتيجة الدورة المالية ÷ الأموال الخاصة = نتيجة الدورة المالية ÷ مجموع الأصول × مجموع الأصول ÷ الأموال الخاصة

حيث أن: نتيجة الدورة المالية ÷ مجموع الأصول = تمثل إحدى العلاقات المحددة لنسبة المردودية الإقتصادية.

مجموع الأصول ÷ الأموال الخاصة = تشير بشكل غير مباشر إلى درجة الإستدانة للمؤسسة

-المرحلة الثانية: وتتركز على إدخال مفهوم "رقم الأعمال" على العلاقة السابقة المحددة للمردودية الإقتصادية، وهذا

كما يلي: نتيجة الدورة المالية ÷ مجموع الأصول = نتيجة الدورة المالية ÷ رقم الأعمال × رقم الأعمال ÷ مجموع الأصول

حيث أن: نتيجة الدورة المالية ÷ رقم الأعمال: تمثل معدل هامش النتيجة، ويعبر على مقدار الوحدات النقدية من

نتيجة الدورة الذي يمكن للمؤسسة أن تتحصل عليه من كل وحدة نقدية محققة من رقم الأعمال. رقم الأعمال ÷

مجموع الأصول = تمثل معدل دوران مجموع الأصول، والذي يعبر على عدد مرات دوران أو تجدد مجموع الأصول

خلال كل دورة.

<sup>1</sup> - يوسف مامش وناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 22، 23.

ومع الأخذ بعين الإعتبار لنتائج المرحلتين الأولى والثانية لتفكيك نسبة المردودية المالية، فإنه ينتج ما يلي:

المردودية المالية = نتيجة الدورة المالية ÷ الأموال الخاصة = نتيجة الدورة المالية ÷ رقم الأعمال × رقم الأعمال ÷ مجموع الأصول.

وعليه فإن: المردودية المالية = معدل هامش النتيجة × معدل دوران الأصول × درجة الاستدانة.

يتضح مما سبق أن المركبات الأساسية للمردودية المالية تتمثل في كل من درجة الاستدانة، معدل هامش النتيجة ومعدل دوران الأصول وبما أن هذين الأخيرين أي بتعبير آخر معدل هامش النتيجة ومعدل دوران الأصول، يعتبران من المكونات الأساسية للمردودية الإقتصادية، فإنه يمكن الإستنتاج مباشرة بأن مستوى المردودية المالية يتحدد تبعاً لمستويات كل من المردودية الإقتصادية ودرجة المديونية أي أن:

المردودية المالية = المردودية الإقتصادية × درجة الاستدانة...<sup>1</sup>.

ومع العلم بأن النسبة ( مجموع الأصول/الأموال الخاصة)، المسماة كذلك ب"معامل الاستدانة"، يمكن كتابتها على الشكل الموالي:

مجموع الأصول ÷ الأموال الخاصة = الأموال الخاصة + مجموع الديون ÷ الأموال الخاصة

مجموع الأصول ÷ الأموال الخاصة = الأموال الخاصة ÷ الأموال الخاصة + مجموع الديون ÷ الأموال الخاصة

مجموع الأصول/الأموال الخاصة = 1 + مجموع الديون ÷ الأموال الخاصة

فإن العلاقة (1) تأخذ شكل العلاقة التالية:

المردودية المالية = المردودية الإقتصادية × (1 + مجموع الديون ÷ الأموال الخاصة)

هذه العلاقة تبرز بوضوح بأن المردودية المالية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بكل من درجة الاستدانة، ومستوى المردودية الإقتصادية، التي تتحدد بناء على معدل هامش النتيجة ومعدل دوران الأصول<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - يوسف مامش وناصر داداي عدون، المرجع السابق، ص ص 23، 24.

## الفرع الثاني: آليات التحكم في المردودية المالية

لكي تتمكن المؤسسة من التحكم بفعالية في مردوديتها الاقتصادية يجب عليها مراقبة محدداتها والتحكم فيها وذلك من خلال:

## /١ آليات التحكم في هامش النتيجة:

على المؤسسة تحقيق أعلى مستوى لمعدل الهامش الصافي للإستغلال، وذلك من خلال توسيع النشاط وتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة ويتم ذلك على المستوى القصير والمتوسط والطويل.

## -على المدى القصير:

في هذه الحالة تقوم المؤسسة بتوسيع حجم الإنتاج والمبيعات على المدى القصير وذلك من خلال التخطيط الجيد وإتباع السياسات الناجحة والعمل على توفير مختلف متطلبات عملية الإنتاج لتفادي الاختلالات التي تتسبب في تعطيل تنفيذ مخططات عملية الإنتاج والعمل على المراقبة المستمرة لمنع التهاون والإهمال من أجل تحقيق الجودة المطلوبة للمنتجات والقيام بتخفيض تكاليف البيع ورفع الأسعار إلى أقصى الحدود المعقولة والممكنة إضافة إلى ما سبق على المؤسسة التحكم في تكاليف الإنتاج ومختلف المصاريف وتخفيضها إلى أقصى حد ممكن للحصول على أقصى حد ممكن من الأرباح وذلك من خلال التخطيط الجيد باستعمال مختلف التحليلات المتعلقة بالعملية الإنتاجية داخليا وخارجيا.

-على المدى المتوسط الطويل: يجب أن ينصب اهتمام المؤسسة على المدى المتوسط والطويل خاصة في البحث عن تحقيق نمو متجانس لأنشطتها المبرمجة وذلك من خلال:

العمل على توجيه الإستثمارات إلى الأنشطة الأكثر ربحية والتخلي تدريجيا عن الأنشطة ذات المردودية الضعيفة والعمل على تطوير القدرات الإنتاجية والإستغلال الأمثل للموارد المتاحة والإهتمام بالبحث العلمي لمسايرة متطلبات وأذواق المستهلكين وتحقيق رغباتهم حسب رضاهم ذلك بدراسة الأسواق لإكتشاف إستثمارات المربحة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - حدانة نذير، مرجع سابق، ص 30، 31.



## ب/ آليات التحكم في حجم الاعمال:

وذلك من خلال تسريع حركة دوران عناصر الأصول لضمان التسيير المالي الجيد على المدى القصير والمتوسط والطويل وذلك يتلخص فيما يلي<sup>1</sup>:

## -على المدى القصير:

إن الاستغلال والاستعمال الجيد لأصول المؤسسة يحقق لها نتائج جيدة، وفي حين وجود أصول عاطلة وغير مستغلة ينتج عنها خسارة تتحملها المؤسسة.

فبالنسبة للمخزونات من الضروري أن تكون دائما محفظة قدر الإمكان وذلك حسب ما تتطلبه دورة الإستغلال لأكثر، كما يجب على مصلحة البيع العمل على تحقيق أعلى مستوى ممكن لرقم الأعمال بواسطة أدنى المستويات الممكنة للمخزونات.

أما بالنسبة لحقوق المؤسسة على زبائنها على الإدارة وبالضبط مصلحة المبيعات العمل على تحديد الزبائن الرئيسيين والأكثر وفاء إحتراما لآجال التسديد وخاصة التسديد الفوري، وفيما يخص الأصول الجاهزة ( في صندوق المؤسسة أو حساباتها) من الأفضل أن تقوم بإستغلالها في توسيع نشاطها من أجل الحصول على مردودية أكبر.

## -على المدى المتوسط والطويل:

ترتكز عملية تحويل الأصول الثابتة إلى سيولة خاصة على تطبيق الإهتلاكات ( وإطفاء المصاريف الإعدادية)، من أجل تعزيز طاقة التمويل الذاتي للمؤسسة، كما تعمل على تقليص وعاء الأرباح الخاضعة للضريبة.

ويجب على المؤسسة التخلص من الأصول العاطلة والغير قادرة على تحقيق نتائج جيدة وذلك عن طريق بيعها والعمل على تجديدها.

<sup>1</sup> - مغريش هارون، دور المراجعة الداخلية في تحسين المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، في تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة، 2013، ص47.

## ج/ آليات التحكم في درجة الاستدانة:

على المؤسسة أن تلجأ إلى الاستدانة بالشكل الذي يحقق لها التوازن المالي ويجعل أثر الاستدانة إيجابيا على مردوديتها المالية، وهذا يتطلب تحقيق مردودية اقتصادية قادرة على تغطية القروض وفوائدها وعلى المؤسسة أن تكون في مركز مالي جيد وليست واقعة في اختناق لكي تحصل على القروض المطلوبة بشروط معقولة بدون سيطرة من طرف المقرض وذلك للحفاظ على استقلاليتها المالية.

## المطلب الثالث: علاقة المردودية المالية بالمردودية الاقتصادية والاستدانة

سنتطرق في هذا المطلب إلى علاقة المردودية المالية بالمردودية الاقتصادية والاستدانة.

## الفرع الأول: تقديم الرافعة المالية

تعتبر الرافعة المالية أو الرفع المالي من المصطلحات التي ابتدعتها الذهنية المؤسساتية لتغليف الأشياء غير المحببة أو السلبية إعطائها مظهرا جميلا، فبدلا من أن نقول استدانة أو مديونية وهو مصطلح يوحي بالمخاطر والضعف نقول رافعة مالية وهو مصطلح يوحي بالثقة والقوة<sup>1</sup>.

## تعرف الرافعة المالية:

هي توظيف الأموال التي تم الحصول عليها مقابل تكاليف ثابتة (فوائد ثابتة) على أمل زيادة العائد للملاك<sup>2</sup>، حيث يقيس الرفع المالي الأثر الإيجابي أو السلبي لمديونية المؤسسة على مردوديتها المالية<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - جميل حسن النجار، مدى تأثير الرفع المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، العدد 1، 2013، ص 286.

<sup>2</sup> - سيد الهواري، الإدارة المالية منهج اتخاذ قرارات، الطبعة السادسة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1996، ص 457.

<sup>3</sup> - زغيب مليكة وبوشنقىير ميلود، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 89.

كما تعرف الرافعة المالية على أنها درجة إعتدال المنشأة في تمويل أصولها على مصادر التمويل ذات الدخل الثابت (قروض، ، سندات، أسهم ممتازة) ، أو ما يسمى بالمتاجرة بالملكية، وتعنى قيام المنشأة باستخدام أموال الغير من أجل تحقيق أكبر عائد ممكن للمالكين وأصحاب المؤسسة<sup>1</sup>.

الفرع الثاني: الصياغة الرياضية لأثر الرافعة المالية وكيفية حسابها.

/ الصياغة الرياضية لأثر الرافعة المالية:

" للضريبة أثر واضح في حساب أثر الرافعة المالية، حيث أن اللجوء إلى الاستدانة يؤدي إلى تقليل الوعاء الضريبي وهذا لأن الفوائد تطرح من الأرباح قبل حساب الضرائب، فالمؤسسات التي تدفع معدل ضريبة مرتفع تفضل مثلا التمويل بالاقتراض بدلا من التمويل عن طريق الأموال الخاصة لأن الوفر الضريبي لهذه المؤسسات سيكون أكبر، حيث تتحدد علاقة الرافعة المالية بالاعتماد على العناصر التالية<sup>2</sup>:

**RE** : نتيجة الإستغلال.

**Rn** : النتيجة الصافية.

**Re** : المردودية الإقتصادية.

**Rcp** : مردودية الأموال الخاصة.

**Cp** : الأموال الخاصة.

**D** : الإستدانة الصافية.

**i** : المصاريف المالية (تكلفة الإستدانة).

<sup>1</sup> - بسام محمد الأغا، أثر الرافعة المالية وتكلفة التمويل على معدل العائد على الاستثمار، مذكرة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة غزة، 2005، ص ص 80، 81.

<sup>2</sup> - مخلوف أسماء، دراسة آلية أثر الرافعة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر، مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2013، ص ص 21، 22.

**IS** : معدل الضريبة على أرباح الشركات."

لدينا ما يلي<sup>1</sup>:

- نحدد النتيجة الصافية بدلالة نتيجة الإستغلال

$$R_n = (Re - i \cdot D) \cdot (1 - Is)$$

- ويقسم طرفي المعادلة (1) على قيمة الأموال الخاصة **Cp** نجد أن :

$$\begin{aligned} R_{cp} &= \frac{R_n}{C_p} = \frac{Re - i \cdot D \cdot (1 - Is)}{C_p} \\ &= \frac{\frac{Re}{C_p} - \frac{i \cdot D}{C_p + D}}{\frac{C_p}{C_p + D}} = Re - \frac{i \cdot D}{C_p + D} \times (1 - Is) \times \frac{C_p + D}{C_p} \\ &= Re \times \left( \frac{C_p + D}{C_p} - \frac{i \cdot D}{C_p + D} + \frac{C_p + D}{C_p} \right) \times (1 - Is) \\ &= \left( Re \times \frac{C_p + D}{C_p} - \frac{i \cdot D}{C_p + D} \right) \times (1 - Is) \\ &= \left( Re \frac{C_p}{C_p} + Re \frac{D}{C_p} - \frac{i \cdot D}{C_p} \right) \times (1 - Is) \\ &= Re + Re \frac{D}{C_p} - \frac{i \cdot D}{C_p} \times (1 - Is) \end{aligned}$$

وبالتالي يمكن صياغة أثر الرافعة المالية رياضيا كالتالي:

$$R_{cp} = Re + \left[ (Re - i) \times \frac{D}{C_p} \right] \times (1 - Is)$$

<sup>1</sup>- مخلوف أسماء، مرجع سابق، ص ص 22، 23.

حيث:

(Re - i): الهامش بين المردودية الإقتصادية وتكلفة الإستدانة.

D/Cp: الرافعة المالية وتقيس تركيبة الهيكل المالي.

(Re-i).D/Cp: أثر الرافعة المالية.

فيكون لدينا:

مردودية الأموال الخاصة = المردودية الإقتصادية + أثر الرافعة المالية"

وبالتالي:<sup>1</sup>

أثر الرافعة المالية = مردودية الأموال الخاصة - المردودية الإقتصادية.

ب/ كيفية حساب أثر الرافعة المالية:

من أجل حساب أثر الرافعة ومردودية الأموال الخاصة، فإننا نستعرض العناصر الضرورية من القيام بهذا الحساب:

- من جدول حسابات النتائج:

- رقم الأعمال (CA).

- النتيجة الجارية (RC).

- المصاريف المالية الصافية (CF)، نذكر هنا أنها صافية من النواتج المالية.

- نتيجة الإستغلال (RE).

<sup>1</sup>- مخلوف أسماء، مرجع سابق، ص 23.

- من الميزانية:

- الإستثمارات (IM).

- الإحتياج في رأس المال العامل ( للإستغلال وخارج الإستغلال ) (BFR).

- الأصول الإقتصادية (AE)، مجموع القيمتين السابقتين، كما تساوي أيضا مجموع القيمتين اللاحقتين بإعتبار أن الأصول الإقتصادية تمول بواسطة الأموال الخاصة والاستدانة.

- الأموال الخاصة (CP).

- الإستدانة الصافية (D)،

التي تشمل مجموع الديون البنكية والمالية القصيرة المتوسطة والطويلة الأجل مخفضا منها القيم المنقولة للتوظيفات المالية والمتاحات، معدل الضريبة على الأرباح يرمز له ب .

IS إذا كانت المؤسسة ممولة جزئيا بأموال شبه خاصة، فإنه يتعين إجراء دراسة من أجل إلحاقها إما للأموال الخاصة أو الإستدانة، فإذا كان هناك سندات قابلة للتحويل تؤكد تحويلها فإنها تلحق بالأموال الخاصة مع خصم الفوائد المدفوعة من المصاريف المالية وضمها للنتيجة، وفي حالة العكس تلحق بالإستدانة، كما يجب توزيع المؤونات المتعلقة بالمخاطر والتكاليف بين الإستدانة الصافية والأموال الخاصة، لأنه بدون ذلك فإن الميزانية المختصرة لا تكون متوازنة.

بالنسبة للمؤسسات التي تتميز بأصول إقتصادية سالبة، وهي المؤسسات التي يوجد لديها إحتياج في رأس المال العامل سالب بشكل كبير بحيث يغطي إجمالي الإستثمارات الصافية وهي مؤسسات عادة ما تنتمي لبعض القطاعات المحددة (المطاعم، النقل، التوزيع...)، نجدها تولد مردودية أموال خاصة مرتفعة جدا، والمردودية الإقتصادية في هذه الحالات يجب أن تحسب بالأخذ في الإعتبار نواتج التوظيفات المالية (تضم إلى النتيجة)<sup>1</sup>،

<sup>1</sup> - إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، مرجع سابق، ص 273.

ومبلغ التوظيفات تضم إلى الأصول الإقتصادية، بحيث تحسب كالتالي<sup>1</sup>:

" المردودية الإقتصادية = (نتيجة الإستغلال + النواتج المالية) / (IS-1) / الأصول الإقتصادية + التوظيفات المالية

باعتبار أن هذا النوع من المؤسسات يأخذ في الحسبان نواتجها المالية عند تحديد أسعار بيع منتجاتها وخدماتها.

يقوم أثر الرافعة على علاقة محاسبية، لذلك فإنه قابل للتطبيق في كل الحالات حتى تلك التي يكون للمؤسسة فيها إستدانة صافية سالبة، أي عندما تكون توظيفاتها المالية أكبر من ديونها، في هذه الحالة مردودية الأموال الخاصة تمثل فقط متوسط - المرجح بأهمية الأموال الخاصة والتوظيفات - المردودية الإقتصادية ومردودية.

التوظيفات المالية، أي فقط نعوض في المعادلة D ب (P-) ، حيث P مبلغ التوظيفات المالية الصافية و i ب p حيث p معدل المردودية الصافية ( بعد الضريبة ) لهذه التوظيفات، فيصبح لدينا:

$$R_{cp} = R_e + (R_e - p) * P/CP$$

### الفرع الثالث: حالات أثر الرافعة المالية:

توجد ثلاث حالات لأثر الرافعة المالية وهي:

**الحالة الأولى:** عندما يكون لأثر الرافعة المالية أثر إيجابي، وتتحقق عندما تكون المردودية الاقتصادية أعلى من معدل الديون، في هذه الحالة كلما زادت نسبة الديون على الأموال الخاصة أي زيادة المديونية أدى ذلك إلى ارتفاع المردودية المالية.

**الحالة الثانية:** عندما يكون لأثر الرافعة المالية أثر سلبي، وتتجسد هذه الحالة عندما تكون المردودية الاقتصادية أقل من معدل الديون، ويؤدي ذلك إلى إنخفاض المردودية المالية بسبب إرتفاع المصاريف المالية الناجمة عن الزيادة في الإستدانة.

<sup>1</sup> - إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، المرجع السابق، ص 273 .

**الحالة الثالثة:** هي حالة حياد الرافعة المالية، وتكون عندما تتساوى المردودية الإقتصادية ومعدل الديون، فمهما تغيرت نسبة الديون على الأموال الخاصة فإن المردودية المالية تبقى على حالها.

ويمكن الإشارة إلى أن اللجوء إلى الإستدانة يؤدي إلى إرتفاع مردودية الأموال الخاصة وهذا في حالة ما إذا كانت المردودية الإقتصادية أعلى من تكلفة الديون، ولكن في أغلب الأحيان هذه الزيادة تؤدي إلى إرتفاع المخاطر المالية، حيث هذه الأخيرة تزداد كلما لجأت المؤسسة إلى الإستدانة<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين المردودية المالية

تلعب أدوات المحاسبة الإدارية دور فعال في مساعدة المؤسسة على رفع نوتجها وتذنية تكاليفها، حيث سنقوم في هذا المبحث بدراسة تأثير كل من أدوات المحاسبة التقليدية والحديثة وأدوات التحسين المستمر على تحسين المردودية المالية.

#### المطلب الأول: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية على المردودية المالية للمؤسسة

##### 1. تأثير الموازنات التقديرية على المردودية المالية للمؤسسة:

تساهم الموازنات التقديرية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية من خلال الكشف عن الانحرافات إن وجدت وأسبابها وتصحيحها لكي لا تأثر سلبا عليها ويتحقق هذا من خلال التكاليف التقديرية أو المعيارية التي تندرج ضمن الموازنات التقديرية.

##### التكاليف التقديرية:

✓ هي عبارة عن تكاليف محددة مسبقا، تعتمد كتكاليف مرجعية تقارن بها التكاليف الفعلية من أجل تحديد الانحرافات، تهدف التكاليف التقديرية إلى:

- تقييم سريع للإنتاج المحقق.
- يمكن اعتمادها كمعايير استغلال تسمح بالمقارنة بين: ما يجب انتاجه في مؤسسة أو قسم وما أنتج فعلا،

<sup>1</sup> - أسماء ريم، مدى تأثير الرافعة المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر، مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2015، ص 9.



المقارنة تعطي انحرافات والتي يتم تحليلها من أجل: معرفة أسباب الاختلافات بين التكاليف التقديرية والحقيقية واتخاذ القرارات التصحيحية إذا كانت الانحرافات سالبة.

✓ يمثل الانحراف الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية المحددة مسبقاً، أي الاختلاف بين ما تحقق خلال دورة الاستغلال وبين ما كان متوقفاً أن يتحقق.

تكمن أهمية الموازنات التقديرية في تحسين المردودية في أنها تمكننا حساب انحراف المردودية من خلال التكاليف التقديرية ومعرفة الأسباب التي أدت إلى ذلك ومنع حدوثها مستقبلاً<sup>1</sup>.

**انحراف المردودية:** هو الانحراف الذي يترجم مستوى الاستخدام لعوامل الانتاج، أي الفرق بين الأعباء المرتبطة بالنشاط الحقيقي وتلك المرتبطة بالنشاط التقديري، ويحتسب وفق العلاقة التالية<sup>2</sup>:

**انحراف المردودية = الأعباء التقديرية لوحدة القياس الحقيقية – الأعباء التقديرية لوحدة القياس المعيارية الموافقة للإنتاج الحقيقي.**

أو

**انحراف المردودية = (عدد وحدات القياس الحقيقية – عدد وحدات القياس التقديرية) × التكاليف التقديرية الموافقة للنشاط الحقيقي.**



<sup>1</sup> - بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى، الجزائر، 2013، ص ص 206-210.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 235.

## 2. تأثير محاسبة التكاليف على المردودية المالية للمؤسسة:

من بين أهداف محاسبة التكاليف فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج من خلال سعي إدارة المؤسسة إلى تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الإحتفاظ بجودة الإنتاج ونوعيته وذلك لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى والتي تعني تحقيق أكبر قدر من الأرباح<sup>1</sup>، فمن خلال تدنية التكاليف وزيادة الأرباح تزداد النتيجة ومنه تعظيم المردودية المالية للمؤسسة.

## 3. تأثير بحوث العمليات على المردودية المالية للمؤسسة:

يساهم استخدام المؤسسة لبحوث العمليات في الرفع من المردودية المالية للمؤسسة من خلال أساليبها الكمية التي تساعد في تحديد البدائل وتقييمها واختيار البديل الأمثل الذي يعظم العائد أو يخفض التكاليف<sup>2</sup>.

## 4. تأثير التحليل المالي على المردودية المالية للمؤسسة:

تكمن العلاقة بين التحليل المالي والمردودية المالية في كونه عملية يتم من خلالها "إشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع الإقتصادي، تساهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية والمالية للمشروع، وذلك من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية ومصادر أخرى وذلك لكي يتم استخدامها في تقييم أداء المشروع بقصد إتخاذ القرارات، وتحديد مختلف الإنحرافات التي تخلت أداء المؤسسة وتشخيص أسبابها، ويعتبر مؤشر المردودية أحد المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي لتحديد مستوى كفاءة الأداء، فهو مؤشر يترجم فعالية التسيير في المؤسسة وقدرتها على إعادة تكوين وتوسيع مواردها المالية ومن بين مؤشرات المردودية نسبة المردودية المالية"<sup>3</sup>.

نستخلص أن نسبة المردودية المالية هي نسبة من نسب التحليل المالي تسمح بتقييم كفاءة الأداء المالي للمؤسسة وذلك بمقارنة ما تم تحقيقه من نتائج بالوسائل التي ساهمت في تحقيق هاته النتائج وتحديد الإنحرافات وأسبابها ومنه إيجاد الحلول لتحسينها.

<sup>1</sup> - عيادي دنيا، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية، مذكرة ماستر، في فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2015، ص 7.

<sup>2</sup> - محمود فياض وعيسى قدارة، مرجع سابق، ص 7.

<sup>3</sup> - قريرة مروة، دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، في فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2017، ص ص

## 5. تأثير محاسبة المسؤولية على المردودية المالية للمؤسسة:

تكمن أهمية محاسبة المسؤولية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة في كونها جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية، الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات في الوحدة الاقتصادية، كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل<sup>1</sup>، ووضع نظام ملائم للحوافز، وتسهيل اتخاذ القرارات عند المستوى الذي يكون مديره أكثر قدرة على تلمس ومعالجة مشاكل الواقع من غيره بسرعة وكفاءة في الوقت المناسب، محاسبة المسؤولية عبارة عن نظام يخدم الإدارة في رقابة وتقييم الأداء وتحليل الانحراف بكل مركز من خلال عمل تقارير الرقابة والأداء اللازمة عن أداء كل مركز والمحاسبة عن التكاليف والإيرادات وربطها بمراكز المسؤولية كل حسب ما يخصه<sup>2</sup>.

نستخلص أن محاسبة المسؤولية تقوم بالرقابة على الاستخدام الأمثل للموارد وتقييم أداء كل مركز من خلال تقارير الأداء عن تكاليفه وإيراداته، وبما أن المردودية المالية مؤشر من مؤشرات الأداء المالي، فهذا يخلق جو من التحفيز والتنافس بين المراكز حول المركز الذي يمكن أن يحقق أداء مالي أفضل (مردودية أعلى)، وذلك من خلال الوصول (لتكاليف أقل وإيرادات أكبر)، وهذا يساهم في تحقيق مردودية أعلى للمؤسسة ككل.

## المطلب الثاني: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة على المردودية المالية للمؤسسة

## 1. تأثير تحديد التكاليف على أساس الأنشطة على المردودية المالية للمؤسسة:

تتبع أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من هدفه الذي يسمح للإدارة بتركيز الإهتمام على المنتجات أو الخدمات المقدمة والعمليات الإنتاجية بما يخدم زيادة الأرباح<sup>3</sup>، وذلك من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تلك التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات وبالتالي إلغائها بما يعمل على تقليص التكلفة الإجمالية

<sup>1</sup> - باعلي كنزة، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2015، ص 9.

<sup>2</sup> - مهدي عطية موحى الجبوري وجاسم محمد حسين الجنابي، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الأداء، دراسة تحليلية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، العراق، ص 6، 7.

<sup>3</sup> - درويش مصطفى الجذلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، مذكرة ماجستير، محاسبة وتمويل، جامعة غزة، 2007، ص

للمنتجات، وإنشاء الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة التي يمكن أن تؤدي نفس الغرض وبأقل تكلفة، والتركيز على الجودة من خلال التعرف على مسببات الأنشطة المسببة لقصور الجودة (كتكاليف الضياع والتوقفات) مما يمكن من تحديد العيوب والتحكم فيها بتصحيح الخطأ أو القضاء على أسبابها، بالإضافة إلى التركيز على إرضاء المستهلكين<sup>1</sup>، كل هذا من شأنه أن يقلص التكاليف (تكاليف الأنشطة الغير مضافة للقيمة) ويزيد الإيرادات (المبيعات) ومنه زيادة النتيجة وتحسين المردودية المالية للمؤسسة.

## 2. تأثير نظام التوقيت المنضبط JIT على المردودية المالية للمؤسسة:

ان استخدام المنظمة لنظام التوقيت المنضبط للشراء يساعد على تخفيض كلفة الإحتفاظ بالمستويات العليا للمخزون والتي تتضمن مساحات ومعدات تخزين، مواد تالفة، تكاليف الأموال المستثمرة في المخزون (الاموال العاطلة).

نظام التوقيت المنضبط نظام يقوم على تخفيض تكلفة مناولة المواد الخام والانتاج التام، وخفض زمن بدء التشغيل حتى يترتب على ذلك الإسراع في بدء تنفيذ طلبيات الانتاج والقدرة على الوفاء بتلك الطلبيات في حينها دون تأخير مما يعكس بدوره على تخفيض التكلفة، سواء كان مباشرا من خلال تجنب اي غرامات تأخير تسليم المنتج أو غير مباشرة من خلال تجنب الضياع (تكلفة الفرصة الضائعة) نتيجة الحفاظ على الزبون وعدم التفريط به، وتقوم أيضا على تخفيض مستويات الخزين لجميع أنواعه (مواد خام، قيد الإنجاز، تام الصنع)، وتخفيض معدل التلف وتحسين نوعية المنتج<sup>2</sup>، ومنه تخفيض التكاليف، تحسين كفاءة وجودة الإنتاج وزيادة المبيعات ورفع المردودية المالية للمؤسسة.

## 3. تأثير التكلفة المستهدفة على المردودية المالية للمؤسسة:

تقوم التكلفة المستهدفة على تكلفة محددة لا يمكن تجاوزها للتمكن من المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع الازم لتحقيق هذا الهامش المحدد، وهي تشكل برنامج لتخفيض التكاليف والرفع من قيمة وظائف المنتج، وإستخدامها يدخل في إطار التسيير الاستراتيجي خاصة بالنسبة للمنتجات الجديدة عبر كامل المراحل من التصميم إلى الإنتاج والتسويق وتستمر طيلة دورة حياة المنتج من خلال الضغط على التكاليف وزيادة قيمة

<sup>1</sup> - إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، مرجع سابق، ص ص 200 - 202.

<sup>2</sup> - إسماعيل يحي التكريتي واخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، مرجع سابق، ص ص 37-41.

المنتجات، تحديد سعر البيع المستهدف يكون بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم<sup>1</sup>.

نستخلص أن نظام التكلفة المستهدفة يسمح للمؤسسة بالتحكم في تكاليفها وكذا الأرباح التي ترغب بتحقيقها من منتج معين وهذا يمكنها من التحكم في النتيجة، ومن خلال تحديد سعر بيع مستهدف يتناسب مع متطلبات الزبائن تزيد مبيعاتها ومنه تحسين نتيجة المؤسسة والوصول الى مردودية مالية أعلى.

#### 4. تأثير سلاسل القيمة على المردودية المالية للمؤسسة:

سلسلة القيمة هي عبارة عن مجموعة متصلة من الأنشطة التي تزيد المنافع (القيمة) لمنتجات الشركة أو خدماتها، ويتم تقييم هذه الأنشطة بحسب مقدار مساهمتها في الخدمات النهائية للمنتج وجودته وانخفاض تكلفته<sup>2</sup>.

حيث تقاس القيمة بإجمالي ما يدفعه المشترون للسلسلة أو الخدمة ويحقق المشروع ربحا إذا كانت القيمة تزيد عن تكلفة أداء أنشطة سلسلة القيمة<sup>3</sup>، ومنه نستخلص أن سلسلة القيمة تسمح بمعرفة الأنشطة المضيئة للقيمة والغير مضيئة وتقييم الأنشطة ومدى الحاجة إليها ومن ثم إتخاذ القرار حول التخلص من الأنشطة الغير مضيئة للقيمة ومنه التخلص من نشاط اضافي يحتاج الى هدر وقت وتكاليف بدون منافع، فمن خلال التركيز على الأنشطة المضيئة للقيمة والجودة بأقل التكاليف، كل هذا يؤدي إلى إنخفاض التكاليف وزيادة المبيعات، ومنه زيادة النتيجة وتحسين المردودية المالية.

<sup>1</sup> - عيادي دنيا، مرجع سابق، ص 43.

<sup>2</sup> - كمال خليفة ابو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 60.

<sup>3</sup> - اسماعيل حجازي وسعاد معالم، نظام التكاليف على أساس الأنشطة عوامل التنبؤ ونجاح التطبيق، مرجع سابق، ص 88.

## المطلب الثالث: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر على المردودية المالية للمؤسسة

## 1. تأثير إدارة الجودة الشاملة على المردودية المالية للمؤسسة:

يمكن القول ان إدارة الجودة الشاملة هي النظام الذي يمكن من خلاله تحقيق التحسين المستمر لكل أنشطة إضافة القيمة التي تمارسها المؤسسة، بغية خلق قيمة مضافة لتحقيق رضا زبائنها من خلال تقديم ما يتوقعونه أو ما يفوق توقعاتهم<sup>1</sup>، حيث تساهم إدارة الجودة الشاملة في تحسين المردودية المالية للمؤسسة من خلال سعيها الى:

- تحقيق مستوى عال من الجودة والإستجابة السريعة لإحتياجات الزبون.
- التغلب على نقاط الضعف، ووضع الحلول للمشاكل والمعوقات التي تواجه العاملين بالمنظمة.
- توفير الخدمة وفق متطلبات الزبون من حيث الجودة والتكلفة، والوقت والاستمرارية.
- خفض تكاليف تقديم الخدمة بصورة ملحوظة نتيجة قلة الأخطاء واحتمال إعادة الخدمة ثانية للزبون.
- زيادة انتاجية المؤسسة من خلال تحسين أداء العاملين ومن ثم أداء المنظمة ككل.
- زيادة ربحية المؤسسة نتيجة جذب زبائن جدد لديهم الرغبة في دفع أكبر مقابل الحصول على خدمة ذات جودة متميزة.

- زيادة الحصة السوقية للمنظمة بسبب تخفيض تكاليف الخدمة وزيادة رضا الزبون عن الخدمات المقدمة لهم.
  - تساعد المنظمة في التعرف على جوانب الهدر في الوقت والطاقات الذهنية والمادية ومن ثم التخلص منها<sup>2</sup>.
- نستخلص من كل هذا أن تركيز المؤسسة على رضا زبائنها (الجودة، التكلفة، الوقت المحدد)، بالإضافة إلى قيامها بتحسين الانشطة المضيفة للقيمة والتخلص من الغير مضيعة (التخلص من جوانب الهدر في الطاقات)، كل هذا يؤدي إلى زيادة الانتاج بأقل التكاليف، ولاء الزبائن، زيادة الحصة السوقية، ومنه زيادة نتيجة المؤسسة والوصول إلى مردودية مالية أفضل.

## 2. تأثير بطاقة الأداء المتوازن على المردودية المالية للمؤسسة:

يتوجه نموذج بطاقة الأداء المتوازن نحو هدف أساسي وهو الربح المالي، فهو حجر الأساس لكل عمل حيث توجي للموجهين أن يوجدوا أداء مالي تنافسي ومالي طويل الأمد من خلال الإستثمار في جوانب أخرى مهمة

<sup>1</sup>- محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، مرجع سابق، ص ص 52-54.

<sup>2</sup>- قاسم نايف علوان المحياوي، إدارة الجودة الشاملة في الخدمات، مرجع سابق، ص 149، 150، 187.

مثل تطوير العاملين، تعزيز التكنولوجيا ورضا العمال<sup>1</sup>، تستهدف تحسين الربحية وزيادة القدرة التنافسية في الأجل الطويل من خلال ضمان التوازن بين المسببات المختلفة للربح<sup>2</sup>، ويتجلى تأثير بطاقة الأداء المتوازن في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية من خلال أبعادها الأربعة التي تتمحور حول "مقاييس الجودة والانتاجية، الكفاءة، الحدّات، النجاح التسويقي، فبعد الاداء الداخلي وجودة العمليات تسعى من خلاله المؤسسة إلى محاولة إرضاء العملاء، ويتم تحسين هذا الأداء من خلال بعد التعلم والنمو، فعملية تحسين الأداء الداخلي وجودة العمليات تكون ضرورية لتحسين رضا العميل، وتحسين رضا العميل يكون ضروري لتحسين النتائج المالية للمنشأة"<sup>3</sup>، ومنه نستنتج أن لبطاقة الأداء المتوازن أربعة أبعاد تربطها ببعضها البعض علاقة سببية حيث كل بعد يكمل عمل الآخر، حيث يعود هذا بالفائدة على المؤسسة من خلال منتجات ذات جودة عالية، سعر منتج مناسب مرضي للزبون، ومنه زيادة حصة العملاء وزيادة المبيعات والمساهمة في تحقيق مردودية مالية أعلى للمؤسسة.

<sup>1</sup> - رضا مصيلحي أحمد إسماعيل، تأثير المتغيرات الداخلية والخارجية على مستوى الأداء، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2016، ص 143.

<sup>2</sup> - علاء محمد البتانوني، دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف مدخل نظري وتطبيقي، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 305.

<sup>3</sup> - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 435.

## خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل دراسة المردودية وأهم أنواعها من مردودية إستغلال، مردودية إقتصادية وتعمقنا أكثر فيما يخص ماهية المردودية المالية، حيث تطرقنا لبعض المؤشرات التي تقاس بها مثل القدرة على التمويل الذاتي، نسبة الربحية للمبيعات، نسبة الربحية للإستثمارات، ثم علاقتها بكل من المردودية الإقتصادية و الإستدانة، ثم تطرقنا للمساهمة التي تضيفها كل من الأدوات التقليدية والحديثة وأدوات التحسين المستمر للمحاسبة الإدارية في الكشف عن المشاكل والانحرافات التي تواجه المؤسسة وإيجاد الحلول الممكنة ودورها في محاولة تحقيق أكبر إنتاج، بأفضل جودة، وأقل تكاليف ممكنة، لتحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية.



## الفصل الثالث:

دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية

لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

## الفصل الثالث: دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.

---

### تمهيد:

بعد الإحاطة بالجانب النظري لكل من أدوات المحاسبة الإدارية والمردودية المالية في الفصل الأول والثاني، سنحاول إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، من خلال القيام بدراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة، وذلك بتطبيق بعض الأدوات التي تم التطرق إليها، لإبراز دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة محل الدراسة، وذلك من خلال المباحث الثلاث التالية:

**المبحث الأول:** تقديم عام لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة.

**المبحث الثاني:** واقع إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.

**المبحث الثالث:** محاولة تفعيل إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.

### المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة (أوماش).

يتمثل الهدف الرئيسي لأي مؤسسة إقتصادية في بداية كل سنة مالية في السعي لتحقيق الربح، وذلك من خلال محاولة الوصول في نهاية هذه السنة إلى رقم مبيعات يفوق التكاليف التي تحملتها، حيث تقوم كل مؤسسة بتطبيق أساليب تساعد على تدنية تكاليفها وإستخدام مواردها إستخدام أمثل وإنتاج سلع ذات نوعية مرضية لذوق الزبون سعيا لتحقيق أقصى الأرباح الممكنة .

### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.

تطرقنا في هذا المطلب إلى تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وأهميتها في الوسط الإقتصادي، ثم إلى أهم الأهداف التي تسعى إليها.

### الفرع الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.

تتموقع مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة ب " بلدية أوماش " التابعة لدائرة أورلال ولاية بسكرة بالقرب من الطريق الوطني رقم 3 الذي يربط بين شمال الجزائر وجنوبها الشرقي والسكة الحديدية، ولقد شرعت في إجراءات التأسيس القانونية في فيفري 1999، حيث بدأت نشاطها كشركة ذات مسؤولة محدودة (sarl)، برأس مال يقدر ب 135.000.000 دينار جزائري، لتمارس نشاطها في القطاع الغذائي-الزراعي.

أنشئت المؤسسة في إطار شراكة بين مستثمر خاص وطني ومجموعة الغير الإماراتية المتخصصة في الصناعات الفلاحية الغذائية خصوصا صناعات الحبوب ومشتقتها، وفي 2007 تم تحويل الطبيعة القانونية للشركة من شركة ذات مسؤولة محدودة (sarl) إلى شركة ذات أسهم (spa)، حيث تم رفع رأسمالها الإجتماعي إلى 300.000.000 دينار جزائري.

تقدر المساحة الإجمالية للمؤسسة ب: 54225 م<sup>2</sup>، حيث تتربع وحدة الدقيق والفرينة على مساحة قدرها 2850 م<sup>2</sup>، أما وحدة الكسكسي فتقدر ب 2070 م<sup>2</sup>، وبالقرب من مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية: القمح بنوعيه (اللين والصلب)، ولقد تم إقامة المشروع بالمنطقة

## الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الصناعية أوماش لعدة اعتبارات أهمها الاعتبارات الجبائية، حيث أن المؤسسة استفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (12-93)، كون منطقة أوماش مصنفة ضمن المناطق الخاصة.

وتتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات بكل من أوماش وجيجل وهي:

- وحدة إنتاج الدقيق والفرينة وهي الوحدة الرئيسية في المؤسسة والتي سنتطرق إليها في الدراسة التطبيقية.
- وحدة إنتاج الكسكسي بنوعيه المتوسط والرقيق.
- وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام، بميناء "جن جن" بجيجل، لكنها ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين والصلب" بالدرجة الأولى ل:
  - تموين إحتياجات وحدة الدقيق والفرينة.
  - تموين السوق الجزائري.

- وحدة صوامع تخزين الحبوب وهي في طور الإنجاز تقع بميناء جن جن بجيجل، يقدر هذا الإستثمار الإجمالي لهذا المشروع ب: 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية المساحة ومن ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر ب 9,6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب إتفاقية بينها وبين إدارة الميناء (جن جن)، أما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صمعة تقدر ب: 160 ألف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف طن، ولقد برمجت توسعة هذا المشروع كمرحلة ثانية لإنجاز 9 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ 80 ألف طن، ومساحة مغطاة للتخزين ب 25 ألف طن.

مرت عملية إنجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن تم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الإستيراد والتصدير العمل بإستيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية وإستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، فبداية الأشغال بوحدة الدقيق والفرينة كانت في أكتوبر 2000 ونهاية الأشغال كانت في جويلية 2002، أما وحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في 2001 ونهايتها في 2002، وبعد ما تم تجهيز مختلف الوحدات بكل ماتحتاجه من تجهيزات ومعدات، بدأت عملية الإنتاج الفعلي والمستمر في المؤسسة في 2003 في كل من وحدة الدقيق والفرينة ووحدة الكسكسي.

## الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

### الفرع الثاني: أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

للمؤسسة أهمية كبيرة إكتسبتها من خلال ما تقدمه من منتجات ذات إستهلاك كبير في محيطها بالإضافة إلى الجودة التي تميز منتجاتها حيث تكمن أهميتها في أنها :

- تعتبر منتجات المؤسسة أساسية وضرورية للمستهلك.
- تغطي المؤسسة جزءا كبيرا من حاجيات السوق.
- توفير مناصب شغل و تساهم في امتصاص جزء من البطالة.
- الموقع الجغرافي الإستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى.

### الفرع الثالث: أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

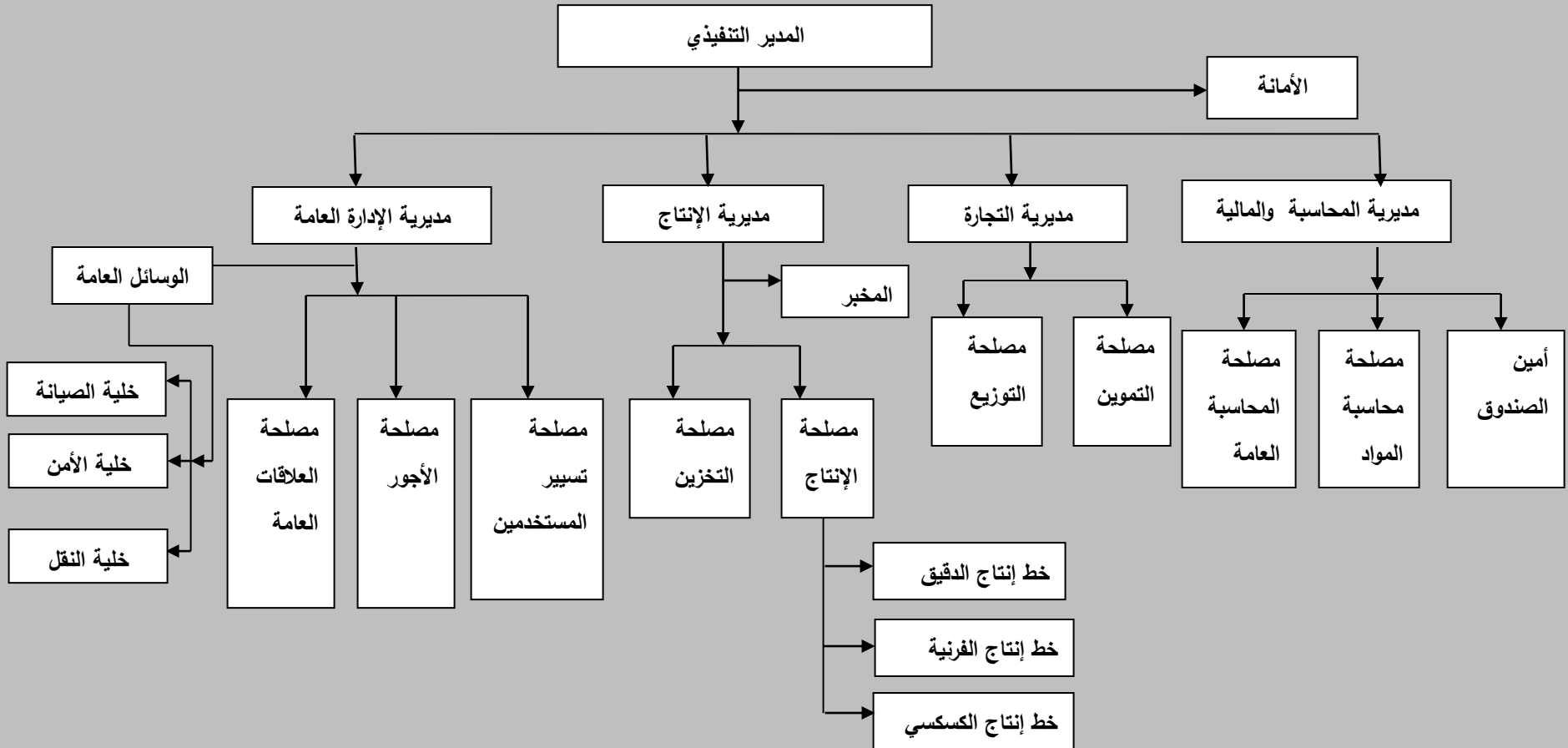
في ظل المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة والمتميز بشدة التنافس تحاول المؤسسة جذب أكبر عدد من المستهلكين لسلعها من خلال:

- العمل على توفير الإحتياجات المطلوبة في السوق من المنتجات الغذائية.
- وضع سياسات إنتاجية تتوافق مع ما يطلبه الزبون.
- وضع سياسات تجارية تمكنها من المحافظة على مكانتها في السوق.
- محاولة الحصول على حصة سوقية تفوق المؤسسات المنافسة لها.
- تطوير المنتجات والألات المستعملة.
- تخفيض تكاليف الإنتاج.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات ومصالح من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة، ويبين الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة فيما بينها، والهيكل التنظيمي الموضح في الشكل الموالي يبين هذه العلاقات حسب السلم الهرمي للسلطة كما يلي:

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

## الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

1. **المدير التنفيذي:** مكلف بحسن تسيير المؤسسة من الناحية الإدارية والتقنية، وإتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، والتنسيق بين مصالح المؤسسة.
2. **مدير الأمانة العامة:** يقوم بتسيير الأمانة العامة ومختلف شؤونها، مثل تسجيل البريد الصادر والوارد، إستقبال العملاء والزوار، إستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديرات والمصالح، وتبليغ المعلومات إلى مختلف مصالح المؤسسة.
3. **مديرية الإدارة العامة:** ونجد تحت سلطتها المصالح التالية:
  - ا/ مصلحة الوسائل العامة: تعمل على تموين مختلف مصالح المؤسسة بالمستلزمات والمواد الضرورية (وسائل نقل، عتاد، معدات...)، ومراقبة إستعمالها لها، وكذا إستقبال فواتير الموردين والقيام بأعمال أخرى، حيث تقوم بمايلي:
  - الصيانة: تقوم بصيانة كل من آلات ، معدات، وسائل النقل وكل تجهيزات المؤسسة، وهي تقوم بكل من عملية الصيانة الطارئة والصيانة الوقائية للآلات وتشمل كل من خلية ميكانيك الآلات وخلية الكهرباء.
  - الأمن: الحرص على الأمن بالنسبة للمؤسسة، كذلك تقوم بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة و معبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الشراء.
  - النقل: العمل على تأمين وإستقبال الطلبات الخاصة بالشراء وكذلك إيصال وتأمين النوعية الممنوحة للزبائن وكذلك نقل عمال المؤسسة
- ب/ مصلحة تسيير المستخدمين: هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية إمضاء العامل لعقد العمل إلي تقاعده، وكذا توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة، ومراقبة العمال من حيث الغياب...
- ج/ مصلحة الأجور: تقوم بإعداد الأجور، وإعداد التصريحات الخاصة بالضمان الإجتماعي.
- د/ مصلحة العلاقات العامة: تقوم هذه المصلحة بجميع أنواع الأعمال التي تتعلق بالأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل: صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري...

## الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

4. **مديرية الإنتاج:** تقوم بالإشراف على عملية الإنتاج، النوعية، الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للمواد الأولية

والمنتجات وتمثل مهامها في:

- التعريف بسياسة المنتج المتبعة.
  - تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل والعمل على تقليص كل من كلفة الإنتاج ووقت تسليم المنتجات.
  - المشاركة في تكوين خصوصيات المادة الأولية، والمنتج النهائي.
  - تأمين إنتاج مادة خاصة وفقا لنظام النوعية.
  - تطبيق تقنية منظمة لتجهيزات الإنتاج والصيانة.
  - تقرر سياسة الصيانة بالنسبة للمؤسسة.
  - تدنية التكاليف التشغيلية للوظائف التقنية.
  - تشكيل برامج التكوين وذلك بالتنسيق مع مسؤول الإدارة العامة.
- ويندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية: كل من المخبر، مصلحة الإنتاج ومصلحة التخزين.

5. **مديرية المحاسبة والمالية:** تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء

البرنامج التجاري وتنفرع عنها المصالح التالية: مصلحة المحاسبة العامة والمالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق.

6. **مديرية التجارة:** ويندرج تحت مديرية الإنتاج كل من المصالح الآتية: مصلحة التجارة، مصلحة التموين والتوزيع.



### المطلب الثالث: تقديم وحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

سنتطرق في هذا المطلب إلى الهيكل التنظيمي وكل من الجانب الإنتاجي والتسويقي لوحدة الدقيق والفرينة بالمؤسسة.

#### الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لوحدة الدقيق والفرينة.

ينقسم الهيكل التنظيمي لوحدة الدقيق والفرينة إلى المصالح التالية:

#### 1. مصلحة الإنتاج: تشرف على السير الحسن للعملية الإنتاجية من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة

على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- إستقبال المواد الأولية.

- خلط القمح وتصفيته من الشوائب وتحضيره للطحن.

- وزن لقمح المصفى لمعرفة وزن الفضلات المصفاة.

- إستقبال الأكياس.

- تخزين وتصريف المنتج.

- الصيانة الوقائية والفنية.

- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

يقوم مسؤول الإنتاج بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج حتى الوصول إلى المنتج النهائي الذي ترسل عينة منه

للمخبر لمراقبة النوعية، مع العلم أن المصنع يتبع نظام تسيير الإنتاج بالحاسب الآلي.

#### 2. المخبر: تتمثل مهامه في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص

التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، حيث أن للمخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن إختبار عينات القمح

المقترحة من قبل الموردين، من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا بهدف:

- إحترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.

- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.

## الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

- إمكانية التخزين.
- 3. **مصلحة التخزين:** تتمثل مهامها في تخزين المنتجات النصف مصنعة في الصوامع، والمنتجات النهائية في الأماكن المخصصة.
- 4. **مصلحة التجارة:** تقوم بالتنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج من خلال إرسال المخزونات لهذه المصلحة لتقوم بتوزيعها حسب الأولوية كون أن الطلب أكبر من الإنتاج، حيث تقوم هذه المصلحة بدراسة الطلبية وترتيبها حسب الأولوية، أين توضع في دفتر الطلبيات، هذا الأخير يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للزبون، حجم الحقوق، وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزونات وحجم الطلبيات، الإشراف على عمليات تسجيل البيع ومتابعة حقوق الوحدة الخاصة لكل زبون هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى متابعة الفوترة ليتم بعدها إرسال الفواتير إلى مصلحة المحاسبة، حيث تقوم هذه الأخيرة بتقديم تصريح شهري إلى مصلحة الضرائب، كما تقوم أيضا باستقبال الزبائن وكذلك تحديد نوعية الزبون، ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:
  - نسخة من بطاقة الرقم الجبائي.
  - نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة.
  - وصل طلبية فارغ مختوم عليه، وصل إستقبال.
  - نسخة من شهادة الميلاد.
  - تصريح شرفي.
  - نسخة مستخرجة من السجل التجاري.حيث يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبيات، ومحاولة تحقيق أكبر قدر من المبيعات وذلك من خلال جذب الزبائن.

## الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

5. **مصلحة التمويل والتوزيع:** تقوم هذه المصلحة بعدة مهام، حيث تبدأ مهامها من مصلحة التجارة التي ترسل المعلومات اللازمة الخاصة بالزبائن، كما تقوم بإرسال وصلات البيع إلى مصلحة التجارة للقيام بالعمليات الحسابية، كما تقوم كذلك بإعداد التقرير اليومي والذي توضح فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بمصلحة التعبئة والتغليف، حيث تصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها، ومن بين الوصلات المستعملة في هذه المصلحة نجد:

- وصل الدفع: وثيقة تثبت إيداع المبلغ، تسلم من عند أمين الصندوق.
- وصل التسديد: وثيقة تثبت قيمة المبلغ التسديد، تسلم من قبل مصلحة التجارة.
- وصل الاستلام: وثيقة تثبت عملية إستلام البضاعة.
- وصل الخروج: وثيقة تسمح بخروج البضاعة من المؤسسة.
- كشف العملاء: وهي وثيقة تملأ للزبائن الدائمين فقط، تثبت فيها كمية البضاعة المأخوذة ودفعاتهم النقدية.

### 6. **مصلحة المحاسبة العامة والمالية:** وتقوم بما يلي:

- التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية (للعمليات الحاصلة في وحدة الدقيق والفريضة).
  - متابعة جميع المهام الخاصة بوحدة الدقيق والفريضة.
  - مراقبة محتلف الفواتير وتحريير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين.
7. **أمين الصندوق:** يقوم بتسديد مصاريف وأعباء الوحدة، تسديد أجور العمال وقبض المداخل النقدية للوحدة.
8. **مصلحة محاسبة المواد:** تقوم بمتابعة الحالة التجارية للمبيعات، والمتابعة اليومية لدخول وخروج المواد، وعمليات البيع والشراء.

### الفرع الثاني: الجانب الإنتاجي لوحدة الدقيق والفريضة.

تعتبر وحدة الدقيق والفريضة من أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي، حيث تمتلك تجهيزات إنتاج (مطحنة) عصرية مواكبة للتكنولوجيا، مقتناة من مؤسسة "BULLHER" السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية، حيث تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، تقدر الطاقة الإنتاجية النظرية لمطحنة الدقيق بـ : 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الفريضة فهي 330 طن/يوم، أي بطاقة إجمالية تصل إلى أكثر من 550 طن/يوم ويبين لنا الجدول الموالي تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفريضة:

الجدول رقم ( 04 ): تشكيلة منتجات وحدة إنتاج الدقيق والفرينة.

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

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

أ/ مراحل إنتاج وحدة الدقيق والفرينة.

**المرحلة الأولى:** بعد استقبال المادة الأولية المتمثلة في القمح بنوعيه (الصلب واللين)، تبدأ المرحلة الأولى هي مرحلة التنظيف الأولي للقمح ، أين يتم التخلص من الفضلات والشوائب كالحجارة، الأعواد، الحديد...، ويتم بعدها تخزين المادة الأولية في الصوامع.

**المرحلة الثانية:** مرحلة تهيئة الرحي، حيث يتم إعادة تنظيف القمح (تنظيف ثاني)، أين يتم نزع القشور والحبوب المنكسرة وكذلك العمل على إزالة الغبار العالق بالقمح، ثم بعد ذلك يتم إضافة الماء مع ترك الحبوب لبعض الوقت لتأخذ درجة رطوبة معينة (فترة راحة).

**المرحلة الثالثة:** مرحلة الرحي (الطحن)، بعد انقضاء فترة الراحة المقررة للقمح سواء القمح الصلب أو اللين، يتم إدخاله إلى آلات الطحن أين ينتج عن عملية الطحن منتج ثانوي نخالة و منتج نصف مصنع ممثل في الدقيق الممتاز وفرينة الخبز، هذه الأخيرة بعدما تتم عملية غربلتها تنتج عنها: منتجات ثانوية أخرى متمثلة في النخالة والسمولات، ونسبها تكون بحسب نوعيه القمح الصلب المستعمل، كذلك الأمر بالنسبة لفرينة الخبز أين ينتج معها

## الفصل الثالث: دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

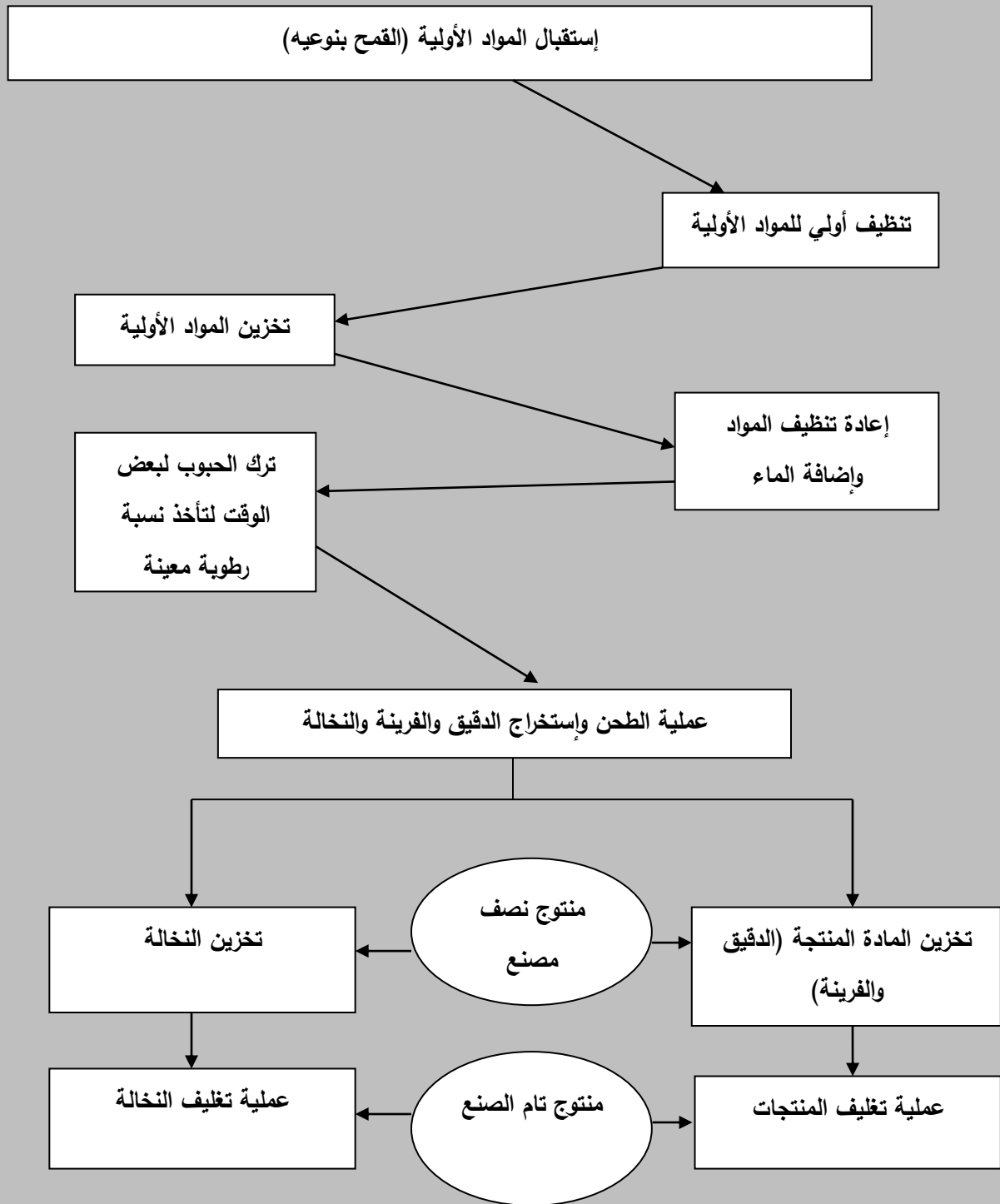
---

منتج ثانوي متمثل في الفريضة الممتازة ونسبتها تكون بحسب نوعية القمح اللين المستعمل، وفي هذه المرحلة يتم تخزين المنتجات النصف مصنعة في صوامع مخصصة لذلك.

**المرحلة الرابعة:** مرحلة التعبئة، حيث يتم تعبئة المنتجات النهائية في أكياس ذات أحجام مختلفة.

ويمكن أن نلخص هذه المراحل الأربعة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (07): مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالوحدة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

### الفرع الثالث: الجانب التسويقي لوحدة الدقيق والفرينة.

ويمكن حصر السياسات التسويقية لوحدة الدقيق والفرينة في: سياسة المنتج، سياسة التسعير، سياسة الترويج، سياسة التوزيع.

#### أولاً: سياسة المنتج

تنتج الوحدة تشكيلتين من المنتجات الرئيسية ( الدقيق، الفرينة )، بالإضافة إلى منتوجات ثانوية أخرى كالتخالة، تعتمد المؤسسة في سياستها الإنتاجية على جودة المنتج، حيث يتم إختيار كل ما يدخل في العملية الإنتاجية بعناية، للمحافظة على مكانتها في السوق.

#### ثانياً: سياسة التسعير

ويتم تحديده السعر عن طريق حصر مختلف التكاليف التي دخلت في العملية الإنتاجية، ثم يضاف إليها هامش ربح يحدد على أساس التكلفة الإجمالية.

#### ثالثاً: سياسة الترويج

لم تعطي الوحدة إهتماماً لترويج منتجاتها، حيث أنها لم تعاني من مشاكل في تصريف منتجاتها، فنقتصر وظيفة الترويج في الوحدة على توزيع بعض المطويات التي تعرض من خلالها مختلف منتجاتها على المتعاملين معها سواء من الوحدة أو من نقاط البيع التابعة لها، كذلك تمارس الوحدة الإشهار من خلال العلامة التجارية لها على جميع وسائل النقل التابعة لها، إضافة إلى المشاركة في المعارض الوطنية.

#### رابعاً: سياسة التوزيع

تتبع الوحدة طريقتين لتوزيع منتجاتها هما :

- **التوزيع المباشر:** العلاقة تكون مباشرة تربط الوحدة بالعملاء بدون وسيط وفق قناة توزيع قصيرة لإيصال المنتجات، وتتعامل الوحدة بهذه الطريقة مع المؤسسات التابعة للدولة وتجار الجملة والمستهلكين الصناعيين، والمستهلكين النهائيين الذين يشترون منتجاتهم من نقاط البيع التابعة للوحدة.
- **التوزيع غير المباشر:** يتم الاستعانة بالوسطاء لتصريف منتجات الوحدة، وهم تجار الجملة وتجار التجزئة، وهؤلاء بدورهم يتعاملون مع المستهلكين النهائيين والمستهلكين الصناعيين.

## المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة.

سنقوم في هذا المبحث بتوضيح واقع استخدام مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية منها والحديثة، وإبراز أهمية تحسين المردودية المالية بالنسبة للمؤسسة والأساليب المستخدمة من طرفها لتحسينها.

### المطلب الأول: واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة.

من خلال الدراسة الميدانية لاحظنا أن المؤسسة لا تستخدم أيا من أدوات المحاسبة الإدارية لا التقليدية ولا الحديثة، إلا أنها تقوم تحاول حساب بعض النسب والمؤشرات الخاصة بالتحليل المالي (دون الإستعانة بمحلل مالي خارجي) وذلك لمعرفة الوضعية المالية للشركة (كالقيمة المضافة، الفائض الإجمالي للإستغلال، نسب الهيكل المالي...) عند إعدادها للقوائم المالية وتحاول إعداد موزانات تقديرية على مستوى مصلحة المحاسبة العامة والمالية لعدم وجود مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية، حيث يجتمع رؤساء مصالح المؤسسة ويتم عرض الميزانيات التقديرية الخاصة بكل قسم لمناقشة، تحليل ودراسة كل موازنة على حدا للوصول للخطط والأهداف الرئيسية التي تسعى إليها المؤسسة وبعدها تعرض هذه الميزانيات على مجلس الإدارة للمصادقة عليها واعتمادها، ويتم نشرها على كافة المصالح والمستويات من أجل الاستعداد الجيد لتنفيذها، وهذه الميزانيات المعدة للمؤسسة تكون عادة لمدة سنة واحدة إلا في الحالات الإستثنائية قد تكون أقل من سنة، ومن بين الميزانيات التقديرية التي تقوم المؤسسة بإعدادها:

- موازنة التموينات ومستلزمات الإنتاج: يتم من خلالها تقدير ما تحتاجه المؤسسة من تموينات، يتم إعدادها بالتنسيق بين مصلحتي التجارة والإنتاج، لتحديد الكميات الواجب شرائها والكميات الكافية للعملية الإنتاجية.
- موازنة الإنتاج: يتم من خلالها تحديد الكمية المقدره المراد إنتاجها، تعد بالإعتماد على موازنة الفترة السابقة لها وبالتنسيق بين مصلحتي المحاسبة والمالية والإنتاج.



## الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

- موازنة المبيعات: يتم خلالها تقدير الكميات المباعة بالإعتماد على الموازنة السابقة، تعد بالتنسيق بين مصلحة المحاسبة والمالية ومصلحة التجارة.
- موازنة التكاليف غير المباشرة: يتم فيها تقدير مختلف التكاليف الغير مباشرة التي ستتحملها المؤسسة خلال الفترة.
- موازنة اليد العاملة: يتم فيها تقدير قيمة أجور عمال المؤسسة للفترة.

### المطلب الثاني: واقع تحسين المردودية المالية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة.

تسعى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب جاهدة لتحسين مردوديتها المالية وذلك من خلال محاولتها لتقديم أفضل المنتجات، حيث تسعى لتقديم منتجات تلبى رغبة الزبون من حيث الجودة، النوعية، السعر، حجم أكياس المنتجات...، وذلك من خلال الحصول على معلومات حول إحتياجات السوق ودراسة المنتجات المنافسة ومحاولة التفوق عليها، حيث تحاول في كل مرة الرفع من جودة منتوجاتها وتخفيض تكاليفها بالإضافة إلى مواكبة التكنولوجيا بالبحث دائما على الآلات عمل وتجهيزات أفضل ومواد أولية ذات نوعية جيدة وتشغيل عمال ذوي كفاءة في مختلف مستويات المؤسسة، كل هذا للوصول لهدف إستقطاب أكبر عدد من الزبائن وتحقيق مبيعات أكبر ومنه تحقيق نتيجة جيدة ومردودية مالية عالية.

## الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

المبحث الثالث: محاولة تفعيل استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.

سيتم في هذا المبحث محاولة تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية و تبيين أثر استخدامها في تحسين المردودية المالية للمؤسسة، حيث إختارنا أداة تقليدية تتمثل في التحليل المالي، وأداة حديثة تتمثل في نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

**المطلب الأول: دور التحليل المالي في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.**

سنحاول في هذا المطلب تطبيق أداة التحليل المالي في المؤسسة محل الدراسة، وإبراز أهميته في الكشف عن الإنحرافات وتحسين المردودية المالية للمؤسسة من خلال حساب المؤشرات وتحليل نتائجها.

**الفرع الأول: حساب وتحليل أهم أنواع المردودية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة للفترة (2015-2017).**

تعتبر المردودية المالية والإقتصادية ومردودية الإستغلال أهم أنواع المردوديات وعليه سنقوم بحساب كل نوع وتحليل نتائجه.

**أولاً: حساب مردودية الإستغلال للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).**

نسبة مردودية الإستغلال = نتيجة الإستغلال / رقم الأعمال

**الجدول رقم (05): حساب نسبة مردودية الإستغلال للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).**

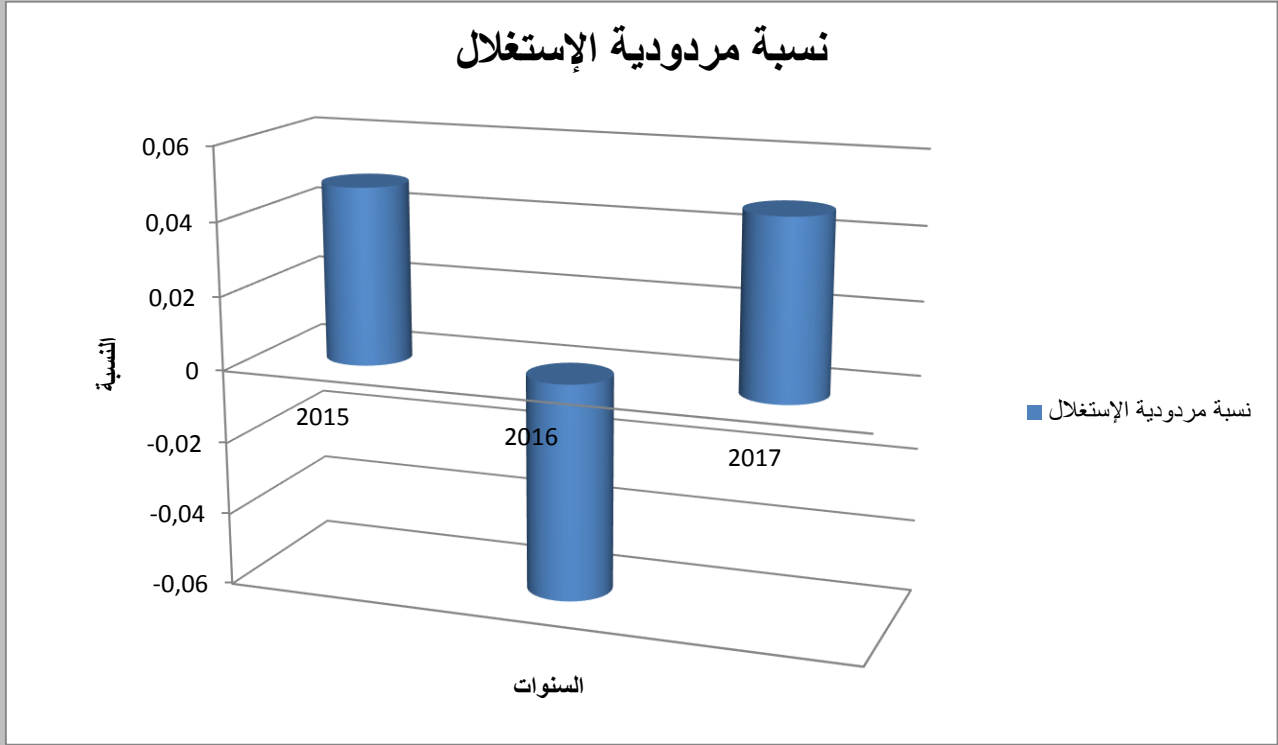
البيان	السنوات	2015	2016	2017
نتيجة الإستغلال		44012500,93	-52273555,34	40284800,36
رقم الأعمال		915321790,64	871576974,85	845357335,93
نسبة مردودية الإستغلال		%4,81	%-5,99	%4,77

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

## الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

والشكل المولي يوضح التمثيل البياني نسب مردودية الإستغلال للمؤسسة خلال فترة الدراسة بالإعتماد على الجدول السابق.

الشكل رقم (08): تمثيل بياني لمردودية الإستغلال للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم (05).

ثانيا: حساب المردودية الإقتصادية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

من خلال ما تطرقنا له في الجزء النظري نستنتج أن المردودية الإقتصادية تسمح بمعرفة فعالية المؤسسة، حيث تتمثل في العلاقة بين النتيجة الإقتصادية التي حققتها المؤسسة والأموال التي إستعملتها، ومنه سنقوم بحسابها كمايلي:

المردودية الإقتصادية = نتيجة الإستغلال / الأصول الإقتصادية.

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

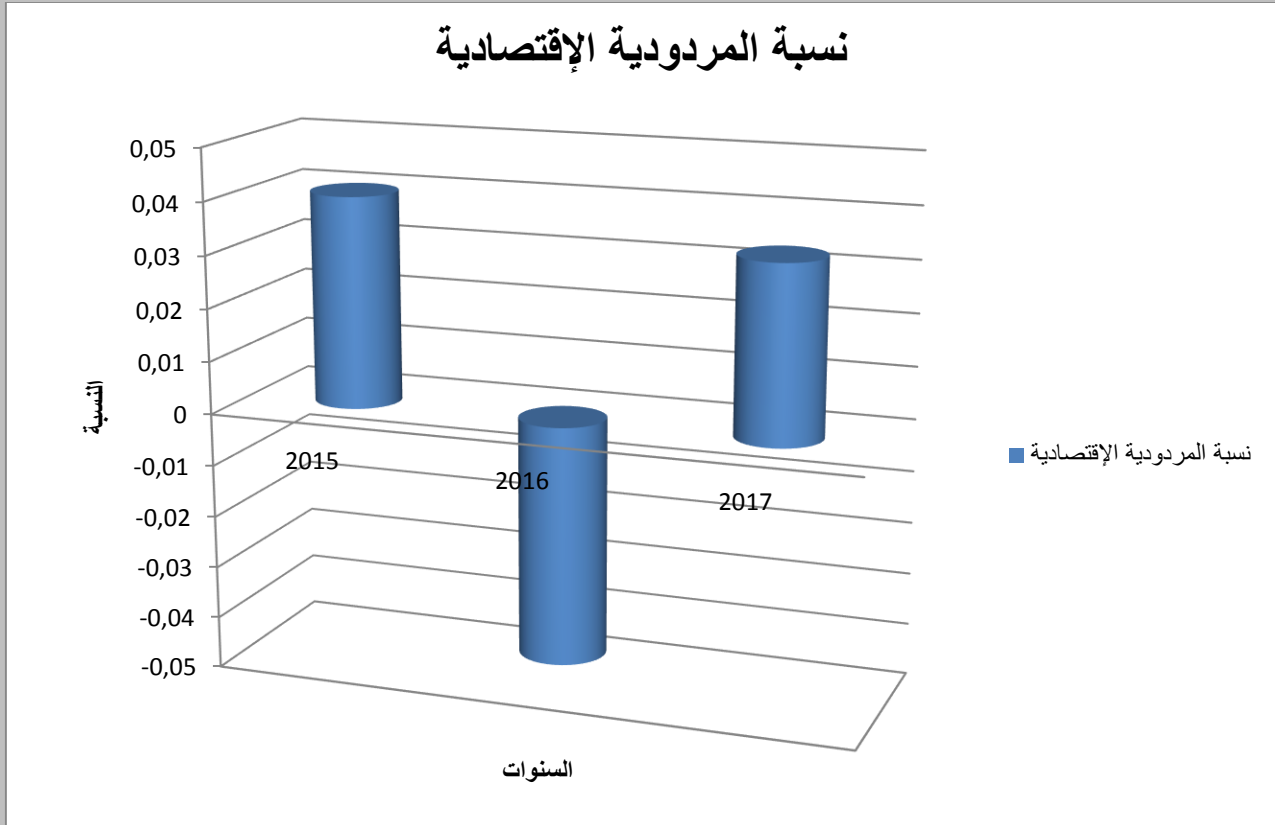
الجدول رقم (06): حساب نسبة المردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

البيان	السنوات	2015	2016	2017
نتيجة الإستغلال		44012500,93	-52273555,34	40284800,36
الأصول الاقتصادية		1095622601,31	1136302263,66	1207934369,03
نسبة المردودية الاقتصادية		%4,02	%-4,60	%3,34

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح التمثيل البياني لنسب المردودية الاقتصادية للمؤسسة خلال فترة الدراسة بالإعتماد على الجدول السابق.

الشكل رقم (09): تمثيل بياني للمردودية الاقتصادية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم (06).

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

ثالثا: حساب المردودية المالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

تعبر المردودية المالية عن قدرة المؤسسة على توليد الأرباح عن طريق الأموال المقدمة من طرف المساهمين حيث يتم حسابها كمايلي:

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}.$$

الجدول رقم (07): حساب نسبة المردودية المالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

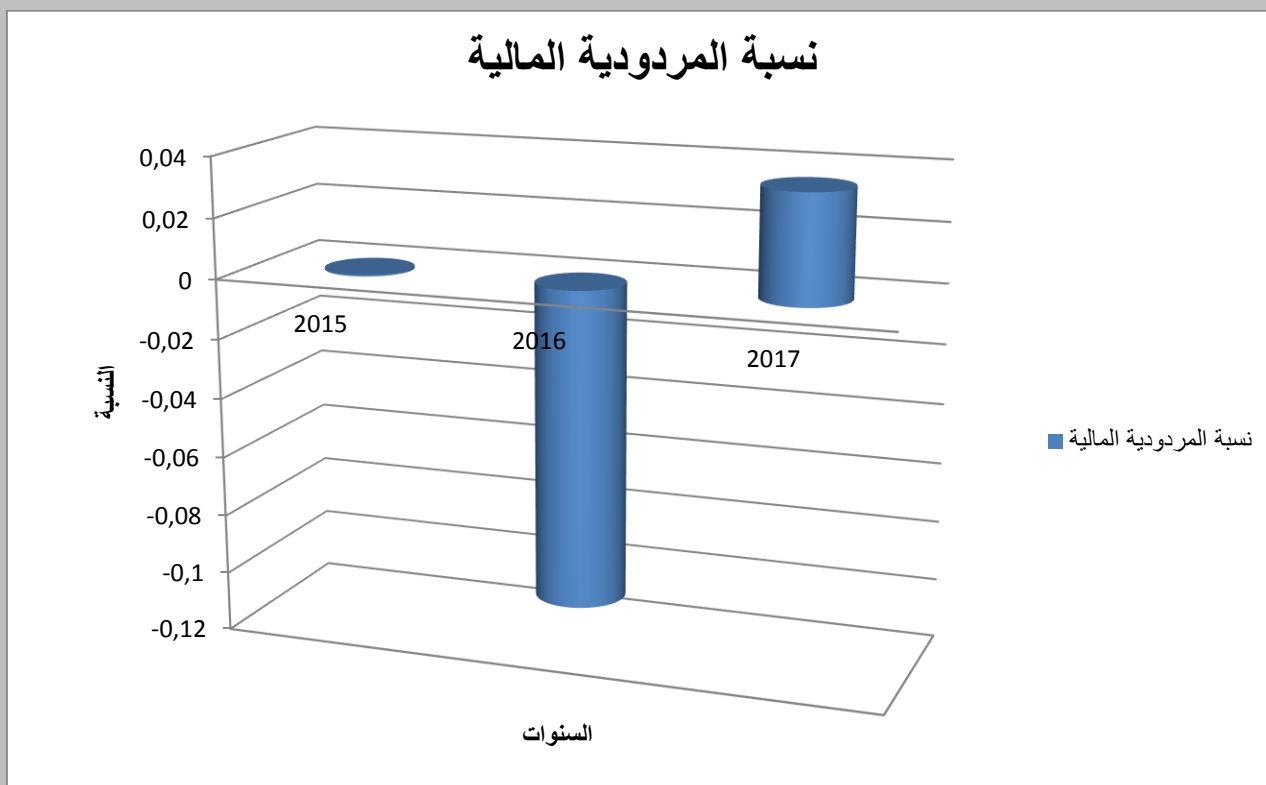
البيان	السنوات	2015	2016	2017
النتيجة الصافية		-356765,02	-67013139,86	23591699,26
الأموال الخاصة		742131190,57	631941571,42	662646387,65
نسبة المردودية المالية		%-0,05	%-10,60	%3,56

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح التمثيل البياني لنسب المردودية المالية خلال الفترة بالإعتماد على الجدول السابق.

الفصل الثالث: دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الشكل رقم (10): تمثيل بياني للمردودية المالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم (07).

رابعاً: تحليل أنواع المردودية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

- نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أن مردودية الإستغلال حققت نسبة 4,81% سنة 2015، ثم إنخفضت سنة 2016 لتحقق نسبة سالبة تقدر ب 5,99%- ويعود هذا لنتيجة الإستغلال المحققة السالبة (بسبب إرتفاع قيمة أعباء المستخدمين والأعباء العملياتية، وإرتفعت سنة 2017 إلى 4,77% وهذا يعود للزيادة المحققة في نتيجة الإستغلال بسبب إرتفاع قيمة النواتج المالية والإسترجات عن خسائر القيمة.
- نلاحظ من خلال الجدول (06) أن المردودية الإقتصادية سنة 2015 حققت نسبة موجبة تقدر ب 4,02%، وإنخفضت هذه النسبة إلى 4,60%- وهذا يعود لإنخفاض نتيجة الإستغلال (سالبة) بسبب إنخفاض قيمة النواتج العملياتية وإرتفاع قيمة الأعباء العملياتية بالإضافة إلى الزيادة في الأصول الإقتصادية (بسبب زيادة كل من الأموال الخاصة والإستدانة الصافية)، ثم إرتفعت إلى 3,34% سنة 2017 بإرتفاع نتيجة الإستغلال بسبب الزيادة الحاصلة في قيمة النواتج العملياتية وإنخفاض الأعباء العملياتية وأعباء.
- نلاحظ من خلال الجدول (07) أن المردودية المالية حققت نسب سالبة تقدر ب 0,05%-، 10,60%- سنة 2015، 2016 على التوالي ويعود هذا إلى النتيجة الصافية المحققة السالبة، ثم عادت لترتفع سنة 2017 إلى 3,56% ويعود هذا إلى إرتفاع نتيجة الإستغلال الذي أدى إلى زيادة قيمة النتيجة الصافية.

الفصل الثالث: دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الفرع الثاني: حساب وتحليل السياسات الثلاثة للمردودية.

تنقسم المردودية المالية إلى ثلاث سياسات تجارية، إستثمارية، تمويلية وعليه سنقوم بحساب كل سياسة لمعرفة مدى مساهمتها في تحقيق المردودية المالية للمؤسسة.

أولاً: حساب السياسة التجارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

تعبّر هذه النسبة عن السياسة التجارية المتبعة من طرف المؤسسة ويتم حسابها كمايلي:

$$\text{السياسة التجارية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال}}$$

الجدول رقم (08): حساب نسبة السياسة التجارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

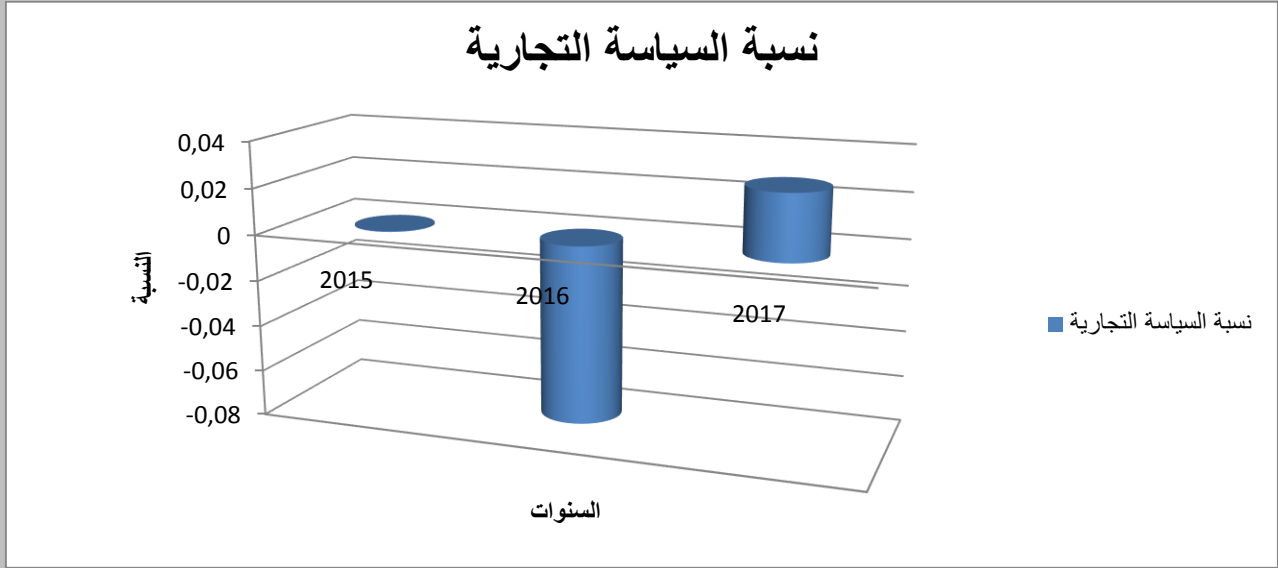
البيان	السنوات	2015	2016	2017
النتيجة الصافية		-356765,02	-67013139,86	23591699,26
رقم الأعمال		915321790,64	871576974,85	845357335,93
نسبة السياسة التجارية		%-0,04	%-7,69	%2,79

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح التمثيل البياني لنسبة السياسة التجارية للمؤسسة خلال فترة الدراسة.



الشكل رقم (11): تمثيل بياني للسياسة التجارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول رقم (08).

ثانيا: حساب السياسة الإستثمارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

تعبر هذه النسبة عن السياسة الإستثمارية المنتهجة من طرف المؤسسة ويتم حسابها كمايلي:

$$\text{السياسة الإستثمارية} = \text{رقم الأعمال} / \text{الأصول الإقتصادية}.$$

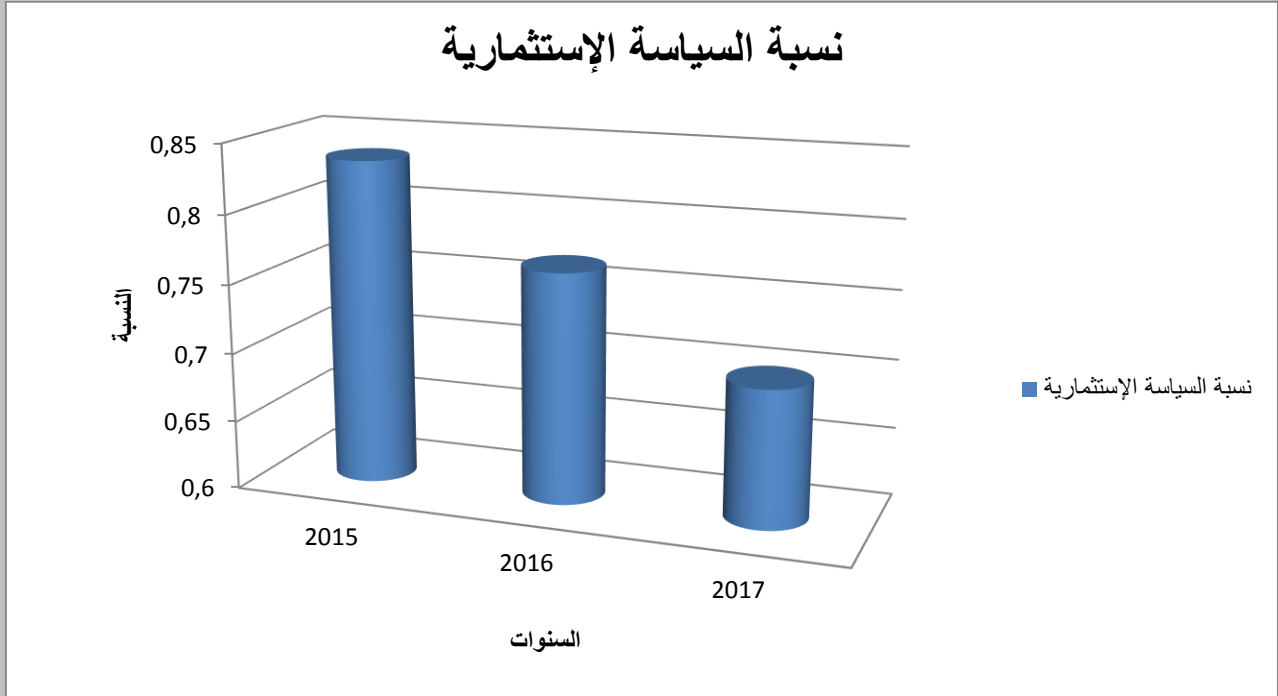
الجدول رقم (09): حساب نسبة السياسة الإستثمارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

البيان	السنوات	2015	2016	2017
رقم الأعمال		915321790,64	871576974,85	845357335,93
الأصول الإقتصادية		1095622601,31	1136302263,66	1207934369,03
نسبة السياسة الإستثمارية		%83,54	%76,70	%69,98

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح التمثيل البياني لنسب السياسة الإستثمارية بالإعتماد على الجدول السابق.

الشكل رقم (12): تمثيل بياني للسياسة الإستثمارية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم (09).

ثالثا حساب السياسة التمويلية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2017-2015).

تعبر هذه النسبة على السياسة التمويلية المتبعة من طرف المؤسسة وسيتم حسابها كمايلي.

**السياسة التمويلية = الأصول الإقتصادية / الأموال الخاصة.**

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

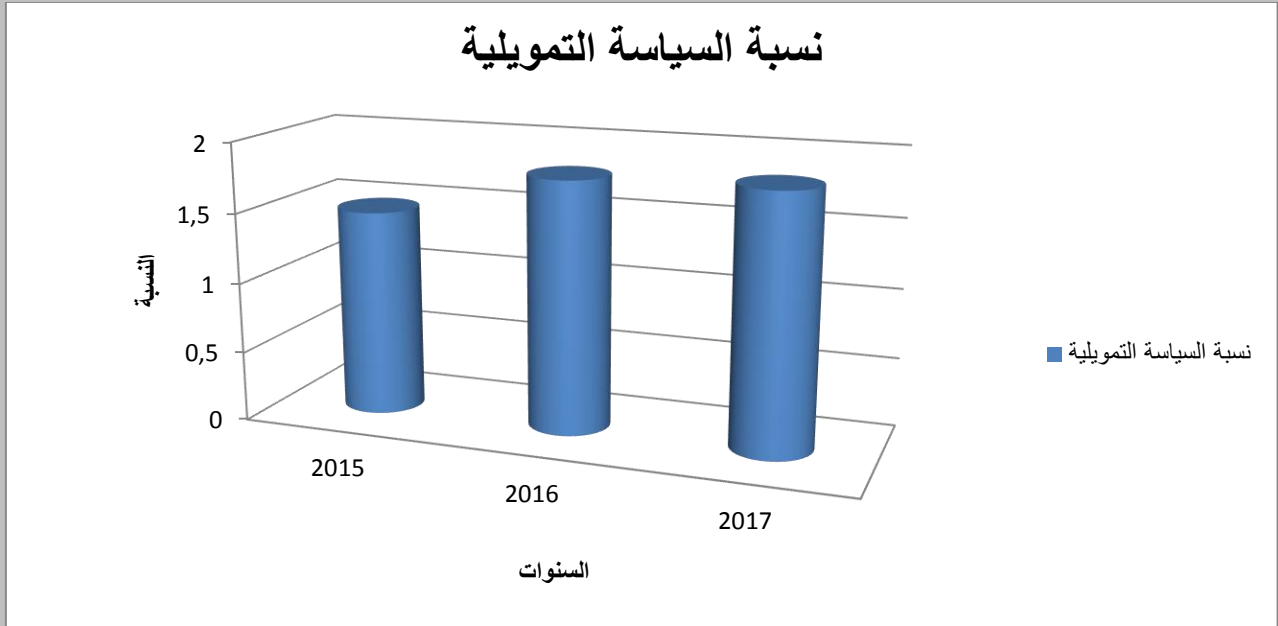
الجدول رقم (10): حساب نسبة السياسة التمويلية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

البيان	السنوات	2015	2016	2017
الأصول الإقتصادية		1095622601,31	1136302263,66	1207934369,03
الأموال الخاصة		742131190,57	631941571,42	662646387,65
نسبة السياسة التمويلية		%147,63	%179,81	%182,29

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح التمثيل البياني لنسبة السياسة التمويلية للمؤسسة خلال فترة الدراسة بالإعتماد على الجدول السابق.

الشكل رقم (13): تمثيل بياني لنسبة السياسة التمويلية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم (10).

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

رابعاً: حساب المردودية المالية بدلالة السياسات الثلاثة للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

تتجزأ نسبة المردودية المالية إلى ثلاث نسب نسبة السياسة التجارية، نسبة السياسة الإستثمارية ونسبة السياسة التمويلية وسيتم حسابها بدلالة النسب الثلاثة كما يلي:

$$RF (Rcp) = \frac{Rnt}{CP} = \frac{Rnt}{CA} \times \frac{CA}{AE} \times \frac{AE}{CP}$$

$$\frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{الأصول الإقتصادية}} \times \frac{\text{الأصول الإقتصادية}}{\text{الأموال الخاصة}} \times \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال}} = \text{المردودية المالية}$$

1/ حساب المردودية المالية بدلالة النسب الثلاثة لسنة 2015:

$$\frac{1095622601,31}{72131190,57} \times \frac{915321790,64}{1095622601,31} \times \frac{-356765,02}{915321790,64} = \text{المردودية المالية}$$

%-0,05=

2/ حساب المردودية المالية بدلالة النسب الثلاثة لسنة 2016:

$$\frac{1136302263,66}{631941571,42} \times \frac{871576974,85}{1136302263,66} \times \frac{-67013139,86}{871576974,85} = \text{المردودية المالية}$$

%10,60=

3/ حساب المردودية المالية بدلالة النسب الثلاثة لسنة 2017:

$$\frac{1207934369,03}{662646387,65} \times \frac{845357335,93}{1207934369,03} \times \frac{23591699,26}{845357335,93} = \text{المردودية المالية}$$

%3,56=

خامسا: تحليل السياسات الثلاثة للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

- نلاحظ من خلال الجدول رقم (08) أن السياسة التجارية حققت نسب سالبة لكل من سنة 2015، 2016 حيث بلغت  $-0,04\%$  و  $-7,69\%$  على التوالي وهذا يعود لكون قيمة النتيجة الصافية سالبة (بسبب القيمة المعتمدة للأعباء العمليانية، مخصصات الإهلاكات والأعباء المالية)، وفي سنة 2017 عادت لترتفع إلى  $2,79\%$  ويعود هذا للزيادة في النتيجة الصافية، نلاحظ أن رقم الأعمال المحقق خلال الثلاث سنوات معتبر وهذا يدل على أن الأداء التجاري للمؤسسة جيد وأنها تسعى لتحسين ربحيتها.
- نلاحظ من خلال الجدول رقم (09) أن نسبة السياسة الإستثمارية تتراجع من سنة إلى أخرى حيث حققت النسب التالية  $83,54\%$ ،  $76,70\%$  و  $69,98\%$  سنة 2015، 2016 و 2017 على التوالي وهذا يعود لانخفاض المحقق في رقم الأعمال (بسبب السلع الجديدة المنافسة لها في السوق) والزيادة في الأصول الإقتصادية طوال الفترة.
- نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن السياسة التمويلية كانت في تزايد مستمر خلال الفترة حيث حققت نسبة  $147,63\%$ ،  $179,81\%$  و  $182,29\%$  سنة 2015، 2016 و 2017 على التوالي ويعود هذا للزيادة المستمرة في كل من الأصول الإقتصادية والأموال الخاصة طوال الفترة وهذا يدل على أن الهيكل المالي للمؤسسة في تطور ونلاحظ أيضا أن الأموال الخاصة تمثل قيمة معتبرة منه أي أن المؤسسة تعتمد بشكل أكبر على تمويل نفسها من خلالها مصدرها الداخلية.
- نلاحظ أن حساب نسبة المردودية المالية بلالة السياسات الثلاث أعطى نفس النتيجة المحسوبة عن طريق النتيجة الصافية والأموال الخاصة ومن كلتا الطريقتين صحيحتين لحسابها.

الفصل الثالث: دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الفرع الثالث: حساب وتحليل أهم مكونات المردودية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

تتكون المردودية من أربعة عناصر أساسية الإنتاجية، الكفاءة، التدفقات النقدية، القدرة على التمويل الذاتي وعليه سنقوم بأهم مكوناتها.

1/ حساب نسبة الإنتاجية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

تقيس الإنتاجية درجة حسن إستخدام الموارد الإنتاجية، ويتم حسابها كمايلي:

$$\frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الأصول الثابتة}} = \text{الإنتاجية}$$

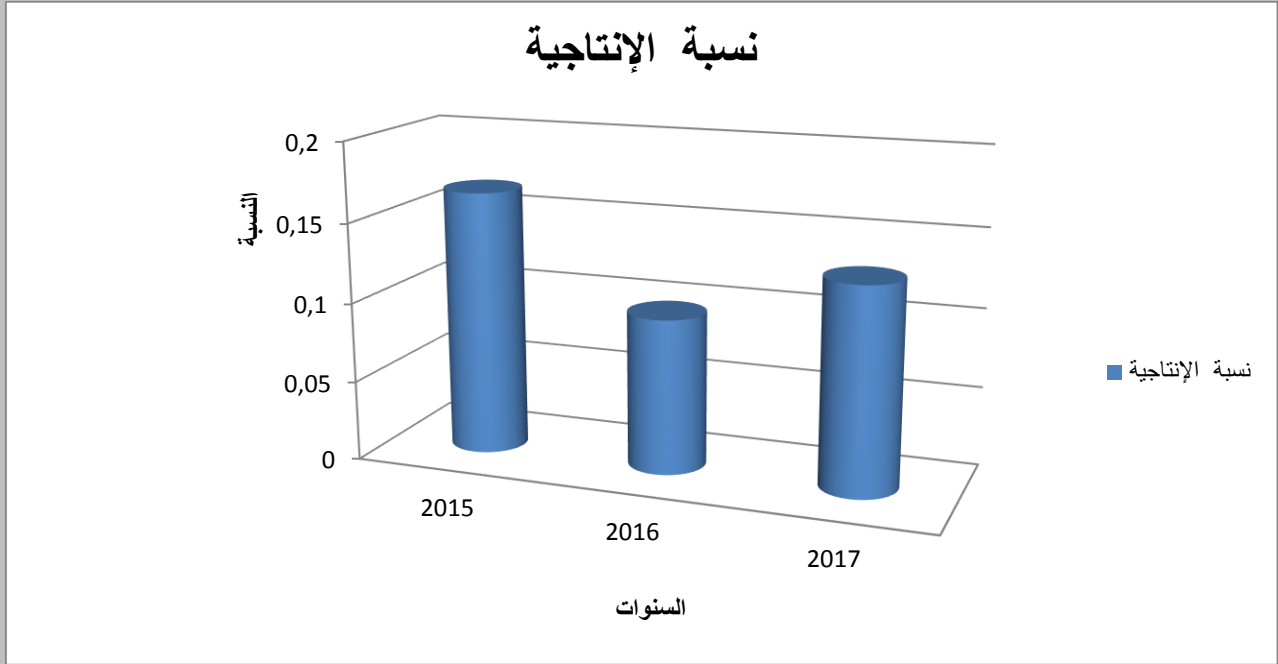
الجدول رقم (11) : نسبة الإنتاجية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

البيان	السنوات	2015	2016	2017
القيمة المضافة		129468023,09	82034185,31	110397602,94
الأصول الثابتة		778326593,00	843054972,06	855916851,68
نسبة الإنتاجية		%16,63	%9,73	%12,90

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح التمثيل البياني لنسبة الإنتاجية للمؤسسة خلال الفترة بالإعتماد على الجدول السابق.

الشكل رقم (14): تمثيل بياني لنسبة الإنتاجية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم 11.

2/ حساب نسبة الفعالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

تعبّر الفعالية عن القدرة على تحقيق النتائج المترتبة مسبقا، ويتم حسابها كما يلي:

$$\frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{مجموع الأصول}} = \text{الفعالية}$$

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

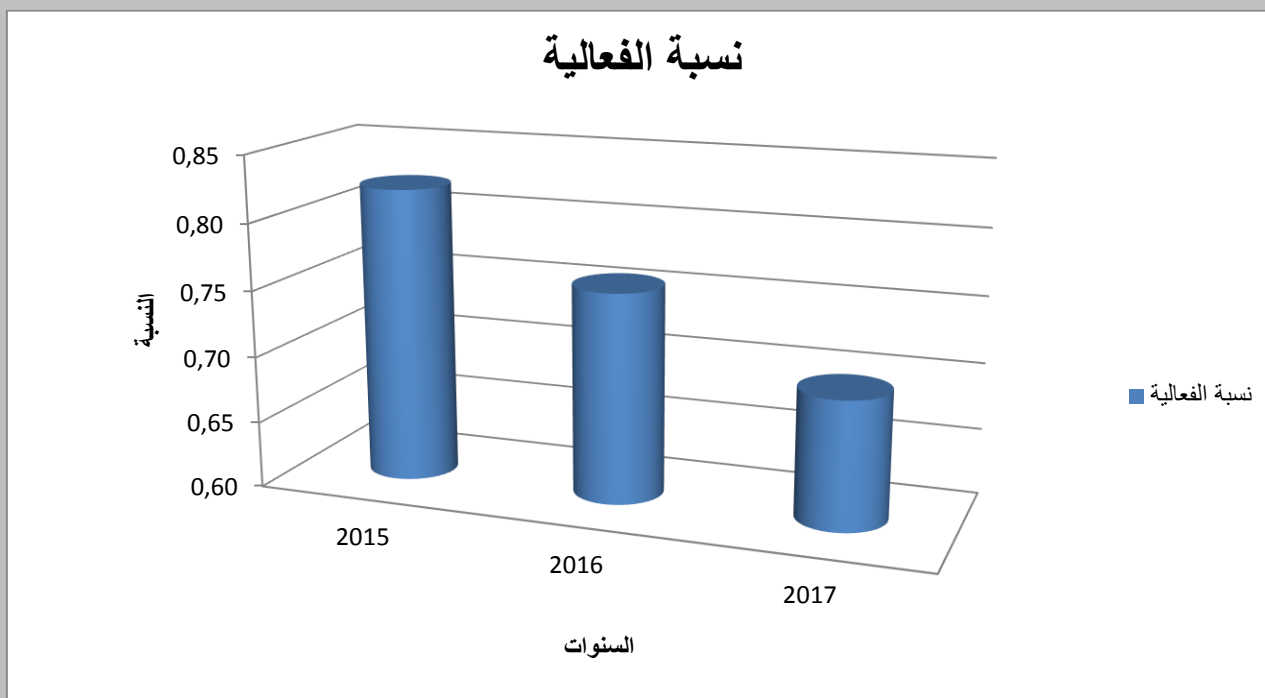
الجدول رقم (12) : نسبة الفعالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

البيان	السنوات	2015	2016	2017
رقم الأعمال		915321790,64	871576974,85	845357335,93
إجمالي الأصول		1113830200,44	1150011630,43	1213419580,58
نسبة الفعالية		%82,17	%75,79	%69,67

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح التمثيل البياني لنسبة الفعالية بالإعتماد على الجدول السابق.

الشكل رقم (15): تمثيل بياني لنسبة الفعالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم 12.



الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

3/ تطور التدفقات النقدية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

تعتبر التدفقات النقدية للمؤسسة عن كل عملية دفع أو إستلام للأموال (تسديدات، تحصيلات)، حيث يوضح الجدول التالي تطور التدفقات النقدية المتأتية من الإستغلال، الإستثمار، التمويل وتغيير أموال الخزينة للمؤسسة محل الدراسة خلال فترة الدراسة .

الجدول رقم (13) : تطور التدفقات النقدية للمؤسسة محل الدراسة خلال الفترة (2015-2017).

البيان	السنوات	2015	2016	2017
صافي التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الإستغلال(أ)		-155483913,99	53882575,90	-45416231,35
صافي التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الإستثمار(ب)		-28355974,97	-51271980,96	-26950725,51
صافي التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة التمويل(ج)		171777131,90	-7108827,29	24385013,88
تغيير أموال الخزينة خلال الفترة(أ+ب+ج)		-12062757,62	-7108827,29	-47981942,98

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح التمثيل البياني لتطور التدفقات النقدية للمؤسسة خلال فترة الدراسة.

## الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الشكل رقم (16): تمثيل بياني لتطور التدفقات النقدية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم 13.

### 4/ تحليل أهم مكونات المردودية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

- نلاحظ من خلال الجدول (11) أن نسبة الإنتاجية غير مستقرة حيث حققت نسبة 16,63% سنة 2015، ثم انخفضت النسبة إلى 9,73% سنة 2016 وهذا يعود لإنخفاض إنتاج السنة المالية بقيمة معتبرة (بسبب انخفاض قيمة المبيعات) الذي أدى بدوره إلى إنخفاض القيمة المضافة بالإضافة إلى الزيادة في قيمة الأصول الثابتة، ثم إرتفعت سنة 2017 إلى 12,90% بسبب الإنخفاض في قيمة إستهلاك السنة المالية الذي أدى إلى زيادة القيمة المضافة ومنه إرتفاع نسبة الإنتاجية.
- نلاحظ من خلال الجدول (12) أن نسبة الفعالية تنخفض من سنة إلى أخرى حيث حققت نسب: 82,17%، 75,79% و 69,67% سنة 2015، 2016 و 2017 على التوالي ويعود هذا لإنخفاض قيمة المبيعات من

## الفصل الثالث: دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

سنة إلى أخرى (بسبب السلع المنافسة) والزيادة في الأصول الثابتة طوال الفترة التي أدت بدورها إلى زيادة إجمالي الأصول.

- نلاحظ من خلال الجدول (13) أن التغير في أموال الخزينة خلال الفترة حقق قيم سالبة قدرت ب (12062757,62) سنة 2015، (7108827,29) سنة 2016 و(47981942,98) سنة 2017 ويعود هذا ل:

أ- صافي التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الإستغلال حققت قيمة سالبة سنة 2015 تقدر ب (155483913,99) دج بسبب القيمة المعتمدة للمبالغ المدفوعة للموردين والعاملين والمصاريف المالية، ثم إرتفعت سنة 2016 إلى 53882575,90 دج ويعود هذا إلى إنخفاض كل من قيمة المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين والفوائد والمصاريف المالية، ثم إنخفضت سنة 2017 لحقق نسبة سالبة بقيمة (45416231,35) دج ويعود هذا إلى الزيادة في كل من قيمة المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين والفوائد والمصاريف المالية.

ب- صافي التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الإستثمار حقق قيم سالبة تقدر ب (28355974,97) دج، ( -51271980,96) دج و(-26950725,51) دج سنة 2015، 2016 و2017 على التوالي ويعود هذا إلى القيمة المعتمدة للمسحوبات على إقتناء التثبيات المادية والغير مادية والمسحوبات على إقتناء التثبيات المالية.

ج- صافي التدفقات المتأتية من أنشطة التمويل حقق ما قيمته 171777131,90 دج سنة 2015 ويعود هذا لتحصيل ما قيمته 187921296,75 دج من القروض، ثم إنخفض ليحقق قيمة سالبة تقدر ب (7108827,29) دج سنة 2016 بسبب تسديد قروض وديون بقيمة 165488950,94 دج، ثم إرتفع إلى 24385013,88 دج سنة 2017 لإنخفاض قيمة القروض المسددة إلى ما قيمته 37551153,80 دج.

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الفرع الرابع : حساب وتحليل مقاييس أخرى للمردودية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

للمردودية عدة مقاييس من أهمها القدرة على التمويل الذاتي فهي تبين لنا مدى قدرة المؤسسة على أن تمويل نفسها دون أن تلجأ لمصادر خارج المؤسسة و يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

**القدرة على التمويل الذاتي = النتيجة الصافية + مخصصات الإهلاكات والمؤونات.**

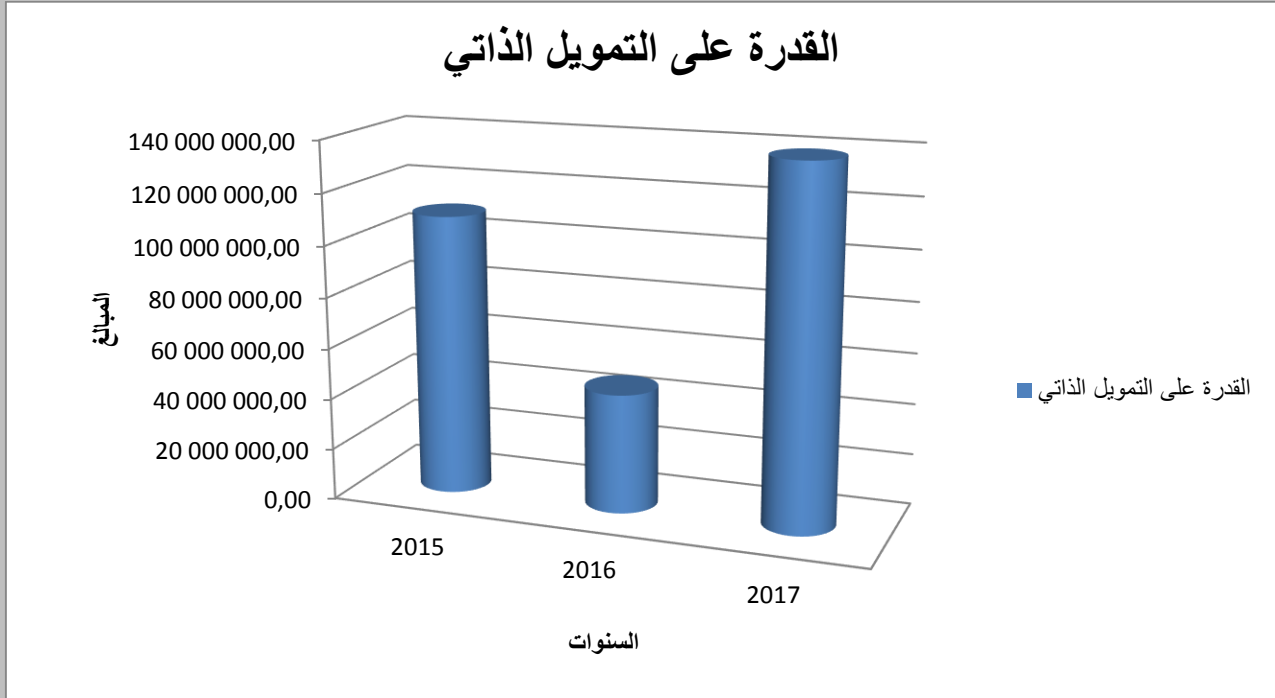
الجدول رقم (14): حساب القدرة على التمويل الذاتي للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

البيان	السنوات	2015	2016	2017
النتيجة الصافية		-365765,02	-67013139,86	23591699,26
مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		110162002,80	113674459,82	115359197,48
القدرة على التمويل الذاتي		109796237,78	46661319,96	138950896,74

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح التمثيل البياني لقدرة المؤسسة على التمويل الذاتي خلال فترة الدراسة.

الشكل رقم (17): تمثيل بياني يبين القدرة على التمويل الذاتي للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم 14.

من خلال الجدول رقم (14) نلاحظ أن القدرة على التمويل الذاتي للمؤسسة كانت متذبذبة حيث حققت مبلغ 109796237,78 دج سنة 2015 ويعود هذا للقيمة المعتبرة لمخصصات الإهلاكات والمؤونات، ثم إنخفضت سنة 2016 إلى 46661319,96 دج ويعود هذا إلى الإنخفاض في قيمة النتيجة الصافية، ثم عاد ليرتفع سنة 2017 ليصل إلى 138950896,74 دج ويرجع هذا إلى الزيادة في قيمة كل من النتيجة الصافية ومخصصات الإهلاكات (بسبب الزيادة في قيمة الثببتات المادية)، النتائج المحققة في الثلاث سنوات تعبر عن مدى قدرة المؤسسة على تمويل نفسها دون اللجوء إلى الإستدانة.

الفرع الخامس: حساب وتحليل أثر الرفع المالي للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

حسب ما تطرقنا له في الجانب النظري فإن علاقة حساب أثر الرفع المالية تتحدد كما يلي:

$$RF (Rcp) = Re + (Re - i) \frac{Dnet}{CP}$$

$$\text{أثر الرفع} = (\text{الرفع المالية} \times \text{فرق الرفع})$$

حيث أن: Dnet: الإستدانة الصافية، i: تكلفة الإستدانة، CP: الأموال الخاصة، Re: المردودية الإقتصادية، Rcp: المردودية المالية.

حالات أثر الرفع ثلاث وهي:

✓ يكون أثر الرفع موجبا إذا كان:  $0 < (Re - i)$  وبذلك يكون أثر الإستدانة إيجابيا، وتتحقق هذه الحالة إذا كان  $Re > i$  أي أن المردودية الإقتصادية أكبر من تكلفة الإستدانة، وتتحقق هذه الحالة أيضا إذا كان  $RF > Re$ :

$$(Re - i) > 0 \Rightarrow Rf - Re > 0 \Rightarrow RF > Re$$

✓ يكون أثر الرفع معدوما إذا كانت الإستدانة معدومة في المؤسسة، أي  $0 = D$  أو إذا كانت  $0 = Re - i$ :

$$RF = Re \text{ وفي هذه الحالة يكون}$$

✓ يكون أثر الرفع سلبيا إذا كان:  $0 > (Re - i)$  وبذلك يكون للإستدانة أثر سلبي، وتتحقق هذه الحالة إذا كان  $Re < i$  أي أن المردودية الإقتصادية أقل من تكلفة الإستدانة، وفي هذه الحالة تكون  $RF < Re$

بناء على ما سبق سنقوم بحساب الرفع المالية وأثر الرفع المالي للمؤسسة محل الدراسة والجدول الموالي

يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الجدول رقم (15): حساب أثر الرفع المالي والرافعة المالية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2015-2017).

البيان	السنوات	2015	2016	2017
المردودية المالية Rcp		-0,0005	-0,106	0,0356
المردودية الإقتصادية Re		0,0402	-0,046	0,0334
أثر الرافعة المالية Rcp-Re		-0,0407	-0,06	0,0022
الإستدانة الصافية Dnet		353491410,74	504360692,24	545287981,38
الأموال الخاصة CP		742131190,57	631941571,42	662646387,65
الرافعة المالية $\frac{Dnet}{CP}$		0,48	0,80	0,82

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول (15) نلاحظ أن أثر الرافعة المالية حقق قيم سالبة تقدر ب (0,0407) سنة 2015 و (0,046) سنة 2016 ويعود هذا لكون المردودية الإقتصادية Re حققت قيم أكبر من المردودية المالية Rcp (النتيجة الصافية سالبة خلال 2015، 2016) ومنه فإن أثر الإستدانة كان سلبي، ثم إرتفعت لتحقق قيمة موجبة تقدر ب 0,0022 ويعود هذا لزيادة المردودية المالية (نتيجة صافية موجبة في 2017) ومنه أثر الإستدانة إيجابي بالنسبة للمؤسسة، كما نلاحظ أن الرافعة المالية حققت نسب متزايدة من سنة إلى أخرى 0,48، 0,80 و 0,82 سنة 2015، 2016 و 2017 على التوالي ويرجع هذا لزيادة في قيمة الإستدانة الصافية خلال الفترة.

## الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

### الفرع السادس: مساهمة التحليل المالي في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

بعدما قمنا بحساب وتحليل مختلف نسب التحليل المالي المتعلقة بالمردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، وجدنا أن نسبة المردودية المالية غير مستقرة حيث إنخفضت سنة 2016 وذلك لعدة أسباب أهمها إنخفاض رقم الأعمال ومنه إنخفاض النتيجة الصافية وذلك بسبب ظهور المنتجات المنافسة لمنتجات المؤسسة في الجودة، النوعية والسعر وتأثيرها على حجم مبيعاتها بالنقصان لتؤدي إلى إنخفاض المردودية المالية للمؤسسة، ثم عادت لترتفع سنة 2017 وذلك لزيادة حجم مبيعات المؤسسة الذي أثر بالإيجاب على النتيجة الصافية للمؤسسة وزيادة مردوديتها المالية، وهذا للجهود المبذولة من طرف المؤسسة للمحافظة على مكانتها في السوق، فمن خلال تطبيقنا للتحليل المالي على معطيات المؤسسة تمكننا من معرفة بعض نقاط القوة لدى المؤسسة ونقاط ضعفها والإنحرافات الحاصلة في المردودية المالية من سنة إلى أخرى والأسباب المساهمة في كل إنخفاض وكل زيادة سواء كانت عناصر من النواتج أو الأعباء، ومنه يمكن القول أن تطبيق المؤسسة لتحليل المالي سيمكنها من تحسين وضعيتها المالية وبالخصوص تحسين مردوديتها المالية وذلك لأنه من خلاله يمكن للمؤسسة معرفة الوضعية المالية لها ومعرفة الإنحراف في كل عنصر من عناصرها المالية ومنه محاولة معالجته قبل تفاقمه، ومعرفة نقاط قوتها لتركز عليها ونقاط ضعفها لتحسن فيها.

### المطلب الثاني: دور نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين المردودية المالية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.

سنحاول في هذا المطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، في وحدة الدقيق والفريضة والمقارنة بين الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة ونظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة، ومحاولة إبراز أثر نظام (ABC) على تحسين المردودية المالية للمؤسسة.

### الفرع الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق بوحدة الدقيق والفريضة.

تطبق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة طريقة التكاليف الكلية البسيطة لحساب سعر التكلفة لمنتجاتها، حيث يتم تقسيم الأعباء إلى متغيرة وثابتة وتقسيمها على عدد الوحدات المنتجة.



الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

اولا: تقسيم الأعباء إلى متغيرة وثابتة وحساب التكلفة الوحودية للعبء.

1- تقسيم الأعباء إلى متغيرة وثابتة.

لدى المؤسسة محل الدراسة خطين للإنتاج، خط إنتاج الدقيق وخط إنتاج الفرينة والجدول الموالي يوضح حجم الكميات المنتجة بالقنطار من كل منتج لسنة 2017.

الجدول رقم (16): حجم الإنتاج في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة لسنة 2017.

الإنتاج		
الرقم	البيان	الكمية بالقنطار
001	الدقيق	134675,76
002	الفرينة	262684,25
المجموع		397360,01

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

تصنف المؤسسة محل الدراسة حسابات التكاليف حسب درجة تغيرها من سنة إلى أخرى، والجدولين المواليان (17، 18) يوضحان التكاليف المتغيرة والثابتة والتكلفة الوحودية للمنتجات من كل تكلفة لسنة 2017:

جدول رقم (17) التكاليف المتغيرة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017.

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر الوحدة/بالقنطار	
			الدقيق	الفرينة
601014	مياه القمح	806473,40	2,03	2,03
601120	محسن الفرينة	172568,81	0,00	0,43
602101	الطاقة الكهربائية المستهلكة	7760277,81	19,53	19,53
602104	قطع غيار	5767143,36	14,51	14,51

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

1,03	1,03	410075,53	خردوات	<b>602211</b>
0,89	0,89	353053,12	اللوازم المكتبية	<b>602220</b>
4,15	4,15	1648896,58	وقود	<b>602230</b>
0,43	0,43	168960,00	ملابس الموظفين	<b>602250</b>
2,93	2,93	1163542,20	مواد وأدوات مختلفة	<b>602290</b>
6,08	6,08	2414568,00	إصلاحات، صيانة	<b>615</b>
24,88	24,88	9886141,60	ألعاب	<b>622</b>
0,99	0,99	391410,21	الدعاية والإعلان	<b>623</b>
2,16	2,16	857105,91	نقل البضائع	<b>624</b>
10,39	10,39	4126778,56	السفر، المهمات، الإستقبالات	<b>625</b>
7,63	7,63	3033706,38	مصاريف البريد والهاتف	<b>626</b>
0,22	0,22	86021,30	الخدمات البنكية	<b>627</b>
2,35	2,35	935577,41	الإشتراكات المختلفة	<b>628</b>
5,57	5,57	2213465,60	الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال	<b>642</b>
0,48	0,48	192656,54	الضرائب والرسوم الأخرى	<b>645</b>
0,00	0,00	6,10	الأعباء الإستثنائية	<b>657</b>
<b>106,68</b>	<b>106,24</b>	<b>42388428,41</b>	<b>المجموع الجزئي</b>	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

جدول رقم (18): الأعباء الثابتة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017.

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر الوحدة/بالقنطار	
			الدقيق	الفرينة
616	مصاريف التأمين	3489611,80	8,78	8,78
631	أجور الموظفين	66557387,61	167,50	167,50
681	مخصصات الإهلاكات، المؤونات وخسائر القيمة	14655881,89	36,88	36,88
المجموع الجزئي			213,16	213,16
			84702881,30	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

## 2- حساب التكلفة الوحديّة للعبء.

حيث يتم حساب التكلفة الوحديّة للمنتجات من كل تكلفة بتقسيم كل تكلفة على عدد الوحدات المنتجة وذلك من خلال القانون الآتي:

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

بالإعتماد على الجدول 16، 17 و 18 سنقوم بحساب التكلفة الوحديّة لكل من محسن الفرينة ومخصصات الإهلاكات، المؤونات وخسائر القيمة كمايلي:

$$\text{التكلفة الوحديّة لمحسن الفرينة} = 172568,81 / 397360,01 = 0,43$$

$$\text{التكلفة الوحديّة لمخصصات الإهلاكات} = 14655881,89 / 397360,01 = 36,88$$

حيث تحسب باقي التكاليف بنفس الطريقة.

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

جدول رقم (19): تكلفة إنتاج الدقيق في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017.

المبلغ الإجمالي (دج)	تكلفة الوحدة من المشتريات	الإنتاج/قنطار	الطبيعة	
18273053,95	2697,77	6773,40	قمح صلب	67,67%
1204794,95	1479,06	814,57	سمولات	8,14%
3344695,74	1381,01	2421,92	نخالة	24,20%
<b>22822544,64</b>	<b>2280,00</b>	<b>10009,888</b>		<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يوضح الجدول (19) النسب المستخرجة من ( قمح صلب، سمولات، نخالة) من طحن قنطار الواحد في خط إنتاج الدقيق، بالإضافة إلى حجم الكميات المنتجة من كل منتج، التكلفة الوحودية و التكاليف الإجمالية للإنتاج.

جدول رقم (20): سعر تكلفة كيس دقيق وزن 25 كغ في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017.

إنتاج كيس دقيق (25 كغ)				
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة	الكمية/القنطار	البيان	
2697,77	2697,77	1	الدقيق	قنطار
121,20	30,30	4	كيس	كيس
0,92	384,68	2,4	خيطة في 0,6 غرام/كيس	كغ
1,40	0,35	4	بطاقة	وحدة
2821,29		1		المجموع
106,24			C.V	تكاليف متغيرة
213,16			C.F	تكاليف ثابتة

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

3140,69	تكلفة الإنتاج
3500,00	سعر البيع بالقنطار
359,31	هامش الربح
11,44%	نسبة الهامش %

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يوضح الجدول (20) الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة محل الدراسة لحساب سعر التكلفة لمنتج الدقيق (كيس 25كغ) لسنة 2017، حيث تمر عملية الحساب بالمراحل التالية:

1- حساب مجموع تكاليف المواد الأولية التي تدخل في إنتاج القنطار الواحد من الدقيق وتتمثل في:

- 1 قنطار من الدقيق (يقسم على 4 أكياس حجم 25كغ) بتكلفة 2697,77 دج.

- 4 أكياس حجم 25 كغ بتكلفة 121,20 دج.

- 2,4 غرام خيط، كل كيس يأخذ 0,6 غرام بتكلفة 0,92 دج.

- 4 بطاقات للقنطار، يأخذ كل كيس (25كغ) بطاقة بتكلفة 1,40 دج.

لنحصل على المجموع 2821,29 دج.

2- إضافة التكاليف الوحودية المتغيرة 106,24 دج.

3- إضافة التكاليف الثابتة الوحودية 213,16 دج.

للولصول لسعر التكلفة القنطار الواحد من الدقيق لمنتج (كيس 25 كغ) والمقدر ب: 3140,69 دج.

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

جدول رقم (21): تكلفة إنتاج الفرينة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017.

المبلغ الإجمالي (دج)	تكلفة الوحدة من المشتريات	الإنتاج/القنطار	الطبيعة	
17095484,40	1251,26	13662,62	فرينة عادية	75,71%
55302,74	5045,87	10,96	فرينة ممتازة	0,06%
6037808,86	1381,01	4372,02	نخالة	24,23%
<b>23188596,00</b>	<b>1285,00</b>	<b>18045,60</b>		<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يوضح الجدول (21) النسب المستخرجة من (فرينة عادية، فرينة ممتازة، نخالة) من طحن قنطار الواحد في خط إنتاج الفرينة، بالإضافة إلى حجم الكميات المنتجة من كل منتج، التكلفة الوحديّة و التكاليف الإجمالية للإنتاج.

جدول رقم (22): سعر الكلفة لكيس فرينة عادية وزن 50 كغ في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2017.

إنتاج كيس فرينة عادية (50 كغ)				
المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة	الكمية/القنطار	البيان	
1251,26	1251,26	1,00	فرينة	قنطار
47,12	23,56	2	كيس	كيس
0,54	384,68	1,4	خيوط في 0,7 غرام/كيس	كغ
0,70	0,35	2	بطاقة	وحدة
1299,62				المجموع
106,68			C.V	تكاليف متغيرة
213,16			C.F	تكاليف ثابتة

الفصل الثالث: دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

1619,46	تكلفة الإنتاج
1880,00	سعر البيع بالقنطار
260,54	هامش الربح
16,09%	نسبة الهامش %

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يوضح الجدول (22) الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة محل الدراسة لحساب سعر التكلفة لمنتج الفرينة (كيس 50كغ) لسنة 2017، حيث تمر عملية الحساب بالمراحل التالية:

1- حساب مجموع تكاليف المواد الأولية التي تدخل في إنتاج القنطار الواحد من الفرينة وتتمثل في:

- 1 قنطار من الفرينة (يقسم على 2 أكياس حجم 50كغ) بتكلفة 1251,26 دج.

- 2 أكياس حجم 50 كغ بتكلفة 47,12 دج.

- 1,4 غرام خيط، كل كيس يأخذ 0,7 غرام بتكلفة 0,54 دج.

- 2 بطاقات للقنطار، يأخذ كل كيس (50كغ) بطاقة بتكلفة 0,7 دج.

لنحصل على المجموع 1299,62 دج.

2- إضافة التكاليف الوحودية المتغيرة 106,68 دج.

3- إضافة التكاليف الثابتة الوحودية 213,16 دج.

للولصول لسعر التكلفة القنطار الواحد من الدقيق لمنتوج (كيس 25 كغ) والمقدر ب: 1619,46 دج.

الفرع الثاني: مساهمة لتطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة.

سنقوم بتطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC من خلال إتباع المراحل التي تم ذكرها فالجانب

النظري وتتمثل في:

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

أولاً/ تحديد المنتجات المختارة كأغراض تكلفة.

الجدول رقم (23): المنتجات المختارة كأغراض تكلفة.

خطوط الإنتاج	خط إنتاج الدقيق	خط إنتاج الفريضة
درجة جودة المنتج	عادي (أ)	25 كغ
	عادي (ب)	25 كغ
	ممتاز	25/10/05 كغ
	رفيع	10/25 كغ
	سمولات	25 كغ
	النخالة	100/50 كغ

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول (23) أن منتجات المؤسسة متنوعة من حيث الجودة وأحجام الأكياس، فنجد أن خط إنتاج الدقيق ينتج دقيق عادي (أ)، عادي (ب)، ممتاز، رفيع، سمولات، والنخالة، أما بالنسبة لخط إنتاج الفريضة فينتج فريضة عادية (أ)، فريضة ممتازة والنخالة.

ثانياً/ تحديد التكاليف المباشرة لوحدة الدقيق والفريضة.

يتم تحديد مختلف التكاليف المباشرة ليتم تحميلها لاحقاً على كل منتج والجدول الموالي يوضح التكاليف المباشرة لوحدة الدقيق والفريضة:



الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الجدول رقم (24): التكاليف المباشرة لوحدة الدقيق والفرينة لسنة 2017.

رقم الحساب	البيان	المبلغ (دج)
601100	قمح لين محلي	346358258,86
601150	قمح صلب محلي	326751587,19
601120	محسن الفرينة	172568,81
602611	أكياس التغليف	31013638,14
602612	الخيط	305679,62
602613	البطاقات	287602,18
602614	الأغلفة صغيرة الحجم	1300654,73
602615	المواد اللاصقة	24400
	<b>مجموع التكاليف المباشرة</b>	<b>706214389,53</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

ثالثا/ تحديد الأنشطة داخل المؤسسة والتكاليف المتعلقة بها.

من خلال التشاور مع مسؤولي وحدة الدقيق والفرينة، قمنا بتحديد أهم أنشطة المؤسسة وتقسيمها إلى أنشطة رئيسية وثانوية، وإعطاء رمز لكل نشاط، ثم توزيع التكاليف غير المباشرة على كل نشاط من خلال تحميل كل نشاط نسبة إستهلاكه من التكلفة الإجمالية، ثم قمنا بحساب التكاليف غير المباشرة المتعلقة بكل نشاط و الجدول الموالي يوضح كل هذا:

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الجدول رقم (25): تحديد الأنشطة داخل المؤسسة والتكاليف المتعلقة بها لسنة 2017.

التكلفة	الأنشطة	الرمز	الرقم	المراكز	
3715883,27	-تقديم الطلبيات.	A10	A1	التموين	الأنشطة الرئيسية
7335183,93	-شراء المواد الأولية.	A11			
3919445,83	-تخزين المواد الأولية.	A12			
5253284,47	-التنظيف الأولي للمواد.	A20	A2	الإنتاج	
3904277,31	-تخزين القمح النظيف.	A21			
4625480,37	-إعادة التنظيف.	A22			
4317072,02	-الطحن.	A23			
4317072,02	-الغربلة.	A24			
4356072,15	-تخزين المنتجات النصف مصنعة.	A25			
4511078,96	-التغليف.	A26			
5235425,06	-تخزين المنتجات التامة الصنع.	A27			
2411510,23	-مرور المواد الأولية على المخبر.	A30	A3	الجودة	
2411510,23	-مرور المنتجات التامة على المخبر.	A31			
13244418,69	-صيانة وقائية.	A40	A4	الصيانة	
3653332,43	-صيانة طارئة.	A41			
3316858,17	-إدارة المبيعات.	A50	A5	التوزيع	
7477168,04	-نقل المبيعات.	A51			
42913667,73	-الإدارة.	A60	A6	الإدارة	الأنشطة الثانوية
<b>126918740,9</b>	<b>المجموع</b>				

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

## الفصل الثالث: دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

---

رابعا/ تحديد مسببات التكلفة وحجم كل مسبب.

قمنا بتحديد مسبب كل التكلفة من خلال معرفة السبب الرئيسي الذي أدى لظهور كل تكلفة، ثم تحديد حجم كل مسبب والجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الجدول رقم (26) : تحديد مسببات التكلفة وحجم كل مسبب للتكلفة لسنة 2017.

المراكز	الأنشطة	مسببات التكلفة	عدد مسببات التكلفة
التموين	-تقديم الطلبات.	-عدد الطلبات.	1882
	-شراء المواد الأولية.	-عدد الطلبات.	1338
	-تخزين المواد الأولية.	-قنطار مشتري.	412851,6
الإنتاج	-التنظيف الأولي للمواد.	-لتر ماء مستعمل.	1291931,46
	-تخزين القمح النظيف.	-قنطار مشتري.	412851,6
	-إعادة التنظيف.	-لتر ماء مستعمل.	526000,67
	-الطحن.	-قنطار منتج.	397360,01
	-الغريلة.	-قنطار منتج.	397360,01
	-تخزين المنتجات النصف مصنعة.	-قنطار منتج.	397360,01
	-التغليف.	-قنطار منتج.	397360,01
	-تخزين المنتجات التامة الصنع.		
الجودة	-مرور المواد الأولية على المخبر.	-قنطار مشتري.	412851,6
	-مرور المنتجات التامة على المخبر.	-قنطار منتج.	397360,01
الصيانة	-صيانة وقائية.	-عدد التدخلات.	2917
	-صيانة طارئة.	-عدد التدخلات.	475
التوزيع	-إدارة المبيعات.	-عدد العمال.	27
	-نقل المبيعات.	-قنطار مباع.	287346,38
الإدارة	-الإدارة.	-عدد العمال.	22

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

خامسا/ إنشاء مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة.

تبين لنا مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف كل نشاط ومسببه والأنشطة التي لها نفس المسبب لنتمكن لاحقا من تجميعها في مراكز تخص الأنشطة التي لها نفس المسبب والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (27) : مصفوفة الارتباط بين أنشطة ومسببات التكلفة لسنة 2017.

عدد العمال	قنطار مباع	عدد التدخلات	قنطار منتج	قنطار مشتري	لتر ماء مستعمل	عدد الطلبات	مسببات التكلفة الأنشطة
						×	-تقديم الطلبات.
						×	-شراء المواد الأولية.
				×			-تخزين المواد الأولية.
					×		-التنظيف الأولي للمواد.
				×			-تخزين القمح النظيف.
					×		-إعادة التنظيف.
			×				-الطحن.
			×				-الغربلة.
			×				-تخزين المنتجات النصف مصنعة.
			×				-التغليف.
			×				-تخزين المنتجات التامة الصنع.
				×			-مرور المواد الأولية على المخبر.
			×				-مرور المنتجات التامة الصنع على المخبر.
		×					-صيانة وقائية.
		×					-صيانة طارئة.

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

×							-إدارة المبيعات.
	×						-نقل المبيعات.
×							-الإدارة.

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول (27) أن عدد الطلبات مسبب تكلفة لنشاطين (تقديم الطلبات وشراء المواد الأولية)، ولتر ماء مستعمل مسبب تكلفة لنشاطين (التنظيف الأولي للمواد وإعادة التنظيف)، وقنطار مشترى مسبب تكلفة لثلاثة أنشطة (تخزين المواد الأولية، تخزين القمح النظيف، مرور المواد الأولية على المخبر)، وقنطار منتج مسبب تكلفة لستة أنشطة (الطحن، الغريلة، تخزين المنتجات النصف مصنعة، التغليف، تخزين المنتجات تامة الصنع ومرور المنتجات تامة الصنع على المخبر)، وعدد التدخلات مسبب تكلفة لنشاطين (صيانة وقائية و صيانة طارئة)، وقنطار مباع مسبب لنشاط واحد (نقل المبيعات)، وعدد العمال مسبب لنشاطين (إدارة المبيعات والإدارة).

سادسا/ تجميع الأنشطة بمراكز تكلفة وحساب التكلفة الوجدوية لمسببات التكلفة .

قمنا في هذه المرحلة بتجميع الأنشطة التي لها نفس المسبب في مركز واحد، وذلك بالإعتماد على مصفوفة الإرتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة، ثم قمنا بتحديد تكلفة كل مركز تكلفة من خلال جمع تكاليف كل مركز، وبعدها حساب التكلفة الوجدوية لكل مسبب تكلفة والجدول الموالية (28 و 29) توضح ذلك:

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الجدول رقم (28): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة لسنة 2017.

تكاليف مراكز التكلفة (دج)	الأنشطة المجمعة	مراكز التكلفة	مسببات التكلفة
11051067,2	A11,A10	مركز التموين	عدد الطلبيات
9878764,84	A22,A20	مركز المياه المستهلكة	لتر ماء مستعمل
10235233,37	A30,A21,A12	مركز القناطير المشتراة	قنطار مشترى
25148230,44	A31,A27,A26,A25,A24,A23	مركز القناطير المنتجة	قنطار منتج
16897751,12	A41,A40	مركز التدخلات	عدد التدخلات
7477168,04	A51	مركز المبيعات	قنطار مباع
46230525,9	A50,A60	مركز المستخدمين	عدد العمال
<b>126918740,9</b>	<b>المجموع</b>		

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يتم حساب تكلفة المسبب لكل مركز من خلال قسمة التكلفة الكلية للمركز على عدد المسببات و الجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الجدول رقم (29): تكلفة الوحدة الواحدة من مسببات التكلفة لسنة 2017.

مراكز التكاليف	التكلفة الكلية للمركز (دج)	عدد المسببات	تكلفة المسبب لكل مركز (دج)
مركز التموين	11051067,2	3220	3432,01
مركز المياه المستهلكة	9878764,84	1817932,13	5,43
مركز القناطير المشتراة	10235233,37	412851,6	24,79
مركز القناطير المنتجة	25148230,44	397360,01	63,29
مركز التدخلات	16897751,12	3392	4981,65
مركز المبيعات	7477168,04	287346,38	26,02
مركز المستخدمين	46230525,9	49	943480,12
<b>المجموع</b>	<b>126918740,9</b>	<b>2922151,12</b>	<b>43,43</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

قمنا بحساب حجم مسببات مراكز التكلفة لكل خط من خطوط الإنتاج بوحدة الدقيق والفرينة من خلال ضرب حجم مسببات كل مركز في نسبة الطاقة الإنتاجية لكل خط والجدول الموالي يوضح ذلك:



الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الجدول رقم (30) : حساب حجم مسببات مراكز التكلفة لكل من خط إنتاج الدقيق والفرينة لسنة 2017.

المراكز	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الفرينة (66,11%)	حجم مسببات كل مركز لخط إنتاج الدقيق (33,89%)	حجم مسببات كل مركز
مركز التموين	2128,74	1091,26	3220
مركز المياه المستهلكة	1201834,93	616097,2	1817932,13
مركز القناطير المشتراة	272936,19	139915,41	412851,6
مركز القناطير المنتجة	262694,7	134665,31	397260,01
مركز التدخلات	2242,45	1149,55	3392
مركز المبيعات	189964,69	97381,69	287346,38
مركز المستخدمين	32,39	16,61	49
المجموع	1931834,09	990317,03	2922151,12

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

سابعاً/ حساب سعر التكلفة لخط إنتاج الفرينة حسب نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

سيتم حساب سعر التكلفة لخط إنتاج الفرينة وذلك بجمع كل من التكاليف المباشرة للوحدة ومجموع التكاليف الوجودية لمسببات التكلفة و الجدول الموالي يوضح ذلك:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف الوجودية لمسببات التكلفة}$$

الفصل الثالث: دور استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

الجدول رقم (31) : حساب سعر التكلفة لخط إنتاج الفريئة وفق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC لسنة 2017 .

خط إنتاج الفريئة			البيان
تكلفة المركز	تكلفة مسبب كل مركز	حجم مسببات المراكز	
333262570,4			إجمالي التكاليف المباشرة
7305856,97	3432,01	2128,74	مركز التموين
6525963,67	5,43	1201834,93	مركز المياه المستهلكة
6766088,15	24,79	272936,19	مركز القناطير المشتراة
16625947,56	63,29	262694,7	مركز القناطير المنتجة
11171101,04	4981,65	2242,45	مركز التدخلات
4942881,23	26,02	189964,69	مركز المبيعات
30559321,09	943480,12	32,39	مركز المستخدمين
83897159,71			إجمالي التكاليف غير المباشرة
417159730,1			التكاليف الإجمالية
262684,25			عدد الوحدات المنتجة
1588,06			سعر التكلفة (دج/ق)

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

## الفصل الثالث: دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

### الفرع الثالث: مساهمة نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

بعد تطبيقنا لنظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC على معطيات مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، توصلنا إلى أن نظام ABC نظام أكثر فعالية من الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة في حساب التكاليف، حيث وجدنا أن الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة في تحميل التكاليف للمنتجات غير علمية إطلاقاً، إعتدنا في محاولتنا لتطبيق نظام تحديد الكاليف على أساس الأنشطة على مبدأ توزيع التكاليف على السبب الرئيسي الذي أدى إلى نشوئها، و تحصلنا في الأخير على سعر تكلفة أقل من سعر التكلفة المحسوب بطريقة المؤسسة لمنتج الفريضة، فسعر تكلفة الفريضة لسنة 2017 بطريقة المؤسسة قدر ب: 1619,46 دج وبطريقة التكلفة على أساس الأنشطة إنخفض إلى: 1588,06 دج، ومن خلال هذا يمكن القول أن تطبيق المؤسسة لنظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة سيمكنها من تخفيض التكاليف والتركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة وتعزيزها وإلغاء الأنشطة الغير مضيفة للقيمة، ومنه تحسين النتيجة والمساهمة في تحسين المردودية المالية للمؤسسة.

## الفصل الثالث: دور إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.

---

### خلاصة الفصل:

بعد قيامنا بالدراسة الميدانية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وجدنا أن المؤسسة لا تطبق أيا من أدوات المحاسبة الإدارية، حيث قمنا بمحاولة تطبيق بعض الأدوات (التحليل المالي ونظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC) بالإعتماد على معطيات المؤسسة من وثائق ومعلومات، وتوصلنا إلى أن كل من الأدوات المطبقة من شأنها أن تساعد على تحسين المردودية المالية للمؤسسة محل الدراسة، فالتحليل المالي يمكنها من مراقبة وضعيتها المالية باستمرار ورصد أي خطر مالي قد يواجهها، ونظام تحديد التكاليف يمكنها من تخفيض تكاليف الإنتاج.

خاتمة

حاولنا من خلال الدراسة التي قمنا بها دراسة أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة على تحسين المردودية المالية للمؤسسة في الجانب النظري، وذلك من خلال محاولة إبراز الدور الإيجابي الذي تلعبه كل أداة من أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية، سواء بتأثيرها على التكاليف أو على النواتج الإجمالية للمؤسسة، وحاولنا في الجانب التطبيقي تطبيق كل من أداة التحليل المالي ونظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC على المؤسسة محل الدراسة، وتبيان أثر تطبيقها على تحسين المردودية المالية لها.

حيث توصلنا في نهاية دراستنا هذه إلى أن أدوات المحاسبة الإدارية، سواء التقليدية منها أو الحديثة يمكن أن تساعد المؤسسة على تحقيق هدفها الرئيسي الذي يتمثل في تحقيق الربح وذلك عند تحقيق مردودية مالية عالية، من خلال تركيزها على تخفيض التكاليف، وزيادة النواتج، حيث سنقوم بعرض نتائج الفرضيات الموضوعية، ثم النتائج النظرية والتطبيقية المتوصل إليها وتقديم بعض التوصيات والإقتراحات، وأخيرا أفق البحث.

#### إختبار صحة الفرضيات:

بعد قيامنا بكل من الدراسة النظرية والميدانية يمكننا الإجابة على الفرضيات التي إنطلقت منها الدراسة كمايلي:

**بالنسبة للفرضية الأولى:** من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى أن المحاسبة الإدارية فرع من فروع المحاسبة يتميز بتقديم المعلومات المالية وغير المالية المتسمة بالدقة، المرونة...، التي يمكن من خلالها يمكن إتخاذ القرارات المناسبة والرشيده التي تساعد المديرين على القيام بوظائفهم المختلفة من رقابة، تخطيط، تنظيم وتقييم الأداء ومنة الفرضية المتمثلة في " المحاسبة الإدارية هي عبارة عن فرع متخصص من فروع المحاسبة، تستخدم لتقديم المعلومات للأطراف المعنية للوصول للقرارات الصائبة والمناسبة وذلك من خلال أدواتها المتعددة." صحيحة.

**بالنسبة للفرضية الثانية:** من خلال كل من الدراسة النظرية والتطبيقية تم تأكيد صحة الفرضية المتمثلة في " تتمثل المردودية المالية في مردودية الأموال الخاصة للملاك، ويمكن التحكم فيها من خلال التحكم في مبيعات المؤسسة وتكاليفها... إلخ"، فالمردودية المالية هي عبارة عن العائد عن أموال المساهمين (الملاك) فقط أي النتيجة المتحصل عليها من استخدام أموال المساهمين، ويمكن التحكم فيها من خلال تخفيض المؤسسة لتكاليفها (تكاليف

الإنتاج) وزيادة نواتجها (مبيعاتها) يمكنها تحسين النتيجة ومنه تحسين المردودية المالية، والعكس صحيح كلما زادت التكاليف وانخفضت النواتج إنخفضت النتيجة ومنه ضعفت المردودية المالية.

**بالنسبة للفرضية الثالثة:** من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة، تم التوصل إلى عدم صحة الفرضية المتمثلة في " تستخدم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة (أوماش) أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية كالموازنة التقديرية، التحليل المالي، محاسبة المسؤولية، بحوث العمليات ومحاسبة التكاليف للتحسين من مردوديتها المالية."، حيث وجدنا أن المؤسسة لا تطبق أياً من أدوات المحاسبة الإدارية لا التقليدية ولا الحديثة ولا تملك قسم خاص بها، حيث أنها تقوم بإعداد بعض الموازنات التقديرية وحساب تكاليف إنتاجها على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية.

### النتائج التطبيقية للدراسة:

بعد قيامنا بالدراسة التطبيقية توصلنا إلى مايلي:

- المؤسسة محل الدراسة لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية و لا تملك قسم خاص بها، حيث تقوم بحساب تكاليف الإنتاج وإعداد بعض الموازنات التقديرية على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية.
- طريقة تصنيف المؤسسة لتكاليفها الثابتة والمتغيرة غير علمي ولا عملي حيث أنها تعتمد في تصنيفها على أساس ثاباتها أو تغييرها من سنة إلى أخرى.
- تقوم المؤسسة محل الدراسة بحساب تكاليفها عن طريق التكلفة الكلية البسيطة، حيث تعتمد على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف على المنتج للفترة دون التخصيص، حيث أن تكلفة إنتاج المنتج لا تدخل فيها التكاليف الحقيقية التي دخلت حقا في إنتاج المنتج.
- تحاول المؤسسة محل الدراسة تحقيق مردودية عالية وذلك من خلال تركيزها على تقديم الأفضل لزيائنها من جودة منتجاتها، سعرها، أحجام الأكياس...
- يمكن التحليل المالي المؤسسة من معرفة وضعيتها المالية، وتحديد نقاط القوة للتركيز عليها وتحسينها وتحديد نقاط الضعف والممارسات والانحرافات لمعالجتها في الوقت المناسب.
- مبيعات المؤسسة في حالة انخفاض فترة الدراسة (2015-2017) مقارنة بالسنوات السابقة، وهذا يعود للمنافسة الشديدة التي تواجهها منتجات المؤسسة، إلا أنها تشكل قيمة معتبرة.

## خاتمة

- حققت مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة نسب مردودية مالية غير مستقرة خلال فترة الدراسة (2015-2017)، ويعود ذلك لتذبذب نتيجة الإستغلال والنتيجة الصافية خلال الفترة.
- يمكن للمؤسسة تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة لتخفيض تكاليف إنتاجها، حيث يعتمد هذا النظام على المسبب الرئيسي الذي أدى إلى نشوء التكلفة، لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ومنه عدم تحميل المنتج تكاليف لم تدخل في تصنيعه حقا.
- سعر التكلفة المتحصل عليه بطريقة نظام تحديد التكاليف ABC لمنتج الفرينة أقل من سعر التكلفة المتحصل عليه بالطريقة المستخدمة من طرف المؤسسة، وهذا يثبت الأثر الإيجابي لتطبيق نظام ABC في تخفيض تكاليف الإنتاج.

### الإقتراحات والتوصيات:

- من خلال ما توصلنا إليه من نتائج من الدراسة الميدانية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، يمكن أن نقدم بعض الإقتراحات والتوصيات التي قد تساعد المؤسسة مستقبلا:
- إنشاء المؤسسة قسم خاص بالمحاسبة الإدارية لتمكن من الحصول على المعلومات الدقيقة لمختلف الأطراف، وبناء قراراتهم على معلومات صحيحة.
- تغيير المؤسسة لطريقة تصنيفها للتكاليف الثابتة والمتغيرة، وطريقة حساب تكاليف الإنتاج.
- تطبيق المؤسسة لأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة للوصول إلى قرارات رشيدة تمكنها من تحقيق الأهداف التي تسعى إليها.
- إهتمام المؤسسة بمردوديتها المالية والسعي لتحسينها، من خلال تطبيق طرق علمية تمكنها من التحكم في تكاليفها ونوتجها.
- تطبيق المؤسسة للتحليل المالي لتكون دائمة الدراية بوضعيتها المالية.
- على المؤسسة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، لتتمكن من تقليص التكاليف الإجمالية للإنتاج، ولتتفادى مشكلة تحميل المنتجات تكاليف لا تتعلق بها.



أفاق الدراسة:

بعد دراستنا لموضوع "إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية" تبين لنا أنه يمكن التوسع أكثر ودراسة المواضيع التالية:

- مدى إمكانية نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة على تحسين المردودية الإقتصادية في المؤسسات الكبيرة.
- دور بطاقة الأداء المتوازن في زيادة مردودية المؤسسة الإقتصادية.
- إستخدام نظام التوقيت المنضبط للرفع من المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية.
- أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على تحسين المردودية التجارية في المؤسسة الإقتصادية.

قائمة المراجع

المراجع بالعربية:

1. أبو القاسم مسعود الشيخ، تخطيط الإنتاجية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2011.
2. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008.
3. احمد بركات، دروس في العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، دار بلقيس، الجزائر، 2014.
4. أحمد يوسف دودين، إدارة الإنتاج والعمليات، الأكاديميون لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
5. أحلام بو عبدلي، سياسات إدارة البنوك التجارية ومؤسساتها، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
6. احمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الاعمال، دار جليس الزمان، عمان، الأردن، ص 2010.
7. الاميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003.
8. اسماعيل حجازي ومعالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، درا اسامة، عمان، الأردن، 2013.
9. اسماعيل حجازي وسعاد معالم، نظام التكاليف على اساس الأنشطة عوامل التنبؤ و نجاح التطبيق، دار اسامة، عمان، الأردن، 2018.
10. إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء، عمان، الأردن، 2013.
11. اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الثانية، دار الحامد، عمان، الأردن ، 2008.
12. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيقي، دار الحامد، عمان، الأردن، 2010.
13. اسماعيل يحي التكريتي واخرون، المحاسبة الادارية قضايا معاصرة، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

14. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال التحديات الراهنة، دار المريخ، الرياض، السعودية 2000.
15. إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي الإدارة المالية دروس وتطبيقات، دار وائل، عمان، الأردن، 2006.
16. أيمن الشنطي وعامر شقر، مقدمة في الإدارة و التحليل المالي، دار البداية، عمان، الأردن، 2007.
17. باديس بن يحي بو خلو، الأمثلية في تسيير خزينة المؤسسة، دار الحامد، عمان، الأردن، 2013.
18. بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى، الجزائر، 2013.
19. بلعور سليمان، التسيير المالي محاضرات وتطبيقات، دار مجدلاوي، عمان، الأردن، 2016.
20. ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
21. حيدر شاكر البرزنجي ومحمود حسن جمعة، تكنولوجيا وأنظمة المعلومات في المنظمة المعاصرة منظور إداري-تكنولوجي، مكتبة ابن العربي، بغداد، العراق، 2013.
22. حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
23. خميسي شيحة، التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
24. دريد درغام، أساسيات الإدارة المالية الحديثة، الجزء الأول، دار الرضا، دون دار نشر، 1999.
25. دلال صادق الجواد وحמיד ناصر القتال، بحوث العمليات، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2010.
26. رضا مصيلحي أحمد إسماعيل، تأثير المتغيرات الداخلية والخارجية على مستوى الأداء، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2016.
27. زغيب مليكة وبوشنقير ميلود، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
28. زيد منير عبوي، إدارة المؤسسات العامة وأسس تطبيق الوظائف الإدارية عليها، دار الشروق، عمان، الأردن، 2010.
29. زينات محمد محرم و ناصر نورالدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2012.

30. سيد الهواري، الإدارة المالية منهج إتخاذ قرارات، الطبعة السادسة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1996.
31. شحاته السيد شحاته، دور محاسبة التكاليف في التخطيط و إتخاذ القرارات، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2015.
32. شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2015.
33. صادق اسماعيل، ادارة الجودة الشاملة في التعليم، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2014.
34. صلاح عباس، الموسوعة الادارية الادارة المالية- ادارة الاجتماعات- ادارة التدريب، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 2012.
35. صلاح عبد القادر النعيمي، الإدارة، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2008.
36. عاطف عباس، أصول التسويق وإدارة المبيعات، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، دون تاريخ.
37. عبد اللطيف مصيطفى ومحمد بن بوزيان، أساسيات النظام المالي واقتصاديات الاسواق المالية، مكتبة حسن العصرية، بيروت، لبنان، 2015.
38. عبد الله حسن مسلم، إدارة الجودة الشاملة معايير الأيزو، دار المعترف، عمان، الأردن، 2014.
39. علاء محمد البتانوني، دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف مدخل نظري وتطبيقي، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2016.
40. علي خلف عبد الله ووليد ناجي الحياي، التحليل المالي للرقابة على الأداء والكشف عن الإنحرافات، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2015.
41. عماد أحمد أبو شنب واخرون، الخدمات الإلكترونية، دار الكتاب الثقافي، عمان، الأردن، 2012.
42. فتحي سرحان، ادارة الجودة الشاملة الاتجاهات العالمية الادارية الحديثة، مكتبة الشريف ماس لنشر والتوزيع، مصر، 2012.
43. فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، دون دار النشر، دون بلد نشر، فلسطين، 2008.

44. قاسم نايف علوان المحياوي، إدارة الجودة في الخدمات مفاهيم وعمليات وتطبيقات، دار الشروق، عمان، الأردن، 2006.
45. كمال خليفة ابو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
46. لقلطي الأخضر، دراسات في المالية والمحاسبة، دار حميثرا، القاهرة، مصر، 2018.
47. ليستراي هيتجر وسيرج ماتولنتش، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2000.
48. مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
49. محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2017.
50. محمد الصيرفي، التحليل المالي وجهة نظر ادارية محاسبية، دار الفجر، القاهرة، مصر، 2014.
51. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، بحوث العمليات في المحاسبة، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 2018.
52. محمد الفياض وعيسى قعادة، بحوث العمليات، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2007.
53. مجيد الكرخي، تخطيط وتقويم البرامج، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
54. مجيد الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج، عمان، الأردن، 2014.
55. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، الأردن، 2009.
56. محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الادارية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2014.
57. محمد صالح الحناوي ورسيمة ذكي قرياقص، الإدارة المالية مدخل اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
58. محمد عبد الله شاهين محمد، سياسات التمويل وأثره على أداء الشركات المالية، دار حميثرا، القاهرة، مصر، 2017.
59. محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2005.

60. محمد فتحي البديوي، إدارة البنوك، المكتبة الاكاديمية للنشر والتوزيع، العراق، 2014.
61. مدحت محمد أبو النصر، التخطيط للمستقبل في المنظمات الذكية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2012.
62. مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الادارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
63. مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2011.
64. منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة الرابعة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1999.
65. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير التحليل المالي، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
66. ناصر دادي عدون ونواصر فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الأفاق، الجزائر، 1991.
67. نائل عبد الحافظ العواملة، إدارة التنمية الأسس، النظريات، التطبيقات العملية، دار زهران، عمان، الأردن، 2010.
68. نضال محمود الرمحي، المحاسبة الادارية، دار الفكر، عمان، الأردن، 2013.
69. هاني محمد هاني، الإدارة الاستراتيجية الحديثة، دار المعتز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
70. وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الادارية، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 1991.
71. يوسف شمس الدين شابسوغ، الأداء المتميز في المجال الأمني الآليات والأدوات والتطبيقات، الجزء الثاني، مركز بحوث شرطة الشارقة، الشارقة، الإمارات، 2011.
72. يوسف مامش وناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكليها المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

المذكرات

1. أسماء ريم، مدى تأثير الرافعة المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2015.
2. الجوزي غنية، أهمية اعتماد البورصة كوسيلة تقييم مردودية المؤسسة وتمويل تطورها، مذكرة ماجستير، مالية مؤسسات، جامعة الجزائر.
3. باعلي كنزة، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة ماستر، في تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2015.
4. بسام محمد الأغا، أثر الرافعة المالية وتكلفة التمويل على معدل العائد على الاستثمار، مذكرة ماجستير، في إدارة أعمال، جامعة غزة، 2005.
5. بلحاجي ربيعة ويسعد عبد الرحمان، دور المدقق في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة ماستر، في العلوم الاقتصادية، جامعة مستغانم، 2017.
6. بن صغير سعد الدين، إثر تطبيق المعيار IAS 16 على المردودية المالية لمؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر، في فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2015.
7. بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2007.
8. حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية و التطبيق ، رسالة دكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة ام البواقي، 2016.
9. حاجي أسماء وقلقول خالدة ياسمين، دراسة تحديث الخدمات البنكية في تحسين مردودية البنك، في مالية المؤسسات، جامعة قالم، 2015.
10. حدانة نذير، دور التشخيص المالي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، في فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2017.
11. درويش مصطفى الجذب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، مذكرة ماجستير، في محاسبة وتمويل، جامعة غزة، العراق، 2007.



12. دغوم عبد الرحمان، دراسة أثر الرفع المالي على المردودية المالية، مذكرة ماستر، مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2016.
13. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008.
14. سارة دروش، اليات المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة ماستر، في علوم تجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2016.
15. صفاء الغول، دراسة قياسية للعوامل المؤثرة في مردودية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة ماستر، في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، 2014.
16. طالبي نوال وبهلول صبيحة، تحليل ملاءة ومردودية شركات التأمين، مذكرة ماستر، تأمينات وبنوك، جامعة خميس مليانة، 2017.
17. عكوش محمد امين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، في محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011.
18. علي فاضل جابر، التحليل المالي لأغراض تقويم الاداء، كلية الادارة و الاقتصاد، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، رسالة ماجستير، 2006.
19. علي الابيض، دراسة أثر الرفع المالي على المردودية المالية، مذكرة ماستر، في علوم مالية ومحاسبية، جامعة وقلة، 2016.
20. قريرة مروة، دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، في فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2017.
21. محمد نجيب دبابش، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011.
22. مخلوف أسماء، دراسة آلية أثر الرافعة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، في مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2013.
23. مسعودي سمية، أثر الرفع المالي على مردودية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماستر، جامعة ام البواقي، 2017.

24. مغريش هارون، دور المراجعة الداخلية في تحسين المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة، 2013
25. ميلودة ميلي، اثر الرفع المالي على مردودية الأموال الخاصة ودرجة المخاطر، مذكرة ماستر، مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2013.
26. نوبلي نجلاء، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي، مذكرة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015.
27. هدى بن محمد، تحليل ملاءة و مردودية شركات التأمين، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2005.
- المجلات و المقالات و المطبوعات:**
1. الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 7، جامعة الجزائر، 2010
2. بئينة راشد حميدي الكعبي، "ملامح الاطار المفاهيمي للمحاسبة الادارية"، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد التاسع والثمانون، 2011.
3. جميل حسن النجار، مدى تأثير الرفع المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة الأزهر بغزة، العراق، العدد 1، 2013.
4. سعيدة بورديمة، التسيير المالي، مطبوعة دروس، قسم علوم التسيير، جامعة قالمة، 2015.
5. غسان فلاح المطارنة، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 2، 2008.
6. مهدي عطية موحى الجبوري وجاسم محمد حسين الجنابي، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الأداء، دراسة تحليلية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، العراق.
7. نضال محمد رضا الخلف وإنعام محسن حسن زويلف، "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد 1، 2007.

المراجع بالأجنبية:

1. C. Boitel , C. Brunnarius, C. Costa, D. Chasseraud, T. Carau, **comptabilité & finance d'entreprise**, Brél, 2006.
2. M. rachid, **diagnostic financier d'une entreprise**, mémoire master, sciences de gestion, université bejaia, 2015.

الملاحق

**Minoterie Semoulerie**  
ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE: 01/01/15 AU 31/12/15  
PERIODE DU:01/01/15 AU 31/12/15

**BILAN (ACTIF)**

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
<b>Ecarts d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>				
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains		74 715 080,00		74 715 080,00
Bâtiments		427 467 260,74	156 427 676,75	271 039 583,98
Autres immobilisations corporelles		714 173 436,58	705 089 353,56	9 084 083,02
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations encours</b>		137 575 129,94	7 174 147,46	130 400 982,48
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		303 792 460,93	11 086 000,00	292 706 460,93
Impôts différés actif		380 402,58		380 402,58
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>1 658 103 770,77</b>	<b>879 777 177,77</b>	<b>778 326 593,00</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>		32 582 582,20		32 582 582,20
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients		153 302 341,02	34 169 644,00	119 132 697,02
Autres débiteurs		12 307 543,46		12 307 543,46
Impôts et assimilés		153 273 185,64		153 273 185,64
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		18 207 599,12		18 207 599,12
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>369 673 251,44</b>	<b>34 169 644,00</b>	<b>335 503 607,44</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 027 777 022,21</b>	<b>913 946 821,77</b>	<b>1 113 830 200,44</b>

الملاحق (10)

# Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE: 01/01/15 AU 31/12/15  
PERIODE DU:01/01/15 AU 31/12/15

## BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2015
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis		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)		-356 765,02
Autres capitaux propres - Report à nouveau		168 275 216,53
Comptes de liaison		274 212 739,06
	Part de la société consolidante (1)	
	Part des minoritaires (1)	
<b>TOTAL I</b>		<b>742 131 190,57</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières		1 10 530 948,68
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>		<b>1 608 683,20</b>
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>		<b>1 12 139 631,88</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés		243 753 771,22
Impôts		2 543 354,85
Autres dettes		13 262 251,91
Trésorerie passif		
<b>TOTAL III</b>		<b>259 559 377,98</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>1 113 830 200,44</b>

الملاحة  
2015  
(20)

# Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE: 01/01/15 AU 31/12/15  
PERIODE DU:01/01/15 AU 31/12/15

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2015
Ventes et produits annexes		915 321 790,64
Variation stocks produits finis et en cours		36 565 980,98
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>951 887 771,62</b>
Achats consommés		-804 791 306,97
Services extérieurs et autres consommations		-17 628 441,56
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-822 419 748,53</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>129 468 023,09</b>
Charges de personnel		-67 110 075,06
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 513 465,23
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>57 844 482,80</b>
Autres produits opérationnels		4 171 433,52
Autres charges opérationnelles		-60 965,22
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-110 162 002,80
Reprise sur pertes de valeur et provisions		92 219 552,62
<b>V-RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>44 012 500,93</b>
Produits financiers		
Charges financières		-44 361 265,94
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-44 361 265,94</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-348 765,02</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-8 000,00
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 048 278 757,76</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-1 048 635 522,78</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-356 765,02</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>-356 765,02</b>

Handwritten signature and date: 2015



# Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE: 01/01/15 AU 31/12/15  
PERIODE DU: 01/01/15 AU 31/12/15

## TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2015
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>		
Encaissements reçus des clients		882 855 156,47
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-1 026 684 537,97
Intérêts et autres frais financiers payés		-8 199 694,74
Impôts sur les résultats payés		-985 792,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-153 014 868,23
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-2 469 045,76
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>-155 483 913,99</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-971 903,99
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-28 984 070,98
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		1 600 000,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>		<b>-28 355 974,97</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>		
Encaissements suite à l'émission d'actions		187 921 296,75
Dividendes et autres distributions effectuées		-16 144 164,86
Encaissements provenant d'emprunts		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		171 777 131,90
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>		<b>171 777 131,90</b>
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités		
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>-12 062 757,06</b>
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		30 270 356,18
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		18 207 599,12
Variation de la trésorerie de la période		-12 062 757,06
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>-11 705 992,05</b>

المدخلات  
192  
(70)



# Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16  
PERIODE DU:01/01/16 AU 31/12/16

## BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	R1S1L1			
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 467 260,74	167 643 198,35	259 824 062,38
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	755 729 181,02	709 334 637,82	46 394 543,21
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	342 609 683,88	8 868 800,00	333 740 883,88
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>1 738 476 738,16</b>	<b>895 421 766,10</b>	<b>843 054 972,06</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>		28 746 923,75	0,00	28 746 923,75
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients		122 592 232,32	36 579 896,00	86 012 336,32
Autres débiteurs	R2S2L2	11 169 190,09	0,00	11 169 190,09
Impôts et assimilés	R2S2L3	167 318 841,45	0,00	167 318 841,45
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	13 709 366,77	0,00	13 709 366,77
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>343 536 554,38</b>	<b>36 579 896,00</b>	<b>306 956 658,38</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 082 013 292,54</b>	<b>932 001 662,10</b>	<b>1 150 011 630,43</b>

150  
 167  
 11  
 122

**BILAN (PASSIF)**

LIBELLE	NOTE	2016
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis		240 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-67 013 139,86
Autres capitaux propres - Report à nouveau		167 918 451,51
Comptes de liaison	R1L10	291 036 259,78
	Part de la société consolidante (1)	
	Part des minoritaires (1)	
<b>TOTAL I</b>		<b>631 941 571,42</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières	R2L01	167 160 713,82
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>		<b>168 769 397,02</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	326 904 701,53
Impôts	R3L02	2 690 468,88
Autres dettes	R3L03	19 705 491,58
Trésorerie passif		
<b>TOTAL III</b>		<b>349 300 661,99</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>1 150 011 630,43</b>

المبلغ (106)

# Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16  
PERIODE DU:01/01/16 AU 31/12/16

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE

<b>LIBELLE</b>	<b>NOTE</b>	<b>2016</b>
Ventes et produits annexes		871 576 974,85
Variation stocks produits finis et en cours		20 001 905,57
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>891 578 880,42</b>
Achats consommés		-749 998 770,05
Services extérieurs et autres consommations		-59 545 925,06
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-809 544 695,10</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>82 034 185,31</b>
Charges de personnel		-70 757 348,91
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 276 023,74
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>7 000 812,66</b>
Autres produits opérationnels		157 588,59
Autres charges opérationnelles		-6 247 026,24
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-113 674 459,82
Reprise sur pertes de valeur et provisions		60 489 529,47
<b>V-RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-52 273 555,34</b>
Produits financiers		-14 739 584,53
Charges financières		-14 739 584,53
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-14 739 584,53</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		<b>-67 013 139,86</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>952 225 998,48</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-1 019 239 138,34</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-67 013 139,86</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>-67 013 139,86</b>

(50)

(12)

(12)

**TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE**

LIBELLE	NOTE	2016
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>		
Encaissements reçus des clients		881 436 554,82
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-820 135 372,68
Intérêts et autres frais financiers payés		-7 430 369,22
Impôts sur les résultats payés		53 870 812,91
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		11 762,98
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>53 882 575,90</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-14 054 758,01
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-37 217 222,95
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>		<b>-51 271 980,96</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		158 380 123,66
Encaissements provenant d'emprunts		-165 488 950,94
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-7 108 827,29
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>		<b>-114 217 654,57</b>
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités		
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>-114 217 654,57</b>
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		18 207 599,12
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		13 709 366,77
Variation de la trésorerie de la période		-4 498 232,35
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>62 514 907,51</b>

المال (92) (20)



# Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17  
PERIODE DU:01/01/17 AU 31/12/17

## BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	R1S1L1			
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
Immobilisations corporelles				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 467 260,74	178 858 719,95	248 608 540,78
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	765 100 099,28	715 745 386,63	49 354 712,65
Immobilisations en concession	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	R1S5L4	363 726 915,66	8 868 800,00	354 858 115,66
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>1 768 964 888,20</b>	<b>913 048 036,52</b>	<b>855 916 851,68</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
Stocks et encours		55 306 916,47	0,00	55 306 916,47
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients	R2S2L2	129 668 909,76	36 579 896,00	93 089 013,76
Autres débiteurs	R2S2L3	14 703 295,24	0,00	14 703 295,24
Autres débiteurs	R2S2L3	188 918 291,87	0,00	188 918 291,87
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	5 485 211,55	0,00	5 485 211,55
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>394 082 624,90</b>	<b>36 579 896,00</b>	<b>357 502 728,90</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 163 047 513,10</b>	<b>949 627 932,52</b>	<b>1 213 419 580,58</b>

(69) 2017

# Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE: 01/01/17 AU 31/12/17  
PERIODE DU: 01/01/17 AU 31/12/17

## BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2017
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis		300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		23 591 699,26
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		100 905 311,65
Autres capitaux propres - Report à nouveau	R1L10	238 149 376,74
Comptes de liaison		
	Part de la société consolidante (1)	
	Part des minoritaires (1)	
<b>TOTAL I</b>		<b>662 646 387,65</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières	R2L01	192 868 561,90
Impôts (différés et provisionnés)	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		194 477 245,10
<b>TOTAL II</b>		
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	293 924 650,50
Impôts	R3L02	2 517 548,68
Autres dettes	R3L03	20 095 960,89
Trésorerie passif		39 757 787,77
		356 295 947,83
<b>TOTAL III</b>		<b>1 213 419 580,58</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>1 213 419 580,58</b>

البيان  
(2)  
(10)

# Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17  
PERIODE DU:01/01/17 AU 31/12/17

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2017
Ventes et produits annexes		845 357 335,93
Variation stocks produits finis et en cours		19 824 033,37
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>865 181 369,30</b>
Achats consommés		-726 691 945,31
Services extérieurs et autres consommations		-28 091 821,05
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-754 783 766,36</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>110 397 602,94</b>
Charges de personnel		-64 785 834,06
Impôts, taxes et versements assimilés		-3 702 682,25
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>41 909 086,63</b>
Autres produits opérationnels		16 390 736,26
Autres charges opérationnelles		51 035,31
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-115 359 197,48
Reprise sur pertes de valeur et provisions		97 293 139,64
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>40 284 800,36</b>
Produits financiers		-16 693 101,10
Charges financières		-16 693 101,10
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-16 693 101,10</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>23 591 699,26</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>978 865 245,19</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-955 273 545,93</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>23 591 699,26</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>23 591 699,26</b>

(11) (12) (13)

# Minoterie Semoulerie

ZONE DACTIVITE OUMACHE BISKRA

EXERCICE: 01/01/17 AU 31/12/17  
PERIODE DU: 01/01/17 AU 31/12/17

## TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2017
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>		
Encaissements reçus des clients		852 496 708,50
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-904 080 318,92
Intérêts et autres frais financiers payés		-9 116 321,77
Impôts sur les résultats payés		60 699 932,19
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		15 283 700,84
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>-45 416 231,35</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-7 033 493,73
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-23 140 031,78
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		3 222 800,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>		<b>-26 950 725,51</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>		
Encaissements suite à l'émission d'actions		61 936 167,68
Dividendes et autres distributions effectuées		-37 551 153,80
Encaissements provenant d'emprunts		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		24 385 013,88
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>		<b>24 385 013,88</b>
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités		
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>-47 981 942,98</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période</b>		<b>13 709 366,77</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période</b>		<b>-34 272 576,22</b>
Variation de la trésorerie de la période		-47 981 942,98
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>-71 573 642,25</b>

الملاحه  
(19)  
(21)



# Coût de Revient 2015

(13)

الملاحق رقم

## Charges Variables

Production		
N°	Désignation	Qtité_Qtx
001	Semoules	149 520,08
002	Farine	269 396,62
Totaux		418 916,70

## Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qttx	
			Semoules	Farines
601014	Eaux	630 401,77	1,50	1,50
601120	Correcteur De Farine GMS	4 388 400,00	0,00	10,48
602101	Energie Electrique	8 904 704,50	21,26	21,26
602104	Pièces de rechange	13 358 144,62	31,89	31,89
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	885 209,71	2,11	2,11
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	596 894,78	1,42	1,42
602230	Carburant	1 769 846,32	4,22	4,22
602250	Habillement du Personnel	309 648,00	0,74	0,74
602290	Mat. Fournitures Divers	938 293,55	2,24	2,24
615	Entret. Réparat. Maintenance	1 224 727,98	2,92	2,92
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	2 541 200,00	6,07	6,07
623	Publicité et publication	344 699,85	0,82	0,82
624	Transports de biens	860 102,26	2,05	2,05
625	Déplacements, missions. réceptions	4 205 066,42	10,04	10,04
626	Frais postaux et de télécom	2 268 605,55	5,42	5,42
627	Services Bancaires	81 635,34	0,19	0,19
628	Cotisations et divers	984 024,82	2,35	2,35
631	Rémunération du personnel	74 041 695,36	176,75	176,75
642	Impôts, taxes non récup. C.A	3 969 073,60	9,47	9,47
645	Autres impôts et taxes	1 289 366,43	3,08	3,08
657	Charges exceptionnelles	81,78	0,00	0,00
S/Total		123 591 822,63	284,55	295,03

## Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qttx	
			Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	3 904 600,38	9,32	9,32
681	Dot. Amort. prov. et pertes de valeur	12 886 230,75	30,76	30,76
S/Total		16 790 831,13	40,08	40,08

(14) الملاحق رقم

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
66,89%	SS	10 012,80	2 724,67	27 281 593,12
6,59%	SSSF	987,06	1 300,00	1 283 172,80
0,00%	02 Cat	0,00	0,00	0,00
26,51%	Son	3 968,77	1 401,87	5 563 696,80
Totaux		14 968,624	2 280,00	34 128 462,72

Sac 25 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 724,67	2 724,67
Sac	Sac	4	29,05	116,20
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	383,11	0,92
U	Etiquette	4	0,35	1,40
Total		1		2 843,19
			C.V	284,55
			C.F	40,08
Coût de Revient				3 167,82
Prix Ventes Qtz				3 500,00
Marge				332,18
Marge %				10,49%

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
75,61%	Farine Panifiable	21 637,29	1 247,29	26 988 053,09
0,00%	Farine Supérieure	0,00		0,00
24,39%	Son	6 980,94	1 401,87	9 786 364,75
Totaux		28 618,22	1 285,00	36 774 417,84

Production sac 50 kgs Farine Panifiable

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1,00	1 247,29	1 247,29
002	Sac	2	23,13	46,26
003	Fil en 0,7 grs/sac	1,4	383,11	0,54
004	Etiquette	2	0,35	0,70
Total				1 294,79
			C.V	295,03
			C.F	40,08
Coût de Revient				1 629,90
Prix Ventes Qtz				1 886,97
Marge				257,07
Marge %				15,77%

# Coût de Revient 2016

(15) الملحق رقم

Production		
N°	Désignation	Qtité_Qtx
001	Semoules	134 025,44
002	Farine	275 966,18
Totaux		409 991,62

## Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qttx	
			Semoules	Farines
601014	Eaux Blé	677 490,18	1,65	1,65
601120	Correcteur De Farine GMS	1 942 528,26	0,00	4,74
602101	Energie Electrique	10 264 594,84	25,04	25,04
602104	Pièces de rechange	1 489 500,41	3,63	3,63
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	2 765 446,66	6,75	6,75
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	309 921,28	0,76	0,76
602230	Carburant	1 896 821,19	4,63	4,63
602250	Habillement du Personnel	33 440,00	0,08	0,08
602290	Mat. Fournitures Divers	1 589 041,82	3,88	3,88
615	Entret. Réparat. Maintenance	3 083 001,23	7,52	7,52
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	7 168 878,40	17,49	17,49
624	Transports de biens	910 470,90	2,22	2,22
625	Déplacements, missions. réceptions	4 606 135,89	11,23	11,23
626	Frais postaux et de télécom	2 728 383,80	6,65	6,65
627	Services Bancaires	72 465,78	0,18	0,18
628	Cotisations et divers	1 416 351,03	3,45	3,45
642	Impôts, taxes non récup. C.A	2 623 588,00	6,40	6,40
645	Autres impôts et taxes	282 330,09	0,69	0,69
657	Charges exceptionnelles	17 879,20	0,04	0,04
S/Total		43 878 268,96	102,28	107,02

## Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qttx	
			Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	4 062 833,19	9,91	30,31
623	Publicité et publication	33 586 940,89	81,92	121,71
631	Rémunération du personnel	68 114 781,47	166,14	166,14
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	15 460 805,86	37,71	37,71
S/Total		121 225 361,41	295,68	355,87

(16) الملاحق رقم

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
68,69%	SS	5 282,37	2 695,45	14 238 386,70
10,26%	SSSF	788,87	1 300,00	1 025 531,00
0,00%	02 Cat	0,00	0,00	0,00
21,05%	Son	1 618,77	1 401,87	2 269 305,10
<b>Totaux</b>		<b>7 690,010</b>	<b>2 280,00</b>	<b>17 533 222,80</b>

Production Sac 25 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 695,45	2 695,45
Sac	Sac	4	29,29	117,16
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	383,69	0,92
U	Etiquette	4	0,35	1,40
<b>Total</b>		<b>1</b>		<b>2 814,94</b>

C.V 102,28  
C.F 295,68

Coût de Revient	3 212,90
Prix Ventes Qtz	3 500,00
Marge	287,10
Marge %	8,94%

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
75,39%	Farine Panifiable	21 747,94	1 246,84	27 116 281,49
0,00%	Farine Supérieure	0,00		0,00
24,61%	Son	7 100,38	1 401,87	9 953 809,71
<b>Totaux</b>		<b>28 848,32</b>	<b>1 285,00</b>	<b>37 070 091,20</b>

Production sac 50 kgs Farine Panifiable

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1,00	1 246,84	1 246,84
002	Sac	2	23,17	46,34
003	Fil en 0,7 grs/sac	1,4	383,69	0,54
004	Etiquette	2	0,35	0,70
<b>Total</b>				<b>1 294,42</b>

C.V 107,02  
C.F 355,87

Coût de Revient	1 757,31
Prix Ventes Qtz	1 880,04
Marge	122,73
Marge %	6,98%



# Coût de Revient 2017 (17) *المحور رقم (17)*

Production		
N°	Désignation	Qtité_Qtx
001	Semoules	134 675,76
002	Farine	262 684,25
Totaux		397 360,01

## Charges Variables

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtx	
			Semoules	Farines
601014	Eaux Blé	806 473,40	2,03	2,03
601120	Correcteur De Farine GMS	172 568,81	0,00	0,43
602101	Energie Electrique	7 760 277,81	19,53	19,53
602104	Pièces de rechange	5 767 143,36	14,51	14,51
602211	Quincaillerie & Ferronnerie	410 075,53	1,03	1,03
602220	Fournitures de bureaux+F-Informatique	353 053,12	0,89	0,89
602230	Carburant	1 648 896,58	4,15	4,15
602250	Habillement du Personnel	168 960,00	0,43	0,43
602290	Mat. Fournitures Divers	1 163 542,20	2,93	2,93
615	Entret. Réparat. Maintenance	2 414 568,00	6,08	6,08
622	Rémunérat. Interm. Honoraire	9 886 141,60	24,88	24,88
623	Publicité et publication	391 410,21	0,99	0,99
624	Frais Divers	857 105,91	2,16	2,16
625	Déplacements, missions. réceptions	4 126 778,56	10,39	10,39
626	Frais postaux et de télécom	3 033 706,38	7,63	7,63
627	Services Bancaires	86 021,30	0,22	0,22
628	Cotisations et divers	935 577,41	2,35	2,35
642	Impôts, taxes non récup. C.A	2 213 465,60	5,57	5,57
645	Autres impôts et taxes	192 656,54	0,48	0,48
657	Charges exceptionnelles	6,10	0,00	0,00
S/Total		42 388 428,41	106,24	106,68

## Charges Fixes

N°Cpte	Désignation	Montant	P.U/Qtx	
			Semoules	Farines
616	Primes d'assurances	3 489 611,80	8,78	8,78
631	Rémunération du personnel	66 557 387,61	167,50	167,50
681	Dot. Amort, prov. et pertes de valeur	14 655 881,89	36,88	36,88
S/Total		84 702 881,30	213,16	213,16

(18) المدة مع

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
67,67%	SS	6 773,40	2 697,77	18 273 053,95
8,14%	SSSF	814,57	1 479,06	1 204 794,95
0,00%	02 Cat	0,00		0,00
24,20%	Son	2 421,92	1 381,01	3 344 695,74
Totaux		10 009,888	2 280,00	22 822 544,64

Production Sac 25 kgs				
Qtz	Semoule	1	2 697,77	2 697,77
Sac	Sac	4	30,30	121,20
Kg	Fil en 0,6 grs/sac	2,4	384,68	0,92
U	Etiquette	4	0,35	1,40
Total		1		2 821,29
			C.V	106,24
			C.F	213,16
Coût de Revient				3 140,69
Prix Ventes Qtz				3 500,00
Marge				359,31
Marge %				11,44%

2462,827

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût/Achats	Montant/Achat
75,71%	Farine Panifiable	13 662,62	1 251,26	17 095 484,40
0,06%	Farine Supérieure	10,96	5 045,87	55 302,74
24,23%	Son	4 372,02	1 381,01	6 037 808,86
Totaux		18 045,60	1 285,00	23 188 596,00

Production sac 50 kgs Farine Panifiable

	Désignation	Qtité / Qx	P/U	Montant/Qtz
001	Farine	1,00	1 251,26	1 251,26
002	Sac	2	23,56	47,12
003	Fil en 0,7 grs/sac	1,4	384,68	0,54
004	Etiquette	2	0,35	0,70
Total				1 299,62
			C.V	106,68
			C.F	213,16
Coût de Revient				1 619,46
Prix Ventes Qtz				1 880,00
Marge				260,54
Marge %				16,09%

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produit Semi Ouver Semoule Supérieur

351001

01/12/2015 Stock Initial	252,76	3 020,83	763 544,99			
Entrée	9 131,14	3 049,30	27 843 573,00			
Sortie	252,76	3 020,83		763 544,99		28 455 701,95
Sortie	9 081,48	3 049,30		27 692 156,96		
<b>Solde Déc/2015</b>	<b>49,66</b>	<b>3 049,30</b>				<b>151 416,04</b>

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produit Semi Ouver Farine Panifiable

351003

01/12/2015 Stock Initial	1 391,82	1 575,87	2 193 321,08			
Entrée Production	21 637,29	1 582,40	34 238 844,53			
Sortie	1 391,82	1 575,87		2 193 321,08		33 568 806,48
Sortie	19 827,78	1 582,40		31 375 485,40		
<b>Solde Déc/2015</b>	<b>1 809,50</b>	<b>1 582,40</b>				<b>2 863 359,13</b>

الملحق رقم (19)

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produits Finis Semoule Supérieur 25 kg

355001

01/12/2015 Stock Initial	1 200,80	3 138,95	3 769 251,16			
Entrée-355-	6 733,60	3 167,82	21 330 832,75			
Sortie	1 200,80	3 138,95	3 769 251,16		21 157 415,14	
Sortie	5 489,00	3 167,82	17 388 163,98			
<b>Solde Déc/2015</b>	<b>1 244,60</b>	<b>3 167,82</b>			<b>3 942 668,77</b>	

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produits Finis Farine Panifiable 50 kg

355012

01/12/2015 Stock Initial	276,40	1 623,33	448 688,41			
Entrée-355-	17 065,60	1 629,90	27 815 221,44			
Sortie	276,40	1 623,33	448 688,41		27 749 513,41	
Sortie	16 750,00	1 629,90	27 300 825,00			
<b>Solde Déc/2015</b>	<b>315,60</b>	<b>1 629,90</b>			<b>514 396,44</b>	

(20)



S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD  
G.M.Sud

Unité Minoterie  
Situation de Stock Produit Semi Ouver Semoule Supérieur

351001

01/12/2016 Stock Initial	650,32	3 113,37	2 024 686,78			
Entrée	1 686,36	3 167,33	5 341 258,62		6 529 896,97	
Sortie	650,32	3 113,37		2 024 686,78		
Sortie	1 422,40	3 167,33		4 505 210,19		
<b>Solde Déc/2016</b>	<b>263,96</b>	<b>3 167,33</b>			<b>836 048,43</b>	

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud  
Unité Minoterie

Situation de Stock Produit Semi Ouver Farine Panifiable

351003

01/12/2016 Stock Initial	615,52	1 651,76	1 016 691,32			
Entrée Production	17 398,35	1 798,69	31 294 241,76			
Sortie	615,52	1 651,76		1 016 691,32	25 881 781,88	
Sortie	13 824,00	1 798,69		24 865 090,56		
<b>Solde Déc/2016</b>	<b>3 574,35</b>	<b>1 798,69</b>			<b>6 429 151,20</b>	

المال (21)

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produits Finis Semoule Supérieur 25 kg

355001

01/12/2016 Stock Initial	1 175,00	3 232,85	3 798 598,75			
Entrée-355-	1 632,40	3 286,82	5 365 404,97			
Sortie	1 175,00	3 232,85		3 798 598,75		5 416 371,55
Sortie	492,20	3 286,82		1 617 772,80		
<b>Solde Déc/2016</b>	<b>1 140,20</b>	<b>3 286,82</b>				<b>3 747 632,16</b>

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produits Finis Farine Panifiable 50 kg

355012

01/12/2016 Stock Initial	1 175,00	1 750,33	2 056 637,75			
Entrée-355-	13 824,00	1 846,28	25 522 974,72			
Sortie	1 175,00	1 750,33		2 056 637,75		25 325 304,59
Sortie	12 603,00	1 846,28		23 268 666,84		
<b>Solde Déc/2016</b>	<b>1 221,00</b>	<b>1 846,28</b>				<b>2 254 307,88</b>

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produits Finis Semoule Supérieur 25 kg

		355001					
01/12/2017 Stock Initial	821,64	3 153,20	2 590 795,25				
Entrée-355-	4 698,40	3 140,69	14 756 217,90			14 871 395,66	
Sortie	821,64	3 153,20	2 590 795,25		12 280 600,41		
Sortie	3 910,16	3 140,69					2 475 617,49
<b>Solde Déc/2017</b>	<b>788,24</b>	<b>3 140,69</b>					

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produits Finis Farine Panifiable 50 kg

		355012					
		355001					
01/12/2017 Stock Initial	368,00	1 620,98	596 520,64				
Entrée-355-	10 411,49	1 619,46	16 860 988,36			16 849 887,60	
Sortie	368,00	1 620,98	596 520,64		16 253 366,96		
Sortie	10 036,29	1 619,46					607 621,39
<b>Solde Déc/2017</b>	<b>375,20</b>	<b>1 619,46</b>					

(23)

الملاحق رقم

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produit Semi Ouver Semoule Supérieur

351001

01/12/2017 Stock Initial	986,54	3 035,14	2 994 299,16			
Entrée	5 537,17	3 017,17	16 706 577,17			
Sortie	986,54	3 035,14		2 994 299,16		15 577 635,95
Sortie	4 170,58	3 017,17		12 583 336,79		
<b>Solde Déc/2017</b>	<b>1 366,59</b>	<b>3 017,17</b>				<b>4 123 240,38</b>

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produit Semi Ouver Farine Panifiable

351003

01/12/2017 Stock Initial	503,62	1 572,62	792 009,17			
Entrée Production	13 662,62	1 571,10	21 465 336,00			
Sortie	503,62	1 572,62		792 009,17		21 379 238,53
Sortie	13 103,70	1 571,10		20 587 229,35		
<b>Solde Déc/2017</b>	<b>558,91</b>	<b>1 571,10</b>				<b>878 106,64</b>

الملاحق (24)



19 19 19

**CONSOMMATION 2015-2016-2017**

COMPTE	LIBELLE	CONSOMMATION		
		2015	2016	2017
601100	Ble tendre local	364 553 384,25	363 423 522,62	346 358 258,86
601150	Ble dur local	367 475 944,48	330 217 660,55	326 751 587,19
601***	Matières premières	<b>732 029 328,73</b>	<b>693 641 183,18</b>	<b>673 109 846,06</b>
602611	Sacs emballage divers	30 570 793,23	30 412 042,65	31 013 638,14
602612	Fil a courdre	395 048,60	355 987,42	305 679,62
602613	Etiquettes	323 150,97	306 307,37	287 602,18
602614	Petit emballage	825 945,60	2 462 528,72	1 300 654,73
602615	Viny colle	107,64	24 400,00	24 400,00
602616	Film tem		454 310,44	164 326 ;43
602618	Rubon adhesives poignee pour farine 05 kg			42 000,00
602620	Poignee pour farine 05 kg			19 740,00
602****	Autres approvisionnements	32 115 046,04	34 015 576,59	33 158 041,10
60****	Achats consommés	764 144 374,77	727 656 759,77	706 267 887,16

**TOTAL GENERAL**

<b>764 144 374,77</b>	<b>727 656 759,77</b>	<b>706 267 887,16</b>
-----------------------	-----------------------	-----------------------