

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Finances et
comptabilité



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

الموضوع

مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة
الإقتصادية
دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

أ.د أحمد قايد نور الدين

إعداد الطالبان:

بلعيد عبد الباسط

هبول إلياس

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	مؤسسة الانتماء
1	أ.د بن عيشي عمار	أستاذ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	أ.د أحمد قايد نور الدين	أستاذ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	أ.د الحاج عامر	أستاذ محاضر	ممتحنا	جامعة بسكرة

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Finances et
comptabilité



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

الموضوع

مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة
الإقتصادية
دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

أ.د أحمد قايد نور الدين

إعداد الطالبان:

بلعيد عبد الباسط

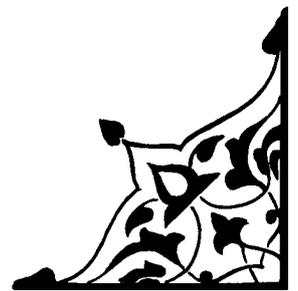
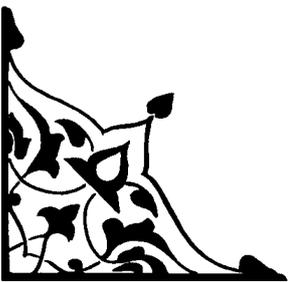
هبول إلياس

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	مؤسسة الانتماء
1	أ.د بن عيشي عمار	أستاذ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	أ.د أحمد قايد نور الدين	أستاذ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	أ.د الحاج عامر	أستاذ محاضر	ممتحنا	جامعة بسكرة



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الإهداء

إلى من غرس في قلبي الحب والتقدير وعلمي الأخلاق الكريمة ورباني على صدق القول والرغبة بالمعرفة
منذ نعومة أظفاري " أبي الغالي " حفظه الله.

إلى من تعلمت على يدها حب الحياة و العطف و الحنان إلى من خلقت في قلبي براعم الزهور
وخضرة البساتين..... "أمي الحبيبة " حفظها الله.

إلى ذات القلب الطيب والمحبة زوجتي "منى" وإلى بناتي وأزهاري الصغيرة "نرجس، جوري، ريجان"
إلى أشقاء روحي إلى من ذقت معهم طعم الدنيا.....

إخوتي الأعزاء " سامي ، عبد الرؤوف، سناء، عبد السلام، مُحَمَّد يسن " حفظهم الله.

إلى كل الأهل والأحباب.

وإلى جميع الأصدقاء

إلى كل من يزداد تواضعا عندما يزداد علما.

الإهداء

إلى من غرس في قلبي الحب والتقدير وعلمي الأخلاق الكريمة ورباني على صدق القول والرغبة بالمعرفة
منذ نعومة أظفري " أبي الغالي " رحمة الله عليه.

إلى من تعلمت على يدها حب الحياة و العطف و الحنان إلى من خلقت في قلبي براعم الزهور
وخضرة البساتين..... "أمي الحبيبة " حفظها الله.

إلى ذات القلب الطيب والمحب زوجتي وأبنائي الصغار
وإلى جدتي العزيزة وأختي وأبناء أختي حفظهم الله.

إلى كل الأهل والأحباب.

وإلى جميع الأصدقاء

إلى كل من يزداد تواضعا عندما يزداد علما.

شكر و تقدير

بعد حمد الواحد الأحد والصلاة والسلام على نبيه المصطفى عليه وعلى آله أزكى الصلاة والسلام، لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل " قايد أحمد نور الدين " الذي تشرف بقبول الإشراف على هاته المذكرة، والذي لم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه القيمة وتوجيهاته المجدية.

إلى كل عمال ومسؤولي مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة
كما أتقدم بالشكر للجنة المناقشة لما بذلوه من جهد، كما ولا أنسى أن أشكر كل أساتذة ومؤطري
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وكل من تفضلوا بالمساهمة في إنجاز هذه المذكرة.



الملخص

جاءت هذه الدراسة لإلقاء الضوء على مدى مساهمة محاسبة التكاليف التقليدية منها أو الحديثة في تحسين الوضعية المالية من خلال تحسين الأداء المالي كأحد أهم التطورات المستخدمة في الشركات الكبرى وقد هدفت الدراسة إلى وضع إطار تصوري لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وكذا معرفة ما إذا كان النظام يساهم في تحسين أداء المالي للمؤسسة من خلال مقارنته مع النظام المطبق في حساب التكاليف فيها.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة، تم التطرق لدراسة ميدانية في المؤسسة الصناعية لصناعة النسيج والتجهيز بسكرة (TIFIB) باستخدام منهج دراسة الحالة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي: تستخدم مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة (TIFIB) طريقة الأقسام المتجانسة في معالجة تكاليفها، ووجود عدة صعوبات أدت إلى عرقلة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة، وبين لنا الأنشطة التي تعطي قيمة للمنتج وبالتالي زيادة الاهتمام بها، أما بالنسبة للأنشطة التي لا تعطي قيمة فيجب تخفيض تكاليفها، مما يؤدي إلى تحسين أداء المالي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، الأداء المالي، تحسين الأداء المالي، الوضعية المالية.

Résumé :

This study came to shed light on the extent to which traditional or modern cost accounting has contributed to improving the financial situation by improving financial performance as one of the most important developments used in large companies. Contributes to improving the financial performance of the organization by comparing it with the system applied in calculating its costs.

To achieve the objectives of this study, a field study was addressed in industrial company texalge weaving finishing Biskra (TIFIB) using the case study method.

This study has reached a set of results, the most important of which are the following: The Textile and Processing Corporation of Biskra (TIFIB) uses the method of homogeneous departments in addressing its costs, and the presence of several difficulties that led to the obstruction of the application of the cost system based on activities in the institution, and it showed us the activities that give value to the product. Thus, increasing the interest in it. As for the activities that do not give value, their costs must be reduced, which leads to improving the financial performance of the institution.

Keywords: cost accounting, modern methods of cost accounting, financial performance, improving financial performance, financial position.



قائمة الجداول

والأشكال

قائمة الجداول والأشكال

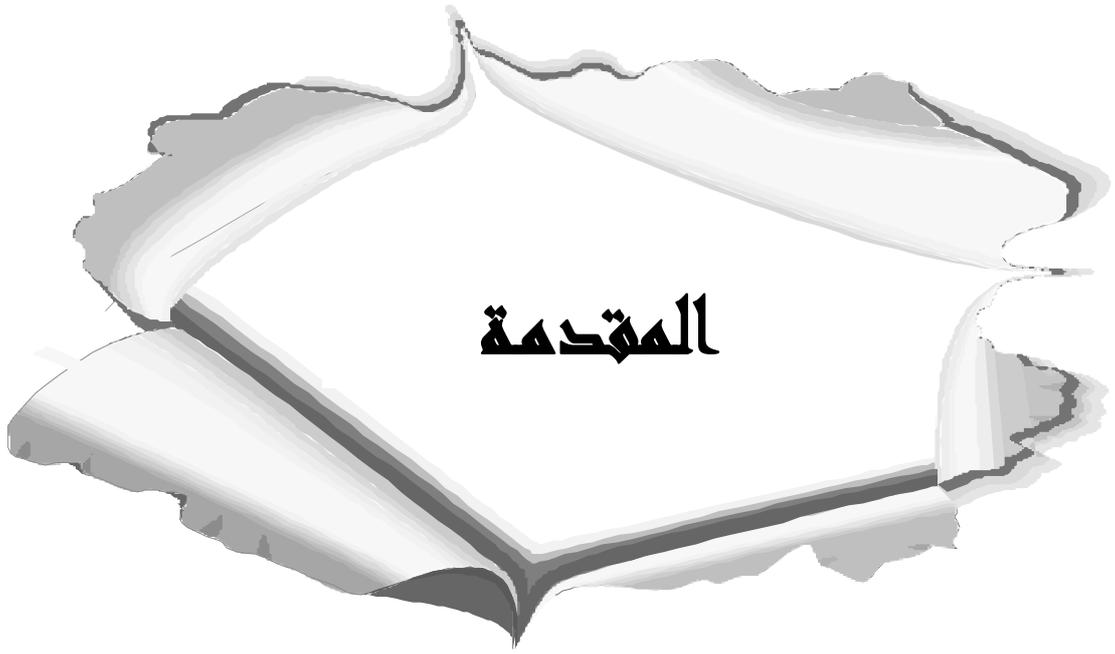
الجدول

الصفحة	العنوان	الرقم
07	يوضح العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	01
20	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير مباشرة	02
87	يوضح نوع القماش ونوع الخيط المستعمل فيه	03
88	يوضح أنواع القماش المدني والعسكري	04
89	دور المواد الكيميائية	05
93	المصاريف (أعباء المحاسبة العامة) المقدرة لسنة 2020	06
94	توزيع الأعباء غير مباشرة (TABLEAU DES CHARGES INDIRECTES)	07
98	تكلفة شراء مادة الأولية	08
98	دورة الإنتاج قماش A15	09
99	قيمة مصاريف الإنتاج غير مباشرة	10
100	تكلفة الإنتاج قماش A15	11
100	سعر التكلفة للقماش A15	12
100	نتيجة التحليلية A15	13
104	بين الأنشطة الرئيسية المتعلقة بالتموين والإنتاج والتوزيع	14
106	عدد العمال في الأقسام	15
107	تحويل أعباء محاسبة العامة إلى أعباء حسب الأنشطة	16
108	التكاليف المباشرة حسب طريقة	17
109	تكلفة الإنتاج حسب طريقة ABC	18
109	حساب المردودية حسب طريقتي التكاليف الحقيقية وطريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة	19

قائمة الجداول والأشكال

الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
08	التصنيف الطبيعي للتكاليف	01
10	يوضح عناصر التكاليف	02
36	مخطط التداخل بين نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة	03
43	أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة	04
52	العوامل المؤثرة في الأداء المالي	05
55	تصوير إيضاحي لتقييم الأداء المالي	06
61	التوازن المالي	07
62	قاعدة التوازن المالي الأدنى	08
63	قاعدة تأمين الاحتياط	09
84	مديريات المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية.	10
92	الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB	11



المقدمة

أدت الثورة الصناعية التي قامت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة التصنيع للموارد الطبيعية من طريقة يدوية إلى طريقة نصف آلية ومن ثم إلى الطريقة آلية، وأدى ذلك بدوره إلى تطور صناعي وحضاري وتجاري كبير، رافقه تطور في الفكر المحاسبي، حيث سعى كل من التجار والمصنعين إلى صرف وبيع منتجاتهم في الأسواق، عن طريق التنافس بين الأسعار والسعي نحو تقديم أفضلها وأكثرها قبولاً، فكان تخفيض التكلفة هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار، وللخروج من هذه المنافسة بنجاح، فقد تطلب ذلك تطوير وسائل الإنتاج وتقسيم العمل ودخول مجال التخصص وترشيد الرقابة على عناصر التكاليف، ومن أجل تطبيق ذلك توجب على مختلف الإدارات جمع المعلومات والبيانات الداخلية عن سير العمل التي تتناول التكاليف والإنتاج والأرباح، هذا ما أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة، كما أصبح لها من الأسس العلمية ما يميزها عن غيرها من بقية الفروع، وهذا بمساهمة عدد من فروع المعرفة في تطوير محاسبة التكاليف مثل الإدارة والاقتصاد والهندسة والإحصاء.

وباعتبار أن الهدف الأساسي للمؤسسة الاقتصادية هو تحقيق الربح وتعظيم ثروة المؤسسة وضمان استمراريتها من خلال بقاء المؤسسة، تخفيض التكلفة، تحقيق الأرباح، وذلك بدمج عوامل الإنتاج فيما بينها من أجل الحصول على نتائج دقيقة ومقنعة، يتم اتخاذ القرار على أساسها، كما أن تزايد المنافسة في السوق يتطلب معه زيادة مهارات عالية في الإدارة، وابتكارات جديدة وفتيات حديثة، وذلك من أجل تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق، فنجاح المؤسسات يعتمد على مدى وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة المادية، البشرية، والمالية، لتحقيق أهدافها، ويتوقف ذلك على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم اتخاذها من طرف المدراء.

من بين التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، حيث تعتبر إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لترتيب المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة، كما تقوم محاسبة التكاليف بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ويساعدها على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة واستغلالها والتعرف على نقاط الضعف وتحسينها لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات من أجل دعم تنافسية المؤسسة في السوق.

إشكالية الدراسة:

بناءً على ما سبق تبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو

التالي:

❖ كيف يمكن لمحاسبة التكاليف أن تساهم في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية ؟

ويندرج تحت هذا السؤال مجموعة من الأسئلة الفرعية:

✓ ماذا نعني بالتكلفة ؟

✓ ما المقصود بمحاسبة التكاليف ؟ وما هي أهم أدوات عملها التقليدية منها والحديثة؟

✓ ما مدى ضرورة وجود محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وهل تعتبر من الأدوات الهامة التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة ؟

فرضيات الدراسة:

قصد الإجابة على هذه الأسئلة تم صياغة الفرضيات الآتية:

✓ التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية.

✓ محاسبة التكاليف هي مجموعة الأساليب والطرق المستخدمة في تجميع التكاليف وتحديد وحدة الإنتاج أو الخدمات أو أية عملية من العمليات.

✓ تعتبر الأعباء والتكاليف عنصرا أساسيا ومهما في أي مؤسسة اقتصادية بحيث تسعى إلى تحديدها ومراقبتها ومحاولة تخفيضها بشكل دائم، وبالتالي فإن وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية ضروري يسمح لها بحساب وتحليل الأعباء وتحديد التكاليف.

أسباب اختيار الموضوع:

✓ طبيعة التخصص العلمي المتبع وهو مالية المؤسسة بحيث أن موضوع البحث في صلب التخصص.

✓ رغبتنا الشخصية في التعرف على مكانة هذا الموضوع في البيئة الاقتصادية الراهنة.

✓ التعرف على الصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية في مجال المنافسة.

✓ التعرف على واقع ومكانة المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة الاقتصادية.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن إنجازها فيما يلي:

✓ إبراز الفرق بين طرق إحتساب التكاليف.

✓ تبيان أهمية تقييم الوضعية المالية في تحقيق الكفاءة والفعالية.

✓ التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق محاسبة التكاليف وقياس الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية.

الدراسات السابقة:

خلال دراستنا لموضوع البحث تم الإطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بمحاسبة التكاليف والمحاسبة التحليلية أو تتعلق بالميزة التنافسية واستراتيجيات التنافس في المؤسسة ، والتي تم إعدادها في إطار أطروحات الدكتوراه أو رسائل الماجستير ، وفيما يلي أهم هذه الدراسات:

✓ نعيمة زعرور ، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر، (2015/2014)، وقد تناولت الدراسة مدخلا لمحاسبة التكاليف والخدمات العامة والهدف الأساسي من هذه الدراسة هو تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وترشيد التكاليف ومحاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال تطبيق مختلف الأساليب الكمية والغير كمية لحساب التكاليف المساعدة في ترشيده وتخفيض التكاليف.

✓ ياسين ساملي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2010/2009)، حيث تطرق الباحث إلى دراسة مختلف طرق المحاسبة التحليلية التقليدية منها والتركيز على الطرق الحديثة مبينا دورها في مساعدة المديرين على اتخاذ القرارات المختلفة في المؤسسة.

✓ إبراهيم فرززي، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في تسيير تكاليف المؤسسة، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، دفعة (2006/2005)، وقد تناولت الدراسة مختلف الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، وكذلك محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتسيير التكاليف، ثم عمدت في الدراسة التطبيقية لواقع حساب التكاليف في المؤسسة وفق النظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC".

✓ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، دفعة (2008/2007)، وقد تناولت هذه الدراسة مدخل محاسبة التكاليف وتطورها، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتخفيض التكاليف، وتم أيضا القيام بدراسة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذا النظام على أرض الواقع.

✓ فاطمة الزهراء بن قايد، دور الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، (2011/2010)، حيث تطرق الباحث إلى ماهية الميزة التنافسية وكذلك مدخل للتسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وإدارة المعرفة، حيث كان الهدف من هذه الدراسة هو تحديد مدى إمكانية الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية في تنمية وتطوير الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

حدود الدراسة:

تم وضع المحددات التي تدور في إطارها هذه الدراسة و ذلك من خلال البعد المكاني والزمني.

✓ **البعد الزمني**: تمت هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من بداية شهر مارس 2021 إلى غاية منتصف شهر ماي 2021 وقد شملت هذه الفترة إنجاز الدراسة الميدانية محاولين فيها تطبيق الطريقة المعتمدة لحساب التكاليف في المؤسسة المستقبلية.

✓ **البعد المكاني**: تمت هذه الدراسة بالمؤسسة الوطنية للمنسوجات الجزائرية **TIFIB BISKRA**، والتي وقع عليها اختيارنا من أجل إجراء الدراسة الميدانية.

منهج الدراسة:

لدراسة إشكالية الموضوع والإحاطة بمختلف تفاصيله وأبعاده سوف نقوم بالدراسة والتحليل معتمدين على المنهج الوصفي للتعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع البحث ودراسة طبيعة الدور الذي يلعبه نظامه محاسبة التكاليف كتقنية كمية من تقنيات مراقبة التسيير و التعرف على دوره في وضع السياسات المناسبة للمؤسسة الاقتصادية في مجال تحسين وضعيتها المالية، واعتماده أيضا من خلال تحليل الوثائق المتعلقة بالموضوع ووصف وتشخيص الأوضاع التي نتطرق إليها في الدراسة الميدانية.

صعوبات الدراسة:

✓ عدم توفر المعلومات اللازمة في المؤسسة المستقبلية لنا، ما أدى إلى صعوبة دراسة طريقة محاسبة التكاليف المطبقة فيها.

✓ نقص الملاحق المقدمة لنا من طرف المؤسسة بسبب اعتبار وثائق المؤسسة العمومية وثائق سرية لا يمكن تقديمها.

تقسيمات البحث:

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع والإحاطة به فقد قمنا بتقسيمه إلى:

✓ **الفصل الأول:** سنتناول فيه محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وطرق حسابها من خلال تقديم مجموعة من المفاهيم عن محاسبة التكاليف والتكلفة وتصنيفاتها، والانتقال إلى عرض مختلف الطرق المعتمدة لتحليل التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، وتمثلة في الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة

✓ **الفصل الثاني:** نتناول فيه الأداء المال في المؤسسة الاقتصادية ومؤشرات تحسين الأداء المالي، ثم نتقل إلى عرض تأثير أساليب محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي في مؤسسة اقتصادية.

✓ **الفصل الثالث:** هو عبارة عن محاولة إسقاط ما تم عرضه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها في إحدى المؤسسات الاقتصادية والمتمثلة في مركب النسيج **TIFIB BISKRA**، بحيث سنقوم فيه بعرض وتقديم هذه المؤسسة ونشأتها وتنظيمها ومختلف أهدافها، ومن ثم الانتقال إلى تقديم القسم المختص بمحاسبة التكاليف وشرح الطريقة المعتمدة في تحليل التكاليف داخل المركب، وأخيرا سنحاول تطبيق طريقة **ABC**، واستنتاج مدى مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين وضعية المالية للمركب من خلال المقارنة بين الطريقتين.



مفاهيم حول محاسبة التكاليف وطرق حسابها

تمهيد :

لقد ظهرت محاسبة التكاليف كنوع من أنواع المحاسبة تهتم بترتيب وتنظيم المعلومات المالية الاقتصادية، والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة إذ تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع، والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة.

وتعتبر محاسبة التكاليف تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها وبعد أن أصبح التحكم في التكاليف صعب ويستوجب التخفيض دائما بالتالي استوجب استخدام أدوات علمية لمراقبتها وإظهار أسبابها، لذا تم التطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
- المبحث الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
- المبحث الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة، ويكمن هدفها الأساسي في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي، وقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

وتم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة محاسبة التكاليف من عدة جوانب

المطلب الأول: تعريف وتطور محاسبة التكاليف

أولا- نشأت وتطور محاسبة التكاليف

في أواخر القرن التاسع عشر وبعد قيام الثورة الصناعية واتساع النشاط الاقتصادي، وما ترتب على ذلك من كبر حجم المشاريع وتنوع المنتجات، وزيادة حدة المنافسة، ظهرت الحاجة لتحديد تكاليف الإنتاج بدقة داخل هذه المشاريع لغايات تحديد الأسعار المناسبة وإعداد تقارير مالية ملائمة لاتخاذ القرارات السليمة.

وقد شهد أوائل القرن اهتماما متزايدا بتطوير أنظمة خاصة بالتكاليف حيث زاد الاهتمام بالتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية والرقابة على التكاليف، ولما كانت تلك البيانات تعد لخدمة القرارات الإدارية مختلفة من تسعير المنتجات أو استغلال الموارد فقد تم تسمية هذا الفرع من المحاسبة "المحاسبة الإدارية" (رضوان حلوة حنان، 2009، صفحة 32).

نستطيع أن نقسم هذه الفترة التاريخية التي لازمت تطور محاسبة التكاليف إلى أربعة مراحل هي (خالدي عادل، 2011، الصفحات 3-4):

أ. المرحلة الأولى: من القرن 14 إلى القرن 17:

في هذه المرحلة وحسب سجلات شركة "DEL BENE COMPANY" وشركة "FLORENTINE" لتصدير الملابس الصوفية وهما شركتان الإيطاليتان، وقد تجلّى ظهورهما ميدانيا بعد القرنين التاليين للقرن 14، من خلال السجلات المحاسبية للشركة الإيطالية ميدسي للغزل والنسيج، حيث استطاعت الوصول إلى معرفة التكلفة وتسعير منتجاتها المتمثلة في الملابس الجاهزة، إلا أن هذه السجلات لا تعد نظاما متكامل لتحديد التكلفة.

ومما تقدم نلخص على أن محاسبة التكاليف ظهرت مستقلة تماما منذ نشأتها الأولى عن غيرها من فروع المحاسبة الأخرى.

ب. المرحلة الثانية: من نهاية المرحلة الأولى حتى نهاية القرن 18:

أما ما ميز الفترة هو توسع محاسبة التكاليف لتشمل المجال الزراعي وصدور عدة مؤلفات مثل كتاب

"INTRODUCTION TO MARCHANDISE" لمؤلفه "ROBERT HAMLTON"

عام 1788 وقد تضمن هذا الكتاب قسمين خاص بالزراعة والآخر بعمليات الصنع، حيث تطرق إلى مفهوم التكلفة ومراحل حسابها.

إلا أن قيام الثورة الصناعية في القرن كان له تأثير كبير على محاسبة التكاليف، إذ زادت الاستثمارات الصناعية بشكل سريع، مما أدى إلى بروز مشاكل عدة منها زيادة المواد الأولية وارتفاع مصاريف العاملين والتوسع في الاستهلاك، وبالتالي كثرة

المنتجين وزيادة المنافسة، مما استدعى معرفة تكلفة كل عملية من عمليات الإنتاج حتى يتسنى تحديد الحد الأدنى للأسعار التي تتضمن تغطية المصاريف المتغيرة.

ما ميز هذه الفترة أن محاسبة التكاليف شملت مجالا جديدا وهو الزراعة كما ظهرت أول فكرة لاستخدام بيانات التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات.

ج. المرحلة الثالثة: من نهاية المرحلة الثانية حتى نهاية القرن 19 وبداية القرن 20 :

تعتبر هذه الفترة من أهم الفترات التي راجت وتطورت فيها محاسبة التكاليف حتى أطلق عليها "عصر النهضة لمحاسبة التكاليف" حيث برز فيها مجموعة من المؤلفين منهم المؤلف الأيرلندي "LARDNER" عام 1850 تطرق في كتابه "اقتصاديات النقل بالسكك الحديدية" إلى ضرورة التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة كما أورد نظاما تفصيليا لتجميع وتصنيف الأعباء الإضافية في مجال السكك الحديدية . ويمكن إيجاز ما جاء في هذه الفترة في التالي:

1. التوجه نحو الدقة والضبط في التكاليف والتنبيه لها باستخدام الموازنات، مما يعطي إشارة واضحة لعملية التخطيط؛
2. الدعوة لتخفيض التكاليف في وسط اشتدت فيه المنافسة نتيجة التطور الهائل الذي صاحب الثورة الصناعية؛
3. التطرق إلى التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة التي تشير إلى بداية التحليل الحدي.

د. المرحلة الرابعة: من بداية القرن 20 إلى الوقت الراهن:

أما القرن العشرين فتميز بثلاث اتجاهات يمكن إيجازها فيما يلي:

1. الانتقال والاهتمام بتحديد التكلفة الحقيقية؛
2. توسيع الرقابة لتشمل مجالات جديدة كتكاليف البيع والتوزيع؛
3. إدخال الأساليب العلمية في مجال محاسبة التكاليف.

ثانيا- تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها

إن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها.

فالتكاليف إذن مفردة مهمة جدا ومن الواجب دراستها والاهتمام بها بدقة، لكونها العنصر الرئيسي والذي يساهم في تحقيقي الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل وبشكل اقتصادي، ومحاسبة التكاليف واحدة من العلوم التي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك.

سوف نقوم بتقديم أهم تعاريف محاسبة التكاليف وأهدافها.

أ- تعريف محاسبة التكاليف:

وهناك عدة تعاريف لمحاسبة التكاليف:

فالسدية عرفها: "بأنها وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل والتي

يستخدمها بأقصى درجة من الفاعلية (إسماعيل يحيى التكريتي، 2006، صفحة 23) ."

أما «Horngre» فقد عرفها: "على أنها تهدف إلى تجميع وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، بأنواعها والتي تفي مختلف المجالات بدءاً من العمليات المتكررة إلى اتخاذ القرار الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمنشأة فضلاً عن أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من المستثمرين ومقرضين وجهات الحكومية... إلخ." (رضوان مُجد العناني، 2000، صفحة 15)

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها: "العلم الذي يهتم بتحديد وقياس وتحليل عناصر التكاليف وترتيبها في قوائم وتقارير توضح تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية وفرض الرقابة على عناصر التكلفة ورسم السياسات وتحسين مستوى الأداة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة مسبقاً وتحديد أسباب الانحرافات ومعالجتها (لبنى هاشم نعمان العاني، 2013، صفحة 15)."

وفي تعريف لآخر: "تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهدافها محددة، وأهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية والتي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياستها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية." (حجازي إسماعيل، معالم سعاد، 2013، صفحة 19)

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن محاسبة التكاليف بأنها أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما مثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

ب- أهداف محاسبة التكاليف:

يجب ألا ننظر لمحاسبة التكاليف من المنظور الضيق، على أنها أداة لحساب ودراسة التكاليف والتكلفة النهائية، فهي أوسع وأشمل من ذلك، بحيث تمد الإدارة بكل المعلومات اللازمة لنشاط ما. لقد تعددت أهداف محاسبة التكاليف حسب وجهة نظر كل باحث، وبالإشارة إلى تعريف محاسبة التكاليف السابق يمكن ذكر أهمها:

1. تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها: يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية (كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون، 2008، صفحة 17):
 - تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى؛
 - تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية؛
 - مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

2. مساعدة الإدارة على التخطيط: تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية. (أحمد حسين علي حسين، 2003، صفحة 9)

3. الرقابة على عناصر التكلفة: تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاءة والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف تهدف إلى مراقبتها والسيطرة عليها.

4. المساعدة على اتخاذ القرارات: تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات.

ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي: (غسان فلاح المطارنة، 2003، صفحة 17)

- تحديد العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح؛
- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به؛
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
- البيع للأسواق المحلية أو الخارجية.

المطلب الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى

تحتاج المؤسسة في تسييرها إلى معلومات مالية وأخرى غير مالية تساعد على تحليل ومعالجة المشاكل بتخفيض درجة عدم التأكد، وغالبا ما توفر المحاسبة من هذه المعلومات الضرورية، وذلك في شكلين رئيسيين هما: المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية، كما تعد محاسبة التكاليف جسرا ممتدا بين الاثنين، سنقوم في هذا المطلب بالمقارنة بين كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، والعلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية، والعلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية، والعلاقة بين محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات.

أولا- العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

ترتبط محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية بشكل وثيق وإن كان كل واحد منهما له أهدافه الخاصة به، كما أن محاسبة التكاليف ترتبط بالمحاسبة الإدارية أيضا كليهما يكمل الآخر (حاي أحمد، 2011، صفحة 11).

تسعى المحاسبة المالية إلى إظهار نتائج العمل المحاسبي بشكل تام دون الدخول في تفصيلات متعددة بسبب القوائم المالية تحمل صفة العموم لأنها تنظر إلى الشركة كوحدة واحدة، في حين تعمل محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة والعمل على تحسين الأداء التشغيلي للشركة. وأدناه الفروقات ما بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف (عماد يوسف الشيخ، 2008، الصفحات 13-14).

الجدول رقم (01): يوضح العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

المحاسبة المالية	المحاسبة التكاليف
1- تهتم بالعمليات المالية والتي تحدث ما بين الشركة والغير.	1- يهتم بالعمليات المالية التي تتعلق بالإدارة والأقسام الموجودة في الشركة.
2- تعالج المعاملات المالية بشكل إجمالي وتقديم للإدارة بشكل عام.	2- تقدم المعلومات بأسلوب تحليلي وتفصيلي لكل قسم ونوع من أنواع الإنتاج والخدمات.
3- إن أهداف العمل المحاسبي هو تحليل وترحيل العمليات المالية بهدف معرفة نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي.	3- تحذف إلى حصر تكاليف بهدف تحديد كلفة السلعة أو الخدمة المقدمة والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات.
4- اهتمامها فقط ببيانات الفعلية والتي تمت بالماضي.	4- تهتم بالبيانات الفعلية ومحددة مقدما استخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.

المصدر: عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 14.

ثانيا- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

تشابه محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من ناحية الأهداف فكلاهما يهدف إلى توفير المعلومات والبيانات اللازمة للإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية ولأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء لذا يرى الكثير من المحاسبين والأكاديميين بأنه ليس هناك حد فاصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية . (لبنى هاشم نعمان العاني، 2013، صفحة 20)

فمحاسبة التكاليف تقدم البيانات التفصيلية إلى المحاسبة الإدارية لإعداد الموازنات التخطيطية والقيام بعمليات التحليل المالي والإحصائي للبيانات واحتساب نقطة التعادل وغيرها.

وعلى الرغم من تشابه أهداف الفرعين إلا أن هذا لا يمنع من وجود بعض الاختلافات بين محاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية يتمثل في أن محاسبة التكاليف تهتم بأحداث الماضي والحاضر ومتغيرات المستقبل وحقائقه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب. (غسان فلاح المطارنة، 2003، صفحة 22)

ثالثا- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية

من المعلوم أن الحكومة تسعى إلى توفير خدمات للمواطنين مثل التعليم والصحة وغيرها، وتقوم محاسبة التكاليف بقياس تكلفة تلك الخدمات على مستوى كل دائرة.

رابعا- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية

تحتاج محاسبة التكاليف إلى قيمة الرسوم والضرائب الحكومية على الإنتاج وعلى الموظفين وعلى الدخل لأغراض تحقيق أهدافها، كما أن محاسب دائرة ضريبة الدخل بحاجة ماسة إلى تفصيلات لأغراض احتساب الدخل الخاضع للضريبة، وأي العناصر لا يتم تنزيلها تمهيدا لتحديد مقدار الضريبة المستحق للدولة.

المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف

حتى تستفيد الإدارة من بيانات التكاليف في تحقيق أهدافها سيكون من الضروري تبويب التكاليف بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه من أجل استخلاص المؤشرات اللازمة لتقييم أنشطتها المختلفة وفيما يلي سنتعرف على مختلف التبويب.

أولاً- التبويب الطبيعي (النوعي)

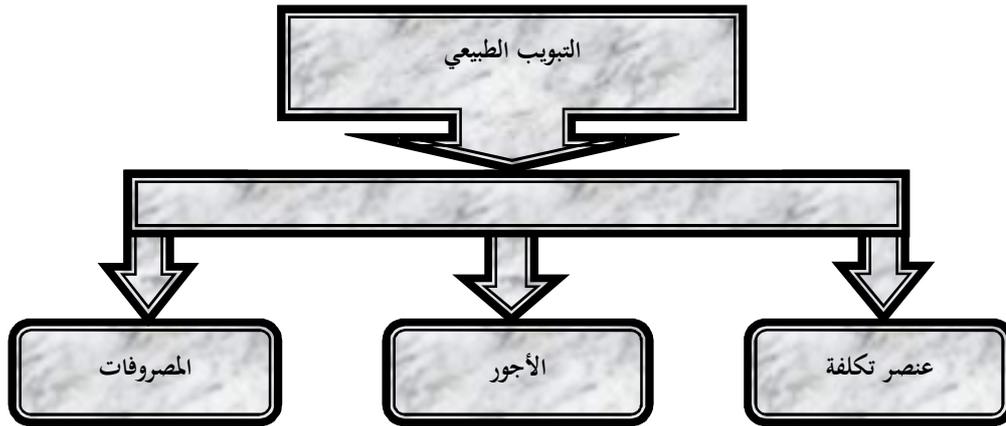
طبقاً لهذا النوع من التبويب فإنه يتم تبويب عناصر التكاليف حسب نوعها أو طبيعتها كما في المحاسبة المالية ويعتبر التبويب الطبيعي هو التصنيف الأساس لعناصر التكاليف أما باقي أنواع التبويب فهي عملية تقسيم فرعية لغرض تحقيق هدف إداري معين أكثر منها تصنيفات وفي ضوء هذا التبويب يقسم عناصر التكلفة إلى (لبنى هاشم نعمان العاني، 2013، الصفحات 31-32):

أ- عنصر المواد: ويشمل تكلفة كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها المنشأة سواء كانت مواد أولية أو مواد نصف مصنعة بالإضافة إلى المواد الأخرى اللازمة لإتمام العمليات الإنتاجية والتسويقية والإدارية.

ب- عنصر الأجر: هو تكلفة العمل الإنساني الذي يقوم به مجموعة من العاملين لتحويل المواد الخام إلى منتجات وتسويق هذه المنتجات والقيام بالأعمال الأخرى، وكلفة العمل الإنساني لا تتمثل في الأجر الأساسية التي تدفع للعاملين فحسب بل تشمل كافة المخصصات وحصة المنشأة من صندوق التقاعد بالإضافة إلى كافة المزايا العينية التي قد توفر لهم.

ج- عنصر المصروفات: هي كافة المصروفات الصناعية والتسويقية والإدارية ماعدا المواد والأجور والتي تتحملها المنشأة مقابل حصولها على الخدمات المختلفة وذلك لإتمام العمليات الإنتاجية والتسويقية الإدارية التي تقوم بها المنشأة. والشكل الموالي يوضح التصنيف الطبيعي للتكاليف.

الشكل رقم (01): التصنيف الطبيعي للتكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 34 .

ثانياً- التئوب الوظفف

إن الغرض الأساسي من هذا التئوب هو خصر تكلفة كل وظيففة من وظيفف الوحدة الاقتصادية (صناعفة، تسوقفة، إدارفة) من خلال ما ینفق علیها من عناصر تكالفف أساسفة (مواد، أجور، مصروفات) وأن وظيفف الأساسية الئف تقوم بها المنشأة هف (إسماعفل بئف التكرفف، 2006، الصفحات 34-35) :

أ- الوظففة الصناعية: الئف تتخصص بالعملفات الإنتاجفة أفف ٲوवल المواد الخام إلى منتج ٲهائف وفف هذف الوظففة يوجد نوعان من مراكز التكلفة وهف المراكز الإنتاجفة المخصصة بالعملفات الإنتاجفة والتقنفة.

ب- الوظففة التسوقفة: وهذف الوظففة ٲهدف إلى تسوق وتوزفف ما أنتجته الوظففة الصناعية وأن هذف الوظففة أفضا ینفق علیها وأجور العاملفن، إضافة إلى المصارفف التسوقفة الأخرى مثل إئجار معارض البفع ومصارفف الإعلان.

ج- الوظففة الإدارية: وهف الوظففة الخدمفة الئف یتجسد نشاطها فف عملفات الإشراف والتسوق بفن مختلف الأقسام فف الوحدة الاقتصادية وبالاعتماد على سندات الصرف فمكن ٲحدد ما ینفق على هذف الوظففة من مواد والأجور الئف ٲدفع للموظفن داخل هذف الوظففة من الإدارة العلفا وبقفة الإدارات.

ٲالثا- التئوب حسب علاقتها بوحدة المنتج

بموجب هذاف التصنيف ٲقسم إلى (غسان فلاح المطارنة، 2003، الصفحات 26-27) :

أ- التكالفف المباشرة: وهف الئف فمكن أن ٲحد ارتباطا مع الغرض من التكلفة أو المنتج أو خط الإنتاج، أفف هف التكالفف الئف فمكن ٲتبعها، وٲتكون هذف التكالفف من العناصر الٲالفة:

1. المواد المباشرة: وهف المواد الئف فمكن ٲتبعها وٲخصفصها على وحدات المنتج وذلك لأنها من المكونات الرئفسفة للوحدات المنتجة، و فمكن أن ٲطلق على المواد المباشرة مصطلح المواد الأولية وذلك لأنه فمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.

2. الأجور المباشرة: وهف أجور العمال الذفن فقومون بٲصنع المنتج مباشرة وفعملون على خطوط الإنتاج، أما أجور العمال غیر المباشرة الذفن لا فعملون بصورة مباشرة فف الإنتاج.

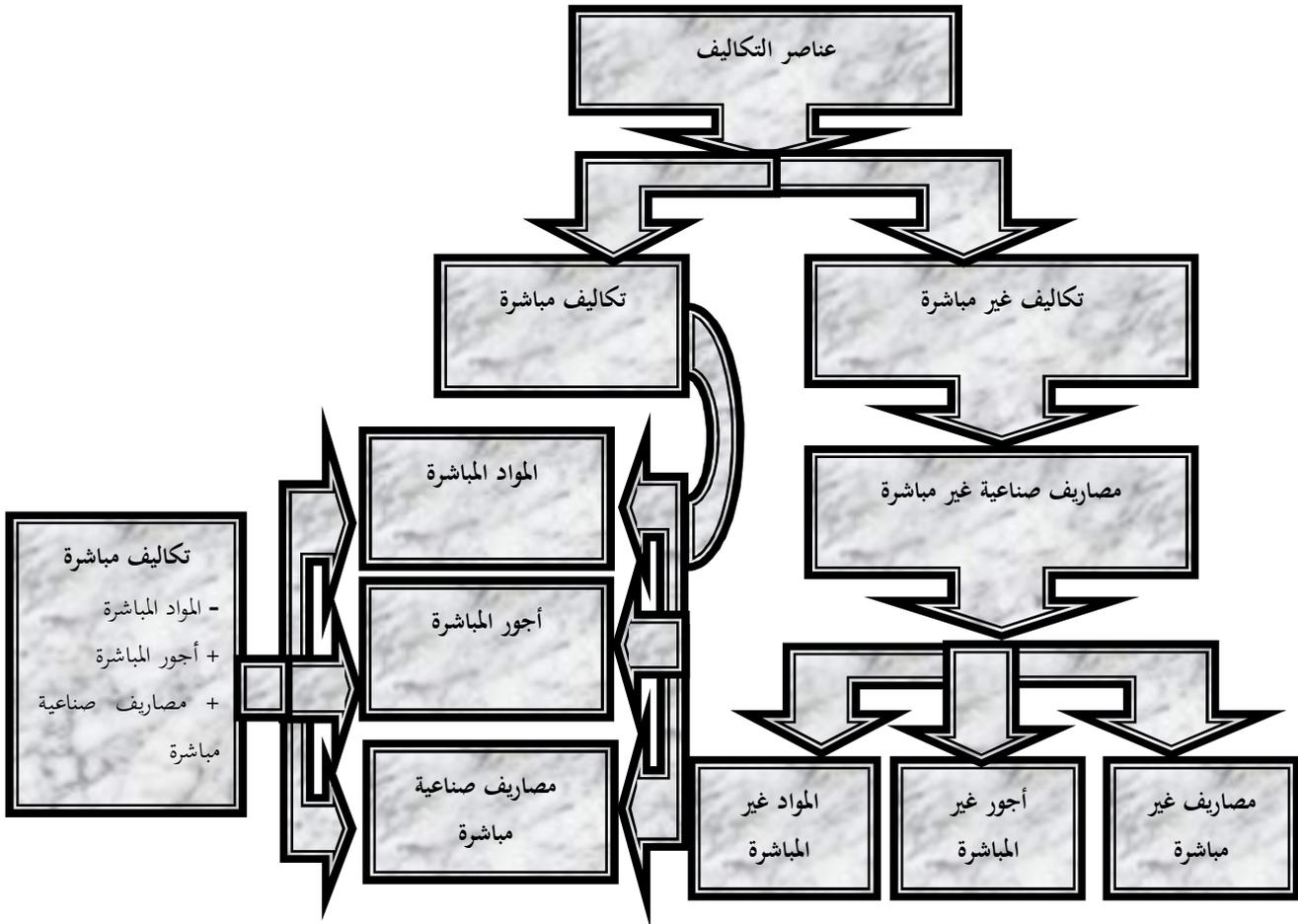
ب- التكالفف غیر المباشرة: هف التكالفف الئف فمكن ٲتبعها وٲخصفصها لوحدة الإنتاج، كما أنه لا فمكن ٲحدد نصفب الوحدة المنتجة من هذف العناصر بدقة، و فمكن أن ٲوصف هذف التكالفف بأنها الأعباء الصناعية، التكالفف الصناعية غیر المباشرة، مصارفف المصنع، المصارفف غیر المباشرة للمصنع.

ٲتكون المصارفف الصناعية من مجموعة عناصر التكالفف الئف ٲتمثل فف (غسان فلاح المطارنة، 2003، صفحة 28) :

1. المواد غیر المباشرة: وهف كافة الأجور الئف لا يوجد لها ارتباط مباشرة مع الوحدة المنتجة مثل أجور المساعدفن، أجور المشرففن الفنيفن داخل أقسام الإنتاج... إلخ.

2. المصروفات غیر المباشرة: هف كل المصارفف الئف ٲحدث داخل الوظففة الصناعية باستثناء المصارفف المباشرة مثل ٲأمفن على المصنع، مصارفف النقل... إلخ. الشکل الٲال فوضف عناصر التكالفف وعلاقتها بالمنتج.

الشكل رقم (02): يوضح عناصر التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 29.

رابعاً- التوزيع عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج:

تحتاج المشاريع الصناعية في اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بزيادة الإنتاج أو إنتاج سلعة جديدة أو إلغاء تصنيع سلعة حالية أو تسعير بعض المنتجات إلى دراسة سلوك عناصر التكاليف عند تغير حجم النشاط فمن المعروف إن قسماً من عناصر التكاليف تتغير تكلفته بتغير حجم النشاط وقسماً آخر تبقى تكلفته ثابتة مهما تغير حجم النشاط وبناء على ذلك تم تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى: (لبنى هاشم نعمان العاني، 2013، الصفحات 37 - 39)

أ. التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير بمجموعها طردياً بالزيادة أو النقصان وبنفس النسبة كلما تغير حجم الإنتاج ولكنها ثابتة للوحدة الواحدة مثل المواد الخام وأجور عمال الإنتاج فهذه التكاليف تزداد كلما زاد الإنتاج وتنخفض إذا نقص الإنتاج ويلاحظ هنا أن المشروع إذا توقف عن الإنتاج فإنه لا يتحمل هذه التكاليف لأن هذه التكاليف مرتبطة بحجم الإنتاج فإذا لم يكن هنالك إنتاج كانت التكاليف المتغيرة صفر.

وتتضمن عناصر التكاليف المتغيرة البنود التالية:

1. عناصر التكاليف الصناعية المباشرة المتغيرة: وتشمل المواد الأولية والتي تعتبر بطبيعتها متغيرة وينطبق عليها تعريف الكلفة

المتغيرة.

2. عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة: مثل العدد الصغيرة ومواد التزييت والتشحيم ومواد الصيانة والأجر الإضافي للعمال.

3. عناصر التكاليف التسويقية المتغيرة: وتشمل الجزء المتغير من عناصر التكاليف التسويقية التي تتغير بتغير حجم الإنتاج وبنفس النسبة وتمثل بتكلفة المواد والأجور والمصاريف التسويقية المتغيرة مثل مصاريف تخزين الإنتاج التام الصنع وغيرها.

4. أما بالنسبة لعناصر التكلفة الإدارية فتظهر بعض عناصر التكاليف الإدارية متغيرة لكن لضالة قيمة الجزء المتغير منها فقد أتفق على أن عناصر التكاليف الإدارية لا تتضمن عناصر متغيرة بل عناصرها تكاليف ثابتة.

خامسا- تصنيف عناصر تكاليف لأغراض الرقابة:

وعلى وفق هذا التصنيف فإن عناصر التكاليف تتكون من (إسماعيل يحيى التكريتي، 2006، الصفحات 42 - 43):

أ. التكاليف الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تكلفتها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المنشأة وضمن مستوى إداري معين وخلال فترة زمنية معينة.

ب. التكاليف الغير الخاضعة للرقابة: هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين، ومن أمثلة هذه التكاليف هي: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة.

سادسا- التنبؤ التكاليف لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات:

بموجب هذا التصنيف التي يزود المحاسب بها الإدارة من أجل مساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة (كمال حسين

جمعة الربيعي وآخرون، 2008، الصفحات 43 - 45):

أ. التكاليف التفاضلية: تمثل الفارق بين تكاليف البدائل المختلفة، فإذا ازدادت التكلفة بين بديل وآخر سميت بالتكاليف المتزايدة وإذا قلت بين بديل وآخر سميت بالتكاليف المتناقصة، فإن التأثيرات التفاضلية لكل بديل على نتائج أعمال المؤسسة تكسب أهمية كبرى وذلك عند تحليل معطيات قرار معين.

ب. تكاليف يمكن السيطرة عليها وتكاليف لا يمكن السيطرة عليها: توزع على مراكز المسؤولية تكاليف يمكن السيطرة عليها وأخرى لا يمكن السيطرة عليها، فالتكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها هي تكاليف لا يمكن إخضاعها بصورة مباشرة لصلاحيات مستوى إداري معين والهدف من هذا تصنيف هو تقييم أداء المدراء فإذا وجد هؤلاء المدراء أنهم يقيمون على أساس تكاليف لا يمكن السيطرة عليها سيفقدون اهتمامهم بالسيطرة على التكاليف ويتدهور أدؤهم.

ج. التكاليف الملائمة والغير الملائمة: التكاليف الملائمة هي تكاليف مستقبلية متوقعة تتغير من بديل لآخر، أما التكاليف غير الملائمة هي تكاليف لا تتأثر بالفعاليات الإدارية ولا تؤخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ ال قرارات، وبهذا فإن الحقائق الخاصة بموقف إداري معين هي التي تتحكم في طبيعة هذه التكاليف سواء اعتبارها ملائمة أو غير ملائمة.

د. التكاليف الغارقة: التكاليف الغارقة تمثل التكاليف التي تستثمر في الأصول الموجودة في المؤسسة وهي تكاليف لا تتأثر باختبار أي بديل من البدائل المتاحة لاتخاذ قرار معين، فالتكاليف الغارقة هي تكاليف تتحقق نتيجة قرارات اتخذت في الماضي، حيث لا يمكن تغيير هذه التكاليف بأي قرار يتخذ في الحاضر أو المستقبل فهي تكاليف محققة فعلا.

هـ. تكاليف الفرصة البديلة: عندما تتخذ الإدارة قرار بشأن اختيار بديل معين، هنا بطبيعة الحال ستخسر المنافع الخاصة باختيارات الأخرى، فالمنافع التي تخسرها المؤسسة نتيجة رفض أفضل بديل تالي هي تكلفة الفرصة البديلة، بالرغم من أن هذه التكاليف لم تتحقق فعلا ولم تسجل في الدفاتر المحاسبية إلا أنها تعتبر تكاليف ملائمة لأغراض اتخاذ القرار.

و. التكاليف المعيارية والتكاليف وفق التكاليف التخطيطية: التكاليف المعيارية هي التكاليف التي يجب إن تتحقق في عملية معينة في الظروف العادية، حيث يتم التنبؤ بها وتحديدتها قبل وقوعها استنادا إلى دراسات عملية وموضوعية تعتمد على سنوات سابقة للعمليات الإنتاجية.

أما الموازنات التخطيطية تمثل عرضا كميا لأهداف المؤسسة ووسيلة لمراقبة التقدم باتجاه تحقيق تلك الأهداف، فالإدارة تستخدم كل من التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية في التخطيط ورسم السياسات المستقبلية للأداء الفعلي وتحليل الفروق الناتجة بين المتوقع والفعلي.

المبحث الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

تحتاج المؤسسة بيانات ملمة لمختلف تكاليف خدماتها لغرض اتخاذ القرارات الإدارية وترشيد التسيير في ظل تعدد طرق تحديد التكلفة سواء كانت تقليدية أو حديثة وسيتم من هذا خلال المبحث التطرق إلى الطرق التقليدية لتحديد التكلفة، أما الطرق الحديثة فسيتم التعرض لها في المبحث اللاحق وسيم ترتيب المبحث وفق العناصر التالية:

❖ طريقة التكاليف الكلية لتحديد التكلفة

❖ طريقة التكاليف الجزئية لتحديد التكلفة

❖ طريقة التكاليف المعيارية لتحديد التكلفة

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة)

يستند هذا المدخل على التحميل الكلي لجميع عناصر التكاليف ويتضمن طريقة الأقسام المتجانسة والتي ستطرق إلى تعريفها وخطواتها وبتلف مزاياها وعيوبها.

أولاً- المدخل الكلي لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة):

أ. مفهوم الطريقة الكلية (الأقسام المتجانسة):

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينات بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساساً وكذلك بالنسبة إلى سير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج (مشتريات المواد - التخزين - التصنيع - التوزيع)، بحيث يتم تحميل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة عن طريق تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب الاستفادة كل منتج من المواد والعمل والخدمات، ويتم ذلك بداية من تصنيف التكاليف إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة هذه الأخيرة تتم معالجتها بكيفية تختلف عن الأولى. (ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، 1999، صفحة 9)

تقوم هذه الطريقة على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج والمبيعات بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، والتي تتمشى مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف، وتقوم هذه الطريقة على أساس أن هناك علاقة سببية بين التكاليف الصناعية والوظيفة الإنتاجية، أي أنه لولا إنتاج هذه السلعة لما نشأت هذه التكاليف أصلاً، تعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث الظهور والتي تتمشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية. (غسان فلاح سلامة المطارنة، 2003، الصفحات 18-19)

ومن خلال ما سبق يمكن استنتاج أن طريقة الأقسام المتجانسة تتمشى مع التحميل الشامل لوحدات الإنتاج بجميع وحدات الإنتاج بجميع عناصر الإنتاج المستخدمة فعلاً سواء كانت ثابتة أو متغيرة وتحسب تكلفة التصنيع الوحدة الواحدة عن طريق قسمة مجموع التكاليف الكلية على عدد الوحدات المنتجة، وأن سياسة التسعير تقوم على أساس تحديد سعر البيع بما لا يقل عن التكلفة الصناعية الكلية.

ب. مبادئ وأسس لطريقة الكلية (الأقسام المتجانسة):

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتمثل فيما يلي:

1. تحديد الأقسام: تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والتي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات، وتمثل تلك الأقسام غالباً في الشراء، الإنتاج، التوزيع وتحديد أيضاً الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ونجد من بينها قسم الصيانة، الطاقة، الإدارة، وكثيراً ما نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها بدقة.

2. تحديد مفاتيح التوزيع: يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، كمية التموين، قيمة الآلات، المساحة، عدد العمال..
3. تحديد وحدة العمل: إن تحديد وحدة العمل يعد عملاً أساسياً، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير مباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك، إلا أنه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة)، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها:

○ وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسه ب(عدد، وزن، حجم، مساحة...)

○ ساعات اليد العاملة؛

○ ساعات دوران الآلة؛

○ مواد أولية مستعملة في قسم معين؛

○ وحدة نقدية مثلاً (100 دج من رقم الأعمال...)

○ تخصيص الأعباء المباشرة لأغراض التكلفة بصفة مباشرة؛

○ توزيع الأعباء غير المباشرة على مجموع الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع (توزيع أولي)؛

○ توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع الأخذ بعين الاعتبار تبادل الخدمات (توزيع ثانوي)؛

○ تصنيف عناصر التكاليف إلى عناصر مباشرة وأخرى غير مباشرة؛

○ تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، أي مقابلة التكاليف الكلية بإيرادات المبيعات، ويكون الفائض بزيادة

الإيرادات على التكاليف ربحاً صافياً، وبالعكس تكون النتيجة خسارة. (مؤيد الفضل، 2007، صفحة 123)

ثانياً- مزايا وعيوب هذه الطريقة:

لقد أدت هذه الطريقة دوراً بارزاً في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي استفادت منه حتى الطرق الأخرى، إلى أنها تعرضت لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة بالاهتمام وتطوير طرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة وفيما يلي نتعرض لمزاياها وعيوبها.

أ. المزايا:

لطريقة التكلفة الكلية مزايا تتمثل فيما يلي: (مرابطي نوال، 2006، صفحة 117)

1. تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
2. دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
3. القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
4. إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار،...).
5. يتم في إطار هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.
6. إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.
7. مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج (المحاسبة العامة) واستخدامها في تقييم المخزون السلعي. (لبنى هاشم نعمان العاني، 2013، صفحة 109)

ب. العيوب:

لطريقة التكلفة الكلية عيوب تتمثل فيما يلي: (طوايبي أحمد، 2003، صفحة 102)

1. يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية؛
2. قصورها في مجال مراقبة التسيير نظراً لعدم دقة التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان يراعي هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة؛
3. عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

المطلب الثاني : طريقة التكلفة الجزئية

وبالموازاة مع طريقة التكاليف الكلية، ظهرت عدة طرق أخرى، والتي تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة والمباشرة وغير المباشرة بالدرجة الثانية، وتسمى بالطرق الجزئية والمتمثلة في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المباشرة، وعليه سنتطرق إلى عرض هذه الطرق محاولين الإلمام ببعض الجوانب المهمة.

أولاً- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التمييز بين الأعباء المباشرة وغير مباشرة من جهة، وعلى العموم أيضاً على مستوى الأعباء غير مباشرة، بين الأعباء المتغيرة الأعباء الثابتة.

أ- تعريف الطريقة:

ويطلق عليها نظرية التكاليف المستغلة، حيث أن إعداد قوائم التكاليف وفق هذه النظرية (الطريقة) جاء للتوفيق بين مزايا الطريقة الكلية والطريقة المتغيرة، حيث أن الإنتاج يحمل بجمع التكاليف المتغيرة وجزئاً من التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة لكل وظيفة من وظائف المؤسسة، أما التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة غير المستغلة فإنها تستبعد من تكلفة الإنتاج وتحمل على حساب الأرباح والخسائر، ذلك لأن هذه الطاقات الغير مستغلة تعتبر من مسؤوليات الإدارة وعليه يجب أن تخصم من أرباحها أو تزيد بها خسائرها. (إسماعيل يحيى التكريتي، 2006، صفحة 75)

والمنتسب للتيار "H GANTT" إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، هي ناتج مجموعة أبحاث الفكري للتنظيم العملي للعمل، وهذا سنة 1915، يقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة، وفقاً لمعامل التحميل (النشاط الحقيقي/النشاط العادي). "مدي بن بلغيث، 1998، صفحة 104)

ب- مبدأ الطريقة:

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس والمتمثلة فيما يلي: (سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، 2000، صفحة 82)

1. تحديد حجم النشاط: وهو نوعان، حجم النشاط الفعلي حيث يمكن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحدات العمل المتجانسة وعددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي، أما حجم النشاط العادي فهو أكثر صعوبة عند تحديده.
2. تحميل التكاليف على المنتجات: حسب طريقة التحميل العقلاني نفصل الأعباء المتغيرة عن الثابتة في كل قسم وتخضع التكاليف الثابتة عن طريقة معامل التحميل بعد ذلك نستعمل نفس المبادئ في تحميل التكلفة الكلية بعد إضافة التكاليف المتغيرة لكل قسم إلى التكاليف الثابتة المحملة لكل قسم، وفي الأخير يتم إضافة وطرح ربح أو نقص الفعالية وإضافة أو طرح فوارق المخزون إلى النتيجة الإجمالية للحصول على النتيجة الصافية.

حسب ما سبق يتضح المبدأ الأساسي لهذه الطريقة وذلك بسعيها إلى تثبيت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة على المنتجات ويتم ذلك باستعمال معامل التحميل والذي يحسب بالعلاقة التالية: (رحال علي، 1992، صفحة 64)

$$\text{معامل التحميل} = \text{مستوى النشاط الحقيقي} \div \text{مستوى النشاط العادي}$$

ج- المزايا والعيوب الطريقة:

لقد عاجلت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشمله الطريقة الكلية، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة:
(صالح الرزق، عطاء الله خليل بن ورا، 1997، صفحة 143)

1. المزايا:

وتتمثل فيما يلي:

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره؛
- تساعد الإدارة على ممارسة رقابة فعالة على مستوى استغلال الطاقة الإنتاجية والبيعية، إذ أنها تنبه الإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لاستغلال الجزء الغير مستغل من الطاقة الإنتاجية والطاقة البيعية؛
- استبعاد التكاليف الثابتة الغير مستغلة التي تمثل تكلفة الجزء الغير مستغل من الطاقة الإنتاجية والطاقة البيعية لكون هذا الجزء من التكاليف الثابتة لا يعتبر من تكاليف الإنتاج أو البيع، بل هو خسارة تقيد على حساب الأرباح والخسائر؛
- تحديد التكلفة بشكل منفصل عن تأثيرات عوامل الإنتاج؛
- يمكن هذه الطريقة من التعرف على الطاقة الإنتاجية غير المستعملة والبحث في أسباب ذلك؛ (غسان فلاح سلامة المطارنة، 2003، صفحة 85)

○ تحقيق العدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة؛

○ تجمع إلى حد ما بين مزايا الطريقة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة.

2. العيوب:

- بالرغم من أن هذه الطريقة تحقق نوع من العدالة في تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكاليف الثابتة التي استفادت منها إلا أنه يأخذ عليها بعض النقاط نذكر منها:
- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات؛
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء الغير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة؛
- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.
- لا تتماشى هذه الطريقة مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف وذلك لأنها تحمل مخزون آخر المدة بجزء من التكاليف الثابتة المحسوبة بسبب استغلاله للطاقة؛
- اختلاف مراحل الإنتاج والقدرة الإنتاجية للآلات واختلاف منتجات هذه الآلات يؤدي إلى صعوبة تحديد الطاقة المستغلة بشكل دقيق وواقعي؛
- صعوبة تحديد الطاقة البيعية المستغلة مما يؤدي للجوء إلى عملية التقدير في توزيع التكاليف التسويقية على الوحدات المباعة؛
- عدم تماشي هذه الطريقة مع مبدأ تغطية التكاليف بالكامل لغايات التسعير. (عبد الحكيم الرجبي، 2004، صفحة 09)

ثانياً- طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية):

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف المتغيرة ومصاريف ثابتة وتحتم بدراسة مستوى المدروسة، أكثر مما تحتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على المدروسة بمعزل عن سعر التكلفة. أ- مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة:

لقد ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد أكثر ملائمة من الطريقة الإجمالية (الأقسام المتجانسة) من حيث استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واعتماد هذه الأخيرة في التحليل و اتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلقة النشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها. (Gérard Melyon, 2001, p. 136)

وتسمى هذه الطريقة بهذا الاسم لأنها تحمل وحدات الإنتاج بكافة تكاليف التصنيع المتغيرة فقط كما يحمل الجزء المباع من هذا الإنتاج (الوحدات المباعة) بكافة تكاليف البيع المتغيرة.

وتعتمد هذه الطريقة على الفصل بين المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة وحساب التكلفة بالمصاريف المتغيرة فقط وهذا لأغراض التسيير، حيث تخصص لمصاريف المتغيرة المباشرة على الخدمة مباشرة أما غير المباشرة فتحمل لها عن طريق مراكز التحليل الأقسام المتجانسة. (ناصر دادي عدون، 1999، صفحة 135)

وتقوم أيضاً هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر. (إسماعيل يحيى التكريتي، 2006، صفحة 65)

ب- مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة:

إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واستخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل، وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين وهما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة التي تأخذ بعين الاعتبار جزء من التكاليف الثابتة في تحليلي وحساب الهوامش والمتمثل في الأعباء الثابتة المباشرة وتعرف بالأعباء الثابتة الخاصة. (مرايطي نوال، 2006، الصفحات 120-121)

تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المنشأة وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية (صناعية) وتكاليف تسويقية وتكاليف إدارية.

ويتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:

1. تكاليف متغيرة تتغير بتغير حجم الإنتاج.
2. تكاليف ثابتة لا تتغير بتغير حجم الإنتاج.

ج- مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من المزايا والعيوب فيما يلي: (حاي أحمد، 2011، صفحة 54).

1. مزايا طريقة التكاليف المتغيرة: وتمثل هذه المزايا في:

○ تسمح بتحديد عتبة المدروسة، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كإبقاء على الإنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة؛

○ هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات، لأن المبيعات تكون متساوية للإنتاج،

○ تساعد على اتخاذ القرارات قصيرة الأجل خاصة فيما يتعلق بتخطيط الأرباح وتحليل التعادل للخدمات؛

○ تفيد الإدارة في مجال التسيير من خلال مساعدتها على تحديد السعر بما يغطي التكلفة المتغيرة على الأقل ومن ثم التكاليف

الثابتة؛

○ تخدم الإدارة في مجال الرقابة لكون التكاليف المتغيرة غالبا ما تكون من مسؤولية القائمين على الإنتاج؛

○ تسهل عملية تقييم المخزونات؛ (مؤيد مجد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، 2002، صفحة 139)

○ إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.

2. عيوب طريقة التكاليف المتغيرة: لطريقة التكاليف المتغيرة عيوب فيما يلي:

○ لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما زال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة

المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛

○ ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فهناك

بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة

سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن، وحين يصل إلى التنبؤ المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة

تبويبها من جديد؛

○ إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة

المتغيرة فقط.

ثالثا- طريقة التكاليف المباشرة:

تعتبر التكلفة مباشرة إذا كانت متكونة من الأعباء المخصصة لها مباشرة، أي بدون حساب وسيط ومن هنا يمكن

اعتبار طريقة التكاليف المباشرة طريقة حساب تكاليف جزئية، تتطلب التمييز بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة، ويتم

اللجوء إلى هذه الطريقة في حالة وجود نسبة كبيرة جدا من التكاليف المباشرة، مع تكاليف غير مباشرة عديمة التأثير أو نسبة

تأثيرها ضئيلة مقارنة بالأولى.

أ. مفهوم طريقة التكاليف المباشرة:

إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير

المباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير المباشرة سواء تعلق بالإنتاج أو التسويق

أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط، وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات، وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة. (جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقى، 2008، صفحة 52)

ب. مبادئ طريقة التكاليف المباشرة:

إن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو اعتمادها على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة على اعتبار أن إحداث التكاليف المباشرة كان من أجلها ويتم تحميلها بشكل مباشر على وحدات الإنتاج وتمثل غالباً في المواد الأولية واليد العاملة وبعض الخدمات المباشرة، أما التكاليف الغير مباشرة فيتم معالجتها في مرحلة ثانية بشكل إجمالي وبالتالي فإن أساس التحليل والتقييم يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة، ونجد أن تكلفة الوحدة تبقى ثابتة ولا تتأثر بتقلبات مستويات الإنتاج، وفي هذه الطريقة يتم الاستغناء عن جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة، هذه الأخيرة يتم تحميلها وطرحها بشكل إجمالي من الهامش على التكاليف المباشرة.

ومن خلال ما تم تقديمه يظهر الجمع بين مفهوم الطريقة الإجمالية من حيث التفريق بين الأعباء المباشرة والغير المباشرة وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث المبدأ الجزئي لتحميل التكاليف وحساب النتيجة الجزئية (الهوامش على التكاليف)، وكذلك من حيث الأعباء المباشرة أغلبها متغيرة والأعباء الغير مباشرة أغلبها ثابتة.

إن حساب التكاليف وفق هذه الطريقة يسمح لنا بإيجاد الهامش على التكاليف المباشرة وتحديد مدى مساهمته في تغطية التكاليف المشتركة وتحديد مردودية وأهمية كل منتج انطلاقاً من الهامش على التكلفة المباشرة، وتتم العملية على النحو التالي :

(Patrick Piget, 2001, p. 08)

الجدول رقم (02): حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير مباشرة

النسبة	المبلغ	البيانات
%100	XX	رقم الأعمال
%X	XX	- التكاليف المباشرة
%X	XX	= الهامش على التكاليف المباشرة
%X	XX	- التكاليف غير المباشرة
%X	XX	= النتيجة

SOURCE: Patrick Piget, *Comptabilité analytique*, Economica, 3 éd, Paris, 2001, P87.

ج. مزايا وعيوب طريقة التكاليف المباشرة:

إن هذه الطريقة تعد من الطرق نادرة الاستعمال نظرا لاعتراض المحاسبين على فكرتها بجل المشكلة، وقد جاءت هذه الطريقة بمجموعة من المزايا والعيوب.

1. مزايا طريقة التكاليف المباشرة: تتمثل فيما يلي:

○ تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛

○ تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛

○ تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها

على وحدات المنتج.

فتظهر مزايا هذه الطريقة في حالة ما إذا كانت التكاليف المباشرة تمثل نسبة كبيرة جدا من مجموع التكاليف بحيث يتم التركيز عليها في التحليل واتخاذ القرارات إلا أننا نجد في الواقع العملي نادرا ما تمثل تلك التكاليف النسبة الغالبة من مجموع التكاليف وخاصة بعد تطور الصناعة وتوسعها.

2. عيوب طريقة التكاليف المباشرة: وتتمثل فيما يلي :

○ لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة؛

○ إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من التكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف

غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط؛

○ لا تمثل تكلفة الوحدة الحقيقية نظرا لاستبعاد التكاليف الغير المباشرة، بالرغم من أن كل التكاليف مهما كان

نوعها تم استحداثها بسبب المنتجات النهائية ولذا ينبغي أن تدخل في تقييم تكلفة تلك الوحدات، بالإضافة إلى مشكلة عدم

تقييم المخزون السلعي بتكلفته الحقيقية والكاملة؛

○ تعد نتائج هذه الطريقة جد مضللة وغامضة بسبب عدم معالجة وتوزيع الأعباء الغير مباشرة بحسب الاستفادة والاستخدام

أو حسب ما تم استهلاكه من موارد على مختلف مراحل الإنتاج في الأقسام والورشات، والاكتفاء بتحميلها إجماليا؛

○ إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية،

وهذا ينعكس في تخفيض الأرباح المحققة؛

○ إن هذه النظرية تفضل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك لأنها تستبعد جزءا من

التكاليف المتغيرة من الإنتاج.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

نتيجة للانتقادات التي وجهت لطرق التكاليف الفعلية (طريقة التكاليف الكلية، والطرق الجزئية) وخصوصا في عملية التسيير، وظهرت طريقة لمعالجة هذا القصور سميت بطريقة التكاليف المعيارية، وقد أطلق عليها العديد من التسميات، فقد تسمى بالتكاليف النمطية أو التكاليف المحددة مقدما أو التكاليف المخططة أو التكاليف الأمامية، وعليه سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض هذه الطريقة محاولين الإلمام بالجوانب الأساسية لها.

أولا- مفهوم طريقة التكاليف المعيارية:

أ. تعريف طريقة التكاليف المعيارية

يمكن تعريفها بأنها: "تكاليف محددة مقدما (قبل البدء بالعملية الإنتاجية) ويقاس هذا التقدير على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة الإنتاجية وتعتبر أساسا لفرض الرقابة الفعالة الناجمة عن تحديد الانحرافات سواء كانت انحرافات ملائمة أو انحرافات غير ملائمة. (إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة -، 2007، صفحة 215) كما يمكن تعريفها بأنها ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتَج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مَر الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل (أبو زيد كمال خليفة وآخرون، 2001، صفحة 60).

ويمكن تعريفها أيضا بأنها تكلفة محددة مقدما وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة، وذلك بوضع معايير نمطية بالكمية والقيمة لعناصر التكاليف فهي تعبر عن برنامج دقيق يستهدف من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية مستقبلا، في حدود سياسة معينة، لذلك تمثل التكلفة المعيارية الأساس الذي يركز عليه الأداء من حيث عنصر التكلفة، فيتم بناء عليه تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالمعيارية لإيجاد الفرق فيما بينهما تتويجا للبرنامج المستهدف.

فالتكلفة المعيارية تعتبر من الطرق الهامة التي تستخدمها الإدارة لتخطيط وتقييم الأداء، فهي من ناحية تعتبر أداة تخطيطية، لأن معايير التكلفة توضع مقدما قبل البدء في عمليات الإنتاج والتشغيل، حيث يمثل المعيار في هذه الحالة، ما يجب أن تكون عليه التكلفة في ظل ظروف التشغيل العادية، ومن ناحية أخرى، تعتبر المعيار أداة رقابية فعالة، لأنها تستخدم في المقارنة مع التكاليف الفعلية في تحديد الانحرافات و في تحليلها لمعرفة أسبابها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة على ضوء هذه الأسباب.

ب. الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية:

نوجز الفرق الجوهرى بينهما في النقاط الثلاث التالية: (جميل السعيدة فيصل، 2007، صفحة 83)

1. الفعلية لا تظهر إلا في نهاية السنة المالية، وبالتالي تعتبر تكلفة تاريخية لأن هذه الوظيفة مرتبطة بالمحاسبة المالية في حين أن التكاليف المعيارية توضع على عامين مسبقا لذلك تمثل تكاليف محددة مقدما؛
2. التكاليف الفعلية قد تتضمن أخطاء وبالتالي لا يمكن اتخاذها أساسا للمراقبة؛
3. تتعلق أو ترتبط التكاليف الفعلية بتكاليف وظائف الإنتاج والتسويق والإدارة، في حين أن التكاليف المعيارية ترتبط فقط بوظيفة الإنتاج.

ج. المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المعيارية:

تقوم التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ والأسس والتي يمكن حصرها فيما يلي (قداح سليمان، 1978، صفحة 153):

1. تحديد المستويات المعيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة،...) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى؛
2. القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعالية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها؛

3. العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.

ثانياً- أنواع التكاليف في طريقة التكاليف المعيارية وأهدافها:

أ. أنواع التكاليف في طريقة التكاليف المعيارية:

هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة وطبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف المرجوة من التحليلي وبشكل عام يفضل الطريقة التي تتسم بالواقعية والمرونة والتي تستجيب للمواصفات التقنية والتحليل التقني الاقتصادي.

وفيما يلي نستعرض تلك الأنواع (ناصر دادي عدون، 1999، صفحة 162):

1. التكلفة النظرية (المثالية): يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها ويمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.
2. التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة): متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عادي إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.
3. التكلفة المعيارية المقارنة: تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.
4. التكلفة المعيارية المتوقعة: تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالباً ما تتحدد وفق أو بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.
5. التكلفة المعيارية الجارية: تتم وفق ظروف التشغيل السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.
6. التكلفة المعيارية التقنية: يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي.

ب. أهداف التكاليف المعيارية:

هناك مجموعة من الأهداف والمهام التي تسعى إلى تحقيقها طريقة التكاليف المعيارية نوجزها فيما يلي: (إسماعيل يحيى

التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، 2006، صفحة 217)

1. المساعدة في التخطيط: تقوم فكرة التكاليف المعيارية على تحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة، ويخدم هذا التحديد المسبق أغراض متعددة منها: المساعدة على تحديد أسعار البيع، المساعدة على تحديد دخل المنشأة.

2. المساعدة في الرقابة: من الأهداف الأساسية لنظام التكاليف المعيارية الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي.

3. المساعدة في اتخاذ القرارات الكلفية في الحد من هذه الانحرافات: تحديد في اكتشاف مناطق عدم الكفاية في استخدام التكاليف ومعالجة أسباب وجودها وبالتالي ستساهم في تخفيض التكاليف.

4. المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات مقدما: من خلال تحديد كلفتها المعيارية حيث أن السعر يمثل الكلفة زائدا هامش الربح وخاصة في المنشآت التي يعتمد إنتاجها على نظام الأوامر الإنتاجية والتي تتصف بأن التصريف يسبق الإنتاج.

ثالثا- تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

تسعى المؤسسة دائما لتحسين الأداء من أجل بلوغ أعلى مستويات لتحقيق أهدافها المخططة، ونجد أن هذه الطريقة إذا ما حسن استخدامها توفرت الشروط والإمكانات الضرورية لتحقيق ذلك، وفيما يلي نستعرض مزايا هذه الطريقة والعيوب التي يمكن أن تنجر عن سوء استخدامها:

أ. المزايا (الإيجابيات):

1. إمكانية الحث على تقليص التكاليف، خاصة إذا نسقت الطريقة مع سياسة الموظفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المردودية؛

2. تمثل الطريقة آلية لرقابة التسيير، بما أن التكاليف المحددة على أساسها تمثل معايير فهي بمثابة مراجع، أو أهداف وعلى أساس مقارنة النشاط الفعلي والتكاليف الفعلية لهذه المراجع، يمكن للمؤسسة أن تتخذ قرارات التسيير خاصة إذا حلت التكاليف إلى تكاليف معيارية ثابتة ومعيارية متغيرة؛

3. سرعت كبيرة في مسك الحسابات، بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معينة، فبإمكان المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية؛

4. إمكانية اتخاذ إجراءات سليمة نتيجة تفسير سليم للانحرافات؛

5. تمثل التكاليف المعيارية، أساس لتحديد الأسعار؛ (طوايية أحمد، 2003، صفحة 127)

6. العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛

7. إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات

التقديرية؛

8. تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة؛

9. الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة. (MELYON Gérard, 2001, p. 207)

ب. العيوب (السلبيات):

على الرغم من المزايا (الإيجابيات) التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض العيوب (السلبيات) نوجزها فيما يلي:
(طوايية أحمد، 2003، صفحة 127)

1. الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته، الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة، ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة؛
2. صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
3. عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة؛
4. مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛ (فاتح ساحل، 2004، صفحة 74)
5. يعتمد إعداد برنامج التكاليف المعيارية على التقديرات ومنه ففوة أو ضعف البرنامج المعد للموازنات التقديرية يعود إلى صحة هذه التقديرات الخاصة بمحيط المؤسسة؛
6. في غالب نحد أن تكلفة استخدام هذا البرنامج مرتفعة جدا.

المبحث الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

لقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية، وزيادة حجم المؤسسات، وتعدد المنتجات لكل منها، إلى تغيرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية، وتركيبية الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما أدى ظهور بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف، ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)* الذي نال اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب، كما أن هناك أنظمة أخرى ساهمت في تخفيض التكاليف كنظام التكلفة المستهدفة، ونظم الحديثة الأخرى.

المطلب الأول : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد نالت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال محاسبة لما قدمته من أساس سليم في تحديد تكاليف المنتجات بدقة وإلى الفلسفة التي تقوم عليها، وسنحاول من خلال هذا المطلب عرض عموميات حول طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC .

أولاً- مفهوم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

أ. تعريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

تعرف على أنها هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة. (أحمد صلاح عطيه، 2006، صفحة 19)

وكما يمكن تعريفها على أنها طريقة لتخصيص التكلفة على مرحلتين ، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أحواض التكلفة والتي تمثل الأنشطة ، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لها.

وتعرف أيضاً هي طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ، بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية ، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة ، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات (مسببات) التكاليف. (هاشم أحمد عطيه، 2000، صفحة 22)

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي " هي أحد الطرق المحاسبية الحديثة التي نشأت نتيجة التغير في بيئة التصنيع، بحيث تقوم هذه الطريقة على مبدأ أن المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة، والأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة ، فتقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة تمهيداً لتوزيعها، على المنتجات أو الخدمات، فهذه الطريقة تؤدي إلى توفير بيانات ومعلومات أكثر دقة حول التكاليف، وتتصف بالموضوعية وتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بها بوضوح. (حايي أحمد، 2011، صفحة 63)

ب. شروط استخدام طريقة ABC :

من بين شروط استخدام هذه الطريقة نجد ما يلي: (أبمن الشنطي، عامر شقر، 2006، صفحة 112)

1. أن المنافع المتوخاة من استعمال طريقة الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به ، لأن تطبيق هذه الطريقة هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفد الكثير من موارد المؤسسة ، لذلك على الإدارة التأكد مسبقا من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق الطريقة؛

2. أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة؛

3. أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بدقة؛

4. أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف للطرق التقليدية الأخرى باعتبارها طريقة حديثة؛

5. أنه يوجد محرك للتكاليف في كل نشاط من الأنشطة.

ج. مقومات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

اعتماد هذه الطريقة يتطلب مجموعة من المقومات الأساسية نذكره فيما يلي: (حاي أحمد، 2011، صفحة 74، 75)

1. اعتقاد الإدارة بأن طرق التكاليف التقليدية والسائدة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في حساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج أو الخدمات.

2. اختلاف أحجام وكميات الإنتاج للسلع المنتجة مع اشتداد حدة المنافسة في السوق التي تعمل فيه المؤسسة سواء كان محليا أو عالميا.

3. توفر أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل سهل وميسور وبأقل التكاليف من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.

4. تزايد استخدام الأنشطة غير المباشرة في المؤسسة كالإدارة والبرمجة والمحاسبة، وغيرها.

5. التغير في البيئة الصناعية الحديثة من حيث تزايد استخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج مما أدى إلى تخفيض تكلفة العمل المباشر من مجموع تكلفة المنتج ، وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة المنتج.

6. تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج أو الخدمة.

7. يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج أو الخدمة، وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج أو خدمة على حدى.

8. قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات أو الخدمات وتعقيد العمليات الإنتاجية.

9. صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات أو الخدمات، ومن ثم صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة.

ثانيا- إجراءات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

أ. الخطوة الأولى : تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها

وتشمل هذه الخطوة ثلاثة مراحل هي : (إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة -، 2007، صفحة 168)

1. التحديد والتعرف على الأنشطة وتحليلها : يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية العملية الإنتاجية، وبالتالي يتم التعرف على الأنشطة وتحديدها ، بحيث يرتبط عدد الأنشطة بالهدف المرجو من استخدام هذه الطريقة، وبعد عملية التعرف على الأنشطة وتحديدها تحديدا سليما ، تبدأ عملية تحليلها.

2. حصر الأنشطة في شكل مجموعات " أوعية : " في هذه المرحلة تقوم بحصر الأنشطة في قاموس أنشطة يوضح ويعرف كل الأنشطة التي تؤدي في الإنتاج ، ويمكن أن يكون قاموس الأنشطة مختصرا بحيث يشمل من 1 إلى 30 نشاطا، وذلك لأن التركيز الرئيسي في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو تقرير تكاليف المنتج ، وفي مجالات أخرى قد تستمر طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة الأنشطة لتصل إلى عدة مئات وفي هذه الحالة تخدم هذه الطرق التفصيلية كأساس لتطوير العملية وإعادة تصميمها.

3. تحديد تكاليف موارد النشاط : تمثل الموارد مدخلات الأنشطة ، ولا يمكن بدونها أداء الأنشطة المختلفة ، ومن الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة بدون التعرف على الموارد المستخدمة ، وكذلك يصعب تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد.

ب. الخطوة الثانية : تحديد تكاليف الأنشطة :

تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة، حيث تتكون العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم حاسب آلي، وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها، فمن أجل تحديد هذه التكاليف نمر بثلاث مراحل وهي: (هاشم أحمد عطيه، 2000، صفحة 28)

1. تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف الموارد: يتم في هذه المرحلة فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة، والذي يكون مقياسا هام لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد)، ولكل وحدة مخرجات من النشاط، والتي تعتبر مرحلة تمهيدية لتحديد مسبب تكاليف الموارد.

2. تحديد مسبب تكاليف الموارد : هذه المرحلة يتم فيها تحديد مسببات الموارد والتي تسمى بمسبب المرحلة الأولى، بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها مقياس به يتم توزيع تكاليف الموارد على مجتمعات الأنشطة التي تستهلك هذه الموارد، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات/ساعة.

3. تخصيص الموارد على مجتمعات الأنشطة : بعد عملية تحديد مسببات تكاليف الموارد، والتي تعتبر منى العمليات المهمة التي تعطي قدرا كبيرا من الدقة والمصدقية لمعلومات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عند تحديدها التحديد السليم، يتم تحديد مقدار ظل نشاط من هذه التكاليف.

ج. الخطوة الثالثة: تحديد تكاليف المنتجات:

وفي هذه الخطوة التي تعتبر الخطوة الأخيرة والمنتج النهائي لهذه الطريقة سنقوم بتحديد تكاليف المنتجات في مرحلتين:

1. تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات: تخصص التكاليف على المنتجات بضرب كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل (خليفة أبو زيد، كمال الدهراوي، كمال الدين، 1999، صفحة 351)، فمن أجل تحديد معامل التكلفة يجب المرور بالمرحل التالية:

❖ تحديد العلاقة بين الأنشطة والمنتجات: يتم في هذه المرحلة فحص العلاقة السببية بين استخدام الأنشطة والمنتجات، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس مسبب الأنشطة، والذي كون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من الأنشطة لكل وحدة واحدة من المنتجات، والتي تعتبر مرحلة تمهيدية لتحديد مسبب الأنشطة.

❖ تحديد مسبب الأنشطة: هذه المرحلة يتم فيها تحديد مسببات الأنشطة والذي يسمى بمسببات المرحلة الثانية، بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها عبارة عن مقياس يتم به توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي تستهلك هذه الأنشطة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات. (مُحَمَّد محرم زينات، ورشيد الجمال، والسيد شحاتة، 2005، صفحة 397)

❖ تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة: من أجل تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة يستوجب تحديد كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة، ومن ثم تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة، ونوضح هذه العلاقة بـ:

○ كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة = إجمالي تكاليف الأنشطة / إجمالي عدد وحدات مسببات الأنشطة.

○ نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة = كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة × مجموع ما استهلكه المنتج

2. حساب تكلفة المنتجات: تعتبر هذه المرحلة الأخيرة في إجراءات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، بحيث يتم خلالها حساب تكلفة المنتجات، وذلك بجمع التكاليف المباشرة لكل منتج مع نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة، وهذا حسب العلاقة التالية:

تكاليف المنتج = نصيب كل منتج من التكاليف المباشرة + نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة.

ثالثا- تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

سنتناول من خلال هذا العنصر كل من مزايا وعيوب تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

أ. مزايا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

1. التحديد السليم للتكلفة .
2. المساعدة في تخفيض التكاليف.
3. تحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة
4. ترشيد القرارات الإدارية.
5. المساعدة في عملية التخطيط وتحقيق الميزة الإستراتيجية التنافسية. (حابي أحمد، 2011، صفحة 83)

ب. عيوب تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: (إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة -، 2007)

1. إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هي إلا تطوير لطرق التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب النتيجة مع إجراء تفصيل أكثر في مراكز الأنشطة.
2. إن تطبيق هذه الطريقة قد تتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ القابلية للتحقق، وبالتالي يجب على المؤسسة التي تطبق طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة أن تحتفظ بنظامين الأول للاستخدام الداخلي و الثاني للاستخدام الخارجي (تقارير مالية) وهذا مكلف جدا.
3. تركز هذه الطريقة على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

4. إن العيب الرئيسي لهذه الطريقة هو ارتفاع تكاليف تطبيقها، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من طرق تحديد التكاليف التقليدية، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى الطريقة.
- المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة TC**

لقد تعددت الدراسات التي تناولت تعريف التكلفة المستهدفة، فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة التكلفة خلال مرحلة التصميم والتخطيط والبعض الآخر يرى أنها أسلوب للوصول إلى التعريف الدقيق.

أولاً- ماهية التكلفة المستهدفة TC

أ. نشأة التكلفة المستهدفة TC:

حتى عام 1978 ترجع تقنية التكلفة المستهدفة إلى العقود الأولى، من القرن الماضي في شركة Ford الأمريكية وشركة Volkswagen Beetle الألمانية أثناء عقد الثلاثينات ففي الشركة Volkswagen ومن أجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة DM 900 تم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تخفيض كلفة التصنيع إلا التطور المتكامل لتقنية التكاليف المستهدفة بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الاقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية ففي ذلك الوقت تبنى رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه إذ عرفت هذه التقنية بمهندسة القيمة والتي صارت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية، وفي الستينات تم توحيد هندسة القيمة مع تخفيض التكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع أي في مرحلة التخطيط والتطوير وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة TOYOTA لصناعة السيارات وذلك عام 1963 على الرغم من عدم إشارة الأدبيات في اليابان. (طه علوي ناصر، 2010، صفحة 04)

ب. تعريف التكلفة المستهدفة TC:

تعددت التعاريف الخاصة بنظام التكلفة المستهدفة منها:

التكلفة المستهدفة يقصد بها تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية (أمن الشنطي، عامر شقر، 2006، صفحة 475):

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

والتكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة ، التي تساعد المؤسسة في الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف. (مُجد تيسير عبد الحكيم الرجبي، 2007، صفحة 375)

من خلال التعريفين نستنتج أن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة جدا وهي أن:

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها)} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{العائد (الأرباح المستهدفة).}$$

ج. مبادئ التكلفة المستهدفة:

تتمثل مبادئ التكلفة المستهدفة في ما يلي: (ياسين سالمي، 2010، صفحة 117)

1. السعر يؤدي إلى التكلفة : استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.
2. التركيز على العميل : أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة ، الوقت ، 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 (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.
3. التركيز على رحلة التصميم : في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.
4. فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة : ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق المتعدد الوظائف مسئول عن كامل العملية من المؤسسة، من مرحلة الاختبار إلى النهاية، ويقصد بالفريق المتعدد الوظائف هو التفاعل بين أقسام مختلفة داخل المؤسسة (أي من كل قسم يتم أخذ عضو من إدارته وبالتالي يتشكل الفريق)، فمثلا : المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.
5. 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.
6. إدماج سلسلة القيمة : ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة ، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد ، التوزيع ، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

ثانياً- الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة:

تمر مرحلة تصميم نظام التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية: (ياسين سالمى، 2010، صفحة 123)

أ. تحديد سعر البيع المستهدف : يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطلقة والزبائن من حيث رغبتهم، وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى التي لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

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

ج. تحديد التكلفة المستهدفة : للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرض تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات هندسة القيمة.

د. تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة : تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة ، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة، وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة ، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة.

ثالثاً- تقييم نظام (طريقة) التكلفة المستهدفة:

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن أسلوب التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف، سنتناولها فيما يلي: (ياسين سالمى، 2010، صفحة 123، 124)

أ. مزايا نظام التكلفة المستهدفة:

1. تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
2. تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.
3. يساعد تطبيق هذا النظام كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.
4. كما يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة)، من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المورد ، اليد العاملة ، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
5. كما أنه وباتجاه التكلفة المستهدفة نحو السوق واعتبار سعر السوق نقطة محورية للتحليل ، فإنها تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.

6. يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.

7. تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات ، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

ب. عيوب نظام التكلفة المستهدفة:

1. تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.

2. عند نقطة معينة ، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيد وسلبيا بدقة القياس ، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر ، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.

3. يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية ومعقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية ، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق ، وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.

4. عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالا ومتعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيما أساسيا ، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.

5. يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة ، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين ، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

6. مشكل آخر وربما يكون أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل

القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها. (ياسين سالمى، 2010، صفحة 125)

المطلب الثالث: الأنظمة (الطرق) الحديثة الأخرى لمحاسبة التكاليف

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى عدة أنظمة ساهمت في تخفيض التكاليف وتعظيم هامش الربح حيث قسمنا هذا المطلب إلى أربعة فروع، أما الفرع الأول سوف نقوم بتخصيصه لنظام الإدارة على أساس الأنشطة، الفرع الثاني سوف نقوم بإبراز دور نظام أسعار التحويل (التنازل) فيما بين الأقسام في تحقيق هامش الربح على مستوى المؤسسة الأم وعلى الفروع وعلى مدى تخفيض التكاليف، أما الفرع الثالث سوف نقف عند نظام الإنتاج في الموعد بالضبط ودور هذا النظام في تخفيض تكاليف المخزن، أما الفرع الرابع سوف نتطرق إلى الحديث عن نظام إدارة الجودة الشاملة.

أولاً- نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM:

يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة بمثابة الإطار الذي يعمل من خلاله نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بحيث يشكلان نظاماً متكاملًا لسير المؤسسة مبنيًا على أسس واحدة، حيث يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الأداة الرئيسية والفعالة لمراقبة التسيير في نظام ABM* من حيث اعتباره مصدرًا رئيسيًا للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام التكاليف على أساس ABM وإعداد الموازنات.

أ. تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة:

يعرف نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM على أنه: "قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لإرضاء الزبون وتحسين الربحية". وقد عرفها "Hilton" بنفس الأسلوب، أما "Maher" فقد عرفها بأنها: "تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، فنجد أن ABCM أساسًا قائمًا على تحليل الأنشطة وهي تهتم بإدارة الأنشطة بهدف تقليل التكاليف وبالتالي تحسين الربحية." (إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة -، 2007، صفحة 31)

يهدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة إلى استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ليعاد النظر في تنظيم المؤسسة وتحديد النشاطات الإستراتيجية والتنافسية، وبالتالي فهي تركز على إدارة الأنشطة لأغراض تحسين القيمة المستلمة عن طريق العميل والربح المحقق عن طريق المؤسسة التي توفر تلك القيمة، فذلك النظام يعتبر مفيد للمؤسسات في مجال إستراتيجية المنتج وتغير المنتج وإدارة التكلفة، ويتضمن نظام الإدارة على أساس الأنشطة تحليل مسبب التكلفة وتحليل النشاط وقياس الأداء، وإن هذا النظام يعد المصدر الرئيسي للمعلومات، وفي ظل استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة فإن كل من الرقابة على التكلفة والقيمة المستلمة عن طريق العميل تمثل اعتبارات هامة. (ياسين سالمى، 2010، صفحة 128)

وقد كان الهدف من تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في بداية الأمر هو الحصول على تكاليف دقيقة للمنتجات أو الخدمات، لكن سرعان ما اتضح لمستعمليها أنه من الممكن توسيعها لتصبح أكثر من مجرد طريقة لتحديد تكلفة المنتج، وإنما لتصبح نوعًا من ممارسات إدارة التكلفة، ويستعمل مصطلح الإدارة على أساس الأنشطة ABM أو إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM للتعبير عن ممارسات إدارة التكلفة لنظام ABC.

ب. مراحل نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

يتطلب وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM ثلاث مراحل، وهي المراحل الثلاثة الأولى من المراحل الأربعة اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC. وتتمثل فيما يلي:

1. التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة.
2. تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة.
3. تحديد عامل أو مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساسه حساب تكلفة النشاط.

وبذلك يمكن للمؤسسات أن تحمل المرحلة الأخيرة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" المتمثلة في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتوجات وتبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" فقط لإدارة التكلفة دون تحديد تكلفة المنتوج على أساس النشاط، كما يمكنها تصميم نظام على أساس النشاط يجمع ما بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" والتكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلا أنه يجب الإشارة إلى أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" يتطلب فقط المراحل الثلاثة الأولى .

كما يركز نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" على إدارة الأعمال على أساس الأنشطة التي تشكل المؤسسة، حيث تقوم على منطق أن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف وبذلك فإن إدارة الأنشطة ستؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل، ويتمثل هدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" في التمكن من إشباع حاجيات العملاء مقابل استهلاك أقل لموارد المؤسسة، وإضافة إلى توفير معلومات عن الأنشطة المنجزة يوفر نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" معلومات عن تكلفة هذه الأنشطة، سبب القيام بها وكيفية إنجازها بشكل أفضل.

ج. الفرق بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة والتكاليف على أساس الأنشطة والعلاقة بينهما:

1. الفرق بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة والتكاليف على أساس الأنشطة: (ياسين سالمي، 2010، صفحة 129)

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعرف بأنه المنهجية التي تدبر التكلفة والأداء الجيد من الأنشطة والموارد والأشياء من حيث التكلفة على وجه التحديد، يتم تعيين موارد للأنشطة ثم الأنشطة المخصصة لتكلفة الأشياء على أساس استخدامها العلاقات السببية (مسببات التكلفة) من حيث التكلفة لكل نشاط. أما الإدارة على أساس الأنشطة فيركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق إلى تحسين القيمة التي تلقاها العملاء، وكذلك تحليل النشاط وقياس الأداء، حيث يستمد هذا النظام المعلومات الرئيسية من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC .

يختلف هدف النظامان فيما يلي:

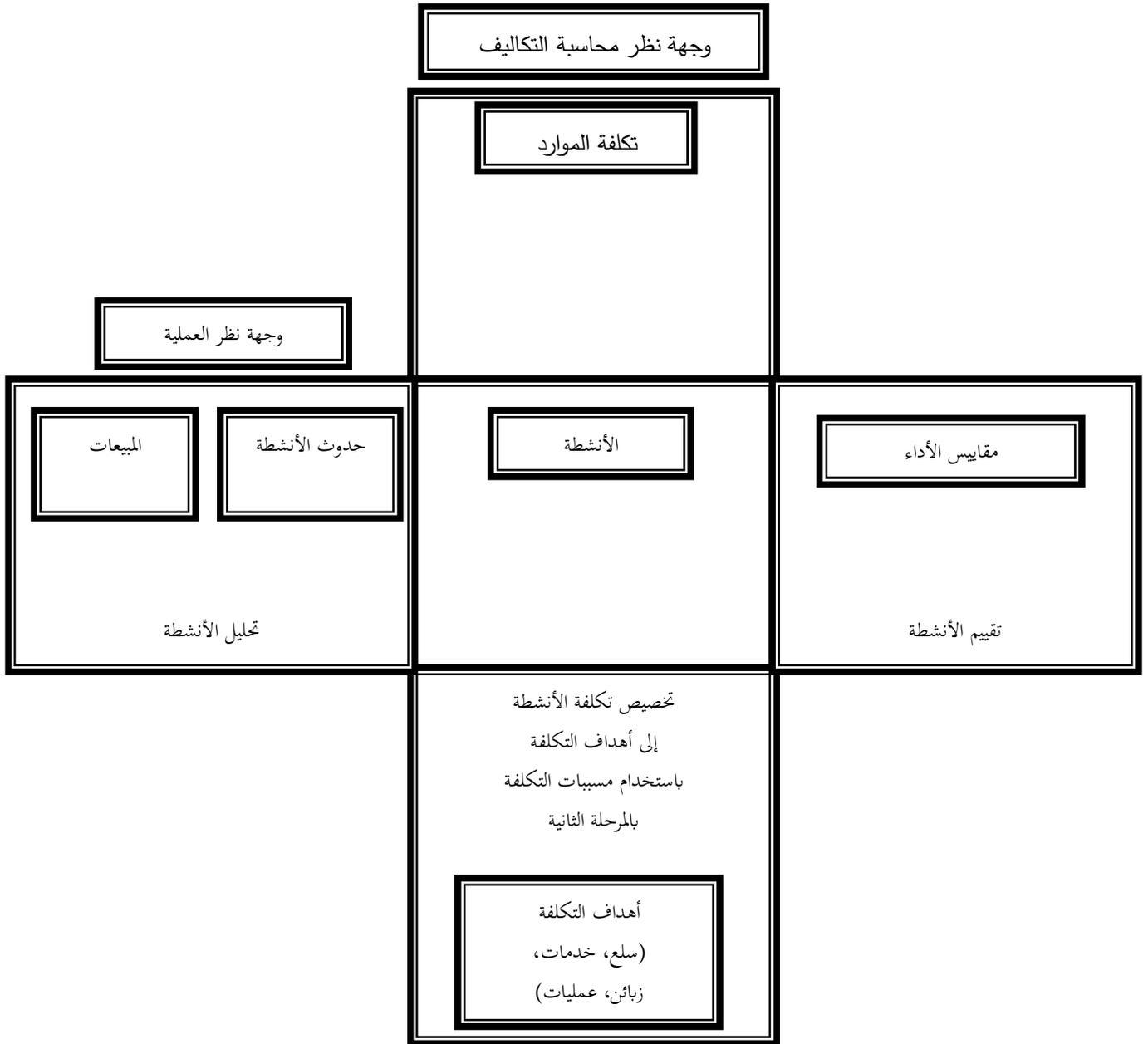


إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم الترابط بين النظامين، وسوف نقوم بتوضيح التداخل بينهما.

2. العلاقة بين نظامي ABC و ABM:

سوف نقوم بإبراز التداخل بين هذين النظامين من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03) : مخطط التداخل بين نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص32.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن من وجهة نظر محاسبة التكاليف أو من وجهة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد إلى تكلفة الأنشطة الأساسية، ثم يتم تخصيص هذه الأخيرة على المنتجات باستعمال مسببات التكلفة، أما من وجهة نظر العملية أو من وجهة نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة وذلك من أجل تحليلها وتقييمها، أما وجه التداخل بينهما فإن كل منهما يقوم على تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة، ويعتبر كل نظام منهما مكملًا للآخر.

ثانياً- نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPS :

تعتمد نظم الإنتاج التقليدية على وجود نظام للمخزون السلعي يتكون من المخزون من المواد الأولية، والمخزون من الإنتاج تحت التشغيل، وكذلك المخزون من الإنتاج التام، ويعد هذا المخزون ضرورياً وذا أهمية كبيرة بالنسبة لنظم الإنتاج التقليدية، ويرجع ذلك لطبيعة عدم التأكد من انتظام عمليات التمويل وعامل الجودة ووقت إعداد الآلات وترتيب المؤسسة، حيث يفرض الترتيب التقليدي للآلات داخل المؤسسة على أساس الوظائف ضرورة احتفاظ المؤسسة بكميات كبيرة من المخزون السلعي وتحويلها من قسم إلى قسم آخر للإنتاج، وهذا ما يترتب عليه زيادة التكاليف وتلف جزء من هذه السلع المخزونة.

أ. نشأة ومفهوم نظام الإنتاج في الموعد بالضبط:

وفي محاولة للقضاء على مشكلات نظم الإنتاج التقليدية فقد قدم الفكر الياباني الحديث نظاماً جديداً أطلقوا عليه "نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPS حيث قام" تايجي أوينو " Tauchi Ohno" والذي يعمل نائباً لمؤسسة تويوتا اليابانية (Company TOYOTA Motor) بتطوير هذا النظام والتوصل إلى مفهوم حديث له تم تطبيقه فيها عام 1970، كما اتجهت أيضاً بعض المؤسسات الأمريكية إلى تطبيقه مع بداية عام 1980 في صناعة الإلكترونيات والسيارات، ويطلق على هذا النظام نظام الإنتاج اللحظي أو نظام الإنتاج الحيني، أو الإنتاج في الموعد بالضبط.

ويحتوي هذا النظام على عدة مفاهيم منها فلسفة المصنع في إزالة الهدر في عمليات الإنتاج، أو حالة الإنتاج بالطلب، أو تخفيض حجم المخزون السلعي إلى أقل قدر، أو حالة الإنتاج حسب الحاجة وفي الوقت المحدد، أو التخلص من المخزون السلعي بكافة صورته وأشكاله ويطلق عليه "نظام المخزون الصفري" أو "نظام الإنتاج بدون مخزون". (أحمد محمد غنيم، 2006، صفحة 315) ب. العناصر الرئيسية في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط:

يتطلب التطبيق الناجح لنظام الإنتاج في الموعد بالضبط وجود أو توافر ستة عناصر أساسية وهي (أحمد حسين علي حسين، 2002، الصفحات 200-203):

1. يجب أن تعتمد المؤسسة على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إلزام هؤلاء الموردين بعقود طويلة الأجل.
2. يجب أن يكون الموردين الذين تم اختيارهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة.
3. يجب أن تطبق المؤسسة برنامج الجودة الشاملة على الموارد الخام وعلى الأجزاء النصف مصنعة وبالتالي على المنتجات التامة، لأن هذا النظام لا يوجد به عيوب وهذا ركن أساسي لنجاحه.
4. يجب أن يتصف العمال في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب.
5. يجب التركيز على أنشطة الإنتاج بحيث يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها.
6. يتصف نظام الإنتاج في الموعد بالضبط باتصال واستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون أي انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العمليات الإنتاجية المستمرة، مثل عمليات تصنيع الكيماويات، على كل عمليات التصنيع الخاصة بالمنتجات الأخرى، يترتب على هذا الهدف تخفيض وقت التصنيع والتخلص من تكاليف الإحتفاظ بالمخزون وزيادة الإنتاجية والجودة.

7. يقصد بوقت التصنيع الفترة الزمنية اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع، ويمكن التعبير عن وقت تصنيع منتج معين كالآتي:

وقت التصنيع = وقت التشغيل + وقت الفحص + وقت المناولة + وقت الإنتظار.

ويلاحظ أن الوقت الوحيد الذي يضيف إلى قيمة المنتج هو وقت التشغيل فقط، في حين تعتبر أوقات الفحص والمناولة والانتظار من الأوقات التي لا تضيف إلى قيمة المنتج، أي التي لا تؤثر على نظرة أو تقييم العملاء للمنتج المعين، فمثلاً: عند الرغبة في شراء جهاز تلفزيون، يتم المفاضلة بين الماركات على أساس الأداء والجودة والسعر، ولا يهتم العميل على الإطلاق بالتكلفة التي تحملها المصنع في سبيل الفحص والمناولة والانتظار، وبذلك يؤدي التخلص من هذه الأنشطة غير الضرورية إلى تخفيض كبير في تكاليف الإنتاج، دون التأثير على نظرة وتقييم العملاء لهذا الإنتاج.

ج. مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط:

إن مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط ملخصة كالآتي: (جمعة السعيد فرحات، 2000، الصفحات 452-453)

1. تكشف سرعة التغذية العكسية المرتدة للمعلومات.
2. تسمح بتشخيص وتحديد المشكلات والوقوف على أسبابها الحقيقية واختيار أفضل الحلول.
3. فتتمكن من مراقبة وخفض العيوب مما يمكن من تحسين التسليم وخفض الدفعة المنتجة.
4. هنا تتحقق الرقابة التامة على التكاليف والفاقد وجودة الإنتاج وضمان الإنتاج في الموعد بالضبط، مما يؤدي إلى معدلات أكثر نسبيًا وانخفاض المخزون الاحتياطي وعدد العاملين.
5. ينشأ عن ذلك فاقد أقل على المواد، خفض ساعات إعادة التشغيل ومخزون أقل أيضاً، انخفاض التكاليف غير المباشرة لكل من:

✓ فاقد المخزون المعطل.

✓ المساحات والفراغات المخصصة للتخزين.

✓ العمليات المحاسبية والإدارية للمخزون.

✓ الرقابة على المخزون.

- فتكون المحصلة النهائية هي: إنتاجية أعلى متمثلة في: مواد، عمل، مدخلات غير مباشرة أقل لنفس المخرجات أو مخرجات أكبر، ثم مخزون أقل، تنبؤات أكثر دقة، سرعة الإستجابة والتكيف مع التغيرات السوقية وأنشطة إدارية أقل.
- د. أهمية نظام الإنتاج في الموعد بالضبط:

تتضح أهمية نظام الإنتاج في الموعد بالضبط من المزايا والفوائد العديدة التي يحققها إذا ما تم استخدامه في المؤسسات المعاصرة، ويمكن توضيح أهم هذه الفوائد فيما يلي: (أحمد محمد غنيم، 2006، الصفحات 316-318)

1. الإنتاج:

- زيادة المرونة في تغيير تشكيلة المنتجات.
- التقارب بين مواقع مراكز الإنتاج، الأمر الذي ييسر عمليات الاتصال بين العمال، مما يساعد على سهولة تغيير وظائفهم إذا اقتضت الضرورة ذلك، كما يساعد أيضا على إشراكهم في حل مشكلات الإنتاج.
- انسياب الإنتاج مع حدوث أقل عدد ممكن من الأعطال والتوقفات.
- زيادة الجودة في جميع مراحل الإنتاج المختلفة.
- سهولة مراقبة عمليات الإنتاج.

2. الإمكانيات المادية:

- تقليل المساحات المطلوبة عند إعداد التصميم الداخلي للمصنع.
- تقليل الإستثمارات في المخزون بكل أنواعه.
- التخفيض في معدات مناولة الإنتاج.
- الاستغلال الأفضل للطاقة الآلية المتاحة.
- تقليل أعمال الكتابة بسبب سهولة التخطيط.
- رفع الروح المعنوية للعاملين سواء كانوا مباشرين أو غير مباشرين، فضلا عن زيادة إنتاجيتهم، وزيادة إنتاجية المؤسسة بالتبعية.

3. المشتري:

- زيادة أرباح المشتري.
- ارتفاع مستوى الخدمة.
- انخفاض مستوى الأسعار.

4. المورد:

- تشجيع الموردين على توريد الأصناف معبأة بالكميات المطلوبة.
- تزيد من ترابط المؤسسات المشتريّة مع الموردين.
- التقليل من عدد الموردين.
- تجعل المؤسسات المشتريّة تتعامل مع الموردين القريبين منها.
- إعادة التعامل مع نفس الوقت عدة مرات.
- تكون العطاءات المنافسة محدودة.
- يقوم المورد بنشر هذا النظام بين كل المؤسسات في الأسواق.
- يصبح التفاوض سهلا ومألوا.
- قلة المستندات المستخدمة.

5. الكمية:

- تمكن المؤسسات المشتريّة من شراء الكميات التي تحتاج إليها فعليا في كميات صغيرة.
- تمكن المورد من الإلتزام بتوريد الكميات الصغيرة المطلوبة في المواعيد المناسبة حيث تخفض المستلزمات.
- تشجع المؤسسات المنتجة على تخفيض كميات إنتاج الأصناف غير المطلوبة لديهم.
- تجعل المشتري يحدد الكمية المطلوبة تحديدا دقيقا يتفق مع الاستخدامات الفعلية.

6. الجودة: تجعل الموردين يهتمون بتوريد الأصناف بالجودة المطلوبة تماما مع استعادهم للأصناف المعيبة.

7. الوقت: تقضي على الوقت الضائع.

ثالثا- نظام إدارة الجودة الشاملة TQM

لم يعد موضوع الجودة الشاملة الآن مثار للنقاش والمفاضلة بين تكاليفه وبين المزايا التي يمكن الحصول عليها منه، وإنما أصبحت الجودة الآن ضرورة حتمية يجب توافرها في أي مؤسسة ترغب في البقاء والاستمرار في السوق، بمعنى أن الجودة الآن لم تعد ميزة تنافسية يمكن أن تستفيد منها مؤسسة عن أخرى.

ويمكن القول أن نظام إدارة الجودة الشاملة هي أحد أبرز المفاهيم الإدارية الحديثة التي تعمل على إحداث تغييرات جذرية في أسلوب عمل المؤسسة وفي فلسفتها وأهدافها بهدف إجراء تحسينات شاملة في جميع مراحل العمل بالشكل الذي يتفق مع رغبات الزبائن في سبيل الوصول ليس فقط إلى إرضاء الزبائن وإسعادهم وإنما إلى إبحارهم. (أحمد حسين علي حسين، 2002، صفحة 176)

أ. مفهوم نظام إدارة الجودة الشاملة:

1. تعريف نظام إدارة الجودة الشاملة: هناك عدة تعاريف لنظام إدارة الجودة الشاملة منها:

لقد عرف معهد الجودة الفدرالي نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه: "القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الاعتماد على تقييم المستهلك في معرفة تحسين الأداء". (مُجَدُّ مُجَدُّ الخولاني، 2007، صفحة 293)

وعرف المعهد الدولي للتقييس "إيزو" نظام إدارة الجودة الشاملة بأنه: "عبارة عن نظام لإدارة المؤسسة تركز على الجودة، وهي مبنية على مشاركة الجميع لتحقيق النجاح من خلال إرضاء العميل بما يعود بالنفع على الجميع والمجتمع". (تنوم مُجَدُّ، 2004، صفحة 18)

ويقصد بنظام إدارة الجودة الشاملة "هو جميع أنشطة الإدارة العامة للمؤسسة التي تحدد سياسة الجودة والأهداف والمسؤوليات، وتطبيقها المؤسسة بالاستعانة بوسائل مثل: التخطيط، ضبط وتحسين الجودة، ضمن إطار نظام إدارة الجودة الشاملة". (مُجَدُّ بن شايب، 2003/2004)

بعد عرض هذه التعريفات يمكننا أن نلاحظ أنها تصبغ نظام إدارة الجودة الشاملة بصفتين هما:

- صفة الشمولية باعتباره يشرك جميع المصالح داخل المؤسسة.
- وبصفة البحث المستمر عن التحسين لإرضاء كل المتعاملين مع المؤسسة بأقل التكاليف.

وهذا ما يدل على السعي لإيجاد ديناميكية في التسيير تمتد بشكل مكاني عبر كل المصالح والوظائف داخل المؤسسة، وبشكل زماني يتمثل في البحث عن أفضل مستوى جودة ممكنة، بمجرد ما يتحقق تظهر الرغبة في تحسينه.

2. المبادئ الأساسية لنظام إدارة الجودة الشاملة: هناك بعض المبادئ المساعدة على نجاح نظام إدارة الجودة الشاملة وهي :
(راضية عطوي، 2007-2008، صفحة 30)

- العمل يحدد الجودة.
- يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعالة حيث لا ينبغي أن نتكلم عن مجرد آراء وإنما على بيانات.
- الأفراد الذين يعملون داخل النظام هم الذين يقومون بإيجاد الجودة.
- الجودة هدف متحرك يتطلب الإلتزام بالتحسين المستمر.
- الوقاية هي المفتاح الجوهرى لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء، حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى ودائما.
- يجب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.

3. أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة: يهدف نظام إدارة الجودة الشاملة إلى تطوير جودة المنتجات أو الخدمات مع تخفيض التكاليف مما يحسن خدمة العملاء، وتلبية حاجاتهم، وتتلخص أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة فيما يلي:

- خفض التكاليف: بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الإضافي.
- تحقيق الجودة.
- زيادة العوائد والأرباح: زيادة المبيعات وزيادة المشاركة في السوق.
- رضا وسرور العملاء: حيث يشتركون أكثر من مرة ويقومون بالدعاية.
- تمكين الموظفين ومنحهم السلطة: وبذلك تتجنب المؤسسة المشاكل المستقبلية (مُجد عبد العال النعيمي، 2009، الصفحات 46-45)

ويمكن تلخيص هدف نظام إدارة الجودة الشاملة بشكل عام بأنه " لا أحد يستطيع أن يصمد في وجه المنافسة، إلا من يسعى إلى إرضاء العميل وتحقيق متطلباته ورغباته بدرجة عالية وتخطيها، وبشكل مستمر ودائم"، وتحقيق المقولة الأنفة الذكر لا يكون في الواقع إلا من خلال إستراتيجية متكاملة، تضع نصب عينها هدفا أساسيا هو تحقيق مستوى جودة عالي، في سبيل تحقيق رضا وسعادة عاليا المستوى لدى العملاء، لضمان البقاء والاستمرار والتطور. (عمر وصفي عقيلي، 2001، صفحة 39)

ب. وظائف وفوائد نظام إدارة الجودة الشاملة وأهميته:

1. فوائد نظام إدارة الجودة الشاملة: لقد تم رصد أهم الفوائد المحققة لنظام إدارة الجودة الشاملة وذلك من تجارب عدة مؤسسات والتي تتلخص في: (مُجد الخولاني، 2007، صفحة 297)

- انخفاض شكاوى المستهلكين والعملاء من جودة السلعة أو الخدمة المقدمة إليهم.
- زيادة نصيب السوق وتخفيض التكاليف.
- تخفيض تكاليف الجودة.

- تخفيض شكاوى العاملين وانخفاض نسب الحوادث الصناعية.
- تخفيض عيوب الإنتاج والجودة وزيادة رضا العملاء.
- زيادة الفاعلية، تخفيض المخزون، تخفيض الأخطاء، تخفيض تأخير التسليم.
- زيادة الأرباح وزيادة الإنتاجية.
- زيادة المبيعات وتخفيض التكاليف، وخفض زمن دورة الإنتاج.
- تحسين الإتصال والتعاون بين وحدات المؤسسة.
- تحسين العلاقات الإنسانية ورفع الروح المعنوية.
- زيادة الابتكارات والتحسين المستمر.
- زيادة العائد على الاستثمار.

إن هذه الفوائد واقعية وليست مستهدفة، وتؤكد مدى أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة في تحسين الإنتاجية وتدعيم المركز التنافسي للمؤسسة.

2. وظائف نظام إدارة الجودة الشاملة:

إن نظام إدارة الجودة الشاملة يلعب دوراً أساسياً في تحقيق فعالية وكفاءة الأداء للمنظمات المختلفة سواء الإنتاجية منها أو الخدمية، حيث أورد أهم الوظائف التي يسعى نظام إدارة الجودة لتحقيقها وهي كما يلي:

(فوائد التيمي وأحمد الخطيب، 2008، الصفحات 31-32)

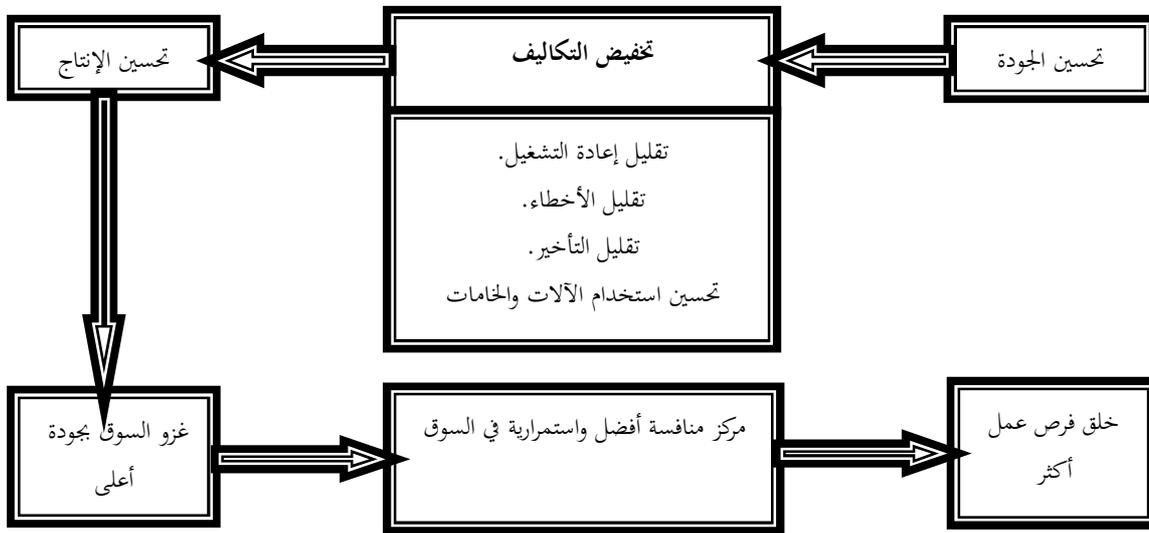
- في ظل بروز ظاهرة العولمة فإن الجودة تعتبر مفتاح أساسي في التصدي للمنافسة الدولية التي تحترف بالأداء الإنتاجي، أو الخدمي لتحقيق الاستمرار والاستقرار.
- المساهمة في تحسين المستوى المعيشي للفرد والمجتمع على حد سواء، وتطوير الميادين الاستثمارية، وزيادة الإنتاجية، ونمو التجارة التصديرية في ظل العولمة.
- التحسين المستمر في استخدام التكنولوجيا وتحسين الخدمات المراد تقديمها للمستهلكين الحاليين والمرقبين.
- الاستخدام الأمثل للطاقة البشرية، وتطوير إمكانياتها الهادفة في تحسين الأداء.
- تحسين برامج التدريب والتطوير والاستخدام الهادف لأبعادها.
- اعتماد المعايير القياسية سواء المعايير الوطنية، أو المعايير القياسية العالمية ISO 9000، كمتطلبات أساسية في كفاءة الأداء وفعاليتها، والاهتمام بشكل أساسي للوصول إلى المستويات العالية من الجودة، سواء ما يتعلق فيها بالتصميم للمنتج أو الخدمة والأداء الذي يستهدف تحقيق الالتزام بتلك المواصفات، أو المقاييس المراد إنجازها لتنسجم مع حاجات وتوقعات المستهلكين.
- إن نظام إدارة الجودة الشاملة يعتبر مدخلاً أساسياً في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات المختلفة من خلال استمرارية التحسين مع البيئة الخارجية.

○ التركيز الكبير على الدور الوقائي بدلا من الدور العلاجي، وهذا من شأنه تقليص التكاليف الناجمة عن الإجراءات التصحيحية(العلاجية).

○ استخدام الوسائل والأساليب الإحصائية التي تساهم بشكل فعال في تحقيق الكفاءة وفعالية الأداء في المجالات الإنتاجية، الخدمية، وتحقيق الأهداف المنشودة.

3. أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة: ينظر إلى نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه قاطرة عظيمة التغيير إلى الأفضل، ومقياس أساسي للمفاضلة بين المؤسسات، حيث اعتمدها الكثير من المؤسسات لأهميتها الإستراتيجية الفائقة، مما زاد من فاعليتها ومن قدرتها على البقاء في سوق تنافسية، ويمكن توضيح أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 04: أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة



المصدر: العيهار فلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005، ص 59.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة تبنى على عدة مقومات بدءا من استعمال أحد النماذج في تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف سواء بتقليل إعادة التشغيل، تقليل الأخطاء، تقليل التأخير، تحسين استغلال الآلات والخامات، وكذلك تحسين الإنتاجية، وغزو السوق بالجودة العالية من أجل المحافظة على البقاء والاستمرارية في الأسواق من خلال المنافسة، وخلق فرص عمل أكثر.

ج. تقييم نظام إدارة الجودة الشاملة:

إن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يتطلب توفر المناخ الملائم للتطبيق، وبالتالي فإذا لم يتوفر هذا المناخ، فإن على إدارة المؤسسة العمل على تغيير ثقافة المؤسسة وقيمها وتعديل هيكلها التنظيمي مع توجيه أنماط الإشراف بالشكل الذي يتناسب مع تطبيق المفهوم الجديد.

1. متطلبات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة: هناك عدة أبعاد يجب أن تتوفر في المؤسسة حتى تطبق نظام إدارة الجودة

الشاملة بشكل فعال حيث حدد العناصر المتعلقة ببعيد القيادة في النقاط الآتية: (ياسين سالمي، 2010، صفحة 154)

- اقتناع الإدارة بعدم تهرب العاملين من العمل وتشجيعهم على قدرة تحمل المسؤولية.
 - تعريف العاملين بأهداف واستراتيجيات وخطط المؤسسة ومسؤولياتهم نحو تحقيقها لتشجيع العاملين على مواصلة تعليمهم.
 - تدريب العاملين بشكل مستمر.
 - العمل على اشتراك العاملين مع الإدارة في اتخاذ القرارات وإحداث التغييرات المطلوبة.
 - تحقيق التعاون والعمل الجماعي والقضاء على التنافس والصراع بين أفراد المؤسسة.
 - التعرف على الأخطاء في العمل لتجنب وقوعها في المستقبل.
 - عدم حصر مسؤولية الفشل في تحقيق الجودة على العاملين فقط.
 - التعرف على الأسباب الحقيقية لمشاكل الجودة بالمؤسسة.
 - العمل على استخدام كلا من الحوافز الخارجية مثل المزايا الإضافية والترقيات والحوافز الداخلية مثل القدرة على إنجاز العمل وذلك لتشجيع على أداء العمل بالمؤسسة.
 - العمل على تدعيم الاتصالات داخل المؤسسة في اتجاهين من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى.
2. معوقات نظام إدارة الجودة الشاملة: هناك بعض المعوقات المعروفة التي تحول دون التنفيذ الفعال لنظام إدارة الجودة الشاملة، وتمثل هذه المعوقات في النقاط الآتية: (سكر فاطمة الزهراء، 2006-2007، صفحة 66)
- التخطيط السيئ لنظام إدارة الجودة الشاملة.
 - عدم التزام الإدارة العليا بتبني نظام إدارة الجودة الشاملة.
 - مقاومة العاملين لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.
 - نقص التدريب المناسب للعاملين.
 - انخفاض الرضا الذاتي لفريق العمل.
 - استخدام برامج قديمة في إدارة الجودة.
 - الفشل في تغيير الفلسفة التنظيمية.
 - نقص الموارد المتاحة للمؤسسة.
 - عدم القياس الفعال لتحسن الجو.

الخلاصة :

تعد محاسبة التكاليف عنصراً أساسياً في المؤسسة حيث يتم الاعتماد عليها من طرف مصلحة مراقبة التسيير والتي تعتبر من أهم التقنيات في هذه المصلحة، ويتم من خلالها معرفة مختلف التكاليف عن طريق الفصل بين التكاليف المباشرة والغير مباشرة، والتكاليف الثابتة والمتغيرة والشبه المتغيرة من أجل تحديد نصيب كل وحدة منتجة على أساس الطرق المستعملة ومحاولة تخفيض التكاليف، تكاليف الوحدة بغية تعظيم هامش الربح بحيث أنه يمكن تحديد التكلفة بعدة طرق، وكل طريقة من هذه الطرق لها أسلوب في حساب التكاليف وقد ركزت على تقسيم معين للتكاليف، وهذه الطرق منها التقليدية وأخرى الحديثة.



الفصل الثاني

محاسبة التكاليف والأداء المالي في المؤسسة

تمهيد:

تقوم محاسبة التكاليف بإعداد البيانات والمعلومات بشكل تفصيلي عن كل نشاط من أنشطة المؤسسات لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرار بـصـور أكثر كفاء وفعالية لتحقيق أهداف المؤسسات والمتمثلة في تعظيم الأرباح كما يوفر نظام محاسبة التكاليف البيانات و المعلومات المالية والغير مالية ذات العلاقة بتكلفة الحصول على الموارد واستخداماتها في المؤسسات لأغراض المحاسبة المالية والإدارية .ولحاسبة التكاليف عدة أدوات تؤثر على الأداء المالي ، وستتطرق في هذا الفصل من خلال إظهار الأداء المالي ومدى تأثير طرق محاسبة التكاليف في تحسين هذا الأداء المالي (الوضعية المالية) للمؤسسة الاقتصادية.

ويقسم الفصل إلى:

➤ المبحث الأول: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

➤ المبحث الثاني: مؤشرات تحسين الأداء المالي

➤ المبحث الثالث: أثر أساليب محاسبة التكاليف على المؤشرات تحسين الأداء المالي

المبحث الأول: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

الأداء المالي هو أحد الأنواع الأساسية للأداء في المؤسسة والذي له أهمية بالغة في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وذلك من أجل معرفة مدى قدرتها على تحقيق أهدافها، الذي يتم من خلال استخدام المؤشرات والنسب المالية، ولأهمية الأداء المالي في المؤسسة سنحاول التطرق من خلال هذا المطلب إلى الأداء المالي في المؤسسة من خلال بعض التعاريف وكذلك تحديد أهميته وأهدافه في المؤسسة وكذلك العوامل المؤثرة فيه.

أولاً- تعريف الأداء المالي:

نقدم تعريف الأداء المالي وسوف يتم التركيز على أهمها:

يعرف مُجّد محمود الخطيب الأداء المالي على أنه المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسة حيث أنه هو الداعم الأساسي للأنشطة المختلفة التي تمارسها المؤسسة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية مختلفة. (مُجّد محمود الخطيب، 2010، صفحة 45)

كما يعرف على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء القيمة المضافة ومواجهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج وكذلك باقي القوائم المالية، ولكن لا جدوى من ذلك إذا لم يؤخذ الظرف الاقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح. (دادن عبد الغني، 2006-2007، صفحة 36)

ويعرف أيضاً بأنه مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة. (مُجّد نجيب دبابش، طارق قدوري، 2013، صفحة 07)

وهناك من يعرف الأداء المالي على أنه استغلال الموارد المالية المتاحة للمؤسسة بطريقة تمكنها من تحقيق أهداف الوظيفة المالية وهذا ما يتوقف على السياسة المالية التي تنتهجها المؤسسة والتي تظهر جلياً من خلال: (قلو رفيق، 2010-2011، صفحة 133)

أ. تركيبة ميزانيتها المالية من أصول وخصوم ومدى قدرتها على تمويل استثماراتها، إذ أن عدم قدرتها على تمويل هذه الأخيرة سيؤثر دون شك على أدائها المالي؛

ب. درجة اعتمادها على الديون قصيرة الأجل ومعدل دوران دورة الاستغلال، ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه مورديها بنسبة كبيرة على الديون قصيرة الأجل في ظل معدل دوران بطيء لدورة الاستغلال سيؤدي في النهاية إلى خلق مشاكل ينتج عنها انخفاض مستوى الأداء المالي؛

ج. حجم لسيولة المتوفرة لديها، فإذا كانت تعاني عجزاً فهذا يؤدي إلى زيادة ديونها مما ينتج عنه انخفاض في الأداء، أما في حالة توفرها على فائض مع قدرتها على استغلاله أحسن استغلال من خلال توظيفه لتحقيق فرص ربح إضافية تسمح برفع مستوى الأداء المالي.

د. كما يعني الأداء المالي تسليط الضوء وفحص المحاور التالية من خلال عملية التحاكي: (دادن عبد الغني، 2006-2007، صفحة 36)

هـ. العوامل المؤثرة في المردودية المالية؛

و. أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛

ز. مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض من الأرباح؛

ح. مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

من خلال ما تم عرضه من تعاريف يمكن أن نعرف الأداء المالي على أنه يعبر على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المسطرة و ذلك من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها المالية المتاحة بكفاءة و فعالية.

ثانياً- أهمية وأهداف الأداء المالي:

أ. أهمية الأداء المالي:

تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقييم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين.

وتتبع أهمية الأداء المالي أيضاً وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال المؤسسة وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة واستثماراتها وفقاً للأهداف العامة للمؤسسة والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرارية وبقاء المؤسسة. (مُجد محمود الخطيب، 2010، صفحة 46)

ب. أهداف الأداء المالي:

إن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية: (مُجد محمود الخطيب، 2010، صفحة 47)

1. يمكن المستثمر متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته، كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير تأثير أدوات الأداء المالية من ربحية وسيولة ونشاط والمديونية على سعر السهم؛
2. يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات لاتخاذ القرار المناسب لأوضاع المؤسسة.

ومنه فإن الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات واختيار السهم الأفضل من خلال مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة.

ثالثاً- العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تصنف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية تتعلق بالحيط الاقتصادي

الخارجي.

أ- العوامل الداخلية:

هناك عدة عوامل داخلية إدارية وفنية مؤثرة على الأداء المالي والتي سنلخصها فيما يلي: (زيدي البشير، 2011، صفحة 72)

- الهيكل التنظيمي؛
- المناخ التنظيمي.
- التكنولوجيا؛
- الحجم.

1. الهيكل التنظيمي:

هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي في الكثافة الإدارية هي الوظائف الإدارية في المؤسسات والتمايز الرأسي وهو عدد المستويات الإدارية في المؤسسة وأما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي تنتج عن تقييم العمل والاستثمار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين.

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن تم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار للأفراد في المؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة المؤسسة اتخاذ القرارات بأكثر فعالية وكفاءة. (مُجد محمود الخطيب، 2010، الصفحات 48-49)

2. المناخ التنظيمي:

هو شفافية التنظيم واتخاذ القرار بأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، أي إدراك العاملين أهداف المؤسسة ومهامها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، ويجب أن يكون اتخاذ القرار بطريقة عقلانية وعلى الإدارة أن تشجع الموظفين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء، حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وتقديم معلومات لمتخذي القرارات لتحديد صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين للمعايير الأداء عند التصرف في أموال المؤسسة. (زيدي البشير، 2011، صفحة 73)

3. التكنولوجيا:

هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، ويندمج تحت التكنولوجيا عدد من أنواع مثل تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، والتي تكون وفقاً للمواصفات التي يطلبها المستهلك. وتكنولوجيا الإنتاج المستمر والتي تلتزم بمبدأ الاستمرارية، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة.

وعلى المؤسسة تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لبد لهذه المؤسسات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموازنة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطر بإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية. (مُجد محمود الخطيب، 2010، صفحة 50)

4. الحجم:

يقصد بالحجم هو تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لتصنيف أو قياس حجم المؤسسة منها:

إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع، إجمالي المبيعات، إجمالي القيمة المضافة.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء للمؤسسات، فقد يشكل الحجم عائقاً على أداء المؤسسة حيث أن زيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيداً ومنه يصبح أداءها أقل فعالية، وبشكل إجمالي من حيث أنه كلما زاد حجم المؤسسة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالمؤسسة وأن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسة، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء المؤسسات تبين من خلالها أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية. (مُجد محمود الخطيب، 2010، صفحة 51)

ب- عوامل خارجية:

يؤثر في الأداء المالي مجموعة من العوامل الخارجية أي التي تخرج عن نطاق تحكمه كالأوضاع الاقتصادية العامة والسياسات الاقتصادية... الخ، وعموماً تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي في: (ناظم حسن عبد السيد، 2009، الصفحات 136-138)

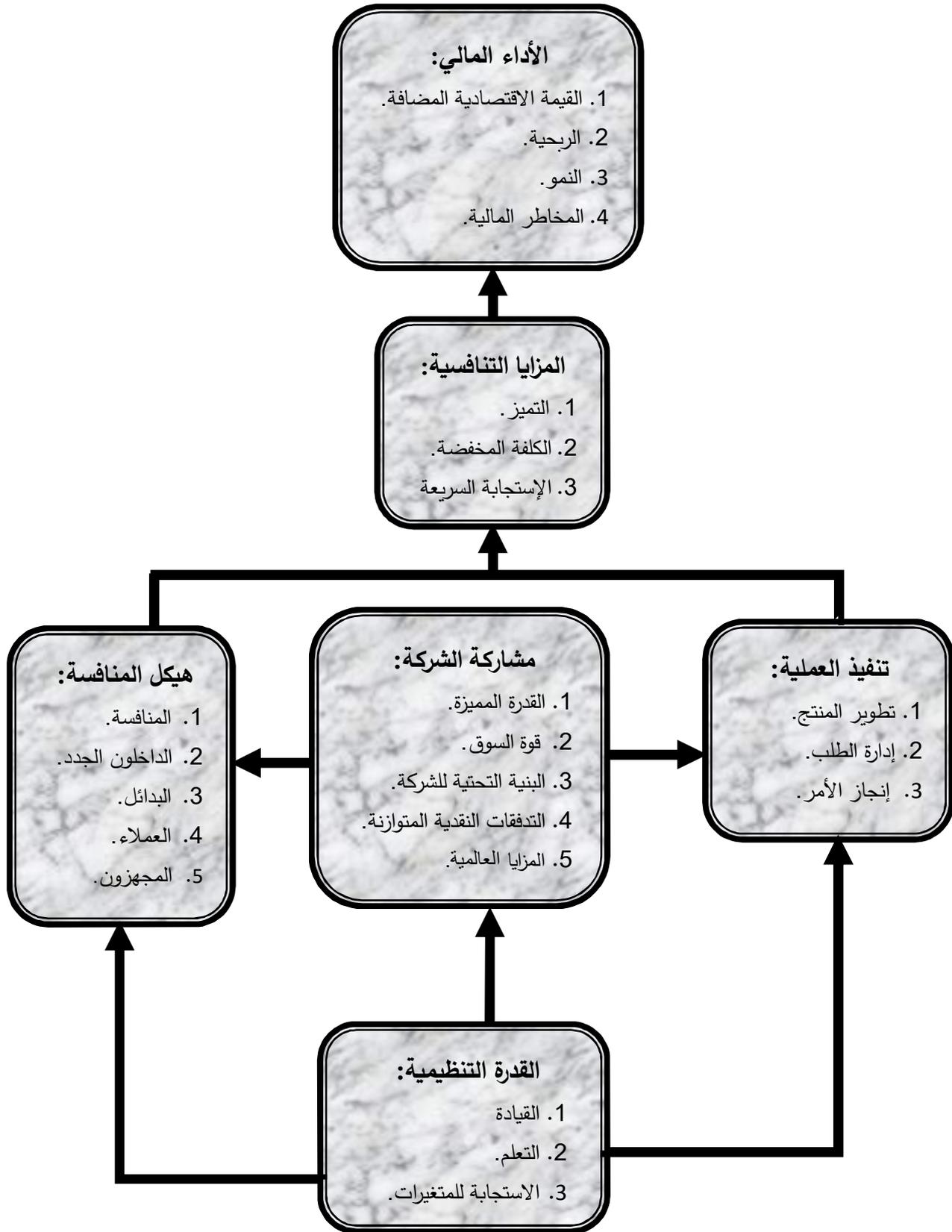
1- السوق : يوجد العديد من الأشكال التي يمكن أن تأخذها أسواق السلع الاقتصادية، حيث يعتمد ذلك على هيكل السوق والسلوك الذي تقوم المؤسسة بإتباعه من أجل تحقيق هدفها الأساسي وهو تعظيم الأرباح، ويؤثر السوق في الأداء المالي من ناحية قانوني العرض والطلب فإن تميز السوق بالانتعاش وكثرة الطلب فإن ذلك سيؤثر بإيجابية على الأداء المالي، أما في الحالة العكسية فسنلاحظ تراجع في الأداء المالي.

2- المنافسة : تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فنها قد تعتبر المحفز لتعزيزه عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي عن طريق أداءها المالي لتواكب هذه التداعيات، أما من جهة أخرى فإن لم تكن المؤسسة أهلاً لهذه التداعيات ولا تستطيع مواجهة المنافسة فإن وضعها المالي يتدهور وبالتالي الأداء المالي يسوء.

3- الأوضاع الاقتصادية : إن الأوضاع الاقتصادية العامة قد تؤثر على الأداء المالي سواء بطريقة سلبية أو على العكس، فنجدها مثلاً في الأزمات الاقتصادية، أو حالات التضخم تؤثر بالسلب على الأداء المالي، أما في حالة ارتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما قد يؤثر بإيجابية على الأداء المالي.

ويمكن توضيح العوامل المؤثر في الأداء المالي سواء الداخلية منها أو الخارجية في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): العوامل المؤثرة في الأداء المالي



المصدر : ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليبي، دار الثقافة، عمان، 2009، ص 132.

من الشكل يلاحظ أن الأداء المالي يحتل الصدارة أمام مجموع المتغيرات الأخرى للمؤسسة، حيث تساهم هذه الأخيرة فيما بينها في دعم وتعزيز الأداء المالي نحو التميز وبالتالي تحقيق الأهداف.

رابعا- مداخل الأداء المالي

إن جل الدراسات الحديثة ترى بأن الأداء المالي الأمثل في المؤسسة الاقتصادية يرتبط ارتباطا وثيقا ومحكما بالكفاءة والفعالية.
أ- الكفاءة:

ينظر للكفاءة بأنها " : تهتم بكمية الموارد المستخدمة لبلوغ الأهداف المحددة، أيضا تعرف بأنها" الاستفادة من الموارد." ويمثل مصطلح الكفاءة معيار للرشد الاقتصادي بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية وذلك عن طريق الاستعمال العقلاني لموارد المؤسسة سواء الملموسة (كالمواد الأولية) منها أو غير الملموسة (كساعات العمل)، فالمؤسسة التي تسعى للبقاء والاستمرارية لا بد وان تضمن استمرارية تدفق مواردها لكي تحقق ما تسعى إليه، لأن البيئة الاقتصادية تتميز بندرة الموارد المتاحة. (وائل مُجّد صبحي ادريس ، طاهر محسن منصور الغالي، 2009، صفحة 46)

لذلك فمفهوم الكفاءة ي ربط بين المخرجات (النتائج) والمدخلات (الموارد)؛ فكلما كانت المخرجات أكبر من المدخلات تم الحكم على المؤسسة بأنها ذات كفاءة، مما تقدم يمكن القول بأن مفهوم الكفاءة يركز على مؤشرين أساسيين هما : (وائل مُجّد صبحي ادريس ، طاهر محسن منصور الغالي، 2009، صفحة 47)

1. مدى توفر الموارد (الملموسة وغير الملموسة)؛

2. سبل تحقيق الأهداف عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

حيث يمكن حساب الكفاءة بالعلاقة التالية :

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{قيمة المخرجات}}{\text{تكلفة المدخلات}}$$

ب- الفعالية:

الفعالية بمفهوم عام أنها " القدرة على بلوغ الأهداف المسطرة وذلك مهما كانت الإمكانيات المستخدمة "(أحمد ماهر، 2002 ، صفحة 23)، والبعض الآخر يعرفها بأنها " القدرة على تديني مستويات استخدام الموارد دون المساس بالأهداف المسطرة التي تقاس بالعلاقة بين النتائج وعوامله أو النتائج والموارد المستخدمة ". (عبد الملوك مزهودة، 2001، صفحة 87)
إن كل التعاريف السابقة تصب في بوتقة واحدة وتبين أن الفعالية هي مسألة تحقيق النتائج بصرف النظر عن الوسائل التي بذلت للوصول إليها، لذلك ينظر إلى الفعالية من زاوية الأهداف الموضوعية وليس الموارد المستخدمة، فإذا حققت المؤسسة الاقتصادية معدل الأرباح الذي سطرته كانت فعالة.

إن أهمية الفعالية تتجلى في كونها تتجاوز فكرة الربحية باعتبارها المؤشر الوحيد للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، ويمكن قياسها مثلا بحصة المؤسسة في السوق التنافسية أو بمقدار مساهمتها في تحقيق الهدف المحدد لها، فالفعالية إذن تقيم بالنسبة إلى أهداف المؤسسة، إلى أي حد يتم تحقيق النتائج المقدرة أو المرغوبة، أي تقييم الفعالية يتم بدلالة الفرق بين النتيجة المنجزة والهدف المحدد مسبقا.

حيث تحسب الفعالية بالعلاقة التالية :

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{الانجاز المحقق}}{\text{الانجاز المحدد}}$$

ج- العلاقة بين أبعاد الأداء المالي:

يعتبر الأداء المالي المزيج بين مفهومي الكفاءة والفعالية، لان مفهوم الأداء المالي يترجم في الفعالية (تحقيق الأهداف المالية المسطرة) والكفاءة (عقلانية استخدام الموارد)، أي هناك ارتباط وثيق بين الكفاءة والفعالية، لكن هذا لا يعني أنهما مترادفان، أن الفعالية تتأثر أكثر بعلاقة المؤسسة بالبيئة الخارجية وقدراتها على التكيف واستغلال الفرص وتجنب التهديدات لتحقيق النمو والاستمرارية، على عكس الكفاءة فتعتمد أكثر على مدى استغلال المؤسسة للموارد المتاحة بعقلانية، وبما أن الأداء ينطوي على البعدين (الكفاءة والفعالية) فإنه يتعلق بمتغيرات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، وهو ما يجعله يمثل الصورة الشاملة لنجاعة المؤسسة.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي

أولاً- تعريف تقييم الأداء المالي وأهميته

أ. تعريف تقييم الأداء المالي:

وللوقوف على مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل للموارد المالية يجب تقييم الأداء المالي، ولهذا فإننا سنحاول تعريف تقييم الأداء المالي كما يلي:

يعرف تقييم الأداء المالي على أنه قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً وتقديم حكماً على إدارة الموارد البشرية والمالية المتاحة للمؤسسة وهذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالمؤسسة. (محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، 2013، صفحة 07)

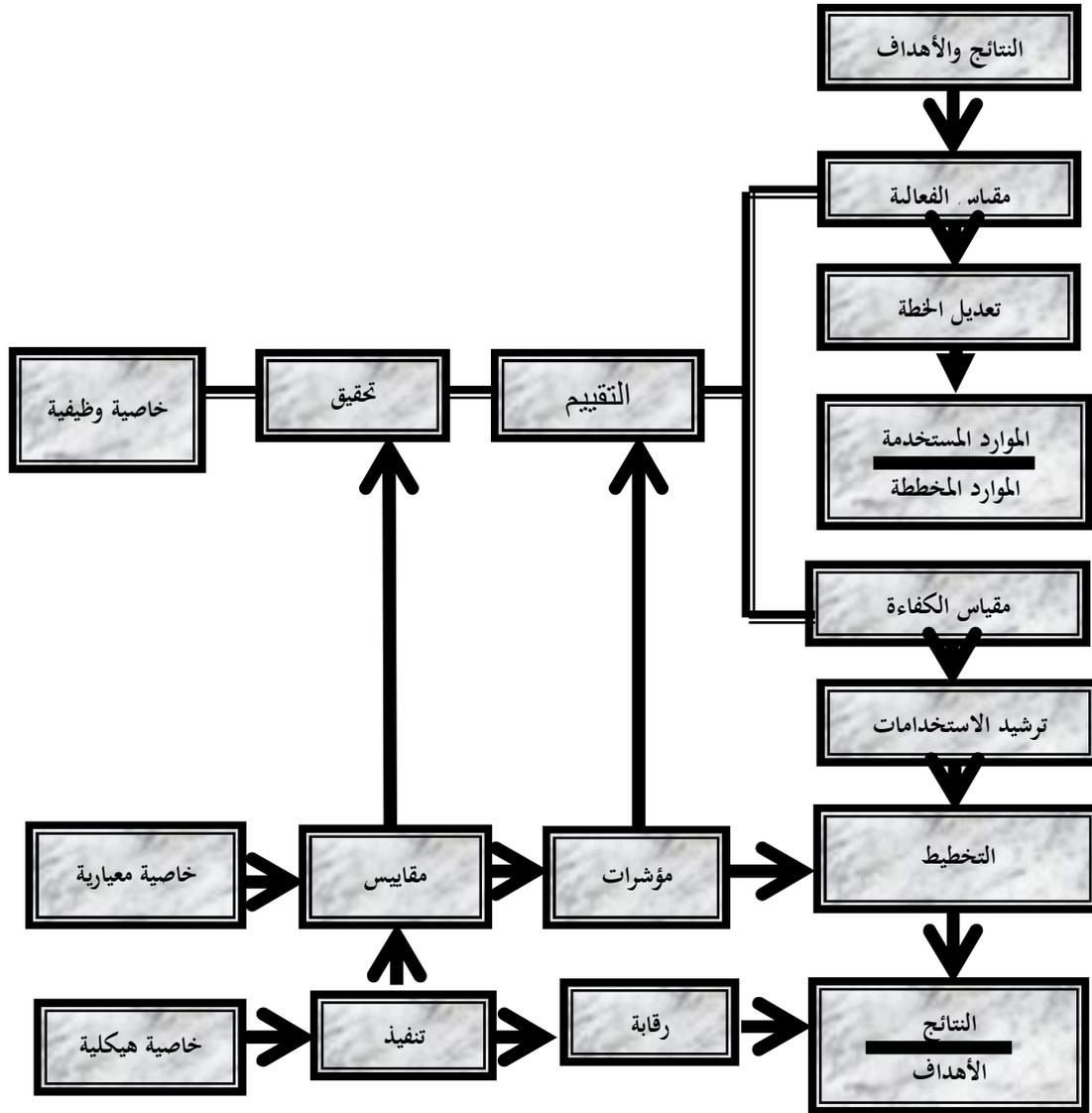
كما يقصد بتقييم الأداء المالي استخدام المؤشرات المالية التي يفترض أنها تعكس تحقيق الأهداف الاقتصادية أو ذلك النظام الذي يساعد الإداريين على معرفة مدى التقدم الذي تحوزه المؤسسة في تحقيق أهدافها، و في تحديد بعض مجالات التنفيذ التي تحتاج إلى عناية و اهتمام أكبر. (بنية حيزية، 2011، صفحة 70)

و يمكن أن نوضح أهم الجوانب التي يتعرض لها تقييم الأداء المالي كما يلي: (بوضيف سامية، 2009، الصفحات 62-63)

1. مدى تحقيق الربحية في ظل الإمكانيات المادية والمالية المتاحة؛
2. تحديد أفضل مزيج مرغوب فيه من الأصول وذلك يتضمن إقرار حجم و نوع الاستثمار المناسب، وتحديد الحجم المناسب من رأس المال والديون سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل؛
3. مدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها أي قدرتها المالية، هذا المؤشر ضروري لأي مؤسسة لاكتساب السمعة الجيدة مع الزبائن وبالتالي تحقيق النمو والاستمرارية؛
4. مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة؛
5. أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.

6. مما سبق ذكره من تعاريف يمكننا أن نعرف تقييم الأداء المالي على أنه عملية تقوم بقياس الأداء المالي الفعلي أو المنجز وذلك من خلال استخدام مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية، وذلك على مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

الشكل رقم (06): تصوير إيضاحي لتقييم الأداء المالي



المصدر: السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص 39.

ب- أهمية تقييم الأداء المالي:

حظيت عملية تقييم الأداء المالي بأهمية بالغة في مختلف الدراسات والأبحاث، لأنه يلامس الوترين الحساسين في المؤسسة، فهو من جهة يساهم في التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة، ومن جهة أخرى يساهم في التحقق من تنفيذ الأهداف المسطرة، ناهيك عن ذلك فهو يتناول مختلف الأنشطة في المؤسسة والتأكد من سيرها، يستمد تقييم الأداء المالي أهميته من الفوائد التي يوفرها للمؤسسة الاقتصادية والمتمثلة في: (نجد الصغير قريشي، 2011، صفحة 111)

1. يوفر للإدارة مختلف المعلومات المالية التي من شأنها أن تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، سواء كانت قرارات استثمارية

أو تطويرية أو متعلقة بتغيير السياسات؛

2. المساهمة الفعالة في التسيير الجيد للمؤسسة الاقتصادية من خلال تعزيز تحسين القيمة والمساهمة في تدني التكاليف؛
3. يعتبر من أهم الركائز لتسطير السياسات العامة سواء بالنسبة للمؤسسة أو بالنسبة للهيئات القائمة عليها؛
4. توصيل أهداف المؤسسة إلى جميع الأنشطة والمستويات؛
5. تنفيذ في التقييم الشامل طويل الأجل بالاعتماد على التقييم قصير المدى الذي ساهم في رسم السياسات والاستراتيجيات؛
6. تعزيز الاتصالات بين مختلف المستويات والمصالح وتسهيل التنسيق فيما بينها.

ثانياً- خطوات تقييم الأداء المالي:

إن تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية يعد وسيلة ضرورية لتحسينه، من خلال مختلف المعلومات التي يقوم بتوفيرها حول تحليل الأداء والانحرافات المنبثقة منه وكيفية تصحيحها وتجنبها مستقبلاً، وحتى يتسنى للمؤسسة الاستفادة من فوائده لا بد لها وأن تقوم بعملية تقييم الأداء المالي وفق منهجية محددة لتضمن فعاليتها، وعلى العموم فإنه يوجد اتفاق ملحوظ بين الكثير من الأبحاث حول خطوات التقييم كما يلي: (محمد الصغير قريشي، 2011، الصفحات 112-114)

أ- تحديد معايير الأداء:

ويقصد بتحديد معايير الأداء تحديد أداء معياري (مقدر) يمثل الهدف المرجو تحقيقه، حيث يمكن من المقارنة بالأداء الفعلي وتحديد الانحرافات الموجودة، هذه الخطوة تعد بمثابة الحجر الأساس في عملية تقييم الأداء المالي، فغالباً ما يجعل من عملية التقييم لا معنى لها؛

ب- قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات:

بعد تحديد معايير الأداء المتوقع، تأتي هذه الخطوة والتي تتجلى في الحصول على مختلف المعلومات المالية من الكشوف المالية والتقارير السنوية المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسة، ثم قياس الأداء المالي الفعلي من خلالها وفق مؤشرات ومقاييس محددة سلفاً، ومن ثم مقارنة الأداء المالي الفعلي بالأداء المعياري وتحديد مختلف الانحرافات والفروقات إن وجدت؛

ج- تقييم الأداء وتحليل الانحرافات:

يقصد بتقييم الأداء إجراء عملية تحليل دقيق له، وعليه يتم بهذه الخطوة تحليل دقيق لمخرجات القياس والبحث في مسببات الانحرافات هل كان سببها قصور من طرف العمال، الموردين أو قصور في القياس وقد يكون قصور في تحديد الأداء المعياري الذي يكون غير واقعي ... الخ، وتحديد درجة الانحراف (انحراف خطير أو انحراف سطحي أو... الخ)؛

د- تصحيح الانحرافات :

في الأخير تأتي هذه الخطوة على ضوء ما تم في الخطوات السابقة، هنا يتم وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات، وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لأهداف المؤسسة وخططها من أجل القضاء على هذه الفروقات، وهنا يتجلى الدور الكبير والفعال لعملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الأهداف المرسومة لها.

المطلب الثالث: قياس الأداء المالي

إن عملية قياس الأداء المالي تشكل تطورا حديثا في مجال التسيير، حيث أصبحت تعد من الضروريات التي تقوم عليها عملية التقييم.

أولا- تعريف قياس الأداء المالي

يوجد خلط كبير بين مصطلحي التقييم والقياس، ف نجد الكثير من البحوث تستعملهما كمرادفتان وهذا خطأ كبير، فقياس الأداء المالي ينطوي على معايير ومؤشرات كمية ومحددة، أما عملية التقييم فتتنطوي على تقديم الحكم (قد يكون كمي أو نوعي) على ما تم قياسه في المرحلة الأولى.

تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق أرباح معينة من خلال إنتاج عدد معين من الوحدات، وهنا تلح الحاجة إلى قياس ما تم تحقيقه من خلال مؤشرات معينة، وذلك عن طريق دراسة وتحليل نشاط المؤسسة، حتى يمكن معرفة وضعيتها ومركز المؤسسة والاستفادة منها في رسم الخطط وتوجيه السياسات العامة، وبالتالي تمكن من صنع القرارات الملائمة، فقياس الأداء المالي يعتبر من بين أهم المرتكزات الأساسية في المؤسسة، فيقوم بعملية جمع، تحليل والتقرير لمختلف المعلومات المالية فضلا عن مساهمته الفعالة في صنع مختلف القرارات التي تخدم الأهداف العامة. (وائل مُجْد صبحي ادريس ، طاهر محسن منصور الغالي، 2009، صفحة 68)

وأيضا يعرف " بأنه عملية اكتشاف وتحسين تلك الأنشطة التي تؤثر على ربحية المنظمة، وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات ترتبط بأداء المنظمة في الماضي والمستقبل بهدف تقييم مدى تحقيق المنظمة لأهدافها المحددة في الوقت الحاضر" (عبد الرحيم مُجْد، 2007، صفحة 193)، فقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لا يمكن أن يتم إلا من خلال عدة مؤشرات ومقاييس رئيسية سواء مالية كانت أو غير مالية تعتبر بمثابة عوامل مؤثرة على الجزء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

يمثل موضوع قياس الأداء المالي أهمية بالغة للتقييم الجيد له، من خلال البحث في المقاييس والمؤشرات الملائمة للتوازن الفعال الذي يعكس العوامل الحاسمة لنجاح المؤسسة الاقتصادية.

ثانيا- مزايا وعيوب قياس الأداء المالي:

أ. مزايا قياس الأداء المالي:

تشكل عملية قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية خطوة ذات فائدة كبيرة لها لأنها: (مدحت أبو النصر، 2008، صفحة 151)

1. تساهم في إضفاء خاصية المصدقية في عرض الوضعية المالية للمؤسسة؛
2. تعنى بتوفير قدر كاف من البيانات والمعلومات ذات الموضوعية الكبيرة؛
3. ترتبط بالأهداف المسطرة للمؤسسة الاقتصادية؛
4. تقوم على مؤشرات ومقاييس مالية التي من شأنها أن تعكس نجاح المؤسسة في بيئة تنافسية؛
5. تساعد في تحديد ما إذا كانت تحقق متطلبات العملاء أم لا وبالتالي البحث في سبل إرضاءهم.

ب. عيوب قياس الأداء المالي:

وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة التي تكتسبها عملية قياس الأداء المالي إلا أن هناك من الباحثين من شكك في إيجابيتها من خلال: (مدحت أبو النصر، 2008، صفحة 151)

1. إن نتائج عملية قياس الأداء المالي خاصة وإن كانت سلبية من شأنها أن تحدث خللا واضطرابا وهبوطا في الروح المعنوية للعمال والمسيرين على حد سواء، وفي المقابل لما تكون إيجابية قد تولد شعورا بالرضا وهذا من شأنه قد يحد من العزيمة في البحث عن سبل التطوير؛

2. غالبا ما تتسم النتائج المنتظرة من عملية قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية بالذاتية خاصة أثناء اختيار المقاييس المستعملة، وأيضاً عندما تكون هذه المقاييس نوعية وليست كمية؛

3. في حالة وجود نتائج سلبية بعد القيام بعملية القياس فانه من الصعب في الكثير من الأحيان إثبات السبب وتفسير النتيجة؛

4. قد يكون الدافع الأساسي وراء عملية القياس هو الدافع السياسي أكثر من كونه دافع تقييمي؛

5. قصور المؤشرات والمقاييس المستخدمة في قياس الأداء المالي على الآجال القصيرة.

ثالثاً- أهداف قياس الأداء المالي

إن الغرض الأساسي من قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية هو توفير المدخلات الدقيقة لعملية التقييم، وبالتالي المساهمة في اتخاذ القرارات المناسبة بما يخدم الأهداف المسطرة، ويندرج ضمن هذا الهدف الأساسي جملة من الأهداف الجزئية التي تصب في مجملها نحوه، حيث يتمثل أهمها في: (وائل مجد صبحي ادريس ، طاهر محسن منصور الغالي، 2009، الصفحات 70-72)

أ. إن الهدف من عملية قياس الأداء المالي المساهمة بشكل فعال في صياغة التقارير المتعلقة بإجراءات العمل والبرامج، من خلال تبيان مختلف الإيجابيات التي لا بد وان يركز عليها، وكذا الانحرافات التي لا بد واتخاذ الإجراءات الملائمة لتصحيحها؛

ب. تركيز الاهتمام على ما هو واجب انجازه من توفير الموارد والطاقات، بالإضافة إلى كونه يشكل تغذية عكسية فيما يتعلق بالمسار نحو الأهداف، فهو بذلك يبرز مختلف الفجوات بين النتائج والأهداف مما يسهل عملية تعديلها، وهذا من شأنه أن يساهم بشكل كبير في تحقيق الأهداف المرجوة؛

ج. يؤدي قياس الأداء المالي بطبيعة الحال إلى تحسينات ملحوظة على مختلف المستويات من إنتاج وخدمات وتسويق و... الخ؛

د. تحسين الاتصالات الداخلية والخارجية للمؤسسة، من خلال جمع المعلومات المالية لمختلف المصالح ومعالجتها؛

هـ. الحصول على تبريرات لمختلف التكاليف؛

و. التحسين في الأداء المالي، فمن خلال معرفة المؤسسة لواقع أداءها المالي بعد القيام بعملية قياسه، فانه من السهل عليها أن

تقوم بالتحسينات الممكنة للأداء المالي المستقبلي.

المبحث الثاني: مؤشرات تحسين الأداء المالي

المطلب الأول: مفهوم مؤشرات تحسين الأداء المالي

يعتبر الاعتماد على المؤشرات من أنجع الأساليب المستعملة في عملية قياس الأداء المالي، ويتم ذلك إما من خلال قياس أدائها خلال فترة معينة، ومقارنته بين مؤشرات المؤسسات المنافسة، أو من خلال مقارنة الأداء المالي للمؤسسة ووضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة بهدف تحديد وتقييم اتجاهات العامة فيها، وتعددت المؤشرات نظرا لكثرة الاستعمال واتساع دائرة التقييم في المؤسسة إلا أنه مهما كان اختيار مؤشرات الأداء المالي، لا بد لها وأن تعبر عن الأهداف المرسومة للمؤسسة، وقد تتغير هذه المؤشرات مع تغير أهداف العامة للمؤسسة، ويجب أن تكون عاملا أساسيا يعكس نجاح المؤسسة.

أولا- تعريف المؤشر:

المؤشر هو عبارة عن علاقة يمكن الاستفادة منها في تقييم أنشطة المؤسسة، بحيث يكون لكل مؤشر معدل خاص به لكي لا يكون مبهما، كما يجب أن يتضمن مدى يكون ضمنه الأداء الفعلي. (مريم شكري محمود نديم، 2013، صفحة 33)

ويعرف المؤشر بأنه "عبارة عن معلومة كمية تقيس فعالية وكفاءة كل أو جزءا من عملية أو نظام بالنسبة لمعيار أو مخطط أو هدف محدد، مقبول في إطار إستراتيجية المؤسسة."

مما سبق نجد بأن المؤشر هو أداة لقياس الأداء، يكون عادة في شكل رقمي ليسمح للمؤسسة بمقارنة أداءها الفعلي بأدائها المعياري.

والمؤشر الجيد هو الذي يمكن من عملية قياس الأداء بصورة فعالة ويجب أن يتوفر على: (مريم شكري محمود نديم، 2013، صفحة 33)

أ. معنوية المؤشر: ويقصد بها أن لا يكون مبهما بل يجب أن تعكس المعلومة التي يقدمها الأداء أو النتيجة التي نرغب في قياسها، وذلك بشكل دقيق وعلمي؛

ب. الوضوح: ووضوح المؤشر يعني سهولة فهمه من طرف الجميع، فالشخص الذي يستعمل المؤشر يعرف ماذا يعنيه بالضبط وما لا يعنيه؛

ج. سرعة الحصول على المؤشر: هذا ليضمن للمؤسسة القيام بالتصحيحات اللازمة وفي الوقت المناسب؛

د. الشمولية: تعني أن المؤشرات تغطي كافة العمليات وأنشطة المؤسسة، ومن المستحسن اعتماد المؤسسة على بعض المؤشرات الشاملة التي تسمح بتقديم صورة إجمالية عن نشاط المؤسسة.

إن مؤشرات الأداء المالي الفاعلة تساعد المؤسسة الاقتصادية على صنع القرارات الملائمة واتخاذ الإجراءات التصحيحية السليمة من خلال: (وائل مُجد صبحي ادريس ، طاهر محسن منصور الغالي، 2009، صفحة 69)

1. التحقق من مستوى جودة أعمالها؛
2. التأكد من المضي قدما نحو تحقيق الأهداف المرجوة؛
3. معرفة مستوى رضا العملاء؛
4. التحقق من مدى السير الحسن للعمليات وفق ما هو متوقع؛

5. معرفة إمكانية إجراء التحسينات ومحملها من العمليات.

ثانياً- أنواع المؤشرات:

تختلف أنواع المؤشرات من مؤسسة إلى أخرى، وذلك بحسب المتغيرات المستعملة، هناك العديد من أنواع المؤشرات تختلف حسب زاوية النظر أو المعيار المعتمد في التقسيم، وسنحاول تقديم مجموعة منها فيما يلي: (مریم شكري محمود نديم، 2013، الصفحات 34-35)

أ. المؤشرات الشخصية والمؤشرات الموضوعية: المؤشرات الشخصية هي التي يكون مردها تصورات وتقييمات الأفراد الذين لهم علاقة مع المؤسسة، أما المؤشرات الموضوعية هي التي تؤدي إلى نفس النتيجة مهما كان المقيم، أي أنها لا يمكن أن تولد تناقضات في كل مرة تجرى عملية التقييم؛

ب. المؤشرات النوعية والمؤشرات الكمية: المؤشرات النوعية هي مؤشرات يصعب قياسها في أغلب الحالات مثل رضا العملاء، الجودة، الميزة التنافسية... الخ، أما المؤشرات الكمية فتسهل عملية قياسها كالمردودية والقيمة المضافة... الخ؛

ج. المؤشرات الشاملة والمؤشرات الجزئية: المؤشرات الشاملة تقدم نظرة كلية عن أداء المؤسسة (النظام الكلي) أما المؤشرات الجزئية فتسمح بقياس كفاءة وفعالية الأنظمة الجزئية؛

د. المؤشرات المالية والمؤشرات الغير مالية: المؤشرات المالية هي تلك المؤشرات التي تعتمد في حسابها على المعلومة المحاسبية والمالية في المؤسسة مثل العائد على الأصول، السيولة، التوازن المالي... الخ، أما المؤشرات الغير مالية فتظهر بوجهين وجه داخلي ينتج نحو العمليات الأساسية كإرضاء العميل، الجودة... الخ، أما الوجه الثاني فيرتبط بالمحيط وتطورات الطلب والمنافسة؛

هـ. مؤشرات الكفاءة ومؤشرات الفعالية: مؤشرات الكفاءة هي المؤشرات التي تسمح من التأكد على الاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة، أما مؤشرات الفعالية فتعبر عن درجة تحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى الوصول إليها.

بالإضافة إلى التقسيمات السابقة يوجد عدة تقسيمات أخرى يتمثل أهمها فيما يلي:

1. مؤشرات الإنتاجية: وهي تعبر عن كمية المخرجات (المنتجات) التي تنتجها المدخلات (المواد الأولية) خلال فترة زمنية محددة؛

2. مؤشرات الجودة: وهي المؤشرات التي تعنى بقياس المواصفات النوعية للخدمة أو المنتجات.

3. مؤشرات التنافسية: ويعبر هذا المؤشر عن مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على مجابهة مثيلاتها من المؤسسات الاقتصادية؛

المطلب الثاني: مؤشرات المالية والغير مالية لتحسين الأداء المالي

أولاً- المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي

تقوم المؤسسة الاقتصادية بممارسة مجموعة من الأنشطة المالية كتوفير الأموال اللازمة بأقل تكلفة، والذي يمكن اعتباره أهم نشاط مالي تقوم به، لذلك فالمؤسسة بحاجة إلى معيار للحكم على هذا النشاط، في حقيقة الأمر لا يمكن تحديد معيار وحيد لأن مؤشراتته تتوزع بين التوازن المالي والسيولة واليسر المالي، فدراسة هذين الأخيرين تعني دراسة تحكم المؤسسة في نشاط التمويل.

أ- التوازن المالي:

لكي تستطيع المؤسسة تحقيق الاستمرارية في نشاطها يجب أن تكون متوازنة مالياً، ويمثل التوازن المالي عامل النجاح الذي تركز عليه لتحقيق أهدافها المالية، حيث يسمح دراسة التوازن المالي بتقييم الملاءة المالية، وتحديد الخطر المالي المتعلق بنشاط المؤسسة.

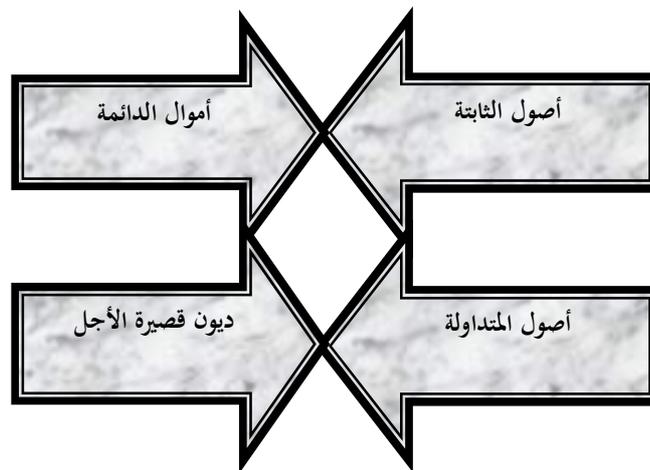
1. مفهوم التوازن المالي:

يعرف بأنه "الوضعية التي يظل معها رصيد النقدية في كل لحظة موجبا بعد سداد كافة الديون قصيرة الأجل". (السعيد فرحات جمعة، 2000، صفحة 246)

ومن خلال المقارنة بين الموارد المالية من جهة وبين استخداماتها من جهة أخرى، ويدل على التوازن بين الأصول الثابتة والأموال الدائمة والتوازن بين الأصول المتداولة والديون قصيرة الأجل في آن واحد.

قد تكون الميزانية متوازنة لكن هذا لا يعني بأن المؤسسة في حالة توازن مالي، وهذا راجع إلى الاختلال في الآجال، أي آجال الاستحقاق غير مواتية لآجال الدفع، وهذا ما يمكن تلخيصه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (07): التوازن المالي



المصدر: السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص 242.

من خلال الشكل يستدل بأن الميزانية المالية تقسم إلى أربع مجموعات رئيسية، الموارد طويلة الأجل لا بد وأن تتساوى مع الاستخدامات طويلة الأجل ونفس الشيء بالنسبة للموارد والاستخدامات قصيرة الأجل، وهذا ما يسمى بالتوازن المالي. وفي الواقع أن التوازن المالي ما هو إلا وضعية مثالية للمؤسسة، وعلى العموم هو مبني على فكرتين أساسيتين هما:

○ هامش الأمان للمؤسسة هو فائض الأموال الدائمة على الأصول الثابتة أو ما يعرف بصافي رأس المال العامل، وحتى تحافظ المؤسسة على هذا المستوى من الهامش فانه يجب عليها مقابلة كل زيادة في الأصول الثابتة بزيادة تعادلها على الأقل في الأموال الدائمة.

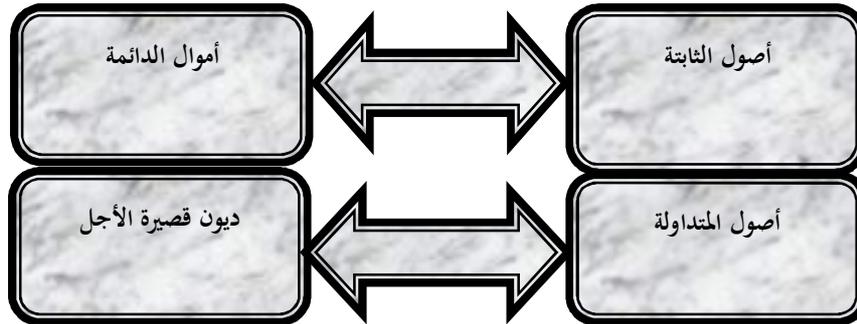
○ إن كل تغيير في نشاط المؤسسة يولد احتياج إضافي للتمويل، أو كما يعرف بتغيير احتياجات رأس المال العامل وهذا التغيير يجب أن يغطي بمصادر تمويلية دائمة.

2. قواعد التوازن المالي:

إن التوازن المالي يقوم على قاعدتين أساسيتين هما قاعدة التوازن المالي الأدنى وقاعدة تأمين الاحتياط. (رشاد العصار، 2001، صفحة 14)

○ قاعدة التوازن المالي الأدنى: تعتمد هذه القاعدة على ضرورة وجود توافق بين درجات سيولة الأصول وآجال استحقاق الخصوم، واستنادا إلى هذه القاعدة فانه يجب على المؤسسة أن تمول أصولها الثابتة بواسطة الأموال الدائمة وتمول أصولها المتداولة بواسطة القروض قصيرة الأجل، أي يجب أن يتساوى حجم الديون قصيرة الأجل مع حجم الموجودات المتداولة وحجم الأموال الدائمة مع حجم الموجودات الثابتة وهذا بغية تجنب الوقوع في حالة عدم الملاءة، ويمكن تمثيل هذه القاعدة بالشكل التالي:

الشكل رقم (08) : قاعدة التوازن المالي الأدنى

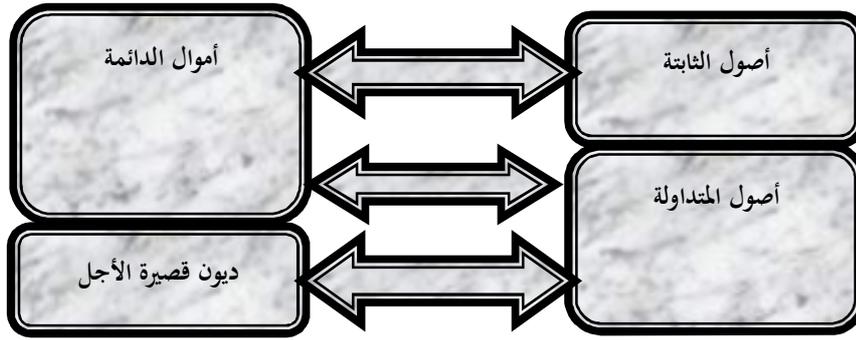


المصدر: رشاد العصار، الإدارة والتحليل المالي، دار البركة، الأردن، 2001، ص14

ويعاب عن هذه القاعدة إهمالها لبعض المخاطر على مستوى عناصر الأصول المتداولة التي يمكن أن تواجهها المؤسسة خلال دورة الاستغلال؛ كمخاطر انخفاض سرعة الدوران لبعض عناصر الأصول المتداولة، وصعوبة تسديد القروض قصيرة الأجل بسبب التغيرات التي تطرأ على دورة الاستغلال كالحسائر الناجمة عن تلف المخزون وانخفاض المبيعات.

○ قاعدة تأمين الاحتياط: إن آجال الأصول والخصوم المتداولة عندما تكون متساوية تسمح للمؤسسة بالوفاء بالتزاماتها ولكن الواقع يظهر أن هناك بعض المخاطر التي ينبغي أخذها بالحسبان لذلك يجب تخصيص هامش لمواجهة مختلف الأخطار، ويقدر هذا الهامش تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة وكذا طريقة تسيير موجوداتها المتداولة لذلك تم زيادة حجم الموجودات المتداولة عن حجم الديون قصيرة الأجل أي الاعتماد جزئيا على الأموال الدائمة (الأموال التي تبقى بحوزة المؤسسة لأكثر من دورة كالأموال الخاصة والديون طويلة الأجل) في تمويل الموجودات المتداولة (الأموال التي تستخدمها المؤسسة في الدورة الاستغلالية) أي تكون الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة وهو ما تنص عليه قاعدة تأمين الاحتياط، ويمكن توضيح هذه القاعدة في الشكل التالي:

الشكل رقم (09): قاعدة تأمين الاحتياط



المصدر : رشاد العصار، الإدارة والتحليل المالي، دار البركة، الأردن، 2001، ص14

من الشكل السابق يستدل بأن مجموع الأموال الدائمة يغطي مجموع الأصول الثابتة مضافا إليه جزء من الأصول المتداولة، وهذا ما يوضح قاعدة تأمين الاحتياط.

3. أهمية التوازن المالي:

تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى البحث في سبل تحقيق التوازن فهو: (جمعة السعيد فرحات، 2000، صفحة 259)

- يؤمن تغطية احتياجات الاستثمار الثابت بالأموال طويلة الأجل، والمتداول بالديون قصيرة الأجل.
- يجنب المؤسسة خطر العسر المالي.
- يكشف تحليله على درجة الاستقلال المالي للمؤسسة.
- التنبؤ بالنتائج المستقبلية للخزينة والمخاطر المرتبطة بها.
- يحقق الرقابة على مختلف التدفقات النقدية.
- يقيم الأداء المالي للمؤسسة من خلال التأكد من الاستخدام العقلاني للموارد المتاحة.

ب- السيولة واليسر المالي:

إن هدف السيولة واليسر المالي من الأهداف التي يجب على المؤسسات الاقتصادية أن تولي له الأهمية الكافية، لأن التخلي عن هذا الهدف يؤدي إلى سحب الثقة من المؤسسة وبالتالي حدوث الإفلاس، وفي هذا العرض سيتم تناول كل من السيولة واليسر المالي باعتبارهما مؤشرين للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

1. السيولة:

ويقصد بالسيولة: " مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل من خلال تحويل أصولها المتداولة إلى قيم جاهزة للوفاء بهذه الالتزامات، أي تحقيق الحد الأدنى من السيولة النقدية التي تعتبر كهامش أمان يمكنها من مواجهة الالتزامات مما يبعد عنها خطر العسر المالي والتوقف عن الدفع" (الياس و يوسف، 2011، صفحة 49)، وتعد السيولة من المؤشرات الأساسية للأداء المالي، لأن الكثير من المؤسسات أشهرت إفلاسها بالرغم من الأرباح الكبيرة التي كانت تحققها ومعدل التوسع، بسبب عدم قدرتها على تحويل الأصول إلى سيولة جاهزة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها التي حان تاريخ استحقاقها، مع صعوبة الحصول على قروض للتسديد.

وتتضمن السيولة في المؤسسة الاقتصادية أرصدة كل من الحسابات البنكية، الصكوك البريدية، الصندوق أو صافي خزينة المؤسسة بعد طرح خزينة الخصوم من خزينة الأصول، وصكوك التحصيل، وقيم التوظيف القابلة للتداول، وإن الفرق بين مفهوم السيولة ومفهوم الخزينة يتمثل في كون الخزينة من أحد مكونات السيولة، وأن مفهوم السيولة جاء لتغطية عجز الخزينة في تسديد المستحقات في بعض الأحيان.

2. البسر المالي:

المقرض للأجل الطويلة يهتم بقدرة المقرض على الوفاء بديونه والفوائد المترتبة عند تواريخ الاستحقاق، لأن عدم قدرة المقرض وتعرضه للعسر المالي يؤدي بالمقرض إلى خسارة جزء من دينه إن لم نقل الكل عند قبوله بتسديد القرض بأقل من قيمته، أو باضطراره للقبول بشروط تسديد لا تتلاءم معه وغير عادلة (الجدولة، تخفيض سعر الفائدة... الخ)، ويتمثل البسر المالي في قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها المتوسطة وطويلة الأجل حسب تواريخ استحقاقها، بمعنى آخر القدرة على الدفع من خلال توفر السيولة اللازمة للوفاء بالالتزامات المالية عند استحقاقها، وتوليد تدفقات نقدية معتبرة لمواجهة الالتزامات طويلة الأجل.

ثانياً- المؤشرات الغير مالية لتحسين الأداء المالي:

أصبح استعمال مؤشرات التحسين المالية في الحكم على الأداء المالي غير كافي، لذا جاءت الضرورة الملحة إلى البحث عن مؤشرات أخرى لتغطي العجز الذي أفرزته المؤشرات التقليدية وتعطي صورة أكثر شمولية للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، والتي تتمثل في مؤشرات تحسين الأداء المالي غير المالية، لأن لها تأثير كبير على الأداء المالي على الرغم من كونها غير مالية، ومن أهم أوجه هذه المؤشرات نجد: الجودة، الميزة التنافسية

أ. الميزة التنافسية:

تجتهد المؤسسة في بيئة تنافسية، من أجل التفوق على منافسيها ضمن قطاع نشاطها، ولن يكون لها ذلك إلا إذا حازت على عنصر أو عناصر تميزها عنهم، وتعتبر الميزة التنافسية عنصراً أساسياً وجوهرياً للنجاح في خلق قيمة للزبون في ظل بيئة الأعمال الحديثة، إذ يرتبط مفهومها باستخدام المؤسسة لمواردها وإمكاناتها بشكل يتسم بنوع من الخصوصية والتميز يزيد من فجوة تفوقها على منافسيها.

1. تعريف الميزة التنافسية:

يعرفها نبيل مرسي خليل على أنها " عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه من خلال إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس " (نيل مرسي خليل، 1996، صفحة 37)، ويعرفها علي السلمي على أنها " هي المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون. (علي السلمي، 2001، صفحة 104)

وتعرف أيضاً على أنها " عبارة عن قوة دافعة، أو قيمة أساسية تتمتع بها المؤسسة وتؤثر على سلوك الزبائن في إطار

تعاملهم، وتستمر لفترة طويلة بغض النظر عن طول أو قصر دورة حياة السلعة أو الخدمة التي تقدمها هذه المؤسسة.

وتتمتع الميزة التنافسية بالخصائص الآتية:

- تبنى على اختلاف وليس على تشابه.
- يتم تأسيسها على المدى الطويل، باعتبارها تختص بالفرص المستقبلية.
- عادة ما تكون مركزة جغرافيا.
- وحتى تكون الميزة التنافسية فعالة يتم الاستناد إلى الشروط الآتية:
- حاسمة، أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافس.
- الاستمرارية، بمعنى يمكن أن تستمر خلال الزمن.
- إمكانية الدفاع عنها، أي يصعب على المنافس محاكاتها أو إلغاؤها.

2. أنواع الميزة التنافسية:

نميز بين نوعين من الميزة التنافسية النوع الأول المتمثل في ميزة التكلفة الأقل والثاني ميزته متميز ز . (عبد السلام أبو فحف، 1997، صفحة 25)

○ ميزة التكلفة الأقل: نقول عن مؤسسة ما أنها تحوز على ميزة التكلفة الأقل، إذا كانت تكاليفها الكلية الناتجة عن مختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة من أجل الوصول إلى المنتج النهائي أقل من التكاليف الكلية لدى نظيراتها من المؤسسات المنافسة لها، ومن أجل الحصول على ميزة التكلفة الأقل يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل. (عمار بوشناف، 2002، صفحة 17)

○ **ميزة التميز**: تتميز المؤسسة عن منافسيها في السوق عندما يكون بمقدورها الحياة على خصائص فريدة ونوعية تجعل العميل يتعلق بها (عمار بوشناف، 2002، صفحة 21)، تسمح هذه الميزة للمؤسسة بارتفاع مبيعاتها مما يؤدي إلى تحقيق هوامش أرباح مرتفعة مقارنة بالمنافسين ما يضمن لها حصة سوقية كبيرة، لكن لا بد على المؤسسة أن لا تتغاضى عن التوازن بين التميز والتكلفة، أي أن تولي اهتمام كبير بالتميز بغض النظر عن تكلفة هذا التميز.

في الأخير يمكن القول لا بد على المؤسسة أن تولي اهتمام كبير لميزتي التكلفة الأقل والتميز، وذلك بالتوفيق بينهما وذلك بتصويب الجهود في اتجاه يحول دون هدر قدراتها وكفاءاتها، من الأحسن أن يتم تحقيق ميزة التكلفة الأقل وميزة التميز في آن واحد، دون تعارض بينهما لكي تفي بالمطلوب حتى لا تكون النتائج معاكسة للتوقعات، ويتم اختيار نوعية الميزة بمراعاة العوامل التالية:

- جاذبية النشاط؛
- حدة المنافسة؛
- التكنولوجيا المستعملة؛
- تطور احتياجات الزبائن خلال الزمن؛
- الفرص المستقبلية.

ب. الجودة:

يعتمد العملاء بشكل كبير على المؤسسة الاقتصادية في سد احتياجاتهم من السلع والخدمات والتي يفترض أن تتسم بالجودة، لذا يستوجب عليها أن تولي اهتمام كبير على الجودة، وبالنظر لأهمية هذا المصطلح ودوره في تحقيق الأفضلية بين المؤسسات.

1. تعريف الجودة:

في ظل التحديات المطروحة أمام المؤسسة الاقتصادية أصبحت الجودة هدفا أساسيا تسعى إلى تحقيقه، نجد عدة محاولات لتقديم تعريف دقيق للجودة، وكانت كل التعريفات التي نتجت تحاول إبراز سمة معينة تقوم بالتمحور حولها، يمكن عرض بعض التعريفات فيما يلي:

○ يرجع مفهوم الجودة Quality إلى الكلمة اللاتينية Qualitas التي تعني طبيعة الشخص أو الشيء، وكانت تعني قديما الدقة والإتقان. (مأمون الداركة وطارق الشلي، 2002)

○ هذا وقد عرفها مركز التجارة الدولي من خلال تسليط الضوء على أربع أبعاد أساسية: (خالد بن سعد عبد العزيز، 1997)

✓ التركيز على السلعة المنتجة.

✓ التركيز على الخصائص والمواصفات المطلوبة.

✓ التركيز على العميل.

✓ التركيز على القيمة المضافة بالتوازي مع السعر والتكاليف.

وعلى العموم يمكن القول بأن جودة المنتج تعني موائمه بدقة التفاصيل ومتطلبات العميل وتحقيقه لمواصفات التصميم، أي درجة الامتياز التي تستحوذها الأشياء .

2. أبعاد الجودة:

ياعتبار أن الجودة هي القدرة على قيام المنتج أو الخدمة بتلبية متطلبات وتوقعات العملاء أو تفوقها فإنها تتحدد بعدد من الخصائص أو الأبعاد إن توفرت في المنتج أو الخدمة اعتبر ذا جودة تؤدي إلى رضا العميل ويمكن إنجازها فيما يلي: (محمود أحمد جودة، 2003، صفحة 21)

○ الأداء: ويشمل خصائص المنتج الأساسية والتي يتم تحديدها بالإعتماد على رغبات واتجاهات العملاء، من خصائص هذا البعد أنه قابل للقياس كسرعة الآلة.

○ المظهر: وتعد من خصائص المنتج الثانوية، إن لهذه الخاصية تأثيرا في القرار الإقتنائي خاصة عندما تكون المنتجات في السوق لا تختلف من حيث الخصائص الأساسية.

○ المطابقة: وذلك بمطابقة المنتج مع المواصفات المطلوبة أو معايير الصناعة.

○ الثبات: مدى ثبات الأداء بمرور الوقت أو بمعنى آخر متوسط الوقت الذي يتعطل فيه المنتج عن العمل.

○ الصلاحية: العمر التشغيلي المتوقع للمنتج.

- الخدمات المقدمة :حل المشكلات والاهتمام بالشكاوي بالإضافة إلى مدى سهولة التصحيح ويمكن قياس هذه الخدمات على أساس سرعة وكفاءة التصحيح كخدمات ما بعد البيع.
 - الاستجابة :مدى تجاوب البائع مع العميل.
 - الجمالية :شعور العميل بوجود الخصائص المفضلة لديه أي يهتم هذا البعد بالشكل العام للمنتج والكماليات التي يحتويها وهي تخضع لحاجات ورغبات العملاء بحيث تؤثر على تفضيلاتهم وترتيبهم للأولويات بين المنتجات المنافسة.
 - السمعة :الخبرة والمعلومات السابقة عن المنتج والمؤسسة.
 - الجودة المدركة :يعتمد هذا البعد في حالة عدم توفر معلومات كافية لدى العميل عن خصائص المنتج، في هذه الحالة يلجأ العميل إلى مقاييس غير منشورة عند القيام بمقارنة بين المنتجات المنافسة حيث لا يكون الحكم على المنتج من خلال خصائصه الموضوعية وإنما وفق مقاييس شخصية بحتة.
3. قياس الجودة

عند قياس الجودة يجب أن نراعي ما يلي: (مهدي السامرائي، 2007، صفحة 309)

- لا بد وأن تحدد المواصفات الموضوعية تحديدا كميًا دقيقًا بحيث لا تحتل أكثر من نتيجة وتحليل.
- عدم التناقض بين المواصفات.
- التحديد الدقيق للمواصفات وحيثياتها بالنسبة للعامل.
- تجميع كافة البيانات والمعلومات حول هذه المواصفات في وثيقة وصفية واحدة.

المطلب الثالث: مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

تعتبر مؤشرات التحسين للربحية من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها المسكرون والمتعاملين مع المؤسسة من مقرضين ومستثمرين في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، ذلك لكونها تستخدم للحكم على نجاح المؤسسة الاقتصادية ومدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق العوائد المطلوبة.

أولاً - المردودية:

تعد المردودية معيار مهم لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية على الرغم من كونها من المعايير التقليدية، وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف المردودية وكذا أنواعها المتمثلة في المردودية المالية والمردودية الاقتصادية

أ. تعريف المردودية:

ويقصد بها قدرة وسائل المؤسسة من وسائل مالية ووسائل مادية على تحقيق النتيجة، حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية، توجد هناك نوعان من المردودية الاقتصادية التي تأخذ بالحسبان رأسمال الاقتصادي، على غرار المردودية المالية التي تركز على الرأسمال المالي، فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية، وبصفة عامة اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

يعتبر مؤشر المردودية من أكثر مؤشرات الأداء المالي موضوعية حيث يمكن من الحكم على الأداء المالي من جميع النواحي ويمكن من خلالها اتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل والاستثمار، فيعد هذا المؤشر أفضل من الربح أو النتائج للحكم على أداء

المؤسسة، لأن الربح عبارة عن رقم مطلق لا يشير إلى حجم رأس المال أو الاستثمارات المتعلقة بها، بينما المردودية تربط بين الربح المحقق وحجم رأس المال المرتبط به، الأمر الذي يسهل إجراء المقارنات مع معدلات المردودية للسنوات السابقة ودراسة تطورها وإجراء مقارنات مع مؤسسات تنتمي إلى نفس القطاع.

ب. أنواع المردودية:

يوجد نوعان من المردودية في المؤسسة الاقتصادية، فحسب النتيجة والموارد المستخدمة يحدد نوع المردودية، فهناك مردودية اقتصادية ومردودية مالية، وتقيس مؤشرات المردودية الاقتصادية وكذا المالية كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة في تحقيق الأرباح لذلك نجد أن مؤشرات المردودية المالية والاقتصادية هي مجال اهتمام المسيرين والمقرضين للتحقق من نجاح المؤسسة، والمقرضون يشعرون بالأمان عند إقراض أموالهم للمؤسسة التي تحقق أرباحا أكثر من تلك التي لا تحققها. (مبارك لسوس، 2004، الصفحات 46-47)

1. المردودية الاقتصادية: هي العلاقة بين النتيجة الاقتصادية التي تحققها المؤسسة ومجموع الأموال التي استعملتها، قد يعبر عن النتيجة الاقتصادية بالفائض الإجمالي للاستغلال أو بنتيجة الاستغلال، أما الأموال المستخدمة في تحقيق هذه النتيجة فيعبر عنها عادة بأصول المؤسسة، قياس المردودية الاقتصادية يسمح للمؤسسة بمعرفة قدرتها على تحقيق الأرباح بعيدا عن تأثير التمويل.

2. المردودية المالية: وتسمى أيضا بعائد أو مردودية الأموال الخاصة، وهي العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من استثمار أموال أصحاب المؤسسة.

والنتيجة قد تكون النتيجة الصافية بعد دفع ضرائب الأرباح وهذا المعرفة المكافأة الحقيقية لأصحاب المؤسسة وقد تكون النتيجة الجارية مطروحا منها ضرائب الأرباح، بمعنى أن تأثير العناصر الاستثنائية قد أهمل، وهذا يساعد على تحديد العلاقة الفعلية بين المردودية الاقتصادية والمردودية المالية.

والحكم على مدى كفاية هذه النسبة يتم بالمقارنة مع مؤسسات نفس القطاع أو المقارنة مع أسعار الفائدة، والمستوى العالي لهذه النسبة دليل على كفاءة المؤسسة إلا أنه في بعض الحالات لا يعتبر كذلك، لأن النسبة العالية الناتجة عن مستوى عال من الديون ومستوى منخفض من الأموال الخاصة.

3. المردودية التجارية (الاستغلالية): تعرف على أنها معدل الربحية، حيث يوضح مقدار الأرباح التي تحققت مقابل كل وحدة واحدة من صافي المبيعات (إجمالي المبيعات) مما يساعد إدارة المؤسسة على تحديد سعر بيع الوحدة الواحدة، كما يمكن مقارنة هذه النسبة بنسبة مجمل الأرباح إلى صافي المبيعات (هامش الربح الإجمالي) للحكم على مدى كفاءة المؤسسة في الرقابة على المبيعات.

ثانيا- خلق القيمة:

نتيجة للتوجهات الحديثة لتسيير المؤسسي صار لزاما على المؤسسة أن تتخلص من النموذج المحاسبي التقليدي الذي يركز على الربح الذي يمثل مقياسا مشوها للقيمة ما تطلب تطوير مؤشرات القياس ومن بينها مؤشر خلق القيمة، هذا المؤشر يركز على القيمة في الأجل الطويل بدلا من الأرباح المحاسبية في الأجل القصير.

أ. تعريف خلق القيمة:

إن مصطلح خلق القيمة فنجده أصبح متداولاً كثيراً في الآونة الأخيرة، وهذا راجع للأهمية الكبيرة التي يكتسبها وكغيره من المصطلحات تعددت تعاريفه، ومن أهم التعاريف المقدمة نجد: (غضبان حسام الدين، 2013 ، صفحة 66)

1. "وسيلة لتحسين الكفاءة عن طريق التحكم في التكاليف، وتحسين الفعالية عن طريق إرضاء الزبائن ."
2. "مصدر القلق لأنها تعمل على إرضاء حاجات الزبائن وإرضاء حاجات المهنة، وذلك بالاعتماد على الخبرة والإشهار."
3. "عملية خلق الثروة وتعظيم رأس مال المساهمين."
4. "القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة الحالية"، والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى.

ومن خلال هذه التعاريف نجد أن خلق القيمة هو نتيجة للممارسات المطبقة داخل المؤسسة وليست هدفاً، ونجاحه يتوقف على مدى استيعاب الأطراف الذين لهم العلاقة بالمؤسسة للدور المطلوب منهم، وأيضاً هو القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة الحالية، والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى.

ب. خصائص خلق القيمة للمؤسسة:

يجب أن تتوفر في القيمة التي تبحث عنها المؤسسة مجموعة من الخصائص نذكر منها: (غضبان حسام الدين، 2013 ، صفحة 68)

1. أن تكون لها أهمية ضرورية لكل من المؤسسة والأطراف المتعاملة معها؛
 2. أن تتميز عما هو موجود في السوق؛
 3. لها القدرة على إحداث تغيير إيجابي في سمعة المؤسسة؛
 4. احتكارها وصعوبة تقليدها من طرف المنافسين؛
 5. سهولة تقبلها من طرف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة؛
 6. لها القدرة على تحقيق مردودية كبيرة في السوق وفي الأجل الطويلة.
- ج. أهمية خلق القيمة:

تتمثل أهمية خلق القيمة في المؤسسة فيما يلي : (غضبان حسام الدين، 2013 ، صفحة 69)

1. تسمح بإعطاء صورة حقيقية عن الهيكل المالي للمؤسسة؛
2. توسيع الاستثمارات من خلال حماية المساهمين؛
3. تحقيق أهداف النمو والتطور؛
4. القيام بالإجراءات التصحيحية في حالة عدم تحقيق المؤسسة لأهدافها الإستراتيجية؛
5. تمويل النشاط الإقتصادي بطريقة رشيدة عن طريق الموازنة بين المنافع المتوقعة وتكاليف الاستخدام؛
6. الجمع بين الكفاءة والفعالية والإنتاجية في المؤسسة.

د. قياس القيمة المضافة:

يعتبر مؤشر خلق القيمة أكثر شمولية لأنه يستند على تعظيم الثروة في المدى الطويل بعوائد أكبر من تكلفة الدين والملكية، ودليل يساعد الإدارة في صنع القرارات التي من شأنها أن تدعم نمو المؤسسة. حيث تنطوي القيمة المضافة على نوعان هما القيمة الاقتصادية المضافة و القيمة المضافة السوقية.

1. القيمة الاقتصادية المضافة : إن الفكرة التي تقوم عليها القيمة الاقتصادية المضافة هي أن ما يصطلح عليه حالياً بالربح لا يعتبر ربحاً حقيقياً، إلا إذا تجاوز تكلفة رأس المال المستخدم، أي وفق هذا أن الأموال (رأس المال) لها تكلفة كما هو الحال بالنسبة للديون. وتعد القيمة الاقتصادية المضافة من أفضل مقاييس الأداء المالي لتقدير الربح الحقيقي نظراً لأنها تشمل الديون والملكية بالإضافة إلى الأرباح لكافة رأس المال ككل. (مريم شكري محمود نديم، 2013، صفحة 43)

ويقصد بالقيمة الاقتصادية المضافة تقدير الأرباح الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة، وتعرف بمفهوم بسيط على أنها عبارة عن تلك النتيجة الاقتصادية التي حققتها المؤسسة بعد دفع مجموع الأعباء على الأموال المستثمرة (أموال خاصة وديون)، وتحسب بالعلاقة التالية :

القيمة المضافة الاقتصادية = رأس المال المستثمر (معدل العائد لهذا رأس المال - تكلفة رأس المال)

2 - القيمة المضافة السوقية: ويقصد بالقيمة السوقية المضافة الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأس المال المستثمر من قبل الملاك والمقرضين، أي يقيس هذا المقياس الفرق بين القيمة السوقية لرؤوس الأموال المستثمرة وقيمتها المحاسبية، غير أن المحيط الحالي الذي تتواجد به المؤسسة قد تغير كثيراً، مما جعل المقاييس المالية لا تجدي نفعاً كأدوات لقياس الأداء، لأن نظام القياس الحقيقي هو ذلك الذي يقيس ويضع العمليات التي تلعب دوراً محلياً للوصول إلى أداء متميز من وجهة نظر أهم الأطراف الآخذة في المؤسسة، إن هذا المقياس هو مقياس متعلق بالسوق المالي للقيمة التي أنشأتها الإدارة المالية حيث انه يبين كيفية قيام سوق المال بتقييم أداء المؤسسة من خلال مقارنته بين القيمة السوقية للقروض والقيمة السوقية لحق الملكية مع رأس المال المستثمر. (مجد صالح الحناوي وآخرون، 2004، صفحة 102)

فالقيمة المضافة السوقية تمثل الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأس المال المستثمر، أي تحسب بالعلاقة التالية:

القيمة السوقية المضافة = (القيمة السوقية لإجمالي حقوق الملكية) - (القيمة الدفترية لإجمالي حقوق الملكية)

المبحث الثالث: أثر أساليب محاسبة التكاليف على المؤشرات تحسين الأداء المالي

سيركز في هذا المبحث على دراسة تأثير طرق محاسبة التكاليف على الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية من خلال مؤشرات تحسين الأداء المالي، ونظرا لتشعب هذه المؤشرات، إلى جانب خصوصية نشاط كل مؤسسة واختلاف ظروف تسييرها، وكذا البيئة التنافسية التي تنشط فيها، جعل هناك صعوبة في تناول جميع المؤشرات المستخدمة.

المطلب الأول: تأثير أساليب التقليدية على المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي

إن المقاييس التي يمكن الارتكاز عليها لمعرفة ما إذا تحكمت المؤسسة في مؤشرات التحسين المالية هي تلك التي تعتمد في حسابها على المقارنة بين الأصول الجارية - باعتبارها هي المصدر الأساسي والأول للسيولة- والالتزامات قصيرة الأجل، والمقارنة أيضا بين التدفقات النقدية والالتزامات الطويلة الأجل.

أولا- تأثير التحليل المالي على مؤشرات التحسين المالية

تعد العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية بمثابة المادة الأولية التي يتم إخضاعها للمعالجة والتحليل لتعطي المعلومات اللازمة للحكم على النشاط المالي في المؤسسة، وهنا تبرز الأهمية الكبيرة لأسلوب التحليل المالي في صناعة المعلومات اللازمة لعملية تقييم الأداء المالي، حيث يستعين هذا الأسلوب بمجموعة كبيرة من المقاييس التي تساعده في هذه العملية والتي بإمكانها أن تنقل الصورة الصحيحة للوضعية المالية بعد تشخيصها، ومن ثم الاستفادة منها لتحسين القرارات المالية

أ. مقاييس التحليل المالي لقياس التوازن المالي :

1. رأس المال العامل : يعرف على أنه الفرق بين الأموال الدائمة والأصول الثابتة، الذي يغطي به جزء من الأصول المتداولة، حيث يعتبر كتمويل جزء من دورة الإستغلال برأس مال ثابت، كما يعتبر هامش أمان بالنسبة للمؤسسة، ويحسب وفقا لما يلي:

(محمود عبد الحليم الخلايلة، 2013، صفحة 79)

$$\text{رأس المال العامل} = (\text{الأموال الدائمة}) - (\text{الأصول الثابتة})$$

$$\text{رأس المال العامل} = (\text{الأصول المتداولة}) - (\text{ديون قصيرة الأجل})$$

وتتمثل أنواع رأس المال العامل في:

○ رأس المال العامل الخاص: يعبر رأس المال العامل الخاص عن الفائض من تمويل الأموال الخاصة للأصول الثابتة من اجل تمويل الأصول المتداولة، وهذا يعني أن الأموال الخاصة لا تغطي فقط الأصول الثابتة بل تمويل أيضا جزءا من الأصول المتداولة، يمكن حساب رأس المال العامل الخاص بالعلاقتين التاليتين:

$$\text{رأس مال العامل الخاص} = (\text{الأموال الخاصة}) - (\text{الأصول الثابتة}) \text{ أ و } \text{رأس مال العامل الخاص} = (\text{الأصول المتداولة}) - (\text{مجموع الديون})$$

○ رأس المال العامل الإجمالي: هو مجموع الأصول المتداولة في دورة الإستغلال، أي الأصول التي تتداول في أقل من سنة، أو العناصر التي يتم تحويلها في أقرب وقت إلى سيولة. ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{رأس المال العامل الإجمالي} = (\text{مجموع الأصول المتداولة}) \text{ أو } \text{رأس مال العامل الإجمالي} = (\text{مجموع الأصول}) - (\text{الأصول الثابتة})$$

○ رأس المال العامل الأجنبي: يمثل رأس المال العامل الأجنبي مصادر التمويل الخارجية، وهو عبارة عن مجموع الديون التي تحصلت عليها المؤسسة من الخارج قصد تمويل نشاطها، ويحسب بالطرق التالية:

$$\text{رأس مال العامل الأجنبي} = (\text{مجموع الديون}) \text{ أو رأس مال العامل الأجنبي} = (\text{مجموع الخصوم}) - (\text{الأموال الخاصة})$$

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

عند حساب رأس المال العامل نصادف ثلاث حالات تتمثل في: (محمود عبد الحليم الخلايلة، 2013، صفحة 80)

✓ إذا كان رأس المال العامل موجب: هذا مؤشر لوضع مالي جيد من حيث التوازن المالي، وتعد الحالة العادية لرأس المال العامل والذي يجب تحقيقه، إلا أن ارتفاع قيمته قد يؤثر بالسلب لأن الاعتماد على الأموال الدائمة ذات التكلفة المرتفعة في تمويل الأصول المتداولة، وهذا يعتبر بمثابة تجميد للأموال مما يحملها تكلفة الفرصة البديلة، لذا يتوجب على المؤسسة أن تحدد القيمة المثلى لرأس المال العامل بحيث تضمن تحقيق التوازن المالي وفي المقابل لا تؤثر سلباً على مردوديتها.

✓ إذا كان رأس المال العامل معدوماً: وهي حالة نادرة الحدوث فهي تعد الحالة المثالية لكن هذا لا يعني أنها مناسبة، فهي حالة غير مناسبة لدونها من خطر عدم القدرة على تسديد الديون قصيرة الأجل، لأنها لا تملك مصدر تمويل مستقبلي.

✓ إذا كان رأس المال العامل سالباً: على المؤسسة تفادي هذه الوضعية فالأموال الدائمة تعد غير كافية لتمويل الأصول الثابتة، لذا يستوجب على المؤسسة البحث عن موارد أخرى لتغطية العجز في التمويل وبالتالي مواجهة الصعوبات وضمان التوازن المالي.

2. احتياجات رأس المال العامل يرتبط الاحتياج من رأس المال العامل ارتباطاً شديداً بدورة الاستغلال، ل إذا يصعب إدراك مفهومه إلا باستعراض هذه الأخيرة، تتمثل دورة الاستغلال في الفترة الزمنية التي تنحصر بين لحظة عمليه شراء المواد الضرورية لسير النشاط و لحظة تحصيل المؤسسة نقداً مالها من حقوق على عملائها و أثناء هذه الفترة تقوم المؤسسة بمجموعة من الأنشطة هي: التخزين، الإنتاج، البيع، الفترة الزمنية المنحصرة بين لحظة الشراء و لحظة التحصيل النقدي تمثل احتياج التمويل أو احتياج الاستغلال الذي قد يطول أو يقصر و هذا حسب طبيعة نشاط المؤسسة، وبهذا تعطى العلاقة كالتالي: (حنفي عبدالغفار، 1989، الصفحات 120-121)

$$\text{احتياجات رأس المال العامل} = (\text{قيم الاستغلال} + \text{القيم القابلة للتحقق}) - (\text{الديون القصيرة الأجل} - \text{سلفات}$$

مصرفية)

أو

$$\text{احتياجات رأس المال العامل} = (\text{الأصول المتداولة} - \text{القيم الجاهزة}) - (\text{الديون القصيرة الأجل} - \text{سلفات}$$

مصرفية)

ويترتب عن حساب احتياج رأس المال العامل ثلاث حالات متمثلة في:

○ احتياجات رأس المال العامل موجب: تحدث عندما لا تغطي المؤسسة كل احتياجات الدورة الاستغلالية باستخدام موارد الدورة بل تتعدها إلى الموارد الأخرى، لذا لا بد وللمؤسسة أن توفر البديل التمويلي لهذا العجز.

○ احتياجات رأس المال العامل معدوم: وهي حالة نادرة الحدوث، تعني المثالية.

○ احتياجات رأس المال العامل سالب: هو الحالة الجيدة بحيث تضمن المؤسسة الاقتصادية توازنها المالي دون التأثير السلبي على مردوديتها المالية.

ب. مقاييس التحليل المالي لقياس السيولة: يستخدم التحليل المالي في قياس مقدرة المؤسسة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها الجارية، حيث تركز معظم أدوات التحليل المالي المستخدمة في تحليل السيولة على التوازن بين المصادر المتاحة (الأصول المتداولة) لتمويل أو لاستخدامات قصيرة الأجل (الديون قصيرة الأجل 196)، ويمكن قياس السيولة في المؤسسة الاقتصادية من خلال أساليب التحليل المالي كما يلي:

1. الخزينة: تعد الخزينة من أهم المقاييس التي يتم بها قياس السيولة المالية في المؤسسة الاقتصادية، إذ تعبر الخزينة عن القيم المالية السائلة التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة لمواجهة احتياجاتها اليومية، فهي تنتج إما عن صافي القيم الجاهزة باستثناء السلفات المصرفية أو الفرق بين رأس المال واحتياجات رأس المال العامل أي القيمة السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة بطرح احتياجات رأس المال العامل من الهامش (ناصر دادي عدون، كفاءات مراقبة التسيير، 2000، صفحة 25)، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الخبزينة} = (\text{القيم الجاهزة}) - (\text{سلفات المصرفية}) \text{ أو } \text{الخبزينة} = (\text{رأس المال العامل}) - (\text{احتياجات رأس المال العامل})$$

وتتمثل الحالات المتعلقة بحساب الخزينة في:

○ الخزينة موجبة: في حالة وجود فائض في الخزينة يجب على المسير المالي أن يوظف الفائض من الأموال ليحقق عائدا للمؤسسة في المدى القصير، مع مراعاة الحد الأدنى للسيولة حتى لا تقع في صعوبات التسديد، لأن الخزينة لا بد وان تتكون من مبالغ ليست كبيرة مقارنة مع الاحتياجات اليومية، لأنه يتوجب على المسير استثمار هذا الفائض للحصول على عوائد مربحة بدلا من تركها مجمدة في الخزينة.

○ الخزينة سالبة: المؤسسة في هذه الحالة تحقق عجز في الخزينة؛ يعني هناك عجز تمويلي لعدم قدرة المؤسسة على تغطية كل احتياجاتها، حيث يتطلب من المسير البحث عن موارد إضافية جديدة لتغطية هذا العجز كاللجوء إلى القروض البنكية... الخ.

○ الخزينة معدومة: في هذه الحالة يكون رأس المال العامل يساوي احتياجاته، هذه هي الحالة المثلى للمؤسسة، تعني بأن المؤسسة حققت التوازن المالي حيث أنها تتوفر على سيولة مساوية لقيمة التزاماتها المالية أي لا توجد سيولة مجمدة ولا عسر مالي، عمليا تعد هذه الحالة صعبة الحدوث.

2. نسب السيولة: والتي تمثل نسبة كل جزء من الأصول المتداولة إلى مجموع الديون قصيرة الأجل، ولقياس ذلك نقوم بحساب النسب المالية التالية:

❖ نسبة سيولة الأصول: بمقارنة سيولة الأصول المتداولة مع مجموع سيولة أصول المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة} = (\text{الأصول المتداولة}) / (\text{مجموع الأصول})$$

وتتمثل الحالات المتعلقة بنسبة السيولة في:

○ إذا كانت $0.5 <$ يعني أن قيمة الأصول المتداولة أكبر من قيمة الأصول الثابتة وتبين لنا سرعة حركة الأصول المتداولة وتحقيقها للأرباح وهذا ما يدل بأن نوعية المؤسسة تجارية.

○ إذا كانت $0.5 >$ يعني أن قيمة الأصول الثابتة أكبر من قيمة الأصول الكلية ويعني ذلك أن الإستثمارات مرتفعة خاصة عند حدوثها وبالتالي تعطي إمكانية تحسين مردودية المؤسسة، فالمؤسسة في هذه الحالة هي مؤسسة صناعية.

❖ نسبة السيولة العامة: تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها في الأجل القصير وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة العامة} = (\text{الأصول المتداولة}) / (\text{ديون قصيرة الأجل})$$

○ إذا كانت نسبة السيولة العامة $1 <$ معناها أن المؤسسة تتمتع بسيولة كبيرة، وبالتالي يمكنها من مواجهة الالتزامات المالية القصيرة الأجل بمعنى آخر أنها قادرة على الوفاء.

○ إذا كانت نسبة السيولة العامة $1 >$ المؤسسة في وضعية حرجة عليها أن تزيد في قيمة الأصول المتداولة أو تخفض من الديون القصيرة الأجل.

❖ نسبة السيولة المختصرة: توضح لنا مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون القصيرة الأجل انطلاقاً من حقوقها دون اللجوء إلى بيع مخزونات، أي هذه النسبة لا تأخذ بعين الاعتبار سوى السيولة التامة تحسب كما يلي:

$$\text{نسبة السيولة المختصرة} = (\text{القيم الجاهزة} + \text{القيم غير الجاهزة}) / (\text{الديون قصيرة الأجل})$$

حيث تبين مدى إمكانية تغطية الأصول المتداولة ماعدا قيم الإستغلال، ولكي تكون مثالية لا بد لها وان تكون محصورة في المجال التالي: $0.3 >$ نسبة السيولة المختصرة $0.5 >$

❖ نسبة السيولة الآنية: تعبر هذه النسبة عن سيولة المؤسسة أكثر من نسبة السيولة المختصرة، ويمكن من خلالها مقارنة مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت مع الديون القصيرة الأجل وتحسب كما يلي:

$$\text{نسبة السيولة الآنية} = (\text{القيم الجاهزة}) / (\text{الديون قصيرة الأجل})$$

وتقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على مدى تغطية الديون قصيرة الأجل بالسيولة التي تتوفر لديها، وحسب الدراسات التي أقيمت بهذا الصدد فإن القيمة المثلى لها لا بد وأن تكون محصورة في المجال: $0.25 >$ نسبة السيولة المختصرة $0.33 >$

❖ نسب هيكلية الخصوم: تستخرج من خلال النسب التالية:

$$\text{نسبة هيكلية الأموال الخاصة} = (\text{الأموال الخاصة}) / (\text{مجموع الأصول}) * 100$$

$$\text{نسبة هيكلية الديون قصيرة الأجل} = (\text{الديون قصيرة الأجل}) / (\text{مجموع الخصوم}) * 100$$

ج. مقاييس التحليل المالي لقياس اليسر المالي:

1. نسبة المديونية: تستعمل هذه النسبة لقياس مدى مساهمة الدائنين في تمويل المؤسسة من جهة، وتبين العلاقة بين رأس المال العام الخاص والديون من جهة أخرى، ومدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها تجاه الغير، وتعتبر من المقاييس الهامة والأساسية في تبيان مستوى الخطر التمويلي وقدرة المؤسسة على السداد في الأجل الطويل. وتحسب كما يلي:

$$\text{نسبة المديونية} = (\text{مجموع الديون}) / (\text{مجموع الأصول})$$

حيث: مجموع الديون يتضمن الديون الطويلة وقصيرة الأجل

هذه النسبة تعبر عن مدى ضمان مستحقات الغير ويستحسن أن تقل عن 0.5 ، حيث أن زيادة هذه النسبة يعتبر دليلاً على زيادة المخاطر التمويلية وتدني قدرة المؤسسة على السداد في الآجال الطويلة مما قد يعرضها إلى عسر مالي. (محمود عبد الحليم الخلايلة، 2013، صفحة 99)

2. نسبة هيكله الديون طويلة الأجل: تختلف هذه النسبة عن النسبة السابقة باستبعادها للديون قصيرة الأجل، وتعتبر أكثر دقة من سابقتها في تحديد احتمالات العسر المالي أو الإفلاس وقدرة المؤسسة على السداد في الأجل الطويل. وتحسب بالعلاقة التالية: (محمود عبد الحليم الخلايلة، 2013، صفحة 100)

$$\text{نسبة هيكله الديون طويلة الأجل} = \frac{\text{(الديون طويلة الأجل)}}{\text{(مجموع الأصول)}}$$

ثانياً- تأثير الموازنات التقديرية على مؤشرات التحسين المالية:

تعد الموازنات التقديرية من أقدم الأدوات الفعالة للرقابة؛ من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر من أجل المساعدة في متابعة الأداء، إن إعداد الموازنات التقديرية للتقديرات يؤدي إلى الرقابة على المؤشرات المالية (التوازن المالي، السيولة، اليسر المالي)، مما يؤدي إلى تقييم الأداء المالي وتحديد الانحرافات ومسؤوليتها، حيث تهدف هذه الموازنة إلى تحديد قيمة المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال فترة ما . وإن هذا ما يساعد الإدارة في تحقيق التوازن المالي والمحافظة على السيولة واليسر المالي؛ أو بمعنى أدق فإن الموازنة التقديرية تهدف إلى التنسيق والتوفيق بين المحافظة على السيولة الكافية لمقابلة دفع الالتزامات المالية . (هيثم مجد الزعبي، 2000، صفحة 297)

المطلب الثاني: تأثير أساليب المحاسبة التكاليف على المؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

من خلال هذا المطلب سيتم دراسة تأثير كل من أدوات المحاسبة التكاليف التقليدية والحديثة على مؤشرات التحسين للربحية.

أولاً- تأثير أساليب المحاسبة التقليدية على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

سيتم تناول أدوات المحاسبة التقليدية والمتمثلة في التحليل المالي، محاسبة التكاليف، الموازنات التقديرية ومحاسبة المسؤولية.

أ. تأثير التحليل المالي على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي :

يتجلى تأثير التحليل المالي على مؤشرات التحسين للربحية من خلال نسب التحليل المالي للربحية التي تستخدم للحكم على كيفية كفاءة استخدام المؤسسة لموجوداتها (وائل مجد صبحي ادريس ، طاهر محسن منصور الغالي، 2009، صفحة 180)، التي من أهمها نسب المردودية التي تعرف بأنها النسب التي تقيس المردودية على أهما الثمرة التي تجنيها المؤسسة من عدد كبير من القرارات والسياسات التي نفذتها (مبارك لسوس، 2004، صفحة 46)، حيث تبين فعالية استخدام رؤوس الأموال المستثمرة أي مساهمة المؤسسة في المحيط الاجتماعي والاقتصادي، ويمكن عرضها كما يلي:

1. المردودية الاقتصادية: وهي المردودية من وجهة نظر الوسائل المستعملة من قبل المؤسسة لممارسة نشاطها، وتحسب بالعلاقة

التالية:

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

2. المردودية المالية: تهم المردودية المالية بالدرجة الأولى بالمساهمين، فإذا كانت النسبة مرتفعة لاسيما إذا كانت أكبر من نسبة الفائدة المطبقة على السوق المالي فإن المؤسسة لا تجد صعوبة في الرفع من أموالها الخاصة، وتحسب كما يلي:

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

ب. تأثير الموازنات التقديرية على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي :

الموازنات التقديرية من الأدوات الهامة التي تستخدم لغرض تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؛ وذلك لأن الهدف منها تحسين أساليب إنتاج المؤسسة، فهي أداة تهدف إلى استخدام أصول المؤسسة بكفاءة عالية وربحية مرتفعة من خلال البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية، لأنها تلزم الإدارة بتخطيط برامجها وسياساتها بعد دراسة الأسواق المنافسة، المنتجات والأساليب الحديثة للإنتاج، اليد العاملة، الموارد... الخ، بما يقلل التكاليف ويعظم أرباح المؤسسة (فركوس، 2001، صفحة 18). فالموازنات التقديرية تعبر عن الخطط في صورة كمية لفترة زمنية محددة في المستقبل وهذا ما يزيد من أهميتها في عملية التقييم لأنها تحدد معايير أو مقاييس للأداء المالي خلال فترة الموازنة مما يساعد على قياس انحرافات الأداء الفعلي عن المتوقع بالموازنة وبالتالي معالجة تلك الانحرافات. والانحرافات إما أن تكون زيادة الأداء الفعلي عن الأداء المخطط ويمثل في هذه الحالة إسراف في التكلفة عن ما هو مخطط، وإما أن تكون الانحرافات تميل إلى نقص الأداء الفعلي عن الأداء المخطط، وفي كلتا الحالتين يجب دراسة وتحليل الانحرافات للوصول إلى مسبباتها والعمل على معالجة الانحرافات السالبة ومنع حدوثها في المستقبل ودعم الانحرافات الموجبة.

ج. تأثير محاسبة المسؤولية على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي :

محاسبة المسؤولية هي نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالمسؤولية، وباعتبار أن مؤشرات الربحية تستعمل في قياس وتقييم الأداء المالي على مختلف مراكز المسؤولية، هذا ما سيدفع المسؤولين إلى التفاني في العمل، من خلال المساهمة بالقرارات المالية الملائمة ومن ثم تحسين الأداء المالي.

ثانياً- تأثير أساليب محاسبة التكاليف الحديثة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

سيتم التطرق في هذا العرض إلى طرق المحاسبة التكاليف الحديثة والمتبعة في تحديد التكاليف على أساس الناشطة، إدارة الجودة الشاملة، نظام التوقيت المنضبط والتكلفة المستهدفة.

أ. تأثير تحديد التكاليف على أساس الأنشطة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي:

يؤدي استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى مساعدة الإدارة على استغلال المعلومات التكلفة والأنشطة لتحسين الربحية. والموازنة على أساس الأنشطة التي تعتبر أداة تخطيطية ورقابية تساعد على تقييم الأداء وتستخدم بينات النظام.

ويكمن تأثير نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ما يلي: (عمر محمد هديب، 2009، الصفحات 48-49)

1. يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة أكثر دقة من الأنظمة التقليدية حيث يتجنب جعل كلفة المنتجات المنخفضة الحجم والمعقدة متدنية ورفع كلفة المنتجات البسيطة والعالية الحجم، وذلك بسبب أنه يستعمل العديد من موجهات الكلفة لتوزيع الكلف وليس بالضرورة أن ترتبط موجهات الكلف هذه بالحجم؛

2. يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على فهم والعمل وفق موجهات الكلفة للأنشطة عن طريق التركيز على هذه الموجهات ضمن عمليات المشروع؛
3. يستفاد من نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المنشأة التي تكون تكاليف الصناعية غير مباشرة عالية وتنوع المنتجات؛
4. يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة مما يؤدي هذه المعلومات إلى تحسين العمليات بواسطة توفير معلومات أفضل للمساعدة في تحديد أي الأنشطة تتطلب عملاً أكثر؛
5. يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة القياس الأكثر دقة لكلف الوحدة وقد ييسر للمديرين مثلاً في تثبيت أسعار البيع وفي تقييم ربحية كل خط إنتاجي؛
6. يساهم استخدام نظام حاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة الكلفة، وذلك من خلال تركيزه على الأنشطة التي تضيف قيمة، وتعطيل أو حذف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي التأثير على السياسات السعرية المعتمدة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة اعتماداً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا النظام.

لتحقيق هذه الميزة الإستراتيجية هناك أربعة أساليب وهي كما يلي:

1. تحقق النشاط من حيث تحقيق الوقت و الجهد المطلوب لإنجاز هذا النشاط.
2. حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري.
3. اختيار النشاط الكفء وذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة.
4. مشاركة النشاط بمعنى إجراء تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر لإنتاج مجموعة من المنتجات ولتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة؛
5. يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة المعلومات الأزمة لإدارة الأنشطة والذي يحقق مجموعة من الفوائد تتمثل في الآتي:

- إنّ نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يدعم المثل الإداري وبعبارة أخرى أنك بحاجة لمعرفة كلف الأنشطة قبل القيام بوظيفة إدارة هذه الأنشطة بشكل جيد.
- تكون المعلومات المتوفرة من نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مفيدة للإدارة أي أيضاً في مجال السيطرة على الكلف.
- يقدم معلومات مفيدة عن التغييرات السلوكية لأنه يسمح للمصممين أن يصنعوا قرارات التصميم على أساس الكلفة بدقة (تحسينات في صنع القرارات).
- عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على كلف التسويق فإنه قد يقود الإدارة إلى إعادة التفكير بربحية المستويات المختلفة للزبائن وقنوات التوزيع المختلفة.

وفي الأخير نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالأنشطة، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة. كما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث إن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها، وهذا من شأنه أن يحقق الزيادة في الإيرادات والتخفيض في التكاليف. (عمر مجد هديب، 2009، صفحة 50)

ب. تأثير إدارة الجودة الشاملة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي :

يمثل تطبيق إدارة الجودة الشاملة من الفرص الكبيرة التي تتيح للمؤسسة الاقتصادية الزيادة المعتبرة في الأرباح من خلال الاستثمار الأمثل للموارد والتقليل من التكاليف (تقليص تكاليف الضياع والهدر)، ويؤدي تحسين الجودة عند تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة إلى زيادة مطابقة المنتوجات بالنسبة للمواصفات المطلوبة وبالتالي زيادة تدفقها مما يساهم بشكل فعال في زيادة المردودية ثم القيمة المضافة، كذلك يؤدي إلى ارتفاع الكفاءة في العمليات وبالتالي تقليل تكاليف الهدر والضياع ومن خلال تخفيض التكاليف فإن الربحية تعظم.

ج. تأثير نظام التوقيت المنضبط على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي :

إن تأثير نظام التوقيت المنضبط يظهر جليا فيما يخص التموين فإن هذا النظام يفرض التموين بكميات قليلة حسب الإنتاج هذا يؤدي إلى تخفيض المساحات المخصصة للتخزين إلى أدنى مستوى ممكن، وهذا ما يخفف التكاليف المرتبطة به وبالتالي تعظيم الأرباح. (فركوس مجد، 2001، صفحة 162)

د. تأثير التكلفة المستهدفة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي :

تمثل فلسفة التكلفة المستهدفة الطريقة المناسبة لتحديد تصميم المنتج في حدود التكاليف المسموحة، وهو ما يسمح للمؤسسة بالتحكم في المقدرة الربحية للمنتج من خلال هامش الربح المحدد، وبالتالي ربحية المؤسسة وقيمتها. كذلك يساهم في زيادة المبيعات نظرا إلى تأثيره المباشر في قرارات التسعير وفق متطلبات العملاء.

ثالث- تأثير التحسين المستمر على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

يقترن التحسين المستمر بهدف أساسي ألا وهو تخفيض تكلفة المنتج من خلال التعديل في العمليات الإنتاجية بعد ترتيب الأنشطة إلى مضيعة للقيمة وغير مضيعة، ومن ثم استبعاد الأنشطة غير المضيعة للقيمة، ومحاولة تخفيض تكلفة الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة من خلال اختصار إجراءات أو مراحل أو... الخ، مع التحسين المستمر لنوعية المنتج النهائي، مما يحافظ على ربحية المنتج في ظل بيئة تنافسية وبالتالي تعظيم قيمة وربحية المؤسسة.

المطلب الثالث: تأثير أساليب محاسبة التكاليف على المؤشرات غير المالية لتحسين الأداء المالي

تقوم أدوات المحاسبة التكاليف بالتأثير المباشر على المؤشرات غير المالية وذلك أما بقياسها أو تحسين استخدامها.

أولاً- تأثير أساليب المحاسبة التكاليف على الميزة التنافسية

سيتم التطرق إلى استخدام أدوات المحاسبة التكاليف في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية من خلال إضفاء الميزة التنافسية، والتي تتمثل في: (نجلاء نوبلي، 2015، صفحة 158)

أ. سلاسل القيمة والميزة التنافسية :

ينبغي على المؤسسة تحسين الأولويات التنافسية لديها والتي تتمثل في الإنتاج بأقل التكاليف وبنوعية عالية، وكذا التسليم الوفي والاستجابة السريعة لطلبات المستهلك، والمرونة في الإنتاج بما يناسب متطلبات المستهلك، وأخيرا الابتكار في تقديم منتجات جديدة، لذا نجد سلسلة القيمة تبدأ من توفير الموارد الجيدة وعمليات التحويل والتصميم المحسنة مما يساهم في تخفيض التكاليف وكذا تلبية المواصفات المطلوبة من طرف المستهلك، بالإضافة إلى إيجاد القنوات التوزيعية الملائمة لتوصيل المنتجات في الوقت المناسب وبسعر معقول.

ب. تأثير محاسبة التكاليف على الميزة التنافسية :

تعمل المؤسسة الاقتصادية على اجتذاب مركزها التنافسي من خلال التميز في التكلفة، والذي يؤدي إلى بيع المنتج بسعر أقل من سعر المنافسين، حيث تساعد محاسبة التكاليف في وضع سياسة التسعير المناسبة وذلك عن طريق توضيح تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة مما يساعد الإدارة في التسعير بعد تحديد الربح المعين وفق شروط المنافسة وبالتالي تحسين الميزة التنافسية لها.

ج. تأثير إدارة الجودة الشاملة على الميزة التنافسية :

يتوقع العملاء الحصول على منتج عالي الجودة وبسعر منخفض وعلى المؤسسة الراغبة في التفوق التنافسي تنفيذ برنامج إدارة الجودة الشاملة، حيث يؤدي تطبيق هذه الأخيرة إلى تحقيق جودة المنتج بما يلاءم متطلبات العميل مما يساهم بشكل فعال في زيادة رضا العميل وبالتالي زيادة الحصة السوقية، وهذا ما يؤدي طبيعياً الحال إلى تحصيل الميزة التنافسية للمؤسسة وديمومتها . (وائل محمد صبحي ادريس ، طاهر محسن منصور الغالي، 2009، صفحة 142)

د. تأثير تحديد التكاليف على أساس الأنشطة على الميزة التنافسية :

كثيرا ما تعتمد زيادة القدرة التنافسية على السعر والجودة وخدمة العميل، وبما أن نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يهتم بتوفير المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتج ويساعد الإدارة على اختيار البديل الأفضل بخصوص التسعير، فإن الإحاطة بجميع ظروف المنافسين تساعد على اتخاذ قرارات أكثر ملائمة بالنسبة للعملاء .وعلى العموم أثبتت جل الدراسات الحديثة إن هذا الأسلوب يساهم في تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي يصبح بإمكان المؤسسة الاقتصادية أن تنافس جميع المؤسسات سواء في السوق المحلية أو السوق الدولية، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على حصة المؤسسة السوقية والميزة التنافسية لها.

هـ. تأثير التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية :

يمثل عنصر التكلفة أحد العناصر المهمة لتحقيق المبيعات بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية في بيئة تنافسية، وللحيازة على ميزة التكلفة الأقل يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافس، يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل، وهذا ما يصبو إليه مبدأ التكلفة المستهدفة، حيث تقوم هذه الأخيرة بتحديد التكاليف التي تميز المؤسسة على نظيراتها في القطاع وذلك بعد القيام بدراسة دقيقة وعميقة للسوق التنافسي، من خلال استهداف التكلفة المناسبة وبالتالي يعمل على تخفيض الأنشطة غير المضيفة للقيمة وذات تكاليف مرتفعة ليصل إلى التميز في التكلفة. مما يساهم في إضفاء ميزة تنافسية للمؤسسة.

ثانياً- تأثير أدوات المحاسبة التكاليف على الجودة

أما تأثير أدوات المحاسبة التكاليف على الجودة في المؤسسة الاقتصادية فيتمثل في: (نجلاء نوبلي، 2015، صفحة 160)

أ. تأثير نظام التوقيت المنضبط على الجودة :

إن نظام التوقيت المنضبط هو نظام يعتمد بدرجة كبيرة على الإنتاج بالوحدة وفق سلاسل صغيرة حتى يتسنى إجراء تقييم دقيق للمنتوج، وهذا ما يساعد بدرجة كبيرة في سهولة الرقابة على الجودة مما يسمح بالإنتاج بجودة أكبر ووفق المواصفات المطلوبة.

ب. تأثير إدارة الجودة الشاملة على الجودة :

إن إدارة الجودة الشاملة تمثل فلسفة انصب اهتمامها بدرجة كبيرة على العملاء من خلال توفير منتجات وخدمات ذات جودة عالية، حيث تتضمن هذه الفلسفة جودة العمليات بالإضافة إلى جودة المنتج ويركز على العمل الجماعي وتشجيع مشاركة العاملين واندماجهم بالإضافة إلى التركيز على العملاء ومشاركة الموردين، تخفيض التكاليف ورفع حصة السوق.

خلاصة:

تناول هذا الفصل أهم المعايير والمؤشرات التي يستند إليها لتحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، واستخدام مؤشرات تحسين الأداء المالي لمعرفة مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال تحليل مدى قدرتها على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ومدى نجاعتها في تحقيق الأهداف المرسومة، وكذا تشخيص مواطن القصور وتدعيم مواطن القوة، وتتفق هذه المؤشرات في العموم في كونها أدوات لقياس الأداء المالي، ولكن تختلف حسب طبيعة المؤسسة والغرض من هذا التقييم، وعليه لا بد وأن تقوم المؤسسة الاقتصادية بالاختيار الأمثل للمؤشرات التي تتلاءم مع طبيعة المؤسسة.

وأيضاً رأينا تأثير أساليب محاسبة التكاليف على تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وخاصة الأساليب الحديثة منها وأهمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وهذا ما نحاول إظهاره في الفصل الثالث (التطبيقي) من خلال تطبيق هذا النظام ومقارنته مع المحاسبة المعتمدة في المؤسسة محل الدراسة.



مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الوضعية المالية في
مؤسسة TIFIB بسكرة

تمهيد:

تعد المؤسسة الصناعية لصناعة النسيج والتجهيز بسكرة (TIFIB) أحد المؤسسات التي تتواجد في المحيط الحديث، وما يتميز به هذا الأخير من تغير مستمر مما يجعلها معنية بتطوير المستوى تسييرها في مختلف الجوانب، كما تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه المؤسسة، حيث تبرز أهميتها في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات، حيث تسعى من خلالها إلى محاولة تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح وهذا من أجل المنافسة في الأسواق.

وسوف نقوم بدراسة للتكاليف من كل جوانبها، ومحاولة تحليل النظام المتبع في المؤسسة، ومحاولة إسقاطه على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، واستخراج النتائج المتحصل عليها من المقارنة بين النظام المستعمل في المؤسسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

وقسمنا الفصل إلى:

- المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة
- المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف المطبق في مؤسسة TIFIB بسكرة
- المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة TIFIB بسكرة

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية TIFIB بسكرة

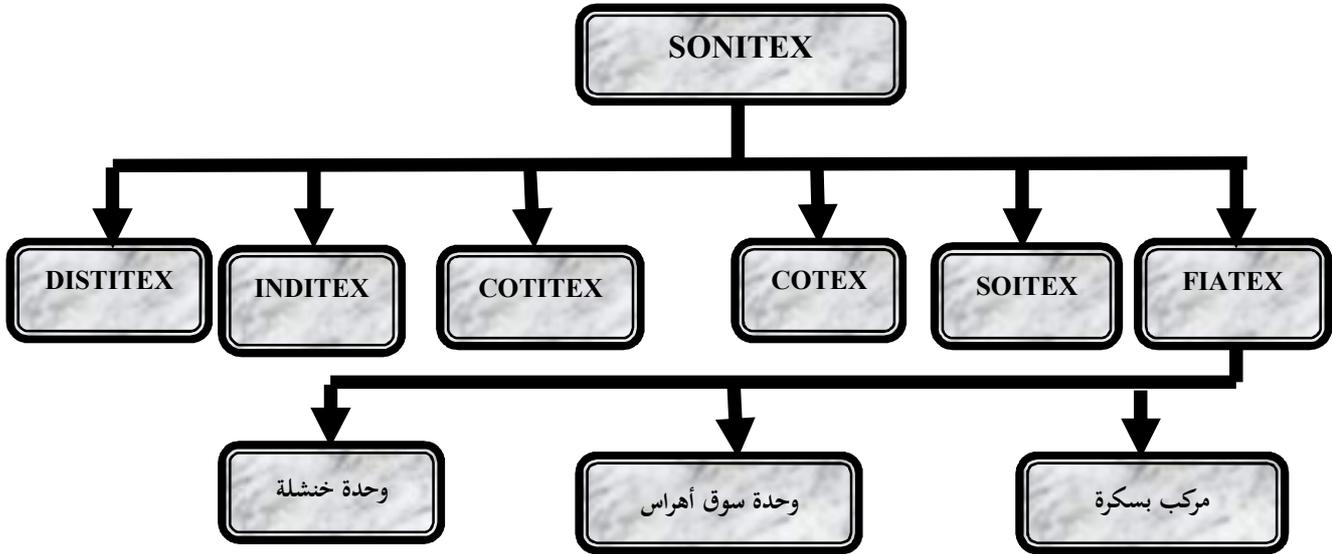
أولا - نشأة المؤسسة TIFIB بسكرة

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

وبعد سنوات انفصلت المركبات عن المؤسسة الأم بالكامل و أصبح مجال النسيج قائما على المركبات أو المديريات

المفصلة كالتالي:

الشكل رقم (10): مديريات المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية.



المصدر: مديرية الموارد البشرية

❖ تسمية الشركات:

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

تعتبر مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة من أقدم المؤسسات الجزائرية المنتجة للأقمشة و هذا لاحتلالها مكانة في السوق الجزائري، ولكي تبقى في هذه المكانة لابد من تنظيم إدارة محكم يقوم على تسييرها خاصة معاملات البيع والشراء لذا يجب أن

يكون لها مزيجا تسويقيا منظما تستطيع من خلاله تصريف منتجاتها خاصة في ظل المنافسة الشديدة من قبل المؤسسات الخاصة والأجنبية وقد أنشئ مركب بسكرة تحت قرار 82/397 بتاريخ 11 أبريل 1982 بعد مدة انجاز دامت ثلاث سنوات وأربعة أشهر بتكلفة 71,9 مليار سنتيم، وقد مرت عملية انجازه بعدة مراحل يمكن حصرها كما يلي:

✓ أبريل 1976: تمت دراسة المشروع من قبل شركة SENRI.

✓ ديسمبر 1976: إمضاء العقد بين الشركة الوطنية للصناعات النسيجية والشركة الألمانية FAMAT.

✓ ديسمبر 1977: انطلاق الأشغال بعد تحضير المستلزمات .

✓ ديسمبر 1978: بداية تركيب الآلات ومختلف التجهيزات الخام بالمركب .

✓ ديسمبر 19980: وضع مخطط الإنتاج بمعدل تجريبي منتظم .

✓ 11 أبريل 1982: الانطلاقة الفعلية للعملية الإنتاجية .

وقد ساهمت عدة شركات أجنبية متخصصة كل واحدة منها بما يلي:

✓ شركة FAMATEX الألمانية متكلفة بالتكوين التقني للعمال لتركيب الآلات.

✓ شركة مازورتو الايطالية متكلفة بالتكوين التقني للعمال لتركيب الآلات.

✓ شركة اندريتور متكلفة بالهندسة المدنية للمؤسسة.

وقد تفرع مركب الصوف بدوره عن تبسه بعد عقد محضر اجتماع الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة يوم 25 مارس

1998 وتم تسميتها مؤسسة النسيج و التجهيز بسكرة كشركة تابعة لمجموعة النسيج TEXMACO التي أصبحت تسمى

TEXALG في سنة 2012.

ثانيا- تعريف مؤسسة صناعة النسيج والتجهيز بسكرة

مؤسسة النسيج و التجهيز بسكرة: (TIFIB) هي مؤسسة إنتاجية متخصصة في صناعة القماش الجاهز، تقع في

المنطقة الصناعية يحدها شرقا مؤسسة العموري للأجر، وغربا مؤسسة الكوابل وشمالا مؤسسة نفطال، وجنوبا مؤسسة الغزال

للطحين حيث تتربع على مساحة (12 هكتار) منها 6 هكتار مغطاة، وقد دامت مدة انجازها 3 سنوات و 4 أشهر متكلفة

71,9 مليار سنتيم يقدر رأسمالها ب 839.000.000 دج، و تتوفر على يد عاملة مقدره ب:350 عامل موزعة على 15

ورشة و يتم إنجازها فيما يلي:

A- مخزن الخيط، B- التحضير، C- النسيج، D- التصليح، E- مخزن قماش خام، F- التجهيز الرطب و الجاف، G-

مخزن القماش النهائي، H- الملحقات التقنية، I- ورشة المراقبة و مخزن قطع الغيار، K- التكوين و الإبداع، L- الإدارة، M-

المطعم، N- عيادة العلاج، P- تكرير المياه، Q-مولد الكهرباء و الغاز، ومن هذه الملاحق توجد 7 ورشات إنتاجية مجاورة

لبعضها البعض على شكل حرف U وهي:

(A₁)،(B₂)،(C₃)،(D₄)،(E₅)،(F₆)،(G₇).

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

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

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

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

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

(F6): التجهيز الرطب والجاف: وتتم في هذه الورشة بعملية الغسل وتجفيف كل أنواع القماش ومراقبة وتغليفه.

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

ثالثاً- أهداف ونشاط المؤسسة الصناعية النسيج والتجهيز بسكرة

أ. أهداف المؤسسة:

1. تحقيق الربح: لا يمكن أن يستمر وجود المؤسسة ما لم تستطيع تحقيق مستوى أدى من الربح، والذي يمكنها من رفع رأسمالها وتوسيع نشاطها والصمود أمام المؤسسات الاقتصادية المنافسة.
2. عقلانية الإنتاج: يتم ذلك باستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج، ودفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى مراقبة عملية التنفيذ هذه الخطط والبرامج.
3. تحقيق الاستقلال الذاتي للمؤسسة الاقتصادية.
4. التكامل الاقتصادي على مستوى الوطني.
5. تقليق الواردات من المواد الأولية، وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتجات النهائية عن الحاجات المحلية.
6. الحد من الواردات خاصة السلع الكمية.
7. إنتاج سلع معتدلة الثمن.
8. تلبية حاجيات المستهلكين المحليين.
9. ضمان مستوى مقبول من الأجور.
10. تحسين مستوى معيشة العمال.
11. إقامة أنماط استهلاكية معينة.
12. توفير تأمينات ومرافق للعمال.
13. امتصاص الفائض من العمالة.

ب. نشاط المؤسسة: يتمثل نشاط المؤسسة في 3 عناصر :

1. عملية الشراء: العملية تخص مدير التجارة حيث يقوم بطلب الخيط مع تحديد الكمية والنوعية هناك من الداخل مثل بركة وهناك من دول الخارجية كالمغرب، تركيا، الهند وكذلك قطع الغيار ومواد كيميائية.
2. عملية الإنتاج: وهناك عدة مصالح تتمثل في ما يلي:
✓ مصلحة تسيير المخزونات: (مخزون الخيط) حيث هنا يقومون بوضع الخيط في المستودع سواء من داخل أو خارج البلاد وهنا يتم إعادة وزن الخيط والتأكد من نفس النوعية المطلوبة وإذا كانت غير مطابقة مع الطلبية هنا يجب إقامة تقرير إلى مدير التجارة حيث يكون هو المكلف بهذا الخطأ.

- ✓ مصلحة التحضير: حيث يقومون بوضع الخيط في السداة وتجهيزه إلى مصلحة النسيج.
- ✓ مصلحة النسيج: حيث يقومون بنسج الخيط.
- ✓ مصلحة المراقبة: وهنا يتم مراقبة النسيج من حيث الكمية أو الصنع إذا كان به خطأ يتم إعادته إلى مصلحة النسيج لتصحيح الخطأ.
- ✓ مصلحة التجهيز: هناك قسمين التجهيز الجاف والتجهيز الرطب.
- قسم التجهيز الجاف: حيث يقومون بغسل القماش مع إضافة بعض المواد الكيماوية حسب نوعية القماش وتجهيزه.
- قسم التجهيز الرطب: وهنا مراقبة القماش من أي خطأ سواء (الطلبية) بقع أو ما شاله ذلك وتجهيزه ثم تغليفه بغلاف بلاستيكي مع كتابة الكمية ونوع القماش.
- ج. عملية البيع: بيع القماش أي تسليم القماش حسب الطلبية سواء إلى:

Police Marine, Police, Scientifique Police, Gendarmerie Nationale

المطلب الثاني: التعريف بالمنتج محل الدراسة و مراحل إنتاجه

أولاً - التعريف بالمنتج محل الدراسة

- بما أن مؤسسة النسيج و التجهيز مؤسسة إنتاجية فهي تتوفر على ثلاث مخازن.
- مخزون المواد الأولية: ويتمثل في الخيط بكل أنواعه.
 - مخزون الإنتاج التام: ويتمثل هذا المخزون في القماش بكل أنواعه.
 - المخزون المركزي: والذي يتضمن مواد أولية وقطع غيار وتجهيزات مكتب ومواد ولوازم.
- أ. تعريف المنتج: هو عبارة على قماش جاهز وتركيبته الأساسية تتمثل في الخيط. وله أنواع عدة حسب الخيط المستعمل وهي كثيرة منها: 100 % قطن، 100% بولستار والممزوج مثل كارمل (Kermel) وبولستار (Polyster).
- ب. أنواع الخيط: بولستار (Polyster)، بولستارلان (Polyster/laine) (Viscose/polyster)، أكريليك (Acrylique)، 100B% قطن، 100% صوف.
- ج. أنواع القماش: في المؤسسة يوجد أنواع عدة من القماش كل منهم له تركيبة الخاصة من الخيط وعلى ذكر المثال، الجدول التالي الذي بين نوع القماش ونوع الخيط الذي يستخدم في صنعه.

جدول رقم (03): بوضوح نوع القماش ونوع الخيط المستعمل فيه

نوع القماش	نوع الخيط المستعمل
A15 (215gr)	Polyester/Laine 55/45
HP280 (280gr)	Polyester/Laine 55/45
SATIN 270	Coton/ Polyester 67/33
TER 190	100% (Coton) قطن

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من مصلحة البرمجة

كما ظهرت عدة أنواع جديدة من القماش منها ما هو مدني والآخر عسكري ويمكن تلخيص هذه الأنواع في الجدول

التالي:

جدول رقم (04): يوضح أنواع القماش المدني والعسكري

القماش المدني	القماش العسكري
CRT190	3395BW
K 270	ATLANTIC
S 215	CLASSIC
PAR KA	PRESTIGE
	KAFAT

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من مصلحة البرمجة

ثانيا- مراحل العملية الإنتاجية بالمؤسسة:

تمر العملية الإنتاجية بالمؤسسة بمراحل أساسية متتالية هي:

أ. مرحلة تحديد المواصفات والكميات:

وتتضمن مجموعة من المراحل الفرعية تتمثل في الكميات.

ب. مرحلة التصميم (الإبداع):

وتتمثل في عملية نسج عينات من الخيوط التي يرسلها على المؤسسة حتى تجري عليها عمليات الاختبار، والفحص للتأكد

لمدى مطابقتها لما تطلبه المؤسسة من مواصفات خلال السنة ووفقا ما يطلبه العميل.

ج. مرحلة دخول المادة الأولية إلى مخزن الخيط:

بعد عملية تحديد المواصفات الأزمنة للمواد الأولية، و اختيار المورد المناسب تأتي عملية استلام الخيط من قبل المؤسسة، عند

وصوله إلى المؤسسة تجرى على الطلبة عملية اختيار من حيث:

✓ وزن الخيط (كلغ) .

✓ التأكد من ألوان الخيط.

✓ عدد الوحدات.

✓ وبعد ذلك إتباع نظام العينات لمعرفة نوعية الخيط ومدى مطابقتها للمواصفات .

د. مرحلة التحضير:

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

تحتوي على جميع المعلومات الخاصة بنوع القماش والمتمثلة في:

طول الخيط و عرضه، لون الخيط عدد الأمتار، الرسم الداخلي للقماش، رسم الجافة.

وتقسم هذه المرحلة إلى أربعة مراحل:

المرحلة الأولى: دورها تقديم الخيط وجمعه في أسطوانة واحدة وفقا للنسخة المطلوبة.

المرحل الثانية: دورها ترتيب الخيوط و تنظيمها.

المرحلة الثالثة: دورها عملية فرز الخيوط وتسديها.

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

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

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

هـ. مرحلة التجهيز:

1. التجهيز الرطب: و تقوم فيه عملية الغسل لكل أنواع القماش و تجفيف و تدخل في عملية الغسل بعض المواد الكيميائية

كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (05) : دور المواد الكيميائية

المواد الكيميائية	دوره
Dafpon	صابون جاف
Ammoniaque	عدم ازالة اللون
Patmor	يستعمل لغلغ ثقب المانع مرور المادة
Raplidise	ينزع الشموع
Mayor	ينزع الزيت
Fumon	مرطب القماش
Aversin	يستعمل للصبغة
Evlan-V33	مانع لدخول السوسة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من مصلحة التجهيز الرطب

2. مرحلة التجهيز الجاف:

وتتم هذه المرحلة عبر الخطوات التالية:

- تجميع قطع القماش للحصول على طول واحد.
- قص الزوائد، و يتم أيضا تحديد الوجه العلوي والسفلي بالقماش.
- عملية كي القماش لينتج عنه تبريق القماش وتثبيت طول القماش.
- تثبيت القماش للمرة الثانية لكي ينقص طوله وكذلك تخفيف لمعادن القماش المرتفع.
- عملية مشط القماش من أجل تجعيده لأنه يستعمل في خياطة البرانيس والجلاليب والمعاطف.
- ثم ينتقل ليتم مراقبته نوعيا لتحديد نوعية القماش.

و. مرحلة التغليف:

تأخذ المواصفات الفنية لطريقة تغليف القماش لمرك العوامل التي يتأثر بها القماش والمواد المستعملة في عملية التغليف هي البلاستيك المعالج بالمواد الكيميائية لمنع التسوس في حالة التخزين الطويل.

ز. مرحلة التخزين النهائي :

يتم تخزين القماش وفقا للطريقة المناسبة للمحافظة على نوعية القماش وتكون العملية لوصول الدخول حيث تحمل كل قطعة قماش المواصفات الخاصة بها، والتي يصف على أساسها كل نوع القماش .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة والتي تعتبر وحدة مستقلة بذاتها وذلك باحتوائها على خمس مديريات وكل مديرية تحتوي على خمس مصالح وفروع نقابة ولجنة المساهمة الخاصة بالعمال.
أولاً- المديرية العامة:

ويشرف عليها رئيس عام وهو المسؤول الأول ويسيرها داخليا وخارجيا.

أ. سكرتارية: ويشرف عليها كاتبة وهي التي تنسق كل الأعمال الإدارية الخاصة بتلك المديرية وتنظم العلاقات الخارجية والمواعيد الخاصة بالمدير.

ب. الحماية والأمن: ويشرف عليها رئيس مصلحة وتنقسم إلى خمس أفواج: أ،ب،ج،د، التي تسهر على سلامة وحماية المؤسسة.

ج. قسم الحسابات والتدقيق: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بدراسة كل الحسابات و تدقيق خاصة بالمؤسسة

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

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

ثانياً- مديرية الموارد البشرية

يشرف عليها مدير مكلف بالموارد البشرية وهو الذي تربطه علاقة مع كل المصالح و كذلك المدير العام و يتمثل دور هذه المديرية في تسيير وتكوين العمال وهي مقسمة إلى مصطلحين:

أ. مصلحة الموارد البشرية: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير بشؤون العمال وتنقسم إلى فرعين: فرع الموارد البشرية و فرع الأجور.

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

ثالثا- مديرية المحاسبة والمالية :

ويشرف عليها مكلف بالمحاسبة والمالية وهو الذي يقوم بكل الإجراءات المحاسبية للمؤسسة ومع الاتصال دائم بالمدير العام ويحتوى على : مصلحة المحاسبة والمالية والإجراءات الحسابية كما يقوم بتحديد أسعار المنتجات وتنقسم إلى أربعة فروع: المواد، البنوك، الشراء، البيع.

رابعا- مديرية التجارة والتموين

يشرف عليها مكلف بالتموين والتجارة وهو المسؤول على العلاقات التي تربط بين الإدارة ومصالحها وتنقسم هذه المديرية إلى ثلاثة مصالح :

- أ. مصلحة التجارة: ويشرف عليها رئيس مصلحة ويقوم بكل المبيعات الخاصة بالقماش التام محليا(مدني، عسكري، شبه عسكري) وينقسم إلى ثلاث فروع هي: فرع البيع، فرع تسيير المخزونات، فرع الفوترة.
- ب. مصلحة تسيير المخزونات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير كل المخزونات الخاصة بالمؤسسة ومثل: المواد الأولية، قطع الغيار... الخ. وتنقسم إلى ثلاث فروع هي: فرع تسيير المخزونات، فرع تسيير الموارد الأولية، فرع تسيير المواد الكيماوية.
- ج. مصلحة الشراء: ويشرف عليها مدير مكلف بكل المشتريات المؤسسة واحتياجاتها.

خامسا: مديرية الصيانة

ويشرف عليها مدير مكلف بالصيانة و تنقسم إلى خمسة مصالح:

- أ. مصلحة الصيانة العامة: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بصيانة الآلات الإنتاجية و الآلات غير الإنتاجية.
- ب. مصلحة الكهرباء: ويشرف عليها مصلحة مكلف بتسيير شؤون كهرباء الآلات و كهرباء العامة.
- ج. مصلحة صيانة الآلات الميكانيكية: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتصليح كل أعطاب الآلات الصناعية الخاصة بعملية الإنتاج .
- د. مصلحة الدراسات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بالقيام بدراسات حول قطع الغيار الداخلية في العملية الإنتاجية.

سادسا: مديرية الاستغلال

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

- أ. قسم التجهيز: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالتجهيز و تنقسم إلى ثلاث مصالح: مصلحة التصليح، مصلحة التجهيز الرطب، مصلحة التحضير الجاف.
- ب. قسم التقني: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالشؤون التقنية وتوجد بها مصلحة البرمجة.
- ج. قسم النوعية والمخبر: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بمراقبة النوعية و التحليل المخبرية.

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف المطبقة في المؤسسة TIFIB بسكرة

المطلب الأول: الطريقة المتبعة و حساب سعر التكلفة في مؤسسة TIFIB.

تعتمد مؤسسة TIFIB على طريقة "التكاليف الحقيقية" (المتجانسة) ويقوم قسم المحاسبة المكلف بحساب سعر التكلفة إلى إتباع طريقة "الأقسام المتجانسة" التي تعتبر مركز عمل حقيقي. ومن أسس طريقة التكاليف الحقيقية توزيع الأعباء غير المباشرة في المصاريف المقدرة لسنة 2020 كالتالي:

جدول رقم (06): المصاريف (أعباء المحاسبة العامة) المقدرة لسنة 2020

المبلغ	المصاريف
36 425 000,00	حساب 61 (خدمات خارجية)
14 399 000,00	حساب 62 (خدمات خارجية أخرى)
200 941 000,00	حساب 63 (مصاريف المستخدمين)
4 137 000,00	حساب 64 (مصاريف الضرائب و الرسوم)
219 000,00	حساب 65 (أعباء العملياتية الأخرى)
70 642 000,00	حساب 66 (أعباء مالية)
129 327 000,00	حساب 68 (مخصصات الإهلاك والمؤونات)
456 090 000,00	مجموع أعباء المحاسبة العامة

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية (الملحق رقم 01)

تقوم بتخصيص جدول توزيع كل حساب على جميع أقسام مصلحة النسيج والتجهيز والمصاريف العامة والخدمات. وللإشارة فإن حساب 65 فقط يوزع بالكامل في المصاريف العامة.

المطلب الثاني: توزيع الأعباء الغير المباشرة وحساب مختلف التكاليف

أولا- توزيع الأعباء غير مباشرة

ويتمثل جدول توزيع الأعباء غير مباشرة في:

جدول رقم (07): توزيع الأعباء غير مباشرة (TABLEAU DES CHARGES INDIRECTES)

LES CHARGES	MONTANT TOTAL	CHARGES GENERAL 100	GRUPE APPRO "ACHAT" 130	S/D TECNQUE 200	S/D MAINTENANCE 300	SCE CREATION 102
61 SERVICES EXTERIEURS	100%	10,00%	1,00%	3,00%	20,00%	1,00%
	36 425 000,00	3 642 500,00	364 250,00	1 092 750,00	7 285 000,00	364 250,00
62 AUTRES SERVICES EXTERIEURS	100%	11,27%	5,67%	3,34%	18,10%	0,74%
	14 399 000,00	1 622 767,30	816 423,30	480 926,60	2 606 219,00	106 552,60
63 CHARGES DE PERSONNEL	100%	24,70%	4,08%	4,08%	16,53%	0,50%
	200 941 000,00	49 632 427,00	8 198 392,80	8 198 392,80	33 215 547,30	1 004 705,00
64 IMPOTS, TAXES ET VERSEMENT ASSIMILES	100%	83,27%	0,91%	0,91%	3,67%	0,11%
	4 137 000,00	3 444 811,25	37 505,05	37 505,05	151 950,60	4 596,21
65 AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES	100%	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	219 000,00	219 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
66 CHARGES FINANCIERES	100%	25,92%	10,56%	0,93%	13,05%	1,86%
	70 642 000,00	18 307 580,72	7 459 088,78	657 677,02	9 217 368,16	1 315 354,04
68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR	100%	3,68%	5,57%	1,33%	18,64%	2,66%
	129 327 000,00	4 759 233,60	7 203 513,90	1 720 049,10	24 106 552,80	3 440 098,20
REPARTITION ΣI	456 090 000,00	81 628 319,87	24 079 173,83	12 187 300,57	76 582 637,86	6 235 556,05
CHARGES GENERAL "TISSAGE"	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	125 039 077,18	-81 628 319,87	0,00	-12 187 300,57	-76 582 637,86	-6 235 556,05
CHARGES GENERAL "FINISSAGE"	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	51 594 737,17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TISSAGE 400	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	829 796,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
FINISSAGA 500	100%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	1 133 716,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
REPARTITION ΣII	456 090 000,40	0,00	24 079 173,83	0,00	0,00	0,00
NATURE D'UNITES D'ŒUVRES	-	-	KG ACHETE	-	-	-
NOMBRE D'UNITES D'ŒUVRES	-	-	795 905,00	-	-	-
COUT D'UNITES D'ŒUVRES	-	-	30,25	-	-	-

مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الوضعية المالية في مؤسسة TIFIB بسكرة الفصل الثالث:

SCE TISSAGE 400	OURDISSAGE 401	RENTRAGE 402	TISSAGE 403	MESURAGE 404	BOBINAGE 405	RETORDAGE 406	VAPORISAGE 407	ENCOLLAGAGE 408	ASSEMBLAGE 409
0,50%	2,00%	3,00%	18,00%	2,00%	1,00%	2,00%	1,00%	3,00%	0,50%
182 125,00	728 500,00	1 092 750,00	6 556 500,00	728 500,00	364 250,00	728 500,00	364 250,00	1 092 750,00	182 125,00
0,00%	3,18%	1,48%	29,25%	0,46%	0,21%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	457 888,20	213 105,20	4 211 707,50	66 235,40	30 237,90	0,00	0,00	0,00	0,00
0,25%	3,57%	3,57%	27,50%	1,01%	1,01%	0,76%	0,25%	0,50%	0,00%
502 352,50	7 173 593,70	7 173 593,70	55 258 775,00	2 029 504,10	2 029 504,10	1 527 151,60	502 352,50	1 004 705,00	0,00
0,06%	0,79%	0,79%	6,11%	0,22%	0,22%	0,17%	0,06%	0,11%	0,00%
2 298,10	32 816,91	32 816,91	252 791,41	9 284,34	9 284,34	6 986,23	2 298,10	4 596,21	0,00
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,06%	1,22%	1,44%	25,68%	0,11%	0,32%	0,83%	0,26%	1,03%	0,08%
39 559,52	860 419,56	1 018 657,64	18 138 039,92	79 119,04	222 522,30	583 502,92	182 962,78	726 906,18	59 339,28
0,08%	1,74%	2,06%	36,68%	0,16%	0,45%	1,18%	0,37%	1,47%	0,12%
103 461,60	2 250 289,80	2 664 136,20	47 437 143,60	206 923,20	581 971,50	1 526 058,60	478 509,90	1 901 106,90	155 192,40
829 796,72	11 503 508,17	12 195 059,65	131 854 957,43	3 119 566,08	3 237 770,14	4 372 199,35	1 530 373,28	4 730 064,29	396 656,68
0,00%	7,12%	7,44%	75,18%	2,03%	2,04%	2,48%	0,88%	2,61%	0,22%
0,00	8 902 782,29	9 302 907,34	94 004 378,22	2 538 293,27	2 550 797,55	3 100 969,11	1 100 343,88	3 263 519,91	275 085,97
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00%	11,25%	11,37%	65,16%	3,16%	2,49%	2,30%	1,02%	2,50%	0,75%
-829 796,72	93 352,13	94 347,89	540 695,55	26 221,58	20 661,94	19 085,32	8 463,93	20 744,92	6 223,48
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	20 499 642,60	21 592 314,88	226 400 031,19	5 684 080,92	5 809 229,63	7 492 253,79	2 639 181,09	8 014 329,12	677 966,13
-	ML	ML	DUIT/ML	ML	ML	ML	ML	ML	ML
-	1 890 000,00	1 890 000,00	4 099 000 000	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00
-	10,85	11,42	0,06	3,01	3,07	3,96	1,40	4,24	0,36

SCE FINISSAGE 500/510/520	MAG. TISSU ECRU 501	FLAMBAGE 502	COUTURE PIECES 503	LAVAGE HEMMER 504	LAVAGE DMEZ 505	ESSDREUSE 506	THERMOFIXAGE 507	RAMEUSE 508
0,50%	0,50%	0,50%	0,50%	1,00%	1,00%	1,00%	2,00%	2,00%
182 125,00	182 125,00	182 125,00	182 125,00	364 250,00	364 250,00	364 250,00	728 500,00	728 500,00
0,00%	1,60%	0,00%	0,00%	4,61%	3,80%	0,19%	0,00%	4,84%
0,00	230 384,00	0,00	0,00	663 793,90	547 162,00	27 358,10	0,00	696 911,60
0,25%	0,76%	0,00%	0,00%	0,50%	0,25%	0,25%	0,00%	0,50%
502 352,50	1 527 151,60	0,00	0,00	1 004 705,00	502 352,50	502 352,50	0,00	1 004 705,00
0,06%	0,17%	0,00%	0,00%	0,11%	0,06%	0,06%	0,00%	0,11%
2 298,10	6 986,23	0,00	0,00	4 596,21	2 298,10	2 298,10	0,00	4 596,21
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,18%	1,32%	0,25%	0,19%	3,09%	0,53%	0,34%	0,62%	3,13%
123 623,50	929 648,72	178 017,84	133 513,38	2 185 663,48	370 870,50	242 302,06	440 099,66	2 210 388,18
0,25%	1,88%	0,36%	0,27%	4,42%	0,75%	0,49%	0,89%	4,47%
323 317,50	2 431 347,60	465 577,20	349 182,90	5 716 253,40	969 952,50	633 702,30	1 151 010,30	5 780 916,90
1 133 716,60	5 307 643,15	825 720,04	664 821,28	9 939 261,99	2 756 885,60	1 772 263,06	2 319 609,96	10 426 017,89
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00%	7,04%	1,06%	0,84%	12,39%	3,95%	2,48%	2,99%	13,17%
0,00	3 632 269,50	546 904,21	433 395,79	6 392 587,94	2 037 992,12	1 279 549,48	1 542 682,64	6 795 026,89
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	5,12%	2,92%	1,12%	6,02%	4,12%	2,86%	2,51%	8,77%
-1 133 716,60	58 046,29	33 104,52	12 697,64	68 249,74	46 709,12	32 424,29	28 456,29	99 426,95
0,00	8 997 958,94	1 405 728,78	1 110 914,71	16 400 099,66	4 841 586,85	3 084 236,84	3 890 748,89	17 320 471,72
-	ML	ML	ML	ML	ML	ML	ML	ML
-	1 890 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00
-	4,76	0,74	0,59	8,68	2,56	1,63	2,06	9,16

PIQUIRAGE 509	NOPPAGE 521	TONDAGE 522	CALANDRAGE 523	DECAT. CONTITEC 524	DECAT. FINISH 525	DECAT. VAPARMAT 526	EMBALLAGE 527	SCE COMMERCIALE 140
1,00%	1,00%	3,00%	4,00%	2,00%	2,00%	2,00%	3,00%	5,00%
364 250,00	364 250,00	1 092 750,00	1 457 000,00	728 500,00	728 500,00	728 500,00	1 092 750,00	1 821 250,00
4,65%	0,00%	2,87%	1,64%	0,00%	0,90%	0,00%	1,20%	0,00%
669 553,50	0,00	413 251,30	236 143,60	0,00	129 591,00	0,00	172 788,00	0,00
4,86%	0,00%	0,50%	0,25%	0,00%	0,25%	0,00%	0,76%	2,56%
9 765 732,60	0,00	1 004 705,00	502 352,50	0,00	502 352,50	0,00	1 527 151,60	5 144 089,60
1,08%	0,00%	0,11%	0,06%	0,00%	0,06%	0,00%	0,17%	0,57%
44 675,13	0,00	4 596,21	2 298,10	0,00	2 298,10	0,00	6 986,23	23 532,58
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1,70%	0,15%	2,47%	0,65%	0,31%	0,41%	0,72%	0,60%	0,00%
1 201 620,42	108 788,68	1 745 563,82	459 879,42	217 577,36	291 751,46	509 328,82	425 264,84	0,00
2,43%	0,22%	3,53%	0,93%	0,44%	0,59%	1,03%	0,86%	0,00%
3 142 646,10	284 519,40	4 565 243,10	1 202 741,10	569 038,80	763 029,30	1 332 068,10	1 112 212,20	0,00
15 188 477,75	757 558,08	8 826 109,43	3 860 414,72	1 515 116,16	2 417 522,36	2 569 896,92	4 337 152,87	6 988 872,18
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
23,03%	1,07%	11,29%	5,52%	2,06%	3,41%	3,28%	6,42%	0,00%
11 882 267,97	552 063,69	5 825 045,83	2 848 029,49	1 062 851,59	1 759 380,54	1 692 307,38	3 312 382,13	0,00
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
31,59%	3,66%	5,93%	6,65%	1,82%	2,17%	3,48%	11,26%	0,00%
358 141,08	41 494,03	67 229,39	75 392,15	20 633,64	24 601,65	39 453,34	127 656,49	0,00
27 428 886,80	1 351 115,80	14 718 384,65	6 783 836,37	2 598 601,39	4 201 504,55	4 301 657,64	7 777 191,49	6 988 872,18
ML	ML	ML	ML	ML	ML	ML	ML	ML VENTE
1 890 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00
14,51	0,71	7,79	3,59	1,37	2,22	2,28	4,11	3,70

ثانيا- حساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج:

أ. حساب تكلفة الشراء:

تكلفة الشراء: ثمن الشراء المواد الأولية + مصاريف الشراء المباشرة وغير مباشرة

الكمية المشتراة: 16 244 كغ علما أن 1 كغ بسعر 1 828,9384 دج (ملحق رقم 02)

الجدول رقم (08): تكلفة شراء مادة الأولية

المادة الأولية F1	البيان
	ثمن الشراء مادة الأولية :
29 709 276,00	1 828,9384 * 16 244
	مصاريف الشراء المباشرة:
612 989,02	مصاريف الناقل
98 000,00	مصاريف النقل
1 087 365,25	مصاريف كراء الحاويات
8 525 133,70	مصاريف الجمارك
	مصاريف الشراء غير المباشرة:
24 079 173,83	30,25 * 795 905
39 911 155,95	تكلفة شراء مادة الأولية الإجمالية
16 244	عدد الوحدات المشتراة (كغ)
2 456,99	تكلفة الشراء للوحدة

ب. حساب تكلفة الإنتاج المنتجات:

1. دورة الإنتاج قماش A15:

الجدول رقم (09): دورة الإنتاج قماش A15

القسم التجهيز 500			القسم النسيج 400		
	521	/	509	/	401
/	522	/	501	/	402
/	523		502	/	403
	524		503	/	404
	525	/	504		405
/	526		505		406
/	527	/	506		407
		/	507		408
		/	508		409

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من مصلحة البرمجة (الملحق رقم 07)

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

2. مصاريف الإنتاج :

الجدول رقم (10): قيمة مصاريف الإنتاج غير مباشرة

القسم التجهيز 500			القسم النسيج 400		
	521	14,51	509	10,85	401
7,79	522	4.76	501	11,42	402
3,59	523		502	120	403
	524		503	3,01	404
	525	8.68	504		405
2.28	526		505		406
4,11	527	1.63	506		407
		2.06	507		408
		9.16	508		409

3. تكلفة الإنتاج :

تكلفة الإنتاج: تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج

تستعمل المؤسسة المادة الأولية F لإنتاج القماش A15

ملاحظة : إن كل متر واحد من منتج القماش A15 يحمل 0,347 كلغ من F، وإن كل متر واحد من منتج القماش HP

280 يحمل 0,455 كلغ من F

○ تكلفة إنتاج القماش A15 و HP 280:

لإنتاج 160.000 متر من القماش A15 يجب إستعمال 56000 كلغ من F1

أي : $0,347 * 160.000 = 56000$ كلغ

ويتطلب 2460 ساعة وبتكلفة 173,33 دج/سا

الجدول رقم (11): تكلفة الإنتاج قماش A15

البيان	قماش A15
تكلفة شراء المواد المستعملة:	137 591 440,00
2 456,99 * 56 000	
مصاريف الإنتاج المباشرة:	426 391,80
173,33 * 2 460	
مصاريف الإنتاج غير المباشرة:	23 244 800,00
قسم النسيج: 145,28 * 160 000	
قسم التجهيز: 58,57 * 160000	9 371 200,00
تكلفة الإنتاج الكلي	170 633 831,80
عدد الوحدات (كلغ)	160000,00
تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة	1 066,46

المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة للمنتجات والنتيجة التحليلية

أولا- حساب سعر التكلفة للقماش A15:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + مصاريف التوزيع

الجدول رقم (12): سعر التكلفة للقماش A15

البيان	قماش A15
تكلفة إنتاج المواد المباعة:	170 633 831,80
1 066,46 * 160 000	
مصاريف التوزيع غير المباشرة:	592 000,00
3,70 * 160 000	
سعر التكلفة	171 225 831,80
سعر التكلفة للوحدة الواحدة	1 070,16

ثانيا- حساب نتيجة التحليلية للقماش A15:

نتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

الجدول رقم (13): نتيجة التحليلية A15

البيان	قماش A15
رقم الأعمال:	222 593 280,00
1 391,21 * 160 000	
سعر التكلفة	170 633 831,80
نتيجة التحليلية	50 959448,20

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة TIFIB بسكرة

بعد استعرا ضنا لنظام التكاليف التي تتبعه مؤسسة TIFIB بسكرة في معالجة تكاليفها، سنحاول تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في هذه المؤسسة، من خلال تتبع مراحل تطبيق هذا النظام خطوة بخطوة.

المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها واختيار وتحميل مسبباتها

أولاً- تحديد الأنشطة ومراكزها :

أ. تحديد الأنشطة:

إن الإعداد لقائمة الأنشطة المنجزة داخل المؤسسة سوف يمكن من حساب سعر التكلفة بأكثر دقة، كما يساعد أيضا في تحديد مردودية الزبائن والأسواق لهذه المؤسسة.

نظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلا عن تعقدها وصعوبة الربط بينها وبين أغراض التكلفة المختلفة في المؤسسة فإنه يتعين اختيار بعض الأنشطة ل يتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عليها، ومن ثم تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات.

يكتسي إعداد قائمة الأنشطة دورا مهما في وضع نظام يركز على الأنشطة في أية مؤسسة سواء كانت صناعية أو خدمية، كما تعتبر هذه المرحلة المنطلق الأساسي وهذا من خلال إحصاء كافة الأنشطة التي يقوم بها كل شخص في كل قسم أو مصلحة من مصالح المؤسسة.

سوف نقوم بتقسيم أنشطة المؤسسة إلى ثلاثة أصناف وهي كالاتي:

1. أنشطة التموين: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى:

- نشاط إعداد الطلبات.
- نشاط استلام المواد.
- نشاط تخزين المواد.

2. أنشطة الإنتاج: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى:

- نشاط تصميم المنتجات.
- نشاط الإنتاج
- نشاط الفحص.
- نشاط التعبئة.
- نشاط التخزين.
- نشاط صيانة الآلات.

3. أنشطة التوزيع: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى:

- نشاط توزيع المنتجات.
- نشاط إعداد الفواتير.

○ نشاط استقبال طلبيات الزبائن.

ب. تحديد مراكز الأنشطة:

لقد تم تقسيم الأنشطة إلى ثلاثة مراكز وهي:

1. مراكز أنشطة التموين.

2. مراكز أنشطة الإنتاج.

3. مراكز أنشطة التوزيع.

ثانيا- تكاليف الأنشطة

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط، حيث نوضح إجراءات تحديد تكاليف كل نشاط، ومن أجل ذلك

سوف يتم تتبع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة في الصنف السادس مع الأخذ في الحسبان ما يلي:

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط، حيث نوضح في هذا الفرع إجراءات تحديد تكاليف كل نشاط، ومن

أجل ذلك سوف يتم تتبع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة في الصنف السادس مع الأخذ في الحسبان ما يلي:

أ. المواد واللوازم المستهلكة: يجب أولاً طرح الاستهلاكات المباشرة والتي تتمثل في:

1. المواد الأولية المباشرة في الإنتاج.

2. ساعات العمل المباشرة.

وبعد ذلك نطرح الاستهلاكات المباشرة للأنشطة بالمرور أولاً بالدوائر التنظيمية كما يلي:

○ استهلاكات لوازم الإنتاج في الورشات (الزيوت، الشحوم، الغاز، ...).

○ وبعد تتبع ما أمكن تتبعه من التكاليف تبقى تكاليف الاستهلاك غير المباشرة والتي هي في العادة الطاقة الكهربائية والماء.

وهذه التكاليف يصعب اختيار مسببات تكلفة لها، لكن تجدر الإشارة أن النوع الأول (الكهرباء) يمكن حل مشكلته

بتركيب عداد على الأقل عند كل من الأقسام التالية:

○ عداد لوظيفة التموين.

○ عداد لوظيفة الإنتاج.

○ عداد للوظيفة التوزيع.

○ عداد للإدارة العامة.

○ عداد للمخازن.

○ عدد الآلات الكهربائية (أجهزة الإعلام الآلي، مكيفات، آلات كهربائية، ...).

وبعد توزيع تكاليف الاستهلاك على الأنشطة نكون قد قسمنا أغلب التكاليف نظراً لأهمية هذا العنصر ضمن هيكل

التكاليف.

ب. الخدمات:

1. مصاريف الكراء: تقوم المؤسسة في بعملية الكراء سيارات لنقل الأشخاص، ونقل المنتجات إلى زبائنها عند الحاجة، وتعتبر أغلب هذه المصاريف مباشرة للأنشطة.
 2. مصاريف الصيانة: وهي أيضا يمكن تتبعها إلى الأنشطة بحسب فاتورة كل عملية صيانة.
 3. الأجور للغير: وتضم مصاريف الموثق والمستشار القانوني، وأجور أخرى، وتعتبر مصاريف مباشرة للإدارة العامة أي لأنشطة الدعم.
 4. مصاريف الإشهار: وتعتبر كلها مصاريف مباشرة لأنشطة البيع.
 5. مصاريف التنقلات: تتحمل المؤسسة هذه المصاريف عند وجود أعمال ورشات خارج المؤسسة، لذا يمكن اعتبار أغلبية هذه المصاريف مباشرة لنشاط الورشات، أما مصاريف تنقل الإطارات فتحمل إلى الإدارة العامة.
 6. مصاريف الهاتف: وتنقسم إلى مصاريف الهاتف النقال، وتوزع بحسب عدد الإطارات في كل نشاط، أما مصاريف الهاتف الثابت فتوزع بحسب المراكز الهاتفية.
 - ج. تكاليف العمال: يمثل هذا البند جزءا هاما ضمن هيكله التكاليف، إلا أن أغلبها يمكن تتبعه إلى الأنشطة بحسب كشف الأجور المستخرجة من مصلحة المستخدمين، أما أجور المؤطرين في الوظائف فإنها تعتبر غير مباشرة للأنشطة داخل الوظيفة وتقسّم على الأنشطة بحسب ساعات العمل المباشر في كل نشاط داخل الوظيفة.
 - د. الضرائب والرسوم: وتعتبر غير مباشرة، ويمكن اعتبارها تكاليف على مستوى المصنع، لذا فإنها تحمل إلى الأنشطة الداعمة.
 - هـ. المصاريف المالية: وهي تعتبر كذلك تكاليف على مستوى المؤسسة تحمل إلى الأنشطة الداعمة.
 - و. المصاريف المتنوعة: وتحمل هي الأخرى إلى الأنشطة الداعمة.
 - ز. الاهتلاكات: تقسم إلى صنفين:
 1. اهتلاكات مباشرة للأنشطة: مثل اهتلاك الآلات، والتجهيزات المستعملة في كل نشاط وهي تعتبر مباشرة للأنشطة.
 2. اهتلاكات على مستوى المؤسسة: مثل اهتلاك مباني الإدارة وتحمل هذه الأخيرة إلى الأنشطة الداعمة.
- وبعد توزيع التكاليف من المحاسبة العامة يبقى توزيع تكاليف الأنشطة الداعمة إلى الأنشطة الرئيسية، لكن قبل ذلك تضاف إلى هذه التكاليف مكافآت المدراء وتكلفة رأس المال، وهنا تطرح مشكلة اختيار موجه مناسب لهذه التكاليف، وفي هذا الصدد يمكن أن تستعمل:

○ عدد العمال في الأنشطة.

○ عدد ساعات العمل المباشرة أو الآلات.

وبعد هذه العملية نحصل على تكاليف الأنشطة الرئيسية والمتمثلة في أنشطة التموين والإنتاج والتوزيع.

ثالثاً- اختيار مسببات التكلفة لكل نشاط:

بعد الحصول على هيكلية الأنشطة الرئيسية وحساب تكاليفها، نحاول اقتراح موجهات التكلفة لكل نشاط، لكن ينبغي مراعاة توفر المعلومات عن كل مسبب تكلفة، ومعرفة عدد المسببات لكل نشاط، والجدول التالي يبين بعض الأنشطة الرئيسية المتعلقة بالتمويل والإنتاج والتوزيع، ومختلف التكاليف المتعلقة بها، والمسببات التي يتم على أساسها تحميل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات.

جدول رقم (14): بين الأنشطة الرئيسية المتعلقة بالتمويل والإنتاج والتوزيع

نشاط رئيسي	نشاط الممثل للنشاط الرئيسي	مسبب التكلفة	أمثلة عن نوع التكاليف
أنشطة التمويل	نشاط إعداد الطلبات	عدد الطلبات	تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف جهاز الإعلام الآلي. تكاليف لوازم المكتب. تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب. اهتلاك المكتب
	نشاط استلام المواد	عدد مرات الإستلام	تكاليف أمين المخزن. تكاليف نقل المواد (تكاليف السائق). تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف جهاز الإعلام الآلي. تكاليف المكتب.
	نشاط تخزين المواد	عدد مرات التخزين	تكاليف أمين المخزن. تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف عون التخزين. تكاليف المخزن.
أنشطة الإنتاج	نشاط تصميم المنتجات.	كمية الإنتاج.	تكاليف السيطرة والرقابة النوعية.
	نشاط الإنتاج. نشاط الفحص. نشاط التعبئة. نشاط التخزين. نشاط الصيانة.	الأوامر الإنتاج. عدد مرات الفحص. عدد مرات التعبئة. عدد مرات التخزين. وقت وعدد عمال الصيانة	تكلفة الأقسام المتعلقة بالإنتاج. تكاليف الفحص والاختبار. تكاليف التعبئة. تكاليف التخزين. تكاليف الصيانة (وقود، زيوت، اهتلاكات).
أنشطة التوزيع	نشاط توزيع المنتجات	عدد مرات التوزيع	تكاليف السائق. تكاليف صيانة الشاحنة. تكاليف البترين.
	نشاط إعداد الفواتير	عدد الفواتير	تكاليف العامل على إعدادها. تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف لوازم المكتب. تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب.
	نشاط استقبال طلبات الزبائن.	عدد الطلبات	تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف جهاز الإعلام الآلي. تكاليف لوازم المكتب. تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستناد إلى المعلومات سابقة.

رابعاً. تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وتحميل تكاليفه على المنتجات

يتم تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وفقاً لما يلي:

أ. نشاط التموين:

1. معدل التحميل لنشاط إعداد الطلبات = (تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف جهاز الإعلام الآلي + تكاليف لوازم المكتب + تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب + اهتلاك المكتب) / عدد الطلبات.
2. معدل التحميل لنشاط استلام المواد = (تكاليف أمين المخزن + تكاليف نقل المواد) (تكاليف السائق) + تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف جهاز الإعلام الآلي + تكاليف المكتب) / عدد مرات الاستلام.
3. معدل التحميل لنشاط تخزين المواد = (تكاليف أمين المخزن + تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف عون التخزين + تكاليف المخزن) / عدد مرات التخزين.

ب. نشاط الإنتاج:

1. معدل التحميل لنشاط تصميم المنتجات = تكاليف السيطرة والرقابة النوعية / كمية الإنتاج.
2. معدل التحميل لنشاط الإنتاج = تكلفة الأقسام المتعلقة الإنتاج / الأوامر الإنتاج.
3. معدل التحميل لنشاط الفحص = تكاليف الفحص والاختبار / عدد مرات الفحص.
4. معدل التحميل لنشاط التعبئة = تكاليف التعبئة / عدد مرات التعبئة.
5. معدل التحميل لنشاط التخزين = تكاليف التخزين / عدد مرات التخزين.
6. معدل التحميل لنشاط الصيانة = تكاليف الصيانة (وقود، زيوت، اهتلاكات) / عدد عمال الصيانة.

ج. نشاط التوزيع:

1. معدل التحميل لنشاط توزيع المنتجات = (تكاليف السائق + تكاليف صيانة الشاحنة + تكاليف البتيرين) / عدد مرات التوزيع.
 2. معدل التحميل لنشاط إعداد الفواتير = (تكاليف العامل على إعدادها + تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف لوازم المكتب + تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب) / عدد الفواتير.
 3. ج - معدل التحميل لنشاط استقبال طلبات الزبائن = (تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف جهاز الإعلام الآلي + تكاليف لوازم المكتب + تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب) / عدد الطلبات.
- سوف يتم تخصيص التكاليف الخاصة بكل نشاط على المنتجات النهائية من خلال استخدام المعدلات المحصل عليها من جراء تحميل تكاليف هذه الأنشطة على مسببات التكلفة.

المطلب الثاني: التطبيق العددي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

وسوف نقوم بمحاولة إسقاط خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عدديا على التكاليف المسجلة في هذه المؤسسة، ومقارنة النتائج المتحصل عليها بالنظام التقليدي.

قد يتم الاعتماد في تخصيص بعض المصاريف على عدد العمال لذلك قمنا بإنشاء جدول يبين فيه عدد عمال كل قسم من الأقسام.

الجدول رقم (15) عدد العمال في الأقسام

عدد العمال	اسم القسم (مديريات المؤسسة)
37	المديرية وحراس الأمن
32	الموارد البشرية والوسائل العامة
5	المحاسبة والمالية
18	التجارة والتمويل
62	الصيانة
27	التقنية
107	النسيج والتحصير والتطريز
40	التجهيز
328	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة (الملحق رقم 08)

أولا - تكلفة الأنشطة:

تظهر تكلفة الأنشطة الرئيسية من خلال جدول توزيع الأعباء المحاسبة العامة أي تحويل أعباء محاسبة العامة إلى أعباء حسب الأنشطة.

جدول رقم (16): تحويل أعباء محاسبة العامة إلى أعباء حسب الأنشطة

LES CHARGES	MONTANT TOTAL	CHARGES GENERAL 100	GROUPE APPRO "ACHAT" 130	CREATION 102	TECNIQUE 200	MAINTENANCE 300	TISSAGE 400	FINISSAGE 500	COMMERCIALE 140
61 SERVICES EXTERIEURS	100%	10,00%	1,00%	1,00%	3,00%	20,00%	33,00%	27,00%	5,00%
	36 425 000,00	3 642 500,00	364 250,00	364 250,00	1 092 750,00	7 285 000,00	12 020 250,00	9 834 750,00	1 821 250,00
62 AUTRES SERVICES EXTERIEURS	100%	11,27%	5,67%	0,74%	3,34%	18,10%	34,58%	26,30%	0,00%
	14 399 000,00	1 622 767,30	816 423,30	106 552,60	480 926,60	2 606 219,00	4 979 174,20	3 786 937,00	0,00
63 CHARGES DE PERSONNEL	100%	24,70%	4,08%	0,50%	4,08%	16,53%	38,42%	9,13%	2,56%
	200 941 000,00	49 632 427,00	8 198 392,80	1 004 705,00	8 198 392,80	33 215 547,30	77 201 532,20	18 345 913,30	5 144 089,60
64 IMPOTS, TAXES ET VERSEMENT ASSIMILES	100%	83,27%	0,91%	0,11%	0,91%	3,67%	8,54%	2,03%	0,57%
	4 137 000,00	3 444 811,23	37 505,05	4 596,21	37 505,05	151 950,60	353 299,80	83 981,10	23 532,58
65 AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES	100%	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	219 000,00	219 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
66 CHARGES FINANCIERES	100%	25,92%	10,56%	1,86%	0,93%	13,05%	31,02%	16,67%	0,00%
	70 642 000,00	18 307 580,72	7 459 088,78	1 315 354,04	657 677,02	9 217 368,16	21 913 148,40	11 776 021,40	0,00
68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR	100%	3,68%	5,57%	2,66%	1,33%	18,64%	44,31%	23,81%	0,00%
	129 327 000,00	4 759 233,60	7 203 513,90	3 440 098,20	1 720 049,10	24 106 552,80	57 304 793,70	30 792 758,70	0,00
REPARTITION ΣI	456 090 000,00	81 628 319,85	24 079 173,83	6 235 556,05	12 187 300,57	76 582 637,86	173 772 198,30	74 620 361,50	6 988 872,18
CHARGES GENERAL "TISSAGE"	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%
	125 039 077,16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	125 039 077,16	0,00	0,00
CHARGES GENERAL "FINISSAGA"	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	0,00%
	51 594 737,17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	51 594 737,17	0,00
REPARTITION ΣII	456 094 420,13	0,00	24 079 173,83	0,00	0,00	0,00	298 811 275,46	126 215 098,67	6 988 872,18

بما أن مجموع التكاليف المخصصة لأنشطة التموين والإنتاج والتوزيع وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أقل من المخصصة وفق النظام التقليدي فهذا يعني أن سعر تكلفة الوحدة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أقل من تكلفة الوحدة مقارنة بالنظام التقليدي .

ولم يكن بوسعنا أن نقوم بإجراء الخطوة الأخيرة والمتمثلة في تخصيص التكاليف على المنتجات نظرا لعدم توفر المعلومات الكافية في المؤسسة والتي يتم على أساسها توزيع التكاليف المخصصة لكل نشاط ومن بين الصعوبات التي واجهتنا في القيام بهذه المرحلة الأخيرة ما يلي:

-عدم توفر معلومات حول عدد الطلبيات وعدد مرات الاستلام وعدد مرات التخزين بالنسبة لكل مادة مشتتة، عدم توفر معلومات حول عدد الأوامر الهندسية، عدد مرات الفحص، عدد مرات الشحن بالنسبة لكل منتج، عدم توفر معلومات حول عدد الفواتير التي تم إعدادها وعدد مرات التوزيع بالنسبة لكل منتج.

ولذلك يجب على المؤسسة إعداد نظام معلومات فيم يخص معدلات توزيع تكاليف الأنشطة، مع الرغم من أن ذلك لا يتم إلا بتبادل المعلومات بين الأقسام من أجل إنجاح هذا النظام، والذي بدوره يساعد على تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب كل نشاط.

لذا اعتمدنا تحويل أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء حسب الأنشطة ومنه فحساب تكلفة الإنتاج لقماش من خلال الجدول السابق.

ومنه التكاليف غير المباشرة للوحدة الواحدة هي:

$$24\ 079\ 173,83 + 298\ 811\ 275,46 + 126\ 215\ 098,67 + 6\ 988\ 872,18$$

$$= 83,22$$

$$1\ 890\ 000,00$$

ثانيا- التكاليف المباشرة:

تتمثل المصاريف المباشرة تتمثل في تكلفة شراء المواد الأولية واليد العاملة المباشرة في عملية الإنتاج، والموضحة في الجدول

التالي:

جدول رقم (17): التكاليف المباشرة حسب طريقة ABC

البيان	قماش
المواد الأولية	33 804 165,77
اليد العاملة	426 391,80
التكاليف المباشرة الإجمالية	34 230 557,57

ثالثا- حساب تكلفة الإنتاج:

جدول رقم (18): تكلفة الإنتاج حسب طريقة ABC

البيان	قماش A15
المواد الأولية	33 804 165,77
اليد العاملة	426 391,80
التكاليف غير المباشرة 83,22× 160 000	13 315 200,00
تكلفة الإنتاج	47 545 757,57
تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة	297,16

ثالثا- حساب النتيجة التحليلية:

أ. حساب رقم الأعمال:

الكمية المنتجة هي نفسها المبيعة وتمثل في 160 000 متر وسعر بيع هو تكلفة الإنتاج $\times 1.30$ ومنه رقم الأعمال هو 61 809 280,00 دج

ب. النتيجة التحليلية:

ومنه النتيجة التحليلية لمنتج A15 هي: رقم الأعمال - تكلفة الإنتاج

$$14\ 263\ 522,43 = 47\ 545\ 757,57 - 61\ 809\ 280,00 = \text{النتيجة التحليلية}$$

المطلب الثالث: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

بعد محاولة إسقاط طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على المنتجات محل الدراسة، يمكن إجراء عملية مقارنة بينها وبين الطريقة المتبعة في المؤسسة، ولكن من أجل جعل مقارنة واقعية يجب إضافة جزء من التكاليف غير المباشرة، وهذا كما أوضحناه سابقا.

حساب المردودية من خلال النتيجة التحليلية حسب كل طريقة:

جدول رقم (19): حساب المردودية حسب طريقتي التكاليف الحقيقية وطريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

البيان	المردودية بطريقة التكاليف الكلية	المردودية بطريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة
النتيجة التحليلية	50 959 448,20	14 263 522,43
رقم الأعمال	222 593 280,00	61 809 280,00
المردودية	22,89	23,08
الفرق		0,19

تم الحصول على نسبة مردودية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بنسبة 23,08% مقارنة بنسبة المردودية 22,89%

وفق النظام التقليدي، أي بفارق 0,19% حيث تعبر هذه الزيادة عن مختلف تكاليف الأنشطة الثانوية التي لم تؤخذ بعين

الاعتبار، مما أدى بها إلى ارتفاع نسبة المردودية في المؤسسة.

الخلاصة:

توصلنا بعد هذه الدراسة حول مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الوضعية المالية من خلال تحسين الأداء المالي لمؤسسة TIFIB، أن الهدف من حساب التكاليف وسعر التكلفة، ليس الوصول إلى تحديد النتيجة فحسب، بل الرقابة على العمليات الإنتاجية ورقابة هذه التكاليف أيضا من خلال مقارنتها بالمعايير المقدرة لتحديد الانحرافات ومن ثم التوصل إلى معرفة أسباب هذه الانحرافات، وهذا من أجل ضبط التكاليف والحد من الإسراف والسرقة والضياع ومحاسبة المسؤولين عن الانحرافات، وهذا ما يمكن من اتخاذ قرارات سليمة على ضوء معطيات دقيقة وصحيحة وتحقيق أقصى مستوى كفاءة و استغلال أمثل للموارد المتاحة.



الخاتمة

على ضوء ما وردا في الدراسة يمكن القول بأن عملية تحسين أداء المالي (الوضع المالي) للمؤسسة الاقتصادية يعد أمراً ضرورياً وهذا في ظل مساهمة التطورات العالمية، وهذا ما دفع بالمؤسسات الاقتصادية إلى البحث عن طرق وأساليب جديدة يتم استخدامها من أجل تحسين أدائها المالي، وتعتبر أساليب محاسبة التكاليف وخاصة الحديثة من بين أهم وأحدث الأساليب التي تسمح بتحسين الأداء المالي، لذا من الضروري الاهتمام بهذه الأساليب من طرف المؤسسات الاقتصادية، حيث أن هذه الأساليب الحديثة توفر للمؤسسة الاقتصادية المعلومات الدقيقة والملائمة وهذا ما يسمح للمؤسسة من استغلال هذا المعلومات في أداء وظائفها بأحسن ما يمكن.

من خلال ما عرض في الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى جملة من النتائج والتوصيات المقترحة:

أولاً- نتائج الدراسة:

أ- ملخص النتائج المستمدة من الجانب النظري:

في ضوء ما تقدم من أفكار ودراسات وبحوث في هذا الحقل المتجدد، فإنه تم الوصول إلى ما يلي:

1. تتمثل أساليب محاسبة التكاليف (أساليب تقليدية وأساليب حديثة) مجموعة من الأدوات والطرق المستخدمة في توفير المعلومات الملائمة لإدارة المؤسسة لتمكينها من القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات بشكل فعال وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية؛
2. أصبحت أساليب محاسبة التكاليف التقليدية غير كافية لمساعدة الإدارة على تحقيق أهدافها؛
3. أن تحسين أداء المالي (الوضع المالي) للمؤسسة الاقتصادية يكون بشكل كبير وأكثر دقة وفعالية وهذا على المدى الطويل من خلال استخدام الأساليب محاسبة الحديثة؛
4. إن أساليب محاسبة التكاليف الحديثة لها أهمية كبيرة كونها من المداخل المتطورة والحديثة التي تساعد المؤسسة على أداء مهامها؛

5. تحسين الأداء المالي (الوضع المالي) يسمح للمؤسسة الاقتصادية من تحقيق ميزة تنافسية؛

ب- ملخص النتائج المستمدة من الدراسة الميدانية:

1. أن تطبيق محاسبة التكاليف (طريقة الكلية) ساعد على التحديد الدقيق لسعر تكلفة المنتجات من خلال تحميل المنتجات بما تكبدته فعلاً من تكاليف مباشرة وغير مباشرة وبالتالي تحديد الجيد للسعر بما يحقق أرباح وبالتالي مردودية موجبة للمؤسسة مما يساهم بشكل فعال في تحسين أدائها المالي.
2. ساهم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك بالتأثير على مختلف مؤشرات.
3. إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ساعد على تخفيض التكاليف من أجل تحسين الأداء المالي ومنه تحسين الوضع المالي للمؤسسة.
4. إن عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب تركيز عالي الدقة وذلك لتطبيقه بطريقة صحيحة من جانب المؤسسات.
5. يجب عمل تكوين خاص للمحاسبين حول هذا النظام أو أي من الأنظمة الحديثة الأخرى.

6. يجب على المؤسسات دائما البحث على طرق حديثة في مجال محاسبة التكاليف من أجل تحسين وضعيتهم المالية.

ثانيا- التوصيات المقترحة:

استنادا على نتائج هذه الدراسة، فإنه يتم وضع بعض التوصيات التي يأمل من ورائها أن تتمكن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من تفادي جوانب النقص واستغلال نقاط القوة فيها لدعم توجهها نحو استخدام أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في عملها، ويمكن أن يقترح في هذا الإطار التركيز على الجوانب التالية:

✓ زيادة تنمية الوعي لدى مدراء المؤسسات الاقتصادية بأهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة، ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وبالتالي تحسين الأداء؛

✓ زيادة الدورات التدريبية للعاملين في المؤسسات الاقتصادية وخصوصا المسؤولين والإدارة العليا في أساليب محاسبة التكاليف، وتنصب تلك الدورات على بيان مميزات تلك الأساليب وآلية تطبيقها؛

✓ في حالة التوظيف الجديد أن يتم استقطاب الكوادر والخبرات الفنية المؤهلة والقادرة على تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة بشكل كفؤ وفعال في المؤسسات الاقتصادية؛

ثالثا- أفاق الدراسة:

تعتبر أساليب محاسبة التكاليف الحديثة مجالا خصبا للكثير من البحوث الحديثة منها:

✓ أثر تكامل أدوات محاسبة التكاليف الحديثة في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء؛

✓ استخدام تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تعزيز الأداء المالي؛

✓ التكلفة المستهدفة كأداة لاتخاذ القرارات التسعيرية" حالة المؤسسات الصناعية في الجزائر".



فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة
	الإهداء
	شكر و عرفان
	الملخص
	قائمة الجداول والأشكال
أ	المقدمة
01	الفصل الأول: مفاهيم حول محاسبة التكاليف وطرق حسابها
02	<u>تمهيد</u>
03	المبحث الأول: محاسبة التكاليف
03	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف..
06	المطلب الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
08	المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف
13	المبحث الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
13	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
16	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية.
22	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
26	المبحث الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف
26	المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
30	المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة TC
33	المطلب الثالث: الأنظمة الحديثة الأخرى
45	<u>خلاصة</u>
46	الفصل الثاني: محاسبة التكاليف والأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
47	<u>تمهيد</u>
48	المبحث الأول: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
48	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي
54	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي
57	المطلب الثالث: قياس الأداء المالي
59	المبحث الثاني: مؤشرات تحسين الأداء المالي

فهرس المحتويات

59	المطلب الأول: مفهوم مؤشرات تحسين الأداء المالي
61	المطلب الثاني: مؤشرات المالية والغير مالية لتحسين الأداء المالي
67	المطلب الثالث: مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي
71	المبحث الثالث: أثر أساليب محاسبة التكاليف على المؤشرات تحسين الأداء المالي
71	المطلب الأول: تأثير أساليب التقليدية على المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي
75	المطلب الثاني: تأثير أساليب المحاسبة التكاليف على المؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي
79	المطلب الثالث: تأثير أساليب محاسبة التكاليف على المؤشرات غير المالية لتحسين الأداء المالي
81	خلاصة
82	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة TIFIB بسكرة
83	تمهيد
84	المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة
84	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية TIFIB بسكرة
87	المطلب الثاني: التعريف بالمنتوج محل الدراسة ومراحل إنتاجه
90	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة TIFIB بسكرة
93	المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في مؤسسة TIFIB بسكرة
93	المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبقة في المؤسسة TIFIB بسكرة
93	المطلب الثاني: توزيع الأعباء الغير المباشرة وحساب مختلف التكاليف
100	المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة للمنتجات والنتيجة التحليلية
101	المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة TIFIB بسكرة
101	المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكليفها ومراكزها واختيار مسبباتها
106	المطلب الثاني: التطبيق العددي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
109	المطلب الثالث: المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
110	خلاصة
111	الخاتمة
114	قائمة المراجع
	فهرس المحتويات
	الملاحق



قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

1. أبو زيد كمال خليفة وآخرون. (2001). محاسبة التكاليف. القسم الثاني . الإسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر.
2. أحمد حسين علي حسين. (2002). المحاسبة الإدارية المتقدمة. مصر: مجموعة النيل العربية طباعة نشر توزيع.
3. أحمد حسين علي حسين. (2003). مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية. الإسكندرية ، مصر: الدار الجامعية.
4. أحمد حلمي جمعة وآخرون. (1999). محاسبة التكاليف المتقدمة. عمان، الأردن: دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع.
5. أحمد حلمي جمعة. (2011). محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية). الطبعة الأولى . عمان: دار الصفاء للنشر.
6. أحمد صلاح عطيه. (2006). محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
7. أحمد ماهر. (2002). الإدارة: المبادئ والمهارات. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
8. أحمد مُجدد غنيم. (2006). نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي. الطبعة الأولى . مصر: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
9. إسماعيل يحيى التكريتي. (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق. الطبعة الأولى . الأردن: دار حامد للنشر.
10. إسماعيل يحيى التكريتي. (2007). محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة - . الطبعة الأولى . عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
11. أيمن الشنطي، عامر شقر. (2006). المحاسبة الإدارية. عمان، الأردن: دار البداية ناشرون وموزعون.
12. بن ساسي الياس، و قريشي يوسف. (2011). التسيير المالي : الإدارة المالية - دروس وتطبيقات - الجزء الأول. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
13. بويقوب عبد الكريم. (1998). المحاسبة التحليلية. الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
14. جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقى. (2008). محاسبة التكاليف المتقدمة. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
15. جمعة السعيد فرحات. (2000). الأداء المالي لمنظمات الأعمال. الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر والتوزيع.
16. جميل السعايدة فيصل. (2007). المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبة. الطبعة الأولى . عمان، الأردن: دار الميسر للنشر والتوزيع.
17. حجازي إسماعيل ، معالم سعاد. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة. الطبعة الأولى . الأردن: دار أسامة للنشر.
18. حنفي عبدالغفار. (1989). الإدارة المالية. الإسكندرية: المكتب العربي الحديث.

قائمة المراجع

19. خالد بن سعد عبد العزيز. (1997). إدارة الجودة الشاملة. الرياض: مكتبة الملك.
20. خليفة أبو زيد، كمال الدهراوي، كمال الدين. (1999). محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع.
21. خليل عواد أبو حشيش. (2005). محاسبة التكاليف قياس وتحليل. الطبعة الأولى. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
22. د. عبد العليم، عبد الحميد. (1994). الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف. مصر: مكتبة الإشعاع الفنية.
23. ديف فرانسيس، ترجمة عبد الرحمن أحمد الميجان. (1995). القيم التنظيمية. الرياض، السعودية: معهد الإدارة العامة للبحوث.
24. رحال علي. (1992). سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
25. رشاد العصار. (2001). الإدارة والتحليل المالي. الاردن: دار البركة.
26. رضوان حلوة حنان. (2009). تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة. الطبعة الأولى. عمان: دار الثقافة للنشر.
27. رضوان محمد العناتي. (2000). محاسبة التكاليف (مفاهيم ومبادئ..تطبيقات). الطبعة الأولى. عمان: دار صفاء للنشر.
28. سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي. (2000). المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة. الجزائر: دار الأفاق.
29. صالح الرزق، عطاء الله خليل بن ورا. (1997). مبادئ محاسبة التكاليف-الإطار النظري والعلمي-. عمان، الأردن: دار الزهران.
30. طه علوي ناصر. (2010). استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير. العدد خمسة وثمانون. العراق: مجلة الاقتصاد والإدارة.
31. طه علوي ناصر. (2010). استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير. العدد خمسة وثمانون. العراق: مجلة الاقتصاد والإدارة.
32. عاطف الأخرس وآخرون. (2001). محاسبة التكاليف الصناعية. الطبعة الأولى. عمان، الأردن: دار البركة للنشر والتوزيع.
33. عبد الحكيم الرجي. (2004). مبادئ محاسبة التكاليف. الطبعة الثالثة. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
34. عبد الحلیم كراجه، فيصل الحنطي، نيف جبرين. (1991). محاسبة التكاليف. ط1. الأردن: دار الأمل للنشر والتوزيع.
35. عبد السلام أبو قحف. (1997). التنافسية و تغير قواعد اللعبة. الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الاشعاع.
36. عبد الغفار الحنفي. (1999). الإدارة المالية المعاصرة. بيروت، لبنان: دار الجامعية.
37. عبد الوهاب رميدي، على سماي. (2011). المحاسبة المالية. الجزائر: دار هومة للنشر.
38. علي السلمي. (2001). إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية. القاهرة: دار غريب للنشر والطباعة.

قائمة المراجع

39. عماد يوسف الشيخ. (2008). محاسبة التكاليف. الطبعة الأولى . الأردن: إثراء للنشر والتوزيع.
40. عمر صخري. (1993). اقتصاد المؤسسة. الطبعة الثانية . الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
41. عمر وصفي عقيلي. (2001). مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر). الطبعة الأولى . عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
42. عمر وصفي عقيلي. (2001). مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر). الطبعة الأولى . عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
43. غسان فلاح المطارنة. (2003). مقدمة في محاسبة التكاليف. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
44. غول فرحات. (2008). الوجيز في اقتصاد المؤسسة. القبة القديمة، الجزائر: دار الخلدونية.
45. فركوس مُجّد. (2001). الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
46. فوائد التميمي وأحمد الخطيب. (2008). إدارة الجودة الشاملة. الطبعة الأولى . عمان، الأردن: جدارا للكتاب العالمي.
47. قداح سليمان. (1978). محاسبة التكاليف المعيارية. دمشق، سوريا: مطبعة خالد بن وليد.
48. كتوش عاشور. (2011). المحاسبة العامة. الطبعة الثانية . الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
49. لبنى هاشم نعمان العاني. (2013). محاسبة التكاليف منهاج علمي تطبيقي. الطبعة الأولى . الأردن: دار وائل للنشر.
50. مأمون الداردكة وطارق الشلبي. (2002). الجودة في المنظمات الحديثة. القاهرة: دار صفاء.
51. مبارك لسوس. (2004). التسيير المالي. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
52. محفوظ أحمد جودة. (2003). إدارة الجودة الشاملة - مفاهيم وتطبيقات -. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
53. مُجّد الفيومي مُجّد. (1990). أصول محاسبة التكاليف. بيروت، لبنان: دار النهضة العربية.
54. مُجّد تيسير عبد الحكيم الرجبي. (2007). المحاسبة الإدارية. الطبعة الرابعة . عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
55. مُجّد سعيد أوكيل. (1992). وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
56. مُجّد شفيق حسين طنيب. (1998). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان، الأردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع.
57. مُجّد صالح الحناوي وآخرون. (2004). الادارة المالية - مدخل اتّخاذ القرارات - . القاهرة: الدار الجامعية،
58. مُجّد عبد العال النعيمي. (2009). إدارة الجودة المعاصرة. عمان، الأردن: ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
59. مُجّد محرم زينات ، ورشيد الجمال ، والسيد شحاتة. (2005). أصول محاسبة التكاليف. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
60. مُجّد مُجّد الخولاني. (2007). ، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات مدخل التحليل الكمي. الإسكندرية، مصر: دار الوفاء لندنيا الطباعة.
61. مُجّد محمود الخطيب. (2010). الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات. الطبعة الأولى . عمان، الأردن: دار الحامد للنشر و التوزيع.

قائمة المراجع

62. محمود عبد الحليم الخلايلة. (2013). التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية. الأردن: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.
63. محمود علي الجبالي وقصي السامرائي. (2000). محاسبة التكاليف،. الطبعة الأولى . عمان، الأردن: دار وائل للطباعة والنشر.
64. مدحت أبو النصر. (2008). الأداء الاداري المتميز. القاهرة: المجموعة العربية للنشر،.
65. مهدي السامرائي. (2007). إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي. بغداد: دار جرير للنشر والتوزيع.
66. مؤيد الفضل. (2007). المحاسبة الإدارية. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
67. مؤيد مُجد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور. (2002). المحاسبة الإدارية. عمان، الأردن: دار الدسنة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى.
68. ناصر دادي عدون. (1998). اقتصاد مؤسسة. الطبعة الثانية . المحمدية، الجزائر: دار النشر العامة.
69. ناصر دادي عدون. (1999). المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير. الجزائر: دار المحمدية العامة.
70. ناصر دادي عدون. (1999). محاسبة التحليلية. الجزائر: دار المحمدية العامة.
71. ناصر دادي عدون. (2000). كينفيات مراقبة التسيير . الجزائر: دار المحمدية العامة.
72. ناظم حسن عبد السيد. (2009). محاسبة الجودة -مدخل تحليلي- . عمان: دار الثقافة.
73. نبيل مرسي خليل. (1996). الميزة التنافسية في مجال الأعمال. الاسكندرية ، مصر: الدار الجامعية.
74. هاشم أحمد عطيه. (2000). محاسبة التكاليف. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
75. هيثم مُجد الزعي. (2000). الادارة والتحليل المالي. الأردن: دار الفكر للنشر والتوزيع.
76. وائل مُجد صبحي ادريس ، طاهر محسن منصور الغالي. (2009). أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن. عمان، الأردن: دار الوائل للنشر والتوزيع.

مراجع باللغة الأجنبية:

77. Gérard Melyon. (2001). *Comptabilité analytique*. Paris: Bréal, 2eme édition.
78. MELYON Gérard. (2001). *Comptabilité analytique*. Paris, France: Bréal.
79. Patrick Piget. (2001). *Comptabilité analytique*. Paris: Economica, 3 éd.

الرسائل:

80. خالد عادل. (2011). أثر استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد تكلفة الإنتاج. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية . تبسة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة تبسة.

قائمة المراجع

81. حايي أحمد. (2011). محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية.
82. راضية عطوي. (2007-2008). دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف،. باتنة، جامعة الحاج لخضر، الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير.
83. صبحي ابو شنب شادي. (2008). دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة. غزة، فلسطين: مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية.
84. طوايبي أحمد. (2003). المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر: مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية.
85. عمر مُجّد هديب. (2009). نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي-. عمان، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأردن: أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات منح درجة دكتوراه في المحاسبة.
86. قودة الصادق وآخرون. (2004-2005). التحليل المالي في المؤسسة الاقتصادية. قسنطينة، جامعة منتوري، الجزائر: مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة.
87. مُجّد بن شايب. (2003/2004). تحقيق إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق. جامعة الجزائر، الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير.
88. بنية حيزية. (2011). أهمية التخطيط المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة بوفال وحدة المسبك بالبرواقية. المدية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر: رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد التطبيقي في إدارة الأعمال و المالية.
89. بوضياف سامية. (2009). تقييم الأداء المالي لشركات التأمين دراسة حالة شركة تأمين المحروقات خلال 2005-2008. البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر: رسالة ماجستير، تخصص نقود ومالية.
90. تنوم مُجّد. (2004). أثر اعتماد إدارة الجودة الشاملة على التسيير. جامعة الجزائر، الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير.
91. حايي أحمد. (2010/2011). محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية. الجزائر، جامعة الجزائر 3: كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
92. دادن عبد الغني. (2006-2007). قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية حلة بورصتي الجزائر و باريس. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03: أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية.
93. تنوم مُجّد. (2004). أثر اعتماد إدارة الجودة الشاملة على التسيير. جامعة الجزائر، الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير.

قائمة المراجع

94. سكر فاطمة الزهراء. (2006-2007). أهمية تعزيز الجودة في رفع رضا العميل. جامعة الجزائر، الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير.
95. راضية عطوي. (2007-2008). دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف،. باتنة، جامعة الحاج لخضر، الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،.
96. زيدي البشير. (2011). دور التقارير المالية في تحسين الأداء للمؤسسة دراسة ميدانية في مجمع صيدال. قسم العلوم التجارية، كلية العلوم و علوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر: رسالة ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق.
97. سكر فاطمة الزهراء. (2006-2007). أهمية تعزيز الجودة في رفع رضا العميل. جامعة الجزائر، الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير.
98. طوايبي أحمد. (2003). المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر: مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية.
99. عز الدين بن موسى. (2012). أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف وترشيد الاداء. دراسة تطبيقية في المؤسسات الإستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل تقرت . ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر: مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص درايات محاسبية وجباية معمقة.
100. عمار بوشناف. (2002). الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية ، مصادرها ، تنميتها ، وتطويرها. الجزائر، جامعة الجزائر: مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير.
101. عمر مُجَّد هديب. (2009). نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي. عمان، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية: أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة.
102. غضبان حسام الدين. (2013). مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر: أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير.
103. فاتح ساحل. (2004). دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة أعمال
104. قلو رفيق. (2010-2011). دراسة أثر التمويل الإسلامي على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة حالة الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر: مذكرة ماجستير تخصص محاسبة و مالية.
105. مُجَّد بن شايب. (2003/2004). تحقيق إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق. جامعة الجزائر، الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير.
106. مدني بن بلغيث. (1998). فعالية نظام المعلومات المحاسبية في تسيير واتخاذ القرار. مذكرة لنيل شهادة ماجستير . الجزائر: جامعة الجزائر.

قائمة المراجع

107. مرابطي نوال. (2006). أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة - نفضال. مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير التحليل الاقتصادي . الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر.
108. مريم شكري محمود نديم. (2013). تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن. كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن: رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص المحاسبة و التمويل.
109. ميساء محمود مُجَّد راجحان. (2002). دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات -دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية-. كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية: مذكرة مقدمة لنيل الماجستير بقسم المحاسبة.
110. نجلاء نوبلي. (2015). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين أداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر: رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة.
111. ياسين سامي. (2009 - 2010). الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية. جامعة الجزائر 3، الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، في العلوم التجارية.

المقالات:

112. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم. (2012). دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة. بسكرة، جامعة مُجَّد خيضر، الجزائر: مجلة العلوم لإنسانية العدد 27/28 .
113. عبد الرحيم مُجَّد. (فيفري , 2007). قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي والأهمية. القاهرة، مصر: ورقة عمل مقدمة في ندوة "قياس الاداء في المنظمات الحكومية- مدخل قائمة قياس الانجاز المتوازنة".
114. عبد المليك مزهودة. (2001). الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم. بسكرة، جامعة بسكرة، الجزائر: مجلة العلوم الانسانية، العدد الأول.
115. مُجَّد الصغير قريشي. (22-23 نوفمبر، 2011). عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية. ورقلة، جامعة ورقلة، الجزائر: مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات.
116. مُجَّد نجيب دبابش، طارق قدوري. (05-06 05, 2013). دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة. جامعة الوادي، الجزائر: الملتقى الوطني حول واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.



1-01-01-01-01-01

TEX ALG UNITE-TIFIB

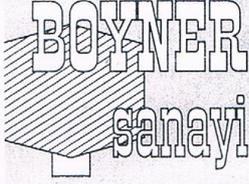
BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKRA

BALANCE GENERALE

COMPTÉ	LIBELLE	MVM DU 01/01/20 AU 31/12/20		SOLDE AU 31/12/20	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	DEBIT
602101	Carburant	94 035,88	0,00	94 035,88	
602102	Lubrifiants & graisses	185 219,38	0,00	185 219,38	
602180	Autres matières consommables	758 760,64	0,00	758 760,64	
602212	PDR pour matériel de production tissage	6 179 632,73	0,00	6 179 632,73	
602214	PDR pour matériel de production finissage	509 226,00	0,00	509 226,00	
602221	PDR pour chaudière & matériel de vapeur	235 779,46	0,00	235 779,46	
602222	PDR pour matériel et outillage de laboratoire	472,98	0,00	472,98	
602225	PDR pour matériel & outillage de travaux publics	1 310,00	0,00	1 310,00	
602226	PDR pour matériel & outillage de manutention	4 561,63	0,00	4 561,63	
602228	PDR pour autre matériel & outillage industriel	21 822,27	0,00	21 822,27	
602231	PDR pour Véhicules poids lourds	152 120,16	0,00	152 120,16	
602234	PDR pour Véhicules légers touristiques	129 400,00	0,00	129 400,00	
602242	Fourniture pour atelier d'électromécanique & d'électricité	50 639,00	0,00	50 639,00	
602243	Fourniture pour atelier de menuiserie	11 575,63	0,00	11 575,63	
602244	Fourniture pour atelier de maintenance mécanique	129 151,28	0,00	129 151,28	
602248	Autres fournitures pour ateliers	27 635,97	0,00	27 635,97	
602281	Fournitures de bureaux	569 124,31	0,00	569 124,31	
602282	Fournitures et produits d'entretien	389 904,25	0,00	389 904,25	
602288	Autres fournitures diverses	1 048 473,29	0,00	1 048 473,29	
602680	Autres emballages	403 541,08	0,00	403 541,08	
604300	Prestations liées au finissage	2 045 904,00	0,00	2 045 904,00	
607100	Fourniture non stockables (eau, énergie)	16 593 338,99	0,00	16 593 338,99	
613160	Locations d'habitation	480 000,00	0,00	480 000,00	
613280	Autres locations immobilières	95 880,00	0,00	95 880,00	
613800	Autres locations	61 400,00	0,00	61 400,00	
615210	Réparation & maintenance des équipements de production	396 020,00	0,00	396 020,00	
615220	Réparation & maintenance des véhicules	68 800,00	0,00	68 800,00	
615230	Réparation & maintenance de matériel informatique	9 500,00	0,00	9 500,00	
615280	Autres réparation & maintenance de biens mobiliers	2 408 250,00	0,00	2 408 250,00	
616100	Assurances véhicules	243 035,52	0,00	243 035,52	
616200	Assurances responsabilité civile	2 009 104,39	0,00	2 009 104,39	

- 2 - 1 -

616500	Assurances transport et marchandises	28 829,38	0,00	28 829,38
616800	Autres primes d'assurances	1 039 480,80	0,00	1 039 480,80
618310	Documentation techniques	42 395,00	0,00	42 395,00
622200	Honoraires d'avocats	104 620,00	0,00	104 620,00
622300	Frais d'actes et de notaires	29 620,00	0,00	29 620,00
622800	Autres rémunérations et honoraires	936 920,92	0,00	936 920,92
624100	Transports sur ventes	413 600,00	0,00	413 600,00
624300	Transports collectifs du personnel	5 931 850,00	0,00	5 931 850,00
624800	Divers	3 333 725,37	568 635,37	2 765 090,00
625100	Frais de missions en Algérie	2 720 223,40	0,00	2 720 223,40
625300	Frais de réception	229 158,43	0,00	229 158,43
625800	Divers	3 160,00	3 160,00	0,00
626100	Frais postaux	3 150,00	0,00	3 150,00
626200	Frais de téléphone fixe	18 174,46	0,00	18 174,46
626300	Frais de mobile	462 424,90	0,00	462 424,90
626400	Abonnement internet	72 000,00	0,00	72 000,00
627300	Commission bancaires de gestion	523 811,64	0,00	523 811,64
627500	Commissions bancaires sur dossiers importation	188 369,47	0,00	188 369,47
631110	Traitements et salaires	68 451 798,82	0,00	68 451 798,82
631120	Salaires variable	696 960,00	0,00	696 960,00
631130	Salaires occasionnels	568 635,37	0,00	568 635,37
631140	Heures supplémentaires	901 969,77	0,00	901 969,77
631150	Congés payés	12 185 640,47	0,00	12 185 640,47
631210	Indemnité d'expérience professionnelle, IEP	12 356 018,18	0,00	12 356 018,18
631220	Indemnité de frais d'utilisations de véhicule IFUV	87 000,00	0,00	87 000,00
631230	Indemnité de téléphone	99 000,00	0,00	99 000,00
631250	Indemnité de départ retraite	3 296 624,00	0,00	3 296 624,00
631260	Indemnité de nuisance	5 361 210,00	0,00	5 361 210,00
631270	Indemnité de travail posté	2 937 411,50	0,00	2 937 411,50
631275	Indemnité d'intérim	150 884,74	0,00	150 884,74
631330	Primes de paniers	31 430 900,00	0,00	31 430 900,00
631350	Prime de Restauration	1 539 390,00	0,00	1 539 390,00
631360	Indemnité Forfaitaire de téléphone	3 410 500,00	0,00	3 410 500,00
631370	Indemnité kilométrique	22 000,00	0,00	22 000,00
631810	Indemnité forfaitaire de service permanent I.F.S.P	27 000,00	0,00	27 000,00
631815	Indemnité de sujuctions spéciales	2 776 411,80	0,00	2 776 411,80
631820	INDEMNITE DE RISQUE ET D'ASTREINTE	1 367 587,29	0,00	1 367 587,29
631830	INDEMNITE DE ZONE	12 722 314,52	0,00	12 722 314,52



BOYNER SANAYİ MENSUCAT FABRİKASI A.Ş.

MERKEZ : Menekşeli Sokak No: 5 34330 Levent - İstanbul / Türkiye
FABRİKA : Ulaş OSB Mahallesi 218 Sokak No: 3/1 Ergene 2 OSB
 Ergene / Tekirdağ

الملاحق، قسمة

Ticaret Sicili : 122142
 Mersis No : 0182001291200017

MERKEZ :
 Tel : +90 (212) 282 31 00 (5 HAT)
 Fax : +90 (212) 282 31 03
 e-mail : info@boyner.com

FABRİKA :
 Tel : +90 (282) 672 25 40 (3 HAT)
 Fax : +90 (282) 672 23 22
 E-mail : fabrika.corlu@boyner.com
 Web : boyner.com

L'ACHETEUR

EPE TEXALG SPA
 COMPLEXE INDUSTRIEL TIFIB BISKRA
 ZONE INDUSTRIEL DE BISKRA BP 130
 BISKRA / ALGERIE

FACTURE COMMERCIALE

Number: 2002BYN-A
 Date: 24.02.2020

POS	BOX	DESIGNATION DE PRODUIT	BRUT	NET	P/UNITARE	MONTANT TOTAL
1	510	FILES 45 PCT LAINE 55 PCT PES 2 / 40 NM BLEU POLICE(DGSN) QUANTITE	16.978,3 KG. CONDITIONNE	15.805,3 KG. 16.244,0 KG.	USD/KG FOB. 14,00 FRET 0,15 CFR 14,15	CFR USD. 227.416,00 2.436,60 229.852,60
	510	TOTAL	16.978,3 KG CONDITIONNE	15.805,3 KG. 16.244,0 KG	FOB. USD. FRET USD. CFR USD.	227.416,00 2.436,60 229.852,60

OPR PORT ANNABA / ALGERIE
 CONFORME AU CONTRAT NO 001/DC/ TEXALG/TIFIB/2019
 ASSURANCE COUVERTE PAR L'ORDONNATEUR.
 LES MARCHANDISES SONT D'ORIGIN TURC.

BANQUE NATIONALE D'ALGERIE DOMICILIATrice	BISKRA 307 Tunisie
070102 2020 4 10 00002 USD	
A l'exclusion de CASH.....	
BISKRA Le : 28/10/2020	
DIP	

BOYNER SANAYI
 MENSUCAT FABRİKASI
 ANONİM ŞİRKETİ

**Maghrébine de Transport
et Auxiliaire**



MTA / Sarl au capital de 350.000.000 DA

الملاحق رقم 03
المغربية للنقل
والخدمات الملحقة

Agence de Prestations Services Annaba

NRC : 23-04 99B0010146

NIS : 097016070015250

ArtN° : 23013749012

N° Cpte : CPA 004 002014 00000 90 17 30

ANNABA, Le : 29/11/2020

Facture Transit N°0577

Déclaration Douanière N° 11412 DU 05/11/2020

EPE TEXALG SPA (TIFIB BISKRA)

P/C

BISKRA

RC 0988970B11

ID/Fiscal : 001116098897042

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

Structure	Désignation	Qté	Prix.Unitaire	Montant HT
TRANSIT	Formalités Douanières (Facture Commerciale BOYNER sanayi 2002BYN-A du 24-02-2020 BL AKKAMB20002832)	1	19 000,00	19 000,00
TRANSIT	Commission Assistance Visite Douanière	1	12 000,00	12 000,00
TRANSIT	Frais Fixes	1	500,00	500,00

Mode de Règlement : Chèque

Total = 31 500,00

Tva (9%) = 2 835,00

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de :

Total à Payer= 34 335,00

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

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



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

E-mail : supannaba@mta.dz

Tél : (038) 45-48-94

Site : www.mta.dz

Fax : (038) 45-48-93

Imprimé le : 29/11/2020 14:01:51

الملاحق رقم 04



AKKONAL LINES SARL Au Capital Social de 100 000DZD
 CITE 400 LOGEMENTS LOT.04 LES SOURCES BIR MOURAD RAIS ALGER
 NIF: 001816104624408 -- RC: 18 B 1046244 16/00 -- AI: 16260529911
 TEL : +213 771 47 62 12 Mail: saad.hermez@akkonlines.com
 BANQUE CPA AGENCE BMR RIB: 004 00121 4000014145 92

FACTURE SURESTARIE ANB 22 0202 -20

Date : 29/11/2020

Client: EPE TEXALG SPA COMPLEXE INDUSTRIEL TIFIB BISKRA ZONE INDUSTRIEL DE BISKRA BP 130 BISKRA / ALGERIE Tel : NIF: 001116098897042 RC: 11B0988970-01/07 AI TRANSITAIRE : TRANSIT MTA	B/L N° : AKKAMB20002832 Navire : MERIOS Voyage : MER0320 DU 05.03.2020 Port de chargement : AMBARLI Port de dechargement : ANNABA PORT Quai/Zone : Lieu de livraison : ANNABA PORT GROS : 209 Article/Ligne : 14
---	---

TAUX DE CHANGE: USD119.6362

Conteneur	Type	Seal	Désignation de la Marchandise	Colis	Poids	Tare
TCNU6392706	40HC	38184	FILES 45 PCT LAINE 55 PCT PES 2/40 NM. BLEU POLICE (DGSN)	510	16 978,30	3900



Franchise : 21 Jours

DISCHARGE	MTY RETURN	0USD- 21DAYS FREE	22 DAY-30DAYS BY 40USD	31DAYS - 90 DAYS BY 80 USD	AMOUNT USD	TX	AMOUNT DZD
05.03.2020	29.11.2020	21 DAYS X 0 USD	09 DAYS X 40 USD	60 DAYS X 80 USD	5160	119,6362	617 322,79

Total Gle	617 322,79
Remise 10%	61 732,28
Net a payer	555 590,51

Arreté la presente Facture surestarie au Montant de :
 Cinq Cent Cinquante Cinq Mille Cinq Cent Quatre Vingt Dix Dinars Cinquante Un Centimes

Détail de paiement :

BANQUE : BNA
 Num.VIREMENT: 23345 DU 29/12/2020 + N° 23631 DU 25/02/2021
 Emis par : EPE TEXALG SPA



Maghrébine de Transport
et Auxiliaire



MTA / Sarl au capital de 350.000.000 DA

الملاحق رقم 0578
المغربية للنقل
والخدمات الملحقة

Agence de Prestations Services Annaba

ANNABA, Le : 29/11/2020

NRC : 23-04 99B0010146

NIS : 097016070015250

ArtN° : 23013749012

N° Cpte : CPA 004 002014 00000 90 17 30

Facture Transport N°0578

EPE TEXALG SPA (TIFIB BISKRA)

BISKRA
RC 0988970B11
ID/Fiscal : 001116098897042
Tel (033)65-41-68 Fax (033)65-41-67

Structure	Désignation	Qté	Prix.Unitaire	Montant HT
TRANSPORT	Transport Conteneur Plein Annaba- Biskra- Annaba	1	45 000,00	45 000,00

Mode de Règlement : Chèque

Total = 45 000,00
Tva (19%)= 8 550,00

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de :

Total à Payer= 53 550,00

CINQUANTE TROIS MILLE CINQ CENT CINQUANTE Dinars Algerien et Zéro Centimes

BEN CHETTOUH Abla
Chargée D'etudes N.2
Chargée de la facturation



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

E-mail : upannaba@mta.dz

Tél : (038) 45-48-94

Site : www.mta.dz

Fax : (038) 45-48-93

Imprimé le : 29/11/2020 14:01:36

QUITTANCE

الملاحق رقم 05

Numéro	Date			

Partie Versante / Bénéficiaire

P.C

VISA CAISSIER

CACHET

Droits et Taxes		Autres recouvrements et opérations diverses	
Code	Montant	Code	Montant
Total		Total	

Montant Total en Lettres : _____

Imp. EPIC - EPA El-Achour

DOUANE ALGERIENNE

QUITTANCE

Bureau : _____

Références

Numéro	Date	Nature	D-type	Numéro	Date

Partie Versante / Bénéficiaire

P.C

C. BANK

Mode de Paiement

DIVERS

BNA 2801372 02-11-20 400000,00

VISA CAISSIER

CACHET

Droits et Taxes		Autres recouvrements et opérations diverses	
Code	Montant	Code	Montant
		AMENDE	400.000,00
Total		Total	400.000,00

Montant Total en Lettres : _____

*400.000,00

QUATRE CENT MILLES

Imp. EPIC - EPA El-A

08 أغسطس 2011

COMPLEXE TISSAGE FINISSAGE BISKRA

T . I . F . I . B

SITUATION GLOBALE DES EFFECTIFS PAR STRUCTURE

GROUPE STRUCTURE	EXECUTION						MAITRISE						C.A.D.R.E						S/TOTAUX			TOTAL GENERAL				
	CDI		CDD		CTA		CDI		CDD		CTA		CDI		CDD		CTA		CDI	CDD	CTA					
	H	F	H	F	H	F	H	F	H	F	H	F	H	F	H	F	H	F								
Direction + Sec Sécurité	28	0	0	0	0	0	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	3	1	1	0	0	0	35	1	1	37
D. Ress. Humaines et Moyens	8	7	4	1	1	0	2	4	0	1	0	0	0	0	0	0	2	2	0	0	0	0	25	6	1	32
D. F. C	0	0	0	0	0	0	2	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	4	1	0	5
D. A. C	3	2	2	0	1	0	3	2	0	0	0	0	0	0	0	0	4	1	0	0	0	0	15	2	1	18
D. Maintenance	24	0	4	0	3	0	22	0	1	0	1	0	0	0	0	5	1	1	0	0	0	0	52	6	4	62
TECHNIQUE	2	12	0	2	0	0	2	3	0	0	0	0	0	0	0	2	3	0	1	0	0	0	24	3	0	27
FINISSAGE	21	0	8	0	2	0	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	1	0	0	29	9	2	40
TISSAGE / PREPARATION+ /PIQ	15	16	0	15	0	0	18	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	76	16	15	107
TOTAL	162	37	199	23	23	71	68	3	1	1	30	4	0	0	0	0	260	44	24	304	24	328				

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 620 / ك.ق.ت.ت / 2021



بسكرة في : 03 - 06 - 2021
إلى السيد : مدير مؤسسة النسيج
والتجهيز - بسكرة -

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي, نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان :

1 - هبول الياس

2 - بلعيدي عبد الباسط

المسجلان بالسنة : ثانية ماستر تخصص : محاسبة

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية "

تحت إشراف : أ.د/ أحمد قايد نورالدين

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلا

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

