



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير



الموضوع

محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة

دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC - سطيف.

رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالب:

أ.د / رحال علي

حزاية عبد النور

الجنة المناقشة

الجامعة

الصفة

أعضاء اللجنة

بسكرة

←

رئيسا

←

أ.د أحمد قايد نور الدين

باتنة

←

مقرا

←

أ.د رحال علي

بسكرة

←

ممتحنا

←

د. شرون رقية

باتنة

←

ممتحنا

←

د. مسامح مختار

الموسم الجامعي: 2017-2018



شكر وتقدير

الحمد لله حمدا كثيرا والصلاة والسلام على رسول الله أتقدم

بالشكر الجزيل إلى:

الأستاذ الدكتور المشرف "رحال علي" على ما قدمه لي من نصح

وتوجيهات طيلة مراحل إعداد هذه الرسالة.

السادة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذه

الرسالة.

السادة عمال المكتبة وأخص بالذكر محافظ المكتبة "عزوز"

السادة إطارات وعمال مؤسسة ENPEC -سطيف- وأخص

بالذكر:

ناصر، رئيس مصلحة محاسبة التكاليف.

نسيم، رئيس مصلحة المحاسبة المالية.

وكذلك موظفي المصلحتين.

كما لا يفوتني أن أشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في

إعداد هذه الرسالة.

إهداء

إلى روح الوالد الغالي رحمة الله عليه

إلى الوالدة الكريمة أطال الله في عمرها وامتّعها بالصحة
والعافية.

إلى أخي وأختي.

إلى الزوجة.

إلى أولادي.

أنس، أنفال، أسيل.

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
09	أوجه التكلفة	1-1
12	وظائف محاسبة التكاليف	2-1
17	علاقة التداخل بين النظم المتعددة لنظم المعلومات	3-1
19	العلاقة بين التكلفة والمصروف والأصل والخسارة	4-1
24	العلاقة بين تكاليف المتغيرة الكلية وحجم النشاط	5-1
25	العلاقة بين تكاليف ثابتة وحجم الإنتاج	6-1
25	دراسة سلوك الوحدة من التكاليف الثابتة والمتغيرة التكاليف	7-1
26	خط التكاليف شبه المتغيرة والثابتة	8-1
31	موقع إدارة التكاليف في الهيكل التنفيذي	9-1
38	مخطط تفصيلي يمثل طريقة الأقسام المتجانسة	10-1
55	فكرة تكاليف الأنشطة	11-1
58	طريقة حساب التكاليف النهائية على أساس الأنشطة	12-1
61	مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة	13-1
88	عملية تقييم الأداء في المؤسسة	1-2
89	رأسمال المال العامل من أعلى الميزانية	2-2
89	رأسمال العامل من أسفل الميزانية	3-2
108	العلاقة بين فقرات تكاليف الجودة	4-2
110	تحسين الجودة وتخفيض التكلفة باتجاهين يزيد الربحية	5-2
118	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	1-3

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
1-1	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	15
2-1	وحدات العمل أو مفاتيح التوزيع	37
3-1	قائمة التكاليف حسب طريقة التكاليف المباشرة	40
4-1	قائمة الدخل (نتيجة الأعمال حسب طريقة التكاليف المباشرة)	41
5-1	مراحل حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة	43
6-1	التكامل بين نظامي ABM و ABC.	66
7-1	مقارنة بين المداخل التقليدية والمداخل الحديثة للتكلفة	70
1-3	تحليل مساهمة أنشطة المؤسسة	117
2-3	دراسة تطور المشتريات من كميات المواد الأولية الرصاص الصلب والرصاص اللين لثلاث سنوات (2015، 2016، 2017)	122
3-3	دراسة تطور الإنتاج من البطاريات لثلاث سنوات (2015، 2016، 2017)	123
4-3	تطور الكمية المباعة للمؤسسة من البطاريات لثلاث سنوات (2015، 2016، 2017)	125
5-3	الميزانية المالية 2015/12/31.	126
6-3	الميزانية المالية لسنة 2016/12/31	128
7-3	الميزانية المالية 2017/12/31.	130
8-3	حساب النتائج للسنوات 2015، 2016، 2017.	132
9-3	تطور هيكل الأصول	133
10-3	تطور هيكل الخصوم 2015، 2016، 2017.	135
11-3	تحليل جزء من عناصر حساب النتائج	136
12-3	تطور رأس المال العامل FR لمؤسسة ENPEC خلال الفترة 2015، 2016، 2017.	137
13-3	تطور احتياجات رأس المال العامل لمؤسسة ENPEC خلال الفترة 2015، 2016، 2017.	138
14-3	تطور قيم الخزينة لمؤسسة ENPEC خلال الفترة 2015، 2016، 2017.	138
15-3	قيم نسب السيولة لمؤسسة ENPEC (2015، 2016، 2017).	139

140	قيم نسب النشاط للمؤسسة ENPEC للفترة 2015، 2016، 2017.	16-3
142	قيم نسب الربحية لمؤسسة ENPEC للفترة 2015، 2016، 2017.	17-3
145	تكلفة شراء الرصاص اللين للأكسدة	18-3
146	حساب تكلفة شراء العلب	19-3
146	حساب تكلفة شراء الغطاء	20-3
147	حساب تكلفة شراء العلب.	21-3
147	حساب تكلفة شراء الغطاء	22-3
149	الأعباء المباشرة وغير المباشرة وأسس توزيعها	23-3
150	المواد الأولية المستعملة الإجمالية وتوزيعها على البطارية 150AH	24-3
151	المواد الأولية المستعملة الإجمالية وتوزيعها على البطارية 55AH	25-3
152	الاهتلاك المباشر وتوزيعه على المنتجين	26-3
153	الاهتلاك غير المباشر وتوزيعه على المنتجين.	27-3
153	الاستهلاكات من تموينات الأخرى غير المباشرة و توزيعها إلى منتجين	28-3
154	الأعباء غير المباشرة و توزيعها على المنتجين	29-3
154	حساب سعر التكلفة للمنتجين 150AH و 55AH	30-3
155	حساب النتيجة التحليلية الصافية	31-3
159	حساب تكلفة شراء المواد الأولية حسب المعايير للبطارية 55AH	32-3
160	حساب تكلفة شراء المواد الأولية حسب المعايير للبطارية 150AH	33-3
161	دراسة انحرافات البطارية 55AH	34-3
162	دراسة انحرافات البطارية 150AH	35-3
163	دراسة انحرافات البطارية 55AH	36-3
163	دراسة انحرافات البطارية 150AH	37-3

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر وتقدير
	إهداء
أ-ج	مقدمة عامة.
05	الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف.
06	المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف.
06	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن محاسبة التكاليف.
08	المطلب الثاني: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف.
11	المطلب الثالث: وظائف ودور محاسبة التكاليف.
14	المطلب الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى.
18	المبحث الثاني: دراسة التكاليف والأعباء وسعر التكلفة.
18	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المصاريف، الأعباء وسعر التكلفة.
20	المطلب الثاني: مكونات التكاليف وسعر التكلفة.
21	المطلب الثالث: تصنيفات التكاليف.
30	المطلب الرابع: علاقة إدارة قسم التكاليف بالإدارات الأخرى.
33	المبحث الثالث: تقنيات وطرق حساب التكاليف.
33	المطلب الأول: الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف.
54	المطلب الثاني: الطرق الحديثة في حساب التكاليف.
64	المطلب الثالث: الطرق الحديثة الأخرى.
70	المطلب الرابع: مقارنة بين الطرق التقليدية والطرق الحديثة.
73	الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي.
74	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء المالي.
74	المطلب الأول: ماهية الأداء.

79	المطلب الثاني: ماهية الأداء المالي.
82	المطلب الثالث: مفهوم تقييم الأداء المالي.
86	المطلب الرابع: خطوات ومتطلبات تقييم الأداء المالي.
89	المبحث الثاني: مؤشرات تقييم الأداء المالي.
89	المطلب الأول: المؤشرات المالية التقليدية.
94	المطلب الثاني: المؤشرات المالية الحديثة.
96	المطلب الثالث: الأطراف المستفيدة من عملية تقييم الأداء المالي.
97	المطلب الرابع: آليات تحسين الأداء المالي.
99	المبحث الثالث: العلاقة بين الأداء المالي ومحاسبة التكاليف.
99	المطلب الأول: ماهية الرقابة على التكاليف.
103	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف كأداة لرقابة على التكاليف.
105	المطلب الثالث: محاسبة التكاليف كأداة لاتخاذ القرار.
107	المطلب الرابع: محاسبة التكاليف والأداء المالي.
113	الفصل الثالث: دراسة حالة بالمؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC بسطيف
114	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC
114	المطلب الأول: نشأة وحدة المدخرات (البطاريات) بالجزائر والمراحل الاقتصادية التي مرت بها.
115	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة واستراتيجيتها.
118	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية الكهروكيميائية سطيف.
122	المبحث الثاني: استعمال المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي.
122	المطلب الأول: تطور المشتريات والإنتاج والمبيعات في المؤسسة الوطنية الكهروكيميائية سطيف.
126	المطلب الثاني: عرض القوائم المالية وتحليلها.
137	المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي من خلال حساب المؤشرات المالية.
143	المبحث الثالث: مكانة محاسبة التكاليف في مؤسسة الوطنية الكهروكيميائية سطيف.
143	المطلب الأول: مصلحة محاسبة التكاليف والعمليات التي تقوم بها.
144	المطلب الثاني: حساب النتيجة التحليلية.

156	المطلب الثالث: مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية.
167	خاتمة
171	قائمة المصادر والمراجع
181	قائمة الملاحق
209	فهرس الأشكال
210	فهرس الجداول
212	فهرس المحتويات
	ملخص

مقدمة عامة

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

ولن يتأتى ذلك إلا بتخفيض التكاليف وزيادة المستهلكين وبقاء أي مؤسسة اقتصادية في سوق المنافسة يتطلب منها استغلال إمكانياتها بالطريقة المثلى ومنه فالتسيير الجيد والفعال للمؤسسة يتطلب التحكم الدقيق في درجة استغلال وسائل الإنتاج وعملية التحكم تظهر من خلال قدرة المسير أو كفاءته ممن خلال استخدامه الوسائل والأدوات اللازمة استخدامًا جيدًا وفعالاً. فمن بين هذه الوسائل المستعملة نجد محاسبة التكاليف والتي تعتبر كإحدى الطرق أو الأساليب المستعملة في التحليل الدقيق من خلال حساب التكاليف وسعر التكلفة.

فهي من خلال هذا المنظور تمثل أداة تقنية تهتم بدراسة وتحليل ومعالجة ورقابة أعباء المؤسسة وما يترتب عنها من نتائج، فهي بذلك تساهم وإلى حد كبير في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات والتي لها أثر على الذمة المالية للمؤسسة وكما لها لمحاسبة التكاليف دور في تقييم ومتابعة أداء المشاريع.

إن غياب استعمال محاسبة التكاليف أو الاكتفاء باستعمال الطرق التقليدية العاجزة عن مواكبة التطورات، من أهم الأسباب التي تعاني منها مؤسساتنا فهي تعتبر أداة ضرورية تضمن المحافظة على أصول المؤسسة لتحقيق أفضل النتائج والوصول إلى الأهداف المسطرة وذلك من خلال المعلومات الكمية والنوعية التي توفرها وكل هذا في سبيل تحسين الأداء المالي للمؤسسة وتصحيح الانحرافات ورسم السياسات المستقبلية.

وعلى ضوء ما سبق يمكننا طرح إشكالية الدراسة:

ما هو دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية

ENPEC-سظيف؟

وبناءً على هذه الإشكالية يمكن تحليلها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تعتبر محاسبة التكاليف في الوقت الراهن ضرورية في المؤسسة؟

- ما مدى استعمال المؤسسة لتقنيات محاسبة التكاليف؟

- هل تقوم المؤسسة باستعمال مؤشرات المالية لقياس الأداء المالي؟

- كيف تستخدم محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي؟

فرضيات الدراسة:

- تعد محاسبة التكاليف من أهم التقنيات المستعملة في المؤسسة.
- تقوم المؤسسة باستعمال مؤشرات مالية وذلك بهدف معرفة ما مدى تطور المؤسسة.
- تستعمل المحاسبة التكاليف تقنيات حديثة للسيطرة على التكاليف ومنه تحسين الأداء المالي.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز أهمية محاسبة التكاليف والمكانة التي تحتلها ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- إبراز أهم التقنيات التي تستعملها محاسبة التكاليف خاصة الحديثة ووجوب استعمالها من طرف المؤسسة لأنها تساعدها على تعزيز مكانتها ومنافسة المؤسسات الأخرى وذلك بمتابعة التكاليف ومحاولة تخفيفها.
- أهمية التقييم وذلك من خلال استعمال مؤشرات التقييم وتبيان إلى أي مدى تطورت أو تراجعت المؤسسة ومساعدتها على تحسين أدائها.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة:

- التطرق لموضوع محاسبة التكاليف باعتبارها من أهم التقنيات التي تعطينا صورة واضحة ودقيقة عن المؤسسة وكذلك تساعدها في التحكم في تكاليف الرقابة عليها وذلك من أجل تحسين أدائها.
- إبراز أهمية المؤشرات المالية واستعمالها لمساعدتها على التقييم.

المنهج المستخدم:

للإجابة على إشكالية الدراسة والفرضيات اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري نظرا لتماشيه مع طبيعة الموضوع كما في الفصل الأول والثاني، وعلى أسلوب دراسة الحالة بهدف إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي وبهدف الوصول إلى العلاقة بين المتغيرين.

خطوات الدراسة:

الفصل الأول: والذي سيكون تحت عنوان " مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف " وسنتطرق فيه إلى نشأة محاسبة التكاليف وإلى الأسباب التي أدت إلى ظهورها، وسنتناول مفاهيمها وأهدافها بالإضافة إلى التكاليف وسعر التكلفة وإلى أهم طرق محاسبة التكاليف من طرق الكلاسيكية إلى الطرق الحديثة.

الفصل الثاني: والذي سيكون تحت عنوان " دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي " والذي سنتطرق فيه إلى مفاهيم عامة حول الأداء ثم نقوم بالتطرق إلى الأداء المالي من مفاهيم وتقييم وطرق وخطوات تحسينه إلى أن نقوم بالتعرف على العلاقة بين محاسبة التكاليف والأداء المالي.

الفصل الثالث: سنتعرض فيه إلى دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية بسطيف وذلك لمحاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع، وبعدها نتطرق إلى استعمال مؤشرات المالية ونقوم بحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

الفصل الأول

مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف

تمهيد:

تعتبر المحاسبة المالية من أهم المحاسبات المستعملة في المؤسسة من أجل معرفة الصورة الشاملة للنتائج المحققة ولكن ورغم أهميتها إلى أن المعلومات التي تحتويها ليست كافية لتحليل النشاط مما أدى إلى ظهور نقص أدى بالمسيرين إلى البحث عن وسيلة أو تقنية أخرى وهذا ما أدى إلى ظهور ومحاسبة التكاليف والتي استخدمت في مجال الإدارة والتسيير خصوصا ما يتعلق بجانب الإنتاج والتسويق وهذا باعتبارها الركيزة الأساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية التي يستند إليها المسير في اتخاذ القرارات بشكل يخدم مصالح المؤسسة ويسمح بتحقيق الأهداف.

وبذلك أصبحت محاسبة التكاليف من التقنيات الضرورية التي تسمح بمراقبة التكاليف وحسابها خاصة باستعمال الطرق الحديثة وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل عبر المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: دراسة التكاليف والأعباء وسعر التكلفة.

المبحث الثالث: تقنيات وطرق حساب التكاليف.

المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف.

إن محاسبة التكاليف من أهم فروع علم المحاسبة حيث تساعد المؤسسة في جميع وظائفها مثل التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات بعد أن كان دورها قديماً يقتصر على حساب تكلفة المنتج، حيث يهدف هذا المبحث إلى دراسة أساسيات محاسبة التكاليف من مراحل تطورها إلى تعريفها ومعرفة دورها ووظائفها وأهدافها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن محاسبة التكاليف.

من أهم مراحل تطور محاسبة التكاليف هي:

أولاً/قبل القرن التاسع عشر:

ظهرت كتابات في محاسبة التكاليف في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى ومن هذه الكتابات "كتاب جون كولتر" الذي بيّن فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار، وقد برز في هذه الفترة السجلات التحليلية للمخزون وحركته¹.

ثانياً/ القرن التاسع عشر:

ظهرت عدة كتابات منها كتاب تكلفة الصنع تأليف هنري ميتكالف Henry Metcalf عرض فيه طريقة محاسبة الأوامر الإنتاجية وكتاب جارك ويلز Jarke&Neils عن علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية وكتاب نورثون Northon عن المشاكل المحاسبية في حالة الإنتاج المستمر المعروف حالياً بمحاسبة المراحل الإنتاجية، وذكر هاميلتون شيش Hamilton Chuch في سنة 1901 بأن أغلب الشركات لديها نوعاً أو آخر من طرق التكاليف، وعلى الرغم من بساطتها إلا أنها كانت تمكنها من تحديد تكلفة العمل والمواد التي تستخدم في إنجاز عمل معين وكذلك قدّم هاميلتون بتقديم فكرة مراكز التكلفة وظهرت الكثير من الكتابات التي تتعلق بتوزيع التكاليف على المنتجات².

ثالثاً/ محاسبة التكاليف المعاصرة:

بدأت بعد 1945: إن تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين والتي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها، وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، تكاليف تاريخية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف

¹ - عبد الحلیم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، ط1، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص 11.

² - محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس، 2008، ص 09.

ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها وتعتبر ولادة محاسبة التكاليف تطوراً طبيعياً للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي¹.

وبعد تحرير التجارة العالمية واشتداد حدة المنافسة والانتقال إلى بيئة التصنيع المرنة أصبحت محاسبة التكاليف التقليدية عاجزة عن تطوير الأداء والقيام بوظائفها على أكمل وجه بعد أن تغيرت خصائص البيئة الصناعية، فأصبح الحل هو تطبيق ما يسمى بالتكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing)، وبهذا فإن إجراءات محاسبة التكاليف في البيئة الصناعية الجديدة مختلف منطقياً عن أنظمة التكاليف الكلاسيكية العملية².

رابعاً/أسباب ظهور محاسبة التكاليف:

إن أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف هي عجز المحاسبة المالية في تلبية متطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات المتعلقة ب³:

1- عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز من مراكز التكلفة وربطه بكل أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرضاً للمساءلة عن التكاليف.

2- تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة.

3- تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة Value Chaine المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات.

4- معلومات متعلقة بزيادة التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج.

5- تسعيرة الوحدة الواحدة المنتجة اعتماداً على كلفة المخاطر الداخلة في إنتاجه.

6- العوائد المتحققة من كل سلعة.

كل هذه المبررات أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف.

ويرجع قصور المحاسبة المالية عن مواجهة متطلبات أصحاب المشروعات إلى⁴:

1- أنها تهتم بالإجماليات دون التفصيل.

¹ - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 1998، ص 08.

² - نائل عدس، نضال الخلق، محاسبة التكاليف "مدخل حديثة"، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر، الأردن، 2013، ص 17.

³ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، ط1، دار الحامد للنشر، عمان، سنة 2009، ص 22.

⁴ - <http://www.accomntants.egyptcorees.info/blog/?p:19> vu le 15/03/2015 à 22 :12

- 2- أنها تاريخية والمطلوب بالتخطيط للمستقبل ووضع تقديرات بما يمكن أن يكون عليه المستقبل.
- 3- تهتم بالتسجيل دون الحصر.
- 4- تبرر نتيجة المنشأة عن كامل (فترة مالية) دون تحديد نتيجة الفترات الفرعية.
- 5- عدم جدوى النتائج التي تقدمها للإدارة لأنها تقدم بعد مضي عام كامل أو أكثر مما يقلل من فاعلية النتائج وعدم إمكانية الرقابة.

المطلب الثاني: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف.

أولا/ مفهوم محاسبة التكاليف:

هناك عدة تعاريف لمحاسبة التكاليف نذكر منها:

- تعريف 01:** "محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي"¹.
- تعريف 02:** "المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ والإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة فعالة لتسيير المؤسسات"².
- تعريف 03:** وتُعرَّف أيضا على أنها: "نشاط أو نظام محاسبي تشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط أو الرقابة واتخاذ القرارات"³.

¹ - رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 1.

² - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية -، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص 07.

³ - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2003، ص 19.

تعريف 04: من خلال هذه التعاريف نستنتج بأن محاسبة التكاليف هي إحدى أدوات التسيير والرقابة الحديثة وتستعمل تقنيات وطرق من أجل تحديد تكلفة المنتجات ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات لتحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة وأعلى قدر من الكفاءة والفعالية.

حيث أن محاسبة التكاليف هي نموذج لمعالجة المعلومات ولها أهداف أساسية منها¹:

- معرفة تكاليف العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛

- تعيين قواعد لتقييم بعض عناصر ميزانية المؤسسة؛

- شرح النتائج مع حساب تكاليف المنتج ومقارنتها مع سعر البيع؛

- تسطير توقعات الأعباء والمنتج الجاري؛

- هي وسيلة للتسيير، ومهامها حساب التكاليف وتحليل الانحرافات (مراقبة التكاليف).

ثانياً/ أهداف محاسبة التكاليف: لم تعد أهداف محاسبة التكاليف تنحصر في تحديد تكلفة الإنتاج فقط بل

توسعت لتشمل عدة أهداف تخدم الإدارة وأهدافها المسطرة، ويمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف كما يلي:

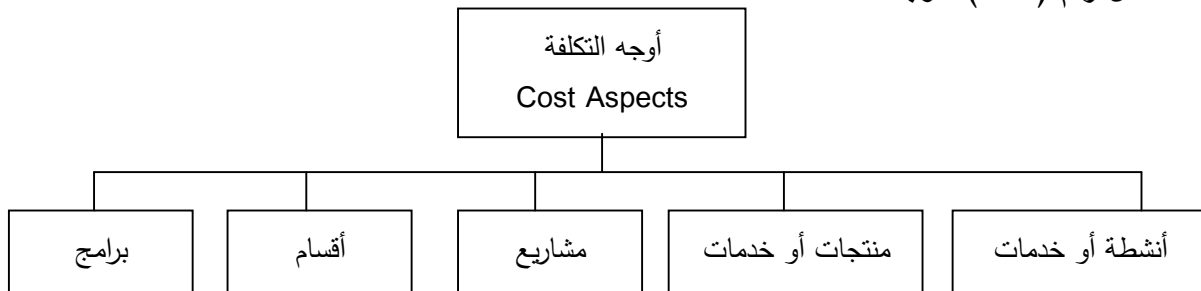
1- تحديد التكلفة الفعلية للسلع المنتجة أو الخدمة المؤداة:

حيث تختص بتجميع البيانات الفعلية للأنشطة وتسجيل وتحليل هذه البيانات بشكل يسمح بتحديد تكلفة

مخرجات هذه الأنشطة ولا شك أن هذا الهدف غاية في الأهمية حيث يتم استخدام هذه التكلفة الفعلية في تكلفة

البضاعة المباعة وكذلك تكلفة المخزون السلعي آخر الفترة².

شكل رقم (1-1): أوجه التكلفة.



المصدر: نائل عدس، مرجع سبق ذكره، ص 18.

¹ - Michel Poirot et Xavier Hubert, **la comptabilité analytique outil de gestion**, édition d'organisation, Paris, France, P19.

² - محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

2- المساهمة في تسعير المنتجات:

يمكن لمحاسبة التكاليف المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المؤسسة أو الخدمات التي تقدمها بحيث تعطي على الأقل تكلفتها وفي بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتغيير أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة لذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة¹.

3- الرقابة على التكاليف:

تهدف محاسبة التكاليف إلى تخفيض التكاليف المتعلقة بالإنتاج إلى أدنى حد ممكن دون التأثير على جودة الإنتاج أي تحقيق الكفاءة والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وتتطلب عملية الرقابة على التكاليف بعض الإجراءات بهدف مراقبتها والسيطرة عليها وكذلك وضع المعايير المحددة مسبقاً لتكاليف هذه العناصر لغرض إجراء المقارنة معها بعد حدوث التكاليف الفعلية وذلك لدراسة أسباب الاختلاف واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة².

4- قياس النتائج التحليلية:

وذلك بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة ويمكن قياس مردودية المنتجات المختلفة أو مجموعة المنتجات والمبيعات أو الخدمة. إذ يتحدد سعر بيع على أساس سعر التكلفة والمردودية تتحدد على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة³.

5- توفير معلومات عن الطاقات الإنتاجية المتاحة:

وذلك في كل قسم أو عملية المواد الإنتاجية اللازمة لإنتاج كل منتج، وكذلك مستلزمات الإنتاج القياسية من المواد والأجور وساعات عمل الآلات وهذا ما يمكن الإدارة من تخطيط برنامج الإنتاج من المنتجات المختلفة لتحقيق أهداف المنشأة على أفضل صورة ممكنة⁴.

6- تخفيض تكلفة الوحدات المنتجة:

بعد دراسة البيانات التي تتلقاها الإدارة من إدارة الإنتاج والتكاليف تعمل على خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ قرارات إدارية بتغيير مادة أولية معينة أو تغيير في شكل السلعة

¹ - زكرياء فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف - دراسة نظرية وتطبيقية، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص 10.

² - محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 09.

⁴ - كمال حسن الجمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، ط1 دار ثراء للنشر، الأردن، سنة 2008، ص 17.

وتصميمها ومراقبة أداء العمال والتقليل من الوقت الضائع أو المنتجات التالفة أو استبدال الآلات لزيادة كفاءتها الإنتاجية ولا شك أن إعداد نظام التكاليف المعيارية المقدر أو الميزانيات التقديرية سيكون له أثر كبير في تحقيق الرقابة على الأداء وضبط التكاليف¹.

7- توفير معلومات إعداد القوائم المالية المرحلية والسنوية:

تساعد محاسبة التكاليف في إعداد القوائم المالية سواء المرحلية أو السنوية وذلك عن طريق حساب تكلفة البضاعة المباعة وتقييم المخزون في نهاية الفترة والتي تعتبر عناصر أساسية في هذه القوائم سواء في إظهار ربح الفترة من ناحية أو المركز المالي لها من ناحية أخرى².

8- تقييم الأداء وتطوير خطط الحوافز: حيث أنه عن طريق بيانات محاسبة التكاليف سواء الفعلية أو محددة مسبقاً يتم تقييم أداء الأقسام والأفراد والأنشطة وتحديد مدى التزامهم بالخطط الموضوعية ومدى مساهمتهم في تحقيق الأهداف المحددة وما قد يترتب على تقييم الأداء من تطبيق أنظمة الحوافز أو حتى إعادة النظر في تطويرها وتحسينها³.

المطلب الثالث: وظائف ودور محاسبة التكاليف.

أولاً/وظائف محاسبة التكاليف:

من أهم الوظائف التي تمارسها محاسبة التكاليف.

1- الوظيفة التسجيلية: تعتبر الوظيفة التسجيلية أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف وعليه فإن المؤسسة هي التي تعمل على اختيار الطريقة الأنسب للتسجيل، حيث تقوم محاسبة التكاليف بتسجيل العمليات ذات الطابع المتعلق بتكلفة الإنتاج في سجلات خاصة مع مراعاة معايير الدقة والموضوعية واستخدام سجلات مناسبة يمكن الرجوع إليها عند الحاجة⁴.

2- الوظيفة التحليلية: تهتم بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها ونتائجها وذلك بما يخدم أهداف الإدارة⁵.

¹ - عبد الناصر نور عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، العبدلي، عمان، 2011، ص 19.

² - محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³ - المرجع نفسه، ص 22.

⁴ - عبد الناصر نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 20.

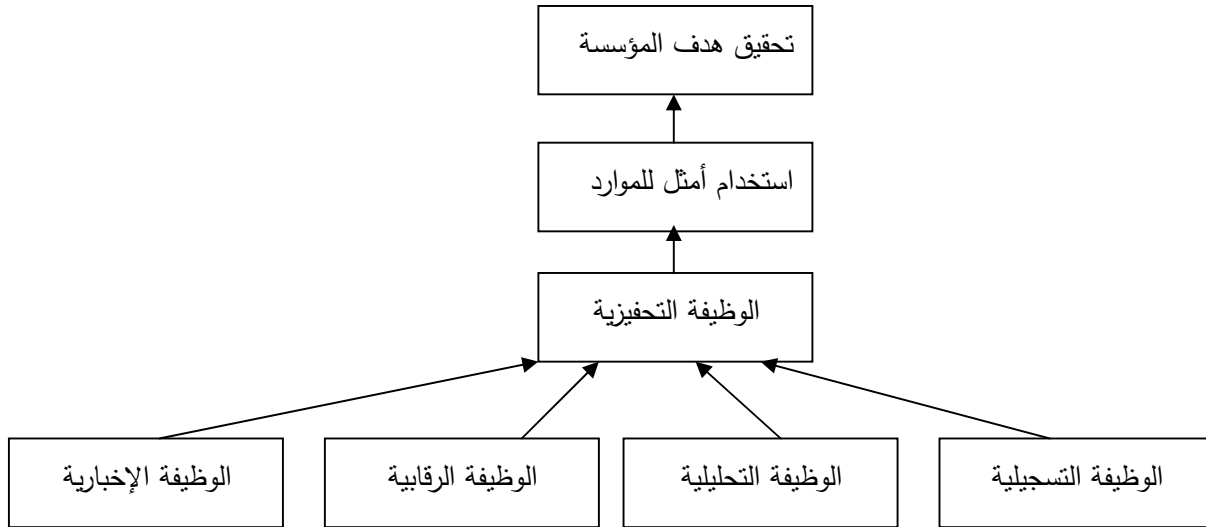
⁵ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

3- الوظيفة الرقابية: تهتم محاسبة التكاليف بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط وذلك لتقليل التكلفة ورفع الكفاءة الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان وتحديد الانحرافات (ملائمة وغير ملائمة)¹.

4- الوظيفة المعلوماتية (الإخبارية): تهتم بإيصال المعلومات والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية وتقوم الإدارة بإتخاذ قرارات تصحيحية وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة².

5- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط له وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق وبهذا ستحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي وهذا فعلا يساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم والشكل التالي يبين وظائف محاسبة التكاليف.

شكل رقم (1-2): وظائف محاسبة التكاليف.



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

² - المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

ثانياً/ دور محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف دور واضح ومهم في تنفيذ مهام الإدارة المختلفة في المؤسسة على الوجه الكامل وقد تطور هذا الدور بتطورها وتطور أهداف ووظائف الإدارة.

1- الدور التقليدي: يتمثل الدور التقليدي لمحاسبة التكاليف في¹:

- تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف.

- تحديد تكلفة المنتج وذلك لتقويم المخزون.

- توفير المعلومات مفصلة عن التكاليف لتلبية احتياجات الإدارة المتمثلة في السيطرة على العمليات الحالية و التخطيط للمستقبل.

2- الدور الحديث²: بالإضافة للدور التقليدي الذي تلعبه محاسبة التكاليف في المؤسسة إلا أنها انتهجت

دوراً حديثاً وذلك تماشياً مع التطور الحاصل في وظائف الإدارة، ويمكن تقسيم الأدوار الحديثة لمحاسبة التكاليف حسب وظائف الإدارة.

* **في مجال التخطيط:** تعمل إدارة المؤسسة على إعداد الخطط المستقبلية عادة، وهدفها من ذلك زيادة الأرباح استناداً إلى دراسة الظروف التي يتوقع أن تواجه المشروع وتساهم محاسبة التكاليف في توفير الكثير من البيانات اللازمة على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة كما تساهم في تقديم التقارير لمقارنة الأداء الفعلي مع الخطط الموضوعية.

* **في مجال التنظيم والتوجيه:** إن دور محاسبة التكاليف هو تخصيص التكاليف للوحدات الإدارية المختلفة مما يسهل على الإدارة قياس أداء هذه الوحدات وتعديل التنظيم الإداري بما يحقق كفاية في الإنتاجية سواء عن طريق العاملين وتوفير الحوافز لهم أو صياغة الأهداف ومعالجة الانحرافات التي تظهر عن التنفيذ.

* **في مجال الرقابة:** تتم مقارنة التنفيذ الفعلي مع الخطط الموضوعية لمعرفة الانحرافات ومعالجتها، وفي حالة عدم وجود خطط يتم المقارنة بين التكاليف الفعلية للسنة الحالية مع السنة السابقة.

¹ - Edward. J. Vandere Beck, Principle of Cost Accounting, 15th Edition, South Westen Cengage Learning, 2010, p2.

² - عبد الناصر نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 17.

* في مجال اتخاذ القرارات: هو المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأفضل كالمفاضلة بين الشراء أو الإنتاج، تشغيل خط إنتاج جديد أو إيقاف خط إنتاج آخر هذه المفاضلة يكون لمحاسبة التكاليف دور مهم في تحديد البديل الأفضل.

المطلب الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى.

ترتبط محاسبة التكاليف ارتباطاً وثيقاً بفروع المحاسبة الأخرى وهذا راجع لطبيعة المعلومات التي تنتجها ومصدر البيانات التي تعتمد عليها لإنتاج معلومة ملائمة تستفيد منها الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار وهذا ما سنراه فيما يلي:

أولاً/ العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

تتفرع محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية التي اهتمت بتسجيل وتبويب العمليات المالية من واقع المستندات في سجلات ودفاتر محاسبية منظمة لاستخراج نتائج أعمال المشروع خلال فترة زمنية تقدر بنسبة مالية إلا أن مع ظهور محاسبة التكاليف قد غيرت هذا الأسلوب التقليدي في القيد والترحيل وطبيعة البيانات المستخدمة إلى الاهتمام بالوفاء بمتطلبات الإدارة من بيانات ومعلومات تساعد في القيام بأعمالها من تخطيط وتنظيم ورقابة وإشراف وتوجيه ورغم ذلك فإن المحاسبة المالية والتكاليف ترتبطان ارتباطاً وثيقاً في إظهار نتيجة الأعمال¹ ويمكن عرض أوجه التشابه والاختلاف كما يلي:

1- أوجه التشابه²:

- محاسبة التكاليف تعتبر امتداداً للمحاسبة المالية وتعتمد على نفس المبادئ والأسس المتعارف عليها
- تحقق كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف رقابة على بعضها البعض باعتبار أن المحاسبة المالية تتناول الأرقام والمؤشرات بشكل إجمالي بينما تتناولها محاسبة التكاليف بشكل تحليلي وتفصيلي.
- فمثلاً تظهر المحاسبة المالية التكاليف والأرباح بشكل إجمالي على مستوى المنشأة بينما تقوم محاسبة التكاليف بإظهارها محللة ومفصلة على مستوى الأقسام وأنصاف السلع ووحدات الإنتاج.
- تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون السلعي الباقي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية وهذا ما يساعدها في إعداد حساباتها وقوائمها الختامية.

¹ - عبد الناصر نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 22.

² - نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة، عمان، الأردن، ط1، 2014، ص 20-21.

- تحمل محاسبة التكاليف على البيانات المتعلقة بمشتريات المواد وأجور العمال من السجلات المالية والتي تقوم بتحليلها وتوزيعها على مراكز الإنتاج ومن ثم تحميلها على المنتجات.

2- أوجه الاختلاف: سنقوم بعرضها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

محاكاة التكاليف	المحاسبة المالية	زاوية المقارنة
تهتم بتزويد الإدارة بالبيانات التحليلية للقيام بمهام التخطيط والرقابة	تسجيل عمليات المنشأة الخارجية ممثلة في قيم نقدية بشكل إجمالي	1-النطاق
تتمثل في أقل وحدة تنظيمية (المراكز، الأقسام، الإدارة) داخل المنشأة.	تتمثل الوحدة المحاسبية في المنشأة ككل أو في جزء متكامل منها كفرع أو مصنع	2- الوحدة المحاسبية
تعالج العمليات بطريقة تحليلية وتفصيلية لتوفير بيانات عن تكاليف كل نوع من المنتجات والعمليات والنشاطات	تعالج العمليات المالية بطريقة إجمالية وتهتم بالعمليات التي تحدث بين المنشأة والغير مما ينشأ عنها علاقات مديونية ودائنية	3- المعالجة المحاسبية
تهدف إلى حصر التكاليف لتحديد تكلفة وحدات النشاط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات لتحسين الأداء في الإنتاج وتكون الفترة (يوم، أسبوع، شهر، ثلاثة أشهر)	تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة والتعرف على المركز المالي للمنشأة كوحدة واحدة لسنة مالية واحدة	4- الأهداف
تهتم بالبيانات الفعلية وبالبيانات التقديرية (المحددة مسبقاً للتكاليف فقط)	تهتم بالبيانات الفعلية التي تعبر عن قيم العمليات التي تمت في الماضي (منتجات وتكاليف)	5- إعداد البيانات

إدارة المنشأة لوضع الخطط والرقابة عليها واتخاذ القرارات الرشيدة	أصحاب المنشأة والجهات الخارجية	6- الجهة المستفيدة
تهتم بالبيانات الكمية والمالية (قيم) المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة.	تهتم بالعمليات المالية (قيم) من منتجات وتكاليف عن عمليات المنشأة	7- نوع البيانات

المصدر: نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص 21.

ثانيا/ العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف:

أدى التطور الكبير الذي حدث في علم الإدارة ونظرية القرارات إلى ضرورة التعمق في نظرة المحاسبة إلى الاستفادة من البيانات المتاحة وخلق مجال أوسع في تحليل وعرض النتائج وقد ساعد ذلك على التقدم التكنولوجي في معالجة البيانات وتطور أجهزة الحاسوب.

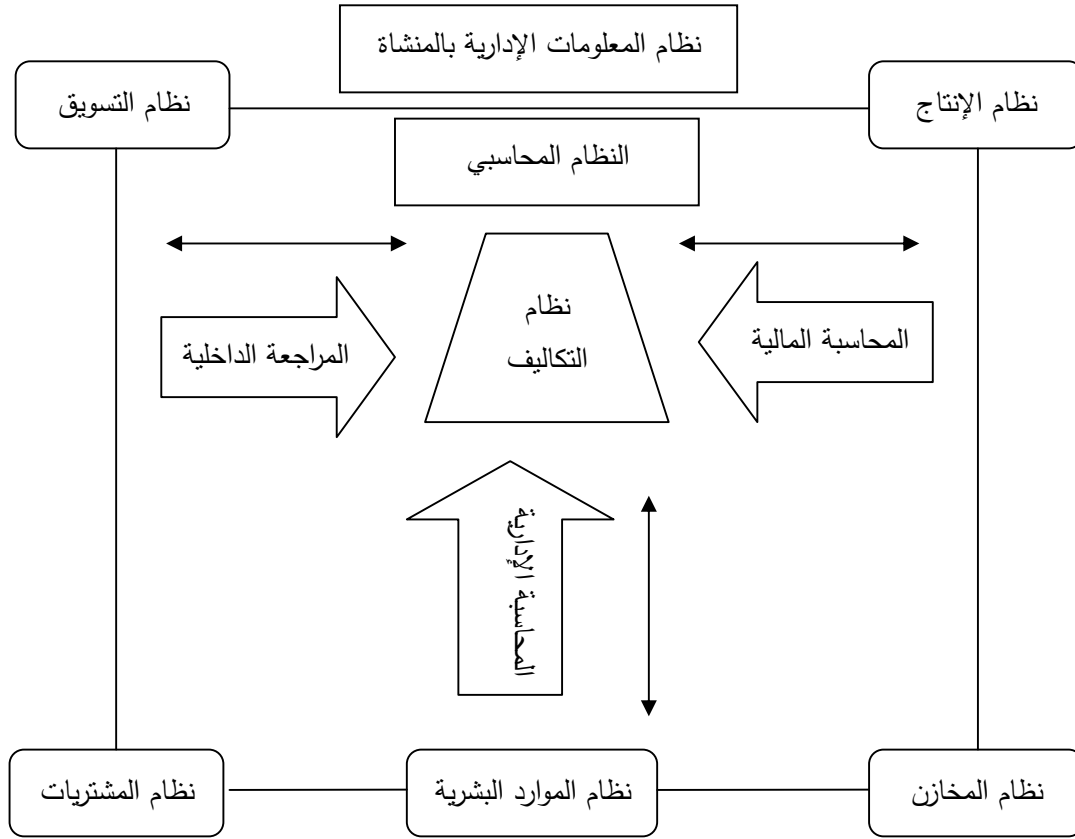
لذلك ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية والذي يعني الإدارة من خلال الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فالمحاسبة الإدارية هي تطبيق للأساليب الفنية والمفاهيم العلمية في تسجيل البيانات وتبويبها وعرضها لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها على أكمل وجه في التخطيط والرقابة على التنفيذ وتقييم الأداء واتخاذ القرارات اللازمة والملائمة¹.

ومن خلال تعريف المحاسبة الإدارية نستخلص أن نطاق المحاسبة الإدارية يشمل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، التحليل الحدي، ونقطة التعادل، التحليل المالي للبيانات المالية والتحليل الإحصائي للبيانات...، وإن جميع هذه المجالات تعتمد بشكل أساسي على البيانات التحليلية التي تنتجها المحاسبة التحليلية لذا يمكن القول، إن للمحاسبة التحليلية علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها لإدارة المشروع، لاستخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم وكذلك في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع².

¹ - نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيس، المرجع السابق، ص 24.

² - عبد الناصر نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 23.

الشكل رقم (1-3): علاقة التداخل بين النظم المتعددة لنظم المعلومات:



المصدر: صلاح بسيوني عبد وآخرون، محاسبة التكاليف، د ن، القاهرة، ط1، 2016، ص 16.

من خلال الشكل نلاحظ بأن كل الأنظمة الموجودة بالمؤسسة تقوم بخدمة نظام التكاليف (المحاسبة التحليلية)، من خلال توفيرها للبيانات اللازمة لهذا النظام ليقوم بتحديدتها وتجميعها وتسجيلها وتحليلها لغرض تزود الإدارة بالمعلومات التي تساعد في التخطيط والتنظيم والرقابة.

ثالثا/ علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الضريبية والحكومية.

علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الضريبية: تستورد بعض المشروعات الصناعية مواد خام من الخارج وتستخدمها في عمليات الإنتاج وتدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة غير المسترجعة حيث تضاف إلى تكلفة البضاعة، كما يجب احتساب الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور التي تخص العاملين في المصنع ثم إن على المدقق الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي¹.

¹ - عبد الناصر نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 24.

رابعا/علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الحكومية: تقوم المحاسبة الحكومية على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة ومواصلات وغيرها، حيث أن هذه الخدمات تحتاج إلى نفقات كبيرة لذا يجب استخدام محاسبة التكاليف من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع وخدمات¹.

المبحث الثاني: دراسة التكاليف والأعباء وسعر التكلفة.

إن اهتمام محاسبة التكاليف بدراسة التكاليف والأعباء هو محاولة منها للوصول إلى سعر التكلفة وتحديدتها من الربح للمنتجات، ذلك أن التكلفة تمثل أحد الاعتبارات الأساسية التي تؤثر على جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتكتسب التكلفة أهميتها من تأثيرها المباشر وغير المباشر على القرارات المختلفة بجانب تأثيرها أيضا بما يتخذه الفرد أو المؤسسة من قرارات، حيث يهدف في هذا المبحث لدراسة التكاليف وسعر التكلفة وتصنيفاتها.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المصاريف، الأعباء وسعر التكلفة.

أولا/ مفهوم المصاريف: حيث عرفها ناصر دادي عدون"المصرف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود"².

ثانيا/ مفهوم الخسارة: هي تضحية اقتصادية أيضا يعبر عنها بوحدات نقدية ولكن لا تقابلها منفعة، فهي أيضا تكاليف مستنفذة لا تحقق إيراد وبالتالي فإن الإيراد يكون أقل من التكاليف إذن تحدث خسارة³.

ثالثا/ مفهوم الأعباء: تعرف الأعباء بأنها نظام لتقييم المصاريف على فترات والنتائج عن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ التسجيل أو تحمل الأعباء فالعبء يتقابل مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: استهلاك البضائع، المواد، اللوازم بالمقابل إن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن التي تصرف فيه، فالأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى هي تجريدية وقابلة للتقييم⁴.

¹ - عبد الناصر نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 24.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

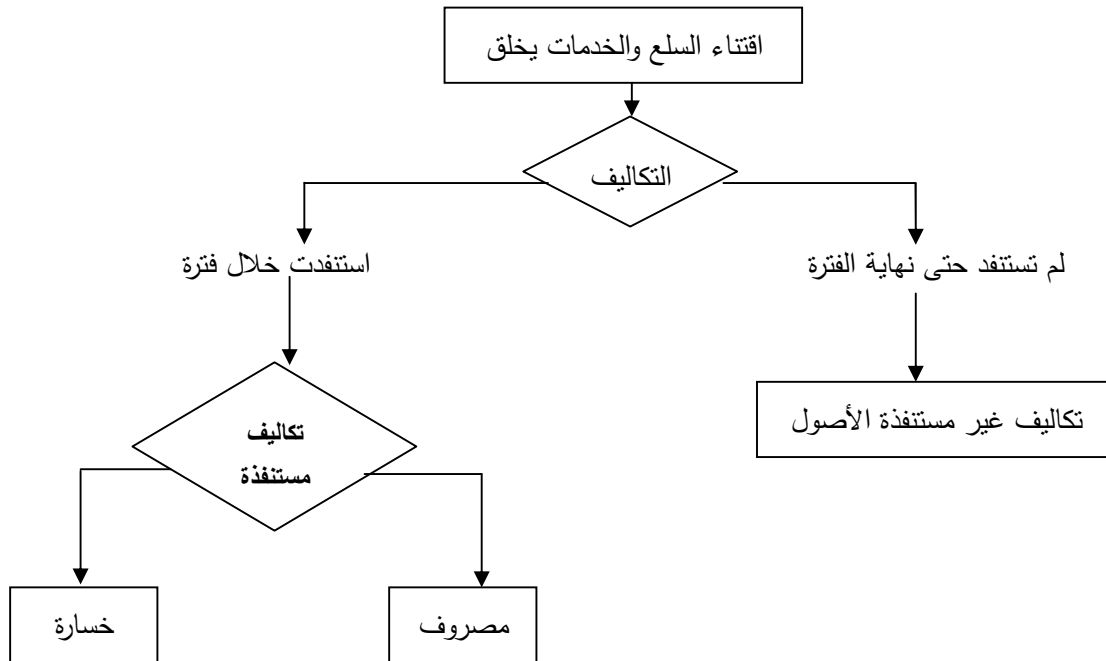
⁴ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

رابعا/ مفهوم التكلفة: تعرف على أنها "مورد مضى به أو ضائع لتحقيق هدف محدد وعادة ما تقاس التكلفة بقيم نقدية من الواجب دفعها للحصول على سلع أو خدمات وتمثل التكلفة الفعلية في التكلفة التي حدثت (التكلفة التاريخية) وذلك لتميزها عن التكلفة المخططة لها (أو المتبئ بها) طبقا للموازنة"¹.

وتعرف أيضا على أنها "قيمة الموارد التي عادة ما يتم قياسها بالقيمة النقدية التي يتم التضحية بها لتحقيق هدف معين وهذا الهدف قد يكون الحصول على سيارة أو منزل أو تصنيع منتج معين أو الحصول على خدمة"².

والشكل التالي يبين العلاقة بين التكلفة والمصروف والأصل والخسارة.

شكل رقم (1-4): العلاقة بين التكلفة والمصروف والأصل والخسارة



المصدر: صالح عبد الله الرزق، محاسبة التكاليف الفعلية، ط2، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 27

¹ - تشارلز هورنجرن وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، كتاب 1، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2009، ص 130.

² - إيدي ميلاني، بيتر أنريل، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض، 2013، ص 70.

خامسا/ مفهوم سعر التكلفة:

تعريف 1: "سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع"¹.

تعريف 2: "سعر التكلفة لمنتج معين هو تحميل هذا المنتج بكافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة حتى المرحلة النهائية بما فيها تكاليف التوزيع"².

تعريف 3: "سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يتكفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعداده إلى مرحلة وصوله إلى المرحلة النهائية"³.

إذن سعر التكلفة هي مجموع التكاليف التي تتعلق بالمنتج من تاريخ الشراء حتى تاريخ البيع.

المطلب الثاني: مكونات التكاليف وسعر التكلفة.

أولا/مكونات التكاليف: تتكون مما يلي:

1- تكلفة الشراء: تتكون من المشتريات زائد كل الأعباء التي ترافق العملية سواء في المؤسسة الصناعية أو التجارية وتوضح حسب العلاقة التالية:

تكلفة الشراء = المشتريات + أعباء الشراء (التموين) مباشرة وغير مباشرة.

2- تكلفة الإنتاج: عمل الاقتصاديون على التفرقة بين نوعين من تكلفة الإنتاج تكلفة الإنتاج النقدية وتكلفة الإنتاج الحقيقية (نفقة الاختيار).

3- تكلفة الإنتاج النقدية: يقصد بها تلك المبالغ النقدية المنفقة في الإنتاج، أي التي دفعت فعلا مقابل خدمات عوامل الإنتاج.

4- تكلفة الإنتاج الحقيقية: لا يقصد بنفقة الإنتاج الحقيقية مجرد المبالغ النقدية التي دفعت لعناصر الإنتاج، بل يقصد بها خدمات الموارد الحقيقية التي استخدمت في العملية الإنتاجية، أي خدمات العمل ورأس المال، والأرض المستخدمة في إنتاج السلعة، وتوضح حسب العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + أعباء التصنيع.

¹ - بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² -Margaerin .J, Base de la comptabilité analytique, édition sedifor, Grenoble, 1991, p14.

³ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

5- **تكلفة التوزيع:** تضم كل الأعباء الخاصة بعملية توزيع المنتج مثل مصاريف تخزين المنتج النهائي، أجور عمال قسم التوزيع، مصاريف النقل، مصاريف الإشهار والمصاريف المرتبطة بمصلحة البيع.

ثانيا/ سعر التكلفة والأعباء الإضافية وغير المعتبرة:

هي تتمثل في مجموع أعباء المؤسسة الخاصة بدورة الاستغلال وكذلك الخاصة بخارج دورة الاستغلال وتصنف إلى:¹

1- **الأعباء المعتبرة:** وهي كل الأعباء التي تكون سعر التكلفة والتي لها علاقة منطقية بإعداد المنتج حتى مرحلة بيعه.

2- **الأعباء غير المعتبرة:** هي تلك الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة ولا تؤخذ في المحاسبة التحليلية لأن تحميلها قد يجرّد التكاليف من معناها.

3- **العناصر الإضافية:** وهي أعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي غير مسجلة في المحاسبة العامة أو المصاريف المدفوعة ولكن من الواجب حسابها ضمن سعر التكلفة وتسمى إضافية لأنها ليست ضمن أعباء المحاسبة العامة، لا تتدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية، ويشمل كل من مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص والدفع لأعمال صاحب المشروع (أجرة عمل المستغل)².

بعد التمييز بين المكونات الثلاثة للتكاليف وسعر التكلفة يمكننا تحديد وحساب أعباء المحاسبة التحليلية حسب العلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة.

المطلب الثالث: تصنيفات التكاليف.

هناك عدة تصنيفات لعناصر التكلفة نذكر منها:

أولا/ تصنيف التكاليف حسب طبيعتها:

يقسم هذا التصنيف عناصر التكلفة تبعاً لطبيعتها عوامل الإنتاج إلى:

¹ - Gérard melyon, comptabilité analytique, 3^{ème} édition, paris, 2000, p14.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

1- تكاليف المواد: وتتمثل في تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في نشاط المؤسسة وهي من أهم عناصر التكاليف لأنها تمثل نسبة كبيرة من التكلفة الإجمالية للإنتاج¹.

2- تكلفة العمل: تتمثل في الأجور المدفوعة للعاملين سواء كانت مباشرة مثل أجور العمال والورشات وخطوط الإنتاج المباشرة أو غير المباشرة مثل خدمات العاملين للآلات وحراسة المصنع والأبحاث والتجارب².

3- تكلفة الخدمات الأخرى: وتتمثل في المصروفات الأخرى التي تحتاجها المؤسسة بخلاف عنصري المواد والعمل من أجل إتمام دورة الإنتاج أو دورة البيع أو مزاوله النشاط الإداري العمومي في المشروع.

ثانيا/ تصنيف التكاليف حسب الوظيفة:

إن الغرض الأساسي من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية).

من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد وأجور وخدمات أخرى) وتتمثل الوظائف الرئيسية في المنشآت الصناعية في كل من وظيفة التصنيع ووظيفة التسويق والوظيفة الإدارية³.

1- التكاليف الصناعية: هي تلك التكاليف المتعلقة بإنتاج أو تصنيع منتج معين وتتضمن كل تكاليف العمليات التصنيعية ويطلق عليها تكلفة الإنتاج وتستهلك:

- تكاليف المواد المستخدمة كمواد خام أو نصف مصنعة.

- تكاليف العمالة المتمثلة في أجور مباشرة للعمال أو غير مباشرة كالأبحاث.

- تكاليف الخدمات الصناعية غير المباشرة والمتعلقة بالإنتاج مثل تأمين المصنع وصيانته.

2- تكاليف تسويقية: وتبدأ هذه التكاليف من حيث انتهت التكاليف الصناعية وتتمثل في جميع المصاريف التي تستعملها المؤسسة في سبيل بيع المنتجات مثل تخزين منتجات التامة ومصاريف الإشهار

ومصاريف النقل والتوزيع وتشمل ما يلي⁴:

- تكاليف المواد المستخدمة في عملية التسويق مثل المطبوعات والتغليف والتعبئة.

¹- نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص 43.

²- عبد الناصر نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 25.

³- أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 12.

⁴- المرجع نفسه، ص 13.

- رواتب وأجور العاملين في التسويق.

3- التكاليف الإدارية: هي المصاريف الإدارية التي تتحملها المؤسسة في سبيل توجيه ورقابة وقيادة المنشأة ككل ويمكن عرضها كالتالي:

- المواد المستخدمة في المطبوعات والصيانة ومواد النظافة.

- رواتب العاملين بالإدارة مثل رواتب الموظفين في الإدارة العامة وقسم الصيانة.

- مصاريف الإدارة الأخرى مثل استهلاك المعدات وأتاعب المدققين وغيرها.

ثالثاً/ تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط¹: ويطلق عليه التقسيم السلوكي حيث يدرس سلوك التكلفة تجاه تغير حجم النشاط وهذا لمساعدة المؤسسة في اتخاذ مختلف القرارات الإدارية وكذلك ما يحدث على مستوى إجمالي التكلفة حينما يحدث تغير في حجم النشاط ومن هذا المنطلق فإن احتمال التغير أو رد الفعل يمكن أن تظهر عناصر متغيرة Variable تبعاً لتغير حجم النشاط.

كما يمكنه أن يكشف عن عناصر ثابتة Fixed وأخيراً يمكن أن تظهر عناصر تجتمع بينهما (الثابت والمتغير) ويمكن تسميتها بالشبه المتغيرة Semi-Variable.

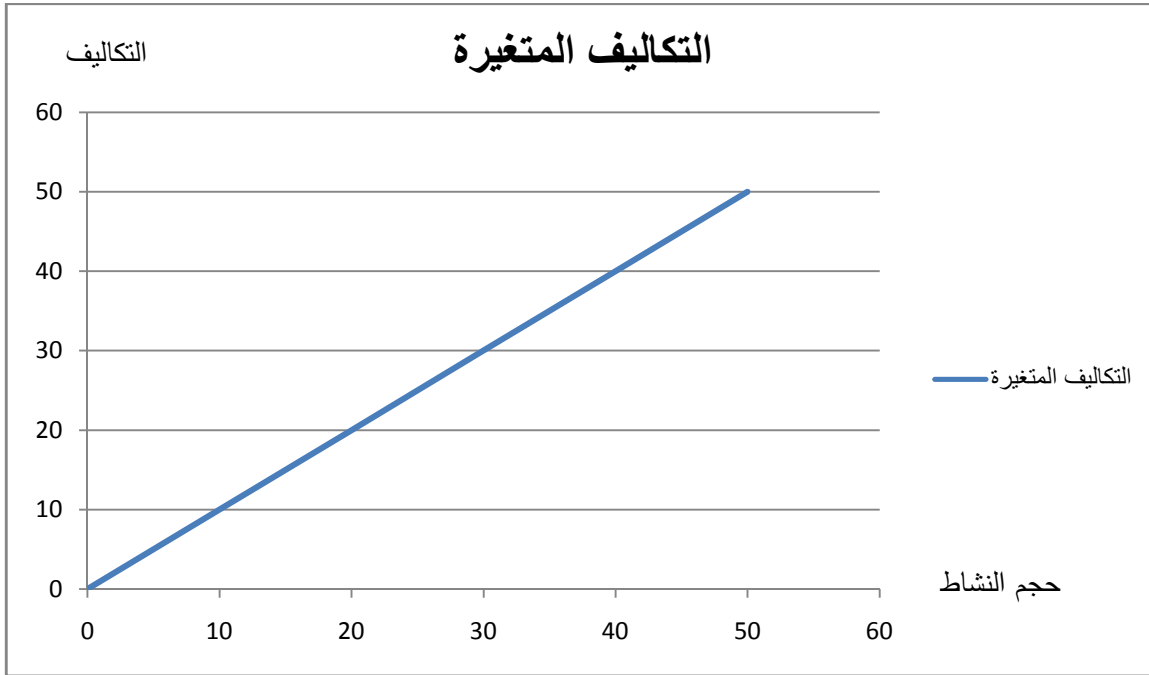
1- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير في مجموعها تناسبياً مع التغير في مستوى النشاط ويمكن التعبير عن النشاط بعدة طرق مثل وحدات المنتج أو الوحدات المباعة وما إلى ذلك، ومن الأمثلة على ذلك المواد الأولية حيث تتغير المواد المستعملة خلال الفترة في مجموعها مع عدد الوحدات المنتجة².

وبمفهوم آخر هي عناصر التكاليف التي تتغير في مجملها مع التسعير في حجم الإنتاج بنسبة ثابتة وفي نفس الاتجاه، أما متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة فهو ثابت، تشمل هذه التكاليف كل من المواد والأجور المباشرة ويمكن تمثيل دالة التكاليف المتغيرة ببيانها كما يلي:

¹ - محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 26.

² - إنت جاريسون، إيرك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2007، ص 56.

شكل رقم (1-5): العلاقة بين تكاليف المتغيرة الكلية وحجم النشاط.



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

من خلال الشكل نلاحظ أن العلاقة طردية بين التكاليف المتغيرة الإجمالية وحجم النشاط أي أنه كلما زاد حجم النشاط زادت معه التكاليف المتغيرة الكلية بنفس النسبة.

2- التكاليف الثابتة: هي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة دون تغيير ومن خلال دراسة سلوك هذه العناصر تبين أن نصيب الوحدة المنتجة منها يتغير بتغير حجم النشاط فيزداد بانخفاض حجم الإنتاج وينخفض لزيادته، لذا فمن مصلحة المؤسسة ان تزيد من حجم نشاطها وعدم ترك طاقة عاطلة حتى تنخفض تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة¹.

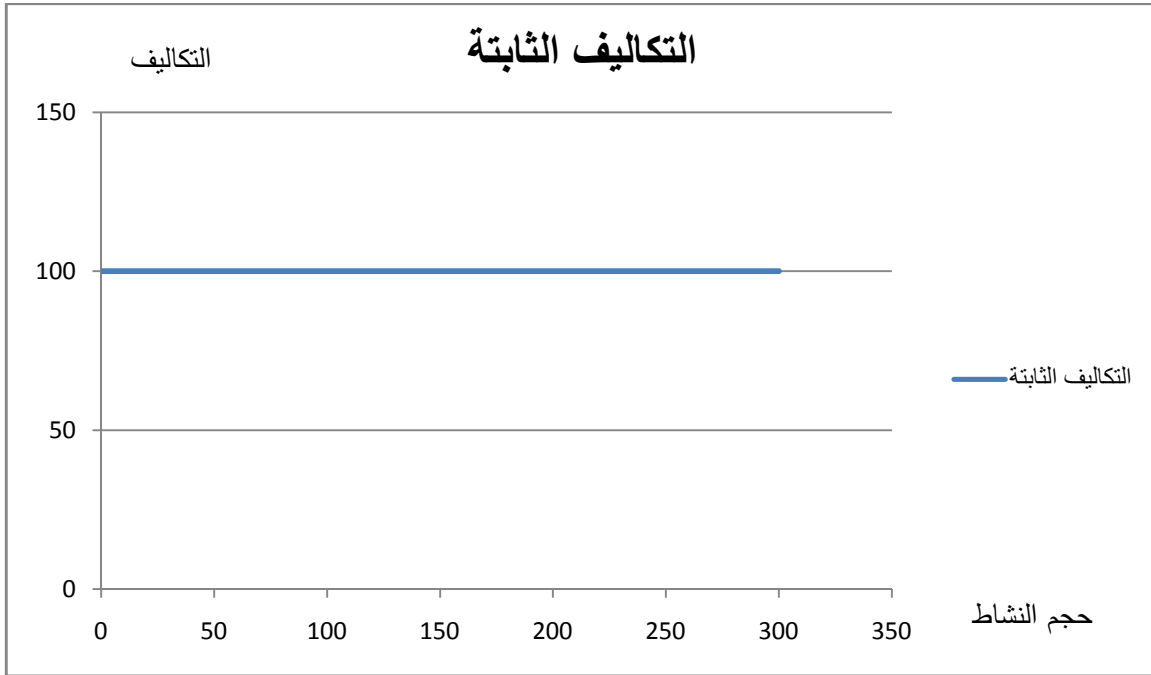
وتعرف أيضا هي التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها أما متوسط التكاليف فهو متغير مع التغير في حجم النشاط بطريقة عكسية².

ويمكن تمثيل دالة التكاليف الثابتة الإجمالية على النحو التالي:

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ذ 40.

² - محمد تيسير وعبد الحكيم المرعي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

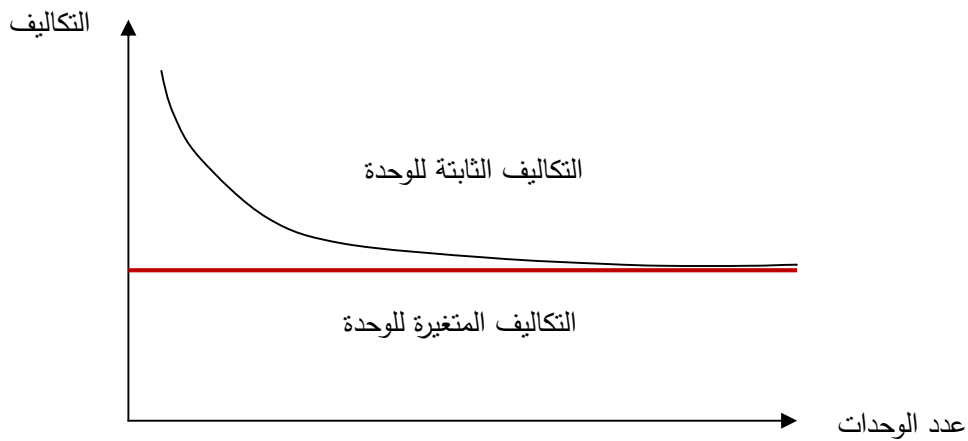
شكل رقم (1-6): العلاقة بين تكاليف ثابتة وحجم الإنتاج:



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

من الشكل نلاحظ أن التكاليف الثابتة الكلية تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط.

الشكل رقم (1-7): دراسة سلوك الوحدة من التكاليف الثابتة والمتغيرة التكاليف.



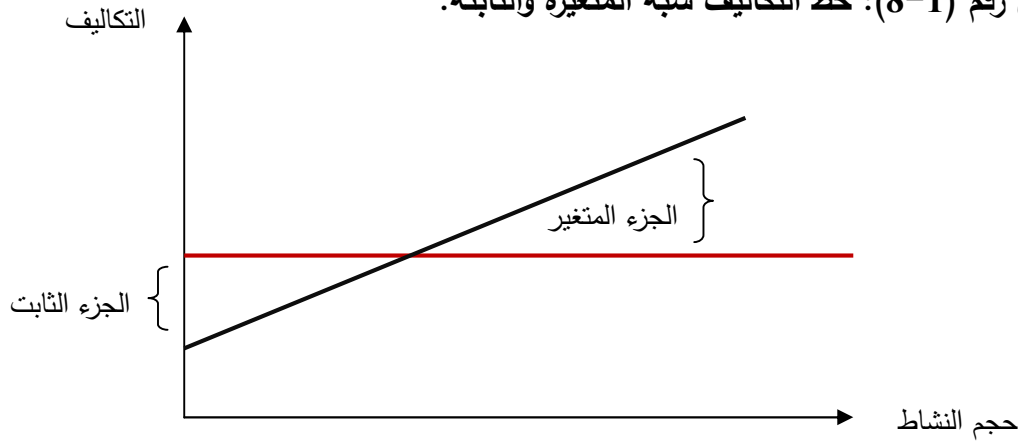
المصدر: بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 150.

من خلال الشكل نلاحظ أن التكاليف المتغيرة للوحدة ثابتة مهما تغير حجم النشاط أما التكاليف الثابتة

للوحدة فهي تتناقص أي هناك علاقة عكسية بين حجم النشاط وتكلفة الثابتة للوحدة.

3- التكاليف شبه المتغيرة و شبه ثابتة: هي التكاليف التي تكتسب صفات كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة في نفس الوقت، مثل فاتورة استهلاك الكهرباء، حيث أنها تحتوي على حد أدنى يجب دفعه حتى ولو كان استهلاك الكهرباء صفر ويمثل الجزء الثاني العنصر المتغير الذي يتوقف مبلغه على أساس كمية الاستهلاك التي تتماشى مع حجم النشاط الفعلي¹ ويمكن إيضاح ذلك من خلال الرسم البياني.

الشكل رقم (8-1): خط التكاليف شبه المتغيرة والثابتة.



المصدر: السيد عليوة، حسابات التكاليف، ط1، دار الأمين للنشر والتوزيع، مصر، 2002، ص 69.

رابعاً/ تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالزمن:

ويتم تقسيم التكاليف حسب وقت حدوثها إلى:

1- التكاليف التاريخية: هي تكاليف حدثت في الماضي ومن ثم يتم عرض نتائجها بعد انتهاء العملية الإنتاجية وتقديم السلع والخدمات و تستخدم في إعداد القوائم المالية المستخرجة من القيد وتتميز بقابليتها للتحقق فضلا عن موضوعيتها وهما الخاصيتين المطلوبتين في البيانات المالية التي تظهر في القوائم المالية.

إن التكاليف التاريخية لا تكون مفيدة في اتخاذ القرارات حيث تختلف ظروف اتخاذ القرار على ما كانت عليه الظروف الماضية في حدوث التكلفة².

2- التكاليف المعيارية: ويقصد بها التكاليف التي تحدد مقدماً قبل وقوعها وتبين ما يجب أن تكون عليه تكاليف فترة العمل القادمة ضمن الظروف التي تتوقعها الإدارة وبناءً على أسس موضوعية ودراسات تاريخية للتكاليف الفعلية التي حدثت بالفترة السابقة وعلى تنبؤات علمية بعد دراسة كافة المتغيرات الخاصة بالإنتاج،

¹ - محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 70-71.

² - المرجع نفسه، ص 78-79.

ويتم استخدام التكاليف الفعلية بعد حدوثها لتحديد أية انحرافات ودراسة أسباب حدوثها والعمل على تصحيحها ومن هنا فإن التكاليف المعيارية تعتبر أداة رقابة فعالة تستخدمها الإدارة لزيادة الكفاءة الإنتاجية والعمل على تقليل التكاليف إلى أدنى حد ممكن¹.

خامسا/ تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج:

يتم تقسيم التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة على المنتج كما يلي²:

1- تكاليف مباشرة على المنتج: وهي تكلفة يمكن تتبعها لوحدة المنتج وتحديد نصيب المنتج منها مباشرة وبدقة دون الحاجة إلى استخدام أساليب تقديرية مثل:

- مواد مباشرة: وهي المواد التي تدخل في تشكيل المنتج مثل الجلد في صناعة الأحذية.

- أجور مباشرة: أجور عمال الإنتاج.

2- تكاليف غير مباشرة على المنتج: وهي تكلفة لا يمكن تتبعها لوحدة المنتج وتحديد نصيبه منها مباشرة بل يتم تحديد نصيب المنتج فيها باستخدام طرق تقديرية أو تحكيمية باستخدام معدلات التحميل، وتشتمل عناصر التكاليف غير المباشرة على جميع عناصر التكاليف غير المباشرة على جميع عناصر التكاليف بخلاف المواد والأجور المباشرة، وتنقسم التكاليف غير المباشرة إلى:

- مواد غير مباشرة: لا تدخل في تشكيل المنتج ولكن تساعد على إنتاجه مثل المسامير وغيرها.

- أجور غير مباشرة: مثل أجور عمال الخدمات ومشرفي الإنتاج والصيانة والنظافة ومرتب مدير المصنع.

3- تكلفة صناعية غير مباشرة أخرى: مثل الوقود والزيوت وإيجار الصنع والتأمين على المصنع واهتلاك الآلات.

سادسا/ تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات والرقابة:

لاتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة لا بد من تحديد التكاليف المرتبطة بمثل هذه القرارات، خاصة وأنها تزود الإدارة بالبيانات الخاصة بتلك القرارات مثل قرار زيادة الإنتاج من عدمه، قرار تصنيع السلعة في الداخل أو

¹ - عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، ط1، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 41.

² - شحاتة السيد شحاتة، دور محاسبة التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات، دار التعليم الجامعي، 2010، ص 44-45.

الشراء من الخارج، قرار إيقاف خط الإنتاج أو عدم الاستمرار في الإنتاج وتوجد العديد من القرارات التي ترتبط ببيانات خاصة من محاسبة التكاليف، وفيما يلي بعض هذه التكاليف والتي من الممكن أن تؤثر في بعض القرارات في المنشأة¹.

1- التكلفة الغارقة:

هي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم بهذه التكاليف ولا يوجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية، وبمعنى آخر هي التكاليف المستثمرة في أصول إنتاجية ملموسة أو حقوق غير ملموسة ولا يمكن استردادها إلا باستعمال الأصل طيلة عمره الإنتاجي أو التخلص منه قبل ذلك، ومنه فإن التكلفة الغارقة تعبر عن الفرق بين القيمة الدفترية للأصل في أي وقت وقيمة النفاية في نفس الوقت.

2- تكلفة الفرصة البديلة:

هي التكلفة التي يتم فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة، أي هي المنافع الصافية التي كان من الممكن الحصول عليها إذا ما استخدمت هذه الموارد في البديل الآخر المتاح، لذلك تكلفة الفرصة البديلة هي الخسائر التي تحملتها المنشأة نتيجة التضحية بالبديل الآخر المتاح لها، ولا يتم تسجيل تكلفة الفرصة البديلة في السجلات المحاسبية.

3- التكلفة التفاضلية:

هي الفرق بين تكاليف بديلين، وهذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات، وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرار.

التكلفة التفاضلية = إجمالي الزيادة في التكاليف/إجمالي الزيادة في الإنتاج.

4- التكلفة المضافة:

هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق، وتعتبر هذه التكلفة في حالة اتخاذ قرار بشأن زيادة أو خفض مستوى الإنتاج.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط1، عمان الأردن، 2003، ص 33.

5- التكاليف القابلة للرقابة:

هي التكاليف القابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف تشغيل محددة، وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.

6- التكاليف غير القابلة للرقابة:

هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى إداري معين، وليس لديه السلطة للتحكم في تحقق هذه التكاليف مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج، فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام ومراكز الإنتاج.

- تصنيف التكاليف حسب النظام المحاسبي المالي:

يمكن أن نصنف التكاليف حسب النظام المحاسبي المالي على النحو التالي:

ح/60 المشتريات المستهلكة: وهي جميع ما يتم اقتناؤه واستهلاكه في عملية نشاط المؤسسة لضمان سيرها وفق ما هو مخطط له.

ح/61 الخدمات الخارجية: جميع الخدمات التي تقوم بها المؤسسة باستقبالها من الغير.

ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى: نقصد بها جميع الأعباء والخدمات المقدمة من الغير الخارج عن عمال المؤسسة ولم يسبق ذكرها ضمن الأعباء السابقة.

ح/63 أعباء المستخدمين: يقصد به جميع ما يتعلق بأعباء العمال التابعين للمؤسسة من أجور واشتراكات اجتماعية إضافة لأعباء رب العمل من أجور واشتراكات اجتماعية.

ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات: ويقصد بها جميع الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة كعبء ضريبي نتيجة ممارسة نشاطها.

ح/65 الأعباء العملياتية التشغيلية الأخرى: نقصد بها جميع ما يتعلق بالأعباء التي تصرف خلال عملية النشاط التشغيلي للمؤسسة¹.

¹- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف القديمة وطريقة محاسبة التكاليف حسب الأنشطة، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم

الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 27

ح/66 الأعباء المالية: يقصد بها جميع ما يتعلق بالأعباء ذات الصيغة المالية التي تتحملها المؤسسة خلال دورة نشاطها.

ح/67 العناصر غير العادية: ويقصد بها أن هذا الحساب يضم جميع العمليات الخاصة بالأعباء الاستثنائية غير المتوقعة والخارجة عن عملية الاستغلال كحوادث المرور التي تصيب الشاحنات والسيارات بصورة مفاجئة دون سبيل لتخصيص المؤونة، فتعتبر عبئا استثنائيا على المؤسسة ويفصح عنه بصفة مستقلة عن القوائم المالية.

ح/68 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة: يقصد بالمخصصات توقعات الأعباء من خلال الخسائر التي يمكن ان تصيب المؤسسة في فترة لاحقة فتتدركها المؤسسة كعبء لتخفيض النتيجة انطلاقا من مبدأ الحيطة والحذر الذي يستوجب تسجيل الأعباء المتوقعة دون الإيرادات وكذلك الاهتلاكات التي تصيب الأصول القابلة للاحتكاك إضافة إلى نوع جديد من الأعباء لم يكن معروفا سابقا، وهو عبء الخسارة في القيمة الذي تتعرض له المؤسسة بسبب تقلبات السوق.

ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها: ويقصد بهذا الحساب جميع الضرائب على النتائج التي تدفعها المؤسسة أو تلتزم بدفعها وتعتبر عبئا لأنها جزء النتيجة الذي لا يستفيد منه صاحبه وكأن إدارة الضرائب شريك بها الجزء¹.

المطلب الرابع: علاقة إدارة قسم التكاليف بالإدارات الأخرى.

بما أن مختلف أقسام الإدارات داخل المؤسسة لها علاقات تبادلية مع بعضها البعض، فإن إدارة قسم التكاليف تفيد وتستفيد وهذا بحسب موقعها داخل الهيكل التنظيمي، ومن هذا المنطلق سوف نرى موقع القسم من الهيكل التنظيمي وكذا علاقته بمختلف الإدارات والأقسام.

أولا/ موقع محاسبة التكاليف في الهيكل التنظيمي:

الإدارة الفعالة تحتاج إلى هيكل تنظيمي معرف بعناية، ومثل هذا الهيكل التنظيمي يمثل الإطار العام الذي تم من خلال انجاز فعاليات الشركة، كما تحتاج الإدارة الفعالة إلى تخطيط وتوظيف الواجبات الخاصة بكل مركز تنفيذي، وتستطيع الشركة من خلال التنظيم المتماسك تنسيق الأقسام المختلفة والأقسام الفرعية التي يرأسها أفراد يتمتعون بدرجات مختلفة من السلطات والمسؤوليات، ويعمل الهيكل التنظيمي على تشغيل عملية التنسيق

¹ - حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 27.

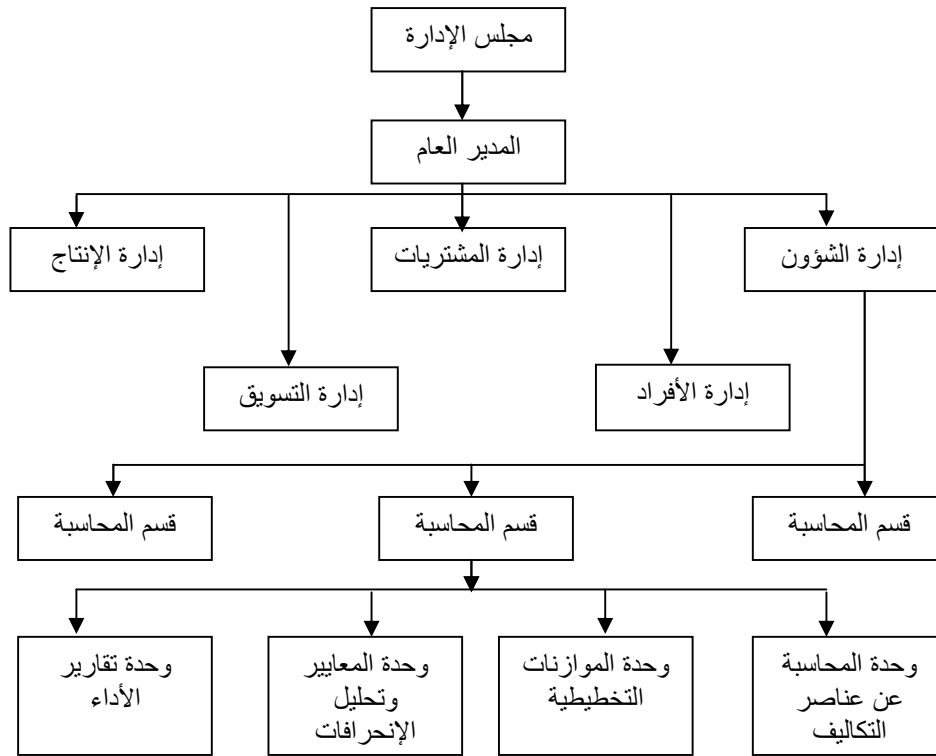
بين الإدارات والأقسام والوحدات وتداول المعلومات بين المستويات المذكورة كما يعمل على تسجيل الرقابة على التنفيذ من أجل تمكين الشركة من تحقيق أهدافها العامة.

وتعتبر الإدارة المالية إحدى الوظائف العامة ضمن تقسيمات الهيكل التنظيمي وتتبع عادة للمدير العام، وتتفرع وظيفة الإدارة المالية إلى إدارات فرعية متعددة يطلق عليها الأقسام مثل: قسم المحاسبة المالية، قسم محاسبة التكاليف ومحاسبة الضرائب وغيرها.

وتتفرع الأقسام بدورها إلى وحدات تشغيلية فيلاحظ ان قسم محاسبة التكاليف يتفرع إلى وحدات تشغيلية تتولى كل منها المهام المتعلقة بالمحاسبة عن كل عنصر من عناصر التكاليف كالمحاسبة عن المواد، والمحاسبة عن الأجور، والمحاسبة عن المصاريف الأخرى، بالإضافة إلى وحدة الموازنات التخطيطية ووحدة تقارير الأداء ووحدة المعايير وتحليل الانحرافات¹.

والشكل التالي يمثل نموذجاً لخارطة الهيكل التنظيمي يوضح موقع إدارة التكاليف والتقسيمات الفرعية التي تتبع له:

الشكل رقم (1-9): موقع إدارة التكاليف في الهيكل التنفيذي.



المصدر: كمال حسن الجمعة وسعدون مهدي الساقى، مرجع سبق ذكره، ص 19.

¹ - كمال حسن الجمعة الربيعي، وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، ط1، دار إثراء للنشر الأردن، 2008، ص 17-18.

ثانيا/ علاقة إدارة محاسبة التكاليف بالإدارات الأخرى¹:

تمتلك محاسبة التكاليف علاقة وطيدة بمختلف الإدارات المندرجة في الهيكل التنظيمي تعتبر ضرورية للإدارات الأخرى، كما أن الإدارات الأخرى تسهل عمل إدارة محاسبة التكاليف ويمكن تلخيص علاقة إدارة محاسبة التكاليف بمختلف الإدارات فيما يلي:

1- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المشتريات: تمتد إدارة التكاليف دائرة المشتريات باستمرار معلومات عن كمية المخزون لكل صنف والحد الأقصى والحد الأدنى، كما تزود إدارة المشتريات بدورها إدارة التكاليف نسخا من أوامر التوريد التي أرسلت إلى الموردين.

2- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المخزون: تمسك إدارة المخازن بطاقات الصنف للمواد، حيث تخصص بطاقة صنف لكل مادة الصادر والوارد والرصيد بالكمية فقط، كما نقوم بصرف المواد إلى مراكز التكاليف على أساس مستندات طلبات تسليم المواد أو آذونات صرف المواد، التي ترسل نسخ منها إلى دائرة التكاليف، حيث تسعر في شعبة محاسبة المواد من خلال مسك بطاقات مراقبة المخزون مع الإشارة إلى أن إدارة التكاليف تقوم بمسك سجلات تحليلية لإخراجات المواد ولأجور وللتكاليف الإضافية الصناعية، يمكن على أساسها تسجيل القيود المحاسبية المتعلقة بانتقالها في مراكز التكاليف النوعية المستفيدة .

3- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المبيعات: تتسلم إدارة التكاليف معلومات تفصيلية من إدارة المبيعات حول طلبيات العملاء المراد تشغيلها وعن أسعارها ومواصفاتها، وجميع المعلومات التي تم الاتفاق عليها عن هذه الطلبات وأوامر التنقل، وتقوم دائرة التكاليف بمسك الحسابات اللازمة وتزويد إدارة المبيعات بتكلفة إنتاج هذه الأوامر من أجل هامش الربح المحقق.

4- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة الإنتاج: تقوم إدارة الإنتاج بمتابعة العمليات الإنتاجية في مراحلها المختلفة طبقا للتصاميم المحددة من قبل الإدارة المختصة وحسب الخطط والبرامج المقررة وترسل إلى إدارة التكاليف معلومات تفصيلية عن كمية حجم الإنتاج التام السليم والإنتاج والمعيب والتالف وأسبابه والزمن الفعلي في إنتاج كل قسم أو مرحلة أو حجم الإنتاج غير التام ومستوى إتمامه وبيانات أخرى حول عدد العاملين والأماكن المتقدمة في الإنتاج والوقت الضائع وأسبابه، وتقوم إدارة التكاليف باستخدام البيانات السابقة وإعداد تقارير عن الإنتاج المعدل وعن تكاليف الإنتاج وعن الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية بالنسبة

¹ - جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس، جامعة الحج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص 6.

إلى كل طلبية أو مركز تكلفة وإرسال التقارير السابقة إلى الجهات المعنية ومنها إدارة الإنتاج لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

5- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة الحسابات: تمد إدارة الحسابات إدارة التكاليف بالمستندات المتعلقة بشراء المواد واللوازم المختلفة وصرف الأجور وعناصر الاستخدامات الأخرى، حيث تقوم بتحليلها من خلال السجلات التحليلية لإخراجات المواد ولأجور والاستخدامات الأخرى، حيث ترسل نسخة منها إلى محاسبة المالية لإثبات قيود اليومية لتوزيع هذه المصروفات على مراكز التكاليف النوعية، كما تقدم محاسبة التكاليف إلى دائرة الحسابات تكاليف المبيعات وتكاليف المخزون السلعي الباقي في آخر مدة.

6- علاقة إدارة محاسبة التكاليف بالإدارة العامة: تقدم إدارة التكاليف إلى الإدارة العامة تقارير التكاليف، وتقارير كفاءة الأداء لاستخدام المواد الأولية والعمل وعناصر الاستخدامات الأخرى وعن الطاقة المتاحة لاستخدام المواد الأولية والعمل وعناصر الاستخدامات الأخرى وعن الطاقة المتاحة ومدى استخدامها واستغلالها ونسبة الطاقة غير المنقولة وأسبابها، بالإضافة إلى تقارير أخرى خاصة بإحداث بناء على طلب الإدارة لبيان معالجات محددة¹.

وتساعد البيانات المقدمة إلى الإدارة العامة جميع المستويات الإدارية في إعداد الخطط اللازمة والرقابة على التنفيذ وتقييم ومحاسبة المسؤولية واتخاذ القرارات الرشيدة، مما يساهم في رفع كفاءة الأداء وتخفيض التكاليف وزيادة الربح.

المبحث الثالث: تقنيات وطرق حساب التكاليف.

إن حساب وقياس التكاليف في المؤسسة يعتمد على الغرض المعدة لأجله وفقاً لمنهج قياس التكلفة وتحديد النتيجة عن طريق حساب مختلف تكاليف المنتجات من سلع وخدمات عبر المراحل المختلفة المكونة لنشاط المؤسسة ويتم ذلك بمجموعة من الطرق حيث تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها وهذا ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث:

المطلب الأول: الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف.

أولاً/ طريقة التكاليف الكلية:

طريقة التكاليف الكلية أو كما تسمى بطريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل:

¹ - نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيش، مرجع سبق ذكره، ص 25.

1- نشأتها: نشأت بعد الدراسات التي أجريت قبل الحرب العالمية الثانية من طرف الرائد العقيد RIMALHO وقد اعتمدت من طرف المخطط المحاسبي الفرنسي 1947، وبقي النظام الأساسي في المخطط المحاسبي الفرنسي 1982.¹

2- تعريفها: تعتمد هذه الطريقة على مبدأ تحمل وحدات الإنتاج والمبيعات بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة والتي تتماشى مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف ويرجع هذا إلى وجود علاقة بين الإنتاج والتكاليف أي أنه لولا وجود إنتاج لما نشأت هذه التكاليف.²

وتعرف كذلك على أنها مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها، فهذه الطريقة هو التحميل الشامل لكل الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة المالية.³

3- أسس طريقة التكاليف الكلية: تقوم طريقة التكاليف الكلية على الأسس التالية:⁴

- تخصيص الأعباء المباشرة للمنتجات.

- توزيع الأعباء غير المباشرة بين مختلف مراكز التحليل.

- معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل المختلفة.

- تحميل أعباء مراكز التحليل لمختلف تكاليف المنتجات أو الطلبات.

4- الخطوات المتبعة في حساب التكاليف باستعمال طريقة التكاليف الكلية:

لحساب التكلفة النهائية للمنتجات والخدمات وفق هذه الطريقة نمر بالمراحل التالية:

1-4- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة:

إن عدد الأقسام يختلف من مؤسسة إلى أخرى لأنه لا يوجد هناك تقييم نموذجي لمراكز التحليل فهو يخضع لطبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وكذلك تنظيمها وقد عرف M.gervais مركز التحليل بأنه "قسم من

¹ - Toufik Saada et d'autre, comptabilité analytique et contrôle de gestion 3^{ème} édition, Paris, 2005, p16.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 78.

³ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة (من خلال الأنشطة) دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013، ص 57.

⁴ - المرجع نفسه، ص 58.

نظام محاسبي والذي يتم فيه التحليل بداية بتحميل الأعباء غير المباشرة لحساب تكاليف المنتجات المعينة¹.

وقد قام المخطط المحاسبي الفرنسي بعرضها على النحو التالي:²

- الأقسام التشغيلية: تكون فيها وحدات العمل مادية (كساعات العمل، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلة...) وهي تحتوي على صنفين رئيسيين هما:

- الأقسام الرئيسية: وتسمى أيضا أقسام الاستغلال، وهي المراكز التي توضع فيها وسائل الإنتاج والبيع الخاصة بالمؤسسة، وتشكل نشاط هذه المراكز من عناصر الدورة (شراء، إنتاج، وبيع) ومن هذه المراكز نجد مراكز التموين، الورشات، مراكز تخزين المنتج النهائي، مراكز التوزيع.

- الأقسام المساعدة: وتسمى أيضا بمراكز التسيير وهي المراكز التي تهدف إلى تسيير عوامل الإنتاج الموضوعة في المؤسسة وهي تعمل أساسا على التنسيق والتنظيم الداخلي فيها، لتهيئة الجو الملائم للتشغيل المناسب للمراكز الرئيسية ومن بين هذه المراكز نجد: إدارة الموارد البشرية، الإدارة المالية... الخ.

4-2- تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة: يتم حساب تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة بالاعتماد على نوعين من الأعباء هما:

- الأعباء المباشرة: هي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر وأعباء مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها³.

وفي تعريف آخر: الحمل المباشر، هو تكليف مباشر لتكلفة محددة يمكنها التحقق دون افتراض أو حساب وسيط، فهو يتوافق مع استهلاك المواد الواضحة، والمعرفة والقابلة للقياس مثل استهلاك المواد الأولية المستخدمة في تكوين منتج واحد ونشر إعلانات عن حملة لإطلاق منتجات⁴.

¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد مرجع سبق ذكره ص 58.

² - نفس المرجع ، ص 62.

³ - محمد رضوان العناني، محاسبة التكاليف، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 27.

⁴ - Alain Amintos et Rymand guillouze, comptabilité de gestion-analyse et détermination de cons. hachette supérieure, France, 3^{ème} édition, 2015, p21.

- الأعباء غير المباشرة: هي الأعباء التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في تكلفة أو سعر تكلفة معينة لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام أو تتعلق بالنشاط الإجمالي للمؤسسة¹.

- تكاليف صناعية غير مباشرة: وتتمثل في المواد الصناعية غير المباشرة مثل الزيوت والقوى المحركة وكذلك أجور الصناعية غير المباشرة مثل: أجور عمال النظافة وتكاليف صناعية أخرى مثل إيجار مبنى والتأمين عليه.

- تكاليف تسويقية غير مباشرة: هي تلك المواد مثل مواد اللف والحزم ووقود السيارات الخاصة في التوزيع وغيرها وتتمثل أيضا في الأجور التسويقية غير المباشرة مثل رواتب موظفي البيع أجور عمال النقل وغيرها.

- تكاليف إدارية غير مباشرة: وتتمثل في المواد الإدارية غير المباشرة مثل مواد التنظيف للمكاتب، الوقود، التدفئة، الكهرباء وغيرها وكذلك تشمل أجور الإدارية مثل رواتب موظفي الإدارة².

3-4- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحميل: بعد الانتهاء من تصنيف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة نقوم بتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل ويتم هذا التوزيع على مرحلتين:

* التوزيع الأولي: يتم توزيع الأعباء حسب طبيعتها إلى حسب الوظيفة وهذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح أو نسبة مئوية³.

ويتم توزيعها على مراكز التحليل بنوعها الرئيسية مثل أقسام الإنتاج وأقسام الاستغلال ومراكز فرعية أو ثانوية (أقسام خدمية وأقسام التسيير) وفقا لأسس معينة⁴.

ومن ثم يتم تفريغ مختلف الأعباء على المراكز بالطريقة التالية⁵:

- الأعباء شبه المباشرة يتم تخصيصها مباشرة لمراكز التحليل باستخدام وسائل قياس متاحة.

¹ ناصر دادى عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة وحالة المؤسسة، ط1، دار المحمدية، الجزائر، ص 34.

² عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 44.

³ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 95.

⁴ إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 66.

⁵ المرجع نفسه، ص 66.

- باقي الأعباء غير المباشرة فيتم توزيعها بين المراكز المستهلكة باستعمال ما يسمى مفاتيح التوزيع الأولى الملائمة لطبيعة ونشاط المركز ومخرجاته ويعرف مفتاح التوزيع على أنه: "نسبة ثابتة مطبقة على عبء ما، وهو يحدد الحصة التي توجه إلى مركز معين".

ويمثل مجموع كل عمود بعد الإنتاج من عملية التوزيع الأولى التكلفة الجزئية لمركز التحليل.

* **التوزيع الثانوي:** هو توزيع المصاريف غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية وتحميل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية (المساعدة)¹.

وهناك توزيع تنازلي وتوزيع تبادلي.

حيث يكون التوزيع التنازلي بتفريغ مركز مساعد وفق نسبة معينة دون العودة إليه.

والتوزيع التبادلي يكون فيه تبادل للخدمات بين الأقسام الفرعية.

4-4- تحديد وحدات العمل: ويمكن توضيحها في الجدول الموالي كما يلي:

جدول رقم (1-2): وحدات العمل أو مفاتيح التوزيع.

التموين	كمية أو قيمة المواد المشتراة
الإنتاج	كمية أو قيم في المواد المستغلة وقت يد العاملة وقت الآلة وحدات المنتج
التوزيع	على أساس كلفة الإنتاج على أساس رقم الأعمال الوحدات المنتجة

المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 93.

¹ - بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 95.

4-5- تحميل تكاليف وحدات العمل المستهلكة للمنتجات:

قبل القيام بعملية التحميل نقوم بحساب تكلفة وحدة العمل لكل مركز بقسمة الأعباء الإجمالية للمركز على

$$\text{عدد الوحدات عمل المركز} \cdot \text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{الأعباء الإجمالية للمركز}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

وبضرب تكلفة وحدة العمل (القياس) في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج أو الطلبية نحصل على الجزء الذي يجب أن تحمله كل منتج أو طلبية من أعباء المركز¹.

4-6- حساب مختلف التكاليف ونتيجة التحليلية: يتم حسابها وفق العلاقات التالية:

تكلفة الشراء: ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء غير المباشرة.

تكلفة الإنتاج: تكلفة الإنتاج الجاري أول مدة + تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة ولوازم + مصاريف

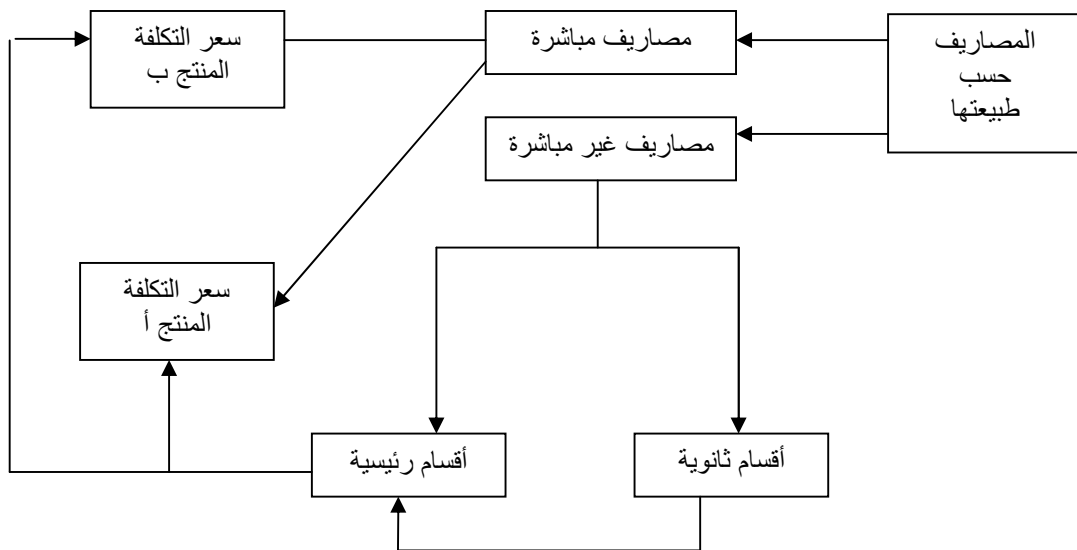
الإنتاج المباشرة + مصاريف الإنتاج غير المباشرة + الفضلات والمهملات - الإنتاج المشتق - تكلفة الإنتاج الجاري آخر مدة.

سعر التكلفة: تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة + مصاريف التوزيع غير مباشرة.

النتيجة التحليلية: رقم الأعمال الصافي - سعر التكلفة.

النتيجة التحليلية الصافية: النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة.

الشكل رقم (1-10) مخطط تفصيلي يمثل طريقة الأقسام المتجانسة.



المصدر: رجال علي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

¹ - ناصر دادي عدون، مركز سبق ذكره، ص 50.

5- تقسيم طريقة التكاليف الكلية: لهذه الطريقة إيجابيات وسلبيات.

- الإيجابيات: وتتمثل في¹:

- تركز على التحميل الشامل لعناصر النفقات (الأعباء) طالما هذه النفقات نشأت وساهمت في عملية الإنتاج ولا بد من تحميلها بالكامل للوصول إلى التكلفة الفعلية للمنتجات.

- تساهم في تحديد نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة عن طريق مقابلة إجمالي الإيرادات الفترة بتكلفة الحصول عليها بعد استبعاد مخزون الإنتاج التام وغير التام في آخرة المدة.

- تساعد على تحديد السياسة التسعيرية في الفترة طويلة الأجل على اعتبار ان سعر بيع الوحدة المنتجة يجب ألا يقل على التكلفة الإجمالية لها.

-السلبيات: يمكن حصر سلبيات هذه الطريقة في النقاط التالية:²

- صعوبة إختيار الأساس السليم لتحليل وتحميل عناصر التكلفة غير المباشرة على الوحدات المنتجة بالإضافة إلى أن الأسس المستخدمة تخضع للتقدير الشخصي واختلاف الطرق المستخدمة في التحميل يؤدي إلى اختلاف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

- فشل النظرية في مد الإدارة بالبيانات التي تلزمها لاتخاذ القرارات حيث أن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة تكون مرتفعة في أوقات الكساد نظرا لقلّة الكمية المنتجة، بينما تكون التكلفة منخفضة في أوقات الرواج لضخامة الكمية المنتجة، وهذا لا يتماشى مع اتجاه الأسعار إلى الهبوط في الحالة الأولى وارتفاعها في الحالة الثانية.

- يتم تقييم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن الأعباء الإنتاجية غير المباشرة إلى فترات مقبلة وهذا يتنافس مع مبدأ استقلالية الفترات³.

ثانيا/ طريقة التكاليف المباشرة: تعد هذه الطريقة محاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة لتكاليف الكلية التي كانت تتميز بالبطء في حساب تكاليف المنتجات النهائية، مما جعل الإدارة غير قادرة على اتخاذ قرارات التسعير في الوقت المناسب.

¹- نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيس، مرجع سبق ذكره، ص 111.

²- هاني عاطف، محاسبة التكاليف، دار الكتب والوثائق العلمية، ط 2016، ص 98.

³- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 49.

1- مفهوم طريقة التكاليف المباشرة: إن طريق التكاليف المباشرة تقوم على مبدأ تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، وتستبعد عناصر التكاليف غير المباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية لوحدات المنتج النهائي باعتبارها نفقات زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر مباشرة¹.

2- مبدأ تطبيق طريقة التكاليف المباشرة: يمكن ترجمة سير (تطبيق) طريقة التكاليف المباشرة من خلال الجدولين التاليين اللذان يعرضان كيفية حساب تكاليف الوحدات المباعة وكذا النتيجة الصافية (الريح الصافي).

الجدول رقم (1-3): قائمة التكاليف حسب طريقة التكاليف المباشرة.

الإجمالي	الجزئي	البيان (عناصر التكاليف)
	-----	1- تكاليف المواد المباشرة.
	-----	2- الأجور المباشرة.
	-----	3- تكاليف صناعية مباشرة.
-----		مجموع التكاليف المباشرة
-----	-----	تضاف بضاعة تحت التشغيل أول المدة "حسب التكلفة المباشرة"
-----	(-----)	تطرح بضاعة تحت التشغيل آخر المدة "حسب التكلفة المباشرة"
-----		التكاليف المباشرة للوحدات تامة الصنع
-----	-----	تضاف بضاعة تامة الصنع أول المدة "تكلفة مباشرة"
-----	(-----)	تطرح بضاعة تامة الصنع آخر المدة "تكلفة مباشرة"
-----		التكاليف المباشرة للوحدات التامة الصنع المباعة
-----		تضاف تكاليف تسويقية وبيعية مباشرة
-----		تكلفة المبيعات "مصروفات البضاعة المباعة"

المصدر: نائل عدس ونضال الخلف، المرجع سبق ذكره، ص 81.

¹ - نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص 81.

الجدول رقم (1-4): قائمة الدخل (نتيجة الأعمال حسب طريقة التكاليف المباشرة)

الإجمالي	الجزئي	البيان (عناصر التكاليف)
----- (-----)		إيرادات المبيعات تطرح تكلفة المبيعات (قائمة التكاليف)
-----	----- ----- -----	مجمل الربح تطرح التكاليف الصناعية غير المباشرة. - تكاليف تسويق وبيع وتوزيع. - تكاليف صناعية غير مباشرة. - تكاليف إدارية وتمويلية.
-----		مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة
-----		صافي الربح

المصدر: عبد الناصر نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 279.

3- تقييم طريقة التكاليف المباشرة: يمكن عرض إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف المباشرة على النحو التالي¹:

* **إيجابيات الطريقة:** من بين الإيجابيات التي تتميز بها هذه الطريقة ما يلي:

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة، لأنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط.
- مجمل الربح في هذه الطريقة هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة.
- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة، فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج، نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف الثابتة.
- تستبعد الحكم الشخصي في عملية حساب وتحليل وتحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة.

* **سلبيات الطريقة:** يمكن حصر السلبيات الموجهة لهذه الطريقة في النقاط التالية:

¹ - عبد الناصر وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 277.

- لا تعتبر تكلفة الوحدة المنتجة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تهمل العناصر غير المباشرة في الإنتاج وخاصة المتغيرة منها.

- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة في عملية تحديد قيمة المخزون التام أو غير التام يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون، وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر باعتباره مصروفًا للفترة وهذا يؤدي إلى تخفيض الأرباح.

- لا يمكن للإدارة أن تعتمد على هذه الطريقة في عمليات التخطيط الرقابة واتخاذ القرارات التسعيرية في الآجال القصيرة لأنها تستبعد جزء من التكاليف المتغيرة للإنتاج.

ثالثًا/ **طريقة التكاليف المتغيرة:** بسبب الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المباشرة ظهرت طريقة تسمى بطريقة التكاليف المتغيرة.

1- تعريف: حيث وطبقاً لهذه الطريقة تتحمل وحدات الإنتاج بكافة العناصر التكاليف المتغيرة فقط، سواء مباشرة أو غير مباشرة أما عناصر التكاليف الأخرى وهي التكاليف الثابتة فإنها لا تحمل فهي موجودة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية المتاحة بصرف النظر عن حجم الإنتاج أو نسبة استغلال الطاقة¹.

تعريف 2: تعتمد هذه الطريقة على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج².

2- مبدأ الطريقة: إن أساس هذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة كالتالي³:

* **تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة:** تعتمد طريقة التكاليف المتغيرة على مبدأ تحميل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات المنتج النهائية.

* **تحميل وحدات المنتج بعناصر التكاليف المتغيرة:** يعني أن لا نقوم بإدراج التكاليف الثابتة ضمن حساب التكاليف للمنتج النهائي وتحمل لحساب النتيجة.

¹- أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 34.

²- ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 50.

³- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره.

ومن الأسس الأخرى أيضا¹:

- إن التكاليف المتغيرة هي تكاليف إنتاج ويجب تحميلها على تكلفة الوحدة المنتجة.
- أن يتم تقييم مخزون أول المدة للإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل بتكلفته المتغيرة.
- التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة يجب أن تحمل إلى حساب الأرباح والخسائر.

جدول رقم (1-5) مراحل حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة.

الرقم	البيان	المبلغ	النسبة
1	رقم الأعمال CA	x x x	%100
2	التكلفة المتغيرة CV	(x x x)	xx
3	الهامش على التكلفة المتغيرة M/CV	x x x	xx
4	التكاليف الثابتة CF	(x x x)	xx
5	النتيجة R	x x x	xx

المصدر: بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 180.

حيث تحسب النتيجة كالتالي: $M/CV=CA-CV$

$R=M/CV-CF$

3- استعمالات الطريقة²:

- تحليل النتيجة حيث التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتيجة وإنما هي أداة لتحليل الاستغلال.
- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة حيث يمكن متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة.
- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة وكذا مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 90.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 134-139.

- تسمح بتحديد عتبة المردودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدى وهذا أفضل من عتبة المردودية الإجمالية.

- كما تسمح بحساب هامش الأمان ومعدل الأمان في المؤسسة.

* **عتبة المردودية:** وهي تساوي التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تحملتها المؤسسة مع حجم نشاطها وهنا يتحقق التعادل أي لا ربح ولا خسارة وتدعى أيضا بنقطة التوازن أو نقطة التعادل أو نقطة الصفر وتحسب عتبة المردودية بالعلاقة التالية¹:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش على التكلفة المتغيرة}}$$

وتحدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل كما يلي:

$$\text{كمية نقطة التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الإيراد الحدي للوحدة}}$$

الإيراد الحدي للوحدة = سعر بيع الوحدة - تكاليف متغيرة للوحدة.

* **هامش الأمان:** هو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال وعتبة المردودية، أي هامش الأمان يساوي CA-SR

كما يمكن التعبير عن هامش الأمان بنسبة مئوية وذلك كما يلي²:

$$\text{نسبة الهامش} = \frac{\text{هامش المساهمة الإجمالية}}{\text{رقم الأعمال}} \text{ أو } \frac{\text{هامش المساهمة الوحدوي}}{\text{سعر البيع}}$$

4- **تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:** كغيرها من الطرق لها إيجابيات وسلبيات تتمثل في مايلي:

* **إيجابيات الطريقة:** من بين الإيجابيات التي تتميز بها هذه الطريقة ما يلي:

- تقوم بتحميل التكاليف الثابتة بالكامل على حساب الأرباح والخسائر الخاصة بالدورة المحاسبية التي نشأت فيها، دون تحميلها على تكلفة المنتجات وتكلفة المخزون غير المباع في نهاية المدة، مما يحول دون نقل التكاليف الثابتة من دورة مالية إلى أخرى، ويحقق مبدأ استقلال الدورات المالية.

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 157، 158.

² - إسماعيل حجازي، معالم سعد، مرجع سبق ذكره، ص 75.

- يساعد تحليل النفقات إلى ثابتة ومتغيرة في عملية التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية ومراقبة وتحديد الأسعار واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة حيث يمكن هذا التحليل من تحديد نقطة التعادل بالكمية والقيمة¹.
- إمكانية الوصول إلى الربح الحدي للوحدة المباعدة، ومساهمة تلك الوحدة بتغطية جزء من التكاليف الثابتة وذلك بمقارنة سعر بيع الوحدة مع تكلفتها المتغيرة.
- التسعير في المدى القصير، بحيث لا يقل سعر البيع للوحدة عن تكلفتها المتغيرة، من أجل إغراق السوق.
- تخطيط الربحية عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح.
- تساعد المؤسسة على تحديد حجم الإنتاج المباع لتحقيق ربح معين².
- * **سلبيات الطريقة:** من بين السلبيات التي تتميز بها هذه الطريقة مايلي:
- صعوبة التمييز بين المصروفات الثابتة والمتغيرة، فهناك بعض النفقات التي تعتبر شبه متغيرة مثل مصروفات الصيانة.
- بالرغم من كون النفقات الثابتة نفقات زمنية تحسب دوريا وتعتبر جزء من نفقات التشغيل المباشرة، إلا أنها قد نشأت من أجل الإنتاج وقد تكون نتيجة لاستخدام أحد عوامل الإنتاج مثل أعباء الإهلاك للأصول الثابتة، لذلك لابد من اعتبار بعض النفقات الثابتة جزء من تكلفة الإنتاج.
- لا يمكن الاعتماد عليها من أجل التخطيط والرقابة ووضع الأسعار واختيار السياسات البديلة خلال الفترة الطويلة الأجل³.
- عدم إعطاء صورة صادقة عن القيمة الحقيقية للمخزونات من خلال استبعاد التكاليف الثابتة على الرغم من مساهمتها في إنتاج المنتوجات.
- لا يمكن الاعتماد عليها في التسعير لأن ذلك قد يؤدي في بعض الأحيان إلى تحديد أسعار غير مناسبة وخاصة في حالات التسعير في الأسواق العادية⁴.

¹- نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيس، مرجع سبق ذكره، ص 117.

²- نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص 86.

³- نواف محمد فخر وعطا الله القطيس، مرجع سبق ذكره، ص 118.

⁴- محمد تيسير الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص 250.

رابعاً/طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: وجاءت هذه الطريقة لتغطية النقائص الموجودة في طريقة التكاليف المتغيرة.

1- نشأتها: لقد كان الفضل في ظهور طريقة التحميل العقلاني للتكاليف إلى أبحاث (GANTT.H) المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل وذلك سنة 1951، حيث تقضي هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقاً لمعامل التحميل العقلاني وبالتالي هي طريقة معدلة لطريقة التكاليف الكلية¹.

2- تعريفها: هي طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة².

وتعرف أيضاً: تنص هذه الطريقة على ضرورة تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة مضافاً إليها جزء من التكاليف الصناعية الثابتة بنسبة الطاقة المستغلة كما يتم تحميل وحدات المبيعات بنصيبها من التكاليف البيعية المتغيرة وجزء من التكاليف البيعية الثابتة غير المستغلة تعتبر تكاليف زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر³.

3- مبدأ الطريقة: يتم الفصل بين نوعين من التكاليف وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلال من التكاليف الثابتة لتحمل بعدها على المنتجات إضافة إلى التكاليف المتغيرة⁴:

ومن ثم يتم حساب معامل التحميل العقلاني وحسب بالعلاقة التالية⁵:

$$\text{أ- معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{المستوى الحقيقي لنشاط الاقتصادي}}{\text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي}}$$

ب- حساب الأعباء الثابتة المحملة: تحسب الأعباء المحملة لتكاليف الثابتة لفترة كما يلي:

الأعباء الثابتة الفعلية x معامل التحميل العقلاني

¹- حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 23.

²- علي رحال، مرجع سبق ذكره ص 59.

³- عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 253.

⁴- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 116.

⁵- عبد الكريم بويعقوب، مرجع سبق ذكره، ص 214.

ج- تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة: تعتمد على فصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل العقلاني الذي قد يكون نفسه في جميع الأقسام أو قد يختلف من قسم إلى آخر وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة والأساسية في طريقة التكاليف الكلية.

د- تحديد فروق تحميل العقلاني: ويمكن تحديد ثلاث حالات ممكنة من خلال قيمة معامل التحميل العقلاني¹:

* معامل التحميل العقلاني > 1 : يعني أن النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي مما يدل على أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية.

* معامل التحميل العقلاني < 1 : معناه أن حجم النشاط الفعلي أكبر من النشاط العادي وهنا تكون الأعباء الهيكلية المحملة للتكاليف أكبر من المبلغ الطبيعي المتوقع.

- معامل التحميل العقلاني $= 1$ معناه أن النشاط العادي يساوي حجم النشاط الفعلي ومنه التكلفة الثابتة الإجمالية = تكلفة ثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل.

4- تقييم طريقة التكاليف المستغلة: كغيرها من الطرق السابقة لها مجموعة من الإيجابيات والسلبيات نعرضها كما يلي:

أ/ إيجابيات الطريقة: تتجلى إيجابيات هذه الطريقة فيما يلي²:

- استقرار سعر التكلفة في هذه الطريقة إلا في حالة تغيير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي.

- تسمح بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدرجة وفق معامل التحميل وبالتالي يمكننا مواجهة مشكلة ارتفاع تكلفة الإنتاج أو الانخفاض الناتج عن تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.

- منهجية الطريقة تسمح بالإطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة وزيادة على ذلك فإن ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه وفق هذه الطريقة ينجم عنه خسارة أو ربح، لذلك فهي

¹ - عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 215.

² - حابي احمد، مرجع سبق ذكره، ص 55-56.

تخبر المسؤولين من أجل أخذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.

* **سلبيات الطريقة:** على الرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي¹:

- صعوبة قياس الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة وغير المستغلة في كل مركز من مراكز الإنتاج والبيع المختلفة وتغير مستوياتها من فترة إلى أخرى في الفترة المحاسبية الواحدة، مما يؤثر على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار.

خامسا/طريقة التكاليف المعيارية: تفرض الظروف الاقتصادية الحالية على المؤسسة ان تكون مرنة لبلوغ أهدافها المسطر لها.

1- نشأتها: ظهرت هذه الطريقة في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية وكانت مركزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة ثم بدأت تدريجيا تشمل كل الأعباء الأخرى كالمواد الأولية ومصاريف التصنيع الأخرى ولقد زاد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات².

2- تعريفها: التكلفة المعيارية تمثل واحد من أنجع الأساليب المستخدمة في مجالات الرقابة وضبط التكلفة الفعلية وهي أداة الفعلية مع التكلفة المعيارية الأمر الذي يعني عدم وجود انحراف بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية³.

وتعرف أيضا: يعتقد الكثيرون أن التكلفة المعيارية هي التكلفة المتوقعة وضعت وأعدت في نفس الوقت والميزانية للسنة القادمة والتي سوف تكون صالحة للعام المقبل وهذا صحيح جزئيا⁴.

3- أسس الطريقة: تقوم هذه الطريقة على مجموعة من الأسس والمبادئ هي⁵:

¹ - نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيس، مرجع سبق ذكره، ص 120.

² - درحمن هلال، المحاسبة التحليلية- نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005، ص 236.

³ - سعيد يحي محمود ضو وحمد أحمد رمضان، التكاليف المعيارية، دن، القاهرة، مصر، د.ط، 2009، ص 03.

⁴ - christophe legrenzi, jacques nau, le contrôle de gestion du Si, Dunod, Belgique, 2012, P 45.

⁵ - سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2010، ص 81.

- تحديد المستويات المعيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية السعر، اليد العاملة والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية).

وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى

- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.

- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.

4- أنواع التكاليف المعيارية: وهناك عدة أنواع¹:

-**التكلفة المعيارية النظرية:** تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة وهي تمثل الحالة المثالية لنشاط فلاح ان الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في الحالات الاستثنائية بل تكون غالباً بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.

- **التكلفة المعيارية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية:** تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا تحدد دائماً مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق ولا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائماً لأهداف التكلفة المثالية.

- **التكلفة المعيارية التاريخية:** تحدد على أساس الفترات السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا ان هذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لذا يجب استعمالها بحذر.

- **التكلفة المعيارية العادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية وحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلاً.

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 162.

في الدورة الاستغلالية ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي: في فترة التضخم المرتفع فإن عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في تكلفة معيارية (نموذجية) تصبح صعبة لذا فيمكن ان يكون من الأحسن تحديدها كما يلي:

* **الكمية المعيارية (نموذجية):** تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج (معيارية عادية معيارية نظرية).

* **السعر المعياري (النموذجي):** يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة المعيارية أو النموذجية أو لأي فترة أخرى.

هذا النوع من التكلفة المعيارية يعتبر حالياً نسبياً أكثر استعمالاً في المؤسسات الصناعية الكبرى بسبب التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار وهو يمثل أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات أو القدرات للمؤسسة.

5- أهداف طريقة التكاليف المعيارية: يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافاً متعددة بالنسبة للإدارة يمكن عرضها في النقاط التالية¹:

- **المساعدة في التخطيط:** تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة، ويخدم هذا التحديد المسبق أغراض متعددة أهمها المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات والمساعدة في تحديد داخل المنشأة.

- **المساعدة في الرقابة:** حيث تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية تحدد الانحرافات، وتوضح أسبابها والمسؤولين عنها مما يجعل الإدارة قادرة على اتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة والتي تعمل على جعل التكاليف عند مستواها المعقول.

- **المساعدة في اتخاذ القرارات:** في ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر وتحديد مستويات الإنتاج، تحديد تشكيلة الإنتاج.

¹ - جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة، عمان، الأردن، ط1، م2006، ص 29-30-31.

- سرعة الحصول على بيانات التكاليف لأغراض مختلفة: نظام التكاليف المعيارية لا ينتظر نهاية الدورة المالية حتى يجمع التكاليف الفعلية، بل يستخدم التكاليف المعيارية المحددة مسبقاً على أسس علمية بدلاً منها، وبذلك يقدم قاعدة بيانات يمكن استخدامها بسرعة لخدمة الإدارة.

- حساب وتحليل الانحرافات: يعرف الانحراف على أنه الاختلاف بين البيانات المرجعية (التكاليف المعيارية) والبيانات الحقيقية (التكاليف الفعلية) فكل انحراف يقيم بقيمة نقدية ويحسب على أساس العلاقة التالية:

- الانحراف = التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية.

كما أن الانحراف يمكن أن يكون إما:

- ملائم إذا كان: التكاليف الفعلية > التكاليف المعيارية.

- غير ملائم إذا كان: التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية¹.

أ- انحراف المواد الأولية: ويرجع هذا الانحراف إلى الاختلاف بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية، والتي قد تنتج إما عن إختلاف الكمية الفعلية للمواد عن كميتها المعيارية أو إختلاف السعر الفعلي عن السعر المعياري وللتوضيح أكثر يمكن عرض هذا الانحراف وفق العلاقات التالية²:

- الانحراف الإجمالي للمادة الأولية = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية.

وتتكون هاتان التكلفتان كما يلي:

- التكلفة المعيارية للمادة الأولية = الكمية المعيارية * السعر المعياري.

- التكلفة الفعلية للمادة الأولية = الكمية الفعلية * السعر الفعلي.

هذا وينقسم الانحراف الإجمالي للمادة الأولية إلى³:

ب- انحراف السلع: وهو الفرق بين السعر الفعلي والسعر المعياري ضرب الكمية المشتراة (الفعلية)

ويمكن التعبير عنه باستخدام المعادلة التالية:

¹ - Béatrice et Francis Grand guillot, comptabilité de gestion, qualino lesctenso édition , France, 6^{ème} édition, 2014, p111.

² - جبرائيل جوزيف كحالة، ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 74.

³ - محمد تيسير الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص 205-206.

- انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) * الكمية المشتريات.
- ج- انحراف الكمية = وهو عبارة عن الفرق بين كمية المواد الفعلية المستخدمة في الإنتاج الفعلي وكمية المواد المعيارية اللازمة للإنتاج ضرب السعر المعياري للمواد ويتم حسابه بموجب المعادلة التالية:
- انحراف كمية المواد = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) * السعر المعياري.
- د- انحراف العمل: وهو الفرق بين ما يجب أن تكون عليه تكلفة المخرجات والتكلفة الفعلية لهذه المخرجات من حيث العمل المباشر المبذول والذي يقسم إلى¹:
- هـ- انحراف كمية الأجور (الوقت): والذي يمكن التعبير عنه بالعلاقات التالية:
- انحراف كمية الأجور = (ساعات العمل الفعلية - ساعات العمل المعيارية) * معدل الأجر المعياري.
- و- انحراف معدل الأجور (السعر): والذي يمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية:
- انحراف معدل الأجور = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) * ساعات العمل الفعلية.
- ي- انحراف الأعباء غير المباشر: يتكون هذا الانحراف من الانحرافات الثلاثة التالية²:
- الانحراف على الموازنة للإنتاج الحقيقي = (التكلفة المرنة للساعة - التكلفة الحقيقية للساعة) * المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي.
- الانحراف في النشاط للإنتاج الحقيقي = (التكلفة المعيارية للساعة - التكلفة المرنة للساعة) * المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي.
- انحراف المردودية = (المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي - المدة الحقيقية للإنتاج) * التكلفة المعيارية للساعة.

مع العلم أن:

¹ - زهير عمرو ددر، محاسبة التكاليف، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، دط، 2013، ص 214.

² - مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، التحليل الإقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2006، ص 131.

- **الإنحراف المشترك** = (التكلفة المعيارية للساعة - التكلفة الحقيقية للساعة) * (المدّة المتوقعة للإنتاج - المدّة الحقيقية للإنتاج).

- **التكلفة المرنة للساعة** = التكاليف المرنة / المدّة الحقيقية = (التكلفة المتغيرة + التكلفة الإجمالية الثابتة) / المدّة الحقيقية.

6- تقييم طريقة التكاليف المعيارية: كغيرها من الطرق السابقة لها مزايا وعيوب سوف نقوم بعرضها كما يلي:

- **مزايا طريقة التكاليف المعيارية:** تتجلى مزايا هذه الطريقة فيما يلي:

- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحراف وتحديد المسؤوليات.
- إمكانية تقدير التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية¹.

- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيار بين السياسات البديلة للإنتاج أو البيع، فيمكن للإدارة التعرف على التغيرات التي تحصل في بنية التكلفة نتيجة تغيير هذه السياسات خاصة إذا كان هذا النظام معداً على أساس فصل عناصر التكاليف المتغيرة عن العناصر الثابتة المرتبطة بالطاقة الإنتاجية.
مساعدة الإدارة على إتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها لأنه يمكنها بسهولة التعرف على الحد الأدنى لسعر البيع الذي يمكن أن تقبل به².

عيوب طريقة التكاليف المعيارية: تتجلى عيوب هذه الطريقة فيما يلي³:

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتجة عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدراً لمعلومات وتحليلات مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.

¹ - Gérard Melyon, op.cit, p207.

² - جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 44.

³ - حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 59.

- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة.

المطلب الثاني: الطرق الحديثة في حساب التكاليف.

لقد أصبح البحث عن طرق حديثة لحساب التكلفة أمرًا حتميًا في ظل البيئة الحديثة للأعمال ومانتج عنها زيادة في حجم المؤسسات وتعقد العمليات الصناعية والسعي المتواصل للمؤسسات في الحفاظ على مكانتها وضمان حصتها السوقية والسعي وراء تخفيض التكاليف لتحقيق أحسن أداء وهذا ما أدى إلى ظهور طرق حديثة ونخص بالذكر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام التكلفة المستهدفة TC.

أولاً/ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC *

1/ نشأتها: في سنة 1986م، أعلن المجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر (CAM-I) الذي أنشأ سنة 1972م بتكساس عن برنامج جديد سمي بنظام تسيير التكاليف (CMS) الذي يعتبر حسيلا جهود كثيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين الذين ضمهم هذا المجمع بهدف البحث عن أنظمة محاسبة تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية وفي سنة 1987م استطاع الباحثان (Kaplan et cooper) أن يقدموا نظامًا جديدًا لتوزيع التكاليف غير المباشرة أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف المرتكزة على الأنشطة ABC.¹

2- تعريفها:

تعريف 1: "طريقة تسمح بتحليل الدقيق للتكاليف غير المباشرة المستهلكة في العملية الإنتاجية للمنتجات والخدمات".²

تعريف 2: "تتمثل في تحليل تكاليف الأنشطة وفحص تكاليف الأعباء الإضافية عن طريق الإدارة المباشرة للتكلفة في المجالات الوظيفية التي ترتبط بها تلك التكاليف من أجل الفحص المتأني لاستخدام الموارد داخل كل وظيفة وكيفية إضافتها قيمة للمنظمة وذلك دون الحاجة إلى توزيع التكاليف على مراكز التشغيل".³

* Activity Based Costing

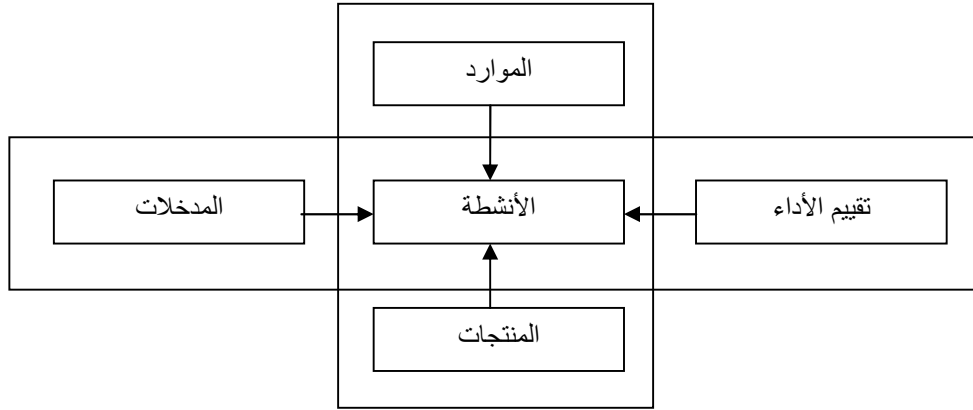
¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 96.

² - marc Duménil, le control de gestion, Gereso édition, France, 2014, p56.

³ - جولي مايرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة أحمد محمد زامل، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004.

تعريف 3: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي طريقة لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات أكثر من طريقة لحساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل لبناء أدوات حساب سعر التكلفة للقيادة والتحكم في قياس الأداء للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية¹.

شكل رقم (11-1): فكرة تكاليف الأنشطة.



المصدر: عبد الرحمان توفيق، طرق محاسبة تكاليف الأنشطة، إعداد المادة العلمية، مركز الخبرات المهنية للإدارة (بميك PMEC)، 2015، ص 91.

3- المفاهيم الأساسية المتعلقة بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة: يتطلب استخدام هذه الطريقة الإلمام ببعض المفاهيم الأساسية والتمثلة فيما يلي:

- **الأنشطة:** هي عبارة عن مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة أو تسمح بتحقيق هذه الإضافة في المدى القصير أو الطويل².

ونظرا لتعددتها ينبغي القيام بتصنيفها إلى مجموعات متجانسة حتى يمكن استخدام مسبب تكلفة واحدة بالنسبة لها.

- **وحدة التكلفة:** تعتبر وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها وتتمثل عادة في وحدة الخدمة المؤداة وتمثل في نفس الوقت الشيء المراد معرفة تكلفته³.

¹ - إسماعيل حجازي، معالم سعد، مرجع سبق ذكره، ص 98.

² - المرجع نفسه، ص 103.

³ - ناصر نور الدين عبد اللطيف ومحمد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعية، الإسكندرية، مصر، دط، 2013، ص 320.

- **وعاء التكلفة:** أوعية يتم تجميع تكلفة الأنشطة فيها، بحيث يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص بها، ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال أو الأنشطة الفرعية المتجانسة، وشرط تجميع الأنشطة المتجانسة ضروري لإنجاح عملية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة¹.

- **مسبب التكلفة:** هو مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط².

4- **مراحل تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:** حتى يتم تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يجب إتباع الخطوات التالية:

- **تحديد مجموعة الأنشطة التي تتم من خلالها العملية الإنتاجية:** يعتبر تحديد الأنشطة أولى خطوات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والتي تقوم بها كل من الإدارة الهندسية والإدارة المالية. وتبدأ هذه الخطوة ب³:

- **تحديد الأنشطة الجوهرية:** وهي تلك الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة وتمثل جزء له أهميته النسبية في هيكل التكلفة الكلية للنشاطات الإنتاجية.

- **تحديد مجموع الأنشطة الفرعية أو الثانوية التي تتخض تكلفتها مقارنة بتكلفة الأنشطة الجوهرية.**

- **تخصيص وعاء مستقل لحصر تكلفة كل نشاط جوهري أو رئيسي أما بالنسبة للأنشطة الفرعية فيتم تخصيص وعاء أو وعاءين لحصر تكلفة هذه الأنشطة الفرعية.**

- **القيام بدراسة مدى إمكانية دمج بعض الأنشطة المتجانسة في نشاط واحد مثل تجميع الأعمال المتعلقة بتحديد سرعة الآلة، إدخال وحدات الإنتاج إليها، إحضار الأدوات اللازمة للتشغيل وتركيبها، إجراء اختبار أولي لوحدات الإنتاج في نشاط واحد هو تجهيز الآلة.**

¹- حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 67.

²- إسماعيل حجازي، ومعالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 113.

³- صلاح بسيوني غير وآخرون، محاسبة التكاليف، دن، القاهرة، مصر، ط1، 2016، ص 317.

- **قياس تكلفة كل نشاط:** تقوم إدارة التكاليف بقياس تكلفة كل نشاط تقوم به المنشأة سواء كان رئيسياً أو فرعياً وهذا عن طريق تخصيص وعاء للتكلفة يستوعب بنود التكلفة التي استنفذت في سبيل تنفيذ هذا النشاط من تكلفة مواد وتكلفة عمالة وتكلفة خدمات، وحتى تكون هذه العملية ناجحة يجب على إدارة التكاليف أن تقوم بالتوجيه المحاسبي السليم لبنود التكاليف على الأنشطة المختلفة فالخطأ في التوجيه المحاسبي يعني خطأ في حساب تكلفة أكثر من نشاط، حيث يتم تضخيم تكلفة نشاط معين على حساب تدني تكلفة نشاط آخر الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى قياس غير سليم للتكلفة¹.

- **تحديد المسببات لكل نشاط:** بعد القيام بتحديد الأنشطة تأتي عملية تحديد وفهم مسببات التكلفة لكل نشاط حيث ان مسببات حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقات سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين مثل تكلفة المواد المباشرة ساعات عمل الآلات² والهدف منها هو تحديد الدقيق لحصة المنتجات تامة الصنع من الأعباء غير المباشرة.

- **تحديد مراكز الأنشطة:** غالباً ما تنتج عن عملية تحديد الأنشطة كم هائل ومتنوع من أنشطة، ونظراً لصعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والوحدات المنتجة وتعقدها تلجئ الإدارة الهندسية إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد (حوض التكلفة) حيث يكون لها نفس المسبب³.

- **تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة:** من أجل تحديد حصة كل منتج من تكاليف الأنشطة يستوجب تحديد كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة ومن ثم تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة وهذا وفق العلاقتين التاليتين⁴:

- **كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة (مراكز الأنشطة) = إجمالي تكاليف الأنشطة (مراكز الأنشطة) // إجمالي عدد وحدات مسببات الأنشطة (مراكز الأنشطة).**

- **نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة (مراكز الأنشطة) = كلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة (مراكز الأنشطة) * مجموع ما استهلكه المنتج.**

¹ - صلاح بسيوني غير وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 317.

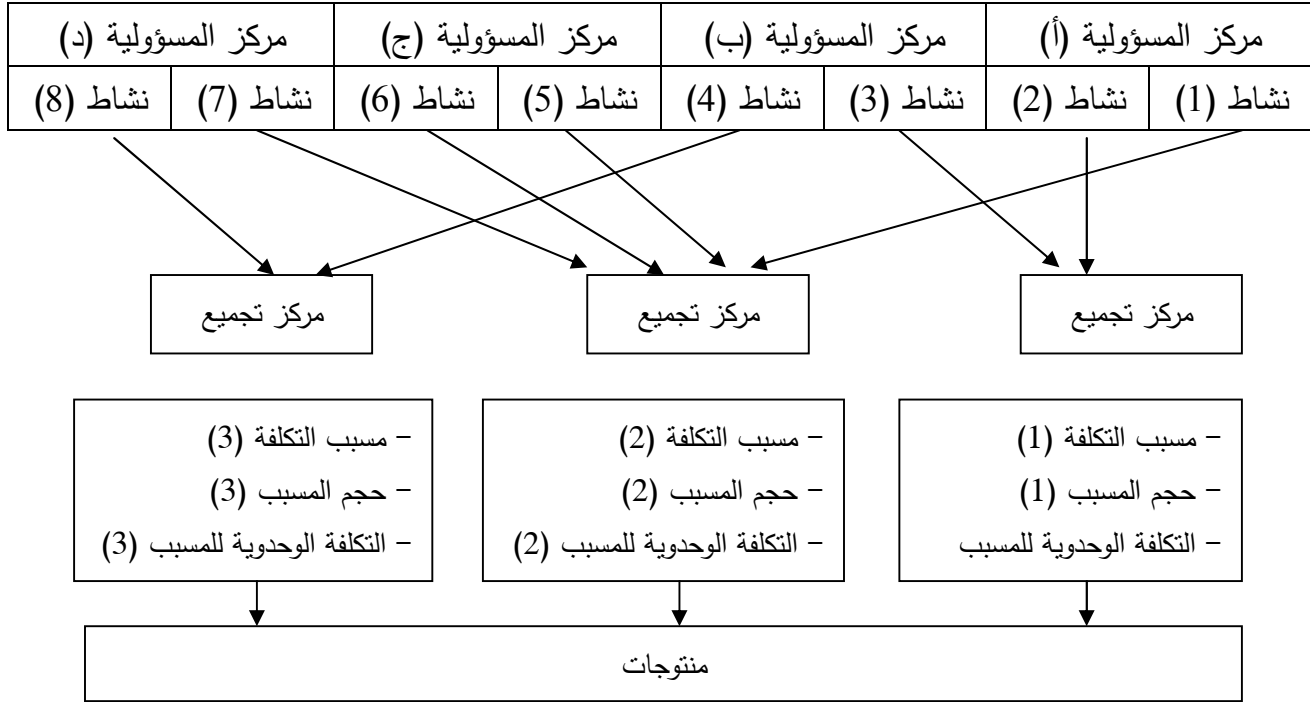
² - إسماعيل حجازي، ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 133.

³ - المرجع نفسه، ص 135.

⁴ - حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 81.

وعلى أساس طريقة الحساب المذكورة أعلاه يمكن رسم الشكل الموالي الممثل لكيفية الانتقال من مراكز التجميع (الأنشطة) إلى التكلفة الوحديّة لمولد التكلفة وبالتالي إلى التكلفة النهائية للمنتج.

الشكل رقم (1-12): طريقة حساب التكاليف النهائية على أساس الأنشطة.



المصدر: درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 280.

1- المبدأ الأساسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): إن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة الموارد وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، لذلك تعتبر الأنشطة بمثابة همزة وصل بين الموارد والمنتجات أي محور مبدئي أو وسيط والمنتجات محور تكلفة نهائي¹.

2- تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة: كغيره من الطرق السابقة له مزايا وعيوب والتي تتمثل كما يلي²:

¹ - إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 162.

² - احمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، 2009، ص

أ- مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، لأن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام الأنشطة أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.
- اتخاذ قرارات إدارية أفضل فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات على نحو أفضل وذلك لتوصل إلى مستوى الربح المنشود.
- التحسن في رقابة التكاليف غير المباشرة وذلك عن طريق الأنشطة المتعلقة بها مما يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها إلى رقابة أكثر فاعلية.

ب- عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة للمؤسسة فتحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والتعرف إلى محركات التكلفة المتعلقة بهذه الأنشطة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج يتطلب تكاليف عالية.
- إن استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة.
- صعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة.

ثانيا/ طريقة التكلفة المستهدفة:

- 1- نشأتها: بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولاً في اليابان خلال الستينيات وتعتبر من أهم العوامل الأساسية في تفوقها وتريعها على عرش اقتصاد العالم حيث تسمح بتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح والقدرة على المنافسة.

2- تعريفها :

تعريف 01: هي طريقة لتخطيط التكلفة التي تستخدم خلال مرحلة البحث والتطوير والتصميم الهندسي في بداية سلسلة القيمة من دورة حياة المنتج الكلية وهذا النشاط يهدف إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على متطلبات الجودة ومواصفات الأخرى¹.

تعريف 02: "التكلفة المستهدفة في الحقيقة ليست تقنية لتقدير التكاليف إنما مخطط متكامل يهدف إلى تخفيض التكاليف، يبدأ حتى قبل وجود التصميم الأولى للمنتج².

تعريف 03: "المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I)" إن التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام، وبتطبيق نظام التكاليف المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية³.

3- مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة: تقوم طريقة التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي⁴:

- تحديد التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها من خلال تحديد سعر بيع المنتج ثم طرح الربح المستهدف من هذا السعر.
- الاهتمام بالعملاء من خلال إنتاج منتج ذو جودة عالية وسعر مميز وفي الوقت المناسب.
- فحص جميع مراحل العملية الإنتاجية للتأكد من أنه سوف يتم تصنيع منتج ذو كفاءة عالية.
- وضع تصميم للمنتج يتماشى مع قيمة التكلفة المستهدفة.

¹ - Claude Alazard, Sabine Sépari, contrôle de gestion, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, p632-633.

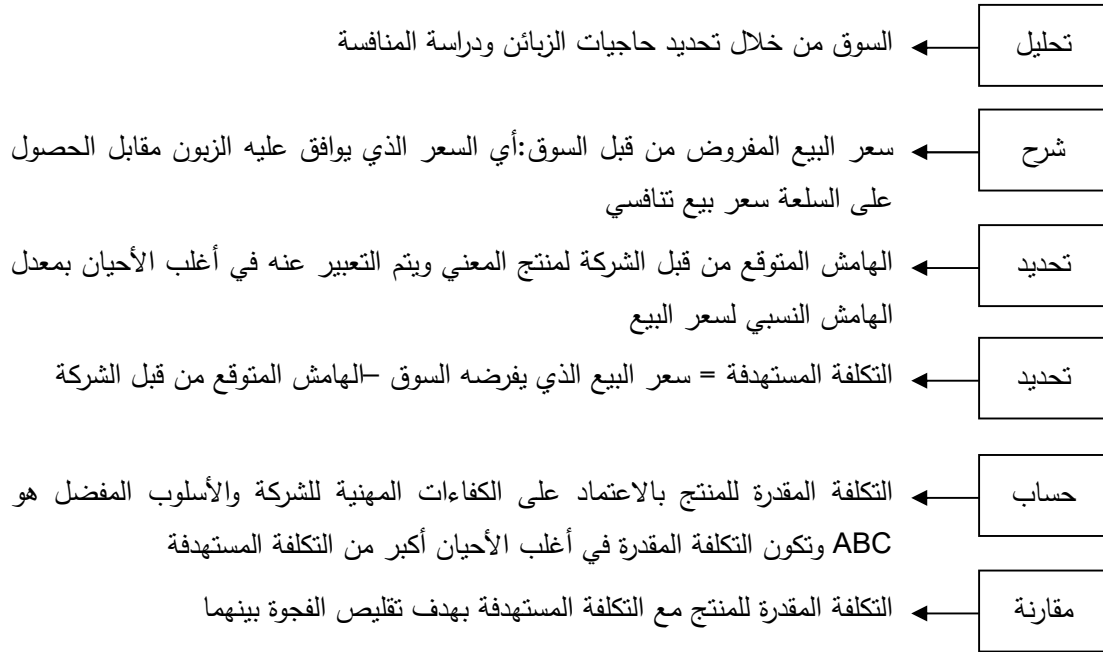
² - نوادي مهدي، مدخل تكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، عدد 09، 2009، ص 210.

³ - المرجع نفسه، ص 210.

⁴ - حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصنع البطون الجاهزة بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى، غزة، فلسطين، ع1، م19، 2015م، ص 302-303.

- استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات كالمختصين في بحوث التسويق والبيع والتصميم...إلخ
- عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب الإلمام بجميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج والعمل على تخفيضها.
- القيام بحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة أو أقل.

الشكل رقم (1-13): مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.



المصدر: Béatrice et Francis Granduillot, Op.cit, P122

- 4- طرق حساب التكلفة المستهدفة: من أهم الطرق المستخدمة في حساب التكلفة المستهدفة ما يلي¹:
- طريقة الخصم (الطرح):** في هذه الطريقة تحدد التكلفة المستهدفة اعتمادا على معدل الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف من خلال المعادلة التالية:

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

نعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداما في حساب التكلفة المستهدفة لأنها:

¹ - نوادي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص 213.

- تعكس كل العوامل الداخلية أو الخارجية التي يمكن ان تؤثر على التكلفة، وعلى السعر المستهدف الذي يقبل العميل بدفعة وعلى الربح الذي ينتظره المسيرين والمساهمون.

- **طريقة تخفيض معدل التكلفة:** في هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية وبما يعكس تطور أداء المؤسسة وهذا خلال المعادلة الآتية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{تكلفة حالية} (1 - \text{معدل التخفيض})$$

تتميز هذه الطريقة بما يلي:

- صالحة للتطبيق مع منتجات تتوفر عنها معلومات تكاليف تاريخية (يجرى أو جرى إنتاجها) او مع منتجات جديدة ولكن قريبة جدا منها.

- دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدراك والتقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.

- **طريقة الإضافة الجمع:** وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حدى، بعد ذلك يجري تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقا للوظائف التي ينتظر ان يؤديها انطلاقا من مستوى تكلفة حالي تم محاولة استغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى، وأكثر ما يعاب عليها أنها:

- تفشل في الربط بين تخطيط التكلفة وتخطيط الربحية.

- تتركز على فلسفة إنتاجية تقوم على التكاليف المعيارية وترتبط بين أهداف الأداء وبين التكنولوجيا المستخدمة.

- تعد واحدا من المداخل التقليدية (المغلقة لأنظمة التكاليف في حين أن مدخل التكلفة المستهدفة يراد له أن يكون نظاما مفتوحا وعليه فإن هذه الطريقة تفتقر إلى البعد الاستراتيجي، حيث يصعب تقدير أثر العوامل الخارجية على تكلفة المنتج، ومن ثمة فهي لا تساهم في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة.

5- تقييم نظام تكلفة مستهدفة:

1- مزايا مدخل التكلفة المستهدفة¹:

يتميز مدخل التكلفة المستهدفة بعدة خصائص نجملها في الآتي:

- يعتبر مدخلا داعما لخفض التكلفة في جميع مراحل دورة حياة المنتج سواء أكان منتجا جديدا أم قديما، وعليه فإنه يعتبر مدخلا داعما للابتكار والإبداع.
- يركز على تحقيق الخفض الاستراتيجي لتكلفة منذ المراحل الأولى لدورة حياة المنتج.
- لا يهدف المدخل إلى الرقابة على التكلفة، بل يهدف إلى تخطيط وإدارة التكلفة وذلك بتحديد تكلفة مستهدفة لوحدة المنتج والسعي المستمر لتخفيضها.
- يتطلب تنفيذه وجود تنسيق وتعاون كامل بين أقسام وإدارات المؤسسة.
- يساعد على تحقيق درجة الجودة المطلوبة في المنتج، على اعتبار ان قيمة هذا الأخير لا تتحدد إلا بما يقبل به المستهلك من مواصفات وسعر.
- يتماشى أكثر مع حالة المؤسسات التي تقوم بإنتاج منتجات عديدة وبكميات صغيرة وذات دورة حياة قصيرة، على عكس المؤسسات التي تنتج منتجات محدودة.

2- عيوب الطريقة²:

- الصراع التنظيمي حيث أن اختلاف الأهداف والسعي إلى تحقيقها في كل قسم يؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.
- يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج، وهي تكاليف إختيارية ولهذا من الصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة لان علاقة المدخولات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

¹- نواوي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص 210.

²- طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة، قسم المحاسبة المالية والمصرفية، جامعة حسين بن طلال، الأردن، 2008، ص 08.

المطلب الثالث: الطرق الحديثة الأخرى.

أولاً/ نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM*:

من بين الأساليب التي أضحت تحظى باهتمام المسيرين ما يعرف بإدارة الأنشطة حيث أصبح بنظر المؤسسة على أنها مجموعة أنشطة قابلة للتعديل والتحسين بما يتوافق ومتطلبات البيئة وحاجات ورغبات المستهلكين.

وللتعرف على هذه الطريقة سنقوم بإبراز مفهومها، أهدافها وتكاملها وترابطها الواضح بالـ ABC

1- تعريف الإدارة بالأنشطة ABM:

تعرف على أنها: "قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لإرضاء الزبون وتحسين الربحية".

كما يمكن القول بأن نظام ABM هو أسلوب لإدارة التكلفة يستخدم بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المنشأة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتحسين القيمة لدى المستهلك وتحسين الربحية.¹

مما يسبق يمكننا القول بأن نظام ABM هو استعمال معلومات التكاليف حسب الأنشطة في تحسين العمليات وتحقيق الربحية.

ويتضمن نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM:

- تحسين مسببات التكلفة.

- تحليل الأنشطة.

- قياس الأداء.

كما يلبي هذا النظام احتياجات الإدارة من المعلومات المستمرة لتحقيق ثلاثة أغراض:

- إدارة وتحسين التكلفة.

- العمل على تحسين مستوى التعليم بالمنشأة.

* Activity Based Management.

¹ - علي حازم يونس الياصور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الراقيين، الموصل، العراق، العدد 98.

- تدعيم القرارات العملية أين تكون التكلفة أساسا للقرار¹.

2- أنواع الإدارة بالأنشطة ABM:

توجد عدة أنواع وهي²:

أ- **ABM التشغيلية**: هي مجموعة الأنشطة والإجراءات التي تمكن من فعل الأمور بالطريقة الصحيحة، وتعمل على تعزيز كفاءات استعمال الأصول والموارد وخفض التكاليف، وزيادة الإيرادات من خلال استخدام الموارد على نحو أفضل وتشمل:

- إدارة الأنشطة بأكثر كفاءة.

- إعادة هندسة العمليات.

- الجودة الشاملة.

- قياس الأداء.

ب- **ABM الاستراتيجية**: هي الأنشطة والإجراءات التي تؤدي إلى القيام بالأشياء الصحيحة وتوضح عدة طرق مختلفة للمؤسسة من خلالها أن توجد ميزة تنافسية في السوق، وتحافظ عليها، وذلك من خلال تغيير الطلب على الأنشطة لتخفض التكاليف وزيادة الربحية وتشمل القرارات:

- تصميم المنتج.

- خط المنتج ومزيج العملاء.

- تحسين مع الموردين (التغيير والتسليم والتعبئة والتغليف).

- تجزئة السوق.

- قنوات التوزيع.

3- التكامل بين نظامي ABM و ABC

مما سبق يتضح لنا بأن نظام الـ ABM يحقق فوائد ومزايا من تطبيقه تتكامل مع الفوائد والمزايا المتحققة من تطبيق نظام ABC حيث أن لكل منهما مجالاً يعمل فيه ويمكننا إبراز ذلك في الجدول الموالي:

¹ - صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض إدارية، الدار الجامعية، 2003، ص 384.

² - خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها في المؤسسات مجلة الاقتصاد الإسلامي، تاريخ التصفح، 2017/07/10.

الجدول رقم (1-6): التكامل بين نظامي ABM و ABC.

ABM	ABC	
التركيز على تخفيض التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة	التركيز على توزيع التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة بدقة.	01
دراسة إجراءات إدارة تلك التكلفة وتقليلها إلى أقل درجة ممكنة دون التأثير على الجودة في الأداء	قياس التكلفة التي يتوجب على الإدارة دفعها من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لأداء الخدمة	02
التركيز على التكاليف التي سيتم دفعها على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء ممكن	التركيز على التكاليف الفعلية والتي حددت ضمن الميزانية	03
قياس التكلفة أفقياً من خلال عمليات البنك والتبادل فيما بينها	قياس التكلفة عمودياً عن طريق مركز التكلفة	04
تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين قرارات التسعير والتطوير والتحسين المستمر للتخطيط الاستراتيجي	تحديد تكلفة المنتج بما تم استهلاكه ومن قبل الأنشطة المستخدمة في الأداء وتطوير وتحسين القرارات التشغيلية	05

المصدر: سليمان الشتاوي، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ABC/ABM، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، جامعة الإسرء، الأردن، العدد 08، 2013/12/23، ص 1877

4- الانتقادات الموجهة لنظام الإدارة حسب الأنشطة ABM.

بعض النقاط التي يعاب عليها نظام ABM فيما يلي¹:

- إمكانية فشله دون تحقيق النتائج المرجوة منه بسبب تحمله لتكاليف إضافية مرتبطة بدراسته والعمل على تقديمه بالوقت المناسب والبرامج المستخدمة فيه.
- تطبيقه يحتاج إلى تكاليف عالية تتمثل بوضع منهج عملي يناسب أهداف الإدارة، وتهيئة الخبراء والقائمين على تنفيذه وتدريبهم لضمان التنفيذ في الوقت المناسب وتحقيق النتائج القابلة للقياس.
- إن بعض الأنشطة المستخدمة في أداء وتنفيذ الخدمات لها قيم ضمنية Implicite Values .

¹ - سليمان الشتاوي، مرجع سبق ذكره، ص 1878.

لا تنعكس بالضرورة في قيمة مالية تضاف إلى الخدمات النهائية، كذلك التي تساعد على تسويق الخدمات وبالتالي العمل على تحديدها يتطلب تكاليف وإلّاؤها قد يؤدي أيضا إلى ضعف في تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية والتشغيلية.

ثانيا/ الأنظمة الحديثة الأخرى لحساب وتخفيض التكلفة

نظرا للتطورات التي تواكب الصناعة، والبحث عن أفضل الأنظمة التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات بعد فشل الأنظمة التقليدية عن حل هذه المشاكل وانتقاد البعض لها بمعيرة الطرق الحديثة السابق ذكرها. ارتأينا أن نبحث في هذا المطلب عن الأنظمة الحديثة الأخرى لمحاسبة التكاليف، وفي مقدمتهم نظام الإنتاج في المواعد.

1/ نظام الإنتاج في الموعد JIT *

كانت المؤسسة الاقتصادية في القدم تعتمد على الإنتاج الواسع والكبير في تحقيق الميزة التنافسية ولكن هذا لم يدم طويلا بعد نجاح التجربة اليابانية واعتمادها على عنصر الزمن وفلسفة التوقيت المنضبط وهو ما تعتمد في وقتنا الراهن.

* نشأة وتعريف نظام التوقيت المنضبط.

أ- النشأة:

تعد المرحلة التي تلي الحرب العالمية الثانية مرحلة النهوض للصناعة اليابانية حيث أدت إلى تحقيق إنجازات مهمة في تصميم أنظمة الإنتاج والعمليات وتشغيلها بكفاءة، ومثل JIT أحد تلك الإنجازات، حيث تم تطبيقه من قبل شركة TOYOTA ثم انتقل إلى الولايات المتحدة الأمريكية خلال الثمانينات من القرن الماضي.

ب- تعريفه: يمكن إدراجه التعاريف التالي لهذا النظام فيما يلي:

"هو ذلك النظام الذي يستند إلى أن إنتاج خط إنتاجي معين يأتي لمتطلبات الخط الإنتاجي اللاحق في الخطوة اللاحقة".

* Just in Time.

وهناك من يرى أن هذا النظام بأنه: "أن الوحدات تباع أو تشتري عندما تكون مطلوبة فقط، وأن الاحتفاظ في المخزون بأقل ما يمكن"¹.

وتتمحور هذه الفلسفة حول ثلاث أفكار أساسية هي:

- يجب استبعاد كل نشاط لا يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للمنتج أو الخدمة.
- الإلتزام والتعهد بمستوى عال من الجودة بكافة أوجه نشاط المؤسسة.
- الإلتزام والتعهد بالتحسين المستمر في كل أنشطة المنشأة والإستفادة من البيانات المقدمة لإدارتها².

ج- العناصر الأساسية في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط:

لكي يتم تطبيق نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، وجب توافر ستة عناصر أساسية نذكر أهمها:

- 1- يجب أن تعتمد المؤسسة على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إلزام هؤلاء الموردين بعقود طويلة الأجل.
- 2- استعداد الموردين على التمويل المتكرر للمؤسسة على فترات صغيرة بكميات صغيرة.
- 3- وجوب تطبيق برنامج الجودة الشاملة على الموارد الخام والانتاج نصف مصنعة، وبالتالي المنتجات التامة، وهذا ركن أساسي لنجاحه.
- 4- يجب أن يتصف العمال بمهارات ومواهب لتطبيق هذا النظام.
- 5- يجب التركيز على أنشطة الإنتاج بحيث يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها.
- 6- يتصف نظام الإنتاج بالضبط واستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون أي انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العمليات الإنتاجية المستمرة³.

¹ - إسماعيل يحي التركي، مرجع سبق ذكره، ص 36.

² - مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة، عمان، سنة 2007، ص 21.

³ - ياسين سالم، مرجع سبق ذكره، ص 141.

د- تقييم نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

* مزايا استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

على الرغم من تطبيق نظام الإنتاج (JIT) إلا أن الفوائد المكتسبة من تطبيقه لا يتم اكتسابها دفعة واحدة وإنما تكون تدريجياً ومن هذه الفوائد¹:

- إنتاج بنوعية أفضل وجودة أكبر.
- جودة الإنتاج تصبح مسؤولية كل عامل وليست مسؤولية مفتشي الجودة فقط.
- الوصول بالتالف والهدر إلى مستوى الصفر.
- التدفق والانسحاب في العملية الإنتاجية.
- الوصول بالمخزون إلى حد الصفر.
- تخفيض التكاليف التي تتعلق بالنقل والمناولة والتخزين والأعمال المكتبية وغيرها وبالتالي زيادة الربحية.
- زيادة الإنتاجية وتحسين الأداء التشغيلي من خلال زيادة معدل العائد على الإستثمار وارتفاع هامش الربح وزيادة معدل دوران المخزون.
- زيادة مشاركة وإنتاجية العمال وعملهم كفريق واحد.
- تلبية طلبيات ورغبات العملاء بقدرة عالية.

* عيوب استخدام نظام الإنتاج في الموعد المحدد (JIT):

بعد أن تطرقنا إلى مجموع المزايا المذكورة سابقاً لا بد من ذكر الانتقادات التي ذكرت في حق هذا النظام ونلخصها في النقاط التالية:

- إن الاستعمال الأمثل لهذه الطريقة يقوم على أساس التعاون المشترك بين الإدارة والعمال والمتعاملين الخارجيين وتشكيل فريق عمل متكامل ومتناسق وهذا أمر جد صعب للغاية.
- يتطلب هذا البرنامج درجة تأكد كبيرة من المعلومة التي تخص الطلب على المنتج وأي خلل في المعلومة يترتب عنه اختلال في جدول النتائج.

¹ - سناء نايف اليعقوب، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشركات الصناعية، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 29.

- يتطلب نظام الإنتاج في الوقت المناسب ضرورة إنتاج الوحدات بدون عيوب والوصول بالمخزون من كافة الأنواع إلى الصفر وهي افتراضات يصعب تفعيلها في المؤسسة خاصة ذو الحجم الكبير وأن يكون الطلب على المادة المنتجة موسمياً¹.

المطلب الرابع: مقارنة بين الطرق التقليدية والطرق الحديثة.

جدول رقم (1-7) مقارنة بين المداخل التقليدية والمداخل الحديثة للتكلفة:

الطرق الحديثة للتكلفة	الطرق التقليدية للتكلفة
1- تتكيف مع ظروف بيئة تتميز بالتغير السريع وشدة المنافسة، وعليه مع حالة منتجات ذات دورة حياة قصيرة نسبياً.	1- صالحة أكثر في حالات بيئة تتميز بمحدودية انتقال السلع ورؤوس الأموال بين الدول، فرض أسعار إدارية، سيادة اقتصاديات الحجم، أي إنتاج أكبر قدر ممكن من المنتجات ولطول فترة ممكنة مع ثبات المواصفات
2- صالحة في حالة منتجات مختلفة	2- صالحة أكثر في حالة نمطية الإنتاج.
3- سعر البيع المستهدف هو الذي يحدد التكلفة	3- سعر البيع يتحدد في ضوء التكاليف

المصدر: مهدي نوادي، مرجع سبق ذكره، ص 208.

¹ - سناء نايف اليعقوب، مرجع سبق ذكره، ص 30.

خلاصة الفصل الأول:

لقد تم في هذا الفصل التعرف على نشأة محاسبة التكاليف وعلى مفاهيمها الأساسية التي تسمح بتحديد التكاليف وتم ذكر أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها ووظائفها والدور الذي تقوم به في المؤسسة وعلاقتها مع المحاسبات الأخرى من خلال المخرجات التي تقدمها والمدخلات التي تستلمها من المحاسبات الأخرى.

كما قمنا بالتعريف بالتكلفة وذلك من خلال التمييز بين مختلف المفاهيم المتعلقة بالتكاليف وسعر التكلفة ومدلول كل منهما، ثم قمنا بتحديد مكونات التكاليف وسعر التكلفة ثم قمنا بتصنيف التكاليف.

وفي الأخير كانت لنا إطلالة واسعة على الطرق التقليدية من التعريف بها وتحديد مميزاتها ومقومات نجاحها وصولاً إلى الانتقادات الموجهة لها.

ثم تناولنا مختلف الطرق الحديثة والتي تطورت وواكبت بيئة التصنيع الحديثة من خلال مساعدتها على اتخاذ القرارات وتخفيض التكاليف في نفس الوقت.

وبعدها قمنا بالإطلاع على الطرق الحديثة الأخرى والتي لها مختلف الميزات مثل نظام الإنتاج في الموعد والذي يعمل على تخفيض مستويات المخزون وبعدها رأينا مقارنة بين الطرق الحديثة والطرق التقليدية.

الفصل الثاني

دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي

تمهيد:

تكتسي عملية الأداء المالي للمؤسسة أهمية بالغة للعديد من الأطراف (مسيرين، مستثمرين، مساهمين، مقرضين، موردين، زبائن...) الذين لهم مصلحة بالمؤسسة، وبما أن سياسات الإدارة الحديثة تفرض على المؤسسة امتلاك ثقافة تنظيمية واسعة تمكنها من التسيير الفعال وتتماشى مع التقلبات التي تحدث في المحيط الداخلي والخارجي، فإن ذلك جعلها أمام إلزامية استخدام أدوات مالية فعالة تمكنها من إجراء عملية التقييم المالي بسهولة، وتشخيص الوضعية المالية لها بشكل يخدم استراتيجيات والأهداف المسطرة.

ومن هذا المنطلق نقسم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء المالي.

المبحث الثاني: مؤشرات تقييم الأداء المالي.

المبحث الثالث: العلاقة بين الأداء المالي ومحاسبة التكاليف.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء المالي.

يعد الأداء المالي من أهم الموضوعات التي نالت اهتمامًا كبيرًا من قبل الباحثين والإداريين فمع تزايد حدة المنافسة وجب على المؤسسات الاقتصادية التركيز على الرفع من مستوى أدائها والحرص على تقييمه باستمرار لكي يخدم مصالح المؤسسة وتحقق أهدافها.

وسنقوم في هذا المبحث إلى التطرق للأداء والأداء المالي وكيفية تقييمه.

المطلب الأول: ماهية الأداء.

أولاً/ مفهوم الأداء:

يعرف الأداء على أنه "انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها"¹.

ويعرف أيضاً "الأداء هو محاولة تحقيق المؤسسة الأهداف المنتظرة مع تخفيض الموارد المستخدمة لتحقيق تلك الأهداف ويشتمل مفهوم الفعالية وهي الوصول إلى الأهداف المرجوة والنجاعة وهي تخفيض الموارد المستخدمة"².

ويعرف كذلك بأنه "البحث عن الكفاءة من خلال إنتاج أكبر ما يمكن والبحث عن الفعالية من خلال القيام بأفضل عملية لتحقيق نمو دائم"³.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن إعطاء تعريف شامل للأداء وهو تحقيق أهداف المؤسسة بأقل التكاليف الممكنة.

ثانياً/ أنواع الأداء:

يمكن تصنيف الأداء إلى أربع تصنيفات (تقسيمات)، وذلك حسب معايير التقسيم إلى: معيار مصدر الأداء، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي، ومعيار الطبيعة، وكل معيار يقدم مجموعة من أنواع الأداءات في المؤسسة.

¹ - الشيخ داودي تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء مجلة الباحث، جامعة الجزائر، العدد 07، 2009-2010، ص 218.

² - عبد المالك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 1، نوفمبر 2001، جامعة بسكرة، ص 87.

³ - Alian Fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des décideurs 2^{ème} édition d'organisation, Paris, 2007, P41.

1- حسب معيار المصدر:

وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين الأداء الداخلي والأداء الخارجي¹.

1-1- الأداء الداخلي:

ويطلق عليه أيضا اسم أداء الوحدة "أي يعكس ما تملكه المؤسسة من موارد فهو ينتج أساس من العناصر التالية:

- الأداء البشري: وهو أداء الأفراد والعاملين في المؤسسة باعتبارهم أهم مورد يحقق الأفضلية من خلال تسيير مهاراتهم.

- الأداء التقني: قدرة المؤسسة على استغلال استثماراتها بشكل فعال.

- الأداء المالي: ويكمن في الاستخدام العقلاني للوسائل المالية المتاحة.

1-2- الأداء الخارجي:

هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة، كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع، فمجملة التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي تنعكس بالإيجاب أو بالسلب على أداء المؤسسة.

2- معيار الشمولية:

ويمكن تقسيم هذا الأداء إلى أداء كلي وأداء جزئي².

1-2- الأداء الكلي:

ويتجلى في الإنجازات التي ساهمت كل الأقسام والأنشطة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ومن خلال هذا الأداء يمكن الحكم على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها.

2-2- الأداء الجزئي:

ويقصد به الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنشطة الفرعية للمؤسسة والوظائف الأساسية.

¹ - عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، "قياس وتقييم"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، غ منشورة كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2002، ص 17.

² - مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 53.

3- حسب معيار الطبيعة:

بحسب هذا المعيار يمكن تقسيم أداءات المؤسسة حسب أهدافها إلى¹:

3-1- الأداء الاقتصادي:

يعتبر الأداء الاقتصادي الهدف الرئيسي التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغه، ويتمثل في الوظائف الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نتائجها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تدنية استخدام مواردها.

3-2- الأداء الاجتماعي:

من المعروف أن الأهداف الاجتماعية التي ترسمها أثناء عملية التخطيط كانت كذلك شروطاً فرضها عليها أفراد المؤسسة أولاً، وأفراد المجتمع الخارجي ثانياً، وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتماشى مع الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية.

3-3- الأداء التكنولوجي:

ويتحقق هذا الأداء في المؤسسة عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافاً تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين ولهذا الأداء أهمية بالغة خاصة في الوقت الراهن بالنظر إلى التطورات التكنولوجية المتواصلة.

4- حسب المعيار الوظيفي:

حسب هذا التصنيف ينظر لأداء كل وظيفة على حدى، وتصب المؤسسة تركيزها على الوظائف الأساسية في المؤسسة وهي²:

- الإنتاج، المالية، التسويق، الموارد البشرية.

4-1- أداء الوظيفة الإنتاجية:

وهنا يظهر الأداء في قدرة المؤسسة على التحكم بمعايير الجودة المطلوبة في المنتجات، وتكاليفها، التحكم بالوقت، كفاءة العمال، المراقبة المستمرة على الآلات، معدل التأخير في تلبية الطلبات.

¹ - عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص 22.

² - عبد الملوك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص 88.

4-2- أداء الوظيفة المالية:

من خلال قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي، وتشكيل هيكل مالي فعال يحقق أكبر عائد على الاستثمارات والوصول إلى أقصى مستويات المردودية³.

4-3- أداء الوظيفة التسويقية:

يتجلى هذا الأداء في مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق والتي يمكن ذكرها كما يلي:

أ- **حصة التسويق**: مؤشر يستعمل لتحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة من خلال نسبة مبيعات منتجاتها في السوق.

ب- **إرضاء العملاء**: يمكن حساب هذا المؤشر من خلال حساب عدد شكاوى العملاء أو تحديد مقدار مردودات المبيعات.

ت- **السمعة**: وهي تعكس الصورة الجيدة للمؤسسة ومنتجاتها من خلال استعمال المستهلكين لمنتجاتها بكثرة.

4-4- أداء وظيفة الأفراد (الموارد البشرية):

العنصر البشري هو عنصر متغير يصعب تحديد كفاءته وفعالته بشكل واضح وقد يستعين القائمون على تحديد أداء العنصر البشري على مؤشرات المستوى العلمي، والمهارة الفنية، إلا أنها تبقى جد قاصرة عن إعطاء التقييم الكامل.

ثالثاً: أهمية الأداء.

ويمكن مناقشة أهمية الأداء في إطار ثلاث أبعاد رئيسية هي¹:

نظرياً: يمثل الأداء مركز الإدارة الإستراتيجية، حيث تحتوي جميع منطلقات الإدارية على مضامين ودلالات تختص بالأداء سواء بشكل ضمني أو بشكل مباشرة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأداء يمثل اختبار زمنياً للإستراتيجية المتبعة من قبل الإدارة.

¹ - وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009، ص

تجريبياً: فإن أهمية الأداء تظهر من خلال استخدام أغلب دراسات وبحوث الإدارة الإستراتيجية للأداء لاختبار الاستراتيجيات المختلفة والعمليات الناتجة عنها.

الإدارية: فإنها تظهر واضحة من خلال حجم الاهتمام الكبير والمميز من قبل إدارات المنظمات بالأداء ونتائجه، والتحولت التي تجري في هذه المنظمات اعتماداً على نتائج الأداء.

تمثل الطبيعة التشاركية لأهداف المؤسسة وحاجات الأطراف المرتبطة على طبيعة مجالات الأداء التي تغطي تلك الأهداف المتشابهة، وتفرض على المنظمة تحقيق حد أدنى من التنسيق والتلازم بين الأهداف.

رابعاً: مستويات الأداء

يمكن للمؤسسة التعرف على أدائها من خلال مجموعة من المستويات للأداء حيث تتمثل هذه المستويات في ما يلي¹:

* **الأداء الاستثنائي:** يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المربحة، وكذا الالتزام الواضح من قبل الأفراد ووفرة السيولة، وازدهار الوضع المالي للمؤسسة.

* **الأداء البارز:** يكون فيه الحصول على عدة عقود عمل كبيرة، امتلاك إدارات ذات كفاءة، امتلاك مركز ووضع مالي متميز.

* **الأداء جيد جداً:** يبين مدى صلابة الأداء، واتضاح الرؤية المستقبلية، إلى جانب التمتع بالوضع المالي الجيد.

* **الأداء الجيد:** عند هذا المستوى من الأداء يكون فيه التميز للأداء وفق المعدلات السائدة مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات أو الخدمات، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر.

* **الأداء المعتدل:** يمثل سيرورة أداء دون المعدل، وتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات، الخدمات، مع صعوبة في الحصول على الأموال اللازمة للبقاء والنمو.

* **الأداء الضعيف:** والذي يمثل الأداء دون المعدل بكثير، مع وضوح لنقاط الضعف في جميع المحاور تقريباً، فضلاً عن وجود صعوبات خطيرة في استقطاب الإدارات المؤهلة، مع مواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية.

¹ - خالد محمد بن حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي (منهج معاصر)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 385-386.

المطلب الثاني: ماهية الأداء المالي.

أولاً: مفهومه.

تعريف 01: هو وصف لوضع المنظمة وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات والموجودات، المطلوبات وصافي الثروة¹.

تعريف 02: يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.

ومما سبق فإن الأداء المالي:

- أداة لتحفيز عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها نحو المؤسسات الناجحة فهو يعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى المؤسسة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها.
- أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة المؤسسة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت المؤسسة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنذر إدارتها للعمل لمعالجة الخلل.
- أداة لتحفيز العاملين والإدارة في المؤسسة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها.
- أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء المؤسسة أو لأداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد أو فترة معينة².

ثانياً/ أهمية الأداء المالي:

تظهر أهمية الأداء المالي للمؤسسة عادة من خلال ما يحتاجونه المديرون من قياس الأداء لتبيان مستوى الأداء بمرور الوقت والمساعدة في التنبؤ باستمرار عن الحالة المستقبلية للمؤسسة.

¹ - طالب علاء فرحان، شيحان المشهداني إيمان، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، ط1، دار صفاء، عمان، الأردن، 2011، ص 67.

² - محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 45.

ونلخص أهمية الأداء المالي للمؤسسة فيما يلي¹:

- المساعدة في متابعة ومعرفة النتائج المالية لنشاط المؤسسة وطبيعة تلك النتائج سواء كانت إيجابية أم سلبية.
- تعتمد الرؤية المستقبلية للمؤسسة على العوائد المتوقع تحقيقها من أداءها المستقبلي وهذا يعني أهمية الاهتمام بالأداء المالي وطرائق قياسه.
- يقدم الأداء المالي مفهوماً وأدوات قياس رئيسية ومهمة في تنفيذ الإجراءات وصياغة الخطط التي تدعم عمليات ترشيد استخدام الموارد وتحقيق الفاعلية في إنجاز الأهداف.
- يسهم قياس الأداء المالي في تحديد مواقع القوة والضعف التي تعاني منها المؤسسة، وهذا يساعد كثيراً على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه الإنحرافات.
- يساعد في معرفة درجة النمو التي تحققتها المؤسسة باتجاه إنجاز أهدافها بنوعها القصيرة والبعيدة الأمد.
- إن استخدام التعددية في المقاييس المالية يعطي صورة واضحة عن الحالة المالية للمؤسسة مقارنة بنتائج الأداء المالي للسنوات السابقة للمؤسسة نفسها أو مع مؤسسات عاملة في القطاع نفسه "المنافسين".
- يعد الأداء المالي الأداة المهمة للكشف عن الميزة التنافسية التي يمكن أن تعمل على أساسها المؤسسة.
- كما أن للأداء المالي الأداء "مقياساً ومؤشراً" التأثير الإيجابي مع تحسين الجودة لأنه يساعد في تشخيص مواقع الخلل التي تعاني منها الجودة وطبيعة الاستخدامات المالية لعناصرها.

ثالثاً/العوامل المؤثرة على الأداء المالي:

تتمثل في العوامل الداخلية الإدارية والفنية وتتلخص فيما يلي:

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

¹ - ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة-مدخل تحليلي-، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 140.

الوظائف الإدارية في الشركات من خلال التمايز الرأسي (عدد المستويات الإدارية) والتمايز الأفقي (عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل والانتشار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين).

فالهيكلة التنظيمية تؤثر على أداء الشركات من خلال تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها بعد تخصيص الموارد لها وبعدها تسهيل عملية اتخاذ القرارات¹.

2- المناخ التنظيمي:

وهي عوامل إدارية والمتمثلة في وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين مهام الشركة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء.

حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال الشركات.

3- التكنولوجيا:

هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشورة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات².

رابعا/ معايير الأداء المالي: وتتمثل في المعايير التالية:

المعايير التاريخية:

هذه المعايير تعتمد على مؤشرات مالية تاريخية أي سنوات سابقة فمثلا يتم مقارنة نسبة السيولة للسنة الحالية مع نسبة السيولة لأعوام ماضية (نفس المنشأة) ومن ثم ملاحظة التغيرات الحاصلة، هل التغيرات إلى الأفضل أو إلى الأسوأ وهكذا بالنسبة للنسب أو المعدلات الأخرى³.

¹ - وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² - محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 49-50.

³ - محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية الاستثمار والتمويل-التحليل المالي والأسواق المالية والدولية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1،

المعايير المستهدفة:

المعايير المستهدفة تعني المعايير التي تعتمد عادة على الخطط المستقبلية للمنشأة والتي تمثل الموازنات التخطيطية، وهذه المعايير يستفيد منها المحلل أو الإدارة للتحقق وبالتالي يحدد فيما إذا كانت هناك انحرافات سواء إيجابية أو سلبية، وبالتالي فإن المعايير المستهدفة من الأدوات الهامة في عملية التخطيط أو الرقابة¹.

المعايير الصناعية (القطاعية):

تشير هذه المعايير إلى معدل أداء مجموعة من الشركات في القطاع الواحد محلية أو إقليمية أو دولية، ويحدد هذا المعيار طبقاً لما هو متعارف عليه في السوق، يستفاد وبدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في عملية التحليل المالي لأنها مستمدة من القطاع ذاته، إلى أنه يعاب على هذا المعيار عدم الدقة بسبب التفاوت من حيث الحجم وطبيعة الأنشطة².

المعايير المطلقة:

وهي أقل أهمية من المعايير السابقة وتشير هذه المعايير إلى وجود خاصية متأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسبة معينة مشتركة بين مؤسسات القطاع وتقاس بها التقلبات الواقعية، ورغم اتفاق الكثير من المالىين على عدم قبول المعايير المطلقة في التحليل المالي إلا أن هناك بعض النسب المالية مثل نسبة التداول التي تستخدم كمعيار مطلق³.

المطلب الثالث: مفهوم تقييم الأداء المالي.**أولاً/مفهومه:**

"تقديم حكم ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة للمؤسسة لإدارة المنظمة وعلى طريقة الاستجابة لإتباع رغبات أطرافها المختلفة، وبمعنى حرفي يعتبر تقييم الأداء المالي للمنظمة قياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفاً"⁴.

¹ - وليد ناجي الحياي، علي خلف عبد الله، التحليل المالي للرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات، مركز الكتاب الأكاديمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2015، ص 61.

² - محمد سعيد عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص104.

³ - أسعد حميد العلي، الإدارة المالية: الأسس العلمية والتطبيقية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص 78.

⁴ - السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، درا المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 38.

وفي تعريف آخر هو عبارة "عن عملية محورية ضمن نظام فعال شريطة أن يكون هذا النظام مصمم بشكل سليم وهذا لضمان اتساق الأهداف مع العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة"¹.

ثانيا/ أهمية تقييم الأداء المالي:

لعملية تقييم الأداء المالي أهمية بالغة في استمرار حياة الشركة وكما يهدف إلى تحقيق أهداف محددة مسبقا من الإدارة:

- يساهم تقييم الأداء المالي في تزويد الشركة بالموارد المالية والفرص الاستثمارية المختلفة، التي تلعب دورا مهما في نجاح الشركة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح.

- التعرف على مدى مطابقة الأداء الحالي مع الخطة الموضوعية وبالتالي على مدى الانجاز الحقيقي للأهداف.

- تتبثق أهمية عملية الأداء المالي للشركة من مساهمته في قياس الأهداف.

- استخدام نتائج مراقبة وتقييم الأداء في تحسين مستويات الأداء مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف الشركة².

- عملية تقييم الأداء المالي تكشف عن نقاط القوة والضعف بهدف قياس حالة التقدم أو التأخر في الشركة³.

- عملية الأداء المالي تعد كمحاولة لتجاوز القصور التي قد يحصل في عملية التخطيط المالي للشركة⁴.

- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والشركات المختلفة وهذا بدوره يدفع الشركة لتحسين مستوى أدائها المالي⁵.

¹ - Frederick D.S.Chol, Gary k. Meek. International Accounting Pearson, édition 7, 2011, p370.

² - أنيس مصلح ذياب الطراونة، العوامل المؤثرة في تقييم الأداء المالي لشركات التامين، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2015، ص 13-14.

³ - حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2011، ص 95.

⁴ - بن مالك عمار، المنهج الحديث للتحليل المالي في تقييم الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2010-2011، ص 91-92.

⁵ - ضامن وهيب، دور القيمة المضافة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2008، ص 82.

- يساعد تقييم الأداء المالي في تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الفاعلية.

- إن تقييم الأداء المالي يساعد في تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الكفاءة¹.

ثالثاً/أهداف تقييم الأداء المالي:

تستهدف عملية تقويم الأداء بصفة عامة تحقيق ما يلي²:

- 1- الوقوف على مستوى انجاز الوحدة الاقتصادية مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الإنتاجية.
- 2- الكشف عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الاقتصادي وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها، وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المنفذين إلى وسائل جديدة مستقبلاً.
- 3- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في الوحدة الاقتصادية عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يضطلع به وذلك من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد إنجازاته سلباً أو إيجاباً الأمر الذي من شأنه خالق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى أداء الوحدة.
- 4- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائد أكبر بتكاليف أقل بنوعية جيدة.
- 5- تسهيل تحقيق تقويم شامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني وذلك بالاعتماد على نتائج التقويم الأدائي لكل مشروع صناعة قطاع وصولاً للتقويم الشامل أعلاه.
- 6- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشراتنا في المسار الصحيح بما يوازن بين الطموح والإمكانات المتاحة، حيث تشكل نتائج تقويم الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العملية البعيدة عن المزاجية والتفديرات غير الواقعية.

¹ - السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 38.

² - مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص 32.

رابعاً/ الأطراف المستفيدة من تقييم الأداء المالي:

هناك العديد من الأطراف المستفيدة من تقييم الأداء المالي وهي¹:

1- الإدارة: من الطبيعي أن يرغب المديرون بمقارنة أداءهم خلال السنوات الماضية مع أهداف الربحية والسوق المختارة مع أداء منافسيهم، فالإدارة تقوم بتحديد أهداف المؤسسة من خلال الحصة السوقية والنمو في قيمة المبيعات أو الوحدات والعائد على الاستثمار، ويهتم بهذه المعلومات بشكل كبير المدراء ضمن المستوى الإداري حيث يملكون مصادر عديدة للحصول على هذه المعلومات بشكل خاص من تقارير المؤسسة المالية السنوية (الميزانية العامة وحساب الأرباح والخسائر).

2- حملة الأسهم العادية: وهم يقسمون إلى ثلاث فئات:

أ- حملة الأسهم الذين يملكون وجهة نظر قصيرة الأمد وهم يتطلعون إلى تعظيم الإيراد الحالي و توزيعه عليهم.

ب- حملة الأسهم الذين يملكون وجهة نظر طويلة الأمد وهم يهتمون باحتجاز الربح لتحقيق النمو المستقبلي في الإيرادات وتعظيم رأس المال.

ج- حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر مستقبلية وهم يختبرون قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، العوائد والمخاطر للبدائل الاستثمارية.

3- حملة الأسهم الممتازة: وهم يتطلعون إلى استقرار الأرباح بمستوى معين بحيث يوفر تغطية ملائمة لمقسوم الأرباح.

4- حملة السندات: مثل الأفراد، المصارف أو المؤسسات المالية الذين يركزون على مستوى الأرباح الحالية والمستقبلية، مقسوم الأرباح، اقتراض المؤسسة وتقييمها للموجودات لتغطية ديونهم.

5- مانحي الإئتمان والمصرفيون: وهم يتحققون من التغييرات الرئيسية التي تطرأ على ممتلكات المؤسسة أي أنهم يتأكدون من مدى كفاية الموجودات المتاحة في توفير الضمانات لمطالبهم على المؤسسة.

6- المحللون الماليون، الاستثماريون، المضاربون في سوق بورصة الأسهم: وهؤلاء جميعاً ينصب اهتمامهم على مقارنة تقييم أسهم المؤسسة بموجب كشف المركز المالي مع تقييمها في سوق الأوراق المالية.

¹ - بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009-2010، ص 66-67.

7- اتحادات التجارة: وهم يقارنون بين اتجاهات أرباح الإداريين وحملة الأسهم وبين ما يتقاضاه أعضاء النقابة من أجور.

المطلب الرابع: خطوات ومتطلبات تقييم الأداء المالي.

أولاً/ متطلبات تقييم الأداء المالي.

تتطلب عملية تقييم الأداء بعض المتطلبات الأساسية التي من شأنها الارتقاء بدرجة التقييم إلى مستوى من الدقة والموثوقية الذي يساعد على اتخاذ القرارات السليمة في تصحيح الانحرافات وتحديد المسؤوليات والارتقاء بالنتائج إلى المستويات المرغوبة، ومن هذه المتطلبات نذكر ما يلي¹:

1- أن يكون الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية واضحاً تتحدد فيه المسؤوليات والصلاحيات لكل مدير ومشرف بدون أي تدخل بينها.

2- أن تكون أهداف الخطة الإنتاجية بيّنة واضحة وواقعية قابلة للتنفيذ، ولا يتم ذلك دون دراسة لهذه الأهداف، دراسة مستفيضة ومناقشتها مع كل المستويات داخل الوحدة الاقتصادية لكي تأتي الأهداف متوازنة تجمع بين الطموح المطلوب والإمكانات المتاحة للتنفيذ.

3- أن يتوفر للوحدة الاقتصادية مالكا متمرسا في عملية تقييم الأداء متقهما لدوره عازفا بطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية قادراً على تطبيق المعايير والنسب والمؤشرات التقييمية بشكل صحيح.

4- أن يتوفر للوحدة الاقتصادية نظاماً متكاملاً وفعالاً للمعلومات والبيانات والتقارير اللازمة لتقييم الأداء بحيث تكون انسيابية المعلومات سريعة ومنتظمة تساعد المسؤولين في الإدارات على اختلاف مستوياتها من اتخاذ القرار السليم والسريع وفي الوقت المناسب لتصحيح الأخطاء وتقادي الخسائر في العملية الإنتاجية.

5- أن تكون الإجراءات والآليات الموضوعية لمسار عمليات تقييم الأداء بين الإدارات المسؤولة عن تقييم الأداء في الهيكل التنظيمي واضحة ومنظمة ومتناسقة ابتداءً من الإدارة في مركز المسؤولية وصعوداً إلى الوزارة وبالعكس، وإلا تعرقلت العمليات التقييمية والتصحيحية للأداء في هذا المستوى أو ذاك وضاعت الجدية المطلوبة من اتخاذ القرارات المتعلقة بعملية تقييم الأداء.

6- وجود نظام حوافز فعال، بحيث يحقق هذا النظام رابطاً متيناً بين الأهداف المنجزة فعلاً وبين المخطط

منها.

¹ - مجيد الكرخي، مرجع سبق ذكره ، ص 42-43.

ثانيا/ خطوات تقييم الأداء المالي: يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي بالخطوات التالية:

1- جمع البيانات والمعلومات الإحصائية: الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل، حيث أن من خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة.

2- تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية: للوقوف على مدى دقتها وصلاحياتها لحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء. حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وتقديم الاستعانة إلى طرق الإحصائية.

3- إجراء عملية التقييم: باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق، وتتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي ستستخدم في عملية تقييم الأداء المالي¹.

4- اتخاذ القرارات المناسب عن نتائج التقييم: بعد الوصول إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن اتخاذ القرار في ظل عملية التقييم والأهداف المسطرة وتصحيح الانحرافات التي حصلت، من خلال مقارنته بالأداء المتوقع أو مقارنته بأداء الشركات التي تعمل في نفس القطاع.

5- تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات: التي حدثت في الخطة الإنتاجية وتغذية نظام الحوافز بنتائج التقييم وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسؤولة عن المتابعة بالمعلومات والبيانات التي تمخضت عن عملية التقييم لزيادة فعالية المتابعة والرقابة، ووضع التوصيات معتمدين على علمية تقييم الأداء المالي من خلال النسب².

ولعل من أهم هذه الخطوات هو اختبار أفضل وأنسب طرق لتقييم الأداء المالي كل حسب موضوع الدراسة ومجال نشاط الشركة محل الدراسة. فاتباعاً لمنطلق تطبيقها توجد طرق تحليلية وتركيبية، معيارية وتفسيرية، وتبعاً لمعايير المستخدمة، توجد طرق فردية أو متعددة الاتجاه، بينما أشكال التعبير والتمثيل كثيرة مثل النسب، الأشكال، المصفوفات، الرسومات، كذلك توجد طرق بسيطة ومركبة تستند إلى التحليل الاقتصادي، بحوث، العمليات الكمية... إلخ، وأخيراً تبعاً للمهتمين قد تكون داخلية أو خارجية³.

¹ - محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² - مجيد الكرخي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

³ - السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

الشكل رقم 1-2 : عملية تقييم الأداء في المؤسسة



المبحث الثاني: مؤشرات تقييم الأداء المالي.

مما سبق عرفنا بأن تقييم الأداء المالي عبارة عن عملية قياس انجازات المؤسسة المحققة فعلا ولن يتم ذلك إلا باستخدام مؤشرات مالية تساعدنا في تحسين الأداء المالي.

المطلب الأول: المؤشرات المالية التقليدية.

أولا/ رأسمال المال العامل FR : ويتم حسابه بطريقتين من أعلى الميزانية ومن أسفل الميزانية كالتالي¹:

أ/ حسابه: رأسمال المال العامل = الأموال الدائمة- الأصول الثابتة.

رأس المال العامل = الأصول المتداولة-ديون قصيرة الأجل.

والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (2-2): رأسمال المال العامل من أعلى الميزانية

	الأموال الخاصة	الأصول الثابتة
FR رأس المال العامل	قروض طويلة الأجل	

Source : Michel Sion. Gérer la trésorerie et la relation bancaire 6^{ème} édition Dunod, Paris, 2015, p5.

شكل رقم (2-3): رأسمال العامل من أسفل الميزانية

رأس المال العامل FR	الأصول المتداولة
قروض قصيرة الأجل "قروض مستحقة خلال سنة"	

Source : Pierre vernimmen, Finance d'entreprise, 11^e édition, Dalloz, paris, 2013, p289.

ب- حالات رأس المال العامل:

وهناك ثلاث حالات مختلفة تتمثل في²:

¹ - إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، دروس وتطبيقاته، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص 89.
² - لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2012، ص 93-94.

* رأس المال العامل الصافي موجب $FR > 0$: يشير إلى أن المؤسسة متوازنة مالياً على المدى الطويل، أي أن المؤسسة تمكنت من تحويل احتياجاتها طويلة المدى باستخدام مواردها طويلة المدى وحققت فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل الاحتياجات المالية المتبقية.

* رأس المال العامل الصافي معدوم $FR = 0$: أي أن الأموال الدائمة قادرة على تغطية الأصول الثابتة فقط أما الأصول المتداولة فتغطي عن طريق قروض قصيرة الأجل، هذه الوضعية لا تتيح أي ضمان تمويلي في المستقبل وهذه الوضعية تعتبر أصعب وضعية للمؤسسة.

* رأس المال الصافي سالب $FR < 0$: أي أن المؤسسة لا تستطيع تمويل استثماراتها وباقي الاحتياجات المالية باستخدام مواردها المالية الدائمة وبالتالي فهي بحاجة إلى تقليص مستوى استثماراتها إلى الحد الذي يتوافق مع مواردها الدائمة.

ج- العوامل المؤثرة على رأس المال العامل:

هناك مجموعة العوامل التي تؤثر في رأس المال، نذكر منها¹:

- **الحجم**: ويتمثل في التقلبات الموسمية في عرض بعض المواد الخام وفي مبيعات المنتجات المختلفة، إذ تقوم بعض المؤسسات بشراء منتجات معينة خلال فترة زمنية قصيرة لكن يبيعها يتم في فترات متباعدة، كما أن بعض المؤسسات تبيع منتجات معينة خلال فترة زمنية قصيرة، فلا بد لهذه المؤسسات من توفر رأس مال عامل كافي لتجهيز هذه المنتجات قبل موسم البيع كالملابس الجاهزة في فترة الأعياد.

- **عامل التكلفة**: قد تنص شروط الشراء على تسديد قيمة المواد الخام قبل التصنيع أو البيع وهنا يتطلب رأس المال العامل أكبر منه في حالة السداد بعد البيع. فشروط البيع تعتبر من عوامل التكلفة فاحتياجات المؤسسة تكون أكبر في حالة البيع الآجل.

- **عامل الوقت**: إن عامل الوقت مهم عند تحديد رأس المال العامل، فإذا تمكنت المؤسسة من الحصول على المواد الخام بسرعة فإن ذلك يمكنها من اتباع سياسة الشراء المتكررة وبكميات صغيرة وهذه السياسات تستلزم حجم أقل من رأس المال العامل عكس الشراء غير المتكرر، ومن جهة أخرى إذا كانت الفترة الزمنية التي تتقضي بين شراء المواد الخام وتصنيعها وبيعها طويلة، فإن احتياجات المؤسسة من رأس المال العامل تكون أكبر مما كانت المدة بين الشراء والبيع قصيرة.

¹ - عبد الحليم كراجه وآخرون: "الإدارة والتحليل المالي" أسس، مفاهيم، تطبيقات، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 124.

ثانيا/احتياجات رأس مال العامل (BFR):

يمكن تعريف الاحتياجات من رأس المال العامل بأنه الفرق بين احتياجات وموارد دورة الاستغلال، الذي يتوقف حجمه على طبيعة نشاط المؤسسة، وشروط التسيير الخاصة بها، ويحسب بالعلاقات التالية¹:

لدينا:

احتياجات رأس مال العامل = احتياجات الدورة - موارد الدورة.

أو:

احتياجات رأس مال العامل = (الأصول المتداولة - قيم الجاهزة) - الخصوم المتداولة.

أو:

احتياجات رأس مال العامل = (مخزونات + قيم جاهزة + قيم أخرى للاستغلال) - (الديون الجبائية والاجتماعية + ديون الموردين - تسبيقات مصرفية).

وعند حساب احتياجات رأس مال العامل نميز ثلاث حالات:

- احتياجات رأس مال العامل موجب، وهذا يعني احتياجات الدورة لم تغطي مواردها.

- احتياجات رأس مال العامل معدوم، نادرا ما يتم تحققها.

- احتياجات رأس مال العامل سالب، وهذا يعني أن الموارد التمويلية أكبر من الاحتياجات مما يوضح أن المؤسسة تمكنت من تغطية احتياجات الدورة بواسطة مواردها، إذن هي ليست بحاجة إلى موارد تمويل أخرى.

ثالثا/الخبزينة (TR): تعد الخبزينة ثالث مؤشر يتم حسابه وذلك بعد حساب رأس المال العامل واحتياجات رأس المال العامل.

هذا وتعتبر الخبزينة العنصر الأكثر سيولة في الميزانية مقارنة بباقي عناصرها، فهي عبارة عن مجموع الأموال المودعة في البنك، الصندوق التي يمكن استخدامها وتحويلها إلى نقدية بسرعة².

نميز في الميزانية ثلاث أنواع من الخبزينة:

- الخبزينة: تتمثل في النقدية المتاحة والموجهة لتغطية النفقات على المدى القصير.

¹ - Philippe guillermic, La gestion d'entreprise pas à pas, 2^{ème} Ed, Vuibert, Paris, France, 2015, P46.

² - Ibid, p 71.

- خزينة الأصول: تتمثل في النقدية المتاحة في البنك والصندوق.

- خزينة الخصوم: والمتمثلة في الكشوفات البنكية أو التسبيقات البنكية.

يتم حساب الخزينة بالعلاقات التالية¹:

الخزينة = خزينة الأصول - خزينة الخصوم.

أو:

الخزينة = رأس المال العامل FR - احتياجات رأس مال العامل BFR

أو:

الخزينة = القيم الجاهزة - تسبيقات بنكية.

رابعا/ النسب المالية:

تعريف: "هي محاولة لإيجاد العلاقة بين معلومتين خاصتين بالمركز المالي للمنشأة لذا فهي تزود الأطراف

المعنية بفهم أفضل لظروف المنشأة فيما إذا اعتمدوا على تحليل كل معلومة على حدى"².

1- نسب السيولة: وهي النسب التي يقاس بها مدى قدرة المؤسسة على مواجهة إلتزاماتها قصيرة الأجل عند

استحقاقها باستخدام أصولها السائلة والشبه السائلة كالأصول المتداولة دون تحقيق خسائر³.

وتستخدم مؤشرات عديدة لقياسها وأهم هذه المؤشرات⁴:

1-1- نسبة التداول: وهي العلاقة بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة، وتحسب هذه النسبة وفق

المعادلة التالية:

نسبة التداول = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة.

1-2- نسبة السيولة السريعة: وهي تمثل العلاقة بين الأصول المتداولة وبين الخصوم المتداولة، إلا أنها

تختلف عن نسبة التداول في كونها تستبعد كل من المخزون والمصروفات المدفوعة مقدما، وتحسب كما يلي:

¹ - Caroline Selmer, toute la fonction finance, Dunod, Paris, France, P282.

² - طالب علاء فرحان ، شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 78.

³ - عبد القادر دشاش ومداني بن بلغيث، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التشخيص المالي للمؤسسة، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي

المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، جامعة ورقلة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص 16.

⁴ - Jérôme Caby et Jacky Koehl, « Analyse Financière », 2^{ème} édition, Dareios et Pearson, Montreuil, France, 2012, P132, 134.

نسبة السيولة السريعة = الأصول المتداولة - المخزون / الخصوم المتداولة.

خامسا/ نسب النشاط:

تشير نسب النشاط إلى تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء المؤسسة في إدارة أصولها ومدى استغلالها لمواردها وتوضح هذه النسب كيف تستثمر المؤسسة أموالها¹.

1- معدل دوران المخزون: تعكس هذه النسبة عدد المرات التي يتم فيها تداول كل دينار مستثمر في المخزون خلال الفترة من تاريخ الشراء حتى تاريخ بيعه².

$$\text{ويحسب كالتالي: معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط رصيد المخزون}} = \text{مرة.}$$

2- معدل دوران الذمم المدينة: تقيس هذه النسبة السرعة التي يتم بها تحصيل ديون الشركة وتحويلها إلى نقدية

$$\text{وتحسب كالتالي:}^3 \text{ معدل دوران الذمم المدينة} = \frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط الذمم المدينة}} = \text{مرة.}$$

$$\text{ولمعرفة مدة التحصيل} = \frac{360 \text{ يوم}}{\text{معدل دوران الذمم المدينة}} = \text{أيام.}$$

3- معدل دوران الذمم الدائنة: يستعمل هذا المؤشر لقياس مدى كفاءة الشركة في تسديد التزاماتها.

$$\text{معدل دوران الذمم الدائنة} = \frac{\text{المشتريات الصافية}}{\text{متوسط الذمم الدائنة}} = \text{مرة.}$$

$$\text{ولمعرفة مدة التسديد} = \frac{360}{\text{معدل دوران الذمم الدائنة}} = \text{أيام.}$$

سادسا/ نسب الربحية:

هذه النسب تحدد بوضوح مقدار الموارد التي حققتها المؤسسة من خلال النشاط الاقتصادي الذي تقوم به على مدار السنة كما تمثل أداءها العام والذي يمكن أن يكون صناعي أو تجاري⁴ وهي تقيس قدرة كفاءة إدارة

¹ - عبد الوهاب يوسف أحمد، التمويل وإدارة المؤسسات المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 95.

² - فايز سليم حداد، الإدارة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، 2014، ص 69.

³ - المرجع نفسه، ص 71.

⁴ - Yves Alain Ach, Catherin Daniel, Finance d'entreprise, édition de Hachette, Paris, France, 2004, P212.

الشركة في استغلال الموارد استغلالاً أمثل لتحقيق الأرباح ومؤشر لتحسين أداء الشركة المالي، ويؤكد مدى قدرة الشركة على مواكبة النمو والتطور العالمي¹.

* **هامش الربح:** يعكس قدرة الشركة على تقديم المنتجات بكلفة أدنى أو بسعر أعلى لذلك فهو مؤشر قدرة الدينارات من المبيعات على تحقيق الربح ولتقييم هامش الربح يمكن استخدام المعيار التاريخي أو معدل الصناعة أو المعيار المستهدف من خلال النسب التالية²:

$$\text{هامش الربح} = \frac{\text{هامش الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$$

$$\text{هامش الربح الصافي} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة و الفوائد}}{\text{صافي المبيعات}}$$

* **المردودية المالية:** هي النتيجة المتحصل عليها من استخدام أموال المساهمين فنتيجة هذه النسبة تمثل ما تقدمه الوحدة الواحدة المستثمرة من أموال المساهمين من ربح صافي.

$$\text{نسبة المردودية المالية} = \frac{\text{الربح الصافي}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

* **المردودية الاقتصادية:** ونقيس العلاقة بين أرباح الاستثمارات المطلوبة لتوليد هذه الأرباح ويتم حسابها كما يلي³:

$$\text{نسبة المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{النتيجة الاجمالية}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

المطلب الثاني: المؤشرات المالية الحديثة.

ومن أهم هذه الأساليب:

أولاً/ القيمة الاقتصادية المضافة:

أ- **تعريف:** تعرف بأنها "مقياس حقيقي للأداء المالي للمؤسسة. ويستند مفهومها على مفهوم الدخل المتبقي الذي يقضي بأنه حتى يمكن تحقيق ثروة لحملة الأسهم فإنه يجب على إدارة المؤسسة استخدام الموارد

¹ - محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 64.

² - مجيد الكرخي، مرجع سبق ذكره، ص 106.

³ - فايز سليم حداد، مرجع سبق ذكره، ص 82.

المتاحة لديها بصورة تؤدي إلى تحقيق عائد على الأموال المستثمرة أكبر من تكلفة الحصول على هذه الأموال¹.

وتحسب كالاتي²:

القيمة الاقتصادية المضافة = صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة - كلفة رأس المال x مبلغ استثمار

$$EVA = NOPAT - WACC \times I$$

ب- قياس القيمة الاقتصادية المضافة EVA:

حيث أن الإضافات التي قدمتها شركة ستورت (Stewart) على معيار EVA شملت الفقرات الآتية³:

1- نفقات البحث والتطوير: هذه النفقات تعتبر مصروف تنزل من ربح العمليات في السنة التي انفتت بها. ولكون هذه النفقات لها قيمة مستقبلية يمكن الاستفادة منها، لذا يعاد إضافتها إلى كل من صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة وإلى رأس المال.

2- تقييم بضاعة آخر المدة: نظرا لاختلاف الشركات في تقييم المخزون حسب طريقة (LIFO) أو (FIFO) فإنه يضاف الزيادة في احتياطي (LIFO) إذا كانت الشركة تستخدم هذه الطريقة في تقييم المخزون قياسا بشركات تستخدم (FIFO) في تقييم المخزون.

3- الشهرة: عندما تدفع الشركة مبالغ محددة مقابل شركة أخرى أو لامتلاك أصل معين، فإن كان المدفوع أكبر من القيمة العادلة لصافي أصول الشركة، فإنه ينتج عن ذلك حساب يصنف ضمن الأصول في الميزانية العمومية يسمى حساب الشهرة، وبالتالي يضاف اهتلاك الشهرة إلى صافي الربح التشغيلي بعد الضرائب وإلى رأس المال.

4- الأرباح والخسائر المؤقتة غير العادية: قد تخفي هذه الفقرة الأداء غير الجيد للشركة، إذا كان ربحا، والأداء الجيد إذا كان هناك خسائر رأسمالية في الأصول، وعليه تخصم الأرباح من صافي الربح التشغيلي بعد الضرائب وتضاف الخسائر الرأسمالية غير العادية إلى هذا الصافي.

¹ - ضامن وهيبية، دور القيمة المضافة EVA في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، دراسة حالة صيدال، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2007-2008، ص 114.

² - حسينة صيفي، نوال بن عمارة، قياس الأداء باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقة، الجزائر، عدد 15، 2015، ص 181.

³ - عدنان تايه النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 98.

ثانيا/ القيمة السوقية المضافة MVA *

أ- تعريف: هي ما يستثمره حملة الأسهم داخل المنشأة وما يحصلون عليه من بيع أسهمهم حسب الأسعار السائدة في السوق لحظة البيع (الفرق بين القيمة السوقية لأسهم الشركة والقيمة الدفترية لحقوق المالكين، فهي تمثل مقدار الثروة التي تم توليدها من رأس المال¹.

ب- طرق حسابها: وتحسب كالتالي²:

القيمة السوقية المضافة = القيمة السوقية لأسهم الشركة - القيمة الدفترية لحقوق المالكين كما تظهر في الميزانية.

المطلب الثالث: الأطراف المستفيدة من عملية تقييم الأداء المالي.

هناك مجموعة من الأطراف تستفيد من علمية الأداء المالي بغية اتخاذ القرارات المهمة واللائمة لهم، يمكن تلخيص الأطراف وهدفهم من تقييم الأداء المالي فيما يلي³:

1- المستثمرون: يهتم المساهم أو صاحب المؤسسة الفردية كثيرا بالعائد على رأس المال المستثمر، والمخاطر المتعلقة بالاستثمار في المؤسسة ومن خلال تقييم تلك الجوانب، يتخذ قراره بشأن الاحتفاظ أو التخلي عن الأسهم التي يمتلكها في المؤسسة.

2- إدارة المؤسسة: يعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الوسائل التي يتم بموجبها تحليل نشاط المؤسسة والتوصل إلى نتائج الأعمال التي تقوم بها، أي يساهم هذا التقييم في معرفة مدى كفاءة الإدارة في إنجاز مهامها.

3- الهيئات الحكومية: تقوم الهيئات الحكومية ممثلة في إدارة الضرائب بمراقبة النشاط الاقتصادي، ويتحصّل الضرائب من المؤسسات الاقتصادية، لذلك يمكن القول أن إهتمام الهيئات الحكومية بتقييم الأداء المالي ذو دواعي رقابية ضريبية.

* Market Value Added.

¹ - غدير محمود المهدي، استخدام مؤشرات تقييم الأداء المالية التقليدية والقيمة الاقتصادية لقياس التغير في القيمة السوقية للأسهم، رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص 53.

² - Simon Pariente, Analyse Financière et évaluation d'entreprise collection synthex Pearson éducation, France, 2006, P142.

³ - أمارة محمد يحي عاصي، تقييم الأداء المالي للمصارف الإسلامية، رسالة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية الاقتصاد، الأردن، 2010، ص 177-178.

4- **الموردين:** يسمح تقييم الأداء المالي للموردين بالتأكد من استقرار الأوضاع المالية وسلامة المركز المالي لعملائهم، وهذا لاتخاذ قرارات المنح أو عدم المنح للعملاء، وكذلك تحديد الموردين أجالا لاستفاء حقوقهم من عملائهم.

5- **العملاء:** يتطلع العملاء للحصول على أفضل الشروط لأداء إلتزاماتهم تجاه الموردين، فمن خلال المعلومات التي ينشرها المورد يمكن للعميل معرفة ما إذا كانت الأجال التي يحصل عليها أفضل مما يحصل عليه الآخرون.

المطلب الرابع: آليات تحسين الأداء المالي.

إن مصطلح الأداء ليس حديثا بل توجد عدة دراسات وأبحاث من الناحيتين النظرية والتطبيقية التي تهدف إلى تدقيق مفهومه، إلا أنه لا يوجد اتفاق عام حول تعريفه، إضافة إلى الاختلافات في المصطلحات المستخدمة للدلالة على الأداء مثل الكفاءة والفعالية، وتعود أسباب تنوع واختلاف التعاريف التي أعطيت لمفهوم الأداء إلى كونه مفهوم واسع الاستعمال، إدراكي، متطور ومتعدد المكونات، وبناء على ما سبق، يمكن القول أن الأداء المالي هو مدى بلوغ الأهداف المالية (تعظيم العوائد وتخفيض التكاليف) بالاستخدام الأمثل للموارد المالية، وباعتباره نظاما شاملا ومتكاملا وديناميكيا، فإنه يتطلب إتباع مسيرتي العمليات (Processus) والتحسين المستمر، كما أنه متعدد المعايير كالتكلفة والوقت والجودة.

ويتم اللجوء إلى آليات كفيلة بتحسين الأداء المالي للمؤسسة إما عندما يكون المنجز أقل من المخطط أو وجود التوازن بينهما، حيث أنه تماشيا مع تطورات المحيط تلجأ المؤسسة إلى التحسين المستمر لأدائها المالي وفق عدة آليات أهمها:

أولا/التحسين المستمر (KAIZEN)*:

تتمثل فلسفة هذه الآلية في أن التحسين يتم بواسطة العنصر البشري ذي المهارة العالية، المحفز بشكل جيد باستخدام تكنولوجيا مبسطة وليست معقدة، ويعرف التحسين المستمر كمسيرة أو كعملية تقوم بها فرق العمل بهدف تطوير الأداء الشامل للمؤسسة من خلال تحسين الجودة وإرضاء الزبائن، وبالتالي ضمان التطور والنجاح على المدى الطويل، وتتمثل مراحل عملية التحسين المستمر في ما يلي:

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

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

* Le mot kaizen est la fusion des deux mots japonais *kai* et *zen* qui signifient respectivement « changement » et « meilleur ». La traduction française courante est « amélioration continue » التحسين المستمر

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

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

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

ولبلوغ التحسين المستمر بفعالية، لا بد ممن تطبيق المؤسسة للأنشطة التالية: الأنشطة التصحيحية والوقائية، التدقيق، التكوين، التحفيز وإرضاء الزبائن باستمرار، وبالرغم من إمكانية تطبيق التحسين المستمر، إلا أن المؤسسة تواجه بعض الصعوبات أهمها:

- مقاومة التغيير من طرف أفراد المؤسسة.

- رداءة المعلومات سواء عدم فهم المصطلحات أو معلومات خاطئة معطاة من طرف الزبون.

- ضعف التكوين حيث يشمل الاطارات بنسب عالية وبالجانب النظري.

- سوء الإدارة عموماً حيث يبقى المسير يقاوم فكرة مشاركة الأفراد في الإدارة.

ثانياً/القياس المقارن(المقارنة المرجعية) :

يعتبر القياس المقارن عملية قياس الأداء مقارنة بأداء المؤسسات الرائدة في نفس المجال، وتحديد الكيفية التي عن طريقها حققت تلك المؤسسات ذلك المستوى من الأداء واستخدام تلك المعلومات كأساس للأهداف والاستراتيجيات والتطبيق، وذلك بهدف تحسينه وتحقيق هذا الهدف تتضح أهمية القياس المقارن والمتمثلة في انه يتيح الفرصة لمقارنة أدائها مع المؤسسات الأفضل والمتميزة يمثل نقطة البداية لعملية التطوير، ويساعد المؤسسة للبقاء على قمة المنافسة بمتابعة التطورات الجارية خارجها ويعجل تحسين الأداء لمواجهة المنافسين من خلال الاستخدام الأمثل للمعلومات المتحصل عليها ويتطلب تطبيق القياس المقارن بنجاح تغيير القيم بالمؤسسة من خلال:

- توجيه وتدعيم الإدارة العليا للعملية والتزاماتها بالتغيير.

- الاختيار السليم لفريق القياس المقارن وتدريبه للتواصل مع الإدارة.

- وضوح الخطط الاستراتيجية المبينة لمصادر التقدم وأولويات القياس.

- إرساء الخطط التفصيلية للأنشطة وإمكانية حصر التطورات.

هذه أهم عوامل نجاح تطبيقه، لكنه توجد عوائق وصعوبات لتطبيقه تتركز أساسا في مقاومة التغيير، ومن أهم هذه العوائق:

- الخوف من إجراء مقارنة مع نموذج دون المستوى مما يؤدي إلى ضياع الوقت.

- الخوف من عدم تحقيق ميزة تنافسية لمجرد المشاركة فقط في المعلومات.

- الاعتماد على الشعارات الرنانة والتفاخر بأنها الأفضل ولا تحتاج إلى القياس المقارن.

- الاستهتار واعتبار القياس المقارن سهل ويتطلب فقط العمل.

- استثمار مكثف ولا يشجع على الإبداع والابتكار.

المبحث الثالث: العلاقة بين الأداء المالي ومحاسبة التكاليف.

تعتبر الرقابة من الوظائف الإدارية المهمة، ومن بينها الرقابة على التكاليف حيث تختص بجانب مهم جداً من نشاط المؤسسة وهي التكلفة والتي تعتبر المحرك الأساسي للنشاط.

المطلب الأول: ماهية الرقابة على التكاليف.

أولا/ تعريف الرقابة على التكاليف:

"هي إحدى مجالات مراقبة التسيير بشكل عام، فهي تهدف إلى تحسين تكاليف المؤسسة بصفة مستمرة من أجل ضمان تنافسية المؤسسة وتحقيق المردود المالي الذي يمكن من استمراريتها وتطويرها"¹.

وفي تعريف آخر هي "تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالمعيارية لإيجاد الفروق فيما بينها لتتوجا للبرنامج المستهدف"².

¹ - زعبيط نور الدين، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، كلية علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، جوان 2007، ص 82.

² - أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2001، الجزائر، ص 99.

ثانيا/طبيعة ومتطلبات الرقابة على التكاليف.

تعتبر الرقابة على التكاليف أحد الأدوات المستخدمة من طرف الإدارة، فغالبا ما تتحقق الرقابة على العمليات بعد دراسة نشاط المؤسسة جيدا وتحديد نواحي القصور وأحيانا بعد وقوع بعض الخسائر، لذا يجب معرفة طبيعة ومتطلبات هذه الرقابة وهي كالتالي:

أ- طبيعة الرقابة على التكاليف:

هناك العديد من النقاط الجديرة بالذكر على طبيعة الرقابة على التكاليف والتي تعتبر ذات فائدة كبيرة في هذا الصدد، من بينها¹:

- إن غرض رقابة التكاليف هو تحقيق أهداف المؤسسة بالوصول إلى أدنى تكلفة ممكنة، فعلى سبيل المثال فإن المواد الرخيصة الثمن وإن كانت ستؤدي إلى تخفيض التكلفة إلا أنها لا تؤدي إلى هدف المؤسسة الخاص بإنتاج منتجات ذات درجة جودة عالية.

- يجب الأخذ بعين الاعتبار أنه يجب تطبيق رقابة التكاليف مع أخذ أهداف المؤسسة الأخرى كلها في الحسبان، أي لا يجب أن تقتصر أهداف رقابة التكاليف على المدى القصير فقط، ولكن يجب الاهتمام بالأحداث والنتائج المتوقعة في المدى الطويل.

- الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف ليس مترادفين، فتخفيض التكاليف يعني إنجاز نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية الماضية أو بتكلفة أقل من التكاليف المعيارية، بينما الرقابة على التكاليف تعني الحفاظ على التكاليف في نطاق الحدود الموضوع لها مقدما.

- يعتبر نظام الرقابة على التكاليف أداة إدارية، مثله مثل الأدوات الإدارية الأخرى.

- يحتاج كل نشاط في المؤسسة سواء صغيرا أو كبيرا لنظام الرقابة على التكاليف.

- لكي تكون هناك رقابة فعالة على التكاليف، يجب توجيه الاهتمام إلى المقدار النقدي مثل أسعار المواد أو المنتجات وأيضا إلى العناصر غير النقدية مثل: كميات المواد، زمن العمال...إلخ.

¹ - كمال خليفة أبوزيد، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 4،5،6.

ب- متطلبات الرقابة الفعالة للتكاليف:

لكي يكون هناك نظام رقابة على التكاليف فعال، يجب التعرف على المتطلبات الأساسية لتحقيق الرقابة على التكاليف، والتي تشمل ما يلي:

1- التنظيم والأفراد والقيادة: يجب أن تحدد أنشطة التنظيم بوضوح، ثم تسند مسؤوليات إنجاز الوظائف المختلفة إلى الأفراد المعنيين، كما تفوض السلطة الضرورية لكل فرد حتى يقوم بتنفيذ واجباته المحددة ويكون مسؤولاً عن التكاليف في إطار مسؤوليته، كما يجب تقسيم المؤسسة إلى قطاعات حسب مجالات أو أقسام المسؤولية.

ويدعم التنظيم بالمديرين وغيرهم من الأفراد ذوي الخبرة والكفاءة والذين حصلوا على التدريب الكافي، حيث أن المدير الكفء يعوض النقص في كفاءة التنظيم، وتعتبر القدرة القيادية هامة لأغراض رقابة التكاليف، ونحن ندرك أن الأنظمة لن تعمل تلقائياً ولن تقوم من نفسها برقابة التكاليف¹.

2- التخطيط: لتحقيق أغراض الرقابة على التكاليف فمن الواجب أن يتم تخطيط الأنشطة المختلفة والمهام حتى يمكن تقدير التكاليف اللازمة لكل الأنشطة التي تم تخطيطها، كما يهتم التخطيط بتحديد الكيفية التي يمكن بها تحقيق هذه الأهداف، ورسم السياسات والبرامج والإجراءات اللازمة لذلك².

ويمكن توضيح أهمية التخطيط في رقابة التكاليف من خلال المثال التالي: فبدون تخطيط أنشطة المبيعات فإن أقسام الإنتاج لن تتمكن من تحديد المنتجات التي سوف تنتجها وكميتها، وبالتالي قد يكون هناك إنتاج زائد أو عجز في الإنتاج المتاح للبيع، حيث تعني الزيادة في المخزون أن تتحمل المؤسسة تكاليف أكثر للمحافظة على المخزون ومخاطر كبيرة لتلفه وتقادمه كما أن العجز في الإنتاج يعني فقد بعض المبيعات وعدم استغلال الطاقات البيعية الموجودة، أيضاً عدم تخطيط أنظمة الإنتاج تعني عدم إمكانية أو صعوبة تحديد إدارة المشتريات للمواد الأولية وكميتها وتوقيت الشراء، لذا قد يضطر إلى الشراء بكميات غير اقتصادية مما يعني زيادة في التكاليف، وبالتالي يعتبر التخطيط مطلباً أساسياً من متطلبات الرقابة الفعالة للتكاليف.

3- المعايير: وهي عبارة عن مقادير محددة لكل عنصر من عناصر التكاليف المختلفة التي تدخل في إنتاج وتكوين المنتجات والأنشطة المرتبطة بها³.

¹ - كمال خليفة أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 6.

² - أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 15.

³ - خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 18.

ويجب أن تعد هذه المعايير بصورة منفصلة على مستوى مراكز المسؤولية، فإذا كنا نعلم أن مقدار 2 كيلو غرام من مادة س استخدمت في إنتاج وحدة واحدة، فإنه لا يمكننا معرفة ما إذا كانت المواد الأولية تستخدم بكفاءة أم لا، إلا إذا كنا نعلم أن معيار المواد لهذا المنتج هي 1.9 كيلوغرام من المادة، فيمكن القول عندئذ القول بان هناك استهلاك زائد في المواد الأولية¹.

4- السياسات والإجراءات²: يجب وضع الإجراءات والسياسات الملائمة لعملية تحمل (حدوث) التكلفة والسلطات أو الجهات المرخصة لذلك.

5- القياس: يجب قياس أو تجميع التكاليف التي تحمل بواسطة كل قسم أو مركز مسؤولية، حيث بدون القياس لن يكون هناك رقابة.

6- تقارير الرقابة على التكاليف: يجب عرض التكلفة الفعلية وانحرافات عن التكلفة المعيارية في شكل تقرير مع رفعه لمديري مراكز المسؤولية والمسؤولين عن هذه الانحرافات، فبدون هذه التقارير لن نعرف ما إذا كان الأداء جيداً أم غير جيد.

7- الأعمال التصحيحية والوقائية: يجب أن نتقصى أسباب الانحرافات خاصة الهامة منها واتخاذ الإجراءات التصحيحية أو الوقائية الملائمة، ففي الكثير من الحالات قد تتم الرقابة في الوظيفة المعنية يوماً بيوم وبنداً ببند، وبالتالي فإن مديري مراكز المسؤولية ومروسيهم يجب أن يكونوا قادرين على ملاحظة الكثير من الانحرافات بأنفسهم، حتى قبل استلام التقارير، كأن يتم ملاحظة الاستخدام الزائد للمواد المباشرة بما يؤدي إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية أو وقائية في الوقت المناسب ودون انتظار إستلام التقارير.

8- ميكانيكية الدافع أو الحث الذاتي³: يجب أن تكون ميكانيكية رقابة التكلفة ذات دافع ذاتي، بمعنى أن تصمم بحيث تأخذ الخطوات التالية كمسألة روتينية، فعلى سبيل المثال، إذا ما قدمت تقارير التكاليف لمديري مراكز المسؤولية، يجب أن يشرح المديرون مسببات الانحرافات الهامة والأعمال التي تم اتخاذها أو خططها لتصحيح أو منع هذه الانحرافات دون الانتظار لطلب الإدارة تفسير هذه الانحرافات.

9- قياس الكفاءة والفعالية: كل مركز يعتبر مسؤولاً عن تحقيق نتيجة معينة (مخرجات) مثل الإنتاج أو المبيعات أو تقديم خدمات إصلاح معينة... إلخ، ولتمكين مركز المسؤولية من تحقيق هذه النتائج، يتم السماح له

¹ - كمال خليفة أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 09.

² - عبد الحي عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، 1999، ص 161.

³ - المرجع نفسه، ص 161-162.

باستخدام موارد معينة (مدخلات). فإذا حقق مركز المسؤولية النتائج المحددة له مقدما (المخططة) أو أفضل منها يعتبر فعالا، وإذا لم تحققها فإنه يعتبر غير فعال أو أقل فعالية، وكذلك بالنسبة للكفاءة في استخدام الموارد إذا ماتم استخدام الموارد في ماتم تقديره مسبقا، فسيكون في هذه الحالة كفاء أما إذا زاد المستخدم عن المعايير أو المقدر فيعتبر غير كفاء.

10- العنصر البشري في رقابة التكلفة: غالبا ما ينظر نظام رقابة التكاليف كنظام ذات ميكانيكية تتضمن بناء معايير وموازنات وإعداد تقارير بالانحرافات، والحصول على تفسيرات للانحرافات... إلخ، ويعتبر خطأ كبيرا تجاهل حقيقة أن العنصر البشري هو قلب (أهم المقومات) نظام رقابة التكاليف.

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف كأداة للرقابة على التكاليف.

الرقابة على عناصر التكاليف أصبحت هدفا أساسيا لمحاسبة التكاليف، وذلك لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، فهي تتطلب وجود معايير أو مقاييس محددة مسبقا لهذه التكاليف لغرض إجراء مقارنة معها بعد نشوء التكاليف الفعلية ومقدار انحرافها عن المعايير التي حددت مسبقا لها، بهدف دراسة أسباب هذه الانحرافات في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية لها قبل تضخمها، ويتم ذلك عن طريق نظام فعال للرقابة على التكاليف، حيث تتمثل خطوات أو مهام تصميمه فيما يلي¹:

أولا/ تحديد نطاق (مجال تطبيق) نظام الرقابة على التكاليف:

عند تصميم نظام لرقابة التكاليف، يجب تحديد مجال أو نطاق تطبيقه، ومن الناحية الإيجابية يجب أن يغطي نظام رقابة التكاليف كل قطاعات المؤسسة، وجميع المستويات الإدارية وأيضا جميع الوظائف المؤداة.

ثانيا/ تفهم عمليات ونشاطات المؤسسة:

يجب تفهم أعمال المؤسسة وأنشطتها المختلفة حتى يتم تصميم نظام لرقابة التكاليف بها، كما يجب دراسة الهيكل التنظيمي السلطة المسؤولية وهيكل تكلفتها مع تحديد التكاليف التي يتم تحملها لكل نشاط رئيسي وأيضا لكل قطاع بالمؤسسة.

ثالثا/دراسة خصائص عناصر التكاليف:

يجب دراسة خاصيتين لكل عنصر من عناصر التكلفة وهما: سلوك عنصر التكلفة، ومدى إمكانية خضوعه أو (قابليته) للرقابة.

¹ - عبد الحي عبد الحي ومرعي ومحمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2000، ص 163-170.

رابعاً/ إنشاء وتحديد مراكز المسؤولية:

تتطلب الرقابة الفعالة على التكاليف، كما سبق أن ذكرنا تعيين التكاليف على الأقسام والأشخاص المسؤولين عن رقابتها، وبالتالي يجب تقسيم المؤسسة ككل إلى قطاعات طبقاً للمسؤولية عن رقابة التكلفة، مع تحديد شخص مسؤول عن كل قطاع، وتسمى هذه القطاعات بمراكز المسؤولية.

خامساً/ تحديد معلومات التكاليف المطلوبة لأغراض الرقابة على التكاليف:

من دراسة خصائص التكاليف التي يتم تحملها بواسطة المؤسسة، يمكن تحديد معلومات التكلفة المطلوبة لأغراض تحقيق الرقابة على التكاليف، والتي يجب أن تقتصر على عناصر التكاليف الخاضعة للرقابة، والتي تعتبر أيضاً ذات أهمية بدرجة كافية لكي يتم رقابتها، بالإضافة إلى ذلك، يجب أن ترتبط بمركز مسؤولية معين وأشخاص معينين وأيضاً بالسلطات الممنوحة لرقابة هذه التكاليف.

سادساً/ وضع المعايير وإعداد الموازنات:

بمجرد إنشاء مراكز المسؤولية، يجب تحديد لمقدار التكلفة المسموح لمركز المسؤولية المعين بإنفاقها (التي لها سلطة تحملها) ولأي الأغراض، حيث تصبح مبالغ التكاليف المحددة مقدماً معياراً أو مقياساً يتم مقارنة التكلفة الفعلية به، فبدون وجود نوع من المعايير يكون من الصعب تحقيق الرقابة وقياس أداء مديري مراكز المسؤولية.

سابعاً/ وضع إجراءات وسياسات الرقابة على التكاليف:

لتحقيق رقابة جيدة أو ملائمة على التكاليف، يجب أن يكون إجراءات وسياسات معروفة جيداً لكل عملية تحمل التكاليف ودفعها والتي تحدد من له سلطة بالتكلفة والموافقة عليه، وتكون كل هذه السياسات والإجراءات تمثل الرقابة المانعة أو الواقية، وتعتبر إجراءات رقابة التكاليف ضرورية سواء تم استخدام المعايير والموازنات أو لم يتم ذلك، فتحمل التكلفة ودفعها ليس مترادفين، فالتكلفة يتم مراقبتها قبل تحملها، فمثلاً تكاليف السفر يتم مراقبتها قبل القيام بالرحلة، أما الرقابة على الدفع وبعد تحمل التكاليف فإنها تعتبر مجرد تحقق من توافق المصروف مع السياسات والإجراءات الخاصة بتحملة، ومع ذلك كلا النوعين ضروريين.

ثامناً/ وضع نظام للمسؤولية وللمتابعة:

تمثل الموازنات والمعايير التي يتم الموافقة عليها تعهداً (ارتباطاً) من جانب مديري مراكز المسؤولية بتحقيق أهداف مراكزهم في نطاق الموازنات والمعايير الموضوعة، ولكي يتم التأكد من عدم التجاوز (أو

إنحراف) التكاليف الفعلية والتكلفة المعيارية، من الضروري احتساب الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية، وإعداد التقارير عنها لمديري مراكز المسؤولية مع استخدام هذه التقارير كأساس للأعمال التصحيحية والوقائية، أي أن تقارير المسؤولية تمثل التغذية العكسية أو المعلومات اللاحقة بعد حدوث الإنفاق، وبالتالي فإن نظام تقارير المسؤولية يحقق الرقابة اللاحقة وليست الرقابة المانعة الواقية.

تاسعا/ تصميم نظام لتسجيل التكاليف:

بتصميم نظام لتقارير المسؤولية، يجب تصميم نظام لتسجيل التكاليف لأغراض تجميع وتوزيع بيانات التكلفة، وحيث أن نظام تسجيل التكاليف يجب أن يدعم نظام تقارير المسؤولية، فيجب أن يتماشى هيكل محاسبة التكاليف مع هيكل نظام تقارير المسؤولية وهيكل الموازنات، إذ يجب أن تتكامل الأنظمة الثلاثة، بحيث أن تبويب وتلخيص المصروفات على أساس كل من طبيعتها وحسب مراكز المسؤولية وسلوك التكاليف يكون موحدًا في الأنظمة الثلاثة، كما يجب أن تتماشى هذه الأنظمة مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المطلب الثالث: محاسبة التكاليف كأداة لإتخاذ القرار.

تعتبر عملية اتخاذ القرار من أهم العمليات التي تقوم بها الإدارات في كل المستويات التنظيمية، إذ يتوقف على مدى نجاحها نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها المنشودة، فنجد أن محاسبة التكاليف تهتم بجمع البيانات من كل مصادرها الداخلية والخارجية وتحليلها وتفسيرها وإيصالها في صورة معلومات يتم استخدامها في اتخاذ مختلف القرارات.

أولاً/ محاسبة التكاليف كأداة لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء:

تقوم المؤسسات الصناعية عادة في مراحل نموها الأولى بالاعتماد على غيرها من المؤسسات المماثلة للحصول على أجزاء تامة الصنع، يتم تجميعها في منتج نهائي تقوم المؤسسة بإنتاجه وتسويقه، ولذلك فإنها تواجه عادة قرار المفاضلة بين شراء تلك الأجزاء أو تصنيعها محلياً، وفي سبيل الإقرار على ذلك فإنه يجب على المؤسسة التعرف على مايلي¹:

- حجم احتياجاتها من هذا الجزء.
- سعر شراء هذا الجزء من الخارج.
- التكلفة الثابتة التي قد تترتب على عملية التصنيع.

¹ - عبد المقصود ديبان، النماذج الكمية في المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر 1999، ص 114-115.

وعلى ضوء تحليل العلاقات بين هذه المعلومات يمكن اتخاذ القرار الملائم، حيث أن المحاسبة التكاليف توفر المعلومات المتعلقة بهذا النوع من القرارات.

ثانياً/ محاسبة التكاليف كأداة لاتخاذ قرارات التسعير:

يعتبر القرار الخاص بتحديد السعر واحد من أكثر القرارات صعوبة والتي ينبغي على الإدارة اتخاذها لكون هذا الأخير يهدف إلى تحقيق ربح، وغالباً ما تعتبر المعلومات المحاسبية مدخلات لقرارات التسعير، حيث أن بعض المؤسسات تستخلص أسعار البيع مباشرة من معلومات التكلفة عن طريق تقدير تكاليف المنتج المتوقعة وإضافة هامش ربح مناسب، يجب أن يغطي هذا السعر كافة التكاليف، ولتحديد سعر بيع أمثل، أي ذلك السعر الذي تكون عنده الأرباح الكلية مثلى، فمن الممكن أن تقدر الإدارة التكاليف الكلية لكل مستوى مبيعات¹.

ففي المحاسبة التكاليف نجد ان: السعر الوحدوي = التكلفة الوحدوية + الربح المراد تحقيقه.

وعليه ومن هذه العلاقة نجد ان للتكلفة تأثير على القرارات التسعيرية حيث أن:

- زيادة التكلفة تؤدي إلى زيادة السعر وهذا ليس في صالح المؤسسة لأنه قد يؤدي بها إلى الخسارة أو إلى انخفاض حصتها في السوق، وبالتالي تدني العائد مما ينتج عنه فقدان السيطرة على التكاليف وعدم القدرة على التحكم فيها.

- انخفاض التكاليف يؤدي إلى انخفاض السعر وهنا تستطيع المؤسسة جلب زبائن جدد، ولكن هذا النقص في السعر يجب أن لا يكون على حساب الجودة والنوعية، ولكنه ناتج من خلال التحكم في التكاليف، وبالتالي كسب ثقة الزبائن والسيطرة على السوق خاصة في ظل وجود المنافسة وحساسية الزبائن للأسعار.

ثالثاً/ محاسبة التكاليف كأداة لاتخاذ قرارات قبول أو رفض طلبية خاصة:

تواجه الإدارة أحيانا مشكلة قبول أو رفض طلبية خاصة بسعر أقل من السعر العادي، من عميل لا يتوقع منه أن يتعامل مع المؤسسة مرة أخرى (مرة واحدة فقط)، أو أن الطلبية لن تؤثر على المبيعات وعلى الأسعار العادية، وقبل القيام بعمليات التحليل لمعرفة ما إذا كانت هذه الطلبية مربحة أو غير مربحة يجب على الإدارة أن تتأكد من عدم وجود تأثير لهذه الطلبية على السوق العادي لمنتجات المؤسسة في حالة قبول الطلبية، بمعنى قبول الطلبية لن يؤدي إلى زيادة العرض المتاح من المنتج وبالتالي انخفاض سعر البيع مما سيؤثر على أرباح

¹ - أحمد رجب عبد العال وفتحي رزق السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية، دار الجامعية الجديدة، 2002، ص 102.

المؤسسة في الأجل الطويل، ومن ناحية أخرى يجب التأكد من وجود طاقة متاحة كافية لهذه الطلبية، بما لا يؤثر على الإنتاج العادي للمؤسسة وإلا يجب أخذ تكلفة الفرصة البديلة في الاعتبار¹.

رابعاً/ محاسبة التكاليف كأداة لاتخاذ قرارات إيقاف أو استمرار خطوط الإنتاج:

تنتج معظم المؤسسات الصناعية العديد من المنتجات التي قد تربط ببعضها البعض بعلاقة بيعية معينة، أو التي تكون فيما بينها مزجاً بيعياً متناسباً، ومن الممكن جداً أن لا تكون أي علاقة بيعية بين هذه المنتجات، وبصفة عامة فإن إنتاج هذه المنتجات وتسويقها يمكن أن يتم في شكل خطوط إنتاج منفصلة تتفاوت فيما بينها من حيث الرغبة، لذلك فإن مثل هذه المؤسسات تهتم بقياس ربحية كل منتج أو كل خط إنتاج على حدى، لتقرير إمكانية الاستمرار في خطوط الإنتاج هذه أو إلغاء بعض خطوط الإنتاج غير المربحة أو قليلة الربحية بهدف التركيز على خطوط الإنتاج الأكثر ربحية².

ومن جهة أخرى فمحاسبة التكاليف تسمح بمعرفة نتيجة كل منتج على حدى أي ربح أو خسارة، وعليه فالمنتجات التي تحقق خسارة يتم الاستغناء عن إنتاجها أو استبدالها بمنتجات أخرى، أما المنتجات التي تحقق ربح فيجب الاستمرار في إنتاجها مع إدخال تعديلات أو تغييرات عليها في كل مرة، وذلك لأجل زيادة ربحية المنتج.

المطلب الرابع: محاسبة التكاليف والأداء المالي.

تلعب محاسبة التكاليف دور مهم في تخفيض التكاليف حيث كلما قمنا بتخفيض التكاليف يؤدي إلى زيادة الأرباح ومنه إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

أولاً/ تخفيض التكاليف.

من المبادئ الأساسية لفلسفة إدارة الجودة الشاملة أداء العمل الصحيح من المرة الأولى، مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة والمساهمة في زيادة أرباح المؤسسة، ويساعد في تحقيق هذا المسعى انتشار الثقافة بين العاملين فيما يتعلق بضرورة الوقاية من الوقوع في الأخطاء أثناء العمل، بالإضافة إلى التصميم الجيد للمنتج، ويتم تخفيض تكاليف الجودة من خلال³:

¹ - أحمد محمد نور وأحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 186.

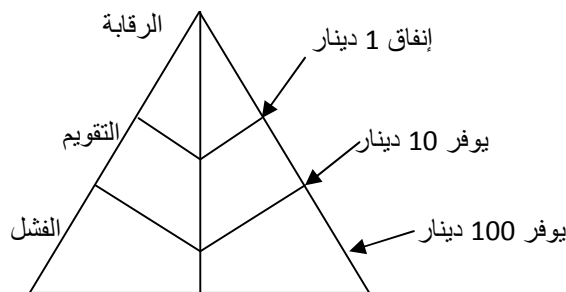
² - عبد المقصود ديبان، مرجع سبق ذكره، ص 120.

³ - أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة، الأسس النظرية والتطبيقية والتنظيمية في المؤسسات السلعية والخدمية، دار الحامد، عمان، ط1، 2013،

- تفعيل أنشطة البحث والتطوير، ويتم ذلك عن طريق استثمار نسبة كبيرة من المبالغ المخصصة لهذا النشاط، ومنه اكتشاف مواصفات جديدة لمنتج ما يجعله يتميز عن نظيره في السوق، هذا ما يجعل العملاء ينجذبون أكثر نحو منتج المؤسسة، وبالتالي زيادة المبيعات.
- تدريب العاملين على أداء مهامهم بشكل متقن دون أخطاء وتثقيفهم بأهمية إتقان العمل لما له من أثر في جودة المنتج وسمعة المؤسسة، والذي يؤدي إلى زيادة حصتها السوقية.
- منح فريق العمل كامل الصلاحيات المتعلقة بالهدف الذي أنشئت من أجله، بالإضافة إلى تشجيعهم ومنحهم الحوافز المادية والمعنوية التي تساهم في تعزيز أدائهم.
- التوزيع الجيد للعاملين في مصالح المؤسسة حسب تخصصاتهم، وخبراتهم، فالعامل الذي يتمتع بخبرة واسعة في مجال ضبط الجودة واكتشاف العيوب، لا بد أن يتواجد ضمن العملية الإنتاجية، وبالتالي يقلل من احتمالية حدوث العيوب، ويعزز من احتمالية اكتشافها في وقت مبكر، ومنه تفادي الكثير من التكاليف.
- على المؤسسة التوجه نحو تبني فلسفة إدارة الجودة الشاملة ونظرتها إلى الجودة بوصفها مسؤولية الجميع، وليست مسؤولية قسم معين أو أفراد معينين.
- معالجة تكلفة زمن التوقف، من خلال تحضير الحلول البديلة والسريعة في حالة حدوث توقعات مفاجئة في الإنتاج كانقطاع التيار الكهربائي على سبيل المثال، وذلك من خلال توفير مولدات كهربائية بصفة دائمة في المؤسسة.

والشكل التالي يبين فقرات تكاليف الجودة:

الشكل رقم (2-4): العلاقة بين فقرات تكاليف الجودة.



المصدر: خضر مصالح الطيبي، إدارة وصناعة الجودة، مفاهيم إدارية وتقنية وتجارية في الجودة، دار الحامد، عمان، 2010، ص 103.

من الشكل يظهر أنه إنفاق دينار واحد على أنشطة الوقاية يحقق خفض في تكاليف الفشل بمقدار 100 دينار.

ثانياً/ دور انخفاض تكاليف في تحسين الأداء المالي.

تشير الدراسات إلى أهمية تكاليف الجودة في المؤسسة والتي تعدها أحد العناصر الرئيسية في تكاليف الإنتاج وعلاقتها بالأداء المالي، وعليه يتوجه خفض تكاليف الجودة إلى خفض التكاليف الكلية للإنتاج، وإلى التخلص من المعيب في مختلف المواقع وهذا يعني تحسناً في الإنتاجية، وخفض في السعر، ويترتب على ذلك زيادة في المبيعات وفي الحصة السوقية وينعكس أثر ذلك في الربحية ومقاييس الأداء المالي.

فأصبحت عاملاً مركزياً في تقدير وتحديد العوائد المتوقعة على الاستثمارات في برامج الجودة للمؤسسات، إذا أن الاستثمار في المعدات ذات العلاقة بالجودة سيترتب عليه انخفاض كبير في المعيب، من المنتجات ويترتب على ذلك انخفاض في التكاليف وهذا يعني انعكاس إيجابي على العوائد المتحققة للمؤسسة.

وهناك طريقتان لتحديد العلاقة بين تكاليف الجودة والعائد وهما¹:

- **الطريقة الأولى:** تتعلق باستخدام التحسينات المتوقعة في تكاليف الجودة بالتساوي مع التحسينات المتوقعة في تكاليف الإنتاج، وفي نفس الوقت تثبيت العوائد المتوقعة من المعدات الجديدة أو مشاريع التحسين الأخرى.

- **الطريقة الثانية:** وهي التي أصبحت بها تكاليف الجودة أساسية في تقدير وتحديد العوائد التي لها علاقة بالتقييم الاقتصادي لبرامج الجودة الكلية نفسها، مما يترتب عليه من انخفاض كبير في تكاليف الفشل الداخلي والخارجي وانعكاس ذلك على الأداء المالي.

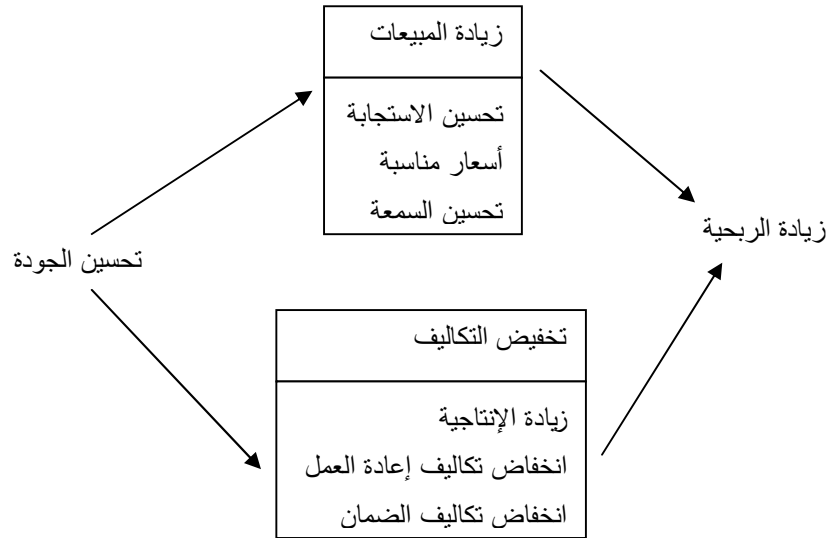
وتحسين الجودة والاهتمام بها أكثر بالإضافة إلى الرقابة على تكاليفها والعمل على تخفيضها يؤدي إلى تحسين جميع العمليات التي تؤدي إلى إنتاج منتجات ذات جودة عالية، وهذا يعني التخلص من العمليات الزائدة والوقت الضائع والجودة الرديئة، وهي تؤدي بالنتيجة إلى تميز الإنتاج، وتحسن جودته، وتحقيق الاستجابة السريعة والملائمة لحاجات الزبائن وتوقعاتهم، ومن جانب آخر فإنها تؤدي إلى زيادة الإنتاجية، وتنعكس في

¹ - عبد السيد ناظم، محاسبة الجودة، دار الثقافة، عمان، ط1، 2008، ص 177.

نتائجها على الزيادة في الربحية من خلال تضاعف العائد ونمو القيمة المضافة والتحسين في مقاييس الأداء المالي¹.

وكما ذكرنا سابقاً أن تخفيض التكاليف يساعد المؤسسات على زيادة الحصة السوقية وهذا يعني زيادة في الإنتاجية وبالتالي تحسين ربحية المؤسسة وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم (2-5): تحسين الجودة وتخفيض التكلفة باتجاهين يزيد الربحية.



المصدر: عبد السيد ناظم، محاسبة الجودة، دار الثقافة، عمان، ط1، 2008، ص 178.

يتضح من الشكل أعلاه أن تخفيض التكاليف وما يرتبط بها من تخفيض في تكاليف إعادة العمل، وتكاليف الضمان أي تكاليف الفشل الداخلي والخارجي يؤدي إلى زيادة في الربحية، وتحسين مقاييس الأداء المالي وتحسين الموارد المالية المتدفقة للمؤسسة بشكل عام.

¹ - عبد الناصر إبراهيم نور، عبد العزيز الشرياتي، أثر إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية، المساهمة العامة الأردنية، مجلة الرؤى الاستراتيجية، العدد3، يونيو 2016، ص 86.

خلاصة الفصل الثاني:

تعرفنا من خلال هذا الفصل أن الأداء هو من يحكم على مستوى تطور المؤسسة كما يسمح لنا بمعرفة وضعيتها تجاه منافسيها وهذا إذا ما قورنت نتائجها مع نتائج المؤسسات الأخرى كما أن المؤشرات المالية المستعملة تساعدها على قياس الأداء ومعرفة نقاط قوتها التي يجب أن تركز عليها ونقاط ضعفها التي يجب ان تجتنبها قدر الإمكان.

كما تبين لنا أن محاسبة التكاليف تلعب دورًا كبيرًا في الرقابة على التكاليف وذلك ان المؤسسات الراغبة في النجاح يجب أن تستغل مواردها بطريقة عقلانية، وذلك باختيارها للأداة اللازمة لرقابة تكاليفها والملائمة لمجال نشاطها، مع التقيد بالمراحل التي يمر بها نظام الرقابة على التكاليف من تحديد المعايير للأداء الفعلي بالمؤسسة ومقارنته مع المعايير الموضوعة مسبقا وذلك من أجل تصحيح الأخطاء وإجراء التعديلات اللازمة من خلال نظام الرقابة الفعال مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة التكاليف ومتطلباتها.

وتبين كذلك أن محاسبة التكاليف تلعب دور في اتخاذ القرارات فمن خلال المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف فهي تساهم في اتخاذ القرارات.

ومن هذا نستنتج أنها تلعب دورًا كبيرًا في تحسين الأداء المالي وذلك من خلال الرقابة على التكاليف وتخفيضها إلى أقصى درجة باستعمال التقنيات الحديثة ومساعدة المؤسسة على اتخاذ القرارات.

الفصل الثالث

دراسة حالة بالمؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC بسطيف

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف من أهم التقنيات المستعملة في المحاسبة وسنقوم من خلال هذا الفصل التطبيقي إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وهذا بالاعتماد على مختلف المعلومات والملاحق التي تقدمها المؤسسة وهذا من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC

المبحث الثاني: استعمال المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي.

المبحث الثالث: مكانة محاسبة التكاليف في مؤسسة الوطنية الكهروكيميائية سطيف.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC**المطلب الأول: نشأة وحدة المدخرات (البطاريات) بالجزائر والمراحل الاقتصادية التي مرت بها.**

لقد مرت وحدة المدخرات منذ نشأتها بعدة مراحل هامة هي:

1953-1974: أنشأت أول وحدة بواد السمار لتكوين المدخرات سنة 1953 من طرف احد الفرنسيين الذي كان يملك شركة Polysol لإنتاج المدخرات بفرنسا، وكانت الطاقة الإنتاجية لوحدة واد السمار تقدر آنذاك بـ 20000 وحدة من المدخرات سنويا، حيث كانت مكونات هذا المنتج تستورد من الشركة الأم Polysol من فرنسا، ونظرا للطلب المتزايد على هذا المنتج خلال حرب التحرير قامت الشركة Polysol بتحويل تجهيزاتها من فرنسا إلى وحدة واد السمار لإنتاج كل مكونات المدخرات فيما عدا العوازل Séparateurs والأوعية Bacs وقد تم تأميم هذه الوحدة سنة 1974.

1974-1983: كانت ENPEC تابعة للشركة الوطنية للصناعات الإلكترونية SONELEC التي أنشأت في 21 أكتوبر 1969م وبموجب الأمر 69 في إطار سياسة التصنيع المصنع التي انتهجتها الجزائر مع بداية المخططات التنموية.

1983/01/01: انبثقت ENPEC من الشركة الأم SONELEC، في إطار إعادة الهيكلة العضوية، وضبط مركزها الاجتماعي بالحاسي، وتعد هذه المؤسسة من أهم المؤسسات السبعة المنبثقة من الشركة الوطنية الأم، من حيث منتجاتها وعدد وحداتها ومن حيث المشاريع التكاملية التي حققتها والمشاريع التي كانت تسعى لتحقيقها.

1984-1985: بدأت المؤسسة في إدخال مادة البروبيلان على مدخرات وحدة واد السمار سنة 1984 وفي وحدة سطيف سنة 1985.

1989-02-20: نالت ENPEC الاستقلال الذاتي وتحولت إلى شركة مساهمة تابعة للدولة برأس مال اجتماعي يقدر بـ: 10.000.000 دينار و ليصل اليوم إلى 504.000.000 دينارا جزائري، وحدد مقرها الاجتماعي بالحاسي بمدينة سطيف.

1993: تحولت المؤسسة ENPEC إلى شركة مساهمة.

1997: تم إعادة تنظيم المؤسسة وفق تعديلات القانون التجاري.

1998: انطلاق وحدة السوق في عملية إنتاج المدخرات التي كانت تقوم بإنتاج العوازل.

2- وحدات المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية ENPEC:

تضم المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية حاليا خمس وحدات إنتاجية هي:

- وحدة المدخرات بواد السمار الحراش بالجزائر العاصمة.

- وحدة المدخرات بالسوق.

- وحدة المدخرات بمدينة سطيف.

- وحدة تحويل وتنقية الرصاص (استرجاع الرصاص) بمدينة سطيف.

- وحدة إنتاج الإلكتروليت والماء المقطر وبعض التوابع الأخرى بمدينة سطيف.

- مع الإشارة إلى وحدة البطاريات بمدينة سطيف التي تم إغلاقها في نهاية 2003.

وهنا تجدر الإشارة إلى وجود بعض الشركات الصغيرة الخاصة التي تقوم بإنتاج المدخرات إلى جانب

الوحدات السابقة وهذه الشركات هي:

- SAAC: بمدينة مستغانم وتنتج 50000 وحدة سنويا.

- ACCUS و ALGER: بالجزائر العاصمة وتنتج 15000 وحدة سنويا.

- AFRA: بالأربعاء البلدية.

- YOUNGA: بواد السمار الحراش.

- SOFRAC: بمدينة سطيف.

- SABA: بمدينة باتنة.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة واستراتيجياتها.

أولا/هدف المؤسسة:

لقد تم إنشاء المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية قصد إنتاج وتطوير وتسويق المنتجات

الكهروكيميائية بكل أنواعها، فهي اليوم تقوم بإنتاج وتسويق المنتجات التالية:

- مدخرات الرصاص (مدخرات الانطلاق Batteries de démarrage)

- بطاريات (Piles Salines).

- الإلكتروليت (الحوامض من نوع: 1.40، 1.05، 1.28) والماء المقطر وبعض التوابع الأخرى المخصصة لتعبئة وصيانة المدخرات.

- الرصاص المسترجع من المدخرات المستعملة.

ثانيا/ استراتيجية المؤسسة:

تظهر استراتيجية المؤسسة من خلال معايير وضعها التنافسي (نقاط الضعف ونقاط القوة) والمتمثلة في:

- نصيب المؤسسة من السوق (Part de marché).

- تشكيلة منتجاتها (Gamme de produits).

- العلامة التجارية (Image de marque).

- التنافسية- السعر (Compétitivité-Prix).

- التحكم في حلقة التوزيع (Maîtrise des circuits de distribution).

- التحكم في مصادر التموين (Maîtrise des sources d'approvisionnement).

- قدرة الإنتاج (Potentiel de production).

بمساعدة هذه المعايير يمكن معرفة وضع كل منتج من منتجات المؤسسة وبالتالي معرفة وضع توازن محفظة المؤسسة ككل.

ويتم تحديد أنشطة مؤسسة ENPEC بمجموعة من المعايير تركز أساسا على متغيرين هما مستوى الفائدة، ومستوى الخطر لكل نشاط من أنشطة المؤسسة.

كل نشاط ممثل بدائرة حيث تتناسب مساحته مع المساهمة الكلية في رقم الأعمال، وفي القيمة المضافة وفي الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي والجدول المالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-1): تحليل مساهمة أنشطة المؤسسة.

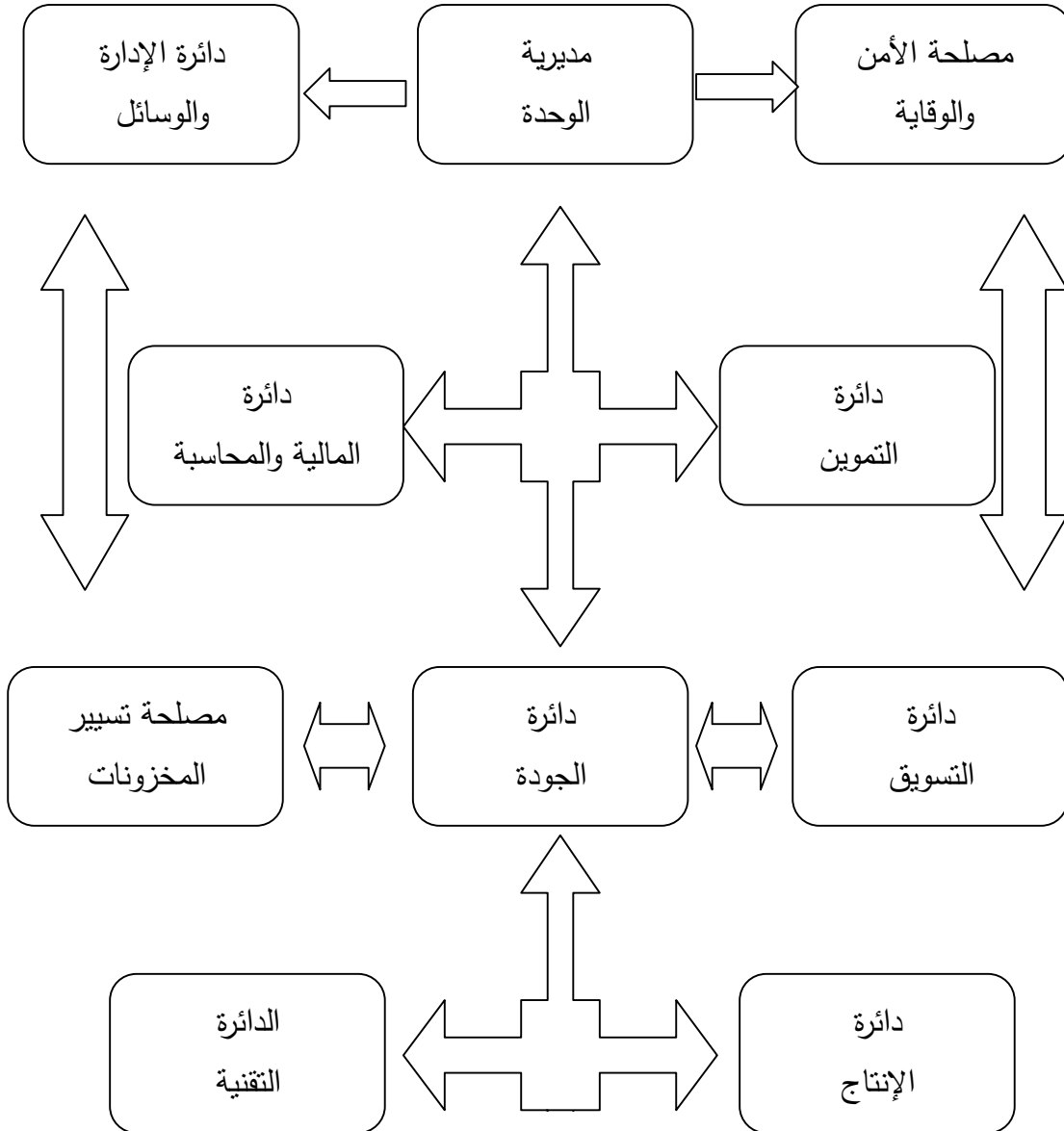
المساهمة الأنشطة	رقم الأعمال	القيمة المضافة	الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي
البطاريات	%89	%74	%52
الرصااص المسترجع	%6	%21	%42
الإلكتروليت	%5	%5	%6
المجموع	%100	%100	%100

المصدر: من وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية الكهروكيميائية سطيف.

يمثل الهيكل التنظيمي لوحدة المدخرات أنشطتها الداخلية، فهو يجسد تدرج السلطة القائمة بالوحدة والمنسجمة مع طبيعة عملها بما يكفل استمرار النشاط وسرعة دوران وتبادل المعلومات.

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



المصدر: من وثائق المؤسسة.

أولاً/ تعريف دوائر المؤسسة الوطنية الكهروكيميائية سطيف.

تمارس وحدة المدخرات مهمتها الوظيفية من خلال دوائرها الثمانية التالية:

1- دائرة الشؤون الإدارية والوسائل: تقوم بالتكفل بجميع الجوانب الاجتماعية للعمال.

2- دائرة البرمجة وتسيير المخزون: وتتمثل مهامها في:

موافقة مسؤولية تمويل وحدة المدخرات وتخفيض تكاليف الحصول عليها، عند القوم على شراء البضائع.

- المتابعة الدورية للميزانية في مجال التمويل، ومقارنتها بالتنبؤات وتحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات

التعديلية المناسبة.

- الحرص على أن تكون المعاملات التجارية موافقة لتوجيهات المؤسسة.

3- دائرة مراقبة الجودة: ومهمتها توفير وتقديم المعلومات الكافية عن التطورات التكنولوجية والعلمية

للدوائر الأخرى في ما يخص صناعة المدخرات، ووضع برامج مراقبة جودة المواد الأولية والمنتج النهائي

وتتكون من:

- مصلحة تأمين الجودة.

- مصلحة المخابر.

تسهر على مراقبة جودة المنتج في مخابر خاصة مجهزة بأجهزة لهذا الغرض، حيث تقوم بإطارات

متخصصة بإجراء فحوصات لعينات من الإنتاج.

4- دائرة الإنتاج: وتتمثل مهمتها في تحسين استخدام وسائل الإنتاج وتحليل الطاقة الإنتاجية المتاحة،

ووضع البرامج الخاصة لاستغلالها، وتحديد الأهداف على المديين القصير والمتوسط للصيانة.

5- دائرة التسويق: هذه دائرة معينة بـ:

- تمثيل المؤسسة بتقديم المنتجات لعملائها وقت الطلب عليها.

- القيام بإجراءات البيع المتعلقة بوثائق انتقال الملكية.

- هي المسؤولة عن تخزين المنتجات النهائية، وتضم تحت مسؤوليتها نقاط البيع كنقاط البيع بالتجزئة

والبيع بالجملة.

- البيع بالجملة لتجار الجملة وللمؤسسات.

حيث تعمل على بيع وتوزيع جميع المنتجات والاتصال بالزبائن.

6- دائرة التموين: تعمل على تموين الوحدة بما تحتاجه العملية الإنتاجية، حيث تقوم بالبحث عن الموردين والمحافظة على المواد الأولية.

7- دائرة التقنية: تقوم بصيانة وسائل الإنتاج وتسيير التجهيزات وتحسين عوامل الإنتاج، وتهتم كذلك بتطوير التنمية الصناعية.

8- دائرة المحاسبة: حيث تتكفل بتسيير جميع الموارد المالية للوحدة وكذلك الإشراف على جميع العمليات المحاسبية.

كما ان كل دائرة من هذه الدوائر تنقسم بدورها إلى عدة مصالح وفروع.

ثانيا/ التعريف بتشكيلة المنتجات للوحدة:

تقوم وحدة المدخرات بسطيف بتوفير المنتجات التالية:

هي المدخرات البلاستيكية Batteries en Polypropylène.

(BP) : إطارها (Bacs) مصنوع من مادة البلاستيك كان سابقا يشتري من شركة ENPEC المجاورة

لها، وحاليا فهو يستورد من الخارج، ويتميز هذا النوع من المدخرات في كونه يركب أوتوماتيكيا في ورشة التركيب وهذا النوع من المدخرات مخصص لتشغيل السيارات وبعض الأجهزة الثابتة ويتفرع من هذا النوع 14 نوع هي:

6VF5/4 6VF6/5 92AH 75AH 70AH 60AH 105AH 110AH 120AH 150AH
180AH 200AH 220AH 240AH

لفهم هذه الأنواع نشرح رموز بعض الأنواع منها مثلا:

- النوع 6VF5:

6: يمثل عدد العناصر.

VF: نوع الصفائح البسيطة.

5: عدد الصفائح البسيطة الموجبة.

5+1: 6 عدد الصفائح البسيطة السالبة.

5*2 = 10 عدد العوازل البلاستيكية.

ومنه يكون عدد الصفائح البسيطة الموجبة اللازمة لمدخرة من هذا النوع $30=6*5$ صفيحة بسيطة

مزدوجة. ويكون عدد الصفائح البسيطة السالبة اللازمة لمدخرة من هذا النوع $36=6*6$ صفيحة بسيطة سالبة.

يكون عدد العوازل البلاستيكية اللازمة لمدخرة من هذا النوع هو $60 = 6*10$ عازل.

المبحث الثاني: استعمال المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي.

في هذا المبحث سيتم دراسة الأداء المالي للشركة والتعليق عليها وذلك بالاعتماد على الميزانيات وعلى جداول حساب النتائج لـ 3 سنوات.

المطلب الأول: تطور المشتريات والإنتاج والمبيعات في المؤسسة الوطنية الكهروكيميائية سطيف.

أولا/دراسة تطور المشتريات:

جدول رقم (3-2) دراسة تطور المشتريات من كميات المواد الأولية الرصاص الصلب والرصاص اللين لثلاث سنوات (2015، 2016، 2017) الوحدة: كيلوغرام.

سنة	2015	2016	2017
مواد أولية			
رصاص لين	2747735	1647801	2106170
رصاص صلب	1667437	1545633	1171204

المصدر: من إعداد الطالب ملحق 1.

التعليق على المشتريات: المشتريات في 2015 من الرصاص اللين كانت 2747735 كغ وانخفضت في سنة 2016 إلى 1647801 كغ وهذا يعود إلى الكمية الكبيرة الموجودة في 2015 ليعود ويرتفع في 2017 ليصل 2106170 كغ وهذا للاستعمال بكمية كبيرة في الإنتاج، أما الرصاص الصلب والتي تقوم بشرائها من الوحدة الأخرى للمؤسسة فكانت في 2015: 16667437 كغ لتتخفض في 2016 وتصيح 1545633 كغ وتستمر في الانخفاض لتصبح 1171204 كغ وذلك بسبب توفرها في وحدة المؤسسة، أي المؤسسة تقوم بشراء ما تحتاجه على عكس الرصاص اللين الذي تستورده المؤسسة.

ثانيا/دراسة تطور الإنتاج من البطاريات لثلاث سنوات (2015،2016، 2017)

جدول رقم (3-3) دراسة تطور الإنتاج من البطاريات لثلاث سنوات (2015، 2016، 2017)

%	2017	سنة نوع	%	2016	سنة نوع	%	2015	سنة نوع
2.6	3245	45 AH	0.41	466	45AH	2.31	3194	بطارية55AH
1.02	1267	55 AH	2.43	2757	55 AH	0.29	400	بطارية56AH
4.19	5219	ZE11PP	1.75	1985	56 AH	2.34	3228	140AH
11.56	14390	60 AH	1.76	2000	44 AH	0.72	1000	12U88AH
9.64	12006	92 AH	1.63	1846	ZE11PP	0.46	637	ZE11PP
0.2	250	70 AH	2.27	2575	190AHS	1.48	2044	190AH
16.81	20929	150 AH	14.41	16337	60 AH	12.91	17848	60 AH
1.42	1765	220 AH	4.96	5624	92 AH	1.8	2500	66AHPP
2.85	3550	200 AH	3.92	4446	70 AH	0.23	320	12U65AH
2.07	2585	240 AH	21.1	23912	150 AH	3.2	4422	92AH
9.86	12282	105 AH	0.6	678	220 AH	0.92	1270	770AH
9	11215	120 AH	9.27	10508	105 AH	21.46	29648	150AH
5.48	6823	180 AH	11.3	12817	120 AH	1.88	2597	220AH
0.44	550	110PP	3.5	3973	180 AH	1.91	2640	200AH
22.75	28325	75 AH	8.5	9651	110PP	6.98	9649	105AH
0.08	100	36 AH	11.3	12812	75 AH	9.8	13545	120AH
			0.39	438	84 AH	6.19	8551	180AH
			0.44	500		6.47	8934	110PP
						15.65	21628	75AH
						0.081	112	95AH
						2.89	4000	84AH
100	124501	المجموع	100	113325	المجموع	100	138167	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة ملحق رقم 2.

التعليق على الإنتاج: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد الوحدات المنتجة في سنة 2015 بلغت 138167 بطارية لتتخف في سنة 2016 إلى 113325 بطارية ويرجع ذلك لنقص المواد الأولية خاصة الرصاص اللين ووجود مخزون منها لترتفع عدد الوحدات المنتجة في سنة 2017 لتصبح 124501 وذلك

بسبب توفر المواد الأولية وكذلك عدم وجود مخزون كبير من البطاريات، أما اهم المنتجات المؤسسة في سنة 2015 فهي البطارية 150AH حيث تمثل نسبة 21.46% من مجموع الإنتاج وكذلك في سنة 2016 فهي تحتل نسبة 21.1 وذلك بسبب الطلب الكبير عليها في السوق، أما في سنة 2017 أصبحت البطارية 75AH أهم منتجات المؤسسة بنسبة 22.75% في حين تراجعت البطارية 150AH إلى المرتبة الثانية بنسبة 16.81%.

ثالثاً: تطور الكمية المباعة للمؤسسة من البطاريات لثلاث سنوات (2015، 2016، 2017)

جدول رقم (3-4) تطور الكمية المباعة للمؤسسة من البطاريات لثلاث سنوات (2015، 2016، 2017)

2017		سنة نوع	2016		سنة نوع	2015		سنة نوع
%	كمية		%	كمية		%	كمية	
2.68	2441	45AH	1.32	1354	45AH	21.19	3184	بطارية 55AH
3.48	3174	55AH	3.45	3539	55 AH	12.16	17711	60 AH
17.8	16236	60AH	11.19	11477	60 AH	0.2	297	70 AH
3.30	3018	70AH	1.98	2040	70 AH	14.87	21643	75 AH
22.90	20888	75AH	12.59	12911	75 AH	3.57	5201	92 AH
5.92	5403	92AH	5.22	5354	92 AH	2.33	3399	95 AH
5.4	4925	105AH	1.41	1450	95 AH	6.98	10165	105 AH
4.63	4222	110 AH	7.13	7312	105 AH	8.01	11664	110 AH
8.7	7940	120 AH	4.39	4509	110 AH	9.04	13162	120 AH
14.6	13323	150 AH	8.39	8611	120 AH	20.04	29176	150 AH
4.06	3703	180 AH	21.12	21667	150 AH	3.34	4869	180 AH
0.91	835	200 AH	4.57	4689	180 AH	1.19	1738	200 AH
0.52	476	220 AH	1.07	1101	200 AH	1.37	1995	220 AH
0.28	259	240 AH	1.17	1200	220 AH	0.14	213	240 AH
0.048	44	135 AH	0.091	94	240 AH	0.77	1122	135 AH
3.9	3561	6ZE22100AH	1.6	1647	135 AH	0.003	5	12V100AH
0.024	22	43	1.53	1570	19AH170A	2.06	3000	12V19AH170A
0.10	96	36AH	1.87	1920	190AH6CT	1.37	2000	12V190AH
0.71	650	6CT-190M	1.95	2000	66AH300A	4.58	6672	12V66AH300A
			1.48	1515	6ZE2212V 100PP	0.15	229	140AHSP
			1.95	2000	140AH	1.37	2000	12V88PP

			1.95	2000	44 AH	0.37	540	6ZE2212V100PP
			0.49	500	84 AH	2.75	4000	12V140AH
			0.065	67	36AH	0.69	1000	12V56A/55AH
			0.018	19	180 AH Silvre	2.75	4000	12V84AH
			0.01	11	180 AH BLACK	0.15	223	12V36AH18AH
			0.029	30	80AH	0.001	2	18AH
			1.93	1985	56AH- 200A	0.21	230	12V65AH
						0.028	42	6CT 19011
100	91216	المجموع	100	102572	المجموع	100	145572	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة ملحق رقم 3.

التعليق على المبيعات: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان الكمية المباعة من البطاريات بلغت 14572 بطارية لتتخفص في نسبة 2016: 102572 بطارية وذلك بسبب المنافسة الكبيرة ولتواصل الانخفاض في سنة 2017 لتصبح 91216 بطارية رغم وجود مصانع جديدة لصناعة السيارات ويمكن تفسير ذلك بسبب سوء الجودة وكذلك ارتفاع الأسعار، أما أهم البطاريات المباعة خلال سنة 2015 و 2016 فكانت البطارية 150 AH بنسبة 20.04% و 21.12% على التوالي أما في سنة 2017 أصبحت البطارية نوع 75AH بنسبة 22.9%

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية وتحليلها

تعتبر القوائم المالية المادة الخام التي يعتمد عليها المحللون في دراسة الوضعية المالية للشركة والتي تعرض كما يلي:

أولاً/ عرض القوائم المالية:

الميزانية المالية 2015/12/31:

جدول رقم (3-5) الميزانية المالية 2015/12/31. الوحدة: 10^6 دج

الأصول	الإجمالي	الاهتلاك	صافي
تثبيات غير جارية			
تثبيات المعنوية	2.8	2.8	
تثبيات العينية			
أراضي	447	2	445
بنايات	382	337	45
تثبيات عينية أخرى	592	364	228
تثبيات جارية إنجازها	146		146
تثبيات مالية			
الأوراق المالية الثابتة	290		290
ضرائب مؤجلة على الأصول	9		9
التثبيات غير الجارية	1871	706	1164
تثبيات جارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	707	1	706
الزبائن	846	45	801
المدينون آخرون	899		899

428		428	الخبزفة
2836	45	2882	أصول آبارفة
4001	752	4753	مجموع الأصول

آانب الخصوم:

المبالغ 2015	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
31	نتفة الصاففة (حصة المجمع)
31	المجموع 1
	خصوم آفر آبارفة
319	قروض ودفون مالية
0.2	ضرائب مؤآلة
49	مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا
369	مجموع الخصوم آفر الآبارفة
	خصوم آبارفة
22.9	موردون وحساب ملآقة
1.6	ضرائب
3576	دفون مالية آفرى
3601	مجموع الخصوم الآبارفة
4001	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على الملآق رقم 4.

- الميزانية المالية لسنة 2016/12/31:

جدول رقم (3-6): الميزانية المالية لسنة 2016/12/31 . الوحدة: 10⁶ دج.

الأصول	الإجمالي	الاهتلاك	صافي
تثبيات غير جارية			
تثبيات المعنوية	2	2	
تثبيات العينية			
أراضي	447	2	445
بنايات	393	343	49
تثبيات عينية أخرى	587	369	218
تثبيات جارية إنجازها	146		146
تثبيات مالية			
الأوراق المالية الثابتة	290		290
ضرائب مؤجلة على الأصول	7		7
التثبيات غير الجارية	1875	718	1157
تثبيات جارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	1158	2	1155
الزبائن	846	98	748
المدينون آخرون	1388		1388
الخزينة	26		26
أصول الجارية	3319	101	3421
مجموع الأصول	5296	819	4476

جانب الخصوم:

المبالغ 2016	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
30	نتيجة الصافية (حصة المجمع)
	المجموع 1
	خصوم غير جارية
323	قروض وديون مالية
1	ضرائب مؤجلة ومرصود لها
38	مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا
363	مجموع الخصوم غير الجارية
	خصوم جارية
20	موردون وحساب ملحقه
2	ضرائب
3666	ديون مالية أخرى
392	خزينة الخصوم
4082	مجموع خصوم جارية
4476	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على الملحق رقم 4.

الميزانية المالية: 2017/12/31:

جدول رقم (3-7): الميزانية المالية 2017/12/31. الوحدة: 10⁶ دج.

المبلغ الصافي	الاهتلاك	المبلغ الإجمالي	الأصول
			الأصول غير الجارية
	2	2	تثبيتات المعنوية
			تثبيتات العينية
445	20	447	أراضي
44	350	395	بنايات
330	403	733	تثبيتات عينية أخرى
			تثبيتات مالية
290		290	الأوراق المالية الثابتة
6		6	ضرائب مؤجلة على الأصول
1117	758	1876	مجموع الأصول غير الجارية
			الأصول جارية
915	2	918	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
1034	97	1131	الزبائن
1374		1374	المدينون آخرون
0.4		0.4	ضرائب وما شابهها
45		45	الخزينة
3370	100	3471	تثبيتات الجارية
4488	859	5347	مجموع الأصول

جانب الخصوم:

المبالغ 2016	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
8	نتيجة الصافية (حصة المجمع)
8	المجموع 1
	خصوم غير جارية
323	قروض وديون مالية
33	مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا
356	مجموع الخصوم غير الجارية 2
	خصوم جارية
16	موردون وحساب ملحقة
2	ضرائب
3755	ديون مالية أخرى
347	خزينة الخصوم
4122	مجموع خصوم جارية 3
4488	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالب إعتامادا على الملحق رقم 5.

حساب النتائج للسنوات 2015، 2016، 2017.

جدول رقم (3-8) حساب النتائج للسنوات 2015، 2016، 2017. . الوحدة: 10^6 دج.

البيان	مبالغ 2015	مبالغ 2016	مبالغ 2017
رقم الأعمال	1540	1150	1021
إنتاج مخزن أو المنتقص	62	290	207
إنتاج المثبت	0.5	0.5	0.1
إعانات الاستغلال			
إنتاج السنة المالية	1604	1441	1229
مشتريات مستهلكة	1187	1093	979
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	57	47	26
استهلاك سنة مالية	1245	1141	1006
القيمة المضافة للاستغلال	359	300	222
أعباء المستخدمين	194	175	160
ضرائب ورسوم	15	10	10
إجمالي فائض الاستغلال	148	114	51
منتجات عملياتية أخرى	2	5	3
أعباء عملياتية أخرى	30	36	7
مخصصات الاهتلاك والمؤونات	91	63	41
استرجاعات الاستغلال		1	7
النتيجة العملياتية	29	21	14
منتجات مالية	13	12	14
أعباء مالية	8	0.1	21
النتيجة المالية	4	12	-6
النتيجة قبل الضرائب	34	34	8
الضرائب على النتائج	28	3	-0.7
مجموع منتجات أنشطة عادية	1619	1460	1255
مجموع أعباء أنشطة عادية	1588	1430	1246
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	31	30	8

			عناصر غير عادية منتوجات عناصر غير عادية أعباء
		31	النتيجة غير العادية
8	30	31	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الملحق رقم 6.

ثانيا/ تحليل هيكل أصول وخصوم الميزانيات المالية:

للقيام بتحليل مؤشرات الأداء للشركة الوطنية لصناعة الكهروكيميائية، سنقوم بتشخيص أولي للوضع المالي وذلك من خلال دراسة وتحليل عناصر القوائم المالية المتمثلة في:

1- هيكل الأصول: من بيانات عناصر الميزانية أعلاه سيتم حساب عناصر الأصول إلى مجموعها وتطورها خلال فترة الدراسة (2015-2017).

الجدول رقم (3- 9) تطور هيكل الأصول. الوحدة: 10^6 دج.

البيان	2015	2016	2017
الأصول الثابتة	مبلغ	1157	1117
	نسبة	%25.85	%24.90
الأصول المتداولة	مبلغ	3319	3370
	نسبة	%74.15	%75.10
قيم الإستغلال	مبلغ	1155	91
	نسبة	%25.81	%20.40
قيم شبه جاهزة	مبلغ	2137	2408
	نسبة	%47.73	%53.67
القيم الجاهزة	مبلغ	26	45
	نسبة	%0.6	%1.023
مجموع الأصول	مبلغ	4476	4488
	نسبة	%100	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الميزانيات المالية 2015، 2016، 2017.

من خلال الميزانية المالية المختصرة نلاحظ أن الأصول المتداولة في جميع السنوات أي في سنة 2015 و 2016 و 2017 تمثل النسبة الأعلى من مجموع الميزانية بنسب 70.88% و 74.15% و 75.10% على التوالي أما الأصول الثابتة فتتمثل النسب الباقية من مجموع الميزانية أي 29.11% و 25.85% و 24.90% على التوالي وهذا ما يؤدي إلى اختلال في هيكل المؤسسة لأنها مؤسسة صناعية تركز على الأصول ويعود السبب في ذلك لعدم إعادة تقييم الأصول.

أما أفقيا فنسبة الأصول الثابتة فتتناقص من سنة إلى أخرى أي أن المؤسسة لم تقم باستثمارات أخرى وقامت ببيع جزء من أصولها.

أما بالنسبة للأصول المتداولة فقد شهدت ارتفاع في نسبها حيث تحل القيم شبه جاهزة تمثل النسب الأكبر منها، حيث بلغت 42.51% في سنة 2015 لترتفع في سنة 2016 لتصبح 47.33% وترتفع أيضا في سنة 2017 إلى نسبة 53.67%.

أما قيم استغلال المخزونات مثلما رأينا في الإنتاج فكانت في سنة 2015 تمثل 17.66% لترتفع في سنة 2016 إلى نسبة 25.81% وبعدها في سنة 2017 انخفضت إلى نسبة 20.4%.

أما القيم الجاهزة فكانت في سنة 2015 بنسبة 10.71% لتتنزل في سنة 2016 إلى نسبة 0.6% وترتفع قليلا في سنة 2017.

2- هيكل الخصوم: نبين في ما يلي وانطلاقاً من بيانات الميزانية نسبة كل عنصر من عناصر الخصوم إلى مجموعها وتطورها خلال فترة الدراسة.

الجدول رقم (3- 10) تطور هيكل الخصوم 2015، 2016، 2017. . الوحدة: 10⁶ دج.

البيان	2015	2016	2017
الأموال الدائمة	مبلغ	394	365
	نسبة	%8.81	%8.14
الأموال الخاصة	مبلغ	30	8
	نسبة	%0.683	%0.199
الديون طويلة الأجل	مبلغ	363	356
	نسبة	%8.12	7.94
الديون قصيرة الأجل	مبلغ	36010	4122
	نسبة	%90	%91.86
مجموع الخصوم	مبلغ	4476	4488
	نسبة	%100	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على ميزانيات المالية 2015-2016-2017

من خلال الميزانية المالية المختصرة جانب الخصوم نلاحظ أنه لا يوجد رأسمال لأنه يتم إنجازه على مستوى الشركة الأم من خلال المعطيات التي لدينا نقوم بتحليل مدى تطور هيكل الخصوم.

حيث نبدأ بالتحليل العمودي حيث نجد أن الأصول الدائمة في سنة 2015 تمثل 10% مقسمة على الأموال الخاصة بنسبة 0.78% والديون طويلة بنسبة 9.22% أي أن معظم الأموال الدائمة تأتي من الديون طويلة الأجل.

أما الديون قصيرة الأجل فتمثل 90% من مجموع الميزانية وهي نسبة كبيرة جداً لأن تكاليف الديون القصيرة مرتفعة جداً عند تسديدها وكذلك قصر فترتها أي لا تستفيد منها المؤسسة كثيراً في مجال الاستثمار، وكذلك نفس الشيء في سنة 2016 و 2015.

أما من الجهة الأفقية فالأموال الدائمة انخفضت مقارنة مع سنة 2015 حيث أصبحت في سنة 2016: 8.14% واستمرت في الانخفاض لتصبح 8.14% وهذا راجع إلى انخفاض نتيجة السنة المالية وكذلك انخفاض

الديون طويلة الأجل حيث كانت نسبتها 9.22% و 8.12% و 7.94% في سنوات 2015 و 2016 و 2017 على التوالي.

أما الديون قصيرة الأجل ارتفعت نسبتها حيث مثلت في سنة 2015 نسبة 90% لترتفع وتصبح 91.19% في سنة 2016 وترتفع قليلا في سنة 2017 إلى نسبة 91.86% وهذا بسبب ارتفاع السلفات البنكية.

3- حساب النتائج: حيث نقوم برؤية مدى تطور رقم الأعمال وإنتاج السنة المالية والنتيجة حيث نأخذ سنة 2015 كسنة الأساس.

جدول (3- 11): تحليل جزء من عناصر حساب النتائج.

البيان	2016	2017
تطور رقم الأعمال	-25.3%	-33.69%
تطور إنتاج سنة مالية	-10.13%	-23.37%
تطور النتيجة صافية لسنة المالية	-1.97%	-71%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على حساب النتائج للسنوات 2015، 2016، 2017.

$$\text{نسبة تطور رقم الأعمال} = \frac{\text{رقم الأعمال لسنة 2016} - \text{رقم الأعمال لسنة 2015}}{\text{رقم الأعمال لسنة 2015}}$$

$$= \frac{1150846494.94 - 1540631213.8}{1540631213.83} = -25.30\%$$

ونفس الطريقة لباقي النسب الأخرى.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك تراجع كبير في رقم الأعمال حيث تراجع في سنة 2016 بنسبة 25.3% ليواصل التراجع في سنة 2017 حيث بلغت نسبة تراجعه 33.69%.

أما إنتاج السنة المالية فتراجع في سنة 2016 بنسبة 10.13% وتواصل تراجعه في سنة 2017 بنسبة 23.37%

أما النتيجة الصافية للسنة المالية فتراجعت قليلا سنة 2016 بنسبة 1.97% قبل أن تتراجع بقوة في سنة 2017 بنسبة 71% وهذا راجع لنقص المبيعات وللخسائر المحققة في أهم منتجات المؤسسة عندما نقوم بحساب تكاليفها.

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي من خلال حساب المؤشرات المالية.

أولا/ مؤشرات التوازن المالي.

سنقوم في هذا المطلب باستعمال مؤشرات توازن المالي خلال عدد من السنوات 2015، 2016، 2017 وهذا حتى نتمكن من معرفة مدى قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي خلال هذه السنوات.

1- رأس المال العامل FR:

جدول رقم (3-12) تطور رأس المال العامل FR لمؤسسة ENPEC خلال الفترة 2015، 2016، 2017، الوحدة: 10^6 دج.

البيان	2015	2016	2017
أموال دائمة	400	394	365
الأصول الثابتة	1164	1157	1117
FR من الأعلى	-764	-762	-751
أصول متداولة	2836	3319	3370
الخصوم متداولة	3601	4082	4122
FR من أسفل	-764	-762	-751

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على الميزانيات المالية 2015، 2016، 2017.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة رأس المال العامل سالبة في ثلاث السنوات وهذا يدل على أن المؤسسة اعتمدت على التمويل القصير ليس لتمويل أصولها المتداولة فحسب بل لتمويل جزء من أصولها الثابتة أيضا مما يفقدها توازنها المالي وهي بذلك لا تملك هامش أمان.

2- احتياجات رأس المال العامل:

جدول رقم (3-13) تطور احتياجات رأس المال العامل لمؤسسة ENPEC خلال الفترة 2015، 2016، 2017 الوحدة: 10⁶ دج

2017	2016	2015	البيان
3324	3292	2407	أصول متداولة ماعدا النقدية
3775	3689	3601	خصوم متداولة ماعدا سلفات بنكية
-450	-396	-1193	احتياجات رأس المال العامل

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على الميزانيات المالية 2015، 2016، 2017.

من خلال النتائج المتحصل عليها نلاحظ أن قيم احتياجات رأس المال العامل كانت سالبة وهذا يدل على أن الخصوم المتداولة تغطي كل الأصول المتداولة وجزء من الأصول الثابتة.

3- الخزينة:

جدول رقم (3-14) تطور قيم الخزينة لمؤسسة ENPEC خلال الفترة 2015، 2016، 2017 الوحدة: 10⁶ دج

2017	2016	2015	البيان
45	26	428	خزينة الأصول
347	392	0	خزينة الخصوم
-301	-365	428	الخزينة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على الميزانيات المالية 2015، 2016، 2017.

نلاحظ من خلال الجدول أن الخزينة في سنة 2015 كانت موجبة وهذا ما يسمح للمؤسسة بتكوين سيولة مالية مريحة لمواجهة الصعوبات مثل تسديد قروض قصيرة الأجل، إلا أن هذا قد ينعكس بالسلب على ربحية المؤسسة لأن الأموال الموجودة في الخزينة هي أموال جامدة وعاطلة ويجب على المؤسسة استثمارها.

أما في سنتي 2016 و 2017 فكانت الخزينة سالبة وهذا ما يعني أن موارد المؤسسة غير كافية لتغطية كل احتياجاتها وبالتالي فإن المؤسسة في حالة عجز.

ثانياً- نسب السيولة

جدول رقم (3-15) يبين قيم نسب السيولة لمؤسسة ENPEC (2015، 2016، 2017)

2017	2016	2015	البيان
%81.76	%81.31	%78.76	نسبة التداول = مجموع الأصول المتداولة / مجموع الخصوم المتداولة
%59.54	%53	%59.14	نسبة السيولة السريعة = الأصول المتداولة - المخزون / الخصوم المتداولة

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على الميزانيات المالية 2015، 2016، 2017.

- من الجدول أعلاه نلاحظ ان نسبة التداول أقل من 1 وهذا يعني أن المؤسسة ليست في وضع مالي جيد أي أن الأصول المتداولة غير كافية لتغطية إلتزاماتها قصيرة الأجل.
- أما نسبة السيولة السريعة فهي أقل من نسب التداول فهذا يدل على أن الأصول المتداولة تعتمد بشكل كبير على المخزون ونلاحظ ذلك من خلال ارتفاع قيمة المخزون للمؤسسة.

ثالثاً - نسب النشاط:

جدول رقم (3-16) يبين قيم نسب النشاط للمؤسسة ENPEC للفترة (2015، 2016، 2017)

2017	2016	2015	البيان
1.022 مرة	1.23 مرة	1.96 مرة	معدل دوران المخزون=صافي المبيعات/متوسط المخزون
352 يوم	292 يوم	184 يوم	متوسط التخزين=360يوم/معدل الدوران فترة
1.34 مرة	1.74 مرة	2.55 مرة	معدل دوران الذمم المدينة=صافي المبيعات الآجلة TT/متوسط الذمم المدينة
268 يوم	207 يوم	141 يوم	مدة التحصيل=360يوم/ معدل دوران ذمم مدينة
61.82 مرة	58.5 مرة	6.41 مرة	معدل دوران ذمم الدائنة= مشتريات TTC/متوسط الذمم الدائنة
5.82 يوم	6 يوم	56 يوم	مدة التسديد=360يوم/معدل دوران الذمم الدائنة

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة.

نبين كيفية الحساب بالنسبة لسنة 2015:

$$أ * حساب متوسط المخزون = \frac{\text{مخزون آخر 2014} + \text{مخزون آخر 2015}}{2}$$

$$786223728.135 = \frac{706671571.55 + 865775884.72}{2}$$

$$* حساب معدل الدوران = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}} = \frac{1540631213.83}{786223728.135} = 1.96 \text{ مرة.}$$

$$* متوسط فترة التخزين = \frac{360 \text{ يوم}}{1.96 \text{ مرة}} = 184 \text{ يوم}$$

$$\text{ب * حساب متوسط الذمم المدينة} = \frac{\text{الزيائن 2014} + \text{الزيائن 2015}}{2}$$

$$706701532 = \frac{801660989.24 + 611742075.95}{2} =$$

$$\text{* حساب معدل دوران الذمم المدينة} = \frac{\text{صافي المبيعات TTC}}{\text{متوسط الذمم المدينة}} = \frac{1802538520.18}{706701532} = 2.55 \text{ مرة.}$$

$$\text{* مدة التحصيل} = \frac{360 \text{ يوم}}{\text{معدل دوران الذمم المدينة}} = \frac{360}{2.55} = 141 \text{ يوم.}$$

$$\text{ج * حساب متوسط الذمم المدينة} = \frac{\text{موردون 2014} + \text{موردون 2015}}{2}$$

$$216746544 = \frac{433493088.01}{2} =$$

$$\text{* حساب معدل دوران الذمم المدينة} = \frac{\text{المشتريات TTC}}{\text{متوسط الذمم المدينة}} = \frac{1389218962.75}{216746544} = 6.41 \text{ مرة.}$$

$$\text{* حساب مدة التحصيل} = \frac{360 \text{ يوم}}{\text{معدل دوران}} = \frac{360}{6.41} = 56 \text{ يوم.}$$

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ:

- معدل دوران المخزون: تبين هذه النسبة عدد المرات التي تقوم المؤسسة ببيع مخزونها واستبداله خلال فترة زمنية معينة ويشير انخفاض معدل الدوران إلى الانخفاض في نسبة المبيعات وهذا الأمر أدى إلى تراكم المخزون وهذا ما يؤدي إلى زيادة تكاليف المخزون حيث في سنة 2015 كانت مدة التخزين 184 يوم لتصبح في سنة 2016: 292 يوم ثم ارتفعت في 2017 إلى 352 يوم أي تقريبا سنة كاملة.

- معدل دوران الذمم المدينة: تستعمل هذه النسبة في مدى قدرة المؤسسة في تحصيل ديونها حيث كانت هذه النسبة تتناقص من سنة إلى أخرى وهي في غير صالح المؤسسة لأن لها علاقة عكسية مع المدة حيث كانت المؤسسة تحصل ديونها في سنة 2015 كل 141 يوم لتصبح في سنة 2016 كل 207 يوم وترتفع كذلك في سنة 2017 إلى 268 يوم لأن معظم زبائنها من مؤسسات الدولة.

- معدل دوران الذمم الدائنة: تستعمل هذه النسبة في مدى قدرة المؤسسة في تحصيل ديونها حيث تزايدت هذه النسبة كثيرا في سنة 2016 وسنة 2017 وهذا يدل على إسراع المؤسسة في تسديد ديونها حيث كانت المؤسسة

في سنة 2015 تسدد ديونها كل 56 يوم لتصبح تسدها كل 6 أيام في سنة 2016 و 6 أيام كذلك في سنة 2017 وذلك بسبب الشروط الموضوعية من طرف موردي المواد الأولية.

رابعاً- نسب الربحية:

الجدول رقم (3-17) يبين قيم نسب الربحية لمؤسسة ENPEC للفترة 2015، 2016، 2017،

2017	2016	2015	البيان
%0.80	%2.96	%2.21	هامش الربح الإجمالي = $\frac{\text{إجمالي الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$
%0.87	%2.66	%2.026	هامش الربح الصافي = $\frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{صافي المبيعات}}$

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على حساب النتائج سنوات 2015، 2016، 2017.

من الجدول أعلاه نلاحظ:

* هامش الربح الإجمالي: تمثل هذه النسبة مقدار إجمالي الربح من رقم الأعمال المحقق حيث مثلت في سنة 2015: 2.21% من صافي المبيعات لترتفع في سنة 2016 وأصبحت 2.96% ولتعود وتنخفض وتصبح 0.8% من صافي المبيعات وهي نسب متغيرة مقارنة بمبيعات المؤسسة وهذا بسبب الخسائر التي تحققها في بعض المنتجات.

* هامش صافي الربح: هي نسبة تدل على مدى تحقيق كل دينار مستخدم لربح صافي بعد الفوائد والضرائب.

حيث سجلت أعلى نسبة هامش للربح الصافي في سنة 2016 بمقدار 2.66% من إجمالي رقم الأعمال، أما في سنتي 2015 و 2017 فبلغت 2.026% و 0.87% التوالي من إجمالي رقم الأعمال.

المبحث الثالث: مكانة محاسبة التكاليف في المؤسسة الوطنية الكهروكيميائية سطيف.

إن وحدة المدخرات (البطاريات) سطيف لمؤسسة ENPEC من الوحدات التي تعطي أهمية بالغة لمحاسبة التكاليف، حيث أن هذه الأخيرة خصصت لها مصلحة خاصة بها ، حيث تختص في حساب التكاليف وعليه يتم التطرق في هذا المبحث لكل من مصلحة محاسبة التكاليف والعمليات التي تقوم بها. والطريقة المتبعة في تقييم المخزونات وكذا حساب سعر التكلفة وفي الأخير كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة .

المطلب الأول: مصلحة محاسبة التكاليف والعمليات التي تقوم بها.

يتم تناول في هذا المطلب مصلحة محاسبة التكاليف والعمليات التي تقوم بها:

أولاً/علاقة محاسبة التكاليف مع الأقسام المؤسسة:

1- قسم المحاسبة المالية: يعمل هذا القسم على توفير المعلومات الخاصة بالمصاريف والأعباء التي تتحملها المؤسسة، وذلك لإدخالها في تكاليف العملية الإنتاجية وحساب سعر التكلفة، في حين تقوم محاسبة التكاليف بتوزيع قيمة إستهلاك المواد الأولية وإهلاك التثبيات وتحميلها إلى التكاليف .

2- إدارة المخازن: تعمل على توفير المعلومات حول كمية المواد الأولية والمستلزمات التي خرجت من المخزن أما محاسبة التكاليف فتقوم بإعداد الجرد المادي والمحاسبي وذلك بتسجيل دخول أو خروج كل شيء متعلق بالمنتج .

3- إدارة الإنتاج : تعمل على توفير المعلومات حول الكميات التي تم إنتاجها وكذلك حول الأوقات المستغرقة في العملية الإنتاجية حيث تقوم محاسبة التكاليف بتتبع مراحل الإنتاج للمنتجات، وذلك لحساب تكلفتها .

4- إدارة الموارد البشرية: تعمل على توفير المعلومات حول أعباء المستخدمين في حيث تقوم مصلحة محاسبة التكاليف بتقسيم أعباء المستخدمين إلى مباشرة وغير مباشرة .

5- إدارة المبيعات: محاسبة التكاليف هي من توفر لها سعر تكلفة المنتج ومنه يتم تحديد سعر البيع.

6- مصلحة المشتريات: تعتبر مصلحة الشراء من أكثر الوظائف المرتبطة مع مصلحة محاسبة التكاليف. فهي تعمل بتزويدها بمعلومات حول مشتريات المؤسسة خاصة من المواد الأولية.

ثانيا/ الطريقة المتبعة في تقييم المخزونات:

تتبع الوحدة في تقييم مخزوناتها طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة وأهم ما يميز هذه الطريقة :

- يتم دخول وخروج المواد الأولية المشتراة إلى المخزن بتكلفة شرائها .
- يتم دخول وخروج المنتجات إلى المخزن بتكلفة إنتاجها .
- في حالة دخول المواد الأولية المشتراة مع وجود مخزون أولي لنفس هذه المواد فإنه في هذه الحالة يتم إخراجها بحساب التكلفة الوسيطة المرجحة الجديدة .

$$\text{التكلفة الوسيطة المرجحة} = \frac{\text{قيمة مخزون أول مدة} + \text{قيمة المواد والمشتراة التي دخلت على المخازن}}{\text{كمية مخزون أول مدة} + \text{كمية المواد المشتراة}}$$

ثالثا/ الطريقة المتبعة في حساب سعر التكلفة:

الطريقة المتبعة في وحدة المدخرات سطيف هي طريقة التكاليف الكلية التي تعتمد على تقسيم الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة .

المطلب الثاني: حساب النتيجة التحليلية.

وستكون دراستنا في هذه الوحدة على منتجين هما بطارية (مدخرة) نوع 55AH ونوع ثاني بطارية 150AH والسبب في ذلك إلى تحقيق البطارية 150AH أكبر رقم أعمال في الوحدة.

أولا/مكونات المنتج من المواد الأولية:

1- المنتج البطارية نوع 55AH والنوع 150AH

- 1) Plomb dur : الرصاص الصلب
- 2) Poudre de liège : مسحوق الفلين
- 3) Plomb doux pour oxyde: الرصاص اللين للأكسدة
- 4) Dynel flack : مادة أولية كيميائية
- 5) Acide 1.40: حمض الأسيد
- 6) Eau distillée : ماء مقطر
- 7) Huile Valbitine : (مادة أولية) زيت الفالوتين

- 8) Expander
 9) Séparateur : RE 124 × 1.00 × 0.20 العازل
 10) Bac : العلية
 11) Couvercle : غطاء
 12) Etiquette : بطاقات
 13) Bouchons : M/8 à Vis مسمار قبعة (قابس)
 14) Coude pour arifice : الحملات
 15) Certificat de garantie : شهادة ضمان
 16) cellophane d'emballage: سيلوفان التعبئة والتغليف

ثانيا/ حساب تكلفة شراء بعض المواد الأولية المستوردة لسنة (2017):

1- تكلفة شراء الرصاص اللين للأكسدة : سعر الصرف : 106.4386 للدولار الواحد

جدول رقم (3-18) تكلفة شراء الرصاص اللين للاكسدة

المبلغ	سعر وحدة	الكمية	البيان
327396299.29 دج	199.040 دج	1647801 كلغ	* ثمن الشراء
16902266			مصاريف جمركية
267500			مصاريف النقل جوي وبحري
64880			التخزين في الميناء
152000			مصاريف النقل
2205286.32			الشحن والتفريغ
522167.7			تأمين على مواد
348878417.3	211.72 د.ج	1647801 كلغ	تكلفة الشراء
16455317.4	212.601	77400 كلغ	مخزون أول مدة
365.33	211.76	1725201	المجموع 10⁶

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

* ثمن الشراء = 1.87 دولار x 106.4386 دج = 199.040 دج

$$\text{التكلفة الوسيطة المرجحة} = \frac{365333734.71}{1725201} = 211.76 \text{ دج للكغ الواحد من الرصاص اللين}$$

2- حساب تكلفة شراء العلبة : المستعملة في بطارية 150 AH سعر الصرف : 123.123 للأورو الواحد

جدول رقم (3-19) حساب تكلفة شراء العلب.

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
* ثمن شراء	2112	437.69 دج	924408.085 دج
مصاريف جمركية			140234.54
مصاريف تخزين في ميناء			23231.79
مصاريف النقل			12588.76
مصاريف العبور			4021.41
تكلفة الشراء	2112	522.956	1104484.58
مخزون أول مدة	2888	474.485	1370315.42
المجموع	5000	494.96	2474800.00

المصدر: من إعداد الطالب إعتامدا على وثائق المؤسسة.

$$\text{التكلفة الوسيطة المرجحة} = \frac{1370315.42+1104484.58}{2888+2112} = 494.96 \text{ دج للعلبة الواحدة}$$

3- تكلفة شراء الغطاء المستعمل في بطارية 150AH سعر الصرف : 123.123 للأورو الواحد

جدول رقم (3-20) حساب تكلفة شراء الغطاء.

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
* ثمن الشراء	2250	205.406 دج	462167.721 دج
مصاريف جمركية			70111.76
مصاريف تخزين في ميناء			11614.98
مصاريف النقل			6293.88
مصاريف العبور			2010.55
تكلفة الشراء	2250	245.421	552198.9
مخزون أول مدة	1850	213.77	395475.1
المجموع	4100	231.14	947674.0

المصدر: من إعداد الطالب إعتامدا على وثائق المؤسسة.

$$* \text{ ثمن الشراء} = 3.5549 \text{ أورو} \times 123.123 \text{ دج} = 437.69 \text{ دج}$$

$$* \text{ ثمن الشراء} = 1.6683 \text{ أورو} \times 123.123 \text{ دج} = 205.406 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الوسيطة المرجحة} = \frac{552198.9+395475.1}{2250+1850} = 231.14 \text{ دج للغطاء الواحد}$$

4- حساب تكلفة شراء العلبه 55AH سعر الصرف : 117.6452 للأورو الواحد

جدول رقم (3-21) حساب تكلفة شراء العلب.

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
1545417.46	153.315	10080	* ثمن شراء
242103.96			مصاريف جمركية
2782.78			مصاريف عبور
35226.11			مصاريف تخزين في ميناء
2791.8			مصاريف تأمين
1828322.58	181.3812	10080	تكلفة الشراء
0	0	0	مخزون أول المدة

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على وثائق المؤسسة.

نلاحظ أن مخزون أول مدة لا يوجد إذن تقييم الاخرجات بتكلفة شراء الوحدة الواحدة وهي 181.3812 دج للعلبة الواحد

5- تكلفة شراء غطاء نوع 55AH سعر الصرف : 117.6452 للأورو الواحد

جدول رقم (3-22) حساب تكلفة شراء الغطاء.

المبلغ	سعر شراء الوحدة	الكمية	البيان
454016.36	113.504	4000	* ثمن شراء
71125.85			مصاريف جمركية
817.53			مصاريف العبور
10348.80			مصاريف تخزين في الميناء
820.18			مصاريف تأمين
537128.72	134.282	4000	تكلفة الشراء
0	0	0	مخزون أول مدة

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على وثائق المؤسسة.

* ثمن الشراء = 1.3032 أورو x 117.6452 دج = 153.315 دج

* ثمن الشراء = 0.9648 أورو x 117.6452 دج = 113.504 دج

أما باقي المواد الأولية فجزء منها يتم شراؤها من الوحدة التابعة للمؤسسة مثل الرصاص الصلب والتي تبلغ تكلفة الكيلوغرام الواحد 142.06 دج لأنها هي من تقوم بإيصاله وكذلك مع المواد الأولية الأخرى التي تشتري من عند موردين داخل الوطن مثل : ACIDE 1.40 ، يكلف المؤسسة 23.66 دج

ثالثا/ حساب سعر تكلفة المنتجين محل الدراسة بطاريات 150AH و 55AH

1- العملية الفنية للمنتج: لكي نحصل على منتج تام الصنع يجب أن تمر المواد الأولية المصنعة له على عدة ورشات والتي سنقوم بعرضها الآن :

ورشة التذويب : نقوم بوضع الرصاص الصلب الذي نقوم بشرائه من وحدة المؤسسة الأخرى في الفرن لتذويبه وجعله في شكل صفائح من الرصاص مستطيلة ومقسمة إلى جزئين فارغين

ورشة العجن: تلتقي فيها الصفائح والرصاص اللين الذي نقوم بعجنه ومن ثم ملء الصفائح به .

ورشة التحميص: نقوم بنقل الصفائح الممتلئة بالرصاص اللين المعجون وتركها لمدة 48 ساعة في مادة الأسيدي.

ورشة التقطيع: بعدها نقوم بتقطيع الصفائح إلى جزئين .

ورشة التغليف: نقوم بتغليف الصفائح كل واحدة على حدى بعوازل بلاستيكية لكي لا تحدث بينهم أي اتصال وإصاق الست صفائح الأولى والأخيرة بواصل الكهرباء إلى السيارة .

ورشة التركيب : وهنا يتم الحصول على المنتج التام أي بطارية وذلك بوضع الصفائح في العلبة ووضع الغطاء على العلبة الممتلئة بالصفائح وغلق الفتحات الصغيرة بالقوابيس وتركيب حاملتين في الغطاء .

2- الأعباء المباشرة وغير المباشرة ووحدة القياس المستعملة لتوزيع الأعباء على المنتج :

جدول رقم (3-23) الأعباء المباشرة وغير المباشرة وأسس توزيعها.

وحدة القياس	المبالغ		الأعباء
	غير المباشرة	المباشرة	
كمية مستعملة حسب المعيار	-	665 759 894.08	المواد الأولية
على أساس تكلفة شراء المواد المستعملة+ المصاريف المباشرة	11 917 775.09	-	التموينات الأخرى
على أساس مواد أولية مستعملة	1 264 492.66	-	قطع غيار السيارات
على أساس الإهلاك المباشر	19 664 256.11	-	قطع غيار الآلات الصناعية
على أساس تكلفة شراء المواد المستعملة+ المصاريف المباشرة	13 184 662.5	-	ماء ، كهرباء وغاز
على أساس وحدات المنتجة	25 377 004.56	-	خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى
على أساس وحدات المنتجة	62 676 303.83	60 301 112.88	أعباء المستخدمين
على أساس رقم الأعمال	18 899 487.47	-	ضرائب ورسوم
تكلفة شراء المادة المستعملة	8 346 732.13	-	أعباء مالية
وحدات منتجة	8 972 422.66	35 364 092.01	الإهلاك
وحدات منتجة	13 738 406.93	-	مصاريف أخرى

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

3- المواد الأولية المستعملة الإجمالية تم توزيعها على المنتج: بطارية 150AH

نبحث عن المقياس الذي يتم بموجبه التوزيع هو = $\frac{\text{المعيار للانتاج البطارية} * \text{عدد الوحدات المنتجة}}{(\text{المعيار} * \text{عدد الوحدات المنتجة من كل نوع})}$

$$\text{مثل الرصاص الصلب} = \frac{13872 * 13.445 \text{ كلغ}}{(5.850 * 18322) + (5.49 * 2757) + (4.515 * 2466)} = 28.191 \% \text{ أنظر الملحق}$$

رقم (07)

جدول رقم (3-24) المواد الأولية المستعملة الإجمالية وتوزيعها على البطارية 150AH

وحدات منتجة 150AH23872		المبلغ	المواد الأولية المستعملة
المبالغ	النسبة %		
70 139 467.06	%28.191	248 804 286.46	رصاص الصلب
110 267.05	%32.581	338 438.6	مسحوق الفلين
87 152 902.57	%29.410	296 342 145.23	الرصاص اللين للأكسدة
771 715.94	%29.271	2 636 446.37	Dynel flack
1 562 743.09	%29.411	5 313 482.00	حمض الأسيد 1.40
306 740.91	%29.480	1 040 500.00	ماء مقطر
147 453.34	%28.909	510 062.10	زيت الفالوتين
933 274.55	%27.766	3 361 237.43	Expander
-	-	11 424 953.09	العازل 160*0.8*0.2
8 122 134.94	%46.763	395 908.00	العازل 160*1.00*0.2
-	-	21 519 642.80	العازل 125*1.00*0.2
13 237 020.00	%100	43 344 802.38	العلبة
6 482 301.00	%100	265 994 230.00	غطاء
205 803.00	%100	680 035.00	بطاقات
-	-	1 349 889.33	قابس قبعة M18
434 607.12	%46.816	975 207.98	قابس قبعة M27
33 376.13	%21.073	158 387.02	الحمالات
25 150.05	%21.073	119 350.00	شهادة ضمان
205 851.87	%24.93	850 889.85	سيلوفن التعبئة و التغليف

189 870 808.62		665 759 894.08	تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
بطارية 23872	عدد الوحدات المنتجة		
7953.7034 دج	بطارية واحدة تستهلك من قيمة المواد الأولية		

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على وثائق المؤسسة.

4- المواد الأولية المستعملة الإجمالية توزيعها على منتج : بطارية 55AH

جدول رقم (3-25) المواد الأولية المستعملة الإجمالية وتوزيعها على البطارية 55AH

55 AH	2757 وحدة	المبلغ	المواد الأولية المستعملة
المبلغ	نسبة %		
3 307 668.37	1.329425	248 804 286.46	رصاص الصلب
4 423.04	1.306996	338 438.6	مسحوق الفلين
3 737 978.86	1.261496	296 342 145.23	الرصاص اللين للأكسدة
32 033.63	1.215096	2 636 446.37	Dynel flack
67 087.45	1.262696	5 313 482.00	حمض الأسيد 1.40
13 283.33	1.276696	1 040 500.00	ماء مقطر
5 779.25	1.133096	510 062.10	زيت الفالوتين
36 578.54	1.08824	3 361 237.43	Expander
-	-	11 424 953.09	العازل 160*0.8*0.2
938 033.09	4.35896	21 519 642.80	العازل 125*1.00*0.2
-		395 908.00	العازل 160*1.00*0.2
636 895.25	2.9842	43 344 802.38	العلبة
367 781.00	2.2084	26 594 230.00	غطاء
8 867.00	1.303903	680 035.00	بطاقات
62 319.28	4.6166214	1 349 889.33	فابيس قبة M18
-	-	975 207.98	فابيس قبة M27

3 854.64	2.43368	158 387.02	الحمالات
2 904.6	2.43368	119 350.00	شهادة ضمان
16 209.56	1.905012	850 889.85	سيلوفان التعبئة والتغليف
9 241 696.89		665 759 894.08	تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
بطارية 2757	عدد وحدات منتجة		
3 352.08 دج	بطارية واحدة تستهلك من قيمة المواد الأولية		

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على وثائق المؤسسة .

5-الاهتلاك المباشر وتوزيعه على المنتجين :

جدول رقم (3-26) الاهتلاك المباشر وتوزيعه على المنتجين.

بطارية 150 AH	بطارية 55 AH	البيان
مبالغ	مبالغ	
27 001.40	1 319.33	المختبر
108 465.12	5 299.17	تركيب الغاز و الكهرباء
6 838 798.07	334 154.32	معدات صناعية
538 664.2202	26 319.97	معدات الرفع
28 696.7	1 402.17	معدات التخزين
934 502.81	45 661.26	أدوات صناعية
38 275.57	1 870.20	معدات نقل
93 319.06	4 559.71	خزان المائي
1 188 476.533	58 070.81	مباني صناعية
9 796 199.49	478 657.55	الاهتلاك المباشر

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على وثائق المؤسسة.

6- الاهتلاك غير المباشر وتوزيعه على منتجين

جدول رقم (3-27) الاهتلاك غير المباشر وتوزيعه على المنتجين.

بطارية 150 AH	بطارية 55AH	البيان
مبالغ	مبالغ	
999 305.9	48 827.64	مباني إدارية
61 189.57	2 989.82	معدات الأمن
193 584.86	9 458.86	سيارات سياحية
59 091.73	2 887.31	أثاث مكتب
4 095.9	200.13	معدات مكتب
85 518.78	4 178.58	معدات إعلام ألي
733 870.66	35 858.06	تصاميم
348 791.48	17 042.49	معدات أخرى
2 485 448.86	121 442.90	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

7- الاستهلاكات من تموينات الأخرى غير المباشرة و توزيعها إلى منتجين:

جدول رقم (3-28) الاستهلاكات من تموينات الأخرى غير المباشرة و توزيعها إلى منتجين

بطارية 150 AH	بطارية 55AH	البيان
مبالغ	مبالغ	
3 385 737.89	164 879.57	الاستهلاك من تموينات
360 625.87	17 552.96	قطع غيار السيارات
5 447 191.34	266 158.25	قطع غيار الآلات صناعية
296 558.79	14 441.91	ماء
2 519 535.87	122 697.11	كهرباء
929 555.1	45 267.75	غاز
12 939 204.86	630 997.64	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

8- الأعباء غير المباشرة و توزيعها على المنتجين:

جدول رقم (3-29) الأعباء غير المباشرة و توزيعها على المنتجين

البيان	المبلغ الإجمالي	بطارية 55AH	بطارية 150 AH
		مبلغ	مبلغ
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	25 377 004.56	343 481.04	7 029 678.55
يد عاملة	60 440 583.81	818 071.11	16 742 633.06
يد عاملة لقسم التسويق	2 235 720.02	38 996.94	659 440.71
ضرائب ورسوم	18 899 487.47	345 093.05	5 835 545.56
أعباء مالية	834 632.13	115 864.55	2 380 439.00
امتلاك	8 972 422.66	121 442.9	2 485 448.86
مصاريف أخرى	13 738 406.93	185 951.11	3 805 673.14
مجموع المبالغ	137 510 357.77	1 968 900.69	35 133 185.74

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

9- حساب سعر التكلفة للمنتجين 55AH و 150AH

جدول رقم (3-30) حساب سعر التكلفة للمنتجين 55AH و 150AH

البيان	وحدة 2757	وحدة 23872	
	55AH	150AH	
	مبالغ	مبالغ	
الأعباء المباشرة	تكلفة الشراء مواد الأولية المستعملة	9 241 696.89	189 870 808.62
	يد عامة المباشرة	924 464.39	18 920 076.52
	الاهتلاك المباشر	478 657.55	9 796 199.49
الأعباء غير المباشرة	تكاليف إنتاج المباشرة	10 644 818.83	213 587 084.62
	تموينات أخرى مستهلكة	630 997.64	12 939 204.86
	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	343 481.04	7 029 678.55
	يد عاملة غير المباشرة	857 068.05	17 402 073.77
	ضرائب ورسوم	345 093.05	5 835 545.56

2 380 439.0	115 864.55	مصاريف مالية
3 805 673.14	185 951.11	مصاريف أخرى
2 485 448.86	121 442.9	الاهتلاك غير مباشر
270 465 148.36	13 244 717.17	سعر التكلفة
23 872.0	2 757.0	كمية المنتجة
11 329.81	4 804.03	سعر التكلفة للوحدة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

10- حساب النتيجة التحليلية الصافية:

جدول رقم (3-31) حساب النتيجة التحليلية الصافية.

150 AH			55 AH			
المبلغ	سعر الوحدة	كمية	المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
267 259 214.71	11 195.51	23872	11 017 277.27	3 996.11	2757	رقم الأعمال السنوي
270 465 148.36	11 329.81	23872	13 244 717.17	4 804.03	2757	سعر التكلفة
-3 205 933.65	-134.30	23872	-22 274 419.0	-807.92	2757	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال النتائج المتحصل عليها أن المؤسسة تحقق خسارة في كلتا المنتجين وهذا راجع للمنافسة الشديدة والسبب الرئيسي يرجع إلى التكاليف الكبيرة التي تقوم بإنفاقها وهذا ما سنعرفه من خلال دراسة انحراف المواد الأولية.

المطلب الثالث: مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية.

أولاً/ حساب التكلفة الوسيطة المرجحة للمواد الأولية المستعملة:

$$* \text{تكلفة شراء الرصاص الصلب للوحدة} = \frac{\text{تكلفة شراء 1مخ} + 1}{\text{كمية مشتراة+مخ 1 كمية}} = \frac{2693478.46 \text{ دج}}{18960 \text{ كلغ}} = 142.06 \text{ دج/ كلغ}$$

$$* \text{تكلفة شراء مسحوق الفلين للوحدة} = \frac{1165732.97 \text{ دج}}{558 \text{ كلغ}} = 2089.127 \text{ دج/ كلغ}$$

$$* \text{تكلفة شراء الرصاص اللين للأكسدة} = \frac{365333734.71 \text{ دج}}{1725201 \text{ كلغ}} = 211.76 \text{ دج/ كلغ}$$

$$* \text{تكلفة شراء Dynel flack للوحدة} = \frac{7178137.17 \text{ دج}}{6970 \text{ كلغ}} = 1029.86 \text{ دج/ كلغ}$$

$$* \text{تكلفة شراء حمض الأسيد 1.40 للوحدة} = \frac{236600 \text{ دج}}{10000 \text{ كلغ}} = 23.66 \text{ دج/ لتر}$$

$$* \text{تكلفة شراء ماء المقطر للوحدة} = \frac{1040500 \text{ دج}}{94000 \text{ كلغ}} = 11.06 \text{ دج/ لتر}$$

$$* \text{تكلفة شراء زيت الفالوتين} = \frac{93684.88 \text{ دج}}{90 \text{ لتر}} = 1040.94 \text{ دج/ لتر}$$

$$* \text{تكلفة شراء exponder للوحدة} = \frac{4650943 \text{ دج}}{7555 \text{ كلغ}} = 615.611 \text{ دج/ كلغ}$$

$$* \text{تكلفة شراء العازل 0.2*1.00*124 للوحدة} = \frac{5884330.55 \text{ دج}}{520200 \text{ وحدة}} = 11.31 \text{ دج/ للوحدة}$$

$$* \text{تكلفة شراء العازل 0.2*1.00*160 للوحدة} = \frac{5694298.13 \text{ دج}}{362700 \text{ وحدة}} = 15.7 \text{ دج/ للوحدة}$$

$$* \text{تكلفة شراء البطاقات 150AH} = \frac{32317.5 \text{ دج}}{4170 \text{ وحدة}} = 7.75 \text{ دج/ للوحدة}$$

$$* \text{تكلفة شراء البطاقات 55AH} = \frac{3700 \text{ دج}}{1000 \text{ وحدة}} = 3.7 \text{ دج/ للوحدة}$$

$$* \text{تكلفة شراء قابس قبعة M18} = \frac{2144507.33 \text{ دج}}{558300 \text{ وحدة}} = 3.84 \text{ دج/ للوحدة}$$

$$* \text{تكلفة شراء قابس قبعة M27} = \frac{748589.34 \text{ دج}}{246700 \text{ وحدة}} = 3.0344 \text{ دج/ للوحدة}$$

$$* \text{تكلفة شراء الحاملات} = \frac{418575.57 \text{ دج}}{160500 \text{ وحدة}} = 2.6 \text{ دج/ للوحدة}$$

$$* \text{تكلفة شراء شهادة ضمان} = \frac{29750 \text{ دج}}{29750 \text{ وحدة}} = 1 \text{ دج/ للوحدة}$$

$$* \text{تكلفة شراء السيلوفان التعبئة والتغليف} = \frac{327600 \text{ دج}}{1820 \text{ وحدة}} = 180 \text{ دج/ للوحدة}$$

ثانيا/ حساب الكميات المستعملة للوحدة فعليا:

1- في إنتاج وحدة واحدة من البطارية 55AH:

$$* \text{كمية مستعملة من الرصاص الصلب} = \frac{3307668.37 \text{ دج}}{2757 * 142.06} = 8.445 \text{ كلغ}$$

$$* \text{كمية مستعملة من مسحوق الفلين} = \frac{4423.04 \text{ دج}}{2757 * 2089.127} = 0.000768 \text{ كلغ}$$

$$* \text{كمية مستعملة من الرصاص اللين الأكسدة} = \frac{3737978.86 \text{ دج}}{2757 * 211.76} = 6.4025 \text{ كلغ}$$

$$* \text{كمية مستعملة من Dynel flack} = \frac{32033.63 \text{ دج}}{2757 * 1029.86} = 0.0112821 \text{ كلغ}$$

$$* \text{كمية مستعملة من حمض الأسيد 1.40} = \frac{67087.45 \text{ دج}}{2757 * 23.66} = 1.02846 \text{ لتر}$$

$$* \text{كمية مستعملة من الماء المقطر} = \frac{13283.33 \text{ دج}}{2757 * 11.069} = 0.43527 \text{ لتر}$$

$$* \text{كمية مستعملة من زيت الفالوتين} = \frac{5779.25 \text{ دج}}{2757 * 1040.94} = 0.002013 \text{ لتر}$$

$$* \text{كمية مستعملة من EXPONDER} = \frac{36578.54 \text{ دج}}{2757 * 615.611} = 0.021551 \text{ كلغ}$$

$$* \text{كمية مستعملة من العازل 0.2*1.00*124} = \frac{938033.09 \text{ دج}}{2757 * 11.31} = 30.082$$

$$* \text{كمية مستعملة من العلبة} = \frac{636895.25 \text{ دج}}{2757 * 181.38} = 1.27 \text{ علبة.}$$

$$* \text{كمية مستعملة من الغطاء} = \frac{367781 \text{ دج}}{2757 * 134.282} = 1 \text{ غطاء}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من البطاقات} = \frac{8867 \text{ دج}}{2757 * 3.7} = 0.87 \text{ بطاقة}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من قابس M18} = \frac{62319.28 \text{ دج}}{2757 * 3.84} = 5.89 \text{ قابس}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من الحاملات} = \frac{3854.64 \text{ دج}}{2757 * 2.6} = 0.537 \text{ حاملة.}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من شهادة ضمان} = \frac{2904.6 \text{ دج}}{2757 * 1} = 1.05 \text{ شهادة ضمان.}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من سيلوفان التعبئة والتغليف} = \frac{16209.56 \text{ دج}}{2757 * 180} = 0.032$$

2- في إنتاج وحدة واحدة من نوع 150AH

$$* \text{ كمية مستعملة من الرصاص الصلب} = \frac{70139467.06 \text{ دج}}{23872 * 142.06} = 20.6824 \text{ كلغ}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من مسحوق الفلين} = \frac{110267.05 \text{ دج}}{23872 * 2089.127} = 0.002290 \text{ كلغ}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من الرصاص اللين الأكسدة} = \frac{87152902.57 \text{ دج}}{23872 * 211.76} = 17.24 \text{ كلغ}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من Dynel flack} = \frac{771715.94 \text{ دج}}{23872 * 1029.86} = 0.0313899 \text{ كلغ}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من حمض الأسيد 1.40} = \frac{1562743.09 \text{ دج}}{23872 * 23.66} = 2.7668399 \text{ لتر}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من الماء المقطر} = \frac{306740.91 \text{ دج}}{23872 * 11.06} = 1.16179 \text{ لتر}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من زيت الفالوتين} = \frac{147453.34 \text{ دج}}{23872 * 1040.94} = 0.0059338415 \text{ لتر}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من EXPONDER} = \frac{933274.55 \text{ دج}}{23872 * 615.611} = 0.0635059249 \text{ كلغ}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من العازل 160 * 1.00 * 0.2} = \frac{8122134.94 \text{ دج}}{23872 * 15.7} = 21.6711$$

$$* \text{ كمية مستعملة من العلبة} = \frac{13237020 \text{ دج}}{23872 * 494.96} = 1.12029 \text{ علبة.}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من الغطاء} = \frac{6482301 \text{ دج}}{23872 * 231.14} = 1.17 \text{ غطاء}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من البطاقات} = \frac{205803 \text{ دج}}{23872 * 7.75} = 1.11 \text{ بطاقة}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من قابس M27} = \frac{434607.12 \text{ دج}}{23872 * 3.0344} = 6 \text{ قابس}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من الحاملات} = \frac{33376.13 \text{ دج}}{23872 * 2.6} = 0.5377 \text{ حاملة.}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من شهادة ضمان} = \frac{25150.05 \text{ دج}}{23872 * 1} = 1.05353 \text{ شهادة ضمان.}$$

$$* \text{ كمية مستعملة من سيلوفان التعبئة والتغليف} = \frac{205851.87 \text{ دج}}{23872 * 180} = 0.047379 \text{ كغ}$$

ثالثا/ حساب تكلفة شراء المواد الأولية حسب المعايير:

1- حساب تكلفة شراء المواد الأولية حسب المعايير للبطارية 55AH:

جدول رقم (3-32) حساب تكلفة شراء المواد الأولية حسب المعايير للبطارية 55AH:

المبالغ	سعر الوحدة	الكمية المعيارية	البيان
			تكلفة شراء مواد أولية مستعملة
779.9094	142.06	5.49	رصاص صلب
1.19916	2089.13	0.000574	مسحوق فلين
975.43	211.76	4.6063	الرصاص اللين للاكسدة
4.44099	1029.86	0.00431223	دينال فلاك
10.957071	23.66	0.4631053	حمض الأسيد 1.4
5.47029	11.069	0.4942	ماء مقطر
1.037713	1040.94	0.0009969	زيت الفالوتين
6.81173	615.611	0.011065	Exponder
95.6826	11.31	8.46	العازل 124*1.00*0.2
181.38	181.38	1	العلب
134.282	134.282	1	الغطاء
3.7	3.7	1	بطاقات
3.84	3.84	6	قابس قبعة M18
2.6	2.6	1	الحاملات

1	1	1	شهادة ضمان
5.76	180	0.032	سيلوفان التعبئة والتغليف
2213.5 دج		بطارية واحدة	تكلفة شراء مواد مستعملة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

2- حساب تكلفة شراء المواد الأولية حسب المعايير للبطارية 150AH:

جدول رقم (3-3) حساب تكلفة شراء المواد الأولية حسب المعايير للبطارية 150AH

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	الفرق
رصاص صلب	13.445	142.06	1909.9967
مسحوق فلين	0.001652664	2089.127	3.452625
الرصاص اللين للأكسدة	12.40359	211.76	2626.5842
دينال فلاك	0.012	1029.86	12.35832
حمض الأسيد 1.4	1.24587	23.66	29.4772842
ماء مقطر	1.318	11.06	14.57708
زيت الفالوتين	0.00294	1040.94	3.0603636
Exponder	0.03261	615.611	20.07507
العازل 160*1.00*0.2	21.060	15.7	330.642
العلب	1	494.96	494.96
الغطاء	1	231.14	231.14
بطاقات	1	7.75	7.75
قابس قبعة M27	6	3.0344	18.264
الحاملات	1	2.6	2.6
شهادة ضمان	1	1	1
سيلوفان التعبئة والتغليف	0.045	180	8.1
تكلفة شراء مواد مستعملة	بطارية واحدة		5714.038 دج

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

رابعاً/ دراسة الانحرافات:

أ- الانحراف غير الملائم:

1- دراسة انحرافات البطارية 55AH:

انحراف الكمية = الكمية الفعلية - الكمية المعيارية.

جدول رقم (3-34) دراسة انحرافات البطارية 55AH:

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	الفرق
رصاص صلب	8.445 كغ	5.49 كغ	2.955 كغ
مسحوق فلين	0.000768 كغ	0.000574 كغ	0.000194 كغ
الرصاص اللين للاكسدة	6.4025 كغ	4.6063 كغ	1.7962 كغ
دينال فلاك	0.0112821 كغ	0.00431223 كغ	0.006969 كغ
حمض الأسيد 1.4	1.02846 لتر	0.4631053 لتر	0.565354 لتر
شهادة	1.05	1	0.05 شهادة
زيت الفالوتين	0.002013 لتر	0.0009969 لتر	0.0010161 لتر
Exponder	0.021551 كغ	0.011065 لتر	0.010486 لتر
العازل 124*1.00*0.2	30.082	8.46	21.622
العلب	1.27	1	0.27

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة.

2- دراسة انحرافات البطارية 150AH:

جدول رقم (3-35) دراسة انحرافات البطارية 150AH:

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	الفرق
رصاص صلب	20.6824 كغ	13.445 كغ	7.2374
مسحوق فلين	0.002210 كغ	0.001652664 كغ	0.000557336
الرصاص اللين للاكسدة	17.24 كغ	12.40359 كغ	4.83641
دينال فلاك	0.0313899 كغ	0.012 كغ	0.0193899
حمض الأسيدي 1.4	2.7668399 لتر	1.318 لتر	1.4488399
زيت الفالوتين	0.0059338415 لتر	0.00294 لتر	0.0029938415
Exponder	0.0635059249 كغ	0.03261 لتر	0.030895924
العازل 160*1.00*0.2	21.6711	21.060	0.6111
العلب	1.12029	1	0.12029
الغطاء	1.17	1	0.17
بطاقات	1.11	1	0.11
شهادة ضمان	1.05353	1	0.05353
سيلوفان التعبئة والتغليف	0.047379	0.045	0.002379

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على وثائق المؤسسة.

التحليل: نلاحظ أن انحراف كمية المواد المستهلكة أعلاه غير ملائم وذلك بسبب:

- تضييع وتلف كمية كبيرة من المواد الأولية في العملية الإنتاجية.
- عدم الدقة في تحديد مستوى المواد الأولية لكل منتج حسب كميته المعيارية.
- قدم الآلات وهو ما يؤدي إلى تضييع جزء من المواد الأولية سواء أثناء التدوير أو أثناء العجن.
- تلف بعض المواد الأولية بسبب سوء التخزين وكذلك بسبب النقل.
- عدم إصلاح أو إعادة تصنيع المواد الأولية المتلفة جزئيا.
- عدم مراقبة المواد الأولية عند استلامها من عند المورد.

ب- الانحراف الملائم:

1- دراسة انحرافات البطارية 55AH:

جدول رقم (3-36) دراسة انحرافات البطارية 55AH:

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	الفرق
الغطاء	1	1	0
بطاقات	0.87	1	-0.13
قابس M18	5.89	6	-0.11
حاملات	0.537	1	-0.463
سيلوفان تعبئة وتغليف	0.032	0.03	0
ماء مقطر	0.435227 لتر	0.4942 لتر	0.058973 - لتر

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على وثائق المؤسسة.

2- دراسة انحرافات البطارية 150AH:

جدول رقم (3-37) دراسة انحرافات البطارية 150AH:

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	الفرق
ماء مقطر	1.16179	1.318	- 0.15621
قابس قبعة M27	6	6	0
الحاملات	0.5377	1	- 0.4623

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على وثائق المؤسسة.

نلاحظ أن انحراف الكميات بالنسبة لهذه المواد ملائم وذلك بسبب عدم أهمية هذه المواد في تركيبة البطارية وخاصة تعبئة والتغليف.

خامسا/ الانحراف الكلي للمواد الأولية المستعملة:

1- الانحراف الكلي للمواد الأولية المستعملة في البطارية 55AH = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة للوحدة فعلية- تكلفة شراء مواد أولية المستعملة المعيارية للوحدة.

$$3352.08 \text{ دج} - 2213.5 \text{ دج} = 1138.58 \text{ دج} + (\text{غير ملائم})$$

2- الانحراف الكلي للمواد الأولية المستعملة في البطارية 150AH: = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة للوحدة فعلية- تكلفة شراء مواد أولية المستعملة المعيارية للوحدة.

$$7953.7034 \text{ دج} - 5714.038 \text{ دج} = 2239.66 \text{ دج} + (\text{غير ملائم})$$

التحليل: ويعود إلى الأسباب المذكورة سابقا خاصة عدم التحكم في المواد الأولية.

ومن هنا يتضح لنا مساهمة محاسبة التكاليف في الرقابة على التكاليف ومن ثم إطلاع المسؤولين على التقارير حول التكاليف حتى يقوموا باتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف ومنه إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

- الحلول المقترحة لتفادي الانحرافات وتخفيض التكاليف:

- تجديد واقتناء آلات صناعية جديدة تستعمل في الإنتاج.
- وضع عدادات للكهرباء في كل ورشة.
- تقسيم العمال حسب درجة الكفاءة في أداء العمل في كل ورشة.
- وضع تجهيزات تساعد على القياس الجيد للمواد الأولية لتطبيق المعايير الضرورية لكل بطارية.
- عدم استيراد المواد المتوفرة داخل الوطن مثل العلب والغطاء.
- تحسين من جودة المنتج (البطارية) وإعطاء أكثر ضمان لها ولكي تصبح أكثر تنافسية خاصة مع وجود أسواق جديدة (فتح مصانع تركيب السيارات).
- دراسة عروض الموردين واختيار أحسنهم اقتراحًا للأسعار.
- تكوين العمال وإجراء دورات تكوينية لهم من أجل الاستعمال الجيد للآلات.
- توفير المواد الأولية قبل نفاذ المخزون (هناك توقف في الإنتاج بسبب عدم توفر الرصاص اللين للأكسدة).
- فتح رأسمال الشركة للعمال وجعلهم مساهمين فيها وهذا ما يشعرهم بروح المسؤولية.

خلاصة الفصل الثالث:

تناولنا في هذا الفصل دراسة تطبيقية لحالة المؤسسة الوطنية الكهروكيميائية ENPEC لصناعة البطاريات وحدة سطيف وهذا لمعرفة ما مدى تطبيق محاسبة التكاليف وأيضا ما مدى استعمالها للمؤشرات المالية لتقييم الأداء المالي وبعد تقديمنا للمؤسسة وهيكلها التنظيمي والتعريف ببعض منتجاتها قمنا بمحاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حيث قمنا في المبحث الثاني بدراسة القوائم المالية للمؤسسة ثم قمنا بدراسة بعض المؤشرات المالية لتقييم الأداء المالي ووجدنا أن المؤسسة في تراجع كبير وهذا بسبب المنافسة ونقص حصتها في السوق.

أما المبحث الثاني فقمنا بحساب سعر التكلفة لمنتجين ووجدنا أن التكاليف الحقيقية كبيرة جداً مقارنة بالتكاليف المعيارية من المواد الأولية وهذا بسبب عدم التحكم في الكميات المستهلكة من المواد الأولية ووجدنا أنها تحقق خسارة في كلتا المنتجين وهذا ما أدى إلى عدم تحسن الأداء المالي للمؤسسة وذلك بسبب التكاليف الكبيرة.

ومن هنا يمكن اعتبار أن دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي والرقابة على التكاليف ضروري في المؤسسات الجزائرية ويظهر ذلك من خلال ما تم التعرض له في المؤسسة قيد الدراسة.

خاتمة

خاتمة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها وختاماً للبحث اتضح لنا أهمية محاسبة التكاليف في أي مؤسسة فهي لها تأثير كبير في تحسين الأداء المالي وذلك من خلال الرقابة على التكاليف فقد توصلنا إلى ضرورة استعمال التقنيات الحديثة المستعملة في محاسبة التكاليف لتتبع التكاليف وتخفيضها إلى الحد الأدنى لها مع المحافظة على جودة المنتج وهذا ما يؤدي إلى زيادة حصتها السوقية وزيادة هامش ربح المؤسسة وكل هذا يؤدي بالضرورة إلى رفع أدائها المالي وتحسينه ولا بد على المؤسسة الاستمرار في تحسين أدائها من خلال قياسه وتحليله لتحديد فرص التحسينات وإلغاء الانحرافات التي لا تضيف قيمة للمؤسسة.

فعملية تقييم وقياس الأداء المالي يحمل عدة دلالات اقتصادية تسمح بإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة فهو أداة من أدوات الرقابة التي تعتمد عليها المؤسسة في دراسة وتحليل مركزها المالي وربحية أموالها وكذا الكشف عن مواطن القوة والضعف وهو ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها ومحاولة معالجة نقاط ضعفها باتخاذ القرارات المناسبة، وعليه فقد بات من الضروري أن تعتمد المؤسسة مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها على التقنيات الحديثة المستعملة في محاسبة التكاليف وتقييم أدائها المالي باستعمال المؤشرات المالية الحديثة، ولقد حاولنا من خلال الدراسة التي أجريناها لمؤسسة الوطنية الكهروكيميائية بتأكيد العلاقة والدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي.

بعد دراستنا هذه حاولنا الإجابة على الفرضيات واستخلاص بعض النتائج مع إعطاء اقتراحات تمثلت فيما يلي:

أولاً: اختبار الفرضيات.

الفرضية الرئيسية: من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في رأينا في محاسبة التكاليف لها دور كبير في الرقابة على التكاليف ومن ثم تخفيضها وهذا ما يؤدي إلى تحسن الأداء المالي.

الفرضية الأولى: تقوم المؤسسة الوطنية الكهروكيميائية بتطبيق محاسبة التكاليف ولها مصلحة خاصة بذلك وتطبق طريقة التكاليف الكلية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: لا تستعمل المؤسسة الوطنية الكهروكيميائية مؤشرات مالية في تقييم الأداء المالي وهذا ما يؤدي إلى عدم صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: تقوم المؤسسة الوطنية استعمال الطرق التقليدية في حساب التكاليف وهذا ما يؤدي إلى عدم صحة الفرضية الثالثة.

ثانيا/ نتائج الدراسة:

1- النتائج النظرية:

- محاسبة التكاليف تقنية ضرورية تسمح بمراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة والمسؤوليات على مستوى التنفيذ والإدارة.

- لمحاسبة التكاليف عدة أهداف تسعى إلى تحقيقها بمختلف وظائف المؤسسة وذلك باستقبالها للبيانات ومدها لمختلف وظائف المؤسسة بالمعلومات التي تحتاجها.

- يمكننا تقييم الأداء المالي من معرفة ما مدى تطور المؤسسات ومعرفة نقاط القوة والضعف وتداركها.

2- النتائج التطبيقية:

- تقوم المؤسسة الوطنية الكهروكيميائية بتحديد تكاليفها بطرق حساب بسيطة وتقريبية.

- طريقة إدراج التكاليف غير المباشرة التي تحملتها المؤسسة نتيجة ممارسة نشاطها ضمن سعر التكلفة غير علمية ودقيقة.

- عملية تحديد سعر التكلفة ومنه استخراج سعر البيع يتم وفق نسب تقريبية لا يمثل واقع التكاليف المنفقة.

- ليس للمؤسسة أقسام رئيسية وأخرى ثانوية التي يتم على أساسها توزيع تكاليفها غير المباشرة.

- عدم التزام المؤسسة بالقواعد الأساسية لمحاسبة التكاليف واستخدام إلا الطرق التقليدية.

- لا يوجد تقييم للأداء المالي في المؤسسة الوطنية الكهروكيميائية.

- لا تستخدم المؤسسة في المؤشرات المالية باستثناء مقارنات بسيطة بين السنة الحالية والسابقة.

- تستخدم المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم مخزوناتها.

- قدم الآلات وبالتالي عدم قدرة المؤسسة للوصول إلى الطاقة المثلى.

- ارتفاع أسعار الصرف وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع أسعار المواد الأولية مع قدرة المؤسسة على تصنيعها محليا مثل الصناديق والأغطية.

- عدم استغلال الأمتل للبقايا والمهملات الناتجة عن عملية الإنتاج وتضييعها مما يؤدي إلى زيادة تكاليف الإنتاج؟

ثالثا/ التوصيات:

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- إعطاء نفس جديد للمؤسسة من خلال منح التسيير لأهل الاختصاص والاهتمام بالإطارات الجدد والمؤهلين، وفتح لهم المجال لتجسيد معارفهم وكذا إبراز قدراتهم.

- الاعتماد على طرق محاسبة التكاليف الحديثة في حساب التكاليف وتحليلها بغية تجنب النقائص التي تم ملاحظتها أثناء تطبيق الطرق التقليدية.

- ضرورة قيام المؤسسة بإعادة النظر في توزيع تكاليفها غير المباشرة على منتجاتها بحيث يكون التوزيع منطقي وعلى أسس علمية.

- ضرورة قيام المؤسسة بضغط تكاليفها وترشيد نفقاتها وتحسين جودة منتجاتها بدلا من اللجوء إلى رفع الأسعار لأن هناك منافسة كبيرة.

- ضرورة قيام المؤسسة بحساب سعر تكلفة منتجاتها بصفة شهرية وذلك لكي تسرع في تحديد أسباب ارتفاع التكاليف ومن ثم اتخاذ القرارات.

- إلزامية تقييم الأداء المالي للمؤسسة بصفة دورية باستعمال المؤشرات المالية وذلك لمعرفة ما مدى تطور المؤسسة.

رابعا/ آفاق الدراسة:

ويف النهاية نجد أن البحث مزال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع وبذلك نختم دراستنا ببعض التساؤلات لدراسات مستقبلية نذكرها كالتالي:

- دور الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي.

- أثر الرقابة على تكاليف في تحسين الأداء المالي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً- المراجع بالعربية:

I- الكتب:

- 1- أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، 2009.
- 2- أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة، الأسس النظرية والتطبيقية والتنظيمية في المؤسسات السلعية والخدمية، دار الحامد، عمان، ط1، 2013.
- 3- أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 4- أحمد رجب عبد العال وفتحي رزق السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية، دار الجامعية الجديدة، 2002.
- 5- أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2001، الجزائر.
- 6- أحمد محمد نور وأحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2003.
- 7- أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاته، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 8- أسعد حميد العلي، الإدارة المالية: الأسس العلمية والتطبيقية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.
- 9- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة (من خلال الأنشطة) دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013.
- 10- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، ط1، دار الحامد للنشر، عمان، سنة 2009.

- 11- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية، السعودية، 2000.
- 12- إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، دروس وتطبيقاته، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011.
- 13- إيدي ميلاني، بيتر أنريل، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض، 2013.
- 14- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 1998.
- 15- تشارلز هورنجرن وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، كتاب1، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2009.
- 16- جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة، عمان، الأردن، ط1، 2006.
- 17- جولي مابولي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة أحمد محمد زامل، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004.
- 18- حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس، جامعة الحج لخضر، باتنة، 2008-2009.
- 19- حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصنع البطون الجاهزة بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى، غزة، فلسطين، ع1، م19، 2015م.
- 20- حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2011.
- 21- خالد محمد بن حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي (منهج معاصر)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 22- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 23- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

- 24- ري إنت جاريسون، إيرك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حجاج، درا المريخ للنشر، السعودية، 2007.
- 25- زعبيط نور الدين، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، كلية علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، جوان 2007.
- 26- زكرياء فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف -دراسة نظرية وتطبيقية، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.
- 27- زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، دط، 2013.
- 28- سعيد يحي محمود ضو وحمدى أحمد رمضان، التكاليف المعيارية، دن، القاهرة، مصر، د.ط، 2009.
- 29- شحاتة السيد شحاتة، دور محاسبة التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات، دار التعليم الجامعي، 2010.
- 30- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض إدارية، الدار الجامعية، 2003.
- 31- صلاح بسيوني غير وآخرون، محاسبة التكاليف، دن، القاهرة، مصر، ط1، 2016.
- 32- طالب علاء فرحان، شيحان المشهداني إيمان، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، ط1، دار صفاء، عمان، الأردن، 2011.
- 33- عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، ط1، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- 34- عبد الحليم كراجه وآخرون: "الإدارة والتحليل المالي" أسس، مفاهيم، تطبيقات، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 35- عبد الحليم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، ط1، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
- 36- عبد الحي عبد الحي مرعي ومحمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2000.
- 37- عبد الحي عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، 1999.
- 38- عبد السيد ناظم، محاسبة الجودة، دار الثقافة، عمان، ط1، 2008.

- 39- عبد القادر دشايش ومداني بن بلغيث، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التشخيص المالي للمؤسسة، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، جامعة ورقلة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
- 40- عبد المقصود دبيان، النماذج الكمية في المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر 1999.
- 41- عبد الناصر نور عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، العبدلي، عمان، 2011.
- 42- عبد الوهاب يوسف أحمد، التمويل وإدارة المؤسسات المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 43- عدنان تايه النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 44- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط1، عمان الأردن، 2003.
- 45- فايز سليم حداد، الإدارة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، 2014.
- 46- كمال حسن الجمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، ط1، دار ثراء للنشر، الأردن، سنة 2008.
- 47- كمال خليفة أبوزيد، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997.
- 48- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.
- 49- محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس، 2008.
- 50- محمد رضوان العناني، محاسبة التكاليف، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 51- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر 74 شارع زكرياء غنيم "الابراهيمية"، مصر، 2003.

- 52- محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية الاستثمار والتمويل-التحليل المالي والأسواق المالية والدولية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008.
- 53- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
- 54- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة، عمان، سنة 2007.
- 55- ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة وحالة المؤسسة، ط1، دار المحمدية، الجزائر.
- 56- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير -المحاسبة التحليلية-، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000.
- 57- ناصر نور الدين عبد اللطيف ومحمد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعية، الإسكندرية، مصر، دط، 2013.
- 58- ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة-مدخل تحليلي-، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 59- نائل عدس، نضال الخلق، محاسبة التكاليف "مدخل حديثة"، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر، الأردن، 2013.
- 60- نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة، عمان، الأردن، ط1، 2014.
- 61- هاني عاطف، محاسبة التكاليف، دار الكتب والوثائق العلمية، ط 2016.
- 62- وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009.
- 63- وليد ناجي الحياي، علي خلف عبد الله، التحليل المالي للرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات، مركز الكتاب الأكاديمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2015.

II- الأطروحات والرسائل:

أ- الأطروحات:

64- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية- نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005.

ب- الرسائل:

65- أمارة محمد يحي عاصي، تقييم الأداء المالي للمصارف الإسلامية، رسالة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية الاقتصاد، الأردن، 2010.

66- أنيس مصلح ذياب الطراونة، العوامل المؤثرة في تقييم الأداء المالي لشركات التأمين، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2015.

67- بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009-2010.

68- بن مالك عمار، المنهج الحديث للتحليل المالي في تقييم الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2010-2011.

69- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف القديمة وطريقة محاسبة التكاليف حسب الأنشطة، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2011.

70- سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2010.

71- سناء نايف اليعقوب، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشركات الصناعية، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.

72- ضامن وهيب، دور القيمة المضافة EVA في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، دراسة حالة صيدال، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2007-2008.

73- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، "قياس وتقييم"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، غ منشورة كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2002.

74- غدير محمود المهدي، استخدام مؤشرات تقييم الأداء المالية التقليدية والقيمة الاقتصادية لقياس التغير في القيمة السوقية للأسهم، رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.

75- لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2012.

76- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2006.

77- مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.

ج- البحوث:

78- طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة، قسم المحاسبة المالية والمصرفية، جامعة حسين بن طلال، الأردن، 2008.

III- المجلات:

79- الشيخ داودي تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء مجلة الباحث، جامعة الجزائر، العدد 07، 2009-2010.

80- حسينة صيفي، نوال بن عمارة، قياس الأداء باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقة، الجزائر، عدد 15، 2015.

81- خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها في المؤسسات مجلة الاقتصاد الإسلامي، تاريخ التصفح، 2017/07/10.

82- نوادي مهدي، مدخل تكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، عدد 09، 2009.

- 83- سليمان الشتاوي، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ABC/ABM، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، جامعة الإسرائ،الأردن، العدد 08، 2013/12/23.
- 84- عبد المالك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 1، نوفمبر 2001، جامعة بسكرة.
- 85- عبد الناصر إبراهيم نور، عبد العزيز الشرياتي، أثر إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية، المساهمة العامة الأردنية، مجلة الرؤى الاستراتيجية، العدد3، يونيو 2016.
- 86- علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الرافدين، الموصل، العراق، العدد 98.

ثانياً- المراجع باللغة الاجنبية:

- 87- Alain amintos et Rymand guillouze, comptabilité de gestion-analyse et détermination de cons.hachette supérieure, France, 3^{ème} édition, 2015.
- 88- Alian Fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des décideurs 2^{ème} édition d'organisation, Paris, 2007.
- 89- Béatrice et Francis Grand guillot, comptabilité de gestion, cualino lescenzo édition , France, 6^{ème} édition, 2014.
- 90- Caroline Selmer, toute la fonction finance, Dunod, Paris, France.
- 91- Christophe legrenzi, jacques nau, le contrôle de gestion du Si, Dunod, Belgique, 2012.
- 92- Claude Alazard, Sabine Sépari, contrôle de gestion, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010.
- 93- Edward. J. vandere beck, principle of cost accounting, 15^{ème} édition, south westen cengage learning, 2010.
- 94- Frederick D.S.Chol, Gary k. Meek.International Accounting Pearson, édition 7, 2011.
- 95- Gérard melyon, comptabilité analytique, 3^{ème} édition, paris, 2000.
- 96- Jérôme Caby et Jacky Koehl, « Analyse Financière », 2^{ème} édition, Dareios et Pearson, Mont reuil, France, 2012.
- 97- marc Dunénil, le control de gestion, Gereso édition, France, 2014.

- 98- Margaerin .J, Base de la comptabilité analytique, édition sedifor, Grenoble, 1991.
- 99- Michel poiree et xavier hubert, la comptabilité analytique outil de gestion, édition d'organisation, paris, France..
- 100- Michel Sion. Gérer la trésorerie et la relation bancaire 6^{ème} édition Dunod, Paris, 2015.
- 101- Philippe guillermic, La gestion d'entreprise pas à pas, 2^{ème} Ed, Vuibert, Paris, France, 2015.
- 102- Pierre vernimmen, Finance d'entreprise, 11^e édition, Dalloz, paris, 2013.
- 103- Simon Pariente, Analyse Financière et évaluation d'entreprise collection synthex Pearson éducation, France, 2006.
- 104- Toufik saada et d'autre, comptabilité analytique et contrôle de gestion 3^{ème} édition, paris, 2005.
- 105- Yves Alain Ach, Catherin Daniel, Finance d'entreprise, édition de Hachette, Paris, France, 2004.

ثالثا - المواقع الإلكترونية:

- 106- <http://www.accomntants.egyptcorees.info/blog/?p:19> vu le 15/03/2015 à 22 :12

الملاحق

الملحق رقم 01

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA						
UNITE ACCUMULATEURS SETIF						
Magasin : MATIERE PREMIERE ACCUS			Exercice: 2016		22/04/2018 10:51:1	
<u>Balance des stocks valorisée</u>						
			Du: 01/01/2016		Au: 31/12/2016	
Code	Désignation	Rayon	Stock Initial	Entrées de la période	Sorties de la période	Stock Final
10395806		310130	29 540.000	1 545 633.00	1 556 213.00	18 960.00
	PLOMB DUR 1.7%		4 196 464.89	219 574 324.18	221 077 330.61	2 693 476.46
Totaux			4 196 464.89	219 574 324.18	221 077 330.61	2 693 476.46

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA						
UNITE ACCUMULATEURS SETIF						
Magasin : MATIERE PREMIERE ACCUS			Exercice: 2016		22/04/2018 10:51:1	
<u>Balance des stocks valorisée</u>						
			Du: 01/01/2016		Au: 31/12/2016	
Code	Désignation	Rayon	Stock Initial	Entrées de la période	Sorties de la période	Stock Final
10325800		310100	1 005 684.000	1 647 801.00	2 653 485.00	0.00
	PLOMB FIN (DOUX)		213 609 776.50	346 878 417.31	562 666 193.62	- 0.01
Totaux			213 609 776.50	346 878 417.31	562 666 193.62	-0.01

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA						
UNITE ACCUMULATEURS SETIF						
Magasin : MATIERE PREMIERE ACCUS			Exercice: 2015		22/04/2018 10:50:5	
<u>Balance des stocks valorisée</u>						
			Du: 01/01/2015		Au: 31/12/2015	
Code	Désignation	Rayon	Stock Initial	Entrées de la période	Sorties de la période	Stock Final
10395806		310130	90 990.000	1 667 437.00	1 728 887.00	29 540.00
	PLOMB DUR 1.7%		12 926 139.49	236 877 934.40	245 607 589.00	4 196 464.89
Totaux			12 926 139.49	236 877 934.40	245 607 589.00	4 196 464.89

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA						
UNITE ACCUMULATEURS SETIF						
Magasin : MATIERE PREMIERE ACCUS			Exercice: 2015		22/04/2018 10:50:41	
<u>Balance des stocks valorisée</u>						
			Du: 01/01/2015		Au: 31/12/2015	
Code	Désignation	Rayon	Stock Initial	Entrées de la période	Sorties de la période	Stock Final
10325800		310100	1 119 675.450	2 747 735.00	2 861 726.45	1 005 684.00
	PLOMB FIN (DOUX)		226 117 106.31	586 267 266.63	602 574 616.44	213 609 776.51
Totaux			226 117 106.31	586 267 266.63	602 574 616.44	213 609 776.51

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA						
UNITE ACCUMULATEURS SETIF						
Magasin : MATIERE PREMIERE ACCUS			Exercice: 2017		22/04/2018 10:51:45	
<u>Balance des stocks valorisée</u>						
			Du: 01/01/2017		Au: 31/12/2017	
Code	Désignation	Rayon	Stock Initial	Entrées de la période	Sorties de la période	Stock Final
10325800		310100	0.000	2 022 004.00	2 022 004.00	0.00
	PLOMB FIN (DOUX)		0.00	580 965 902.36	580 965 902.36	0.00
10325801		310100	0.000	84 166.00	84 166.00	0.00
	PLOMB FIN U.A.P		0.00	11 536 414.79	11 536 414.79	0.00
Totaux			0.00	592 502 317.15	592 502 317.15	0.00

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA						
UNITE ACCUMULATEURS SETIF						
Magasin : MATIERE PREMIERE ACCUS			Exercice: 2017		22/04/2018 10:51:51	
<u>Balance des stocks valorisée</u>						
			Du: 01/01/2017		Au: 31/12/2017	
Code	Désignation	Rayon	Stock Initial	Entrées de la période	Sorties de la période	Stock Final
10395806		310130	18 960.000	1 171 204.00	1 135 372.00	54 792.00
	PLOMB DUR 1.7%		2 693 478.46	166 362 526.56	161 292 195.23	7 763 811.79
Totaux			2 693 478.46	166 362 526.56	161 292 195.23	7 763 811.79

الملحق رقم 02

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA
UNITE ACCUMULATEURS SETIF

Magasin : PRODUITS FINIS ACCUS

Exercice: 2017

22/04/2018 10:43:46

Balance des stocks physique

Code	Désignation	Rayon	Stock initial	Entrées De la Période	Sorties De la Période	Stock Final
19900000	BATTERIE 6VF5 45AH ✓	00	7.00	1 248.00	1 255.00	0.00
19900001	BATTERIE 6VF6 55 AH ✓	00	165.00	200.00	365.00	0.00
19900016	BATTERIE 135 AH	00	44.00	0.00	44.00	0.00
19900019	BATTERIE ZE 11 PP	00	328.00	5 219.00	3 613.00	1 934.00
19900025	BATTERIE 55 AH OUED SMAR α		0.00	900.00	900.00	0.00
19900027	BATTERIE 190 AH S	00	657.00	0.00	650.00	7.00
19900036	BATTERIE 60 AH ✓	00	3 359.00	5 286.00	5 422.00	3 223.00
19900040	BATTERIE 92 AH ✓	00	242.00	10 286.00	3 709.00	6 819.00
19900041	BATTERIE 70 AH ✓	00	3 937.00	0.00	1 280.00	2 657.00
19900042	BATTERIE 150 AH 12 V PP ✓	00	6 542.00	14 861.00	6 137.00	15 266.00
19900043	BATTERIE 220 AH	00	76.00	1 765.00	766.00	1 075.00
19900044	BATTERIE 200 AH	00	123.00	3 550.00	862.00	2 811.00
19900045	BATTERIE 240 AH	00	163.00	2 585.00	604.00	2 144.00
19900046	BATTERIE 105 AH ✓	00	3 703.00	4.00	3 707.00	0.00
19900047	BATTERIE 120 AH ✓	00	5 801.00	7 167.00	3 930.00	9 038.00
19900049	BATTERIE 180 AH	00	2 372.00	6 823.00	4 505.00	4 690.00
19900050	BATTERIE 110 PP ✓	00	5 103.00	350.00	4 361.00	1 092.00
19900051	BATTERIE 12V 75 AH PP ✓	00	4.00	13 598.00	7 061.00	6 541.00
19900057	BATTERIE 36 AH PP		0.00	100.00	99.00	1.00
19900059	BATTERIE 45 AH HUMIDE ✓		0.00	1 997.00	1 997.00	0.00

22/04/2018 10:43:46

1

Balance des stocks physique

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA						
UNITE ACCUMULATEURS SETIF						
Magasin : PRODUITS FINIS ACCUS		Exercice: 2017		22/04/2018 10:43:46		
<u>Balance des stocks physique</u>						
		01/01/2017		Au: 31/12/2017		
Code	Désignation	Rayon	Stock initial	Entrées De la Période	Sorties De la Période	Stock Final
19900060	BATTERIE 55 AH HUMIDE ✓		0.00	1 087.00	1 087.00	0.00
19900061	BATTERIE 60 AH HUMIDE ✓	00	1 370.00	9 104.00	10 469.00	5.00
19900062	BATTERIE 70AH HUMIDE ✓		0.00	250.00	250.00	0.00
19900063	BATTERIES 75 AH HUMIDES ✓		319.00	14 727.00	15 045.00	1.00
19900064	BATTERIE 92 AH HUMIDE ✓		0.00	1 720.00	1 720.00	0.00
19900065	BATTERIE 105 AH HUMIDE ✓	00	0.00	1 278.00	1 276.00	0.00
19900066	BATTERIE 110 AH HUMIDE ✓		0.00	200.00	200.00	0.00
19900067	BATTERIE 120 AH HUMIDE ✓		0.00	4 048.00	4 045.00	3.00
19900068	BATTERIE 150 AH HUMIDE ✓		0.00	6 068.00	6 049.00	19.00
19900090	BATTERIE 43 AH HUMIDE SOUGUER α		0.00	100.00	22.00	78.00

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA						
UNITE ACCUMULATEURS SETIF						
Magasin : PRODUITS FINIS ACCUS		Exercice: 2016		22/04/2018 10:36:35		
<u>Balance des stocks physique</u>			01/01/2016	Au: 31/12/2016		
Code	Désignation	Rayon	Stock initial	Entrées De la Période	Sorties De la Période	Stock Final
19900000		00		486.00		7.00
	BATTERIE 6VF5 45AH		0.00		459.00	
19900001		00		2 757.00		165.00
	BATTERIE 6VF6 55 AH		1.00		2 593.00	
19900003				1 985.00		0.00
	BATTERIE 50 AH		0.00		1 985.00	
19900004		00		2 000.00		0.00
	BATTERIE 6FD6K 44 AH		0.00		2 000.00	
19900016		00		0.00		44.00
	BATTERIE 135 AH		1 696.00		1 652.00	
19900019		00		1 846.00		328.00
	BATTERIE ZE 11 PP		0.00		1 516.00	
19900027		00		2 575.00		657.00
	BATTERIE 190 AH S		2.00		1 920.00	
19900036		00		13 856.00		3 359.00
	BATTERIE 60 AH ✓		17.00		10 514.00	
19900040		00		5 624.00		242.00
	BATTERIE 92 AH		0.00		5 382.00	
19900041		00		4 446.00		3 937.00
	BATTERIE 70 AH		1 055.00		1 564.00	
19900042		00		23 912.00		6 542.00
	BATTERIE 150 AH 12 V PP		3 867.00		21 257.00	
19900043		00		678.00		76.00
	BATTERIE 220 AH		605.00		1 207.00	
19900044		00		0.00		123.00
	BATTERIE 200 AH		1 230.00		1 107.00	
19900045		00		0.00		163.00
	BATTERIE 240 AH		257.00		94.00	
19900046		00		10 508.00		3 703.00
	BATTERIE 105 AH ✓		92.00		6 697.00	
19900047		00		12 817.00		5 801.00
	BATTERIE 120 AH		1 665.00		6 661.00	
19900049		00		3 973.00		2 372.00
	BATTERIE 180 AH		3 477.00		5 076.00	
19900050		00		9 651.00		5 103.00
	BATTERIE 110 PP		6.00		4 554.00	
19900051		00		11 010.00		4.00
	BATTERIE 12V 75 AH PP ✓		32.00		11 036.00	
19900052		00		438.00		0.00
	BATTERIE 95 AH		0.00		438.00	
22/04/2018 10:36:38			1	Balance des stocks physique		

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA						
UNITE ACCUMULATEURS SETIF						
Magasin : PRODUITS FINIS ACCUS		Exercice: 2016		22/04/2018 10:36:3		
<u>Balance des stocks physique</u>			01/01/2016	Au: 31/12/2016		
Code	Désignation	Rayon	Stock initial	Entrées De la Période	Sorties De la Période	Stock Final
19900055		00		500.00		0.00
	BATTERIE 84 AH PP		0.00		500.00	
19900061		00		2 481.00		1 370.00
	BATTERIE 60 AH HUMIDE ✓		0.00		1 111.00	
19900063				1 802.00		319.00
	BATTERIES 75 AH HUMIDES ✓		661.00		2 144.00	
19900065		00		0.00		0.00
	BATTERIE 105 AH HUMIDE ✓		17.00		17.00	

22/04/2018 10:36:39

2

Balance des stocks physique

2015
البيان
الملاحق

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA						
UNITE ACCUMULATEURS SETIF						
Magasin : PRODUITS FINIS ACCUS			Exercice: 2015		22/04/2018 10	
<u>Balance des stocks physique</u>						
01/01/2015 ^{انبار} Au: 31/12/2015 ^{ميدان}						
Code	Rayon	Stock initial	Entrées	Sorties	Stock Fina	
Désignation			De la Période	De la Période		
19900051	00		18 214.00		32.00	
BATTERIE 12V 75 AH PP	✓	700.00		18 882.00		
19900052	00		112.00		0.00	
BATTERIE 95 AH		799.00		911.00		
19900055	00		4 000.00		0.00	
BATTERIE 64 AH PP		0.00		4 000.00		
19900060			509.00		0.00	
BATTERIE 55 AH HUMIDE	✓	0.00		509.00		
19900061	00		1 604.00		0.00	
BATTERIE 60 AH HUMIDE	✓	3.00		1 607.00		
19900063			3 414.00		661.00	
BATTERIES 75 AH HUMIDES	✓	240.00		2 993.00		
19900064			65.00		0.00	
BATTERIE 92 AH HUMIDE	✓	0.00		65.00		
19900065	00		189.00		17.00	
BATTERIE 105 AH HUMIDE	✓	0.00		172.00		

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA						
UNITE ACCUMULATEURS SETIF						
Magasin : PRODUITS FINIS ACCUS		Exercice: 2015		22/04/2018 10		
<u>Balance des stocks physique</u>			01/01/2015	Au: 31/12/2015		
Code	Désignation	Rayon	Stock initial	Entrées De la Période	Sorties De la Période	Stock Final
19900001	BATTERIE 6VF6 55 AH ✓	00	0.00	2 685.00	2 684.00	1.00
19900003	BATTERIE 50 AH		0.00	400.00	400.00	0.00
19900015	BATTERIE 140 AH S	00	2.00	3 228.00	3 230.00	0.00
19900016	BATTERIE 135 AH	00	2 823.00	0.00	1 127.00	1 696.00
19900018	BATTERIE 12 V 68 AH PP (92)	00	0.00	1 000.00	1 000.00	0.00
19900019	BATTERIE ZE 11 PP	00	9.00	637.00	646.00	0.00
19900027	BATTERIE 190 AH S	00	0.00	2 044.00	2 042.00	2.00
19900036	BATTERIE 60 AH ✓	00	20.00	16 244.00	16 247.00	17.00
19900037	BATTERIE 60 AH PP	00	0.00	2 500.00	2 500.00	0.00
19900038	BATTERIE 12V 65 AH		0.00	320.00	320.00	0.00
19900040	BATTERIE 92 AH ✓	00	602.00	4 357.00	5 159.00	0.00
19900041	BATTERIE 70 AH	00	91.00	1 270.00	306.00	1 055.00
19900042	BATTERIE 150 AH 12 V PP	00	1 506.00	29 648.00	27 267.00	3 887.00
19900043	BATTERIE 220 AH	00	6.00	2 597.00	1 996.00	605.00
19900044	BATTERIE 200 AH	00	331.00	2 640.00	1 741.00	1 230.00
19900045	BATTERIE 240 AH	00	471.00	0.00	214.00	257.00
19900046	BATTERIE 105 AH ✓	00	684.00	9 460.00	10 052.00	92.00
19900047	BATTERIE 120 AH	00	1 325.00	13 545.00	13 205.00	1 665.00
19900049	BATTERIE 180 AH	00	0.00	8 551.00	5 074.00	3 477.00
19900050	BATTERIE 110 PP	00	626.00	8 934.00	9 756.00	6.00
22/04/2018 10:36:20			1	Balance des stocks ph		

الملحق رقم 03

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA
UNITE ACCUMULATEURS SETIF
ZONE INDUSTRIELLE DE SETIF BP 19

22/04/2018 10:54:1

Chiffre d'affaire Par Article					
Du: 01/01/2015 Au: 31/12/2015					
Code	Désignation de l'article	Total Qte	Total HT	Total TVA	Total ttc
100000003	BATTERIE 12 V 55 AH PP ✓	2 875.0000	10 238 728.54	1 740 583.51	11 979 310.06
100000004	BATTERIE 12 V 60 AH PP ✓	16 118.0000	67 164 269.02	11 021 085.37	78 185 354.39
100000005	BATTERIE 12 V 70 AH PP	297.0000	1 608 067.88	203 665.03	1 811 732.91
100000006	BATTERIE 12 V 75 AH PP ✓	18 860.0000	99 130 356.31	15 988 148.05	115 118 505.27
100000007	BATTERIE 12 V 92 AH PP ✓	5 136.0000	32 601 133.00	5 418 370.39	38 019 503.39
100000008	BATTERIE 12 V 95AH PP	3 399.0000	26 917 336.45	4 363 635.82	31 300 972.26
100000009	BATTERIE 12 V 105 AH PP ✓	9 993.0000	72 460 987.79	11 866 364.00	84 316 751.78
100000010	BATTERIE 12 V 110 AH PP	11 664.0000	104 319 460.76	17 695 961.68	122 015 442.44
100000011	BATTERIE 12 V 120 AH PP	13 162.0000	116 519 943.20	19 426 965.49	137 948 908.69
100000012	BATTERIE 12 V 150 AH PP	29 176.0000	319 923 258.04	52 078 997.52	372 002 255.56
100000013	BATTERIE 12 V 180 AH PP	4 869.0000	62 890 279.30	10 343 932.68	73 234 211.98
100000014	BATTERIE 12 V 200 AH PP	1 738.0000	26 084 667.18	3 436 532.72	29 521 199.90
100000015	BATTERIE 12 V 220 AH PP	1 995.0000	32 826 621.61	4 953 776.81	37 780 398.43
100000016	BATTERIE 12 V 240 AH PP	213.0000	4 002 363.99	633 338.69	4 635 702.68
100000019	BATTERIES12 V 135 AH PP	1 122.0000	11 769 929.49	1 515 157.21	13 285 086.71
100000020	BATTERIE 6ZE11 12V100AH E	5.0000	53 603.64	9 112.62	62 716.26
100000025	BATTERIE 12V-19AH-170A	3 000.0000	13 068 000.00	2 221 560.00	15 289 560.00
100000027	BATTARIE 12 V190 AH 6CT	2 000.0000	58 315 960.00	9 913 713.20	68 229 673.20
100000031	BATTERIE 12 V55 AH HUMIDE ✓	509.0000	2 026 044.32	344 427.53	2 370 471.85
100000034	BATTERIE 12V75 AH HUMIDE ✓	2 983.0000	17 233 286.85	2 929 658.76	20 162 945.62
100000036	BATTERIE 12V92 AH HUMIDE ✓	65.0000	416 195.44	70 753.22	486 948.66
100000038	BATTERIE 12V 105 AH HUMIDE ✓	172.0000	1 270 364.31	215 961.93	1 486 326.24
100000051	BATTERIE 12 V60 AH HUMIDE ✓	1 593.0000	7 500 586.03	1 275 099.63	8 775 685.66
100000053	BATT. 12 V66 AH-300A	6 672.0000	37 158 764.80	6 316 990.02	43 475 754.82
100000054	BATTERIE 140 AH SP	229.0000	6 215 632.50	1 056 657.52	7 272 290.03
100000057	BATTERIE 12 V 88 PP	2 000.0000	14 579 460.00	2 478 508.20	17 057 968.20
100000059	BATTERIE 6ZE 22 12V100PP	540.0000	6 688 522.38	1 137 048.80	7 825 571.18
100000060	BATTERIE 12 V140 AH	4 000.0000	107 744 883.20	18 316 630.14	126 061 513.34
100000064	BATTERIE 12V 56H /55AH	1 000.0000	4 322 470.00	734 819.90	5 057 289.90

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA
 UNITÉ ACCUMULATEURS SETIF
 ZONE INDUSTRIELLE DE SETIF BP 19

22/04/2018 10:54:4

Code	Désignation de l'article	Total Qte	Total HT	Total TVA	Total ttc
100000071	BATTRIE 12V84 AHPP	4 000.0000	27 384 200.00	4 655 314.00	32 039 514.00
100000072	BATTERIE 12V 36 AH	223.0000	759 110.98	129 048.87	888 159.85
100000074	BATTERIE 18 AH	2.0000	8 800.00	1 496.00	10 296.00
100000076	BATTERIE 12V 65 AH	320.0000	1 788 800.00	304 096.00	2 092 896.00
100000080	BATTERIE 6CT-100M	42.0000	378 988.68	64 428.08	443 416.76
400000001	ACIDE 1.28 EN FLACON	76 508.0000	2 887 681.10	442 735.28	3 330 416.47
400000002	EAU DEMINERALISEE	26 709.0000	557 259.78	35 997.12	593 256.90
400000003	GLACIOL ENBIDON DE 5L	275.0000	116 867.45	14 059.04	130 926.49
400000004	ACIDE 1.28 BIDON DE 5L	4 805.0000	811 023.20	79 155.94	890 179.14
500000001	VERIFICATEUR DE BATTERIE4	39.0000	355 997.25	60 417.53	416 414.78
500000003	DENCIMETRE F425	66.0000	24 616.64	4 219.17	29 037.81
500000004	MINI TESTEUR	1.0000	1 901.22	323.21	2 224.43
500000005	NETOYEUR DE BORNES F432	5.0000	2 721.35	462.63	3 183.98
500000010	CHARGEUR DE BATTERIE F905	1.0000	3 013.08	512.22	3 525.30
500000016	CHARGEUR BATT DUAL F-2316	10.0000	181 278.00	27 418.92	188 696.92
500000017	CHARGEUR BATT TETRA F2916	14.0000	244 697.18	41 598.52	286 295.70
500000018	CHARGEUR BATTERIE RIPPLE F970	2.0000	108 304.04	18 411.69	126 715.73
Totaux				213 809 149.56	
			1302 635 454.07		1516 244 603.68

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA
 UNITE ACCUMULATEURS SETIF
 ZONE INDUSTRIELLE DE SETIF BP 19

22/04/2018 10:54:3

Chiffre d'affaire Par Article					
Du: 01/01/2016 Au: 31/12/2016					
Code	Désignation de l'article	Total Qte	Total HT	Total TVA	Total ttc
100000001	BATTERIE 12 V 45 AH PP	1 354.0000	5 176 316.89	879 973.87	6 056 290.76
100000003	BATTERIE 12 V 55 AH PP	3 539.0000	14 190 871.98	2 412 448.24	16 603 320.22
100000004	BATTERIE 12 V 60 AH PP ✓	10 370.0000	42 867 995.58	7 190 291.34	50 058 286.92
100000005	BATTERIE 12 V 70 AH PP	2 040.0000	11 475 223.87	1 886 700.10	13 361 923.97
100000006	BATTERIE 12 V 75 AH PP ✓	10 798.0000	58 077 504.49	9 398 832.35	67 476 336.84
100000007	BATTERIE 12 V 92 AH PP	5 954.0000	34 258 479.20	5 495 564.06	39 754 043.26
100000008	BATTERIE 12 V 95AH PP	1 450.0000	11 748 992.63	1 899 249.90	13 648 242.53
100000009	BATTERIE 12 V 105 AH PP ✓	7 302.0000	53 734 556.24	8 394 695.69	62 129 251.93
100000010	BATTERIE 12 V 110 AH PP	4 509.0000	39 214 504.94	6 543 132.16	45 757 637.10
100000011	BATTERIE 12 V 120 AH PP	8 611.0000	76 740 284.07	12 327 526.13	89 067 810.20
100000012	BATTERIE 12 V 150 AH PP	21 887.0000	239 988 558.43	37 593 901.63	277 582 460.06
100000013	BATTERIE 12 V 180 AH PP	4 689.0000	62 563 698.50	10 052 154.35	72 615 852.85
100000014	BATTERIE 12 V 200 AH PP	1 101.0000	15 928 158.65	2 442 632.29	18 370 790.94
100000015	BATTERIE 12 V 220 AH PP	1 200.0000	19 458 081.34	3 121 729.42	22 579 810.76
100000016	BATTERIE 12 V 240 AH PP	94.0000	1 805 989.92	307 018.29	2 113 008.21
100000019	BATTERIES12 V 135 AH PP	1 647.0000	15 373 392.67	2 316 209.48	17 689 602.15
100000025	BATTERIE 12V-19AH-170A	1 570.0000	6 838 920.00	1 162 616.40	8 001 536.40
100000027	BATTARIE 12 V190 AH 6CT	1 920.0000	55 983 321.60	9 517 164.67	65 500 486.27
100000034	BATTERIE 12V75 AH HUMIDE ✓	2 113.0000	13 091 767.40	2 225 600.46	15 317 367.86
100000038	BATTERIE 12V 105 AH HUMIDE ✓	10.0000	89 292.70	15 179.76	104 472.46
100000051	BATTERIE 12 V60 AH HUMIDE ✓	1 107.0000	5 527 981.77	939 756.90	6 467 738.67
100000053	BATT. 12 V66 AH-300A	2 000.0000	11 061 280.00	1 880 417.60	12 941 697.60
100000059	BATTERIE 6ZE 22 12V100PP	1 515.0000	18 157 039.49	3 086 696.71	21 243 736.20
100000060	BATTERIE 12 V140 AH	2 000.0000	52 220 750.80	8 877 527.64	61 098 278.44
100000062	BATTERIE 12 V 44 AH PP	2 000.0000	7 821 460.00	1 329 648.20	9 151 108.20
100000071	BATTRIE 12V84 AHPP	500.0000	3 440 225.00	584 838.25	4 025 063.25
100000072	BATTERIE 12V 36 AH	67.0000	219 584.00	37 329.28	256 913.28
100000077	BATTERIE 12V 180 AH SILVER	19.0000	563 160.00	95 737.20	658 897.20
100000078	BATTERIE 12V 180 AH BLACK	11.0000	326 040.00	55 426.80	381 466.80

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA
 UNITE ACCUMULATEURS SETIF
 ZONE INDUSTRIELLE DE SETIF BP 19

22/04/2018 10:54:41

Code	Désignation de l'article	Total Qte	Total HT	Total TVA	Total ttc
100000079	BATTERIE 12V 80AH	30.0000	397 800.00	67 626.00	465 426.00
100000087	BATTERIES 12V 56 AH-200A	1 985.0000	8 528 413.55	1 449 830.30	9 978 243.85
400000001	ACIDE 1.28 EN FLACON	123 772.0000	7 508 286.24	962 057.50	8 470 343.74
400000002	EAU DEMINERALISEE	22 176.0000	491 043.84	65 418.18	556 462.02
400000003	GLACIOL ENBIDON DE 5L	1 950.0000	817 297.50	30 032.63	847 330.12
400000004	ACIDE 1.28 BIDON DE 5L	3 443.0000	918 575.13	142 144.67	1 060 719.80
400000006	GLACEOL FLACON 1 LITRE	500.0000	42 710.00	0.00	42 710.00
500000001	VERIFICATEUR DE BATTERIE4	33.0000	300 720.75	51 122.53	351 843.28
500000003	DENCIMETRE F425	72.0000	20 306.16	3 452.05	23 758.21
500000004	MINI TESTEUR	5.0000	9 506.10	1 616.04	11 122.14
500000005	NETOYEUR DE BORNES F432	10.0000	5 442.70	925.26	6 367.96
500000017	CHAGEUR BATT TETRA F2916	1.0000	17 476.37	2 971.32	20 449.69
Totaux				144 647 395.67	1043 628 399.94
			898 981 004.30		

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA
UNITE ACCUMULATEURS SETIF
ZONE INDUSTRIELLE DE SETIF BP 19

22/04/2018 10:55:1

Chiffre d'affaire Par Article					
Du: 01/01/2017 Au: 31/12/2017					
Code	Désignation de l'article	Total Qte	Total HT	Total TVA	Total ttc
100000001	BATTERIE 12 V 45 AH PP ✓	444.0000	1 561 034.36	296 596.53	1 857 630.89
100000003	BATTERIE 12 V 55 AH PP ✓	2 107.0000	9 000 713.32	1 710 135.53	10 710 848.85
100000004	BATTERIE 12 V 60 AH PP ✓	6 055.0000	26 820 823.69	4 969 290.17	31 790 113.86
100000005	BATTERIE 12 V 70 AH PP ✓	2 798.0000	15 882 704.37	2 292 263.01	18 174 967.38
100000006	BATTERIE 12 V 75 AH PP ✓	5 977.0000	34 164 279.52	5 480 013.10	39 644 292.62
100000007	BATTERIE 12 V 92 AH PP ✓	3 684.0000	25 486 464.97	4 436 996.44	29 923 461.41
100000009	BATTERIE 12 V 105 AH PP ✓	3 649.0000	29 174 703.95	5 180 180.34	34 354 884.29
100000010	BATTERIE 12 V 110 AH PP ✓	4 022.0000	36 870 166.05	7 215 962.69	44 086 128.74
100000011	BATTERIE 12 V 120 AH PP ✓	3 695.0000	36 363 166.46	6 019 113.93	42 382 280.39
100000012	BATTERIE 12 V 150 AH PP ✓	7 275.0000	88 375 632.13	14 349 233.07	102 724 865.20
100000013	BATTERIE 12 V 180 AH PP	3 703.0000	50 645 825.55	7 447 555.22	58 093 380.77
100000014	BATTERIE 12 V 200 AH PP	835.0000	13 061 499.18	1 860 000.98	14 921 500.16
100000015	BATTERIE 12 V 220 AH PP	476.0000	8 560 832.52	1 140 702.82	9 701 535.34
100000016	BATTERIE 12 V 240 AH PP	259.0000	4 678 117.49	888 842.32	5 566 959.81
100000019	BATTERIES 12 V 135 AH PP	44.0000	471 142.76	8 137.92	479 280.68
100000030	BATTERIE 12V 70AH HUMIDE ✓	250.0000	1 306 250.00	248 187.50	1 554 437.50
100000031	BATTERIE 12 V 55 AH HUMIDE ✓	1 067.0000	4 619 233.44	877 654.35	5 496 887.79
100000034	BATTERIE 12V 75 AH HUMIDE ✓	14 911.0000	83 214 114.80	15 810 681.81	99 024 796.61
100000035	BATTERIE 12V 45 AH HUMIDE ✓	1 997.0000	6 741 036.46	1 280 796.93	8 021 833.39
100000036	BATTERIE 12V 92 AH HUMIDE ✓	1 719.0000	12 338 055.36	2 344 230.52	14 682 285.88
100000037	BATTERIE 12V 150 AH HUMIDE ✓	6 048.0000	68 175 755.00	12 953 393.45	81 129 148.45
100000038	BATTERIE 12V 105 AH HUMIDE ✓	1 276.0000	10 227 589.78	1 943 242.06	12 170 831.84
100000039	BATTERIE 12V 110AH HUMIDE ✓	200.0000	1 780 522.00	338 299.18	2 118 821.18
100000040	BATTERIE 12V 120 AH HUMIDE ✓	4 045.0000	39 004 061.50	7 410 771.68	46 414 833.18
100000051	BATTERIE 12 V 60 AH HUMIDE ✓	10 181.0000	48 226 508.24	9 163 036.57	57 389 544.81
100000059	BATTERIE 6ZE 22 12V100PP	3 561.0000	47 830 332.84	9 087 763.24	56 918 096.08
100000067	BATTERIES 43 AH HUMIDE O/S ✓	22.0000	98 687.20	18 750.57	117 437.77
100000072	BATTERIE 12V 36 AH	96.0000	394 302.78	74 917.53	469 220.31
100000080	BATTERIE 6CT-190M	650.0000	20 847 957.00	3 961 111.83	24 809 068.83

ENTREPRISE NATIONALE DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE SPA
 UNITE ACCUMULATEURS SETIF
 ZONE INDUSTRIELLE DE SETIF BP 19

22/04/2018 10:55:

Code	Désignation de l'article	Total Qte	Total HT	Total TVA	Total ttc
400000001	ACIDE 1.28 EN FLACON	131 225.0000	8 089 124.02	1 253 036.74	9 342 160.7
400000002	EAU DEMINERALISEE	20 544.0000	473 213.36	63 943.24	537 156.6
400000003	GLACIOL EN BIDON DE 5L	1 140.0000	483 000.60	10 623.01	493 623.6
400000004	ACIDE 1.28 BIDON DE 5L	2 496.0000	742 052.74	83 046.05	825 098.8
400000012	GLACEOL EN BIDON DE 5 LITRES	20.0000	4 977.00	0.00	4 977.0
500000001	VERIFICATEUR DE BATTERIE4	85.0000	774 583.75	147 170.91	921 754.6
500000002	CHARGEUR DE BATTERIE 909	4.0000	34 500.00	6 555.00	41 055.0
500000003	DENCIMETRE F425	41.0000	11 563.23	2 197.01	13 760.2
500000004	MINI TESTEUR	30.0000	57 036.60	10 836.95	67 873.5
500000005	NETOYEUR DE BORNES F432	5.0000	2 721.35	517.06	3 238.4
500000015	MILTIMETRE NUM-AUTO F1660	1.0000	8 522.71	1 619.31	10 142.0
500000016	CHARGEUR BATT DUAL F-2316	14.0000	225 786.40	42 899.42	268 685.8
Totaux				130 430 328.19	
			740 828 594.50		871 258 922.71

الملاحق رقم 04

Désignation de l'entreprise : ENPEC UNITE ACCUS

Activité : PRODUCTION BATTERIES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE BP 19 SETIF SETIF
SETIF

N° Article : 19019002041
N° NIF : 098319010012055
N° RC : 97B082130

La période

Du: 01/01/2016

au: 31/12/2016

BILAN

ACTIF	Note	Exercice 2016			Exercice 2015
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition(ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		2 898 115.00	2 898 115.00		
Immobilisations corporelles					
Terrains		447 866 092.92	2 025 608.56	445 840 484.36	445 840 484.36
Bâtiments		393 668 235.82	343 971 563.54	49 696 672.28	45 105 543.16
Autres immobilisations corporelles		587 449 449.56	369 250 527.55	218 198 922.01	228 228 808.36
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		6 086 325.47		146 086 325.47	146 375 574.94
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		290 000 000.00		290 000 000.00	
Prêts et autres actifs financiers non courants					290 000 000.00
Impôts différés actif		7 345 462.01		7 345 462.01	9 310 534.73
TOTAL ACTIF NON COURANT		1875 313 680.78	718 145 814.65	1157 167 866.13	1164 860 945.55
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1158 732 525.64	2 959 246.12	1155 773 279.52	706 671 575.29
Créances et emplois assimilés					
Clients		846 936 119.87	98 739 560.69	748 196 559.18	801 660 989.24
Autres débiteurs		1388 813 999.12		1388 813 999.12	899 474 882.48
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		26 648 223.47		26 648 223.47	428 606 268.80
TOTAL ACTIF COURANT		2 391 130 868.10	101 698 806.81	3 319 432 061.29	2 836 413 715.81
TOTAL GENERAL ACTIF		5 296 444 548.88	819 844 621.46	4 476 599 927.42	4 001 274 661.36

Désignation de l'entreprise : ENPEC UNITE ACCUS

Activité : PRODUCTION BATTERIES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE BP 19 SETIF SETIF
SETIF

N° Article : 19019002041
N° NIF : 098319010012055
N° RC : 97B082130

La période

Du: 01/01/2016

au: 31/12/2016

BILAN

P A S S I F	Note	Exercice 2016	Exercice 2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves //(Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart déquivalence (1)			
Résultat net //(Résultat net part du groupe //(1))		30 608 198.00	31 224 531.44
Autres capitaux propres -Report à nouve...			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		30 608 198.00	31 224 531.44
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		323 353 000.00	319 722 000.00
Impôts (différés et provisionnés)		1 790 750.00	287 533.33
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		38 660 326.37	49 002 814.39
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		363 804 076.37	369 012 347.72
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		20 840 192.69	22 904 095.24
Impôts		2 626 784.00	1 629 704.52
Autres dettes		3 666 135 503.95	3 576 503 982.44
Trésorerie Passif		392 585 172.41	
TOTAL PASSIFS COURANTS III		4 082 187 653.05	3 601 037 782.20
TOTAL GENERAL PASSIF		4 476 599 927.42	4 001 274 661.36

الملحق رقم 05

Désignation de l'entreprise : ENPEC UINITE ACCUS

Activité : PRODUCTION ACCUMULATEURS

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE BP 19 SETIF SETIF
SETIF

N° Article : 19019002041
N° NIF : 099719008213050
N° RC : 97B082130

La période
Du: 01/01/2017
au: 31/12/2017

BILAN

ACTIF	Note	Exercice 2017			Exercice 2016
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition(ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		2 898 115.00	2 898 115.00		
Immobilisations corporelles					
Terrains		447 866 092.92	2 025 608.56	445 840 484.36	445 840 484.36
Bâtiments		395 043 661.82	350 638 338.62	44 405 323.20	49 695 672.28
Autres immobilisations corporelles		733 967 067.29	403 049 603.14	330 917 464.15	218 198 922.01
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					146 086 325.47
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		290 000 000.00		290 000 000.00	290 000 000.00
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		6 308 350.32		6 308 350.32	7 345 462.01
TOTAL ACTIF NON COURANT		1876 083 287.35	758 611 665.32	1117 471 622.03	1157 167 866.13
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		918 600 107.14	2 833 437.41	915 766 669.73	1155 773 279.52
Créances et emplois assimilés					
Clients		1131 983 521.61	97 733 817.13	1034 249 704.48	748 196 559.18
Autres débiteurs		1374 253 343.39		1374 253 343.39	1388 813 999.12
Impôts et assimilés		491 810.25		491 810.25	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		45 943 723.29		45 943 723.29	26 648 223.47
TOTAL ACTIF COURANT		3471 272 505.68	100 567 254.54	3370 705 251.14	3319 432 061.29
TOTAL GENERAL ACTIF		5347 355 793.03	859 178 919.86	4488 176 873.17	4476 599 927.42

Désignation de l'entreprise : ENPEC UINITE ACCUS

Activité : PRODUCTION ACCUMULATEURS

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE BP 19 SETIF SETIF
SETIF

N° Article 19019002041
N° NIF 099719008213050
N° RC 97B082130

La période
Du: 01/01/2017
au: 31/12/2017

BILAN

PASSIF	Note	Exercice 2017	Exercice 2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves //(Réserves consolidées(1))			
Ecarts de réévaluation			
Ecart déquivalence (1)			
Résultat net //(Résultat net part du groupe //(1))		8 953 346.47	30 608 198.00
Autres capitaux propres -Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		8 953 346.47	30 608 198.00
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		323 353 000.00	323 353 000.00
Impôts (différés et provisionnés)			1 790 750.00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		33 201 843.77	38 660 326.37
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		356 554 843.77	363 804 076.37
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		16 225 251.24	20 840 192.69
Impôts		2 990 786.00	2 626 784.00
Autres dettes		3 755 937 637.92	3 666 135 503.95
Trésorerie Passif		347 515 007.77	392 585 172.41
TOTAL PASSIFS COURANTS III		4 122 668 682.93	4 082 187 653.05
TOTAL GENERAL PASSIF		4 488 176 873.17	4 476 599 927.42

الملحق رقم 06

Désignation de l'entreprise : ENPEC UNITE ACCUS
 Activité : PRODUCTION BATTERIES
 Adresse : ZONE INDUSTRIELLE BP 19 SETIF SETIF
 SETIF

N° Article 19019002041
 N° NIF 098319010012055
 N° RC 97B082130

COMPTE DE RESULTAT
 (Par nature)

La période
 Du: 01/01/2016
 au: 31/12/2016

RUBRIQUES	NOTE	Exercice 2016	Exercice 2015
Chiffre d affaires		1 150 846 494.94	1 540 631 213.83
Variation stocks produits finis et en cours		290 140 917.00	62 952 545.92
Production immobilisée		599 682.44	546 054.58
Subventions d exploitation			
I - Production de l'exercice		1 441 587 094.38	1 604 129 814.33
Achats consommés		1 093 111 365.53	1 187 366 634.83
Services extérieurs et autres services		47 970 612.72	57 648 989.01
II- Consommation de l'exercice		1 141 081 978.25	1 245 015 623.84
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		300 505 116.13	359 114 190.49
Charges de personnel		175 451 016.94	194 703 459.09
Impôts, taxes et versements assimilés		10 106 218.47	15 926 159.60
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		114 947 880.72	148 484 571.80
Autres produits opérationnels		5 520 390.26	2 027 310.65
Autres charges opérationnelles		36 492 348.45	30 303 017.59
Dotations aux amortissements et aux provisions		63 382 930.45	91 019 151.09
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 058 948.32	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		21 651 940.40	29 189 713.77
Produits financiers		12 590 833.34	13 235 625.00
Charges financières		166 286.35	8 350 282.24
VI-RESULTAT FINANCIER		12 424 546.99	4 885 342.76
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (+VI)		34 076 487.39	34 075 056.53
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		3 468 289.39	2 850 525.09
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 460 757 266.30	1 619 392 749.98
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 430 149 068.30	1 588 168 218.54
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		30 608 198.00	31 224 531.44
Eléments extraordinaires (produits)(à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET L'EXERCICE		30 608 198.00	31 224 531.44
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		30 608 198.00	31 224 531.44
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			

Désignation de l'entreprise : ENPEC UINITE ACCUS
 Activité : PRODUCTION ACCUMULATEURS
 Adresse : ZONE INDUSTRIELLE BP 19 SETIF SETIF
 SETIF

N° Article : 19019002041
 N° NIF : 099719008213050
 N° RC : 97B082130

COMPTE DE RESULTAT
 (Par nature)

La période
 Du: 01/01/2017
 au: 31/12/2017

RUBRIQUES	NOTE	Exercice 2017	Exercice 2016
Chiffre d affaires		1 021 629 462.42	1 150 846 494.94
Variation stocks produits finis et en cours		207 370 081.00	290 140 917.00
Production immobilisée		165 608.14	599 682.44
Subventions d exploitation			
I - Production de l'exercice		1 229 165 151.56	1 441 587 094.38
Achats consommés		979 277 183.75	1 093 111 365.53
Services extérieurs et autres services		26 909 644.99	47 970 612.72
II- Consommation de l'exercice		1 006 186 828.74	1 141 081 978.25
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		222 978 322.82	300 505 116.13
Charges de personnel		160 988 002.87	175 451 016.94
Impôts, taxes et versements assimilés		10 131 971.17	10 106 218.47
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		51 858 348.78	114 947 880.72
Autres produits opérationnels		3 725 735.95	5 520 390.26
Autres charges opérationnelles		7 793 363.08	36 492 348.45
Dotations aux amortissements et aux provisions		41 093 217.69	63 382 930.45
Réprise sur pertes de valeur et provisions		7 803 519.07	1 058 948.32
V- RESULTAT OPERATIONNEL		14 501 023.03	21 651 940.40
Produits financiers		14 709 361.57	12 590 833.34
Charges financières		21 010 676.44	166 286.35
VI-RESULTAT FINANCIER		-6 301 314.87	12 424 546.99
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		8 199 708.16	34 076 487.39
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		- 753 638.31	3 468 289.39
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 255 403 768.15	1 460 757 266.30
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 246 450 421.68	1 430 149 068.30
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		8 953 346.47	30 608 198.00
Eléments extraordinaires (produits)(à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET L'EXERCICE		8 953 346.47	30 608 198.00
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)		8 953 346.47	30 608 198.00
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			

الملاحق رقم 07

Types	6 MF 5 (45Ah)			6 VFs (55Ah)			60 AH			70 AH		
	norme	cons.	%	norme	cons.	%	norme	cons.	%	norme	cons.	%
RESALISA TON		2.2656			2.257			24.322				
Désignation												
Plomb dur	4.5 B	1.1133.99	0.977265%	5.900	15.135.93	1.379.0%	5.90C	107.183.70	9.411210384%	7.1 B	31.944.51	2.825.705%
Plomb doux pour oxyde	0.100N.74	1.49	1.188554%	0.0005.74	1.53	1.3069%	0.0005.74	10.52	8.6851.4830%	0.0005.74	2.55	2.107530%
DuralTech	3.776019126	9.311.66	0.82498%	4.005122641	12.699.63	1.2634%	4.98182.11	91.276.93	9.06594971%	6.18362455	27.510.17	2.731408%
AGIDE LAC	0.003504504	3.64	0.885321%	0.003312233	11.89	1.2150%	0.0046439	88.75	9.07020814%	0.00618291	27.49	2.839800%
Em. Chloride	0.4061.1	936.39	0.975697%	0.463105358	12.76.78	1.2626%	0.5034229	9.161.92	9.066501956%	0.62097595	2.760.64	2.72958%
Huile Valbuhne	0.000795519	1.001.47	0.918244%	0.4941	1.662.53	1.2766%	0.52854	9.683.91	9.07452704%	0.45297	2.854.21	2.71178%
Sable	C	1.59	0.810755%	0.00096899	2.7%	1.1330%	0.0011503	21.92	9.03579201%	0.001539C38	7.09	29.23488%
Sulfate de baryum	C		0.000000%	0		0.0000%	0		0.00000000%	0		0.000000%
Sub. extensible	C		0.000000%	0		0.0000%	0		0.00000000%	0		0.000000%
SKB	C		0.000000%	0		0.0000%	0		0.00000000%	0		0.000000%
Versipene	C		0.000000%	0		0.0000%	0		0.00000000%	0		0.000000%
Expander	C		0.000000%	0		0.0000%	0		0.00000000%	0		0.000000%
Separateur je	0.10988246	21.53	0.278706%	0.01165574	30.51	1.0882%	0.013279	743.29	8.67849241%	0.0170491	78.72	2837888%
160*0.80*0.20	C			0			3.46	155.004	28.15753834%	0		0.000000%
Separateur je	2.0%	1.7385.30	1.61711%	3.46	23.524.22	2.1495%	0			9.87	43.882.02	4.081730%
124*100*0.20	C			0			0			0		
Separateur je	124*130*0.20 E			0			0			0		
Bac	1	2.465.00	2.669178%	1	2.757.00	2.967%	1	18.322.00	19.8315786%	1	4.446.00	4.811313%
Crouverte	1	2.465.00	1.975285%	1	2.757.00	2.708%	1		0.00000000%	1	4.446.00	3.561249%
Pageine	C			0			0			0		
Etrapele	1	2.465.00	0.706420%	1	2.757.00	0.7898%	1	18.322	5.248533449%	1	4.446.00	1.271619%
Boulcons M18	C			6	16.542.00	4.7639%	6	105.832	31.65891741%	6	26.576.00	7.681339%
Boulcons M18	C			0			0			0		
Boulcons M27	C			0			0			0		
Boulcons M27 a	C			0			0			0		
Vit	C			0			0			0		
Coude pour				0			0			0		
coiffe pp	1	2.465.00	2.176811%	1	2.757.00	2.453%	1	18.322	16.17336805%	1	4.446.00	3.924615%
Certificatde												
granite	1	2.465.00	2.176811%	1	2.757.00	2.453%	1	18.322	16.17336805%	1	4.446.00	3.924615%
d'emballage	0.03	73.98	1.705900%	C.030	82.71	1.9050%	0.03	549.66	12.660112%	0.030	131.38	3.071067%

1

Types	130 AH			350 AH			180 AH			150 AH			200 AH		
	nomme	coors	%	nomme	coors	%	nomme	coors	%	nomme	coors	%	nomme	coors	%
REALISATION		22 872		23 872		3 973									
Designation															
Ploché dir	11.795000	LE11765L930	0.13278	E1415000	E20593.0406	0.24391	E529915000	6.025915000	0.045554	E529915000	6.025915000	0.04	E529915000	6.025915000	0.00000
Ploché de lège	0.014398	12.92340	0.18072	0.004553	3944524	3225831	0.000005	0.304127	0.066833	0.00000	5.24	0.014	0.02161	0.00000	0.00000
Ploché deux pour															
oxyde	10.193344	LE61881925	0.13351	E2403588	296988.1509	248400	15.29595	6.085163963	0.080841	15.2660	39373.681	0.014	16.22077	0.00000	0.00000
Densifloc	0.001952	130.41797	0.13298	0.011998	286.4114	245971	0.01177	59.65738	0.065953	0.0148	36.82	0.014	0.015689	0.00000	0.00000
ADDF LAC	1.054201	131L14540C	0.13362	1.243874	29741.3115	248411	1.53136	2082.13164	0.064944	15.334	394845	0.014	1.82223	0.00000	0.00000
Eau distillée	1.115290	14393.9C291	0.13193	1.398000	31463.3960	275480	152115	3444.60195	0.060883	162.22	417704	0.014	1.723570	0.00000	0.00000
Huile synthétique	0.022865	38.39794	0.13193	0.000293	79.1247	248699	0.00062	14.32495	0.085915	0.00000	9.3	0.014	0.053841	0.00000	0.00000
Suie	0.000000	CC0000	0.00000	0.000000	0.00000	2.00000	0.00000	0.390730	0.080003	0.00000	0.00	0.000	0.000000	0.00000	0.00000
Sulfate de baryum	0.000000	CC0000	0.00000	0.000000	0.00000	2.00000	0.00000	0.390730	0.080003	0.00000	0.00	0.000	0.000000	0.00000	0.00000
Styrenite sensible	0.000000	CC0000	0.00000	0.000000	0.00000	2.00000	0.00000	0.390730	0.080003	0.00000	0.00	0.000	0.000000	0.00000	0.00000
Sf8	0.000000	CC0000	0.00000	0.000000	0.00000	2.00000	0.00000	0.390730	0.080003	0.00000	0.00	0.000	0.000000	0.00000	0.00000
Vernis epier	0.000000	CC0000	0.00000	0.000000	0.00000	2.00000	0.00000	0.390730	0.080003	0.00000	0.00	0.000	0.000000	0.00000	0.00000
Expendier	0.027590	353.6213	0.12614	6.39669	778.3887	227756	0.04113	158.41305	0.065874	0.0400	10334	0.014	0.040639	0.00000	0.00000
Séparateur pe	0.000000	CC0000	0.00000	0.000000	0.00000	0.00000	24.93000	1.293810000	0.187921	25.9200	567400	0.014	0.000000	0.00000	0.00000
Séparateur pe	1.7820000	2289569800	0.21365	21.060000	912744.3209	246753	0.008000	0.390730	0.080003	0.00000	0.00	0.000	27.59080C	0.00000	0.00000
160*100*20															
Séparateur pe	0.000000	CC0000	0.00000	0.000000	0.00000	0.00000	0.000000	0.000000	0.000000	0.00000	0.00	0.000	0.000000	0.00000	0.00000
120*130*20 ZE															
Bac	1.000000	12817.0C0C	0.13873	1.000000	23872.00000	125859	1.00000	3973.803000	0.043003	1.0000	257503	0.013	1.000000	0.00000	0.00000
Courroie	1.000000	12817.0C0C	0.10266	1.000000	23872.00000	119121	1.00000	3973.803000	0.023124	1.0000	257503	0.012	1.000000	0.00000	0.00000
Peignee	2.000000	23634.0C0C	0.19443	2.000000	47740.00000	336244	2.00000	7946.803000	0.065872	2.0000	519003	0.014	2.000000	0.00000	0.00000
Etiquette	1.000000	12817.0C0C	0.13872	1.000000	23872.00000	206898	1.00000	3973.803000	0.023124	1.0000	257503	0.011	1.000000	0.00000	0.00000
Boucliers M13	0.000000	CC0000	0.00000	0.000000	0.00000	2.00000	0.00000	0.000000	0.080003	0.0000	0.00	0.000	0.000000	0.00000	0.00000
Boucliers M18	0.000000	CC0000	0.00000	0.000000	0.00000	0.00000	0.00000	0.000000	0.080003	0.0000	0.00	0.000	0.000000	0.00000	0.00000
Boucliers M27	6.000000	78932.0C0C	0.23196	6.000000	143282.00000	346816	6.00000	23833.000000	0.027115	6.0000	1545800	0.015	6.000000	0.00000	0.00000
Boucliers M27a	0.000000	CC0000	0.00000	0.000000	0.00000	0.00000	0.00000	0.000000	1.080003	0.0000	0.00	0.000	0.000000	0.00000	0.00000
Coude pour															
coffice ep	1.000000	12817.0C0C	0.11314	1.000000	23872.00000	221073	1.00000	3973.803000	0.025471	1.0000	257503	0.012	1.000000	0.00000	0.00000
Certificat de															
garantie	1.000000	12817.0C0C	0.11314	1.000000	23872.00000	221073	1.00000	3973.803000	0.025471	1.0000	257503	0.012	1.000000	0.00000	0.00000
Cylindre															
d'emballage	0.040000	395.98E10	0.12989	0.040000	1056.38000	224193	0.04000	114.812000	0.040853	0.0400	11330	0.013	0.050000	0.00000	0.00000

3

220 AH		
nomme	cons.	%
190090	128E53900	09113
00004	1.5946	00132
17.5393	119E26397	00119
00172	11.6717	00119
17672	1198.1E60	00118
18638	1263.6E95	00118
00043	2.9109	00120
00000	0.0000	#DIV/0!
00000	0.0000	#DIV/0!
00000	0.0000	#DIV/0!
00000	0.0000	#DIV/0!
00477	32.81C6	00115
00000	0.0000	
291500	19770.4800	00184
00000	0.0000	
10000	67E.0000	00073
10000	67E.0000	00054
20000	1356.0C00	00103
10000	67E.0000	00019
00000	0.0000	00000
00000	0.0000	
50000	4058.0C00	00133
00000	0.0000	
10000	67E.0000	00060
10000	67E.0000	00060
00500	13.90C0	00078

4

Types	200 AH				2011 / 2010				1300 AH				1000 AH			
	NETTE	COVS.	%	NETTE	COVS.	%	NETTE	COVS.	%	NETTE	COVS.	%	NETTE	COVS.	%	
Floam clir	0.00473956	0.000000%	0.000000%	13.07000	0.01461172	0.1127	21.120%	12.24900	0.00000000%	8.65100000	0.00000000%	0.000000%	0.00000000	0.000000%	0.000000%	
Foudre de liège	0.00473956	0.000000%	0.000000%	0.01461172	0.01461172	3.70	222.08%	0.002759	0.00000000%	0.000374	0.00000000%	0.000000%	0.00000000	0.000000%	0.000000%	
Floam claux pour																
Coyde	18.5736877	0.000000%	0.000000%	0.05635176	0.00000000%	19.90025	1.9528%	11.038	0.00000000%	7.47175165	0.00000000%	0.000000%	7.47175165	0.000000%	0.000000%	
DyneHock	0.01419181	0.000000%	0.000000%	0.00723	0.00000000%	13.55	1.3604%	0.00070	0.00000000%	0.0026364	0.00000000%	0.000000%	0.0026364	0.000000%	0.000000%	
ACIDE L'0'	1.86077491	0.000000%	0.000000%	0.45591021	0.00000000%	1.93453	1.9333%	1.10186	0.00000000%	0.751481351	0.00000000%	0.000000%	0.751481351	0.000000%	0.000000%	
Eau distillee	0.46632	0.000000%	0.000000%	0.46717992	0.00000000%	1.96850	1.8453%	1.17765	0.00000000%	0.19281	0.00000000%	0.000000%	0.19281	0.000000%	0.000000%	
Huile Vegetaline	0.004513271	0.000000%	0.000000%	0.00430	0.00000000%	5.59	230.69%	0.000000	0.00000000%	0.00794411	0.00000000%	0.000000%	0.00794411	0.000000%	0.000000%	
Suab																
Sulfate de baryum																
Substensif																
SAB																
Vansperse																
Expander	0.00000000	0.000000%	0.000000%	0.000000	0.00000000%	0.000000	0.000000%	0.000000	0.00000000%	0.000000	0.00000000%	0.000000%	0.000000	0.000000%	0.000000%	
Separateur #1	1.60000000	0.000000%	0.000000%	0.000000	0.00000000%	166.57120	57.20%	0.07359	0.00000000%	15.91	0.00000000%	0.000000%	15.91	0.000000%	0.000000%	
Separateur #2																
100*100*0.20	30.78	0.000000%	0.000000%	0.000000	0.00000000%	0.000000	0.000000%	13.43000	0.00000000%	12.68	0.00000000%	0.000000%	13.43000	0.000000%	0.000000%	
Separateur #3																
1.29*1.50*0.20 JE																
ZerFe121 x1.25 x0.20																
Bac																
Courcicle																
Poligree																
Elquette																
Bouchons MB3 a																
Vis																
Bouchons MB3																
Bouchons MB7																
Bouchons MB7 a																
Vis																
Coude pour																
certificat pp																
Certificat																
garantie																
Calophane																
c'embaillage	8.05	0.000000%	0.000000%	0.04	0.00000000%	73.64	3.760%	0.045	0.00000000%	0.04	0.00000000%	0.000000%	0.04	0.000000%	0.000000%	

5

TOTAL	%
275 2135	
1 133 537 39	100.00%
127 09	100.00%
1 005 810 42	100.00%
978 48	100.00%
101 124 06	100.00%
105 727 07	100.00%
242 57	100.00%
-	0.00%
-	0.00%
-	0.00%
-	0.00%
2 803 39	100.00%
550 467 80	100.00%
1 075 063 84	100.00%
34 114 08	
-	
92 388 00	100.00%
124 844 00	100.00%
131 840 00	100.00%
349 084 00	100.00%
347 238 00	100.00%
317 022 00	100.00%
305 946 00	100.00%
23 858 00	100.00%
1 13 285 00	100.00%
1 13 285 00	100.00%
4 347 70	100.00%

6

الملخص:

تعد محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة، فهي تساعد في تحسين الأداء المالي وذلك راجع لنوعية مخرجاتها، فهي تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات، وهذا بالاعتماد على مختلف الطرق لحسابها، مما يساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها، وبالتالي تحقيق الرقابة على مختلف عناصر التكاليف، مما يؤدي إلى القيام بالوظائف الأساسية كالتخطيط والرقابة وبالخصوص اتخاذ القرارات وتحسين الأداء المالي.

وتجسيدا لذلك تم القيام بدراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية الكهروكيميائية ENPEC -سطيف-

وذلك لإبراز دور محاسبة التكاليف بالتحكم في التكاليف وتحسين الأداء المالي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، تحسين الأداء المالي.

Abstract:

Cost accounting is an important tool in the company, It helps to improve the financial performance due to the quality of its outputs, It's considered as an important source of information for to pricing, Based on various calculation ways which can help the manager to compare results and analysis and discover gaps and address them, thus achieving control over the various cost elements leading to perform basic functions such as planning and control in particular take appropriate decision and Improving financial performance.

For that, and to prove the role of the cost accounting a field study was done on ENPEC -SETIF- for Cost accounting visibility and how it can improve financial performance, Especially regarding controlling the costs.

Keywords: Cost accounting, Improving financial performance