الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

شعبة: مالية ومحاسبة

عنوان المذكرة:

أثر تكلفة مشاريع البناء على مردودية الوكالة العقارية

دراسة ميدانية في الوكالة الولائية للتسير العقاري الحضاري

لولاية المدية 2022 2023

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

لجنة المناقشة:

الاستاذ محمد شكرين..... رئيسا

الاستاذ بوجطو حكيم .....عظو مقررا

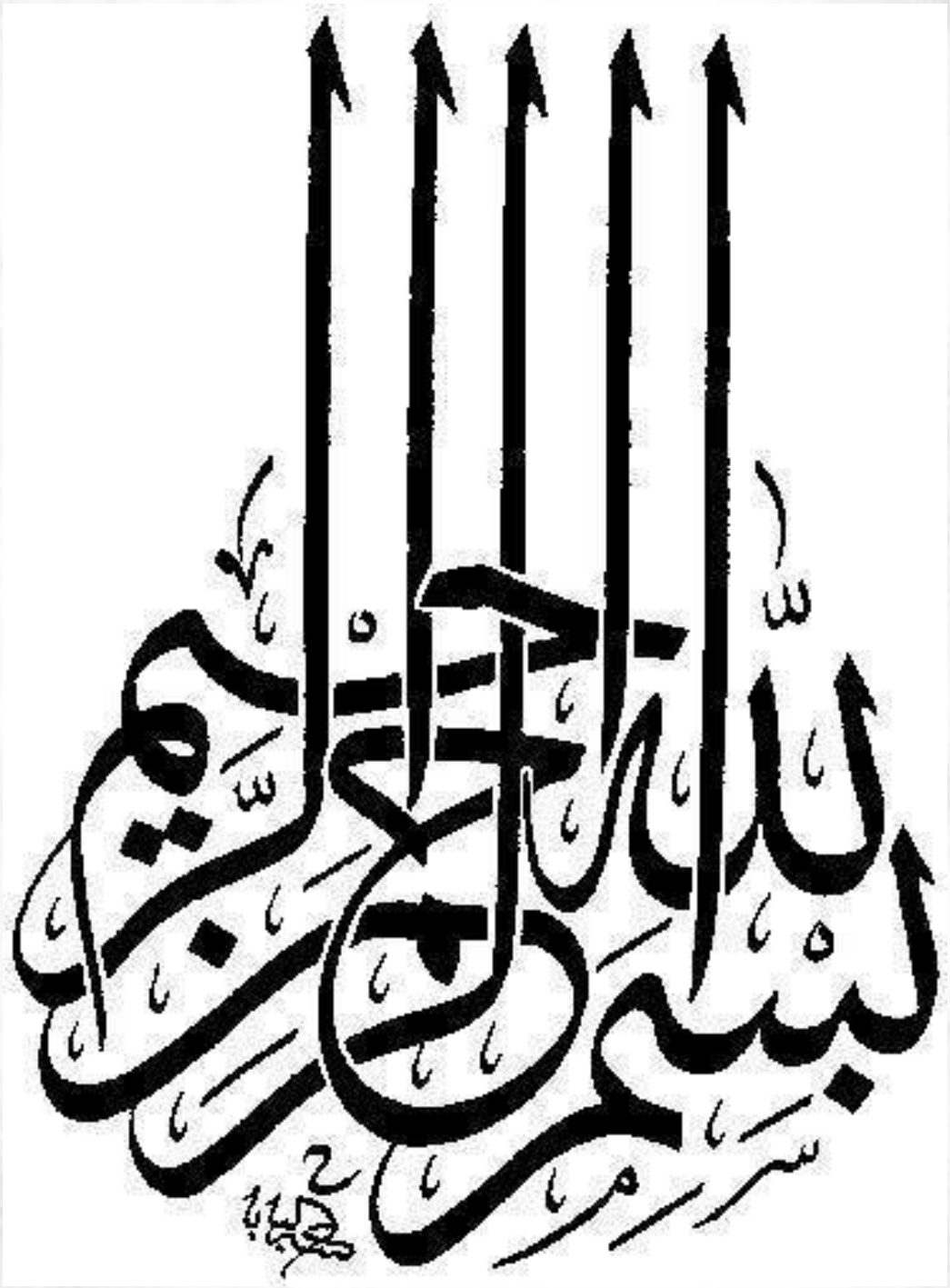
الاستاذ جودي .....عضوا ممتحن

من إعداد الطالب :

كريم مربوش

تحت إشراف الأستاذ :

أ د. حكيم بوجطو


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر و تقدير

أولا وقبل كل شيء أحمد الله سبحانه و وتعالى على توفيقه لنا من أجل إتمام هذا العمل والوصول إلى هذه المرتبة من العلم والنجاح

أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف **حكيم بوجطو** الذي لم يبخل علي بالنصائح والتوجيهات سواء في مرحلة الدراسة أو التأطير، فقد كان مثالا في التعامل وقدوة في العمل، فله مني كل الشكر و التقدير.

أتوجه بالشكر المسبق إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين سيبذلون جهدا في قراء هذه المذكرة من أجل تقييمها.

كما أتوجه بشكري واحترامي إلى أساتذة وإدارة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير بجامعة المدية على المساعدات التي قدموها لنا طوال فترة الدراسة.

ولا يفوتني التوجه بالشكر والاحترام إلى أخي الأستاذ **فار عبد القادر**على النصائح والتوجيهات التي قدمها لي

طوال فترة إعدادهذه المذكرة.

كما أتقدم بالشكر والعرفان لكل من ساعدني من قريب أو بعيد لإتدمام هذا البحث.

دون أن أنسى السيد مدير الوكالة العقارية لولاية المدية **زوبير مخلوفي** كل الشكر الذي كان له الفضل الكبير في مساعدتي وتوجيهي وكل موظفيها وخاصة فرع المحاسبة العامة على المساعدة الخاصة بالجانب التطبيقي.

الإهداء

إلى فيض الأمان ونبع الحنان

إلى من رمتني الأقدار في أحضانها

إلى من غمرتني بحبها وحنانها أمي الغالية حفظها الله

إلى من كان سندي في الحياة

إلى من كان مرشدي في المتاهات والدي حفظه الله ورعاه

إلى أعز ما وهبني الله إخوتي وأخواتي

إلى كل الأهل والأقارب

إلى كل الأصدقاء وزملاء الدراسة

إلى كل هؤلاء الأعزاء أهدي ثمرة جهدي

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على آثر محاسبة التكاليف على مردودية المؤسسة الاقتصادية العمومية، فمحاسبة التكاليف تعتبر من أهم الطرق لتحسين المردودية في المؤسسة، كما تضمن للمؤسسة لها استمراريتها و الحفاظ على تكاليفها من خلال التطبيق الجيد لها، من هنا يمكن القول أن الاعتماد على محاسبة التكاليف في تحسين المردودية يمكن المؤسسة الاقتصادية العمومية من تخصيص الموارد الاقتصادية المحدودة لإنتاج السلع و الخدمات، و ذالك بهدف الوصول إلى توازن المؤسسة و تحقيق أكبر قدر من الأرباح عن طريق الاستخدام الأمثل لتلك الموارد.

حيث أن منهج تقييما المردودية داخل المؤسسة ضروري جدا، حيث يلعب دورا هاما في تحديد نقاط القوى و الضعف و في تقييم الأداء المالي و تقييم الموارد من حيث الندرة أو الوفرة، و التي تتطلب الرشادة في التسيير المؤسسة.

وقد حاولنا إسقاط الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف والأهمية التي تلعبها على إحدى المؤسسات الاقتصادية وهي الوكالة العقارية لولاية المدية، و هذا من أجل معرفة مدى أهمية و تأثير محاسبة التكاليف على مردودية الوكالة العقارية.

الكلمات الافتتاحية :محاسبة التكاليف، طرق حساب محاسبة التكاليف .

This study aims to investigate the impact of cost accounting on the performance of public economic enterprises. Cost accounting is considered one of the most important methods for improving efficiency within an organization, ensuring its continuity, and maintaining its costs through effective implementation. Therefore, it can be said that relying on cost accounting to enhance performance allows public economic enterprises to allocate limited economic resources to produce goods and services. This is done with the goal of achieving balance within the organization and maximizing profits by optimizing the use of those resources.

The evaluation approach to performance within the organization is crucial as it plays a significant role in identifying strengths and weaknesses, evaluating financial performance, and assessing resource scarcity or abundance. This requires skillful management of the organization.

We have attempted to illustrate the role and importance of cost accounting in one specific economic institution, namely the Real Estate Agency of Medea Province, in order to understand the significance and impact of cost accounting on the agency's performance.

Keywords: cost accounting, cost accounting methods

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
شكر والتقدير	–
الإهداء	–
الملخص	–
قائمة المحتويات	I – III
قائمة الجداول والأشكال و الملاحق	IV – VII
المقدمة	ا – و
الفصل الأول: مدخل الى محاسبة التكاليف	01 – 35
تمهيد	02
المبحث الأول : ماهية محاسبة التكاليف	03
المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف	03
المطلب الثاني: طبيعة محاسبة التكاليف ووظائفها	05
المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف	07
المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف والمستويات الأخرى	11
المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف	16
المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف ومقوماتها	16

المطلب الثاني:الدوافع والعوامل المؤثرة في تصميم النظام التكاليف	17
المطلب الثالث:استخدامات النظام التكاليف	19
المبحث الثالث: طرق قياس التكلفة	20
المطلب الأول:طريقة التكاليف الكلية(الأقسام المتجانسة)	20
المطلب الثاني:طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية)	25
المطلب الثالث:طريقة التكاليف المعيارية	30
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: المردودية المالية	60 – 36
تمهيد الفصل الثاني	37
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمردودية	38
المطلب الأول: ماهية المردودية	38
المطلب الثاني: مكونات ومتطلبات المردودية	43
المطلب الثالث: الأهداف والعوامل المؤثرة على المردودية	44
المبحث الثاني: مفاهيم حول المردودية المالية	47
المطلب الأول: مفهوم المردودية المالية	47
المطلب الثاني: قياس المردودية المالية والعوامل المؤثرة فيها	50
المطلب الثالث: أليات التحكم في المردودية المالية ومعايير قياسها	53

المطلب الرابع : مؤشرات التوازن المالي	56
خلاصة الفصل	60
الفصل الثالث:الإطار التطبيقي للدراسة بالوكالة العقارية لولاية المدية	87 – 61
تمهيد الفصل الثالث	62
المبحث الأول : التعريف بالوكالة الولائية للتسيير و التنظيم العقاري الحضري لولاية المدية	63
المطلب الأول: لمحة عن الوكالة الولائية للتسير و العقاري التنظيم العقاري الحضري لولاية المدية	63
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للوكالة العقارية لولاية المدية	66
المطلب الثالث : التشخيص المالي للوكالة العقارية من خلال القوائم المالية	68
المبحث الثاني : التقنيات التي تستعملها الوكالة في حساب تكاليفها	69
المطلب الأول : تحديد التكاليف المتغيرة	69
المطلب الثاني :عرض القوائم المالية للوكالة العقارية	74
المطلب الثالث : التشخيص المالي للوكالة العقارية من خلال القوائم المالية	80
خلاصة الفصل	87
الخاتمة	92 – 88
قائمة المراجع	97 – 93
قائمة الملاحق	103 – 98

قائمة الأشكال

رقم الشكل	اسم الشكل	رقم الصفحة
الشكل رقم (01)	يوضح وظائف محاسبة التكاليف	07
الشكل رقم (02)	يوضح العلاقة بين محاسبة التكاليف المجالات الأخرى	15
الشكل رقم (03)	يوضح كيفية الأحتياج لرأس المال العامل داخل المؤسسة	58
الشكل رقم (04)	التطور التاريخي للوكالة	63
الشكل رقم (05)	الهيكل التنظيمي للوكالة العقارية لولاية المدية	66

قائمة الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول	رقم الصفحة
الجدول رقم (01)	جدول يوضح بعض مفاتيح التوزيع الأولي المقترحة حسب طبيعة النفقات	29
الجدول رقم (02)	جدول الاستغلال التفاضلي	33
الجدول رقم (03)	العوامل التي تغير في وأس المال العمل بالزيادة أو بالنقصان	63
الجدول رقم (04)	جدول إحتياج رأس المال العامل BFR	64
الجدول رقم (05)	تقسيم الأعباء حسب طريقة التكاليف المتغيرة	75
الجدول رقم(1-6)	يمثل قائمة الأعباء الثابتة والمتغيرة لسنة 2021	76
الجدول رقم(1-7)	يمثل القائمة المختصرة لأأعباء الثابتة والمتغيرة لسنة 2021	76
الجدول رقم(1-8)	يمثل قائمة الأعباء الثابتة والمتغيرة لسنة 2020	77
الجدول رقم(1-9)	يمثل القائمة المختصرة لأعباء الثابتة والمتغيرة لسنة 2020	77
الجدول رقم(3-10)	ميزانية الأصول للسنوات 2020-2021	79
الجدول رقم(4-11)	ميزانية الخصوم للسنوات 2020-2021.	80
الجدول رقم (12)	الميزانية المالية المختصرة للسنوات 2020-2021	81
الجدول رقم (3-13)	جدول حساب النتائج للوكالة العقارية للسنوات2021،2020	82
الجدول رقم (3-14)	جدول حساب النتيجة الجبائية للسنوات 2020-2021	83
الجدول رقم (4-15)	تطور رأس المال العامل خلال الفترة 2020-2021	85
الجدول رقم (4-16)	يوضح إحتياجات رأس المال الخاص والأجنبي	86
الجدول رقم (4-17)	إحتياجات رأس المال العامل 2020-2021	87
لجدول رقم (3-18)	يوضح الخزينة 2020-2021	87

الجدول رقم (4-19)	المردودية المالية 2020-2021	89
لجدول رقم (4-20)	المردودية الأقتصادية2020-2021	89
لجدول رقم (2-21)	المردودية التجارية	90
الجدول رقم (22)	أثر الرافعة المالية	90

قائمة الملاحق

رقم الملحق	اسم الملحق	رقم الصفحة
01	قائمة الأعباء الثابتة والمتغيرة للوكالة العقارية لولاية المدية لسنة 2020-2021	105
02	قائمة الأعباء الثابتة والمتغيرة للوكالة العقارية لولاية المدية لسنة 2020-2021	106
03	جدول حسابات النتائج (TCR) للوكالة العقارية لولاية المدية لسنة 2020-2021	107
04	ميزانية الخصوم للسنوات (Passif) للوكالة العقارية لولاية المدية لسنة 2020-2021	108
05	ميزانية الأصول(Actif) للوكالة العقارية لولاية المدية لسنة 2020-2021	109

مقدمة

مقدمة

تتعرض المؤسسات في الوقت الحالي لمنافسة عالمية شديدة، وتواجه تحديات تقنية في طرق الإنتاج والتغيرات الجوهرية بها، تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى إرضاء العملاء من خلال تقديم منتجات تنافسية من حيث الجودة والسعر. ولتحقيق ذلك، يجب على المؤسسات تطوير نفسها لتحقيق الجودة وتقديمها بأسعار تنافسية في وقت قصير. يجب أن تركز المؤسسات على التكلفة وتخفيضها وتطوير المنتجات دون المساس بجودتها، وأن تسعى جاهدة لإرضاء العملاء وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

لتحقيق أهدافها، تعتمد المؤسسات على نظام معلومات شامل ومتكامل، ومن بينها نظام محاسبة التكاليف. يعزز نظام محاسبة التكاليف القدرة على اتخاذ القرارات الرشيدة والتحكم في التكاليف. يمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تبني أنظمة محاسبية تستند إلى قواعد ومبادئ وفروض وسياسات توجه المحاسب في تحديد تكاليف الإنتاج ومعرفة نتائج الأعمال والتحكم فيها. يجب على المؤسسات تحسين استخدام أساليب المحاسبة المتاحة والتحكم في تكاليفها ووضع استراتيجيات تنافسية تجعلها تنتج بأقل تكلفة ممكنة مع المحافظة على الجودة والبحث عن مزايا تنافسية.

تُعَدُّ محاسبة التكاليف أداة هامة في التحكم في التكاليف من خلال تحديد التكاليف ودراسة هيكلتها بشكل دقيق. عندما تتوافر المعلومات الدقيقة للإدارة، من بين الأدوات المستخدمة للتحكم في التكاليف، تبرز محاسبة التكاليف كأداة مهمة لتحديد ودراسة هيكلة التكاليف بدقة، وتوفير قاعدة دقيقة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتكاليف والتحكم فيها، وتعزيز مردودية وفعالية المؤسسة.

الإشكالية:

ضمن العرض الفكري والعلمي وإنطلاقا مما سبق سنحاول تسليط الضوء في بحثنا على أهمية كل من محاسبة التكاليف والمردودية المالية داخل المؤسسة كعاملين مترابطين ومؤثرين على نشاط المؤسسة،حيث قمنا بتوظيف بعض المعارف النظرية الخاصة بهاذين العنصرين وإسقاطهما على الواقع العلمي،حيث ظهر لنا التساؤل الرئيسي التالي :"**ما مدى تأثير تكلفة مشاريع البناء على مردودية الوكالة العقارية؟**

الأسئلة الفرعية:

ومن السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو تأثير طبيعة وخصائص المؤسسة في أهداف ومبادئ استخدام محاسبة التكاليف ؟
- ماهي مساهمة نظام التكاليف في تحديد التكلفة و المردودية لاتخاذ القرار في المؤسسة؟
- هل تؤثر محاسبة التكاليف المعتمدة على المردودية المالية للوكالة العقارية بالمدية؟

الفرضيات:

من أجل التعامل مع التسؤلات السابقة وعلى أساس مبادئ البحث العلمي تم وضع مجموعة من الفرضيات التي تقودنا للوصول الى الأهداف المنشودة ، يمكن حصر هذه الفرضيات التي تمت على أساسها الدراسة التالية فيما يلي :

- لطبيعة وخصائص المؤسسة تأثير كبير على أهداف ومبادئ استخدام محاسبة التكاليف.
- يساهم نظام محاسبة التكاليف في تحسين المردودية المالية بشكل عام.
- لمحاسبة التكاليف التأثير على المردودية المالية للوكالة العقارية حيث كلما قامت المؤسسة بالتحكم في تكاليفها وتخفيضها تزيد من قيمة مردودية الوكالة العقارية .

أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة في توضيح مدى تأثير ودور محاسبة التكاليف في توضيح وتحليل مختلف العمليات والأنشطة الاقتصادية للوكالة العقارية. هذا يساعد في فهم وتقييم كيفية استخدام الموارد وتحقيق العائدات، وبالتالي يمكن تحديد النقاط القوى والضعف.ومدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية ,وكذالك لتقيم الوضعية المالية للوكالة ومساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرار السليم وتصحيح الانحرفات أوالقيام بأنشطة عمليات أو استثمارات جديدة ، وكذالك تبيان الفوائد الناتجة عن استخدام نظام محاسبة التكاليف في تحسين المردودية المالية.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث أساسا إلى محاولة الكشف عن العناصر التالية :

- يهدف البحث إلى تحديد طبيعة و أسس استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة و بيان دور محاسبة التكاليف في تطوير وزيادة المردودية المالية في المؤسسة.

- تبين مدى أهمية نظام محاسبة التكاليف في تحسين المردودية المالية في المؤسسة.
- إبراز دور محاسبة التكاليف في تحسين المردودية المالية في االوكالة العقارية لولاية المدية.
- معرفة مدى تأثير محاسبة التكاليف على نشاط الوكالة العقارية.
- التعرف على الوضعية المالية للوكالة.

أسباب اختيار البحث:

اختيارنا لهذا الموضوع يعود لعدة دوافع أهمها :

- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، و بالتالي تمثل مساهمة عملية في هذا المجال.
- ارتباط هذا الموضوع بطبيعة تخصصنا و الميول الشخصي و فتح باب البحث أكثر في هذا المجال.
- الموضوع يتوافق مع التخصص الذي درسته
- رغبة منا في إفادة الطلبة من هذه الدراسة.
- تبين مدى أهمية نظام محاسبة التكاليف في تحسين المردودية المالية في الوكالة العقارية.
- حداثة الموضوع حيث أصبح التحكم في التكاليف من إهتمامات الكبرى للمؤسسات.

المنهج المتبع:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع وبغية الوصل إلى تحقيق أهداف البحث والإحاطة بمختلف جوانبه، فإن المنهج المتبع في الدراسة يتمثل في المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض للجوانب النظرية لمحاسبة التكاليف من تعاريف وأهمية وأهداف ومختلف التقنيات والطرق المتبعة في حساب التكلفةبالطريقة التقليدية، وتقييم الأداء والمراحل التي تمر بها عملية التقييم وكذا مكانتها في الوكالة العقارية (عمومية كانت أو خاصة) وتأثير على ربحيتها، بالإضافة إلى دراسة و تحليل ما كتب حول موضوع البحث في المراجع والأجنبية فضلا عن عملية الاختبار فرضيات البحث و تحقيق أهدافه.

الدراسات السابقة :

إن الغرض الأساسي من التعرض للدراسات السابقة هو الوقوف على أهم الدراسات النظرية والتطبيقية ذات العلاقة بموضوع البحث ومعرفة أهم النتائج التي توصلت إليها، والتي يمكن الإستفادة منها لمعالجته موضوع الدراسة من جوانبه المختلفة، ومن بين الدراسات السابقة نذكر مابلي :

- سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة،** دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPLالبليدة،قسم علوم التجارية ، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر،الجزائر،2009 تمحور موضوع الدراسة حول التركيز على دراسة الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة بنوع والتفصيل،أما في دراسة الحالة التطبيقية فقد تم معالجة النظام المتبع في المؤسسة وهو نظام التكاليف الكلية، ومحاولة إسقاط الدراسة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- عماد زودة "**مساهمة مراقبة التسيير في تصميم نظام محاسبة التكاليف**"–رسالة ماجيستير – قسم علوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية،جامعة الحاج لخظر باتنة – ،الجزائر، 2009، تمحور موضوع البحث حول دراسة التكاليف المعيارية في تحسين المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ثم إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف والطرق المستخدمة في حساب التكاليف وسعر التكلفة.
- بوطغان حنان، "**تحليل المردودية اللمحاسبية للمؤسسة الإقتصادية** "،–رسالة ماجيستير–،دراسة حالة الشركة الوطنية للبترو كمياءENIP ،كلية العلوم الاقتصادية والتسير والعلوم التجارية,،قسم علوم التسيير، جامعة20 أوت 1955،سكيكدة،2007،تمحور موضوع الدراسة حول تبيان لبعض مفاهيم المتعلقة بالمردودية وكل مايمكن أن يصاحبها من مفاهيم محاسبية والمالية المرتبطة بها مع تحليل كيفية قياسها بإستخدام الطرق وتقنيات من خلال تحليل للوثائق و المعطيات المالية المجدولة وحساب مختلف النسب والمؤشرات المتضمنة والمرتبطة بموضوع الدراسة حيث تم تطبيق كل ماتنولته في الجزء النضري تم تطبيقه على واحدة من أهم مؤسستنا العمومية الجزائرية وهي الشركة الوطنية للبترو كمياء ENIP التي كانت محل الدراسة .
- عكوش محمد أمين"**أثر تطبيق المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية** "–رسالة الماجيستير– جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الإقتصادية والتسير والعلوم

التجارية، قسم علوم التسيير، قسم علوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق،الجزائر،2010-2011، تمحور موضوع هذه الدراسة حول تبني المحاسبة الدولية في المؤسسات الجزائرية وأثارها المحتملة على المردودية المالية بإعتبارها من أهم النسب التي تقيم على أساسها المؤسسة،وإبراز المفاهيم التعلقة بالمحاسبة و مبادئها ،والتوافق المحاسبي ،ومعايير المحاسبة الدولية،النظام المحاسبي المالي ،المردودية المالية.

- وليد بشيشي وسليم مجلخ "**الرقابة الداخلية وأثرها على مردودية المالية في المؤسسة دراسة قياسية بإستخدام شعاع الإنحدار الذاتي VARخلال فترة 2009**-2015 البحث هو عبارة عن مجلة حيث تهدف الدراسة الى إبراز أهمية الرقابة الداخلية في تحسين المردودية المالية ، حيث توصلت الدراسة من الناحية النظرية الآ أن الرقابة الداخلية تؤثر على المردودية المالية للمؤسسة عبر تأثيرها على محدداتها ،ولقد تبين من خلال الدراسة وجود علاقة إرتباط طردية عكسية قوية ذات دلالة إحصائية بين المردودية والرقابة على محدادتها.
- بوزيد سفيان "**المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسير وإتخاذ القرار**"،دراسة حالة مؤسسة سوناطراك وحدة أرزيو، مذكرة تدخل ضمن متطبات نيل شهادة الماجيستير في علوم التسير،تخصص مالية و محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية 2009-2010،تمحور موضوع البحث الى إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسة الأ وهو الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرار، حيث تمت دراسة أهمية المحاسبة التحليلة وأهميتها في مراقبة التسيير ،حيث تم عرض مختلف طرق حساب التكاليف وكيفية إستعمال المعلومات والنتائج وتبين دورها في المراقبة وإتخاذ القرار داخل الإدارة .

صعوبات الدراسة:

عند تناولنا لهذا الموضوع، واجهتنا بعض الصعوبات والعوائق منها:

- طبيعة الموضوع في حد ذاته لأنه مرتبط بأداء المؤسسة من الناحية المالية؛
- صعوبة الحصول على المعلومات والتي هي بشكل قليل في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة.
- قلة الوثائق المقدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة وذلك بسبب سرية المعلومات فيها.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية : تلقى هذه الدراسة على مدى التطبيق السليم لمحاسبة التكاليف في الوكالة العقارية لولاية المدية.
- الحدود الزمانية : تمت دراسة المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة لسنة.2021/2020
- الحدود الموضوعية : اهتمت بموضوع أثرتكلفة مشاريع البناءعلى مردودية الوكالة العقارية لولاية المدية.

هيكل البحث:

سيتم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول يبدأ بمقدمة و ينتهي بخاتمة، حيث سنتناول في الفصل الأول المرسوم بعنوان "مدخل إلى محاسبة التكاليف –"ماهية محاسبة التكاليف من خلال تقديم مفهوم لها، وإعطاء فكرة عامة عن محاسبة التكاليف من حيث تعريفها وأوجه التشابه والاختلاف بينها و بين محاسبة المالية، وأهدافها وعلاقتها بالمحاسبة المالية والمستويات الأخرى، ومفهوم نظام محاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة في تصميمه وإستخدماتها وطرق قياس .

أما الفصل الثاني تناولنا في المبحث الأول على ماهية المردودية ومكوناتها ومتطلباتها وعلى أهدافها والعوامل المؤثرة عليها أما المبحث الثاني تناولنا فيه مفهوم للمردودية المالية وطرق وأساليب قياسها والتحكم فيها والعوامل المؤثرة عليها ومؤشرات التوازن المالي.

في حين سيخصص الفصل الثالث للبحث الذي سنحاول فيه بيان "أثر تكلفة مشاريع البناء على مردودية الوكالة العقارية ونتطرق إلى كيفية توزيع الأعباء و حساب مختلف التكاليف(التكلفة و النتيجة المحاسبية والجبائية....) و تحليل النتائج والقوائم المالية المتوصل إليها وكذلك حساب مؤشرات التوازن المالي و نسب المردودية وأثر الرافعة المالية للوكالة .

الفصل الأول: مدخل الى محاسبة التكاليف

تمهيد:

أصبحت محاسبة التكاليف ضرورية وحيوية لاستقرار وازدهار الوحدات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة. تهدف محاسبة التكاليف إلى قياس التكاليف بطرق تساعد إدارة المؤسسة على أداء وظائفها بفعالية وكفاءة أعلى من المنافسين في نفس الصناعة. تشمل أهدافها تقييم الإنتاج والمخزون، وإعداد القوائم المالية، والتخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات.

مع التطور التكنولوجي والتغيرات في البيئة الاقتصادية، زادت حاجة الإدارة لمعلومات تكاليف دقيقة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. لذلك، أضافت محاسبة التكاليف بعدًا جديدًا من خلال تركيزها على قياس وتوفير المعلومات التكاليفية.

يتكون هذا الفصل من ثلاثة مباحث، حيث يتناول المبحث الأول مفهوم محاسبة التكاليف، والمبحث الثاني يتطرق إلى نظام محاسبة التكاليف، ويتناول المبحث الثالث طرق حساب التكاليف.

المبحث الأول :ماهية محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني :نظام محاسبة التكاليف.

المبحث الثالث :طرق حساب التكاليف.

المبحث الأول :ماهية محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف كغيرها من أنواع المحاسبة على مجموعة من المبادئ والقواعد العملية التي يهدف تطبيقها إلى تتبع وتسجيل وتصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرةالخاصة بسلعة أو خدمة معينة.

المطلب الأول :مفهوم محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف عدة تعاريف نذكر منها :

- هي عبارة عن مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة[1].
- محاسبة التكاليف هي نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدماتية وتشخيصها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذالك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة، سواء كانت سلعة أو خدمة وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي وذل بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .
- أما Lasry فعرفها على أنها نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعته محيطها، يسمح للمسيرين بمتابعة تطور التكاليف وأسعار التكلفة باتخاذ مجموعة من القرارات التسيي[2].
- أماT Horengern فيرى أن محاسبة التكاليف هي "المحاسبة الأدارية مضافا اليها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من المحاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في اكمال متطلبات التقارير الخارجي[3].
- وحسب D. Boussard محاسبة التكاليف تسسير وتمد في الكثير من المؤسسات معلومات نقدية و مادية على مساعدة المسؤلين في اتخاذ قراراتهم .

---

[1] عبد الحكيم الرجبي **مبادئ محاسبة التكاليف** ،دار وائل للنشر والتوزيع ،الكويت ط3، 2004 ،ص5.

[2] محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية الإسكندرية،2003 ، ص ص19-20.

[3] اسماعيل يحي التكريتي ،**محاسبة التكاليف في المنشئات الصناعية** ،ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2009،ص23.

– اذن يمكن القول بأن "محاسبة التكاليف هي حقل من حقول المحاسبة وأداة من أدوات التسيير يهتم بالدرجة ألأولى بدراسة وحساب التكاليف ومراقبتها . لمختلف الوظائف الممارسة من طرف المؤسسة، وتمد المسيرين بمعلومات عن التدفقات الداخلية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات التسيرية [1].

– "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"[2] .

– هي مجموعة من المبادئ والإجراءات الرسمية اللازمة لتحقيق أهداف النظام وأ نها تعمل على تجميع وتخصيص وتحليل تكاليف الإنتاج أو النشاط بهدف تحديد تكلفة وحدات الإنتاج والتكاليف التي تحدث في الوحدات الإدارية المختلفة وتقيم معلومات مفيدة لأغراض إدارية[3].

– هي أحد حقول المحاسبة القائمة على مجموعة من المبادئ والقواعد العلمية التي يهدف تطبيقها إلى تتبع وتسجيل وتصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات الموارد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة للسلعة أو الخدمة[4] .

– يطلق على مصطلح محاسبة التكاليف" على انها مجوعة من الأساليب والطرق المستخدمة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو عملية من العمليات أو أحد المشروعات أو التعاقدات[5] .

– من خلال التعاريف السابقة يمكن تبني **تعريف شامل** لمحاسبة التكاليف على أ نها "هي نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء الإنتاجية أو الخدمية وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، وذلك بغرض استخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء[6].

---

[1] Daniel Boussard,**comptabilite'** ,Chihab ,Alger, 1995,P3

[2] إسماعيل يحي التكريتي ،مرجع سابق ، ص23.

[3] عبد الحكيم الرجبي ،**مرجع سابق** ، ص5.

[4] عبدالحكيم كراجة والأخرون **مبادئ محاسبة التكاليف**،دار الأمل للنشر والتوزيع،الأردن ،ط1، 1991، ص ص7_8.

[5] عبدالحكيم كراجة والأخرون ،**مبادئ محاسبة التكاليف**،مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ،بدون طبعة ،1998،ص6.

[6] محمد سامي راضي ،**مرجع سابق** ،ص ص 19_20.

من التعريف نستخلص ما يلي :

- أن محاسبة التكاليف هي نشاط يتعلق بتشغيل بيانات تختص بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.
- أن محاسبة التكاليف تنطبق على كافة الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية، الأمر الذي يوسع من مجالات تطبيق محاسبة التكاليف فهي تطبق في المصنع وفي المستشفى وفي المدرسة ، سواء كانت المنشآت ساعية لتحقيق الربح أوغير ساعية لتحقيق الربح .
- أن محاسبة التكاليف تختص بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة سواء قبل اكتمالها أو بعد اكتمالها(النهائي أو وسيطي) .
- إن تشغيل بيانات التكاليف يخضع لمجوعة من القواعد والمفاهيم المحددة، والتي غالبا ما تختلف عن تلك القواعد المتبعة في المحاسبة المالية.
- أن مخرجات نظام محاسبة التكاليف من تقارير ومعلومات تخدم إدارة المنشأة في اتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

المطلب الثاني :طبيعة محاسبة التكاليف ووظائفها

تختلف محاسبة التكاليف عن باقي أنواع المحاسبات الأخرى في الطبيعة وكذا الوظائف المتمثلة في:

أولا :طبيعة محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف نوع من عمليات المحاسبة التي تهدف إلى حصر ما تتكبده الشركة في عملية الإنتاج، من خلال تقييم جميع أنواع التكاليف التي تتنفق على مدخلات كل خطوة من خطوات الإنتاج، كأحد عناصر رأس المال، تلك العناصر أولُ ما يقاس ويسجل في سجلات محاسبة التكاليف الأولية {المستقلة} الخاصة بكيان العمل، ثم تقارن هذه البيانات بمخرجات عملية الإنتاج {النتائج الفعلية من أرباح أو خسارة} لمساعدة إدارة الشركة على قياس الأداء المالي .

ثانيا :وظائف محاسبة التكاليف

ان لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تخفيف الربح وخاصة

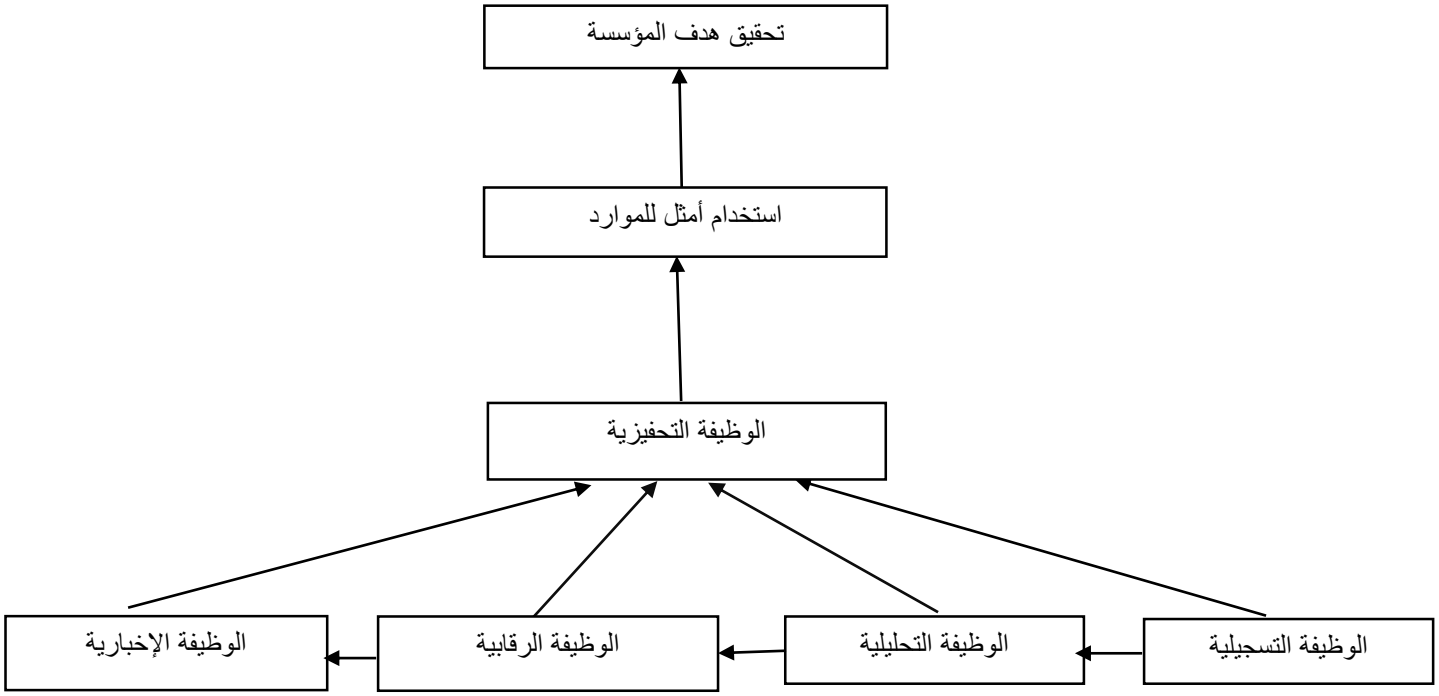
في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسات على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن الوظائف بالشكل الأتي[1] :

1. **وظيفة تسجيلية** : وهي أول الوظائف التي تقوم بها محسبة التكاليف، وأن المؤسسة هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وأن هناك طريقتين للتسجيل اما على أساس {طريقة الندماج} أي اظافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس {الأنفصال } أي مسك سجلات مستقلة عن السجلات المحاسبية المالية الخاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ماينفق من عناصر تكاليف {مواد، أجور، مصروفات } .
2. **وظيفة تحليلية** : وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، وأقترنت مع اسمها حيث تقوم بتحلبل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في المؤسسة.
3. **وظيفة رقابية** : وتعتبر من الوظائف المهمة التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل العناصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرفات بأنواعها.....، ودراسة أسباب هذه الانحرفات .
4. **وظيفة الأخبارية** : وهذه الوظيفة ترتبط بسابقتها، حيث بعد تحديد الأنحرفات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات الى الأدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرفات ودعم تكرارها الاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار الى نهاية السنة المالية.
5. **الوظيفة التحفزية** :ان هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسات من أجل تنفيذ ماهو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق. ونتيجة لذالك ستتحفز أقسام المؤسسة في

[1] اسماعيل يحي التكريتي ، **مرجع سابق** ، ص ص،24 -26.

استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفوء واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة الى تحقيق هدفها المرسوم.

الشكل رقم (1): يوضح وظائف محاسبة التكاليف



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة تكاليف بين النظرية والتطبيق**، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان،الأردن، 2006 ، ص24:

المطلب الثالث :أهمية وأهداف محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة ضرورية لتوضيح المسار وتسديد سبل التسيير في المؤسسة فمحاسبة التكاليف ضرورية في المؤسسات التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تصيبها لأن النتائج العامة تخفي الأشياء كثيرة لا يمكن للمسير معرفتها إلا بتوغل والتعمق في التحليل كما تساعد المسير في اتخاذ القرارات التي يمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المنشأة.

أولا :أهمية محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف عملية متشابكة تشمل الجمع والتحليل للتكاليف، وتلخيص وتقييم مسارات بديلة من استراتيجيات إنفاق مختلفة لنظام العمل الواحد، حيث تشمل: حساب التكاليف وتقديم المشورة للإدارة عن أنسب مسار للعمل على أساس الكفاءة والتكلفة والمقدرة بالنسبة للإدارة، والمعيار المهم، في محاسبة التكاليف، هو أن المعلومات يجب أن تكون مرتبطة وذات صلة بالقرارات التي سوف يتخذها مدير إدارة معينة، تعمل في بيئة معينة من الأعمال، وأول هذه القرارات هو خلق إستراتيجية العمل العامة؛ حيث تشكل قرارات الإدارة النظام المتبع في محاسبة التكاليف؛ هل سيتم إتباع سياسات تقشفية؟ هل سيتم إتباع سياسات إنفاق على مستوى عالٍ من البذخ الدعائي كنوع من الاستثمار طويل الأمد؟ أو هل ستتخذ قرارات بتغيير سياسة الإنفاق من" الميزانية المفتوحة "إلى" ترشيد الإنفاق "أو العكس؟

وغير ذلك من القرارات التنظيمية لمستوى الإنفاق؛ مثال :في كيان العمل الفندقي مثلاً ، هناك إدارة العلاقات العامة، وإدارة تشغيل الموارد البشرية، وإدارة المشتريات، الإدارة المالية...، والمعلومات التي تحتاج إليها" إدارة تشغيل الموارد البشرية "تتعلق بتكاليف إعداد العمالة من حيث التدريبات المناسبة، توفير الزى الرسمي، والخامات المرتبطة بمجال العمل، إطار المرتبات والمكافآت...، وكلما سبقيختلف عن المعلومات التي تحتاج إليها الإدارة المالية؛ فمعلومات الإدارة المالية تستند على التكاليف العامة للمنشأة ككل[1].

ثانيا :أهداف محاسبة التكاليف

تلعب محاسبة التكاليف دورا في تزويد العديد من الأطراف داخل المؤسسة بالبيانات المتعلقة بالتكلفة لتسهيل مهمة هذه الأطراف على القيام بالأعمال وتحقيق أهداف المنشأة، وتجدر الإشارة إلى أن الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف في المنشأة يعتمد على فلسفة الإدارة العليا ومدى إدراكها للدور الذي يمكن أن تساهم به محاسبة التكاليف في خدمة الإدارة في القيام بالوظائف الموكلة إليها . فهنالك بعض المنشآت والتي تكون في الغالب صغيرة الحجم لا تظهر لديها أي دور ملموس وهام لمحاسبة التكاليف، حيث يتم دمج دور محاسبة التكاليف والبيانات التي تقدمها من خلال نظام

[1] محمد شفيق طيب،**محاسبة التكاليف الصناعية**،دار المستبل للنشر،عمان،ط1، 1998،ص23.

المحاسبة المالية في المنشأة، مما يترتب عليه احتساب دقيق لتكلفة السلعة أو الخدمة أو القسم المعني. وبالمقابل فإن المنشآت التي يكون لدى الإدارة العليا فيها وعي واهتمام بأهمية المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف، يظهر لديها نظام محاسبة التكاليف مستقل يتم من خلاله استخدام تقنيات وأساليب متطورة لاحتساب التكلفة قد تختلف عما هو مستخدم في المحاسبة المالية[1].

وفيما يلي الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف حسب **J M ClarK** يمكن تلخيصها كالاتي[2]:

- ✓ المساعدة على تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة .
- ✓ المساعدة على تخفيض الحد الأدنى لتخفيض الأسعار .
- ✓ تحديد المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح والتي تخلق خسارة.
- ✓ مراقبة المخزونات .
- ✓ تحديد قيمة المخزونات .
- ✓ اختيار فعالية مختلف الدوائر .
- ✓ الكشف عن الضياع ,التبذير والاختلاسات .
- ✓ الفصل مابين تكلفة نقص النشاط وتكلفة الإنتاج.
- ✓ ضمان الترابط مع الحسابات المالية.

فمنهم من يرى أهداف محاسبة التكاليف تتلخص في الأتي[3] :

1- حساب تكاليف السلع والخدمات :ويركز هذا الهدف على تحديد الثمن المتعلق بكل منتج أو خدمة تقدمها المنظمة لعملائها ويظهر ذلك فيما يلي:

---

[1] محمد أبو نصار، **محاسبة التكاليف**، الندوة الشهرية 2، كلية الأعمال، الجامعة الأردنية، ط 1، كانون الثاني 2009، ص ص 3-4.

[2] Henri Bouquin,**comptabilite de gestion** , 2eme editon, Sirey, sans maison d' edtion,1997,P15.

[3] محمود علي الجبالي **محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر،عمان شارع الجمعية العلمية الملكية مقابل باب الجامعة الأردنية الشمالي ،ص ص11-12.

- تحديد أسعار التي تؤدي إلى الربح المرغوب، من خلال المعادلة التالية:

السعر = التكاليف الكلية+ الربح

- مراقبة تطور أسعار التكلفة التي تؤثر على أسعار البيع في حالة ارتفاع التكاليف وذلك للمحافظة على الهامش الربحي.

2- **مراقبة العمليات التشغيلية** : يتوقف نجاح أي منظمة على قدرتها على تكييف عرضها مع الطلب وإلى تنظيم قدرتها على استغلال نشاطها وهذا يعتمد على توقعات التشغيل وتليه حاجات المجتمع المحيط بها في ظل ظروف التطور والنمو. بها.

إن تطوير هياكل المنظمة واللامركزية فيها يتطلب واقعية لاقتصاد المنظمة وهذا يعتمد على محاسبة التكاليف كأداة مراقبة التشغيل حيث تنصب المراقبة على الأمور التالية:

- مراقبة بسيطة لمعرفة التطور الحاصل في القيم المحققة.
- المقارنة بين القيم الفعلية والمتوقعة.

3- **تصميم نظام المعلومات** :يسمح بالتنبؤ ومراقبة المشاركة الفعالة لكل مراكز الأنشطة التشغيلية للمنظمة.

أيضا يرى أحد الكتاب الأهداف كالآتي :

- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج وذلك بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية.
- توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام وغير التام والأعمال تحت التنفيذ في الفترة الماضية وذلك لأغراض،التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية القومية.
- توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.
- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات في مستوى الوحدة الاقتصادية إلى مستوى الاقتصاد القومي.

ومنهم من يرى الأهداف على النحو التالي :

- تحديد إجمالي التكاليف الفعلية لكل نشاط من أنشطة المشروع وتحديد متوسط تكلفة الوحدة.
- مساعدة الإدارة في تسعير المنتجات.
- توفير أساس سليم لتقويم المنتجات التامة وغير التامة المتبقية في المخازن في نهاية الفترة المالية.
- إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تساعدها على التخطيط ورسم السياسات.
- إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تساعدها في تحقيق الرقابة واتخاذ القرارات السليمة.
- قياس تكاليف الإنتاج والخدمات والأنشطة المختلفة الأخرى في الوحدات الاقتصادية بهدف الوصول إلى التكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت الوحدات تمثل سلع أو خدمات.
- إمداد الأجهزة الرقابية والتخطيطية والمعلومات الضرورية التي تستخدم في إعداد الخطة العامة للدولة.

المطلب الرابع :علاقة محاسبة التكاليف والمستودات الأخرى

ترتبط إدارة التكاليف ارتباطا هاما ووثيقا مع إدارات المشروع الأخرى كإدارة الإنتاج والمالية ومختلف الإدارات الأخرى.

أولا :علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

تهدف محاسبة التكاليف في معناه الواسع إلى تحقيق عدة أغراض سنتطرق إليها لاحقا، فمحاسبة التكاليف تتمثل في المحاسبة الإدارية (المحاسبة الإدارية هي نظام يقيس ويقرر المعلومات المالية وغيرها وتهتم بالتخطيط والرقابة...والتي تساعد في تحقيق أهداف المنشأة).

بالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية (هي نظام لتسجيل وتصنيف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بإعداد القوائم المالية لتحديد الوضع المالي للمؤسسة...)، وهنا يمكن القول أن محاسبة التكاليف تحقق أهداف المحاسبة الإدارية وجزء صغير من أهداف المحاسبة المالية[1] .

[1] محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 28.

1- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

نشأت محاسبة التكاليف نتيجة عجز المحاسبة المالية في مواكبة التطور الذي حدث بعد الثورة الصناعية وما صاحبه من ضرورة وجود محاسبة متخصصة تواكب هذا التطور. وأن المبادئ التي تقوم عليها محاسبة التكاليف تعد امتدادا للمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة المالية، وبالتالي فإن هناك علاقة قوية بينهما يمكن إيضاحها كما يلي[1] :

أ- تظهر المحاسبة المالية بيانات إجمالية عن الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية السنة، وتقوم محاسبة التكاليف بتقديم ما يؤيدها من بيانات تحليلية وتفصيلية عن عناصر تلك الإيرادات والمصروفات.

ب-تستخدم بيانات محاسبة التكاليف في بعض الأحيان في تحقيق الضبط والرقابة على البيانات المحاسبية المالية مثل البيانات المتعلقة بالأجور.

ت-تحتاج المحاسبة المالية إلى بعض البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف عند تحديد نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي في نهاية السنة مثل تكلفة المخزون السلعي سواء مخزون المواد أو مخزون الإنتاج غير التام أو مخزون الإنتاج التام.

ث-تحتاج محاسبة التكاليف إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة المالية عند قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة،مثل شراء المواد الخام، أجور العاملين وشراء الأصول الثابتة لحساب الاستهلاكات.

2- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية

إن لمحاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها لإدارة لمؤسسة واستخدامها في مجال التخطيط والرقابة ورسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع.

[1] بدون المؤلف،**محاسبة التكاليف**، مجلة المؤسسة العامة التعليم الفني والتدريب المهني ،حسب 246(1423هـ)،ص6.

ثانيا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمجالات الأخرى:

يعمل محاسب التكاليف مع الأقسام التالية للمشروع[1]:

1- **الأقسام الصناعية** :حيث تعمل محاسب التكاليف مع العاملين في العملية الصناعية والتقدير عنها .وتقوم محاسبة التكاليف بقياس الفكرة عمل الأقسام الصناعية لإتمام تحويل الخامات إلى الوحدات تامة، ويجب على محاسب التكاليف أن يفهم الأنظمة الصناعية بالمشروع وترجمتها في شكل وحدات وساعات عمل وأرطال بدلامن ترجمتها في شكل جنيهات.

2- **الهندسة** : قد تطلب الإدارة من محاسب التكاليف أن يعد تقديرات تكاليف للمنتجات المقترح إنتاجها حتى تقرر الإدارة الإنتاج أم لا، وعموما يجب على مهندس المشروع أن يحدد مسبقا الخامات والوقت ودراسات الوقت والحركة لإتمام إنتاج الوحدة من المنتج، وبعد ذلك يشترك كل من محاسب التكاليف والمهندسين بترجمة هذه المواصفات إلى تكاليف تقديرية للخامات والعمالة والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

3- **تصميم النظم:**على محاسب التكاليف أن يفهم فهما جيدا النظم الصناعية المبرمجة وقواعد البيانات التي تتعلق باحتياجات محاسبة التكاليف.

4- **أمين الخزنة** :حيث يستخدم أمين الخزينة كلا من الموازنة والتقارير المحاسبية المتعلقة التكاليف للتنبؤ بالتدفقات النقدية ورأس المال العامل، حيث تؤدي تقارير محاسبة التكاليف التي توضح تفاصيل التدفقات النقدية الداخلية والخارجية إلى تحديد متى تزيد المدفوعات النقدية عن المقبوضات النقدية.

5- **المحاسبة المالية** :يعمل محاسب التكاليف مع المحاسب المالي على إعداد معلومات التكاليف المستخدمة لتقييم المخزون لإتمام إعداد التقارير للجهات الخارجية ولتحديد الدخل.

6- **التسويق** :قبل إعداد جدول الإنتاج، يجب أن يقوم قسم التسويق بتحديد تنبؤات المبيعات المستقبلية.

7- **الأفراد** :يحتاج محاسب التكاليف إلى معرفة معدلات الأجور وأساليب سداد الأجور إلى العاملين بالمشروع. ويحصل على هذه المعلومات من قسم الرواتب بالمشروع.

---

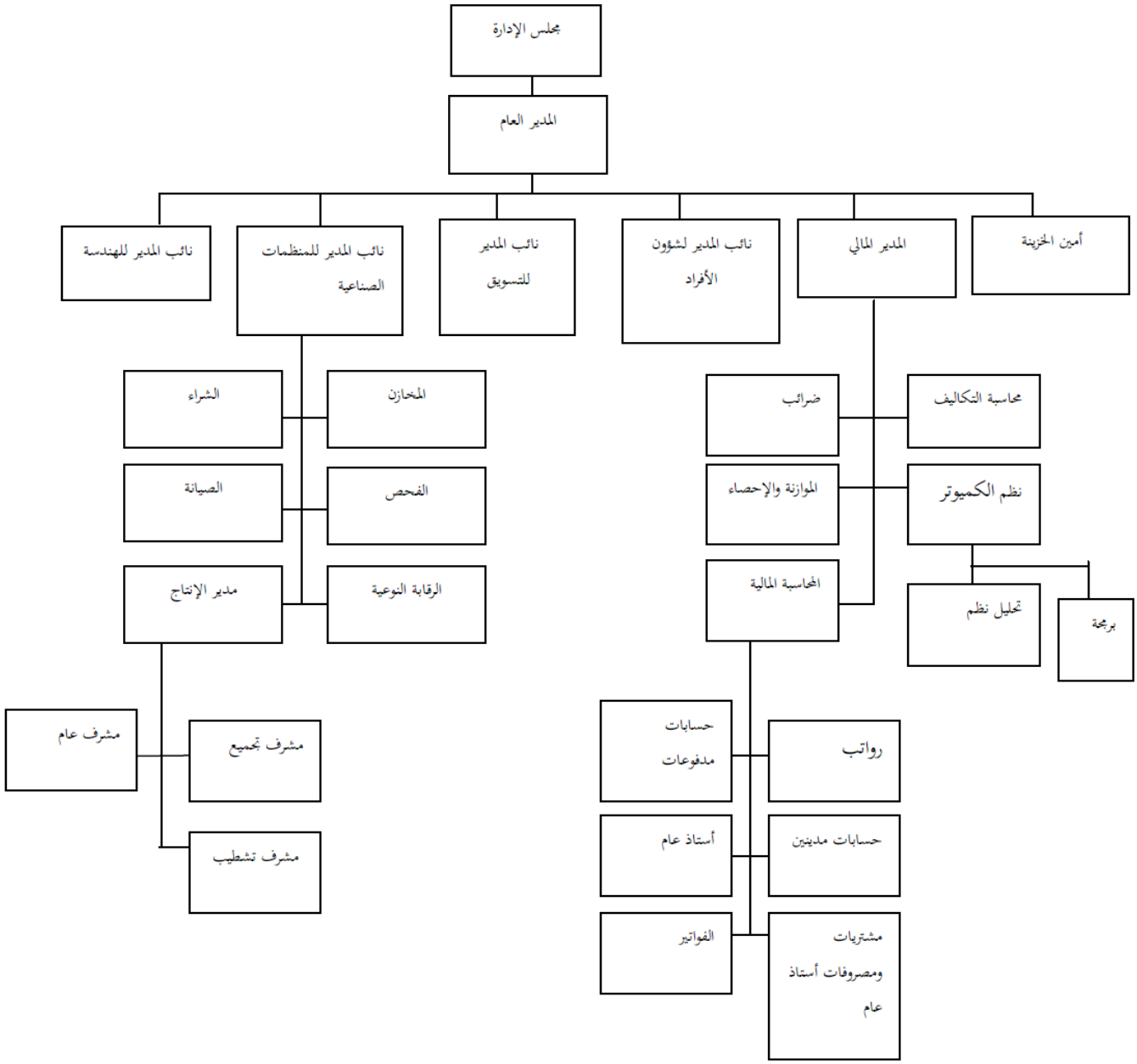
1 ثناء علي القباني، **قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة**، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2006 ، ص12.

كما أنه توجد علاقة مع الإدارات الأخرى في المشروع ومنها:

- **الإدارة العامة** :تساهم إدارة التكاليف في حل جميع مشاكل الإدارة العامة المتعلقة بالنواحي المالية وذلك بما تمد الإدارة العامة به من بيانات ومعلومات تجمعت لديها، كما أن عرض نتائج النشاط وذلك بصفة دورية على الإدارة العامة يعتبر خدمة مفيدة ولازمة حتى تكون الإدارة العليا على علم دائم بسير العمل في المنشأة1
- **إدارة المشتريات** :توفر إدارة التكاليف المشتريات البيانات اللازمة لتحديد تكلفة المواد المشتركة وتكلفة النقل واستلام المواد متابعة الدورة المستندية لشراء المواد وتخزينها2
- **إدارة شؤون العاملين** :إن شؤون العاملين من إجازات وترقيات وعلاوات وإكراميات وجزاءات كلها من اختصاص إدارة شؤون العاملين.

وتقوم إدارة شؤون العاملين بإيصال البيانات الخاصة بالعاملين والمتعلقة بالنواحي المالية لإدارة التكاليف خاصة وأن أجور العمال تشكل جزءا هاما من تكلفة الإنتاج.

الشكل رقم (2) : الموالي يوضح العلاقة بين محاسبة التكاليف المجالات الأخرى :



المصدر: ثناء علي القباني ، نفس المرجع السابق، ص**15.**

المبحث الثاني :نظام محاسبة التكاليف

تختلف نظم الإنتاج عن طبيعة الأنظمة التي تهدف محاسبة التكاليف إلى قياس تكلفتها وأثر ذلك على إجراءات قياس التكلفة ومراحل القياس المختلفة، باعتبار أن ذلك يمثل المحك الأساسي في اختيار نظام التكاليف الملائم لطبيعة النشاط.

المطلب الأول :مفهوم نظام التكاليف ومقوماتها

تحتاج الإدارة إلى المعلومات لمساعد على اتخاذ القرارات عند جميع المستويات، ومن مهام نظام التكاليف هو تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة والوقتية عند الحاجة إليها لتمكينها من إدارة أمور المنظمة بفاعلية.

أولا :مفهوم نظام محاسبة التكاليف وتصميمه

نظام محاسبة التكاليف كأي نظام من الأنظمة الأخرى له شروط وأسس يبنى عليها وقبل التطرق إلى هذه الشروط لابد من معرفة ما هو نظام محاسبة التكاليف.

1- تعريف نظام محاسبة التكاليف

يعرف على أنه أحد فروع نظام المعلومات المحاسبية الذي يختص بتحديد تكلفة وحدة نشاط معين والرقابة عليها، وتتمثل مداخلاته في المستندات الداخلية والخارجية الخاصة بجميع عناصر التكاليف التي تم تشغيلها تمهيدا لتوفير المعلومات الكافية والتحليلية والدقيقة التي تمثل مخرجات النظام[1] .

2- تصميم نظام محاسبة التكاليف

نتيجة لاختلاف ظروف المنشآت واختلاف طبيعتها وحجمها وشكلها القانوني واختلاف أهدافها فإنه لا يوجد نظام تكاليف واحد أو جاهز للتطبيق بل يجب أن يتم تصميم نظام التكاليف الذي يناسب ظروف كل منشأة أن يعاد تصميمه بعد فترات زمنية معينة بالمنشأة الواحدة إذا ما تغيرت ظروفها

[1] محمد العشماوي، **محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)**، دار اليازوري للنشر، الأردن، ط1، 2011، ص63.

وأحوالها. وإذا ما اقتنعت إدارة المنشأة بأهداف ومزايا وفوائد نظام التكاليف وشعرت بأهميته فإنها تطلب من مصمم أومن خبراء التكاليف تصميم النظام الذي يناسب ظروفها واحتياجاتها من معلومات.

ولاشك في أن مصمم نظام التكاليف يجب أن يراعي مجموعة العوامل الإدارية والمالية والقانونية والتنظيمية والفنية التي تحيط بالمنشأة قبل أن يحدد معالم وتفاصيل مقومات نظام التكاليف المزمع[1] .

- اتفاق مصمم نظام التكاليف مع أصحاب الشأن على النواحي.
- القيام بمعاينة الأقسام الإنتاجية وخطوط الإنتاج ومقابلة المختصين ودراسة مختلف نواحي نشاط المنشأة.
- القيام بدراسة وتحليل العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف بالمنشأة.
- دراسة الاعتبارات الرئيسية لتصميم نظام التكاليف.
- القيام بوضع تصميم النظام واختيار الوحدة التكاليفية المناسبة وتقسيم لمشروع إلى مراكز تكاليف وتحديد عناصر التكاليف واختيار المجوعتين المستندية والدفترية وإعداد دليل الحسابات وإعداد التقارير التكاليفية اللازمة.

المطلب الثاني:الدوافع والعوامل المؤثرة في تصميم النظام التكاليف

ارتبط ظهور محاسبة التكاليف بالمنشآت الصناعية وتطورت هذه المحاسبة مع التطور الصناعي، وقد يعتقد البعض أن استخدام محاسبة التكاليف قاصرا على النشاط الصناعي فقط غير أن تطبيقات هذه المحاسبة امتد إلى الأنشطة الأخرى وذالك بفعل دوافع الحاجة إلى نظام التكاليف في جميع أوجه الأنشطة الاقتصادية.

أولا: دوافع المؤثرة في تصميم النظام التكاليف

ويمكن إدراج هذه الدوافع فيما يلي [2]:

1- انتقال محاسبة التكاليف من قياس تكلفة الإنتاج التام وغير التام إلى خدمة هدف الرقابة على التكاليف و توفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية في المجالات المختلفة،

[1] مجدي عمارة وآخرون، **دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية**، منشورات كلية المحاسبة، ليبيا، ط 1 ،1992،ص ص 301-302.

[2]محمد العشماوي، مرجع سابق، ص ص،49-50.

فإذا كانت إدارة المنشآت الصناعية تسعى إلى قياس تكلفة الإنتاج التام وغير التام في المقام الأول فإن إدارة المنشآت غير الصناعية تسعى إلى إحكام الرقابة على التكاليف وتحقيق فعالية التكاليف وترشيد الكثير من قرارتها.

2- أن لكل نشاط مهما اختلفت طبيعة التكاليف الخاصة به دون غيره من الأنشطة الأخرى، ومن ثم فإن محاسبة التكاليف قابلة للتطبيق والاستخدام في كل نشاط، وطالما وجدت تكلفة النشاط ظهرت الحاجة إلى قياسها وتحليلها وتحميلها وضبطها.

3- عدم وجود إدارة علمية في المنشآت المختلفة الصناعية وغير الصناعية تستخدم مبادئ الإدارة الحديثة(الإدارة بالأهداف، الإدارة بالاستثناء) ولا تحتاج إلى محاسبة التكاليف.

4- إن خضوع التجارة لعوامل المنافسة والاحتكار واتساع الأسواق وتدخل بعض الدول في تسعير المنتجات الوسيطة والنهائية وظهور الاتفاقيات التجارية الدولية كاتفاقية الجهات التي تتطلب مواصفات واشتراطات لجودة المنتجات وتداولها بين الدول المختلفة، كل هذا يتطلب توفير المعلومات الكافية الدقيقة عن تكاليف تسويق المنتجات لإمكانيات قياسها والعمل على خفضها وترشيدها ولا شك في أهمية محاسبة التكاليف في هذا الصدد.

5- الحاجة إلى استخدامات محاسبة التكاليف في مراقبة أوجه الأنشطة المختلفة التي تباشرها المنشآت المتباينة في وضخامة وتشابك حجم أنشطتها.

6- الاهتمام بالتكاليف في المنشآت التي لا تسعى إلى تقديم خدمة بجودة عالية وتكاليف معقولة في نفس الوقت. نخلص من عرض دوافع الحاجة إلى محاسبة التكاليف في الأنشطة الاقتصادية المختلفة إلى أن كل نشاط اقتصادي سواء كان الإنتاج السلع أو كان لتقديم الخدمات يدخل ضمن مجالات استخدام محاسبة التكاليف، وفيما يلي عرض موجز لأهمية هذه المحاسبة في بعض هذه الأنشطة.

ثانيا :العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف

هناك عدد من الاعتبارات والظروف التي يجب مرعتها عند تصميم نظام التكاليف حتى يكون هذا النظام ملائما لطبيعة نشاط المنظمة وظروفها الخاصة، ومن الاعتبارات ما يلي :

- تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها، فهناك منتجات ذات مواصفات واحدة ومحددة أن تكون الوحدات المنتجة متجانسة، وهناك منتجات يتم إنتاجها طبقا لمواصفات كل عميل أي أن وحدات المنتجات غير متجانسة، ولابد أن الأسلوب والطريقة التي تتبع في تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج في الحالة الأولى تختلف عنها في الحالة الأخيرة.
- الهيكل التنظيمي، فكل منظمة لها هيكلها التنظيمي الخاص بها.
- الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف، إذ يجب أن يراعي عند تصميم نظام التكاليف الأهداف التي يصمم من أجلها هذا النظام.
- الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف، فقد تكون تقارير التكاليف أسبوعية أو نصف شهرية، أو شهرية أوكل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية، مع العلم أنه كلما قل طول الفاصل الزمني بين كل تقرير وآخر ذات زادت الأعباء والجهد والتكلفة.
- أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها.
- نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات.

المطلب الثالث:استخدامات النظام التكاليف

لقد تطور محاسبة التكاليف في وقتنا الحاضر، ليس فقط لخدمة المشروعات، بل تعد محاسبة التكاليف الآن وسيلة لخدمة النشاطات الأخرى كافة طالما أن أهدافها تخدم جميع النشاطات في تحقيق أهدافها في قياس تكلفة الأداء والرقابة على عناصر التكاليف والمساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة للمشاكل المطروحة أمامها.

ومن جملة تلك المشروعات التي تستفيد من محاسبة التكاليف[1] :

أولا: المشروعات الزراعية: تحتاج هذه المشروعات إلى التعرف على تكاليف كل نوع من أنواع المحاصيل وتكلفة كل عنصر لازم لإنتاج هذه المحاصيل إضافة إلى تكلفة الخدمات اللازمة للزراعة

[1] خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف:** قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الأردن، ط 1 ،2005،ص ص 280، 281.

وتكلفة استصلاح الأرض والرقابة على التكاليف واستخدامها الأمثل للوصول إلى أفضل منتج بأقل كلفة.

ثانيا: المنشأة المالية: إن معظم المنشآت المالية أصبحت في الوقت الحاضر تستثمر مبالغ كبيرة في نشاطاتها المالية، وإن هذه المبالغ من المفروض استثمارها، الاستثمار الأمثل لكي تحقق أهداف المنشأة.

ثالثا: الوحدة الحكومية: تستطيع محاسبة التكاليف إعطاء صورة واضحة لهذه الوحدات عن تكاليف الخدمات التي تقدمها وكفئاتها في تقديم هذه مسؤولية هذه الوحدات أمام الجهات المركزية في مجالات الصرف والخدمات التي تقدمها.

رابعا: المخطط القومي: تستطيع محاسبة التكاليف تزويد المخطط القومي بالبيانات والمعلومات التي تمثل مقومات الخطة بمقياسها الكمي والقيمي، وحيث إن عملية التخطيط يجب أن تبني على حقائق علمية وعملية ومحاسبة التكاليف وما توفر من بيانات عن كافة أوجه النشاط المختلفة من الأنشطة الزراعية والصناعية والخدمية والمالية، لذا تعد منبعا للمعلومات التي يحتاجها المخطط لإعداد الخطط القومية على المستوى الدولي.

المبحث الثالث :طرق قياس التكاليف

يعد موضوع القياس اشكال رئيسي يبحث فيه نظام المحاسبة التحليلية بكل تقنياته وأساليبه وهذا بغرض الوصول إلى تحديد تكاليف المنتج(أو الخدمة) خلال كل مراحل انتاجه بطريقة عادلة بدأ من انطلاق عملية الاستغلال وصولا لمرحلة البيع وتحديد سعر التكلفة.

تسعى المؤسسة من خلال هذا إلى تحليل التكاليف وتقديم معلومات مفيدة للمسيرين لمراقبة النفقات والتحكم فيها واتخاذ التدابير والإجراءات التصحيحية المناسبة، وفي هذا السياق ظهرت عدة طرائق لحساب التكاليف وسعر تكلفة المنتج تختلف أساليبها باختلاف الزاوية التي ينظر منها للتكاليف والهدف المرجو تحقيقه، ومن أبرز هذه الطرائق نجد:

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية(الأقسام المتجانسة)

تعتبر طريقة التكاليف الكلية(الحقيقية)التي تعتمد في حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية (سعر التكلفة)على مبدأ الأقسام المتجانسة من بين الطرق القديمة الأكثر انتشار، حيث ظهرت في

الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، وتقوم أساسا على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي تعالج وفق مراكز تحليل التكاليف.

1- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية :هناك مجموعة من المبادئ التي تمثل أساس هذه الطريقة يمكن تلخيصها كما يلي:

- ✓ تقسيم تكاليف المؤسسة حسب علاقتها بوحدة النشاط إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة.
- ✓ تقسيم المؤسسة إلى عدة مراكز متجانسة أي مراكز تكلفة تتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك.
- ✓ تحمل التكاليف الكلية الفعلية لمنتجات الدورة بشكل كامل.
- ✓ تعالج التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة، وتحمل للمنتجات باستعمال مفاتيح توزيع(وحدات قياس) مناسبة.

وقبل عرض آليات هذه الطريقة في حساب سعر التكلفة من الضروري توضيح أهم المفاهيم المستعملة:

- **تعريف القسم المتجانس:** يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية. وقد سميت هذه الأقسام" بالمتجانسة " نظرا لتجانس هذه الأقسام في الوظيفة، حيث تقوم بإحدى عمليات الإستغلال أو جزء منها.

ونشير إلى أن الأقسام المتجانسة تصنف إلى نوعين[1]:

- ✓ **أقسام رئيسية:** وهي الأقسام التي تشرف على الوظائف الأساسية لنشاط المؤسسة كالتموين، ورشات الإنتاج، التوزيع(البيع).
- ✓ **أقسام ثانوية(مساعدة):**وهي الأقسام التي تؤدي وظائف مساعدة للأنشطة الرئيسية للمؤسسة كالإدارة، المحاسبة والمالية، الصيانة...إلخ.

[1] بوعلام بوشاشي، **المنير في المحاسبة التحليلية**، دار هومة، الجزائر، 2002 ، ص18.

لابأس أيضا بالتذكير بمفهوم الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة التي سبق أن أشرنا إليها في جزاء الدراسة أعلاه، حيث تصنف التكاليف على هذا النحو بناء على علاقتها بوحدة النشاط، ويمكن تعريفها على النحو التالي:

- **التكاليف المباشرة** :وهي تلك التكاليف التي تخصص وتحمل لحساب تكلفة منتج معين دون مفتاح توزيع وسيط(وحدة قياس)، وعادة تكون مكونة من : المواد الأولية واللوازم التي تستعمل في انتاج المنتج، اليد العاملة المباشرة...وغيرها.
- **التكاليف غير المباشرة** : هي تلك التكاليف التي يتعذر تحميلها بشكل مباشر للمنتج، وتعد تكاليف مشتركة ولا تنفق خصيصا من أجل وحدة نشاط معين ولكن من أجل النشاط ككل، ولذلك تحتاج إلى مفاتيح توزيع(وحدات توزيع) معينة لتحميلها للمنتجات.

2- حساب سعر التكلفة حسب طريقة الأقسام المتجانسة:

تحمل التكاليف المباشرة للمنتجات بشكل سلس ودون الحاجة لوسيط(مفتاح توزيع أو وحدة قياس)، لأنها تمثل مجموع النفقات التي صرفت على المنتج بعينه، أما التكاليف غير المباشرة فهي التي تحتاج إلى معالجة خاصة حيث يتم توزيعها على مرحلتين:

1.2التوزيع الأولي : يتم إجراء توزيع أولي للتكاليف غير المباشرة من خلال إعداد جدول يحتوي على خانات عمودية بعدد أقسام المؤسسة(أقسام رئيسية وثانوية)، وعلى سطور أفقية تتضمن مجموع نفقات المؤسسة مرتبة حسب طبيعتها، ومن خلال هذا الجدول يتم توزيع التكاليف غير المباشرة انطلاقا من تصنيفها حسب طبيعتها إلى أعباء حسب الوظيفة وحسب أقسام المؤسسة الرئيسية والثانوية، ونميز عند هذه المرحلة نوعين من التكاليف:

- تكاليف(غير مباشرة بالنسبة للمنتج) تم انفاقها بشكل مباشر على قسم معين من أقسام المؤسسة، في هذه الحالة تحمل للقسم المعني دون الحاجة إلى مفتاح توزيع، مثل أجرة عامل في قسم الصيانة هي تكلفة يتحملها قسم الصيانة.
- تكاليف مشتركة أنفقتها المؤسسة بغرض استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل التأمين، هذا النوع من النفقات يتطلب تحميلها لمختلف الأقسام التي استفادت منها الاستعانة بمفاتيح توزيع مناسبة أو نسب مئوية .وفيما يلي جدول يوضح بعض مفاتيح التوزيع الأولي المقترحة حسب طبيعة النفقات:

الجدول رقم (01) : يوضح بعض مفاتيح التوزيع الأولي المقترحة حسب طبيعة النفقات

الأعباء	الأقسام المعنية	المفتاح المستعمل
التنظيف، الإيجار، صيانة المباني، الضرائب العقارية	كل الأقسام	السلعة (متر مربع)
التدفئة	لكل الأقسام	الحجم (متر مكعب)
الإضائة	لكل الأقسام	عدد المصابيح
صيانة الأ لات	الأقسام المعنية	عدد الألات
التأمين الخاص بالألات	الأقسام المعنية	قيمة الأستثمارات
الهاتف	لكل الأقسام	الإستهلاك
الطاقة الكهربائية	لكل الأقسام	القوة الكهربائية،عدد ساعات دوران الألة
الإطعام	لكل الأقسام	عدد العمال
نقل العمال	لكل الأقسام	عدد العمال

المصدر :محمد الخطيب نمر، **اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة2006 ، ص 18.

2.2التوزيع الثانوي :وهو توزيع التكاليف غير المباشرة من الأقسام الثانوية المساعدة إلى الأقسام الرئيسية، وتحميل كل قسم رئيسي بنصيب من هذه التكاليف نتيجة الخدمات المقدمة من طرف الأقسام المساعدة لصالح الأقسام الرئيسية، وقد يكون هذا التوزيع تنازلي أو تبادلي[1] :

- **التوزيع التنازلي** :عند وجود توزيع تنازلي بين الأقسام المساعدة فإن المبلغ الموزع للقسم يوزع توزيعا عاديا وفق النسب المعطاة، ولتسهيل العملية فإنه من الأفضل أن ترتب الأقسام ترتيبا يساعد على التوزيع في اتجاه واحد دون الرجوع إلى الخلف.
- **التوزيع التبادلي** :يكون في حالة ما إذا كانت الأقسام المساعدة تتبادل فيما بينها الخدمات، وعليه يجب حساب التكلفة الجديدة لكل قسم مساعد بعد التبادل، أي أن تكاليف كل قسم هي

[1] محمد محمود المسيك، **تطبيقات في محاسبة التكاليف**، المطبعة السلفية، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر، ص45.

مجموع تكاليفه الخاصة زائد نصيبه من الخدمات المقدمة من الأقسام الأخرى، ومنه تنشأ لدينا جملة معادلات عددها مساوي لعدد الأقسام التي تتبادل الخدمات، حيث تمثل كل منها التكلفة الجديدة لكل قسم.

3.2 حساب تكلفة وحدة القياس وتحميل التكاليف غير المباشرة للمنتج :بعد اتمام التوزيع الثانوي واستخراج مجموع التكاليف في كل قسم ستظهر الأقسام المساعدة مرصدة(مجموع تكاليف كل قسم مساعد يصبح= 0) ، لأن الأعباء التي كانت فيها قد تم ترحيلها بشكل كلي للأقسام الرئيسية، وبعد تحديد المجاميع في الأقسام الرئيسية وتحديد طبيعة وعدد وحدات القياس في كل قسم رئيسي، يتم حساب تكلفة وحدة القياس بقسمة مجموع التكاليف في القسم الرئيسي على عدد وحدات القياس الخاصة به، ومن ثم تتم عملية تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد وحدات القياس الخاصة بكل منتج.

تكلفة وحدة قياس القسم = مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم/ عدد وحدات القياس في القسم

التكاليف التي يتحملها المنتج = تكلفة وحدة القياس* عدد وحدات القياس التي يستهلكها كل منتج

3- الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية(الأقسام المتجانسة):

لقد واجهت هذه الطريقة عدة انتقادات أدت إلى ظهور طرق أخرى لقياس التكاليف نذكر منها[1]:

- الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الادارة في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات.
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل.
- محدودية هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل.
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغير مستوى النشاط، وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الانتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل وغير المستغل.

[1] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية لتخطيط وامرقبة الإنتاج**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2002،ص102.

- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.
- أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، ولا تمكن المسيرين من معرفة سعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال، في حين أنهم يحتاجون لمعرفته خلال الدورة وهذا لاتخاذ القرا رات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف؛
- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة(زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات(الدورات)المالية.

المطلب الثاني: التكاليف الجزئية

على عكس الطريقة السابقة(طريقة التكاليف الكلية)، تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وهي تقوم أساسا على تحميل التكاليف تبعا لارتباطها بمستوى النشاط، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف غير أننا سنتطرق لطريقتين من بين هذه الطرق وهما طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية)وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

1- طريقة التكاليف المتغيرة(الحدية):

1.1 تعريف طريقة التكاليف المتغيرة: هي طريقة تعتمد بشكل أساسي على الفصل بين التكاليف الثابتة اولمتغيرة وحساب سعر التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط، وبطرح اجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في تحديد عتبة المردودية(نقطة التعادل)، حيث تهتم هذه الطريقة بد راسة مستوى المردودية أكثر من اهتمامها بتحديد مستوى سعر التكلفة وتركيبته، وذلك من خلال التركيز على دراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح معتمدة على تحديد عتبة المردودية .حيث:

- **عتبة المردودية** :هي النقطة التي يتساوى عندها رقم الأعمال المحقق مع مجموع التكاليف المتغيرة والثابتة، وقبل الوصول لهذه النقطة تكون مجموع التكاليف أكبر من رقم الأعمال وبالتالي النتيجة خسارة، وعند هذه النقطة تحديدا تكون النتيجة مساوية للصفر لأن رقم الأعمال مساوي لمجموع التكاليف، وبعد تجاوز هذه النقطة يصبح مجموع التكاليف أقل من رقم الأعمال وبالتالي فإن النتيجة هي ربح.

تحسب قيمة عتبة المردودية وفق العلاقات التالية:

عتبة المردودية(بالقيمة)= رقم الأعمال*التكاليف الثابتة/الهامش على التكلفة المتغيرة

أو

عتبة المردودية(بالقيمة)= التكاليف الثابتة/ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

أما كمية عتبة المردودية فيمكن حسابها وفق العلاقات التالية:

كمية عتبة المردودية = التكاليف الثابتة/ الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

أو

كمية العتبة = عتبة المردودية بالقيمة/ سعر بيع الوحدة

ملاحظة :الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة تطلق عليه أيضا تسمية الإيراد الحدي للوحدة ويساوي= سعر البيع للوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة.

2.1مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة: يمكن تلخيص المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة على النحو التالي[1] :

- ✓ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير طرديا تبعا لتغير حجم النشاط، وهي ما يعرف بالأعباء المتغيرة، ويتم توزيعها على المنتجات من أجل التكلفة المتغيرة لكل منتج.
- ✓ الأعباء الثابتة لا يتم تحميلها لتكلفة المنتجات وانما تتم معالجتها بشكل اجمالي من أجل حساب النتيجة.
- ✓ تبوب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة.
- ✓ تسمح طريقة التكاليف المتغيرة بإعداد التقديرات المتعلقة بحساب التكاليف والنتائج وعتبة المردودية بسهولة.

3.1حساب سعر التكلفة حسب طريقة التكلفة المتغيرة :

يحسب سعر التكلفة للمنتج حسب طريقة التكلفة المتغيرة بشكل عادي وفق المراحل التي تقوم عليها طريقة التكلفة الكلية(الأقسام المتجانسة) التي أشرنا إليها أعلاه، مع الأخذ بعين الاعتبار أن تحميل التكاليف للمنتجات يكون فقط بالتكاليف المتغيرة، وعند حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة

[1] Farid Makhlouf, **Comptabilité Analytique**, Pages Bleues, Alger, 2006

التكلفة المتغيرة نستعين بجدول الاستغلال التفاضلي، بحيث تطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال للحصول على الهامش على التكلفة المتغيرة، والذي بدوره تطرح منه إجمالي التكاليف الثابتة لنحصل على النتيجة، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (02) : الجدول التفاضلي

البيان	المبالغ	النسبة
رقم الأعمال الصافي (ر ع ص)	×××××	100%
التكاليف المتغيرة(ت م)	(××××)	%
الهامش على التكلفة المتغيرة (ه/ت م)	×××	%
التكاليف الثابة (ت ث)	(×××)	%
النتيجة (ن)	×××	%

المصدر: محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة 2006، ص 20.

رقم الأعمال الصافي – التكاليف المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة

الهامش على التكلفة المتغيرة – التكاليف الثابتة = النتيجة

4.1الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المتغيرة :تم توجيه عدد من الانتقادات لهذه الطريقة يمكن أن نجمل أهمها فيما يلي[1] :

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة نتيجة الربط بين عناصر التكاليف وحجم الانتاج والمبيعات، إضافة إلى وجود تكاليف شبه متغيرة وأخرى شبه ثابتة يصعب فصل الجزء الثابت منها عن الجزء المتغير.
- لا تفيد هذه الطريقة كثيرا عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط طويل الأجل.
- أهم انتقاد وجه لهذه الطريقة هو تراجع نسبة الاعباء المتغيرة لصالح الأعباء الثابتة.

طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة(التكاليف المستغلة):

1.2مفهوم ومبادئ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

[1]عايدة سيد خطاب، **الإدارة والتخطيط الاستراتيجي في قطاع الاعمال والخدمات**، دار الفكر العربي، مصر، 1985، ص35.

ظهرت هذه الطريقة نتيجة الانتقادات التي تم توجيهها للطريقتين السابقتين(طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة)، حيث يرى بعض المحاسبين أن الانتاج والمبيعات يجب أن يتحملا بكافة التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى جزء من التكاليف الثابتة، على أن يتحدد ذلك في ضوء الطاقة الانتاجية للمؤسسة،ويزيد وينخفض ذلك بزيادة نسبة استغلال الطاقة وقد تحمل كافة التكاليف الثابتة فيما لو كانت معدلات الاستغلال تصل إلى 100 % من طاقة المؤسسة .إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تكون حلا عادلا لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة، وحلا وسطا بين طريقة التكاليف الكلية التي تقضي بتحميل كل التكاليف الثابتة على النشاط المحقق بأي حجم كان، وبين طريقة التكاليف المتغيرة التي تقضي بعدم تحميل النشاط المحقق بالتكاليف الثابتة على الإطلاق[1] .

2.2حساب سعر التكلفة حسب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة على مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله إلى المنتجات، وهذا بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة للحصول على سعر التكلفة، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا رأجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط[2].

يحسب معامل التحميل العقلاني وفق العلاقة التالية:

معامل التحميل العقلاني = حجم النشاط الفعلي/ حجم النشاط العادي

وتحسب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا وفق العلاقة التالية:

التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا = التكاليف الثابتة الفعلي×معامل التحميل العقلاني

حيث:

- يمكن تحديد حجم النشاط العادي للقسم على أساس اعتبارات تاريخية أو على أساس تنبؤات أو على أساس الطاقة الإنتاجية.
- يتم تحديد حجم النشاط الفعلي باستعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحدات العمل في الأقسام المتجانسة، حيث أن عددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي.

[1] صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، **محاسبة التكاليف الفعلية**، دار زهران للنشر؛ والتوزيع، عمان، الأردن،1997،ص111.

[2] ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر،1999،ص106.

عند حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا نكون أمام ثلاثة حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني:

- **الحالة الأولى** :عندما يكون حجم النشاط العادي = حجم النشاط الفعلي، وهذا يعني أن معامل التحميل العقلاني يساوي صفر، في هذه الحالة لا يوجد أي فروق تحميل وسيتم تحميل الأعباء الثابتة الفعلية بشكل كلي للمنتجات، وهذه الوضعية تتطابق مع طريقة الأقسام المتجانس (التكاليف الكلية).
- **الحالة الثانية** :حجم النشاط الفعلي أكبر من حجم النشاط العادي، أي أن معامل التحميل العقلاني يفوق ال 1، وهذا يعني أن القسم أو المؤسسة فاقت طاقتها الإنتاجية العادية، وفي هذه الحالة سيتم تحميل المنتجات بأعباء ثابتة محملة أكبر من الأعباء الثابتة الفعلية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة فعالية أو زيادة نشاط.
- **الحالة الثالثة** :حجم النشاط الفعلي أصغر من حجم النشاط العادي، أي أن معامل التحميل العقلاني أصغر من ال 1، وهذا يعني أن القسم أو المؤسسة لم تستعمل طاقتها الإنتاجية بشكل عادي، وفي هذه الحالة سيتم تحميل المنتجات بأعباء ثابتة محملة أصغر من الأعباء الثابتة الفعلية والفرق بينهما يمثل خسارة نقص فعالية أو نقص نشاط وتسمى أيضا تكلفة بطالة.

تتم معالجة هذه الفروق بإضافة الربح إلى النتيجة في حالة ربح زيادة فعالية، وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط، ويمثل ذلك التأثير الذي تحدثه طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على سعر تكلفة المنتج.

3.2الانتقادات الموجهة لطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :من بين الانتقادات التي تم توجيهها لهذه الطريقة نذكر ما يلي [1] :

- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد سعر التكلفة.
- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف مختلطة (شبه متغيرة وشبه ثابتة).

[1] بوناب بلال، **دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج:** دراسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان - قسنطينة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص44.

– قيمة المخزونات النهائية(منتجات، مواد أولية)تختلف عن التكلفة الحقيقية.

المطلب الثالث :طريقة التكاليف المعيارية(النموذجية أو التقديرية)

تستند الطرق التي تم عرضها سابقا في حساب التكاليف على السياق التاريخي للأحداث المحاسبية التي وقعت فعلا، لذا يطلق عليها تسمية طرق التكاليف التاريخية، بمعنى أن حساب التكاليف وفق هذه الطرق يتطلب انتظار نهاية فترة التحليل(دورة الاستغلال)للتمكن من إعدادها،وهذا قد شكل عقبة أمام المسيرين الذين يحتاجون لمعلومات اثناء الدورة لاتخاذ القرا رات المتعلقة بحجم النشاط والمبيعات وغيرها من القرارات المهمة الأخرى المرتبطة بقياس وتحليل التكاليف، وهذا من بين الأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهور طريقة التكاليف المعيارية(التقديرية)التي تسمح بحساب التكاليف مسبقا قبل وقوع الأحداث المحاسبية بشكل فعلي خلال دورة الاستغلال، وهذا بغرض التمكن من التحكم في التكاليف وتقييم الأداء ومراقبة التسيير حتى يتمكن المسير من اتخاذ القرارات والاجراءات التصحيحية الملائمة في الوقت المناسب قبل انقضاء دورة الاستغلال.

1- **تعريف طريقة التكاليف المعيارية** :هي خطة تكاليف محددة مقدما على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو خدمة[1].

تهدف طريقة التكاليف المعيارية(النموذجية أو التقديرية)لتمكين إدارة المؤسسة من التحكم في تكاليفها بشكل أفضل وهذا من خلال[2] **البرمجة** :يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي ترتكزعلى ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.

- ✓ **الرقابة** :من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع التكاليف المعيارية، وبالتالي امكانية العمل على تقليصها مستقبلا.
- ✓ **التسعير** :يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.
- ✓ **الإعلام** :تسمح بمد الادارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالإنحرفات الحاصلة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارا ت التصحيحية للمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

2- **مبادئ وأسس طريقة التكاليف المعيارية :**ترتكز هذه الطريقة على مبادئ وأسس هي[1]:

---

[1] خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف**: تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011، ص57.

[2] عبد الكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005،ص277.

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الانتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.
- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية(الفعلية)وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
- العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرارحسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة...إلخ.

3- **حساب الانحرفات على التكاليف المعيارية وتحليلها** :بعد اتمام العمليات الانتاجية وحدوث التكاليف الفعلية وتسجيلها تتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية المعدة مسبقا ضمن جداول وموازنات، وهذا بغرض حساب الفروق بينها وتحليلها للوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك مع تحديد المسؤوليات[2] .

3.1حساب الانحرافات الاجمالية لعناصر التكلفة(المباشرة وغير المباشر):

يمكن حساب الإنحرافات الاجمالية لجميع عناصر التكلفة المباشرة وغير المباشرة وفق العلاقة التالية:

الانحراف الاجمالي لعنصر التكلفة = التكلفة المعيارية للعنصر – التكلفة الفعلية للعنصر

(التكلفة المعيارية للوحدة × الكمية المعيارية) - (التكلفة الفعلية للوحدة× الكمية الفعلية)

يكون الانحراف الإجمالي لعناصر التكلفة وفق هذه العلاقة على ثلاثة حالات كما يلي:

- **انحراف موجب** :يعني أن التكلفة المعيارية أكبر من التكلفة الفعلية، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة محل الد ا رسة أقل مما كان مبرمج مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر فرق موجب مرغوب فيه.
- **إنحراف سالب** :يعني أن التكلفة المعيارية أقل من التكلفة الفعلية، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة محل الد راسة أكثر مما كان مبرمج مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر فرق سالب غير مرغوب فيه.

---

[1] سليمان قداح، **محاسبة التكاليف المعيارية**، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق سوريا، 1978، ص153.

[2] Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, 7ème édition, Economica, Paris, 2001, P138.

- **الفرق معدوم** :يعني أن التكلفة المعيارية مساوية تماما للتكلفة الفعلية، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة محل الد ا رسة نفس القيمة التي كانت مبرمجة مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر وضع مثالي نادر الحدوث يدل على أن تقديرات المؤسسة لتكاليفها كانت دقيقة جدا.

يمكن التمييز بين ثلاثة عناصر للتكاليف، تنقسم إلى تكاليف مباشرة وهي المواد الأولية واليد العاملة، وتكاليف غير مباشرة تتمثل في أعباء القسم .ويتم تحلل الانحراف الإجمالي(الذي تم توضيح طريقةحسابه أعلاه) لهذه العناصر كما يلي :

2.3تحليل الانحراف الاجمالي للتكاليف المباشرة:

تنقسم عناصر التكلفة المباشرة إلى مواد أولية ويد عاملة، ويحلل انح ا رفها الاجمالي إلى ثلاثة أنواع من الانحرافات تمثل المحددات التي تسببت في حدوث الانحراف، حيث نجد:

- **انحراف السعر** :الذي يعبر عن مقدار الأثر الذي ساهم به السعر في حدوث الانحراف الإجمالي.

ويمكن حسابه عن طريق العلاقة التالية:

إنحراف السعرالمواد الأولية=(سعر معياري – سعر فعلي)×كمية فعلية

انحراف السعر بالنسبة للمواد الاولية يقابله انحراف معدل السعر(أو الأجر) بالنسبة لليد العاملة ويحسب وفق العلاقة التالية:

تكون انحرافات السعر المحصل عليها سواء بالنسبة للمواد الأولية أو لليد العاملة على ثلاثة حالات نفسر ها كما يلي:

- **انحراف موجب** :يعني أن السعر المعيارية أكبر من السعر الفعلي، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة(سعر المواد أولية أو اليد العاملة)أقل مما كان مبرمج مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر فرق موجب مرغوب فيه.
- **إنحراف سالب** :يعني أن السعر المعياري أقل من السعر الفعلي، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة(سعر المواد أولية أو اليد العاملة)أكثر مما كان مبرمج مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر فرق سالب غير مرغوب فيه.

- **الفرق معدوم** :يعني أن السعر المعياري مساوي تماما للسعر الفعلي، أي أن المؤسسة قد أنفقت فعليا على عنصر التكلفة(سعر المواد أولية أو اليد العاملة)نفس القيمة التي كانت مبرمجة مسبقا وفق التقديرات التي تم وضعها في التكاليف المعيارية، وهذا يعتبر وضع مثالي نادر الحدوث يدل على أن تقديرات المؤسسة بالنسبة لأسعارها كانت دقيقة جدا.
- **انحراف الكمية** :الذي يعبر عن مقدار الأثر الذي ساهمت به الكمية في حدوث الانحراف الاجمالي؛ ويمكن حسابه عن طريق العلاقة التالية:

انحراف الكمية للمواد الأولية =(كمية معيارية - كمية فعلية) × السعر الفعلي

الانحراف المشترك لليد العاملة يحسب وفق العلاقة التالية:

انحراف الزمن لليد العاملة = (زمن معياري - زمن فعلي)×معدل السعر (الأجر)المعياري

ملاحظة :نفس التفسير المقدم أعلاه بخصوص انحرف السعر ينطبق على انحراف الكمية وعلى الانحراف المشترك بين الكمية والسعر.

- ✓ **الا نحراف المشترك** :وهو مقدار الأثر الذي تسببت فيه الكمية والسعر بشكل مشترك في حدوث الانحراف الاجمالي .ويحسب وفق العلاقة التالية:

الانحراف المشترك للمواد الأولية = (الكمية المعيارية-الكمية الفعلية)×(السعر المعياري-السعر الفعلي)

الانحراف المشترك لليد العاملة يحسب وفق العلاقة التالية:

الإنحراف المشترك ليد العاملة =(الكمية المعيارية –الكمية الفعلية)× (السعر المعياري – السعر الفعلي)

3.3تحليل الانحراف الاجمالي للتكاليف غير المباشرة :وتنقسم إلى:

- ✓ **انحراف الموازنة المرنة** :الموازنة المرنة هي التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين ولعدة سنوات متتالية ولمستويات نشاط مختلفة، وما يتم ملاحظته في الموازنة المرنة ما يلي[1]:
  - ثبات التكاليف الثابتة مهما تغير حجم النشاط.
  - التكاليف المتغيرة تتغير نسبيا بتغير حجم النشاط.
- ✓ **انحراف المردودية** :يسمح بقياس خسائر أو أرباح الانتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة.
- ✓ **انحراف النشاط :**هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات، وتحميل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات القياس، أي لمستوى النشاط.

4- الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المعيارية :تم توجيه عدد من الانتقادات لهذه الطريقة يمكن أن نجملها فيما يلي:

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الانتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية[2].
- عند حدوث تغييرات في مستوى التشغيل أو في متطلبات العمليات الانتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل إلا بعد نهاية الفترة[3].
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة [4].

[1] .ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر،1999،ص175

[2] هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الادارية**، الدار الجامعية، مصر،.2000،ص350.

[3] محمد الخطيب نمر، **اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديدالأسعار**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة،2006،ص53.

[4] Patrick Piget, **Comptabilité analytique**, 3ème édition, Economica, Paris, 2001, P155.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل توضيح مفهوم محاسبة التكاليف والتكلفة وسعر التكلفة بشكل مفصل، وتم التركيز على تعريف كل عنصر وتحديد أهميته وأهدافه ومكوناته، بالإضافة إلى استعراض الطرق المختلفة المتعلقة بحساب التكاليف.

يهدف نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة إلى حساب التكاليف والتكاليف النهائية للمنتجات، الطلبيات والأنشطة. وتعتبر واحدة من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف هي استخدام هذه المعلومات في إدارة الأعمال المختلفة مثل التسعير، والرقابة، واتخاذ القرارات.

لتحقيق هذه الأهداف، يتم استخدام طرق مختلفة مثل التكلفة الكلية التي تحمل المنتجات بجميع النفقات المرتبطة بها، والتكلفة الجزئية التي تحمل المنتجات بجزء فقط من تلك النفقات.

كما تم تعريف مزايا وعيوب كل طريقة، وذلك للاستفادة من المزايا وتحسين دقة النتائج التي يتم الحصول عليها.

الفصل الثاني :المردودية المالية

تمهيد:

تعتبر المردودية الجيل الثاني من المؤشرات المحاسبية الأكثر استعمالا وتداولا عندما أصبح التركيز على الكفاءة التي تدل على النتائج المحصل عليها من الأموال المستخدمة لبلوغها. فالهدف الرئيسي من التحليل المالي لحسابات التسيير يكون لتقييم المردودية التي تعتبر المكون الأساسي لإنشاء القيمة في اعتقاد النيوكلاسيك للنظرية الاقتصادية، فمفهوم المردودية يحمل عدة واجهات، أين كل واحدة منها متصلة بهدف دقيق يتمثل في توزيع القيمة التي تم أنشاؤها.

فالمردودية تعتبر مقياس يسمح بمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة، حيث يقيم من خلالها مختلف العمليات والأنشطة الاقتصادية،لإتخاذ القرارالسليم، أوتصحيح الإنحرفات بأنشطة، عمليات أواستثمارات جديدة.

المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للمردودية

المبحث الثاني:مفاهيم حول المردودية المالية

المبحث الأول :الإطار المفاهيمي للمردودية

تختلف وجهات النظر لمصطلح المردودية من محيط لأخر، ففي المحيط الإشتراكي المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي تهدف بالدرجة الأولى الى تحقيق المردودية الاجتماعية(إمتصاص البطالة، توفير منتجات بأسعار منخفضة...إلخ) حتى وإن كان ذلك يؤثر سلبا على الوضعية المالية للمؤسسة، أما في المحيط الرأسمالي فالمؤسسة تكون فعالة كلما حققت مردودية مالية أحسن والتي تعكس تحقيق الأرباح الصافية.

وعموما فإن دراسة مردودية مؤسسة، منتج، أو عملية ما، هي إلى مقارنة النتائج المتحصل عليها على المستوى الاقتصادي مع المجهود المبذول على نفس المستوى، ويمكن التعبير عن المردودية في شكل حاصل قسمة عنصرين أو على شكل مؤشر يبين إلى أي مدى قيمة المجهود المبذول (العنصرالأول) معوض بالنتيجة المتحصل عليها (العنصرالثاني)، و يمكن أن نجد عدة تعاريف للمردودية.

المطلب الأول:ماهية المردودية

1- تعريف المردودية:

تتميز المردودية باختلاف العناصر الداخلة في حسابها، وكذلك للتقسيمات الداخلة في معادلتها نظرا للمدلول الذي تقدمه كل نسبة في معادلة المردودية، كما أن معني كلمة المردودية يختلف باختلاف أصل المصطلح، فهناك، الذي تم اشتقاقه rentabilite من يرجع أصل كلمة المردودية إلى الترجمة اللغوية المباشرة للمصطلح الفرنسي.

من كلمة rente ، والتي تعني ريع أو إيراد ،أو من الفعل rendre ، والذي يعني رد أو إعادة، وهذا الفعل نفسه مشتق من مرادفة من كل من اللغة اللاتينية الشعبية,rendita واللغة اللاتينية الكلاسكية ،reddita واللذان يعنيانsomme rendutأي مبلغ معاد [1].

- **المردودية** :هي عبارة " عن ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية [2].

[1]ناصر دادي عدون، يوسف مامش، **أثر التشريع الجبائي على.المردودية المؤسسة** وهيكلها المالي، ط 1، دار المحمدية العامة الجزائر،ص32.

[2]إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي (الإدارة المالية)**، دار وائل للنشر، عمان، 2006 ، ص 267.

- **المردودية** :هي عبارة " عن الفائض النقدي الناتج عن فرق بين العمليات الخارجية والداخلية للمؤسسة وتطبق على كل الأنشطة الاقتصادية وهي عبارة عن العلاقة بي –+ن النتيجة المحققة وحجم التكلفة الأموال المستثمرة " [1].
- كما عرفها " **PLoranze**" و"**Rteller** " بأن المردودية بصفة عامة عبارة عن الفضاء النقدي الناتج عن العمليات الخارجية والداخلية للمؤسسة،وبالتالي فالمردودية عبارة عن علاقة بين قوة تحقيق الناتج وحجم تكلفة الأموال المستثمرة [2].
- كما تعرف المردودية على أنها: المفهوم الذي يطبق على جميع الاتجاهات الاقتصادية في حالة استخدام الإمكانيات المادية والمالية، فهي تعبر عن ذلك التفاعل الحاصل بين المتغيرات الاقتصادية والمالية، على شكل نسب مالية، أي بمثابة مركبات مفسرة،ومحددة بمعدل المردودية المحقق، وسمي ذلك بالمتغير الرياضي لها[3].
- كما تعرف على أنها:العلاقة بين النتيجة المحصلة، والإمكانيات المتاحة للمؤسسة. وترتبط المردودية بعدة مفاهيم كالربحية، فالمردودية هي العلاقة بين النتائج المتحصل عليها والإمكانيات المستخدمة سواء كانت مادية أو بشرية، أما الربحية فلها علاقة مباشرة بالسعر، أنها الفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة.

ويرد هنا الفرق بين كل من الربحية والمردودية، حيث الربحية يعبر عنها بالعلاقة الآتية [4]:

الربحية = (النتيجة / رقم الأعمال) × 100

[1]سعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الاقتصادية**، (التحديات ال ا رهنة) دار النشر، المملكة العربية السعودية 2000،ص63.

[2]هارون مغريش، **دور المراجعة الداخلية في تحسين.المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة الخزف الصحي بجيجل،كلية العلوم الأقتصادية ،مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي،بسكرة 2012،ص ص35-36.

[3]هارون مغيرش ، مرجع سبق ذكره.

[4]زكرياء لشهب، **دور عتبة.المردودية**، ط 1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2010 ، ص79.

ومنه فالربحية تعبر عن مدي قدرة المؤسسة على تحقيق الربح، ومنه العلاقة تقدم الربحية نسبة مساهمة وحدة نقدية من رقم الأعمال في نتيجة المؤسسة،وتنقسم الربحية لثلاثة أنواع:

- **ربحية الاستغلال:**

تقيس قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح وذلك من خلال عمليات الاستغلال.

ربحية رأس المال =(النتيجة الصافية ÷رقم الأعمال)×100

- **النتيجة العامة:**

الربحية العامة =(النتيجة العامة ÷رقم الأعمال)×100

النتيجة العامة = النتيجة الصافية قبل الضرا ئب والمصاريف المالية.

ومنه فالربحية تدخل في حساب المردودية، فهي مرحلة من مراحل تكوين المردودية.

2- أنواع المردودية:

حيث تتكون المردودية من ثلاثة انواع وهي:

1.2مردودية النشاط (المردودية التجارية)Return on sales :

- **المردودية التجارية أو النشاط :** ويطلق عليها في بعض الأحيان اسم المردودية التجارية، لأنها تدرس وتسمح بتقييم الأداء التجاري أو البيعي للمؤسسة، فهي معيار مهم لتقييم الأداء في المؤسسات التجارية وتتمثل هذه المردودية في قدرة المؤسسة على استخلاص فائض من التشغيل أو هامش تجاري، فهي بذلك تقدم معلومات تساعد على إصدار حكم، ذو قيمة حول فعالية وكفاءة النشاط التجاري والصناعي للمؤسسة ولها ثلاثة مؤشرات هي:

- **نسبة الهامش الإجمالي (Gross profit margin):** تستعمل بشكل واسع في المؤسسات التجارية وتحسب من جدول حسابات النتائج، وهي مستقلة عن السياسة المالية للمؤسسة، حيث تساعد على تقييم استراتيجيها التجارية،وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة الهامش الأجمالي =(النتيجة الأجمالية ÷رقم الأعمال خارج)

- **نسبة الهامش الإجمالي للاستغلال(Operating Profit Margin):** تقيس هذه النسبة أداء المؤسسة على المستوى التشغيلي والتجاري وكذا قدراتها على توليد موارد للخزينة من خلال التشغيلية وتكون مرتفعة في المؤسسة التي تشتغل بمعدات ثقيلة، حيث تحسب بالعلاقة التالية:

نسبة الهامش الإجمالي للإ ستغلال =(النتيجة الأجمالية ÷رقم الأعمال خارج)

- **نسبة هامش الربح الصافي(Net Profit Margin):** تعد هذه النسبة من أكثر النسب استخداما ولها تأثير كبير على النمو المتوقع للمؤسسة وموقفها التنافسي في الأجل الطويلة، وتستعمل عادة في المقارنة بين المؤسسات حيث بتغير نسبة المبيعات والتكاليف التشغيلية وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة هامش الربح الصافي = النتيجة الصافية ÷رقم الأعمال خارج الضريبة

2- المردودية الاقتصادية(Return on asset) :

تهتم الإدارة المالية بمؤشر الاقتصادية وتتابع تغيراته عبر السنين،باعتباره أكثر المؤشرات التي تستخدم لتقييم الأداء المالي في المؤسسة،ومن خلاله يمكن التعرف على جوانب القوة والضعف للمؤسسة فيدل ارتفاعه على كفاءة السياسات التشغيلية والقرارات التي اتخذتها الإدارة المالية في المؤسسة، وكفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح الإجمالية نتيجة استخدام أصولها،يدل ارتفاع هذه النسبة على استخدام الأمثل للأموال، ويمكن حسابها بالشكل التالي[1]:

المردودية الأقتصادية=النتيجة الإجمالية ÷مجموع الأصول

وتسمح المردودية بتقدير النتيجة المتحصل عليها فيما يتعلق بالأصول الاقتصادية ورأس مال المستثمر وبمعني أخر الغرض من قياس المردودية الاقتصادية يتجلى في المقارنة بين التكاليف في عمليات الاستثمار والاستغلال.

وبالتالي نستطيع القول أن المردودية الاقتصادية تقيس فعالية وسائل الإنتاج المستخدمة والتي تسمي بالأصل الاقتصادية مقارنة الاستغلال.

[1] مبارك لسلوس، **التسييرالمالي**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006 ، ص52

معدل المردودية الأقتصادية = نتيجة الأستغلال قبل الضريبة ÷ الأصول الأقتصادية

حيث أن نتيجة الاستغلال = النتيجة الصافية +الضريبة على الأرباح + المصاريف المالية

الأصول الاقتصادية = رأس المال + الديون أي أن:نتيجة الاستغلال قبل الضريبةRE تساوي

AE / Rexp = RE.....2-2

أما بعد الضريبة فتعطي بالعلاقة التالية:

نتيجة الأستغلال بعد الضريبة / الأصول الأقتصادية 3-2 معدل المردودية الأقتصادية

فمعدل المردودية الاقتصادية هي حاصل جداء معدل ربحية الاستغلال بعد الضريبة (ROPER/CA) ومعدل دوران الأصول الاقتصادية(AE/CA) المعرفين كما يلي[1].

- **معدل ربحية الاستغلال:** ويدعي كذلك بمعدل الربحية الجزئية أو معدل هامش الاستغلال، و يقيس ربحية المؤسسة انطلاقا من دورة الاستغلال، وإذا يقارن نتيجة الاستغلال المحققة.

معدل ربحية الأستغلال =نتيجة الأستغلال بعد الضريبة ÷رقم الأعمال

R /CAoper= معدل ربحية الأسستغلال

خلال الدورة برقم الأعمال السنوي خارج الرسم،ويحسب انطلاقا من جدول النتائج بالعلاقة التالية:

- يعتبر هذا المعدل من مؤشرات قياس الأداء الاقتصادي ويظهر قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج مقارنة بالإيراد الإجمالي، ويمكن حسابه قبل الضريبة على الأرباح أو بعدها حسب احتياجات المحلل المالي التحليلية وتبعا للمنطق المالي المستخدم.

[1] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سابق،ص2.

- معدل دوران الأصول الاقتصادية: و يقيس هذا المؤشر قدرة مساهمة الأصول الاقتصادية في تحقيق رقم الأعمال، و ذلك بمعدل تقارن فيه بين حجم الأصول الاقتصادية المستثمرة لتحقيق رقم أعمال معين،ويحسب بالعلاقة التالية:

معدل دوران الأصول الأقتصادية=رقم الأعمال ÷الأصول الأقتصادية

معدل دوران الأصول = CA / AE

و يمكن هذا المعدل من حساب عدد المرات التي يتكرر فيها رقم الأعمال بنفس الحجم ليغطي الأصول الاقتصادية، ويشكل يمكن متخذ القرار المالي من مراقبة الجدوى الاقتصادية للأموال المستثمرة في الدورة الاقتصادية وإمكانية تصحيحها لتحقيق الأهداف المسطرة.

3- المردودية المالية :سنتطرق لها في المبحث الثالث.

المطلب الثاني: مكونات ومتطلبات المردودية

1- مكونات المردودية:

تهتم المردودية بجملة من المكونات منها[1]:

1-1الإنتاجية :وهي مؤشر يقيس نسبة كمية السلع المنتجة إلي كمية العوامل المستهلكة،ويؤثر بشكل مباشر على المردودية لاقتصادية بالمساهمة في تتبع تغيرات التكاليف.

1-2الفعالية : تقيس رأس المال الاقتصادي عن طريق سرعة دورن رأس المال المستعمل وبتعدد قياسات رأس المال المستعمل.

من خلال تحليل مركبات المردودية نستنتج دور وأهمية هذه الأخيرة كنتيجة تساهم في نجاح صيرورة سياسات المؤسسة كما نلخص إلى أن المردودية الاقتصادية تتوقف على النتيجة الاقتصادية في حين أن المردودية المالية تتوقف على النتيجة الصافية إما عن العلاقة التي تربط كل من المردوديتين معا تسمي بأثر الرفع المالي.

[1] ميلود ميلي، **أثر الرفع المالي على مردودية الأموال الخاصة ودرجة المخاطر**، مذكرة ماستير، كلية العلوم الاقصادي جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 ص13.

2- متطلبات المردودية :

إن مراقبة المردودية عملية جد هامة، وبالنسبة للمؤسسة حيث تتمكن من خلالها من تصحيح الانحرافات بسرعة،وفي وقت قصير،وهذه تستلزم إجراءات منها[1] :

- وضع تقديرات مفصلة على النتائج المالية والاقتصادية في إمكانية حدود المؤسسة.
- تحديد فوري للانحرافات وهذا بمقارنة النتائج المحققة بالنتائج المقدرة وتحليل مصادر الخلل وأسبابه سواء داخلي أو خارجي.
- اتخاذ الإجراءات التي من شأنها أن تنقض من حدة هذه الانحرفات بحيث تكون هذه الإجراءات مدروسة ومناقشة من أجل الاقتراب إلى مسار الأهداف الموضوعة،أو تحديد أهداف أخرى.

إن مراقبة المردودية عملية مستمرة تكون على أساس الوثائق والمعلومات المحاسبية، ولا تقع هذه العملية كليا علي المسير المالي بل يتحمل مراقبة التسيير الجزء الأول من.المردودية فقد يتعدى اهتمامه إليها أي.المردودية المالية والاقتصادية وذلك باستخدام التقنيات التقديرية وهي[2] :

- نظام نقدي للمعلوماتية كوضع الميزانية التقديرية.
- مصلحة الد راسات الاقتصادية.
- تحليل النتائج عن طريق المحاسبة التحليلية.

وهنا يمكن القول أن: مراقبة المردودية تقع على عاتق المسير المالي بالدرجة الأولى، وكذا مراقب التسيير فهما مطالبان بالتجاوز مع أهداف المؤسسة، وذلك باتخاذ التدابير والفعالية، وتوفير كل المعلومات والبيانات التي من شأنها أن تساعدها على مراقبة المردودية بأحسن وجه وتمكن من الحفاظ على نتائج المؤسسة[3].

المطلب الثالث :أهداف والعوامل المؤثرة على المردودية

أولا : أهداف المردودية

وتهدف المردودية إلى[4] :

---

[1] أبو الفتوح الفضالة، **التحليل المالي وإدارة الأموال**، دار العلمي للنشر والتوزيع،القاهرة، 1995 ص 27.

[2] ميلود ميلي، مرجع سابق، ص 18.

[3] عباس على، **الإدارة المالية**، دارلمسيرة للنشر والتوزيع، والأردن، 2008 ، ص65.

[4] الجوزي غنية، مرجع سابق،ص94.

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

ثانيا : العوامل المؤثرة في المردودية

يمكن تقسيم العوامل المؤثرة في المردودية الى :

1- ارتفاع التكاليف:

- **ارتفاع التكاليف المتغيرة:**

تعرف التكاليف المتغيرة على أنها التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط ويبنفس النسبة[1] ،ومن أهم الأسباب التي تؤثر على إرتفاعها مايلي[2] :

- ارتفاع الأجور
- زيادة أسعار المواد المستعملة في دور الإنتاج
- ارتفاع حجم المبيعات

- **ارتفاع التكاليف الثابتة :**

نعرفها على أنها التكاليف التي تتحملها المؤسسة بصرف النظر على حجم الإنتاج التي تبقي مبالغها ثابتة دون تغير[1] ، رغم التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج إلا أن التكاليف الثابتة تبقى على حالها حيث أن الأسباب التي تؤدي الآ إرتفاعها هي :

[1] فوزي غرايبية، **محاسبة التكاليف**،مكتبة النهظة الإسلامية ، الأردن،1979،ص23 .

[2] محمد القيومي محمد،**أصول محاسبة التكاليف** ،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،1999،ص105.

التغير في نشاط الشركة وهذا يحتاج الى تكاليف كبيرة .

- زيادة الضرائب
- زيادة الفوائد على القروض
- ارتفاع أجور العمال ذوي الدخل الثابت
- التقدم التقني

2- ضعف رقم الأعمال:

يتاثر رقم الأعمال بتغير حجم المبيعات وسعر البيع، إنخفض حجم المبيعات وسعر البيع يؤدي الى إنخفاض رقم الأعمال.

الأسباب التي تخفض من حجم المبيعات هي :

- إنخفاض حجم الطلب على المبيعات لعدم توافر الجودة وعدم موافقة السعر
- إنتشار الخدمات المنافسة او البديلة في سوق
- ارتفاع تكاليف المواد الأولية

- **انخفاض السعر:**

أهم الأسباب التي تؤدي الى إنخفاض سعر الخدمة هي :

- ارتفاع المنافسة في السوق
- انتشار الخدمات المعروضة في السوق بكميات كبيرة
- اقبال المشترين على الخدمات ذات السعر المنخفض

3- بطئ دوران الأصول الاقتصادية:

المقصود بكلمة بطئ هو طول فترة تحويل أصول المؤسةالى سيولة والأسباب الإقتصاديةهي :

- وجود إستثمارات ضخمة غير مستغلة، أي أنها عبارة عن أموال مجمدة
- وجود كميات كبيرة من المنتجات في المخازن لسبب مامثل سوء التسويق
- صعوبة تحصيل الديون

[1] سمير محمد عبد العزيز،**الاقتصاد الإداري مدخل كمي** ،مكتبة الإشعاع للطبعة والنشر والتوزيع،عمان،1997،ص63.

المبحث الثاني :مفاهيم حول المردودية المالية

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفاهيم الم ردودية المالية وأهميتها وكيفية قياسها للتنبؤ بالوضعية المالية للمؤسسة، بالإضافة إلى أهم العوامل والمؤترات وإبراز الآليات المستخدمة للتحكم في المردودية المالية.

المطلب الأول :مفهوم المردودية المالية

سنطرق إلى تعريف المردودية المالية وأهميتها ومركبتها الأساسية.

1. تعريف المردودية المالية:

تعرف المردودية المالية " ذلك المقياس الذي يشير إلى مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح،وتوفير الأموال الكافية لضمان استمرار نشاطها[1] .

وتعرف المردودية المالية بأنها "العلاقة بين نتيجة السنة المالية والأموال الخاصة "،وتعرف أيضا بأنها "التدفق النقدي الذي يعود للمساهمين نتيجة إستثمار أموالهم الخاصة[2].

وتعرف كذلك ":هي النتيجة المتحصل عليها من استخدام أموال المساهمين،ونتيجة هذه النسبة تمثل ما تقدمه الوحدة الواحدة المستثمرة من أموال المساهمين من ربح صافي، وتمثل هذه أهم النسب المالية لأن الهدف من التسيير المالي هو تعظيم حقوق المساهمين، وكلما كانت نتيجة هذه النسبة مرتفعة . زادت أهمية وجاذبية أسهم المؤسسة المتداولة في بورصة الأسهم والسندات[3] .

وتسمي أيضا بعائد أو مرد ودية الأموال الخاصة، وهي العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة،فهي تقيس العائد المالي المتحقق من استثمار أموال أصحاب المؤسسة .

وتحسب المردودية المالية بالعلاقة التالية:

المردودية المالية RCP = (النتيجة الصافية / الأموال الخاصة) × 100

---

[1]. ناصري دادي عدون، يوسف مامش، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، ط 1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008 ، ص 2.

[2] B. COLLAS :op.cit,P86.

[3]اليمين سعادة، **استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية وترشيد قراراتها**، مذكرة ماجستير علوم ، تجارية، باتنة، 2008 ، ص 55.

ومنه فهي تساوي النتيجة الصافية على الأموال الخاصة والعلاقة تحدد مستوى مشاركة الأموال الخاصة في تحقيق نتائج صافية تمكن المؤسسة من استعادة ورفع حجم الأموال الخاصة،ويمكن بقراءة معمقة تعرف مرودية الأموال الخاصة،على أنها.المردودية الاقتصادية عند مستوى استدانة معلوم[1].

وكذلك فالمردودية المالية تقيس مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح ومكافأة المساهمين،ولهذا يهتم المساهم بالمردودية المالية لأنها تحدد مصيره فيما يتعلق بالأرباح.

2. المركبات الأساسية للمردودية المالية:

- مردودية الأموال الخاصة RCP = (النتيجة الصافية / الأموال الخاص)
- مردودية الأموال الخاصة RCP = (رقم الأعمال / الأصول الاقتصادية)
- مردودية الأموال الخاصة RCP = (الأصول الاقتصادية / الأموال الخاصة)

إذن فالمردودية المالية يمكن تحليلها إلى ثلاث مركبات أساسية والمتمثلة في معدل الربحية: الإجمالية ومعدل دوران الأصول الاقتصادية والنسبة الهيكلية والتي نعرفها باختصار كالأتي[2] :

النتيجة الصافية / رقم الأعمال =معدل الربحية الإجمالية

2-1 معدل الربحية الإجمالية:

و يقيس الربحية الإجمالية للمؤسسة انطلاقا من إجمالي أنشطتها،حيث يقارن النتيجة الصافية المحققة خلال الدورة برقم الأعمال السنوي وخارج الرسم،ويحسب انطلاقا من جدول النتائج بالعلاقة التالية:

ويعتبر هذا المعدل من مؤشرات قياس الأداء المالي ويظهر قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح صافية ومقارنة برقم الأعمال، أي قدرة المؤسسة على تحويل إيرادها الإجمالي إلى ربح صافي وقدرتها على التحكم في التكاليف الإجمالية.

[1] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سابق ذكره، ص 268.
[2] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سابق ذكره،ص287.

2-2 معدل دوران الأصول الاقتصادية:

يقيس هذا المؤشر قدرة مساهمة الأصول الاقتصادية في تحقيق رقم الأعمال بنفس الحجم ليغطي الأصول الأقتصادية المستثمرة لتحقيق رقم الأعمال معين ،ويحسب إنطلاقا من الميزانية وجدول حسابات النتائج بالعلاقة التالية:

ويمكن هذا المعدل من حساب عدد المرات التي يتكرر فيها رقم الأعمال بنفس الحجم ليغطي الأصول الاقتصادية،بشكل يمكن متخذ القرار المالي من مراقبة الجدوى الاقتصادية للأموال المستثمرة في الدورة الاقتصادية وإمكانية تصحيحها لتحقيق الأهداف المسطرة.

2-3 النسبة الهيكلية :تقيس التركيبة المالية للمؤسسة،وذلك بمقارنة مستوى الأموال الخاصة إلى إجمالي الأصول الاقتصادية،وتحسب انطلاقا من الميزا نية الاقتصادية بالعلاقة التالية:

النسبة الهيكلية = الأصول الاقتصادية / الأموال الخاصة

يمكن هذا المعدل من حساب عدد المرات التي يتكرر فيها رقم الأعمال بنفس الحجم ليغطي الأصول الاقتصادية،بشكل يمكن متخذ القرار المالي من مراقبة الجدوى الاقتصادية للأموال المستثمرة في الدورة الاقتصادية وإمكانية تصحيحها لتحقيق الأهداف المسطرة[1].

3- أهمية المردودية المالية:

يمكن تلخيص أهمية المردودية المالية على نحو التالي [2]:

- **بالنسبة الى للمؤسسة نفسها :**

ان كل مؤسسة إقتصادية تبتغي هدف المردودية في إقتصاد السوق ، فتحقيقها يعبر عن سلامة مركزها المالي وصحة أسلوب التسيير الذي تنتهجه ، كما أن المردودية المالية من أهم الوسائل التي تسمح بتحقيق الإستراتجية و الحفاظ على التوازن المؤسسة و تقيمها و بالتالي التعرف على مركزالقوة والضعف فيها ، وكذا تحديد وضعيتها داخل القطاع الذي تنشط فيه والمساعدة في إتخاذ القرارات

[1] تودرت أكلي، **التحليل المالي في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، م، جامعة الجزائر3، 2009ص61

[2] محمد أمين عكوش،**أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية**،مذكرة ماجستيرتخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر"3"،2011،ص54.

السليمة وتتخذ كأساس لتصحيح الإنحرفات غير الملائمة ومن جهة أخرى إذا لم تتحقق للمؤسسة مردودية مالية مرضية لن تتمكن من القضاء على مشكلة التمويل أو على الأقل التخفيض من حدتها أو القضاء تدريجيا على المخاطر المالية الخارجية وبالتالي المحافظة على إستقلاليتها المالية.

- **بالنسبة للمتعاملين الإقتصادين و الإجتماعيين الأخرين :**

إن مايهتم به المستثمرين بالدرجة الأولى هو ماينجم من عائد على الأموال المستثمرة في المؤسسات وما حققته أو يمكن أن تحققه من قيمة مضافة ، في مقابل المخاطر التي يمكن أن تتجر عن ذالك وبالتالي فالمساهم الحالي يبحث عن المفاضلة بين الإحتفاظ بالأسهم التي يمتلكها في المؤسسة أو التخلي عنها ، أما المستثمر المرتقب فيحاول أن يفاضل بين قرار شراء أسهم المؤسسة أو لا ، وهذا ما يعكس أهمية المردودية المالية بالنسبة لهم ،حيث أن تقراراتهم بهذا الشأن تبنى بالدرجة الأولى على مستوياها المحقق ومدى رضائهم عنه .

الى جانب المستثمرين، تهتم كذالك بمردودية المؤسسة الاقتصادية بشكل عام ،عدة أطراف كما سبقت الإشارة الى ذلك وخاصة المقرضون ، الموردون، العملاء، المستخدمون (الأجراء) والدولة.

إذن أن المؤسسة القادرة على تحقيق مردودية مالية مرضية، بإمكانها أن تضمن لهم مكافأتهم وجميع مستحقاتهم المالية بالأحجام وفي الأوقات المناسبة .

التعرف على قياس المردودية المالية والعوامل المؤثرة فيها.

المطلب الثاني: قياس المردودية المالية والعوامل المؤثرة فيها

التعرف على قياس المردودية المالية والعوامل المؤثرة فيها .

1- **قياس المردودية المالية** :تقاس المردودية المالية حسب العلاقة التالية[1]:

قدرة التمويل الذاتي = النتيجة الصافية + مخصصات الإهتلاك

[1] حدانة نذير ، **دور التشخيص المالي في تحسين المرد ودية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة مؤسسة الإخوة عموري للأجر الأحمر بسكرة، مذكرة ماستر، كلية علوم التسيير، بسكرة، 2010 ، ص 29.

وهي تعبر عن الفائض النقدي الإجمالي الصافي للمؤسسة،وكما يمكن قياسها عن طريق مؤشرات الربحية والمتمثلة فيما يلي:

- **نسبة ربحية المبيعات** :وهي النسب التي تقيس الربح لكل دينار من المبيعات وهي:

نسبتها من الربح الإجمالي = الربح / المبيعات

نسبتها من الربح الصافي = صافي الربح / المبيعات

- **نسبة ربحية الاستثمارات تتمثل فيما يلي:**

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

أما النسبة أكثر استعمالا في حساب المردودية المالية هي:

النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

حيث تقوم باستخراج الأموال الخاصة من الميزانية والنتيجة الصافية من جدول النتائج.

2- العوامل المؤثرة في قياس المردودية المالية:

من خلال التعرف على المردودية المالية وأنها تقوم على مكونين أساسيين وهما المردودية الاقتصادية والاستدانة وذلك من خلال العلاقة التالي[1]:

المردودية المالية = المردودية الاقتصادية ×درجة الإستدانة.

ومنه نجد:

لما تأثر المردودية الاقتصادية و درجة الاستدانة على المردودية المالية وهذا ما يعرف بالرفع المالي.

حيث تعرف الرافعة المالية هي زيادة الاستدانة في الأموال المستثمرة، فهي تمثل درجة الاعتماد على الاقتراض الثابت لتمويل نشاط المؤسسة، ويكون استخدام الرافعة المالية مرغوب فيه في حالة

[1] حدانة نذير، مرجع سبق ذكره، 35.

ازدهار السوق لتحقيق فوائد كبيرة فهو بالتالي يؤثر على المردودية المالية وذلك من خلال إجراءات مقارنة بنسبة المردودية الاقتصادية ودرجة الاستدانة [1].

كما أن للرافعة المالية مزايا وسلبيات نذكرها في النقاط الآتية:

مزايا الرافعة المالية:

- تحسين العائد على حقوق المساهمين نتيجة الفرق بين كلفة الاقتراض ومردود الاستثمار.
- المحافظة على حسن التسيير في المؤسسة لأن الدائنين لا صوت لهم في المؤسسة فلا تظهر خلافات نتيجة.
- عدم تمكنهم من المشاركة في حصة الأرباح،وإنما يدفع لهم الفوائد نتيجة الأموال المقترضة.
- يتم اقتراض الأموال ذات القوة الشرائية العالية وترجع بأموال ذات قوة شرائية أقل وهذا يخص فترات التضخم.
- الاستفادة من ميزة أن الفوائد قابلة للتنزيل من الضريبة.
- ولما تكون نسبة المردودية الاقتصادية أكبر من معدل الفائدة وبذلك فإن المردودية المالية تزداد كلما ازدادت درجة الاستدانة
- سلبيات الرافعة المالية:
- انخفاض العائد على حقوق المساهمين وهذا عندما تكون نتيجة المردودية من الاقتراض أي النتيجة المحصلة من الاقتراض أقل من تكلفة اقتراض.
- عند عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها إتجاه دائنيها فهذا يفسد سمعة المؤسسة وتقل قدرتهاعلى الاقتراض.
- وعندما تكون نسبة المردودية الاقتصادية الصغرى معدل الفائدة فإن المردودية المالية كلما ازدادت نسبة الاستدانة.

[1]زكرياء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 1.

المطلب الثالث:آليات التحكم في المردودية المالية ومعايير قياسها

آليات التحكم تختلف من مؤسسة إلى أخرى نظرا للتفاوت الموجود في بعض مكونات المردودية المالية، ولكي تتمكن المؤسسة من ذلك عليها أن تركز اهتمامها على الأمد الطويل، والمتوسط والقصير ومن هنا آليات المحددة في. المردودية المالية تكمن في المردودية الاقتصادية ويكون إلزاما على المؤسسة أن تبذل قصارى جهدها في التحكم فيها، بإتباع سياسات وإجراءات تؤدي إلي تحسين مردوديتها المالية[1].

1-آليات التحكم في المردودية المالية:

- آليات التحكم في المردودية الاقتصادية.
- آليات التحكم في درجة الاستدانة.

1-1آليات التحكم في المردودية الاقتصادية :حيث تقاس النتيجة الاقتصادية ب:

النتيجة قبل الفوائد والضرائب / مجموع الأصول = النتيجة الاقتصادية / مجموع الأصول(2-10)

تستخدم هذه المردودية لتقييم الأداء الاقتصادي للمشروع وتقيس كفاءة إدارة المؤسسة دون الأخذ في الاعتبار النتائج المترتبة على التمويل، وهي تعمل على تحسين المردودية الاقتصادية ونسبها وذلك من خلال التحكم في أرباحها ونتائجها والحسن الاستغلال لمجموع أصولها،ويتم تنفيذها على المدى القصير والمتوسط والطويل.

1-1-1-على المدى القصير:

أن المؤسسة بقدرتها التحكم في معدل المردودية الاقتصادية من خلال:

- زيادة هامش الربح إلى المبيعات (نسبة الهامش الصافي)إلى زيادة النسبة.

النتيجة الصافية / رقم الأعمال

[1] هارون مغريش، **دور المراجعة الداخلية في تحسين.المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة الخزف الصحي بجيجل،كلية العلوم الأقتصادية ،مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي،بسكرة 2012.

- زيادة حجم المبيعات من خلال تشغيل الأصول (معدل دوران الأصول) وهي أن تنتهج المؤسسة سياسات تسعى إلى توسيع حجم المبيعات، ومن خلال استعمال طاقات والقدرات الإنتاجية إلى أقصى حدودها، والعمل على تخفيض التكاليف قدر الإمكان والاستغلال العقلاني للوسائل المتاحة والقيام بنشاط البيع.

1-1-2- على المدى المتوسط الطويل :حتى يتحقق معدل المردودية اقتصادية مرتفع لابد من توافر عدة عوامل أهمها: الميزة التنافسية عن طريق تطوير منتجات جديدة عن طريق الاحتفاظ بالعلاقات الجيدة مع الزبائن أو مع الموردين.

- تحقق بعض المؤسسات الميزة عن طريق التطور التكنولوجي السائد أو عن طريق قنوات التوزيع ذات بيعة متميزة.

ولكي تتمكن المؤسسة من رفع وتحسين مستويات مرودوديتها المالية لابد عليها تطبيق أحكامها على المردودية الاقتصادية، وذلك من خلال التعرف على الهامش على النتيجة ودرجة الاستغلال،وبالتالي تحديد البنود التي تستلزم الرقابة الدقيقة بهدف تحسن الهامش الصافي ومعدل دوران الأصول بالاستغلال الأمثل للموارد، وتحسين إنتاجية الأصل إما بزيادة المبيعات أو بقاء الأصول دون تغيير أو تخفيض للأصول التي تستخدمها المؤسسة في توليد المبيعات مع ثبات وبتحسن معدل دوران المبيعات فهذا يؤدي إلى زيادة المرد ودية المالية.

1-2آليات التحكم في درجة الاستدانة:

إن المؤسسة لكي تحقق التوازن المالي و يجعل هناك أثر إيجابيا على مردودية المالية لابد منها اللجوء إلى الاستدانة، وهذا يجعل أثر الاستدانة إيجابيا، وبالتالي تكون المردودية الاقتصادية قد غطت قروضها وفوائدها على المؤسسة، ويكون المركز المالي للمؤسسة جيد وليست واقعة في القروض، وذلك للحفاظ على استقلاليتها المالي .

1- معايير قياس المردودية المالية:

يتواجد الكثير من اقتصاديات السوق المنتشرة بتسارع كبير مؤخرا، و المؤسسات تسعي لتحقيق الربح وبتالي تنامي أرباح الأسهم، والذي يتحقق من خلال تعظيم المردودية المالية، وهي تحسب بالعلاقة التالية[1] :

المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

هذه العلاقة الأبسط والأسهل حسابيا للمردودية المالية، إذا تسعى المؤسسة إلى أن تكون نسبة النتيجة الصافية إلى الأموال الخاصة أكبر ما يمكن وبالتالي تحقيق نتيجة موجبة بأقل حجم من الأموال الخاصة ممكن، ومنه يتعاظم الربح على أسهم،كما تزيد قدرة التمويل الذاتي.

إلا أن المردودية المالية يمكن حسابها بدلالة كل من نسبة الهيكل المالي والمردودية الاقتصادية وتكلفة الاستدانة والضريبة على الربح، وهو ما يعرف بعلاقة أثر الرفع المالية والتي يمكن من خلالها إعادة كتابة علاقة المرردودية المالية كالأتي:

المردودية المالية = المردودية الاقتصادية + أثر الرفع المالي

هذا الشكل الجديد للمردودية المالية والذي يحوي العناصر المتحكمة في مصادر التمويل يمكن استخدامها كآلية لاتخاذ القرار التمويلي، وذلك بالاعتماد علي حالات الرافعة المالية في المردودية المالية، حيث يمكن إعادة صياغة العلاقة أعلاه كتالي:

مردودية الأموال الخاصة = (المردودية الاقتصادية) + (المرد ودية الاقتصادية– المصاريف المالية)

×الاستدانة الصافية / الأموال الخاصة) (1–معدل الضريبة على أرباح الشركات)

$$(1-IS))Cp. /Rcp = (Re + (Re - i).D$$

حيث يمكن حصر الحالات التالية في:

- i < Re (المردودية الاقتصادية أكبر من تكلفة الاستدانة):مجال الاستدانة.

[1] هارون مغريش ،نفس المرجع سابق،ص36.

- i = Re (المردودية الاقتصادية تساوي تكلفة الاستدانة):ذروة الاستدانة.
- i > Re (المردودية الاقتصادية أقل من تكلفة الاستدانة):التقليل من استدانة.

المطلب الرابع :التحليل بواسطة مؤشرات التوازن المالي للوكالة

تسمح مؤشرات التوازن المالي

تسمح مؤشرات التوازن المالي بتقييم ملاءة الشركة، والخطر المالي المتعلق بنشاطها الاستغلالي، حيث نجد أن هناك عدة مؤشرات يستند إليها المحلل المالي تساعده في معرفة مدى التوازن المالي للشركة من أهمها: رأس المال العامل(FR) ، احتياج رأس المال العامل (BFR)،الخزينة (TR) ، تستخرج هذه المؤشرات بناءا على البيانا ت المستخرجة من الميزانية للشركة[1].

1- رأس المال العامل (الصافي أو الدائم) FR:

يعتبر رأس المال العامل من المؤشرات الأساسية التي تستعين بها المؤسسة في إبراز توازنها المالي في الأجل الطويل ،وهناك من يطلق **عليه هامش أمان المؤسسة،** ويظهر رأس المال العامل مقدار ما تحتاط به المؤسسة للظروف الطارئة التي قد تواجهها والمتمثلة في تباطؤ وجمود بعض العناصر عن الحركة من الأصول المتداولة كتوقف حركة بعض المخزونات أو تعسر تحصيل بعض الحقوق، فتكون المؤسسة قد هيأت لذلك أموالا دائمة لتغطيتها، وبالتالي تكون قد أجرت ملاءمة بين سيولة الأصول واستحقاقات الخصوم .

حساب رأس المال العامل :

يمكن حساب رأس المال العامل بإحدى العلاقتين التليتين :

- في الأجل الطويل أو المنظور أعلى الميزانية :

رأس المال العامل + الموال الدائمة – الأصول الثابتة

- في الأجل القصير أو من منظور أسفل الميزانية:

رأس المال العامل = الأصول المتداولة – الديون قصيرة الأجل

[1] بلعادي عمار،**التحليل المالي** ،محاضرات موجهة لطلبة السنة ثالثة إقتصاد نقدي وبنكي،جامعة بجي مختار ،عنابة،المحور الثاني ،ص ص،3-8.

رغم تفضي استخدام مؤشر رأس المال العامل الدائم كأحد مؤشرات التوازن في الأجل الطويل،إلا أن هذا المؤشر قد يتغير في الأجل القصير بالزيادة أو النقصان نتيجة لتغير أحد أول كل المتغيرات المكونة له ، ومن أهم العوامل التي تغير رأس المال العامل :

الجدول رقم (03): يوضح العوامل التي تغير في رأس المال العامل بالزيادة أو بالنقصان

العوامل التي تغير في رأس المال العامل بالزيادة	العوامل التي تغير في رأس المال العامل بالنقصان
زيادة الأموال الخاصة	نقصان قيمة الأموال الخاصة
زيادة القروض طويلة الأجل	تسديد القروض طويلة الأجل
التنازل عن بعض الأصول الإنتاجية	إقتناء أصول إنتاجية

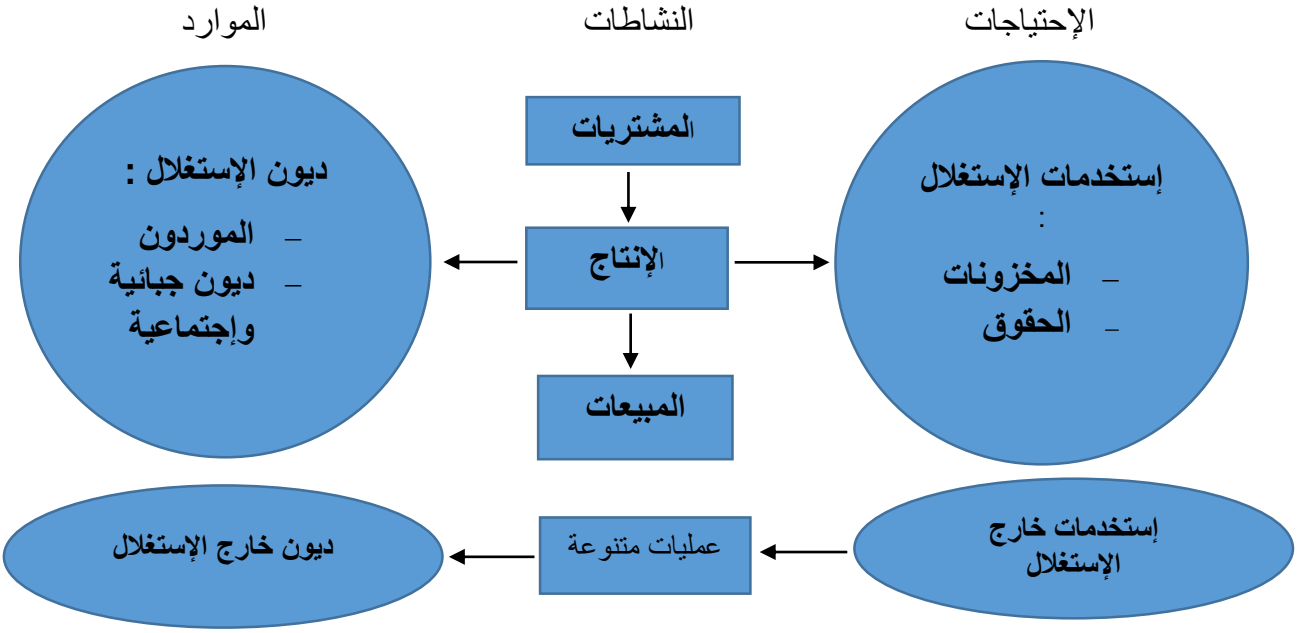
المصدر: بلعادي عمار،**التحليل المالي** ،محاضرات موجهة لطلبة السنة ثالثة إقتصاد نقدي وبنكي،المحور الثاني،ص،6.

2- إحتياج رأس المال العامل BFR:

تدرس إحتياجات رأس المال العامل في الأجل القصير ، وهو ناتج عن النشاط المباشر للمؤسسة الذي ينشأ مجموعة من الإحتياجات المالية بسبب التفاعل بين مجموعة من العناصر نشاطها (كالمخزونات ، العملاء ،الموردين .....) ، وتصبح الديون قصيرة الجل مالم يحن موعد تسديدها تسمى موارد لدورة الإستغلال ،بينما الأصول المتداولة التي تتحول الى سيولة فتسمى إحتياجات دورة الإستغلال،وبتولد الإحتياج المالي للإستغلال عندما لا تستطيع المؤسسة مواجهة ديونها المترتبة عن النشاط بواسطة حقوقها لدى متعاملين ومخزوناتها ، وبالتالي يتوجب عليها البحث عن مصادر أخرى لتمويل هذا العجز ،وهو مايصلح عليه بالإحتياج في رأس المال العمل ،يمكن توضيح تولد الأحتياج من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (03): يوضح كيفية الأحتياج لرأس المال العامل داخل المؤسسة

الإحتياج في رأس المال العامل BFR



المصدر: بلعادي عمار،**التحليل المالي** ،محاضرات موجهة لطلبة السنة ثالثة إقتصاد نقدي وبنكي،المحور الثاني،ص،6.

حساب إحتياجات رأس المال العامل :

تتم عملية حساب إحتياجات رأس المال العامل من خلال العلاقة التالية :

إحتياج رأس المال العامل = إستخدمات الإستغلال وخارج الإستغلال ديون الأستغلال وخارج الإستغلال

إحتياج رأس المال العامل =(الأصول المتداولة الموجودات المالية) (الديون قصيرة الأجل السلفات المصرفية)

جدول رقم (04) : إحتياج رأس المال العامل BFR

إستخدمات الإستغلال وخارج الإستغلال	ديون الإستغلال وخارج الإستغلال
	إحتياج رأس المال العامل BFR

المصدر: بلعادي عمار،**التحليل المالي** ،محاضرات موجهة لطلبة السنة ثالثة إقتصاد نقدي وبنكي،المحور الثاني،ص،7.

3- الخزينة الصافية TN:

يعتبر تسيير الخزينة المحور الأساسي في تسيير السيولة، وتتشكل الخزينة الصافية عندما يستخدم رأس المال العامل الصافي في تمويل إحتياجات دورة الإستغلال وغيرها ، وهو ماقصدنا به الإحتياج في رأس المال العامل ،وعليه فإذا تمكنت المؤسسة من تغطية هذا الإحتياج تكون الخزينة على أثر ذالك موجبة وهي حالة الفائض في التمويل، أما في حالة العكس فتكون الخزينة سالبة وهي حالة العجز في التمويل .

حساب الخزينة الصافية :

تحسب الخزينة الصافية بإحدى العلاقتين التاليتين :

الخزينة الصافية = الموجودات المالية – السلفات المصرفية

الخزينة الصافية = رأس المال العامل– إحتياجات رأس المال العامل

خلاصة الفصل:

رغم اختلاف أنواع المردودية من مردودية تجارية واقتصادية ومالية ألا أنها تصب في مفهوم واحد وهو قياس فعالية المؤسسة،و المردودية هي سياسة للوصول إلى ما تسعى إليه المؤسسة إلى تحقيق معدلات نمو مرتفعة.

كما أن هناك آليات محددة للمردودية المالية وهي المردودية الاقتصادية الذي على المؤسسة التحكم في هذه الأخيرة، وإذا كان معدل المردودية الاقتصادية اكبر من تكلفة الديون يكون أثر الرافعة موجب.

الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية في الوكالة العقارية لولاية المدية

تمهيد

تهدف كل مؤسسة إلى تحقيق أهدافها من خلال تنفيذ سياسات إدارية ومالية فعالة. ومع ذلك،قد تواجه المؤسسات تغيرات غير متوقعة في المستقبل، ومن الضروري بالنسبة لها اتخاذ القرارات المناسبة التي تمكنها امن الإستغلال الأمثل لمواردها. في هذا السياق، تقدم تقنية محاسبة التكاليف مساعدة كبيرة.

واحدة من هذه المؤسسات هي الوكالة الولائية للتسير والتنظيم العقاري في ولاية المدية. تم اختيارها لتكون محل الدراسة. وعليه تم تقسيم الجانب التطبيقي إلى مبحثين يكونا ملمين بالموضوع ميدانيا. في المبحث الأول، تم تقديم نظرة عامة عن الوكالة العقارية. وفي المبحث الثاني، تم التركيز على طريقة حساب تكاليف الوكالة وعرض وتحليل القوائم المالية، بالإضافة إلى حساب العائد المالي للمؤسسة ومؤشرات التوازن المالي، ونسب المردودية .

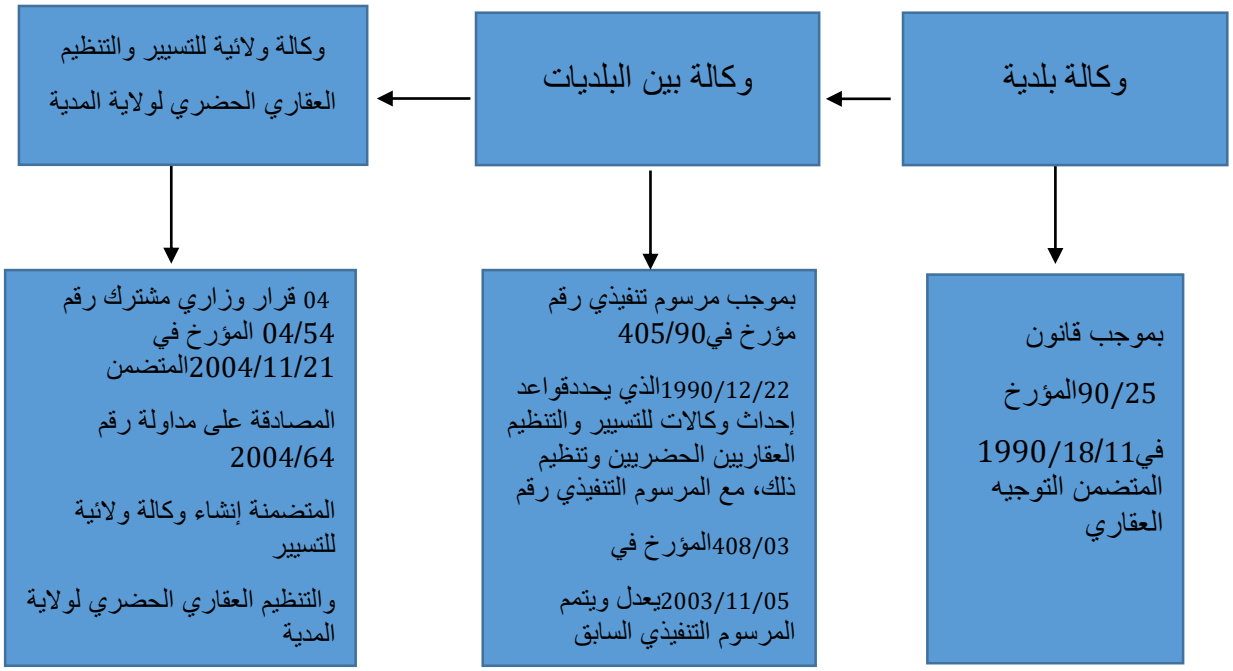
المبحث الأول : التعريف بالوكالة الولائية للتسيير و التنظيم العقاري الحضري لولاية المدية

عن الوكالة الولائية لولاية المدية مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري EPIC، تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي، نشأت الوكالة الولائية للتسير والتنظيم العقاري الحضاري لولاية المدية بناءا على المرسوم الوزاري المشترك المِرخ في 2004/12/14، يشرف على إدارتها مجلس إدارة يترأسه السيد : والي ولاية المدية ويضم أعضاء دائمين من السادة مدراء الإدارة العمومية والمحلية التي لها علاقة مباشرة بالوكالة .

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاري الحضري لولاية المدية

تم إنشاء وكالة ولائية لمتسيير والتنظيم العقاري الحضري لولاية المدية عبر ثلاث مراحل، حيث صادق صدور قوانين ومراسيم وقرارات وزارية، سنوضح في هذا الشكل مدى تغيرها عبر الزمن[1] .

شكل رقم(04) : التطور التاريخي للوكالة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاري الحضري لولاية المدية.

[1] **مصدر:** الوكالة الولائية للتسيير و التنظيم العقاري الحضري لولاية المدية.

نشأت الوكالة الولائية لتسيير والتنظيم العقاري الحضري لولاية المدية، كمؤسسة ذات طابع الصناعي والتجاري بناء عمى مجموعة من المراسيم التنفيذية وكذا عبر مداولة المجمس الشعبي الولائي ومرسمو بقرار وزاري، سنتطرق إلى ذلك بشرح عام حول الوكالة وكذا هيكلها التنظيمي وحوصمتيا إلى غاية2018 .

لقد توجيت المنظومة التشريعية و القانونية في الجزائر إلى الاعتماد على عدة إجراءات لتسيير والتنظيم للأملاك العقارية بغية المحافظة عمييا وحسن استغلاليا مما تتطمبو السياسة /1990/11 25المؤرخ في / 18 :الاجتماعية والتوجيات الاقتصادية، فقد جاء قانون90 المتضمن التوجيو العقاري من أجل تحديد القوام التقني و النظام القانوني للأملاك العقارية و تبيان تدخل الدولة و الجماعات المحمية و الهيئات العمومية، تناول القوام التقني للأملاك العقارية زيادة عمى الأملاك العمومية الطبيعية من أراضِ فلاحية، رعوية صحراوية أو غيرها من الأراضي العامرة والأراضي القابلة للتعمير وذلك بتعدادها من أجل استغلالها بما يتوافق مع تركيبتيا وطبيعتيا بهدف تحقيق الفوائد المرجوة منها.

أما من الناحية القانونية فتم تصنيف الأملاك العقارية إلى أملاك وطنية، أملاك للخواص و الأملاك الخاصة، و الأملاك الوقفية نظراً لأهمية الأملاك الوطنية باعتبارها ضرورة حتمية في بناء اقتصاد الدولة كونها من المجالات الأساسية لتجسيد المشاريع والمخططات التنموية، فقد تم تقسيميا إلى أملاك عمومية وخاصة للدولة، أملاك عمومية خاصة للولاية، أملاك عمومية و خاصة للبلدية فالأملاك العمومية لا تتحمل كملك الخواص لها بسبب طبيعتيا و الغرض المسطر ليا، أما الأملاك الأخرى فتكون الأملاك الخاصة و التي يتم تسييرها وفقا لنصوص قانونية خاصة.

وقد نصت المادة 25 المتعمق بالتوجيو العقاري عمى أنَ المحفظة العقارية من قانون90 / 73 التابعة لمجماعات المحلية(الولاية، البلدية)تسند في تسييرها إلى هيأت التسيير و التنظيم العقاريين و الغاية المرجوَة من ذلك هو حسن الاستغلال بالإضافة إلى المحافظة على هذه الأملاك من طرف هيئة مستقلة تتميز بالننزاهة والحياد، وكذا بإمكانيات بشرية ومادية متخصصة ومؤهلة لتكون على قدرة وكفاءة للقيام بالمهام المسطرة لها على أحسن وجه.

و في هذا المجال تم استحداث وكالات محمية للتسيير والتنظيم العقاريين بموجب المرسوم، التنفيذي رقم: 90/ 405 المؤرخ لفي : 1990/12/22، إذا أسندت إلى المجالس الشعبية المدية والمجالس الشعبية الولائية وحدها أو بالتعاون فيما بينها مهمة إنشاء مؤسسات تكلف بتسيير سنداتها العقارية

الحضرية والمتمثمة بصفة عامة في حيازة جميع العقارات أو الحقوق العقارية المخصصة للتعمير لحساب الجماعة المحلية و تقوم بنقل ملكية هذه العقارات أو الحقوق العقارية طبقا للمادة 03 من المرسوم المذكور أعلاه .

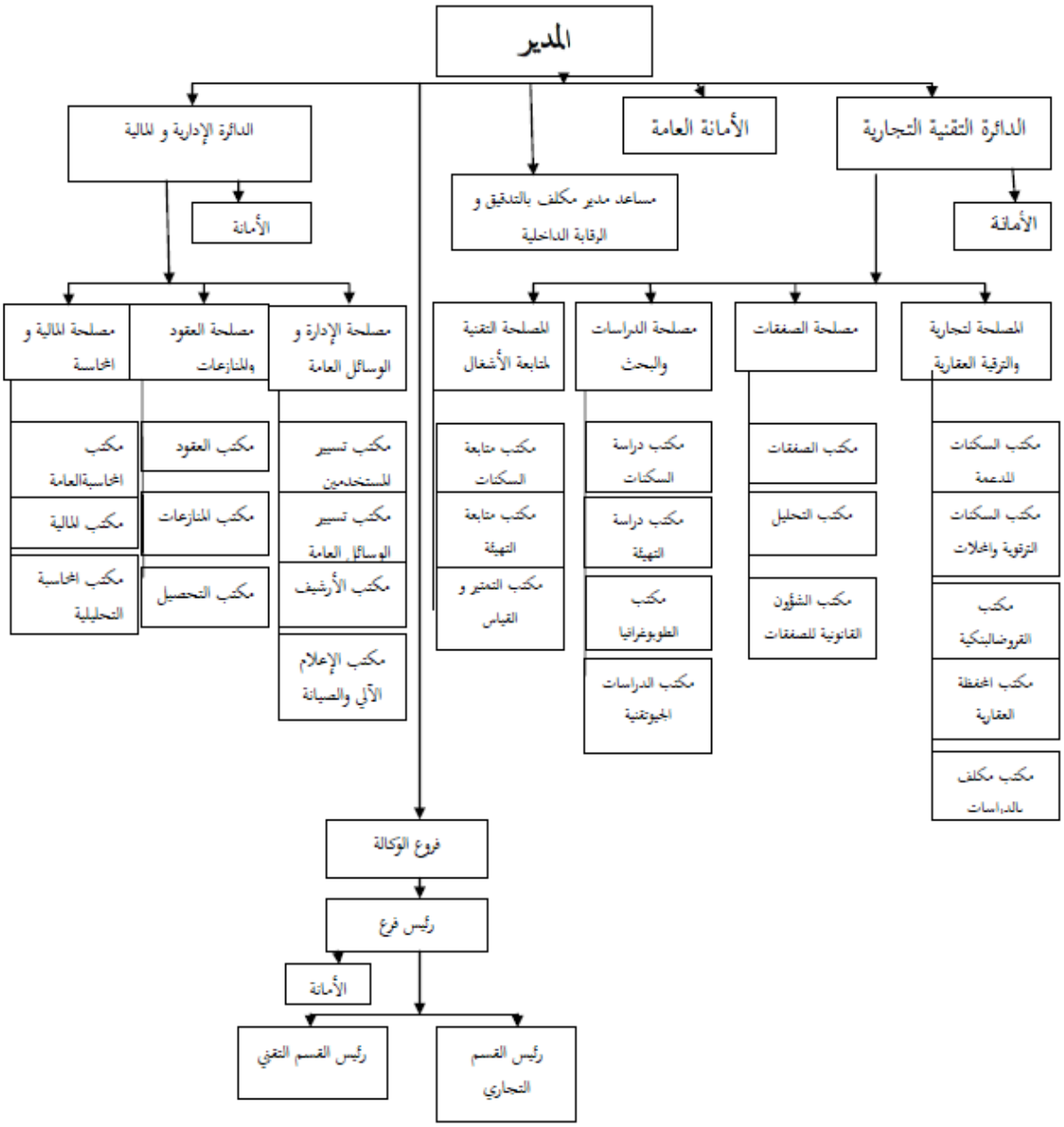
حيث أنه وفي إطار استكمال الإصلاحات صدر المرسوم التنفيذي رقم03 /408 المؤرخ 2003/11/05 المعدل والمتمم لأحكام المرسوم التنفيذي رقم90 /405 المؤرخ في 1990/12/22المحدد لقواعد إحداث الوكالات المحلية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين ومن خلال مادته الثانية فقد تم التزام المجالس الشعبية الولائية على إنشاء مؤسسة تكلف بتسيير السندات العقارية الحضرية للجماعات المحلية وتسمى بالوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين، مع إنشاء فروع لها على مستوى البلديات أو الدوائر في داخل الولاية نفسها، وعليه ووفقا لتعديل المادة 28 التي أوجبت على المجالس الشعبية البلدية أو الولائية المعنية باتخاذ الإجراءات قصد الإعلان عن حل الوكالات المحلية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين، مع تحويل الأموال المنقولة والعقارية والحقوق والالتزمات ومستخدمي الوكالات المحلية المنحلة إلى الوكالة الولائية لتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

كما أن الوكالة الولائية أنشئت بعد إعادة هيكلة الوكالات المحلية لما بين الدوائر وعددها ستة (06)كانت تنشط على مستوى تراب الولاية وهي المدية، بني سليمان، البرواقية، قصر البخاري، تابلاط ، عين بوسيف ، وتم حلها وتحويل أصولها وخصومها ومجموع عمالها للوكالة الولائية الجديدة [1].

[1] **مصدر**:الوكالة الولائية للتسيير و التنظيم العقاري الحضري لولاية المدية.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للوكالة العقارية لولاية المدية

الشكل رقم(05): يمثل الهيكل التنظيمي للوكالة العقارية لولاية المدية



مصدر:الوكالة الولائية للتسيير و التنظيم العقاري الحضري لولاية المدية

وفي ما يلي شرح مفصل لهذا الهيكل التنظيمي[1]:

- **المديرية**

[1]**مصدر**:الوكالة الولائية للتسيير و التنظيم العقاري الحضري لولاية المدية.

- **المدير:** يقوم المدير بتنفيذ قرارات مجلس الإدارة، بالإضافة إلى انه يمثل الوكالة في جمع أعمال الحياة المدنية.
- **مساعد مدير مكلف بالتدقيق والمراقبة الداخلية :** يطلع المدير على النشاطات الإدارية والمالية للوكالة كما يقوم بعملية التدقيق بالإضافة إلى التنسيق بين هياكل الوكالة.
- **الأمانة العامة :** يتم إستقبال البريد و توزيعه على المصالح امعنية ،بالإضافة إلى تنظيم وتسجيل الإجتماعات .

❖ **رئيس الدائرة الإدارية و المالية :**

هناك عدة مهام موكلة إلى رئيس الدائرة من بينها التنسيق مابين مجموع النشاطات الإدارية والمالية للوكالة،بالإضافة إلى إطلاع المديربكل النشاطات والمهام الموكلة إلى دائرته.

- **الأمانة :**

يتم على مستوى الأمانة استقبال البريد ،وتحويلها إلى رئيس الدائرة، بالإضافة إلى تنظيم وتسجيل الاجتماعات الخاصة بالدائرة، وتحرير الرسائل و تسجيلها على الحاسوب.

- **رئيس مصلحة المالية والمحاسبة :**

يقوم بالتنسيق والمتابعة لمجموع النشاطات المالية والمحاسبية، وهو مسؤول عن المحاسبة العامة للوكالة.

- **رئيس مصلحة الإدارة والوسائل العامة :**

يقوم بتتبع سياسة تسيير المستخدمين من خلال متابعة كل مستخدم من الناحية المهنية – تكوين ، تحسين، ترقية – بالإضافة إلى تسيير الاستثمارات.

- **رئيس مصلحة المنازعات والعقود والتحصيل :**

يقوم بمتابعة المنازعات المرتبطة بنشاط الوكالة ، بالإضافة إلى انه يقوم بالتنسيق بين المصالح من اجل احترام القوانين والمراسيم.

- **رئيس الدائرة التقنية ، التجارية والصفقات :**

يقوم بمتابعة النشاطات التقنية والتجارية للوكالة، كما يقوم بالتنسيق مابين المصلحة التجارية والصفقات.

❖ **الفروع التابعة للوكالة :**

- **رئيس الفرع :**

يمثل الوكالة في الأقليم الواقع تحت مسؤوليته، بالإضافة إلى انه ينسق ويراقب نشاط الفرع.

- **رئيس القسم التقني :**

يعد الملفات التقنية كما يعد التقاريرالدورية .

- **رئيس القسم التجاري :**

يعد الملفات التجارية كما يساهم في إعداد التقاريرالدورية لسيرالفرع..

المطلب الثالث : مهام الوكالة

هي مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري ولقد أخذت على عاتقها مهمة التسيير العقلاني للعقار البلدي في إطار القانون العمراني، أي حيازة جميع العقارات أو الحقوق العقارية المخصصة للتعمير لحساب الجماعات المحلية، حيث تقوم بنقل ملكية هذه العقارات تبعا للشروط المحددة في دفتر الأعباء،ثم تقوم بالتهيئة الخاصة(كقنوات الصرف، المياه الصالحة للشرب، الإنارة العمومية والطرقات).

مع ذلك تقوم الوكالة بصفة عامة في كامل تراب الولاية بتسيير المحفظة العقارية الحضرية للجماعات المحلية وفي هذا الصدد بالمهام التالية:

- ✓ ممارسة وظيفة المهيأ والمرقي العقاري لحساب الجماعات المحمية والدولة.
- ✓ إقتناء لحساب الجماعة المحلية كل العقاارات غير المنقولة وكذا الحقوق الموجية للتعمير، وتملك هذه العقارات وهذه الحقوق حسب بنود محددة في دفتر الأعباء.
- ✓ االقيام بعملية التنظيم العقاري وذلك طبقا للتنظيم المعمول به.
- ✓ مساعدة هيئات الجماعات المحلية في تحضير ووضع وتطبيق أدوات التعمير والتهيئة.
- ✓ ترقية التجزئات و المناطق مهما كانت طبيعة نشاطها وذلك طبقا لأدوات التعمير والتهيئة المتخذة.
- ✓ المبادرة بعمليات اقتناء أملاك العقارات والحقوق غير المنقولة لحسابها الخاص.
- ✓ تتتمثل المهمة العامة للوكالة في حيازة جميع العقارات أو الحقوق العقارية المخصصة للتعمير لحساب الجماعة المحلية، تقوم بنقل ملكية هذه العقاارات أو الحقوق العقارية تبعا للشروط المحددة في دفتر الأعباء.

- ✓ تنفذ علاوة على تلك العمليات المتعلقة بالتنظيم العقاري طبقا للتنظيم الجاري به العمل.
- ✓ تساعد الوكالة أجهزة الجماعة المحلية في تحضير وسائل للتعمير ولتهيئتها واعدادها وتنفيذها وذلك في إطار مهمتها العامة في حدود إمكانيتيا.
- ✓ يمكنها أن تقوم بترقية الأراضي المفروزة، والمناطق مختلفة الأنشطة تطبيقا لوسائل التعمير والتهيئة المقررة أو تكلف بمن يقوم بترقية ذلك.
- ✓ كما يمكنها بالإضافة إلى ذلك أن تبادر بعمليات حيازة العقا رات أو الحقوق العقارية لحسابها الخاص والتنازل عنها.
- ✓ تتدخل الوكالة حسب القواعد المعمول بها طبيعيا وفي الأعراف والعادات الممارسة حين إتمام الحيازة أو التنازل العقاري ماعدا الأحكام المخالفة لدفتر الأعباء المذكورة في المادة الخامسة(05)من المرسوم التنفيذي رقم 405/90 المؤرخ في 1990/12/22.

يبلغ عدد عمال الوكالة الولائية للتسيير و التنظيم العقاري الحضري لولاية المدية بفروعها الخمسة(05) من 160 عامل، أما عدد العمال في الإدارة العامة ببلدية المدية فيبلغ62 عامل.

التأطير الإداري العام للوكالة : مدير ، رؤساء مصالح، رؤساء الفروع، رؤساء مكاتب،إطارات.

المبحث الثاني: **التقنيات التي تستعملها الوكالة في تصنيف وحساب تكاليفها**

تستعمل الوكالة العقارية في حسابها لتكليفها ،على طريقة التكاليف المتغيرة حيث تأخذ بعين إعتبارها على جميع تكاليف الوكالة (المباشرة وغير المباشرة) في حساب سعر التكلفة.

المطلب الأول : تحديد التكاليف المتغيرة

هي أول طريقة من طرق التكاليف الجزئية وتسمى أيضا طريقة التكلفة المباشرة،وتقوم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة. وترتكز على عدم اخذ سوى حسابات التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة للفترة تحمل على حساب النتيجة التحليلية لنفس الفترة [1].و حسب بعض المراجع ظهرت هذه الطريقة سنة 2876 عند ج ن هاريس تحت اسم DIRECT COSTINGوقد انتقلت فيما بعد في الخمسينات الى اوربا وبالضبط الى انجلترا باسم Marginal Costingثم الى

[1] Ginette .Raimbault, **comptabilité Analytique et Gestion Prévisionnelle**, Edition Chihab, Batna,Alger, 1994, P17.

فرنسا مما سبب خلطا كثيرا بينها و بين طريقة التكاليف المباشرة بالرغم من اختلاف المضمون .لكنهم غيروها لاحقا وأصبحت باسم VARIABLE COSTING التكاليف المتغيرة. بالإضافة إلى الخلط مع طريقة التكاليف الهامشية عند الانجليز حيث تحسب هذه الطريقة النتائج على أساس الهوامش على التكاليف المتغيرة مما أدى إلى إعطائها هذا التشابه مع هذه الأخيرة بالرغم من عدم وجود أي رابط سواء في المبادئ أو الاستعمالات[1].

1.1تقسيم الاعباء في طريقة التكاليف المتغيرة:تقسم الاعباء حسب هذه الطريقة الى ما ياتي:

الجدول رقم(05): تقسيم الأعباء حسب طريقة التكاليف المتغيرة.

	أعباء متغيرة	أعباء ثابتة
أعباء مباشرة	I	**IV**
أعباء غير مباشرة	III	**II**

Source : T.Saada, A.Burlaud, C.Simon, opcit, P 53

حيث[2] :

- **الاعباء المتغيرة المباشرة:** انها في الاساس استهلاكات المواد،المقاولة من الباطن،اليد العاملة المباشرة عندما تكون في مجال الساعات الإضافية، والطاقة،هذه الاعباء تخصص لتكلفة مختلف المنتوجات بدون صعوبات .
- **الاعباءالثابتة غير المباشرة :**هذه المجموعة،التي تميل لان تصبح مهمة اكثر فاكثر،تشمل كل النفقات العامة،الادارية،جزء مهم من النفقات التجارية وايضا تكاليف الانتاج(عتاد الانتاج متعددة الأغراض، نفقات البحث-التطوير-دراسة الطرق ...) والمشتريات هذه الاعباء معزولة ومجمعة لكن في شكل كتلة مشتركة والتي لاتخضع لاي معالجة مكملة،هنا يكمن ايجابية المهمة لطريقة التي، بالمقارنة مع التكلفة الكلية تتجنب التكامل والطابع للتوزيع وللتحميل لهذه الاعباء.
- **الاعباء متغيرة غير المباشرة:**لا تستطيع الارتباط بحسابات التكلفة المختلفة للمنتجات بدون المرور من مركز تحليل،اذن بدون معالجة قبلية.ولكن تختلف حسب مستوى النشاط اذن ينبغي

[1]ناصر دادي عدون، **محاسبة تحليلية تقنيات مراقبة التسيير**، مرجع سابق،ص ص 136-137.

[2] Toufik Saada, Alain Burland, Claude Simon, op cit, pp 53-54.

ايضا تحديد التعريف.نجد في هذه المجموعة نفقات الاضاءة و التدفئة للورشات اين نصنع عدة منتجات.

- **الاعباء الثابتة المباشرة:**هي تلك التي نستطيع تخصيصها مباشرة لتكلفة المنتجات والتي،بالاضافة،مستقلة عن مستوى النشاط.يمكن ان تكون يد عاملة مباشرة في حالة العمال يتقاضون اجورهم شهريا...

2.1 عرض قوائم الأعباء المتغيرة و الثابتة للوكالة العقارية لسنة 2020-2021

الجدول رقم (06) : يمثل قائمة الأعباء الثابتة والمتغيرة لسنة 2021

الحساب	اسم الحساب	أعباء متغيرة2021	نسبتها من إجمالي أعباء المتغيرة	الأعباء الثابة2021	نسبتها من إجمالي الأعباء الثابة	القيمة الإجمالية للاعباء2021	نسبتها بالنسبة للتكلفة الإجمالية
60	**مشتريلت مستهلكة**	19 092 385,82	2,38%	1 359 641,08	0.83%	20 452 026,90	2,12%
61	**خدمات خارجية**	736 497 747,7	92,03%	1 051 880,13	0.65%	737 549 627,83	76,6%
62	**الخدمات الخارجية الأخرى**	27 566 497,02	03,45%	5 409 446,19	03.32%	32 686 303,21	3,4%
63	**أعباء المستخدمين**	-		140759118,75	86.40%	140 759 118,75	14,61%
64	**الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة**	17 122 582,48	2,14%	674885,72	0.41%	17 797 468,20	1,85%
65	**الأعباء العملياتية**	-		7902461,00	4.85%	7 902 461,00	0,82%
68	**الحصص والإهتلاكات والمخصصات المماثلة**	-		5771706,14	03,54%	5 771 706,14	0,60%
	المجموع	800 279 213,02	100%	162 929 139,01	100%	963 208 352,03	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للوكالة.

الجدول رقم (07): يمثل القائمة المختصرة لأعباء سنة 2021.

800279213,02	أعباء متغيرةCV	
162929139,01	**أعباء ثابةCF**	2021
963208352,03	**مجموع الأعباء**	
20,359%	**TAUX CV / CF**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للوكالة.

الجدول رقم (08): يمثل قائمة الأعباءالثابتة والمتغيرة لسنة 2020

الحساب	اسم الحساب	أعباء متغيرة2020	نسبتها من إجمالي أعباء المتغيرة	الأعباء الثابة2020	نسبتها من إجمالي الأعباء الثابة	القيمة الإجمالية للاعباء 2020	نسبتها بالنسبة للتكلفة الإجمالية
60	مشتريلت مستهلكة	-	-	1624621,65	1,21%	1624621,65	0,20%
61	خدمات خارجية	803215044,43	95,02%	1487496,26	0,73%	815303848,10	80,59%
62	الخدمات الخارجية الأخرى	25562688,32	3,02%	4365324,55	2,62%	29928012,87	2,96%
63	أعباء المستخدمين	-		149374757,01	89,68 %	149282765,01	14,76%
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	16450730,73	1,96%	834632,61	0,51%	849632,61	0,08%
65	الأعباء العملياتية	-		231650,94	0,64%	1066283,55	0,10%
68	الحصص والإهتلاكات والمخصصا ت المماثلة	-	-	7744099,81	4,65%	7744099,81	0,77%
69	الضرائب على النتائج وماشبهها	-	-	804018,95	0,48%	804018,95	0,08%
	المجوع	845228463,48	100%	166 466 601,78	100%	1011695065,26	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للوكالة.

الجدول رقم (09): يمثل القائمة المختصرة للأعباء سنة 2020.

845228463,48	أعباء متغيرةCV	
166466601,01	**أعباء ثابتةCF**	2020
1011695065,26	**مجموع الأعباء**	
19,695%	**TAUX CV /CF**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للوكالة.

التحليل :

نلاحظ من خلال الجدولين السابقين أن قيمة الخدمات الخارجية مرتفعة جدا خلال فترة الدراسة حيث كانت قيمتها في سنة 2020 تقدر ب815303848,10 حيث تمثل% 80,59 من التكلفة الإجمالية وهذا راجع لإرتفاع من قيمة العاملون خارج الوكالة ومصاريف الإشهار والنشروغيرها من المصاريف الأخرى، كما نلاحظ أن نسبة الأعباء متغيرة كبيرة بالمقارنة مع الأعباء الثابتة حيث تمثل92,03% من القيمة الإجمالية لهذا الحساب62 ولكنها إنخفظت نسبتها خلال 2020 بمقدر 0,95% وهذا يعتبر جيد بالنسبة للمؤسسة وهذا لايكفي فعلى المؤسسة إعادة دراسة ومراجعة هذا الحساب وكذالك أعباء المستخدمين نلاحظ أن قيمته مرتفعة حيث تمثل قيمته% 14,76 من القيمة الإجمالية و% 86,4 من قيمة التكاليف الثابتة خلال سنة 2020 وإنخفضت نسبتها خلال 2021 بنسبة تقدر ب: 5,68%.

أما القيمة الإجمالية للتكاليف خلال فترة الدراسة إنخفضت بمقدار % 4,79 سنة 2021 حيث كانت قيمتها سنة 2020 تبلغ 1011695065,26 وهذا مؤشر جيد للمؤسسة إلا أنه لا يكفي فعليها إعادة النظر في عملية توزيع أعبائها وتخفيض تكاليفها لأنه يؤثر على النتيجة الصافية وعلى المردودية المالية للوكالة.

المطلب الثاني : عرض القوائم المالية للوكالة العقارية

تعتبر القوائم المالية المرأة العاكسة لصورة المؤسسة إقتصادية ومن خلالها يتمكن كل المساهمين والمقرضين وكل الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة الاقتصادية من تقيم أدائها ،ومن خلال هذا المطلب نحاول عرض أهم القوائم المالية للوكالة والمتمثلة في :قائمة التكاليف و الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج .

1- عرض الميزانية المحاسبية للوكالة العقارية لولاية المدية

تعكس الميزانية العمومية المركز المالي للمؤسسة في نقطة زمنية محددة وفي الغالب تكون سنة مالية واحدة ،فهي تمثل خلاصة الإجراءات المحاسبية وتطبيقها ، وتحتوي الميزانية العمومية على جانب الأصول (الموجودات) وجانب الخصوم (المطلوبات وفق الملكية).

إذن جانب الأصول يمثل قرارات الإستثمار قصيرة الأجل (الموجودات المتداولة) وطويلة الأجل الأجل (الموجودات الثابتة)،أما جانب الخصوم فهي تعكس قرارات التمويل سواء التمويل بالمديونية (المطلوبات المتداولة وطويلة الأجل) أو التمويل الممتلك (حق الملكية) [1].

1.1 جانب الأصول للميزانية المحاسبية لسنة 2020-2021

الجدول رقم (10) : ميزانية الأصول للسنوات 2020-2021

عناصر الأصول الصافية	2021	2020
I **الأصول الغير الجارية**	210 215 142,36	124 243 191,69
– البنيات	162 703 705,74	115 052 578,89
– المتلكات والمنشأت والمعدات الأخرى	43 209 518,60	8 881 169,75
الأصول المالية		
– الأصول المالية غير المتداولة الأخرى	37 500,00	375000,00
– الأصول الضربية المؤجلة	4 264 418,02	271 943,05
II **الأصول الجارية**	5 829 164 029,10	5 641 245 006,43
– مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	5 011 312 615,23	4 806 374 634,26
الحقوق والإستخدمات المماثلة		
– العملاء	614 221 733,23	588 313 867,62
– المدينون الأخرون	67 971 446,02	71 003 334,81
– الضرائب ومايماثلها	91 005 855,78	110 366 592,77
السيولة		
– الخزينة	44 652 378,84	65 186 576,97
مجموع الأصول الإقتصادية	**6 039 379 171,46**	**5 765 488 198,12**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للوكالة .

[1] عدنان تابة النعيمي،**التحليل المالي والتخطيط المالي**،دار اليازوري،2008،ص 24.

2.1 جانب الخصوم للميزانية المحاسبية للوكالة العقارية

الجدول رقم (11) :ميزانية الخصوم للسنوات 2020-2021.

عناصر الخصوم	2021	2020
I الأموال الدائمة:	346 756 533,99	325 362 405,40
الأموال الخاصة:	104 269 398,95	102 343 717,43
– رأس المال	25 000 000,00	25 000 000,00
– الأقساط والحتياطات الموحدة	11 350 029,12	11 350 029,12
– إعادة التقيم	-	4 813 484,87
– صافي الدخل ـصافي حصة مجموعة الدخل	3 850 787,90	6 128 691,78
– حقوق الملكية الأخر ـ الأرباح الموزعة	2 888 378,49 61 180 203,44	55 051 511,66
الديون طويلة الأجل :	242 487 135,04	223 018 687,97
– الإقترضات والديون المالية	202 831 907,24	193 753 575,52
– المخصصات والإيرادات المؤجلة	39 655 227,80	39 265112,45
II الديون قصيرة الأجل	5 597 400 606,38	5 430 125 792,72
– حسبات قابلة للدفع	252 530 587,95	388 832 053,62
– الضرائب	5 182 567,02	3 007 160,75
– ديون أخرى	5 339687 451,41	5 038 286 578,35
المجموع	**5 944 157 140,37**	**5 765 488 198,12**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للوكالة .

3.1عرض جدول الميزانية المالية المختصرة 2020-2021

جدول رقم (12) : الميزانية المالية المختصرة للسنوات 2020-2021

البيان	المبلغ2020	النسبة	المبلغ2021	النسبة
الأصول				
الأصول الثابتة	124 243 191,69	02,16%	210 215 142,36	**3,48%**
قيم الإستغلال	4 806 374 634,26	83,36%	5 011 312 615,23	**82,97%**
قيم الجاهزة	65 186 576,97	1,13%	44 652 378,78	**0,73%**
الأصول المتداولة	5 641 245 006,43	97,84%	5 829 164 029,10	**96,52%**
مجموع الأصول	5 765 488 198,12	100%	6 039 379 171,46	**100%**
الخصوم				
الأموال الدائمة	335 362 405,40		346 756 534,00	**05,82%**
الأموال الخاصة	102 343 717,43	1,78%	104 269 398,95	**1,75%**
ديون قصيرة الأجل	233 018 687,97	4,04%	242 487 135,04	**4,07%**
ديون طويلة الأجل	5 430 125 792,72	94,18%	5 597 400 606,38	**94,16%**
مجموع الخصوم	5 765 488 198,12	100%	5 944 157 140,37	**100%**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للوكالة .

تحليل الميزانية :

من خلال دراسة الميزانية المختصرة للوكالة العقارية لاحضنا إرتفاع في أصول المؤسسة بالمقارنة مع ماكانت عليه في سنة 2020 احيث كانت قيمة أصوله تبلغ198,12 488 765 5 ليرتفع في سنة 2021الى 171,46 379 039 6 بنسبة قدرت ب : % 4,75 . وهذا ناتج عن إرتفاع الذي حصل في قيمة الأصول الجارية وذالك بسب إرتفاع قيمة العملاء وقيمة المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ مع وجود إنخفاض في قيمة الضرائب، وكذالك شهدت الأصول الغير الجارية إرتفاعا في كل من قيمة التثبيتات المادية والمعدات.

أما من جانب الخصوم فحققت المؤسسة إرتفاعا وهذا راجع الى إرتفاع قيمة الخصوم الجارية حيث كان مجموع الخصوم الجارية حيث كانت قيمتها في سنة 2020 ب 687,95 018 233 ليرتفع الى 135,04 487 242 بنسبة قدرها 4,06% وهذ الى الإرتفاع المحقق في حساب الموردون والديون الأخرى مع كذالك إرتفاع في قيمة الخصوم الغير الجاري حيث شهدت الأموال الخاصة إرتفاعا حيث كانت في 2020قيمتها43 717,43 343 102واصبحت 95 398,95 269 104بنسبة 1,84%.

2- عرض جدول حسبات النتائج:

وهنا يتم تحديد إيرادات وتكاليف الدورة المالية،فمن خلاله يمكن معرفة سير نشاط أي مؤسسة في دورة مالية ما.وفيما يلي جدول حسبات النتائج خلال السنوات محل الدراسة 2020،2021.

الجدول رقم (13) : جدول حساب النتائج للوكالة العقارية للسنوات2020،2021

الرقم	إسم الحساب	المبلغ في 2021	المبلغ في 2020
	– المبيعات والمنتجات ذات الصلة – التغير في المخزون – منح التشغيل	777 854 920,68 211 838 602,74 -	798 256 838,07 227 405 648,40 180 000,00
01	**إنتاج السنة المالية**	989 693 523,42	1 025 842 486,47
	– مشتريات مستهلكة – الخدمات الخارجية والأستهلاكات الأخرى	-20 415 299,56 -805 985 732,33	-13 902 368,65 -834 799 623,34
02	**الإستهلكات السنة المالية**	-826 374 031,89	-848 701 992,08
03	**القيمة المضافة للإستغلال**	163 319 491,53	177 140 494,39
	– أعباء الموظفين – الضرائب والمدفوعات	-145 644 838,87 -19 184 186,26	-149 288 827,01 -17 285 363,34
04	**إجمالي فائض الإستغلال**	1 509 533,60	10 566 304,04
	– الدخل التشغيلي الأخر – مصاريف تشغيلية أخرى – الإستهلكات و المخصصات والخسائر	15 101 736,27 -6 236 931,00 -5 809 456,92	4 344 185,04 -231 650,94 -7 744 633,14
05	**النتيجة العملياتية**	1 545 814,75	6 934 205,00
	– منتجات مالية – مصاريف مالية	- -	- -
06	**النتيجة المالية**	-	-
07	**النتيجة العادية قبل الضرائب**	1 545 814,75	6 934 205,00
	– الضرائب المستحقة على النتائج العادية – الضرائبالمؤجلة(المتغيرات)على النتائج العادية	-2 649 911,23 3 992 474,97	-805 513,22 -
8	**إجمالي الدخل من الأنشطة التشغلية**	1 004 795 259,69	1 030 186 671,51
9	**مجموع المصروفات الأنشطة العادية**	-1001906 881,20	-1024057 971,73
10	**الدخل الصافي من الأنشطة العادية**	2 888 378,49	6 128 691,78
	البنود الغير العادية(الدخل)يتم تحديدها بنود غير عادية(مصروفات)يتم تحديدها	- -	- -
11	**صافي النتيجة للسنة المالية**	2 888 378,49	6 128 691,78

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للوكالة.

التحليل :

نلاحظ من خلال جدول الحسبات النتائج أن النتيجة المالية قدرت ب :6 128 691,78، أما في سنة 2021 حققت نتيجة موجبة ولكن أقل من السنة الماضية بنسبة تراجع قدرت ب 52% وسبب هذا الإنخفاظ يعود الى الزيادة المرتفعة في تكاليف خارج الإستغلال وكذالك زيادة مصاريف الإهتلاكات والخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى ولهذا على مؤسسة تخفيض من التكاليف وزيادة حجم المبيعات لتحقيق رقم أعمال أكبر وزيادة في قيمة النتيجة الصافية .

3- تحديد النتيجة الجبائية:

تقوم الوكالة العقارية بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لأحكام التشريع الجبائي،وذلك بإضافة العباء الغير قابلة للخصم (الإستردادات) الى النتيجة المحاسبية مطروحا منها الإيرادات الخاضعة للضريبة (التخفيضات)،بحيث إعتمدنا على الوثائق المقدمة من طرف الوكالة للوصول الى النتيجة الجبائية.

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (الإستردادات) – التخفيضات

الجدول رقم(14) : يمثل طريقة حساب النتيجة الجبائية

البيانات	المبلغ سنة 2020	المبلغ سنة2021
النتيجة قبل الضريبة	6 934 205,00	1 545 814,75
مؤونة المستخدمين المتعلقة بعطلة السداسي الثاني +مؤونة التقاعد	-	5 275 835,47
الإهتلاك الغير المسترجع لإستثمار	-	926 696,97
العقوبات	-	3 737 006,00
الخسارة	3 431 973,61	-
النتيجة الجبائية	**3 502 231,39**	**11 521 353,19**
الضريبة على الأرباح	805 513,22	2 649 911,23
الضرائب المؤجلة(المتغيرات)على النتائج العادية	-	3 992 474,97
النتيجة الصافية	**6 128 691,78**	**2 888 378,49**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للوكالة.

ملاحظة : خلال فترة الدراسة هناك بعض التعديلات قامت بها الوكالة في بعض الحسابات التي فرضها عليها مدقق الحسبات على ضرورة إضهارها من بينها مؤونة المستخدمين المتعلقة بعطلة السداسي الثاني و مؤونة التقاعد و الإهتلاك الغير المسترجع لإستثمار و العقوبات وغيرها من الحسابات كما سجلت خسارة سنة 2019 قدرها 3 431 973,61.

التحليل :

من خلال تحليل الجدول التفاضلي، وجدنا أن قيمة النتيجة قبل الضريبة كانت مرتفعة سنة 2020 حيث قدرت6 934 205,00 وهذا راجع لإرتفاع النتيجة المالية والنتيجة العملياتية للوكالة وهذا مؤشر جيد بالنسبة لها مقارنة بسنة 2021 التي شهدت إنخفاض بنسبة 3,14- على ما كانت عليه في سنة 2020 وهذا غير جيد بالنسبة الى الوكالة وعليها إتخاذ إجراءات لتحسينها و الرفع من قيمتها.

أما النتيجة الجبائية كانت منخفضة خلال سنة 2020 حيث قدرة 3 502 231,39 وهذا يعتبر جيد بالنسبة للوكالة بالمقارنة مع سنة 2021 حيث كانت مرتفعة بنسبة 69,60% حيث كانت قيمتها 11 521 353,19 وهذا راجع للعقوبات وإهتلاك الغير المسترجع لإستثمار و بالإضافة الى مؤونة المستخدمين المتعلقة بالسداسي الثاني و مؤونة التقاعد ، هذا الإرتفاع يعتبر غير جيد بالنسبة للوكالة حيث سوف يؤثر سلبا على النتيجة الصافية للوكالة وعلى المردودية، حيث ينبغي على الوكالة التركيز على تقليل من هذه العوامل السلبية.

أما كانت النتيجة الصافية خلال فترة الدراسة موجبة وهذا جيد بالنسبة للوكالة حيث شهدت إنخفاض ما كان عليه في سنة 2020 التي كانت قيمتها تبلغ 6 128 691,78 وأنخفضت بنسبة 13,15% وأصبحت قيمتها في سنة 2021 تقدر 2 888 378,49 وهذا يعتبرغير جيد بالنسبة الى الوكالة وعليها إعادة النظر في التكاليف (المتغيرة و الثابتة). والعمل على تخفيضها ومراقبتها بإستمرار و زيادة قيمة الأموال الخاصة وقيمة مبيعاتها ذالك من أجل المساهمة في زيادة النتيجة.

المطلب الثالث : التشخيص المالي للوكالة العقارية من خلال القوائم المالية:

لقياس قدرة المؤسسة على مواجهت إلتزماتها بتواريخ إستحقاقها وكذا إمكانية خلق عوائد مالية تساعدها على تطوير نشاطها وتوسيعه ،والقيام بتحليل وضعيتها المالية وذالك بالإعتماد على أهم مؤشرات التوازن المالي من خلال قوائمها المالية النتاحة خلال الفترة 2020-2021 .

أولا : التحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي :

لتحليل التوازن المالي للوكالة يعتمد على ثلاث مؤشرات هي : رأس المال العامل،إحتياجات رأس المال العامل ، الخزينة.

1-حساب رأس مال العامل :

ويحسب بالعلاقة التالية:

- من أعلى المؤسسة = رأس مال العامل الدائم +الأموال الدائمة – الأصول الثابتة
- من أسفل الميزانية = الأصول الإقتصادية – الخصوم الجارية

الجدول رقم (15) : تطور رأس المال العامل خلال الفترة 2020-2021

البيان	2020	2021
الأموال الدائمة	335 362 405,40	**346 756 534,00**
الأصول الثابتة	124 243 191,69	**210 215 142,36**
رأس المال العامل	201 119 213,71	**136 541 391,64**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على القوائم المالية.

التحليل:

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن رأس المال العامل للمؤسسة خلال الفترة المدروسة إنخفض على مكان عليه بنسبة 32,10% ويبقى موجب خلال فترة الدراسة ،كما أن قيمته جد معتبرة ،وهو مايؤكد أن المؤسسة تمتلك هامش أمان ،وهذا مايفسر قدرة المؤسسة على تغطية أصولها الثابتة إنطلاقا من أموالها الدائمة بالإضافة الى قدرتها أيضا على تسديد جزء من ديونها قصيرة الأجل في حالة عدم توافق أجال تحويل الأصول المتداولة الى سيولة مع إستحقاقية الديون قصيرة الأجل.

جدول رقم (16) : يوضح إحتياجات رأس المال الخاص والأجنبي

البيان	2020	2021
الأموال الخاصة	102 343 717,43	**104 269 398,95**
الأصول الثابتة	124 243 191,69	**210 215 142,36**
رأس المال العامل الخاص	-21 899 474,26	**-105 945 743,41**
ديون طويلة الأجل	5 430 125 792,72	**5 597 400 606,38**
ديون قصيرة الأجل	233 018 687,97	**242 487 135,04**
رأس المال العامل الأجنبي	5 6631 44 480,69	**5 839 887 741,42**
رأس المال العامل الخاص	-21 899 474,26	**-105 945 743,41**
رأس المال العامل الإجمالي	5 663 144 480,69	**5 839 887 741,42**
رأس المال العامل الإجمالي	5 641 245 006,43	**5 733 941 998,01**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المالية.

التحليل :

- **بالنسبة لرأس المال العامل الخاص** : نلاحظ إنخفاض قيمة رأس المال الخاص من 2020الى 2021 والتي كانت قيمته سالبة خلال فترة الدراسة هذا ما يعني أن المؤسسة ليست قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة دون الإعتماد على موارد خارجية ،وبالتالي فإن الموارد المالية المخصصة للإستثمار الرأسمالية هي مصادر خارجية ،و هو مؤشر سلبي للمؤسسة على التبعية لأطراف الخارجية.
- **بالنسبة لرأس المال العامل الأجنبي** : من خلال النتائج نلاحظ أنه ارتفاع الديون خلال فترة الدراسة هذا ما يعني أن المؤسسة تعتمد في تمويل نشاطاتها على الديون قصيرة الأجل في حسابات الموردين التي كانت في تزايد مقارنة بالديون طويلة الأجل ، وهذا ناتج عن القيام بإقتناء المواد الأولية بدون تسديد أني ،كما أن القيمة االمرتفعة لرأس المال العامل الأجنبي مقارنة بالأموال الخاصة تعني أن المؤسسة ليست مستقلة ماليا أي تدخل الأطراف الخارجية في سياستها، وهذا الإرتفاع لا يمكن المؤسسة أيضا الحصول على القروض إضافية.

- **بالنسبة لرأس المال العامل الإجمالي** : نلاحظ أنه في تزايد خلال فترة الدراسة هذا نتيجة التزايد في القيم القابلة للتحقيق ، كما أن قيمة رأس المال العامل الإجمالي للمؤسسة معتبرة خلال نفس الفترة مقارنة برأس المال العامل الأجنبي يدل على إمتلاك المؤسسة على سيولة معتبرة ،وهذا كله يبين الدوران السريع لعناصر الأصول المتداولة مع الزيادة في حجم المخزونات .

2- حساب إحتياجات رأس المال العامل الصافيBFR:

ويحسب كما يلي :

إحتياجات رأس المال العامل = (الأصول المتداولة – القيم الجاهزة) – (الديون قصيرة الأجل – السلوفات المصرفية).

الجدول رقم (17): إحتياجات رأس المال العامل 2020-2021

البيان	2020	2021
الأصول المتداولة	5 641 245 006,43	5 829 164 029,10
القيم الجاهزة	65 186 576,97	44 652 378,78
إحتياجات الدورة	5 576 058 429,46	5 784 511 650,32
الديون قصيرة الأجل	233 018 687,97	242 487 135,04
السلفات المصرفية	-	-
موارد الدورة	233 018 687,97	242 487 135,04
BFR	5 343 039 741,49	**5 542 024 515,28**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المالية.

التحليل : نلاحظ تحقيق المؤسسة قيمة إحتياج رأس المال العامل موجبة خلال فترة الدراسة هذا ما يعني أن الإحتياجات أكبر من الموارد التمويلية ،حيث شهدت ارتفاع في 2021 وهذا راجع الى أن إحتياجات التمويل تستلزم على المؤسسة رفع قيمة إحتياجات التمويل عن طريق رفع قيمة المخزونات،أو رفع قيمة الحقوق لدى الغير .

3-حساب الخزينة (TN) :

يمكن توضيح كيفية حساب الخزينة الصافية :

- الخزينة = رأس المال العامل الدائم إحتياجات رأس المال العامل الدائم
- الخزينة = خزينة الأصول خزينة الخصوم

جدول رقم (18) : يوضح الخزينة 2020-2021

البيان	2020	2021
خزينة الأصول	44 562 378,84	65 186 576,97
خزينة الخصوم	-	-
الخزينةTN	44 562 378,84	65 186 576,97

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المالية.

التحليل :

نلاحظ أن خزينة المؤسسة خلال الدراسة موجبة وهي وضعية حسنة لها مع إرتفاع في سنة 2021التي كانت قيمة الخزينة تبلغ 65 186 576,97حيث قدرت نسبة الزيادة ب46,28 وهذا راجع لإرتفاع قيمة القيم الجاهزة،حيث يمكن القول بأن رأس المال العامل الدائم غطى إحتياجات رأس مال العامل معناه ان المؤسسة تتوفر على هامش الأمان (سيولة نقدية) تسمح لها بمواجهة إلتزماتها مع الغير ،معناه أن المؤسسة حققت التوازن المالي.

ثانيا : نسب المردودية

من أبرز الأهداف التي تسعى لتحقيقها الوكالة هي تحقيق أكبر معدل للربحية والتي تعتبر محصلة نهائية للعديد من العمليات والقرارات المرتبطة بجميع نواحي النشاط ، لذالك يقوم متخذ القرار بإستعمال مجموعة من نسب المردودية والتي تعتبر مزيج يتم الحصول على بنودها في قائمتي حساب النتائج زالميزانية المالية و فيما يلي أهم نسب المردودية.

1-المردودية المالية :

بأنها "العلاقة بين نتيجة السنة المالية والأموال الخاصة "،وتعرف أيضا بأنها "التدفق النقدي الذي يعود للمساهمين نتيجة إستثمار أموالهم الخاصة .

الجدول رقم (19) : المردودية المالية خلال 2020-2021

البيان	2020	2021
النتيجة الصافية	6128 691,78	288 378,49
الأموال الخاصة	102 343 717,43	104 269 398,95
المردودية المالية	**6%**	**0,28%**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المالية.

التحليل :

نلاحظ من خلال نتائج الجدول ان المردودية المالية المحققة كانت موجبة وضعيفة خلال فترة الدراسة حيث نلاحظ أن الوكالة العقارية في سنة 2020 حققت 0,06 يعني أن كل دينار من الأموال الخاصة يحقق 0,06 من الأرباح حيث نلاحظ إنخفاض في المردودية سنة 2021 حيث قدرت 0,0028 وهذا راجع لإنخفاض النتيجة الصافية .

2-قياس المردودية الاقتصادية :

تقيس هذه النسبة كفاءة المؤسسة في إستخدام أصولها في تحقيق الأرباح ومدى مساهمتها في تكوينه .

جدول رقم (20) : المردودية الأقتصادية2020-2021

البيان	2020	2021
النتيجة الصافية	6 128 691,78	2888 378,49
الأصول الإقتصادية	5 765 488 198,12	6 039 379 171,46
المردودية الإقتصادية	**0,11%**	**0,047%**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المالية.

التحليل :

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن المردودية الاقتصادية المحققة كانت ضعيفة، حيث أن كل دينار مستثمر يولد نتيجة صافية قدرها 0,0011 لسنة 2020 و0,00047 لسنة 2021 وهذا راجع لعدم حسن إستخدام الأصول الاقتصادية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة خلالفترة الدراسة.

3-قياس المردودية التجارية :

وهي المردودية التي تحققها المؤسسة من خلال مبيعاتها.

جدول رقم (21) : المردودية التجارية 2020-2021

البيان	2020	2021
النتيجة الصافية	6128 691,78	2 888 378,49
المبيعات السنوية الصافية	798356 838,07	777 854 920,68
المردودية التجارية	**0,77 %**	**0,37%**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المالية.

التحليل:

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن المردودية التجارية المحققة كانت ضعيفة،حيث نلاحظ أن المؤسسة في سنة 2020حققت 0,0077 يعني أن كل دينار يولد0,0077 من الأرباح ،حيث نلاحظ أن المردودية التجارية أقل من الواحد وهي في إنخفاض خلال سنوات الدراسة حيث في سنة 2021 وصلت الى 0,0037 وهذا يدل على عدم حسن تسيير وإستخدام الموارد المالية المتاحة في الوكالة.

4- أثر الرافعة المالية :

تعرف الرافعة المالية هي زيادة الاستدانة في الأموال المستثمرة،فهي تمثل درجة الاعتماد على الاقتراض الثابت لتمويل نشاط المؤسسة.

جدول رقم (22) : يمثل أثر الرافعة المالية

البيان	نسبتها في سنة 2020	نسبتها في 2021
المردودية المالية	6%	0,28%
المردودية الإقتصادية	0,11%	0,047%
الرافعة المالية	**5,89%**	**0,233%**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المالية.

التحليل :

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن الوكالة حققت أثر رافعة مالية موجب خلال فترة الدراسة،نتج عن تحقيقها لمردودية مالية بعد الضريبة فاقت معدل المردودية الاقتصادية بعد الضريبة وحيث كانت مرتفعة سنة 2020 بمقارنتها بسنة 2021 حيث قدرت نسبتها**5,89%** وهو مايثبت أن سياسة الإستدانة المعتمدة من طرف الوكالة كانت فعالة وبالتالي إنخفاض الخطر المالي وهذا يعتبر أمر جيد

بالنسبة للوكالة اما سنة 2021 شهدت إنخفاض كبير عما كانت عليه حيث أصبحت نسبتها تقدر0,233% وهذا غير جيد بالنسبة الى الوكالة وعليها الرفع من نسبة المردودية المالية لأنه سيؤثر على سياسة الإستدانة وهذا سوف يعرضهاللخطرالمالي وعدم حصولها على قروض لتمويل نشاطاتها وإستثمراتها .

خلاصة الفصل

في هذا الفصل، قمنا بدراسة تطبيقية داخل وكالة عقارية في ولاية المدية لتحليل تأثير تكاليف الإنجاز على المردودية المالية للوكالة. استعرضنا التقنيات المستخدمة في حساب وتصنيف ودراسة تكاليف الوكالة، بالإضافة إلى تحليل القوائم المالية وحساب مؤشرات التوازن المالي و نسب المردودية وهذا لقياس المردودية المالية وتقييم الوضعية المالية للوكالة. أظهرت النتائج أن الرافعة المالية للوكالة كانت موجبة وهذا يعتبر مؤشر جيد بالنسبة لها إلآ أن المردودية المالية كانت ضعيفة مقارنة بحجم الأصول، ويرجع ذلك إلى ارتفاع التكاليف. ويعود كذلك إلى انخفاض رأس المال المستثمر، ويؤثر سلبًا على تحقيق الأرباح المرغوبة ويؤثر على قرارات الإدارة واستدامة الوكالة في ظل التحديات الحالية.

الخاتمة

الخاتمة :

يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة إدارتها على الأداء الفعّال والكفاءة العالية مقارنة بالمنافسين في الصناعة. يهدف النظام إلى حساب تكاليف المنتجات والطلبيات والأنشطة،ويستخدم للرقابة وإدارة الأنشطة المختلفة مثل التسعير واتخاذ القرارات. يتبع النظام أساليب مختلفة مثل التكلفة الكلية والتكلفة الجزئية. تختار الوكالة العقارية لولاية المدية الطريقة المناسبة بناءً على الغرض والدقة. يعتمد النظام على التكاليف المتغيرة لحساب التكاليف والتكلفة النهائية للحصول على ربح وتنافسية في السوق. يهدف النظام أيضًا إلى ضمان نمو واستمرار المؤسسة من خلال التحكم في التكاليف ومتابعة الأداء وتحقيق الربح. يعتمد ذلك على محاسبة التكاليف كأداة للرقابة وتتبع سلوك التكاليف وتحديد المسؤوليات ومراقبة الأداء.

تحليل القوائم المالية هو أداة مهمة لتقييم الوضعية المالية للمؤسسة. في دراستنا، ركزنا على جدول حسابات النتائج وقوائم الأعباء (الثابتة والمتغيرة) والميزانية. قمنا أيضًا بتطبيق أدوات التحليل المالي مثل مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية. تلك الأدوات تساهم في كشف المشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتوضح وضعيتها المالية من خلال التحليل. يساعد التحليل المالي في فهم مستوى السيولة والتوازن المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى معرفة قدرتها على تمويل أصولها ومواجهة التحديات المالية. يلعب متخذو القرار دورًا هامًا في استنتاجات التحليل المالي، حيث يتأثرون بالقرارات المتعلقة بالتمويل والاستثمار وتوزيع الأرباح. يعتبر قرار الاستثمار من أصعب القرارات نظرًا لتبعاته المستقبلية ومدى التعرض للمخاطر. لذلك، يجب أن يتم اتخاذ القرارات الفعالة والصحيحة في الوقت المناسب بناءً على نتائج التحليل المالي. في دراستنا، قمنا بتحليل أثر تكاليف الإنجاز على المردودية المالية للوكالة العقارية، وتناولنا المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف والمردودية المالية وأهميتها في المؤسسة، بالإضافة إلى طرق استخدامها. قمنا أيضًا بدراسة تطبيقية لوكالة العقارات لولاية المدية لدعم الجانب النظري والإجابة على الأسئلة الرئيسية والفرعية لبحثنا، والتحقق من صحة الفرضيات المطروحة.

نتائج اختبار صحة الفرضيات:

توصلت الدراسة الى العديد من النتائج سمحت لنا بإختيار الفرضيات المقترحة:

1. تم التأكد من صحة الفرضية الأولى حيث يمكن لطبيعة وخصائص المؤسسة أن تؤثر على اختيار وتطبيق محاسبة التكاليف. ففي صناعة متغيرة وديناميكية، قد يكون من الضروري استخدام أنظمة تكاليف مرنة وقادرة على التكيف مع التغيرات السريعة في التكاليف والعائدات. بالإضافة إلى ذلك، حجم المؤسسة ومجموعة المنتجات أو الخدمات التي تقدمها يمكن أن تؤثر على اختيار المبادئ والأدوات التي يتم استخدامها في محاسبة التكاليف.
2. تم التأكد من صحة الفرضية الثانية أنه يمكن لنظام محاسبة التكاليف أن يساهم في تحسين المردودية المالية بشكل عام، من خلال توفير معلومات دقيقة ومحدثة حول التكاليف والعائدات، يمكن اتخاذ قرارات مالية أفضل وتحقيق تحسينات في الكفاءة والفعالية. على سبيل المثال، يمكن تحديد المنتجات أو العمليات غير الربحية واتخاذ إجراءات لتحسينها، كما يمكن تحديد التكاليف الزائدة واتخاذ إجراءات لتقليلها.
3. تم التأكد من صحة الفرضية الثالثة بأنه يمكن لمحاسبة التكاليف أن تؤثر على المردودية المالية للوكالة العقارية، عندما تقوم المؤسسة بمراقبة وتخفيض تكاليفها، فإنها تزيد من قيمة مردودية الوكالة العقارية. بواسطة تحليل التكاليف، يمكن تحديد التكاليف الزائدة والمصروفات غير الضرورية واتخاذ إجراءات لتخفيفها.

نتائج الدراسة:

تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها فيما يلي :

- محاسبة التكاليف هي أداة لحساب مختلف التكاليف وأداة رقابة وتسيير وإتخاذ القرارات من النتائج المحصلة وأحد المستلزمات الرئسية الضرورية للحكم على الوكالة في إستغلال مواردها المخصصة لها لتحقيق الأهداف المسطرة .
- لاحظنا وجود إختلاف بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و ذلك في ضل وجود إستقلال في النظامين المحاسبي و الجبائي إلا أنه من خلال دراستنا داخل الوكالة العقارية

تبين أن العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية تبقى مستمرة ، نطرا لنتيجة الجبائية التي تنطلق من النتيجة المحاسبية.

- الضرائب المؤجلة تؤدي الى تقليص الإختلافات التي تنتج من النظام المحاسبي و النظام الجبائي في تحديد الربح الخاضع للضريبة .
- معرفة سلوك التكاليف .
- مقارنة المردودية بالأموال المستثمرة.
- تحليل القوائم المالية واستخدام أدوات التحليل المالي يعتبران أدوات قوية في تقييم وضعية الوكالة المالية.
- جدول حسابات النتائج وقوائم الأعباء (الثابتة والمتغيرة) والميزانية يوفرون معلومات قيمة حول أداء الوكالة وتكاليفها المختلفة.
- كل من راس المال العامل وإحتياجات لرأس المال العامل وكذا الخزينة مؤشرات جيدة لوضعية الوكالة من حيث التوازن المالي.
- المردودية موجبة.
- مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية تساعد في تحديد مدى توازن واستقرار المؤسسة المالي، وتسلط الضوء على نقاط القوة والضعف المالية.
- من خلال دراسة الميدانية لوكالة العقارات لولاية المدية، تبين أن تكاليف الإنجاز تؤثر بشكل مباشر على المردودية المالية للوكالة، حيث يجب أن تتحكم الوكالة في تكاليفها لضمان تحقيق هامش ربح إيجابي.

الاقتراحات :

بناء على النتائج السابقة فإننا نوصي بما يلي :

- زيادة في الأموال الخاصة لتمويل نشطاتها ومشاريعها.
- زيادة حجم المبيعات من خلال تشغيل الأصول (معدل دوران الأصول) وهي أن تنتهج المؤسسة سياسات تسعى إلى توسيع حجم المبيعات،ومن خلال استعمال طاقات والقدرات الإنتاجية إلى أقصى حدودها، والعمل على تخفيض التكاليف قدر الإمكان والاستغلال العقلاني للوسائل المتاحة والقيام بنشاط البيع .
- البحث عن طرق وبدائل جديدة لزيادة التدفقات النقدية لتمويل مواردها.

- الإهتمام بالجانب الضريبي وتدريب العمال من خلال التربصات والتكوينات على التعرف والإطلاع على النظام الجبائي و الضرائب المؤجلة للحد من الإختلافات بين النضامين المحاسبي والجبائي وإيجاد بدائل من أجل العمل على تقليصها.
- توفير التدريب والتوجيه المناسب للإدارة المالية في الوكالة العقارية لتعزيز فهمها لتحليل القوائم المالية واستخدام أدوات التحليل المالي بفعالية.
- ضرورة مراجعة وتحسين عملية التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات المالية داخل الوكالة لتحقيق التوازن المالي وزيادة الربحية.

أفاق الدراسة :

رغم الإلمام بحيثيات الدراسة التي تناولت أثر تكاليف الإنجاز على مردودية الوكالة العقارية لولاية المدية، إلا أنه تبقى بعض النقاط التي تحتاج الى المزيد من البحث ، وهناك أفاق أخرى للموضوع:

- دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائر.
- إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الداء المالي للمؤسسة الإقتصادية.
- دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تقرير الميزة التنافسية الاقتصادية.
- أهمية تطبيق الإتجهات الحديثة في مجال التسيير في المؤسسة الاقتصادية.
- أهمية تطبيق الإتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.

المراجع

المراجع :

أ. الكتب :

1 إسماعيل يحي التكريتي،**محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق**، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان–الأردن،2006.

2 إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي (الإدارة المالية)**، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

3 أبو الفتوح الفضالة، **التحليل المالي وإدارة الأموال**، دار العلمي للنشر والتوزيع،القاهرة، 1995.

4 بوعلام بوشاشي، **المنير في المحاسبة التحليلية**، دار هومة، الجزائر، 2002.

5 تودرت أكلي، **التحليل المالي في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، م، جامعة الجزائر3، 2009.

6 ثناء علي القباني، **قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة**، الدار الجامعية مصر، بدون طبعة،2006.

7 خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف:قياس و تحليل**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن–عمان،2005.

8 دادي عدون ناصر، **تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر،2000 .

9 دادي عدون ناصر، **المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر،1999.

10 دادي عدون ناصر، يوسف مامش، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، ط 1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

11 زكرياء لشهب، **دور عتبة.المردودية**، ط 1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2010.

12 سليمان قداح، **محاسبة التكاليف المعيارية**، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق سوريا، 1978.

13 سعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الاقتصادية**، (التحديات الراهنة) دار النشر، المملكة العربية السعودية 2000.

14 سمير محمد عبد العزيز،**الاقتصاد الإداري مدخل كمي** ،مكتبة الإشعاع للطبعة والنشر والتوزيع،عمان،1997.

15 صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، **محاسبة التكاليف الفعلية**، دار زهران للنشر؛ والتوزيع، عمان، الأردن،1997.

16 عبد الحكيم كراجة وآخرون، **محاسبة التكاليف** ، دار الأمل للنشر والتوزيع ، الأردن ،ط 1،1991.

17 عبد الحكيم كراجة وآخرون، **مبادئ محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر والتوزيع، الكويت، ط 3،2004.

18 عايدة سيد خطاب، **الإدارة والتخطيط الاستراتيجي في قطاع الاعمال والخدمات**، دار الفكر العربي، مصر، 1985.

19 عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع ، الكويت ،ط، 3،2004.

20 عباس على، **الإدارة المالية**، دارلمسيرة للنشر والتوزيع، والأردن، 2008.

21 عبدالحكيم كراجة والأخرون ،**مبادئ محاسبة التكاليف**،مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ،بدون طبعة ،1998.

22 عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.

23 فوزي غرايبية، **محاسبة التكاليف**،مكتبة النهظة الإسلامية ، الأردن،1979.

24 محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، مصر،2003 .

25 مجدي عمارة وآخرون، **دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية**، منشورات كلية المحاسبة، ليبيا، 1992.

26 محمد شفيق طنيب، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المستقبل للنشر، عمان، .1998.

27 محمد محمود المسيك، **تطبيقات في محاسبة التكاليف**، المطبعة السلفية، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر.

28 محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف (الندوة الشهرية 2، كلية الأعمال) الجامعة الأردنية، كانون الثاني 2009.

29 محمد العشماوي، **محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)**،دار اليازوري للنشر، الأردن، ط1،2008.

30 مبارك لسلوس، **التسييرالمالي**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

31 محمد أمين عكوش،**أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية**،مذكرة ماجستيرنتخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر"3"،2011.

32 محمد القيومي محمد،**أصول محاسبة التكاليف** ،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،1999.

المذكرات والرسائل الجامعية :

1 بوناب بلال، **دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج:** د ا رسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان – قسنطينة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

2 حدانة نذير، **دور التشخيص المالي في تحسين المرد ودية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة مؤسسة الإخوة عموري للأجر الأحمر بسكرة، مذكرة ماستر، كلية علوم التسيير، بسكرة، 2010.

3 طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية لتخطيط وامرقبة الإنتاج**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2002.

4 محمد الخطيب نمر، **اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديدالأسعار**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة،2006.

5 ميلود ميلي، **أثر الرفع المالي على مرد ودية الأموال الخاصة ودرجة المخاطر**، مذكرة ماستير، كلية العلوم الاقصادي جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

6 هارون مغريش، **دور المراجعة الداخلية في تحسين.المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة الخزف الصحي بجيجل،كلية العلوم الأقتصادية ،مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي،بسكرة 2012.

ب. المراجع باللغة الفرنسية:

B. COLLAS :op.cit.

Henri Bouquin**,comptabilite de gestion** , 2eme editon, Sirey, sans maison d' edtion,1997.

. Farid Makhlouf, **Comptabilité Analytique**, Pages Bleues, Alger

Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, 7ème édition, Economica, Paris, 2001

Patrick Piget, **Comptabilité analytique**, 3ème édition, Economica, Paris, 2001

Ginette .Raimbault, **comptabilité Analytique et Gestion Prévisionnelle**, Edition Chihab, Batna,Alger, 1994.

Toufik Saada, Alain Burland, Claude Simon, op cit.

ت. المجلة :

1 بدون المؤلف، **محاسبة التكاليف**، مجلة المؤسسة العامة التعليم الفني والتدريب المهني، حسب246 (1423هـ).

الملاحق

الملحق رقم01: جدول الأعباء

Agence de Gestion et de Régulation
Foncières et Urbaines de la
Wilaya de Médéa

Service Comptabilité & Finance
Bureau de Comptabilité Analytique

ETAT ARRETE LE : 31/12/2021

ANNEE		2021	2020
6011	CONSOMMATION TERRAIN MEDEA	2 968 660,82	-
6012	CONSOMMATION TERRAIN BERROUAGH		-
6013	CONSOMMATION TERRAIN K.E.BOUKH	-	-
6014	CONSOMMATION TERRAIN B-SLIMANE	16 123 725,00	-
6015	CONSOMMATION TERRAIN A. BOUCIF		-
6016	CONSOMMATION TERRAIN TABLAT	-	-
61101	SOUS-TRAITANCES DES TRAVAUX	736 497 747,70	803 215 044,43
6211	HONORAIRES	22 820 579,46	19 802 734,52
6230	ANEP-PUBLICITE-ANNONCES	4 551 200,00	3 102 100,00
6289	AUTRES FRAIS DIVERS (FOND DE GARANTIE)	194 717,56	2 657 853,80
6420	TAXE ACTIVITE INDUST.& COMMERC	15 557 078,48	15 965 136,76
6450	DROITS D'ENREG.ACTES & MARCHES	1 565 504,00	485 593,97
	SOMME DES CHARGES VARIBLE	800 279 213,02	845 228 463,48
60181	FOURNITURES DE BUREAU CONSOMME	686 263,47	885 757,86
60183	PIECE DETACHEES CONSOMMEES		-
60184	CARBURANT LUBRIFIANT CONNSOMES	566 927,01	606 825,01
6018401	HUILE AUTO CONSOMMEE		-
60185	PRODUITS D'ENTRETIEN CONSOMMES	68 800,60	62 640,64
60186	TENUE DE TRAVAIL [HABILLEMENT]	7 000,00	19 200,00
60188	AUTRES FOURNITURES CONSOMMEES	30 650,00	50 198,14
6113	REDEVANCES	312 892,01	394 552,59
6119	AUTRES REMUNERATION		-
611901	FRAIS DE REPRODUCTION	63 150,00	85 930,00
611903	FRAIS D'EVALUATION FONCIER		-
6152	ENTRETIEN REPARATION BATIMENTS	6 720,00	29 930,00
6154	ENTRETIEN ET REPARATION AUTOS	475 469,62	934 440,46
61551	ENTRETIEN MATERIEL DE BUREAU	191 648,50	99 153,21
6160	ASSURANCES INCENDIE VOL		
6161	ASSURANCE RESPONSABILITE CIVIL		-
6165	ASSURANCES VEHICULES TOURISME		-
6167	ASSURANCE SCE SCIAUX LOGEMENTS		27 420,00
6180	DOCUMENTATION GENERALE	2 000,00	2 000,00
6211	HONORAIRES	3 547 271,84	2 443 244,19
6230	RADIO ALGERIEN		250 000,00
6239	AUTRES FRAIS DE PUBLICITE		-
6251	DEPLACEMENETS:FRAIS DE SEJOUR	417 800,00	507 200,00
6256	RECEPTIONS:AUTRES FRAIS	190 496,07	120 430,00
6260	AFFRANCHISSEMENT [T.P-B.P]	155 020,00	102 550,00
6261	TELEPHONE	302 448,82	249 544,27
6262	TELEX ET TELEGRAMME		-
6269	AUTRES FRAIS DE P.T.T		-
6272	COMMISSIONS ET FRAIS DE BANQUE	207 844,96	315 142,09
6282	FRAIS DE CONSEILS ET ASSEMBLEE	289 640,00	68 960,00
6289	AUTRES FRAIS DIVERS	298 924,50	308 254,00
6310	TRAITEMENTS ET SALAIRES	50 962 055,44	51 154 223,51
63121	I.E.P	17 839 918,75	17 176 791,32
631215	PRIME DE PANIER	8 793 600,00	9 759 000,00
631216	PRIME DE TRANSPORT	2 146 130,00	2 136 760,00
6312161	I.U.V.P		-
631217	PRIME PRE EMPLOI	273 182,78	2 982 630,69
631218	PRESALAIRE	175 200,00	-
63122	I.NUISANCE	157 849,15	172 866,64

تابع للملحق الأول

63123	P.R.I	5 717 358,33	5 552 699,61
63124	P.S.P		-
63125	INDEMNITE DE RESPONSABILITE	4 254 525,68	4 341 405,25
63126	I.F.S.P	10 704 481,40	11 045 150,46
63127	BONIFICATION DE FILS DE CHAHID		-
63128	PRIME DE RENDEMENT COLLECTIF	14 658,74	4 906 770,89
6313	CONGES PAYES	9 144 864,54	7 795 483,51
6350	COTISATIONS SOCIALES-EMPLOYEUR	25 199 146,27	26 421 799,63
6353	F.N.P.O.S	495 963,54	534 812,36
6370	CONTRIB.AUX ACTIVITES SOCIALES	2 744 184,13	3 089 433,14
63801	INDEMNITE DE CAISSE	12 000,00	11 000,00
6382	PRIMES DE SCOLARITE	366 000,00	366 000,00
63821	SALAIRE UNIQUE	1 758 000,00	1 842 000,00
64501	TAXE FONCIER	20 757,00	-
6452	DROITS DE TIMBRES FISCAUX	6 326,93	1 679,54
6453	T.F.P	607 544,00	801 464,00
6459	DROIT IMPOTS ET TAXES DIVERS	40 257,79	31 489,07
6511	LOGICIELS ET PROGRAMMES		15 000,00
652001	MOINS VALUES SUR SORTIE D'ACTI		-
6540	PERTES SUR CRÉANCES IRRÉCOUVRA	1 500,00	-
65601	AMENDES ET PÉNALITÉS, SUBVENTI	4 037 006,00	145 500,94
6562	SUBVENTION	2 000 000,00	-
6576	CHARGES DES EXERCICES ANTER.		-
6579	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES	1 863 955,00	71 150,00
65799	DOTATIONS EXCEPTIONNELLES		-
6699	AUTRES FRAIS DIVERS		-
681001	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	4 210 601,37	4 251 922,70
681002	DOTATIONS AMORT BERROUAGHIA	234 835,92	234 835,92
681003	DOTATIONS AMORT K-E-BOUKHARI	596 632,50	596 632,50
681004	DOTATIONS AMORTIS BENI-SLIMANE	77 980,00	77 980,00
681005	DOTATIONS AMORT AIN-BOUCIF	11 291,00	16 597,67
681006	DOTATIONS AMORTISSEMENT TABLAT	250 250,00	250 250,00
681007	DOTATIONS AUX PROVISIONS	390 115,35	2 315 881,02
6828	DOTATIONS AUX PROVISIONS		-
6850	DOTATIONS AUX PROVISIONS		-
692000	Imposition différée actif		-
695000	Impôts sur les bénéfices basés		804 018,95
SOMME DES CHARGES FIXE		**162 929 139,01**	**166 466 601,78**
TOTALE DES CHARGES		**963 208 352,03**	**1 011 695 065,26**

2021	CHARGE VARIABLE	800 279 213,02
	CHARGE FIXE	162 929 139,01
	TOTAL CHARGE	963 208 352,03
	TAUX CV/CF	20,359%

2020	CHARGE VARIABLE	845 228 463,48
	CHARGE FIXE	166 466 601,78
	TOTAL CHARGE	1 011 695 065,26
	TAUX CV/CF	19,695%

0,66%

الملحق رقم 02: TCR

COMPTE DE RESULTAT/NATURE			
LIBELLE	**NOTE**	**2021**	**2020**
Ventes et produits annexes	R1L01	777 854 920,68	798 256 838,07
Variation stocks produits finis et en cours	R1L02	211 838 602,74	227 405 648,40
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			180 000,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**989 693 523,42**	**1 025 842 486,47**
Achats consommés	R2L01	-20 415 299,56	-13 902 368,65
Services extérieurs et autres consommations	R2L02	-805 958 732,33	-834 799 623,43
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-826 374 031,89**	**-848 701 992,08**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**163 319 491,53**	**177 140 494,39**
Charges de personnel	R3L01	-145 644 838,87	-149 288 827,01
Impôts, taxes et versements assimilés	R3L02	-19 184 186,26	-17 285 363,34
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-1 509 533,60**	**10 566 304,04**
Autres produits opérationnels	R4L01	15 101 736,27	4 344 185,04
Autres charges opérationnelles	R4L02	-6 236 931,00	-231 650,94
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	R4L03	-5 809 456,92	-7 744 633,14
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**1 545 814,75**	**6 934 205,00**
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**1 545 814,75**	**6 934 205,00**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-2 649 911,23	-805 513,22
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		3 992 474,97	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 004 795 259,69**	**1 030 186 671,51**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-1 001 906 881,20**	**-1 024 057 979,73**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2 888 378,49**	**6 128 691,78**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**2 888 378,49**	**6 128 691,78**

الملحق رقم 03: Actif

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	**NOTE**	**BRUT**	**AMO/PROV**	**NET**	**NET 2020**
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments	R1S3L2	162 703 705,74	51 928 828,40	##########	115 052 578,89
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	43 209 518,60	36 109 107,69	7 100 410,91	8 881 169,75
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	37 500,00		37 500,00	37 500,00
Impôts différés actif		4 264 418,02		4 264 418,02	271 943,05
TOTAL ACTIF NON COURANT		**210 215 142,36**	**88 037 936,09**	##########	**124 243 191,69**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	R2S1L1	5 011 312 615,23	7 184 095,00	##########	4 806 374 634,26
Créances et emplois assimilés					
Clients	R2S2L1	614 221 733,23		##########	588 313 867,62
Autres débiteurs	R2S2L2	67 971 446,02		##########	71 003 334,81
Impôts et assimilés	R2S2L3	91 005 855,78		##########	110 366 592,77
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie	R2S3L2	44 652 378,84		##########	65 186 576,97
TOTAL ACTIF COURANT		**5 829 164 029,10**	**7 184 095,00**	##########	**5 641 245 006,43**
TOTAL GENERAL ACTIF		**6 039 379 171,46**	**95 222 031,09**	##########	**5 765 488 198,12**

الملحق رقم 04: PASSIF

BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	**NOTE**	**2021**	**2020**
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	R1L01	25 000 000,00	25 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	R1L03	11 350 029,12	11 350 029,12
Ecart de réévaluation		3 850 787,90	4 813 484,87
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	R1L06	2 888 378,49	6 128 691,78
Autres capitaux propores - Report à nouveau	R1L07	61 180 203,44	55 051 511,66
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**104 269 398,95**	**102 343 717,43**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières	R2L01	202 831 907,24	193 753 575,52
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	R2L04	39 655 227,80	39 265 112,45
TOTAL II		**242 487 135,04**	**233 018 687,97**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	252 530 587,95	388 832 053,62
Impôts	R3L02	5 182 567,02	3 007 160,75
Autres dettes	R3L03	5 339 687 451,41	5 038 286 578,35
Trésorerie passif			
TOTAL III		**5 597 400 606,38**	**5 430 125 792,72**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**5 944 157 140,37**	**5 765 488 198,12**