جامعة يحـي فــارس بالمديـــة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

الموضوع:

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة بمؤسسة بوفال (وحدة البرواقية)

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ل م د، تخصص: محاسبة

من إعداد الطالب:

- تواتي وليد

تحت إشراف الأستاذ:

- عامر محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

عامر محمد	جامعة المدية	مشرفا
كفايفي حسام	جامعة المدية	ممتحنا
مزيود ابراهيم	جامعة المدية	رئيسا

السنة الجامعية: 2026/2025


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الحمد لله الرحيم الرحمن والصلاة والسلام الأتمان الأكملان على سيد ولد عدنان وعلى آله وصحبه وسلم، أما بعد أتوجه بالشكر والإمتنان والعرفان الى من كل من حملتنا رحلتنا اليه في سبيل العلم والمعرفة لإنجاز دراستنا هذه، كل الشكر والعرفان الى أستاذنا الفاضل **عامر محمد** الذي ما فتئ يناصحنا ويرافقنا بين الحين والآخر مع الإشراف على هذا العمل، كل الشكر الى من اقتسم معنا من وقته في سبيل اعلاء راية العلم لإتمام هذا العمل في أفضل وأحسن صورة ينبغي لها أن تكون.

كما يسعدني أيضا أن أتقدم بجزيل شكري إلى كل طاقم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة المدية ولكل طاقم مؤسسة "بوفال" على منحنا فرصة من أجل التعلم واكتساب خبرة في مجالنا المحاسبي.

وفي الأخير لن أنسى كل من كان له أثر جميل في حياتي.

اهداء

إلى من ربتني وأعانتني بالصلوات والدعوات إلى أغلى إنسانة في هذا الوجود إلى التي وهبت حياتها لي وكانت لنا المثل الأعلى، إلى التي لو أهديتها حياتي لن تكفي في حقها

أمي ثم **أمي** ثم **أمي** الحبيبة حفظها الله لنا

إلى الذي لا مثيل له كان وسيكون من سيعيش في أعماقي وكان وراء كل خطوة خطوتها في طريق العلم إلى من عمل من أجلي وعلمني معنى الكفاح ومبادئ الحياة ورباني على الصدق والإخلاص وأوصلني إلى ما أنا عليه الآن **أبي** العزيز حفظه الله لنا.

إلى كل **اخوتي** و**أفراد عائلتي** الكبيرة كل باسمه ومقامه، الذين وقفوا معي دعما وسندا حتى أكملت دراستي، إلى أعز الاصدقاء الذين جمعتني بهم الذكريات في جميع الأطوار الدراسية.

إلى كل من جمعته ذكريات حلوة معنا.

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على دور مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة في المؤسسة الوطنية الاقتصادية للصمامات والمضخات بالبرواقية، بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي.

وقد توصلنا الى مجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من طرف الإدارة يساهم بشكل ملحوظ في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، من خلال ترشيد الموارد وتعزيز الرقابة وتحقيق التوازن بين الأهداف المالية وغير المالية.

ولقد تم تقديم مجموعة من التوصيات أهمها وجوب اعتماد المؤسسة على أساليب محاسبة التسيير الحديثة، والعمل على مواكبة العصرنة والتطور خاصة في جانب محاسبة التسيير.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة التسيير، الأساليب الحديثة، تقييم الأداء المالي، مؤشرات، التكاليف

M41 ,D24:JEL

Abstract:

This study aims to identify the contribution of modern management accounting techniques to improving the financial performance of economic enterprises, through a case study of the National Company for Valves and Pumps in Berrouaghia. The study relies on the descriptive-analytical approach for the theoretical aspect and the case study approach for the practical aspect.

The study reached several findings, the most important of which is that the application of the Target Costing technique by management significantly contributes to improving the financial performance of economic enterprises through the rationalization of resources, the enhancement of control mechanisms, and the achievement of a balance between financial and non-financial objectives.

The study also proposed a number of recommendations, most notably the necessity for the enterprise to adopt modern management accounting techniques and to keep pace with modernization and development, particularly in the field of management accounting.

Keywords :

Management Accounting, Modern Techniques, Financial Performance Evaluation, Indicators, Costs.

JEL Classification : M41, D24

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
الاهداء	-
الشكر	-
المستخلص	II-I
فهرس المحتويات	IV-IV
قائمة الجداول	IV-IVII
قائمة الأشكال	XIV
قائمة الملاحق	IV
قائمة المختصرات	IV
مقدمة عامة	أ-ط
الفصل الاول: الاطار النظري لمحاسبة التسيير	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية محاسبة التسيير	12-3
المطلب الأول: مفهوم محاسبة التسيير	5-3
المطلب الثاني: أهمية، أهداف ووظائف محاسبة التسيير	7-5
المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية والادارية	12-8
المبحث الثاني: عموميات حول التكاليف	21-13
المطلب الأول: تعريف التكاليف	14-13
المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف	21-15
المطلب الثالث: أنواع التكاليف	21
المبحث الثالث: الأساليب التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير	57-22
المطلب الأول: الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير	32-22
المطلب الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير	51-32

المطلب الثالث: مقارنة بين الأساليب التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير	54-52
خلاصة الفصل	55
الفصل الثاني: عموميات حول تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد	57
المبحث الأول: ماهية الأداء المالي	62-58
المطلب الأول: تعريف الأداء المالي وخصائصه	59-58
المطلب الثاني: أهمية الأداء المالي ومجالاته	60-59
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي (داخلية وخارجية)	62-60
المبحث الثاني: ماهية تقييم الأداء المالي	66-62
المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء المالي	63-62
المطلب الثاني: أهمية وأسباب تقييم الأداء المالي	64-63
المطلب الثالث: خطوات ومبادئ تقييم الأداء المالي	66-64
المبحث الثالث: مؤشرات الأداء المالي وعلاقته بمحاسبة التسيير	80-66
المطلب الأول: الأساليب التقليدية للأداء المالي	77-66
المطلب الثاني: الأساليب الحديثة للأداء المالي	79-78
المطلب الثالث: دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي	80-79
خلاصة الفصل	81
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في المؤسسة الوطنية الاقتصادية للصمامات والمضخات بالبرواقية	
تمهيد	83
المبحث الأول: الجانب التقديمي للمؤسسة	93-84
المطلب الأول: نبذة تاريخية وتعريف عام للمؤسسة	85-84
المطلب الثاني: أهداف ووظائف المؤسسة	87-86
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	89-87

المبحث الثاني: تطبيق الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير ودورهما في تحسين الأداء المالي لمؤسسة-بوفال	102-90
المطلب الأول: دراسة الطرق التقليدية لمحاسبة التسيير لمؤسسة بوفال-poval	93-90
المطلب الثاني: محاولة تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير لمؤسسة بوفال-poval	97-94
المطلب الثالث: مقارنة بين الطريقة التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير في مؤسسة بوفال-poval	99-97
المبحث الثالث: تطبيق طرق محاسبة التسيير على الأداء المالي لمؤسسة بوفال-poval	115-99
المطلب الأول: تأثير تطبيق الطرق التقليدية لمحاسبة التسيير على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بوفال-poval	107-99
المطلب الثاني: تأثير تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بوفال-poval	110-108
المطلب الثالث: مقارنة بين الطريقة التقليدية والحديثة للأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بوفال-poval	111
خلاصة الفصل	112
خاتمة عامة	116-114
المصادر والمراجع	126-118
الملاحق	136-128

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية	11-09
02-01	أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية	12-11
03-01	حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة	33-32
04-01	الفرق بين نظام التكاليف على أساس النشاط والأنظمة المحاسبية التقليدية	56-55
05-01	الفروقات بين نظام التكاليف الحديثة والأنظمة التقليدية	57-56
01-02	أنواع رأس المال العامل	71-70
02-02	نسب السيولة	74-73
03-02	نسب النشاط	76-75
04-02	نسب الربحية	77-76
05-02	نسب المردودية	78
06-02	نسب الملاءة	79
01-03	توزيع الأعباء الغير مباشرة في مؤسسة بوفال	94
02-03	تكلفة الشراء للمنتجين الأول والثاني	95
03-03	تكلفة الانتاج للمنتجين الأول والثاني	95
04-03	سعر التكلفة للمنتجين الأول والثاني	96
05-03	النتيجة التحليلية للمنتجين الأول والثاني	96
06-03	تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج الأول	98
07-03	سعر البيع الوحدوي للمنتج الثاني	99
08-03	التكلفة المستهدفة للمنتج الأول	100
09-03	التكلفة المستهدفة للمنتج الثاني	100

03-10	مقارنة بين التكلفة الحالية والمستهدفة للمنتج الاول	101
03-11	مقارنة بين التكلفة الحالية والمستهدفة للمنتج الثاني	101
03-12	المؤشرات المالية لدى المؤسسة	103-105
03-13	نسب السيولة لدى المؤسسة	105-107
03-14	نسب النشاط لدى المؤسسة	107-108
03-15	نسب الربحية لدى المؤسسة	108-109
03-16	نسب المردودية لدى المؤسسة	109-110
03-17	نسب الملاءة للمؤسسة	110-111
03-18	مقارنة بين الطريقة التقليدية والحديثة لمؤشرات الأداء المالي	115

قائمة الأشكال

رقم الجدول	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	دالة التكاليف الثابتة	18
02-01	دالة التكاليف المتغيرة	19
03-01	دالة التكاليف المختلطة	20
01-03	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	91

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	قائمة الأصول لسنة 2021	132
02	قائمة الخصوم لسنة 2021	133
03	جدول حساب النتائج لسنة 2021	134
04	قائمة الأصول لسنة 2022	135
05	قائمة الخصوم لسنة 2022	136
06	جدول حساب النتائج لسنة 2022	137
07	تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة للمنتج الأول rvm dn	138
08	تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة للمنتج الثاني poteau	139
09	جدول توزيع الأعباء غير المباشرة	140

قائمة المختصرات

المختصرات	باللغة الأجنبية	باللغة العربية
POVAL	POMPE Et VANNES ALGERIE	مؤسسة مضخات وصمامات الجزائر
ABC	Activity-Based Costing	التكلفة على أساس النشاط
TC	Target Costing	التكلفة المستهدفة
BSC	Balanced Scorecard	بطاقة الأداء المتوازن
JIT	Just-In-Time	الإنتاج في الوقت المحدد
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
ABM	Activity-Based Management	الإدارة على أساس النشاط
FRNG	Fonds de Roulement Net Global	رأس المال العامل الصافي الإجمالي
BFR	Besoin en Fonds de Roulement	الاحتياج في رأس المال العامل
TN	Trésorerie Nette	صافي الخزينة
EVA	Economic Value Added	القيمة الاقتصادية المضافة
MVA	Market Value Added	القيمة السوقية المضافة
CFROI	Cash-Flow Return on Investment	العائد النقدي على الاستثمار
NOPAT	Net Operating Profit After Tax	صافي أرباح التشغيل بعد الضرائب

مقدمة

شهدت المؤسسات الاقتصادية في ظل التطورات المتسارعة لبيئة الأعمال تحديات متزايدة تتعلق بتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد، مما أدى إلى بروز الحاجة إلى أدوات محاسبية أكثر دقة ومرونة، وقد ظهرت محاسبة التسيير كأحد الفروع الأساسية للمحاسبة بهدف تحديد تكلفة المنتجات والمواد الأولية والخدمات، وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية.

تُعد محاسبة التسيير من أبرز الأنظمة التي اكتسبت أهمية كبيرة في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق الكفاءة الإدارية والإنتاجية، كما تهتم بقياس وتوفير المعلومات اللازمة لدعم الإدارة، ومساعدتها على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، من خلال اعتمادها على مجموعة من الأساليب المختلفة التي تساهم في تخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى ممكن، بما يضمن تحقيق أكبر قدر من الأرباح الممكنة.

ومع تعقد العمليات الإنتاجية وتزايد حدة المنافسة، لم تعد الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير كافية، الأمر الذي أدى إلى ظهور أساليب حديثة مثل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة، إضافة الى أساليب أخرى والتي تهدف إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية ودعم القرارات الاستراتيجية. وتساهم هذه الأساليب الحديثة بشكل فعال في تعزيز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال ترشيد التكاليف، وتحسين استغلال الموارد، وزيادة القدرة التنافسية، حيث يعتمد تقييم الأداء المالي على مجموعة من الأدوات والأساليب التي تساعد في تحليل النتائج المالية وتفسيرها لتقديم صورة شاملة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

وفي إطار تقييم فعالية نشاط المؤسسة، يبرز الأداء المالي كأداة أساسية للحكم على مدى نجاحها في تحقيق نتائجها الاقتصادية. إذ يتم تقييمه بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات المالية التي تعكس مستوى الكفاءة في استخدام الموارد، مثل مؤشرات الربحية والتوازن المالي والسيولة. كما تُستخدم تقنيات التحليل المالي لمختلف القوائم المحاسبية من أجل تشخيص

الوضعية المالية للمؤسسة، ويساعد هذا التقييم في توجيه القرارات الإدارية وتصحيح الانحرافات، بما يساهم في تعزيز القدرة التنافسية وتحقيق الاستقرار المالي.

ومن هذا المنطلق، تبرز أهمية الاعتماد على الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير كركيزة أساسية للارتقاء بمستوى الأداء المالي، إذ تتيح هذه الأدوات إنتاج معلومات عالية الجودة تضمن تقييمًا دقيقًا للمؤشرات المالية والربحية، وتدعم اتخاذ القرارات الكفيلة بتحقيق الاستقرار المالي والنمو للمؤسسة الاقتصادية.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

أ. الإشكالية الرئيسية:

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول السؤال الرئيسي التالي:

- ما مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي لمؤسسة بوفال–POVAL ؟

ب. الأسئلة الفرعية:

وللإجابة على السؤال الرئيسي قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بمحاسبة التسيير والأساليب الحديثة المرتبطة بها؟
- ما هي أهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير المطبقة في مؤسسة بوفال–POVAL ؟
- كيف تساهم هذه الأساليب في تحسين الأداء المالي لمؤسسة بوفال–POVAL ؟

ج. فرضيات الدراسة:

للإجابة على الأسئلة الفرعية نقترح الفرضيات التالية:

- تساهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين دقة احتساب التكاليف.
- تساعد هذه الأساليب في ترشيد النفقات وتعزيز الكفاءة المالية.

- يؤدي تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير إلى تحسين الأداء المالي لمؤسسة بوفال– POVAL ؟.

د. أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة كما يلي:

- التعرف على مفهوم محاسبة التسيير والأساليب الحديثة المرتبطة بها؛
- إبراز دور الأساليب الحديثة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- تحليل أثر تطبيق هذه الأساليب على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- تحديد نقاط الضعف في طرق التكاليف التقليدية.
- المساهمة في تطوير المؤسسات من الطريقة التقليدية في حساب التكاليف الى الحديثة لتحقيق تفسير دقيق للنتائج.

هـ. مبررات الدراسة:

توجد عدة مبررات دفعتنا للقيام بهذا البحث أبرزها:

- أهمية الموضوع في ظل المنافسة الاقتصادية الحالية؛
- الحاجة إلى تطوير أنظمة محاسبية تدعم اتخاذ القرار.
- قلة الدراسات التطبيقية حول الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير.
- دور طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد التكاليف بدقة واتخاذ القرارات الصحيحة.

و. المنهج المتبع في البحث:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة المفاهيم النظرية وتحليل العلاقة بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير والأداء المالي بالنسبة للجانب النظري، أما في الجانب النظري فلقد اعتمدنا على الدراسة التطبيقية.

ز. أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع لعدة أسباب نذكر منها:

- أحذ نظرة ميدانية حول محاسبة التسيير وطرق حسابها في المؤسسات الاقتصادية.
- ملائمة موضوع الدراسة مع التخصص المدروس.
- الرغبة في تطوير الموضوع ونقله من الصيغة النظرية الى صيغته التطبيقية الميدانية، وتفعيل دور التقييم المالي داخل المؤسسة محل الدراسة.
- التعرف على كيفية استخدام الأداء المالي في عملية اتخاذ القرار.
- قابلية الموضوع للبحث العلمي والسعي الى توسيع الرصيد المعرفي في مجال محاسبة التسيير.

ح. صعوبات الدراسة:

اعترضتنا مجموعة من الصعوبات خلال عملية الدراسة أهمها:

- صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلة بسبب البيروقراطية من جهة، وعدم توفر قسم الإنتاج من جهة أخرى.
- ضيق وقت فترة التربص.
- صعوبة تفسير النتائج المتحصل عليها من طرف المؤسسة، كونها قد لا تفسر أحيانا اتجاهاتها.
- قلة الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة حول التكاليف بصفة عامة.
- اعتماد المؤسسة على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف مما أدى الى صعوبة الدراسة التطبيقية.

ط. الدراسات السابقة:

- **الدراسة الأولى:** دراسة هادفي خالد تحت عنوان دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012،2013.

- هدفت الدراسة إلى تحقيق أفضل النتائج للمؤسسة الاقتصادية من خلال حسن تسيير مواردها.
- ركزت على أهمية اختيار وتنفيذ السياسات المناسبة، خاصة سياسة التسعير.
- أوضحت أن تحديد سياسة تسعير ملائمة يعتمد على عدة عوامل، أهمها التكاليف.
- أكدت أن التكاليف تمثل القاعدة الأساسية في بناء أسعار المنتجات والخدمات.
- أشارت إلى صعوبة تحديد السعر المناسب في غياب معلومات دقيقة حول التكاليف في مختلف مراحل النشاط.
- أوضحت أن المحاسبة التحليلية تساعد في بناء سياسة تسعير مناسبة وفق إمكانيات المؤسسة وطبيعة منتجاتها.
- خلصت إلى أن مراقبة التكاليف وتخفيضها تساهم في تحسين الأسعار وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.

▪ **الدراسة الثانية:** دراسة جغدير الطاهر، بعنوان أثر الادخال البورصي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2016،2017.

- ركزت الدراسة على تحليل الأداء المالي على المدى المتوسط والطويل (خلال خمس سنوات بعد الإدراج).
- اعتبرت الإدخال في البورصة عاملاً أساسياً في تطوير نشاط المؤسسة وتنشيط السوق المالية.
- أشارت إلى دور الإدخال البورصي في رفع حجم التداول واستقطاب رؤوس الأموال.
- اعتمدت الدراسة على مجموعة من المؤشرات المالية لتقييم الأداء قبل وبعد الإدراج.
- شملت العينة مؤسسات مدرجة في بورصة الجزائر.
- توصلت النتائج إلى أن الإدخال البورصي ساهم نسبياً في تحسين الأداء المالي للمؤسسات على المدى المتوسط والطويل.

- **الدراسة الثالثة:** زاية عبد النور، بعنوان محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017،2018.

- اعتبرت الدراسة محاسبة التكاليف أداة أساسية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- بينت أن ذلك يعود إلى دورها في تحسين نوعية المخرجات وتوفير معلومات دقيقة حول تكاليف المنتجات.
- أكدت اعتماد محاسبة التكاليف على عدة طرق لحساب التكاليف بما يخدم عملية التحليل.
- أوضحت أنها تساعد المسير في مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الانحرافات.
- تساهم في معالجة الاختلالات وتحقيق رقابة فعالة على مختلف عناصر التكاليف.
- أبرزت دورها في دعم الوظائف الأساسية للمؤسسة مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.
- أشارت إلى أن التحكم في التكاليف يؤدي إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- هدفت الدراسة التطبيقية إلى إبراز دور محاسبة التكاليف في التحكم في التكاليف وتحسين الأداء المالي.

- **الدراسة الرابعة:** كردوسي محمد، دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 03، العدد 02، الجزائر، 2020.

- ركزت الدراسة على أهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير مقارنة بالأساليب التقليدية.
- بينت عجز الأساليب التقليدية عن مواكبة التطورات الحديثة في بيئة التصنيع.
- أكدت على ضرورة تبني أساليب تسيير حديثة لتحسين التحكم في التكاليف.
- أشارت إلى أهمية التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة لمنتوج المؤسسة.

- أبرزت أن تخفيض التكاليف يساهم في تحسين الأداء المالي وتحقيق الميزة التنافسية.
- خلصت إلى أن محاسبة التسيير تلعب دوراً فعالاً في قياس وتحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

- **الدراسة الخامسة:** داحو خير الدين، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة وتخفيض التكاليف الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021،2022.

- تناولت الدراسة إشكالية مساهمة أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة وتخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية.
- سعت إلى دراسة العلاقة بين أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة وتحليلها.
- أكدت أن أدوات المحاسبة الإدارية لا تقتصر على حساب التكاليف فقط، بل تمثل أنظمة متكاملة للتسيير الاستراتيجي.
- بينت أن تطور البيئة الاقتصادية أدى إلى اعتماد السوق في تحديد أسعار المنتجات، مما يفرض على المؤسسات التحكم في تكاليفها.
- أشارت إلى ضرورة تحسين إدارة التكاليف لمواجهة المنافسة وتحقيق الكفاءة.
- أوضحت أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يساهم في تحديد التكاليف بدقة أكبر.
- خلصت الدراسة إلى أن استخدام الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية يعزز فعالية التسيير ومراقبة الأداء.

- **الدراسة السادسة:** جحيش يسرى، مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2023،2024.

- هدفت الدراسة إلى إبراز دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

- اعتمدت على دراسة حالة لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة.
- استخدمت المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي.
- توصلت إلى أن طريقة تسعير المنتجات بالمؤسسة لا تتوافق مع طريقة التكاليف الكلية.
- بينت أن تطبيق طريقة التكاليف الكلية أدى إلى الحصول على سعر تكلفة أعلى من المعتمد.
- أشارت إلى أن ذلك يتم مع الحفاظ على جودة المنتج وزيادة الأرباح.
- أوضحت أن التحكم في التكاليف انعكس إيجابياً على نتائج المؤسسة والمؤشرات المالية.
- أبرزت أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ساهم في تحديد نقاط القوة والضعف

- **ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:**

- تركّز دراستنا على الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير بشكل مباشر وربطها بتحسين الأداء المالي، بينما ركزت بعض الدراسات السابقة على جانب واحد فقط (التكاليف أو التسعير أو الإدخال البورصي).
- تعتمد دراستنا على الربط بين الجانبين المالي وغير المالي (تحقيق التوازن بين الأهداف)، في حين أغلب الدراسات السابقة ركزت أساساً على المؤشرات المالية فقط.
- تتميز بإبراز دور ترشيد التكاليف وتعزيز الرقابة كآلية أساسية لتحسين الأداء، وليس مجرد قياسه.
- تبرز أهمية دور الإدارة في تبني الأساليب الحديثة، بينما ركزت دراسات أخرى على الأدوات دون التركيز الكافي على البعد الإداري.

- تؤكد على تحقيق التوازن بين الأهداف المالية وغير المالية، وهو بعد لم يتم التوسع فيه بشكل واضح في أغلب الدراسات السابقة.
- تعالج الموضوع في بيئة جزائرية صناعية محددة، مما يضيف بعداً تطبيقياً محلياً.
- تجمع بين عدة أدوات حديثة لمحاسبة التسيير بشكل تكاملي.

ي. حدود الدراسة:

تم تحديد حدود الدراسة على النحو التالي:

- **الحدود الزمانية:** تم انجاز هذه المذكرة خلال السنة الجامعية 2021-2022.
- **الحدود المكانية:** المؤسسة الوطنية الاقتصادية للصمامات والمضخات بالبرواقية.

ك. هيكل الدراسة:

في هذا البحث اعتمدنا على فصلين نظريين وآخر تطبيقي يعكس الدراسة الميدانية:

جاء الفصل الأول بعنوان الإطار النظري لمحاسبة التسيير، حيث تطرقنا فيه الى ماهية محاسبة التسيير، عموميات حول التكاليف بالإضافة الى الأساليب التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير.

أما الفصل الثاني فقد أتى بعوان عموميات حول الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، حيث تناولنا فيه ماهية الأداء المالي، ماهية تقييم الأداء المالي وأيضا مؤشرات قياسه وعلاقته بمحاسبة التسيير.

في حين الفصل الثالث جاء تحت عنوان دراسة تطبيقية في المؤسسة الوطنية الاقتصادية للصمامات والمضخات بالبرواقية والذي تناولنا فيه الجانب التقديمي للمؤسسة محل الدراسة وتطبيق الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير فيها بالإضافة الى تطبيق طرق محاسبة التسيير على الأداء المالي للمؤسسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاسبة التسيير

مقدمة الفصل:

تعتبر محاسبة التسيير من بين العلوم التي ظهرت في العصر الحديث نتيجة عجز المحاسبة المالية عن توفير المعلومات الدقيقة التي تحتاجها المؤسسة، حيث أصبحت محاسبة التسيير ركيزة أساسية لما تمنحه من معلومات ولما لها من دور هام في الحياة الاقتصادية يضمن لمن يستخدمها المعلومات والبيانات في الوقت المناسب وبالصيغة المطلوبة.

يهدف هذا الفصل إلى ضبط المفاهيم الأساسية المتعلقة بمحاسبة التسيير من خلال استعراض خصائصها وأهدافها، مع تمييزها عن المحاسبة المالية. كما يسلط الضوء على الإطار النظري للتكاليف باعتبارها المادة الخام لعمل هذه المحاسبة، وصولاً إلى استعراض التطور الحاصل في أنظمة حساب التكاليف، بدءاً من الأساليب الكلاسيكية التقليدية وصولاً إلى التقنيات الحديثة والمعاصرة.

وللإحاطة بهذا الموضوع بشكل مفصل، سيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التسيير.

المبحث الثاني: عموميات حول التكاليف.

المبحث الثالث: الأساليب التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التسيير

أدى تطور بيئة التصنيع إلى ظهور محاسبة التسيير كفرع متخصص يزوّد الإدارة بمعلومات مالية وغير مالية تدعم التحليل واتخاذ القرار، وبفضل خصائصها المميزة أصبحت أداة أساسية داخل المؤسسات الحديثة.

المطلب الأول: تعريف وخصائص محاسبة التسيير

أولا: نشأة وتطور محاسبة التسيير

تعتبر محاسبة التسيير نتاجاً لتطور طبيعي للمحاسبة العامة والمالية، حيث يمكن تلخيص مسار نشأة وتطور محاسبة التسيير من خلال النقاط الجوهرية التالية:[1]

1. الجذور التاريخية والارتباط بمحاسبة التكاليف:

بدأت محاسبة التسيير في البداية تحت مسمى "محاسبة التكاليف". ويرجع أصلها إلى الرغبة في معرفة تكلفة الإنتاج وتكلفة الوحدة المنتجة، خاصة مع مطلع القرن العشرين في إيطاليا نتيجة ازدهار الإنتاج الصناعي، وكان الهدف الأساسي حينها هو خدمة "سياسة التسعير".

2. مبررات التحول من المحاسبة المالية:

ظهور محاسبة التسيير جاء لتغطية عجز المحاسبة المالية عن تحليل البيانات التفصيلية (حسب المنتج أو المنطقة)، ولتلبية الاحتياجات الداخلية للمؤسسات الكبرى والمعقدة التي تطلب قياساً دقيقاً للتكاليف كبديل للتقييم الإجمالي التاريخي.

3. العوامل المؤثرة في التطور:

[1] إسماعيل رزقي، نظام محاسبة التسيير والابلاغ في الفي المؤسسة الاقتصادية في ظل اعتماد وتبني معايير المحاسبة الدولية ias/ifrs، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2018، 2019، ص ص 28، 30

تأثرت بثلاثة عوامل رئيسية: التطور التكنولوجي الذي فرض تقديم معلومات تفصيلية عن العمليات المعقدة، التشتت الجغرافي الذي استوجب تطوير أساليب رقابية تتماشى مع تفويض المسؤوليات، والمنافسة الشرسة التي جعلت التخطيط الاستراتيجي المبني على تحليل التكاليف ضرورة للاستمرارية.

4. المحطات الزمنية والمنهجية:

مر التطور بمسار منهجي بدأ بتقسيم التكاليف (ثابتة ومتغيرة) عام 1899، ثم تبلور نظرية التكاليف المتغيرة عام 1936، وصولاً إلى مرحلة ما بعد الحرب العالمية الثانية التي شهدت دمج الأساليب الرياضية والإحصائية لتعزيز دقة التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

ثانيا: تعريف وخصائص محاسبة التسيير

1. تعريف محاسبة التسيير:

تعريف 1: تعرف محاسبة التسيير على أنها: أحد حقول المحاسبة القائمة على مجموعة من المبادئ والقواعد العلمية التي يهدف تطبيقها الى تتبع وتسجيل وتصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة بالسلعة أو الخدمة.[1]

تعريف 2: وهي أيضا: أداة تعتمد لمساعدة الإدارة على التحكم في استخدام عوامل الإنتاج المتاحة والتخطيط للمستقبل والرقابة، حيث تستخدم لتتبع عوامل التكلفة وتحليلها لزيادة فعاليتها في استخدامها.[2]

وبتعريف شامل: محاسبة التسيير هي نظام يعتمد على مجموعة من المبادئ والأساليب التي تهدف إلى جمع وتحليل بيانات التكاليف والأنشطة داخل المؤسسة، بهدف توفير معلومات

[1] عبد الحليم كراجة، فيصل الحنيطي، نايف جبرين، محاسبة التكاليف، الطبعة 01، دار الامل للنشر، الأردن، 1991، ص 8

[2] سبع صبرينة، دور محاسبة التكاليف في تحسين أداء المؤسسات الصحية بالجزائر، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 07، العدد 01، الجزائر، 2023، ص 68

تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، بما يساهم في تحسين الأداء وترشيد استغلال الموارد.

2. خصائص محاسبة التسيير:

تمتلك محاسبة التسيير عدة خصائص أبرزها: [1]

- ❖ الاهتمام بكل التفاصيل المتعلقة بتحليل العمليات؛
- ❖ التركيز على الأحداث الفعلية بين الماضي والحاضر؛
- ❖ الاهتمام بكل العمليات المتعلقة بالمشروع سواء كانت مالية أو غير مالية؛
- ❖ القيام بتحليل النتائج بالاعتماد على طرق إحصائية ورياضية بالإضافة الى اعداد البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة؛

المطلب الثاني: أهمية، أهداف ووظائف محاسبة التسيير

باعتبار محاسبة التسيير أداة أساسية لدعم واتخاذ القرار فهي تكتسي أهمية بالغة وتمتلك عدة أهداف نذكر منها ما يلي: [2]

أولا: أهمية محاسبة التسيير

إذا كان تواجد نظام المحاسبة العامة في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمرا إلزاميا بحكم القانون، فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام محاسبة التسيير في المؤسسة، الذي يبقى أمرا اختياريا يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها.

ونظرا للتطورات والتغيرات في بيئة الاعمال أدى الى ظهور أفكار ومفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ضروريا، اذ تعتمد عليه الإدارة في

[1] كردوسي محمد، دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 02، الجزائر، 2020، ص 164

[2] بربري محمد، المحاسبة التحليلية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص 15

توفير البيانات والمعلومات اللازمة للعملية الإدارية سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة او اتخاذ القرار حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق والاستمرار في المنافسة ورفع معدلات الربحية التي تحققها.

ثانيا: أهداف محاسبة التسيير

تعددت أهداف محاسبة التسيير يمكن حصرها فيما يلي: [1]

1. **قياس التكلفة:** وهي مجموعة من الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا ويساعد هذا في:
   - المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من الإنتاج.
   - المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقن الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة.
   - يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والامكانيات المتوفرة.
   - المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف.
   - مساعدة المحاسب المالي في اعداد قوائم نتائج الاعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل.
   - البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساسا موضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية الخاصة والدخول في العطاءات.
2. **الرقابة على التكاليف:** بالتحقق من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة مقدما وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعة ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة ومن أنواعها:

[1] صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعملي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص ص 31 ،32

- **الرقابة المانعة:** قدرتها على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفا وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.
- الرقابة المصححة: تتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سابقا.

3. **ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في رسم السياسات:** عملية اتخاذ القرارات تعتبر من الوظائف الهامة التي تقوم بها الإدارة وتمثل عصب الوظيفة الإدارية.

ثالثا: وظائف محاسبة التسيير

لمحاسبة التسيير عدة وظائف نذكر أهمها فيما يلي:[1]

1. **توفير البيانات:** تعتبر الحسابات والوثائق مستودعاً لكمية هائلة من البيانات والمعلومات التي يتم من خلالها صنع توقعات للمستقبل، فهي بمثابة مصدر حيوي لتخطيط الإدارة.
2. **تعديل البيانات:** يتم تجميع وتصنيف البيانات المحاسبية المطلوبة بشكل صحيح، والتي يتم على إثرها اتخاذ القرارات الإدارية.
3. **تحليل وتفسير البيانات:** يتم تحليل البيانات المحاسبية ذات القوة للتخطيط الفعال واتخاذ القرار، ولهذا الغرض يتم تقديم البيانات في شكل مقارنة.
4. **وسيلة للتواصل:** تقوم محاسبة التسيير بتوصيل خطط الإدارة من الأعلى إلى الأسفل، وكذلك من الخارج من خلال المنظمة.
5. **تسهيل السيطرة:** تساعد محاسبة التسيير في ترجمة الأهداف الاستراتيجية المحددة من أجل تحقيق ضمان الإنجاز الفعال لهذه الأهداف في السيطرة على التكلفة.
6. **استخدام المعلومات النوعية:** لا تقتصر محاسبة التسيير فقط على البيانات المالية لمساعدة الإدارة، بل تستخدم معلومات قد لا تكون قادرة على قياسها من الناحية النقدية والتي تجمعها من الاستبيانات والإحصائيات والسجلات.

[1] كردوسي محمد، دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص ص 163، 164

المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية والادارية

بما ان محاسبة التسيير هي أحد فروع المحاسبة أو امتداد لها فهناك علاقة بينهما يمكن توضيحها في المجالات التالية:

أولا: محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

يتمثل الفرق بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية فيما يلي:

1) إن من أهم أهداف المحاسبة المالية هو تحديد المركز المالي للمنشأة من خلال اعداد القوائم المالية الختامية (متاجرة، أرباح وخسائر، ميزانية عمومية) وأن محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات المتعلقة بتكلفة الصنع وتكلفة البضاعة المباعة التي هي أحد العناصر الأساسية لحساب المتاجرة.
2) محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات الخاصة بالمخزون السلعي من مواد وإنتاج تحت التشغيل أو من انتاج تام والذي يعتبر من مكونات الأصول المتداولة التي تظهر في الميزانية.
3) كما أن المحاسبة المالية تمد محاسبة التكاليف بالبيانات المتعلقة بشراء المواد وما ينفق من أجور إضافة الى بقية التكاليف التي تنفق من أجل العمليات الإنتاجية وتقوم محاسبة التكاليف بتحليل هذه التكاليف المثبتة بقيمها الاجمالية في سجلات المحاسبة المالية وربطها بمراكز الكلفة ومن ثم تحميلها على وحدة الإنتاج.
4) تعتبر البيانات المقدمة من المحاسبة المالية الى محاسبة التسيير بمثابة أداة رقابية على صحة ودقة البيانات المقدمة.

وبالرغم من وجود هذه العلاقة بين المحاسبتين الا أن هناك بعض أوجه الاختلاف والتي يمكن تحديدها بالنقاط التالية:

1) ان الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية ومن خلال حساباتها الختامية المتوجة بقائمة المركز المالي هي الأطراف الخارجية والمتمثلة في المستثمرين، المقترضين والدائنين، أما محاسبة التسيير فإن الجهة المستفيدة هي الأطراف الداخلية وهي إدارة المشروع وأقسام المشروع.

2) ان صحة المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية هي بيانا مالية وبيانات متعلقة بالنفقات والايرادات إضافة الى ان بياناتها تتصف بالموضوعية وقابليتها للتحقق لأنها بيانات تاريخية، أما بيانات محاسبة التسيير فهي ليست فقط بيانات مالية وانما هي بيانات مالية وكمية تتعلق بالتكاليف وتتسم بالمرونة.

3) ان فترة تقارير المحاسبة المالية عادة تكون لسنة مالية وتكون التكاليف في القوائم المالية بشكل اجمالي لكل الوحدات المنتجة، أما فترة التقارير لمحاسبة التسيير تكون قصيرة نسبيا وبشكل دوري ومستمر وتتوقف على الهدف من اعدادها.

4) ان الهدف الأساسي من تقويم المحاسبة المالية لبياناتها هو لتحديد نتائج نشاط المنشأة وتصوير مركزها المالي أما بيانات محاسبة التكاليف فتهدف لتحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على التكاليف وخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات.

5) تعتبر البيانات المقدمة من قبل المحاسبة المالية هي بيانات اجمالية وبيانات تاريخية وتير الى علاقة المنشأة بالغير بينما بيانات محاسبة التسيير فهي بيانات تفصيلية وتحليلية، منها ما يخص الماضي والحاضر والمستقبل أيضا.[1]

لدينا أيضا جدول يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية:

الجدول رقم 01-01: أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية

وجه الاختلاف	محاسبة التسيير	المحاسبة المالية

[1] إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006، ص ص 27، 28

نوع البيانات	- بيانات عن حركة الأصول داخل المنشأة. - بيانات تفصيلية وتحليلية. - بيانات تخص الماضي والحاضر والمستقبل. - فعلية وتقديرية. - نقدية وكمية. - بيانات عن النقاط فقط. - تتسم بالمرونة والسرعة.	- بيانات عن علاقة المنشأة بالغير. - بيانات اجمالية عامة. - بيانات تاريخية تهتم بالماضي. - بيانات فعلية، ونقدية. - بيانات عن النفقات والايرادات. - بيانات موضوعية ومؤكدة.
الهدف من تقديم البيانات	- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة وتكلفة انتاج الوحدات تحت التشغيل والرقابة على هذه التكاليف.	- تحديد نتائج أعمال المشروع من أرباح وخسائر وتصوير المركز المالي.
المستفيد الأساسي من البيانات	- إدارة المشروع نفسه.	- المستثمرون وأصحاب رؤوس الأموال والمقرضون والدائنون وذوو العلاقة من الخارج مع المشروع.
الفترة التي تقدم عنها البيانات	- يفضل أن تكون قصيرة نسبيا.	- عادة ما تكون سنة مالية.

المصدر: ميلود خليفة، الهادي سحيري، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية، الطبعة الأولى، منشورات كلية المحاسبة–غريان، جامعة الجبل الغربي، الجماهيرية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى، 1992، ص78

ثانيا: محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية

1) أوجه التشابه:

ترتبط محاسبة التسيير مع المحاسبة الإدارية في عدة أوجه، أهمها:

- التعامل مع الاحداث الاقتصادية.
- احتياج المحاسبة الإدارية الى المعلومات من محاسبة التسيير.
- كلاهما ينتميان الى فرع من فروع المحاسبة، وهو المحاسبة لخدمة الأطراف الداخلية.[1]

2) أوجه الاختلاف:

تتمثل أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية كما يلي:

الجدول رقم 01–02: أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية

وجه الاختلاف	المحاسبة الإدارية	محاسبة التسيير
الأطراف المستفيدة	- الإدارات داخليا واحيانا خارجيا.	- الإدارات داخليا.
زمن المعلومات	- تاريخية ومستقبلية.	- تاريخية ومستقبلية قصيرة.

[1] عبد السلام محمد مهدي عيناء، محاسبة التكاليف، الطبعة السادسة، دار الكتب للنشر، صنعاء، اليمن، 2018، ص19

مصدر المعلومات	- النظام المحاسبي للمنشأة ومصادر أخرى.	- النظام المحاسبي للمنشأة.
نوع المعلومات	- تكاليف وايرادات المنشأة.	- تكاليف المنشأة.
المدة	- التكاليف القصيرة، المتوسطة والطويلة الأجل.	- التكاليف القصيرة الأجل.
الهدف	- حل المشكلات الإدارية والمفاضلة بين البدائل.	- تحديد تكلفة الإنتاج.
الفترة المحاسبية	- غير محددة.	- فترة تكاليفية (محددة).
درجة الدقة	- الحكم الشخصي والتنبؤ.	- الموضوعية.
مجال الاهتمام	- كافة الأنشطة ووظائف الإدارة.	- عناصر التكلفة (الأقسام الإنتاجية).
النطاق	- محاسبة المسؤوليات وتقييم الاداء.	- التكاليف فقط.

المصدر: عبد السلام محمد مهدي عيناء، محاسبة التكاليف، الطبعة السادسة، دار الكتب للنشر، صنعاء، اليمن، 2018، ص18

المبحث الثاني: عموميات حول التكاليف

تُعدّ التكاليف عنصرًا أساسياً في محاسبة التسيير لما لها من دور في تحليل الأداء واتخاذ القرار، ويهدف هذا المبحث إلى عرض الإطار النظري للتكاليف من حيث تبويباتها وأنواعها.

المطلب الأول: مفاهيم ومصطلحات متعلقة بالتكاليف

توجد عدة مصطلحات ومفاهيم متعلقة بالتكاليف تتمثل أهمها فيما يلي:

أولا: مفهوم التكلفة

تتعدد تعاريف التكلفة لكن مضمونها واحد، وسنتطرق الى أهمها:

تعريف01: هي تضحية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع في الحاضر أو المستقبل.[1]

تعريف02: تعرف التكلفة بأنها جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة، أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية.[2]

وبتعريف شامل: التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية، مادية كانت أو معنوية والتي يتم قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة في الحاضر أو المستقبل.

[1] أسامة عبد اللطيف منصور، غسان هاني ماردیني، غسان هاني ماردیني، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار نشر جامعة قطر، الدوحة، قطر، 2021، ص30

[2] عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998، ص26

ثانيا: مصطلحات متعلقة بالتكاليف

1. **المصروف:** هو الكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية والتي يقابلها ايراد خلال تلك الفترة وهي أيضا تنفق من أجل الحصول على منفعة.[1]
2. **النفقة:** هي قيمة الموارد المالية المضحى بها من أجل تحقيق أهداف أو منافع اقتصادية محددة.[2]
3. **الخسارة:** هي تكاليف مستنفذة لكن بدون تحقيق ايراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة، تحدث اذا كان الايراد اقل من التكاليف، أو عندما تحدث تكاليف ولا تؤدي الى تحقيق إيرادات.[3]
4. **سعر التكلفة:** هو عبارة عن مفهوم اقتصادي يعبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية تصور المنتج، وشراء المواد الأولية التي تدخل في تكوينه وما يعلق بها من نفقات إلى غاية عملية الإنتاج والتوزيع، فهو التكلفة النهائية للمنتوج في مرحلته الأخيرة.[4]
5. **الأعباء:** تعرف الأعباء على أنها جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات.[5]

[1] إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 23

[2] سامي نجدى محمد رفاعي، المحاسبة عن التكاليف–اطارها النظري ومجالها التطبيقي–، كلية التجارة–جامعة المنصورة، مصر، 2019، ص 36

[3] محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص 36

[4] درويش عمار، صالح الياس، فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الأداء–دراسة حالة–، مجلة لمالية والأسواق، المجلد 02، العدد 01، 2015، ص 155

[5] حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائريــة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011، ص 40

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف

يعد تبويب عناصر التكاليف وسيلة لتنظيم وتصنيف التكاليف حسب ما تقتضيه، مما يسهل تحليلها وحسابها بدقة، ويساعد في اتخاذ قرارات تسييرية فعالة.

أولا: تبويب التكاليف بحسب النوع

تبوب عناصر التكاليف بحسب النوع على أساس التفرقة بين أنواع التكاليف، والتي تتكون من عدة أنواع سنذكرها فيما يأتي: [1]

1. **تكلفة المواد:** هي كل ما يلزم المؤسسة من مواد لأداء نشاطها في صورة مادية ملموسة، وتعتبر من أهم عناصر التكاليف لأنها تمثل نسبة كبيرة من التكلفة الكلية للإنتاج، منها:
   - **أ.** مواد أولية أو خام
   - **ب.** مواد نصف مصنعة
   - **ج.** مواد التشغيل
   - **د.** مواد اللف والحزم
2. **تكلفة الأجور:** تمثل كافة المبالغ التي تلتزم المنشأة بدفعها مقابل المجهود البشري المبذول في العمل، سواء كان مرتبطا بالإنتاج بشكل مباشر أو غير مباشر، يدويا أو آليا. تكمن أهميته في تحويل المواد الأولية الى منتجات نهائية جاهزة للاستخدام. يشمل:
   - **أ.** الأجور والمرتبات النقدية
   - **ب.** المزايا النقدية والعينية
3. **تكلفة الخدمات:** هي كل ما تقدمه المنشأة لمزاولة النشاط بخلاف عنصري المواد والأجور، مثل: الكهرباء، استهلاك وصيانة الآلات، تكلفة التخزين، الايجار. الخ

ويهدف توزيع عناصر التكاليف حسب النوع الى:

[1] عبد السلام محمد مهدي عيناء، مرجع سابق، ص ص 34، 36

- إحكام الرقابة على التكاليف عبر حصر وتحديد تكلفة كل نوع بدقة.
- تسهيل عملية المطابقة مع الدفاتر والسجلات المالية.

ثانيا: تبويب التكاليف بحسب الوظيفة

تبوب عناصر التكاليف بحسب الوظيفة الى ثلاثة عناصر أساسية وهي: [1]

1. **تكاليف الإنتاج:** تتضمن كل ما تضحي به المنشأة في سبيل القيام بنشاطها الإنتاجي وإنتاج منتجاتها التي قامت من أجلها، سواء تمثلت هذه التكاليف في مواد أو أجور أو خدمات. وبذلك تكون هناك تكلفة مواد صناعية وأجور صناعية وتكلفة خدمات صناعية.
2. **تكاليف إدارية:** تشمل كافة ما تضحي به المنشأة في سبيل القيام بالنشاط الإداري اللازم لتسهيل أعمال المنشأة، من أبرزها الشؤون المالية والإدارية. وتنقسم الى مواد وأجور ومصروفات كما هو الحال في النشاطين الإنتاجي والتسويقي.
3. **تكاليف تسويقية:** وهي مرتبطة بتصريف المنتجات النهائية، وتنقسم إلى ثلاثة عناصر أساسية تشمل المواد التسويقية اللازمة للتعبئة والتغليف والحزم، والأجور التسويقية المتمثلة في رواتب موظفي معارض البيع والإدارة التسويقية، بالإضافة إلى المصروفات التسويقية الأخرى التي تُنفق على النشاط عدا المواد والأجور.

ثالثا: تبويب عناصر التكاليف حسب وحدة النشاط

تبوب عناصر التكاليف حسب وحدة النشاط الى عنصران رئيسيان وهما: [2]

1. **التكاليف المباشرة:** هي التكاليف التي يسهل ربطها بالمنتج، ومن ثم تحميلها مباشرة على المنتج وحده، ويرجع ذلك لسهولة ربط التكلفة بالمنتج، بسبب وضوح العلاقة بينهما من

[1] صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحي ضو، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مص،2017، ص ص 26، 27

[2] عبد السلام محمد مهدي عيناء، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص ص 40، 42

ناحية وبين مستوى النشاط من ناحية أخرى، وتتغير هذه التكاليف المباشرة طرديا مع حجم النشاط وتلغى تماما في حال التوقف عن تصنيع هذا المنتج، ومن أمثلتها:

(النسيج في صناعة الملابس، الخشب في صناعة الأثاث، أجور عمال الإنتاج)

وتنقسم الى قسمين:

أ. **تكاليف إنتاجية:** هي المواد المدخلة في انتاج السلعة، أجور عمال الإنتاج، خدمات مباشرة.

ب. **تكاليف تسويقية:** مثل مواد اللف والزم، عمولة رجال البيع

2. **التكاليف غير المباشرة:** تشتمل على بنود النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدات المنتج النهائي، أي أنها عبارة عن بنود التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة، لكن من أجل مركز معين أو مجموعة من مراكز المشروع ككل، مثل: قطع الغيار، أجور المشرفين.

تنقسم هذه التكاليف غير المباشرة الى:

أ. **تكاليف إنتاجية(صناعية):** تشمل تكلفة المواد والأجور والخدمات اللازمة لتأدية العمليات الإنتاجية مثل:

- **مواد:** الخيوط، الغراء، زيوت التشحيم.
- **أجور:** أجور عمال الصيانة، أجور المشرفين.
- **خدمات:** إيجار المصنع، اهتلاك الآلات، التأمين على الآلات.

ب. **تكاليف تسويقية:** تشتمل التكاليف المتعلقة بالتسويق والبيع:

- **مواد:** أغلفة، أكياس دعاية.
- **أجور:** أجور رجال المبيعات.
- **خدمات:** ايجار المعرض، مصروفات الإعلان.

ج. **تكاليف إدارية وتمويلية:**

- **مواد:** أدوات كتابية ومطبوعات.
- **أجور:** أجور العاملين في الادارة.

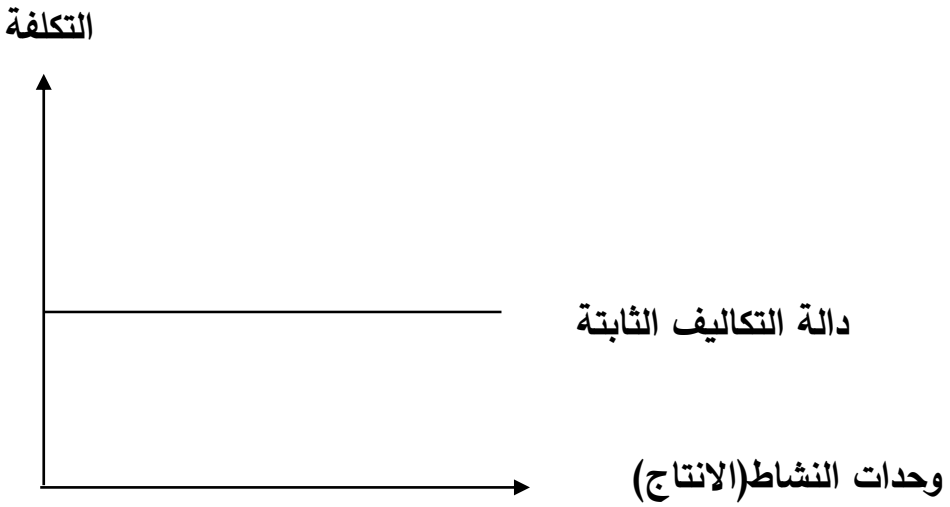
- **خدمات:** اهتلاكات، ايجارات، فوائد وعمولات.

رابعا: تبويب عناصر التكاليف حسب حجم النشاط

تبوب عناصر التكاليف حسب ثلاثة عناصر وهم:

1. **التكاليف الثابتة:** هي التكاليف التي لا تتغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها.[1] ويتم تمثيل دالة هذه التكاليف بيانيا في الشكل التالي:

الشكل رقم: (01-01) دالة التكاليف الثابتة



المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 53

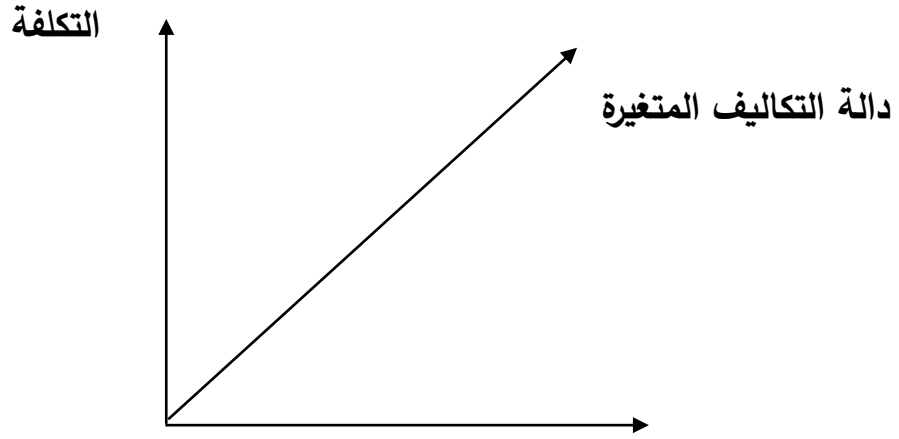
2. **التكاليف المتغيرة:** هي التكاليف التي تتغير بصورة طردية مع تغير حجم النشاط، فتزداد بزيادته وتنقص بنقصانه وتنعدم في حالة التوقف عن الإنتاج، وتتميز هذه التكاليف بكونها متغيرة في مجموعها لكنها ثابتة بالنسبة لوحدات المنتج.[2]

ويتم تمثيل دالة هذه التكاليف بيانيا في الشكل التالي:

[1] محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 52

[2] إبراهيم ميدة، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص 71

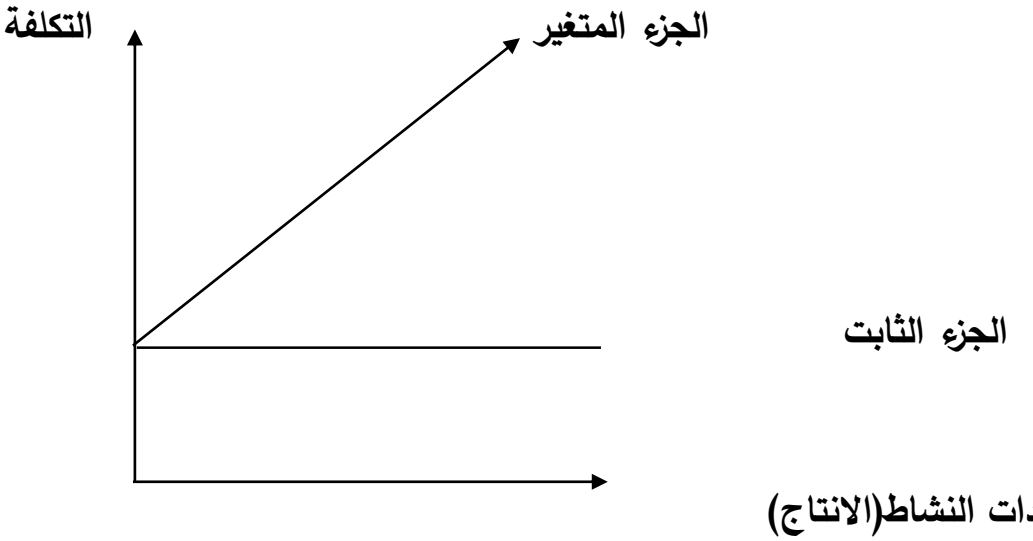
الشكل رقم: (01-02) دالة التكاليف المتغيرة



المصدر: إبراهيم ميدة، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 73

3. **التكاليف المختلطة:** هذه التكاليف تجمع بين خصائص التكاليف الثابتة والمتغيرة معا ولذلك فهي شبه ثابتة أو شبه متغيرة، وتكون هذه التكاليف ثابتة في جزء منها ومتغيرة في جزئها الآخر، وتتصف هذه التكاليف بأنها تتغير ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم النشاط أو الإنتاج كما هو الحال في التكاليف المتغيرة، ويمكن تمثيل التكلفة المختلطة بيانيا كما في الشكل التالي:[1]

الشكل رقم: (01-03) دالة التكاليف المختلطة



[1] أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004، ص 48

المصدر: أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 49

خامسا: تبويب عناصر التكاليف حسب درجة التحكم فيها

يمتد دور محاسبة التكاليف الى الرقابة وتقييم الأداء من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤوليات، الذي يعتمد على ربط عناصر التكاليف بمراكز المسؤولية المختلفة، ويرتكز هذا النظام على الفصل بين التكاليف القابلة للتحكم والتكاليف غير القابلة للتحكم، حيث يُساءل المسؤول الإداري حصراً عن العناصر التي تقع ضمن نطاق سيطرته وتأثيره المباشر: مثل كفاءة استخدام المواد وإنتاجية العمال، دون تحميله مسؤولية العوامل الخارجية كأسعار الشراء أو معدلات الأجور المحددة مسبقاً، وبذلك يتم التمييز بوضوح بين هدف تحديد تكلفة المنتج الذي يستوعب كافة عناصر التكاليف، وبين هدف الوظيفة الرقابية التي تقتصر على العناصر القابلة للتحكم لضمان عدالة وموضوعية تقييم الأداء.[1]

سادسا: تصنيف التكاليف على أساس علاقتها باتخاذ القرار

تصنف التكاليف على أساس اتخاذ القرار وفق النظم التالية:

1. **تكلفة الفرصة البديلة:** تعرف تكلفة الفرصة البديلة بأنها الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة إذا اختير اجراء معين بدلا من اجراء آخر، ويمكن التعبير عنها بأنها هي المزايا التي نتخلى عنها بسبب اختيارنا حلا ما بدلا من اختيار أحسن حل عند الآخرين.
2. **التكاليف التفاضلية:** هي الفرق بين تكلفتين بديلتين، أي ستكون مختلفة في حالة استخدام أي بديل من البدائل المعروضة والتكاليف التفاضلية قد تكون ثابتة او متغيرة، وتلعب هذه التكاليف دورا أساسيا في اتخاذ القرارات.

[1] لؤي عبد الرحمن، محاسبة التكاليف المتقدمة–قياس وتحليل–، الطبعة الأولى، دار مكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص ص 97، 98

3. **التكاليف الغارقة:** هي تكاليف لا تتأثر باي قرار من القرارات المعروضة، فهي مرتبطة باختيارات سابقة وبالتالي لا يجب استخدامها في تحليل البدائل.[1]

المطلب الثالث: أنواع التكاليف

تتعدد أنواع التكاليف وتختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة وتنوع أحجامها، حيث يمكن ان نصنفها الى:

1. **التكاليف الفعلية:** تتمثل في مجموع النفقات المثبتة في السجلات المحاسبية، والتي انفقت بهدف تحقيق ايراد حاضر او مستقبلي، حيث ترتبط هذه التكلفة بالمنتج او الخدمة المقدمة.
2. **التكاليف الاقتصادية:** تعبر عن الفرصة البديلة او الضائعة والتي تمثل صافي المنفعة التي يمكن ان يحققها هذا المورد لو استخدم أحسن استخدام خلاف الاستخدام الذي هو فيه، وتعد من اهم الأدوات المستخدمة في تقييم قرارات المسيرين، بناء على معرفة الاستخدامات البديلة للموارد وقت اتخاذ القرار، وتعد هذه التكلفة غير مثبتة محاسبيا.
3. **التكاليف المعيارية:** هي تكاليف محددة مسبقا قبل البدء في عمليات الإنتاج وفقا لأسس علمية وتنبؤات دقيقة، حيث توضع معايير تقاس بالكمية والفنية لعناصر التكلفة، وهي أيضا عبارة عن برنامج دقيق مثالي يهدف الى تحقيق الأهداف المستقبلية للمؤسسة او الوحدة الإنتاجية.[2]

[1] عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013، ص 28

[2] عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2008، ص ص 41، 42

المبحث الثالث: الأساليب التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير

يعد تطور أساليب محاسبة التسيير انعكاساً للتحولات في بيئة الأعمال؛ فبعد أن ركزت الأساليب التقليدية أولاً على قياس التكاليف والرقابة عليها وصيانة الإنتاجية، برزت الأساليب الحديثة كأداة حيوية تُعنى بتحسين الأداء ودعم اتخاذ القرار الاستراتيجي، حيث يتناول هذا المبحث خصائص كلا السلوكين المنهجيين لتحديد الفروقات الجوهرية بينهما.

المطلب الأول: الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير

تعد الأساليب التقليدية منطلقا أساسيا لمحاسبة التسيير، حيث ركزت على قياس التكاليف والرقابة عليها باستخدام أدوات تقليدية، ويهدف هذا المطلب إلى عرض أهم هذه الأساليب وبيان خصائصها.

أولا: طريقة التكاليف الكلية

تعد طريقة التكاليف الكلية كم أقدم طرق التكاليف، فهذه الطريقة تعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتوج خلال فترة زمنية معينة.

تعريف1: عرفها E.Cohen على أنها طريقة أساسية في محاسبة التكاليف، وهي تقوم على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع اجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتوجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها.[1]

ثانيا: مبادئ طريقة التكاليف الكلية

تتمثل مبادئ طريقة التكاليف الكلية على المحو التالي: [2]

[1] إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2013، ص 58

[2] أحمد طوايبية، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003، ص ص 98، 99

1. **تحديد الأقسام:** تعد المرحلة الأولى، حيث تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب عمل المحاسبين ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، بهدف تجميع العمليات المتشابهة داخل كل قسم لتسهيل حصر وتحميل الأعباء، وتنقسم الى:
   - **أقسام رئيسية:** ترتبط مباشرة بالإنتاج،
   - **أقسام مساعدة:** تقدم خدمات للأقسام الرئيسية.

   كما توجد خدمات متبادلة بين الأقسام مما يصعب عملية التوزيع بدقة.
2. **مفاتيح التوزيع:** تستخدم مفاتيح التوزيع لتوزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام، ويتم اختيارها حسب طبيعة التكاليف وعلاقتها بالنشاط وتختلف من حالة الى أخرى، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد: تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، قيمة الآلات، المساحة، عدد العمال...الخ
3. **تحديد وحدة العمل:** تعتبر وحدة العمل أساس تحميل الأعباء على المنتجات، حيث لا يمكن توزيع التكاليف بدونها، ونظرا لاختلاف الإنتاج (من حيث الحجم أو الوزن) يتم اعتماد وحدة قياس مشتركة مثل (الساعة، آلة أو وحدة انتاج) لتوحيد القياس داخل القسم، وقد تختلف وحدة العمل من قسم لآخر حسب طبيعة النشاط.

ثالثا: الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة

تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة على مجموعة من الخطوات تتمثل في: [1]

[1] عطوط مفيدة، بوركوة مريم، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي–جيجل–، الجزائر، 2016، ص ص 46، 47

1. **التوزيع الأولي:** يتم من خلال إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة، من الأعباء حسب طبيعتها الى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة.
2. **التوزيع الثانوي:** هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية.

عند القيام بالتوزيع تكون المؤسسة امام عدة طرق منها:

- **التوزيع المباشر:** تقوم هذه الطريقة على توزيع اجمالي التكاليف الغير مباشرة التابعة للأقسام الفرعية وفق أسس متناسبة على الأقسام الرئيسية، وفيها التوزيع الإجمالي والانفرادي.
- **التوزيع التنازلي:** يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيبا تنازليا ثم توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية، وتستمر العملية الى ان تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.
- **التوزيع التبادلي:** تهدف هذه الطريقة الى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة، وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيها بين الأقسام المساعدة ويتطلب تسوية هذا بين الأقسام المساعدة، ويلجأ أحيانا الى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات.

3. **تحديد تكلفة وحدة العمل:** بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية او عدد وحدات العمل المشار اليها سابقا يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بصرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.

رابعا: إيجابيات وسلبيات طريقة التكلفة الكلية

تتوفر طريقة التكلفة الكلية على عدة إيجابيات نذكر منها: [1]

1. إيجابيات طريقة التكاليف الكلية:

تمتاز هذه الطريقة بمجموعة م الإيجابيات نذكر منها ما يلي:

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية.
- دراسة تطور تكاليف أي منتوج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع.
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.
- اجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، بهدف تسطير خيارات استراتيجية.

2. سلبيات طريقة التكلفة الكلية:

رغم الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة الا ان لها بعض السلبيات تتمثل فيما يلي:

- تتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة للحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات.
- قصورها في مجال مراقبة التسيير لعدم دقة التحميل والى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق الامر بالأعباء المباشرة المرتبطة بالمواد الأولية او اليد العاملة المباشرة، أي ليست لها رابطة قوية دقيقة مع التحميل واختبار وحدات العمل المناسبة.
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط، وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.

[1] حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائريــة، مرجع سابق، ص 51

- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

ثانيا: طريقة التكلفة الجزئية

تتوفر طريقة التكلفة الجزئية على مجموعة من الطرق وهي:

1. طريقة التحميل العقلاني:

1) تعريف التحميل العقلاني: هو عبارة عن ثبات التكاليف الاجمالية في نفس ظروف الاستغلال، أي تغير مستوى النشاط لا بد ان يسايره تغير في الأعباء الاجمالية المحملة خاصة سيما الثابتة منها.

2) مبدأ الطريقة: يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة الى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي:

أ. فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.

ب. تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، وهو كالتالي:

معامل التحميل العقلاني = النشاط الفعلي/النشاط العادي

ج. حساب التكاليف الثابتة المحملة العقلانية، كالتالي:

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

د. حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانيا، هذا الفرق يمثل:

- إذا كانت التكاليف الفعلية أكبر من المحملة عقلانيا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط).

- اذا كانت التكاليف الفعلية اصغر من المحملة عقلانيا يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعالية).[1]

3) مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني:

تتمثل مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني كما يلي: [2]

أ. مزايا طريقة التحميل العقلاني:

لطريقة التحميل العقلاني عدة مزايا وهي كالتالي:

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي.
- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول قدر مسؤوليته على مستوى قسمه.
- تسمح بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية من خلال تحميل المنتوج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.
- منهجية الطريقة تسمح بالاطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة.

ب. عيوب طريقة التحميل العقلاني:

لطريقة التحميل العقلاني عدة عيوب أيضا تتمثل في النقاط التالية:

[1] شرف الدين بورماد، أيوب سقني، محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر، ص 32

[2] محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، ص ص 40، 41

- صعوبة الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة، خاصة عند وجود الأعباء شبه متغيرة.
- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي للمؤسسة.
- الجرد الدائم للمخزونات لنهاية دورة الاستغلال، ليس مقيم بقيمته الحقيقية وتكون: (مقدرة بالنقصان إذا كان النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي لأنها لا تتضمن إلا على جزء من التكاليف الثابتة أو مقدرة بالزيادة إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من نظيره العادي لأنها تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها وعليه فقيمة المخزونات الناتجة عن الجرد الدائم ينبغي أن تكون حقيقية).

2. طريقة التكاليف المتغيرة:

يتمثل تعريف ومبادئ طريقة التكاليف المتغيرة كما يلي: [1]

1) تعريف طريقة التكاليف المتغيرة: هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة، والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي.

2) مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة:

تتمثل مبادئ هذه الطريقة كما يلي:

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط.
- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر، ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تسويقية، بيعية، وتكاليف إدارية وتمويلية.
- تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة.

[1] لبداعي مفيدة، بوركوة مريم، مرجع سابق، ص ص 49، 50

- تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة.
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة، أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط، ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.

3) مزايا وعيوب التكلفة المتغيرة:

تتمثل مزايا وعيوب طريقة التكلفة المتغيرة على النحو التالي: [1]

أ. مزايا طريقة التكلفة المتغيرة:

- تستعمل كطريقة مفيدة للمؤسسة في تقييم المخزونات النهائية.
- تستعمل هذه الطريقة لأغراض أخرى بعد تطوير هذه الطريقة.
- نجح استعمالها يعود الى التقديرات المستقبلية.
- السهولة في حسابها.
- تسمح بالمقارنة بين المؤسسات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة.

ب. عيوب طريقة التكلفة المتغيرة:

على الرغم من مزايا هذه الطريقة، الا ان لها عدة عيوب وهي:

- ليس عناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الاجل.
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثبتة والمتغيرة.
- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الاجل، لان السعر يجب ان يغطي اجمالي التكاليف خلال الاجل الطويل، كما انها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، في حين ان العمليات الإنتاجية والبيعية يفترض ان تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة.

3. طريقة التكاليف المباشرة

[1] سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر،2010، ص 71

1) مفهوم التكاليف المباشرة:

تقوم طريقة التكاليف المباشرة على تحميل وحدات الإنتاج فقط بالتكاليف المباشرة سواء كانت إنتاجية او تسويقية، بينما لا تحمل التكاليف غير المباشرة على المنتجات. وتعد التكاليف غير المباشرة نفقات زمنية تحمل مباشرة على حساب الأرباح والخسائر، وبهذا تعتبر الأعباء العامة خارج نطاق التكاليف، وتؤثر مباشرة على نتيجة الفترة المالية.[1]

2) خصائص طريق التكاليف المباشرة:

تتمثل خصائص هذه الطريقة كما يلي: [2]

- سهولة تحديد تكلفة وحدات الإنتاج والمبيعات بتخصيص عناصر التكاليف المباشرة لوحدات الإنتاج.
- تقدير بضاعة آخر المدة من البضائع تامة الصنع وتحت التشغيل في اول مدة واخرها بثمن التكلفة المباشر.
- يقوم المحاسب بتوزيع عناصر التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج دون أي مشقة.
- يكون نصيب وحدة الإنتاج ثابتا ولا يتأثر بالتقلبات التي تطرأ على أحجام النشاط بالزيادة او النقصان.

3) حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة

تهدف طريقة التكاليف المباشرة إلى تحديد أهمية المنتوج من خلال الهامش على التكلفة المباشرة. وتحدد النتيجة بالمرور بأربعة مراحل هي :[3]

- حساب رقم أعمال الفترة؛

[1] داحو خير الدين، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2022، ص 78

[2] صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراد، مرجع سابق، ص ص 120، 121

[3] درحمون هلال، مرجع سابق، ص 238

- إحصاء وتوزيع الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة قابلة للتحميل بدون صعوبة، بالإضافة إلى الأعباء الأخرى، مع التأكيد على أهمية التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.

الجدول رقم 01-03: حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة

البيان	المبالغ	النسبة
رقم الأعمال – التكاليف المباشرة	**XXX**	**%100**
= الهامش عل التكلفة المباشرة	**XXX**	**XXX**
– التكاليف غير المباشرة	**XXX**	**XXX**
= النتيجة	**XXX**	**XXX**

المصدر: درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 238

وفقا لطريقة التكاليف المباشرة يتم حساب النتيجة تبعا للمعادلات التالية:

- **الهامش على التكلفة المباشرة** = رقم الاعمال–التكاليف المباشرة.
- **النتيجة**=الهامش على التكلفة المباشرة–التكاليف غير المباشرة.

4) إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف المباشرة:

تتمثل إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف المباشرة في الآتي: [1]

أ. إيجابيات طريقة التكاليف المباشرة:

[1] سوداني زكرياء، أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الانشطة الموجة بالوقت في إدارة الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2024، ص ص 115، 116

من بين إيجابيات هذه الطريقة هي:

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة.
- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات انتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.
- تؤدي الى استبعاد الآراء والاحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

ب. سلبيات طريقة التكاليف المباشرة:

من بين سلبيات هذه الطريقة هي:

- لا تعبر عن تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، كونها تهمل عناصر التكاليف غير المباشرة خاصة المتغيرة.
- استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، لان التكاليف غير المباشرة تحدث لخدمة النشاط.
- تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي لتخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس في تخفيض في تخفيض الأرباح المحققة.
- تفشل هذه النظرية في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير

في ظل التطورات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال، لم تعد الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير قادرة على توفير معلومات دقيقة مما أدي الى ظهور الأساليب الحديثة.

أولا: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

1. تعريف نظام التكاليف على أساس النشاط:

هو " النظام الذي يقوم بتنقيح نظام التكلة على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية، ويحسب هذا النظام تكاليف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص تكاليفها على اهداف التكلفة مثل المنتجات بالاعتماد على محركات تكلفة معينة".[1]

2. أهداف نظام التكاليف على أساس النشاط:

يراد من هذه الطريقة المحاسبية تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي: [2]

- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة المختلفة.
- البحث الدائم والضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم معينة.
- يساعد إدارة المؤسسة في اعطاءها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى، تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

3. مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يتطلب هذا الأسلوب المرور بعدة مراحل مهمة عند تطبيقه، من أهمها: [3]

1) **تحديد الأنشطة:** تتم هه المرحلة بتجميع الاعمال في شكل أنشطة، ثم بتجميع الاعمال المتشابهة في نشاط واحد والتأكد من أنها متجانسة لتوفير متابعة تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة.

---

[1] نعيمة مخلوفي، أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الانشطة على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2023، ص ص 533، 534

[2] حامد عبدو محمود، محمود سيف الله بن تونسي، دراسة مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، 2018، ص 17

[3] جحيش يسرى، مساهمة استخدام الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،2024، ص 25

2) **قياس تكلفة الأنشطة:** بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة يتم التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس ويطلق على هذا المقياس مسبب التكلفة.

3) **تحديد مراكز الأنشطة:** وتعبر عن ذلك الجزء من العملية الإنتاجية الذي ترغب الإدارة في الحصول على تقرير مفصل عن تكاليف الأنشطة التي تؤدي فيه.

4) **تحديد مسببات التكلفة:** مسبب التكلفة هو العامل الذي يحدث تكلفة النشاط يتم تحديده من خلال تحديد مسببات تكلفة تتلاءم مع تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة، فأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يقوم بتحليل سلوك التكاليف بناء على المسببات التي تمثل السبب وراء حدوث التكاليف.

5) **تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:** بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، تتم عملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل.

6) **تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:** من خلال تخصيص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الي يستخدمه المنتج من هذا العامل.

4. مزايا وانتقادات نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

1) مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يمتلك نظام التكاليف على أساس الأنشطة عدة مزايا تتمثل في: [1]

- استخدام عدد كبير من مسببات التكلفة، بعضها مرتبط بحجم المنتج وبعضها لا يرتبط به.
- يوفر معلومة هامة حول أنشطة المنظمة وتكاليفها ويساعد أيضا في اتخاذ القرارات المناسبة.

[1] نعيمة مخلوفي، مرجع سابق، ص 535

- يساعد على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكاليف.
- يساعد على ترشيد إدارة التكلفة وربط نماذج مختلفة للتكلفة بنماذج أو توجيهات مختلفة للربحية.
- التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي الى قرارات تسعير المنتجات على نحو أفضل للتوصل الى الربح المنشود.

2) انتقادات نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

تتمثل انتقادات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في النقاط التالية: [1]

- يعتبر تطويرا لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد على السبب والنتيجة في تحميل وتخصيص التكاليف غير المباشرة.
- تحديد تكلفة النشاط بدقة ليس امرا سهلا بل يتطلب اختيارا صحيحا لمسببات التكلفة.
- يتطلب تطبيقه تكلفة مرتفعة جدا وجهدا كبيرا، مما يجعل المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.
- مشكلة تقييم الوقت والجهد المبذول لاستجواب الافراد للحصول على المعطيات والمعلومات.

ثانيا: التكلفة المستهدفة TC

1. **تعريف التكلفة المستهدفة:** تعرف بأنها" أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة، تستخدم أثناء مراحل دورة حياة المنتج لتحديد تكلفة الإنتاج بهدف تخفيضها وزيادة ربحية المؤسسة".[2]

2. خصائص وأهداف التكلفة المستهدفة:

1) خصائص التكلفة المستهدفة:

[1] حسين يحي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الصناعية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 22، العدد 1، الجزائر، 2002، ص 276

[2] مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 17، العدد 1، الجزائر، 2023، ص 672

تبرز خصائص التكلفة المستهدفة في العناصر التالية: [1]

- عدم تقديم المنتج الى السوق الا بعد تحقيق جميع خطوات التكلفة المستهدفة.
- التحكم في التكاليف ومحاولة تخفيضها الى أدنى حد قبل اتخاذ أي اجراء فعلي لإنتاج المنتج.
- تساعد على معرفة الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف الى قيمة المنتج.
- تعد نظام لإعادة تصميم المنتج بهندسة القيمة والعمليات.
- تعمل على تحديد التكلفة والربح المناسبين.

2) أهداف التكلفة المستهدفة:

تتمثل أهداف التكلفة المستهدفة في النقاط التالية: [2]

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية.
- تحديد هامش الربح الذي تسعى اليه المنشأة قبل طرح المنتج في السوق.
- انتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تعني باحتياجات العمل.
- تحقيق اهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
- تخفيض تكاليف المنتج الى الحد الأدنى الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع.

3. مبادئ التكلفة المستهدفة:

تستند التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ تتمثل في: [3]

1) قيادة السعر للتكلفة: يعني ان التكاليف المستهدفة يتم قياسها بناء على تحديد السعر التنافسي.

---

[1] داحو خير الدين، سالمي ياسين، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 10، العدد 3، الجزائر، 2019، ص 649

[2] احمد يوسف مولود إسماعيل، دور أساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 10، العدد 2، الجزائر،2023، ص 128

[3] صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 3، الجزائر، 2016، ص ص 61، 62

2) **التركيز على الزبون:** على الإدارة معرفة متطلبات الزبائن الخاصة بالجودة وكذا تفضيلاتهم وردود افعالهم.

3) **التركيز على تصميم المنتوج:** يقصد بذلك ان هندسة تصميم المنتوج تعتبر العنصر الأساسي في عملية خفض التكاليف.

4) **عمل الفريق:** يتطلب تصنيع المنتوج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة من المختصين في بحوث التسويق، هندسة التصميم، التجهيز وإدارة التكلفة.

5) **دورة حياة التكاليف وتخفيض تكلفتها:** يجب الاخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتوج.

6) **توجيه سلسلة القيمة:** يعتبر أعضاء سلسلة القيمة جزء لا يتجزأ من أسلوب التكاليف المستهدفة، حيث ان هذا الأسلوب يعتمد على وجود علاقات تعاون نشطة طويلة الاجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة.

4. مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

تمر التكلفة المستهدفة قبل تطبيقها بعدة مراحل وهي كالتالي: [1]

1) **تحديد سعر البيع المستهدف:** هو ذلك السعر المقدر للمنتج سواء كان سلعة او خدمة والذي يكون المستهلكون المرتقبون على استعداد لدفعه، وهذا التقدير يبنى على أساس فهم وإدراك الزبائن لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين، وتعد هذه المرحلة نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة، وهناك عدة عوامل تؤثر عليه منها طبيعة المنتج، رغبات الزبائن، السوق المستهدف ودورة حياة المنتج.

2) **تحديد هامش الربح المستهدف:** يرتبط الربح المستهدف باستراتيجية المؤسسة لأن الربح الذي تسعى المؤسسة للحصول عليه عند القيام بعملية البيع.

[1] بن سويسي عثمان، بن خليفة حمزة، دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في اتخاذ قرارات التسعير، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2023، ص 225

3) **تحديد التكلفة المستهدفة:** بعد معرفة كل من سعر البيع المستهدف والربح المرغوب فيه يمكن حساب التكلفة المستهدفة وفق المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة=سعر البيع المستهدف–الربح المستهدف.

5. مزايا وصعوبات تطبيق التكلفة المستهدفة:

تتمثل مزايا وصعوبات تطبيق التكلفة المستهدفة في العديد من النقاط والتي حصرناها في الآتي:

أ. مزايا تطبيق التكلفة المستهدفة:

تتميز التكلفة المستهدفة بالعديد من المزايا منها: [1]

- حصر التصميم والإنتاج ضمن حدود تكلفة محددة مسبقًا وفق معطيات السوق، مما يضبط قرارات التطوير منذ البداية.
- تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد وتعظيم القيمة عبر جميع مراحل دورة حياة المنتج (من الفكرة إلى خدمات ما بعد البيع).
- دعم القدرة التنافسية من خلال التسعير وفق المنافسة وليس فقط وفق التكلفة.
- توفير مدخل تحليلي للإدارة لتطوير المنتجات الجديدة بما يتماشى مع الاستراتيجية العامة للمؤسسة.
- تحفيز الموردين على الابتكار من خلال تحديد التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات، بما يعزز التعاون ويحقق منفعة مشتركة.

ب. صعوبات تطبيق التكلفة المستهدفة:

بالرغم من أهمية التكلفة المستهدفة الا انها تحتوي على نقاط ضعف ندرج بعضها فيما يلي: [2]

[1] محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 05، العدد 01، الجزائر، 2021، ص 269

[2] داحو خير الدين، سالمي ياسين، مرجع سابق، ص 651

- فرض ضغط كبير على العاملين، خاصة مع تقليص الجداول الزمنية، مما قد يجعل تحقيق التكلفة المستهدفة صعبًا أو شبه مستحيل.
- تعقيد النظام وصعوبة فهمه، حيث يرتبط مستوى الفهم بدرجة التعقيد وكثرة المتغيرات، مما يؤثر سلبًا على دقة القياس.
- صعوبة التحديد الدقيق للتكلفة المستهدفة بسبب عدم سهولة التنبؤ بسعر السوق المستقبلي، الذي يُعد نقطة الانطلاق للحساب.
- عدم استقرار الأسس المعتمدة لتحديد السعر المستقبلي (مثل المنافسة والتكنولوجيا)، مع احتمال دخول منافسين جدد أو ظهور تقنيات حديثة تغير المعطيات.

ثالثا: بطاقة الأداء المتوازن(BSC)

1. تعريف بطاقة الأداء المتوازن: تعرف على أنها ترجمة لرسالة المنظمة في مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء، وذلك من خلال تقديم هيكل لتنفيذ استراتيجية المنظمة، بحيث لا تقتصر على الأهداف المالية فقط بل تمتد لتشمل الأهداف غير المالية أيضا.[1]

2. أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن في العناصر التالية: [2]

- تستخدم لنقل وتوصيل استراتيجية المؤسسة الى الوحدات والمستويات الإدارية المختلفة.
- تزويد المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم.

[1] فاطمة الزهراء بوطورة، ليندة رقام، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، المجلة الجزائرية للامن والتنمية، المجلد 10، العدد 01، الجزائر، 2021، ص 277

[2] هبة حمادة أبو عرب، أيمن سليمان أبو سويرح، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تقيم كفاءة الأداء المالي في البلديات من وجهة نظر رؤساء البلديات في المحافظات الجنوبية–فلسطين–، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2020، ص 330

- تحديد مقاييس بطاقة الأداء يعتبر الدافع الأساسي للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات التنافس.
- تستطيع المؤسسات مراقبة النتائج المالية ومراقبة التقدم في الوقت ذاته بما يجعلها قادرة على بناء القدرات.
- تعمل على إيجاد ترابط بين الأهداف ومقاييس الأداء.

3. مكونات بطاقة الأداء المتوازن:

تضم بطاقة الأداء المتوازن ثمانية مكونات أساسية تتمثل في الآتي: [1]

أ. **الرؤية المستقبلية:** ويبين من خلالها إلى أين تتجه المؤسسة وما هي الصورة المستقبلية التي ستكون عليها.

ب. **الاستراتيجية:** والتي تتكون من مجموعة من الإجراءات المهمة من أجل تحقيق الأهداف التي حددتها المؤسسة مسبقاً.

ج. **الأبعاد:** حيث يدفع المؤسسة إلى تبني استراتيجية محددة وفق تحليل لمؤشرات أساسية في هذا المحور، ويوجد أربعة محاور أساسية في بطاقة الأداء المتوازن وهي: بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو.

د. **الأهداف:** وهو يوضح كيفية تنفيذ الاستراتيجية المعتمدة من قبل المؤسسة، ويعبر عنها بالمستويات الإدارية المحددة القابلة للتقييم والقياس لتحقيق الاستراتيجية.

هـ. **المقاييس:** وهي تنبؤات عن الأداء المستقبلي وهي تدعم تحقيق الأهداف، حيث تعكس تقييم أداء التقدم باتجاه الأهداف ومن المفروض أن يكون المقياس ذو طابع كمي وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الأهداف المسطرة.

[1] آسيا يسعد، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس الجاهزية الاستراتيجية لرأس المال التنظيمي بمؤسسات التعليم العالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2022، ص 24

و. **المستهدفات:** والتي تتمثل في التصورات الكمية والبيانات لمقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل.

ز. **ارتباطات السبب والنتيجة:** والتي توضح علاقة الأهداف أحدها بالآخر وتكون تشبه عبارات (إذا – إذن)، وبالتالي يجب أن تكون ارتباطات السبب والنتيجة واضحة.

ح. **المبادرات الاستراتيجية:** وهي برامج عمل تقوم بتسهيل عملية التنفيذ والإنجاز على المستويات التنظيمية الدنيا بالإضافة إلى قيامها بعملية التوجيه للأداء الاستراتيجي.

4. الأبعاد الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن:

تتضمن بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من الابعاد نوجزها فيما يلي: [1]

❖ **المنظور المالي:**

تمثل نتائجه مقياسًا للوقوف عند مستوى الأرباح المحققة لاستراتيجية الشركة من خلال خفض مستويات التكاليف، وتعد الأهداف المالية محور تركيز أهداف مقاييس المنظورات الأخرى للبطاقة، وعليه يعد هذا المنظور الحصيلة النهائية لكل التغيرات والتحليلات التي تتم فيها والتي قد تكون في شكل تعظيم للربحية.

❖ **منظور الزبائن:**

يمثل الزبائن اليوم المرتبة الأولى في تحقيق المنافسة السوقية، وعليه فمعظم الشركات تعتمد على وضع متطلبات زبائنها في قلب استراتيجيتها، ويحتوي هذا المنظور على عدة مقاييس منها: الحصة السوقية، الاحتفاظ بالزبائن الحاليين، كسب زبائن جدد، رضا الزبون.

❖ **منظور العمليات الداخلية:**

[1] غالم كمال، بن خليف طارق، تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق انموذج بطاقة الأداء المتوازن، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01 مكرر، الجزائر، 2021، ص 386

يركز على تحسين عمليات التشغيل الداخلي التي تخلق قيمة للزبون وتساهم في رفع الأداء المالي، من خلال تحسين الجودة والخدمة والسرعة وخفض التكلفة، مع الاعتماد على إعادة تصميم العمليات والتغيير الجوهري.

ويتضمن ثلاث عمليات أساسية: الابتكار، التشغيل، خدمة ما بعد البيع.

❖ **منظور التعلم والنمو:**

يحدد البنية التي يجب على الشركة بناؤها من أجل النمو والتحسين على المدى الطويل، إذ أن ظروف المنافسة تحتم على الشركات اعتماد التحسين المستمر بهدف تحسين قيمة الزبون وحملة الأسهم، ويشمل هذا البعد ثلاثة عناصر أساسية هي: الأفراد، النظم، والإجراءات.

5. عوامل نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

تبرز عوامل نجاح بطاقة الأداء المتوازن في العناصر التالية: [1]

- ضرورة توفر ثقافة تنظيمية قوية تتسم بالتوجه المستقبلي وقبول التغيير، مع اعتماد المقاييس بشكل دائم في جميع المجالات.
- صياغة استراتيجية واضحة المعالم تركز على التوجهات المستقبلية، لأن البطاقة دون رؤية واستراتيجية واضحتين تعتبر غير فعّالة.
- عدم الاقتصار على الجوانب المالية فقط، بل تحليل باقي المجالات غير المالية والاستفادة من الموارد المتاحة.
- الالتزام بالمراحل الأساسية لتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بدقة.
- إجراء مراجعة دقيقة لأساليب توفير البيانات وتطويرها، مع الاعتماد على النظم الآلية للتحليل والمقارنة.

6. معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

[1] مزياني نور الدين، بلاسكة صالح، أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في القيادة الاستراتيجية للمؤسسة، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 01، الجزائر، 2013، ص ص 256، 257

تواجه بطاقة الأداء المتوان مجموعة من الصعوبات يجب مواجهتها، وتتمثل فيما يلي: [1]

- اختلاف وجهات النظر حول تحديد رؤية مختصرة ومشتركة لاستراتيجية المؤسسة أو غموضها مما يتطلب إجماعًا كليًا.
- صعوبة تحديد الأوزان المناسبة للأهداف الأساسية متعددة الأبعاد، مع ضرورة اشتقاق أهداف ثانوية موجهة للأداء.
- زيادة أعباء العمل على الأفراد عند تطبيق البطاقة، مما قد يولد مقاومة واتجاهات سلبية نحوها.
- عدم التزام الإدارة والعاملين بتطبيق البطاقة بشكل فعلي.
- ضعف الالتزام بالخطط قصيرة الأجل والموازنات السنوية في الوقت المحدد.
- السعي لإعداد بطاقة متكاملة منذ البداية قد يسبب خللًا في التطبيق.

رابعا: الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

1. **تعريف الإنتاج بالوقت المحدد:** عرفه monden بأنه" نظام انتاجي هدفه الرئيسي هو انتاج نوع محدد من الوحدات الصناعية أو المنتجات المطلوبة في الوقت المحدد تماما وبالكميات المطلوبة تماما من دون السماح بالزيادة أو النقصان.[2]
2. **خصائص وأهداف الإنتاج بالوقت المحدد:**

أ. **خصائص الإنتاج بالوقت المحدد:**

تمثل أهم خصائص ومميزات نظام الإنتاج في الوقت المحدد فيما يلي: [3]

[1] باي فريد، دور بطاقة الأداء المتوازن في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2025، ص ص 95، 96

[2] بن عامر صافية، برحومة عبد الحميد، محاولة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 23، الجزائر، 2018، ص 98

[3] نوارة محمد، دور الإنتاج في الوقت المحدد في خلق مصادر الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، مجلة البناء الاقتصادي، العدد 01، الجزائر، 2018 ص 56

- تقليص دورة الإنتاج وتقليل فترات الانتظار، مع الالتزام بمواعيد الإنتاج لتلبية طلبات الزبائن في الوقت المناسب.
- سهولة مراقبة الجودة وسرعة اكتشاف العيوب، مع إيقاف الإنتاج عند وجود خلل ومعالجته، والتركيز على الوقاية من الأخطاء وتحسين الجودة.
- الإنتاج بالكميات المحدودة وفي الأوقات المحددة حسب الطلب، من خلال دفعات صغيرة، مما يؤدي الى تقليل تكاليف التخزين.
- وجود نظام دقيق للتحكم في المخزون يعتمد على معلومات فعالة لتحديد الكميات والمواصفات وأوقات الحاجة للمواد والمستلزمات.

ب. أهداف الإنتاج في الوقت المحدد:

يحقق نظام الإنتاج بالوقت المحدد جملة من الأهداف نوجز أهمها فيما يلي: [1]

- تفادي توقف عملية الإنتاج بسبب نقص القطع.
- عدم انتاج القطع او المنتجات الا في حالة الحاجة اليها وفي الوقت المحدد.
- مراقبة الإنتاج الجاري قيد التنفيذ ومراعاة الدقة عند تحديد حجم المخزون.
- التخلص من لمخزون الوسيط وإزالة الأنشطة غير الضرورية.
- تحسين الجودة والاعتمادية نتيجة طبيعة العلاقات الجيدة مع الموردين.
- تخفيض عدد الموردين لتسهيل العامل معهم.

3. عناصر الإنتاج في الوقت المحدد:

يتكون نظام الإنتاج بالوقت المدد على مجموعة من العناصر وهي: [2]

- **المخزون في الوقت المحدد:** يركز هذا العنصر على تقليص مخزون المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتج التام إلى أدنى حد ممكن؛ نظراً لأن الاحتفاظ به في

[1] نوارة محمد، مرجع سابق، ص 57

[2] بن بايرة ريمة، دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تخفيض تكاليف المنتج، مجلة الابداع، المجلد 1، العدد 01، الجزائر، 2021، ص 130

الفكر التقليدي يمثل نشاطاً غير مضيف للقيمة ومصدراً للتكاليف غير الضرورية الناتجة عن ضعف التنسيق أو الإنتاج بدفعات كبرى.

- **عدد محدود من الموردين:** يعتمد المدخل على تقليص قاعدة الموردين والاعتماد على عقود توريد طويلة الأجل، تلتزم الوحدة الاقتصادية بالشراء المستمر، مقابل التزام الموردين بتسليم مواد ذات جودة عالية مباشرة إلى خطوط الإنتاج بدفعات صغيرة ومتكررة، مما يلغي الحاجة لعمليات الفحص الأولي للمواد التي لا تضيف قيمة.
- **تحسين ترتيب المصنع:** يتم التحول من الترتيب التقليدي للمصنع إلى نظام "خلايا العمل" وهي عبارة عن خطوط إنتاجية مصغرة تضم مجموعة من الآلات المسؤولة عن إنتاج وحدة كاملة من المنتج، مما يساهم في تدفق الإنتاج بسلاسة وتقليل وقت المناولة.
- **تخفيض وقت التهيئة أو الإعداد:** يركز النظام على تقليص الوقت اللازم لتجهيز الآلات للانتقال من إنتاج منتج إلى آخر. فبينما كانت الطريقة التقليدية تفضل الإنتاج بدفعات كبيرة لتعويض وقت الإعداد الطويل، يتيح استخدام "خلايا العمل" والأنظمة المؤتمتة خفض هذه الأوقات والتكاليف المرتبطة بها، مما يسهل الإنتاج المرن.
- **رقابة الجودة الشاملة:** تُعد ركيزة أساسية في نظام JIT تحظر وجود أي عيوب في المواد أو الإنتاج لتفادي خسائر القيمة، حيث تبدأ الرقابة من المنبع بضمان استلام مواد خالية من العيوب من المورد وتستمر على طول العملية الإنتاجية.

4. منافع الإنتاج في الوقت المحدد:

هناك الكثير من المنافع الإنتاج بالوقت المحدد والتي ندرجها كما يلي: [1]

[1] إسماعيل يحي التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة، وليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر، الطبعة 01، عمان، الأردن، 2007، ص ص 42، 43

- **تخفيض تكاليف التوريد:** من خلال فتح قنوات اتصال مباشرة ومستمرة مع الموردين مما يضمن تدفق المواد الخام والإنتاج التام داخل الوحدات الإنتاجية.
- **تقليص تكاليف المناولة:** ويشمل ذلك خفض تكلفة حركة وتداول المواد الخام والإنتاج التام داخل الوحدات الإنتاجية.
- **تقليل زمن دورة التشغيل:** مما يساهم في سرعة الاستجابة لطلبيات الزبائن وتجنب غرامات التأخير، أو تحمل تكلفة الفرصة الضائعة الناتجة عن فقدان الزبائن.
- **رفع كفاءة العنصر البشري:** ويكون ذلك عبر اكساب العاملين مهارات متنوعة تكسر روتين العمل وتمنع حدوث اختناقات نتيجة نقص التخصص.
- **ضغط تكاليف العمل(الأجور):** من خلال الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة والعمالة متعددة المهارات، مما يجعل نسبة تكلفة العمل بسيطة من اجمالي تكاليف الإنتاج.
- **تحقيق الجودة الصفرية:** بخفض معدلات التلف والضياع وتحسين جودة المنتج النهائي بفضل تطبيق الرقابة النوعية الشاملة.

5. معوقات الإنتاج بالوقت المحدد:

بالرغم من المزايا التي يحققها الإنتاج بالوقت المحدد الا انه لا ينفي وجود عيوب عند تطبيقه نذكر منها ما يلي: [1]

- **العوائق الثقافية والتنظيمية:** يواجه النظام صعوبة بسبب "الاختلاف الثقافي" ومقاومة التغيير داخل المؤسسات، مما قد يؤدي إلى عدم نجاح فرق العمل المشتركة في تبني الثقافة المؤسسية الجديدة.
- **تحديات التنسيق والتأهيل:** يتطلب التطبيق التزاماً كاملاً وتنسيقاً وتكاملاً واسعاً بين كافة الإدارات والأقسام، بالإضافة إلى الحاجة المستمرة لتأهيل وتدريب العاملين.

[1] محمد عبد الفتاح زهري، شريف جمال سعد، شيرين محمد فؤاد عبد المنصور، واقع نظام الإنتاج في الوقت المحدد بالمطاعم الكاجوال في مصر، المجلة الأورومتوسطية لاقتصاديات السياحة والفندقة، المجلد 07، العدد 07، مصر، 2025، ص 22

- **صعوبة إعادة التصميم الداخلي:** يستلزم النظام تغيير التصميم المكاني لخطوط الإنتاج والآلات لتسهيل التدفق، وهو إجراء يصعب تنفيذه في المؤسسات القائمة بالفعل أو يواجه بالرفض من الإدارة نظراً لتكلفته العالية.
- **مخاطر نفاذ المخزون:** يؤدي الاعتماد على كميات مخزون منخفضة جداً إلى تعطل عرض المنتج النهائي وتوقف العملية الإنتاجية عند حدوث أي مخاطر غير متوقعة في توريد المواد الأولية.
- **قيود الموقع الجغرافي للموردين:** يفرض النظام ضرورة الاعتماد على موردين قريبين جداً من موقع المؤسسة لضمان سرعة الاستجابة، وهو ما قد لا يتوفر دائماً.

خامسا: إدارة الجودة الشاملة (TQM)

1. **تعريف أسلوب إدارة الجودة الشاملة:** تعرف إدارة الجودة الشاملة حسب royal mail على أنها: الطريقة او الوسيلة الشاملة للعمل التي تشجع العاملين على العمل ضمن فريق واحد مما يعمل على خلق قيمة مضافة لتحقيق اشباع حاجات المستهلكين الخارجيين وكذلك الداخليين بالإضافة الى الموردين.[1]
2. **أهداف إدارة الجودة الشاملة:** تسعى إدارة الجودة الشاملة لتحقيق مجموعة من الأهداف متمثلة فيما يلي: [2]

- خلق بيئة تدعم وتحافظ على التطور المستمر.
- اشراك العاملين في التطوير والتنمية من خلال تحسين الثقة وارفع من الأداء.
- إيجاد ثقافة تركز بقوة على العملاء من خلال تحسين نوعية المخرجات.
- زيادة الكفاءة بزيادة التعاون بين الإدارات وتشجيع العمل الجماعي.
- تعلم اتخاذ القرارات استنادا على الحقائق لا المشاعر.

[1] زعيط مريم، آليات تحقيق الجودة الشاملة، مجلة أبحاث نفسية وتربوية، المجلد أ، العدد 11، الجزائر، 2017، ص 247

[2] مومني عبد القادر، تربش محمد، تقنيات إدارة الجودة الشاملة الداعمة للاداء، مجلة نوميروس الاكاديمية، المجلد 02ن العدد 01، الجزائر، 2021، ص 83

3. مبادئ إدارة الجودة الشاملة:

من أهم هذه المبادئ هي ما يلي[1]:

- **الوقاية بدلًا من التفتيش:** التركيز على منع الأخطاء قبل وقوعها من خلال مراقبة العمليات الإنتاجية وتحسينها، مما يؤدي إلى خفض التكاليف ورفع الإنتاجية وضمان مطابقة المنتجات للمواصفات.
- **التعاون بدلًا من المنافسة:** تعزيز روح الفريق والعمل الجماعي بدل الفردية، بما يحقق التكامل بين مختلف الوظائف ويساهم في تحقيق الجودة والتحسين المستمر.
- **المشاركة الكاملة:** إشراك جميع العاملين في تشخيص المشكلات واتخاذ القرارات، بما يساعد على إيجاد حلول فعّالة لمختلف قضايا العمل.
- **التركيز على الموارد والكفاءات:** تنمية مهارات الأفراد عبر التدريب والتحفيز، وتوفير بيئة عمل مناسبة تشجع على التطوير والإبداع.
- **التركيز على العميل:** التعرف المستمر على حاجات العميل الحالية والمستقبلية، قياس ومتابعة مستوى رضاه عن الخدمات المقدمة، متابعة المنافسين والاستفادة من تجاربهم في هذا المجال.
- **اتخاذ القرار بناءً على الحقائق:** الاعتماد على بيانات ومعلومات دقيقة في اتخاذ القرارات، بدلًا من الآراء الشخصية أو الافتراضات.
- **نظام المعلومات والاتصال:** توفير نظام فعال لتبادل المعلومات داخل المؤسسة، بما يدعم التنسيق بين مختلف الأقسام ويساعد على توجيه الجهود نحو تحقيق الجودة.

[1] أحمد بن عيشاوي، طريقة six sigma كأداة لتحسين إدارة الجودة الشاملة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 05، الجزائر، 2014، ص 117

❖ **التحسين المستمر:** اعتماد التحسين كنهج دائم من خلال تطوير المعارف والمهارات، وتشجيع الابتكار، وتعزيز قدرة الأفراد على التحكم في العمليات وتحسين الجودة باستمرار.

4. مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة: هناك مجموعة من الخطوات التي يمكن للإدارة اتباعها لتطبيق إدارة الجودة الشاملة وهي: [1]

❖ **مرحلة الاعداد:** تتضمن القيام بالأنشطة التالية:

- اتخاذ قرار تطبيق إدارة الجودة الشاملة من قبل الإدارة العليا والتزامها بالجودة واجراء التحسينات المستمرة.
- تشكيل نجلس الجودة وإيجاد ثقافة التغيير وتعزيز مفهوم الجودة.
- تنفيذ برامج تدريبية لفرق العمل المختلفة.
- تصميم خطط التنفيذ.

❖ **مرحلة التنفيذ:** فيها يبدأ التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة، وتبدأ عملية تدريب العاملين في المؤسسة، وتقوم فرق العمل بتحديد طرق التحسين المستمر للأنشطة والعمليات وأيا استخدام الأدوات المساعدة في حل المشاكل.

❖ **مرحلة الرقابة والتقويم:** يتم بناؤها على أساس الرقابة المتزامنة والمتابعة الدقيقة أولا بأول، بالإضافة الى الرقابة اللاحقة والتي فيها يتم تقويم الجهود، وتتطلب هذه العملية التقويم الذاتي لكل عامل وتدريبهم على اكتشاف الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

❖ **المرحلة المتقدمة:** فيها قد تكون المؤسسة مثالا يقتدى به امام باقي المؤسسات، وخلال هذه المرحلة تسعى المؤسسة لنشر تجاربها ونجاحاتها في إدارة الجودة الشاملة، وكذا تبادل خبراتها مع المؤسسات الأخرى بهدف الإفادة والاستفادة.

[1] جحيش يسرى، مساهمة استخدام الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 43

5. فوائد تطبيق ادارة الجودة الشاملة:

تسمح إدارة الجودة الشاملة بتحقيق مجموعة من الفوائد تتمثل فيما يلي: [1]

- تحسين مستوى الجودة الإنتاجية وسمعة وصورة المؤسسة.
- زيادة ربحية المؤسسة، رضى الزبون والمجتمع من خلال المحافظة على البيئة وتلبية رغباته.
- تقوية المركز التنافسي للمؤسسة من خلال تقديم المنتوج بالجودة المطلوبة، السعر المناسب والوقت الملائم لرفع حصتها السوقية.
- المحافظة على استمرارية المؤسسة من خلال: التجديد، التحسين والتكيف مع متغيرات المحيط.
- رفع كفاءة عملية اتخاذ القرار من خلال المشاركة، التشاور وتوسيع آفاق القيادة الإدارية العليا.
- تخفيض التكاليف ومعدل دوران العمل من خلال الحوافز المادية والمعنوية والعمل الجماعي.

6. عوائق تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

يعترض تطبيق إدارة الجودة الشاملة مجوعة من العوائق أهمها: [2]

- عدم وجود دعم مستمر من الإدارة العليا يعيق نجاح تطبيق إدارة الجودة الشاملة.
- التركيز على أساليب جزئية بدل النظر إلى الجودة كنظام متكامل يؤدي إلى ضعف النتائج.
- نقص الكفاءات البشرية المؤهلة في مجال إدارة الجودة.
- مقاومة التغيير من قبل العاملين بسبب الخوف أو طبيعة الإنسان.

---

[1] الهام يحياوي، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تطوير البرمجيات، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 28، الجزائر، 2013، ص ص 185، 186

[2] خنوش جمال، خير الدين جمعة، إدارة الجودة الشاملة والايزو 9000-تكامل ام تماثل-، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 23، الجزائر، 2011، ص ص 311، 312

- ضعف المعرفة بالأساليب الإحصائية اللازمة لضبط الجودة.
- الاعتماد على خبراء الجودة أكثر من إشراك جميع العاملين في المؤسسة.

سادسا: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

1. **تعريف:** يقوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة بإدارة الأنشطة لتطوير قيمة المنتجات او الخدمات للزبائن وتعزيز تنافسية وربحية المؤسسة حيث يعتمد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة كمصدر رئيسي للمعلومات ويركز على كفاءة وفعالية الأنشطة الحرجة للأعمال.[1]

2. **خطوات نظام الإدارة على أساس الأنشطة**

يتضمن نظام ABM ثلاثة مراحل وهي كالتالي:[2]

- التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة.
- تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي اليها الأنشطة.
- تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساسه حساب تكلفة النشاط.

وبذلك يمكن نظام ABM المؤسسة من اهمال المرحلة الأخيرة من نظام ABC والمتمثلة في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتوجات وتبني نظام ABM فقط لإدارة التكلفة دون تحديد تكلفة المنتوج على أساس النشاط، وكذلك يمكن من تصنيف الأنشطة الى أنشطة ذات قيمة مضافة وانشطة بدون قيمة حتى يتمكن أكثر من التحكم في تخفيض التكلفة.

[1] سارة عزايزية، ياسمينة عمامرة، وئام ملاح، نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتعزيز المؤسسة الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، الجزائر، 2019، ص 97

[2] بن موفقي علي، قاسم حدة، مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، الجزائر، 2023، ص 298

المطلب الثالث: مقارنة بين الأساليب التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير

بعدما تطرقنا الى الجانب النظري لأهم عناصر التكاليف حسب الطريقة التقليدية والحديثة، سنقوم في هذا المطلب الى التطرق لأهم الاختلافات بين هاتين الطريقتين.

أولا: الاختلاف من حيث المبدأ

يتمثل الاختلاف بين نظامي التكاليف حسب الأنشطة والتقليدية كما يلي:

الجدول رقم 01-04: الفرق بين نظام التكاليف على أساس النشاط والأنظمة المحاسبية التقليدية

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة التقليدية للتكاليف
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات تكلفة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في الأقسام التي يمر بها الإنتاج.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساسي.	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة.
استخدام مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي، يقاس بقسمة تكلفة النشاط على مقياس المخرجات للنشاط	يستخدم معدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة على أساس التحميل المختار.
يتعدد استخدام مجمعات التكاليف في القسم الواحد، ويتخصص بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم او عدة مجمعات للمؤسسة.

تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف في نفسها العامل المسبب.	قد تكون أسس التحميل هي نفسها العامل المسبب.
تحديد تكلفة المنتوج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت بها.	تحديد تكلفة المنتوج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.	يمكن ان يكون التشغيل يدويا او بالحسابات.

المصدر: حسين يحي، مرجع سابق، ص 270

ثانيا: أهم الفروقات بين نظام التكاليف على أساس النشاط والأنظمة المحاسبية التقليدية

تتمثل هذه الفروقات فيما يلي:

الجدول رقم 01-05: الفروقات بين نظام التكاليف الحديثة والأنظمة التقليدية

أوجه المقارنة	نظام ABC	الأنظمة التقليدية
هدف النظام	- تحليل العمليات. - الآداء الشامل للمؤسسة. - الأنشطة والعمليات.	- مراقبة التكاليف. - الآداء المحلي للأقسام. - أسعار تكلفة المنتجات.
تخصيص التكاليف غير المباشرة	- غالبا ما تكون مسببات التكلفة.	- احتمال قليل ان تكون مسببات التكلفة.
طبيعة الأسس	- غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة	- غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة غير

	مالية (تكالي المواد المباشرة، تكاليف التشغيل المباشرة)	مالية (عدد أجزاء المنتج، عدد ساعات اختيار المنتج)
درجة التجانس	قوية بسبب: - التركيز على علاقات السبب. - النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف.	ضعيفة بسبب: - عدم الاهتمام بعلاقات السبب. - النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف.
توفير المعلومات	- معلومات مالية	- معلومات مالية أكثر دقة. - معلومات غير مالية حول العمليات والأنشطة .
بعد النظام	- أبعاد متعددة. - نظام استراتيجي. - موجه لإرضاء الزبائن.	- بعد وحيد ومحدود. - غير موجه لإرضاء الزبائن.
هدف القياس	- التحسين المستمر للتكاليف.	- تصحيح الانحراف. - احترام المعايير.

المصدر: إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص ص، 145

خلاصة الفصل:

يتضح من خلال هذا الفصل أن محاسبة التسيير هي من أهم الأدوات الفعالة والاساسية في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وذلك من خلال توفير المعلومات الضرورية التي من شأنها تسيير وظائف المؤسسة بكفاءة عالية.

ولقد تطرقنا في هذا الفصل الى دراسة الأسس النظرية لمحاسبة التسيير بطريقة شاملة ومفصلة، بالإضافة الى اجراء مقارنة بين محاسبة التسيير وباقي المحاسبات مثل المحاسبة المالية والإدارية، كما تطرقنا أيضا الى الجانب النظري للتكاليف وتبوياتها لتسهيل الوصول الى ما بعدها وهو طرق أساليب محاسبة التسيير التقليدية والتي تعرفنا من خلالها على أهم طرقها المعتمدة وسلبياتها، ما دفع لإيجاد أساليب حديثة لمحاسبة التسيير تتلائم والظروف الحالية للإنتاج بالإضافة الى المقارنة بينهما وهو ما أشرنا اليه في هذا الفصل.

الفصل الثاني:

عموميات حول تقييم الأداء المالي في المؤسسة

مقدمة الفصل:

في إطار دراسة موضوع تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، يكتسي هذا الفصل أهمية بالغة باعتباره يركز على الجوانب النظرية المرتبطة بمفهوم الأداء المالي وكيفية تقييمه، وذلك لما له من دور أساسي في اتخاذ القرارات وتحسين كفاءة المؤسسة.

ويهدف هذا الفصل إلى توضيح ماهية الأداء المالي من خلال تعريفه وبيان خصائصه وأهميته، بالإضافة إلى التعرف على العوامل المؤثرة فيه، سواء كانت داخلية أو خارجية. كما يسعى إلى إبراز مفهوم تقييم الأداء المالي وأهدافه ومراحله، مع التركيز على مختلف المؤشرات المالية التي تعتمد عليها المؤسسات في قياس أدائها.

ولتحقيق هذه الأهداف، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية، حيث يتناول كل مبحث ما يلي:

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي.

المبحث الثالث: مؤشرات الأداء المالي وعلاقته بمحاسبة التسيير.

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي

يعد الأداء المالي عنصرا أساسيًا في تقييم نشاط المؤسسة، حيث يعكس مدى كفاءتها في استخدام مواردها وتحقيق أهدافها، وهو ما يتناوله هذا المبحث من خلال عرض مفهومه ومؤشراته وطرق تقييمه.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وخصائصه

يُعدّ الأداء المالي من المفاهيم الأساسية في تسيير المؤسسات، إذ يعكس مدى كفاءتها في تحقيق أهدافها، وهو ما يتناوله هذا المطلب من خلال عرض مفهومه وخصائصه.

أولا: تعريف الأداء المالي

تعريف 01: الأداء المالي هو تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة قدرتها على انشاء قيمة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على القوائم المالية، كما ترتكز على تحقيق الأهداف المتعلقة بحاجات المساهمين. [1]

تعريف 02: هو قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها وتحقيق معدل مردودية جيدة وتكاليف منخفضة.[2]

وبتعريف شامل: الأداء المالي هو قراءة تحليلية لواقع المؤسسة المالي عبر قوائمها المالية، يهدف لتحقيق التوازن ورفع كفاءة استخدام الموارد لتعظيم الأرباح وتخفيض التكاليف.

ثانيا: خصائص الأداء المالي

[1] كلاش مريم، بهلول نور الدين، دور إدارة المخاطر في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 3، الجزائر، 2021، ص 441

[2] جغدبر الطاهر، أثر الادخال البورصي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017، ص 55

تتمثل خصائص الأداء المالي فيما يلي: [1]

- أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة الاقتصادية.
- يحفز الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقته.
- أداة تدارك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحديد موطن القوة والضعف.
- يمثل وسيلة لجذب المستثمرين للاستثمار في المؤسسة.
- هو آلية أساسية لتحقيق أهداف المؤسسة.

المطلب الثاني: أهمية الأداء المالي ومجالاته

للأداء المالي أهمية بالغة لدى المؤسسات الاقتصادية وله عدة مجالات تتمثل في الآتي:

أولا: أهمية الأداء المالي

للأداء المالي أهمية تبرز في النقاط التالية: [2]

- يساهم في بناء الثقة بين الشركة ومساهميها وكذلك أصحاب المصلحة بالتشجيع على عرض المعلومات المالية للشركة بنزاهة وشفافية.
- الأداء الجيد يساعد الشركة على التخطيط للمستقبل ووضع الخطط التي تتناسب مع الوضع المالي الجيد.
- يعكس القيمة السوقية للشركة، فهي تهتم به لزيادة قيمة أسهمها.
- المساعدة في تقييم فعالية وكفاءة الإدارة.
- يساعد تحليل الأداء المالي في تحديد المخاطر المالية وتجنبها.
- تحقيق اهداف التنمية المستدامة.

---

[1] صافية بومصباح، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد 2، الجزائر، 2021، ص 221

[2] سعيدي نبيل، قياس الأداء المالي لعمليات الاندماج والاستحواذ، أطروحة دكتوراه، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2025، ص 136

- التقييم المستمر للربحية، السيولة، المديونية، تطور النشاط في الشركة.

ثانيا: مجالات الأداء المالي

تبرز مجالات الأداء المالي في عدة عناصر، تتمثل في: [1]

- تقييم ربحية المؤسسة والهدف منه هو تعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهمين.
- تقييم سيولة المؤسسة لتحسين قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات.
- تقييم تطور نشاطات المؤسسة لمعرفة سياسة المؤسسة في توزيع الأرباح.
- تقييم مديونية المؤسسة من خلال معرفة اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي.
- تقييم تطور حجم المؤسسة من أجل تحسين القدرة الكلية للمؤسسة.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

للأداء المالي مجموعة من العوامل المؤثرة، داخلية أو خارجية نذكر منها:

أولا: العوامل الداخلية

تواجه المؤسسة مجموعة من العوامل الداخلية التي تؤثر على أدائها المالي نذكر بعضها: [2]

1) الهيكل التنظيمي: هو الوعاء او الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الوظائف الإدارية في الشركات من خلال التمايز الرأسي والتمايز الأفقي.

[1] حمزة بوكفة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام مؤشرات هيكل راس المال، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 12، العدد 1، الجزائر، 2022، ص 216

[2] زاية عبد النور، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء للمؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018، ص ص 80، 81

والهيكل التنظيمي يؤثر على أداء الشركات من خلال تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الاعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها بعد تخصيص الموارد لها وبعدها تسهيل عملية اتخاذ القرارات.

2) **المناخ التنظيمي:** وهي العوامل الإدارية والمتمثلة في وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين مهام الشركة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، حيث يقوم المناخ التنظيمي بضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء بتصرفهم في أموال الشركات.

3) **التكنولوجيا:** هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات.

ثانيا: العوامل الخارجية

تتمثل العوامل الخارجية التي تؤثر على الأداء المالي في المؤسسة كما يلي: [1]

1) **السوق:** يؤثر في الأداء المالي بسبب قانون العرص والطلب، فيتأثر إيجابيا إذا كان السوق منتعشا بكثرة الطلب، ويتراجع في الحالة العكسية ويعتمد ذلك أيضا على هيكل السوق والسلوك الذي تتبعه المؤسسة لتعظيم أرباحها.

2) **المنافسة:** تعتبر المنافسة سلاحا ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة، فمن جهة أولى قد تؤدي الى تدهور الأداء إذا لم تكن المؤسسة مؤهلة لمواجهتها، ومن جهة أخرى تعمل المنافسة كمحفز للمؤسسة لتطوير أداها وتحسين صورتها الذهنية ومكانتها المالية.

[1] بوعزيز رميساء، التمويل الايجاري وأثره على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة 20أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2024، ص ص 90، 91

3) **الأوضاع الاقتصادية:** تلعب دورا كبيرا ومحوريا في التأثير على الأداء المالي للمؤسسة، إيجابيا في حالة وجود دعم حكومي للإنتاج أو ارتفاع في الطلب الكلي، وسلبيا في حالة التضخم أو الازمات الاقتصادية التي تضر بالأداء المالي.

4) **العوامل الاجتماعية والثقافية:** تتضمن عادات وتقاليد ونمط معيشة المجتمع، وتؤثر على القدرة التسويقية للمنظمة وأيضا على تغيرات لطلب بناء على المستوى التعليمي، القيم الدينية والتغيرات السكانية.

5) **الأوضاع القانونية والسياسية:** تأخذ جانبها الايجابي من التنظيمات والقوانين التي تضعها الهيئات الحكومية، الاستقرار السياسي والامني حيث تؤثر هذه العوامل على عمل الافراد والمؤسسات أما الاضطرابات السياسية والحروب فتعد عاملا سلبيا يمس بالأداء المالي للمؤسسات.

المبحث الثاني: ماهية تقييم الأداء المالي

يعد تقييم الأداء المالي من المفاهيم الأساسية في تسيير المؤسسات، حيث يهدف إلى قياس كفاءتها في استخدام مواردها وتحقيق أهدافها، وهو ما يتناوله هذا المبحث من خلال عرض مفهومه وأهميته وأساليبه.

المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء المالي

يعتبر تقييم الأداء المالي أداة لقياس كفاءة المؤسسة، وهو ما يتناوله هذا المطلب من خلال تقديم عدة تعاريف له.

تعريف 01: هو استخدام المؤشرات المالية التي يفترض أنها تعكس تحقيق الأهداف الاقتصادية أو ذلك النظام الذي يساعد الإداريين على معرفة مدى التقدم الذي تحرزه المؤسسة في تحقيق أهدافها، وفي تحديد بعض مجالات التنفيذ التي تحتاج إلى عناية واهتمام أكبر.[1]

تعريف 02: هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سابقا لتحديد ما يمكن قياسه ومن مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة.[2]

وبتعريف شامل: يعرف تقييم الأداء المالي على أنه قياس وتحليل مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها واستثماراتها لتحقيق أهدافها المالية خلال فترة زمنية محددة.

المطلب الثاني: أهمية وأسباب تقييم الأداء المالي

لتقييم الأداء المالي أهمية بالغة وله عدة أسباب تجعله ذو دور كبير في المؤسسة الاقتصادية تتمثل في: [3]

أولا: أهمية تقييم الأداء المالي

من بين عناصر تقييم الأداء المالي نذكر ما يلي:

- مساعدة إدارة المؤسسة على اتخاذ مختلف قرارات التخطيط، الرقابة في الجوانب المالية لمهام التنظيم ونشاط المؤسسة.

---

[1] عمروش صبرينة، الإفصاح المحاسبي وأثره على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2022، ص 70

[2] حسن نميسي، تحليل مؤشرات قياس الأداء المالي للمؤسسة من منظور خلق القيمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2022، ص 5

[3] قحايرية سيف الدين، التمويل بالسندات وأثره على الأداء المالي للمؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2016، ص ص 169، 170

- السعي والعمل للوصول الى تحقيق مستوى عال من الأداء المالي والإداري للمؤسسة ومحاولة المحافظة على هذا المستوى والاستمرارية في المستقبل.
- تقديم تقييم جيد وقائم على معايير للأداء الفعلي للمؤسسة وتطوير هيكل ومحتوى التقارير الالية الداخلية للتنظيم.
- النظر للأداء المستقبلي من خلال التنبؤ القائم على الدورات السابقة للتقييم من القيام بالمقارنة المفيدة لنشاط المؤسسة ووظيفتها المالية.

ثانيا: أسباب تقييم الأداء المالي

نظرا لأهمية تقييم الأداء، توجد عدة أسباب تدفع بالمؤسسة لفعلها نذكر منها:

- وجوب التعرف على مدى تمتع المؤسسة بهامش أمان في حالات العسر المالي ومواجهة خطورة الإفلاس.
- حتمية دراسة وتحليل أثر السياسات المالية المتبعة من طرف المؤسسة على المردودية المالية والاقتصادية والأموال الخاصة.
- ضرورة تغطية مستوى النشاط داخل المؤسسة للمصاريف العامة لها والذي يمكن التعرف عليه من خلال التقييم المناسب.
- أهمية مراقبة مدى كفاءة الإدارة المالية للمؤسسة في استخدام واستغلال الأموال المتاحة لها، أي مدى قدرتها على التوظيف الكفء للموارد.

المطلب الثالث: خطوات ومبادئ تقييم الأداء المالي

لتقييم الأداء المالي خطوات ومبادئ تتمثل فيما يلي: [1]

أولا: خطوات تقييم الأداء المالي

[1] بايس الاميرة نزيهة، دور التدقيق الداخلي في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي في قطاع التأمين، أطروحة دكتوراه، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2024، ص ص 63، 64

تتضمن عملية تقييم الأداء المالي مجموعة من الخطوات يمكن حصرها في الآتي:

- تحديد الهدف والحصول على القوائم المالية، واعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية الخاصة بأداء المنظمات خلال فترة زمنية معينة.
- حساب مختلف مقاييس تقييم الأداء المالي مثل: نسب الربحية والسيولة والنشاط المالي، والتوزيعات وتتم من خلال اعداد واختيار الأدوات المالية المناسبة التي يتم استخدامها في عملية تقييم الأداء المالي.
- دراسة، تقييم وتحليل نتائج حساب مختلف المقاييس.
- وضع التوصيات الملائمة معتمدين على تقويم الأداء المالي من خلال النسب بعد معرفة أسباب الفروق وأثرها على الشركات للتعامل معها ومعالجتها في شكل تقرير.

ثانيا: مبادئ تقييم الأداء المالي

إن مبادئ تقييم الأداء المالي يمكن ترتكز على العناصر الأساسية التالية:

1) **مبدأ الشمولية:** يهدف تقييم الأداء المالي للمنظمات الى فهم وضعها الحالي واكتشاف المشكلات الموجودة في العمليات والإدارة وفقا لنتائج التقييم، وذلك لاتخاذ تدابير فعالة لتحسين كفاءة عمليات المنظمات، بحيث يجب ان تكون تقييمات الأداء المالي قابلة للتطبيق بشكل شامل على الوضع التجاري للمنظمة من جميع الجوانب.
2) **مبدا الموضوعية:** يتطلب تقييم الأداء المالي التركيز على المحتوى والبيانات بشكل موضوعي، مع الحفاظ على التوازن بين أثر التقييم على بيئة السوق والخصائص الخاصة للصناعة التي تعمل فيها المنظمة، ويجب ان يتم التحليل وفقا للخصائص الداخلية والخارجية للمنظمة مع التأكيد على أهمية تحسين جميع جوانب أدائها.
3) **مبدا الأداء:** يعتبر تقييم الأداء المالي جزء أساسيا من أنشطة إدارة الاعمال، حيث يهدف الى تحسين قدرة المنظمات على خلق القيمة وتحقيق النجاح، ويجب ان يركز

التقييم على المحتويات التي تؤثر بشكل مباشر على الأداء المالي للمنظمة، مثل: الاستدامة والتنمية المستقبلية، ويساهم تحسين الأداء المالي في تعزيز تحقيق الأهداف والتميز في الأداء العام للمنظمة. وترتكز عملية تحسين الأداء على عدة نقاط، أهمها:

- الوعي لتحقيق احتياجات وتوقعات الزبائن سواء داخلية او خارجية.
- إزالة الحواجز والعوائق على النظم والعمليات.
- القياس المستمر ومتابعة الأداء.

المبحث الثالث: مؤشرات الأداء المالي وعلاقته بمحاسبة التسيير

يمثل الأداء المالي مؤشراً على كفاءة المؤسسة في استغلال مواردها، وسنتطرق في هذا المبحث الى تقييمه عبر عدة مؤشرات مالية، مع دور محاسبة التسيير في تحسينه.

المطلب الأول: المؤشرات والنسب التقليدية للأداء المالي.

للأداء المالي عدة مؤشرات ونسب لها دور كبير لدى المؤسسة، ومن هذه النسب والمؤشرات نجد:

أولا: مؤشرات التوازن المالي

يتم دراسة التوازن المالي من خلال ثلاث مؤشرات أساسية تتمثل في: رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل، الخزينة.

1. رأس المال العامل FR

1) مفهومه: هو من أهم مؤشرات التوزان المالي، ويسمى أيضا هامش الأمان ونجد له عدة تعريفات منها:

- أنه هامش أمان بالنسبة للمؤسسة.

- هو فائض الأموال الدائمة على الأصول الثابتة، بمعنى الحصة من الأموال الدائمة التي يمكن توجيهها لتمويل الأصول الثابتة.

ويسمح هذا المؤشر للمؤسسة بمواجهة مشاكل عديدة أهمها صعوبة السداد ونقص السيولة.

2) طريقة حسابه: يمكن حساب رأس المال العامل بطريقتين:

✓ **من أعلى الميزانية:**

ترتكز هذه الطريقة على أصل رأس المال العامل، والمتغيرات المحددة له، ويحسب كما يلي:

رأس المال العامل= الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

= (أموال خاصة + ديون طويلة الأجل) – الأصول الثابتة

✓ **من أسفل الميزانية:**

هذه الطريقة ناتجة عن مبدأ توازن الميزانية، وتبين لنا هذه الطريقة وجهة رأس المال العامل حيث أنه يعمل في دورة الاستغلال، ويسمح للمؤسسة بأن تحافظ على مستوى السيولة لتجنب مشاكل عدم القدرة على السداد، ويحسب رأس المال العامل في هذه الطريقة كما يلي:[1]

رأس المال العامل= أصول متداولة – ديون قصيرة الأجل

3) أنواعه: ينقسم بدوره الى ما يلي:

الجدول رقم02-01: يمثل أنواع رأس المال العامل

[1] وهبي ليندة، دور الحوكمة المالية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2016، ص ص 51، 52

النوع	العلاقة	الهدف
رأس المال العامل الإجمالي	= مجموع الأصول المتداولة. أو: = مجموع الأصول–الأصول الثابتة.	هو البحث عن قيمة المبالغ التي مولت بها المؤسسة أصولها المتداولة، وهذا يعني القيام بتحديد الأموال التي يمكن استرجاعها في فترة قصيرة، وتحديد مسار المؤسسة اذا كان في الطريق الصحيح.
رأس المال العامل الخاص	=الأموال الخاصة– الأصول الثابتة.	هو البحث عن استقلالية المؤسسة اتجاه الغير، ومدى تمكنها من تمويل استثماراتها بأموالها الذاتية.
رأس المال العامل الأجنبي	= اجمالي الديون. أو: = مجموع الخصوم–الأموال الخاصة. أو:	هو تحديد مدى التزام المؤسسة بوعودها اتجاه الغير، وإظهار نسبة المبالغ الخارجية التي مولت أصولها، هذا بدوره يحدد لنا مدى ارتباط المؤسسة بالغير.

	= رأس المال العامل الإجمالي–رأس المال العامل الخاص.	

المصدر: هلايلي اسلام، دور نظام المعلومات المحاسبية في تطوير الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020، ص ص 126، 127

2. احتياجات رأس المال العامل BFR:

يعرف بأنه اجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة فعلا خلال دورة الاستغلال لمواجهة ديونها القصيرة عند مواعيد استحقاقها، وهي تمثل الفرق بين اجمالي قيم الاستغلال والقيم القابلة للتحقق من جهة ومن جهة أخرى الديون قصيرة الأجل ماعدا السلفات المصرفية، وبهذا تعطى العلاقة كالتالي:

احتياجات رأس المال العامل = (قيم الاستغلال + القيم القابلة للتحقق) – (الديون القصيرة الأجل – سلفات مصرفية)

أو:

احتياجات رأس المال العامل = (الأصول المتداولة – القيم الجاهزة) – (الديون القصيرة الأجل – سلفات مصرفية)

ويترتب عنه عن حساب احتياج رأس المال العامل ثلاث حالات متمثلة في: [1]

[1] نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 121

أ. **احتياجات رأس المال العامل موجب:** تحدث عندما لا تغطي المؤسسة كل احتياجات الدورة الاستغلالية باستخدام موارد الدورة بل تتعداها الى الموارد الأخرى، لذا لابد للمؤسسة أن توفر البديل التمويلي لهذا العجز.

ب. **احتياجات رأس المال العامل معدوم:** وهي حالة نادرة الحدوث وتعني المثالية.

ج. **احتياجات رأي المال العامل سالب:** هي حالة الحالة الجيدة بحيث تضمن المؤسسة الاقتصادية توازنها المالي دون التأثير السلبي على مردوديتها المالية.

3. الخزينة TN:

تعرف خزينة المؤسسة على أنها مجموع الأموال التي تكون تحت تصرفها خلال دورة الاستغلال، وتشمل صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة.

وعليه فإذا تمكنت المؤسسة من تغطية هذا الاحتياج تكون الخزينة موجبة وهي حالة الفائض في التمويل، أما في الحالة المعاكسة تكون الخزينة سالبة وهي حالة العجز في التمويل.

وتحسب بطريقتين كما يلي: [1]

الطريقة الأولى: **الخزينة = رأس المال العامل – احتياجات رأس المال**

الطريقة الثانية: **الخزينة = القيم الجاهزة – القروض المصرفية.**

ثانيا: نسب السيولة والنشاط

[1] وهبي ليندة، دور الحوكمة المالية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مرجع سابق، ص 54

1. نسب السيولة: هي النسب التي تقيس مدى قدرة الشركة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل عند استحقاقها باستخدام أصولها السائلة والشبه سائلة دون تحقيق خسائر.[1]

ومن أهم هذه النسب هي:

الجدول 02-02: يمثل نسب السيولة

النوع	النسبة	التعليق
السيولة	• **السيولة العامة= الأصول المتداولة/الخصوم المتداولة(الديون قصيرة الأجل)**	توضح هذه النسبة درجة تغطية الأصول المتداولة للديون قصيرة الاجل، لكنها تعتبر مؤشرا عاما لأنها لا تأخذ بعين الاعتبار سيولة مختلف الأصول المتداولة واستحقاق الديون قصيرة الاجل.
	• **السيولة المختصرة= (الأصول المتداولة-المخزون) /الخصوم المتداولة**	تبين هذه النسبة مدى تغطية كل الديون قصيرة الأجل بواسطة الحقوق، خاصة في المؤسسات ذات المخزون بطيء الدوران، فالحقوق المتمثلة في القيم الجاهزة هي أسرع استجابة لتسديد الديون المستحقة من قيم الاستغلال.
	• **السيولة الجاهزة= (القيم الجاهزة/الخصوم المتداولة)**	تقيس نسبة السيولة الجاهزة مدى قدرة المؤسسة على تغطية ديونها قصيرة الأجل

[1] محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص62

		بواسطة النقدية المتاحة، التوظيفات والاصول المالية الجارية.

المصدر: جغدير الطاهر، أثر الادخال البورصي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017، ص ص 67، 68

2. نسب النشاط: وتتمثل في معدل دوران مجموع الأصول ومعدل دوران الأصول الثابتة ومعدل دوران الأصول المتداولة، وتشير إلى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها لتوليد الأرباح من خلال مقارنة رقم الأعمال المحققة لأنواع من الأصول[1]. وهي كالتالي:

الجدول 02-03: يمثل نسب النشاط

النوع	النسبة	التعليق
النشاط	• **معدل دوران الأصول** = المبيعات/اجمالي الاصول	تقيس هذه النسبة مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها في تحقيق المبيعات.
	• **معدل دوران الأصول الثابتة** = المبيعات/صافي الاصول	يشير هذا المعدل إلى مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استغلال و استخدام الأصول المتداولة في توليد المبيعات.
	• **معدل دوران المخزون** = تكلفة المبيعات/متوسط رصيد المخزون	ويقيس عدد المرات التي تم فيها بيع المخزون خلال السنة.

[1] كلاش مريم، بهلول نور الدين، دور إدارة المخاطر في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 442

	• **معدل دوران المدينون** = تكلفة المبيعات/متوسط رصيد المدينون، حيث: **متوسط فترة التحصيل**=360/معدل دوران المخزون	قياس مدى كفاءة الادارة في تحصيل ديونها من خلال عمليات البيع الآجل، وكلما زادت هذه النسبة دلت على كفاءة إدارة التحصيل. أما متوسط فترة التحصيل تبين عدد الأيام التي احتفظت بها الشركة بالمخزون قبل بيعه.
	▪ **معدل دوران الأصول المتداولة** = صافي المبيعات/الأصول المتداولة	يشير إلى مدى كفاءة المؤسسة في استغلال الأصول المتداولة في توليد المبيعات، ويشير المعدل المرتفع للنسبة إلى الكفاءة.

المصدر: صافية بومصباح، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد 02، الجزائر، 2021، ص ص224، 225

المطلب الثاني: نسب الربحية، المردودية، الملاءة والرفع المالي.

ثالثا: نسب الربحية والمردودية.

1. **نسب الربحية:** تعرف الربحية على انها النسب التي تقيس كفاءة إدارة الشركة في استغلال الموارد استغلالا أمثل لتحقيق الأرباح، وهو مؤشر لتحسين أداء الشركة المالي، ويؤكد مدى قدرة الشركة على مواكبة النمو والتطور العالمي.[1]

وتتمثل نسب الربحية فيما يلي:

الجدول 02-04: يمثل نسب الربحية

[1] محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، مرجع سابق، ص 59

النوع	النسبة	التعليق
الربحية	▪ **الربح الاجمالي=** اجمالي الربح/صافي المبيعات	كلما زادت هذه النسبة كلما كان ذلك افضل للشركة.
	▪ **صافي الربح=** صافي الربح/صافي المبيعات	تقيس هذه النسبة المبلغ المتبقي من كل دينار من المبيعات بعد دفع كافة التكاليف بما فيها الفوائد والضرائب.
	▪ **العائد على حقوق الملكية=** النتيجة الصافية/حقوق الملكية	حسب هذه النسبة يقرر الملاك متابعة الاستثمار في انشاط او توجيه أموالهم نحو استثمارات أخرى ذات عائد افضل.
	▪ **العائد على الاستثمار=** النتيجة الصافية/اجمالي الاستثمار	تقيس هذه النسبة مدى كفاءة المؤسسة في إدارة واستخدام جميع أموالها المتاحة من القروض طويلة الاجل والمساهمين من اجل تحقيق عائد يوازي تكاليف التمويل على الأقل.
	▪ **العائد على اجمالي الأصول=** النتيجة الصافية/اجمالي الأصول	النسبة مشابهة لمعدل العائد على الأموال الدائمة، كلاهما يقيس مدى تحقيق المؤسسة للأرباح عند استثمار أصولها المختلفة.

المصدر: بوعزيز رميساء، التمويل الايجاري وأثره على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 106

2. **نسب المردودية:** المردودية هي ذلك التفاعل بين المتغيرات الاقتصادية والمالية في شكل نسب مفسرة ومحددة بمعدل المردودية ويسمى بالمتغير الرياضي لها.[1]

وتتمثل نسب المردودية كالتالي:

الجدول 02-05: يمثل نسب المردودية

النوع	العلاقة	التعليق
المردودية الاقتصادية	**= النتيجة العادية قبل الضرائب /مجموع الأصول الاقتصادية**	تعبر هذه النسبة عن مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها لتحقيق الأرباح.
المردودية المالية	**= النتيجة الصافية/ الأموال الخاصة**	تمثل هذه النسبة الربح المتحصل عليه مقابل كل وحدة نقدية مستعملة من أموالها.
المردودية التجارية	**= النتيجة الصافية / رقم الأعمال**	تعبر هذه النسبة عن مدى تحقيق المؤسسة لنتيجة صافية أي استبعاد الضرائب المدفوعة عن رقم الأعمال.

المصدر: عبد الرؤوف عز الدين، صابر بوعوينة، أدوات قياس الأداء وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ومدى مساهمتها في التنبؤ بفشلها المالي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 12، العدد 01، الجزائر، 2021، ص ص 117، 118

[1] ودان سهام، بختي زليخة، سياسة الرفع المالي وأثره على مردودية المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 19، العدد 1، الجزائر،2024، ص 29

رابعا: نسب الملاءة والرفع المالي.

1. نسب الملاءة: الملاءة المالية هي قدرة إيرادات الشركة بما في ذلك عائد الاستثمار على تغطية التكاليف المختلفة، أو بمعنى آخر القدرة على مواجهة الالتزامات في مواعيد استحقاقها.[1] وتتمثل نسب الملاءة المالية في الجدول التالي:

الجدول 02-06: يمثل نسب الملاءة

المصدر: سعيدي نبيل، قياس الأداء المالي لعمليات الاندماج والاستحواذ، مرجع سابق، ص 139

النوع	العلاقة	التعليق
الملاءة	▪ **الديون الى حقوق الملكية= اجمالي الديون/حقوق الملكية**	تقيس نسبة تمويل الشركة باستخدام الديون بالمقارنة مع حقوق المساهمين.
	▪ **الديون الى الأصول= اجمالي الديون/اجمالي الأصول**	تقيس نسبة تمويل الشركة باستخدام الديون بالمقارنة مع اجمال بالأصول.
	▪ **حقوق الملكية الى الأصول= حقوق الملكية/اجمالي الأصول**	تقيس نسبة أصول الشركة الممولة من حقوق الشركة.

[1] نور الدين سنجاق الدين، عائشة بن سعيد، المحددات الداخلية للملاءة المالية لشركات التأمين في الجزائر، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 12، العدد 01، الجزائر، 2026، ص 199

2. نسب الرفع المالي: يعرف الرفع المالي على أنه مدى استخدام القروض طويلة الأجل إلى حقوق الملكية في هيكل رأس المال المؤسسات، بغية الاستفادة من المزايا الناتجة عن هذا التمويل في شقه التفاضلي بين القروض وحقوق الملكية.[1]

ومن النسب التي تقيس الرفع المالي نجد:[2]

1) نسبة اجمالي الديون الى اجمالي الأصول:

نسبة اجمالي الديون الى اجمالي الأصول = اجمالي الديون/ اجمالي الأصول

2) نسبة التمويل قصير الاجل الى اجمالي الديون:

نسبة التمويل قصير الاجل الى اجمالي الديون= القروض قصيرة الاجل/ اجمالي القروض

3) نسبة الخصوم المتداولة الى حقوق الملكية:

نسبة الخصوم المتداولة الى حقوق الملكية= الخصوم المتداولة/ حقوق الملكية

4) نسبة اجمالي الديون الى الموجودات:

نسبة الخصوم المتداولة الى حقوق الملكية= اجمالي الديون (القصيرة والطويلة الاجل) / الموجودات.

[1] بلقاسمي الزايدي، شلابي نعيمة، الرفع المالي وأثره على القيمة السوقية للشركات المدرجة في البورصة، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 09، العدد 01، الجزائر، 2022، ص 128

[2] وهبي ليندة، دور الحوكمة المالية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مرجع سابق، ص 63

المطلب الثاني: المؤشرات الحديثة لتقييم الأداء لمالي

بعد الاطلاع على المؤشرات التقليدية لتقييم الأداء المالي، الا أن هناك طرقا حديثة يمكن ايضاحها كما يلي:[1]

أولا: القيمة الاقتصادية المضافة (EVA): عرفت شركة الاستشارة الامريكية Stern Stewart القيمة المضافة على أنها: مؤشر لقياس الأداء المالي يهدف الى تقدير الربح الفعلي، حيث يرتبط بتعظيم ثروة المساهمين على مر الزمن، وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة راس المال المقترض والمملوك، وتحسب بالعلاقة التالية:

القيمة الاقتصادية المضافة= صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة – (تكلفة رأس المال× رأس المال المستثمر)

ثانيا: القيمة السوقية المضافة (MVA): يعد من المؤشرات الحديثة لتقييم الأداء الداخلي للمنظمة، يساهم في تحفيز المسيرين لاتخاذ القرارات التي من شانها ان تؤثر على قيمة المنظمة المسعرة في البورصة، ويتجلى ذلك من خلال القيمة السوقية المضافة والتي تحسب على مجموعة من السنوات وذلك حسب العلاقة التالية:

$$\mathbf{MVA}=\sum_{t=1}^{n}\left(\frac{EVAT}{(1+K)t}\right)$$

حيث MVA: القيمة السوقية المضافة،

K : التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال،

t : الفترة.

[1] بايس الاميرة نزيهة، دور التدقيق الداخلي في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي في قطاع التأمين، مرجع سابق، ص 80

ثالثا: عائد التدفق النقدي على الاستثمار (CFROI): يعد من أهم المؤشرات لخلق القيمة، حيث يستخدم في التقييم الكلي للمنظمة، أو اختيار وتقييم المشروع المراد تمويله، ويتم مقارنة هذ المؤشر مع تكلفة رأس المال، فإذا كان هذا المؤشر أكبر من تكلفة التمويل فهناك انشاء للقيمة، أما إذا كان العكس فنقول هناك تدمير للقيمة، ويحسب من خلال العلاقة التالية:

مؤشر عائد التدفق النقدي على الاستثمار= فائض التدفق النقدي التشغيلي/الأصل الإجمالي.

المطلب الثالث: دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي.

أصبحت المؤشرات غير المالية تتميز بقيمتها الكبيرة في تحسين الأداء وتحقيق وضع تنافسي للمؤسسة، ما أوجب تطور المحددات الرئيسية للمؤشرات المالية. وتوجد علاقة سببية تفترض بأن الإجراءات الإدارية كمحاسبة التسيير تحقق نتائج كالجودة المطلوبة، الإبداع في المنتجات والخدمات ما يحقق رضا الزبون. وفي ظل البيئة الصناعية الحديثة تعتمد محاسبة التسيير على أنظمة حديثة لتحسين الأداء المالي كنظم التصنيع المرنة، الإنتاج في الوقت المحدد ونظام إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن، نستخلص أهمها فيما يلي: [1]

أولا: الإنتاج في الوقت المحدد (jit)

يحسن الإنتاج في الوقت المحدد معدل دوران التصنيع، دوران المخزون، انخفاض المخزون نسبة لإجمالي الأصول وتحقيق عائدات أعلى على الأصول وعلى رأس المال المستثمر.

[1] ميلود بن خيرة، إبراهيم براهمية، أساليب محاسبة التسيير الحديثة ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الوطنية للوالب والبراغي غليزان، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 10، العدد 2، الجزائر، 2021، ص ص 255، 256

إضافة إلى تخفيض تكاليف المخزونات والاستثمار في مساحة المصنع، تخفيضات تكاليف الإعداد وإجمالي تكاليف التصنيع، تخفيض تكاليف النفايات والتلف نتيجة لتحسين الجودة.

ثانيا: بطاقة الأداء المتوازن (bsc)

تحسن بطاقة الأداء المتوازن الأداء المالي بالمزج بين المؤشرات المالية وغير المالية عبر محاورها الأربعة والمتمثلة في المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات والأنشطة الداخلية، ومحور التعلم والنمو، لتحقيق الأهداف الاستراتيجية كمياً ومالياً، وتقييم الأداء المالي بالتركيز بشكل كبير على مقاييس غير مالية تساهم في زيادة خلق قيمة اقتصادية بالمستقبل من خلال التعلم والنمو الذي يحسن العمليات الداخلية، ويضمن رضا الزبائن في المدى المتوسط، وتحقيق النتائج المالية على المدى الطويل.

ثالثا: إدارة الجودة الشاملة (tqm)

تحقق إدارة الجودة الشاملة منتجات محسنة كما بينت أنها تسمح بتحقيق أهدافها المالية من نمو وزيادة الأرباح ونمو الحصة السوقية، فيما ذكر بأنها تحقق فوائد مالية كزيادة العائد والربح التشغيلي، العائد على الاستثمار والعائد على الأصول، زيادة الأرباح على الأسهم، تقليل تكاليف الإنتاج والخسائر التشغيلية، وتكاليف مجال الخدمة والهدر والضياع.

رابعا: نتائج تطبيق الأساليب الحديثة

* تحقق رضا العميل ما يضمن وفاءه، وجذب زبائن جدد لمؤسستكم.

* زيادة الإنتاجية بالجودة المطلوبة ما يحسن من حصتها السوقية.

* خفض تكاليف الجودة الرديئة وتحقيق أسعار تنافسية.

* تلغي تكاليف مراقبة الجودة التقليدية وتكاليف معالجة ما يرجعه العملاء من إنتاج معيب.

خلاصة الفصل:

يعتبر الأداء المالي ضروريا لأي مؤسسة لأنه يعبر عن مدى قدرتها على تحقيق أهدافها وتشخيص وضعيتها المالية، كونه المرآة العاكسة لمدى قدرة المؤسسة على استغلال مواردها المتاحة بكفاءة.

وقد خلصنا من خلال المباحث المطروحة إلى أن عملية تقييم الأداء ليست مجرد إجراء روتيني، بل هي أداة استراتيجية تهدف إلى قياس الانحرافات وتصحيح المسارات بناءً على أسس ومبادئ علمية دقيقة، كما أظهرت الدراسة في هذا الفصل الدور الجوهري لمؤشرات التوازن المالي، السيولة، والربحية في تقديم صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

وفي الأخير، تبيّن أن التكامل بين المؤشرات التقليدية والأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير يساهم بشكل فعال في تعزيز الأداء المالي، مما يمنح الإدارة القدرة على اتخاذ قرارات رشيدة تضمن استمرارية المؤسسة وتنافسيتها. وتعتبر هذه النتائج النظرية قاعدة أساسية سنعتمد عليها في الفصل الموالي لإسقاطها على الجانب التطبيقي للدراسة.

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية في المؤسسة الوطنية الاقتصادية للصمامات والمضخات

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الفصلين الأول الثاني الى الاطار النظري لمحاسبة التسيير وكذا الأداء المالي من خلال عرض المفهوم والمبادئ وأيضا العلاقة بين الأساليب التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير، ثم التعرف على تقييم الأداء المالي ومختلف المؤشرات المالية المعتمدة في التقييم، وسنحاول في هذا الفصل اسقاط الدراسة النظرية في الفصلين السابقين على ارض الواقع، واخترنا بدورنا مؤسسة بوفال لإنتاج الصمامات والمضخات بالبرواقية، ولاية المدية باعتبارها مؤسسة إنتاجية عمومية، سنتطرق الى محاسبة التسيير ودورها في تحسين الأداء المالي، ومن أجل الوصول الى هذا الهدف سيتم التطرق في هذا الفصل الى:

المبحث الأول: عرض عام للمؤسسة محل الدراسة-بوفال

المبحث الثاني: دراسة محاسبة التسيير التقليدية والحديثة في مؤسسة بوفال

المبحث الثالث: تحليل الوضعية المالية لمؤسسة بوفال

المبحث الأول: عرض عام للمؤسسة محل الدراسة

تعد مؤسسة بوفال من أهم المؤسسات التي يقف عليها الاقتصاد الجزائري والتي تنشط في المجال الصناعي، ونظرا لأهميتها في المجال الذي تنشط فيه، يتناول هذا المبحث تعريف المؤسسة مرورا بالأهداف والوظائف، ووصولا الى هيكلها التنظيمي الذي تعتمد عليه في تسيير نشاطها بشكل فعال ومنسق.

المطلب الأول: نبذة تاريخية وتعريف عام للمؤسسة

أولا: نبذة تاريخية عن المؤسسة

نشأت مؤسسة بوفال بموجب قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات سنة 1975، كانت تسمى آنذاك المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية (SONACOM) وفي سنة 1983 صدر المرسوم 83/01 المؤرخ في 01 جانفي 1989 المتضمن إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لإنتاج عتاد الري (ENPMH) والتي أوكلت لها مهمة إنتاج عتاد الري، وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية أصبحت في سنة 1997 مؤسسة عمومية اقتصادية شركة ذات أسهم برأس مال اجتماعي يقدر

بـ 2155063000.00 دج تحت اسم مؤسسة مضخات وصمامات الجزائر

POMPE Et VANNES ALGERIE (POVAL)، وذلك في 05 أوت 1997 تابعة للشركة القابضة HOLDING، وهي مقسمة إلى ستة وحدات إنتاجية متخصصة تساهم بطريقة مباشرة في تنمية الاقتصاد الوطني وخاصة في مجالات الري والمحروقات، وهي اليوم مؤسسة مستقلة ذاتيا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية لكنها لا تزال تابعة للقطاع العام أي هي ملك للدولة.

ثانيا: تعـريف المـؤسسة

بوفال هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأسمالها يقدر بـ 120 مليار سنتيم متخصصة في إنتاج عتاد الري، تقع في المنطقة الصناعية بالبرواقية ولاية المدية ومقرها المركزي متواجد بالرويبة في الجزائر العاصمة تقوم هذه المؤسسة بعدة أنشطة في مجال الري والمحروقات حيث أنها تنتج المضخات والصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها، ولها ورشات خاصة بصيانة العتاد ووحدات تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات على الأسواق المحلية والأسواق الخارجية أي أنها تسوق إلى مختلف ولايات الوطن وتصدر إلى الخارج إلى مجموعة من الدول مثل إيطاليا، البرتغال...الخ.

كان عدد عمالها في سنة 1975 عند إنشائها 3600 عامل موزعين على وحدات وبعد الإصلاحات الاقتصادية ودخول الدولة الجزائرية في مرحلة اقتصاد السوق ثم التقليص من عدد العمال ليصبح سنة 1996 حوالي 1400 عامل، وذلك لعدة أسباب منها انتهاج الجزائر لسياسة الخوصصة والشروط التي فرضت عليها من صندوق النقد الدولي FMI من بينها تسريح العمال.

وتضم مؤسسة "بوفال" خمس وحدات إنتاجية هي:

- ✓ **وحدة المسبك بالبرواقية.**
- ✓ **وحدة الصمامات بالبرواقية.**
- ✓ **وحدة المضخات بالبرواقية.**
- ✓ **وحدة الصيانة بالبرواقية.**

بالإضافة إلى المديرية العامة بالبرواقية ولاية المدية.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف المؤسسة

أولا: أهداف المؤسسة

أنشأت مؤسسة بوفال كباقي المؤسسات الصناعية الأخرى من أجل تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

- تلبية متطلبات السوق الوطنية والدولية بمختلف منتجات الصمامات والمضخات التي تستعمل في الري باعتبارها قطاع هام في الاقتصاد العالمي والوطني.
- المساهمة في قطاع المحروقات وتزويده بالمنتجات (الموارد) التي يحتاجها حيث أنه من بين منتجات المؤسسة ما يستخدم لذلك، وبذلك فإنها تساهم في الصناعات البترولية.
- تغطية السوق الداخلية بمختلف المنتجات التي تلبي متطلبات القطاع التي يحتاج إليها، ومحاولة التخلص من الاعتماد على الخارج.
- الاندماج مع المؤسسات الوطنية الكبرى في تطوير وتنمية الدولة الجزائرية من الناحية الاقتصادية، والمساهمة في تحقيق مخطط التنمية الذي تنتهجه الجزائر

ثانيا: وظائف المؤسسة

من التعريف السابق لمؤسسة "بوفال" نستنتج أن مهمتها أو وظيفتها الرئيسية هي العملية الإنتاجية، أي أنها تقوم بعملية تحويل المدخلات من شكل أو نمط إلى آخر والمتمثل في المنتجات النهائية الموجهة للبيع ، وتعتمد على طريقتين في الإنتاج حسب الطلب ، والإنتاج الدائم (المستمر)، حيث أنها تنتهج الطريقة الأولى للمنتجات الغير مطلوبة في السوق بكثرة، أما الثانية فتنتهجها للمنتجات المطلوبة بكثرة، ويتم التعرف على الطلب الدائم من خلال الدراسات التي يقوم بها مسيرو المؤسسة والقيام ببعض الدراسات التي تخص أذواق المستهلكين وذلك عبر مصالحها الخاصة بدراسة السوق ومتطلباتها ، وبما أن مؤسسة "بوفال" هي مؤسسة

إنتاجية فإنها تقوم بجميع الوظائف الأخرى التي تعتمدها المؤسسات الصناعية وذلك حتى تستطيع تحقيق وظيفتها الرئيسية وتتمثل هذه الوظائف في :

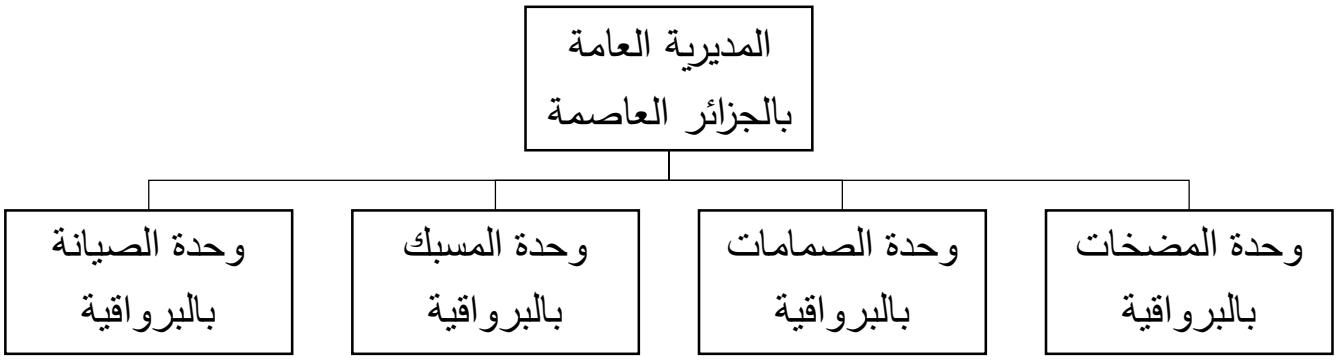
- الشراء: ومهمتها تموين المؤسسة بكل متطلبات الإنتاج.
- التخزين: وتعتبر وظيفة مكملة الشراء والإنتاج.
- الإنتاج: وتهتم بتحويل المدخلات.
- التوزيع: ومهمتها صرف المنتجات إلى الأسواق ودراسة هذه الأخيرة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة

يمثل التنظيم الهيكلي توزيع الصلاحيات والمسؤوليات والتدفق المعلوماتي بالإضافة إلى الطريقة التي يتم بها نظام التدرج في المسؤوليات ويعتبر التنظيم الهيكلي للمؤسسة من النوع العمومي الذي تختلف فيه المسؤوليات حسب المناصب، وهذا ما يساعد على تسهيل الاتصالات عبر مختلف مستويات الهيكل والشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة "بوفال" ومحاولة منا تحليل هذا الهيكل والتعرف على وحداته.

أولا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال.

الشكل رقم03-01: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال.



المصدر: وثائق الشركة، مقدمة من طرف مدير قسم الموارد البشرية.

الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال

تتكون مؤسسة بوفال من ستة وحدات تقوم كل وحدة بإنتاج وتوزيع ما تنتجه ما عدا وحدة الصيانة والتي تعد خدماتية، كما أن وحداتها مستقلة في الإنتاج والتسيير وذلك حسب نوع نشاط كل وحدة، بالإضافة إلى وجود مديرية عامة تتحكم في هذه الوحدات والمتواجدة في الجزائر العاصمة، ويمكننا تلخيص هذه المديرية ووحدات المؤسسة ومهامها فيما يلي:

1. **المديرية العامة:** تتواجد المديرية العامة لمؤسسة "بوفال" بالبرواقية ولاية المدية، وهي التي تتحكم في وحدات المؤسسة والمواظبة عليها اتخاذ القرارات الخاصة بهذه الوحدات سواء كانت قرارات في صالحها أو قرارات ضدها في حالة سوء التسيير أو المشاكل التي تنجم عنها، كما أن مهمتها الرئيسية تكمن في التسيير العام للمؤسسة.
2. **وحدة إنتاج المضخات:** للمؤسسة ثلاث فروع لإنتاج المضخات، حيث تنتج مختلف أنواع وأشكال المضخات وقياساتها الخاصة بالري وتعتبر كل وحدة من الوحدات الثلاث مستقلة ذاتيا وماليا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية وقد كان هذا التقسيم بهدف تغطية السوق

الوطنية والأجنبية للمنتجات كما يهدف إلى محاولة تقريب المستهلك بالمؤسسة ومنه التقليل من النفقات التي ينفقها عند شراء لهذه المنتجات كنفقات النقل

3. **وحدة الصمامات بالبرواقية:** تختص هذه الوحدة في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها وأصنافها وتعتمد في شراء المواد الأولية على وحدة المسبك بالإضافة إلى اعتمادها على السوق الخارجية والمحلية، كما أنها تتحكم في نشاطها المتمثل في الإنتاج والبيع من خلال تسييرها الذاتي.
4. **وحدة الصيانة بالبرواقية:** تهتم هذه الوحدة بصيانة الآلات والمعدات الثابتة والمتحولة (المستقلة) المتوفرة لدى المؤسسة.
5. **وحدة المسبك بالبرواقية:** تقوم هذه الوحدة بتحويل المواد الخام إلى منتجات نصف مصنعة ومنتجات شاملة الصنع، حيث تعتبر المنتجات النصف مصنعة كأجسام الصمامات مثلا كمادة أولية للوحدة الخاصة بها، وتعتمد هذه الوحدة في توزيع منتجاتها على البيع المباشر لوحدات المؤسسة أو إلى السوق الخارجية كما لها هيكل إداري خاص بها واستقلالية في التسيير.

ونظرا لكبر حجم المؤسسة واختلاف أنواع الإنتاج فيما خصصنا دراستنا هذه على وحدة من وحدات مؤسسة بوفال وهي وحدة المسبك بالبرواقية وسنقوم بدراسة نظام مراقبة التسيير وخاصة من ناحية المحاسبة التحليلية في تسيير هذه الوحدة كما سنحاول استخراج بعض النقائض أو السلبيات التي ستكون في هذا النظام واقتراح بعض التوصيات التي نراها مناسبة.

المبحث الثاني: دراسة محاسبة التسيير التقليدية والحديثة في مؤسسة بوفال

يهدف هذا المبحث الى عرض مختلف الأدوات التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير ومحاولة تطبيقها لدى مؤسسة بوفال، وذلك لمعرفة الطريقة المناسبة لعمل المؤسسة في مجال التكاليف.

المطلب الأول: استعمال الطريقة التقليدية لمحاسبة التكاليف في مؤسسة بوفال

1. تقديم المنتجات محل الدراسة

تم اختيار منتجين محل الدراسة داخل المؤسسة وهما:

المنتج الأول: RVM DM 40 (صمام)

المنتج الثاني: POTEAU DN 100 (عمود)

ويعتبر هذان المنتجان من المنتجات الصناعية الأساسية التي تقوم المؤسسة بإنتاجها وتسويقها.

2. جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة:

يتمثل توزيع التكاليف غير المباشرة لدى المؤسسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 03-01: يمثل توزيع الأعباء الغير مباشرة في مؤسسة بوفال

البيان	الإدارة	الصيانة	الشراء	الورشة1	الورشة 2	الورشة 3	الورشة 4	الورشة 5	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	11221291,5	25579063	-	3746668,8	3042573,71	3877008	5262103	19445588	-
الإدارة	11221291,5	-	-	1422310,7	1423391,09	1425012	1423391	5527186,96	-
الصيانة	-	-	-	2242173,6	2244636,3	2248330	2244636	16599286,02	-
مجموع التوزيع الثانوي	0	0	-	7411153,1	6710601,1	7550350	8930130	41572060,98	-
طبيعة وحدة القياس(ساعات العمل)	-	-	-	26633	26635	26638	26635	10233	-
عدد وحدات القياس	-	-	-	2814,72	2546,72	2862,15	3389,04	4062,95	-
تكلفة وحدة القياس(بالدقيقة)	-	-	-	46,91	42,45	47,7	56,48	67,72	-

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

3. حساب تكلفة الشراء والإنتاج:

أ. جدول تكلفة الشراء للمنتج RVM DM 40 و POTEAU DN 100:

الجدول رقم 03-02: يمثل تكلفة الشراء للمنتجين الأول والثاني

البيان	المادة الأولية m1			المادة الأولية m2		
	الكميةQ	السعر P	المبلغ M	الكميةQ	السعر P	المبلغ M
ثمن الشراء	30	1196,6	35898	30	1182,230333	35466,91
مصاريف الشراء المباشرة	-	-	-	-	-	-
مصاريف الشراء غير المباشرة	-	-	4390,59	-	-	8051,69
تكلفة الشراء	30	1342,953	40288,59	30	1450,62	43518,6

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

ب. جدول تكلفة الإنتاج للمنتجين RVM DM 40 و POTEAU DN 100:

الجدول رقم 03-03: يمثل تكلفة الانتاج للمنتجين الأول والثاني

البيان	المنتج P1			المنتج P2		
	الكميةQ	السعر P	المبلغ M	الكميةQ	السعر P	المبلغ M
m1	25	1342,953	33573,825	27	1450,62	39166,74
اليد العاملة المباشرة	-	-	-	-	-	-
مصاريف الإنتاج غ المباشرة	-	-	-	-	-	-
تكلفة الإنتاج	25		2280,97	27	683,585556	18456,81
مخ 1	-	-	-	-	-	-
cmup	25	1434,1918	35854,795	27	2134,20556	57623,55

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

4. حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية:

أ. جدول سعر التكلفة للمنتجين RVM DM 40 و POTEAU DN 100:

الجدول رقم 03-04: يمثل سعر التكلفة للمنتجين الأول والثاني

البيان	المنتج P1			المنتج P2		
-	الكمية Q	السعر P	المبلغ M	الكميةQ	السعر P	المبلغ M
تكلفة انتاج المنتجات المباعة	30	1434,1918	43025,754	25	2134,205556	53355,1389
أعباء التوزيع المباشرة	-	-	557,39	-	-	8630,81
أعباء التوزيع غ المباشرة	-	-	-	-	-	-
سعر التكلفة	30	1452,77147	43583,144	25	2479,437956	61985,9489

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

ب. جدول النتيجة التحليلية للمنتجين RVM DM 40 و POTEAU DN 100:

الجدول رقم 03-05: يمثل النتيجة التحليلية للمنتجين الأول والثاني

البيان	المنتج P1			المنتج P2		
-	الكميةQ	السعر P	المبلغ M	الكميةQ	السعر P	المبلغ M
رقم الاعمال (المبيعات)	-	-	92680,11	-	-	132250
سعر التكلفة	30	1452,77147	43583,144	25	2479,437956	61985,9489
النتيجة التحليلية	-	-	49096,966	-	-	70264,0511

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

المطلب الثاني: محاولة تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير لمؤسسة بوفال-poval

أولا: محاولة تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC

تمت محاولة تطبيق أسلوب ABC في مؤسسة بوفال الا ان نقص البيانات المتعلقة بمحركات التكلفة والأنشطة التفصيلية حال دون التطبيق الكامل للأسلوب، لذلك تم الاعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة باعتباره أكثر توافقا مع المعطيات المتوفرة داخل المؤسسة.

ثانيا: محاولة تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة TC

ويتم حساب التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

ويتميز هذا الأسلوب بتركيزه على:

- تخفيض التكاليف.
- تحسين الجودة.
- الاستجابة لمتطلبات الزبائن.
- تحقيق الربحية.
- تحسين القدرة التنافسية

1. أهداف تطبيق التكلفة المستهدفة في مؤسسة بوفال

يسعى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة داخل مؤسسة بوفال إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها:

- التحكم في تكاليف المنتجات.
- تحقيق هامش الربح المطلوب.
- تحسين الأداء المالي.
- دعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- ترشيد استهلاك الموارد.
- المساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير.

2. مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

1. تحديد سعر البيع المستهدف

تم الاعتماد على رقم الأعمال والكميات المباعة لاستخراج سعر البيع الوحدوي لكل منتج.

✓ **المنتج الأول: RVM DM 40**

الجدول رقم 03-06: يمثل تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج الاول

البيان	القيمة
رقم الأعمال	92680.11 دج
الكمية المباعة	30 وحدة
سعر البيع الوحدوي	3089.34 دج

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

وقد تم حساب سعر البيع الوحدوي كما يلي:

سعر البيع الوحدوي= 92680.11/30=3089.34

✓ **المنتج الثاني: POTEAU DN 100**

الجدول رقم 03-07: يمثل سعر البيع الوحدوي للمنتج الثاني

البيان	القيمة
رقم الأعمال	132250 دج
الكمية المباعة	25 وحدة
سعر البيع الوحدوي	5290 دج

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

ويحسب كما يلي:

سعر البيع الوحدوي= 132250/25=5290دج

3. تحديد هامش الربح المستهدف

اعتمادًا على طبيعة نشاط المؤسسة الصناعية، تم افتراض هامش ربح مستهدف يقدر بـ 20% من سعر البيع.

ويحسب هامش الربح المستهدف وفق العلاقة التالية:

هامش الربح المستهدف = سعر البيع × نسبة الربح

✓ **المنتج الأول: RVM DM 40**

هامش الربح = 3089.34 × 20% = 617.87دج

✓ **المنتج الثاني: POTEAU DN 100**

هامش الربح = 5290 × 20% = 1058دج

4. حساب التكلفة المستهدفة

✓ **المنتج الأول: RVM DM 40**

الجدول رقم 03-08: يمثل التكلفة المستهدفة للمنتج الاول

البيان	القيمة
سعر البيع الوحدوي	3089.34 دج
هامش الربح المستهدف	617.87 دج
التكلفة المستهدفة	2471.47 دج

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

وتم حسابها كما يلي:

التكلفة المستهدفة = 3089.34 - 617.87 = 2471.47دج

✓ **المنتج الثاني: POTEAU DN 100**

الجدول رقم 03-09: يمثل التكلفة المستهدفة للمنتج الثاني

البيان	القيمة
سعر البيع الوحدوي	5290 دج
هامش الربح المستهدف	1058 دج
التكلفة المستهدفة	4232 دج

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

وتم حسابها كما يلي:

التكلفة المستهدفة = 5290 - 1058 = 4232دج

المطلب الثالث: مقارنة بين الطريقة التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير لمؤسسة بوفال-poval

1. مقارنة التكلفة الحالية بالتكلفة المستهدفة

✓ **المنتج الأول: RVM DM 40**

الجدول رقم 03-10: يمثل مقارنة بين التكلفة الحالية والمستهدفة للمنتج الأول

البيان	القيمة
التكلفة الحالية	1452.77 دج
التكلفة المستهدفة	2471.47 دج
الفرق	+1018.70 دج

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

يتضح أن التكلفة الحالية أقل من التكلفة المستهدفة، وهو ما يدل على أن المؤسسة تحقق هامش ربح جيد بالنسبة لهذا المنتج.

✓ **المنتج الثاني: POTEAU DN 100**

الجدول رقم 03-11: يمثل مقارنة بين التكلفة الحالية والمستهدفة للمنتج الثاني

البيان	القيمة
التكلفة الحالية	2479.43 دج
التكلفة المستهدفة	4232 دج
الفرق	+1752.57 دج

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

ويبين ذلك أيضًا أن المؤسسة قادرة على التحكم في تكاليف هذا المنتج وتحقيق ربحية معتبرة.

2. تحليل نتائج تطبيق التكلفة المستهدفة

من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة داخل مؤسسة بوفال، تبين أن المؤسسة تحقق تكاليف فعلية أقل من التكاليف المستهدفة بالنسبة للمنتجين محل الدراسة، وهو ما يعكس:

- فعالية المؤسسة في التحكم في التكاليف.
- حسن استغلال الموارد المتاحة.
- قدرة المؤسسة على تحقيق هامش ربح جيد.
- وجود مرونة تسمح للمؤسسة بالمنافسة في السوق.

كما يسمح هذا الأسلوب للمؤسسة باتخاذ قرارات مستقبلية أكثر فعالية فيما يخص:

- تخفيض التكاليف.

- تحسين الإنتاجية.
- تطوير المنتجات.
- المحافظة على القدرة التنافسية.

المبحث الثالث: تطبيق طرق محاسبة التسيير على الأداء المالي لمؤسسة بوفال-poval

يهدف هذا المبحث الى عرض طرق محاسبة التسيير الحديثة لمؤسسة بوفال، من خلال طرقها المستعملة وتحليل مؤشراتها المالية، قصد ابراز دورها في تحسين الاداء المالي للمؤسسة.

المطلب الأول: تأثير تطبيق الطرق التقليدية لمحاسبة التسيير على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بوفال-poval

أولا: حساب رأس المال العامل الإجمالي، Bfr،tn

الجدول رقم 03-12: يمثل المؤشرات المالية لدى المؤسسة

البيان	الصيغة القانونية	2021	2022
FRNG	الأصول المتداولة- الديون قصيرة الأجل	544.176.264,43دج- 152.721.695,34دج= 391.454.569,09دج	601.401.566,89دج- 115.404.826,97دج= 485.996.739,92دج
التعليق	نلاحظ أن رأس المال العامل موجب في السنتين، مما يدل على توازن مالي عام وقدرة على تمويل الأصول الثابتة، كما أن ارتفاعه في سنة 2022		

	مقارنة بـ 2021 يعكس تحسنًا في الموارد الدائمة وبالتالي هامش أمان أكبر.		
رأس المال العامل الإجمالي	مجموع الأصول المتداولة	544.176.264,43دج	601.401.566,89دج
رأس المال العامل الخاص	الأموال الخاصة– الأصول الثابتة.	1.353.111.593,83دج– 994.736.816,33دج= 358.374.774,50دج	1.459.084.472,54دج– 1.000.202.629,59دج= 458.881.842,95دج
التعليق	سجل ارتفاعًا في سنة 2022 مقارنة بـ 2021، وهو مؤشر إيجابي يدل على تحسن استقلالية المؤسسة واعتماد أكبر على أموالها الخاصة في تمويل نشاطها.		
رأس المال العامل الأجنبي	رأس المال العامل الإجمالي– رأس المال العامل الخاص.	391.454.569,09دج– 358.374.774,50دج= 33.079.794,59دج	485.996.739,92دج– 458.881.842,95دج= 27.114.896,97دج
التعليق	انخفض في سنة 2022 مقارنة بالسنة السابقة، ما يشير إلى تراجع الاعتماد على الديون طويلة الأجل وتحسن في الهيكل المالي للمؤسسة.		

BFR	(الأصول المتداولة – القيم الجاهزة) – (الديون القصيرة الأجل – سلفات مصرفية)	504.363.043,92دج- 152.721.695,34دج= 351.641.348,58دج	478.607.213,02دج- 115.404.826,97دج= 363.202.386,05دج
التعليق	بقي موجبًا في السنتين، مما يعني أن المؤسسة تحتاج إلى تمويل إضافي لدورة الاستغلال. كما أن ارتفاعه في سنة 2022 يدل على زيادة في الاحتياجات التشغيلية (مثل المخزون أو الزبائن).		
TN	رأس المال العامل – احتياجات رأس المال	391.454.569,09دج- 351.641.348,58دج= 39.813.220,51دج	485.996.739,92دج- 363.202.386,05دج= 122.794.353,87دج
التعليق	الخزينة موجبة في السنتين، ما يعكس السلامة المالية للمؤسسة، كما أن تحسنها النسبي في سنة 2022 يشير إلى قدرة المؤسسة على تغطية احتياجاتها قصيرة الأجل وتحقيق توازن مالي جيد.		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

ثانيا: حساب النسب المالية

1. نسب السيولة:

الجدول رقم 03-13: يمثل نسب النشاط

البيان	الصيغة القانونية	2021	2022
السيولة العامة	**الأصول المتداولة/الخصوم المتداولة**	544.176.264,43دج/ 152.721.695,34دج= %3.56	601.401.566,89دج/ 115.404.826,97دج= %5.21
التعليق	نلاحظ أن نسبة السيولة العامة أكبر من 1 في كلتا السنتين، ما يدل على قدرة المؤسسة على تغطية ديونها قصيرة الأجل. كما أن النسبة ارتفعت من 3,56 إلى 5,21، وهو مؤشر إيجابي يعكس تحسنًا كبيرًا في وضعية السيولة، لكن هذا الارتفاع الكبير قد يدل أيضًا على وجود أصول متداولة غير مستغلة بكفاءة، خاصة إذا كانت مكدسة في شكل مخزون أو سيولة غير موظفة.		
السيولة المختصرة	**=(الأصول المتداولة- المخزون) /الخصوم المتداولة**	456.230.704,81دج/ 152.721.695.34دج= %2.99	503.815.325دج/ 115.404.826,97دج= %4.36
التعليق	نلاحظ أن نسبة السيولة المختصرة أكبر من 1 في السنتين، مما يدل على قدرة المؤسسة على تغطية ديونها قصيرة الأجل دون الاعتماد على المخزون. كما ارتفعت من 2,99 إلى 4,36، وهو تحسن واضح في السيولة الحقيقية، لكن هذا الارتفاع الكبير قد يشير أيضًا إلى وجود سيولة غير مستغلة بكفاءة، خاصة في شكل ذمم أو نقديات مرتفعة.		
السيولة الجاهزة	**=القيم الجاهزة/ الخصوم المتداولة**	39.813.220,51دج/ 152.721.695,34دج=	122.794.353,87دج/ 115.404.826,97دج=

		%0.26	%1.06
التعليق	نلاحظ أن نسبة السيولة الجاهزة تحسنت بشكل كبير من 0,26 إلى 1,06، مما يدل على انتقال المؤسسة من وضعية ضعف في السيولة الفورية إلى قدرة جيدة على تغطية ديونها قصيرة الأجل نقدًا. كما أن تجاوز النسبة لـ 1 في سنة 2022 يعكس توفر سيولة نقدية كافية، وهو مؤشر إيجابي على تحسن الوضع النقدي للمؤسسة.		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

2. نسب النشاط:

الجدول رقم 03-14: يمثل نسب النشاط لدى المؤسسة

البيان	الصيغة القانونية	2021	2022
معدل دوران الاصول	=المبيعات/ اجمالي الاصول	306.424.411,49دج/ 538.913.083,76دج= %0.20	350.607.798,49دج/ 1.601.604.196,48دج= %0.22
التعليق	ارتفع معدل دوران الأصول من 0,20 إلى 0,22، ما يدل على تحسن طفيف في كفاءة استخدام المؤسسة لأصولها في تحقيق المبيعات، لكنه يبقى ضعيفًا نسبيًا.		
معدل دوران الأصول الثابتة	=المبيعات/ صافي الاصول	306.424.411,49دج/ 994.736.819,33دج= 0.31%	350.607.798,49دج/ 1.000.202.629,59دج= %0.35

التعليق	ارتفع المعدل من 0,31 إلى 0,35، ما يعكس تحسنًا في استغلال الأصول الثابتة، لكنه لا يزال يشير إلى مردودية ضعيفة نسبيًا لهذه الأصول.		
معدل دوران الأصول المتداولة	=صافي المبيعات / الأصول المتداولة	306.424.411,49دج/ 544.176.264,43دج= %0.56	350.607.798,49دج/ 601.401.566,89دج= %0.58
التعليق	سجل معدل دوران الأصول المتداولة تحسنًا طفيفًا من 0,56 إلى 0,58، ما يدل على تحسن بسيط في كفاءة استغلال الموارد قصيرة الأجل، لكنه يبقى محدودًا.		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

3. نسب الربحية

الجدول رقم03-15: يمثل نسب الربحية

البيان	الصيغة القانونية	2021	2022
الربح الاجمالي	اجمالي الربح/ صافي المبيعات	98.671.189,79دج/ 306.424.411,49دج= %0.322	86.936.066,3دج/ 350.607.798,49دج= %0.248
التعليق	نلاحظ انخفاض هامش الربح الإجمالي سنة 2022 مقارنة بـ 2021، مما يدل على تراجع كفاءة تحقيق الأرباح من المبيعات.		

صافي الربح	الربح الصافي / المبيعات	=32.2%	=24.8%
التعليق	يعكس هذا المؤشر نفس الاتجاه، حيث انخفضت ربحية المؤسسة، ما قد يشير إلى ارتفاع التكاليف أو تراجع الأداء التشغيلي.		
العائد على حقوق الملكية	النتيجة الصافية/ حقوق الملكية	98.671.189,79دج/ 1.353.111.593,83دج= 7.3%	86.936.066,30دج/ 1.459.084.472,54دج= 5.96%
التعليق	انخفض العائد على حقوق الملكية في 2022، مما يدل على تراجع مردودية أموال المساهمين.		
العائد على اجمالي الأصول	= النتيجة الصافية/ اجمالي الأصول	98.671.189,79دج/ 1.538.913.083,76دج= 0.064% أي 6.4%	86.936.066,3دج/ 1.601.604.196,48دج= 0.054% أي 5.4%
التعليق	سجلت نسبة العائد على إجمالي الأصول انخفاضًا في سنة 2022 مقارنة بـ 2021، ما يعكس تراجع كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها لتحقيق الأرباح.		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

4. نسب المردودية

الجدول رقم 03-16: نسب المردودية لدى المؤسسة

البيان	الصيغة القانونية	2021	2022
المردودية الاقتصادية	= النتيجة العادية قبل الضرائب/ مجموع الأصول الاقتصادية	98.207.811,67دج/ 1.538.913.083دج= %6.38	97.992.063,14دج/ 1.601.604.196,48دج= %6.12
التعليق	سجلت المردودية الاقتصادية انخفاضًا طفيفًا في 2022، مما يدل على تراجع بسيط في كفاءة استغلال الأصول في تحقيق الأرباح.		
المردودية المالية	= النتيجة الصافية/ الأموال الخاصة	98.671.189,79دج/ 1.353.111.593,83دج= %7.3	86.936.066,3دج/ 1.459.084.472,54دج= %5.96
التعليق	انخفضت المردودية المالية في 2022، ما يعكس تراجع قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح من أموالها الخاصة.		
المردودية التجارية	= النتيجة الصافية / رقم الأعمال	98.671.189,79دج/ 306.424.411,49دج= %32.2	86.936.066,3دج/ 350.607.798,49دج= %24.8
التعليق	تراجعت المردودية التجارية بشكل واضح في 2022، مما يشير إلى انخفاض هامش الربح مقارنة بحجم المبيعات.		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

5. نسب الملاءة:

الجدول رقم 03-17: نسب الملاءة للمؤسسة

البيان	الصيغة القانونية	2021	2022
الديون الى حقوق الملكية	**اجمالي الديون/حقوق الملكية**	185.801.489,9دج/ 1.353.111.593,83دج= 0.137 أي 13.7%	142.519.723,9دج/ 1.459.084.472,54دج= 0.098 أي 9.8%
التعليق	انخفضت هذه النسبة في 2022، ما يدل على تراجع اعتماد المؤسسة على الديون وتحسن هيكل التمويل.		
الديون الى الأصول	**اجمالي الديون/اجمالي الأصول**	185.801.489,9دج/ 1.538.913.083,76دج= 0.121 أي 12.1%	142.519.723,9دج/ 1.601.604.196,48دج =0.089 أي 8.9%
التعليق	تشير النسبة إلى انخفاض مستوى المديونية، مما يعكس تحسن استقلالية المؤسسة ماليًا.		
حقوق الملكية الى الأصول	**حقوق الملكية/اجمالي الأصول**	1.353.111.593,83دج/ 1.538.913.083,76دج= 0.88 أي 88%	1.459.084.472,54دج/ 1.601.604.196,48دج= 0.91 أي 91%

التعليق	ارتفاع هذه النسبة في 2022 يعكس قوة الهيكل المالي واعتماد المؤسسة بشكل أكبر على التمويل الذاتي.		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

المطلب الثاني: تأثير تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بوفال-poval

سنطبق في هذا المطلب مؤشري EVA و CFROI بالطريقة التقليدية والحديثة (التكلفة المستهدفة).

أولاً: حساب EVA بالطريقة التقليدية

القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)= صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة – (تكلفة رأس المال× رأس المال المستثمر)

بما أن النتيجة التشغيلية للمؤسسة = 101.071.696.66، وباعتماد معدل ضريبة قدره 19% فإن حساب صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة(Nopat) هو كالتالي:

Nopat=101071696.66(1-0.19) =81867074.29

رأس المال المستثمر= اجمالي الأصول- الخصوم الجارية

رأس المال المستثمر= 1.601.604.196,48−115.404.826,97=
1.486.199.369,51دج

تكلفة رأس المال: بافتراض أن تكلفة رأس المال تساوي 10% فإن:

تكلفة رأس المال= 1.486.199.369,51*10%=148.619.936,95دج

EVA=81.867.074.29−148.619.936.95=دج−66.752.862,66

التعليق: تشير النتيجة السالبة لمؤشر EVA إلى أن المؤسسة لم تحقق قيمة اقتصادية مضافة خلال سنة 2022، وذلك بسبب عدم قدرة الأرباح التشغيلية المحققة على تغطية تكلفة رأس المال المستثمر، رغم تحقيق المؤسسة لنتيجة تشغيلية موجبة.

ثانيا: حساب CFROI بالطريقة التقليدية

CFROI= فائض التدفق النقدي التشغيلي/ الأصل الإجمالي

فائض التدفق النقدي التشغيلي= النتيجة الصافية+الاهتلاكات والمؤونات

فائض التدفق النقدي التشغيلي=
8.278.678,35+86.936.066,3=95.214.744,65دج

الأصل الإجمالي= 1.601.604.196,48دج

CFROI=95.214.744,65دج/1.601.604.196,48دج=**%5,94**

التعليق: تشير النتيجة المتحصل عليها إلى أن المؤسسة تحقق عائدًا نقديًا يقدر بـ 5.94% من إجمالي أصولها، وهي نسبة تعكس قدرة متوسطة للمؤسسة على توليد تدفقات نقدية تشغيلية من الاستثمارات المتاحة، إلا أنها تبقى محدودة مقارنة بحجم الأصول الموظفة داخل المؤسسة.

ثالثا: حساب EVA بالطريقة الحديثة

في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة نفترض أن المؤسسة استطاعت:

تخفيض التكاليف التشغيلية، رفع الكفاءة الإنتاجية، تحسين النتيجة التشغيلية بنسبة 15%

1. حساب النتيجة التشغيلية الجديدة:

كانت النتيجة التشغيلية التقليدية= 101.071.696,66دج

بعد تطبيق التكلفة المستهدفة ورفع الأداء بنسبة 15% تصبح:

النتيجة التشغيلية الجديدة = 101.071.696,66*1.15%=116.232.451,16دج

2. حساب صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة:

NOPAT = النتيجة التشغيلية الجديدة (1−T)

وباعتماد معدل ضريبة 19%:

NOPAT=116232451.16(1−0.19)

NOPAT=94.148.285,44دج

3. حساب EVA الحديث:

رأس المال المستثمر =1.486.199.369.51دج

تكلفة رأس المال = 10%

EVA= 94.148.285,44دج−148.619.936,95=−54.471.651,51دج

التعليق: رغم بقاء مؤشر EVA سالبًا، إلا أن تطبيق التكلفة المستهدفة أدى إلى تقليص العجز الاقتصادي مقارنة بالطريقة التقليدية، مما يدل على مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين خلق القيمة داخل المؤسسة.

رابعا: حساب CFROI بالطريقة الحديثة

1. حساب فائض التدفق النقدي الجديد:

يفترض في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة تحسن التدفقات النقدية التشغيلية نتيجة تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة التشغيلية بنسبة 15%.

فائض التدفق النقدي التشغيلي بالطريقة التقليدية= 95.214.744,65 دج

فائض التدفق النقدي الجديد= 95.214.744,65دج*1.15=109.496.956,35 دج

2. حساب CFROI الحديث:

بما أن الأصل الاجمالي=1.601.604.196,48دج

CFROI= 109.496.956,35دج/1.601.604.196,48دج= **%6.84**

التعليق: تشير النتيجة إلى تحسن معدل العائد النقدي على الاستثمار مقارنة بالطريقة التقليدية، وهو ما يعكس فعالية التكلفة المستهدفة في تحسين التدفقات النقدية التشغيلية واستغلال الأصول بكفاءة أكبر.

المطلب الثالث: مقارنة بين الطريقة التقليدية والحديثة للأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بوفال-poval

بعد اطلاعنا على الطريقتين التقليدية والحديثة لتقييم الأداء المالي، سنقوم بوضع مقارنة بينهما، وهي كالتالي:

الجدول رقم 03-18: يمثل مقارنة بين الطريقة التقليدية والحديثة لمؤشرات الأداء المالي

المؤشر	الطريقة التقليدية	الطريقة الحديثة
EVA	66752862,66-دج	54471651,51-دج
CFROI	**5.94%**	**6.84%**
خلق القيمة	**ضعيف**	**أفضل نسبيا**
التحكم في التكاليف	**محدود**	**أكثر فعالية**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

التعليق: يتضح من النتائج أن اعتماد التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ساهم في تحسين مؤشرات الأداء المالي وخلق القيمة داخل المؤسسة، حيث أدى إلى تخفيض التكاليف وتحسين التدفقات النقدية، مما انعكس إيجابًا على مؤشري EVA و CFROI مقارنة بالطريقة التقليدية.

خلاصة الفصل:

في ختام هذا الفصل التطبيقي، تم إسقاط الجانب النظري للدراسة على واقع مؤسسة بوفال بهدف إبراز مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد سمحت الدراسة من خلال التعريف بالمؤسسة وتحليل نظامها التسييري، بفهم طبيعة الممارسات المعتمدة في مجال محاسبة التسيير.

كما أظهرت المقارنة بين الأساليب التقليدية والحديثة، سواء من حيث معالجة التكاليف أو تقييم الأداء المالي أن الأساليب الحديثة توفر معلومات أكثر دقة وملاءمة لاتخاذ القرارات، بما يساهم في ترشيد التسيير ورفع كفاءة استخدام الموارد، وقد بين التطبيق العملي لمؤشرات الأداء المالي التقليدية والحديثة أن اعتماد المقاربات الحديثة يمنح رؤية أشمل للأداء ويساعد المؤسسة على تعزيز قدرتها التنافسية وتحقيق فعالية مالية أكبر.

خاتمة عامة

تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى ضمان استمراريتها وتعزيز مكانتها ضمن بيئة تنافسية متغيرة، من خلال تبني استراتيجيات فعالة وخطط مستقبلية تمكنها من تحقيق أهدافها. ولتحقيق ذلك، تعمل المؤسسات على مواكبة مختلف التحولات المحيطة بها عبر تطوير أنظمتها الداخلية وعلى رأسها نظام محاسبة التكاليف، من خلال اعتماد أساليب حديثة تساعد على الرقابة الدقيقة على التكاليف والتحكم فيها، وينعكس ذلك بشكل مباشر على تحسين أدائها المالي، الذي يُعد مؤشراً أساسياً لقياس وضعيتها، بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية، حيث يساهم تحسين هذه المؤشرات في تعزيز كفاءة الأداء المالي للمؤسسة.

ومن خلال هذه الدراسة، تم إبراز الدور المهم الذي تلعبه الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وذلك بالاعتماد على دراسة حالة مؤسسة POVAL لصناعة الصمامات والمضخات. وقد أظهرت النتائج أن اعتماد هذه الأساليب يساهم بشكل كبير في تمكين المؤسسة من تحقيق الاستمرارية وتعزيز قدرتها التنافسية، من خلال تحسين مردوديتها المالية، ويتجلى ذلك في قدرتها على التحكم في تكاليفها والعمل على تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن، مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب، الأمر الذي يسمح لها بتقديم منتجات تتلاءم مع القدرة الشرائية للزبائن وتستجيب لمتطلبات السوق.

- **نتائج الدراسة:**

- تساهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية.
- تساعد هذه الأساليب في التحكم الأفضل في التكاليف وترشيد النفقات.
- وجود علاقة إيجابية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين الأداء المالي لمؤسسة بوفال.
- تعزز هذه الأساليب من فعالية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

- أدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة الى ترشيد استخدام الموارد والحد من التكاليف غير الضروري، مما انعكس ايجابا على مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة بوفال.
- يعزز اسلوب التكلفة المستهدفة عملية التخطيط والرقابة على التكاليف، ويساعد الادارة في اتخاذ قرارات أكثر فعالية لتحقيق الأهداف المالية.

- **اختبار فرضيات الدراسة:**

- **الفرضية الأولى:** تساهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين دقة احتساب التكاليف.
- تم تأكيدها، حيث أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية بمؤسسة بوفال أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يسمح بالانطلاق من السعر المقبول في السوق ثم تحديد هامش الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المسموح بها، مما يؤدي إلى ضبط عناصر التكلفة بشكل أكثر دقة مقارنة بالاعتماد على الأساليب التقليدية، كما يساعد هذا الأسلوب على تحديد الانحرافات بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة واتخاذ إجراءات تصحيحية قبل الوصول إلى مرحلة الإنتاج النهائي.
- **الفرضية الثانية:** تساعد هذه الأساليب في ترشيد النفقات وتعزيز الكفاءة المالية.
- تم تأكيدها، بينت النتائج أن اعتماد التكلفة المستهدفة أدى إلى تحسين التحكم في عناصر التكلفة من خلال تقليل النفقات غير الضرورية والبحث عن بدائل أقل تكلفة دون التأثير على جودة المنتج، كما ساعد هذا الأسلوب على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتقليل الهدر، مما انعكس إيجابًا على الكفاءة المالية للمؤسسة.
- **الفرضية الثالثة:** يؤدي تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- تم تأكيدها، أثبتت الدراسة التطبيقية أن تطبيق التكلفة المستهدفة ساهم في دعم الأداء المالي للمؤسسة من خلال التحكم المسبق في التكاليف وتحسين هامش الربح وتعزيز

القدرة على اتخاذ القرارات الإدارية والمالية بصورة أكثر كفاءة، كما ساعد الأسلوب على المواءمة بين متطلبات السوق والأهداف المالية للمؤسسة.

- **مقترحات الدراسة:**

- ضرورة تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية.
- تكوين وتأهيل الموارد البشرية في مجال المحاسبة الحديثة.
- تطوير نظم المعلومات المحاسبية بما يتلاءم مع متطلبات البيئة الحالية.
- إجراء دراسات تطبيقية لتقييم فعالية هذه الأساليب في الواقع العملي.

- **آفاق الدراسة:**

- توسيع نطاق البحث ليشمل قطاعات اقتصادية مختلفة.
- دراسة أثر التحول الرقمي على محاسبة التسيير والأداء المالي.
- تحليل العلاقة بين الأساليب الحديثة والأداء غير المالي للمؤسسات.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: الكتب

1) إبراهيم ميدة، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، جامعة دمشق، سوريا، 2011.

2) أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004.

3) أسامة عبد اللطيف منصور، غسان هاني ماردیني، غسان هاني ماردیني، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار نشر جامعة قطر، الدوحة، قطر، 2021.

4) إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2013.

5) إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006.

6) بربري محمد، المحاسبة التحليلية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

7) سامي نجدى محمد رفاعي، المحاسبة عن التكاليف–اطارها النظري ومجالها التطبيقي–، كلية التجارة–جامعة المنصورة، مصر، 2019.

8) صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعملي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.

9) صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحي ضو، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مص،2017.

10) عبد الحليم كراجة، فيصل الحنيطي، نايف جبرين، محاسبة التكاليف، الطبعة 01، دار الامل للنشر، الأردن، 1991.

11) عبد السلام محمد مهدي عيناء، محاسبة التكاليف، الطبعة السادسة، دار الكتب للنشر، صنعاء، اليمن، 2018.

12) عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998.

13) لؤي عبد الرحمن، محاسبة التكاليف المتقدمة–قياس وتحليل–، الطبعة الأولى، دار مكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

14) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.

15) محمد علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، الطبعة 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.

16) محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

ثانيا: المذكرات والأطروحات

1) أحمد طوايبية، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003.

2) إسماعيل رزقي، نظام محاسبة التسيير والابلاغ في الفي المؤسسة الاقتصادية في ظل اعتماد وتبني معايير المحاسبة الدولية ias/ifrs، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2018، 2019.

3) إسماعيل يحي التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة، وليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر، الطبعة 01، عمان، الأردن، 2007.

4) آسيا يسعد، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس الجاهزية الاستراتيجية لرأس المال التنظيمي بمؤسسات التعليم العالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2022.

5) باي فريد، دور بطاقة الأداء المتوازن في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2025.

6) بايس الاميرة نزيهة، دور التدقيق الداخلي في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي في قطاع التأمين، أطروحة دكتوراه، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2024.

7) بوعزيز رميساء، التمويل الايجاري وأثره على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة 20أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2024.

8) جحيش يسرى، مساهمة استخدام الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،2024.

9) جغدبر الطاهر، أثر الادخال البورصي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017.

10) جغدير الطاهر، أثر الادخال البورصي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017.

11) حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائريــة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011.

12) حامد عبدو محمود، محمود سيف الله بن تونسي، دراسة مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، 2018.

13) حسن نميسي، تحليل مؤشرات قياس الأداء المالي للمؤسسة من منظور خلق القيمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2022.

14) داحو خير الدين، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في إدارة وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2022.

15) درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.

16) زاية عبد النور، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء للمؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018.

17) سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

18) سعيدي نبيل، قياس الأداء المالي لعمليات الاندماج والاستحواذ، أطروحة دكتوراه، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2025.

19) سوداني زكرياء، أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الانشطة الموجة بالوقت في إدارة الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2024.

20) شرف الدين بورماد، أيوب سقني، محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر.

21) عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2008.

22) عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013.

23) عمروش صبرينة، الإفصاح المحاسبي وأثره على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2022.

24) قحايرية سيف الدين، التمويل بالسندات وأثره على الأداء المالي للمؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2016.

25) لبداعي مفيدة، بوركوة مريم، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي–جيجل–، الجزائر، 2016.

26) محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

27) نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.

28) هلايلي اسلام، دور نظام المعلومات المحاسبية في تطوير الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020.

29) وهبي ليندة، دور الحوكمة المالية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2016.

ثالثا: المقالات

1) أحمد بن عيشاوي، طريقة six sigma كأداة لتحسين إدارة الجودة الشاملة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 05، الجزائر، 2014.

2) احمد يوسف مولود إسماعيل، دور أساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 10، العدد 2، الجزائر،2023.

3) بلقاسمي الزايدي، شلابي نعيمة، الرفع المالي وأثره على القيمة السوقية للشركات المدرجة في البورصة، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 09، العدد 01، الجزائر، 2022.

4) بن بايرة ريمة، دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تخفيض تكاليف المنتج، مجلة الابداع، المجلد 1، العدد 01، الجزائر، 2021.

5) بن سويسي عثمان، بن خليفة حمزة، دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في اتخاذ قرارات التسعير، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 6، العدد 1، الجزائر، 2023.

6) بن عامر صافية، برحومة عبد الحميد، محاولة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 23، الجزائر، 2018.

بن موفقي علي، قاسم حدة، مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، الجزائر، 2023.

7) حسين يحي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الصناعية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 22، العدد 1، الجزائر، 2002.

8) حمزة بوكفة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام مؤشرات هيكل راس المال، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 12، العدد 1، الجزائر، 2022.

9) خنوش جمال، خير الدين جمعة، إدارة الجودة الشاملة والايزو 9000–تكامل ام تماثل–، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 23، الجزائر، 2011.

10) داحو خير الدين، سالمي ياسين، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 10، العدد 3، الجزائر، 2019.

11) درويش عمار، صالح الياس، فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الأداء–دراسة حالة–، مجلة لمالية والأسواق، المجلد 02، العدد 01، 2015.

12) زعيط مريم، آليات تحقيق الجودة الشاملة، مجلة أبحاث نفسية وتربوية، المجلد أ، العدد 11، الجزائر، 2017.

13) سارة عزايزية، ياسمينة عمامرة، وئام ملاح، نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتعزيز المؤسسة الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، الجزائر، 2019.

14) سبع صبرينة، دور محاسبة التكاليف في تحسين أداء المؤسسات الصحية بالجزائر، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 07، العدد 01، الجزائر، 2023.

15) صافية بومصباح، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد 2، الجزائر، 2021.

16) صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 3، الجزائر، 2016.

17) عبد الرؤوف عز الدين، صابر بوعوينة، أدوات قياس الأداء وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ومدى مساهمتها في التنبؤ بفشلها المالي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 12، العدد 01، الجزائر، 2021.

18) غالم كمال، بن خليف طارق، تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق انموذج بطاقة الأداء المتوازن، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01 مكرر، الجزائر، 2021.

19) فاطمة الزهراء بوطورة، ليندة رقام، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، المجلة الجزائرية للامن والتنمية، المجلد 10، العدد 01، الجزائر، 2021.

20) كردوسي محمد، دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 02، الجزائر، 2020.

21) كلاش مريم، بهلول نور الدين، دور إدارة المخاطر في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 3، الجزائر، 2021.

22) محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 05، العدد 01، الجزائر، 2021.

23) محمد عبد الفتاح زهري، شريف جمال سعد، شيرين محمد فؤاد عبد المنصور، واقع نظام الإنتاج في الوقت المحدد بالمطاعم الكاجوال في مصر، المجلة الأورومتوسطية لاقتصاديات السياحة والفندقة، المجلد 07، العدد 07، مصر، 2025.

24) مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 17، العدد 1، الجزائر، 2023.

25) مزياني نور الدين، بلاسكة صالح، أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في القيادة الاستراتيجية للمؤسسة، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 01، الجزائر، 2013.

26) مومني عبد القادر، تربش محمد، تقنيات إدارة الجودة الشاملة الداعمة للاداء، مجلة نوميروس الاكاديمية، المجلد 02، العدد 01، الجزائر، 2021.

27) ميلود بن خيرة، إبراهيم براهمية، أساليب محاسبة التسيير الحديثة ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الوطنية للوالب والبراغي غليزان، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 10، العدد 2، الجزائر، 2021.

28) ميلود خليفة، الهادي سحيري، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية، الطبعة الأولى، منشورات كلية المحاسبة–غريان، جامعة الجبل الغربي، الجماهيرية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى، 1992.

29) نعيمة مخلوفي، أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الانشطة على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2023.

30) نوارة محمد، دور الإنتاج في الوقت المحدد في خلق مصادر الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، مجلة البناء الاقتصادي، العدد 01، الجزائر، 2018.

31) نور الدين سنجاق الدين، عائشة بن سعيد، المحددات الداخلية للملاءة المالية لشركات التأمين في الجزائر، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 12، العدد 01، الجزائر، 2026.

32) الهام يحياوي، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تطوير البرمجيات، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 28، الجزائر، 2013.

33) هبة حمادة أبو عرب، أيمن سليمان أبو سويرح، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تقيم كفاءة الأداء المالي في البلديات من وجهة نظر رؤساء البلديات في المحافظات الجنوبية–فلسطين–، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2020.

34) ودان سهام، بختي زليخة، سياسة الرفع المالي وأثره على مردودية المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 19، العدد 1، الجزائر،2024.

قائمة الملاحق

الملحق (01): قائمة الأصول لسنة 2021

UNITE VANNES

ZONE INDUSTRIELLE BERROUAGHIA EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

N° D'IDENTIFICATION:099716000280672

BILAN (ACTIF) <copie provisoire>

ACTIF	NOTE	N			N-1
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		1 762 891,74	1 760 485,08	2 406,66	
Immobilisations corporelles					
Terrains		984 903 000,00		984 903 000,00	
Bâtiments		680 157 303,68	680 157 303,68		
Autres immobilisations corporelles		350 291 458,85	344 835 492,84	5 455 966,01	
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					
Impôts différés actif		4 375 446,66		4 375 446,66	
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 021 490 100,93	1 026 753 281,60	994 736 819,33	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		92 058 612,36	4 113 052,74	87 945 559,62	
Créances et emplois assimilés					
Clients		438 364 829,31	33 453 155,51	404 911 673,80	
Autres débiteurs		11 716 165,50		11 716 165,50	
Impôts et assimilés		531 176,84		531 176,84	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		39 792 560,51		39 792 560,51	
TOTAL ACTIF COURANT		582 463 344,52	37 566 208,25	544 897 136,27	
TOTAL GENERAL ACTIF		2 603 953 445,45	1 064 319 489,85	1 539 633 955,60	

الملحق (02): قائمة الخصوم لسنة 2021

UNITE VANNES
ZONE INDUSTRIELLE BERROUAGHIA
N° D'IDENTIFICATION:099716000280672

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

BILAN (PASSIF) <copie provisoire>

	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation		709 159 832,55	
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		103 050 527,31	
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-1 619 719 504,73	
Comptes de liaison		2 180 396 339,56	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1 372 887 194,69**	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		23 028 666,65	
TOTAL II		**23 028 666,65**	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		77 859 963,60	
Impôts		7 256 154,81	
Autres dettes		58 601 975,85	
Trésorerie passif			
TOTAL III		**143 718 094,26**	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 539 633 955,60**	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق (03): جدول حساب النتائج لسنة 2021

UNITE VANNES
ZONE INDUSTRIELLE BERROUAGHIA
N° D'IDENTIFICATION:099716000280672

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

COMPTE DE RESULTAT /NATURE <copie provisoire>

	NOTE	N	N-1
Ventes et produits annexes		306 424 411,49	
Ventes et produits annexes interunités			
Variation stocks produits finis et en cours		-1 625 991,06	
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**304 798 420,43**	
Achats consommés		-95 686 098,02	
consommations et services interunités			
Services extérieurs et autres consommations		-16 978 518,97	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-112 664 616,99**	
Cession valeur ajoutée siège			
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**192 133 803,44**	
Charges de personnel		-88 093 142,38	
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 718 493,20	
IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION		**98 322 167,86**	
Autres produits opérationnels		22 169 730,25	
Autres charges opérationnelles		-1 534 380,12	
Dotations aux mortissements, provisions et pertes de valeurs		-2 849 281,62	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		790 735,61	
Cession résultat d'exploitation siège			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**116 898 971,98**	
Produits financiers		68 287,98	
Charges financiers		-800 025,88	
Frais financiers siège			
IV-RESULTAT FINANCIER		**-731 737,90**	
Cession résultat H.Exploitation Siège		-3 343 500,19	
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**112 823 733,89**	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		194 846,85	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**328 095 705,54**	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-225 172 001,23**	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**102 923 704,31**	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**102 923 704,31**	

الملحق (04): قائمة الأصول لسنة 2022

UNITE VANNES
ZONE INDUSTRIELLE BERROUAGHIA
N° D'IDENTIFICATION:099716000280672

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

BILAN (ACTIF) <copie provisoire>

ACTIF	NOTE	N			N-1
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		1 762 891,74	1 762 891,74		2 406,66
Immobilisations corporelles					
Terrains		984 903 000,00		984 903 000,00	984 903 000,00
Bâtiments		680 157 303,68	680 157 303,68		
Autres immobilisations corporelles		353 069 353,19	346 226 782,90	6 842 570,29	5 455 966,01
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		3 305 228,88		3 305 228,88	
Impôts différés actif		5 151 830,42		5 151 830,42	4 375 446,66
TOTAL ACTIF NON COURANT		**2 028 349 607,91**	**1 028 146 978,32**	**1 000 202 629,59**	**994 736 819,33**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		101 699 293,82	4 113 052,74	97 586 241,08	87 945 559,62
Créances et emplois assimilés					
Clients		399 194 641,17	33 453 155,51	365 741 485,66	404 911 673,80
Autres débiteurs		15 158 013,12		15 158 013,12	11 505 810,50
Impôts et assimilés		121 473,16		121 473,16	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		122 794 353,87		122 794 353,87	39 813 220,51
TOTAL ACTIF COURANT		**638 967 775,14**	**37 566 208,25**	**601 401 566,89**	**544 176 264,43**
TOTAL GENERAL ACTIF		**2 667 317 383,05**	**1 065 713 186,57**	**1 601 604 196,48**	**1 538 913 083,76**

الملحق (05): قائمة الخصوم لسنة 2022

UNITE VANNES
ZONE INDUSTRIELLE BERROUAGHIA
N° D'IDENTIFICATION:099716000280672

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

BILAN (PASSIF) <copie provisoire>

	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation		709 159 832,55	709 159 832,55
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		76 327 968,92	98 802 187,79
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-1 518 153 146,01	-1 619 719 504,73
Comptes de liaison		2 191 749 817,08	2 164 869 078,22
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1 459 084 472,54**	**1 353 111 593,83**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			10 051 127,95
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		27 114 896,97	23 028 666,64
TOTAL II		**27 114 896,97**	**33 079 794,59**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		79 331 907,47	87 798 258,22
Impôts	R3L02	795 406,62	7 256 155,37
Autres dettes		35 277 512,88	57 667 281,75
Trésorerie passif			
TOTAL III		**115 404 826,97**	**152 721 695,34**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 601 604 196,48**	**1 538 913 083,76**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق (06): جدول حساب النتائج لسنة 2022

UNITE VANNES
ZONE INDUSTRIELLE BERROUAGHIA
N° D'IDENTIFICATION:099716000280672

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

COMPTE DE RESULTAT /NATURE <copie provisoire>

	NOTE	N	N-1
Ventes et produits annexes		350 607 798,49	306 424 411,49
Ventes et produits annexes interunités			
Variation stocks produits finis et en cours		116 364,31	-1 625 991,06
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**350 724 162,80**	**304 798 420,43**
Achats consommés		-103 821 774,06	-94 511 103,29
consommations et services interunités		-98 000,00	
Services extérieurs et autres consommations		-37 184 661,77	-16 339 160,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-141 104 435,83**	**-110 850 263,29**
Cession valeur ajoutée siège			
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**209 619 726,97**	**193 948 157,14**
Charges de personnel		-97 331 141,93	-87 508 812,38
Impôts, taxes et versements assimilés		-3 454 327,74	-5 696 493,65
IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION		**108 834 257,30**	**100 742 851,11**
Autres produits opérationnels		3 018 715,17	55 497,18
Autres charges opérationnelles		-2 502 597,46	-2,12
Dotations aux mortissements, provisions et pertes de valeurs		-8 278 678,35	-2 849 281,61
Reprise sur pertes de valeur et provisions			790 735,61
Cession résultat d'exploitation siège			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**101 071 696,66**	**98 739 800,17**
Produits financiers		855 438,50	68 287,98
Charges financiers		-1 247 680,90	-600 276,48
Frais financiers siège			
IV-RESULTAT FINANCIER		**-392 242,40**	**-531 988,50**
Cession résultat H.Exploitation Siège		-2 687 391,12	
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**97 992 063,14**	**98 207 811,67**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		776 383,76	194 846,85
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**354 667 106,92**	**305 981 472,47**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-267 731 040,62**	**-207 310 282,68**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**86 936 066,30**	**98 671 189,79**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**86 936 066,30**	**98 671 189,79**

الملحق (07): تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة للمنتج الأول rvm dn

RVM DN :40

N.PIEC. PROD	DESIGNATION	N° DESSIN	MATIERE	POIDS	C. MATIER	TEMPS USINAGE 200	C.U	210	220	230	C.USINAG	C.USINAGE TOTAL	C. MATIER TOTAL	C. REVIENT
1	CORPS	020 00 1314 500.2	020 0167		611,36		48,24		34,25	3,00	1786,80	1786,80	611,36	3386,16
2	BAGUE DE SIEGE	fDI00 18011 1014	8 940 171		31,59		48,24		2,55		123,14	248,28	63,18	396,46
1	COIN	020 00 1314 501.2	020 0173		48,27		48,24		13,00		627,77	627,77	48,27	676,04
2	BAGUE DE SIEGE	0000 18017 1014	8 940 185		27,09		48,24		4,38	0,50	233,86	467,31	54,18	567,69
1	CAPOT	020 00 1314 502	020 0179		179,60		48,24		12,95		625,36	625,36	179,05	804,41
1	CLOCHE	020 00 1314 503.2	020 0182		31,80		48,24				0,00	0,00	31,8	31,80
1	PREGGE ETOUPE	0000 18017 1007	8941 003		88,80		48,24		8,04		388,25	388,25	88,8	477,05
1	VOLANT RVM DN40	0000 12003 1004	890 1001		138,62		48,24			0,15	6,64	6,64	136,02	144,66
1	ECROU DE TIGE	0000 05048 1007	8 940 236		40,62		48,24		3,80		183,50	183,50	40,62	224,12
BRUT				1196,80	0,00		48,24							
1	CARNITURE D18	0000 18007 1407	250 740 257	0,015	0,43		48,24	0,00	78,57	3,65	3975,12	4331,91	1255,28	5587,19
1	TGE D17	0000 23022 1014	220 111 760	0,46	95,92	1,02	48,24		1,63		78,71	78,71	0,4293	19,18
1	DISQUE	0000 06023 1001	ST38B2K R2S	0,07	1,48		48,24		16,35		838,75	836,75	95,9192	934,67
SEMI.FROSUIT				97,83	1,02		48,24	0,00	3,51	0,00	169,60	169,60	1,4606	173,99
4	VIS A 6 PANS	M 10X45 0601	642 901 248		11,80		48,24				0,00	1086,96	97,83	1184,70
1	VIS A 6 PANS	M 6X16 0 558	S42401 177		0,88		48,24				0,00	0,00	47,2	47,20
2	VIS A TETE MARTEAU	BM 10X40 0 186	640 701.247		140,13		48,24				0,00	0,00	0,88	0,88
4	ECROU A 6 PANS	M 10 0.934	644 607 015		2,56		48,24				0,00	0,00	280,26	280,26
2	ECROU A 6 PANS	M 10 0.934	644 617 015		45,16		48,24				0,00	0,00	10,24	10,24
1	JOINT DE CORPS	0000 15013 1014	412 851 020		69,29		48,24				0,00	0,00	92,32	92,32
1	JOINT TORIQUE	0000 15047 1107	412 851 170		57,20		48,24				0,00	0,00	69,29	69,29
P.NORMALISE					326,02		48,24				0,00	0,00	57,2	57,20
	TFMONTAGE						48,24			24,75	1086,16	1086,16	557,39	557,39
C.REVIENT							48,24					6515,05	1910,50	8425,55

الملحق (08): تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة للمنتج الثاني poteau

POTEAU D'INCENDIE DN100 MODELE COURT DN100

N°PIEC PROD	DESIGNATION	N° DESSIN	N° MODELE	PODS	COUT MATIERE	TEMPS USINAGE 200	C.U	210	C.U	220	C.U	230	C.U	C. USINAGE	C. USINAGE TOTAL	C M TOTAL	C. REVIENT
1	CORPS	143 10 1619 500	1 430 001		17 100,00	44,40	48,24	60,00	30,46		48,29	4,00	44,29	4 146,62	4 146,62	17 100,00	21 246,62
1	BASE	143 20 1619 501	1432001		8 550,00		48,24	38,15	30,46		48,29		44,29	1 162,05	1 162,05	8 550,00	9 712,05
1	BAGUE DE SIEGE	143 20 1519 502	1410023		2 651,84		48,24		30,46	19,60	48,29		44,29	946,48	946,48	2 651,84	3 598,32
1	CONE	143 30 1619 503	1431003		1 855,15		48,24		30,46	10,30	48,29		44,29	497,39	497,39	1 855,15	2 352,54
1	COUVERCLE DE FERMETURE	143 10 1619 504	1431004		1 012,08		48,24	13,20	30,46		48,29		44,29	402,07	402,07	1 012,08	1 414,15
1	ECROU DE MANOEUVRE	143 10 1619 505	1431005		2 900,00		48,24		30,46	8,76	48,29		44,29	423,02	423,02	2 900,00	3 323,02
1	DOUILLE DE GUIDAGE	143 20 1619 506	1911027		801,61		48,24	15,20	30,46		48,29		44,29	462,99	462,99	801,61	1 264,60
1	VOLANT A MAIN P.INCENDIE DN 10	0000 12013 1104	8901120		596,23		48,24		30,46		48,29	0,25	44,29	11,07	11,07	596,23	607,30
BRUT					35 466,91	44,40	48,24	126,55	30,46	38,66	48,29	4,25	44,29	8 051,69	8 051,69	35 466,91	43 518,60
1	PIECE INTERMEDIAIRE	143 20 1619 630	ARL000010	0,47	85,78		48,24	25,45	30,46		48,29	0,50	44,29	797,35	797,35	85,78	883,13
1	CORPS DE VIDANGE	143 10 1600 507	222 113 600	0,52	344,46		48,24		30,46	10,91	48,29		44,29	526,84	526,84	344,46	871,30
1	VIS DE VIDANGE	143 10 1600 508	222 113 600	0,18	119,24	0,94	48,24		30,46	9,90	48,29		44,29	523,42	523,42	119,24	642,65
1	DOUILLE FILETE	141 10 1500 509	220 115 000	0,92	4 460,43		48,24		30,46	19,45	48,29		44,29	939,24	939,24	4 460,43	5 399,67
1	TIGE DE MANOEUVRE	0000 25013 2019	40 167 022	0,98	590,32	13,29	48,24		30,46	33,71	48,29		44,29	2 268,97	2 268,97	590,32	2 859,29
1	TUBE DE MANOEUVRE	143 10 1619 511	110 301 060	1,54	637,28		48,24	8,65	30,46		48,29		44,29	263,48	263,48	637,28	900,76
1	ENSEMBLE DE FERMETURE	143 30 1619 513	660 904 403		1,00		48,24	18,71	30,46		48,29	5,00	44,29	791,36	791,36		791,36
SEMI PRO.					6 238,51	14,23	48,24	52,81	30,46	73,97	48,29	5,50	44,29	6 110,65	6 110,65	6 237,51	12 348,16
1	JOINT TORIQUE	D108/3 DIN 3770	412 822 188		98,00		48,24		30,46		48,29		44,29			98,00	98,00
2	JOINT TORIQUE	D20X4 3770	411 002 053		46,12		48,24		30,46		48,29		44,29			92,24	92,24
1	JOINT TORIQUE	D35X3 3770	411 003 530		45,50		48,24		30,46		48,29		44,29			45,50	45,50
1	JOINT TORIQUE	D24X2 3770	411 002 420		50,00		48,24		30,46		48,29		44,29			50,00	50,00
1	JOINT PLAT	0000 15014 1018	412 851 043		108,00		48,24		30,46		48,29		44,29			108,00	108,00
1	JOINT PLAT	0000 15002 1001	400 001 720		70,00		48,24		30,46		48,29		44,29			70,00	70,00
1	JOINT PLAT	D22XD5X3 3770	410 300 007		19,50		48,24		30,46		48,29		44,29			19,50	19,50
1	JOINT PLAT	0000 15051 1315	410 300 006		105,00		48,24		30,46		48,29		44,29			105,00	105,00
1	JOINT D'ARRET	143 30 1619 510.2	410 400 002		1 725,62		48,24	12,30	30,46	2,20	48,29		44,29	480,90	480,90	1 725,62	2 206,52
4	GOUJON FILETE	BM16X30 939	645 104 321		37,05		48,24		30,46		48,29		44,29			148,20	148,20
4	VIS H	M16X65 931	644 496 328		39,30		48,24		30,46		48,29		44,29			157,20	157,20
2	GOUPILLE CYLIN	D4X32	664 104 249		4,20		48,24		30,46		48,29		44,29			8,40	8,40
1	VIS H	M8X50 931	644 496 214		4,35		48,24		30,46		48,29		44,29			4,35	4,35
8	ECROU BORGNE	M16 1587	644 285 022		15,52		48,24		30,46		48,29		44,29			124,16	124,16
1	ECROU H	M8 555	642 301 013		2,98		48,24		30,46		48,29		44,29			2,98	2,98
1	RONDELLE PLAT	0000 06023 1003	660 013 005		1,09		48,24		30,46		48,29		44,29			1,09	1,09
1	ECROU	M12 DIN 934	644 607 017		4,28		48,24		30,46		48,29		44,29			4,28	4,28
1	RONDELLE PLAT	D10.5 TGL 125	660 910 032		0,94		48,24		30,46		48,29		44,29			0,94	0,94
1	VIS H	M16X85 931	664 104 365		10,25		48,24		30,46		48,29		44,29			10,25	10,25
1	CAPOT DE VIDANGE	143 10 1600 512.2	400 240 002		80,00		48,24		30,46		48,29		44,29			80,00	80,00
1	BILLE DE VIDANGE	SPHERIQUE D21	481 000 021		568,17		48,24		30,46		48,29		44,29			568,17	568,17
2	DEMI RAC.FIXE 76X2	S 61-703	590 330 001		500,00		48,24		30,46		48,29		44,29			1 000,00	1 000,00
1	BOUCHON SYMI DE 65	S 61-703	590 330 002		956,16		48,24		30,46		48,29		44,29			956,16	956,16
1	BOUCHON SYMI DE 65 JOINT	S 61-703	590 330 003		700,00		48,24		30,46		48,29		44,29			700,00	700,00
1	DEMI RAC.FIXE DE 100 G4"	S 61-703	590 330 004		850,00		48,24		30,46		48,29		44,29			850,00	850,00
1	BOUCHON SYMI DE100 A JOINT	S 61-703	590 330 005		1 681,55		48,24		30,46		48,29		44,29			1 681,55	1 681,55
1	VIS DE BLOCAGE	M6X 16	644 507 177		0,87		48,24		30,46		48,29		44,29			0,87	0,87
1	GOUPILLE CYLIN	D8 H 7X34	660 504 403		18,35		48,24		30,46		48,29		44,29			18,35	18,35
PIECE NOR					7 742,80	0,00	48,24	12,30	30,46	2,20	48,29	0,00	44,29	480,90	480,90	8 630,81	9 111,71
1	MONTAGE						48,24		30,46		48,29	149,60	44,29	6 625,78	6 625,78		6 625,78
COUT DE R							48,24		30,46		48,29		44,29		21 269,83	50 335,23	71 604,25

الملحق (09): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

UNITE VANNES
DPT FINANCES
SERVICE COMPTABILITE ANALYTIQUE

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES RFEL 2021- AVEC FRAIS DE SIEGE

ACTIVITE REP SEC		0,13	0,13	0,13	0,13	0,49	1,00			
EFFECTIFS	1,0	0,20	0,15	0,15	0,20	0,30	1,00			
w<	TOTAL	200,00	210,00	220,00	230,00	842,00	SECT. AUXIL.	PERSON.	COMMER.	FINANCE
REPART PRIMAIRE										
601190 mat. Cons.	1 314 578,76	5 511,26	27 748,15	7 586,75	332 521,05	419 460,33	521 751,22			
602410 four. Bureaux/ 749	609 910,93			5 566,89		1 725,00	207 415,07	117 085,37	184 842,14	93 276,46
602110 pieces de rech.	848 284,59	0,00	0,00	0,00	0,00	104 946,19	344 418,06	398 920,34		
602210 carburants/ 418	669 519,09						22 430,00	647 089,09		
605020 outillages	239 239,01	18 282,29	55 222,27	7 863,31	51 851,69	106 019,45				
602850 prod. D entret.-748	29 999,40					29 999,40				
602310 tennues de trav./748	406 528,57	56 305,71	58 161,81	29 338,84	91 305,71	130 291,04	60 000,00			
607410 eau.elec.gaz	5 960 138,29	755 453,91	756 027,75	756 888,50	756 027,75	2 935 740,39				
605000 autres Cons	90 823,52						90 823,52			
602190 autres fourn.	1 689 252,71	71 805,36	18 385,60	43 393,41	11 437,64	811 462,97	365 261,85	310 376,39	57 129,49	
CONSOMMATIONS	11 858 274,87	907 358,53	915 545,58	850 637,70	1 243 143,84	4 539 644,77	1 612 099,72	1 473 471,19	241 971,63	93 276,46
62.services	3 946 030,88	138 750,00	124 000,00	245 625,00	158 375,00	2 948 427,55	42 478,46	99 853,46	136 228,46	52 292,96
63.Frais du Personnel	44 046 571,19	768 952,05	666 607,90	1 444 266,97	1 928 937,46	6 189 125,04	23 924 484,43	3 398 914,68	3 683 557,07	2 041 725,62
64.Impots et Taxes:	5 718 493,20	571 849,32	428 886,99	428 886,99	571 849,32	857 773,98				
65.Frais divers	767 190,06	153 438,01	115 078,51	115 078,51	153 438,01	230 157,02				
66Frais Financiers	400 012,94	50 702,07	50 740,58	50 798,35	50 740,58	197 031,36				
68.Dot. Aux amort.	1 424 640,81	284 928,16	213 696,12	213 696,12	284 928,16	427 392,24				
frais de siege	6 853 453,50	870 690,70	528 018,03	528 018,03	870 690,70	4 056 036,05				
S/Total charges	75 014 667,45	3 746 668,84	3 042 573,70	3 877 007,67	5 262 103,07	19 445 588,00	25 579 062,60	4 972 239,32	4 061 757,15	2 187 295,03
REPART.SECOND.										
SECT.AXILL.	25 579 062,60	2 242 173,58	2 244 636,30	2 248 330,39	2 244 636,30	16 599 286,02				
ADMINISTRATION	11 221 291,51	1 422 310,72	1 423 391,09	1 425 011,65	1 423 391,09	5 527 186,96				
Total charges	72 174 295,39	7 411 153,14	6 710 601,10	7 550 349,70	8 930 130,46	41 572 060,98				
Nombre d'unités d'œuvres	20 773	2 633	2 635	2 638	2 635	10 232				
Cout d'unité d'œuvres		2 814,72	2 546,72	2 862,15	3 389,04	4 062,95				
Cout par minute		46,91	42,45	47,70	56,48	67,72				