جامعة يحيي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة

دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

– دراسة حالة بمؤسسة توزيع الغاز والكهرباء بالمدية–

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبة:

بلعيسة ايمان

إشراف الأستاذة:

د, قاسيمي حورية

أعضاء لجنة المناقشة

د.بوعرار أحمد شمس الدين	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا
د.قاسيمي حورية	أستاذة محاضرة(ب)	مشرفا ومقررا
د.خلادي راضية	أستاذة محاضرة (ب)	عضوا

السنة الجامعية:2023/2022

الإهـــــــــداء

الحمد الله الذي قدرنا على إتمام على هذا العمل المتواضع واتمنى من الله عز وجل

ان يوفقنا في ذلك" أهديه إلى أغلى وأعز ما أملك في الوجود، أمي أطال عمرها

وأبي رحمة الله عليه، وإلى كل من ساعدني في هذا العمل أ ستاذتي قاسيمي حورية

وإلى جميع لأصدقاء وبالأخص صديقة الغالية تومي رحمة،وإلى جميع الأهل والأقارب

الى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

وإلى كل زملائي الذين ساروا معي في مشواري الجامعي

وإلى الذين لمست فيهم طيب المعشر

إيمان

الشـــكر والعـــــرفان

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل وعلى ما يسرت لنا من سبيل العلم ومناهل المعرفة لإنجاز ونسأل الله أن ننفع به امتنا لما فيه خير والحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد آله وصحبه ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين أما بعد" فإنني أتوجه بجزيل الشكر والعرفان الكبير إلى أستاذتي الفاضلة

حورية قاسيمي التي رضت الإشراف على هذه المذكرة ومتابعتها الدائمة وتوجيهاتها

السديدة التي كانت لها الفضل الكبير في إنجاز هذه المذكرة

وكذلك أقدم الشكر إلى كل عمال مؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز –المدية كانا لهم العون في

إتمام الجانب التطبيقي لهذه الدراسة .

شكراً جزيلا لكم جميعاً....

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية محاسبة التكاليف في تحسين عملية الأداء المالي بالمؤسسة، وهذا من خلال مختلف المفاهيم النظرية للموضوع، و دراسة حالة لمؤسسة توزيع الغاز والكهرباء فرع المدية خلال الفترة الدراسة **2019- 2021**، فتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، ومختلف الوثائق المالية للمؤسسة، وكذا المقابلة مع موظفي المصالح المالية والمحاسبة، حيث توصلنا إلى أهم النتائج التي تعكس الكفاءة والفعالية في تسيير مواردها من خلال مختلف المؤشرات المالية وتحليل لتكاليفها، فاستعمال محاسبة كنظام تسيير لمختلف التكاليف أصبح أمرا ضروريا في تحسين الأمثل لأدائها بمختلف أنواعه، واتخاذ القرارات الملائمة في مجال تحسين الأداء المالي، كما أن تنوع طريقة تطبيقها بهدف توفير المعلومات جيدة والملائمة لمتخذي القرارات لضمان فاعلية اكبر لنظام محاسبة التكاليف الذي أصبح حتمية ضرورية من أجل مواكبة مختلف التغيرات.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، سعر التكلفة، طرق حساب التكاليف، أداء المالي، مؤشرات التوازن المالي.

Résumé:

Cette étude vise à clarifier l'importance de la comptabilité analytique dans l'amélioration du processus de performance financière de l'organisation, et cela se fait à travers divers concepts théoriques du sujet, et une étude de cas de la Société de distribution de gaz et d'électricité, branche Medea, au cours de l'étude période 2019-2021, il s'est donc appuyé sur l'approche descriptive analytique, et les différents documents financiers de la société Ainsi que l'entretien avec les employés des services financiers et comptables, où nous avons atteint les résultats les plus importants qui reflètent l'efficacité et l'efficacité dans la gestion de ses ressources à travers différents indicateurs financiers et une analyse de leurs coûts Améliorer la performance financière, ainsi que la diversité de son mode d'application afin de fournir une information juste et appropriée aux décideurs pour assurer une plus grande efficacité du système de comptabilité analytique, qui est devenu une nécessité pour accompagner les différentes évolutions.

Mots clés : comptabilité analytique, prix de revient, méthodes de calcul des coûts, performance financière, indicateurs d'équilibre financier.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الفهرس	الصفحة
الإهداء	**I**
شكر وعرفان	**II**
الملخص	**III**
قائمة الجداول	**V**
قائمة الأشكال	**VIII**
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف	3
المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف وخصائصها	3
المطلب الثاني: وظائف محاسبة التكاليف	5
المطلب الثالث: مبادئ محاسبة التكاليف	5
المبحث الثاني: أنواع محاسبة التكاليف	6
المطلب الأول: طبيعة محاسبة التكاليف	6
المطلب الثاني: علاقة بين محاسبة التكاليف وباقي الفروع المحاسبية	7
المطلب الثالث: تصنيفات محاسبة التكاليف	7
المبحث الثالث: الطريقة التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف	8
المطلب الأول: الطريقة التقليدية لمحاسبة التكاليف	8
المطلب الثاني: طريقة التكلفة الحديثة على أساس الأنشطة**(ABC)**	11
المطلب الثالث: المقارنة بين نظام **ABC** والأنظمة التقليدية	12
خلاصة الفصل الأول	14
الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة	
تمهيد	21

المبحث الأول: ماهية الأداء في المؤسسة	22
المطلب الأول: مفهوم الأداء	25
المطلب الثاني: أنواع الأداء	26
المطلب الثالث: قياس وتقييم الأداء	28
المبحث الثاني: تحليل الأداء المالي	30
المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي	35
المطلب الثاني: مؤشرات تقييم الأداء المالي	45
المطلب الثالث: مصادر تقييم الأداء المالي	46
خلاصة الفصل الثاني	46
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز فرع المدية	
تمهيد:	48
المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة سونلغاز فرع المدية	49
المطلب الأول: عرض عام للشركة القابضة ولمجمع سونلغاز	54
المطلب الثاني:عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز	54
المطلب الثالث:تقديم مديرية التوزيع بالمدية	64
المبحث الثاني: واقع استعمال محاسبة التكاليف في المؤسسة	71
المطلب الأول: الطريقة التقليدية لحساب التكاليف	73
المطلب الثاني: الطريقة الحديثة لحساب التكاليف	73
المطلب الثالث: المقارنة بين الطريقة التقليدية والحديثة لحساب التكاليف	76
المبحث الثالث: تحليل الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة	82
المطلب الأول: تقديم الميزانية المالية	82
المطلب الثاني: تحليل مؤشرات التوازن المالي الوظيفي	86
المطلب الثالث: تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة	90
خلاصة الفصل الثالث	92
الخاتمة	94
قائمة المراجع	99

قائمة الملاحق	105

فهرس الجداول

رقم	العنوان	الصفحة
1-01	تكاليف وحدات المنتجة	12
1-02	تكاليف وحدات المباعة	13
1-03	أوجه الإختلاف بين الأنظمة التقليدية ونظام ABC	18
2-05	الميزانية المالية بعناصرها	36
2-06	نموذج لحساب النتائج حسب الطبيعة	38
3-07	تكلفة الشراء مادة الكهرباء والغاز 2019	54
3-08	سعر التكلفة مادة الكهرباء والغاز 2019	55
3-09	النتيجة التحليلية2019	56
3-10	تكلفة الشراء لمادة الكهرباء والغاز 2020	56
3-11	سعر التكلفة2020	57
3-12	النتيجة التحليلية2020	58
3-13	تكلفة الشراء مادة الكهرباء والغاز 2021	58
3-14	سعر التكلفة2021	59
3-15	النتيجة التحليلية2021	60
3-16	توزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة للكهرباء والغاز 2020	62
3-17	توزيع الأعباء المتغيرة للتموين والتوزيع 2019	62
3-18	حساب النتائج التفاضلي لمؤسسة سونلغاز للكهرباء والغاز 2019	62
3-19	توزيع الأعباء المتغيرة للتموين والتوزيع2019	63
3-20	حساب النتائج التفاضلي للكهرباء والغاز 2021	64
3-21	تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية 2019	65
3-22	مسببات التكلفة 2019	66
3-23	تجميع التكلفة ذات مسبب مشترك2019	66
3-24	تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	67

25-3	تجميع الأنشطة	67
26-3	حساب تكلفة كل نشاط2019	67
27-3	حساب سعر التكلفة على أساس الأنشطة ABC	68
28-3	تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية 2020	68
29-3	مسببات التكلفة (2020)	69
30-3	تجميع تكلفة ذات مسبب مشترك	69
31-3	تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط 2020	70
32-3	تجميع الأنشطة2020	70
33-3	حساب تكلفة لكل مركز 2020	70
34-3	حساب سعر التكلفة للكهرباء والغاز على أساس الأنشطة ABC	71
35-3	المقارنة بين التكاليف الطريقة التقليدية لحساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 2020	71
36-3	الميزانية المالية المفصلة للسنوات 2019-2020-2021	73
37-3	الميزانية المالية المفصلة للسنوات 2019-2020-2021	74
38-3	الميزانية المالية المختصرة للفترة (2019-2020)	75
39-3	الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم خلال الفترات محل الدراسة	76
40-3	أنواع رأس المال العامل حلال السنوات الدراسة	77
41-3	الخزينة الصافية للمؤسسة خلال الفترة(2019-2020)	78
42-3	يوضح مختلف النسب المالية لوحدة الإنتاج خلال الفترة(2019-2020-2021)	80

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
2-1	هيكل التنظيمي لمديرية التوزيع	**43**
2-2	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	**53**

مقدمة عامة

في ظل التحولات التي يشهدها العالم والتغيرات السريعة المرتبطة بظاهرة العولمة واشتداد المنافسة والإنفتاح على الأسواق العالمية وظهور تقنيات حديثة لتكنولوجيا المعلومات والإتصال، الأمر الذي أدى بالمنظمات إلى ضرورة مواجهة العديد من الصعوبات والتحديات ومحاولة منها لمواكبتها والتكيف معها، فأدى ذلك إلى الإعتماد على أنظمة حديثة تستجيب لمختلف هاته المتغيرات البيئية ومساهمتها في بناء استراتيجيات تهدف بها إلى تحقيق أهدافها المرتبطة بالكفاءة والفاعلية، فتطوير وتحسين الأداء في المنظمات مرهون بمختلف الأنظمة الإدارية التي تساعد على ترشيد القرارات الإدارية والمساعدة على الاستخدام العقلاني للموارد والمحافظة على تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.

فنظام محاسبة التكاليف يعتبر من بين أهم الأنظمة التي أضحت لها مكانة وأهمية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة وتحقيق الكفاية الإدارية والإنتاجية، وتحقيق الرقابة المستمرة لعناصر التكاليف والسيطرة عليها بهدف تحديد الإنحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

وتعد المؤسسات الجزائرية كبقية المؤسسات بحاجة إلى نظام محاسبة التكاليف من أجل تشخيص وتحسين للأداء المالي، وصولا إلى ترقية مواردها والوقوف أمام مختلف التحديات خاصة التكنولوجية منها.

و بناءا على ما سبق ذكره نطرح الإشكالية الرئيسية للبحث:

ماهو دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز بولاية المدية؟

وينبثق من السؤال الرئيسي مجموعة من الأسئلة الفرعية على النحو التالي:

1. ما هي التقنية استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة؟
2. ما هي مؤشرات تحقيق التوازن المالي؟ وكيف تساهم في تحسين الأداء المالي؟
3. كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز بولاية المدية؟

1- فرضيات الدراسة:

في ضوء إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية يمكننا أن نقدم بعض الإجابات المؤقتة للأسئلة البحث:

1. تعتمد المؤسسة في تقييم أدائها المالي على عدة طرق من بينها الطريقة التقليدية، والطريقة الحديثة.
2. تستعين المؤسسة بعدة مؤشرات في تقييم أدائها المالي وتعتبر من أهم الطرق لتحسين الأداء في المؤسسة الإقتصادية.
3. تساهم محاسبة التكاليف في تقييم أدائها المالي في مؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز –المدية–على الطرق التقليدية والحديثة لحساب مختلف تكاليفها المحاسبية.

2- أهمية الدراسة:

نسعى من خلال قيامنا بهذه الدراسة العلمية إلى إيضاح أهمية موضوع محاسبة التكاليف والأداء المالي التي تكمن في النقاط التالية:

1 – العلاقة بين طرق استخدام تحليل التكاليف ودورها في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز بالمدية.

2- تقديم توجيهات وتوصيات عامة التي يمكن أن تعتمدها المؤسسات الجزائرية مستقبلا من أجل الإهتمام بأنظمة حديثة لنظام محاسبة التكاليف الذي يعتبر من المقومات الهامة في المؤسسات.

3-أهداف الدراسة:

هناك عدة أهداف من بينها:

1 – أهمية محاسبة التكاليف ودورها في تحسين الأداء المالي لاتخاذ القرارات الفعالة.

2 – إبراز أهم التقنية التي تستعملها محاسبة التكاليف خاصة الحديثة التي تتماشى مع التطورات لأنها تساعد على تعزيز مكانتها وإعطاء صورة واضحة للمؤسسة.

3 – مدى أهمية التقييم من خلال استعمال مؤشرات لمساعدتها على تحسين أدائها.

3-أسباب اختيار الموضوع:

من بين أهم الأسباب التي أدت بي إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي:

- التعرف على مدى تطبيق محاسبة التكاليف على المؤسسات.
- إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع نظرا لنقص المراجع المتعلقة بمحاسبة التكاليف.
- تناسب موضوع الدراسة مع طبيعة مجال التخصص.
- الإهتمام والرغبة الشخصية في التعرف على محاسبة التكاليف موضوع حديث من حيث طرق استخدامه وقليل التداول في الجامعات الجزائرية.

4-صعوبات الدراسة:

- قلة المصادر والمراجع التي تتناول موضوع محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية وهذا لحداثة الموضوع مما أضطر كل مرة اللجوء إلى الأنترنت والمكتبات الإلكترونية للحصول على المعلومات.
- عدم الحصول على كل المعلومات من المؤسسة وعدم منح الوقت الكافي للمتربص للشرح معلومات المقدمة من طرف المؤسسة.
- إستقبال المؤسسة المتربصين بطريقة عشوائية وعدم تخصيص المتربصين اليوم والوقت للتربص.
- كما أن غالبية الكتب التي تصدر عن محاسبة التكاليف وعلاقتها بتحسين الأداء المالي غير متوفرة إلا عن طريق الإشتراكي في المكتبات الإلكترونية.
- صعوبة استخراج الكتب من المكتبة الجامعة التي تصدر عن محاسبة التكاليف ودورها في تحسين الأداء المالي.
- ضيق الوقت خاصة من الجانب التطبيق بحكم أن المؤسسة استقبلت العديد المتربصين من مختلف التخصصات.

5- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار صحة الفرضيات تم الإعتماد على المنهج الوصفي حيث استعملنا المنهج الوصفي في معرفة مختلف المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف بصفة إجمالية واستعملنا المنهج التحليلي لتحليل مختلف الميزانيات باستعمال مؤشرات ومعايير متعلقة بالأداء المالي وهو الذي يتلاءم مع طبيعة الدراسة.

6-حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

-**الحدود الموضوعية:** تستهدف دراستنا بشكل أساسي المتغيرين المذكورين ضمن نموذج الدراسة مع الإشارة فقط أن كل متغير له أبعاده وعناصره التي سيتم إدراجها في الجانبين النظري والتطبيقي.

-**الحدود المكانية:** تم تحديد الدراسة المكانية لولاية المدية وبالضبط على مستوى مديرية التوزيع الكهرباء والغاز، التابعة لمؤسسة الإقتصادية.

-**الحدود الزمنية:** تمتلك حدود الزمانية في دراسة محاسبة التكاليف وذلك للفترة الممتدة من **2022** إلى **2023**.

7-مرجعية الدراسة:

تم الإعتماد على مختلف المراجع والتي تضمنت الكتب، الأطروحات والمذكرات الجامعية، المجلات والملتقيات، المواقع الإلكترونية في دراستنا.

8-الدراسات السابقة:

- مولاي الزين فاطمة، نقيلو كلثوم، **محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد درارية، أدرار، الجزائر، **2017/2016**، تهدف هذه الدراسة الى المعرفة الشاملة لمحاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير، وما مدى تأثيرها على تقييم الأداء المالي للمؤسسة.
- زوبير عائشة، بوسدر رشيدة، **محاسبة التكاليف كاداة مساعدة في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد زبانة، غيليزان، **2017/ 2018** تهدف هذه الدراسة ما مدى تأثير محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الإقتصادية.
- عادل عشي، **الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية قياس وتقييم** – دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل-بسكرة، مذكرة الماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة، **2002/2001**، تهدف هذه

الدراسة لمعرفة أهم المعايير والمؤشرات التي تعتمدها المؤسسة الإقتصادية لتقييم أدائها المالي.

9-مايميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة حيث أننا نشترك في نفس الموضوع، دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، أما أوجه الاختلاف تكمن في أن هذه الدراسة سلطة الضوء على محاسبة ودورها في تحسين الأداء المالي، حيث تم التطرق إلى الطرق التقليدية والحديثة أما الدراسة السابقة فتم دراسة التكلفة على أساس الأنشطة وعلاقتها بالأداء المالي.

10-هيكل البحث:

لتغطية موضوع الدراسة، نقوم بتقسيم هذا البحث إلى جانب نظري وآخر تطبيقي، وتقسيم الجانب النظري إلى فصلين نبرز فيهما الجوانب المختلفة لموضوع الدراسة فيما يخص:

الفصل الأول: بعنوان "**مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف**" يحتوي على أربعة مباحث، نرتكز في المبحث الأول على ماهية محاسبة التكاليف وأهميتها، أما المبحث الثاني تحليل الأداء المالي، بالإضافة إلى أهميتها وخصائصها، أما المبحث الثالث فتطرقنا إلى طرق حساب التكاليف.

الفصل الثاني: بعنوان "**الأداء المالي في المؤسسة**" فسنتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث، المبحث الأول نشير فيه إلى ماهية الأداء المالي، وأهدافه وأهميته، وخصائص، أما المبحث الثاني يتم التطرق إلى تحليل الأداء المالي، وفي المبحث الثالث، استخدام نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات.

الفصل الثالث: وفي الأخير سنحاول إسقاط ما جاء في الجانب النظري على العينة محل الدراسة وهذا من خلال تقديم عام للمؤسسة ومختلف الطرق التي تعتمدها المؤسسة في تقييمها أدائها المالي، وذلك من خلال دراسة ثلاث ميزانيات، الفترة الممتدة من **2019** إلى**2021**.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

تمهيد:

عرفت محاسبة التكاليف تطورا تاريخيا مع التطور الإقتصادي والتكنولوجي وفي المقابل اتسعت أهدافها وتطورت أدواتها ووسائلها الإنتاج البيانات والمعلومات مساهمتها بذلك في رفع فعالية وكفاءة العملية الإدارية.

لقد عكست محاسبة التكاليف التقليدية تغيرا عبر الزمن حسب متغيرات وخصائص بيئة المؤسسة الداخلية ومع ضرورة الإنتقال إلى بيئة الأعمال الحديثة، التي تتصف بأنها بيئة تنافسية وتصنيعية مرنة، أصبح لنظام محاسبة التكاليف مكانة لتحديث الأنظمة المحاسبة التحليلية لمواكبة هاته التغيرات، التي تهدف إلى توفير المعلومات والبيانات الملائمة لاتخاذ القرارات، وتوصيل هذه المعلومات إلى مستخدميها بالطريقة المناسبة وبالصورة المرغوبة.

هذا ما سنحاول التعرف عليه من خلال المفاهيم النظرية في هذا الفصل:

المبحث لأول: ماهية محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: أنواع محاسبة التكاليف

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة المالية التي ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخلين والأطراف الخارجية من بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها.

ويهدف هذا المبحث إلى إبراز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف والذي سوف نتطرق إليه في المطلب الأول إلى مفهوم محاسبة التكاليف وخصائصها، وأهدافها، وأهميتها، وفي المطلب الثاني إلى وظائف محاسبة التكاليف، أما المطلب الثالث إلى أنواع محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب بتقديم أهم التعريفات لمحاسبة التكاليف وأهدافها وأهميتها.

الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف فرعا أساسيا من فروع المحاسبة التي تهتم بقياس التكاليف الإنتاج السلع، أو تقديم الخدمات، أو أداء وظائف مساعدة داخل المؤسسة والأنشطة المرتبطة بها، فهي تتطلب محاسب التكاليف لديه المعرفة والمهارات لقياس التكلفة بطريقة علمية سليمة.

بهدف الوصول إلى تعريف محاسبة التكاليف سنحاول التعرف على المصطلحات التالية:

- **المحاسبة:** عرفت جمعية الأمريكية سنة **1966المحاسبة،** بأنها "عملية تشخيص وقياس وإيصال المعلومات الإقتصادية بشكل يمكن الأطراف ذات العلاقة من الحكم على الأمور المالية للمؤسسة "وكذلك هي عملية فنية تتضمن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية واستخلاص النتائج المرتبة على هذه العمليات.[1]
- **التكلفة:** تعني كلمة التكلفة من وجهة النظر المحاسبة تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة، أو خدمة في الماضي أو الحاضر أو المستقبل، بمعنى التدفقات نقدية خارجية أو تعهدات بالدفع في الفترة المستقبلية أو نقص في قيمة الأصول المملوكة نتيجة استخدام وبذلك يمكن التعبير عن التكاليف بأنها المبلغ، أو المبالغ التي

[1]– نعيم دهمش وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 04 (بتصرف)

يعبر عنها بالوحدات النقدية المدفوعة نقدا، أو المتمثلة في بعض الأصول المستنفذة، أو إلزام قائم يتعلق بخدمات، أو بضائع ثم الحصول عليها، وأنه متوقع الحصول عليها في المستقبل.

ويتضح مما سبق أن التكلفة تعبر عن وعلى ذلك فإن كلمة تكلفة لا تعني شيء واضح إلا إذا أضيف إليها صفة توضح طبيعة الشيء المقاس ومن هذه الصفة يمكن استدلال على نوع التكاليف المقصود، ويعني ذلك أن التكلفة تشير إلى قياس قيمة الموارد المستخدمة مصطلح محاسبة التكاليف يعني مصطلح محاسبة التكاليف تحقيق وظيفتين هما:

الوظيفة الحسابية للعناصر استخراج قيم أو تكاليف نشاط معين معروف وله صفة وطبيعة تميزه وقابل للقياس النقدي والوظيفة الرقابية أي مساءلة للأفراد ومحاسبتهم عن البنود أو العناصر التي تدخل في إطار مسؤوليتهم، وتم استفاد في نشاط لتحقيق هدف.[1]

- **سعر التكلفة:** هو مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف، المنفعة، أي التكلفة الكلية التي يتحملها منتج، أو خدمة، منذ الشروع في إنجازه إلى غاية بيعه وتسليمه، ولكن السعر التكلفة واحد.[2]
- **الخسارة:** هي النفقة المستنفدة التي لا يستفيد مقابلها إيراد أو منفعة، أي فقد القيمة دون الإستفادة منها.[3]

ولمحاسبة التكاليف عدة تعارف نذكر منها:

-**تعريف الأول:** هي عبارة عن مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة. [4]

---

[1]- محمد الوقاد، **لأصول لمحاسبة ولأسس العلمية في محاسبة التكاليف**، عمان، دار الأعصار العلمي، للنشر والتوزيع، 2012، ص 27.

[2]- علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان لمطبوعات الجامعية، الجزائر 1994، ص 04 (بتصرف)

[3]- نعيم دهمش، **مبادئ المحاسبة**، المرجع السابق، ص 14.

[4]- نفاذ هجيرة، بوزيد فوزية، **أثر محاسبة التكاليف في تحسين لأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية العمومية**، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية مالية ومحاسبة، ص 03.

-**تعريف الثاني:** وينظر إليها أيضا على أنها "توظيف مبادئ وطرق وأساليب التكاليف لخدمة علم وفن" الرقابة على التكاليف وتحديد ربحيه، وتتضمن عملية تقديم المعلومات المستمدة من ذلك لغرض اتخاذ القرارات الإدارية.[1]

- **تعريف الثالث:** تعتبر نظاما منهجيا متكاملا قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية للأزمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم البيانات واتخاذ القرارات.[2]

ومن خلال التعارف السابقة يمكن تبني **تعريف شامل** لمحاسبة التكاليف على أنها: "نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلا للأنشطة سواء إنتاجية أو خدمة وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء سلعة، أو خدمة".[3]

ومن خلال التعارف السابقة يمكن استخلاص نقاط التالية:

- ✓ أن محاسبة التكاليف تتعلق بتشغيل البيانات تختص بتكلفة مدخلا للأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات؛
- ✓ أن محاسبة التكاليف تختص بتحديد تكلفة سلعة، أو خدمة في مراحلها المختلفة،
- ✓ إن تشغيل بيانات التكاليف يخضع لمجموعة من القواعد والمفاهيم المحددة،
- ✓ إن مخرجات نظام محاسبة التكاليف من تقارير ومعلومات تخدم إدارة المنشأة في اتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة و تقييم الأداء...الخ.[4]

الفرع الثاني: خصائص محاسبة التكاليف

تتميز محاسبة التكاليف مجموعة من الخصائص تعتبر أداة للحكم على جودة التكاليف وتتمثل فيما يلي:

- . توافق بين نظام محاسبة التكاليف وطبيعة نشاط المنشأة حيث يجب تصميم النظام بما يخدم الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها؛

---

[1]- ميلود خليفة، الهادي السحيري، **محاسبة التكاليف الفعلية**، الطبعة لأولى، ليبيا، ص 50.

[2]- صالح الرزق الله، خليل بن وراد، **مبادئ محاسبة التكاليف**، عمان، 1997 ص 29.

[3]- محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، 2003، دار الجامعة 84 شارع غنيم "الإبراهيمية لإسكندرية " 2002 ص 19.

[4]- محمد سامي رضا، **مبادئ محاسبة التكاليف**، المرجع السابق، ص 20.

- . أحكام الرقابة على التكاليف فالنظام الجيد هو الذي يمكن من متابعة عناصر التكاليف منذ لحظة حدوثها وحتى توزيعها على المنتجات الأمر الذي يسمح بالوقوف على الإنحرافات بأول واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنه؛
- المرونة والسهولة والوضوح، يجب أن يكون النظام قابل للتعديل لمقتضيات والظروف والتغيرات التي تصاحب تطوره.[1]

الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف تختص وتهدف إلى إنتاج المعلومات المالية والعينية التي تتطلبها إدارة الوحدة لمحاسبة التسيير دفة النشاطات في الوحدة وقيام وتشمل هذه المعلومات كالآتي:

– المعلومات اللازمة للمساعدة في إعداد وتنفيذ خطط الوحدة المستقبلية؛

– المعلومات اللازمة لقياس التكاليف والإيرادات والأرباح الخاصة بالفترة المحاسبية؛

– المعلومات اللازمة لقياس تكلفة الإنتاج لغرض تحديد تكلفة وحدة المنتج ولغرض التسعير ؛

– **قياس تكاليف الإنتاج:** تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف من مواد وأجور ومصروفات بغرض قياس تكلفة الإنتاج خلال فترة معينة من الزمن وتقييم محزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبية.

– توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتخطيط تكاليف النشاط الجاري؛

الفرع لرابع: أهمية محاسبة التكاليف

– يعمل على تجميع معلومات، وتصنيفها، وتلخيصها، وتحليلها، والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛

– يعمل على تجميع وتخصيص وتحليل تكاليف الإنتاج، أو النشاط لتحديد تكلفة وحدات الإنتاج، وتحديد التكاليف التي تحدث في الوحدات الإدارية المختلفة وتقديم معلومات مفيدة للأغراض الإدارية، بما فيها، الرقابة والتخطيط تكاليف لإنتاج؛

[1]– مهند جعفر، حسن حبيب، **دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية السودانية**، دراسة ميدانية، السودان المجلد، 15 العدد (02) 2021، ص 06

– مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات الخدمات المختلفة التي تقوم الشركة بإنتاجها أو تقديمها؛[1]

– توفير المعلومات الضرورية للإدارة من تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة؛

–توفير المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل المختلفة، وكذلك لتقييم أداء الوظائف المختلفة في الشركة.[2]

المطلب الثاني: وظائف محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستعيد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها اقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي.

–**الوظيفة التسجيلية:** الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكاليفي والتي تستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية.

–**الوظيفة التحليلية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.

–**الوظيفة التفسيرية ولإخبارية:** القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء العملية التسجيل والتحليل والرقابة) في شكل قوائم وتقارير، توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفية وتفسير لها تفسيرا علميا مدلولا لهذه الوقائع.[3]

المطلب الثالث: مبادئ محاسبة التكاليف

---

[1]– كاميليا بلرهمي، نور الهدى عموري، **دور محاسبة التكاليف في تحسين لأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية**، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماستر، في المالية والمحاسبة جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2019–2020، ص 120.

[2] –محمد تيسير، عبد الحكيم رجبي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الطبعة الرابعة، 2009، دار وائل للنشر الطبعة الخامسة 2010، ص 18.

[3]– سامي محمد الوقاد، **لأصول المحاسبية ولأسس العلمية في محاسبة التكاليف**، المرجع السابق، ص27.

ينبغي أن تعتمد محاسبة التكاليف على مبادئ عملية تثبت صحتها والإعتراف بها، من تحقيق أهدافها بيسر وسهولة ويمكن إنجاز أهم هذه المبادئ:

1. مبدأ التكلفة التاريخية: حيث تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للمحاسبة على الأصول والممتلكات وعن الخدمات المستلمة وطبقا لهذا المبدأ فإن العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع كما حدثت فعلا وهي التي تخضع للقيد المحاسبي في دفاتر التكاليف وذلك حسب حجمها وسعرها بموجب المستندات السليمة الدالة على إتمام العمليات وهذه التكلفة تكون عادة محددة أو يمكن تحديدها على أساس آخر غير هذه التكلفة سيواجه بمشكلة تحديد قيمة الأصل أو التزام خاصة في حالة عدم البيع أو التنازل.

2. مبدأ التحليل الحدي للتكاليف: ولتحقيق هدف التحليل الحد للتكاليف فإن نظام التكاليف يعتمد على تبويب النفقات إلى **(ثابتة ومتغيرة)** وذلك على أساس سلوك التكاليف وتغيرها مع تغيير حجم الإنتاج أو النشاط وذلك لدراسة العلاقة بين تغيرات حجم النشاط وتغيرات التكاليف.

3. مبدأ مقابلة للإيرادات بالنفقات: إن استمرار المنشأة يؤدي إلى تقسيم حياتها الطويلة إلى فترات محاسبية ويقتضي ذلك تحديد إيرادات للوصول إلى صافي الدخل الخاص بتلك الفترة ويعني ذلك أن النفقات ينبغي أن تتبع وتقابل الإيرادات الخاصة بها.[1]

4. مبدأ محاسبة التكاليف المسؤولية: يقضي هذا المبدأ بضرورة ربط المسؤولية عن كل نفقة **(تكلفة)** بشخص معين تدخل في إطار مسؤولية ولذلك يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وفقا للتنظيم الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة ومن قياس التكاليف.

5. مبدأ معايرة التكاليف: يقصد من تطبيق هذا المبدأ ضرورة ربط الأرقام الفعلية للتكاليف بالمقاييس المحددة مقدما والتي تتخذ أساسا لقياس كفاءة الأداء وقياس انحرافات ودراسة أسبابها والعمل على تخفيضها بقدر الإمكان أو منع تكرارها.

[1]- منير محمود سالم، **نظم التكاليف**، دار النهضة العربية، جامعة القاهرة، ص 07.

6. مبدأ تغطية التكاليف: يقضي هذا المبدأ بضرورة تحميل جميع عناصر التكاليف على الإنتاج سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت ثابتة أو متغيرة وذلك بتخصيص وتوزيع جميع عناصر التكاليف.[1]

المبحث الثاني: أنواع محاسبة التكاليف

يمكن النظر إلى التكاليف من عدة زوايا، على أنها فرع من المحاسبة وأنها الطريقة التي تقوم بحساب كافة التكاليف العملية الإنتاجية، لقد تطرقنا في المبحث إلى معرفة طبيعة التكاليف ومن ثم تصيف التكاليف من حيث طبيعتها، حسب الوظائف، حسب علاقتها بوحدة الإنتاج النهائي، وكذلك علاقة محاسبة التكاليف بالعلوم الأخرى، وسنعرض هذا في ثلاث مطالب ويكون على نحو التالي:

المطلب الأول: طبيعة محاسبة التكاليف

تعمل محاسبة التكاليف بطبيعتها على تطبيق مبادئ وأسس محاسبية في تحليل التكاليف وتسجيلها بغرض تحديد التكلفة الوحدات المنتجة **(سواء كانت سلعة أو خدمة)** وذلك من خلال تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختلفة، وتقييم لمخزون السلعي الإمكانية تحديد الربح الحقيقي وليس هذا فحسب وإنما تساعد في تحسين مستوى كفاية التشغيل في المنشأة، من خلال ما توفره من البيانات والمعلومات التي تساعد المستويات الإدارية المسؤولة عن التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.[2]

المطلب الثاني:علاقة بين محاسبة التكاليف وفرع المحاسبة الأخرى

تكتسي محاسبة التكاليف أهمية كبيرة داخل المؤسسة، الشيء الذي جعلها ذات علاقة تبادلية بالمحاسبات الأخرى، ويمكن تلخيص هذه العلاقات فيما يلي:

الفرع الأول: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية: تتفرع محاسبة التكاليف من المحاسبة المالية، وقد اهتمت المحاسبة المالية بتسجيل وتبويب العمليات من واقع

[1] – محمد سامي الوقاد، **الأصول المحاسبة والأسس العلمية في محاسبة التكاليف**، المرجع السابق ص ص، 30 – 31.

[2] – سامي محمد الوقاد، **محاسبة التكاليف**، المرجع السابق ص 28.

المستندات في سجلات ودفاتر محاسبية منظمة الاستخراج نتائج أعمال المشروع خلال السنة المالية.

كما أن المحاسبة المالية تقوم بإعداد البيانات، والعمليات بصفة إجمالية بينما تقوم محاسبة التكاليف بإعداد بيانات ومعلومات مالية بشكل تفصيلي محدد.

كما ترتبط محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية في الأوجه التالية:

- ✓ تعتبر محاسبة التكاليف امتدادا للمحاسبة المالية؛
- ✓ تتعاون المحاسب المالية مع محاسبة التكاليف في مجال إعداد الحسابات الختامية؛
- ✓ لابد من وجود نظام للتكاليف يعمل جنبا إلى جنب مع المحاسبة المالية.

الفرع الثاني: العلاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: إن لمحاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات، والمعلومات المالية التفصيلية، التي تقدمها الإدارة المشروع واستخدامها في مجال التخطيط، والرقابة، والتنظيم.

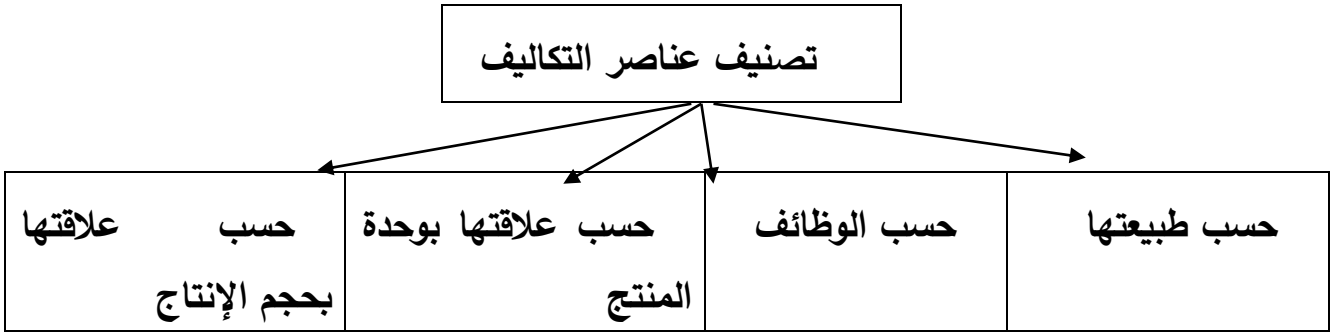
الفرع الثالث: علاقة المحاسبة التكاليف مع المحاسبة الحكومية: تقوم المحاسبة الحكومية على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة ومواصلات وغيرها وهذه الخدمات تحتاج إلى نفقات كبيرة ويجب استخدام محاسبة التكاليف من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع وخدمات.[1]

[1]– عبد الناصر ابراهيم، وآخرون، **محاسبة التكاليف الصناعية**، الطبعة لأولى 2002، الطبعة الثانية، 2006، 1426 ص ص، 18–20

المطلب الثاني: تصنيفات محاسبة التكاليف

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتكبدها لمؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعا للتغير في حجم النشاط، ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج وأخرى تخص جمع المنتجات، كما يوجد تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية كما يوجد منها غير ملائمة.

كما يمكن تصنيف التكاليف حسب المخطط الموضح لنا:[1]



المصدر: سامي محمد الوقاد، **محاسبة التكاليف**، المرجع السابق، ص 28

الفرع الأول: تصنيف التكاليف حسب طبيعتها

تصنيف التكاليف حسب طبيعتها يكون كما يلي:

***المواد الخامات** Ravmaterials: تتضمن الخامات والسلع التي تستخدم في تصنيع المنتج.

***الأجور**wages: تتضمن كافة ما يستحق للعاملين مقابل أدائهم لأعمالهم، وكذا ما يصرف لهم من مزايا، وما يستحق على المشروع من تأمينات تتعلق بالعاملين به؛

***المصروفات**Expenses: وتتضمن كافة التكاليف **(كافة ما يتحمله المشروع)** بخلاف المواد والأجور، ولا يقتصر تبويب عناصر التكاليف في المشروع حسب طبيعتها فقط بل يجب أن يتم تبويب هذه العناصر في ضوء الوظائف الرئيسية للمشروع حتى يمكن حساب تكلفة الإنتاج وتكلفة المبيعات والتكلفة الإجمالية.[2]

[1]- سامي محمد الوقاد، **محاسبة التكاليف**، المرجع السابق، ص 28.

[2]– عبد الرحمن توفيق، **طرق محاسبة التكاليف للأنشطة الصناعية**، مركز الخبرات المهنية للإدارة، 2010، مصر، ص 10.

الفرع الثاني: تصنيف التكاليف حسب الوظائف

تصنف عناصر التكاليف **(مواد، الأجور، المصروفات)** على حسب علاقتها بوظائف المشروع الرئيسية إلى:

- **وظيفة الشراء (التموين):** أعباء التموين أو الشراء؛
- **وظيفة الإنتاج:** وتشمل كافة ما ينفق على عمليات الإنتاج بالمشروع (أعباء الإنتاج في المؤسسة الصناعية)؛
- **وظيفة التوزيع:** أعباء التوزيع (تشمل كل النفقات التي تصرف في سبيل بيع وتوزيع منتجات المشروع؛
- **وظيفة الإدارية:** أعباء الإدارة (هي كل ما ينفق على الوظيفة الإدارية العامة بالمشروع)؛
- **وظيفة المالية:** أعباء التمويل.[1]

الفرع الثالث: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج النهائي

- **التكاليف المباشرة:** وهي التي ترتبط مباشرة بالمنتوجات والسلع المتعامل بها مثل المواد المستعملة فيها واليد العاملة التي تستعمل في التحويل"
- **التكاليف غير المباشرة:** وهي عكس السابقة فعي تتعلق بعناصر مختلفة كالتكلفة الخاصة بالطاقة، فهي مشتركة وليست خاصة، وعليه تطرح صعوبة في عملية حسابها وإلحاقها بعنصر معين.[2]

الفرع الرابع: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج

تصنف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى:

- تكاليف متغيرة variable؛
- تكاليف ثابتة fixedcosts؛
- تكاليف شبه متغيرة أو ثابتة semi variable cotssemfixedcosts.

وسوف نوضح كل منها فيما يلي:

---

[1]– زكريا لشهب، **دور العتبة المردودية**، الطبعة الأولى، 2014، الناشر مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ص ص22–23.

[2]- حسن جمعة الربيعي، وسعدون مهدي الساقي، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 86.

***تكاليف المتغيرة:** تتضمن العناصر التي تتغير زيادة ونقصا بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج وعمولات البيع.

***التكاليف الثابتة:** وهي تكاليف غير مرتبطة بحجم النشاط المؤسسة، فهي تلك ثابتة القيمة مثل تكلفة الإيجار.

***التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة:**

جزء منها ثابت ولآخر متغير مثل تكاليف الصيانة، فيها جزء دوري وجزء متغير كالتصليحات الناتجة عن استعمال المتزايد.[1]

المبحث الثالث: طرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف

يقوم نظام معلومات محاسبة التكاليف بحساب سعر التكلفة لمجموعة من السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة، حيث تعددت لحساب سعر التكلفة واختلاف أساليبها وفقا لتطورات نظام محاسبة التكاليف، والمتمثلة في الطرق التقليدية والطرق الحديثة والتي سنتطرق إليها في هذا المبحث.

كما يمكن التطرق إلى طرق تقدير التكاليف من خلال شرحها وإعطاء أمثلة لتوضيحها.

المطلب الأول: الطريقة التقليدية لمحاسبة التكاليف

لحساب التكلفة توجد عدة طرق سواء كانت التقليدية أو الحديثة ومن بين هذه الطرق ما يلي:

الفرع لأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

تعتبر طرق التكاليف التقليدية هي الطرق الأمثل لعدة سنوات وهو الأسلوب الأكثر شيوعا، يقوم نظام معلومات محاسبة التكاليف بحساب سعر التكلفة لمجموعة من السلع والخدمات التي أنتجتها المؤسسة، لكن هذا ليس الحل الوحيد، بل يتعدى الأمر ذلك إلى تحليل التكاليف وتحديدها من أجل مراقبتها واتخاذ القرار على أساسها، وفي يلي سنتطرق إلى أهم هذه الطرق:[2]

---

[1]– عبد الرحمن توفيق، **طرق محاسبة التكاليف للأنشطة الصناعية**، المرجع السابق، ص 30.

[2]- هادفي خالد، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية**، مذكرة غير منشورة، مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص 53.

أولا: طريقة التكاليف الكلية

تمثل جميع العناصر التكاليف المتعلقة بوحدة المنتج سواء تلك التكاليف التي تم تخصيصها بصورة مباشرة أو غير مباشرة مع وحدة المنتج، سواء كانت ثابتة أو متغيرة، كما تحمل الجزء المباع من الإنتاج كافة تكاليف البيع المباشرة وغير المباشرة سواء ثابتة أو متغيرة.

أي أن التكلفة الكلية هي التي تحمل لمنتج معين وتمثل كافة البنود المباشرة وغير مباشرة كما يظهر في قائمة التالية:[1]

الجدول رقم (01-01): تكاليف وحدات المنتجة

المواد المباشرة	x xx
العمل المباشر	x xx
تكاليف الصنع الإضافة	x xx
تكاليف الصنع الإضافة الثابتة	x xx
مجموع التكاليف الوحدات المنتجة	x xx

المصدر: خليل عواد أبو حشيش، **المحاسبة الإدارية**، مرجع السابق، ص146.

الوحدات المباعة من هذا المنتج تتحمل كافة تكاليف البيع والتوزيع سوءًا كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، وسوءًا كانت تكاليف ثابتة أو متغيرة بالإضافة إلى تكاليف لإنتاج، كما هو موضح في الجدول التالي:

[1]- خليل عواد أبو حشيش، **المحاسبة الإدارية**، مرجع السابق، ص 146.

الجدول رقم (02-02): تكاليف الوحدات المباعة

تكاليف الإنتاج	Xx
تكاليف البيع والتسويق المتغيرة	Xx
تكاليف البيع والتسويق الثابتة	Xx
مجموع التكاليف الوحدات المباعة	**X**x

المصدر: مولاي الزين فاطمة، نقيلو كلثوم، **محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة**، مرجع السابق ص16.

ثالثا: الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية: تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس والمبادئ وتنطلق من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (مراكز التحليل) ثم التمييز بين لأعباء المباشرة وغير المباشرة بحيث تحمل الأعباء المباشرة للتكاليف دون حسابات وسيطية مسبقة ويكفي فقط تحديد الكمية المستهلكة من هذه الأعباء وتكلفة الوحدة المتعلقة بكل عنصر، أما الأعباء غير المباشرة لا يمكن تحميلها على التكاليف إلا بعد معالجتها، هذه المعالجة تتطلب تقسيم نشاط المؤسسة إلى مراكز **(أقسام)** يكون فيها العمل متجانسا وتخلف هذه مرتكز من مؤسسة إلى أخرى حسب حجمها وطبيعة النشاط الذي تزاوله، ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.[1]

- **الأعباء المباشرة ولأعباء غير المباشرة**

أ. الأعباء المباشرة: وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، والتي يمكن تحميلها مباشرة في تكلفة معينة دون الحاجة إلى معالجة مسبقة مثل: تكلفة المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة المباشرة ....إلخ.[2]

[1]- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: **نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية**، أطروحة غير منشورة لنيل الدكتورة في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 224.

[2] رضوان محمد العنابي، **محاسبة التكاليف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000 ص 27 (بتصرف).

ب . الأعباء غير المباشرة: وتعبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والإدارة، إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، ولا يمكن تحميلها على التكاليف إلا بعد معالجتها مثل: أقساط الإهتلاكات، الطاقة الكهربائية، أعباء الإدارة..إلخ.[1]

ثالثا: مزايا طريقة التكلفة الكلية

- ✓ يتفق **صافي الربح / الخسارة** طبقا للنظرية مع صافي نتيجة العمال المقابل **له** في دفاتر محاسبة المالية؛
- ✓ **تتفق مع المبدأ المحاسبي:** مقابلة الإيرادات بالمصروفات؛
- ✓ تتفق مع وجهة نظرة أصحاب المؤسسة وهو أسلوب التغطية والإسترداد الشامل لكافة عناصر عناصر التكاليف؛
- ✓ تقييم محزون آخر الفترة؛
- ✓ تقييم مخزونات الداخلة والخارجة والتي تحدد تكلفة الإنتاج؛
- ✓ تحديد التكلفة الكلية الخاصة بالمنتوجات.[2]

رابعا: الإنتقادات الموجهة لطريقة التكلفة الكلية

- ✓ تحمل وحدات الإنتاج بكل تكلفة الإنتاجية الثابتة وهي تكلفة الطاقة، وفي حالة عدم التشغيل الكامل للطاقة عاطلة غير مشغلة فإن تكلفة وحدات الإنتاج تتحمل بتكاليف لم تستفد منها؛
- ✓ تركيز على تحليل التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة وتوزيع التكاليف غير المباشرة، لتحميلها على وحدات المنتجة؛
- ✓ لا تمكن من تحليل العلاقة بين التكلفة وحجم النشاط، باعتبار أن التكلفة للوحدات المنتجة تجمع بين التكلفة الإجمالية الإنتاجية وغير الإنتاجية وليس على أساس في التكاليف؛

---

[1]– درحمون هلال، **لمحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسة الإقتصادية**، أطروحة دكتوة، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2005، ص 194 (بتصرف)

[2]– نفاذ هجيرة، بوزيد فوزية، **أثر محاسبة التكاليف في تحسين لأداء في المؤسسة لإقتصادية العمومية**، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماستر علوم التجارية جامعة يحي فارس المدية سنة 2016، 2017 ص 27

- ✓ تتعارض مع مبدأ استقلال الفترات لمحاسبية باعتبار أنه يتم تقييم لمخزون السلعي تحت التشغيل، أو التام الصنع.[1]

الفرع الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

إن هذه الطريقة تعتمد على التحميل الجزئي للتكاليف وبذلك فان التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف، في حين يجمل الجزء الباقي إلى النتيجة، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها:

- **طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة؛**
- **طريقة التكلفة المتغيرة؛**

أولا: مبدأ طريقة التحميل العقلاني

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التميز بين الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني، والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستعملة في هذه الطريقة.

ويحسب معامل التحميل العقلاني وفق العلاقة التالية:[2]

معامل التحميل العقلاني=حجم النشاط الفعلي/حجم النشاط العادي

-**الأعباء الثابتة:** المحملة حسب طريقة التحميل العقلاني التي تسعى إلى إقصاء تأثير حجم النشاط على التكاليف، وتحسب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا وفق العلاقة التالية:

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

[1]– سامي محمد الوقاد، **محاسبة التكاليف**، دار لأعصار للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2012، الأردن–عمان، ص 161.

[2]- محمود علي الجبالي، قصي السامري، **محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، 2000، ص 148.

حيث:[1]

– يمكن تحديد حجم النشاط العادي للقسم على أساس اعتبارات تاريخية أو على أساس تنبؤات أو على أساس الطاقة الإنتاجية؛

– يتم تحديد حجم النشاط الفعلي باستعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحدات العمل في لأقسام المتجانسة؛

ومن بين الإنتقادات التي تم توجيهها لهذه الطريقة نذكر منها:

- هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد سعر التكلفة؛

– صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف مختلطة **(شبه متغيرة وشبه ثابتة)**؛

– قيمة المخزونات النهائية **(منتجات، مواد أولية)** تختلف عن التكلفة الحقيقية.[2]

المطلب الثاني: طريقة التكلفة الحديثة "التكلفة على أساس الأنشطة"(abc)

نتج عن استعمال المعلومات التي توفرها لأنظمة التقليدية لاحتساب التكاليف وإدارتها في بيئة لمنافسة التي اشتدت في العقدين الماضيين.

اتخاذ القرارات لا تلبي أهداف المؤسسة وذلك لافتقار هذه المعلومات على الصحة والتفصيل وهذا ما أدى إلى ظهور أنظمة وتقنيات تزود الإدارة بالمعلومات والجيدة والصحيحة التي تمكنها من اتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة ومن بين لأنظمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة، التي انتشر استعماله بشكل أسرع في الشركات الأمريكية والأوربية واليابانية، لما حققته على أساس الأنشطة **(abc)** من منافع كبيرة للمؤسسات التي تبنته.[3]

---

[1]– بوناب بلال، **دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج جامعة خيضر بسكرة**، رسالة ماجستير، علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة 2013–2014، ص44.

[2]– نادية المغني، **المطبوعات المحاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية وفق البرنامج السنة الثانية ليسانس**، نظام جديد، جامعة الجزائر 03، السنة 2018–2019 ص 39.

[3]- سعاد حمدية، **استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية**، غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 51.

الفرع الأول: تعريف طريقة الأنشطة (abc)

من بين أهم التعارف التي قدمت لهذه الطريقة نذكر:

تعرف على أنها تسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا الأسلوب على مبدأ الرئيسي هدفه الربط بين تكاليف لأنشطة والمنتج النهائي، وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد وهذا يساعد لمؤسسة على تركيز اهتمامها على والأنشطة الأكثر فعالية.[1]

الفرع الثاني: المكونات الأساسية لطريقة على أساس النشاط وتحديد تكلفتها

أ. المهمة: يجدر بالذكر أن استعمال المصطلح "**المهمة**" عند الحديث **(C،B،A)** بأنها: العلاقة الأساسية التي تربط التدفقات داخل المؤسسة وتسبب التكاليف.

ب . النشاط: طريقة نظام التكلفة على أساس النشاط فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مراكز تحليل وهذا يعني أن نظام**(abc)** يقدم المؤسسة كلها كسلسلة من الأنشطة المترابطة في عمليات.[2]

يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدى، وتكلفة النشاط هي تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط أي حصر تكاليف موارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف نشاط خلال فترة معينة.[3]

الفرع الثالث: مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة: بعد تحديد كل نشاط وتكلفته تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة التي أدت نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل وبالتالي تؤثر على حجم النشاط، يمثل استخدام مسببات التكلفة محور تحديد التكلفة على أساس النشاط على عكس المداخيل التقليدية التي تقوم على أساس وحدة العمل، حيث تستخدم المعايير للتوزيع مثل: حجم الإنتاج، ساعات عمل ....الخ.

---

[1]– عائشة علاش، سهام معيزي، **امكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الإقتصادية**، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماستر علوم تجارية جامعة يحي فارس المدية السنة، 2018–2019، ص 49.

[2]– سليمة حفاف، **تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط**، جامعة المسيلة، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم التسيير، السنة 2013–2014.

[3]– مخلوفي أمينة، بن يحي حسينة، **واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الإقتصادية بالجزائر**، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماستر علوم الإقتصادية مالية وبنوك، جامعة يحي فارس المدية سنة 2016–2017 ص– 36.

الفرع الرابع: المزايا والإنتقادات الموجهة لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

4-1 المزايا: ومن المزايا لهذا المدخل نجد:

- ✓ يساعد على تحديد الأحداث والأنشطة المسبقة للتكلفة حديدا دقيقا؛
- ✓ يفيد في توزيع التكاليف غير المباشرة؛
- ✓ تخفيض الزمن والجهد؛
- ✓ استبعاد الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة؛
- ✓ مشاركة الأنشطة.

4-2 الإنتقادات: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لعدة انتقادات نذكر منها:

- ✓ إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطور لنظام التكاليف القديم أو التقليدي؛
- ✓ إن كفاءة استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على
- ✓ الإختبار السليم المسببات التكلفة وليس بأمر الهين ولا السهل بل يحتاج إلى تكاليف ووقت كبير ودراسة دقيقة؛
- ✓ عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام؛
- ✓ صعوبة تطبيق في المؤسسات الخدماتية ولهذا صعوبة الحصول على البيانات.[1]

[1]- بوجناح جبيقة، بربارة نورة، **استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc في المؤسسات الخدماتية**، مذكرة مقدمة مكملة نيل شهادة الماستر في علوم التجارة جامعة أحمد دراية أدرار، سنة 2017 2018 ص32

المطلب الثالث: المقارنة بين طريقة التقليدية وطريقة على أساس الأنشطة (ABC)

يمكن التمييز بين طريقة التكاليف المبني على الأنشطة وطريقة التقليدية في النقاط التالية:

الجدول رقم (02-07) أوجه الإختلاف بين طريقة التقليدية وطريقة على أساس الأنشطة (ABC)

المعيار	طريقة التقليدية	طريقة ABC
من حيث المعلومات المقدمة.	يقدم معلومات التكاليف كاملة عن وظيفة كاملة، وتكون تجمعية لمختلف الأقسام التي يمر الإنتاج ويصعب تحليلها.	تقدم طريقة(**abc**) معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
من حيث التركيز.	تركز طريقة التقليدية على المنتجات ويعتبرها هدف التكلفة.	تركز طريقة **abc** على الأنشطة ويعتبرها هدف التكلفة.
من حيث مجمعات التكلفة.	يستخدم مجمع واحد للتكلفة الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات.	يتعدد استخدام مجمعات التكلفة في القسم الواحد وبتخصيص كل مجمع منها بنشاط معين أو الأنشطة متجانسة.
من حيث المتغيرات التي يستند إليها.	فتتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة المواد المباشرة.	في الغالب لا يستند العامل الموجه في لطريقة **abc** إلى متغيرات مالية بل إلى متغيرات أخرى مثل الوقت، وعدد الأوامر أو كمية الإنتاج.

المصدر: سليمة حفاف، **تقييم العوامل لأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط**، المرجع السابق، ص4.

خلاصة الفصل

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى مفهوم التكاليف وتصنيفها والذي من خلاله تم التوصل إلى أن محاسبة التكاليف هي نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر لإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات مما جعل لها دور فعال في خدمة أهداف المؤسسة المسطرة، ونظرا للإهتمام البالغ للمدراء بهذه التكلفة ظهرت الحاجة إلى تبني طرق وأساليب حديثة للتحكم أكثر في التكاليف بعدما كانت كل المؤسسات تعتمد على الطرق التقليدية لاحتساب التكلفة، وعرضها لطرق الحساب التقليدية والحديثة، توصلنا إلى أن الطرق التقليدية تمتاز بسهولة والوضوح وذات تكاليف المنخفضة في التطبيق، وأنها طريقة ملائمة في ظل منتجات قليلة، غير أنها قد لا تكون مفيدة في ظل منتجات عديدة.

وبعد عرضها لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، توصلنا إلى أنها طريقة الملائمة في ظل المنتجات المتعددة والإنتاج ذي الحجم الكبير، لكنها تعد صعبة نوع ما في التطبيق و ذلك تكاليف مرتفعة.

الفصل الثاني:

الأداء المالي في المؤسسة

تمهيد:

يعد مفهوم الأداء المالي من أكثر المفاهيم الإدارية سعة وشمولا إذ ينطوي على العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي مؤسسة لأنه يرتبط بجوانب مهمة ومسيرة حياتها على اختلاف أنواعها لذا فإن الأداء ليس بمفهوم جديد على المفاهيم الإدارية والدراسات المحاسبية لارتباط الوظيفة بهيكل الرقابة، ولقد سعت المؤسسات إلى تحقيق أهدافها المتمثلة بالكفاءة والفعالية التي تمت صياغتها لديمومة المؤسسات وإستمراريتها في ظل ظروف وتحديات حرجة للغاية كما ازدياد حدة المنافسة واستخدام تكنولوجيا المعلومات فضلا عن البحث عن أساليب جديدة ومعاصرة والتطورات الحاصلة على مستوى البيئة الخارجية سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

- **المبحث الأول: ماهية الأداء في المؤسسة.**
- **المبحث الثاني: تحليل الأداء المالي.**

المبحث الأول: ماهية الأداء في المؤسسة.

يعتبر الأداء من أبرز المفاهيم التي تحظى بالإهتمام من طرف الباحثين والمفكرين نظرا للأهمية في تحقيق الأهداف الربحية للمؤسسة كما البقاء والإستمرار كما يمثل هذا المفهوم وبالإدارة وبالموارد البشرية والأداء المالي مضمون شمولي للإدارة المالية يمكن تحريكه باتجاه نجاحه وتحقيق الأهداف المالية وسنحاول في هذا المطلب التطرق إلى الأداء بصفة عامة ومن ثم الإنتقال إلى تقييم الأداء.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

يساهم الأداء في إعطاء صورة واضحة عن الأوضاع المالية الخاصة بعمل المنظمة، فالمنظمات أصبحت تعمل وفق القواعد والأسس والضوابط المالية الأمر الذي يؤدي مخرجات دقيقة تساهم في الوقوف على حقيقة الوضع المالي لكل أصحاب المصالح.[1]

كما يعتبر الأداء من المفاهيم التي نالت النصيب الأوفر من الإهتمام والتحليل ودراسات الإدارة بشكل عام ومواضيع الموارد البشرية بشكل خاص، وذلك بالنظر إلى أهمية الموضوع على المستوى الفردي والمؤسسة من جهة، وتداخله مع العلوم والإتجاهات الفكرية من جهة أخرى.[2]

الفرع الثالث: محددات الأداء

يعتبر "**الأداء الوظيفي**"بمثابة الأثر الصافي لجهود الفرد التي تبدأ بالقدرات وإدراك الدور أو المهام ويعني هذا إن الأداء في موقف معين يمكن أن ينظر إليه على انه ناتج على العلاقة المتداخلة بين كل من:

1/الجهد 2/القدرات 3/وإدراك الدور (المهام)

---

[1] سيف حجيم سلطان الطائي، عامر عبد الكريم الدبحاوي، **الذكاء الأخلاقي مدخل لدعم سمعة منظمات الأعمال**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2017، ص 261.

[2] مفيدة عيسى، يحياوي، وآخرون، **المفاهيم الحديثة الإدارة الإنتاج والعمليات**، الطبعة الأولى، دار أسامة لننشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2014، ص 44.

وتنقسم هذه المحددات من حيث علاقتها بالعامل أو مدى سيطرته عليها إلى قسمين القسم الأول يتمثل في المحددات التي تتعلق بالعامل وسميناها المحددات الداخلية، والقسم الثاني تتعلق بالبيئة المحيطة أي خارج السيطرة العامل وسميناها المحددات الخارجية أما هذه

المحددات فهي على النحو التالي:

- **المحددات الداخلية:** يشير الجهد الناتج من حصول الفرد على التدعيم(**الحوافز**) إلى الطاقة الجسمانية والعقلية التي يبذلها الفرد لأداء مهمته إما القدرات فهي الخصائص الشخصية المستخدمة لأداء الوظيفة ويشير إدراك الدور أو المهمة إلى الاتجاه الذي يعتقد الفرد انه ضروري توجيه جهوده في العمل من خلاله.[1]
- **المحددات الخارجية:** يشير الواقع إلى أن هناك عناصر أو محددات تخرج عن السيطرة العامل وتؤثر في الأداء تتمثل فيما يلي:

- **متطلبات العمل:** وتتعلق بكل من الواجبات والمسؤوليات والأدوات والتوقعات المأمولة من العامل والطرق والأساليب والأدوات المستخدمة في ممارسة العامل لمهامه وأعماله.
- **البيئة التنظيمية:** وتشير إلى البيئة التنظيمية السائدة في المؤسسة التي تؤدي الوظيفة فيها وتشمل عادة كل من مناخ العمل، الإشراف، توفر الموارد أنظمة إدارية الهيكل التنظيمي نظام الإتصال السلطة أسلوب القيادة نظام الحوافز، الثواب والعقاب.
- **البيئة الخارجية:** تؤثر البيئة الخارجية التنظيم الذي يعمل به على أدائه كالمناقشة الخارجية فالمعلم المتقاعد عادة ما يملك القدرة والكفايات ويبذل الجهود أكثر من المعلم المقيم وقد يؤثر ايجابيا في التحفيز أو سلبيا في دافعية بعض زملائه للعمل إذا ما حصلوا على تحفيز وتبادل الخبرات وكذلك النتائج التي يحققها متعامل تجاري مثلا في نتيجة المهارات والمعارف الوظيفية التي يملكها هذا المتعامل حيث تتأثر كل متطلبات العمل والكفايات أو المهارات وبيئة التنظيم بالعوامل الخارجية سلبا أوإيجابا وهذا التأثير في النهاية على أداء الموظف.[2]

---

[1] رواية محمد حسن، **ادارة الموارد البشرية الى دار الجامعة**، دار النشر والتوزيع الإبراهيمية، الإسكندرية، ص ص17-20.

[2] إبراهيم محمد المحاسنة، **إدارة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص ص 114-115.

المطلب الثاني: أنواع الأداء

يمكن تصنيف الأداء حسب المعايير التالية:

1-**حسب المعيار المصدر**: وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم الأداء المؤسسة إلى نوعين: الأداء الداخلي والأداء الخارجي.

1-1 الأداء الداخلي: كذلك يطلق عليه اسم الأداء الوحدة، ينتج مما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا التوليفة التالية.

- **الأداء البشري:** هو أداء المنظمة الذين يمكن اعتبارهم موارد إستراتيجية قادرة على صنع الكمية وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.
- **الأداء التقني:** ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.
- **الأداء المالي:** ويمكن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المتاحة.

1-1 الأداء الخارجي: هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة.

فالمؤسسة لا تسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده ويظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال القيمة المضافة.[1]

2-حسب معيار الشمولية:

والذي يقسمه إلى:

2-1 **الأداء الكلي(الشامل):** والمتمثل في كيفية بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة.

2-2 **الأداء الجزئي (الفرعي):** والمتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة والذي ينقسم بدوره إلى عدة أنواع حسب المعيار المعتمد عناصر المؤسسة.[2]

[1] أمال بغدادي،**دو أساليب المحاسبة التحليلية الجبائية في تطوير الأداء المالي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة السنة الجامعية 2014-2015 ص61.

[2] مفيد عيسى وآخرون، **المفاهيم الحديثة لإدارة الإنتاج والعمليات**، نبلاء ناشرون وموزعون-أردن عمان، 2014، ص51.

المطلب الثالث: قياس وتقييم الأداء:

لقد جرت العادة على استعمال كلمتي "**القياس والتقييم**" في عملية الرقابة بمفهوم واحد دون تمييز ولكن في الأصل الكلمتان تحملان مختلفين، خاصة إذا تم ربطهما بعملية تقييم الأداء.

1-1 قياس الأداء:

القياس هو "تحديد كمية أو طاقة عنصر معين، وغياب القياس دفع المسيرين إلى التخمين واستخدام الطرق التجريبية التي قد لا تكون أو لا تكون ذات دلالة إذن: "قياس الأداء هو تحديد مقدار نتائج المؤسسة وتعد عملية قياس الأداء المرحلة الأولى من عملية الرقابة المتمثلة في ثلاث مراحل أساسية القياس المقارنة تصحيح الإنحراف".[1]

2-1 تقييم الأداء:

هناك عدة مفاهيم لتقييم الأداء، وسنحاول الإقتصار على مجموعة منها:

يحتل تقييم الأداء مكانة متميزة في الوقت الحاضر لماله من أهمية كبيرة في تحديد الكفاءة المنشأة ومدى تحقيق أهدافها، وقد اختلف الباحثون حول مفهوم تقييم الأداء وأدواته ومعاييره وأسلوب المنهجي الذي يعتمد في تطبيقه وما إذا كان محاسبيا، أم إداريا أم اقتصاديا، أوإحصائيا ويعود السبب الإختلاف إلى التباين في وجهات النظر المرتبطة بكل من المجالات أعلاه، إن تقييم الأداء يمثل خطوة أساسية على صعيد العملية الرقابية،حيث أن جوهر عملية تقييم لأداء هي مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مسبقا للوقوف على الإنحرافات.

ثم يلي ذلك اتخاذ الخطوات اللازمة لتصحيحها وتكون المقارنة عادة بين ما هو متحقق فعلا وبين ماهو مستهدف في نهاية مدة زمنية معينة، ويرى البعض أن تقييم الأداء هو

[1] عادل عشي، **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم**، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير، حصص سير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2001-2002، ص 26

عبارة عن قياس النتائج متحققة بالنتائج المستهدفة والوقوف على العوامل المؤثرة وتحديد المسؤول عنها.[1]

المبحث الثاني: مؤشرات تقييم الأداء المالي

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم الأداء المالي وأهميته والعوامل المؤثرة على الأداء المالي، كما أن معظم القرارات التي تتخذها المؤسسات الإقتصادية تشتد إلى عوامل التي تؤثر على أدائها لذلك لابد من معرفة هذه العوامل، كما لا يمكن أن تقوم قائمة للتقييم الجيد للأداء إلا إذا أمكن المسيرين من اختيار مؤشرات الجيدة التي تعكس الأداء الفعلي للمؤسسة وكذلك سوف نتطرق إلى مؤشرات تحليل الأداء المالي.

المطلب لأول: مفهوم الأداء المالي

يعبر الأداء المالي من أداء المؤسسات،حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص إستثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح.[2]

وسنتطرق إلى مجموعة من تعارف للأداء المالي نذكر من بينها:

الفرع الأول: تعريف الأداء المالي

يعرف الأداء المالي: على أنه قدرة المؤسسة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها فالأداء والكفاءة والفعالية معا.[3]

---

[1] عبد الكريم زرفاوي، **استخدام أساليب محاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة مقدمة نيل الشهادة دكتورة علوم التجارية، جامعة يحي–فارس المدية، السنة الجامعية 2016–2017، ص 43.

[2] محمد محمود، الأداء **المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 45.

[3] فلاح حسني، مؤيد عبد الرحمان الدوري، **إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر الأردن، عمان، 2008، ص234.

كما يعرف الأداء المالي: يصف الأداء المالي مدى فعالية وكفاءة المؤسسة في تعبئة الموارد المالية وتوظيفها وتعبر النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي من أبرز مؤشرات الأداء المالي.[1]

ويعرف أيضا بأنه المعبر عن الأداء للأعمال باستخدام مؤشرات مالية كالربحية مثلا.[2]

وكتعريف شامل للأداء المالي: أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالإستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها، إذن الأداء هو الكفاءة والفعالية معا.

الفرع الثاني: أهمية الأداء المالي

إن أهمية الأداء المالي فإنها تتبع من خلال الآتي:

- ✓ متابعه معرفه بنشاط المنشأة وطبيعته؛
- ✓ متابعه معرفه الظروف المالية الإقتصادية المحيطة؛
- ✓ المساعدة في إجراء عمليه التحليل والمقارنة وتقييم البيانات المالية؛
- ✓ المساعدة في فهم التفاعل بين البيانات المالية.[3]

كما تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام لأنه يهدف إلى تقويم الأداء المؤسسات من عده زوايا وبطريقه تخدم مستخدمي البيانات لتحديد جوانب القوة والضعف والإستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية لمستخدمين وتتبع أهمية الأداء المالي أيضا في عملية متابعة أعمال المؤسسات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليته وتوجيه الأداء نحو الإتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الإستخدامات العامة

---

[1] بنية حيزية، **أهمية التخطيط المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير السنة الجامعية 2010-2011، ص 65.

[2] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة لمؤسسة والأداء المالي للمصارف**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2011، ص68.

[3] يمينة مسراني، **أثر محددات الهيكل التمويلي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتورة الطور الثالث في العلوم التجارية جامعة يحي فارس-المدية السنة الجامعية 2020-2021، ص 32.

لمؤسسات واستثماراتها وفق الأهداف العامة لشركات والمساهمة في اتخاذ القرارات السلمية.[1]

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

هناك عده عوامل تؤثر على الأداء المالي وتنقسم إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية:

- **العوامل الداخلية:**
- ومن أهم هذه العوامل نذكر:
- ✓ الرقابة على تكلفة للحصول على الأموال؛
- ✓ الرقابة على التكاليف؛
- ✓ الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المتاحة؛
- ✓ إدراك للسيولة؛
- ✓ مؤشرات خاصة بالربحية.
- **العوامل الخارجية:** تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي وربحيتها وأهم هذه التغيرات:
- ✓ التغير التكنولوجي المتوقع للخدمات؛
- ✓ القوانين والتعليمات والإجراءات التي تطبق على المؤسسات ومنافسة المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع.[2]

المطلب الثاني: مؤشرات تقييم الأداء المالي

مؤشرات تقييم الأداء المالية هي"**مؤشرات** كمية تسهل عملية حسابها وهي في مجملها مؤشرات مالية أو نقدية وهذا يعود إلى طبيعة المعلومات المعتمد عليها في تقييم الأداء المالي بالإضافة إلى أنها مؤشرات مالية في صياغة نسبية".[3]

---

[1] أمال بغدادي، **دو أساليب المحاسبة التحليلية الجبائية في تطوير الأداء المالي**، المرجع السابق، ص 67.

[2] فاطمة مولاي الزين، نقيلو كلثوم، **محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الاداء المالي للمؤسسة**، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماستر في علوم اقتصادية والتسيير وعلوم التجارية. جامعة احمد دراية أدرار–الجزائر، السنة الجامعية 2016–2017، ص33.

[3]- خضير كاظم، حمود ياسين كاسب الخرشة، **إدارة الموارد البشرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط2، عمان، 2009، ص 149.

الفرع الأول: تقسيم الأداء المالي باستخدام النسب المالية

تعتبر النسب المالية من أقدم أدوات التحليل المالي وتنصب على دراسة قيم العناصر الظاهرة في القوائم المالية والتقارير المحاسبية بهدف إضافة دلالات مغزى وأهمية على البيانات الواردة بهذه القوائم.

أولا: أنواع النسب المالية: تتاح أمام المحل المالي العديد من النسب لتقييم الأداء وترشيد القرارات وتقييم المراكز المالية والنقدية لعل أهمها ما يلي:

1- **نسب التمويل:** تمكن هذه النسب من دراسة وتحليل النسب التمويلية أي اكتشاف مدى أهمية كل مصدر تمويلي للأصول بصفة عامة والأصول الثابتة بصفة خاصة.

1-1 **نسبة التمويل الدائم:** تشير هذه النسبة إلى مستوى تغطية الاستثمارات وإضافة بالأموال الدائمة فهذه النسبية بمثابة صياغة أخرى برأس المال العامل فإذا كانت هذه النسبية أقل من 100% فإن الأصل المال العامل يكون سالبا وتحسب نسبة التمويل الدائم يلي:

نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة/الأصول الثابتة

1-2 نسبة التمويل الخاص: وتعني مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة، أي قدرة المساهمين وما يلحق بها على تغطية الأصول الثابتة وتحسب وفق ما يلي:

1-3 نسبة الإستقلالية المالية: وتشير هذه النسبة إلى إفراز الديون داخل الهيكل المالي للمؤسسة وبالتالي درجة استقلاليتها، إذ أن حجم الكبير للديون يجعل المؤسسة غير مشغلة في اتخاذ قراراتها المالية وتحسب كما يلي:

نسبة الاستقلالية المالية= الأموال الخاصة/ مجموع الديون

1-4 نسب التمويل الخارجي: وتسمى أيضا نسبة القدرة على الوفاء وتبين مستوى تغطية موجودات بأموال خارجية وتحسب كما يلي:[1]

[1] زهية سوسي، رزيقة ساري، **تحليل القوائم المالية في تحسين الأداء المالي**، مذكرة نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، جامعة أكي محند أولحاج-البويرة، السنة الجامعية 2017-2018، ص 51.

2-**نسبة الربحية:** تقاس نسبة الربحية المؤسسة ذات طابع البنكي على غرار بقية المؤسسات باستخدام مجموعة من المعدلات، تبرز كفاءة البنك من حيث تحقيق الأرباح من الأموال المستثمرة نجد من أهمها ما يلي:

معدل العائد على حق ملكية =صافي الأرباح بعد ضريبة/ مجموع حقوق

يقيس العائد على كل وحدة نقدية من أموال الملكية، أي قدرة كل وحدة نقدية من حقوق الملكية على توليد الدخل.

نسبة مجموع الإيرادات إلى مجموع الموجودات = مجموع الايرادات/ مجموع الموجودات

يعبر قدرة الموجودات على تحقيق الإيرادات، وكلما ارتفعت هذه النسبة دل ذلك على تحقيق البنك لقدر كبير من الإيرادات.[1]

الفرع الثاني: تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي

بعد إجراءات الأولية وهي تحويل وتصنيف البيانات الميزانية المالية سوف نتطرق إلى مؤشرات التوازن المالي وهناك ثلاثة توازنات تستعمل من طرف المحلل المالي وتتمثل أساسا في:

أولا: رأس المال العامل:(FR)

يعرف بأنه فائض الأموال الدائمة على الأصول الثابتة بمعنى الحصة من الأموال الدائمة التي يمكن توجيهها لتمويل الأصول المتداولة ويمكن حساب رأس المال العامل بطريقتين هما:

1-من أعلى الميزانية:

راس المال العامل = الاموال الدائمة – الأصول الثابتة

2- من اسفل الميزانية[2]:

راس المال العامل= الأموال المتداولة-الديون القصيرة الأجل

[1] عبد الملك اية، مقاتلي أماني، **أثر آليات الحوكمة على الاداء المالي للبنوك التجاري**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس-المدية-السنة الجامعية 2021-2022 ص. ص 58-59.

[2] العشبي أحلام، **لوحة قيادة المالية واثرها على تسيير المؤسسة**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2015- 2016 ص 72.

ثانيا: احتياجات راس المال العامل bfr

هي الأموال التي تحتاجها المؤسسة لتغطيه احتياجاتها خلال دوره الاستقلال

يحسب وفق العلاقة التالية:

احتياجات راس المال العامل=الاصول المتداولة خارج الخزينة–الخصوم المتداولة خارج الخزينة

اذا كان BFR سالبا لا يوجد احتياج الى رأس المال العامل[1]

رابعا: الخزينةالصافية (TN)

هو مجموعة الأموال التي حوزتها لمدة دورة استغلالية، أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة خلال دورة.

ويتم حساب الخزينة كما يلي:

الخزينة= الخزينة الخصوم الأصول – خزينة الخصوم

و

الخزينة = راس المال العامل – احتياجات راس المال العامل

ومن ضمن الحالات نجد:

إذا كان $\mathbf{T > 0}$

فهناك ارتفاع في الخزينة وهذا مؤشر إيجابي ويعني أن المؤسسة تحتفظ بسيولة جامده غير مستخدمة في دورة الإستغلال.[2]

إذا كان $\mathbf{T < 0}$ يعني انخفاض في السيولة وهذا مؤشر سلبي ويعني أن المؤسسة اكتفت بسيولة اللازمة فقط كان مفضل حيث توافق بين توظيف السيولة الجاهزة في دورة الإستغلال وتسديد الديون التي انقض أجلها وضعية غير جديدة.

[1] العزازي محمد، بن لعور بوعلام، **التسيير المحاسبي والمالي**، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية 2017–2018 ص 173.

[2] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير تحليل مالي**، الجزء الأول، الجزائر، 1990، ص 50.

إذا كان نقصان قيمة الخزينة معدومة أما دون الصفر أي أن المؤسسة فضلت توظيف والسيولة في دورة الاستغلال عوض ابقائها جامدة.[1]

المطلب الثالث: مصادر تقييم الأداء المالي

مرحلة عملية التقييم في مرحلة جمع المعلومات فجمع المعلومات هي نقطة الإنطلاق فيشترط المعلومات أن تكون بالجودة في الوقت المناسب، تقسيم مصادر المعلومات يختلف حسب كل باحث فمنهم من يقسمها إلى مصادر داخلية وخارجية ويقسمها باحث آخر إلى المعلومات العامة، المعلومات القطاعية، المعلومات الخاصة بالمؤسسة....الخ.

الفرع الأول: المصادر الخارجية

تتحصل المؤسسة على هذا النوع من المعلومات من محيطها الخارجي وهذه المعلومات يمكن تصنيفها إلى نوعين من المعلومات:

1- المعلومات العامة: تتعلق هذه المعلومات بالظرف الإقتصادي حيث تبين الوضعية العامة للإقتصاد في فترة معينة وسبب اهتمام المؤسسة بهذا النوع من المعلومات، هو تأثر نتائجها بطبيعة الحالة الإقتصادية للمحيط كالتضخم والتدهور.

2- المعلومات القطاعية: تقوم بعض المنظمات المتخصصة بجمع المعلومات الخاصة بالقطاع ونشرها لتستفيد منها المؤسسات في إجراء مختلف الدراسات المالية والاقتصادية فمثلا بجمع مركز الميزانيات لبنك فرنسا مختلف الحسابات السنوية التي تنشرها المؤسسات في تحسين وضعيتها المالية بالمقارنة مع هذه النسب.[2]

الفرع الثاني : المصادر الداخلية

تتمثل المعلومات الداخلية المستعملة في عملية تقييم الأداء المالي عموما في المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة وتتمثل هذه المعلومات في الميزانية وجدول حسابات النتائج وقائمة التدفقات النقدية والملاحق.[3]

---

[1] راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط2، 2011، ص129(بتصرف)

[2] –مسوسي زهية، ساري رزيقة، **دور تحليل القوائم المالية في تحسين الأداء المالي**، المرجع السابق ص21.

[3] – بولدوم مروة، ابراهيم بوزيد خليدة، **اثر المحاسبة الخضراء على الاداء المالي**، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة يحي فارس بالمدية، ص30.

أولا: الميزانية: يمكن أن نعرف الميزانية المالية على أنها جدول يتضمن جانبين، جانب الأصول وجانب الخصوم، وترتيب الأصول حسب درجة السيولة ومبدأ السنوية، وترتب الخصوم حسب تاريخ الإستحقاق ومبدأ السنوية.

مبادئ إعداد الميزانية المالية:

هناك مبادئ لترتيب عناصر الأصول وعناصر الخصوم وهي كالتالي:

أ- ترتيب عناصر الأصول: ترتب عناصر الأصول وفقا للمبدأين التاليين:

- **مبدأ السيولة:** أي لمدة التي تستغرقها للتحول إلى السيولة في حالة النشاط العادي للمؤسسة.
- **مبدأ السنوية:** فإذا وجد الأصل يتعدى السنة فيعتبر من الأصول الثابتة أما إذا كانت مدته لا تتعدى السنة فتعتبر من الأصول المتداولة.

ب-ترتيب عناصر الخصوم: ترتب عناصر الخصوم وفقا للمبدأين التاليين:

- **مبدأ الإستحقاقية:** أي وفق المدة المحددة لاستحقاق هذه الخصوم.
- **مبدأ السنوية:** إذا كانت تتعدى السنة فتعتبر من الديون قصيرة الأجل.
- **جـ-الميزانية المختصرة:** هي الجدول الذي يظهر لنا المجاميع الكبرى للميزانية المرتبة حسب مبدأ الإستحقاقية (الخصوم) والسيولة (الأصول).[1]

الجدول(02-04): يمثل الميزانية المالية بعناصرها:

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الاصول الثابتة		الاموال الدائمة:	
القيم الثابتة		الاموال الخاصة:	
قيم معنوية		-رأسمال الشركة	
الاراضي		- الإحتياطات	
المباني		-فرق اعادة التقدير	
التجهيزات		ديون طويلة ومتوسطة الاجل	
- قيم ثابتة اخرى:		-ديون الاستثمار	
مخزون الامان		- القروض البنكية- مؤونات طويلة	

[1]- العشي أحلام ، المرجع السابق، ص ص62- 65

سندات المساهمة كفالات مدفوعة. زبائن اكثر من سنة		الاجل	
مجموع الأصول الثابتة		مجموع الاموال الدائمة	
الاصول المتداولة قيم الاستغلال –بضائع – موارد ولوازم – منتجات		ديون قصيرة الاجل مختلف الديون التي تاريخ استحقاقها اقل من سنة	
مجموع قيم الاستغلال			
قيم القابلة للتحقيق – تسبيقات الزبائن – سندات – زبائن – اوراق القبض			
مجموع القيم القابلة للتحقيق			

المصدر: من اعداد الطالبة

ثانيا: جدول حساب النتائج:

يعد جدول حسابات النتائج وثيقة محاسبية نهائية تلخص نشاط المؤسسة دوريا ويتمثل في جول يجمع مختلف عناصر التكاليف والإيرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة في دور معينة، دون تحديد تواريخ تسجيل لها أي يعبر عن مختلف التدفقات التي تسبب في تكوين نتيجة المؤسسة خلال فترة معينة فهو يعد وسيلة جد مهمة

للمسيرين لدراسة وتحليل نشاط المؤسسة من جهة ولتحديد مجاميع المحاسب الوطنية من جهة أخرى.

هناك نوعين من حساب النتائج:

حساب النتائج حسب الطبيعة؛

حساب النتائج حسب الوظيفة؛[1]

الجدول رقم (02-05): نموذج لحساب النتائج حسب الطبيعة

العناصر	ملاحظة	N	N-1
رقم الاعمال			
تغيير مخزون المنتجات التامة والقيد التنفيذ			
اعانات الاستغلال			
مشروبات مستهلكة			
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى			
استهلاكات الفترة			
القيمة المضافة للاستغلال			
أعياد المستخدمين			
ضرائب ورسوم المدفوعات			
المشابهة			
4- الفائض الإجمالي			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعياد العملياتية الأخرى			
مخصصات من خسائر القيمة والمؤوقات			
استرجاع عن الخسائر القيم المؤونات			

[1]- بولدوم مروة، ابراهيم بوزيد خليدة، **اثر محاسبة الخضراء على الأداء المالي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر اكاديمي، جامعة يحي فارس – المدية، 2021- 2022، ص 37(بتصرف).

5- النتيجة التشغيلية نواتج مالية أعياد مالية 6- النتيجة المالية 7- النتيجة العادية قبل الضرائب الضرائب الواجبة دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة التغيرات على النتائج العادية مجموع نواتج النشاطات العادية مجموع أعياد النشاطات العادية 8- النتيجة الصافية للنشاطات العادية العناصر غير العادية –منتوجات العناصر غير العادية –أعياد 9- النتيجة الغير العادية 10- صافي نتيجة السنة المالية			

المصدر: من اعداد الطالبة.

لاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بتحسين الأداء المالي، وذلك من خلال ثلاث مباحث الأول ماهية الأداء المالي، والثاني تحليل الأداء المالي، أما الثالث فعرض فيه استخدام نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات المالية. ومن خلال ذلك يمكن القول إن عملية تحسين الأداء من أهم العمليات داخل المؤسسة، فهي تساعدها على اتخاذ القرارات وتقدم حلول لعديد من المشاكل الاجتماعية وتؤدي إلى تحقيق فوائد كثيرة للمؤسسة، وتساعد عملية تقييم الأداء المؤسسة في التعرف على مركزها المالي، ثم محاولة تقديم النتائج واقتراحات للمؤسسة.

كما يعتبر الإعتماد على المؤشرات والنسب المالية من انجح الأساليب المستعملة في عملية تحسين الأداء المالي.

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية حول دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز فرع المدية

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الفصلين الأول و الثاني إلى الإطار النظري لمحاسبة التكاليف وكذا الأداء المالي من خلال عرض المفهوم والمبادئ وكذا العلاقة ما بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الحديثة، ثم التعرف على تقييم الأداء المالي ومختلف المؤشرات المالية المعتمدة في التقييم، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، وقد وقع اختيارنا على مديرية التوزيع للكهرباء و الغاز بالمدية باعتبارها مؤسسة اقتصادية عمومية، بالتطرق إلى محاسبة التكاليف، و دورها في تحسين الأداء المالي، ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف يتم التطرق في هذا الفصل :

المبحث الأول: عرض عام للشركة محل الدراسة.

المبحث الثاني: واقع استعمال محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز وحدة المدية.

المبحث الثالث: تحليل الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: عرض عام للشركة محل الدراسة:

سنقدم في هذا المبحث عرض عام للشركة محل الدراسة في إطار منهجي، وذلك من خلال عرض الشركة القابضة ومجمع سونلغاز، عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SDC–SPA (فرع سونلغاز) والتعرف على مهامها وإسناداتها، وفي الأخير تقديم مديرية التوزيع بالمدية (وحدة تابعة لـ SDC–SPA) من خلال عرض الهيكل التنظيمي للمديرية والتعرف على كل قسم، وصولا إلى قسم المالية والمحاسبة مكان إجراء هذه الدراسة.

المطلب الأول: عرض الشركة القابضة والمجمع سونلغاز:[1]

أولا: عرض الشركة القابضة (Le Holding SONELGAZ):

تكرِّس القوانين الجديدة للشركة القابضة سونلغاز مبدأ المجمع الصناعي، ويتكون من سونلغاز **SPA**وشركاتها التابعة. وبما أن الأنشطة التشغيلية قد تم تحويلها إلى شركاتها، فإن شركة **Sonelgaz**القابضة **(Holding)** الآن تقود المجمع من خلال ممارسة مهام السياسة والإستراتيجية. على هذا النحو، فإنها تضع وتنفذ إستراتيجية التنمية للمجمع ككل والسياسة المالية والموارد البشرية. كما تهدف إلى إدارة المحفظة ومراقبة تطبيق اللوائح وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي والتفتيش.

إذا، ولضمان مهامها الجديدة، لدى **Sonelgaz**بنية ماكرو جديدة ومنظمة جديدة، وتنقسم كما يلي:

- **تقسيم صناعات الطاقة (Le Pôle des Industries Energétiques (PIE:**

المسؤول عن مراقبة الشركات **SKTM،SPE، GRTE، GRTG، OS، CEEG، SDC، SKS، SKT، SKB، AOMc،SKD**، وكذلك المساهماتفيالشركات**AEC، TMBT ، SKH و NEAL.**

- **تقسيم الأنشطة الصناعية والأشغال والخدمات Le Pôle des Activités Industrielles, Travaux et Services (PITS):**

المسؤول عن مراقبة الشركات **KAHRAKIB، KAHRIF، KANAGHAZ، INERGA، ETTERKIB، SOPIEG، TRANSMEX، SAT INFO، SMT،**

[1] الموقع الإلكتروني: www.sonelgaz.dz.

SOGC، MPV، HMP IFEG، ELIT، CREDEG، AMC، ROUIBA ECLAIRAGE، MEI، CASEG، GEAT، HYENCO والمساهمات في الشركات **ALGESCO، BAOSEM، COMINTAL.**

- **مديرية الأمن الداخلي La Direction de Sûreté Interne (DSI):**

مسؤولة عن مراقبة الشركات **SWAT، SAR، SAT، SAH،**

- وعلاوة على ذلك، **إدارة الموارد البشرية** أصبحت **الإدارة التنفيذية لقطاع الموارد البشرية والتطوير التنظيمي، Exécutive du Capital Humain et du Développement de l'Organisation (DCH)**، وتأخذ تحت رعايتها أنشطة تطوير الأنشطة.

وتتمثل المهمة العامة لـ **(DCH)** في:

- ✓ تحديد وإدارة سياسات الموارد البشرية، وكذلك الرسوم المتحركة لقسم الموارد البشرية والدراسات التنظيمية لشركات مجمع **Sonelgaz.**
- ✓ تحديد ونشر سياسات الموارد البشرية والتنظيم بطريقة مجتمعة لجميع أنشطة وشركات المجمع.
- ✓ إدارة المواهب.
- ✓ الحوار الاجتماعي حول التوجهات الإستراتيجية.
- ✓ تنمية الموارد البشرية والتدريب، وأنظمة التقييم، والتعويض.
- ✓ مصاحبة للتحولات والمنظمات وظروف العمل.
- ✓ إدارة تنفيذ أدوات وعمليات الموارد البشرية المشتركة بالإضافة إلى تلك الخاصة بالمنظمة في جميع أنحاء شركات المجمع.

ثانيا: عرض المجمع (Le Groupe SONELGAZ):[1]

خلال السنوات القليلة الماضية، كانت **SONELGAZ**تعيش مرحلة مهمة بشكل خاص في تاريخها. ومن الآن فصاعدا، انتهت إعادة هيكلة سونلغاز، بعد صدور القانون رقم 01/02 في 05 فبراير 2002، مع إنشاء جميع الشركات التابعة.

[1] الموقع الإلكتروني: www.Sonelgaz.dz، مرجع سبق ذكره.

التنظيم الجديدة الذي تم تحقيقه في فبراير2017، أُنشِأَ **Sonelgaz**كمجمع صناعي مؤلف من 16 شركة فرعية. ونتيجة لذلك، تشكلت قطاعات أعمالها الأساسية: إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء، ونقل وتوزيع الغاز عبر القنوات.

ولتحقيق ذلك يعول المجمع على الشركات الآتية:

- شركة إنتاج الكهرباء**(SPE)**،
- شركة الكهرباء والطاقات المتجددة **(SKTM)**،
- شركة هندسة الكهرباء والغاز **(CEEG)**،
- شركة تسيير شبكة نقل الكهرباء **(GRTE)**،
- شركة تسيير شبكة نقل الغاز **(GRTG)**،
- النظام الكهربائي للمشغل **(OS)**، المسؤول عن إجراء نظام إنتاج / نقل الكهرباء،
- الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز**(SDC)**،

تختص الشركات **Kahrif**، **Kahrakib**، **Etterkib**،**Inerga**و **Kanaghaz**في مجال إنجاز البنية التحتية للطاقة (الهندسة والتركيب الصناعي وإنجاز الشبكات ...).

إضافة إلى ذلك، فإن الفروع المتخصصة في الأعمال الجانبية مسؤولة عن الأنشطة المساعدة، مثل صيانة معدات الطاقة، وتوزيع معدات الكهرباء والغاز، والنقل والمناولة الاستثنائيين،...إلخ.

بالإضافة إلى ذلك، تمتلك **Sonelgaz**أيضًا حصصًا في الشركات التي يرتبط نشاطها التجاري بقطاع الكهرباء والغاز.

ويحتل المجمع مركزًا متميزًا في اقتصاد الدولة، بصفته المسؤول عن تزويد أكثر من ستة ملايين أسرة بالكهرباء وثلاثة ملايين بالغاز الطبيعي، وهي تغطية جغرافية لأكثر من 99٪ في معدل الكهرباء و59 ٪ لتغلغل الغاز.

المطلب الثاني: عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SDC-SPA:[1]

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (بالاختصار SDC-SPA)، هي شركة فرعية من بين الـ16 فرع لمجمع سونلغاز.

[1] الموقع الإلكتروني: www.sonelgaz.dz، مرجع سبق ذكره.

وتتكون من 53 مديرية توزيع (في شكل وحدات)، تغطي إقليم 47 ولاية باستثناء ولاية الجزائر العاصمة التي تغطى من طرف شركة التوزيع الجزائر SDA-SPA، والتي تعتبر بدورها فرع من المجمع، وتحتوي هذه الأخيرة على أربعة مديريات للتوزيع.

أولا: تاريخ الإنشاء:

إن إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، مرتبط بتفعيل نظم القانون **01/02** في **2002/02/05** المذكور سابقا، والمتعلق بالكهرباء وبتوزيع الغاز عبر القنوات.

وسمحت التغيرات الاقتصادية الناتجة عن تطبيق هذا القانون بمرور سونلغاز إلى قابضة شركات (Holding de Societies) تمارس مهن مختلفة. وبدخول سونلغاز في إجراءات التفرع

(Processus de filialisation) أنشأت الشركة الفرعية – سونلغاز التوزيع للوسط – **S**onelgaz**D**istribution**C**entre – بالاختصار **SDC** في جانفي **2006** في شكل – شركة ذات أسهم فرع من مجمع سونلغاز، ومقرها الاجتماعي متواجد بشارع محمد بوضياف، بالبليدة.

وعرف شهر أفريل **2009** المرحلة الثانية من إجراءات إعادة الهيكلة والتي مست شعار الشركة:

(Le logo) وتغيير اسم الشركة ليصبح: شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط **S**ociété de **D**istribution de l'**E**lectricité et du **G**az du **C**entre, par abréviation **SDC**"، والإبقاء عليها كفرع من مجمع سونلغاز.

بعد ذلك وكمرحلة أخيرة من مراحل تطبيق إعادة الهيكلة، تم في مطلع سنة 2017 ضم شركة التوزيع للغرب وكذا شركة التوزيع للشرق الى شركة التوزيع للوسط، لتصبح: الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز **S**ociété**A**lgérienne de **D**istribution de l'**E**lectricité et du **G**az –**SDC**–**SPA**"

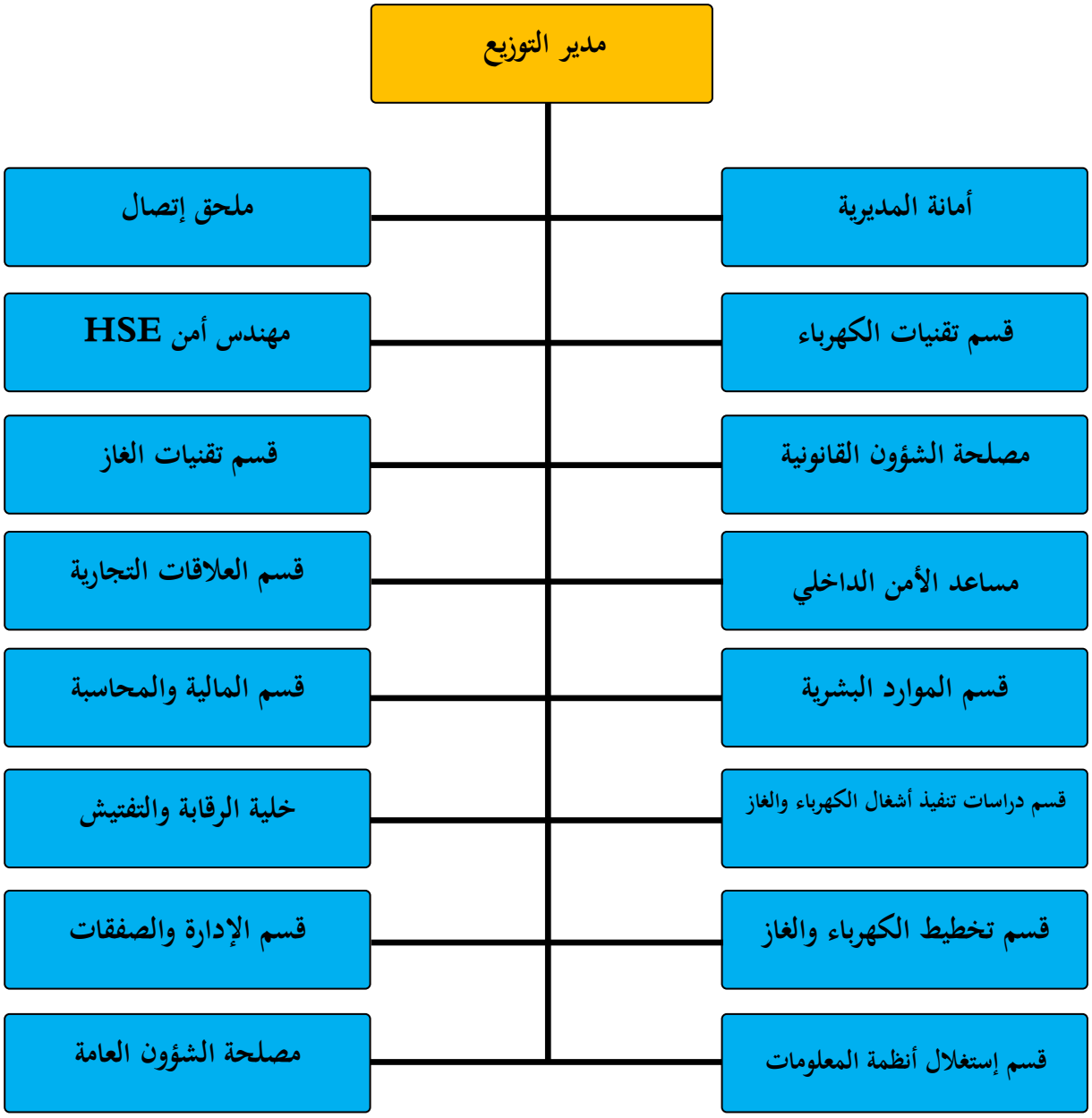
ثانيا: المهام: الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SDC-SPA، مكلفة في إطار المهام المسندة إليها، بتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية، وبتلبية حاجيات الزبائن وفقا لشروط التكلفة، نوعية الخدمة والأمان.

ثالثا: الإسنادات

- ✓ضمان جودة واستمرارية الخدمة؛
- ✓استغلال وصيانة شبكات توزيع الكهرباء والغاز؛
- ✓تطوير شبكات الكهرباء والغاز لما يسمح بربط زبائن جدد؛
- ✓ضمان الأمان والفعالية لهذه الشبكات؛
- ✓ضمان التوازن بين العرض والطلب فيما يخص الطاقة؛
- ✓تسويق الكهرباء والغاز.

المطلب الثالث: تقديم مديرية التوزيع بالمدية:[1]

الشكل رقم(3-1): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع.



المصدر: وثائق الشركة، مقدمة من طرف رئيس مصلحة الشؤون القانونية.

[1] مقابلة مع رئيس مصلحة الشؤون القانونية لمديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالمدية، السيد: هارون محمد.

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي للشركة:

- **مدير التوزيع:** يمثل مدير التنظيم قمة الهرم في المؤسسة، وهو مكلف في حدود صلاحياته بضمان توزيع الطاقة الكهربائية والغازية وإيصالها إلى زبائن المؤسسة في أحسن الظروف والنوعية الجيدة والاستمرارية في التقديم، والسعر المناسب.
- **الأمانة العامة:** دورها التنسيق وتوزيع المراسلات وتوجيهها بين الأقسام ومصالح الشركة.
- **مصلحة الشؤون القانونية:**

- تعد الممثل القانوني للشركة أمام القضاة (المحكمة، المجلس القضائي، المحكمة العليا)؛
- يتابع تنفيذ القرارات القانونية؛
- يتكفل بكل القضايا القانونية مثل رفع دعوى حول التعدي على ممتلكات الشركة أو الشكاوي ورفع الدعوى ضد المديرية من طرف الزبائن؛
- يساعد كل الأقسام في القضايا ذات الطابع القانوني (رفع دعوى قضائية)؛
- تنظيم المعلومات القانونية وتقديمها وقت الضرورة.

- **مهندس الأمن HSE:** يقوم بالمهام التالية:

- إعداد مخطط الزيارات المبرمجة للنشاطات التحسيسية؛
- تحضير اجتماعات لجنة النظافة والأمن على مستوى المديرية؛
- السهر على تطبيق كل إجراءات الوقاية في مجال النظافة والأمن؛
- إعداد إحصائيات حول حوادث الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية.

- **ملحق الإتصال:** يقوم بالعديد من المهام نذكر منها ما يلي:

- تحضير وتنظيم المعلومات الموجهة إلى الجمهور والزبائن باستعمال كل الوسائل المتاحة؛
- المشاركة مع المديرية العامة في التظاهرات التجارية؛
- اقتراح مواضيع الإشهار وإعلام الزبائن حسب الطبيعة المحلية؛
- ربط علاقات وثيقة مع كل أنواع وسائل الاتصال.

- **مساعد الأمن الداخلي للمؤسسات:** ويقوم بالمهام التالية:

- المتابعة الميدانية لكل المقاييس الأمنية داخل المديرية (الحراس، الجدران...الخ)؛
- تقديم تقرير دوري إلى المسئولين حول الوضعية الأمنية للمديرية ومختلف وكالاتها؛
- إعداد تقرير فوري بعد حدوث أي طارئ مباشر؛
- إعداد مخطط الأمن الداخلي بالتعاون مع المصالح الأمنية لولاية.

➢ **قسم تقنيات الكهرباء:** يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة، تطوير الشبكة والقيام بالأشغال تحت التوتر (الكهرباء).

➢ **قسم تقنيات الغاز:** يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة وتطوير الشبكة.

➢ **قسم دراسات تنفيذ أشغال الكهرباء والغاز:** وأغلب مهامه بالميدان:

- فيقوم بكل ما يتعلق بالدراسة كالموقع والمخططات.

➢ **قسم الإدارة والصفقات:**مكلف بإنشاء الطلبات الخاصة برخص الحفر والبناء واستقبال مخطط التشفير الخاص بمقدار الأشغال المرسل من مصلحة الدراسات، وغيرها من مهام تخصص السوق والبرمجة؛

- تسيير القروض الخاصة بأمر الدفع ومتابعة تنفيذها؛
- استقبال وإجراء الأمر بالدفع لكل فواتير المؤسسات المنفذة للمشاريع؛
- إنشاء عناصر الإحصاء الخاصة بتحقيق المشاريع–التقنية والمالية؛
- فتح وإغلاق رخص البرامج.

➢ **قسم العلاقات التجارية:** يضم هذا القسم مجموعة من الوكالات تجارية: اثنان منها داخل مدينة المدية، و(06) ستة موزعة على إقليم الولاية، إضافة إلى (03) ثلاث مصالح:

أ–مصلحة تطوير المبيعات: وهي مصلحة مسؤولة على متابعة طلبات الزبون (التوتر المتوسط والضغط المتوسط) ومختلف الوثائق الخاصة بالإيصالات الجديدة أو إحداث تغيرات على مستوى الشبكة، إضافة إلى فوترة كل الأشغال الخاصة بطلب الزبون الجديد أو زبون مشترك.

ب– مصلحة التحصيل: تهتم بكل أمور الزبائن وملفاتهم مثل فوترة وتحصيل الديون.

ت- مصلحة الحسابات الكبرى: تهتم بكل ما يتعلق بزبائن الضغط العالي للغاز والتوتر العالي للكهرباء، من الجانب التجاري.

- **قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي:** يقوم هذا القسم بـ :

- تسيير وصيانة عتاد الإعلام الآلي على مستوى المديرية والمصالح التقنية التابعة لها.
- طبع الفواتير الخاصة بالكهرباء والغاز.
- تطوير المعلوماتية.
- تحليل إحصائيات المشتريات والمبيعات.

- **قسم الموارد البشرية:** يهتم بـ :

- تسيير تكوين الموظفين وتأهيلهم.
- تسيير الموارد البشرية كالتوظيف، الحضور، الغياب، العطل، الأجور.

- **مصلحة الشؤون العامة:** وتتمثل مهامها في:

- تسيير الوسائل المادية.
- مراقبة وتسيير النظافة وصيانة المقرات.
- تسيير بريد المديرية.
- السهر على تسيير الممتلكات المتنقلة.
- تموين مختلف المصالح.
- الاهتمام بالمشتريات.
- تنظيم حظيرة السيارات كالتأمين، المتابعة، الوقود.

- **قسم تخطيط الكهرباء والغاز:** وتتمثل مهامه في:

- إنجاز المخطط الرئيسي لشبكة الكهرباء والغاز للمديرية.
- دراسة المخططات لإعادة التخطيط لشبكات الغاز والكهرباء.
- ضمان احتياجات المديرية بكل الدراسات الخاصة (ضياع الطاقة).
- إنجاز طلبات الربط.
- تشكيل بنك معلومات لاحتياجات الدراسات الخاصة بالكهرباء والغاز.

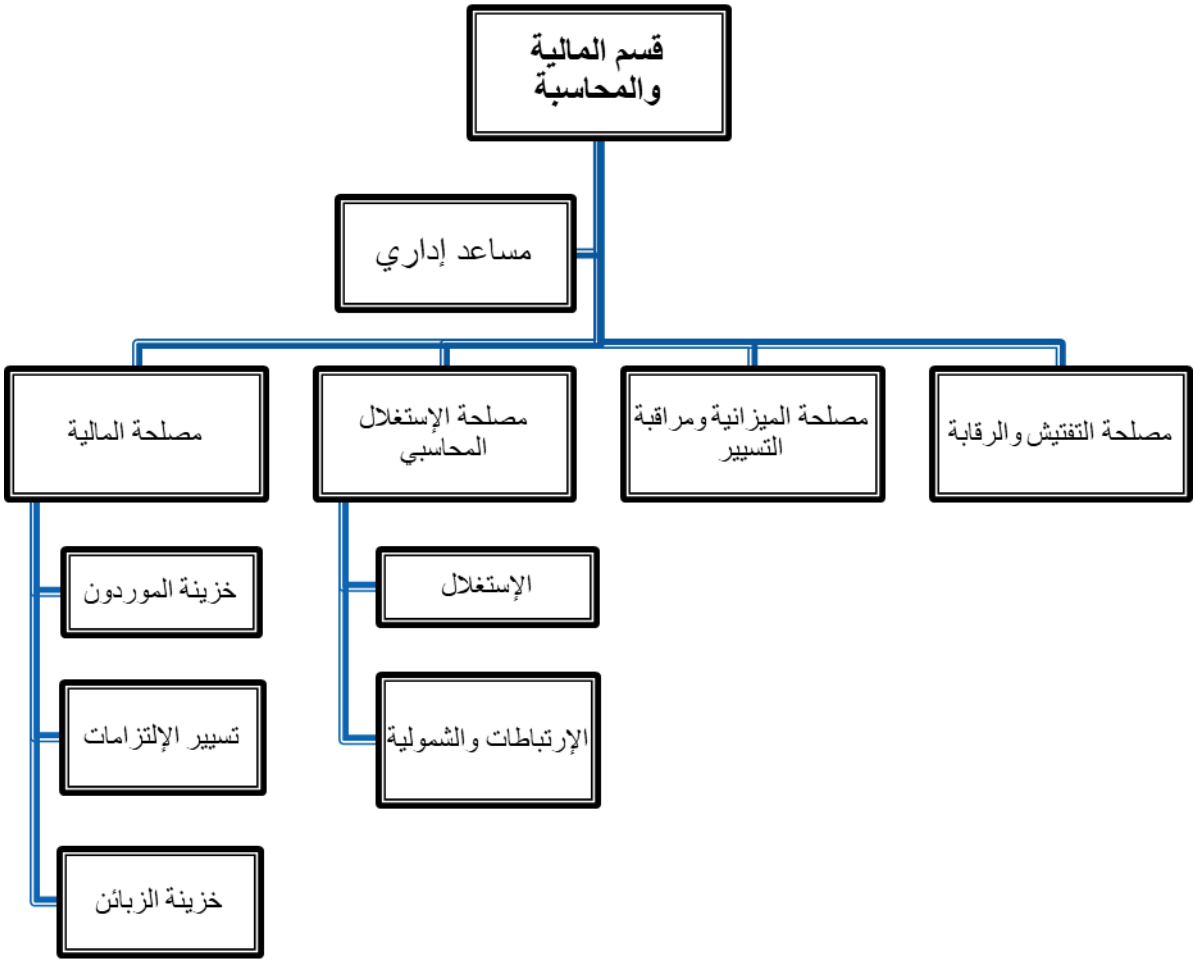
- **قسم المالية والمحاسبة:** ويقوم بالمهام التالية:

- تتبع حسابات الخزينة ومراقبة الظروف البنكية.

- إعداد التنبؤات للخزينة على المدى القصير.
- الرقابة على صناديق الوكالات التجارية.
- إجراء مركزية الصناديق.
- إعداد الميزانية السنوية.
- إنجاز لوحة القيادة وميزانية النشاط.
- ضمان متابعة ومراقبة العمليات المحاسبية.

بما أن دراستنا الميدانية أجريت على مستوى قسم المالية والمحاسبة، سنقوم بعرض هيكل القسم، وهو كالتالي:

الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة [1]



المصدر: وثائق الشركة، مقدمة من طرف رئيس قسم المالية والمحاسبة.

[1] مقابلة مع رئيس قسم المالية والمحاسبة لمديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالمدية.

المبحث الثاني: واقع استعمال محاسبة التكاليف في تحسين لأداء المالي لمؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز

لقد تبنت المؤسسة خلال السنوات الأخيرة معايير تعديلية لتأمين التحكم في التكاليف، تحسين لأداء الإنتاجي وكذا ترقية سياسة ذات جودة وهذا من خلال اعتماد محاسبة التكاليف كأداة تساهم في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي العمل على تحقيق أهدافها، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى عرض واقع استعمال طرق محاسبة التكاليف من طرف المؤسسة بما فيها الطريقة المتبعة من طرفها (الطريقة التقليدية، وطريقة محاسبة التكاليف على أساس لأنشطة (**ABC**) وواقع تقييم وقياس الأداء المالي فيها.

المطلب الأول:واقع استعمال الطريقة التقليدية لمحاسبة التكاليف من طرف المؤسسة سونلغاز.

سنقوم في هذا المطلب بتحديد مختلف التكاليف بالطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة منها، الطريقة التقليدية (**التكلفة الكلية، التكلفة الجزئية**)، ومن خلال النشاط الذي تقوم به المؤسسة سونلغاز سوف نعرض مختلف مشترياتها ومبيعاتها من السنوات **2019، 2020، 2021**، الموضح في الجداول التالية مستخرج من وثائق المؤسسة سونلغاز من المصلحة المالية.

الفرع الأول: حساب مختلف التكاليف 2019

ومن أجل حساب مختلف تكاليف لمادة الكهرباء والغاز لسنة **2019**، قدمنا المعلومات من خلال الملحق(**01**) **تحليل تكلفة إلى العائد للسنة المالية 2019**، المقدم من طرف المؤسسة سونلغاز، وعليه نتبع الخطوات التالية:

1.1. وفق الطريقة الكلية:

ومن هذه الطريقة نجد:

أ. حساب تكلفة الشراء للمادتين للكهرباء والغاز لسنة **2019**

جدول رقم (03-01) تكلفة الشراء المادة الكهرباء والغاز 2019.

البيان	الكهرباء			الغاز		
	الكمية	س.و	المبلغ	ك	س.و	المبلغ
ثمن الشراء	986300	2.72	2691387	2682280	0.15	406256
مصاريف الشراء	986300	0.85	838853	2682280	0.059	159638
تكلفة الشراء	**98630**	**3.57**	**3530240**	**2682280**	**0.21**	**565894**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

لحساب تكلفة الشراء الوحدة الواحدة للكهرباء والغاز نتبع الخطوات التالية:

تكلفة الشراء الوحدة الواحدة للكهرباء =تكلفة الشراء لإجمالية ÷الكمية

أي: 3530240÷98630=3.53

و

تكلفة الشراء الوحدة الواحدة للغاز =تكلفة الشراء الإجمالية ÷الكمية

أي:565894÷268280=2.10

جدول رقم (03-02) سعر التكلفة لمادة الكهرباء والغاز لسنة 2019

البيان	الكهرباء			الغاز		
	البيان	س . و	المبلغ	ك	س.و	المبلغ
تكلفة الشراء	986300	3.57	292848	2682280	0.21	87474
مصاريف مباشرة	986300	1.37	1351642	2682280	1.504	403737
مصاريف غير مباشرة	986300	7.47	737466	268280	0.82	220282
سعر التكلفة	**986300**	**2.41**	**2381956**	**268280**	**2.65**	**711493**

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

ومنه:

سعر التكلفة الوحدة الواحدة للكهرباء =سعر التكلفة لإجمالي ÷الكمية

أي: 2381956÷986300=2.41

و

سعر التكلفة الوحدة الواحدة للغاز=سعر التكلفة ÷الكمية

أي: 711493÷268280=2.65

نلاحظ أن سعر التكلفة الوحدة الواحدة لمادة الغاز لسنة **2019**، أكبر من سعر تكلفة الوحدة الواحدة لمادة الكهرباء لسنة **2019**، وهذا راجع إلى أن المؤسسة استهلكت تكاليف من المادة الغاز أكثر من مادة الكهرباء.

الجدول (03-03) النتيجة التحليلية للكهرباء والغاز لسنة 2019

البيان	الكهرباء			الغاز		
	ك	س.و	المبلغ	ك	س.و	المبلغ
رقم الأعمال سعر التكلفة	894100 894100	37.22 2.41	332792961 2154781	2679900 2679900	38.61 2.65	103470939 7101735
النتيجة التحليلية	**894100**	**374.62**	**334947742**	**2679900**	**41.26**	**110572674**

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على الملاحق المقدمة من المصلحة المالية.

نلاحظ أن النتيجة التحليلية لسنة **2019**، كل من الكهرباء والغاز موجبة أي أن رقم الأعمال للمؤسسة أكثر من التكاليف لذلك فإن المؤسسة حققت ربحا.

الفرع الثاني: حساب مختلف التكاليف لسنة 2020: وذلك بالاعتماد على **الملحق(02) تحليل تكلفة إلى العائد للسنة المالية 2020**، المقدم من طرف المؤسسة أنظر للملحق إلى الأسفل.

1-1 وفقة الطريقة الكلية: من خلال جدول نقوم بحساب مختلف التكاليف:

أ. حساب تكلفة الشراء:

جدول رقم (3-04) تكلفة الشراء للكهرباء والغاز 2020.

البيان	الكهرباء			الغاز		
	ك	س.و	المبلغ	ك	س.و	المبلغ
ثمن الشراء	84270		1861053	26960		547212
مصاريف الشراء	84270		807564	26960		150292
تكلفة الشراء	84270	25.87	3476181	26960	41.25	697504

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على الملاحق المقدمة من طرف المصلحة المالية.

ومنه :

التكلفة الوحدة الواحدة للكهرباء=تكلفة الشراء لإجمالي ÷الكمية

أي: 697504÷26960=25.87

التكلفة الوحدة الواحدة للغاز = تكلفة الشراء لإجمالية ÷الكمية

أي: 3476181÷84270=41.25

نلاحظ أن تكاليف الشراء لمادة الغاز مرتفعة على تكاليف الشراء الكهرباء، وهذا يعني أن المؤسسة تستهلك الغاز أكثر من الكهرباء.

الجدول (3-05): سعر التكلفة لمادة الكهرباء والغاز لسنة 2020

البيان	الكهرباء			الغاز		
	ك	س.و	لمبلغ	ك	س.و	المبلغ
تكلفة الشراء	84270	41.25	3476181	26960	25.87	697504
مصاريف مباشرة	84270	18.20	1534362.06	26960	16.99	458315.94
مصاريف غير مباشرة	84270	8.91	751442.23	26960	8.32	224456.77
سعر التكلفة	**84270**	**43.96**	**37704787.29**	**26960**	**51.19**	**1380276.71**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ملاحق المقدمة من طرف المصلحة المالية

وعليه فإن:

سعر لتكلفة الوحدة الواحدة للكهرباء=سعر التكلفة ÷الكمية

أي: 37704787.29÷84270=43.96

و :

سعر التكلفة الوحدة الواحدة للغاز=سعر التكلفة ÷الكمية

أي: 1380276.71÷26960=51.19

نلاحظ أن سعر التكلفة الوحدة الواحدة للكهرباء أقل من سعر تكلفة الوحدة الواحدة للغاز لسنة **2020**، وأن تكاليف الغاز دائما مرتفعة على الكهرباء وحتى وبالمقارنة بالسنة الماضية لسنة **2019**، فالمؤسسة تستهلك الغاز أكثر من الكهرباء.

الجدول رقم (3-6): النتيجة التحليلة للكهرباء والغاز 2020

البيان	الكهرباء			الغاز		
	ك	**س.و**	**المبلغ**	**ك**	**س.و**	**المبلغ**
رقم الأعمال- سعر التكلفة	77320 77320	409.10 43.96	31631616 3398987.2	261610 261610	35.89 51.19	9389182.9 13391851.89
النتيجة التحليلية	77320	453.06	35030603.2	261610	87.08	22781034.79

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من المصلحة المالية

نلاحظ أن النتيجة التحليلية موجبة لسنة **2020**، كل من الكهرباء والغاز أي أن المؤسسة حققت ربحا أي مدخلاتها أكثر من نفقاتها.

الفرع الثالث: حساب مختلف التكاليف لسنة 2021: وذلك من خلال الملحق(03) تحليل إلى تكلفة العائد للسنة المالية 2021، المقدم من طرف المؤسسة، أنظر للملحق إلى الأسفل.

1-1 حساب تكلفة الشراء: من خلال المعطيات المذكورة في الجدول الأسفل

جدول رقم (3-7) تكلفة الشراء للكهرباء والغاز لسنة 2021

البيان	الكهرباء			الغاز		
	ك	**س.و**	المبلغ	**ك**	**س.و**	المبلغ
ثمن الشراء	86860	29.45	2558666	282980	1.50	426612
مصاريف الشراء	86860	0.67	58418.36	282980	0.061	17449.64
تكلفة الشراء	86860	30.12	2617084.36	282980	1.56	444061.64

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

ومنه:

تكلفة الشراء الوحدة الواحدة للكهرباء =تكلفة الشراء ÷الكمية

أي: 30.12=86860÷2617084.36

و

تكلفة الشراء الوحدة الواحدة للغاز=تكلفة الشراء ÷الكمية

أي:1.56=282980÷444061.64

جدول رقم (3-8) سعر التكلفة للكهرباء والغاز لسنة 2020

البيان	الكهرباء			الغاز		
	ك	س . و	المبلغ	ك	س . و	المبلغ
تكلفة الشراء	86860	30.12	2617084.36	280980	1.56	444061.64
مصاريف مباشرة	86860	19.29	1676329.27	280980	1.78	500721.73
مصاريف غير مباشرة	86860	11.35	986609.47	280980	1.048	294701.53
سعر التكلفة	86860	30.65	2662938.74	280980	4.41	1239484.9

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على الملاحق المقدمة من المصلحة المالية.

ومنه:

سعر التكلفة الوحدة الواحدة للكهرباء=سعر التكلفة÷الكمية

أي: 30.65=86860÷2662938.74

و

سعر التكلفة الوحدة الواحدة للغاز=سعر التكلفة÷الكمية

أي:4.41=280980÷1239484.9

نلاحظ أن سعر التكلفة الوحدة الواحدة من الكهرباء مرتفعة من سعر التكلفة الوحدوي للغاز لسنة 2020، بالمقارنة بالسنة الماضية فكانت سعر التكلفة الوحدة الواحدة للغاز مرتفع وهذا الارتفاع راجع لأسباب خاصة.

الجدول رقم (3-9) النتيجة التحليلية للكهرباء والغاز لسنة2021 .

البيان	الكهرباء			الغاز		
	ك	س.و	المبلغ	ك	س.و	المبلغ
رقم لأعمال –	79970	56.79	4541963	290100	5.12	1487192
سعر التكلفة	79970	30.65	2451080.5	290100	4.41	1279341
النتيجة التحليلة	79970	26.14	209088.5	290100	0.71	207851

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على الملاحق المقدمة من المصلحة المالية.

نلاحظ أن التغير في سعر التكلفة الوحدة الواحدة يؤثر التغير في النتيجة التحليلية، حيث في سنة **2019** كانت سعر التكلفة الوحدة الواحدة للكهرباء والغاز منخفض وحجم المبيعات مرتفع هذا ما أدى إلى إرتفاع في النتيجة المقارنة بالسنوات لأخرى، كما أن في سنة **2020** ارتفعت سعر التكلفة الوحدة الواحدة للكهرباء والغاز وانخفاض حجم المبيعات وهذا ما أدى إلى تغير في النتيجة التحليلية بالانخفاض، وفي سنة **2021** انخفضت سعر التكلفة وارتفغت حجم المبيعات المقارنة بالسنة الماضية هذا ما أدى إلى ارتفاع في النتيجة التحليلية وهذا يعني أن النتيجة التحليلية تتغير بالتغير التكاليف وحجم المبيعات وعليه على المؤسسة مراجعة سياستها المالية المتبعة في تحليل التكاليف من أجل ضبط التكاليف وتعزيز النتيجة.

الفرع الخامس: حساب التكاليف بالطريقة الجزئية (طريقة التكلفة المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة) لمختلف السنوات **2019،2020،2021:**

5-1 حساب التكلفة المتغيرة للكهرباء والغاز لسنة 2020:

أولا: حساب الأعباء المتغيرة للتموين والتوزيع وذلك في جدول توزيع الأعباء من خلال الملحق المقدم من المؤسسة.

الجدول (3-10) توزيع لأعباء المباشرة وغير المباشرة للكهرباء والغاز لسنة 2020

البيان	المبلغ	التموين 50%	التوزيع 50%
الأعباء المباشرة	1992678	996339	996339
الأعباء غير المباشرة	975899	487949.5	487949.5
المجموع	2968577	1484288.5	1484288.5

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملاحق المقدمة من المصلحة المالية

ثانيا: إن حساب التكاليف المتغيرة، والهوامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة التحليلية، يتم عرضها في جدول يسمى جدول حساب النتائج التفاضلي **(للكهرباء والغاز).**

رقم	البيان	الإجمالي	الجزئية
01	**رقم لأعمال** **تكلفة الشراء** **أعباء متغيرة للتموين (مباشرة وغير مباشرة)** **أعباء متغيرة للتوزيع (مباشرة وغير المباشرة)**	 4173685 1484288.5 1484288.5	41020798.9
02	**التكلفة المتغيرة**	7142262	
03	**الهامش على التكلفة المتغيرة(1-2)**	33878563.9	
04	**التكاليف الثابتة**	2177051	
05	**النتيجة(3-4)**	31701485.9	

المصدر: من اعداد الطالبة

5-2. طريقة التحميل العقلاني: من خلال هذه الطريقة سوف نتطرق إلى نشاط الحقيقي والنشاط العادي

فإن النشاط الحقيقي للكهرباء والغاز لسنة **2020** يمثل **5358272**

والنشاط العادي للكهرباء والغاز لسنة يمثل **579302**

أولا: المعامل التحميل العقلاني لسنة 2020: يمثل العلاقة بين حجم النشاط الحقيقي والنشاط العادي، ويحسب كمايلي:

معامل التحميل العقلاني =النشاط الحقيقي ÷ النشاط العادي

أي: 5358272÷579302=9.24

ثانيا: الأعباء الثابتة المحملة: وتحسب وفق الطريقة التالية

الأعباء الثابتة المحملة=الأعباء تحميل الثابتة×معامل التحميل العقلاني

أي: 1992678×9.24=18412344.72

وبما أن معامل التحميل العقلانيٍ >1 أي أن التكاليف الثابتة المحملة أصغر من الفعلية، هناك ربح.

الفرع السادس: حساب التكاليف بالطريقة الجزئية لسنة 2019.

6-1.حساب التكلفة المتغيرة لسنة 2019.

أولا: حساب الأعباء المتغيرة للتموين والتوزيع للكهرباء والغاز: وذلك من خلال الملحق المقدم من طرف المؤسسة.

جدول رقم(3-11) توزيع الأعباء المتغيرة للتموين والتوزيع لسنة 2019.

البيان	المبلغ	أعباء متغيرة للتموين 60%	أعباء متغيرة للتوزيع 40%
لأعباء المباشرة	1755380	1053228	702152
لأعباء غير المباشرة	957749	383099.6	3830979.6

ثانيا: حساب التكاليف المتغيرة، والهوامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة، من خلال جدول حساب النتائج التفاضلي.

جدول رقم (3-12) جدول حساب النتائج التفاضلي لمؤسسة سونلغاز للكهرباء والغاز لسنة 2019 .

الرقم	البيان	الإجمالي	الجزئية
01	**رقم الأعمال** **تكلفة شراء** **الأعباء المتغيرة للتموين(مباشرة وغير مباشرة)** **الأعباء المتغيرة للتوزيع(مباشرة وغير مباشرة)**	35868134 383099.6 383097.6	5319779
02	**التكلفة المتغيرة**	36634340.2	
03	**الهامش على التكلفة المتغيرة(1-2)**	31314561.2	
04	**التكاليف الثابتة**	1755380	
05	**النتيجة(3-4)**	309559181.2	

المصدر: من إعداد الطالبة

6-2.بالطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

أولا: طريقة التحميل العقلاني: يحسب وفق الطريقة التالية:

معامل التحميل العقلاني=النشاط الحقيقي ÷نشاط العادي
أي: 9.016=589974÷5319779

ثانيا: الأعباء الثابتة المحملة:

الأعباء الثابتة المحملة=الأعباء الثابتة×معامل التحميل العقلاني
أي: 15815973.79=9.01×1755380

ومنه: معامل التحميل العقلاني >1أي تكاليف الثابتة المحملة أصغر من **الفعلية** فهناك ربح.

الفرع السابع: حساب التكاليف وفق الطريقة الجزئية لسنة **2021**:

7-1 التكلفة المتغيرة: يمكن حساب التكلفة المتغيرة من خلال الملحق المقدم من المصلحة المالية.

أولا: توزيع الأعباء المتغيرة للتموين والتوزيع للكهرباء والغاز لسنة 2021

جدول(3-13) توزيع الأعباء المتغيرة للتموين والتوزيع

البيان	المبلغ	التموين 50%	التوزيع 50%
الأعباء المباشرة	1755380	877690	877690
الأعباء غير المباشر	597749	2988740.5	2988740.5
المجموع	2353129	1176560.5	1176560.5

المصدر: بناءا على معلومات المؤسسة

ثانيا: حساب التكلفة المتغيرة والهامش على التكلفة المتغيرة، والنتيجة التحليلية، من جدول حساب النتائج التفاضلي:

جدول(3-14) حساب النتائج التفاضلي للكهرباء والغاز لسنة 2021

الرقم	البيان	الإجمالية	الجزئية
01	**رقم الأعمال** **تكلفة الشراء** **الأعباء المتغيرة للتموين(مباشرة وغير مباشرة)** **الأعباء المتغيرة للتوزيع (مباشرة وغير مباشرة)**	3061146 1176560.5 1176560.5	5764358
02	**التكلفة المتغيرة**	4355357	
03	**الهامش على التكلفة المتغيرة**	5329001	
04	**التكاليف الثابتة**	2177051	
05	**النتيجة**	3151950	

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على معلومات المؤسسة.

2-7 طريقة التحميل العقلاني:

أولا: معامل التحميل العقلاني=النشاط الحقيقي÷ النشاط العادي

أي: 11.75=490364÷5764358

ثانيا: الأعباء الثابتة المحملة=معامل التحميل العقلاني×لأعباء الثابتة

أي:25580349.25=11.75×2177051

ومنه: معامل التحميل العقلاني**>1**أي التكاليف الثابتة المحملة أكبر من الفعلية،فهناك ربح.

المطلب الثاني: واقع تطبيق "طريقة التكلفة الكلية على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بتحديد التكلفة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومن أجل تطبيق هذه الطريقة يجب مراعات المراحل التالية:

المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة؛

المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة؛

المرحلة الثالثة: تحديد معدل كل نشاط؛

المرحلة الرابعة: تخصيص التكاليف الأنشطة على المنتجات؛

المرحلة لأولى: يتم في هذه المرحلة تحديد مختلف العمليات ثم الأنشطة داخل المؤسسة وكذا التكاليف مرتبطة بها المرحلة الأهم وأصعب أثناء التحديد الدقيق للمهام التي تؤخذ بعين لاعتبار من طرف النظام وكل منصب عمل يجب أن يكون مرتبط بعدد من الأنشطة.

جدول رقم(3-15) تحديد الأنشطة الرئيسية والأنشطة الفرعية لسنة 2019

الأنشطة الرئيسية	الأنشطة الفرعية	المبلغ
شراء مادة الكهرباء والغاز B1	Spe شراء	406256
	Grto عبور	916054
	مات ماتر كونسيو ستوك	8986
	استهلك فرن ديركت	2740
المجموع		1334036
إدارة المبيعات B2	الصيانة ولإصلاح	118203
	لإيجارات ورسوم لإيجار	4418
	مداهمة الغير	11583
	الضرائب	1282795
	مداهمة الغير	11583
المجموع		1428582
إدارة المستخدمين B3	أجور المستخدمين	930704.10
	الأمن والحراسة	59928.69
	صيانة ولإصلاح	304890.09
	مصاريف أخرى	84750.6
المجموع		542643.48

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على معلومات السابقة

المرحلة الثانية: تحديد مسبب التكلفة: هو الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة

جدول رقم(3-16) مسببات التكلفة

رقم النشاط	النشاط	مسبب التكلفة
B1	شراء مادة كهرباء والغاز	عدد طلبيات الموردين
B2	إدارة المبيعات	عدد طلبيات الزبائن
B3	إدارة المستخدمين	عدد المستخدمين

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات سابقة

المرحلة الثالثة: تحديد معدل كل نشاط

كما هو الموضح في **الجدول رقم (14)** تحديد الأنشطة التي لها مسببات تكلفة مشتركة ويجب أن تجمع في مجمع تكلفة واحدة.

الجدول رقم (3-17) تجميع تكلفة ذات مسبب مشترك

مسببات التكلفة	الأنشطة		
	B1	B2	B3
طلبات الزبائن	×	×	
بيع المنتج		×	
عدد المستخدمين			×

المصدر: من اعداد الطالبة

نلاحظ ان عدد طلبيات هو مسبب التكلفة للنشاطين (**b2, b1**)أما بالنسبة لنشاط(**b3**) مسبب تكلفة واحدة.

بعد تجميع الأنشطة ذات مسبب تكلفة مشترك تأتي عملية تجميع الأنشطة التي لها مسبب تكلفة مشترك يسمى بمراكز النشاط.

الجدول رقم (3-18) تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط وحجم مسبب لكل مركز

مراكز الأنشطة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز
مركز الطلبيات **النشاط 1: شراء مواد الأولية** **النشاط 2: إدارة المبيعات**	1254528 1117090	2371618
مركز المستخدمين **النشاط 3: إدارة المستخدمين**	3256	3256

من اعداد الطالبة

- بعدها نقوم بتجميع الأنشطة

جدول رقم(3-19) تجميع الأنشطة

الأنشطة	تجميع الأنشطة
شراء مادة الكهرباء والغاز	1334036
إدارة المبيعات	1428582
إدارة المستخدمين	542643.48
المجموع	2762618

المصدر: من اعداد الطالبة

في هذا الجدول نقوم بحساب تكلفة كل مركز

جدول رقم(3-18) حساب تكلفة كل نشاط

	مراكز الطلبيات	مراكز المبيعات	مركز المستخدمين
الموارد	2762618	1428582	542643.48
طبيعة المسبب	**عدد طلبيات**	**عدد المبيعات**	**عدد المستخدمين**
عدد المسببات	2371618	1117090	3256
تكلفة مسبب كل مركز	1.16	1.27	166.65

المصدر: من اعداد الطالبة

المرحلة الرابعة: تخصيص التكاليف الأنشطة على المبيعات

يتم تخصيص التكاليف الأنشطة على المبيعات من أجل حساب سعر التكلفة وفقة العلاقة التالية:

جدول رقم(3-19) حساب سعر التكلفة حسب طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (A،B،C)

البيانات	الكهرباء والغاز
التكاليف المباشرة	1755380
مركز الطلبيات	2751076.88
مركز المستحدمين	542612.4
مجموع التكاليف غير المباشرة	957749
التكاليف الإجمالية	7724589.56
عدد المبيعات	1117090
سعر التكلفة	6.91

المصدر: من اعداد الطالبة

الفرع الثاني: تحديد التكلفة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لسنة 2020

نفس الخطوات السابقة تطبق لسنة **2020**.

المرحلة لأولى: تحديد الأنشطة الرئيسية والأنشطة الفرعية لسنة 2020

جدول رقم(3-20) تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية

الأنشطة الرئيسية	الأنشطة الفرعية	المبلغ
شراء مادة الكهرباء والغاز C1	مات ماتر كونسو ستوك	6152
	Grtgعبور	1183359
	استهلك فور ديركت	2413
	مات ماتر ديركتكونسو	33237
المجموع		1225161
إدارة المبيعات C2	صيانة ولإصلاح	73366
	Travexecutalexter	260767
	لإيجارات ورسوم لإيجارات	17615
	مداهمة الغير	6484
	بيبليس	3302
	الإكتتاب ولاستقبال	5522
	البريد ولاتصالات	20614
	مصاريف غير التشغيلية	903157
المجموع		1290827
إدارة المستخدمين C3	أقساط التأمين	3720303.24
	أتعاب	76236
	مصاريف استثنائية	8475.9
المجموع		3805015.14

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات سابقة

المرحلة الثانية: تحديد مسبب التكلفة

جدول رقم(3-21) مسببات التكلفة

رقم النشاط	النشاط	مسبب التكلفة
C1	شراء مادة الكهرباء والغاز	عدد طلبيات الموردين
C2	إدارة المبيعات	عدد طلبيات الزبائن
C3	إدارة المستخدمين	عدد المستخدمين

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات سابقة

المرحلة الثالثة: تحديد معدل كل نشاط

مثل: ما هو موضح في الجدول رقم **(21)**

الجدول رقم (3-22) تجميع تكلفة ذات مسبب مشترك

مسببات التكلفة	الأنشطة		
	C1	C2	C3
طلبات الزبائن	×	×	
بيع المنتج		×	
عدد المستخدمين			×

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات سابقة

كما نلاحظ أن عدد طلبيات هو مسبب التكلفة لنشاطين**(C2،C1)** وعدد المستخدمين له تكلفة واحدة**(C3)**.

الجدول رقم(3-23) تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط

مركز النشطة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب لكل مركز
مركز الطلبيات **النشاط1 :شراء مواد اولية** **النشاط2 : إدارة المبيعات**	345880 338930	684810
مركز المستخدمين **النشاط 3: إدارة المستخدمين**		53200

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات سابقة

جدول رقم(3-24) تجميع الأنشطة

الأنشطة	تجميع الأنشطة	
شراء مواد أولية	1225161	
إدارة المبيعات	1290827	
إدارة المستخدمين		3805015.14
المجموع	2515988	3805015.14

المصدر: من اعداد الطالبة من المعلومات السابقة

الجدول رقم(3-25) يوضح حساب تكلفة لكل مركز

	مراكز الطلبيات	مراكز المبيعات	مراكز المستخدمين
الموارد	2415988	1290827	3805015.14
طبيعة المسبب	عدد الطلبيات	عدد المبيعات	عدد المستخدمين
عدد المسببات	684810	338930	53200
تكلفة مسبب لكل مركز	30.52	3.80	71.52

المصدر: من اعداد الطالبة

نلاحظ أن مركز المستخدمين التكلفة مسبب كان مرتفع بالمقارنة بالمراكز الأخرى، ثم يليه المركز طلبيات، هو كمسبب مشترك.

المرحلة الرابعة: تخصيص تكاليف الأنشطة على المبيعات

الجدول رقم (3-25) حساب سعر التكلفة للكهرباء والغاز حسب الطريقة التكلفة على أساس الأنشطة

البيانات	الكهرباء والغاز
التكاليف المباشرة	**1992678**
مركز الطلبيات **مركز المستخدمين**	20900401.2 3804864
مجموع التكاليف غير المباشرة	**24705265.2**
التكاليف لإجمالية	26697943.2
عدد المبيعات	338930
سعر التكلفة	**78.77**

المصدر: من اعداد الطالبة

نلاحظ أن سعر التكلفة للكهرباء والغاز مرتفع وذلك وفقة طريقة على أساس الأنشطة، وهذا ما تعتمد عليه المؤسسة في تقييم تكاليفها.

المطلب الثالث: المقارنة بين الطريقة التقليدية لحساب التكاليف وطريقة على أساس الأنشطة

سيتم الاعتماد في المقارنة على سعر التكلفة حسب الطريقة التقليدية وكذا سعر التكلفة حسب الطريقةABC

الجدول رقم(3-26): المقارنة بين الطريقة التقليدية لحساب التكاليف وطريقة على أساس الأنشطة

المقارنة	سعر التكلفة حسب الطريقة التقليدية	سعر التكلفة حسب الطريقة ABC	الفرق
االكهرباء والغاز 2019	5.06	6.91	-1.85
الكهرباء والغاز 2020	95.15	78.77	16.38

المصدر: من إعداد الطالبة

حيث أن: الفرق =سعر التكلفة حسب الطريقة التقليدية-سعر التكلفة حسب الطريقة الحديثة.

من خلال الفرق المتحصل عليه في سنة **2019** لاحظنا بأن الطريقة التقليدية قدمت نتيجة أفضل من الطريقة الحديثة لدى المؤسسة حيث أنها خفضت سعر التكلفة بمقدار **1.85** وهذا ما ترغب به المؤسسة.

أما في سنة **2020** لاحظنا بأن وفق الطريقة الحديثة قدمت نتائج أفضل من الطريقة التقليدية المتبعة في المؤسسة حيث خفضت التكلفة بمقدار **16.38** وهذا ما ترغب به المؤسسة من اجل تخفيض قيمة التكاليف.

المبحث الثالث: تحليل الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة

سيتم في هذا المطلب دراسة وتحليل المؤشرات المالية للميزانيات محل الدراسة وذلك عن طريق رأس المال العامل الصافي واحتياجاته إضافة إلى تطور الخزينة.

المطلب الأول: تقديم الميزانية المالية للسنوات محل الدراسة (2020،2021،2019

سنقوم بتقديم الميزانية المفصلة والمختصرة للسنوات المدروسة جانب الأصول والخصوم.

الجدول(3-27): الميزانية المالية المفصلة للسنوات 2019-2020-2021

(جانب الأصول)

الأصول	2019	2020	2021
برامج الكمبيوتر	-	2947940.27	1473970.14
أراضي	1003409858	10034098.58	10034098.58
ترقية الأراضي وتهيئة	27291141.85	27959924.40	26455918.92
مباني	415411462.94	418309609.33	426322238.60
مباني ومعدات	13023471433.51	12987327539.86	1310892770980
تثبيتات معنوية أخرى	1194853273.34	1211716521.42	1302991263.19
تثبيتات يجري إنجازها	117861148468	1639608986.32	3212271502.64
الأصول غير الجارية	**15849672894.90**	**16297904620.18**	**18088476709.87**
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	977850.99	73924408.56	648665.84
الزبائن	2611433474.25	4002991188.24	4256209620.10
المدينون الاخرون	24389780.90	18782411.28	37632735.72
الضرائب	46805713.59	130900226.43	170671584.61

الخزينة	10369348.64	37186895.66	85955368.76
الأصول الجارية	**2787303168.37**	**446378513917**	**4551117975.03**
مجموع الأصول	**18636976063.27**	**20761689750.15**	**22639594676.90**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الكشوفات المالية للمؤسسة خلال السنوات الثلاث

الجدول(3-28): الميزانية المالية المفصلة للسنوات 2019-2020-2021

(جانب الخصوم)

الخصوم	2019	2020	2021
مجموع الأموال الخاصة	**12086269770.73**	**13898596555.97**	**14272621070.56**
فوارق إعادة تقييم فارق المعادلة	-	609178902.10	609178902.10
نتيجة صافية (نتيجة صافية لحصة المجمع	-	-1243461088.24	-1392284981.22
رؤوس الأموال خاصة أخرى (ترحيل من جديد)	-10201486.06	-10201486.06	-102014860.6
حصة الشركة المدمجة	11487292354.69	14543080228.17	15065928635.74
قروض وديون مالية	98725220.81	96466801.17	108133755.58
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	4017835667.44	4148385249.36	4619798342.99
الخصوم غير الجارية	**411656088825**	**4244852050.53**	**4727932018.5**
موردون وحسابات ملحقة	775309444.31	615394542.58	1496295851.89

الضرائب	55538967.81	154917659.33	272340582.28
ديون أخرى	1603296992.17	1847928941.94	1870405073.60
مجموع الخصوم الجارية	**2434145404.29**	**2618241143.85**	**3639041507.77**
مجموع العام للخصوم	**18636976063.27**	**20761689750.35**	**22639594676.90**

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على الكشوفات المقدمة من قبل المؤسسة

الجدول رقم(3-29): الميزانية المالية المختصرة للفترة (2019-2021)

الأصول	2019	2020	2021
الأصول الثابتة	15849672894.90	16297904620.18	18088476701.88
الأصول الجارية	2787303168.37	445378518.07	4551117975.03
قيم الاستغلال	2636801106.14	419569808.68	4294491081.66
قيم غيرجاهزة	46805713.59	130900226.43	170671584.11
قيم الجاهزة	103696348.64	37186895.66	85955368.76
مجموع	**18636976063.27**	**2076168975.035**	**22639594679.90**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للأصول خلال السنوات الثلاث

الجدول رقم (3-30): الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم خلال فترات محل الدراسة

الخصوم	2019	2020	2021
الأموال الخاصة	**12086269770.73**	**13898596555.97**	**14272621070.56**
الخصوم غير جارية	4116560888.25	4244852050.53	4727932098.57
الخصوم المتداولة	**2434145404.29**	**2618241143.85**	**3639041507.77**
قيم الاستغلال	237860644	246332348	336670093
خارج الاستغلال	55538967.81	154917659.33	272340582.28
المجموع	**1863697603.27**	**20761689750.35**	**22639594676.90**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للأصول خلال السنوات الثلاث

المطلب الثاني: تحليل مؤشرات التوازن المالي الوظيفي

سيتم التحليل باستخدام المؤشرات المالية للميزانيات الخاصة بالسنوات: **2019، 2020 ، 2021**، والتي تسمح لنا تحليل الوضعيات المالية للمؤسسة وعليه تقتصر الدراسة على حساب مؤشرات التوازن المالي التالية:

- رأس المال العامل الصافي الإجمالي، إحتياجات من رأس المال العامل، وكذا مؤشر الخزينة الصافية.

أولا: تحليل الميزانية بواسطة رأس المال العامل الصافي الإجمالي

يمكن حساب رأس المال العامل الإجمالي بالعلاقة التالية:

حيث: **رأس المال العامل الصافي الإجمالي= الموارد الدائمة –الإستخدامات الثابتة**

أو: رأس المال العامل الصافي الإجمالي= الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة

الجدول رقم (3-31): أنواع رأس المال العامل خلال السنوات الدراسة

البيانات	2019	2020	2021
الموراد الدائمة	162028307	181434486	190005532
الاستخدامات الثابتة	15849672849.90	16297904620.18	18088476701.87
راس المال العامل لصافي الإجمالي	353157850	184554398	912076498
الأصول المتداولة	2787303168.37	4463785130.17	455111975.03
الخصوم المتداولة	2434145404.29	2618241143.85	3639041507.77
راس المال العامل الصافي	353157.850	184554398	912076498

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية الوظيفية للمؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة حققت فائض أو هامش أمان بعد تمويل مجموع استثماراتها، فمن خلال السنوات **2021، 2020، 2019** كان رأس المال العامل الصافي مرتفع، أي أن المؤسسة لها القدرة على تغطية أصولها الثابتة من أموالها الدائمة.

ثانيا: إحتياجات من رأس المال العامل خلال السنوات(2019، 2020 ، 2021).

يمكن حساب احتياج رأس المال العامل عن طريق العلاقة التالية:

- احتياجات رأس مال العاملBFR = الإحتياج من رأس المال العامل للإستغلال + الإحتياج من رأس المال العامل خارج الإستغلال.

- ✓ **حيث:** الإحتياج من رأس المال العامل للإستغلال= الأصول المتداولة للإستغلال– الخصوم المتداولة للاستغلال
- ✓ **الإحتياج من رأس المال العامل خارج الإستغلال**= الأصول المتداولة خارج الإستغلال– الخصوم المتداولة خارج الاستغلال.

الجدول رقم (3–32): حساب احتياجات رأس المال العامل

البيانات	2019	2020	2021
الاحتياج من راس المال العامل للاستغلال	**258194666**	**1732374523**	**927790092**
الأصول المتداولة للاستغلال	2636801106.14	4195698008.08	129449102166
الخصوم المتداولة للاستغلال	2378606.44	2463323485	336670093
الاحتياج من راس المال العامل خارج الاستغلال	**-8733254.22**	**-24017432.9**	**-101668998**
الأصول المتداولة خارج الاستغلال	46805713.59	130900226.43	170671584.61
الخصوم من راس المال العامل BFR	55538967.81	154917659.33	272340582.28
الاحتياج من راس المال العامل BFR	**249461412**	**170835709.66**	**826121094**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية الوظيفية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن إحتياجات رأس المال العامل هي موجبة خلال ثلاث السنوات الدراسة ويرجع هذا التزايد في إحتياجات رأس المال العامل.

ثالثا: تحليل الميزانية باستخدام مؤشر الخزينة

يتم حساب الخزينة وفقا لإحدى العلاقتين التاليتين:

✓ الخزينة = القيم الجاهزة – التسبيقات البنكية

✓ الخزينة = رأس المال العامل الإجمالي –الإحتياجات رأس المال العامل.

الجدول رقم (3-33): الخزينة الصافية للمؤسسة خلال الفترة (2019-2021)

البيانات	2019	2020	2021
راس المال العامل الصافي الإجمالي **FRNG**	353157850	184554398	912076498
الاحتياج من راس المال العامل **BFR**	249461412	1708357090.66	826121094
الخزينة الصافية TN	**103696438**	**15238027.90**	**85955404**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية الوظيفية للمؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة الخزينة موجبة خلال الثلاث السنوات، وهذا يعني أن أموال مجمدة في المؤسسة في حين هذه الأموال تطرح مشكلة تكلفة الفرصة الضائعة ولهذا تستمر لفترة طويلة.

المطلب الثالث: تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة من حيث نسب السيولة

سيتم في هذا المطلب حساب مختلف النسب المالية وذلك لمعرفة قدرة المؤسسة في مواجهة مخاطرها الائتمانية.

الفرع الأول: حساب نسب السيولة

نقوم بحساب نسب السيولة للمؤسسة لأجل معرفة قدرتها في الوفاء بدينها في آجالها وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-34): جدول يوضح مختلف النسب المالية لوحدة الإنتاج خلال الفترة (2019، 2020 ، 2021).

البيان		طريقة الحساب	%2021	%2020	%2019
نسبة التمويل الدائم		**الأموال الدائمة / الأصول الثابتة**	1	1.1	0.01
نسبة التمويل الخاص		**الأموال الخاصة/ الأصول الثابتة**	0.78	0.85	0.76
نسبة الاستقلالية		**الأموال الخاصة / مجموع الديون**	3.92	5.30	49.65
نسبة المديونية		**مجموع الديون / مجموع الأصول**	0.16	1.26	1
نسبة السيولة العامة		**الأصول الجارية / الخصوم الجارية**	**1.25**	**1.70**	1,14

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الميزانية المالية الوظيفية للمؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسب التمويل الدائم أكبر من الواحد، وهذا خلال السنوات الثلاث محل الدراسة، مما يدل على وجود هامش أمان يسمح لها بتغطية احتياجاتها برأس المال العامل.

أما فيما يخص نسب الاستقلالية كانت أكبر من الواحد خلال كل الفترات الثلاث مما يشير إلى أن الإمكانيات المتوفرة لدى وحدة الإنتاج تمكنها من تغطية جميع ديونها عن طريق أموالها الخاصة.

خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة سونلغاز، حيث تم التطرق إلى جانب النظري للمؤسسة من حيث نشأتها وتطورها والهيكل التنظيمي لها ومن خلال دراستنا الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة سونلغاز تبين لنا أن المؤسسة في السنة **2019** تتبع الطريقة التقليدية لحساب التكلفة كما تبين أيضا أنها لا تعتمد على أساس الدقيق في توزيع التكاليف غير المباشرة وتواجه صعوبة في تقييمها وكما تبين لنا أن المؤسسة في **2020** تعتمد طريقة الحديثة لحساب التكاليف وأن هذه طريقة جعلتها تخفض قيمة التكاليف بنسبة كبيرة المقارنة بالسنوات الأخيرة.

كما أن النظام التكاليف على أساس الأنشطة هذا لا يمكن أن يخلو من الصعوبات إلا أننا وجدنا مجموعة من الصعوبات عند تطبيقه، من بينها صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير لمباشرة المخصصة لكل نشاط، وكذا صعوبة تحديد مسبب التكلفة المناسب للنشاط المناسب.

خاتمة

الخاتمة العامة

تمحور موضوع دراستنا حول دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف والطرق المستخدمة في تحديد مختلف التكاليف التقليدية منها والحديثة وكذا المفاهيم المتعلقة بالأداء المالي وتقييمه بالمؤسسة الإقتصادية كما تبين إن التسيير الفعال يمر حتما على المحاسبة والتي بدورها تؤدي دورا مهما في توفير المعلومات فمن دورها تفقد المؤسسة نجتاحها وفعالياتها في محاسبة التكاليف هي عامل مهم في اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة وذلك من خلال منحها المعلومات التحصيلية والتي من خلالها يتم حساب التكاليف وقياسها مع التطور التي جاءت لمعالجة التكاليف هي نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي ظهر نتيجة لقصور في الأنظمة التقليدية حيث يساعد هذا النظام على إظهار الأنشطة المصنفة للقيمة من أجل حذفها والتقليل منها، فبذلك يضح نظام التكاليف على أساس الأنشطة صورة واضحة ومفصلة حول الأنشطة وتكاليفها من خلال تقديره و توزيع التكاليف التي تحتاجها الأنشطة.

وعليه فإنه بعد الدراسة لهذا الموضوع من الناحية النظرية ومحاولة تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز المدية تم توصيل إلى:

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية وإسقاطه على المؤسسة سونلغاز بالمدية يمكننا اختيار فرضيات الدراسة على النحو التالي

الفرضية الأولى: والتي تنص أن محاسبة التكاليف تعتبر أداة هامة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية لكونها تساعد على تحديد مختلف التكاليف من خلال الدراسة تبين لنا صحة هذه الفرضية رغم أن معظم المؤسسات الإقتصادية بالجزائر تستخدم أدوات تقليدية لمحاسبة التكاليف بغية تحديد مختلف تكاليف منتجاتها.

الفرضية الثانية: والتي تنص على أن مؤشرات تقييم الأداء المالي هي أهم الطرق المعتمد في الحكم على أداء المؤسسة من الناحية المالية من خلال الدراسة نجد ان مؤشرات التوازن المالي السيولة ونسب المالية من أهم المؤشرات الأكثر استخداما في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية

الفرضية الثالثة: والتي تنص على أن محاسبة التكاليف تساهم في تحسين الأداء المالي في المؤسسة من خلال الطرق التقليدية والحديثة في حساب التكلفة فمن خلال الدراسة نجد أن محاسبه التكاليف تساهم في تحسين الأداء المالي وذلك من خلال تخفيض التكاليف والتحقيق الأرباح مما يؤدي غالى تحسين الوضعية المالية المؤسسة وهذا يثبت صحة الفرضية

نتائج الدراسة

- بعد قيامنا من هذه الدراسة استنتجنا مجموعة من النتائج ننجزها في الآتي:
- ان لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات الخاصة يجمع فحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها والتحكم فيها
- التحديات المعاصرة تفرض على المؤسسة الجزائرية ضرورة وجود نظام محاسبة التكاليف يسمح بمعرفة التكاليف المنتجات وعمل على إكسابها ميزة أكثر تنافسية سعرا وجودة.
- إن المحاسبة التكاليف نظام واجب الإعتماد وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة تنظيمها وحجمها مع العلم إن هذا التصميم في حدا ذاته مهمة صعبة ومعقدة وتكلف باهظا.
- إن أهمية المحاسبة والتكاليف تظهر من خلال كل الطرق الموضوعة والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة متخذي القرار والتي تشمل الطرق الجزئية والكلية تقليدية كانت أم الحديثة إضافة إلى البعد الاستراتيجي لمعالجة التكاليف وتحليلها.

- كما تتجلى أهميتها في كونها أداة ذات الصلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة من خلال استقبالها للبيانات وإمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته مما يسهل اتخاذ القرارات وممارسة المراقبة باستمرار
- تكمن فعالية نظام محاسبة التكاليف في التحكم في عناصر التكاليف بالمؤسسة وغيابه التام يعني بضرورة فقدان السيطرة والتحكم في هذا العنصر الهام
- إن التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في المحاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تتبعها إلى منتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام.
- تقوم أدوات المحاسبة تكاليف بالتأثير الايجابي على مختلف مؤثرات الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية فبعضها يساهم في عملية التقييم كالتحليل المالي والبعض الأخر يساهم في التحسين الفعلي لمؤشرات الأداء المالي كاستخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

التوصيات:

- انطلاقا من هذه الدراسة وبناء على النتائج السابقة يمكننا تقديم توصية تطبيقية أكثر من كونها نظرية وهي كالتالي:
- تنمية الوعي لدى مسيري المؤسسات الإقتصادية بأهمية تطبيق أدوات محاسبة التكاليف لما تقدم من تحديد سليم للكل.
- تحسين وتطوير في الأنظمة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية لكواكب التطور الحاصل في النظم المحاسبة الحديثة.
- من اجل تفادي التحميل الخاطئ للتكلفة لابد أن تتبع المؤسسة أسس علمية دقيقة في التحديد مما يساهم في اتخاذ قرارات مالية رشيدة.
- ضرورة مواكبة مؤسسة سونلغاز للتطور التكنولوجي فيما يخص إجراءات قياس الأداء المالي ومحاسبة التكاليف.

آفاق الدراسة:

لا نزعم أننا ألمنا بكامل جوانب الموضوع في دراستنا هذه لذلك تعتبر هناك جوانب أخرى يمكن أن تكون عناوين وإشكاليات لدراسات مستقبلية نقترح أهمها فيما يلي:

- دور نظام التكاليف على أساس**Abc** الأنشطة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة.
- تبني نظام محاسبة المسؤولية على مراكز الأنشطة ومحاولة ربطه بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- علاقة الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيما بينها.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

1) إبراهيم محمد المحاسنة، إدارة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى 2013، دار جرير للنشر والتوزيع – عمان–الأردن.
2) خليل عواد أبو حشيش، لمحاسبة التكاليف الإدارية، دار وائل للنشر جامعة ليبرا
3) راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط2، 2011.
4) رضوان محمد العنابي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000.
5) زكريا لشهب، دور العتبة لمردودية، الطبعة الأولى 2014، الناشر مكتبة الوفاء القانونية، الأسكندرية.
6) سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف دار الأعصار للنشر والتوزيع 2011 عمان، الطبعة لأولى 2012.
7) السيد عليون، حسابات التكاليف، دار أمين للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 2002، القاهرة.
8) سيف حجيم سلطان الطائي، عامر عبد الكريم الدبحاوي، الذكاء الأخلاقي مدخل لدعم سمعة منظمات الأعمال، الطبعة الأولى 2017 دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان–الأردن.
9) صالح الرزق الله، خليل بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار النشر والتوزيع وائل، الطبعة الأولى، 1997، عمان–الأردن.
10) عبد الرحمان توفيق، طرق محاسبة التكاليف للأنشطة الصناعية، اعداد المادة العلمية، مركز الخبرات المهنية للإدارة 2010 مصر.
11) عبد المقصود، محمد ديبان ناصر نور الدين، عبد اللطيف، الدار الجامعة 84، الطبعة الأولى 2002، الأردن.

12) عبد الناصر ابراهيم وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ليبيا، الطبعة الأولى 2002، الطبعة الثانية 2006.

13) محمد العزازي بن لعور بوعلام، التسيير المحاسبي والمالي السنة الثالثة ثانوي شعبة تسيير واقتصاد، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية 2017.

14) فلاح حسني، مؤيد عبد الرحمان الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة 2008، الأردن.

15) محمد محمود، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، الطبعة الأولى 2010، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان–الأردن.

16) علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة لمؤسسة والأداء المالي للمصارف، الطبعة الأولى 2011، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان–الأردن.

17) علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان للمطبوعات الجامعية الجزائر، 2002.

18) محمد تيسير، عبد الحكيم رجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، 2009، دار وائل للنشر الطبعة الخامسة 2010.

19) محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، 2003، دار الجامعة 84 شارع غنيم "الإبراهيمية الإسكندرية"2002.

20) مفيدة عيسى، وآخرون، المفاهيم الحديثة الإدارة الإنتاج والعمليات الطبعة الأولى 2014، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان.

21) ميلود خليفة، الهادي السحيري، محاسبة التكاليف الفعلية، الطبعة الأولى 1999، جميع الحقوق الطبع ولاقتباس والترجمة محفوظة لكلية لمحاسبة، بغريان الجماهيرية الغربية ليبيا.

22) نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة الجودة – مدخل تحليلي، دار جهينة للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، 2009.

المذكرات والأطروحات:

1) بنية حيزية، أهمية التخطيط المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير السنة الجامعية 2010-2011.
2) بوجناح ججيقة، بربارة نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc في المؤسسات الخدماتية، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماستر في علوم التجارة جامعة أحمد دراية أدرار، سنة 2017 -2018.
3) بولدوم مروة، إبراهيم بوزيد خليدة، أثر محاسبة الخضراء على الأداء المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة يحي فارس، المدية، 2022-2021.
4) بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج جامعة خيضر بسكرة، رسالة ماجستير، علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة 2013-2014.
5) درحمون هلال، لمحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسة الإقتصادية شهادة دكتورة فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر 2005.
6) سليمة حفاف، تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، جامعة المسيلة، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم التسيير السنة 2013-2014.
7) سوسي زهية، ساري رزيقة، تحليل القوائم المالية في تحسين الأداء المالي، مذكرة نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، جامعة أكيد محند أولحجاج-البويرة، السنة الجامعية 2017-2018.
8) عمر الفاروق زروق، سفيان بن بلقاسم، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، أطروحة دكتورة، جامعة الجزائر 03، 2015-2016.
9) الطيب بن نويوة، نبيل الحامدي، أهمية نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، 2018-2019.
10) عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير حصص سير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2001-2002.

11) عائشة علاش سهام معيزي، امكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الإقتصادية، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماستر علوم تجارية جامعة يحي فارس المدية، 2018- 2019.

12) عبد الملك آية، مقاتلي أماتي، أثر آليات الحوكمة على الأداء المالي للبنوك التجاري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة يحي فارس- المدية،2021-2022.

13) عشبي أحلام، الوحدة لوحة قيادة المالية وأثرها على تسيير المؤسسة مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجاري، جامعة الجزائر،2015-2016.

14) فاطيمة الزهرة قرامز، دور نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ القرارات المالية استراتيجية في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، 2020-2019.

15) لغواطي عبد الله، دور نظام المعلومات المحاسبي في لتخاذ القرارات، جمعة مستغانم، عبد الحميد بن باديس، مذكرة مقدمة لنيل شهاد الماستر، السنة الجامعية 2014 - 2015.

16) كاميليا بلرهمي، نور الهدى عموري، دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر، في المالية والمحاسبة جامعة محمد خيضر، بسكرة،2019-2020.

17) الكريم زرفاوي، استخدام أساليب محاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة نيل الشهادة دكتورة علوم التجاري، جامعة يحي-فارس المدية، 2016-2017.

18) حمزة الرملي فياض، نظام المعلومات المحاسبة الحوسبة، السودان، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم اقتصادية، جامعة يحي فارس المدية 2016-2017.

19) سلمان نصر الدين، مرغيث سمية، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، المدرسة العليا للتجارة، مذكرة لنيل شهادة الماستر علوم مالية ومحاسبة، مدرسة العليا للتجارة تيبازة، 2013-2014.

20) مخلوفي أمينة، بن يحي حسينة، واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الإقتصادية بالجزائر، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماستر علوم الإقتصادية مالية وبنوك، جامعة يحي فارس المدية، 2016-2017.

21) مولاي الزين فاطمة، نقيلو كلثوم، محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة مذكرة مقدمة نيل شهادة الماستر في علوم اقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة احمد دراية أدرار- الجزائر، 2016-2017.

22) نفاذ هجيرة، بوزيد فوزية، أثر محاسبة التكاليف في تحسين لأداء المالي في المؤسسة لإقتصادية العمومية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر،2008-2009.

24) بنية حيزية، أهمية التخطيط المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة نيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير السنة الجامعية 2010-2011.

25) نوال بولخيوط، حنان بومالة، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة جيجل،2013-2014.

26) يمينة مسراني، أثر محددات الهيكل التمويلي على الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتورة الطور الثالث في العلوم التجارية جامعة يحي فارس-المدية السنة الجامعية، 2020-2021.

27) يولدوم مروة، إبراهيم بوزيد خليدة أثر المحاسبة الخضراء على الأداء المالي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة يحي فارس بالمدية، 2017-2018.

المقالات والمجلات:

1) مهند جعفر، حسن حبيب، **دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية السودانية**، دراسة ميدانية، السودان، المجلد، 15 العدد (02).

المحاضرة:

- نادية المغني، المطبوعات المحاضرات في مقياس "**المحاسبة التحليلية**" وفق البرنامج السنة الثانية ليسانس، نظام جديد جامعة الجزائر **03**، السنة 2018- 2019.

المواقع الالكترونية:

- boughabdallahcomptebe.analytique.berti2dition1994p12dspace.unv-msila.dz//https.

شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط
Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz du Centre

DIRECTION DE LA DISTRIBUTION DE MEDEA

DIVISION FINANCES ET COMPTABILITE

Comptes d'exploitation

Analyse Coût revient Exercice 2019

CAT	NATURE DE CHARGES	2019		
		2019	ELEC	GAZ
1	MAT.MATER.FOUR.CONS.	4 096 134	3 53 240	565 894
13	Achat Gaz	406 256		406 256
14	Achat Electricite	2 691 387	2 69 387	
	Achats SPE			
	Transit GRTE/ GRTG	916 054	775 377	140 678
16	Mat.Mater.Conso.Stock.	8 986	6 919	2 067
17	Four.Direc.Consommées	2 740	2 110	630
18	Mat.Mater.Direc.Cons.	70 711	54 447	16 263
	TOTAL ACHAT	4 096 134	3 53 240	565 894
2	SERVICES	380 323	29 848	87 474
20	Transports			
21	Loyers et charges loc.	4 418	3 402	1 016
22	Entretien et répar.	118 203	91 016	27 187
23	Trav.execut.à l'exter.	214 379	165 072	49 307
24	Documentations	-	-	-
25	Rémunér. des Tiers	11 583	8 919	2 664
26	Publicite	2 277	1 753	524
27	Déplac. et récept.	2 884	2 221	663
28	Postes et Telecom.	26 578	20 465	6 113
3*	PERSONNEL	1 282 795	987 752	295 043
4*	IMPOTS ET TAXES	92 262	71 042	21 220
6	FRAIS DE SECT. AUXIL.		-	
	TOTAL CHARGES DIRECTES	1 755 380	1 35 642	403 737
	MARGE BRUTE	3 564 400	2 6 0 160	1 282 826
	TAUX DE MARGE BRUTE	67	66	76
5	CHARGES DE STRUCTURE	886 341	6 2 482	203 858
51	Frais Financiers	466	359	107
52	Frais d'Assurances			
53	Dotation aux Amortis.	885 875	682 123	203 751
54	Provisions pour G.E.	-	-	-
57	Autres prov. et frais	-	-	-
58	Frais Divers	-	-	-
7	CHARG.INDIR. ET REPAR.	71 408	54 984	16 424
70	charges hors exploitation	71 408	54 984	16 424
71	F.G.S.	-	-	-
7x	charges ADM.	-	-	-
	TOTAL CHARGES INDIRECTES	957 749	737 466	220 282
	TOTAL CHARGES	6 809 262	5 619 349	1 189 914
	TOTAL PRODUITS	5 319 779	3 9 1 802	1 686 563
92	Prod.vendue BT	2 666 358	2 6 6 358	
93	Prod.vendue MT-HT	859 167	661 558	197 608
94				
95	Prod.vendue BP	984 013		984 013
96	Prod.vendue MP/HP	220 267	169 605	50 661
98				
99	TPR (E+G) et Divers	589 974	454 280	454 280
	RESULTAT	- 1 489 483	- 1 7 546	496 649

ANNEE	2019	
Structure du prix de revient	2018 ELEC	2018 GAZ
Coût d'achat total	3 514,92	203,91
Coût d'achat	2 728,77	151,46
Coût de transit	786,15	52,45
Coût des pertes	328,58	0,18
Coût d'exploitation	2 126,74	233,59
Mat.mater et four. cons.	64,36	7,07
Services	296,92	32,61
Personnel	1 001,47	110,00
Impôts et Taxes	72,03	7,91
Frais section auxil.		
Coût des charges directes	1 434,77	157,59
Dotation aux Amortis.	691,60	75,96
Provisions pour G.E.	-	
Prov.perte de change-fr.divers		
F.G.S.	-	-
Charges ADM.		
Frais Financiers	0,36	0,04
Frais d'Assurances	-	-
Coût des charges indirectes	691,96	76,00

Coût revient (cDA/Kwh)	628,49	44,40
Prix ventes (cDA/Kwh)	372,21	38,61
Ecart (cDA/Kwh)	-256,28	-5,79

Taux de pertes (%)	10,31	0,09

Ventes (Gwh)/M3	894,10	2 679,90
Achats (Gwh)/M3	986,30	2 682,28

DIRECTION DE LA DISTRIBUTION DE MEDEA

DIVISION FINANCES ET COMPTABILITE

Comptes d'exploitation

Analyse Coût revient Exercice 2020

CAT	NATURE DE CHARGES	2020		
		2020	ELEC 77%	GAZ 23%
1	MAT.MATER.FOUR.CONS.	3 633 426	2 668 617	697 505
13	Achat Gaz	547 212		547 212
14	Achat Electricite	1 861 053	1 861 053	
	Achats SPE			
	Transit GRTE/ GRTG	1 183 359	775 377	140 678
16	Mat.Mater.Conso.Stock.	6 152	4 737	1 415
17	Four.Direc.Consommées	2 413	1 858	555
18	Mat.Mater.Direc.Cons.	33 237	25 592	7 644
	TOTAL ACHAT	3 633 426	2 668 617	697 505
2	SERVICES	387 669	298 505	89 164
20	Transports			
21	Loyers et charges loc.	17 615	13 563	4 051
22	Entretien et répar.	73 366	56 492	16 874
23	Trav.execut.à l'exter.	260 767	200 790	59 976
24	Documentations	-	-	-
25	Rémunér. des Tiers	6 484	4 992	1 491
26	Publicite	3 302	2 543	760
27	Déplac. et récept.	5 522	4 252	1 270
28	Postes et Telecom.	20 614	15 873	4 741
3*	PERSONNEL	1 503 983	1 158 067	345 916
4*	IMPOTS ET TAXES	101 025	77 790	23 236
6	FRAIS DE SECT. AUXIL.		-	
	TOTAL CHARGES DIRECTES	1 992 678	1 534 362	458 316
	MARGE BRUTE	3 365 594	2 693 331	985 086
	TAUX DE MARGE BRUTE	63	64	68
5	CHARGES DE STRUCTURE	903 157	695 431	207 726
51	Frais Financiers	24 498	18 864	5 635
52	Frais d'Assurances			
53	Dotation aux Amortis.	878 659	676 568	202 092
54	Provisions pour G.E.	-	-	-
57	Autres prov. et frais	-	-	-
58	Frais Divers	-	-	-
7	CHARG.INDIR. ET REPAR.	72 741	56 011	16 731
70	charges hors exploitation	72 741	56 011	16 731
71	F.G.S.	-	-	-
7x	charges ADM.	-	-	-
	TOTAL CHARGES INDIRECTES	975 899	751 442	224 457
	TOTAL CHARGES	6 602 003	4 954 421	1 380 277
	TOTAL PRODUITS	5 358 272	4 227 694	1 443 402
92	Prod.vendue BT-BP	2 846 092	2 846 092	
93	Prod.vendue MT-HT	811 657	811 657	
94	Prod.vendue HTB	123 881	123 881	
95	Prod.vendue BP	904 014		904 014
96	Prod.vendue MP/HP	57 923		57 923
97	Prod.vendue HB	35 401		35 401
98				
99	TPR (E+G) et Divers	579 302	446 063	446 063
	RESULTAT	- 1 243 731	- 726 728	63 124

ANNEE	2019	
Structure du prix de revient	ELEC	GAZ
Coût d'achat total	2 673,05	256,46
Coût d'achat	1 886,90	204,01
Coût de transit	786,15	52,45
Coût des pertes	249,88	0,23
Coût d'exploitation	2 293,40	251,90
Mat.mater et four. cons.	32,63	3,58
Services	302,65	33,24
Personnel	1 174,15	128,96
Impôts et Taxes	78,87	8,66
Frais section auxil.		
Coût des charges directes	1 588,31	174,45
Dotation aux Amortis.	685,97	75,34
Provisions pour G.E.	-	
Prov.perte de change-fr.divers	-	
F.G.S.	-	-
Charges ADM.		
Frais Financiers	19,13	2,10
Frais d'Assurances	-	-
Coût des charges indirectes	705,09	77,44

Coût revient (cDA/Kwh)	554,12	51,50
Prix ventes (cDA/Kwh)	409,10	35,89
Ecart (cDA/Kwh)	-145,03	-15,61

Taux de pertes (%)	10,31	0,09

Ventes (Gwh)/M3	**894,10**	**2 679,90**
Achats (Gwh)/M3	**986,30**	**2 682,28**

شـركـة تـوزيـع الـكـهربـاء والغاز للوسط
Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz du Centre

DIRECTION DE LA DISTRIBUTION DE MEDEA

DIVISION FINANCES ET COMPTABILITE

Comptes d'exploitation

Analyse Coût revient Exercice 2021

CAT	NATURE DE CHARGES	2021		
		2021	ELEC 77%	GAZ 23%
1	MAT.MATER.FOUR.CONS.	75 868	833 95	158 127
13	Achat Gaz	-		426 612
14	Achat Electricite	-	2 588 66	
	Achats SPE			
	Transit GRTE/ GRTG		775 77	140 678
16	Mat.Mater.Conso.Stock.	1 638	1 261	377
17	Four.Direc.Consommées	2 723	2 096	626
18	Mat.Mater.Direc.Cons.	71 508	55 061	16 447
	TOTAL ACHAT	75 868	833 95	158 127
2	SERVICES	347 720	267 45	79 976
20	Transports			
21	Loyers et charges loc.	9 307	7 166	2 141
22	Entretien et répar.	54 951,24	42 312	12 639
23	Trav.execut.à l'exter.	229 536,82	176 743	52 793
24	Documentations	-	-	-
25	Rémunér. des Tiers	15 588	12 003	3 585
26	Publicite	6 140	4 728	1 412
27	Déplac. et récept.	3 318	2 555	763
28	Postes et Telecom.	28 879	22 237	6 642
3*	PERSONNEL	1 726 983	1 329 777	397 206
4*	IMPOTS ET TAXES	102 348	78 808	23 540
6	FRAIS DE SECT. AUXIL.		-	
	TOTAL CHARGES DIRECTES	2 177 057	1 676 29	500 722
	MARGE BRUTE	3 587 308	2 865 334	986 470
	TAUX DE MARGE BRUTE	62	63	66
5	CHARGES DE STRUCTURE	994 094	762 155	229 470
51	Frais Financiers	5 510	4 242	1 267
52	Frais d'Assurances	2 469		
53	Dotation aux Amortis.	916 323	705 569	210 754
54	Provisions pour G.E.	69 792	52 344	17 448
57	Autres prov. et frais	-	-	-
58	Frais Divers	-	-	-
7	CHARG.INDIR. ET REPAR.	287 217	221 57	66 060
70	charges hors exploitation	287 217	221 157	66 060
71	F.G.S.	-	-	-
7x	charges ADM.	-	-	-
	TOTAL CHARGES INDIRECTES	1 281 311	983 13	295 530
	TOTAL CHARGES	3 534 230	3 493 37	954 379
	TOTAL PRODUITS	5 764 358	4 541 863	1 487 192
92	Prod.vendue BT-BP	3 187 986	3 187 986	
93	Prod.vendue MT-HT	848 427	848 427	
94	Prod.vendue HTB	127 970	127 970	
95	Prod.vendue BP	1 016 060		1 016 060
96	Prod.vendue MP/HP	66 624		66 624
97	Prod vendue HB	26 927		26 927
98				
99	TPR (E+G) et Divers	490 364	377 580	377 580
	RESULTAT	2 230 129	1 047 527	532 813

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'enseignement Supérieur et de la recherche scientifique

جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم مالية ومحاسبة

Université Yahia Farès de Médéa
Faculté des sciences économique et des sciences Commerciales et des sciences de gestion

الرقم:...../ب. د. ح/ 2023
المدية في: 11 ماى 2023

إلى السيد: مدير مؤسسة سونلغاز
بالمدية

الموضوع: السماح للطلبة بإجراء دراسة حالة متعلقة بمذكرة ماستر

سيادة المدير المحترم، في إطار التنسيق والتعاون بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية والإدارية، وبهدف الرفع من المستوى العلمي للطالب وتوطيد التكامل بين الجانب النظري والتطبيقي، ومن أجل إجراء مذكرة ماستر موسومة بعنوان : **" دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي المؤسسة "**.

فإننا نرجو من سيادتكم المحترمة السماح للطالبة بإجراء دراسة حالة لدى مؤسستكم.

الرقم التسجيل	الاسم واللقب	تاريخ الميلاد	مكان الميلاد
171732042523	بلعيسة إيمان	1998/01/26	المدية
المسجل (ة): في السنة الثانية ماستر : 2022 / 2023		تخصص : محاسبة	
السنة الجامعية: 2023/2022			

فترة إجراء دراسة حالة لدى المؤسسة المستقبلة: من:..... إلى غاية:.....

وفي الأخير تقبلوا منا سيادة المدير أسمى عبارات الاحترام والتقدير.

رئيس القسم:

نائب رئيس قسم علوم المالية و المحاسبة
أ. بوشنافة ميسوم

مدير المؤسسة المستقبلة:

رئيس قسم الموارد البشرية
إدريس بن صابر