جامعة يحي فارس-المدية –

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية

قسم: علوم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: محاسبة

الموضوع:

أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية
دراسة حالة مجمع صيدال – مقر انتاج المدية –

إعداد الطالبة:

مروة كيحلي

الأستاذة المشرفة:

د. ولد شرشالي سمية

تاريخ المناقشة: 2023/05/13

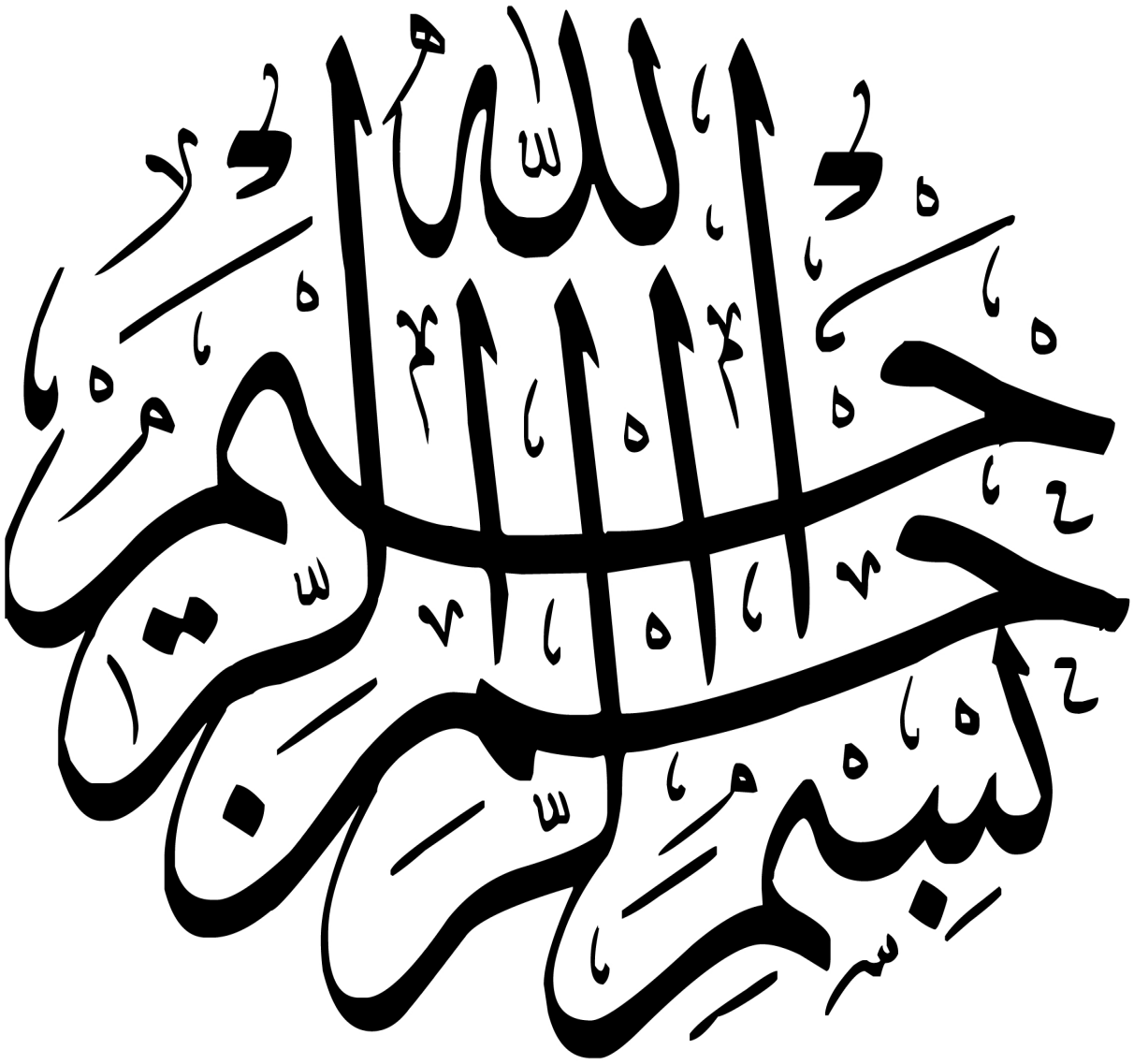
لجنة المناقشة مكونة من السادة:

د/شبوطي حكيم.....(جامعة المدية) رئيسا

د / ولد شرشالي سمية.....(جامعة المدية) مشرفا ومقررا

د/بوشنافة ميسوم.....(جامعة المدية) مناقشا

السنة الجامعية:2022-2023


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

أول من يشكر ويحمد آناء الليل وأطراف النهار، الذي أغرقنا بنعمه، ومن كان معي في كل لحظة، دعوته فستجاب، لله الحمد كله والشكر كله أن وفقني وألهمني الصبر على المشاق التي واجهتها لأتمم سنوات دراستي

أما بعد

الشكر الجزيل لمن قلت حين التقيتها ختامها مسك وأن العوض يأتي في النقطة التي تظن أنها النهاية فقد كانت أجمل إنسانة عرفتها في جامعتي أحسست معها بإحساس الصداقة ممزوجا بإحساس الاخوة كما لم أشعر به من قبل، أستاذتي ذات القلب الأبيض "**سمية ولد شرشالي**" كل عبارات الشكر لن توفيك حقك ومكانتك عندي كنتي لي الدعم المعنوي قبل المادي.

أشكر أيضا من ساعدتني في التربص الذي قمت به "**السيدة وسيلة فراح**" وكل من ساعدني في تلك المؤسسة.

كما أشكر الأستاذ الذي مد لي يد المساعدة في أمس احتياجي لها قد كان أحسن أستاذ تعاملت معه سواء من الناحية الأخلاقية أو العلمية، قدوة بكل ما تحمله الكلمة من معنى، الأستاذ "**حكيم شبوطي**"

ولا أنسى أن أشكر من جمعتني بها الصدفة فكانت أجملها، قدمت لي التشجيع والمساعدة وشاركتني في جميع محطات هذا العمل، الأخت "**مروة قير**"

وفي الأخير أتقدم بالشكر لكل من كان له أثر جميل في حياتي

الإهداء

الحمد الله الذي بنعمته تتم الصالحات...

ها أنا الأن أرفع رأسي عاليا وأنظر لحلمي القريب...

الأن وبعد سنوات طويلة اختلط فيها التعب والجهد والسهر...

ها أنا أنهيها بطريقي لأقف شامخة سعيدة بحجم الإنجاز الذي حققته...

إلى من علمني كيف يمكنني أن أحقق ما أريد وأن بإمكاني فعل ما أريد، إلى من وثق بي في كل لحظات اليأس وقال انني أستطيع، إلى من حملت اسمه وأتمنى أن يحمل فخرا عظيما أقدمه إليه، إلى **أبي الغالي**

إلى حبي الأول، إلى من كانت سندا لي طيلة حياتي، إلى من رافقني دعاؤها ليلا ونهارا، إلى العين التي سهرت من أجلي بلا كلل أو ملل، إلى بسمة حياتي وسر وجودي، إلى من نزعت الأشواك من طريقي بكلماتها الدافئة، إلى **أمي الحبيبة**

إلى نجوم سمائي المتلألئة، إلى سندي في هذه الحياة، إلى من أشعر معهم بالقوة رغم ضعفي، إلى **أخوتي**

إلى ضلعي الثابت، إلى من كان تحفيزها لي كزخة المطر بعد الجفاف، إلى صديقتي الأبدية، إلى **أختي**

إلى أختي وأخي الذي لم تلدهم أمي، إلى من رزقت بهم فكانوا معي وقت احتياجي لهم، إلى **زوجة أخي** وزوج **أختي**

إلى زهرات حياتي ونور أيامي، إلى من كانوا معي في حزني قبل فرحي، إلى أجمل هدايا القدر لي، إلى **صديقاتي**

إلى كل من ساندني وكانت له إضافة في مسيرتي ولو بكلمة طيبة.

المستخلص:

تهدف الدراسة إلى دراسة شاملة للتكاليف من حيث تبويبها وطرق قياسها وكيفية ترشيدها وكذا التطرق إلى معرفة ماهية المردودية المالية وذكر أهميتها وكيف سيؤثر ترشيد التكاليف على هذه المردودية، واعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمنا في هذه الدراسة حساب المردودية المالية بمصطلح الربح وقمنا بمقارنة النتيجة المتوصل إليها مع مدى ترشيد المؤسسة محل الدراسة لتكاليفها.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- ✓ يعتبر ترشيد التكاليف إحدى الطرق المهمة لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة؛
- ✓ يكمن الفرق بين ترشيد التكاليف وتخفيضها في أن ترشيد التكاليف يركز على تحليل العمليات وتحسين الكفاءة، أما تخفيض التكاليف فتركز على القضاء على التكاليف الزائدة وغير الضرورية؛
- ✓ الصيانة والجودة هما أساس ترشيد التكاليف؛
- ✓ الطرق المثلى لترشيد التكاليف هي الطرق الحديثة لحساب التكاليف وبوجه الخصوص طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)؛

الكلمات المفتاحية: تكاليف، ترشيد التكاليف، المردودية المالية.

Abstract:

The objective of the present research is to conduct a comprehensively study of costs in terms of tabulation, measurement methods, and how to rationalize them. The study also investigates the nature of financial return and its significance. Furthermore, it investigates how cost rationalization will affect this return. A descriptive analytical method was used in this study, using the financial return calculation with the term of profit. We compared the results obtained with the degree of cost rationalization of the study institution.

The study yielded a set of conclusions:

- ✓ Cost rationalization is one of the important strategies to achieve the goals stated by the institution's administration.
- ✓ The distinction between cost rationalization and cost reduction lies in the fact that cost rationalization focuses on analyzing processes and improving efficiency, whilst the latter focuses on reducing excess and unneeded expenditures.
- ✓ Maintenance and quality are the foundations of cost rationalization.
- ✓ Modern cost calculation methodologies, particularly activity-based costing (ABC), are the greatest approaches for cost rationalization.

Keywords: costs, cost rationalization, financial return.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
شكر وتقدير	–
إهداء	–
المستخلص	–
قائمة المحتويات	III–I
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
مقدمة	أ–د
الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف وترشيدها والمردودية المالية	
تمهيد الفصل	2
المبحث الأول: الإطار النظري للتكاليف	3
المطلب الأول: مفهوم التكاليف وتبويبها	3
الفرع الأول: مفهوم التكاليف	3
الفرع الثاني: تبويب التكاليف	6
المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف	14
المطلب الثالث: مفهوم ترشيد التكاليف	31
المطلب الرابع: أسس وطرق ترشيد التكاليف	32
الفرع الأول: أسس ترشيد التكاليف	32
الفرع الثاني: طرق ترشيد التكاليف	37
المبحث الثاني: أساسيات المردودية المالية	40

المطلب الأول: تعريف المردودية المالية	40
المطلب الثاني: قياس المردودية المالية	42
المطلب الثالث: أهمية المردودية المالية	43
المطلب الرابع: آليات التحكم فالمردودية المالية	45
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	47
المطلب الأول: التعريف بالدراسات السابقة المحلية	47
المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية	51
خلاصة الفصل	55
الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مجمع صيدال – مقر انتاج المدية –	
تمهيد الفصل	57
المبحث الأول: لمحة عامة عن مجمع صيدال	58
المطلب الأول: نشأة وتعريف مجمع صيدال	58
الفرع الأول: نشأة المجمع	58
الفرع الثاني: تعريف المجمع	59
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	60
المطلب الثالث: مهام وأهداف المجمع	61
المبحث الثاني: تقديم مقر انتاج المدية	61
المطلب الأول: نشأة وتعريف مقر انتاج المدية	62
الفرع الأول: نشأة مقر إنتاج المدية	62
الفرع الثاني: تعريف مقر إنتاج المدية	63
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمقر	63
المطلب الثالث: نيابة مديرية التخطيط ومراقبة التسيير	65

الفرع الأول: تقديم النيابة	65
الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للنيابة	65
المبحث الثالث: حساب التكاليف ودراسة علاقتها بالاستدامة المالية لمقر انتاج المدية	66
المطلب الأول: حساب التكاليف في المقر	66
الفرع الأول: المحاسبة التحليلية في المقر	66
الفرع الثاني: توزيع الأعباء في المقر	67
المطلب الثاني: حساب المردودية المالية في المقر	68
خلاصة الفصل	75
الخاتمة	79-77
قائمة المراجع	86-81
الملاحق	92-88

قائمة الجداول

رقم الجدول	الجدول	الصفحة
(1،1)	الفرق بين التكلفة والمصروف والخسارة	6-5
(2،1)	الفرق بين ترشيد وتخفيض التكاليف	32
(3،1)	أوجه التشابه وكذا أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	54-51
(1،2)	تكلفة انتاج المنتج AMOXYPEN gélules	69
(2،2)	تكلفة انتاج المنتج AMPILINE flacon injectable	69
(3،2)	نسب الربح عند البيع بالجملة او بالتجزئة	70
(4،2)	جانب الأصول للميزانيتين	72
(5،2)	جانب الخصوم للميزانيتين	72
(6،2)	المردودية المالية للسنتين 2020 و2021	73

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العبارة	الصفحة
(1،1)	تأثير الجودة على التكلفة والحصة السوقية	35
(1،2)	مراحل تطور مجمع صيدال من 1969 إلى 2014	59
(2،2)	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	60
(3،2)	الهيكل التنظيمي لمقر انتاج المدية	64
(4،2)	الهيكل التنظيمي لمديرية التخطيط ومراقبة التسيير بمقر انتاج المدية	65

مقدمة

مقدمة

تعتبر التكاليف في المؤسسة من أهم العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار لتحقيق نجاح النشاط التجاري، فهي تلعب دورًا حيويًا في استدامة واستمرارية المؤسسة، سواء كانت تلك التكاليف ثابتة أو متغيرة وترتبط بالنشاط والإنتاج.

ومن هنا، يتعين على كل مؤسسة اقتصادية التحكم في تلك التكاليف، وذلك بهدف تعظيم مردوديتها وتحسينها، فالهدف هنا يقترن بتخفيضها فقط وليس التخلي عنها بشكل كلي، وهذا يصب في مصلحة المؤسسة من حيث تحقيق أهدافها طويلة المدى وكذا تفادي الوقوع في المشاكل المالية الناتجة عن سوء إدارة التكاليف.

تُعتبر المردودية المالية أحد المؤشرات الرئيسية التي يستخدمها المستثمرون والمساهمون لتقييم صحة وجاذبية الاستثمار في شركة ما، وتعكس المردودية المالية القدرة الفعلية للشركة على تحقيق الأرباح وتوليد النقدية من أجل سداد الديون وتوزيع الأرباح على المساهمين.

في ظل أزمة كوفيد-19، يعتبر ترشيد التكاليف أمرا حيويا وحساسا في الجزائر خاصة في قطاع صناعة الأدوية حيث تمثل مؤسسة صيدال نسبة معتبرة فالسوق، حيث يهدف ترشيد التكاليف إلى الاستخدام الأمثل للموارد من أجل تحقيق هدف المؤسسة.

الإشكالية

ومما سبق تبرز الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: ما هو أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية للمؤسسة؟

ويمكن حل هذه الإشكالية من خلال طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية حول هذا الموضوع كالآتي:

1. ماهي طرق ترشيد التكاليف؟
2. هل للمردودية المالية أثر على توازن المؤسسة من حيث نقاط القوة والضعف؟
3. هل يؤثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية للمؤسسة؟

فرضيات الدراسة: تأتي هذه الدراسة بصياغة مجموعة من الفرضيات التي تسعى للإجابة على الاشكالية المطروحة، يتم توجيه هذه الفرضيات للتحقق من العلاقة بين ترشيد التكاليف والمردودية المالية للمؤسسة. وفيما يلي بعض الفرضيات المحتملة:

1. تعد الأساليب الحديثة لحساب التكاليف من طرق ترشيدها؛
2. تعتبر المردودية المالية من أهم العناصر التي تحافظ على توازن المؤسسة من حيث مراكز القوة والضعف؛
3. توجد علاقة قائمة بين ترشيد التكاليف والمردودية المالية.

ومن خلال دراسة وتحليل هذه الفرضيات، يمكننا الحصول على فهم أعمق لأثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية للمؤسسة، وستكون هذه الدراسة ذات أهمية كبيرة لأصحاب الأعمال والمديرين الماليين لاتخاذ قرارات استراتيجية مدروسة لتحقيق التحسين المستدام في المردودية المالية.

مبررات اختيار الموضوع: تعددت مبررات اختيار هذا الموضوع فمنها الموضوعية ومنها الشخصية نوجزها فيما يلي:

- مبررات موضوعية: تتمثل فيما يلي:
  - ✓ تزايد الاهتمام بخصوص المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية لما له من أهمية تعود عليها؛
  - ✓ معرفة ما إذا كان المطبق في المؤسسات الوطنية هو نفسه الذي يدرس في المدارس والجامعات.
- مبررات شخصية: تتمثل فيما يلي:

- ✓ الميول الشخصي للمواضيع المتعلقة بالمحاسبة والتكاليف؛
- ✓ الرغبة في دراسة مؤسسة صيدال من حيث حساب التكاليف.

أهداف الدراسة: تتمثل فيما يلي:

- ✓ دراسة شاملة للتكاليف من حيث تبويبها وطرق قياسها؛
- ✓ التطرق إلى المردودية المالية ومدى أهميتها لكل من المؤسسة والمتعاملين الاقتصاديين؛
- ✓ دراسة إحدى المؤسسات الاقتصادية بغية معرفة مدى دراية هذه الأخيرة بترشيد التكاليف وإمكانية العمل به.

أهمية الدراسة: للموضوع محل الدراسة أهمية بالغة لدى كل من المؤسسة والمستثمرين، إذ أن التكاليف تعتبر جزءً مهما وأساس قيام المؤسسة، فلابد من معرفة كيفية الترشيد والتسيير الجيد لهذه التكاليف للحصول على أكبر قدر من الاستفادة منها دون المساس بجودة المنتجات والخدمات، وكذا تحقيق مردودية مالية مرضية لكل الأطراف.

حدود الدراسة: تتمثل فيما يلي:

- حدود مكانية: تمت هذه الدراسة في مجمع صيدال وأخذنا بوجه الخصوص مقر انتاج وحدة المدية، حيث يبعد ب 13كم عن عاصمة الولاية و100كم عن عاصمة البلد.
- حدود زمنية: كانت هذه الدراسة في الفترة الممتدة بين 18 أبريل 2023 و30 أبريل 2023.

المنهج المستخدم في الدراسة: تمثل المنهج المستخدم في الدراسة في المنهج الوصفي التحليلي، حيث سيتم استخدام المنهج الوصفي في الجزء النظري، أما بالنسبة للجزء التطبيقي فسيتم استخدام المنهج التحليلي فيه من أجل تحليل التكاليف والمردودية المالية للمؤسسة.

صعوبات الدراسة: تمثلت صعوبات هذه الدراسة في:

- ✓ صعوبة الحصول عن الوثائق والملاحق من مؤسسة صيدال مقر إنتاج وحدة المدية؛
- ✓ صعوبة إيجاد مؤسسة إنتاجية في الولاية؛
- ✓ عدم التثبت على موضوع واحد منذ بداية إعداد هذه الدراسة نظرا للعوامل المحيطة (ظهور فكرة المؤسسات الناشئة وتراجعي عنها بسبب عدة صعوبات).

هيكل (تقسيمات) الدراسة: سيتم الاعتماد في بناء هذه الدراسة على منهجية IMRAD، حيث سيتم تقسيمها إلى فصلين أحدهما نظري والأخر تطبيقي، وكان هيكل الدراسة كالتالي:

- ✓ الفصل الأول: سنتناول في هذا الفصل مفاهيم أساسية حول كل من التكاليف وترشيدها والمردودية المالية، حيث سيقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث سيخصص المبحث الأول إلى الإطار النظري للتكاليف، أما المبحث الثاني فسيخصص لأساسيات المردودية المالية، وبالنسبة للمبحث الثالث والأخير سنتناول فيه على الدراسات السابقة التي سيتم الاعتماد عليها في الدراسة ومناقشتها من أجل التعرف على كل من أوجه الشبه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية ومحاولة إبراز الإضافة التي ستقدمها الدراسة الحالية.
- ✓ الفصل الثاني: سيتم إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع وذلك من أجل حساب التكاليف الخاصة بمقر انتاج المدية التابع لمجمع صيدال وأيضا قياس مردوديته المالية وذلك من أجل معرفة الأثر الذي يخلفه ترشيد التكاليف على المردودية المالية لهذا المقر، وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث سيحتوي المبحث الأول على لمحة عامة لمجمع صيدال، أما المبحث الثاني فسيتم تخصيصه لتقديم مقر إنتاج المدية وسيخصص المبحث الثالث لحساب تكاليف المقر حسب الطريقة المتبعة فيه وصولا إلى قياس المردودية المالية ثم تفسيرها ومناقشة الفرضيات الموضوعة.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف وترشيدها والمردودية المالية

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف وترشيدها والمردودية المالية

تمهيد

تعتبر إدارة التكاليف وتحقيق المردودية المالية أمورا حيوية في إطار إدارة الأعمال واتخاذ القرارات الاقتصادية، وتلعب تكاليف المشاريع والأعمال حاسما في نجاح المؤسسات وتحقيق أهدافها، ومنه سنتطرق في هذا الفصل إلى توضيح ماهية التكاليف وتصنيفاتها مع معرفة الطرق المختلفة لحسابها، ومن ثم توضيح كيفية ترشيد التكاليف. كما سنتطرق أيضا إلى معرفة ماهية المردودية المالية وكيف يتم قياسها.

المبحث الأول: الإطار النظري حول التكاليف

تعنى التكاليف بالموارد الاقتصادية التي تستخدم في عملية الإنتاج أو عملية تقديم خدمات فهي الأساس في هذه العمليات، وفي هذا المبحث سيتم توضيح مفهوم التكلفة وكذا تصنيفاتها المختلفة وصولا إلى طرق حسابها.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف وتبويبها

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى أبرز التعاريف الخاصة بالتكاليف وكذا تبويبها

الفرع الأول: مفهوم التكاليف

- **التعريف الأول:** التكلفة تضحية اقتصادية بجزء من موارد المنشأة، معبرا عنه بوحدات نقدية أو مالية، وذلك من أجل الحصول على المنافع والخدمات التي يؤدي استخدامها تحقيق الأهداف التي من أجلها قامت المنشأة. وتصور النظرية المحاسبية التكلفة بالموجودات التي تحصل عليها المنشأة سواء مقابل إنفاق نقدي أو مالي أو التزام مستقبلي. وعليه فإن شراء المنشأة مواد أولية، فإن ثمن هذه المواد وما أنفق عليها لحين وصولها مخازن المنشأة، تعد تكلفة وكذا الحال مع ثمن شراء الموجودات الثابتة، إذ يمثل المبلغ المدفوع أو مبلغ الالتزام تكلفة بالنسبة لهذه الموجودات الثابتة. وعند استخدام الموجودات في نشاط المنشأة، وينتج عن هذا الاستخدام منافع وخدمات للمنشأة، فإن الجزء المستنفذ من تلك الموجودات يعبر عنه بالمصاريف، وعليه فإن المواد الأولية المستخدمة في النتاج والأجور المدفوعة للعمال، واهتلاكات الموجودات المختلفة في الإنتاج، فإن جميع هذه العناصر هي تكلفة مستنفذة في عملية الإنتاج[1].
- **التعريف الثاني:** التكلفة لفظ مطاط ينطوي على العديد من المعاني تختلف في مضمونها طبقا للعديد من الاعتبارات، سواء تعلقت هذه الاعتبارات بالهدف من قياس التكلفة

[1] مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلك الراوي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص63.

واحتسابها، أم تعلقت بالأسس والمبادئ التي يقوم عليها القياس. وعلى ذلك فإن مضمون التكلفة قد يختلف بالنسبة للفرد عن مضمونها بالنسبة للمجتمع، كذلك يختلف مضمونها إذا كان الهدف من قياسها أغراض التخطيط عمّا إذا كان الهدف من قياسها أغراض الرقابة وتقويم الأداء.

ويمكن تعريف التكلفة بصفة عامة بأنها تضحية مادية أو معنوية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة (سلعة أو خدمة) في الحاضر أو المستقبل[2].

يتضح من هذا التعريف العام للتكلفة ما يلي:[3]

- أن التكلفة تتمثل في تضحية ذات قيمة اقتصادية قد تتمثل في صورة مادية كالتضحية مثلا بأحد العناصر المكونة للثروة والأصول (سواء الأصول المادية الملموسة أو الأصول غير الملموسة)، كما يمكن أن تكون التضحية في صورة معنوية كالجهد الذهني والعضلي الذي يضحي به الانسان في العمل لأجل الحصول على منفعة تتمثل في الاجر الذي يحصل عليه مقابل هذه التضحية؛
- التضحية تكون ذات قيمة اقتصادية لكل من القائم بالتضحية والمستفيد منها، وإلا لا تعتبر تضحية، وغير خاف أن القيمة الاقتصادية للتضحية تتوقف على الندرة النسبية لما تتم التضحية به والتي تتأثر بدورها باختلاف المكان والزمان، فكلاهما يؤثر على الندرة النسبية للتضحية؛
- ليس من الضروري أن يتم الحصول على المنفعة في وقت حدوث التضحية، فالتكلفة في سبيل الحصول على المنفعة سواء تم الحصول على المنفعة في الوقت الحاضر أم في المستقبل. بل قد تجتمع التضحية بين تحقيق كلا المنفعتين (الحاضرة والمستقبلية)

[2] صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحي ضو، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، 2016-2017، ص 20.
[3] نفس المرجع السابق، ص ص20 21.

كالتضحية في مقابل اقتناء أصل يدر دخلا في الوقت الحاضر وفي المستقبل خلال فترة العمر الاقتصادي لهذا الأصل.

- **التعريف الثالث:** التكلفة هي قياس لكمية الموارد التي يتم استخدامها بتعبير مالي لغرض إنتاج سلع أو تقديم خدمات، والتكلفة تعني ببساطة الإجمالي لجميع المصروفات. وقد تم تعريف التكلفة أيضا على أنها المبلغ المصروف فعلا أو المفترض صرفه، فالتكلفة تعتبر المضحى به أو المعطى للحصول على شيء ما[4].

ومن التعاريف السابقة يمكننا ان نلخص خصائص التكلفة في النقاط التالية:

- ✓ تمثل التكلفة قيمة الموارد المستهلكة فالإنتاج؛
- ✓ ترتبط بكل نشاطات المؤسسة، الإنتاج والتوزيع والخدمات؛
- ✓ تتأثر بعوامل الطلب والعرض في السوق؛
- ✓ يمكن حسابها بطرق مختلفة حيث كل طريقة تركز على جانب أو نوع معين من التكاليف؛
- ✓ تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب نوع نشاطها؛
- ✓ التكلفة هي عبارة عن تضحية يمكن أن تكون منفعتها في وقت حدوث التضحية أو في وقت لاحق.

الفرق بين التكلفة والمصروف والخسارة: سنلخص الفروقات في الجدول التالي:

الجدول رقم(1،1): الفرق بين التكلفة والمصروف والخسارة

	التكلفة	المصروف	الخسارة
التعريف	قيمة الموارد المستهلكة في عملية الإنتاج	مدفوعات نقدية أو التزامات مستحقة للنشاط اليومي	الفائض السلبي عندما تتجاوز

[4] The institute of cost accountants of India, cost accounting, study notes, first edition, directorate of studies - The institute of cost accountants of India-, India, 2016, p7.

			المصروفات الإيرادات
الطبيعة	تضحية أو تعهد لتحقيق أهداف المشروع	تعهد أو إنفاق نقدي نتوقع منه الحصول على عائد	تضحية دون مقابل
التصنيف	تصنف حسب عدة عوامل سنذكرها لاحقا	يمكن أن يكون تشغيلي أو غير تشغيلي	تكون خسارة تشغيلية أو خسارة رأسمالية
العلاقة بالإيرادات	ترتبط بتحقيق الربح من بيع المنتجات	يرتبط بتمويل النشاط اليومي للمؤسسة	هي الفرق السالب بين الإيرادات والمصروفات
العرض في القوائم المالية	تظهر في قوائم التكاليف أو القوائم المالية التفصيلية	يظهر في قائمة الدخل أو القوائم المالية التفصيلية	تظهر في قائمة الدخل أو القوائم المالية التفصيلية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المراجع السابقة

الفرع الثاني: تبويب التكاليف

تتنوع فئات التكاليف ويمكن تصنيفها حسب العديد من العوامل المختلفة، وفيما يلي سنتطرق لتبويب التكاليف حسب كل من:

- **طبيعتها:** تصنف التكاليف حسب طبيعتها إلى: تكلفة المواد، تكلفة العمل(الأجر)، وتكلفة الخدمات الأخرى، تتمثل فيما يلي:[5]

[5] ياسين سالمي، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPLالبليدة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص ص 24 25.

1. تكلفة المواد: هي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل والتحويل حتى تصبح منتجًا نهائيًّا، وتأخذ المواد أشكالاً متعددة منها الخام ومنها النصف مصنعة، كما أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها مثل: الخشب أو البلاستيك في صنع الطاولة والكرسي، ومنها مالا يدخل في المنتج النهائي مباشرةً مثل: مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج.
2. تكلفة العمل: هي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة مثل أجور العاملين بالإنتاج، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة.
3. تكلفة الخدمات الأخرى: هي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد، مثل صيانة الات ومباني المصنع، واستهلاك الآلات والمعدات، وإيجار المصنع، والتأمين.

- **علاقتها بالوحدة الإنتاجية:** يكون تصنيف التكاليف هنا حسب العلاقة التي تربطها بالوحدة الإنتاجية فنجد تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة

1. تكاليف مباشرة: هي جميع النفقات التي تصرف خصيصا ومباشرة من أجل انتاج وحدة المنتج النهائي، وتتكون من: [6]

- المواد المباشرة: وهي جميع المواد المستخدمة بشكل مباشر في انتاج السلعة مثل المواد الخام؛

[6] مولاي الزين فاطمة ونقيلو كلثوم، **محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة أحمد دراية أدرار، 2016-2017، ص10.

- تكلفة العمل المباشرة: وهي أجور العاملين في المصنع من عمال والقائمين على الإنتاج؛

2. تكاليف غير مباشرة: هي النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدات المنتج النهائي أي التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة انتاج معينة ولكن من أجل المشروع ككل، حيث يتم تبويب التكاليف غير المباشرة على حسب علاقتها بأوجه النشاط الرئيسية في المشروع: [7]

- مصاريف صناعية غير مباشرة: تشمل تكلفة المواد والعمالة والخدمات الأخرى اللازمة لتأدية عمليات الإنتاج بشكل عام، دون أن ترتبط ارتباطا مباشرا بمنتج معين بالذات؛
- مصاريف البيع والتوزيع غير المباشرة: وتشمل عناصر التكاليف التي تستلزمها عمليات تسويق وتصريف المنتجات النهائية؛
- المصروفات الإدارية والتمويلية غير المباشرة: وهي عبارة عن المصروفات المتعلقة بالنشاط الإداري والتمويلي.

ويعتبر تبويب التكاليف من حيث علاقتها بوحدات المنتج النهائي من المبادئ التي تعتمد عليها طريقة التكلفة الكلية.

- **علاقتها بحجم الإنتاج:** تكون التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط اما ثابتة أو متغيرة أو كلاهما أي مختلطة كما نجد أيضا تكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة أو سلمية

1. التكاليف المتغيرة: وهي التي تتغير بتغير حجم الإنتاج زيادة أو نقصانا وبنفس النسبة أو هي التكاليف الثابتة كتكلفة واحدة ولكنها متغيرة كمجموع بتغير حجم الإنتاج وبنفس النسبة[8].

[7] نفس المرجع السابق، ص 10.

[8] مخلوفي أمينة وبن يحي حسينة، **واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية بالجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر، جامعة يحي فارس المدية، 2016-2017، ص15.

2. التكاليف الثابتة: وهي تكاليف لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج، وتبقى مستقرة وثابتة في المدى القصير والمتوسط[9].
3. التكاليف المختلطة: يتكون هذا النوع من التكاليف شبه المتغيرة من عنصرين، عنصر ثابت لا يتغير مع تغير حجم النشاط ولا يتأثر بها بل يظل ثابتا، وهو يمثل الحد الأدنى أو أقل مستوى من التكلفة يلزم تحمله والتضحية به لتوفير الخدمة أو الطاقة للمنشأة، وعنصر متغير يتغير مع تغيرات حجم النشاط زيادة ونقصان. ومن أمثلة هذه التكاليف تكاليف التلفون وتكاليف الصيانة، فتكلفة الصيانة تتضمن جزءا ثابتا تتحمله المنشأة للاحتفاظ بالآلات والمعدات في حالة صالحة للتشغيل (وهذا الجزء تتحمله المنشأة حتى ولو بقيت الآلات متوقفة)، ولكن زيادة حجم النشاط وتشغيل الآلات يؤدي الى زيادة تكاليف الصيانة عن هذا الحد الأدنى (الجزء الثابت) وهذه الزيادة تعتبر تكاليف متغيرة[10].
4. التكاليف شبه الثابتة أو الشبه متغيرة: هي تلك المجموعة من عناصر التكاليف التي تحتوي على العنصرين المتغير والثابت، فهي عناصر تتغير مع تغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة لأن درجة مرونة العنصر المتغير أقل من 100%، ورغم أن سلوك هذه المجموعة من عناصر التكاليف تسلك نفس سلوك حجم النشاط إلا أنه يسلك بنسبة أقل من 100%، ويثير هذا النوع من التكاليف الكثير من المشاكل الإدارية[11].
5. التكاليف السلمية(المتدرجة): هي التكاليف التي تثبت حتى مستوى معين من النشاط (المدى الملائم) ثم ترتفع الى أعلى مع زيادة حجم النشاط عن هذا المستوى المحدد، وتظل جملة العنصر ثابتة حتى مستوى ثان من النشاط، فإذا

[9] نفس المرجع السابق، ص 14.

[10] صلاح بسيوني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص50.

[11] د. مكرم عبد المسيح باسيلي، **المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص22.

ارتفع حجم النشاط عن المستوى المحدد ترتفع جملة العنصر وتظل ثابتة (رغم تغير حجم النشاط خلال مدى معين) حتى يصل حجم النشاط الى مستوى أعلى فترتفع جملة العنصر معه وهكذا[12].

- **الأهداف التي أنشأت التكاليف من أجلها:** من حيث أهداف انشائها هناك تكاليف تقديرية، معيارية، موازنات، وأيضا الضبط الداخلي للتكاليف، ومحاسبة تكاليف المسؤولية تتمثل فيما يلي[13]:

1. تكاليف تقديرية: وهي التي تحدد مسبقا من خلال التنبؤ بالاحتياجات التمويلية.
2. تكاليف معيارية: وتسمى أيضا بالتكاليف النمطية أو النموذجية، وهي عبارة عن أرقام تكاليف محددة مسبقا لترجمة مالية عن برنامج سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسة معينة متفق عليها.
3. موازنات: يتم إعدادها على ضوء السياسة الإنتاجية البيعية، وفق خطة منسقة للعمليات في شكل نقدي، تحدد من خلاله نفقات وإيرادات كل قسم من أقسام المؤسسة.
4. الضبط الداخلي للتكلفة: وتتمثل في المراقبة الداخلية على تدفق عناصر التكاليف في مرحلة الحصول عليها واستخدامها.
5. محاسبة تكاليف المسؤولية: وهي ربط التكلفة بالفرد المسؤول عن انفاقها إداريا، حتى يمكن مساءلته في حالة وجود انحرافات.

- **وظائف المؤسسة:** يمكن أيضا تصنيف التكاليف حسب الوظائف المؤسسة المختلفة فنجد: تكاليف صناعية، تكاليف تسويقية، تكاليف إدارية، تكاليف شرائية، وتكاليف مالية

[12] صلاح بسيوني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 47.

[13] د. بن زغدة حبيبة، **محاضرات مقياس المحاسبة التحليلية**، مطبوعة جامعية، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2019-2020، ص ص21 22.

1. تكاليف صناعية: وتتضمن كل ما تضحي به المنشأة في سبيل القيام بنشاطها الصناعي وإنتاج منتجاتها التي قامت من أجلها، سواء تمثلت هذه التكاليف في مواد أو أجور أو خدمات. وبذلك تكون هناك تكلفة مواد صناعية وأجور صناعية وتكلفة خدمات صناعية[14].
2. تكاليف تسويقية: تشمل كل عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تسويق وتصريف منتجاتها الى المستهلك النهائي في الوقت والمكان المناسبين، وتقسم تكاليف التسويق نوعيا الى مواد تسويقية وأجور تسويقية وخدمات تسويقية، وذلك بالنسبة لتكاليف نشاط التسويق، مثل الإعلان والتخزين، النقل، التعبئة والتغليف والبيع والتوزيع والشحن والتصدير [15].
3. تكاليف إدارية: تضم كافة ما تضحي به المنشأة في سبيل القيام بالنشاط الإداري اللازم لتسهيل أعمال المنشأة. ويضم النشاط الإداري والتمويلي عدة وظائف فرعية مثل الإدارة المالية والشؤون الإدارية. وتنقسم تكاليف النشاط الإداري نوعيا الى مواد وأجور ومصروفات كما هو الحال مع تكاليف النشاط الصناعي والنشاط التسويقي[16].

- **وقت حسابها (أي حسب الزمن):** يعتمد تصنيف التكاليف هنا على الزمن الذي تم حساب التكاليف فهناك تكاليف معيارية وتكاليف فعلية

1. تكايف معيارية: وهي التكاليف التي تم تحديدها والتنبؤ بها قبل البدء بعملية الإنتاج وبناء على دراسات وطرق علمية، ويتم اعدادها من قبل الإدارة لمقارنة

[14] صلاح بسيوني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص26.
[15] صلاح بسيوني وآخرون، نفس المرجع السابق، ص27.
[16] نفس المرجع السابق، ص27.

التنفيذ الفعلي مع البيانات المعيارية لتحديد الانحرافات ومسبباتها والعمل على تصحيحها[17].

2. تكاليف فعلية: وهي التكاليف التي حدثت فعلا في سبيل انتاج السلع والخدمات والتي تثبتها المستندات المحاسبية[18].

- **ظهورها في المحاسبة:** في هذا التصنيف تكون التكاليف اما ظاهرة أو خفية

1. التكاليف الظاهرة: هي التي تسجل محاسبيا مثل أجور العمال، والإهتلاكات...[19]
2. التكاليف الخفية: هي التي لا تسجل محاسبيا لكن أثرها واضح مثل تكلفة التدريب أثناء العمل في الإنتاج بالسلسلة، فالعامل الجديد قد يؤدي عمله ببطء مما يتسبب في تعطيل زملائه في نفس السلسلة الإنتاجية، فيخفض الإنتاج ببعض الوحدات، مما يجعل التكلفة الوحدوية ترتفع[20].

- **الهيكل التنظيمي:** نجد حسب هذا التصنيف اما التكاليف هيكلية أو التكاليف العملية

1. التكاليف الهيكلية: تنتج عن تسيير مختلف أنشطة المؤسسة (المستخدمين، الوسائل العامة...)
2. التكاليف العملية: وهي التكاليف الناتجة عن استخدام موارد المؤسسة.[21]

---

[17] محمد ملحم، https://accountinggate.com/arabic/cost-accounting/types-and-classification-and-tabulation-of-costs.html، 2023/05/30، 18:10.

[18] نفس المرجع السابق

[19] ساحل فاتح، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 66.

[20] ساحل فاتح، نفس المرجع السابق، ص66.

[21] د. بن زغده حبيبة، مرجع سبق ذكره، ص18.

- **أغراض اتخاذ القرارات الإدارية:** تصنف التكاليف حسب هذا التصنيف الى التكلفة الملائمة، تكلفة الفرصة البديلة، التكلفة التفاضلية، التكلفة المستغرقة، وتكون كالتالي: [22]

1. تكلفة الفرصة البديلة: هي عبارة عن العائد المفقود نتيجة عدم اختيار البديل التالي في الأفضلية للبديل الذي تم اختياره، وهي لا تمثل إنفاقاً فعلياً أو مخططاً.
2. التكلفة الضمنية: وهي عبارة عن تكلفة الفرصة البديلة لاستغلال موارد مملوكه للمنشاة أو ملاكها، ومن ثم فهي تكاليف غير نقدية على الرغم من أنها تكاليف حقيقية، وتعتبر من التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات.

أمثلة على التكاليف الضمنية: المصروفات التي لا تدفعها المؤسسة صراحة وتشمل أجور المباني المملوكة للمؤسسة أو أجور صاحب الشركة وأفراد أسرته، الفائدة على رأس المال.

3. التكلفة التفاضلية: تعرف التكلفة التفاضلية بأنها مقدار التغير في التكلفة الذي يصاحب اختيار أحد البدائل عوضاً عن بديل آخر، كما تعتبر التكلفة التفاضلية عنصراً أساسياً في منهج التحليل التفاضلي الذي يقضي بمقارنة التكاليف التفاضلية والإيرادات التفاضلية في حالة المفاضلة بين بديلين أو أكثر.
4. التكلفة المستغرقة: هي التكاليف التي حدثت فعلا ولا يمكن استردادها، لذلك فإن المنشأة تتحملها في جميع الأحوال، أي أنها متساوية في كل البدائل المتاحة، وبالتالي فهي لا تؤثر في اتخاذ القرارات.

[22] د. عدنان فيصل بن عبد الله الملحم، المحاضرة الرابعة في أساسيات المحاسبة الإدارية والتكاليف، جامعة الملك فيصل عمادة التعلم الإلكتروني والتعليم عن بعد، https://shms-prod.s3.amazonaws.com/media/editor.pptx .

- **الرقابة والمسؤولية:** تصنف التكاليف هنا حسب مدى إمكانية الرقابة عليها أو العكس، حيث تصنف الى تكاليف خاضعة للرقابة والإشراف وأخرى غير خاضعة، تتمثل فيما يلي[23]:

1. تكاليف خاضعة للرقابة والإشراف: تشمل على عناصر التكاليف التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة المسؤول المباشر خلال الأجل القصير، ويزداد التحكم فيها كلما انخفض المستوى الإداري، وتعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم كفاءة الأداء.
2. تكاليف غير خاضعة للرقابة والإشراف: وتتمثل في التكاليف التي تخضع لرقابة مسؤول إداري أعلى، لذا ينبغي أن يرتبط مركز المسؤولية بشخص معين يمكن محاسبته، ومن أمثلتها: المواد والأجور المباشرة، التكاليف الخاصة بالخدمات التي تؤديها أقسام لأقسام أخرى معينة، مصاريف الإيجار ورتب مدير المصنع، اهتلاك المباني، والتأمين.

المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف

تعدد طرق وتقنيات حساب التكاليف منذ ظهور محاسبة التكاليف وقد بدأت بالتطور بمرور الزمن فأصبح هناك طرق تقليدية وأخرى حديثة، ولكل منها مزايا وعيوب، سنذكرها فيها هذا المطلب.

❖ الطرق التقليدية:

أولا: طريقة التكاليف الكلية

تشكل تقنية التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما من خلال اعتمادها على أسلوب الأقسام المتجانسة والذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (المباشرة وغير

[23] عرقابي عادل، **دروس في المحاسبة التحليلية**، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، 2017-2018، ص26.

المباشرة) في حساب سعر التكلفة، حيث تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما: بعدها الحسابي التاريخي أي متعلقة بفترة ماضية، واتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن كل التكاليف المستخدمة في جميع مراحل إنتاج وتوزيع المنتجات[24].

- ومن بين مزايا هذه الطريقة ما يلي:[25]

✓ تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية، باعتبار أنها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به: إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية... وبالتالي فهي تكمل معلومات المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية؛

✓ تسمح هذه الطريقة بتقييم المخزونات وحتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها، وبالتالي فهي تساهم في تقييم أهم عنصرين ضمن ممتلكات المؤسسة، مما يساعد على إعداد القوائم المالية للمؤسسة؛

✓ تمكن من قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة؛

✓ تسمح بمراقبة تطور التكاليف في مختلف الأقسام؛

✓ تساهم في عملية مراقبة التسيير بحيث تسمح بتحديد مراكز المسؤولية وتمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام، وفهي تشكل عنصرا ضروريا في حالة تطبيق نظام تسيير لا مركزي؛

✓ تحليل سعر التكلفة حسب مراحل العملية الإنتاجية: شراء، إنتاج وتوزيع؛

✓ تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل؛

---

[24] هادفي خالد، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013، ص ص 41 42.

[25] نفس المرجع السابق، ص ص50 51.

- ✓ تحديد تكاليف المؤسسة فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية؛
- ✓ تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج كتمييز المنتجات الأكثر ربحية والأقل تكلفة، والاستغناء أو استبدال المنتجات التي تسبب الخسارة.

- انتقادات وجهت لطريقة التكاليف الكلية:[26]

- ✓ صعوبة اختيار الأساس السليم لتحليل وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة بالإضافة الى الأسس المستخدمة التي تخضع للتقدير الشخصي، واختلاف الطرق المستخدمة في التحميل يؤدي الى اختلاف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة؛
- ✓ فشل الطريقة في مد الإدارة بالبيانات التي تلزمها لاتخاذ القرارات، حيث أن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة تكون مرتفعة في أوقات الكساد نظرا لقلة الكمية المنتجة، بينما تكون التكلفة منخفضة في أوقات الرواج لضخامة الكمية المنتجة، وهذا لا يتماشى مع اتجاه الأسعار الى الهبوط في الحالة الأولى وارتفاع الأسعار في الحالة الثانية؛
- ✓ الطريقة تتعارض مع مبدأ استقلال الفترات المحاسبية باعتبار أنه يتم تقييم المخزون السلعي تحت التشغيل، أو تام الصنع، على أساس تكلفة الإنتاج الإجمالية، وهذه التكلفة تحتوي تكاليف ثابتة والمفترض أن تسترد من إيرادات الفترة، لكن يتم تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية وهي تتضمن جزء من النفقات الثابتة وهذا يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة عن الفترة الحالية ولذلك يعبر عن أرباح الفترة.

ثانيا: طريقة التكاليف الجزئية

[26] نفاد هجيره، بوزيد فوزية، **أثر محاسبة التكاليف في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية**، مذكرة مقدمة من متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة يحي فارس المدية، 2016-2017، ص 30.

1. التكاليف المتغيرة: وفق هذه الطريقة يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر[27].

- مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:[28]

✓ تحديد أقل سعر لا يجب البيع به، وضمن ما يسمى بحدود عتبة المردودية.

✓ تختصر مراحل حساب التكاليف لأنها تحتوي على التكاليف المتغيرة فقط، لأن التكاليف الثابتة تحمل على النتيجة الإجمالية، فهي بذلك واسعة الاستعمال لأغراض التقدير المستقبلي قصير الأجل؛

✓ تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبة أثناء حسابها، فنستعمل طريقة التكاليف المتغيرة؛

✓ تسمح بتصنيف المنتجات من قبل المؤسسة على أساس هامش التكلفة المتغيرة، وتحدد أحسنها مردودية على أساس إمكانيات أو مساهمات امتصاص كل منها لجزء من الأعباء الثابتة والحصول على الأرباح؛

✓ باتباع هذه الطريقة تسهل عملية مقارنة تكاليف الفترات الخاصة بالمؤسسة وتحديدها بدقة.

- عيوب هذه الطريقة: تتمثل فيما يلي:[29]

✓ ليس من السهل الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة؛

✓ غير مستعملة لمراقبة التكاليف وذلك لأنها لا تعتمد على التكلفة المعيارية؛

---

[27] محمد الشريف تيتي، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء للمؤسسة**، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2014-2015، ص 36.

[28] قاسم سعاد، مردود حنان، **ترشيد التكاليف ودوره على مردودية المؤسسة**، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة يحي فارس المدية، 2017-2018، ص ص 24 25.

[29] قاسم سعاد، مردود حنان، نفس المرجع السابق، ص 25.

- ✓ عملية تقييم المخزونات ليست دقيقة وفق هذه الطريقة؛
- ✓ يمكن ان تضم أرباح المؤسسة لان المبيعات تحتسب بالاعتماد على التكلفة المتغيرة ولذلك يجب أن يكون هامش التكلفة المتغيرة أكبر من الأعباء الثابتة قصد الحصول على نتيجة إيجابية؛
- ✓ تستعمل في الفترة القصيرة وغير صالحة للفترة الطويلة، في حين ان هناك صعوبة التمييز بين الفترة الطويلة والفترة القصيرة؛
- ✓ لا تساعد هذه الطريقة إدارة المؤسسة على تسعير منتجاتها في الأجل الطويل، إذ يؤدي اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار بيع المنتجات على المدى الطويل الى عدم المحافظة على الأموال المستثمرة في المؤسسة.

2. على أساس التحميل العقلاني: ويطلق عليها أيضا طريقة التكاليف المستغلة، حيث أن إعداد قوائم التكاليف وفق هذه الطريقة جاء للتوفيق بين مزايا الطريقة الكلية والطريقة المتغيرة، حيث أن الإنتاج يحمل بجمع التكاليف المتغيرة ويجزئ من التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة لكل وظيفة من وظائف المؤسسة، أما التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة غير المستغلة فإنها تستبعد من تكلفة الإنتاج وتحمل على حساب الأرباح والخسائر ذلك لأن هذه الطاقات الغير مستغلة تعتبر من مسؤوليات الإدارة وعليه يجب أن تخصم من أرباحها أو تزيد بها خسائرها[30].

وحسب ما سبق يتضح مبدا هذه الطريقة وذلك بسعيها الى تثبيت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة على المنتجات ويتم ذلك باستعمال معامل التحميل والذي يحسب بالعلاقة التالية:

معامل التحميل = مستوى النشاط الحقيقي ÷ مستوى النشاط العادي

[30] خديجة ذيب، **الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية**، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2015-2016، ص 36.

- الانتقادات الموجهة لطريقة التحميل العقلاني للتكاليف: من بين الانتقادات التي وجهت لها نذكر ما يلي:[31]

✓ أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي، لأنه 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.

- مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف:[32]

✓ تساعدنا في حساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء المالية؛

✓ تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل من الأعباء الإجمالية للمؤسسة؛

✓ تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط باستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية؛

✓ يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسبلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة والمواد تحملت عند تقييمها نصيبا من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.

3. التكاليف المباشرة: تسمى كذلك بطريقة التكاليف الخاصة، وهي امتداد لطريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة باعتبار أنها مزيج من مزايا وعيوب الطريقتين، بمعنى أن آلياتها تجمع بين خصائص طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة. يقوم مبدأ هذه الطريقة على الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة، ومن ثم تحميل المنتوج بكل المصاريف المباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة.

---

[31] أ. نادية مغني، **مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية (الجزء الأول)**، جامعة الجزائر 3، 2018-2019، ص39.

[32] سكة وفاء، فراخ عتو محمد، **دور الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار الأمثل**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب لعين تموشنت، 2016-2017، ص42.

من خلال هذا المبدأ نستنتج أنها تشبه طريقة التكاليف الكلية، كون هذه الأخيرة تقوم على مبدأ الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة، وبالتالي فهي طريقة التكاليف الكلية مطروحا منها المصاريف الثابتة غير المباشرة، ووجه الاختلاف يكمن في بساطة الحساب من خلال عدم وجود جدول توزيع المصاريف غير المباشرة (تأخذ في شكلها الإجمالي)، وتسمح بالحصول على معلومات حول التكاليف أكثر ملائمة مقارنة بطريقة التكاليف الكلية، هذا من جهة طريقة التكلفة الكلية. أما من جهة طريقة التكلفة المتغيرة وحسب مبدأ طريقة التكلفة المباشرة فهي قريبة من طريقة التكلفة المتغيرة، باعتبار أن معظم المصاريف غير المباشرة هي مصاريف متغيرة وكذلك أغلب المصاريف غير المباشرة هي ثابتة، وبالتالي فهذه الطريقة هي طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة مضافا إليها المصاريف الثابتة المباشرة سواء المتغيرة أو الثابتة[33].

- مزايا طريقة التكاليف المباشرة: نذكر أهمها فيما يلي:[34]

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

✓ تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات انتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛

✓ تؤدي الى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات حساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات الإنتاج.

- عيوب طريقة التكاليف المباشرة: يمكن اجمالها في:[35]

[33] اليزيد سحري، **أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، سنة 2007-2008، ص 36.

[34] زعرور نعيمة، **أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص 101.

[35] زعرور نعيمة، نفس المرجع السابق، ص ص 101 102.

- ✓ إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط؛
- ✓ إن هذه الطريقة تفشل في خدمة إدارة المؤسسة كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك لأنها تستبعد جزء من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

4. التكاليف الهامشية: تتمثل هذه الطريقة في الفرق بين مجموع أعباء الاستغلال للإنتاج وبيع حجم منتج معين، أو مجموع أعباء الاستغلال لهذا الحجم مضاف اليه أو مخفضا منه وحدة واحدة[36]، وتقسم التكلفة حسب هذه الطريقة الى:[37]

- التكلفة الهامشية الاجمالية أو سعر التكلفة الهامشية: وهي عادة توزع الى تكاليف ثابتة ومتغيرة للاستعمال في التحليل؛
- تكلفة انتاج هامشية: وهي التي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي استلزمها انتاج وحدة إضافية؛
- تكلفة توزيع هامشية: وهي التي تمثل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية وغالبا تكون في المؤسسات التجارية.

- مزايا طريقة التكاليف الهامشية: تتمثل مزايا هذه الطريقة فالنقاط التالية:[38]

- ✓ لها أهمية كبيرة في توجيه عملية اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات؛
- ✓ فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك؛
- ✓ قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طلباتهم؛
- ✓ تحديد حجم الإنتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة.

[36] مولاي الزين فاطمة، نقيلو كلثوم، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[37] نفس المرجع السابق، ص 17.

[38] زعرور نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 103.

- عيوب طريقة التكاليف الهامشية: من بين الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة نذكر ما يلي:[39]
  - ✓ تشمل التكلفة الهامشية على التكاليف المتغيرة فقط؛
  - ✓ صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.

ثالثا: طريقة التكاليف المعيارية

يمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية وتقنية لنشاط عادي، وذلك قبل البدء في هذا النشاط، ووفقا لمعايير ذات أسس علمية وعملية في ظروف معينة لاتخاذها مرجعا لقياس وضبط التكاليف الفعلية للمنتجات أو الخدمات الناتجة عنه، وذلك من خلال حساب الانحرافات الناتجة بين ما تم تحقيقه وما خطط له مسبقا[40].

- مزايا طريقة التكاليف المعيارية: وتتمثل هذه المزايا في النقاط التالية:[41]
  - ✓ يتطلب انشاء نظام التكاليف المعيارية إعادة النظر في الهيكل الإداري وتوزيع السلطات بين مختلف المستويات الإدارية وتحديد مسؤولياتها بهدف ربط عناصر التكاليف وبنودها بمراكز المسؤولية لتحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات؛
  - ✓ تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيار بين السياسات البديلة للإنتاج أو البيع؛
  - ✓ تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي؛

---

[39] نفس المرجع السابق، ص 103.

[40] محمود بوخديمي، مصطفى خضراوي، **أثر طريقة التكلفة المستهدفة على الأداء المالي**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، جامعة يحي فارس المدية،2021-2022، ص 16.

[41] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، **محاسبة التكاليف المعيارية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص43 44.

- ✓ اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية والعملية وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها؛
- ✓ تحديد أسباب الانحراف والجهة المسؤولة عنه؛
- ✓ العمل على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق محاولة تقريب التكلفة الفعلية الى التكلفة المعيارية.

- عيوب طريقة التكاليف المعيارية: وتتمثل فيما يلي:[42]

- ✓ إن وضع معيار أن يتم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛
- ✓ بعد ان تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقضي ذلك؛
- ✓ مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقضي الحاجة الى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛
- ✓ صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

الفرع الثاني: الطرق الحديثة

أولا: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

هي أحد أنواع طرق محاسبة التكاليف الحديثة والتي تهتم بتحليل الأنشطة واعتبار تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة على أنها تكلفة الأنشطة ذات القيمة المضافة والتي ساهمت

[42] هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، **دراسات في المحاسبة المالية: محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص350.

في انتاجها، حيث تتيح هذه الطريقة تحديد تكلفة المنتج بشكل أدق إضافة الى زيادة الكفاءة الإنتاجية بسبب الغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة ولا تؤثر على جودة المنتج[43].

- مزايا استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: يعمل نظام التكاليف بالأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا يمكن تلخيصها في النقاط التالية:[44]

✓ توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة وفي تحديد مجالات الوفر أو الإسراف في هذه التكلفة ويمكن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط؛

✓ تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام المواد المتاحة لهم؛

✓ يساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء؛

✓ قد تستخدم مسببات أو موجهات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه الموجهات كعدد دورات الإنتاج أو عدد الأوامر المسلمة للعملاء. مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة؛

✓ يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة. وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط؛

---

[43] مكرطار زكرياء، **تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017-2018، ص21.

[44] الدكتور سيد عطا الله السيد، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، من ص253 إلى ص 255.

- ✓ تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم الغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل؛
- ✓ تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، حيث يساعد هذا النظام الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية، أو إعادة النظر في المزيج الحالي الى مزيج أكثر ربحية، حيث أن اتباع نظام ABC سوف يقلل من احتمالية اتباع استراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه؛
- ✓ يعمل على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الاسراف، وكذلك يمثل ألية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المد الطويل أيضا، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة، وكذلك فإن هذا النظام يساهم في إدارة التكلفة، إعداد الموازنات، الرقابة وتقييم الأداء؛
- ✓ توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة؛
- ✓ زيادة القدرة التنافسية للشركة، حيث أشارت بعض التجارب الى أن السبب الرئيسي لتبني هذه الشركات نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن الشركة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها، ولتوضيح وتأكيد الفوائد التي تنجم عن تطبيق هذا النظام من الناحية التطبيقية وكذلك يعتبر نظام التكلفة حسب الأنشطة نموذجا لقياس الطلب على استخدام الموارد وليس نموذجا لقياس الانفاق، حيث أن هذا النظام يحاول قياس مقدار ما استخدم من موارد على مستوى المنشأة ككل، وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي و رئيسي داخل المنشأة، إلا انه بالنسبة لبعض العناصر مثل الموارد المباشرة، فإن هناك ارتباطا كاملا وكليا فيما بين الطلب على المورد وبين الانفاق عليه، بينما لا يتحقق مثل هذا في

عناصر إنفاق أخرى مثل الأجور غير المباشرة و عناصر الإنفاق على التكلفة الثابتة، حيث يلاحظ أنه نتيجة زيادة حجم الإنتاج يزيد الطلب على الموارد المباشرة يتبعه زيادة في الإنفاق على عنصر المواد المباشرة، إلا أن زيادة حجم الإنتاج تؤدي إلى زيادة الطلب على الموارد الثابتة, مما لا يترتب عليه في الأجل القصير زيادة في الإنفاق على تلك الموارد بل زيادة في درجة استغلالها غالبا.

- الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة: بالرغم من المزايا التي تتمتع بها هذه الطريقة إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة اليه من بينها:[45]

✓ أن تطبيق هذه الطريقة تتطلب تكاليف مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامها، لذلك يجب الموازنة بين تكلفة تطبيقه والمنافع التي يدرها؛

✓ أن استخدام هذه الطريقة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع التكاليف بدقة على الأنشطة المختلفة، نظرا لصعوبة تحديد سبب التكاليف المتعلقة ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة التكاليف نتيجة التوزيع العشوائي؛

✓ يركز نظام ABC على القرارات الاستراتيجية في الأمد طويل الاجل، بينما تحتاج الشركات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

ثانيا: طريقة التكلفة المستهدفة

[45] محمد بللو، عبد العزيز جهلان، **دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ليسانس مهني، جامعة قاصدي مرابح ورقلة، 2017-2018، ص9.

يقصد بالتكلفة المستهدفة مقدار التكاليف التي يسمح للمنتج (سلعة أو خدمة) أن يحدثها ويظل هذا المنتج يحقق الربح المستهدف أو المطلوب، وتتحدد التكلفة المستهدفة على ضوء تحديد عاملين، أولهما السعر المستهدف (سعر البيع) والذي يتحدد على أساس دراسة السوق وتحديد رغبات المستهلك وظروف المنافسة، وثانيهما الربح المستهدف (هامش الربح) الذي يحقق للمنشأة استراتيجيتها، وبطرح الثاني من الأول تنتج التكلفة المستهدفة، أي أن التكلفة المستهدفة تتمثل في السعر المستهدف مخصوما منه الربح المستهدف[46].

يمكن تلخيص علاقة التكلفة المستهدفة في العلاقة التالية:[47]

التكلفة المستهدفة = سعر البيع – هامش الربح

- نقاط القوة في طريقة التكلفة المستهدفة: ويمكن تقديمها فيما يلي:[48]

✓ يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة الى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح الى جانب الأخذ بعين الاعتبار جودة المنتج؛

✓ تؤدي الى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ؛

✓ تعمل على ترابط الأقسام الداخلية والعمل كفريق واحد، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج؛

✓ يمكن أسلوب التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عملا مشتركا بين المهندسين للتصميم وأطراف خارجية مثل الموردين والعملاء؛

---

[46] صلاح بسيوني عيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 72 73.

[47] عطوط عبد الحق، **دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013، ص36.

[48] محمود بوخديمي، مصطفى خضراوي، مرجع سبق ذكره، ص34.

- ✓ يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثه.

- سلبيات أو معوقات طريقة التكلفة المستهدفة: وتتمثل في:[49]

- ✓ التركيز على عوامل التكلفة بدلا من عوامل الإيرادات، يمكن أن يؤدي التركيز الزائد على التكلفة إلى تجاهل عوامل الإيرادات، مما يؤثر على القدرة على تحقيق أرباح مستدامة؛
- ✓ استغراق وقت، يمكن أن تكون عملية تحديد التكلفة المستهدفة مستهلكة للوقت، مما يزيد من تعقيد وتأخير عملية التطوير والإنتاج؛
- ✓ طابع خطي وبيروقراطي، يمكن أن يتسبب التركيز المفرط على التكلفة المستهدفة في إجراءات معقدة وبيروقراطية، مما يقيد الحركة والابتكار في المؤسسة؛
- ✓ التفاصيل المفصلة، قد يتطلب تحديد التكلفة المستهدفة تفاصيل دقيقة وشاملة، مما يعني زيادة الجهد والوقت المستثمر في الحصول على المعلومات المطلوبة وتحليلها.

ثالثا: طرق حديثة أخرى

1. طريقة الإدارة على أساس الأنشطة(ABM): يعرف نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) على أنه: قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) لإرضاء الزبون وتحسين الربحية. وقد عرفها "Hilton" بنفس الأسلوب، أما "Maher" فقد عرفها بأنها: تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ

[49] Michael slater, target costing as a strategic cost management tool in the south African motor industry, submitted in partial fulfilment of the requirements for the degree of magister, the nelson Mandela metropolitan university, 2010,p p 52 53.

القرارات، فنجد أن (ABM) أساسا قائما على تحليل الأنشطة وهي تهتم بإدارة الأنشطة بهدف تقليل التكاليف وبالتالي تحسين الربحية[50].

- مزايا طريقة الإدارة على أساس الأنشطة: إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة هو استخدام للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لفهم وعمل التغييرات اللازمة في أداء المنظمات لأعمالها، حيث تحدث الإدارة المبنية على الأنشطة عندما تكون معلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة قد حدثت.

ويمكن أن تساعد طريقة الإدارة المبنية على أساس الأنشطة فيما يلي:[51]

- ✓ إنتاج فهم أفضل للعلاقة بين التكلفة والأنشطة؛
- ✓ تبيين عملية رقابة التكاليف؛
- ✓ تخفيض تكاليف الأنشطة؛
- ✓ تطوير كفاءة أداء الأنشطة؛
- ✓ تزويد المدربين بتغذية عكسية دقيقة وذات توقيت مناسب عن الأداء،
- ✓ تحسين عملية اتخاذ القرارات.

- عيوب طريقة الإدارة على أساس الأنشطة: على الرغم من المزايا التي تتمتع بها هذه الطريقة، فهي لا تخلو من العيوب والانتقادات الموجهة لها بالإضافة الى العديد من المحددات التي تواجه تطبيقها، ونذكر من هذه العيوب ما يلي:[52]

- ✓ تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب تكلفة واحد يؤدي الى تناقص قدرة مسبب التكلفة على تتبع الموارد الاقتصادية المستهلكة، بالإضافة الى استبعاد أنواع التكاليف غير ممكنة التخصيص على المنتجات والخدمات مثل: تكاليف البحث والتطوير؛

[50] ياسين سالمي، مرجع سبق ذكره، ص 127.

[51] خديجة ذيب، مرجع سبق ذكره، ص65.

[52] خديجة ذيب، نفس المرجع السابق، ص ص 67 68.

- ✓ تطبيقها مكلف ومعقد ويتطلب عوامل سلوكية لنجاحها، وابراء فعاليتها، فنجاحها مرتبط بقبول المستخدمين للطريقة، فبعض الأفراد يقاومون هذه الطريقة على أنها تهديد لاستقلالهم؛
- ✓ مجمعات التكلفة المتجانسة تساهم لحد كبير في تبسيط العمليات والنظام بشكل عام، غبر أن هذه المجموعات يمكن أن تضم أنشطة تنتمي الى عمليات ومراكز مسؤولية مختلفة مما يؤدي الى عدم قدرة مسبب التكلفة الذي تع تعيينه لها على التتبع الدقيق للموارد المستهلكة وبالتالي خلل في تسيير الموارد؛
- ✓ تعتمد طريقة الإدارة على أساس الأنشطة الى حد كبير على معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ووجود أحد النظامين يشترط وجود الأخر وهذا جد مكلف بالنسبة للمؤسسات التي تريد تبني هذا النظام.

2. طريقة إدارة الجودة الشاملة(TQM): يقصد بنظام إدارة الجودة الشاملة جميع أنشطة الإدارة العامة للمؤسسة التي تحدد سياسة الجودة والاهداف والمسؤوليات، وتطبقها المؤسسة بالاستعانة بوسائل مثل: التخطيط، ضبط وتحسين الجودة، ضمن إطار نظام إدارة الجودة الشاملة[53].

- أهداف إدارة الجودة الشاملة: لإدارة الجودة الشاملة عدد من الأهداف التي ترغب إدارة الشركة في تحقيقها، ويمكن تحديد أهم أهدافها فيما يلي:[54]

- ✓ أن تمتاز جودة المنتجات بالاستقرار، وأن تكون أفضل ما يمكن بالنسبة للشركة؛
- ✓ أن تمتلك الشركة أفضل القنوات لتوزيع المنتجات، بحيث تساهم بشكل سريع في تقديم خدمات ما بعد البيع، وبما يتلاءم مع احتياجات المستهلك؛

[53] ياسين سالمي، مرجع سبق ذكره، ص 146.

[54] حسن عيسى أبو حمام، **أساليب المحاسبة الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين(PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة الأزهر غزة، 2012-2013، ص 39.

- ✓ أن تمتاز الشركة بالمرونة الدائمة للتكييف مع الاحتياجات المتجددة للمستهلك، مع زيادة القدرة على إجراء التعديلات التي تحصل في بيئة عمليات الإنتاج؛
- ✓ السعي باستمرار إلى تخفيض تكلفة المنتج من خلال عمليات تحسين الجودة، وتخفيض العيوب في العمليات أو المنتجات التامة الصنع.

المطلب الثالث: مفهوم ترشيد التكاليف

في ظل التحولات الاقتصادية وتحديات المؤسسة المتزايدة، أصبح لابد من أن تجد هذه الأخيرة أسلوبا أو استراتيجية تمكنها من المحافظة على أدائها المالي أو تحسينه، والاستمرار في تحقيق الأرباح. وفي هذا المطلب سنتطرق الى مفهوم ترشيد التكاليف كونه يعد أداة تساعد المؤسسة في مجابهة التحديات الاقتصادية.

- **التعريف الأول:** يعرف ترشيد التكاليف على أنه التحكم والتوجيه الجيد في موارد الوحدة الاقتصادية من أجل تقديم المنتجات بأقل التكاليف من خلال رقابة الوحدة الاقتصادية على تكاليفها لاكتشاف الانحرافات وتعديلها، إن مفهوم ترشيد التكاليف يختلف عن مفهوم تخفيض التكاليف إذ أن مفهوم تخفيض التكاليف يعني تقليل الموارد المستخدمة والتخلص من أي تكاليف يمكن الاستغناء عنها، في حين يعني مفهوم ترشيد التكاليف الاستخدام الأمثل للموارد المتوفرة بهدف تقليل الهدر وزيادة الإنتاجية[55].
- **التعريف الثاني:** ترشيد التكاليف هو عملية التحكم والتوجيه الجيد في موارد المؤسسة من أجل تقديم السلع والخدمات بأقل التكاليف من خلال رقابة المؤسسة على تكاليفها لاكتشاف الانحرافات ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية وكذا الحصول على ميزة تنافسية من أجل تحقيق مركز تنافسي في السوق[56].

[55] عبد الله غالب جواد، أ.م.د.سلمى منصور سعد، **تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 15، العدد 52، 2020، ص 177.

[56] زعرور نعيمة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 90.

- **التعريف الثالث:** ترشيد التكاليف هي عملية استخدام الموارد داخل المؤسسة بأقل قدر ممكن بشكل مدروس دون التأثير على جودة المنتوج سواء كانت سلعة أو خدمة بحيث تحقق أعلى عائد ممكن للمؤسسة[57].

ومن التعاريف السابقة يمكننا القول بأن ترشيد التكاليف هو عملية تحسين كفاءة استخدام الموارد المتاحة في المؤسسة بحيث يتم تقليل التكاليف وزيادة الإنتاجية.

كما يمكننا الإشارة إلى الفرق الموجود بين تخفيض التكاليف وترشيد التكاليف في الجدول أدناه:

الجدول رقم(1،2): الفرق بين ترشيد وتخفيض التكاليف

	ترشيد التكاليف	تخفيض التكاليف
الهدف	زيادة كفاءة استخدام الموارد المتاحة	تقليل النفقات والمصروفات الحالية
التركيز	تحليل العمليات وتحسين الكفاءة	القضاء على التكاليف الزائدة وغير الضرورية
الغاية	تحقيق التوازن الأمثل بين النفقات والعائدات	تقليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المراجع السابقة

المطلب الرابع: أسس وطرق ترشيد التكاليف

كما سبق الذكر أن ترشيد التكاليف هو استراتيجية تركز على استغلال الموارد بشكل أمثل وكذا تخفيض التكاليف، وفي هذا المطلب سنقوم بتقديم كل من الأسس التي يقوم عليها ترشيد التكاليف وكذا الطرق المعتمدة لترشيد التكاليف.

[57] كبار كلثوم، **أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، جامعة غرداية، 2018-2019، ص17.

الفرع الأول: أسس ترشيد التكاليف

يمكن للمؤسسة أن ترشد تكاليفها من خلال رفع نسب استغلال طاقاتها الإنتاجية من خلال عمليات الصيانة، وعنصر الجودة التي يمنع أو يقلل حدوث إنتاج معيب.

- الجودة كأساس لترشيد التكاليف: تعتبر الجودة من العناصر الأساسية التي تلقى اهتماما متزايدا في ظل بيئة الأعمال الحديثة باعتبارها تمثل الضمان الحقيقي لترشيد التكلفة.

1. مفهوم الجودة: وفقا للمواصفة ISO 9000 فإن الجودة عبارة عن مقياس لمدى تلبية حاجات الزبائن ومتطلباتهم الظاهرية والضمنية، فالجودة لا تعني بالضرورة التمييز ، وإنما ببساطة المطابقة للمواصفات، وترجمة لحاجات الزبائن وتوقعاتهم، ومن ثم فإن الذي يحكم على الجودة في النهاية هو الزبون الذي يقرر ما إذا كان المنتج يلبي حاجاته أم لا[58].

كما يمكننا القول أن الجودة:[59]

- ✓ هي مجموعة من المواصفات والخصائص التي لابد من توفرها في المنتوج؛
- ✓ تعطي لمنتوجات المؤسسة صفة التمييز عن الغير ؛
- ✓ تهدف إلى تلبية حاجات المستهلك والزبون المعلنة منها والضمنية؛
- ✓ تشترط تطابق المنتوج مع مجموعة المواصفات والمعايير العالمية؛
- ✓ ترتبط بأبعاد تصميم ومطابقة أداء المنتوج.

2. أهمية الجودة: للجودة أهمية استراتيجية كبيرة سواء على مستوى المستهلكين أو مستوى الشركات على اختلاف أنشطتها أو على المستوى الوطني للبلاد، إذ

[58] يوسف حجيم الطائي، محمد عاصي العجيلي، ليث علي حكيم، **نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية**، الأردن، 2008، ص61.

[59] علالي مليكة، **أهمية الجودة الشاملة ومواصفات الايزو في تنافسية المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2003-2004، ص ص8 9.

أنها تمثل أحد أهم العوامل الأساسية التي تحدد حجم الطلب على منتجات الشركة، ويمكن تناول هذه الأهمية كما يلي:[60]

- سمعة الشركة: تستمد الشركة شهرتها من مستوى جودة منتجاتها، ويتضح ذلك من خلال العلاقات التي تربط الشركة مع المجهزين وخبرة العاملين ومهاراتهم، ومحاولة تقديم منتجات تلبي رغبات وحاجات زبائن الشركة فإذا ما كانت منتجات الشركة ذات جودة منخفضة فيمكن تحسين هذه الجودة لكي تحقق الشركة الشهرة والسمعة الواسعة والتي تمكنها من التنافس مع الشركات المماثلة في الصناعة أو القطاع الذي تنتمي إليه الشركة.
- المسؤولية القانونية للجودة: تتزايد باستمرار عدد المحاكم التي تتولى النظر والحكم في قضايا شركات تقوم بتصميم منتجات أو تقديم خدمات غير جيدة في انتاجها أو توزيعها. لذا فإن كل شركة صناعية أو خدمية تكون مسؤولة قانونا عن كل ضرر يصيب الفرد الزبون من جراء استخدامه لهذه المنتجات.
- المنافسة العالمية: إن التغيرات السياسية والاقتصادية ستؤثر في كيفية وتوقيت تبادل المنتجات إلى درجة كبيرة في سوق دولي تنافسي، وفي عصر المعلومات والعولمة، تكتسب أهمية متميزة إذ تسعى كل من الشركة والمجتمع إلى تحقيقها بهدف التمكن من تحقيق المنافسة العالمية وتحسين الاقتصاد بشكل عام، والحصول على موطئ قدم في الأسواق العالمية، فكلما انخفض مستوى الجودة في منتجات الشركة أدى ذلك الحاق الضرر بأرباح الشركة، ومن ثم التأثير على الميزان التجاري للبلد.
- حماية المستهلك: تطبق الجودة في أنشطة الشركة ووضع مواصفات قياسية محددة تساهم في حماية المستهلك من الغش التجاري ويعزز الثقة في منتجات الشركة. عندما يكون مستوى الجودة منخفضا يؤدي ذلك إلى احجام المستهلك عن شراء منتجات

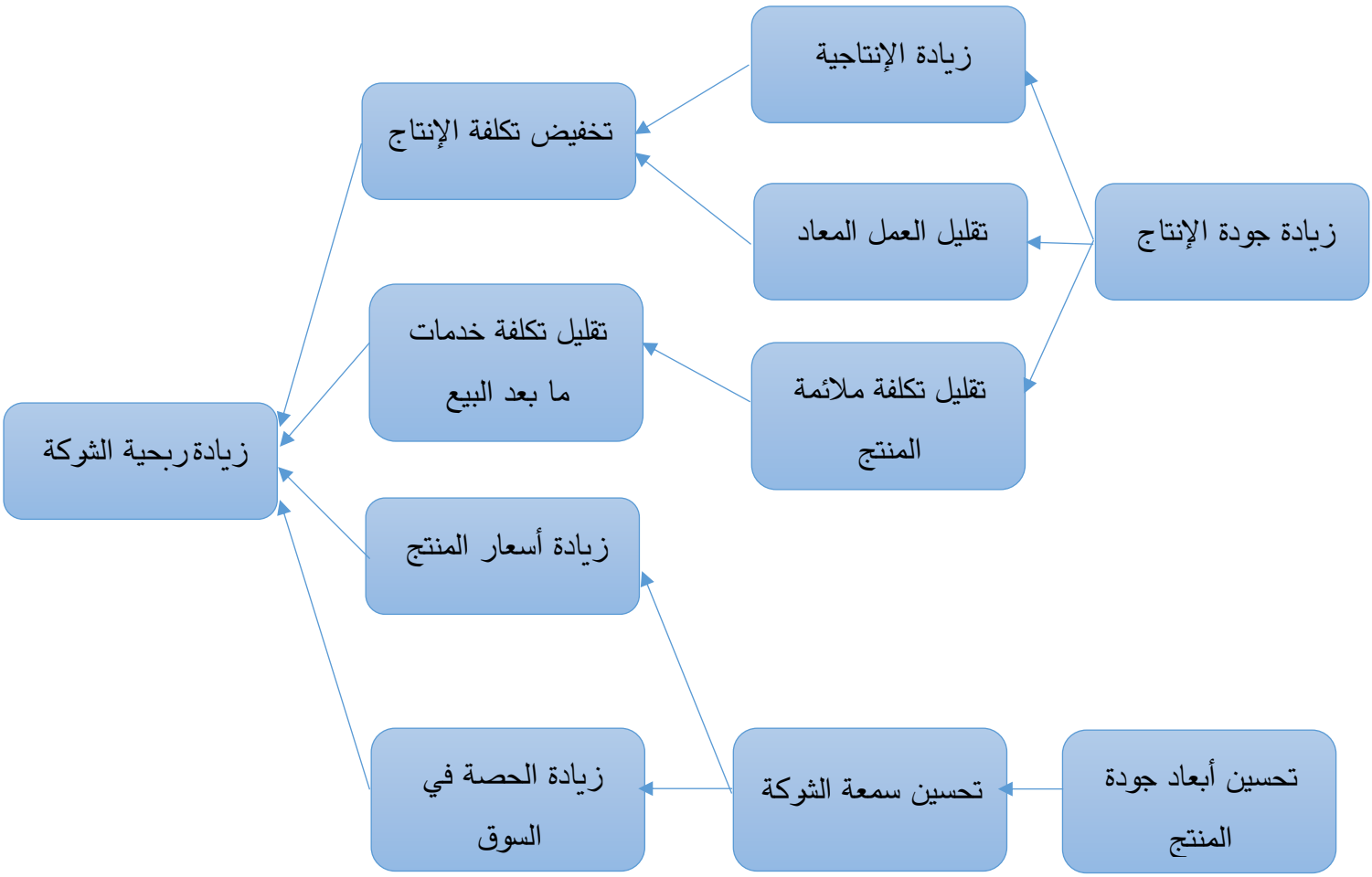
[60] قاسم نايف علوان، **إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو 9001: 2000**، الطبعة الثالثة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص30 إلى ص32.

الشركة. إن عدم رضا المستهلك هو فشل المنتج الذي يقوم بشرائه، من القيام بالوظيفة التي يتوقعها المستهلك منه.

- التكاليف وحصة السوق: تنفيذ الجودة المطلوبة لجميع عمليات ومراحل الإنتاج من شأنه أن يتيح الفرص لاكتشاف الأخطاء وتلافيها لتجنب تحمل كلفة إضافية إلى الاستفادة القصوى من زمن المكائن والآلات عن طريق تقليل الزمن العاطل عن الإنتاج وبالتالي تخفيض الكلفة وزيادة ربح الشركة.

من خلال تحسين الجودة تقل التكلفة، وكذلك يزيد الحصة السوقية لمبيعات الشركة. سنوضح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم(1،1): تأثير الجودة على التكلفة والحصة السوقية



المصدر: قاسم نايف علوان، **إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو 9001: 2000**، الطبعة الثالثة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص33.

- الصيانة كأساس لترشيد التكاليف

1. تعريف الصيانة: هي مصطلح يستخدم لوصف الطريقة التي تحاول بها المنظمات تجنب العطل من خلال العناية بموجوداتها التي تعد جزء مهما في نشاطاتها التشغيلية والتي تلعب دورا مركزيا في خلق سلعها وخدماتها. كما تعرف أيضا بأنها اصلاح أو استبدال الماكنة أو جزء منها في حالة تزايد نسبة الفشل بهدف منع حدوث الفشل الذي يعيق تنفيذ الأنشطة المحددة للمحافظة على المعولية المطلوبة[61].
2. أهمية وأهداف الصيانة: تعزى أهمية الصيانة إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ويمكن إجمال أهم هذه الأهداف فيما يلي:[62]

- ✓ المحافظة على المعدات ضمن حدود المواصفات التصميمية والتشغيلية لتأمين كفاءة إنتاجية عالية، على أن تقوم فعاليات الصيانة بإعادة تلك المعدات إلى المواصفات التصميمية؛
- ✓ الإسهام في تقليل أعطال الآلات والتجهيزات المختلفة، وجعل العمليات الإنتاجية أكثر كفاءة وأقل تكلفة؛
- ✓ تحقيق السلامة والأمان للمشغلين الذين يستخدمون الماكينات، وضمان الاستخدام الأمن للمواد الخطرة؛
- ✓ زيادة موثوقية النظام وأداء التسهيلات للأفراد؛

[61] م. م. جاسم حسين زناد، **محاضرات مادة إدارة الصيانة**، جامعة بغداد، https://www.scribd.com/document/423204792، 2023/05/20، 16:20.

[62] https://www.electronpashaa.com/2021/06/Maintenance-definition-types-and-objectives.html، 2023/05/17، 14:30.

- ✓ خفض تكاليف العمليات؛
- ✓ ضمان الجودة العالية للمنتجات والخدمات؛
- ✓ إطالة العمر التشغيلي للماكينات، والمحافظة على مستوى أدائها؛
- ✓ تخفيض التكاليف الكلية للصيانة المتمثلة في أجور العاملين في ورش الصيانة، وثمن المواد الاحتياطية المستخدمة في عمليات الصيانة، والنفقات الناجمة عن توقف الإنتاج نتيجة العطل؛
- ✓ تحقيق أعلى درجات الكفاءة مع أعلى درجات السلامة للعاملين وذلك باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة للحد من حوادث العمل التي تؤدي دائما إلى ضياع ساعات العمل سواء للعاملين أو للآلات والمعدات ولا تقتصر تلك الإجراءات على الحد من ساعات العمل اليومية بل تتضمن أيضا إجراءات منع التلوث والأمراض المهنية.

الفرع 2: طرق ترشيد التكاليف

يعتبر ترشيد التكاليف هدف كل مؤسسة فتخفيض التكاليف أصبح لا يكفي لوحده فقد يمس بجودة المنتوج، وعلى المؤسسة الحفاظ على جودة المنتوج وتحسينه، وفي هذا الصدد جاءت العديد من الطرق التي تخدم هذا الهدف لأهميته البالغة لدى المؤسسة وكذا أثره على مردوديتها بالإيجاب، وفيما يلي نذكر طرق ترشيد التكاليف:

أولا: طريقة التكاليف الكلية

يكمن الاستخدام الأمثل لتكلفة الإنتاج في هذه الطريقة في تحميل التكاليف على إنتاج الفترة ولترشيد هذه التكاليف فإنها تقيم الانتاج تحت التشغيل والمخزون التام ويحمل نصيب من كافة التكاليف الثابتة، وعدم وجود ترشيد لتكلفة الإنتاج يؤدي إلى ارتفاع التكاليف لأن هذه الطريقة تقوم باختيار وحدة التكلفة من الوحدات تامة التصنيع واختيار الطريقة أساس اختيار وحدة التكلفة لضمان سرعة العمل ويسره وتخفيض التكاليف بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج

ولكن لاتخاذ إجراءات تخفيض التكلفة، وتقوم بمراقبة سلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار من أجل تخفيض التكاليف، لذا نرى أن هذه الطريقة لا تؤدي إلى ترشيد التكاليف لأنها تقوم بتحميل المصاريف على المنتجات بصفة كاملة[63].

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة

يكون ترشيد التكاليف في هذه الطريقة من خلال تقييم المخزون والقيام بالتقديرات المستقبلية والمقارنة بين المؤسسات التي تقوم هي بدورها بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمنتج وتحديد القرارات المستقبلية ودراسة الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منتج وذلك بفصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة لسعر التكلفة بحساب هامش الأمان، وهذه الطريقة عملها هو فصل التكاليف الثابتة التي تحملها على الكميات المنتجة المباعة وليس على الكميات المنتجة لأن هذه الطريقة تعتمد على تسعير المنتجات بناء على تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة، لذا نرى هذه الطريقة تقوم بفصل التكاليف وتحميلها على الوحدات المباعة وهي الفضلى لترشيد تكلفة الإنتاج بالنسبة للسر[64].

ثالثا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

في هذه الطريقة ولتكاليف ثابتة أقل لتكلفة الإنتاج تقوم بتحميل التكاليف الثابتة للمنتوج وذلك من أجل ترشيد التكاليف من خلال تحميل التكاليف بأقل تكلفة معقولة للمنتج، وبهذه الطريقة يتم حساب سعر التكلفة بعقلانية وذلك بتقديمها منخفضة وقريبة من الثبات، لذا تعتبر هذه الطريقة هي الفضلى من خلال تقييم التكاليف وتحميلها بشكل عقلاني ومنخفض للمنتج[65].

رابعا: طريقة التكاليف المعيارية

---

[63] جغروري علي، **استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص 59.

[64] جغروري علي، نفس المرجع السابق، ص62.

[65] نفس المرجع السابق، ص ص 64 65.

في هذه الطريقة نرى أن التكاليف محددة مسبقا وذلك وفق أسس عملية وذلك بالقيام بالمقارنة والتقييم للنتائج وذلك عن طريق تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف للمنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المعيارية، وبهذه الطريقة نجد الوعي التكاليفي الذي يكون بين العمال، ولترشيد تكلفة الإنتاج تعتبر هذه الطريقة أساس مقياس لهذا الغرض، وتحديد التكلفة المعيارية للمنتج يعتبر خطوة أساسية في اتخاذ قرارات الإنتاج لتحديد تكلفة الإنتاج في المؤسسة[66].

خامسا: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة(ABC)

تعد هذه الطريقة متجاوزة لسلبيات الطرق التقليدية من خلال توفير معلومات تفصيلية حول مختلف الأنشطة والتكاليف ومسبباتها، كما تعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف، ذلك من خلال منحهم فهما أعمقا لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها وذلك ب:[67]

- ✓ تقليص الجهد والوقت المطلوبين إلى القيام بالنشاط(الفاعلية)؛
- ✓ إلغاء الأنشطة غير الضرورية وهي النقطة الأكثر أهمية في هذا النظام إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى منتجاتها وحذفها؛
- ✓ تحديد الأنشطة والمواد اللازمة لإنجازها، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛
- ✓ قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة، وهذا ما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل تتعلق بالإنتاج والأنشطة؛

[66] نفس المرجع السابق، ص70.

[67] كبار كلثوم، مرجع سبق ذكره، ص ص 32 33.

- ✓ تؤثر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية فهي تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل: قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة؛
- ✓ تتيح هذه الطريقة للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل: إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية، إجراء تعديل في تصميم المنتج، إتباع أساليب تكنولوجية حديثة، تغيير نسبة التشكيل البيعي.

سادسا: طريقة التكلفة المستهدفة

في ظل بيئة تتصف بالتغير والتطور السريع وظروف المنافسة الشديدة، بالإضافة إلى أن رغبات المستهلك في السلع المطلوبة كثيرة ومتعددة، من بينها الجودة وتعدد الخصائص والسعر المنخفض، ولتحقيق هذا الأمر وجب ترشيد التكاليف من منظور المستهلك، ويعد ترشيد التكاليف من أهم الأهداف التي يسعى مدخل التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها، وذلك بخفض التكاليف مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العميل[68].

ومن أهداف ترشيد تكلفة الإنتاج بواسطة هذه الطريقة هو تأكيد جودة المنتج مع تخفيض تكاليفه وتطوير المنتج لجذب المستهلكين[69].

المبحث الثاني: أساسيات المردودية المالية

تعد المردودية المالية من المفاهيم الأساسية والمهمة في المجال الاقتصادي والمالي، كما تحظى بأهمية كبيرة لدى أصحاب العمل والمستثمرين، سواء كان هؤلاء المستثمرين حاليين أو

[68] كبار كلثوم، نفس المرجع السابق، ص28.

[69] جغروري علي، مرجع سبق ذكره، ص 85.

مستقبليين لاتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة، وفي هذا المبحث سنوضح كل من مفهوم المردودية المالية وأهميتها وكيفية قياسها.

المطلب الأول: تعريف المردودية المالية

قبل معرفة ماهية المردودية المالية لابد من معرفة ماهي المردودية

- تعريف المردودية: تعرف على أنها المفهوم الذي يطبق على جميع الاتجاهات الاقتصادية في حالة استخدام الإمكانيات المادية والمالية، فهي تعبر عن ذلك التفاعل الحاصل بين المتغيرات الاقتصادية والمالية، على شكل نسب مالية، أي بمثابة مركبات مفسرة، ومحددة بمعدل المردودية المحقق، وسمي ذلك بالمتغير الرياضي لها[70].
- تعريف المردودية المالية

- **التعريف الأول:** تعرف بأنها مقياس لقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح صافية كافية لضمان استمرار نشاطها وتهتم بإجمالي نشاط المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة العناصر والحركات المالية[71].
- **التعريف الثاني:** تعتبر المردودية المالية بمثابة المحدد للمردودية العامة في المؤسسة، حيث أنها تقيس قدرة الأموال الخاصة أو المملوكة على تحقيق أرباح صافية وبالتالي فهي تقدم لنا صورة حقيقية عن مدى استخدام الأموال سواء من الناحية الإنتاجية أو ناحية توظيف الأموال[72].
- **التعريف الثالث:** تعرف المردودية المالية بأنها العلاقة بين نتيجة السنة المالية والأموال الخاصة، كما أنها التدفق النقدي الذي يعود للمساهمين نتيجة استثمار أموالهم الخاصة،

---

[70] مسعودي سمية، **أثر الرفع المالي على مردودية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة أم البواقي، 2016-2017، ص 18.

[71] كبار كلثوم، مرجع سبق ذكره، ص 9.

[72] بوطغان حنان، **تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2007، ص72.

وتكون مرتبطة بمقدار النمو في ثروة المساهمين خلال الدورة، وبالإضافة إلى ذلك تعتبر بمثابة المقياس الذي يعطينا مدى قدرة المؤسسة على توفير الأموال اللازمة لضمان الاستمرار بأشغالها ونشاطها، وذلك بتجديد عقاراتها المنقولة وغير المنقولة[73].

- ويمكننا ان نستنتج من التعريفات سابقة الذكر أن للمردودية المالية خصائص هي:
  - ✓ قياس القدرة على تحقيق الأرباح: المردودية المالية تعكس قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح صافية كافية لضمان استمراريتها؛
  - ✓ تحليل شامل: تشمل المردودية المالية تحليل جميع العناصر والحركات المالية المتعلقة بنشاط المؤسسة؛
  - ✓ قدرة رأس المال على تحقيق أرباح: تعكس المردودية المالية قدرة رأس المال المملوك على تحقيق أرباح صافية؛
  - ✓ صورة حقيقية لاستخدام الأموال: تقدم المردودية المالية صورة حقيقية لكيفية استخدام وتوظيف الأموال في المؤسسة؛
  - ✓ العلاقة بين نتائج السنة المالية ورأس المال المملوك: تعكس المردودية المالية العلاقة بين نتائج السنة المالية ورأس المال المملوك؛
  - ✓ التدفق النقدي المستحق للمساهمين: تعكس المردودية المالية التدفق النقدي الذي يعود للمساهمين نتيجة استثمارهم في المؤسسة.

المطلب الثاني: أهمية المردودية المالية

تتمثل أهمية المردودية المالية في:[74]

- بالنسبة للمؤسسة نفسها

[73] دليلة قرنوتي، نبيلة يسعد، **أثر المديونية على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة محمد الصديق جيجل، 2018-2019، ص35.

[74] دليلة قرنوتي، نبيلة يسعد، نفس المرجع السابق، ص ص 38 39.

ان كل مؤسسة اقتصادية تبتغي هدف المردودية في اقتصاد السوق، فتحقيقها يعبر عن سلامة مركزها المالي وصحة أسلوب التسيير الذي تنتهجه، كما أن المردودية المالية من أهم الوسائل التي تسمح بتحقيق الاستراتيجية والحفاظ على توازن المؤسسة وتقييمها وبالتالي التعرف على مراكز القوة والضعف فيها، وكذا تحديد وضعيتها داخل القطاع الذي تنشط فيه والمساعدة في اتخاذ القرارات السليمة وتتخذ كأساس لتصحيح الانحرافات غير الملائمة ومن جهة أخرى إذا لم تحقق للمؤسسة مردودية مالية مرضية لن تتمكن من القضاء على مشكلة التمويل أو على الأقل التخفيض من حدتها والقضاء تدريجيا على المخاطر المالية الخارجية وبالتالي المحافظة على استقلاليتها المالية.

- بالنسبة للمتعاملين الاقتصاديين الآخرين

إن ما يهتم به المستثمرون بالدرجة الأولى هو ما ينجم من عائد على الأموال المستثمرة في المؤسسات وما حققته من قيمة مضافة، في مقابل المخاطر التي يمكن أن تنجر عن ذلك وبالتالي فالمساهم الحالي يبحث عن المفاضلة بين الاحتفاظ بالأسهم التي يمتلكها في المؤسسة أو التخلي عنها، أما المستثمر المرتقب فيحاول أن يفاضل بين قرار شراء أسهم المؤسسة أو لا، وهذا ما يعكس أهمية المردودية المالية بالنسبة لهم، حيث أن قرارتهم بهذا الشأن تبنى بالدرجة الأولى على مستواها المحقق ومدى رضاهم عنه.

إلى جانب المستثمرين، تهتم كذلك بمردودية المؤسسة الاقتصادية بشكل عام عدة أطراف، كما سبقت الإشارة إلى ذلك وخاصة المقرضون، الموردون، العملاء، المستخدمون(الأجراء) والدولة، إذ أن المؤسسة القادرة على تحقيق مردودية مالية مرضية، بإمكانها أن تضمن لهم مكافآتهم وجميع مستحقاتهم المالية بالأحجام وفي الأوقات المناسبة.

المطلب الثالث: قياس المردودية المالية

تقاس المردودية عادة بطريقتين سنتطرق لهما فيما يلي:

- المردودية المالية بمصطلح التدفق النقدي: حسب هذه الطريقة تسمح المردودية المالية بالحكم على مدى قدرة المؤسسة على تحقيق وتجميع مصادر التمويل الذاتي، فالتدفق النقدي هو عبارة عن الفرق بين الإيرادات والنفقات المحققة للدورة المالية لحجم معين من مبيعات المؤسسة وذلك بعد طرح الضريبة على الأرباح[75]، ويمكن أن يعبر عنه بالعلاقة التالية:[76]

التدفق النقدي = الربح الصافي + الإهتلاكات + المؤونات

وبالتالي فإن الربح ليس المردود المالي الوحيد للمؤسسة لأن هناك الإهتلاكات والمؤونات التي لا تشكل خسائر بل تبقى داخل المؤسسة، وتساهم في زيادة مواردها وتقاس المردودية المالية من خلال هذا المفهوم كالتالي:[77]

مردودية الأموال الخاصة = التدفق النقدي/ الأموال الخاصة

حيث يعبر حاصل هذه العلاقة عن الربحية الكلية للأموال الخاصة وكلما كان كبيرا سهل ذلك على المؤسسة تمويل نفسها وتحقيق مردودية مالية مقبولة.

- المردودية المالية بمصطلح الربح: تعتبر هذه الطريقة الأكثر شيوعا في قياس المردودية المالية حيث تمثل عادة نتيجة السنة المالية ذلك الربح الصافي المحقق من قبل المؤسسة في نهاية السنة المالية وتكون على هذا الأساس نسبة المردودية المالية على النحو التالي:[78]

[75] دليلة قرنوتي، نبيلة يسعد، نفس المرجع السابق، ص 35.

[76] نفس المرجع السابق، ص35.

[77] نفس المرجع السابق، ص ص 35 36.

[78] دليلة قرنوتي، نبيلة يسعد، نفس المرجع، ص 36.

نسبة المردودية المالية = (نتيجة السنة المالية/ الأموال الخاصة) *100

كما تسمى كذلك بنسبة مردودية الأموال الخاصة ويجب أن تبلغ دائما أعلى مستوى ممكن وأن تكون على الخصوص أعلى من معدلات الفائدة المطبقة في الأسواق المالية، وذلك حتى تزداد حظوظ المؤسسة في جلب ادخار المساهمين إليها.

المطلب الرابع: أليات التحكم في المردودية المالية

لكي تتمكن المؤسسة من التحكم بفعالية في مردوديتها المالية يجب عليها مراقبة محدداتها والتحكم فيها وذلك من خلال:[79]

1. آليات التحكم في هامش النتيجة: على المؤسسة تحقيق أعلى مستوى لمعدل الهامش الصافي للاستغلال، وذلك من خلال توسيع النشاط وتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة ويتم ذلك على المستوى القصير والمتوسط والطويل.

- على المدى القصير: تتسبب في هذه الحالة تقوم المؤسسة بتوسيع حجم الإنتاج والمبيعات على المدى القصير وذلك من خلال التخطيط الجيد وإتباع السياسات الناجحة والعمل على توفير مختلف متطلبات عملية الإنتاج لتفادي الاختلالات التي في تعطيل تنفيذ مخططات عملية الإنتاج والعمل على المراقبة المستمرة لمنع التهاون والإهمال من أجل تحقيق الجودة المطلوبة للمنتجات والقيام بتخفيض تكاليف البيع ورفع الأسعار إلى أقصى الحدود المعقولة والممكنة إضافة إلى ما سبق على المؤسسة التحكم في تكاليف الإنتاج ومختلف المصاريف وتخفيضها إلى أقصى حد ممكن للحصول على

[79] عفيف إيمان، **استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018-2019، ص 77 إلى ص79.

أقصى حد ممكن من الأرباح وذلك من خلال التخطيط الجيد باستعمال مختلف التحليلات المتعلقة بالعملية الإنتاجية داخليا وخارجيا.

- على المدى المتوسط الطويل: يجب أن ينصب اهتمام المؤسسة على المدى المتوسط والطويل خاصة في البحث عن تحقيق نمو متجانس لأنشطتها المبرمجة وذلك من خلال العمل على توجيه الاستثمارات إلى الأنشطة الأكثر ربحية والتخلي تدريجيا عن الأنشطة ذات المردودية الضعيفة والعمل على تطوير القدرات الإنتاجية والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والاهتمام بالبحث العلمي لمسايرة متطلبات وأذواق المستهلكين وتحقيق رغباتهم حسب رضاهم ذلك بدراسة الأسواق لاكتشاف استثمارات المربحة.

2. آليات التحكم في حجم الاعمال: وذلك من خلال تسريع حركة دوران عناصر الأصول لضمان التسيير المالي الجيد على المدى القصير والمتوسط والطويل وذلك يتلخص فيما يلي:

- على المدى القصير: إن الاستغلال والاستعمال الجيد لأصول المؤسسة يحقق لها نتائج جيدة، وفي حين وجود أصول عاطلة وغير مستغلة ينتج عنها خسارة تتحملها المؤسسة، فبالنسبة للمخزونات من الضروري أن تكون دائما محفظة قدر الإمكان وذلك حسب ما تتطلبه دورة الاستغلال لأكثر، كما يجب على مصلحة البيع العمل على تحقيق أعلى مستوى ممكن لرقم الأعمال بواسطة أدنى المستويات الممكنة للمخزونات، أما بالنسبة لحقوق المؤسسة على زبائنها على الإدارة وبالضبط مصلحة المبيعات العمل على تحديد الزبائن الرئيسيين والأكثر وفاء واحتراما لآجال التسديد وخاصة التسديد الفوري، وفيما يخص الأصول الجاهزة (في صندوق المؤسسة أو حساباتها من الأفضل أن تقوم باستغلالها في توسيع نشاطها من أجل الحصول على مردودية أكبر.
- على المدى المتوسط والطويل: ترتكز عملية تحويل الأصول الثابتة إلى سيولة خاصة على تطبيق الإهتلاكات من أجل تعزيز طاقة التمويل الذاتي للمؤسسة، كما تعمل على تقليص وعاء الأرباح الخاضعة للضريبة. ويجب على المؤسسة التخلص من الأصول

العاطلة والغير قادرة على تحقيق نتائج جيدة وذلك عن طريق بيعها والعمل على تجديدها.

3. آليات التحكم في درجة الاستدانة: على المؤسسة أن تلجأ إلى الاستدانة بالشكل الذي يحقق لها التوازن المالي ويجعل أثر الاستدانة إيجابيا على مردوديتها المالية، وهذا يتطلب تحقيق مردودية اقتصادية قادرة على تغطية القروض وفوائدها وعلى المؤسسة أن تكون في مركز مالي جيد وليست واقعة في اختناق لكي تحصل على القروض المطلوبة بشروط معقولة بدون سيطرة من طرف المقرض وذلك للحفاظ على استقلاليتها المالية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المبحث إلى الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع محل الدراسة "ترشيد التكاليف والمردودية المالية" ومن ثم المقارنة بين تلك الدراسات وهذه الدراسة من حيث أوجه التشابه والاختلاف بينها وبما تتميز الدراسة التي قمنا بها عن الدراسات السابقة.

المطلب الأول: التعريف بالدراسات السابقة المحلية

سيتضمن هذا المطلب التعريف بالدراسات السابقة داخل الوطن كما يلي:

الدراسة رقم 1 بعنوان: " أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة اتصالات الجزائر –وكالة بسكرة–"، وهي دراسة الباحثة زعرور نعيمة، مقدمة لنيل شهادة دكتوراه بجامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2014، وكانت إشكالية هذه الدراسة تتمثل في: ماهي الأساليب المثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة؟

كان الهدف من هذه الدراسة يتمثل في تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وترشيد التكاليف وأثرها على تخصيص التكلفة وكذا الوصول الى التعرف على الأساليب الكمية وغير الكمية من خلال المفهوم، الخصائص، المزايا والعيوب، وتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي

لوصف وتشخيص المشكلة ومنهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على مؤسسة الدراسة.

تمثلت النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

- أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة... الخ لمحاسبة التكاليف عرفت انتشارا واسعا في جميع المؤسسات لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية، وهذا من أجل مساعدة في قرارات سليمة ورشيدة، ويطلق عليها البعض بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف؛
- يمكن للمؤسسات باعتماد أسلوب ترشيد التكاليف والتكامل بينهم، بحيث نجد أن:

✓ أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يسمح بتحديد تكاليف الخدمات على أساس الأنشطة، وهو كذلك يساعد على بناء نظام للتسيير على أساس الأنشطة (ABM) وإعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) فكل منهما يرتبط بأخر ارتباطا وثيقا؛

✓ أما أسلوب التكلفة المستهدفة فهو يساعد على تخفيض التكلفة من خلال تحديد أو لا السعر المستهدف ثم تحديد التكلفة المستهدفة.

✓ أما أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في تخفيض تكاليف المخزونات وهذا يؤدي الى زيادة أرباح المؤسسة، وهو يعمل على توطيد العلاقة بين الموردين والمؤسسة وعلى تحسين الجودة وفي الوقت المناسب وحسب الاحتياجات؛

✓ أما أسلوب إدارة الجودة الشاملة فيعمل على تحسين جودة الخدمات من أجل الحصول على ولاء العملاء، وتخفيض التكلفة والمنافسة بتحسين الجودة وبأقل سعر ممكن من أجل الاستيلاء على السوق والمحافظة على الاستمرارية والبقاء.

- يكمن الفرق بين الأساليب التقليدية والحديثة لحساب التكلفة في طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة والتعامل معها.

الدراسة رقم 2 بعنوان: " أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية دراسة حالة المديرية العامة لشركة كهرباء وطاقات متجددة" للباحثة كبار كلثوم، مقدمة لنيل شهادة الماستر في مالية المؤسسة بجامعة غرداية، سنة 2018-2019، تدور إشكالية الدراسة الحالية حول: إلى أي مدى يؤثر ترشيد التكاليف في شركة طاقات كهرباء وطاقات متجددة على مردوديتها المالية؟

وقد توصلوا في هذه الدراسة إلى أن عملية التسيير الرشيدة تتطلب الوقوف على كل مداخل التكلفة للمشاريع ووضع خارطة طريق للتعامل معها مما يؤدي حتما إلى تحديد المسؤوليات التي تؤدي إلى الاستغلال الأمثل لجهود الموظفين وبالتالي التحكم في هذه التكاليف.

الدراسة رقم 3 بعنوان: "ترشيد التكاليف ودوره على مردودية المؤسسة" للباحثتين قاسم سعاد ومردود حنان، مقدمة لنيل شهادة الماستر بجامعة المدية، سنة 2017-2018، وكانت إشكالية هذه الدراسة كالتالي: كيف يؤثر ترشيد التكاليف على تحسين مؤسسة المردودية المالية؟

وتمثلت النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة في:

- نتائج الدراسة النظرية:

✓ تعتبر محاسبة التكاليف مهمة في كل مؤسسة، لما تقدمه من معلومات تساعد في عملية اتخاذ القرارات والرقابة؛

✓ تكمن أهمية محاسبة التكاليف في التحكم في عناصر تكاليف المؤسسة وغيابها يعني فقدان السيطرة والتحكم فيها؛

✓ يكمن الفرق بين الأساليب التقليدية والحديثة لحساب التكلفة في طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة والتعامل معها؛

- ✓ تعددت مفاهيم المردودية لدى مختلف المفكرين وذلك راجع إلى الاختلاف في المبادئ التي يؤمن بها كل مفكر، وكذا اختلاف المناهج المتبعة في التحليل (المردودية المالية، الاقتصادية، الاجتماعية...)، إلا أن هذه الاختلافات شكلية وتصب في مفهوم واحد وتشكل جميعها هدف أي مشروع اقتصادي وهو تحقيق الربح والنمو والبقاء في السوق، لذا يعتبر تعظيم المردودية وتحسينها أمرا في غاية الأهمية.

- نتائج الدراسة التطبيقية:

- ✓ تعتبر مؤسسة بوفال من أعرق المؤسسات الوطنية بامتدادها التاريخي، وتعتبر وحدة الصمامات بالبرواقية من بين أهم وحداتها والتي تعتبر مستقلة ذاتيا في تسيير شؤونها مع تبعية ملكية الدولة؛
- ✓ المؤسسة تطبق نظام محاسبة التكاليف وتستخدم كافة أنواع التكاليف، إلا أنها لا تستخدمه لا في الترشيد ولا في اتخاذ القرار؛
- ✓ ليس هناك وعي بأهمية ترشيد التكاليف على مستوى وحدة الصمامات، حيث اتضح لنا أنها لا تستخدم أيا من الطرق والأساليب لترشيد تكاليفها، بالرغم من أنها تحقق عجز لسنوات متتالية (مردوديتها سالبة).

الدراسة رقم 4 بعنوان: "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية" للباحثة عفيف إيمان، مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية بجامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2018-2019، حيث كانت هذه الدراسة تحاول حل الإشكالية التالية: كيف يتم استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟

كما تمثلت نتائج الدراسة في أن أدوات المحاسبة الإدارية تساهم بشكل إيجابي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال الدور الذي تلعبه في إمكانية تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس النشاط، والدراية الدائمة

بالوضعية المالية للمؤسسة والمخاطر المالية الممكن مواجهتها من خلال تطبيق التحليل المالي، بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه باقي الأدوات في ذلك.

الدراسة رقم 5 بعنوان: "تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف" للباحثين عبد الله جواد و ا. م. د سلمى منصور سعد دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود –مصنع الجلدية–المعمل رقم 7، قدمت في مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد 15، العدد 52، سنة 2020، حيث توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- ✓ إن تقنية(ABC) تتلاقى الكثير من مشاكل أنظمة التكاليف التقليدية حيث تحقق قياسا أكثر عدالة للتكاليف غير المباشرة وتوفر معلومات مفصلة من خلال ربط التكاليف بمسببات حصولها؛
- ✓ إن تقنية (ABC) بما تحققه من توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة وتوفير المعلومات المهمة على مستوى كل نشاط من الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية تعد ملائمة لإدارة الوحدة بسبب اختلاف الأنشطة وحاجة الإدارة إلى قياس نتيجة كل نشاط بصورة مستقلة.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

سنتطرق في هذا المطلب إلى أوجه الاختلاف وأوجه التشابه بين الدراسات السابقة المذكورة سابقا والدراسة الحالية

وفيما يلي جدول يمثل هذه المقارنة

الجدول رقم (3،1): أوجه التشابه وكذا أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

رقم الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة رقم 1	توافقت هذه الدراسة مع دراستنا في كونهما اتبعتا نفس المنهج وهو المنهج الوصفي التحليلي.	يكمن الاختلاف بين دراستنا وهذه الدراسة في أنهما كانتا في مؤسستين مختلفتين حيث كانت هذه الدراسة في مؤسسة خدمية عمومية ودراستنا كانت في مؤسسة إنتاجية، واختلفتا أيضا من حيث هدفهما فكان هدف هذه الدراسة معرفة الأساليب المثلى لترشيد التكاليف أما دراستنا فكان هدفها معرفة العلاقة بين ترشيد التكاليف والمردودية المالية.
الدراسة رقم 2	كلا الدراستين كان هدفها معرفة كيف يؤثر ترشيد التكاليف على مردودية المؤسسة. وكلا الدراستين اتبعتا نفس المنهج "الوصفي التحليلي".	تناولت هذه الدراسة مردودية المؤسسة ككل، أما دراستنا فقد تطرقت إلى نوع واحد من المردودية وهو المردودية المالية.

الدراسة رقم 3	درست هذه الدراسة ودراستنا نفس المتغير التابع وهو مردودية المؤسسة إلا أننا في دراستنا أخذنا جزءً منه أي المردودية المالية وعلاقته بترشيد التكاليف، وقد توصلتا إلى نفس النتائج التي تدل على أن المؤسسة محل الدراسة لا تملك وعي بأهمية ترشيد التكاليف أي لا تستخدم أساليبه.	في هذه الدراسة حققت المؤسسة مردودية سالبة خلال سنوات الدراسة في حين أن المؤسسة في دراستنا حققت مردودية موجبة ومقبولة.
الدراسة رقم 4	تتوافق هذه الدراسة مع دراستنا في أنهما اتبعتا نفس أسلوب البحث، كما أنهما تناولتا نفس الموضوع وهو المردودية المالية للمؤسسة.	كان الاختلاف في أن هذه الدراسة اختارت أدوات المحاسبة الإدارية كمتغير مستقل بينما في دراستنا تم اختيار ترشيد التكاليف. وكان هدف دراستنا معرفة أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية أما هذه الدراسة فكان هدفها الكشف عن أهمية أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية.

الدراسة رقم 5	تشبه هذه الدراسة دراستنا من حيث تناولهما لنفس الموضوع محل الدراسة أي ترشيد التكاليف.	كان الاختلاف في أن دراستنا كانت في الجزائر أما هذه الدراسة فكانت في العراق. كما أن هدفهما مختلف بحيث كان هدف هذه الأخيرة معرفة دور تقنية التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد التكاليف أما دراستنا فهدفها تمثل في معرفة دور ترشيد التكاليف على المردودية المالية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الدراسات السابقة.

الإضافة التي ستقدمها الدراسة الحالية

تمثلت الإضافة التي ستقدمها الدراسة الحالية في كونها ستدرس كيفية تأثير ترشيد التكاليف على المردودية المالية للمؤسسة في مؤسسة إنتاجية، وتتميز هذه المؤسسة كونها مقيدة من حيث التكاليف أي أنها لا تستطيع الإنقاص من المواد الأولية كونها مؤسسة لصناعة الأدوية لأن الأدوية تصنع وفق معايير ومواصفات محددة، وكذا هامش الربح محدد من طرف الدولة، فسنرى في دراستنا مدى تمكن هذه المؤسسة وبالرغم من هذه القيود من أن ترشد تكاليفها وتحقق مردودية موجبة أم لا.

خلاصة الفصل الأول:

في هذا الفصل، تناولنا عدة مفاهيم مهمة في المجال المالي وإدارة التكاليف. بداية بتعريف التكاليف ثم تبويبها، حيث تم معرفة ماهية التكاليف وفرق بينها وبين المصروفات والخسائر وكذا معرفة تصنيفاتها.

ثم تطرقنا إلى مفهوم ترشيد التكاليف، الذي يهدف إلى تقليل التكاليف وتحسين كفاءة استخدام الموارد من خلال اتخاذ إجراءات وتحسين العمليات. وأن لترشيد التكاليف أهمية ودور كبيرين في زيادة الربحية وتحسين أداء المؤسسة.

وأخيرًا، تم شرح مفهوم المردودية المالية وأهميتها. حيث أن المردودية المالية تقيس العائد المالي الذي يتم تحقيقه من الاستثمارات المالية أو الأنشطة التجارية، وتم ذكر كيفية قياس المردودية المالية بطريقتين، وتم تسليط الضوء على أهمية تحليل المردودية المالية لتقييم كفاءة وفعالية الشركة في تحقيق الأرباح، سواء من قبل المؤسسة أو من قبل المستثمرين.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مجمع صيدال

– مقر انتاج المدية–

الفصل الثاني: دراسة ميدانية على مستوى مجمع صيدال

تمهيد

تشهد الشركات والمؤسسات اليوم زخمًا متزايدًا في سباقها لتحقيق الاستدامة والنجاح في بيئة الأعمال المتنافسة. ومن أهم العوامل التي تساهم في تحقيق هذا الهدف هي فهم التكاليف وقياس المردودية المالية. ففهم تكاليف الإنتاج وتقدير المردودية المالية يمكن أن يمنح المؤسسة رؤية شاملة حول أداء أعمالها وفعالية استخدام الموارد المالية.

يهدف هذا الفصل إلى إجراء دراسة ميدانية في مجمع صيدال، حيث سنقوم بحساب تكاليفها حسب الطريقة المتبعة في المقر محل الدراسة، وتحليل المردودية المالية له.

بعد ذلك، سنقوم بحساب المردودية المالية لمقر انتاج المدية، وسنقوم أيضا بتحليل البيانات المالية المتاحة وتفسير النتائج لقياس كفاءة وفعالية المؤسسة في تحقيق الأرباح واستخدام الموارد المالية.

من خلال هذه الدراسة الميدانية، نأمل أن نكون قادرين على تقديم تقييم شامل لتكاليف مجمع صيدال –مقر إنتاج المدية–وأدائها المالي. وستوفر هذه الدراسة رؤية قيمة لإدارة المؤسسة وتمكنها من اتخاذ قرارات استراتيجية مستنيرة لتحقيق النمو والربحية.

المبحث الأول: لمحة عامة عن مجمع صيدال

سنتناول في هذا المبحث نظرة عامة حول كل من مجمع صيدال ومقر إنتاج المدية ومهام كل منهما بالإضافة إلى الهياكل التنظيمية لهما وكذا سنتطرق للتعرف على مديرية التخطيط ومراقبة التسيير التي كانت محل هذه الدراسة.

المطلب الأول: نشأة وتعريف مجمع صيدال

سنوضح في هذا المطلب كيف نشأ مجمع صيدال وصولا إلى تعريف هذا المجمع

الفرع الأول: نشأة المجمع

مؤسسة صيدال أو المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني هي ناتجة عن إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية سابقا، تأسست رسميا سنة 1984م. حيث تم تنظيمها بالمرسوم رقم 77-6 لـ 23 جانفي 1977م والمعدل بالمرسوم رقم 82-161. أفريل 1982م.

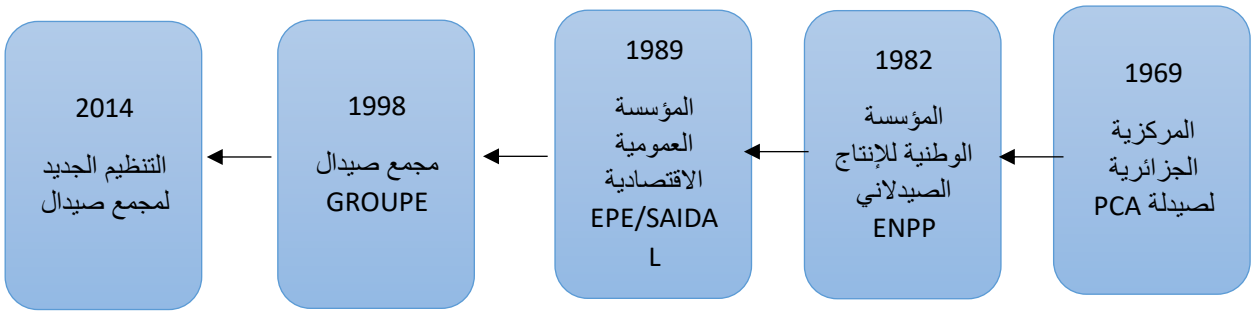
وحتى جوان 1986 كانت صيدال تمارس نشاطها تحت وصاية وزارة الصحة العمومية، وطبقا للمرسوم رقم: 84 – 151 جوان 1984م، تم نقل المؤسسة تحت وصاية وزارة الطاقة الكيميائية والبتروكيميائية، وعلى أثر المرسوم رقم:85 – 74 لـ 13 أفريل 1985م، تم تعديل تسمية المؤسسة، حيث أصبحت تعرف بالمؤسسة الوطنية للمواد الصيدلانية تحت رمز SAIDAL ومنذ ذلك انضم فرع المضادات الحيوية لفرع بيوتيك وفارمال تحت اسم صيدال سنة 1986م.

عرفت المؤسسة تطورا ملحوظا في الإنتاج والمبيعات، حيث أدى هذا التطور المتزايد إلى تحقيق أرباح عالية للمؤسسة جعلتها تنتعش ماليا وتتوسع في تشكيلة منتجاتها وبهذا فرضت صيدال وجودها في السوق الوطنية بتغطية ما يقارب 40% من احتياجاتها للأدوية.[1]

وسنلخص مراحل تطور مجمع صيدال في الشكل التالي:

[1] وثائق قدمت من طرف المؤسسة.

الشكل رقم(1،2): مراحل تطور مجمع صيدال من 1969 إلى 2014.



المصدر: وثائق قدمت من طرف المؤسسة.

الفرع الثاني: تعريف المجمع

تعريف مجمع صيدال[2]: يعتبر صيدال شركة أسهم، يقدر رأس ماله الاجتماعي ب 2.500.000.000 دج ويقع مقره الاجتماعي في01 شارع لعياشي _ حسين داي_ الجزائر العاصمة، ويأخذ شكل مجمع صناعي، يقوم بتطوير إنتاج وتسويق المنتجات الصيدلانية للطب البشري والبيطري.

تم إدراج مجمع صيدال في بورصة الجزائر بتاريخ 1999/07/17، بتأشيرة خاصة منحت له من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها (COSOB) رقم 98/04 والمؤرخة في: 1998/12/24، وعرضت أسهمه للبيع ما بين 15 فيفري و15 مارس 1999، وقدر عددها ب: 2000000 سهم، وقد كان البيع بسعر ثابت قدر ب: 20% من رأسمال المجمع، وقدرت القيمة الأسمية للسهم ب: 250 دج، أما القية الحقيقية للسهم فقدرت ب: 800 دج وكانت تلك أول تسعيرة لأسهم المجمع.

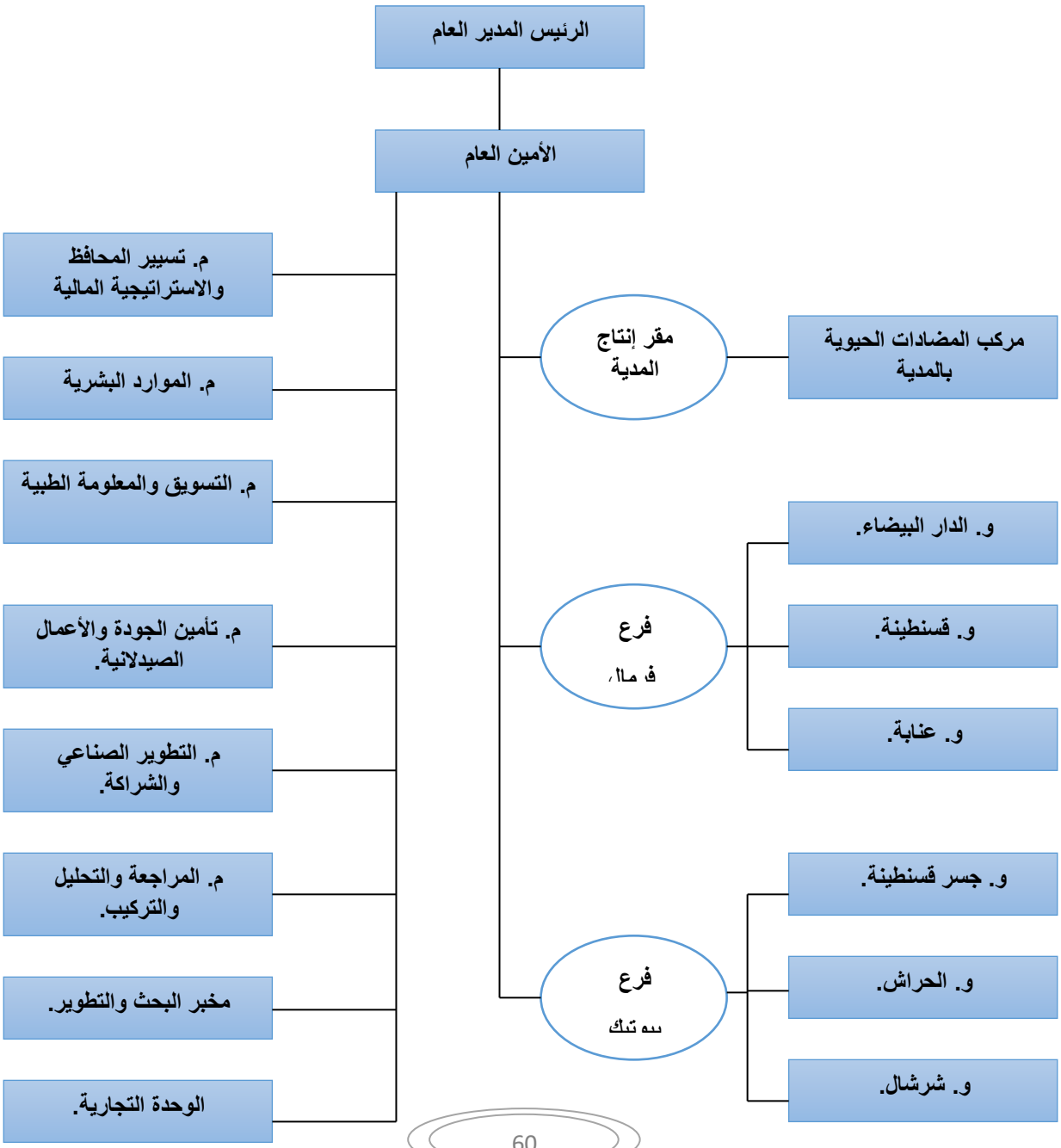
[2] نفس المرجع السابق.

يقدر عدد المساهمين فالبورصة ب: 19288 مساهم، ويعد مجمع الصناعة الصيدلانية الكيميائية المساهم الرئيسي، والذي قام بشراء 80% من مجموع الأسهم التي عرضت للبيع، وبيعت الحصة المتبقية إلى المستثمرين من المؤسسات والأفراد.

تحصل المجمع في 2005/02/05 على شهادة الجودة ISO 9001 نسخة 2000، منحته إياها الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودة (A.F.A.Q).

المطلب 2: الهيكل التنظيمي للمجمع

الشكل رقم(2،2): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



المصدر: وثائق قدمت من طرف المؤسسة.

المطلب الثالث: مهام وأهداف المجمع

سيتضمن هذا المطلب كل من أهداف ومهام مجمع صيدال كالآتي[3]:

– السعي وراء تحسين القدرة التنافسية بشكل مستمر وضمان الاستقلال والتوازن المالي لتحقيق النمو الاقتصادي والتنمية الموارد بشرية.

– تحقيق الاهداف المسطرة من قبل الدولة. بصفتها المساهم الأساسي في المجمع.

كمهنة تحقيق جزء الغرض الاول. حددت صيدال الخطوط العامة للأنشطة والاعمال التي تمكنها من ضمان نموها وتعزيز مكنتها الرائدة في انتاج الادوية الجنسية. حيث قامت بتشكيل خطة شاملة ومتكاملة للتنمية التي ترافق التوسع في المجمع. بوضع برنامج لتنمية الموارد البشرية وتحسين التنظيم ونظام المعلومات. والترويج لثقافة المؤسسة والتنفيذ سياسة فعالة للاتصال. ولتحقيق جزء الغرض الثاني. باشرت صيدال في برنامج عمل موجه نحو:

- تعزيز القواعد الأخلاقية التي تهدف إلى تنظيم وتطهير سوق الادوية؛
- المساهمة في الحد من الواردات؛
- التفتح على الأسواق الخارجية؛
- زيادة درجة رضا المستهلك؛
- خذ بعين اعتبار انشغالات الصحة العمومية الوطنية.

المبحث الثاني: تقديم مقر انتاج المدية

[3] وثائق قدمت من طرف المؤسسة.

سيتم في هذا المبحث التعرف على مقر إنتاج المدية من حيث نشأته وتعريفه وكذا هيكله التنظيمي وفي الأخير سنتطرق إلى تعريف مديرية التخطيط ومراقبة التسيير والتطرق إلى هيكلها التنظيمي أيضا.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المقر

سنوضح في هذا المطلب كيف نشأ مقر إنتاج المدية وسنقدم تعريفا له.

الفرع الأول: نشأة مقر إنتاج المدية

كانت نشأة المقر كما يلي[4]:

يمثل موقع إنتاج المدية مشروعا ضخما أسند إنجازه إلى المؤسسة الايطالية **CTIP** لما تملكه هذه الأخيرة من خبرة وتكنولوجيا دقيقة فيما يخص بناء المنشئات الصيدلانية، وما تتميز به من خصوصيات وقد تم إنشاؤه عبر عدة خطوات اتخذتها الدولة الجزائرية وهي:

- في 1972/05/06 تم عرض مناقصة دولية بشأن إنشاء مركب للمضادات الحيوية، وقد وقع اختيار المسؤولين على المؤسسة الإيطالية **CTIP** نظرا لعروضها المناسبة والمقبولة.
- في 1977/05/05 تم التوقيع على عقد الإنجاز بين الجزائر والمؤسسة سابقة الذكر.
- في 1977/06/30 تسلمت المؤسسة إنجاز الأشغال.
- في 1978/02/12 باشرت المؤسسة إنجاز الأشغال.

قدرت مدة الإنجاز ب 50 شهرا، أي ما يعادل أربع سنوات وشهرين، وقد قامت المؤسسة الإيطالية بإنجاز هذا المشروع بمشاركة بعض أهم المؤسسات الوطنية وهي:

- الشركة الوطنية للكهرباء والغاز **SONELGAZ**
- الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية **S.N.I.C**

[4] وثائق قدمت من المؤسسة

- المؤسسة الوطنية الكيميائية **E.D.I.C**

بعد تسليم المشروع في 1982/04/12 تم وضعه تحت تصرف المؤسسة الوطنية للصناعات الكيميائية من أجل استغلاله في إنتاج مختلف المواد الكيميائية. وفي سنة 1986 بدأ استغلاله من طرف مؤسسة صيدال حيث خصص لإنتاج المضادات الحيوية تحت الرخصة الإيطالية **LICENCE.I.B.ITALIE**، وفي يوم الثلاثاء 04 أكتوبر 1988 دشن المركب من طرف رئيس الجمهورية الراحل " الشاذلي بن جديد ". في نفس السنة قامت المؤسسة الوطنية للصناعة الكيميائية بتحويل مركب المضادات الحيوية إلى مؤسسة جديدة تحت اسم صيدال لكن بعد إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية تم تحويله إلى فرع من فروع مجمع صيدال ككل وقد دخل الفرع بصفة رسمية في استقلالية التسيير في 1998/02/02 تحت اسم فرع أنتيبيوتيكال، وابتداء من تاريخ 2014/01/01 تم حل وإدماج بالامتصاص المؤسسة العمومية الاقتصادية أنتيبيوتيكال ضمن المؤسسة العمومية الاقتصادية شركة ذات أسهم المسماة المجمعة الصناعية صيدال.

الفرع الثاني: تعريف مقر إنتاج المدية

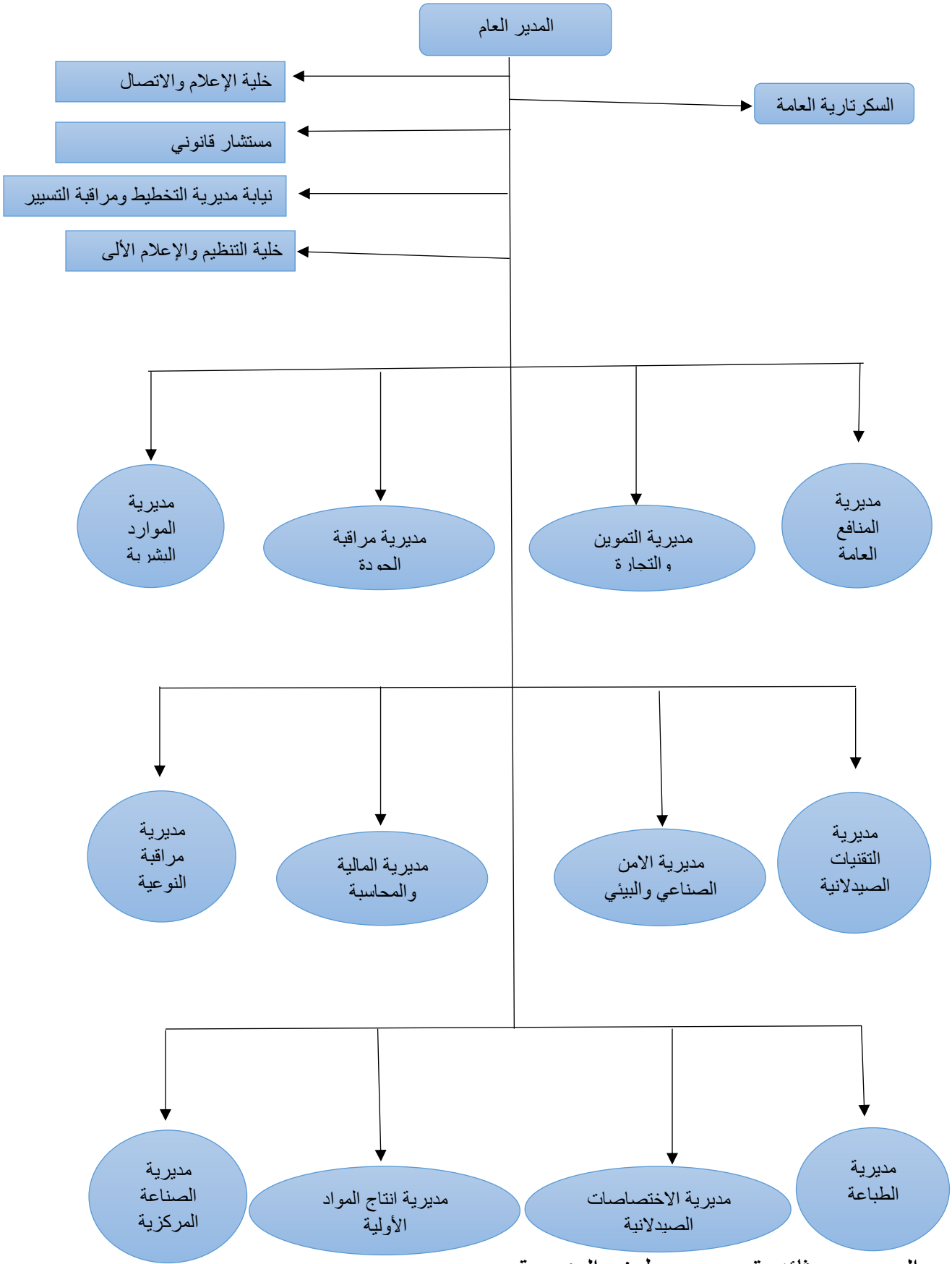
تعريف مقر إنتاج المدية[5]: يعتبر المقر من أكبر واهم مقرات المجمع الصناعي صيدال ومن أكبر المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية ذات أسهم برأس مال يقدر ب 2.500.000.000 دج.

ويقع هذا المقر على بعد 100كم جنوب العاصمة، و13كم على عاصمة الولاية، وقد مر بعدة مراحل حتى وصل الى ما هو عليه الأن.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمقر

الشكل رقم(3،2): الهيكل التنظيمي لمقر انتاج المدية

[5] وثائق قدمت من طرف المؤسسة.



المصدر: وثائق قدمت من طرف المؤسسة

المطلب الثالث: نيابة مديرية التخطيط ومراقبة التسيير

سنتعرف في هذا المطلب على كل من مديرية التخطيط ومراقبة التسيير وهيكلها التنظيمي

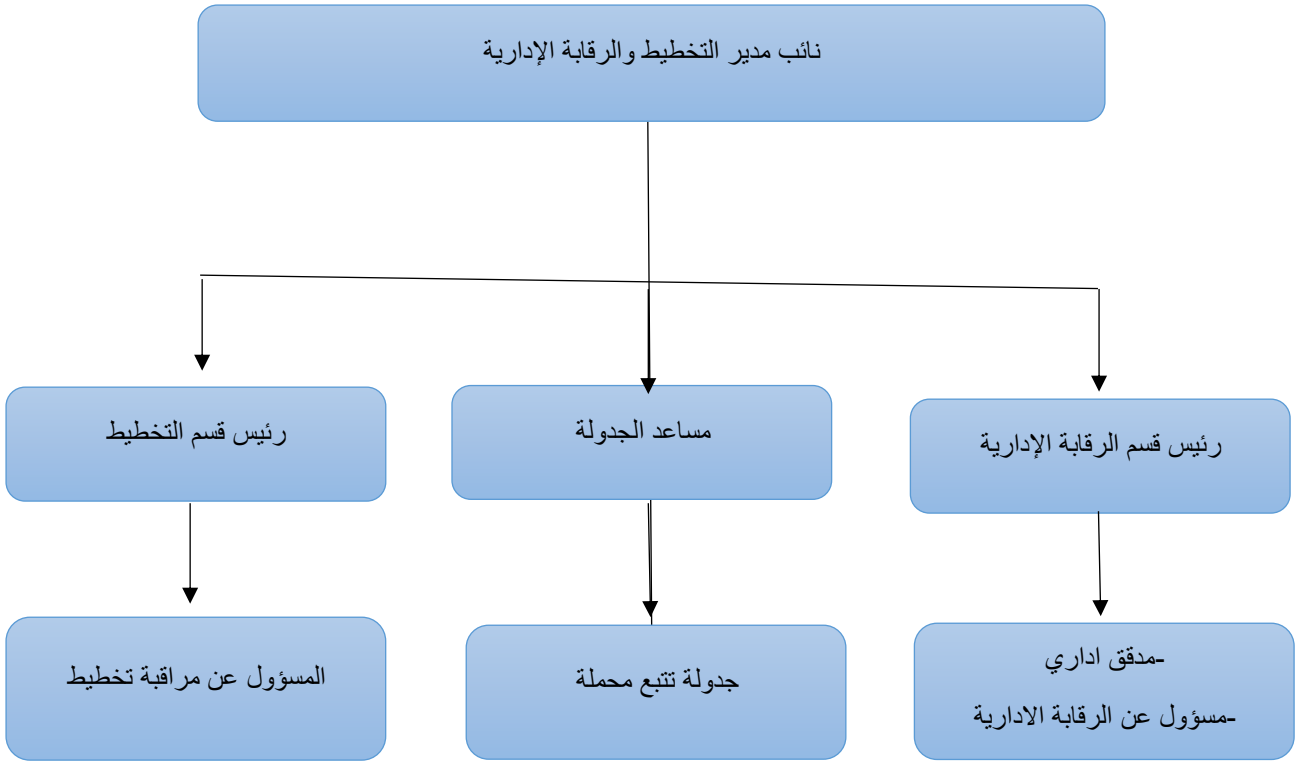
الفرع الأول: تقديم النيابة

هي أحد مديريات مقر إنتاج المدية أو بالأحرى نيابة أحد المديريات، وتتمثل مهام هذه النيابة فيما يلي[6]:

- ✓ جمع المعلومات اليومية المتعلقة بنشاط الإنتاج والمخزون؛
- ✓ إدخال البيانات المحاسبية في النظام وإرسالها إلى الرؤساء المسؤولين؛
- ✓ المشاركة في وضع الخطط السنوية (الإنتاج، المبيعات والميزانيات المختلفة) وكذا المشاركة في إعداد تقارير النشاط (الشهري والسنوي)؛

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للنيابة

الشكل رقم(4،2): الهيكل التنظيمي لمديرية التخطيط ومراقبة التسيير بمقر انتاج المدية.



[6] وثائق قدمت من طرف المديرية

المصدر: وثائق قدمت من طرف المديرية.

المبحث الثالث: حساب التكاليف ودراسة علاقتها بالاستدامة المالية لمقر انتاج المدية

سيكون هذا المبحث هو جوهرة هذه الدراسة حيث سيشمل على كيفية حساب التكاليف من قبل المقر محل الدراسة وكذا حساب المردودية المالية له.

المطلب الأول: حساب التكاليف للمقر

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى كيفية التعامل مع التكاليف داخل المقر والطريقة المتبعة في حسابها.

الفرع الأول: المحاسبة التحليلية في المقر

تعتبر المحاسبة التحليلية حديثة نوعا ما في المقر حيث أنشئت وبدأ العمل بها في سنة 2005، فقبلها كان المقر لا يملك طرق واضحة ومحددة لحساب التكاليف، تقوم المحاسبة التحليلية بالاعتماد عل المعلومات المقدمة لها من المحاسبة العامة.

لقد واجه المقر صعوبات في حساب التكاليف نذكر منها:

- كبر المقر وكثرة وحداته؛
- تعدد المنتجات؛
- عدم وجود وسائل وتقنيات محددة ومتطورة لقياس التكاليف.

يقوم المقر بتصنيف جميع التكاليف الى تكاليف مباشرة وغير مباشرة لكل منتجاته، ثم يقوم بحساب التكاليف الإجمالية حيث يستخدم طريقة التكاليف الحقيقية او الكلية

يتم توزيع التكاليف عبر ثلاث مراحل هي:

- ✓ المرحلة الأولى: يتم تصنيف الأقسام الى رئيسية وثانوية، حيث تتمثل الأقسام الرئيسية في الورشتين A وB، اما الأقسام الثانوية فتتمثل في قسم الإدارة، الصيانة، والتركيب.
- ✓ المرحلة الثانية: وتتمثل في إعادة توزيع التكاليف وفق الطريقة المستعملة فالمقر (طريقة التكاليف الكلية)، بأخذ تكاليف كل قسم ثانوي المتحصل عليها في المرحلة الأولى وتوزيعها كل على حدة على الورشتين.
- ✓ المرحلة الثالثة: يتم القيام بالتوزيع النهائي والأخير في هذه المرحلة وذلك بتوزيع تكاليف الورشتين A وB على ورشاتهما، فلكل منها عدة ورشات.

نأخذ الورشةA كمثال، تحتوي هذه الاخيرة عل أربع ورشات هي:

- A Gélule
- A Comp
- A Poudre sirop
- A Poudre injectable

يتم توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة للقسم A على الورشات سابقة الذكر، بعد توزيع التكاليف عل هذه الورشات يتم توزيعها مرة أخرى على منتجات هذه الورشة، حيث توزع على أساس وحدات القياس للوصول الى سعر التكلفة لكل منتج.

الفرع الثاني: توزيع الأعباء في المقر

أولا: توزيع الأعباء المباشرة

هي أعباء تخصص دون وسيط مثل اليد العامة المباشرة والمواد الأولية، وتوزع بين الأقسام حسب طبيعتها.

ثانيا: توزيع الأعباء الغير مباشرة

يكون الإنتاج على مستوى الأقسام الرئيسية وعليه تتحمل هذه الأقسام التكاليف الناتجة عن هذا الإنتاج اما التكاليف الناتجة عن الأقسام الثانوية فلا تتحملها هي لأنها لا تقوم بالإنتاج

وانما تقوم بالمساعدة عليه فقط، ومنه فان التكاليف الناتجة عن الأقسام الثانوية يتم توزيعها على الأقسام الرئيسية في شكل أعباء غير مباشرة وتكون بنسب مختلفة.

حساب التكاليف في المقر

كما ذكرنا سابقا فان المقر يعتمد على طريقة التكاليف الكلية، وتمر عملية تحديد التكاليف بالمراحل التالية:

- المرحلة الأولى: وفيها يتم تحديد الأعباء الكلية من خلال جمع المعلومات من مختلف الأقسام في المقر وبالاعتماد على المحاسبة العامة، حيث يتم التفريق بين الأعباء المباشرة والغير مباشرة ثم تقسيمها تقسيم ثانوي حسب الاقسام التابعة لها (Aأو B) حيث ان:

القسم A: يحتوي على أربع ورشات لإنتاج المواد الهلامية(GELLULE) وأقراص(COMPRIME) ومسحوق للشراب (POUDRE POUR SIOP) ومسحوق للحقن (POUDRE INJECTABLE)

القسم B: يحتوي على خمس ورشات POMADE،GELLULE ، POMADE DERMIQUES OPHTALIMIQUES، SIROP LIQUIDES، ومنتجات LAES ANPOULES INJECTABLE.

- المرحلة الثانية: حساب سعر التكلفة لكل منتج وهذا بجمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة والتكاليف المالية الأخرى التي لها علاقة في انتاج هذا المنتج.

سنوضح كيفية حساب التكاليف بمقر انتاج المدية لبعض المنتجات في الجداول التالية:

❖ المنتج الأول

NOM DE MARQUE : AMOXYPEN

FORME : Gélules

DOSAGE : 500 g

PRESENTATION : BOITE DE 12 Gélules

الجدول رقم (2،1): تكلفة انتاج المنتج AMOXYPEN gélules

Codes des produit	Designation	Prix actualize	Prix Estimé	La difference
*****	A chat consommés	26.66	44.25	**-17.59**
	Total charges directs	8.14	24.09	**-15.95**
	Total charges indirect	39.74	70.56	**-30.82**
	Cout de reviet	74.54	138.9	**-64.36**

المصدر: من أعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المديرية.

❖ المنتج الثاني

NOM DE MARQUE : AMPILINE

FORME : FLACON INJECTABLE

DOSAGE : 1g

PRESENTATIONN : BOITE DE 1 FLACON

الجدول رقم(2،2): تكلفة انتاج المنتج AMPILINE flacon injectable

Codes des produit	Designation	Prix actualize	Prix Estimé	La difference
*****	A chat consommés	180.60	141.35	**39.25**
	Total charges directs	5.55	4.87	**0.68**
	Total charges indirect	24.74	12.17	**12.57**
	Cout de reviet	210.89	158.39	**52.5**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المديرية.

حساب سعر التكلفة

- انطلاقا من سعر التكلفة يتم اتخاذ القرار بتحديد السعر الداخلي والسعر الخارجي للمنتج، وكذا تحديد أسعار البيع بالجملة وأسعار البيع بالتجزئة. ويكون هذا بإتباع السلم المنصوص عليه في الجريدة الرسمية التي تنظم حدود الربح عند البيع بالجملة والتجزئة، الذي يطلق عل الادوية بنسب متناقصة حسب تفاوت الأسعار، وفيما يلي جدول يبين هذه النسب:

جدول رقم (3،2): نسب الربح عند البيع بالجملة او بالتجزئة

تفاوت الأسعار	حدود الربح عند البيع بالجملة	حدود الربح عند البيع بالتجزئة
حتى 70.00دج	%20	%50
من 70.01 الى 110.00دج	%15	%33
من 110.01 الى 150.00دج	%12	%25
ابتداء من 150.01دج	%10	%20

المصدر: الجريدة الرسمية

ويتم حساب سعر التكلفة بالمقر وفق الطريقة التالية:

يتم توزيع جميع مصاريف وحدات البيع المتواجدة في كل من وهران، باتنة، البليدة، قسنطينة (vcv، vce،vcc) عل كمية الإنتاج المباعة لكل وحدة إنتاج للأدوية المصنعة، حيث قدرت تكلفة البيع للوحدة الواحدة لوحدة المدية لسنة 2021 ب 10 دج، أما المصاريف الإدارية

فنتحصل عليها بتوزيع مصاريف المجمع الإدارية على الوحدات الإنتاجية بالتساوي حيث بلغت هذه الأخيرة بالنسبة لوحدة المدية ب 2 دج.

وبالتالي يحدد سعر التكلفة كالاتي:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + تكلفة البيع (البيع) + المصاريف الإدارية

- بالنسبة للمنتج AMOXYPEN gelule 500g
  - تكلفة الإنتاج: 74.54
  - تكاليف البيع:10
  - تكاليف الإدارة والتسويق:2
  - سعر التكلفة: 86.54
- بالنسبة للمنتج AMPILINE SOLUTION injectable
  - تكلفة الإنتاج: 210.89
  - تكاليف البيع:10
  - تكاليف الإدارة والتسويق:2
  - سعر التكلفة: 222.89

- وفي الأخير يقدم مقر الإنتاج او مؤسسة صيدال بصفة عامة، اقتراح للسعر فيما يخص المنتوجات التي ينتجها المقر لوزارة الصناعة الصيدلانية، وفي المقابل تتحصل من عند هذه الأخيرة على الرد سواء بالقبول او الرفض وفقا للسعر المقنن، لأن المؤسسة لا تملك سلطة للتحكم فالأسعار أو تغييرها.

المطلب الثاني: حساب المردودية المالية للمقر

1. عرض الميزانية المالية المختصرة لمقر إنتاج المدية:

سيتم الاعتماد فيما يلي على الميزانيتين الخاصتين بسنة 2020 و2021

الجدول رقم(2،4): جانب الأصول للميزانيتين

عناصر الأصول الصافية	2020	2021
I. الأصول الدائمة(الثابتة)		
• الاستثمارات:	560431592.78	494376375.59
• الحقوق طويلة الأجل:	2452500.00	2452500.00
• الحقوق متوسطة الأجل:	53618412.31	34498314.36
مجموع الأصول الدائمة	616502505.09	531327189.95
II. الأصول المتداولة		
• قيم الاستغلال:	1775402939.80	1655503949.75
• القيم القابلة للتحقيق على المدى القصير:	292001.64	549383.39
• القيم الجاهزة:	10565047.07	6211465.04
مجموع الأصول المتداولة	1786259988.51	1662264798.18
المجموع العام	**2402762493.6**	**2193591988.13**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق والمعلومات المقدمة من طرف المديرية.

الجدول رقم(2،5): جانب الخصوم للميزانيتين

عناصر الخصوم	2020	2021
I. الأموال الدائمة		
• الأموال الخاصة:	1124568105.11	1303478567.07
• الخصوم الأخرى غير الجارية:	253826980.99	153555629.57
مجموع الأموال الدائمة	1378395086.1	1457034196.64
II. الديون قصيرة الأجل	329309019.18	450508868.41
المجموع العام	**1707704105.28**	**1907543065.05**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق والمعلومات المقدمة من طرف المديرية.

2. قياس المردودية المالية لمقر انتاج المدية:

كانت المردودية المالية لسنتي 2020 و2021 كالتالي: بالاعتماد على طريقة حساب المردودية المالية بمصطلح الربح التي تم التطرق إليها في الجانب النظري

جدول رقم (6،2): المردودية المالية للسنتين 2020 و2021

السنوات / المردودية المالية	2020	2021
المردودية المالية= نتيجة السنة المالية/ الأموال الخاصة	0.62 %62=	0.37 %37=

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيتين المقدمتين من طرف المديرية.

التعليق على المردودية المالية لمقر إنتاج المدية

في سنة 2020 بلغت المردودية المالية 0,62، وهذا يعني أن الدينار الواحد الذي يستثمره أصحاب رأس المال في مجمع صيدال وفي مقر إنتاج المدية بالخصوص يولد ربحا قدره 0،62دج. وفي سنة 2021أنخفضت المردودية المالية للمقر حيث أصبح الدينار الواحد من أموال المستثمرين يدر ربحا قدره 0،37 دج. وهذا الانخفاض راجع إلى انخفاض في النتيجة الصافية لهذه السنة بالرغم من ارتفاع مجموع الأموال الخاصة، وبما أن النتيجة الصافية تساوي الإيراد ناقص التكلفة فإنه كلما انخفضت التكلفة ارتفعت النتيجة الصافية ومنه ارتفاع المردودية المالية، و بما أن ترشيد التكاليف يساعد وبشكل مباشر في التقليل من التكلفة أي التخفيض منها نجد أن لترشيد التكاليف وارتفاع المردودية المالية علاقة طردية ، أي أنه كلما كان ترشيد التكاليف مطبقا بشكل جيد انخفضت التكاليف ومنه ترتفع النتيجة الصافية وبالتالي ارتفاع نسبة المردودية المالية، والعكس صحيح

- بعد الدراسة الميدانية في مقر إنتاج المدية والبقاء فيه لما يقارب 10 أيام، ومشاهدة كيف يتعامل المقر مع التكاليف تمكنا من معرفة أن المقر لا يدرك معنى ترشيد التكاليف مع العلم أنه يقوم بيه، فقسم محاسبة التكاليف أو كما يسمى في المقر "نيابة مديرية التخطيط ومراقبة التسيير" يقومون بترشيد الطاقة إذ يسعون لأن تكون ساعات الإنتاج في الأوقات التي تكون فيها تكلفة الطاقة منخفضة لأنهم وبصفتهم مؤسسة صناعة الأدوية ل يستطيعون تخفيض تكاليف أخرى لأن الأدوية تصنع وفق مواصفات جودة محددة، وبالنظر إلى الفرق بين مفهوم تخفيض وترشيد التكاليف فنرى أن المقر يقوم بترشيد تكلفة الطاقة، قيام المقر بهذا الترشيد راجع إلى أن المقر أو المجمع بصفة عامة لا يستطيع التحكم في كل من سعر البيع وهامش الربح فنجد أن السعر مقنن من طرف الدولة وهامش الربح محدد في جدول موجود في الجريدة الرسمية فلا يستطيع المجمع الحصول على أكثر من ذلك الهامش، وبالرغم من هذه المحددات سابقة الذكر إلا أن المجمع يسعى لتحقيق أعلى ربح ممكن بتخفيض أو بتعبير أصح بترشيد تكاليفه وكذا تحقيق مردودية موجبة ومقبولة.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل، كنا قد تطرقنا إلى ماهية مجمع صيدال وكذا مقر انتاج المدية. بداية بمعرفة نشأة وتعريف كل من المجمع ومقر إنتاج المدية وذكر أهدافهما ومهامهما، ثم تطرقنا إلى تقديم نيابة مديرية التخطيط ومراقبة التسيير التي كانت محل هذه الدراسة، مع تقديم الهياكل التنظيمية للمجمع والمقر ونيابة مديرية التخطيط ومراقبة التسيير.

وبعد التعرف على كل من المجمع والمقر ونيابة مديرية التخطيط ومراقبة التسيير، قمنا بحساب تكلفة منتجين من صنع مقر إنتاج المدية بإتباع طريقة التكلفة الكلية حيث كانت هي الطريقة المعتمدة في حساب التكاليف في المقر وبالاعتماد على المعطيات والمعلومات المقدمة من طرف نيابة مديرية التخطيط ومراقبة التسيير.

وفي الأخير، قمنا بقياس المردودية المالية حسب طريقة معتمدين على الميزانيتين المقدمتين من طرف المقر محاولين إيجاد العلاقة بين ترشيد التكاليف والمردودية المالية، فتم إيجاد علاقة طردية بينهما.

الخاتمة

الخاتمة:

في ظل التطورات الحاصلة وشدة المنافسة بين المؤسسات لضمان مكانتها في السوق، أصبح من الضروري على هذه الأخيرة تحديد تكلفة منتجاتها أو خدماتها بدقة، وذلك لتحقيق هامش ربح يسمح لها بالبقاء في السوق ويضمن استمراريتها، ويتحقق ذلك من خلال القدرة على التحكم في التكاليف، وهنا يأتي دور محاسبة التكاليف في توفير المعلومات اللازمة لمراقبة التكاليف واتخاذ القرارات السليمة،وبناءً على طبيعة دراستنا، ركزنا على التكاليف وتصنيفاتها وكيفية حسابها، فقد قمنا بتوضيح الفروق بين التكلفة والخسارة والمصروف، وقمنا أيضا بالتطرق إلى معنى ترشيد التكاليف وكذا الطرق المستعملة في الترشيد، واختتمنا الجزء النظري بدراسة المردودية المالية، أهميتها، كيفية قياسها، وكذا توضيح آليات التحكم فيها.

1. اختبار الفرضيات:

- ✓ تعد الأساليب الحديثة لحساب التكاليف (التكلفة على أساس الأنشطة ...) هي نفسها طرق ترشيدها وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
- ✓ المردودية المالية تساعد المؤسسة في الحفاظ على توازنها من خلال تحديد نقاط القوة والضعف، وتسمح باتخاذ قرارات استراتيجية صحيحة لتعزيز الأداء المالي ومعالجة المجالات ذات الأداء الضعيف، وبهذا نكون قد أثبتنا صحة الفرضية الثانية.
- ✓ من خلال القيام بهذه الدراسة تبين أن هناك علاقة بين ترشيد التكاليف والمردودية المالية، وهي علاقة طردية إذ أن كل متغير يؤثر على المتغير الأخر، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة كون أن ترشيد التكاليف له علاقة بالمردودية المالية.

2. نتائج الدراسة:

- ✓ هناك فرق بين مصطلح التكلفة، المصروف، والخسارة حيث أن التكلفة تعبر عن قيمة الموارد المستهلكة في عملية الإنتاج والمصروف هو مدفوعات نقدية أو

التزامات مستحقة للنشاط اليومي، أما بالنسبة للخسارة فهي الفائض السلبي عندما تتجاوز المصروفات الإيرادات؛

- ✓ من خلال دراستنا تبين لنا أن:
  - طريقة التكاليف الكلية هي أقدم وأكثر طريقة مستعملة في حساب التكاليف؛
  - طريقة التكاليف المتغيرة تساعد في تحديد عتبة المردودية أي تحديد أدنى سعر لا يمكن البيع به؛
  - طريقة التكاليف الهامشية تحدد حجم الإنتاج الأمثل لتحقيق أكبر نتيجة؛
  - الطريقة التي تساعد في الحفاظ على استقرار جودة المنتجات؛
- ✓ يعتبر ترشيد التكاليف إحدى الطرق المهمة لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة؛
- ✓ لتحقيق النجاح في ترشيد التكاليف، ينبغي على الشركات اعتماد نهج متكامل يركز على الابتكار وتحسين العمليات، الصيانة والجودة؛
- ✓ يكمن الفرق بين ترشيد التكاليف وتخفيضها في أن ترشيد التكاليف يركز على تحليل العمليات وتحسين الكفاءة، أما تخفيض التكاليف فتركز على القضاء على التكاليف الزائدة وغير الضرورية؛
- ✓ الصيانة والجودة هما أساس ترشيد التكاليف؛
- ✓ الطرق المثلى لترشيد التكاليف هي الطرق الحديثة لحساب التكاليف وبوجه الخصوص طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)؛
- ✓ تعكس المردودية المالية التدفق النقدي الذي يعود للمساهمين نتيجة استثمارهم في المؤسسة؛
- ✓ يمكننا التحكم في المردودية المالية للمؤسسة من خلال: هامش النتيجة، حجم الأعمال، ودرجة الاستدانة.

3. توصيات الدراسة: من خلال الدراسة المقدمة سنقترح بعض التوصيات والمتمثلة في:

- ✓ على المؤسسة أن تغير نظام حساب تكاليفها وتستبدله بأحد الأنظمة الحديثة نظرا لتعدد مزاياها؛
- ✓ الحرص على ترشيد تكاليفها بشكل فعال لمساعدتها على الاستغلال الأمثل لمواردها كونها مؤسسة مقيدة بتكاليف محددة لا يمكن تغييرها أو الإنقاص فيها لتفادي الاخلال بمواصفات الادوية المصنوعة من قبلها؛
- ✓ ضرورة توسيع قسم محاسبة التكاليف أو كما يسمى في المقر مديرية التخطيط ومراقبة التسيير من خلال الموارد البشرية لزيادة كفاءة وفعالية هذا القسم؛

4. آفاق الدراسة: من خلال قيامنا بهذه الدراسة يمكننا أن نقدم بعض من الدراسات التي ستكمل أو تعطي إضافة لهذه الدراسة والمتمثلة في:

- ✓ دراسة إمكانية تطبيق كل من نظام التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في مجمع صيدال–مقر إنتاج المدية–؛
- ✓ هل يؤثر الفرط في ترشيد التكاليف على أداء المؤسسة بطريقة سلبية؛
- ✓ دراسة مدى مساعدة نظام إدارة الجودة الشاملة إذا تم العمل به في مجمع صيدال– مقر إنتاج المدية–من حيث الحفاظ على جودة الأدوية حسب المواصفات المعروفة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

❖ الكتب

- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- د. سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- د. مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
- صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحي ضو، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، 2016-2017.
- قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو 9001: 2000، الطبعة الثالثة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلك الراوي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007.
- هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية: محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- يوسف حجيم الطائي، محمد عاصي العجيلي، ليث علي حكيم، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، الأردن، 2008.

❖ المذكرات

- بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2007.

- جغروري علي، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015.
- حسن عيسى أبو حمام، أساليب المحاسبة الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين(PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة الأزهر غزة، 2012-2013.
- خديجة ذيب، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2015-2016.
- دليلة قرنوتي، نبيلة يسعد، أثر المديونية على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة محمد الصديق جيجل، 2018-2019.
- زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، محمد خيضر بسكرة، 2014-2015.
- ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- سكة وفاء، فراخ عتو محمد، دور الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار الأمثل، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب لعين تموشنت، 2016-2017.
- عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013.

- عفيف إيمان، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018-2019.
- علالي مليكة، أهمية الجودة الشاملة ومواصفات الايزو في تنافسية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2003-2004.
- قاسم سعاد، مردود حنان، ترشيد التكاليف ودوره على مردودية المؤسسة، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة يحي فارس المدية، 2017-2018.
- كبار كلثوم، أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، جامعة غرداية، 2018-2019.
- محمد الشريف تيتي، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء للمؤسسة، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2014-2015.
- محمد بللو، عبد العزيز جهلان، دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ليسانس مهني، جامعة قاصدي مرابح ورقلة، 2017-2018.
- محمود بوخديمي، مصطفى خضراوي، أثر طريقة التكلفة المستهدفة على الأداء المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، جامعة يحي فارس المدية،2021-2022.

- مخلوفي أمينة وبن يحي حسينة، واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية بالجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر، جامعة يحي فارس المدية، 2016-2017.
- مسعودي سمية، أثر الرفع المالي على مردودية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة أم البواقي، 2016-2017.
- مكرطار زكرياء، تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017-2018.
- مولاي الزين فاطمة ونقيلو كلثوم، محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة أحمد دراية أدرار، 2016-2017.
- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013.
- ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPLالبليدة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
- اليزيد سحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، سنة 2007-2008.

❖ **المجلات**

- عبد الله غالب جواد، أ.م.د.سلمى منصور سعد، تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 15، العدد 52، 2020.

❖ المطبوعات

- أ. نادية مغني، مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية (الجزء الأول)، جامعة الجزائر 3، 2018-2019.
- د. بن زغدة حبيبة، محاضرات مقياس المحاسبة التحليلية، مطبوعة جامعية، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2019-2020.
- عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، 2017-2018.

❖ المواقع الإلكترونية

- https://www.electronpashaa.com/2021/06/Maintenance-definition-types-and-objectives.html ، 17/05/2023، 14:30
- د. عدنان فيصل بن عبد الله الملحم، المحاضرة الرابعة في أساسيات المحاسبة الإدارية والتكاليف، جامعة الملك فيصل عمادة التعلم الإلكتروني والتعليم عن بعد، https://shms-prod.s3.amazonaws.com/media/editor.pptx
- م. م. جاسم حسين زناد، محاضرات مادة إدارة الصيانة، جامعة بغداد، https://www.scribd.com/document/423204792، 16:20، 20/05/2023.
- محمد ملحم، https://accountinggate.com/arabic/cost-accounting/types-and-classification-and-tabulation-of-costs.html ، 30/05/2023، 18:10.

المراجع باللغة الإنجليزية

- **المذكرات**

- Michael slater, target costing as a strategic cost management tool in the south African motor industry, submitted in partial fulfilment of the requirements for the degree of magister, the nelson Mandela metropolitan university, 2010

- **المطبوعات**

- The institute of cost accountants of India, cost accounting, study notes, first edition, directorate of studies - The institute of cost accountants of India-, India, 2016.

الملاحق

الملحق رقم 1: ميزانية مقر إنتاج المدية لسنة 2020 جانب الأصول

Direction des Finances et Comptabilité					
SITE DE MEDEA					
DATE DE CLOTURE : 31/12/2020					
N° DE COMPTES	ACTIF	31-12-2020			31-12-2019
		MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
	ACTIFS NON COURANTS				
	Écart d'acquisition (ou godwill)				
	Immobilisations incorporelles	169,868,946.76	169,868,946.76	-	-
	Immobilisations corporelles				
	Terrains	125,595,404.00	0.00	125,595,404.00	125,595,404.00
	Bâtiments	3,095,828,862.52	3,091,230,765.20	4,598,097.32	6,987,861.11
	Autres immobilisations corporelles	8,543,432,324.68	8,336,897,757.48	206,534,567.20	249,244,615.79
	Immobilisations en concession				
	Immobilisations en cours	223,703,524.26		223,703,524.26	220,012,868.54
	Immobilisations financières				
	Titres mis en équivalences - entreprises associées				
	Autres participations et créances rattachées				
	Autres titres immobilisés				
	Prêts et autres actifs financiers non cou	2,452,500.00		2,452,500.00	2,452,500.00
	Impôts différés actif	53,618,412.31		53,618,412.31	47,105,223.01
	TOTAL ACTIFS NON COURANTS	12,214,499,974.53	11,597,997,469.44	616,502,505.09	651,398,472.45
	ACTIFS COURANTS				
	Stocks et encours	2,032,623,420.78	257,220,480.98	1,775,402,939.80	1,616,284,685.88
	Créances et emplois assimilés			-	
	Clients	336,054,826.18	335,962,441.14	92,385.04	70,174.20
	Autres débiteurs	199,616.60		199,616.60	208,141.91
	Impôts			-	
	Autres actif courant			-	
	Disponibilités et assimilés			-	
	Placements et autres actifs financiers courants			-	
	Trésorerie	10,565,047.07		10,565,047.07	2,042,516.70
	TOTAL ACTIFS COURANTS	2,379,442,910.63	593,182,922.12	1,786,259,988.51	1,618,605,518.69
	TOTAL GENERAL ACTIF	14,593,942,885.16	12,191,180,391.56	2,402,762,493.60	2,270,003,991.14

الملحق رقم 2: ميزانية مقر إنتاج المدية لسنة 2021 جانب الأصول

Direction des Finances et Comptabilité					
SITE DE MEDEA					
DATE DE CLOTURE : 31/12/2021					
N° DE COMPTES	ACTIF	31-12-2021			31-12-2020
		MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
	ACTIFS NON COURANTS				
	Écart d'acquisition (ou godwill)				
	Immobilisations incorporelles	169,868,946.76	169,868,946.76	-	-
	Immobilisations corporelles				
	Terrains	125,595,404.00		125,595,404.00	125,595,404.00
	Bâtiments	3,116,042,652.53	3,091,723,908.95	24,318,743.58	4,598,097.32
	Autres immobilisations corporelles	8,656,581,200.58	8,334,131,841.31	322,449,359.27	206,534,567.20
	Immobilisations en concession				
	Immobilisations en cours	220,012,868.74		220,012,868.74	223,703,524.26
	Immobilisations financières				
	Titres mis en équivalences - entreprises associées				
	Autres participations et créances rattachées				
	Autres titres immobilisés				
	Prêts et autres actifs financiers non courants	2,452,500.00		2,452,500.00	2,452,500.00
	Impôts différés actif	34,498,314.36		34,498,314.36	53,618,412.31
	TOTAL ACTIFS NON COURANTS	12,325,051,886.97	11,595,724,697.02	729,327,189.95	616,502,505.09
	ACTIFS COURANTS				
	Stocks et encours	1,882,303,682.56	226,799,732.81	1,655,503,949.75	1,775,402,939.80
	Créances et emplois assimilés			-	
	Clients	326,037,923.64	325,962,441.14	75,482.50	92,385.04
	Autres débiteurs	473,900.89		473,900.89	199,616.60
	Impôts			-	
	Autres actif courant			-	
	Disponibilités et assimilés			-	
	Placements et autres actifs financiers courants			-	
	Trésorerie	6,211,465.04		6,211,465.04	10,565,047.07
	TOTAL ACTIFS COURANTS	2,215,026,972.13	552,762,173.95	1,662,264,798.18	1,786,259,988.51
	TOTAL GENERAL ACTIF	14,540,078,859.10	12,148,486,870.97	2,391,591,988.13	2,402,762,493.60

الملحق رقم 3: ميزانية مقر إنتاج المدية لسنة 2020 جانب الخصوم

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA			
Direction des Finances et Comptabilité			
	SITE DE MEDEA		
DATE DE CLOTURE : 31/12/2020			
N° DE COMPTES	**PASSIF**	**31-12-2020**	**31-12-2019**
	CAPITAUX PROPRES		
	Capital émis		
	Capital non appelé		
	Primes et réserves -(réserves consolidées)		
	Ecarts de réévaluation	614,898,378.10	614,898,378.10
	Écart d'équivalence		
	Résultat Net	695,058,388.32	1,005,261,645.69
	Autres capitaux propres -report à nouveau		
	Liaison inter unités	509,669,727.01	202,713,048.53
	TOTAL I	**1,819,626,493.43**	**1,822,873,072.32**
	PASSIFS NON COURANTS		
	Emprunts et dettes financieres		
	Impots (différés et provisionnés)		
	Autres dettes non courantes		
	Provisions et produits comptabilisés d'avance	253,826,980.99	218,525,303.09
	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**253,826,980.99**	**218,525,303.09**
	PASSIFS COURANTS		
	Fournisseurs et comptes rattachés	254,815,379.13	159,302,533.35
	Impôts	795.00	2,433.00
	Autres dettes	74,492,845.05	69,300,649.38
	Trésorerie passif		
	TOTAL PASSIF COURANT III	**329,309,019.18**	**228,605,615.73**
	TOTAL GENERAL PASSIF	**2,402,762,493.60**	**2,270,003,991.14**

الملحق رقم 4: ميزانية مقر إنتاج المدية لسنة 2021 جانب الخصوم

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA			
Direction des Finances et Comptabilité			
	SITE DE MEDEA		
DATE DE CLOTURE : 31/12/2021			
N° DE COMPTES	**PASSIF**	**31-12-2021**	**31-12-2020**
	CAPITAUX PROPRES		
	Capital émis		
	Capital non appelé		
	Primes et réserves -(réserves consolidées)		
	Ecarts de réévaluation	614,898,378.10	614,898,378.10
	Écart d'équivalence		
	Résultat Net	484,048,923.08	695,058,388.32
	Autres capitaux propres -report à nouveau	52,691,340.35	
	Liaison inter unités	635,888,848.62	509,669,727.01
	TOTAL I	**1,787,527,490.15**	**1,819,626,493.43**
	PASSIFS NON COURANTS		
	Emprunts et dettes financieres		
	Impots (différés et provisionnés)		
	Autres dettes non courantes		
	Provisions et produits comptabilisés d'avance	153,555,629.57	253,826,980.99
	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**153,555,629.57**	**253,826,980.99**
	PASSIFS COURANTS		
	Fournisseurs et comptes rattachés	378,820,182.78	254,815,379.13
	Impôts	866.00	795.00
	Autres dettes	71,687,819.63	74,492,845.05
	Trésorerie passif		
	TOTAL PASSIF COURANT III	**450,508,868.41**	**329,309,019.18**
	TOTAL GENERAL PASSIF	**2,391,591,988.13**	**2,402,762,493.60**

الملحق رقم 5: التعريف بنيابة مديرية التخطيط ومراقبة التسيير

	IMPRIME **FICHE DE POSTE**	**Référence : IMP.02 (PR.G.DRH.06)** **Version : 03** **Page 1 sur 1**

Direction/Entité	Site de Production Médéa
Structure	Planification et contrôle de gestion
Date D'élaboration	01/03/2020
Date de Mise à jour	01/03/2020
N° d'Ordre	02/F.P/SP-MED/P.C.G/03/2020

1. Intitule du poste :
Chef de Département Contrôle de Gestion.

2. Rattachement hiérarchique :
Sous Directeur Planification et Contrôle de Gestion.

3. Relations fonctionnelles :
- ✓ Toutes les structures du site.
- ✓ Groupe SAIDAL.

4. Mission :
Est garant du suivi et de l'élaboration des différents Tableaux de bords et paramètres.

5. Descriptif des tâches :
- ✓ Etablir et élaborer les tableaux de bord et les différents canevas.
- ✓ Participer et collaborer avec le Directeur du site et les structures à l'élaboration des budgets annuels du site.
- ✓ Participer a l'établissement des rapports d'activités mensuels, semestriels et annuels et le plan Annuel,
- ✓ Préparer les calculs liés aux primes de rendement,
- ✓ Assurer le suivi du budget mensuel, annuel des différentes structures par rapport au plan.
- ✓ Actualiser les coûts chaque semestre.
- ✓ Assurer le suivi des prix des produits finis et actualiser la valorisation.
- ✓ Appliquer et faire appliquer les règles et normes liées à l'hygiène et sécurité.

6. Autorité et Responsabilité :
- ➢ Est Responsable du suivi et du contrôle de la gestion et coûts pour le pilotage de l'activité du site.
- ➢ Assurer l'élaboration des tableaux de bords et les différents canevas du site.

7. Critères d'accès au poste :
7.1 Formation de base : Bac + 8 Semestres (Master en Sciences Commerciale, Finances)
7.2 Formation complémentaire : Contrôle de gestion ou analyse financière.
7.3 Expérience professionnelles : 04 à 6 Années
7.4 Autres exigences, Aptitudes, Capacités: /

8. Suppléance : Chargé Contrôle de gestion.

	Responsable d'activité	Responsable Hiérarchique	Titulaire du poste
Nom			
Date			
Signature			

La photocopie de ce document est interdite, document non valable en l'absence du tampon rouge « Copie Contrôlée Assurance Qualité »