

جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر
Université Ahmed DRALIA, Adrar-Algérie

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة علوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة توات موتورز بأدرار

إعداد الطالبتين:

• مولاي الزين فاطمة

• نقيلو كلثوم.

تحت إشراف الأستاذ:

• أ. هداجي عبد الجليل

أعضاء لجنة المناقشة

طروبيا ندير

استاذ مساعد أ

رئيساً

هداجي عبد الجليل

استاذ محاضر ب

مشرفاً

بلوافي عبد المالك

استاذ مساعد أ

مناقشاً

الموسم الجامعي 2016 – 2017

الموضوع:

محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة
دراسة حالة مؤسسة توات موتورز بأدرار

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى:

« عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ »

قال الله تعالى:

« وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا »

قال الله تعالى:

« وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ».

صدق الله العظيم

الإهداء

الحمد لله الذي تمت بنعمته الصالحات والصلاة
والسلام على من أخرج البشرية من الظلمات إلى نور القلوب
وسيد الوجود سيدي وحببي محمد صلى الله عليه وسلم.
إلى من علماني أن الحياة إيمان وصبرا وتحدي.
إلى من لهم الفضل علي بعد الله عز وجل وقدتني في الحياة
وسر وجودي والديا العزيزين رحمهم الله.
إلى رفيق الدرب وشقيق الروح زوجي الغالي "محمد".
إلى ابتسامة اليوم وأمل الغد، أبنتي "فريوس".
إلى أعز ما عندي في هذا الوجود والذين قاسموني أحزاني
وأفراحي وإخواني كل باسمه.
إلى كل الأهل والأصدقاء وجميع الأحباء.
إلى كل شيوخي ومعلمي وأساتذتي جزاهم الله عنا كل خير.
إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة نجاحي.

فاطمة

الإهداء

الحمد لله كثيرا الذي قدرنا على إتمام على هذا العمل المتواضع

واتمنى من الله عز وجل ان نكون قد وفقنا في ذلك: أهديه

الى أغلى وأعز ما أملك في الوجود، **أمي**

الى قدوتي في الحياة، **أبي**

الى روح التي سكنت روحي، زوجي **الغالي**

الى إبتسامة اليوم وأمل الغد، أبنتي **رجاء**

الى الذين ظفرت بهم هدية من الأقدار، **أخواتي وأخواني**

الى من كان دعائهم يصل الى القلب، **جدتي وخالاتي وعماتي وأعمامي**

الى جميع الأهل والأقارب

الى جميع الأصدقاء والزملاء

الى أستاذي هداجي عبد الجليل

الى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

الى من ساعدني في هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة

كلـثوم

الشكر والعرفان

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل وهو القائل "لئن شكرتم لأزيدنكم".

ولقول رسول الله عليه أفضل الصلاة وأزكى السلام (من لم يشكر الناس لم يشكر الله).

لا يسعنا ونحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل المتواضع إلا أن نتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ المشرف هداجي عبد الجليل على قبوله للإشراف. كما لا يسعني إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير كذلك للدكتور بن عبد الفتاح، الأستاذ مجاهد سيد أحمد.

الذين كان لهما الدعم الكبير في تقديم توجيهاتهم ولم يبخلا علينا بالكثير من الوقت

إلى كل أساتذتنا الكرام من الطور الابتدائي إلى الجامعي.

فالحمد لله حتى يرضى

والحمد لله إذا رضي.

والحمد لله بعد الرضى

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
	آيات بينات
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	قائمة الأشكال والجداول
أ - د	المقدمة العامة
	الفصل الأول: محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة
7	تمهيد
8	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
8	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف في المؤسسة
9	المطلب الثاني: أنواع التكاليف
12	المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف
14	المبحث الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكلفة
14	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية (نظام التكاليف الكلية)
16	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
18	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية (نظام التكاليف المعيارية)
19	المبحث الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف:
19	المطلب الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
21	المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة
23	المطلب الثالث: طرق حديثة أخرى لحساب التكاليف
26	خلاصة

الفصل الثاني: تقييم الأداء المالي للمؤسسة	
28	تمهيد
29	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول تقييم الأداء المالي
29	المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي
31	المطلب الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي في المؤسسة
32	المطلب الثالث: أهداف تقييم الأداء المالي للمؤسسة
33	المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي ومراحل تقييمه
33	المطلب الأول: العوامل المؤثرة على الأداء المالي
34	المطلب الثاني: مراحل تقييم الأداء المالي في المؤسسة
35	المطلب الثالث: صعوبات تقييم الأداء المالي
36	المبحث الثالث: معايير ومؤشرات الأداء المالي
36	المطلب الأول: التوازن المالي
39	المطلب الثاني: السيولة
41	المطلب الثالث: المردودية
43	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة توات موتورز بأدرار	
45	تمهيد
46	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
46	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتعريفها

46	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توات موتورز بأدرار
48	المطلب الثالث: شرح هيكل المؤسسة
51	المبحث الثاني: واقع استخدام محاسبة التكاليف في تقييم الأداء المالي للمؤسسة توات
51	المطلب الأول: واقع استخدام الطريقة التقليدية لمحاسبة التكاليف من طرف مؤسسة توات موتورز
55	المطلب الثاني: واقع استخدام الطريقة الحديثة " نظام (ABC) " لمحاسبة التكاليف على السيارات محل الدراسة
61	المطلب الثالث: واقع تقييم وقياس مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة توات موتورز
67	المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي لمؤسسة توات موتورز بالإعتماد على طريقة ABC
67	المطلب الأول: إجراء مقارنة بين الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
70	المطلب الثاني: تفعيل استخدام طرق محاسبة التكاليف في تقييم الأداء المالي لمؤسسة
78	المطلب الثالث: نتائج الدراسة الميدانية
79	خلاصة
81	الخاتمة العامة
84	قائمة المراجع
89	الملاحق

الجدول والأشكال

فهرس الأشكال والجداول

1. فهرسة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
14	تكاليف الوحدات المنتجة	01
15	تكاليف الوحدات المباعة	02
51	يوضح ثمن السيارة ونوعها وعددها	03
56	تحديد أنشطة مؤسسة توات موتورز ومسببات تكلفة كل نشاط	04
61	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2015	05
63	حساب مؤشرات التوازن المالي للمؤسسة توات موتورز لسنة 2015	06
64	حساب السيولة للمؤسسة توات موتورز لسنة 2015	07
66	حساب المردودية للمؤسسة توات موتورز لسنة 2015	08
67	يبين المقارنة بين الطريقة المطبقة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للسيارة Accent	09
68	يبين المقارنة بين الطريقة المطبقة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لسيارة I10	10
69	الجدول رقم (11): يبين المقارنة بين الطريقة المطبقة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لسيارة SANTAFE	11
69	يبين المقارنة بين الطريقة المطبقة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لسيارة TUCSON	12
76	مؤشر المردودية بالطريقة التقليدية والحديثة لسنة 2015	13

2. فهرسة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
11	التكاليف المتغيرة الإجمالية	01
11	التكاليف الثابتة	02
12	التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة	03
15	التمثيل البياني للتكاليف الكلية	04
19	مخطط يوضح طريقة التكاليف على أساس الأنشطة	05
20	خطوات نظام ABC	06
21	طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	07
24	علاقة نظام ABC بنظام ABM	08
47	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	09
55	تكاليف مؤسسة توات موتورز على حساب نظام (ABC)	10
62	تمثيل أصول الميزانية المالية المختصرة لسنة 2015	11
62	تمثيل خصوم الميزانية المختصرة لسنة 2015	12
64	التمثيل البياني لمؤشرات التوازن المالي	13
65	تمثيل البياني لنسب السيولة لسنة 2015	14
66	تمثيل البياني لمؤشر المردودية للمؤسسة توات موتورز لسنة 2015	15
77	التمثيل البياني لمؤشر المردودية بطريقة التقليدية والحديثة لسنة 2015	16

المقدمة العامة

تُعد التطورات المتسارعة التي تواجه المحيط الإقتصادي، إضافة إلى زيادة حجم المؤسسات الإقتصادية وتعدد هياكلها في ظل التطورات التكنولوجية السريعة وإشتداد حدة المنافسة أصبح لزاماً على المؤسسة توفير بقدر كاف أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة بشكل يتناسب مع احتياجات إدارتها لمواجهة كل الصعوبات والمشاكل التي قد تعتبرها أثناء مزاولتها لأنشطتها ومهامها.

إن نجاح أي مؤسسة بالدرجة الأولى مرهون مدى وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة المادية منها، البشرية، المالية وغيرها بغية تحقيق أهدافها المرجوة.

لنجد من التقنيات التي تستعملها المؤسسات الإقتصادية لمواجهة التحديات، التصدي لمختلف عقبات المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف التي تعتبر إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، إذ تقوم بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ويساعدها على تقييم أدائها المالي، هذا الأخير الذي إزداد الإهتمام به في ظل هذه الظروف والمستجدات بغية التغلب على الرهانات التي تواجه المؤسسة الإقتصادية، كون أن النتائج التي تظهر في القوائم المالية والكشوف المحاسبية للمؤسسة لم تعد قادرة على تقديم صورة متكاملة لتقييم النشاط دون تعزيزها الواسع للأداء المالي ليكون واجباً على كل مؤسسة تسعى إلى الإستمرارية في نشاطها ضرورة التحكم أكثر في أدائها المالي.

إشكالية الدراسة: على أساس ما سبق تتبلور لنا معالم الإشكالية التالية: ما مدى تأثير محاسبة التكاليف في تقييم الأداء المالي للمؤسسة؟

لإثراء هذه الإشكالية والإحاطة أكثر بالموضوع تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مفهوم محاسبة التكاليف؟ وما هي أهم أدوات عملها التقليدية منها والحديثة؟
2. ما المقصود بالإداء المالي، وفيما تتجلى أهم مؤشرات؟
3. كيف تساهم محاسبة التكاليف في تقييم الأداء المالي لمؤسسة توات موتورز؟

فرضيات الدراسة: بغية الإجابة على إشكالية دراستنا وما والاها من أسئلة فرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

1. إن محاسبة التكاليف تعتبر أداة هامة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية كونها تساعد على حساب مختلف التكاليف.
2. تعد مؤشرات تقييم الأداء المالي من أهم الطرق المعتمدة في الحكم على أداء المؤسسة من الناحية المالية.
3. تساهم محاسبة التكاليف على إبراز وتحديد واقع الأداء المالي على مستوى مؤسسة توات موتورز.

أهمية الدراسة: تكتسي هذه الدراسة أهميتها من كونها تربط بين متغيرين أساسيين في المؤسسة:

أولاً: محاسبة التكاليف وهي تعد ذات أهمية كبيرة في توفير البيانات التي تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة ذات الشفافية العالية.

ثانياً: الأداء المالي وهو يعتبر من بين المواضيع التي تلقى إهتمامات وأبحاث كثيرة من طرف المسيرين خاصة في ظل التحولات الاقتصادية الجديدة حيث أصبح إهتمام المسيرين منصب على كيفية إيجاد طرق وأساليب حديثة لتقييمه.

أهداف الدراسة: نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

- إبراز الفرق بين طرق إحتساب التكاليف.
- تبيان أهمية تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة والفعالية.
- إلقاء الضوء على أهم المؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق محاسبة التكاليف وقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

أسباب اختيار الموضوع: تعود أسباب اختيار هذا الموضوع لعدة عوامل منها:

- ✓ أهمية الموضوع خاصة في ظل التحولات والتطورات الاقتصادية.
- ✓ تبيان أهمية محاسبة التكاليف خاصة الطرق الحديثة وما تحتويه من إيجابيات للمؤسسة الاقتصادية.
- ✓ التخصص والإطلاع العلمي للموضوع وتعميق الفهم بعد الإلمام ببعض جزئياته على مستوى المقررات المدروسة.
- ✓ التقرب والإحتكاك بالواقع العملي ومراعاة مدى مساهمة الإطار الأكاديمي مع الواقع العملي من خلال الدراسة الميدانية.

منهج الدراسة: لمعالجة إشكالية الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، الوصفي من أجل عرض ما هو متوفر من معلومات حول محاسبة التكاليف والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أما المنهج التحليلي تم الإعتماد عليه لتحليل مختلف المعطيات وكذا محاولة إسقاط الجانب النظري بمؤسسة توات موتورز بأدرار وذلك من خلال الدراسة الميدانية.

حدود الدراسة: تتمثل حدود هذه الدراسة في الحدود المكانية والحدود الزمنية:

- **الحدود المكانية:** تتمثل في إجراء دراسة للموضوع بمؤسسة توات موتورز الكائن مقرها بحي الغربي طريق بربع أدرار.
- **الحدود الزمنية:** وتتمثل في دراسة ميزانية مؤسسة توات موتورز خلال الفترة من 01 جانفي 2015 إلى غاية 31 ديسمبر 2015.

الدراسات السابقة:

- دراسة **هادفي خالد** والتي عنونت " بدور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة"، حيث كانت هذه الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، بجامعة محمد خيضر بسكرة سنة 2013، تناول فيها الباحث الدور الأساسي لنظام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية، وترشيد سياسات التسعير في حالة ارتفاع التكاليف وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة التحليلية أداة إستراتيجية هامة للمؤسسة الاقتصادية.
- دراسة **درحمون هلال** بعنوان "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، حيث كانت هذه الدراسة عبارة عن أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، سنة 2005، عالج فيها الباحث الطرق الجديدة في ميدان المحاسبة التحليلية ومحاولة الكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير وإتخاذ القرار وقد توصلت إلى أنه لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر معلومات كافية للمسيرين من أجل إتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة.
- دراسة **عادل عشي** بعنوان "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002، وقد توصلت إلى أن عملية تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية يتمثل في تقييم أنشطتها في فترة من الزمن لتحقيق أهدافها المخططة.
- دراسة **نويلي نجلاء** بعنوان "استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، بجامعة محمد خضير، بسكرة، 2015. وقد توصلت إلى أن استخدام التحليل المالي في المؤسسة ساهم بشكل كبير في قياس المؤشرات المالية (التوازن المالي، السيولة والمردودية).

صعوبات الدراسة:

يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي واجهتنا في النقاط التالية:

- ✓ صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلية لإجراء دراسة الحالة نظراً لعدم انتشار محاسبة التكاليف بشكل عام في المؤسسات الجزائرية.
- ✓ قلة المعلومات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة حول التكاليف غير المباشرة بصفة عامة ومسببات التكلفة بشكل خاص.
- ✓ عند إجراءنا لعملية المقارنة بين الطريقة المتبعة في المؤسسة وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة وجدنا فرق في التكاليف غير المباشرة التي تتحملها المؤسسة والتي يتحكم فيها حسب السعر السائد في السوق للمنتجات، وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة وهذا ما ينعكس بالسلب على دراستنا، فحاولنا إخراج التكاليف غير المباشرة الحقيقية، وعلى أساسها قمنا بتطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة وعدلنا التكاليف غير المباشرة بطريقة المؤسسة وأجرينا عملية المقارنة.
- ✓ التحفظ من ناحية تقديم المعلومات الكافية، الذي لامسناه لدى المدير ورؤساء المصالح بالمؤسسة محل الدراسة.

هيكلية الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، ولإختبار فرضيات الدراسة قمنا بتقسيمها إلى ثلاثة فصول وهي:

الفصل الأول يندرج تحت عنوان محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة، وتضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول ماهية محاسبة التكاليف، أما في المبحث الثاني فتعرفنا على الطرق التقليدية لحساب التكاليف، أما المبحث الثالث تمت فيه دراسة الطرق الحديثة لحساب التكاليف.

الفصل الثاني بعنوان تقييم الأداء المالي في المؤسسة، وتعرفنا من خلاله إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول مفاهيم عامة حول الأداء المالي، أما المبحث الثاني فكان بعنوان العوامل المؤثرة على الأداء المالي ومراحل تقييمه، وأخيراً في المبحث الثالث تم التطرق إلى معايير ومؤشرات تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

أما الفصل الثالث الذي فقد خصص للدراسة الميدانية بمؤسسة توات موتورز بأدرار، وقسمناه إلى ثلاثة مباحث، تضمن المبحث الأول: التعرف بمؤسسة توات موتورز ونشأتها وهيكلها التنظيمي، أما المبحث الثاني فعالجنا من خلاله واقع إستخدام محاسبة التكاليف داخل المؤسسة وتقييم الأداء المالي لها، أما في المبحث الثالث فقمنا بمقارنة ما بين الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في حساب تكاليفها والطريقة الحديثة نظام (ABC) بالإضافة إلى إستخدام مؤشر الربحية في تقييم أداء المؤسسة بالطريقة التقليدية والطريقة الحديثة.

الفصل الأول:

محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة

تمهيد:

إن محاسبة التكاليف تُعتبر إحدى الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، بحيث كان هذا الفرع مرتبطاً فقط بالمؤسسات الصناعية نظراً لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، إلا أنه بعد الإنفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة، سعت كل مؤسسة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي. ومن المؤكد أن استخدام محاسبة التكاليف في التسيير يُمكن من تقييم الأداء المالي للمؤسسة ويساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات الرشيدة.

وبما أن محاسبة التكاليف تعطي تحليل دقيق للنتائج، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، وتسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات فإنها تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

وهذا ما أدى إلى زيادة الإهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة اللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف وإستغلال موارد المؤسسة أحسن إستغلال. مما تطلب إحداث تغييرات في إحتساب التكاليف وتطويرها حتى تنسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج وتوسعه.

ويمكن أن تتم عملية حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية للمؤسسة بعدة طرق منها الطرق التقليدية والتي تتمثل في طريقة التكاليف الكلية، الجزئية والمعيارية، وأخرى طرق حديثة والمتمثلة في طريقة إحتساب التكلفة على أسس الأنشطة ABC وطريقة التكلفة المستهدفة وطرق أخرى حديثة مثل ABM...إلخ.

ومن خلال هذا الفصل نستعرض مفاهيم حول محاسبة التكاليف، والطرق التقليدية والحديثة لإحتساب التكاليف، وذلك سيكون في ثلاثة مباحث، حيث سيتضمن المبحث الأول مفهوم التكلفة بصفة عامة ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة وأهدافها وأنواعها، أما المبحث الثاني يتضمن الطرق التقليدية لإحتساب التكاليف، بينما المبحث الثالث يتضمن الطرق الحديثة لإحتساب التكاليف.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف:

إن محاسبة التكاليف أصبحت أمراً ضرورياً وحيوياً لإستقرار أي مؤسسة إقتصادية، وتهتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراض معينة تساعد مسير المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة، ويهدف هذا المبحث إلى إبراز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف وذلك من خلال عرض مايلي:

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف في المؤسسة

سنقوم في هذا المطلب بتقديم أهم تعريف الكلفة بصفة عامة وتعريف محاسبة التكاليف بصفة خاصة.

أولاً: تعريف الكلفة

أشار العديد من الباحثين إلى تعريف التكلفة، ومن هذه التعاريف نجد:

" تمثل التكلفة تضحية إختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو المستقبل"¹.

" عتبر التكلفة عادة تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي (لأغراض المحاسبة المالية) لتحقيق هدف معين أو غرض معين"².

" تعرف الكلفة على أنها قيمة التضحية مقابل الحصول على سلعة أو خدمة مقاسة بصيغة نقدية. وقد تكون الكلفة المتحققة هي عن منافع حالية أو مستقبلية"³.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف تكلفة على أنها تضحية إختيارية بأشياء وممتلكات وحقوق مادية أو معنوية لزم أن تكون ذات قيمة إقتصادية في سبيل الحصول على منفعة آنية أو مستقبلية.

ثانياً: تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت التعاريف التي أشارت إلى موضوع محاسبة التكاليف بتعدد جهات نظر الباحثين والمختصين، ومن بين هذه التعاريف مايلي:

" تعتبر محاسبة التكاليف كأداة من أدوات الإدارة فهي تعمل على توفير المعلومات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها بإختيار المنتجات

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود حسن البابلي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2013، ص29.

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 18.

³ حسن جمعة الربيعي، وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 16.

أو العمليات أو الوظائف، إذن هي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها¹.

" محاسبة التكاليف هي التي تقوم بإعداد التقارير الخاصة بتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة لإتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة"².

" تتمثل محاسبة التكاليف الحديثة في المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية، وذلك بمقدار ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات تساعد على إستيفاء متطلبات التقرير الخارجي"³.

من خلال التعاريف السابق يمكن القول إن محاسبة التكاليف هي التي تختص بتحليل وتسجيل وتقرير المعلومات المتعلقة بالتكاليف في المنشأة من أجل الوصول للأهداف المرجوة.

المطلب الثاني: أنواع التكاليف

سوف يتم في هذا المطلب عرض الأنواع المختلفة للتكاليف (حسبت طبيعتها، حسب علاقتها بالوحدة المنتجة وحسب علاقتها بحجم الإنتاج) وهي كالآتي:

أولاً. تبويب التكاليف حسب طبيعتها:

نميز في هذا التبويب ثلاثة أنواع من عناصر التكاليف وهي:

1. عنصر تكلفة المواد: إن تكلفة المواد تشتمل على كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض الحصول على المواد والتجهيزات والمستلزمات المادية اللازمة والضرورية لتوفير الشروط التي تمكن المؤسسة من ممارسة نشاطها الذي من أجله تم إنشائها.
2. عنصر تكلفة العمل: إن تكلفة العمل هو العنصر الثاني اللازم لكي يمكن المؤسسة من ممارسة نشاطها، ويعبر عن هذه التكلفة بالأجور والرواتب التي تدفع للعاملين والموظفين في المؤسسة.
3. عنصر تكلفة المستلزمات الأخرى: ويمثل هذا العنصر المبالغ التي تتحملها المؤسسة للحصول على المستلزمات الضرورية الأخرى من غير المواد والعمل لكي تمارس المؤسسة نشاطها⁴.

¹ أحمد نور، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 29.

² محمد تسيير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 3، عمان (الأردن)، 2004، ص 07.

³ تشارلز هورنجرن وآخرون، وتعريب الدكتور أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف " مدخل إداري"، دار المريخ للنشر، ج1، المملكة العربية السعودية، ص 21.

⁴ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010، ص 88.

ثانياً. تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج " مركز التكلفة".

تقسم عناصر التكاليف على حسب علاقة العنصر بوحدة المنتج النهائي إلى عناصر تكاليف مباشرة وعناصر تكاليف غير مباشرة، وذلك كمايلي¹:

1. التكاليف المباشرة: وهي جميع النفقات التي تصرف خصيصاً ومباشرة من أجل إنتاج وحدة المنتج النهائي وتتكون من:

- المواد المباشرة وهي جميع المواد المستخدمة بشكل مباشر في إنتاج السلعة مثل المواد الخام.
- تكلفة العمل المباشر: وهي أجور العاملين في المصنع من عمال والقائمين عن الإنتاج.

2. التكاليف غير المباشرة وهي النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدة المنتج النهائي أي التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة ولكن من أجل المشروع ككل. حيث يتم تبويب التكاليف غير مباشرة على حسب علاقتها بأوجه النشاط الرئيسية في المشروع:

- مصاريف صناعية غير مباشرة: تشمل تكلفة المواد والعمالة والخدمات الأخرى اللازمة لتأدية عمليات الإنتاج بشكل عام، دون أن ترتبط إرتباطاً مباشراً بمنتج معين بالذات.

- مصاريف البيع والتوزيع غير المباشرة: وتشمل عناصر التكاليف التي تستلزمها عمليات تسويق وتصريف المنتجات النهائية.

- المصروفات الإدارية والتمويلية: وهي عبارة عن المصروفات المتعلقة بالنشاط الإداري والتمويلي.

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

ثالثاً. تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج: يقوم هذا التبويب بتقسيم عناصر التكاليف حسب إستجابتها للتغير في حجم النشاط إلى ثلاثة (03) مجموعات هي:

1. التكاليف المتغيرة:

هي التكاليف التي تتغير بصورة طردية مع تغير حجم النشاط، فتزداد بإزدياده، وتقلص بنقصانه، كما تنعدم في حالة التوقف عن الإنتاج. حيث تتميز هذه التكاليف بكونها متغيرة في مجموعها وثابتة بالنسبة لوحدة المنتج، ومن أمثلة هذه التكاليف المتغيرة: تكلفة المواد الأولية المباشرة وتكلفة الأجر المباشرة...الخ².

يُعبّر عن التكاليف المتغيرة رياضياً بالمعادلة الخطية التالية: ص = ب x س

حيث نرسم إلى: ص: التكاليف المتغيرة الإجمالية.

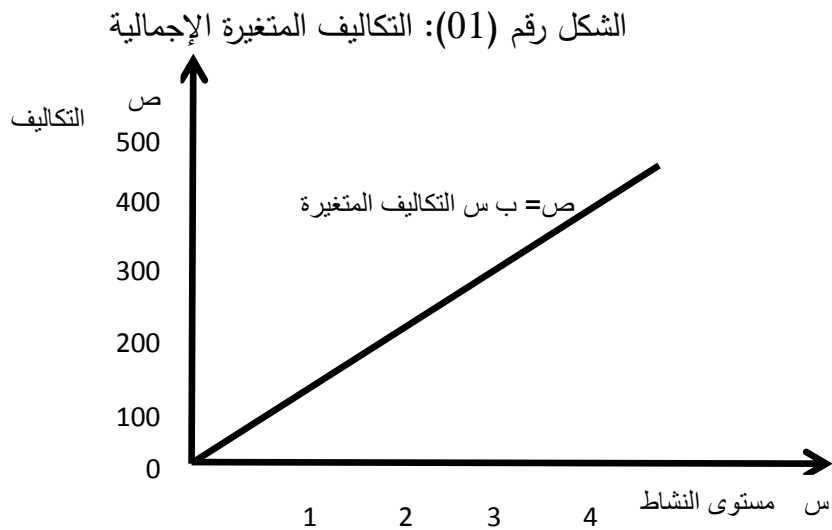
¹ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، دار جبهة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2007، ص 51.

² مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان (الأردن)، 2010، ص 79.

ب: التكلفة المتغيرة لوحدة المنتج.

س: حجم النشاط الإنتاجي أو البيعي والذي يقاس بعدد الوحدات.

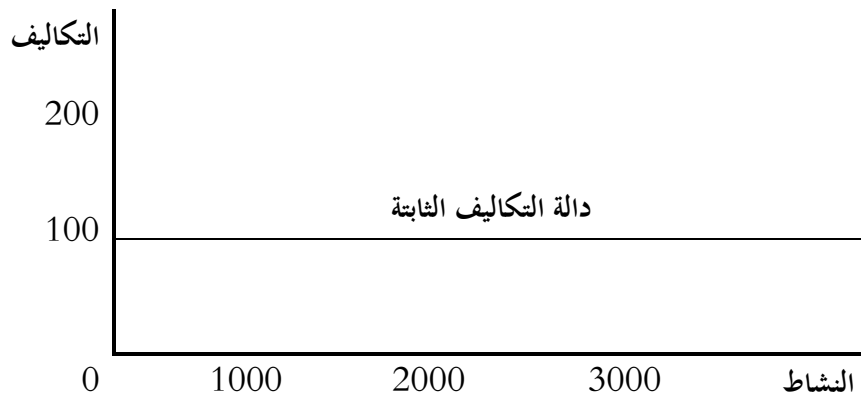
مثال: عند إنتاج سيارة يلزمنا 5 إطارات وإذا افترضنا أن سعر الإطار هو 20 دينار، فتكون تكلفة إطارات السيارة الواحدة 100 دينار وإذا تم إنتاج 05 سيارات تكون تكلفة الإطارات 500 دينار، وهذا يحدث كل زاد أو نقص عدد السيارات المصنعة، وبطبيعة الحالة تكون التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة، لذلك فإن تكلفة الإطارات عبارة عن $500 = 100 \times 5$ دينار، ويمكن توضيح هذه المعادلة من خلال الشكل التالي:



المصدر: مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 79.

2. التكاليف الثابتة: تعرف التكاليف الثابتة على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها¹ ويمكن تمثيل دالة التكاليف الثابتة بيانياً في الشكل الآتي:

الشكل رقم (02): التكاليف الثابتة



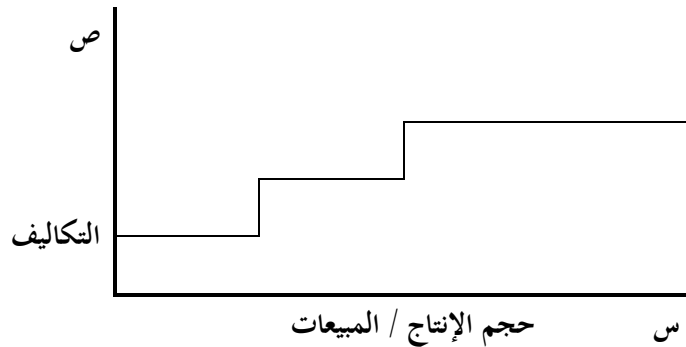
المصدر: محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 52

¹ محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 52.

من الرسم البياني يظهر لنا أن التكاليف الثابتة ستبقى عند مستوى 100 ديناراً إذا كان مستوى النشاط يقع بين 1000 وحدة أو 3000 وحدة، وهذا يعني أن مستوى تكلفة الوحدة سوف يرتبط عكسياً مع حجم النشاط لأنه عند إنتاج 1000 وحدة تكون تكلفة الوحدة 2 دينار (2000 / 1000 وحدة) وعند إنتاج 2000 وحدة تكون تكلفة الوحدة 1 دينار.

3. التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، ولكن ليس بنفس النسبة التي يغير بها حجم الإنتاج، أي بنسبة تقل عن نسبة التغيير في التكاليف المتغيرة فهي تجمع بين صفتي التغيير والثبات في آن واحد، حيث أن هناك أعمال صيانة دورية يتم إجرائها ضمن توقيات معينة، تكون تكاليفها ثابتة، وهناك أعمال صيانة فجائية لمعالجة التوقفات أو الحالات الأخرى الضرورية، فهي تعتبر تكاليف متغيرة ويطلق على هذه التكاليف بالتكاليف شبه المتغيرة إذا كان الجزء الأكبر منها تكاليف ثابتة¹. حيث يعبر بيانياً عن هذه التكاليف كالاتي:

الشكل رقم (03): التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة



المصدر: كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سبق ذكره،

ص 41

المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف:

من النتائج التي تهدف إليها محاسبة التكاليف مايلي:

- قياس التكلفة لغرض تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة المخزون وذلك من خلال تصميم نظام محاسبة التكاليف على حسب طبيعة الصناعة التي يطبق فيها، بحيث يتم تتبع عناصر التكلفة من مواد

¹ كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة (الأردن)، ص 41.

وأجور وأعباء صناعية وتحميلها للمنتجات إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على حسب طبيعة الصناعة¹.

بالإضافة إلى تهدف محاسبة التكاليف إلى²:

- توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التقيد في آخر الفترة المالية، وذلك لأغراض التقويم الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الإقتصادية.
 - توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.
 - المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف مستويات المنشأة.
- وفي الواقع فإن تحقيق نظام التكاليف للأهداف المذكورة يساعد الإدارة على تحديد تكلفة الوحدات المنتجة، وفي الاستفادة من بيانات التكاليف في تحسين مستوى كفاية التشغيل في المنشأة.

¹ عبد الحي عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المطبوعات الجامعية، كلية الحقوق، الإسكندرية، 2008، ص 10.

² منير محمود سالم، نظم التكاليف، دار النهضة العربية، جامعة القاهرة، ص 07.

المبحث الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكلفة

سنتناول في هذا المبحث أهم الطرق التقليدية لحساب التكاليف بالمؤسسة الإقتصادية والتي تختلف من مؤسسة لأخرى باختلاف حجمها وطبيعة نشاطها.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية (نظام التكاليف الكلية):

تقوم هذه الطريقة بتحميل وحدات الإنتاج كافة تكاليف التصنيع المباشرة (كالمواد والعمل)، وغير المباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة، كما تحمل الجزء المباع من الانتاج كافة تكاليف البيع المباشرة وغير المباشرة سواءً كانت تكاليف ثابتة أو متغيرة، أي أن التكلفة الكلية هي التي تحمل لمنتج معين، بحيث تتمثل التكلفة الكلية في كافة البنود المباشرة وغير المباشرة التي تمر بها المنشأة لإنتاج وبيع منتج ما¹، كما يظهر في القائمة التالية:

جدول رقم (01): تكاليف الوحدات المنتجة

X XX	المواد المباشرة
X XX	العمل المباشر
X XX	تكاليف الصنع الإضافية المتغيرة
X XX	تكاليف الصنع الإضافية الثابتة
X XX	مجموع تكاليف الوحدات المنتجة

المصدر: خليلي عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 146

يتم الحصول على التكلفة الصناعية للوحدة المنتجة بقسمة مجموع التكاليف على عدد الوحدات المنتجة، بحيث نستخدم هذه الطريقة عند تقييم بضاعة آخر المدة وذلك عن طريق المعادلة الآتية:

$$\text{قيمة بضاعة آخر المدة} = \text{عدد وحدات آخر المدة} \times \text{تكلفة صنع الوحدة}$$

الوحدات المباعه من هذا المنتج تتحمل كافة تكاليف البيع والتوزيع سواءً كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، وسواءً كانت تكاليف متغيرة أو ثابتة بالإضافة إلى تكاليف الإنتاج، كما هو موضح في الجدول التالي:

¹ خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، جامعة البيئرا، 2005، ص 146.

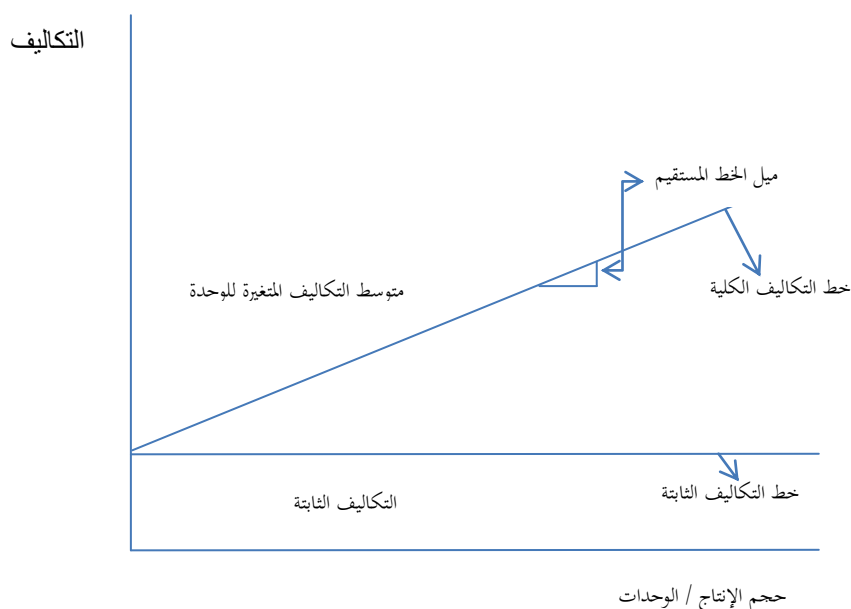
الجدول رقم (02): تكاليف الوحدات المباعة

X XX	تكاليف الإنتاج
X XX	تكاليف البيع والتسويق المتغيرة
X XX	تكاليف البيع والتسويق الثابتة
X XX	مجموع تكاليف الوحدات المباعة

المصدر: خليل عواد أبو جشيش، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 147

بما أن التكاليف المباشرة أو غير المباشرة والتكاليف المتغيرة والثابتة نتجت عن عملية الإنتاج والبيع ومن ثم يجب أن تحمل الوحدات المباعة بكافة تكاليف بيعها، أما التكاليف الإدارية وفقاً لطريقة التكاليف الكلية فلا تحمل للوحدات المنتجة ولا للوحدات المباعة وإنما ترحل مباشرة لحساب الأرباح والخسائر بإعتبارها أعباء دورية أو تكاليف زمنية. وتتفق طريقة التكاليف الكلية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، أي مبدأً مقابلة الإيرادات بالتكاليف من حيث تحديد صافي الربح بعد خصم كل التكاليف الخاصة بالفترة وليس جزءاً منها، ومن حيث تقييم المخزون السلعي من بضاعة تحت التشغيل وبضاعة تامة الصنع بالتكلفة الكلية ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (04): التمثيل البياني للتكاليف الكلية



المصدر: عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، بيروت، 1999، ص 100

من خلال ما سبق يمكن القول إن طريقة التكاليف الكلية تمتاز بعدة مزايا وعيوب في نفس الوقت يمكن ذكرها كمايلي¹:

أولاً. مزايا طريقة التكلفة الكلية: تتمثل في:

1. تعتبر هذه الطريقة سهلة نسبياً ويمكن استخدامها في تسعير كل المنتجات أي تحديد نسبة الأسعار وتفويضها إلى رؤساء الأقسام ومندوبي المبيعات.
2. قد يؤدي استخدامها إلى استقرار التسعير في الصناعة.

ثانياً. عيوب طريقة التكلفة الكلية: تتمثل في:

1. إذا تم تحميل التكاليف الصناعية الفعلية على الوحدات المنتجة فإن نصيب الوحدة من هذه التكاليف سوف يتذبذب، وعند ثبات نسبة الأرباح فإن سعر البيع سوف يتذبذب هو الآخر، وهذا ما يؤدي إلى مواجهة مشكلة مرونة الطلب والعوامل السوقية الأخرى، مما يفقد المنشأة جزءاً من حصتها السوقية.
2. إذا استطاعت المنشأة فرض أسعارها على أساس تكاليفها الكلية فإن ذلك يضاعف من رغبتها في رقابة التكاليف.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

إن هذه الطريقة تعتمد على التحميل الجزئي للتكاليف تبعاً لإرتباطها بمستوى النشاط وفقاً لعدة أساس كمايلي:

- طريقة التحميل العقلاني.
- طريقة التكلفة المتغيرة.
- طريقة التكلفة المباشرة.
- طريقة التكلفة الهامشية.

أولاً/ طريقة التكاليف الجزئية على أساس التحميل العقلاني:

هي الطريقة التي يتم فيها حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقاً، أما بالنسبة لكل مرحلة "الإنتاج، التوزيع... الخ" قيمة الأعباء الثابتة المدمجة تساوي قيمة التكاليف الحقيقية مضروبة في معامل التحميل².

¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرحيبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة 3، جامعة الكويت، 2004، ص 371.

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

ثانياً/ طريقة التكلفة المتغيرة (الحدية): إن هذه الطريقة تقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط، والتي ترتبط بحجم الإنتاج وحجم المبيعات، وتستبعد عناصر التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف يتحملها حساب الأرباح والخسائر¹.

كما يمكن تعريف قائمة التكاليف المتغيرة كمايلي:

قائمة التكاليف المتغيرة (الحدية): بموجب هذه القائمة يتم تحميل المنتج النهائي التام الصنع وآخر المدة تحت التشغيل بالتكاليف المتغيرة فقط، وذلك لأن هذه التكاليف جاءت من أجل هذا الإنتاج، بحيث تزداد بزيادته وتنخفض بإنخفاضه، فتتضمن التكاليف المتغيرة كافة العناصر المباشرة مثل مواد مباشرة وأجور مباشرة... الخ، بالإضافة إلى الجزء المتغير فقط من التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل مواد غير مباشرة متغيرة... الخ².

ثالثاً/ طريقة التكلفة المباشرة: تُعد هذه الطريقة من إحدى طرق حساب التكاليف الجزئية لأنها تتطلب تحقيق التمييز بين الأعباء المباشرة والأعباء الغير مباشرة، بمعنى أنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا الأعباء المباشرة سواءً كانت ثابتة أو متغيرة³، بحيث تتكون التكلفة المباشرة المحملة للتكاليف من:

- الأعباء المخصص لها مباشرة، والتي غالباً ما تتعلق بالأعباء المتغيرة.
- الأعباء التي يمكن ربطها لهذه التكلفة بدون غموض، فبعض هذه الأعباء ثابت وبعضها متغير.

رابعاً/ طريقة التكلفة الهامشية: تتمثل هذه الطريقة في الفرق بين مجموع أعباء الإستغلال للإنتاج وبيع حجم منتج معين، أو مجموع أعباء الإستغلال لهذا الحجم مضاف إليه أو منخفضاً منه وحدة واحدة⁴ وتنقسم التكلفة حسب هذه الطريقة إلى:

- التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية: وهي عادة توزع إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة للإستعمال في التحليل.
- تكلفة إنتاج هامشية: وهي التي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي استلزمها إنتاج وحدة إضافية.
- تكلفة توزيع هامشية: وهي التي تمثل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية وغالبا تكون في المؤسسات التجارية.

¹ نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سبق ذكره، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2013، ص 84.

² محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، 2000، ص 148.

³ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة غير منشورة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 224.

⁴ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية الحامة، الجزء الأول، الجزائر، 1999، ص 179.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية (نظام التكاليف المعيارية)

إن المنشأة تقوم بالرقابة على عناصر التكاليف عن طريق وضع معايير لهذه التكلفة وذلك لمقارنة التكلفة الفعلية بهذه المعايير، حيث أن التكلفة الفعلية التي تحدث في فترة معينة ليس لها أي قيمة دون مقارنتها بأساس معياري، ولذلك فإن الإدارة العليا لا تهتم فقط بمعرفة التكلفة الفعلية، ولكن أيضاً تقوم بتحديد أو معرفة إذا ما وصلت هذه التكاليف إلى مستوى مرضي بالنسبة للمعايير الموضوعه لها أم لا¹.

ويعتبر نظام التكاليف المعيارية أساساً لتقييم التكلفة الفعلية التي حدثت مع معايير محددة مقدماً، حيث أن معايير التكلفة تمثل التكاليف التي ينبغي أن تكون في ظل ظروف الأداء المرضية والممكنة وليس بالضرورة التكلفة التي ينبغي أن تكون في ظل الظروف المثالية، كما أن التكاليف المعيارية تختلف عن التكاليف المقدره مسبقاً حيث أن التكاليف المعيارية تعتبر أكثر دقة لأنها تحدد بطريقة علمية (من خلال دراسة الوقت واستخدام التقديرات الهندسية).

كما يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى زيادة وعي المديرين بالتكاليف لأن إنحرافات التكاليف تظهر في تقارير الأداء، فمعايير التكلفة تعبر عن الحد الأقصى للتكاليف وبالتالي فإن زيادة التكاليف الفعلية عن هذه المعايير يؤدي إلى فحص هذه الإنحرافات والوقوف على أسبابها، كما أن عملية وضع المعايير يمكن أن تساعد في عملية التخطيط لتحقيق كفاءة العمليات عن طريق تحديد العوامل التي تؤثر في عناصر التكاليف وإستقطاب جهود الإداريين والمحاسبين والمهندسين في وضع المعايير وتحقيق التنسيق بينهم لتحقيق أهداف المنشأة.

كما أن هناك ثلاثة أنشطة رئيسية لنظام التكاليف المعيارية تتمثل في:

1. إعداد المعايير: وهي أول خطوة أو مرحلة في نظام التكاليف المعيارية التي يمكن إستخدامها كأساس لقياس وتقييم الأداء، وهذه الخطوات يجب أن تلق العناية والإهتمام حتى يتم وضع معايير يمكن الاعتماد عليها.

2. تجميع التكاليف الفعلية: إن وجود التكاليف المعيارية لا ينفي الحاجة إلى التكاليف الفعلية بل بالعكس هي جزء لا يتجزأ من نظام التكاليف المعيارية والتي يجب أن تكون متاحة لمقارنتها بالتكاليف المعيارية للحصول على ما قد ينشأ من إنحرافات.

3. تحليل الإنحرافات: تحدث الإنحرافات عندما تتغير الإيرادات أو التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية والتي يمكن تحليلها إلى إنحرافات فرعية وذلك لتسهيل التحليل ولزيادة المعلومات المقدمة لمتخذ القرار.

¹ كمال خليفة أبو زيد، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 155.

المبحث الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف:

سنستعرض في هذا المبحث أهم الطرق الحديثة لحساب التكاليف والمتمثلة في:

المطلب الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

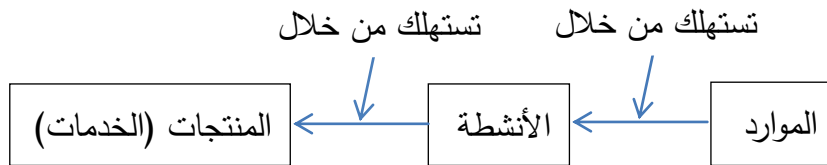
لقد ذُكرت العديد من التعاريف بالنسبة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

أولاً: تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعرف نظام ABC بأنه «مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات، فهو نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين بحيث في الأولى يتم تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أحواض التكلفة والتي تمثل الأنشطة، ثم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها¹».

بمعنى أن هذا النظام يقوم على فكرة توفير الخدمات أو المنتجات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها إقتصادية ولها تكلفة، ومن هذا يتجلى المبدأ الأساسي لهذا النظام في: أن الأنشطة تستهلك التكاليف والمنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة كما هو موضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (05): مخطط يوضح طريقة التكاليف على أساس الأنشطة



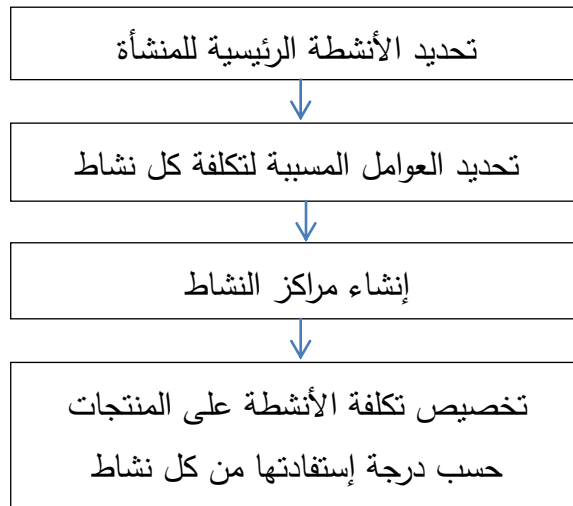
المصدر: سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مرجع سبق ذكره، ص 52.

من خلال الشكل يتضح لنا أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يركز على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي. وبذلك يمكن اعتبار هذا النظام بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة.

¹ سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 51.

ثانياً: خطوات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC: هناك خمس خطوات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC تتمثل في¹:

1. تجميع الأنشطة: تعتبر الخطوة الأولى عند طريقة (ABC) بمثابة التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة وبسبب تعدد هذه العمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات.
 2. تحديد تكلفة النشاط: بعد تجميع الأنشطة بالمؤسسة يتم تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة نشاط.
 3. تحديد مراكز الأنشطة: ويقصد بمركز النشاط المكان الذي تقوم فيه العملية الإنتاجية أي تأدية عمل معين لتحقيق وظائف المنشأة وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.
 4. إختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة.
 5. إختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، ويمكن استخدام الشكل الآتي لتوضيح خطوات نظام ABC
- الشكل رقم (06): خطوات نظام ABC

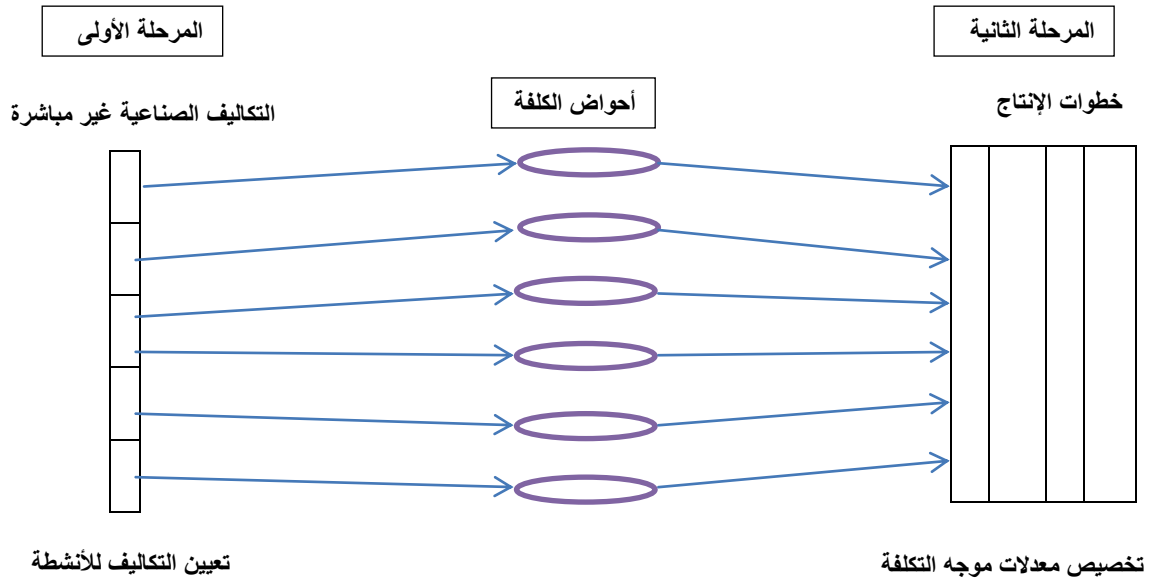


المصدر: أحمد محمد أنوار، شحاته السيد شحاته، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 365.

¹ أحمد محمد أنوار، شحاته السيد شحاته، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003، ص 363.

أي أنه يتم تجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل نشاط، ثم بعد ذلك يتم توزيع تكلفة كل نشاط على المنتجات المستفيدة منه مباشرة حسب درجة إستفادة كل منتج من هذا النشاط، هذا ما يسمى بمسبب التكلفة، فإذا لم يستخدم منتج ما نشاط ما فلا يتحمل أي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط كما هو موضح في الشكل أدناه.

شكل رقم (07): يوضح طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر: نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 277.

المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة

ظهرت أهمية طريقة التكلفة المستهدفة في الصناعات التجميعية أكثر من ظهورها في الصناعات التشغيلية في الشركات الإنتاجية اليابانية خاصة في مجالات تصميم المنتج وتخطيط الإنتاج للأنشطة ما قبل الإنتاج. لذلك يطلق بعض الكتاب أحياناً على التكاليف المستهدفة بتخطيط التكلفة أو بمقايضة تكاليف مشروع معين، وبذلك تعتبر أسلوب تخطيطي للتحسين المستمر للتكلفة بإستخدام مفهوم الإدارة بالأهداف، وهذا أحد أساليب إدارة التكاليف بهدف خفض تكاليف المنتج التشغيلية والمرحلة الإنتاجية طوال دورة حياة المنتج، بدءاً من أنشطة البحوث وتصميم وتخطيط المنتج مروراً بالنشاط الإنتاجي وما بعد الإنتاج من تسويق وتوزيع وخدمات ما بعد البيع للمستهلكين خلال فترة الضمان. وقد اختلف هدف إستخدام هذه الطريقة من شركة لأخرى، حيث نجد المؤسسة تستهدف خفض المستوى الحالي للتكاليف المعيارية عن طريق تحسين الأداء والجودة والتكلفة باستخدام نظم التصنيع الحديثة التي تعتمد على الآلية وهو مفهوم قريب من أسلوب

ضبط الجودة الشاملة. وذلك من خلال أحكام الرقابة على التكاليف بشكل ثابت باستخدام نظم التصنيع المرنة¹.

خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة: تعدد كالاتي²:

1. التخطيط الاستراتيجي والعلمي: في هذه الخطوة يتم تحديد التقديرات طويلة المدى التي تبين أهداف ومردودية كل منتج من مصلحة التخطيط المركزية في المؤسسة، ويُجز هذا المخطط من طرف مكتب الدراسات لإدارة الإنتاج.
2. مخطط الدراسة للمنتجات الجديدة: كل مشروع جديد أو كل تعديل في المنتج الحالي هو موضوع دراسة خاصة بإشراف من رئيس المشروع، في نفس الوقت تقوم المصلحة المركزية لمراقبة التسيير بتقدير التكاليف والتأكد من تحقيق الأهداف المسطرة، ومن ثم حساب مردودية المشاريع على طول حياة المنتجات، ثم يتم اختيار مشاريع المنتجات المربحة.
3. مخطط الأساس لمنتج جديد: بعد إختيار المنتجات من الخطوة السابقة تصبح موضوع دراسة معمقة أكثر، بحيث تحدد الخصائص الأساسية لتعيين التكلفة المستهدفة، ويقوم رئيس المشروع بإحصاء القطع وأوقات التصنيع المهمة، وبذلك يتم تحديد التكلفة المستهدفة التي تقع بين التكاليف المقدرة والمقبولة كما هو موضح في العلاقة الآتية:

$$\text{التكلفة المقبولة} > \text{التكلفة المستهدفة} > \text{التكلفة المقدرة}$$

حيث أن: التكلفة المقبولة تُحدد من المنافسة.

- التكلفة المقدرة: تُحدد بوسائل الإنتاج الحالية والتكنولوجية المستعملة، بحيث تحاول إطرار وعمال المؤسسة الوصول إلى التكلفة المقبولة قدر الإمكان، ثم يتم المصادقة على التكلفة المستهدفة.
4. تصميم المنتج: يضع مكتب الدراسات نموذجاً عن المنتج على أساس التكلفة المستهدفة، وتحديث تغييرات وتعديلات تعتبر ضرورية للوصول إلى التكلفة المستهدفة.
 5. مخطط الإنتاج: بعد تحديد خصائص المنتج الجديد أو المعدل يتم المرور إلى خطوة الإنتاج، وبعد مرور أشهر من عملية الإنتاج تتم المتابعة والتأكد مما إذا تم الوصول للتكلفة المستهدفة المرغوبة أم لا.

¹ مكرم عبد المسبح ياسيلي، نظم التكاليف المعيارية، الناشر المكتبة العصرية، ط3، المنصورة، 2003، ص 29.

² زليخة تفرقنيت، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية، غير منشورة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2005، ص93.

المطلب الثالث: طرق حديثة أخرى لحساب التكاليف

أولاً: نظام ABM: تم تعريف نظام ABM بعدة مصطلحات منها¹:

" حسب هورنجرن وفوستر وداتار أن نظام ABM هو استخدام معلومات التكاليف حسب الأنشطة في تحسين العمليات وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، كما أنه وصف للقرارات الإدارية التي تستخدم معلومات التكاليف حسب الأنشطة لتحقيق رضا المستهلك وتحسين الربحية".

" حسب Hiltom و Maher و Selto يعد نظام ABM كتقييم لأنشطة العمليات من ناحية التكلفة والقيمة لتحديد الفرص الملائمة لأغراض تحسين الكفاءة، وهو النظام الذي يحقق أهدافه بالإعتماد على نظام ABC".

ومما سبق يعرف نظام ABM على أنه أسلوب لإدارة التكلفة وذلك لإستخدامه لبيانات التكاليف الموجودة داخل المؤسسة في إتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتحسين القيمة لدى المستهلك وتحسين الربحية.

1/ خطوات نظام ABM (مراحل): يتضمن نظام ABM ثلاثة مراحل وهي كالتالي²:

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

وبذلك يمكن نظام ABM المؤسسة من إهمال المرحلة الأخيرة من نظام ABC والمتمثلة في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتبني نظام ABM فقط لإدارة التكلفة دون تحديد تكلفة المنتج على أساس النشاط.

وكذا يُمكن من تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة بدون قيمة للمقدرة أكثر في التحكم على تخفيض التكلفة.

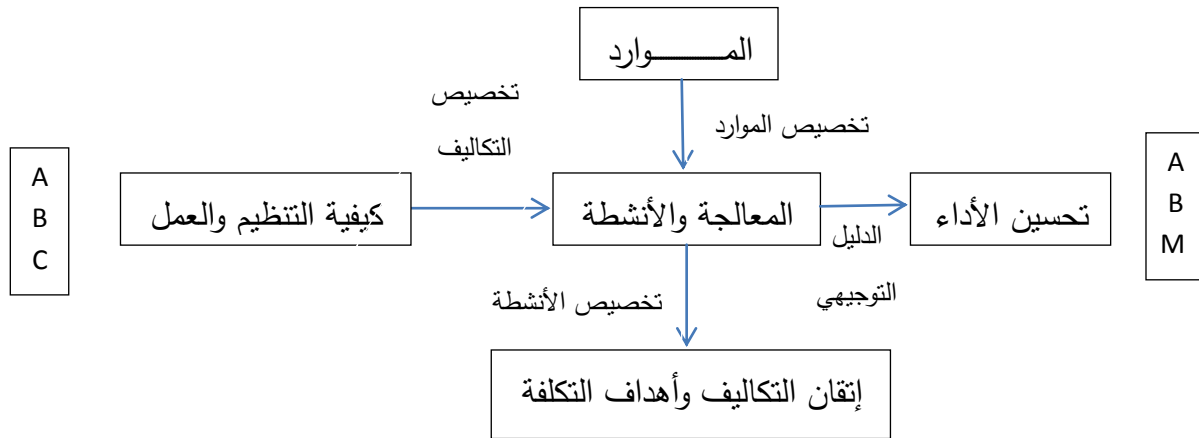
2/ علاقة نظام ABC بنظام ABM: إن نظام ABC هو نموذج للمحاسبة التحليلية ظهر في الولايات المتحدة يعتمد على مدخل التكاليف المقاسة عن طريق تحديد القيمة المضافة والمواد المستهلكة لكل نشاط، وقد إستكملت هذه الطريقة (ABC) بمدخل آخر يسمى الإدارة بالإنشطة ABM، وهذا يعني أن نظام ABM هو تطوير لنظام ABC، وهو يهتم بكيفية زيادة قيمة الأرباح، لذلك فهو يسمح بتحديد مؤشرات الأداء لكل نشاط، وأيضاً تقييم مدى إنجاز الأهداف الموضوعية، ومعرفة الإختلالات والتكاليف الحقيقية وذلك من أجل

¹ علي حازم يونس البامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، غير منشورة رسالة ماجستير، جامعة الموصل، 2010، ص230.

² سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 128.

تحسين مردودية الأنشطة، وبالتالي تكمن أهمية هاذين النظامين (نظام ABC ونظام ABM) في تكوين علاقة بين المنتج والتكاليف مع اعتبار الأنشطة كوسيط¹، كما هو موضح في الشكل الآتي.

شكل رقم (08): يوضح علاقة نظام ABC بنظام ABM



المصدر: ياسين سالمى، الطرق الحديثة لإحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، مرجع سبق ذكره، ص 129.

ثانياً: نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT: يمكن تعريف نظام JIT كما يلي²:

" يعد نظام JIT نظاماً إنتاجياً بالكميات المطلوبة ويكون مبنياً على أساس تحكم دقيق للمخزون من حيث توفر نظام معلوماتي فعال وترتيب دقيق بين العمليات الإنتاجية والموردين". ويعرف أيضاً على أنه " ذلك النظام الذي يتم من خلاله إنتاج كمية محددة في الوقت المحدد، وإذا ما تم الإنتاج في الوقت المحدد والوصول إلى المنتج النهائي كما هو مطلوب من حيث السعر والجودة نصل بذلك إلى المخزون الصفري الذي هو أحد أهم عناصر نظام الوقت المحدد JIT".

وفقاً لهذا النظام تخفيض (JIT) فإن تخفيض التكاليف الإنتاجية يتم من خلال:

- تبني طرق إنتاجية حديثة لتخفيض الزمن اللازم للإنتاج وما يتبعه من ميزات.
- إلغاء الأنشطة الإنتاجية التي لا تمنح المنتج قيمة إضافية.
- الوصول بالفاقد والتالف إلى حد الصفر.
- معرفة عناصر نظام الوقت المحدد بالإضافة إلى ذلك إن تخفيض التكاليف الإنتاجية يحتاج إلى رقابة مستمرة أثناء التنفيذ حتى يتم مقارنة التكاليف الفعلية بصورة مستمرة بما هو مخطط لها.

¹ مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة غير منشورة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 33.

² سناء نايف اليعقوب، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن الحصول على درجة الماجستير، كلية الأعمال قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 16.

ثالثاً: نظام إدارة الجودة الشاملة: يمكن تعريف هذا النظام كالتالي:

"هو نظام إداري يسمح بتوجيه ومراقبة المؤسسة في مجال الجودة، أو هو عبارة عن مجموعة من العناصر المرتبطة أو المتفاعلة التي تسمح بوضع سياسة الجودة وأهدافها"¹.
كما تعرف هذه الطريقة على أنها "عبارة عن أسلوب منهجي موجه يعتمد على آليات العمل الجماعي ومشاركة العاملين في التحسين المستمر للعمليات المختلفة للمؤسسة، وذلك من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة بالإضافة إلى بحوث السوق وأدوات التحليل الكمي لتحقيق رضا العميل وبالتالي البقاء والإستمرارية"².

مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

إن إدارة الجودة الشاملة تتطلب عدة مراحل لتطبيقها وهي كالتالي³:

1. مرحلة التهيئة أو الإعداد: هذه المرحلة عبارة عن مرحلة تحضيرية لتحديد وتوضيح عدد من القضايا أهمها:

• توضيح الزوايا الإستراتيجية.

• تحديد رسالة المؤسسة.

• تحديد الموارد المطلوبة لتنفيذ إدارة الجودة الشاملة.

2. مرحلة الدراسة والتخطيط: بناءً على البيانات التي تم تجميعها في المرحلة الأولى، وفي كون أن المؤسسة

متأكدة من اتخاذ قرار تطبيق إدارة الجودة الشاملة، يتم التخطيط إلى عملية التطبيق وذلك بتشكيل لجنة

إدارة الجودة الشاملة تقوم بإعداد:

• الخطة الأولية للتنفيذ.

• تحديد الموارد المطلوبة للخطة.

• تحديد إستراتيجية التنفيذ.

3. مرحلة التقييم: تتضمن هذه المرحلة تقييم واقع المؤسسة المعنية من حيث:

• دراسة الوضع الحالي للمؤسسة ومن ثم تقييمه بهدف تحديد ما يمكن إعتباره قوة داعمة لتنفيذ مدخل

TQM.

• دراسة وتقييم آراء واتجاهات المستهلكين بصدد التغيرات في بيئة عمل المؤسسة، أي تقييم لما تم تنفيذه

من خطط بهذا المجال.

4. مرحلة التنفيذ: تعتبر هذا المرحلة من أهم مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة، لأنها تعتبر البداية الحقيقية لترجمة

متطلبات TQM على أرض الواقع.

5. مرحلة تبادل الخبرات: في هذا المرحلة وعلى ضوء تنفيذ المراحل السابقة، يتم مناقشة النتائج من خلال

حلقة نقاش تضم جميع العاملين في المؤسسة لتقييم نتائج التطبيق الأولي واتخاذ الإجراءات اللازمة.

¹ منصف ملوك، أثر إشهااء الجودة على أداء المؤسسات الجزائرية، مذكرة منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010، ص 29.

² بوخلوة باديس، أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية، أطروحة غير منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016، ص 10.

³ قاسم نايف علوان، كتاب إدارة الجودة الشاملة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ليبيا، 2005، ص 110.

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى محاسبة التكاليف وطرق حساب التكلفة، والذي من خلاله تم التوصل إلى أن محاسبة التكاليف هي نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات مما جعل لها دور فعال في خدمة أهداف المؤسسة المسطرة من خلال المساعدة في عملية التخطيط وإتخاذ القرار والرقابة على الأداء.

ونظراً للإهتمام البالغ للمدراء بهذه التكاليف ظهرت الحاجة إلى تبني طرق وأساليب حديثة للتحكم أكثر في التكاليف بعدما كانت كل المؤسسات تعتمد على الطرق التقليدية لإحتساب التكاليف، ولكن نظراً للنقائص والعوائق التي تحد من تحقيق الأهداف المرجوة، فقد برزة إلى ضرورة البحث عن طرق جديدة لإحتساب التكاليف لمواجهة الإحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال ومواكبة كل التطورات والتغيرات المستقبلية.

الفصل الثاني:

تقييم الأداء المالي للمؤسسة

تمهيد:

يعتبر تقييم الأداء المالي محور مهماً وأساسياً ويحظى بمكانة عالية لدى المسؤولين الماليين في المؤسسة، وذلك لمساهمته في تحقيق الأهداف المسطرة و معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وتحديد نقاط القوة والضعف، وتقييم الأداء المالي يحدد مدى مكانة المركز المالي للمشروع للوقوف على درجة التوازن، لكن يتوجب على المسير المالي قبل إتخاذ القرارات المالية أن يختار أفضل و أحسن المعايير والمؤشرات التي تعكس الأداء المراد وإعطاءه رؤية واضحة لها، ومن المعايير و المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء المالي نجد التوازن المالي والسيولة والمردودية و غيرها من النسب المالية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول تقييم الأداء المالي

يعد تقييم الأداء المالي ذو الأهمية البالغة في النشاط الاقتصادي ومعرفة نجاح أو فشل المؤسسة الاقتصادية في قراراتها وخططها لأن الأداء المالي المستقبلي يتوقف على حسن تسيير الأداء المالي الحالي. ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتسليط الضوء على مصطلح تقييم الأداء المالي وانطلاقاً من تحديد الإطار المفاهيمي له وأهميته وأهدافها.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي

من خلال هذا سنقوم بعرض الإطار النظري للأداء، والأداء المالي.

أولاً: تعريف الأداء: لقد عرف الأداء بعدة تعاريف منها

عرف Pollit " الأداء من خلال معايير الكفاءة، الفاعلية الاقتصادية وقد تبين أن هذه المعايير لا يمكن تحقيقها معاً، لأن من المحتمل أن يؤدي إلى تعظيم الجانب الاقتصادي إلى التقليل من الفاعلية، ولتحقيق الكفاءة الأعلى، ومن المحتمل أن يكون هناك إنفاق أكبر".¹

وعرف A.kherkhem: الأداء بأنه يدل على: " تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة".²

أما مصطلح الكفاءة: تعني الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة أي الوسائل وليس الغايات.

ومصطلح الفعالية: فتعني القدرة أو القابلية على إنجاز الأهداف أي ترتبط بالغايات وليس الوسائل.³

من خلال هذين التعريفين يمكن القول إن الأداء وهو تحقيق الأهداف والمهام والخطط المسطرة بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة، بمعنى أدق الأداء هو الكفاءة والفعالية معاً.

ثانياً: تعريف الأداء المالي

لقد أجمع معظم الباحثين على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي التي تعرف على بأنها سلسلة من الأساليب المالية التي يمكن إستخدامها لتحديد قوة المنشأة أو ضعفها، وتستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي والمتوقع ومعرفة نواحي

¹ فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للطباعة والنشر، ط1، عمان، 2000، 222.

² الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد السابع، الجزائر، 2009/ 2010، ص218.

³ خضير كاظم حمود، ياسين كاسب الخرشنة، إدارة الموارد البشرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 2، عمان، 2009، ص 149.

الاختلاف ويؤدي التحليل المالي إلى تعظيم قيمة المنشأة من خلال قيامها بالتشخيص الإيجابي (نقاط القوة) والسلبية (نقاط الضعف) لأدائها الماضي.¹

وهناك من يربط الأداء المالي بالأهداف فيعرفه بأنه "انعكاس لقدرة وقابلية المؤسسة على تحقيق الأهداف، أو يعرفه بدلالة النتيجة بغض النظر عن الوسائل المستخدمة بأنه: النتيجة النهائية لنشاط المؤسسة.²

كما عرف الأداء المالي يعرف على أنه قياس لمدى إنجاز الأهداف من خلال استخدام المقاييس المالية.³

من خلال تعاريف يمكن القول إن الأداء المالي هو آلية تمكن من نجاح المؤسسة في الاستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

ثالثاً: تعريف تقييم الأداء المالي

يعرف تقويم الأداء المالي عن تقديم حكماً ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لإدارة المنظمة وعلى طريقة الإستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة، وبمعنى حرفي يعتبر تقويم الأداء المالي للمنظمة قياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفاً.⁴

أن عملية تقييم الأداء المؤسسة هي تكشف عن أهمية للإدارة وذلك للسببين التالية:

- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الفعالية.
 - تحديد أهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة.
- كما عرف تقييم الأداء المالي بأنه تلك العملية المستمرة التي يمكن من خلالها تحديد مدى كفاءة وفاعلية الفرد، وفقاً للمعايير المحددة سلفاً واتخاذ القرارات المناسبة في مجالات الموارد البشرية.⁵

من خلال هذين تعريفيين يمكن القول إن تقييم الأداء المالي هو عملية يتم من خلالها قياس نتائج الأداء المالي للمؤسسة على ضوء المعايير الموضوعية سلفاً بغرض تحديد الانحرافات عن تلك المعايير واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها، وذلك باستخدام مجموعة من المقاييس والمؤشرات المالية.

¹ فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل النشر والتوزيع، ط2، عمان، 2003، ص 234.

² ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة - مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، 2009، ص 131.

³ ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2009، ص 134.

⁴ السيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات أعمال التحديات الراهنة، دار المريح للنشر، الرياض، 2000، ص 38.

⁵ نور الدين حاروش، إدارة الموارد البشرية، دار للطباعة والترجمة والتوزيع، ط 1، الجزائر، 2011، ص 85.

المطلب الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي في المؤسسة

يشكل تقييم الأداء المالي أهمية بالغة للمؤسسات، و يمكن توضيح هذه الأهمية من خلال النقاط التالية:¹

1. يوفر تقييم الأداء المالي معلومات حول سير العمليات في المؤسسة لتحقيق الأهداف، وبالتالي يساعد على تركيز الجهود صوب تحقيق الأهداف وإتخاذ القرارات السليمة.
2. يساهم تقييم الأداء المالي في تحسين الإتصالات الداخلية في المؤسسة بين الموظفين، وكذلك الإتصالات الخارجية مع العملاء، فهذا يؤدي إلى تكوين مناخ إيجابي داخل المؤسسة يؤثر إيجابا على العمليات التي تتم داخلها وخارجها.
3. تقديم صورة واضحة حول تكاليف تنفيذ البرامج والأنشطة أول بأول.
4. يمكن أن يبين تقييم الأداء المالي أن المؤسسة تحقق أهداف إجتماعية وتقدم حلول للعديد من المشاكل الإجتماعية بالإضافة إلى تلبية العديد من الحاجات والمطالب الإجتماعية.
5. يساعد تقييم الأداء المالي في وضع الخطط التدريبية وإختيار لبرامج التدريبية المناسبة وكذلك تحديد الأقسام والأفراد الذين هم بحاجة إلى تدريب.
6. المساعدة في إندماج وانخراط الموظفين في المؤسسة.
7. إن عملية تقييم الأداء المالي تؤدي إلى تحقيق فوائد كثيرة للمؤسسة، حيث أنها توفر مدخلاً واضحاً للتركيز على الخطة الإستراتيجية للبرنامج فضلاً عن غاياته ومستوى أدائه، كما أن التقييم يوفر آلية معينة لرفع التقارير حول أداء برنامج العمل.
8. يُمكن تقييم الأداء المالي من تركيز الإهتمام على ما يجب إنجازه ويحفز المؤسسات على توفير الوقت والموارد والطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف، كما أن التقييم يوفر التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف، وإذا ما كانت النتائج تختلف عن الأهداف يكون بمقدور المؤسسة أن تعمل على تحليل الفجوات الموجودة في الأداء وإجراء التعديلات التي تعيدها إلى مسارها المنشود.
9. ن تقييم الأداء المالي يؤدي إلى تحسين إدارة المنتجات والخدمات وعملية إيصالها إلى العملاء.
10. يُمكن تقييم الأداء المالي من الحصول على صورة واضحة حول فاعلية وكفاءة البرامج والعمليات والأفراد.

¹ بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة " المعمل الجزائري الجديد للمصبرات -NCA Rouiba ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص90.

المطلب الثالث: أهداف تقييم الأداء المالي للمؤسسة

تهدف عملية تقييم الأداء المالي تحقيق ما يلي:¹

- الوقوف على مستوى إنجاز الأنشطة في الوحدة الاقتصادية.
- الكشف عن مواصلة الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية.
- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في نشاط الوحدة الاقتصادية عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يضطلع به، وذلك بقياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الانتاجية وتحديد انجازاته سلبا وإيجابا.
- الوقوف على مدى كفاءة إستخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة وتحقق عائد أكبر بتكاليف أقل ونوعية جيدة.
- تسهيل تحقيق تقييم شامل للأداء على مستوى الإقتصاد الوطني، وذلك بالإعتماد على نتائج التقييم الأدائي لكل مشروع وصولا للتقويم الشامل.
- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشراتنا في المسار الصحيح بما يوازن بين الطموح والإمكانات المتاحة.

¹ مجيد الكرخي، تقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية بإستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 32.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي ومراحل تقييمه

تتأثر عملية تقييم الأداء بعوامل داخلية وخارجية وتمر بأربع مراحل مكملة لبعضها البعض.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

هناك عدة عوامل تؤثر على الأداء المالي ومؤشرات والنسب المالية، وتنقسم إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية.¹

أولاً -العوامل الداخلية: تواجه المؤسسة مجموعة من العوامل الداخلية التي تؤثر على أدائها المالي وربحياتها، هذه العوامل يمكن لإدارة المؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد المتوقع، والتكاليف والمصروفات، ومن أهم هذه العوامل:

- الرقابة على تكلفة للحصول على الأموال.
- الرقابة على التكاليف.
- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المتاحة.
- إدارة السيولة.
- مؤشرات خاصة بالربحية.

ثانياً -العوامل الخارجية: تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي وربحياتها، ويصعب على إدارة المؤسسة التحكم فيها والسيطرة على هذه المتغيرات، وكل ما يمكنها فعله هو توقع الآثار والنتائج المستقبلية لهذه المتغيرات ومحاولة إعداد الخطط البديلة لمواجهةها في الظروف الفجائية، وأهمها هذه التغيرات:

- التغير التكنولوجي المتوقع للخدمات.
- القوانين والتعليمات والاجراءات التي تطبق على المؤسسات ومنافسة المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع.
- السياسات المالية والإقتصادية للدولة.

¹ شجري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة سونلغاز، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير فرع مالية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2009/2008، ص

المطلب الثاني: مراحل تقييم الأداء المالي في المؤسسة

تتمثل مراحل عملية تقييم الأداء المالي فيما يلي:¹

أولاً: جمع المعلومات الضرورية: تعتبر المعلومات شيء ضروري وموردا أساسيا في عملية التقييم، حيث لا يمكن إتخاذ القرار دون توفر المعلومات الكافية وبالجودة العالية وفي الوقت المناسب، ويمكن الحصول على المعلومات من ثلاث مصادر وهي:

1/ الملاحظة الشخصية: تتمثل في نزول الملاحظين إلى ميدان الأنشطة والملاحظة شخصيا ما يجري فيه، حيث يشعر هنا المسؤولون بالرضا على قيامهم بالملاحظة، فهذه الطريقة تعتبر من أقدم الوسائل للحصول على المعلومة، مع كل هذا توجد فيها عدة عيوب كعدم قدرتها على تقديم معلومات كمية ودقيقة فضلا عن الوقت الكثير الذي تحتاجه الطريقة.

2/ التقارير الشفوية: تتمثل في سلسلة المحادثات واللقاءات التي تتم بين الرئيس ومروؤسيه، حيث يتم من خلالها التعرف على أهم الانجازات والمشاكل التي تعترض مختلف الأعمال، وعموما هذا المصدر من المعلومات أحسن من الملاحظة الشخصية من حيث كم المعلومات وصحتها.

3/ التقارير الكتابية: تقدم التقارير الكتابية معلومات ومعطيات كاملة في شكل إحصاءات مفصلة، ولها عدة أنواع فبعضها وصفية والبعض الآخر إحصائية، ومن مصادر المعلومات الكتابية نجد: الميزانية، جدول حسابات النتائج...إلخ.

ثانياً: قياس الأداء الفعلي: هي المرحلة الثانية من عملية التقييم، حيث تمكن هذه المرحلة المؤسسة من قياس كفاءاتها وفعاليتها، وذلك من خلال إختيارها لمجموعة مؤشرات ومعايير، وعليه فإن قياس الأداء وتقييمه مرهون باختيار المعايير والمؤشرات التي تعكس فعلا الأداء المراد تقييمه.

ثالثاً: مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المرغوب في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي (المحقق) بالأداء المرغوب تحقيقه فيما إذا كان هناك تطابق بينهما أم هناك اختلاف، وبصفة عامة تحدد المؤسسة العناصر التالية كمراجع لمقارنة الأداء: الزمن، أداء الوحدات الأخرى، الأهداف.

رابعاً: دراسة الانحراف وإصدار الحكم

إن عملية المقارنة تفصح عن ثلاث نقاط هي: إنحراف موجب، إنحراف سلبي، إنحراف معدوم، فالأول في صالح المؤسسة كارتفاع الأرباح، إرتفاع حصة السوق إنخفاض التكاليف... أما الإنحراف الثاني فهو ضد

¹ عادل عشي، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2000 / 2002، ص ص29.

المؤسسة كإستهلاك المواد الأولية بكميات تفوق المعيارية، إنخفاض الإنتاجية...أما الانحراف الثالث فليس له تأثير على نتائج المؤسسة، والحكم على الأداء من خلال الانحراف الكلي يعد من الأحكام المضلّة، بل يجب على المسؤولين القيام بتحليل الانحراف الكلي سواء كان موجبا، سالبا أو معدوماً، إن أمكن إلى غاية الوقوف على الأسباب الفعلي للانحراف، لتشجيع ما هو إيجابي ومعالجة ما هو سلبي.

المطلب الثالث: صعوبات تقييم الأداء المالي

تواجه عملية تقييم الأداء المالي العديد من الصعوبات قد تحول دون نجاحها، أهمها: ¹

- صعوبة تحديد نموذج نظري متكامل واضح وعلى درجة من الدقة والموضوعية بسبب اختلاف البيئات التنظيمية وطبيعة أهدافها.
- عدم فعالية مقاييس الأداء الحالية في كشف حالات التعثر والإفلاس التي قد تتعرض لها المؤسسة، لإعتمادها بصفة أساسية على المعلومات المحاسبية.
- تفاعل العوامل والظواهر المتجانسة، مما ينجر عنه صعوبة الفصل بينها لتقييم أداء كل منها على حدة بالإضافة إلى تداخل وتعارض الأهداف.
- صعوبة تحديد الأولويات والجوانب والمتغيرات الأكثر أهمية وإرتباطها بالأداء، فغالبا ما يكون التركيز على قياس العناصر السهلة بدلا من التركيز على قياس القضايا الهامة التي تؤثر على مستقبل المؤسسة.
- سيطرة المقاييس الكمية في عملية القياس نظرا لسهولتها.
- غالبا ما يتم تحديد المقاييس طبقا لسلوك المديرين وتحيزهم الشخصي اتجاه الأهداف قصيرة الأجل والمحدودة على حساب الأهداف الاستراتيجية.
- غياب النظرة الشاملة للمخرجات والنتائج.
- النقص في الكوادر البشرية المدربة للقيام بقياس الأداء.

¹ شأوي صباح، أثر التنظيم الإداري على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بولاية سطيف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: اقتصاد و تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010/2009، ص 225.

المبحث الثالث: معايير ومؤشرات الأداء المالي

يعتبر الاعتماد على المؤشرات والنسب المالية من أنجع الأساليب المستعملة في عملية تقييم الأداء المالي، وهكذا تعددت هذه المؤشرات نظرا لكثرة الإستعمال واتساع دائرة التقييم في المؤسسة إلا أنه مهما كان اختيار مؤشرات الأداء المالي، لا بد لها وأن تعبر عن الأهداف المرسومة للمؤسسة، وقد تتغير هذه المؤشرات مع تغير أهداف العامة للمؤسسة، ويجب أن تكون عاملا أساسيا يعكس نجاح المؤسسة.

المطلب الأول: التوازن المالي

يبحث المسير المالي في المؤسسة على تحقيق الأرباح لتنمية إيرادات المساهمين وذلك بتوفير السيولة النقدية المتوفرة إلى التوظيفات قصيرة الأجل والاستثمارات طويلة الأجل، وهناك عدة مؤشرات يستند عليها المسير المالي لإبراز مدى توازن المؤسسة.

أولاً - تعريف التوازن المالي

"يمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس مال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالإحتفاظ به عبر الفترة المالية، ويستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين إستخدامات الأموال ومصادرها "

من الناحية المالية يتولد التوازن المالي للمؤسسة من خلال التقارب الدائم بين سيولة الاصول و إستحقاقية الخصوم.¹

ثانياً - أهمية التوازن المالي

تظهر أهمية التوازن المالي بالنسبة للمؤسسة من خلال النقاط التالية:²

- يسمح لها بتأمين تمويل إحتياجات الإستثمار الثابت والجاري بأموال طويلة الأجل.
- يبدو كضمان لسداد الديون في الأجل القصير ويحمي بطريقة تلقائية من خطر العسر المالي.
- يكشف تحليله عن درجة الاستقلال المالي تجاه الغير (بصفة خاصة دائني المنظمة).
- يؤدي تحقيقه المتكافئ إلى تخفيف الخطر المالي.

¹ خميس شيخة، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 70.

² السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات أعمال التحديات الراهنة، مرجع سبق ذكره، ص 259.

ثالثاً - مؤشرات التوازن المالي

تتمثل مؤشرات التوازن المالي في ثلاث عناصر هي رأس المال العامل، احتياج رأس المال العامل، الخزينة.

1 _ رأس المال العامل FRng:

يعتبر رأس مال العامل من المؤشرات الأساسية التي تستعين بها المؤسسة في إبراز توازنها المالي في الأجل الطويل، وهناك من يطلق عليها هامش أمان المؤسسة.¹

ويتحدد رأس مال العامل من خلال الفرق بين الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة.²

ويحسب وفق العلاقة التالية:

رأس المال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

أي: رأس المال العامل = (الأموال الخاصة + الديون طويلة الأجل) - الأصول الثابتة

أو: رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل

أي: رأس المال العامل = (قيم الإستغلال + قيم قابلة للتحقيق + قيم جاهزة) - الديون قصيرة الأجل.

- إذا كان رأس المال العامل (موجب): هذا مؤشر لوضع مالي جيد من حيث التوازن المالي، وتعد الحالة العادية لرأس المال العامل والذي يجب تحقيقه، وهذا يعتبر بمثابة تجميد للأموال مما يحملها تكلفة الفرصة البديلة، لذا يتوجب على المؤسسة أن تحدد القيمة المثلى لرأس المال العامل بحيث تضمن تحقيق التوازن المالي وفي المقابل لا تؤثر سلبياً على مردوديتها.
- إذا كان رأس المال العامل (معدوماً): وهي حالة نادرة الحدوث فهي تعد الحالة المثالية لكن هذا لا يعني أنها مناسبة، فهي حالة غير مناسبة لدونها من خطر عدم القدرة على تسديد الديون قصيرة الأجل، لأنها لا تملك مصدر تمويلي مستقبلي.
- إذا كان رأس المال العامل (سالِباً): على المؤسسة تفادي هذه الوضعية فالأموال الدائمة تعد غير كافية لتمويل الأصول الثابتة، لذا يتوجب على المؤسسة البحث عن موارد أخرى لتغطية العجز في التمويل وبالتالي مواجهة الصعوبات وضمان التوازن المالي.³

¹ مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص31.

² حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 182.

³ نويلي نجلاء، إستخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص المحاسبة، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2015/2014، ص120.

2 - احتياج رأس المال العامل (BFRng):

يعرف إحتياج رأس المال العامل على أنه رأس المال العامل الذي يلزم المؤسسة لمقابلة الديون قصيرة الأجل المستحقة لنفس المدة، أو هي عبارة عن الإحتياجات الصافية لدورة الاستغلال.¹

كما يعرف إحتياج رأس المال العامل في دورة نشاط المؤسسة عليه أن يعطي مخزونها ومدينوها (إحتياجات الدورة) بالديون قصيرة الأجل (موارد الدورة).²

ويحسب وفق العلاقات التالية:

احتياج رأس مال العامل = احتياجات الدورة - موارد الدورة

إحتياج رأس مال العامل = (الأصول المتداولة - قيم الجاهزة) - (ديون قصيرة الأجل - سلفات مصرفية)

ومن ضمن الحالات نجد:

- إذا كان $BFRng > 0$ (سالب) يعاب على المسيرين أن هناك موارد مالية متاحة فائضة لم تستخدم في دورة الإستغلال لتوسع نشاط المؤسسة.

- إذا كان $BFRng < 0$ (موجبة) فيعاب على المسيرين أن هم لم يبحثوا على موارد مالية مادام ضمان التسديد موجود والمتمثل في كبر بعض المخزونات والحقوق، خاصة وأن بعض موارد المالية منخفض أو منعدم التكلفة ويساهم بشكل بارز في زيادة حركية وسرعة نشاط دورة الاستغلال.

- إذا كان $BFRng = 0$ يساوي الصفر دلت على حسن تغطية الاحتياجات بالموارد.

الـخـزينة (T):

تعد الخزينة من أهم المقاييس التي يتم بها قياس السيولة المالية في المؤسسة الإقتصادية، إذ تعبر الخزينة عن القيم المالية السائلة التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة لمواجهة إحتياجاتها اليومية، فهي تنتج إما عن صافي القيم الجاهزة بإستثناء السلفات المصرفية أو الفرق بين رأس المال وإحتياجات رأس المال العامل، أي القيمة السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة بطرح إحتياجات رأس المال العامل من الهامش.³

¹ اسماعيل عرجاجي، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001، ص 16.

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

³ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير تحليل مالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص 29.

عرف أن الخزينة لها دور أساسي في تسيير السيولة، ويظهر التضارب بوضوح بين السيولة والربحية، فزيادة قيمة الخزينة تزيد من مقدار المؤسسة على تسديد المستحقات بسرعة، ويتبدد معها مشكل وفاء المؤسسة بالتزاماتها نحو دائئنها.¹

كما تعرف خزينة المؤسسة بأنها مجموعة الأموال التي في حوزتها لمدة دورة إستغلالية، أي ما تستطيع التصرف فيه فعلاً من مبالغ سائلة خلال دورة.² ويتم حساب الخزينة كما يلي:

$$\text{الخزينة} = \text{خزينة الأصول} - \text{خزينة الخصوم}$$

$$\text{الخزينة} = \text{القيم الجاهزة} - \text{السلفات المصرفية}$$

$$\text{الخزينة} = \text{رأس مال العامل} - \text{إحتياجات رأس مال العامل}$$

ومن ضمن الحالات نجد:

إذا كان $0 < T$ هذا يعني أن المؤسسة تحتفظ بسيولة جامدة غير مستخدمة في دورة الإستغلال وهي وضعية حسنة.

- إذا كان $0 > T$ وضعية سيئة، هذا يعني أن المؤسسة أكتفت بسيولة اللازمة فقط، كان مفضل حيث توافق بين توظيف السيولة الجاهزة في دورة الإستغلال وتسديد المستحقات التي أنقض أجلها.

- إذا كان $0 = T$ نقصان قيمة الخزينة معدومة أو ما دون الصفر، أي أن المؤسسة فضلت توظيف السيولة في دورة الاستغلال بدل إبقائها جامدة وبالتالي زيادة الربحية.

المطلب الثاني: السيولة

الغرض من إيجاد السيولة هو الوقوف على مقدار الأصول المتداولة على مسايرة إستحقاقية الديون القصيرة الأجل ضمن الخصوم، وتمثل سيولة المؤسسة مؤشراً مهماً لتقييم أدائها المالي.

أولاً - تعريف السيولة:

أن نسبة السيولة من النسب التي يتم من خلالها الحكم على سيولة المنشآت وقدرتها على سداد الديون قصيرة الأجل.³

¹ مبارك لسوس، التسيير المالي، مرجع سبق، ص35.

² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير تحليل مالي، نفس مرجع، ص 51.

³ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط2، 2011، ص

كما تعرف السيولة عن قدرة المؤسسة على مواجهة إلتزاماتها القصيرة الأجل المتوقعة منها والغير المتوقعة عند إستحقاقها.¹

إذن يمكن القول إن الإدارة المالية تلجأ إلى نسب السيولة للحكم على مدى قدرتها في تسديد ما عليها من إلتزامات مستحقة في تواريخ استحقاقها.²

ثانياً - أهمية السيولة:

تهتم المؤسسة بالسيولة بغرض أداء الإلتزامات قصيرة الأجل عند حلول أجل الإستحقاق، لأن التوقف عن أداء هذه الإلتزامات يؤدي إلى الإضرار بالمساهمين، حيث يترتب على ذلك التأثير على الأوضاع المالية المستقبلية للمؤسسة وبذلك نخلص إلى نقص السيولة على ثروة المساهمين.³

ثالثاً - مؤشرات السيولة:

تتمثل مؤشرات السيولة في ثلاثة مؤشرات هي: السيولة العامة والسيولة المختصرة والسيولة الجاهزة.

1/ نسبة السيولة العامة: تبين هذه النسبة مدى تغطية الأصول المتداولة بكل مكوناتها بما فيها البطيئة

التحول إلى سيولة (قيم الإستغلال المتمثلة في المخزونات) والسريعة التحول إلى سيولة (القيم القابلة للتحقق) والسائلة (القيم الجاهزة) والديون قصيرة الأجل.

وتكتب العلاقة كما يلي: نسبة السيولة العامة = (الاصول المتداولة / الديون قصيرة الاجل)

إذا تساوت هذه النسبة السيولة العامة أكبر من 1 كان رأس المال العامل الصافي إيجابياً، وإذا تساوت هذه النسبة مع 1 فهذا يعني أن المؤسسة لديها رأس مال عامل الصافي معدوم، وإذا كانت أقل من 1 فهي في حالة سيئة أو خطيرة وعليها أن تراجع هيكلها المالي بزيادة الديون طويلة الأجل أو رأسمالها الخاص أو تخفيض ديونها القصيرة وزيادة أموالها المتداولة.

2 / نسبة السيولة المختصرة: وهي أكثر دقة من الأولى وتبين هذه النسبة مدى تغطية كل الديون قصيرة الاجل بواسطة الحقوق، خاصة في المؤسسات ذات المخزون بطيء الدوران ولا يجب ان تكون هذه النسبة كبيرة وفي حد لها الحد الأدنى 0.3 و الحد الأقصى وهو الضمان 0.5.

وتحسب بالعلاقة التالية:

¹ حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 182

² مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار أجنادين للنشر والتوزيع، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ط 1،

2006، ص 24.

³ عبد الغفار حنفي، اساسيات التمويل والإدارة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 254.

نسبة السيولة المختصرة = ((قيم قابلة للتحقيق + قيم جاهزة) / مجموع الديون قصيرة الأجل)

3/ نسبة السيولة الجاهزة (الحالية): وبواسطتها نقارن بين مبلغ السيولة الموجودة حالياً تحت تصرف المؤسسة في أي وقت، وبين الديون قصيرة الأجل، فمن العقلانية أن تقل هذه النسبة عن 1 أي لا تترك أموال سائلة بدون إستعمال في أصول أخرى لتحقيق مردود من ورائها وحدود هذه النسبة هي (0.2 و 0.3).

وتحسب بالعلاقة التالية: نسبة السيولة الجاهزة = (القيم الجاهزة / مجموع الديون قصيرة الأجل).¹

المطلب الثالث: المردودية

المردودية معيار مهم لتقييم أداء المؤسسة الإقتصادية، وتعبر عن قدرة وسائل المؤسسة على تحقيق نتائج جيدة، فالمردودية هي العلاقة بين النتائج التي تحققها المؤسسة والوسائل المستخدمة في ذلك، فقياسها يسمح للمسيرين بمعرفة كفاءة ورشد المؤسسة في إستخدام مواردها.

أولاً- تعريف المردودية:

تعرف المردودية بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح نتيجة لإستخدام رأس مالها في نشاطها الإستغلالي.²

كما تعرف على انها الربحية المؤسسة التي تمثل في المردودية المتأتية في إستخدام عنصر من العناصر المحركة لنشاط المؤسسة وهي معيار مهم لتقييم الأداء الإقتصادي لها، فقياسها يسمح للمسيرين بمعرفة كفاءة المؤسسة في إستخدام مواردها.³

ثانياً- أهمية المردودية

وتتجلى أهمية المردودية في:

- تعتبر المردودية أهمية إقتصادية ومالية وإجتماعية وسياسية ولها دور في ربحية المؤسسة.
- المردودية ذات أهمية بالغة في إتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بتطوير المؤسسة وتنميتها.
- تكمن أهمية المردودية في إكتشاف ومعرفة نقاط الضعف والقوة.
- المردودية تعتبر عملية هامة للمؤسسة لتصحيح الإنحرافات بسرعة وفي وقت قصير.
- المردودية تعالج النشاط المالي خلال الفترة الزمنية المحددة للنشاط.

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير تحليل مالي، مرجع سبق ذكره، ص56.

² عادل عشي، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص81.

³ اقسام عمر، التسيير المالي المععمق، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة السنة الثالثة، علوم تجارية تخصص مالية، السنة أولى ماستر تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2015، ص 29.

ثالثاً- مؤشرات المردودية

تتمثل مؤشرات المردودية في المردودية الإجمالية، الإقتصادية، المالية، التجارية.¹

1 -المردودية الإجمالية: لتقييم مردودية مؤسسة ما نقارن بين كل من رقم الأعمال الصافي مع الإمكانيات الموضوعة تحت تصرف المؤسسة للحصول على هذا المردود، وتحسب بالطريقة التالية:

$$\text{نسبة رأس المال الدائم} = \text{رقم الأعمال الصافي} / \text{إجمالي رأس المال الدائم}$$

$$\text{نسبة رأس المال الخاص} = \text{رقم الأعمال الصافي} / \text{رأس المال الخاص}$$

2 -المردودية الإقتصادية: تهتم بالنشاطات الرئيسية للمؤسسة وتستبعد النشاطات الثانوية وذات الطابع الإستثنائي، لتقيس مدى مساهمة الأصول الإقتصادية في تحقيق النتيجة الإستغلالية. وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة المردودية الإقتصادية} = \text{نتيجة الإستغلال بعد الضريبة} / \text{الأصول الإقتصادية}$$

3-المردودية المالية: هي عبارة عن مساهمة كل وحدة نقدية مستثمرة من الأموال الخاصة في تحقيق النتيجة الصافية. وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة المردودية المالية} = \text{النتيجة الصافية} / \text{الأموال الخاصة}$$

4-المردودية التجارية: تهتم بتقييم نشاط المؤسسة وذلك بمقارنة رقم الأعمال والنتيجة المحققة، إذ يتطلب على المؤسسة الحصول على الربح. وتحسب وفق العلاقة:

$$\text{نسبة المردودية التجارية} = \text{النتيجة الصافية} / \text{رقم الأعمال}$$

¹ اقسام عمر، التسيير المالي المعمق، نفس مرجع، ص 32.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بتقييم الأداء المالي، وذلك من خلال ثلاث مباحث الأول عرض فيه مفاهيم عامة حول تقييم الأداء المالي، والثاني العوامل المؤثرة على تقييم الأداء المالي ومراحل تقييمه، أما الثالث فعرض فيه معايير ومؤشرات تقييم الأداء المالي.

ومن خلال ذلك يمكن القول إن عملية تقييم الأداء المالي من أهم العمليات داخل المؤسسة، وهي تساعد المؤسسة على إكتشاف نقاط الضعف والقوة وكشف الإنحرافات ومحاولة علاجها، وتساعد عملية تقييم الأداء المؤسسة في التعرف على مركزها المالي، ثم محاولة تقديم نتائج وإقتراحات للمؤسسة، وصولاً إلى تقديم حكم على تحسين الوضعية المالية.

كما يتأثر تقييم الأداء بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية، وتتم عملية تقييم الأداء بالإعتماد على جملة من المعايير والمؤشرات والنسب التي من خلالها يمكننا إستخلاص النتائج حول الأداء لهذه المؤسسة، ومن أهمها مؤشرات التوازن المالي وكذا النسبة المتعلقة السيولة والمردودية وهي تزيد المسيرين والمحللين بجملة من المعلومات تفيد في اتخاذ قرارات مالية واستراتيجية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة توات موتورز بأدرار

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لمحاسبة التكاليف وتقييمها للأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية سيكون هذا الفصل تطبيق لما تم التطرق إليه في الفصلين النظريين، من خلال تطبيق البعض من الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وتحديد مدى إمكانية توفير البيانات لإسقاطها، والتي من خلالها يتم تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة التطبيقية بحيث ستكون الدراسة الميدانية في مؤسسة " توات موتورز " .

وسنقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية، حيث سيتم التطرق في المبحث الأول إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني سينطوي على تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة على خلاف نظام التكاليف التقليدية المنتهجة من طرف المؤسسة وكذا التطرق إلى مختلف مؤشرات تقييم الأداء المالي، أما المبحث الثالث تتم فيه المقارنة ما بين المنتهجة وطريقة (ABC) وتحديد أيهما أدق في توزيع التكاليف بالإضافة إلى تقييم الأداء المالي لمؤسسة توات موتورز من خلال هذه المقارنة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

فتحت المؤسسة أبوابها بتاريخ 02 /12 /2006 كان هدفها يومها توفير احتياجات المواطن الصحراوي من سيارات وقطع الغيار للسيارة، وتحقيق رغباته وارضائه، كما كان السعي جاهداً ولا يزال متواصلاً في تحقيق خدمات ما بعد البيع.

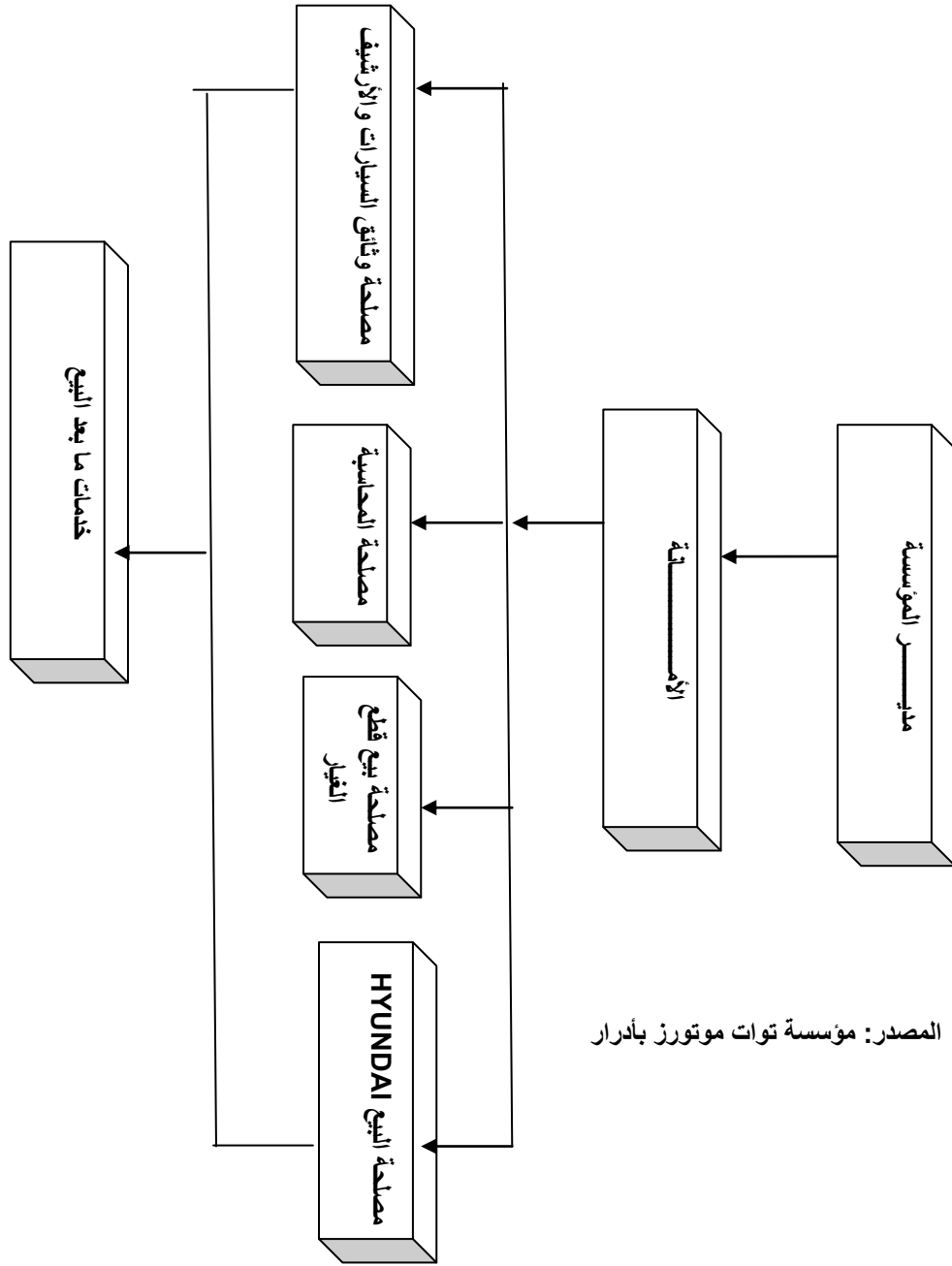
المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتعريفها

هي مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، مقرها الاجتماعي بالحي الغربي طريق بربع أدرار، تاريخ بداية نشاطها 2006/12/02، والمحل الثانوي لها هو قطع الواد تمنراست، مسير المؤسسة هو محمد ابن أحمد حماوي، النشاط التجاري لها هو تجارة بالتجزئة للسيارات الجديد، بالسجل التجاري رقم: 0882532 ب 06 قطع الغيار الأصلي وخدمات ما بعد البيع.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توات موتورز بأدرار

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي الخاص بمؤسسة توات موتورز من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (09): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: مؤسسة توات موتورز بأدرار

المطلب الثالث: شرح هيكل المؤسسة

مدير المؤسسة¹:

وهو المسؤول الأول والمباشر على المؤسسة عموماً، له كل الصلاحيات في إصدار الأوامر والتعاملات التي تندرج تحت سقف مبيعات المؤسسة. كما أن له اتصالاته الخاصة مع رؤساء ومدراء مؤسسة الأم المنتجة.

كل خلل أو سوء فهم أو تعطيل في تسليم مادة ما أو خلاف يرجع إلى مدير المؤسسة ليفصل فيه. كما أن عائدات المؤسسة يستلمها بشكل مباشر من الأمانة وهو حر في التصرف بها. يحرص مدير المؤسسة على تنظيم اجتماعات أسبوعية لدراسة المشاكل والخروج بمقترحات وحلول لجل العراقيل التي تتعرض لها المؤسسة أو المستخدمين في ظل عملية البيع أو المعاملات بصفة مطلقة.

الأمانة (السكرتارية):

لها مكتب محاذ لمكتب المدير، يقوم المستخدم المكلف بالسكرتارية بالتنسيق بين الإدارة ومصالح البيع والمستودع وخدمات ما بعد البيع، بالمكتب خزانة مصفحة تحوي مفاتيح كل السيارات والعتاد المتواجد خارج المؤسسة أو بالمستودع مرقمة ومنسقة بشكل منظم في الخزانة بحيث لا يصعب على أي مستخدم استخراج مفتاح معين من بين المفاتيح.

للأمانة دور هام في إيصال التعليمات بشكل هرمي من المدير إلى مستخدمي المصالح المعنية في المؤسسة والعكس بالنسبة للمبادرات والاقتراحات من مستخدمي المصالح إلى المدير، كما أن عائدات المبيعات تستلم من مستخدمي المصالح إلى الأمانة وبدورها هذه الأخيرة تسلمها إلى المدير، كما أن للأمانة أربعة مصالح وهي كالاتي:

1.2/ مصلحة مبيعات علامة HYUNDAI²:

تقوم هاته المصلحة بجميع المعاملات المتعلقة بالعلامة HYUNDAI. حيث أن العلامة المذكورة لديها مكتب خاص يقوم الزبون على مستواه بجميع الإجراءات بدءاً من إيداع ملف أو طلب شراء السيارة إلى غاية نهاية الإجراءات وتسليم السيارة المعنية للزبون.

يقوم المستخدم المكلف بعلامة HYUNDAI بإعطاء كل المعلومات المتعلقة بالشراء للزبون بما في ذلك الحرص على حسن الاستقبال وتوفير الصور وقوائم المبيعات والأسعار للعلامة HYUNDAI، حيث أن للمستخدم روائف خاصة يستعملها للاحتفاظ بالصور وجداول الإرسال وأوصال الطلبات وغيرها من الوثائق المتعلقة بالشراء في العلامة HYUNDAI.

¹ مقابلة شخصية مع مسير المؤسسة السيد حماوي محمد يوم 2017/01/12 على الساعة 09:30

² مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة المبيعات السيد سليمان عبد القادر يوم 2017/01/13 على الساعة 11:00

كما أن المستخدم في علامة HYUNDAI مكلف بإصدار فواتير نموذجية للزبائن المودعين ملفاتهم على مستوى مكاتب ANSEJ, CNAC, ANGEM وحتى البنوك بصفة عامة.

يقوم المستخدم في العلامة HYUNDAI بمتابعة ومسايرة الأخبار والتعاملات وإصدارات السيارات والأسعار الجديدة وحتى المعارض الوطنية إذا سطر لها برنامج وهذا عبر الإيميل والمواقع الإلكترونية والاتصالات عبر الهاتف أحياناً.

يحوز المستخدم في علامة HYUNDAI على جهاز كمبيوتر يحوي برنامجاً خاصاً يقوم من خلاله بتدوين كل معلومات الزبون المطلوبة في عملية الشراء أو إصدار الفواتير، وكذا كل معلومات المادة المراد شراؤها أو المراد إصدار فاتورة عنها.

تضم هاته المصلحة جميع وثائق السيارات التي بيعت منذ دخول المؤسسة قيد الخدمة إلى الآن من ملفات لأصحاب البيع بالتقسيط والبيع الكاش.

تعتمد المصلحة تقنيات تسهل على المستخدم سهولة الوصول إلى أي ملف بأبسط طريقة فالزبون يبقى مرتبطاً بهاته المصلحة حتى أخذ واستكمال آخر الوثائق المتعلقة بسيارته.

2.2/ مصلحة المحاسبة:

هي تقنية تركز على مبادئ تستعمل لتحليل وضبط العمليات المالية، وكذلك لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة اعتماداً على المستندات المبررة لها، في حين تكمن أهمية هذه المصلحة في:

- التزويد بكافة المعلومات اللازمة للمعنيين الذين لهم مصلحة سواء من الداخل أو خارج المؤسسة، سواء على شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية.
- تشكل وسيلة إثبات قانوني لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية.
- رصد ومتابعة حركية الحسابات والأموال لتلبية ضرورات النظام القانوني.

2.3/ مصلحة بيع قطع الغيار:

تحوز هذه المصلحة على توفير مختلف قطع الغيار للزبون، كما أن للمستخدم الصلاحيات في إصدار الفواتير النموذجية بمختلف صيغها في جميع مواد البيع، كما يقوم المستخدم بإعطاء كل المعلومات المتعلقة بالشراء للزبون بما في ذلك الحرص على حسن الاستقبال.

2.4/ مصلحة وثائق السيارات والأرشيف:

نقوم على مستوى هذه المصلحة بالاحتفاظ بنسخة لكل ملفات الزبائن كأرشيف وتكون العودة للأرشيف على حسب الحاجة لاقتضاء الضرورة. كما تصنف الملفات في روائف منظمة ومرتبّة بأرقام تسلسلية بحيث لا يصعب على المستخدم إخراج أي ملف يُعنى بالمراجعة أو النظر، وعلى هذا الأساس للمصلحة مكتب خاص يسهر على الاعتناء بهذه العملية مستخدم له من الكفاءة القدر الكافي لتحمل مسؤولية تنظيم الملفات والحرص على إنشاء أرشيف لكل ملف.

للمستخدم جهاز كمبيوتر يقوم بتصنيف الملفات فيه بمساعدة برنامج خاص يمكنه من تنظيم الملفات بأرقام تسلسلية، كما يمكنه من ضبط عملية الشراء إدارياً (الشراء بالكاش أو عبر المؤسسة الوطنية للاستثمار أو المؤسسة الوطنية لتشغيل الشباب).

المستودع:

تقوم على مستوى المستودع بجمع السيارات، بحيث يتم فيه إيقاف وتصنيف كل المواد بشكل منظم على شكل صفوف، كل صف يمثل نوعية معينة من السيارات، هذا العمل يقوم به مستخدم يكلف بالمستودع، كما يقوم نفس المستخدم بمهام تسليم مفاتيح السيارة للزبون بعدما تتم مراقبة جميع اللاكسوارات التابعة للسيارة

خدمات ما بعد البيع:

تضم هذه المصلحة مجموعة من العمال لهم خبرة في صيانة، غسل وتشحيم السيارات، ونظراً لواقع أن جميع المواد المسوّقة لها ضمان مدة معينة عادةً تكون بين السنتين "02" أو 100000 كلم سير فإن المؤسسة تضمن صيانة كل مادة مسوّقة من قبلها خلال هذه المدّة المتفق عليها كضمان على عاتق المؤسسة وهذا ما يقوم به مستخدمو هذه المصلحة، كما يقوم المستخدمون باستبدال الزيوت والعناية بكل المواد المسوّقة فيما يتعلق بالصيانة.

يرأس هذه المصلحة مستخدم يقوم بالتنسيق بين الزبون والمستخدمون الذين يعملون تحت إمرته كما أنه يكون مسؤولاً على سيارة الزبون كأمانة منذ دخول السيارة المستودع إلى غاية تسليمها إلى صاحب المادة سليمة آمنة ومصّلحة. يقوم هذا الأخير في تدوين كل مادّة دخلت المصلحة لغرض التصليح أو التشحيم في سجل منظم يحوي اسم الزبون واسم المادة ونوعيتها وتاريخ دخولها المصلحة ووقت إصلاحها ونوعية العطب... الخ، كما أنه يؤشر على وصولات يستفيد منها الزبون من جهة وتبقى نسخة كأرشيف يحتفظ بها المستخدم على رأس المصلحة¹.

¹ مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة خدمات ما بعد البيع حماوي بلغيت يوم 2017/01/13 على الساعة 10:00

المبحث الثاني: واقع استخدام محاسبة التكاليف في تقييم الأداء المالي للمؤسسة توات موتورز بأدرار.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى عرض واقع استخدام طرق محاسبة التكاليف من طرف المؤسسة بما فيها الطريقة المتبعة من طرفها (الطريقة التقليدية) وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وواقع تقييم وقياس الأداء المالي فيها.

المطلب الأول: واقع استخدام الطريقة التقليدية لمحاسبة التكاليف من طرف مؤسسة توات موتورز

سنقوم في هذا المطلب بتحديد مختلف التكاليف بالطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة (الطريقة التقليدية)، يقوم مكتب المحاسبة التابعة لمؤسسة توات موتورز بتحديد مختلف التكاليف لكل نوع من السيارات بالطريقة التقليدية، وبما أن مؤسسة توات موتورز لم تخصص ثمن بيع واحد لنفس نوع السيارة، ولكي تحصل على كلفة كل سيارة قامت بجداء ثمن السيارة الواحدة في عدد السيارات التي بيعت بنفس الثمن وب نفس الطريقة تتم كل السيارات، ثم يقوم بجمعها وقسمتها على العدد الإجمالي للسيارات المباعة من نفس النوع، وذلك بغرض الحصول على متوسط ثمن بيع السيارة الوحدوي لتتم قسمت هذا الأخير على 1.075* من أجل الحصول على الكلفة الوحدوية بالطريقة التقليدية، ومن خلال فواتير البيع لمؤسسة توات موتورز لسنة 2015 تم إستنتاج الجدول التالي والخاص بثمان بيع كل نوع من السيارات محل الدراسة.

الجدول رقم(03): يوضح ثمن السيارة ونوعها وعددها

الرقم	نوع السيارة	العدد	الثمن (دج)
1	Accent	11	1.025.641,03
		19	1.042.735,04
		2	1.008.545,01
		1	991.452,99
		2	974.358,98
		4	914.529,92
		4	870.128,03

* نسبة هامش الربح المطبقة من طرف المؤسسة.

1.011.880,33	1	l10	2
829.059,83	3		
2.471.794,87	1	SantaFe	3
2.487.179,99	1	TUCSON	4
51.647.944,04	49	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

أولاً: تحديد مختلف التكاليف لسيارة Accent بالطريقة التقليدية:

من خلال الجدول أعلاه نقوم بتحديد كلفة سيارة Accent الوحدوية وذلك من خلال الخطوات التالية:

- تحديد متوسط ثمن بيع سيارة Accent من خلال العملية التالية:

$$\text{متوسط ثمن البيع} = (2 \times 1.008.545,01) + (19 \times 1.042.735,04) + (11 \times 1.025.641,03) + (4 \times 870.128,03) + (4 \times 914.529,92) + (2 \times 974.358,98) + (1 \times 991.452,99) +$$

$$= 43.189.909,86 \text{ دج}$$

- ثم نقوم بتحديد ثمن البيع الوحدوي لسيارة Accent من خلال العملية التالية:

$$\text{ثمن البيع الوحدوي} = 43 / 43.189.909,86 =$$

$$= 1.004.416,51 \text{ دج}$$

- ثم تحديد الكلفة الوحدوية لسيارة Accent بالطريقة التقليدية:

$$\text{الكلفة الوحدوية} = 1.075 / 1.004.416,51 =$$

$$= 934.340,94 \text{ دج}$$

بحيث تتضمن الكلفة الوحدوية لسيارة Accent تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة. ولتحديد التكاليف

المباشرة والتكاليف الغير مباشرة نتبع الخطوات التالية:

- تحديد التكاليف غير المباشرة بالإعتماد على جدول حسابات النتائج لسنة 2015 الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة* بحيث نقوم بالعملية التالية:

$$\text{التكاليف غير المباشرة} = (1.143.187 + 140.000 + 2.223.525 + 44.788 + 9.522) = 3.561.022 \text{ دج.}$$

ومن خلال إجمالي التكاليف الغير مباشرة نقوم بتحديد التكلفة غير مباشرة الوحدوية من خلال العملية التالية:

$$\text{التكلفة غير المباشرة الوحدوية} = 49 / 3.561.022$$

$$= 72.673,92 \text{ دج}$$

- تحديد التكاليف المباشرة الوحدوية لسيارة Accent من خلال العملية التالية:

التكاليف المباشرة لسيارة Accent = الكلفة الوحدوية لسيارة Accent – تكلفة الغير مباشرة الوحدوية لسيارة Accent

$$\text{تكلفة المباشرة الوحدوية} = 934.340,94 - 72.673,92$$

$$= 861.667,02 \text{ دج.}$$

ثانياً: تحديد مختلف التكاليف لسيارة I10 بالطريقة التقليدية: من خلال الجدول رقم 01 الخاص بأثمان بيع السيارات نقوم بتحديد كلفة سيارة I10 الوحدوية وذلك من خلال الخطوات التالية:

- تحديد متوسط ثمن بيع سيارة I10 من خلال العملية التالية:

$$\text{متوسط ثمن البيع} = (1 \times 1.011.880,33) + (3 \times 829.059,83)$$

$$= 3.499.059,82 \text{ دج}$$

$$\text{ثمن البيع الوحدوي للسيارة I10} = 3.499.059,82 / 4$$

$$= 874.764,95 \text{ دج}$$

- تحديد الكلفة الوحدوية لسيارة I10 بالطريقة التقليدية من خلال العملية الموالية:

$$\text{الكلفة الوحدوية لسيارة I10} = 1,075 / 874.764,95$$

$$= 813.734,84 \text{ دج}$$

لتحديد التكاليف المباشرة والغير مباشرة لسيارة I10 نتبع مايلي:

- تحديد التكاليف المباشرة الوحودية لسيارة I10 من خلال العملية التالية

$$72.673,92 - 813.734,84 = \text{I10 تكلفة المباشرة لسيارة}$$

$$= 741.060,92 \text{ دج}$$

أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة الوحودية تبقى نفسها لكل نوع من السيارات محل الدراسة في الطريقة التقليدية فقط.

ثالثاً: تحديد مختلف التكاليف لسيارة **SANTAFE** بالطريقة التقليدية:

بما أن لدى مؤسسة توات موتورز سيارة واحدة فقط من نوع **SANTAFE** فإن ثمن البيع الوحودي للسيارة هو 2.471.794,87 دج.

- ولتحديد كلفة السيارة نقوم بالعملية التالية:

$$1.075 / 2.471.794,87 = \text{SANTAFE كلفة سيارة}$$

$$= 2.299.344,06 \text{ دج}$$

من خلال تحديد كلفة سيارة **SANTAFE** نقوم بتحديد التكاليف المباشرة والغير مباشرة وذلك باتباع مايلي:

$$72.673.92 - 2.299.344,06 = \text{SANTAFE تكلفة المباشرة لسيارة}$$

$$= 2.226.670.14 \text{ دج}$$

رابعاً: تحديد مختلف التكاليف لسيارة **TUCSON** بالطريقة التقليدية:

كذلك هذا النوع من السيارات لدى مؤسسة توات موتورز واحدة فقط وبالتالي:

$$\text{ثمن البيع السيارة هو } 2.487.179,49 \text{ دج}$$

- ولتحديد كلفة سيارة **TUCSON** نقوم بالعملية التالية:

$$1.075 / 2.487.179,49 = \text{TUCSON كلفة سيارة}$$

$$= 2.313.655,34 \text{ دج}$$

من خلال كلفة سيارة **TUCSON** نقوم بتحديد التكاليف المباشرة والغير مباشرة للسيارة:

بالنسبة للتكلفة الغير المباشرة تبقى نفسها أي 72.673,92 دج.

أما للتحديد التكلفة المباشرة للسيارة نقوم بالعملية التالية:

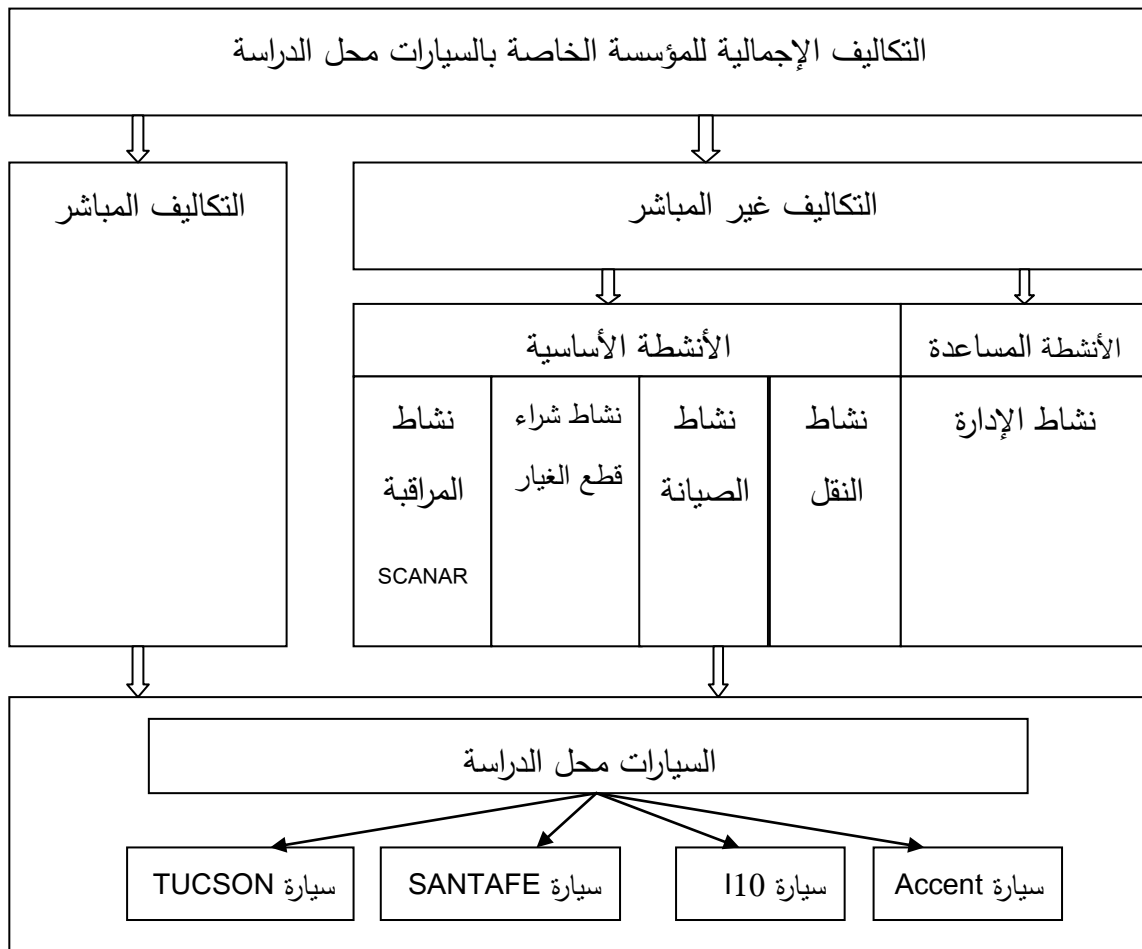
$$72.673,92 - 2.313.655,34 = \text{TUCSON تكلفة مباشرة للسيارة}$$

$$= 2.240.981,42 \text{ دج}$$

المطلب الثاني: واقع استخدام الطريقة الحديثة " نظام (ABC) " لمحاسبة التكاليف على السيارات محل الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بتحديد مختلف التكاليف بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وذلك تماشياً مع ما تم دراسته في الجانب النظري من خطوات منتهجة في تطبيقه ويمكن إيضاح هذه الآليات في المخطط الآتي:

الشكل رقم (10): يوضح تكاليف مؤسسة توات موتورز على حساب نظام (ABC)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

أولاً. تحديد أنشطة مؤسسة " توات موتورز " لبيع السيارات أدرار

نظراً لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلاً عن تعقدها سنحاول إختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق نظام (ABC)، ومن تم تحديد المسببات التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على السيارات محل الدراسة ويمكن إيضاح هذه الأنشطة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4): تحديد أنشطة مؤسسة توات موتورز ومسببات تكلفة كل نشاط

المراقبة SCANAR	شراء قطع الغيار	الصيانة	النقل	الإدارة	الأنشطة البيان
43	16	5	43/7	12	سيارة Accent
4	2	1	4/7	3	سيارة I10
1	0	0	1/7	0	سيارة SANTAFE
1	0	0	1/7	0	سيارة TUCSON
عدد مرات الفحص (49 مرة)	عدد القطع المشترتات (18 قطعة)	عدد مرات الصيانة (6 مرات)	عدد مرات النقل (7مرات)	عدد العمال (15 عامل)	مسبب التكلفة
194,32	7.464,66	123.529,16	20.000	76.212,46	الكلفة الوحديية للتشاط
9.522	44.788	2.223.525	140.00	1.143.187	الكلفة الإجمالية للتشاط

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات من وثائق المؤسسة

ثانياً. تحديد تكاليف الأنشطة

كما رأينا في الجانب النظري أن نظام (ABC) يركز على التكاليف غير المباشرة ولتحديدها يجب تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط داخل المؤسسة محل الدراسة، كما هو موضح في الجدول رقم " 02 " أعلاه.

- تحديد التكاليف غير المباشرة: لتحديد قيمة التكاليف غير المباشرة نقوم بالعملية التالية:

قيمة التكلفة غير المباشرة = مجموع تكلفة أنشطة المؤسسة

$$\text{التكلفة غير المباشرة} = 9.522 + 44.788 + 2.223.525 + 140.000 + 1.143.187$$

$$= 3.561.022 \text{ دج}$$

أما بالنسبة لقيمة التكاليف المباشرة هي نفسها لكل نوع سيارة وهي كالتالي:

$$\text{Accent} = 861.667,02 \text{ دج.}$$

$$110 = 741.060,92 \text{ دج.}$$

$$\text{Santafe} = 2.226.670,15 \text{ دج.}$$

$$\text{Tucson} = 2.240.981,42 \text{ دج.}$$

ثالثاً. تحديد معامل التحميل لكل نشاط:

بحيث معامل التحميل = تكلفة النشاط / عدد مسبب التكلفة.

- تحديد معامل النشاط الإدارة = تكلفة نشاط الإدارة / عدد مسببات تكلفة النشاط

$$= 15 / 1.143.187$$

$$= 76.212,46 \text{ دج.}$$

- تحديد معامل التحميل لنشاط النقل = تكلفة نشاط النقل / عدد مسببات تكلفة النشاط

$$= 7 / 140.000$$

$$= 20.000 \text{ دج.}$$

- تحديد معامل التحميل لنشاط شراء قطع الغيار:

$$\text{معامل التحميل} = 18 / 2.223.525 =$$

$$= 123.529,16 \text{ د.ج.}$$

- تحديد معامل تحميل نشاط الصيانة:

$$\text{معامل التحميل} = 6 / 44.788 =$$

$$= 7.464,66 \text{ دج}$$

- تحديد معامل تحميل نشاط المراقبة:

$$\text{معامل التحميل} = 49 / 9.522 =$$

$$= 194,32 \text{ د.ج.}$$

رابعاً. تحديد ثمن بيع كل نوع من السيارات محل الدراسة

من خلال قيمة التكلفة المباشرة والتكلفة الغير المباشرة لكل سيارة نقوم بإحتساب ثمن البيع الخاص بكل نوع من السيارات محل الدراسة بإتباع الخطوات التالية:

- تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة حسب نظام ABC لسيارات Accent

تكلفة غير مباشرة = مجموع (تكلفة نشاط وحدوية x عدد مسببات تكلفة كل نشاط).

$$\text{تكلفة غير مباشرة} = (12 \times 76.212,46) + \left(\frac{43}{7} \times 20.000\right) + (16 \times 123.529,16) +$$

$$(43 \times 194,32) + (5 \times 7.464,66)$$

$$= 3.059.552,74 \text{ د.ج.}$$

ومن خلال قيمة التكلفة غير المباشرة حسب نظام (ABC) ل 43 سيارة Accent نستخرج قيمة تكلفة غير المباشرة للسيارة الواحدة من نوع Accent حسب نظام ABC.

التكلفة غير مباشرة الوحدوية = التكلفة غير المباشرة ل 43 سيارة Accent حسب نظام (ABC) / 43.

$$\text{التكلفة غير مباشرة الوحدوية} = 3.059.552,74 / 43 =$$

$$= 71.152,38 \text{ دج}$$

أما بالنسبة للتكلفة المباشرة لنوع سيارة Accent تبقى نفسها من الطريقة التقليدية إلى طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أي بقيمة 861.667,02 دج.

ومن خلال العمليات السابقة وإعتماد المؤسسة هامش ربح بنسبة 7.5 % يمكننا إحتساب ثمن بيع السيارة الواحدة لسيارة Accent وذلك من خلال العملية التالية:

$$\text{ثمن بيع السيارة الواحدة} = (\text{التكلفة المباشرة وحدوية} + \text{التكلفة غير المباشرة}) \times 1.075$$

$$1.075 \times (71.152,39 + 861.667,02) =$$

$$= 1.002.780,86 \text{ دج.}$$

• تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة حسب نظام (ABC) لسيارة I10

تكلفة غير المباشرة لمجموع سيارة I10 = مجموع (تكلفة النشاط الوحدوية x عدد مسببات التكلفة لكل نشاط)

$$\text{تكلفة غير المباشرة} = (3 \times 76.212,46) + \left(\frac{4}{7} \times 20.000\right) + (2 \times 123.529,16)$$

$$+ (1 \times 7.464,66) + (4 \times 194,32)$$

$$= 495.366,27 \text{ دج}$$

ومنه تكلفة غير المباشرة الوحدوية لسيارة I10 = تكلفة غير المباشرة الإجمالية / 4

$$= 495.366,27 / 4$$

$$= 123.841,57 \text{ دج}$$

ومن خلال العمليات السابقة يمكننا إحتساب ثمن بيع كل سيارة من نوع I10 مع العلم أن التكلفة المباشرة وحدوية = 741.060,92 دج.

$$\text{ثمن بيع السيارة الواحدة} = (\text{ت. م. و.} + \text{ت. غ. م. و.}) \times 1.075$$

$$1.075 \times (123.841,57 + 741.060,92) =$$

$$= 929.770,17 \text{ دج.}$$

• تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة حسب نظام (ABC) لسيارة SANTAFE

تكلفة غير المباشرة = مجموع (تكلفة النشاط الوحدوية X عدد مسببات التكلفة لكل نشاط)

$$+ (0 \times 123.529,16) + \left(\frac{1}{7} \times 20.000\right) + (0 \times 76.212,46) =$$

$$(1 \times 194,32) + (0 \times 7.464,66)$$

$$= 3.051,47 \text{ دج.}$$

ومنه ثمن بيع سيارة SANTAFE مع العلم أن تكلفة المباشرة لسيارة تساوي 2.226.670,15 دج هو كالتالي:

$$\text{سعر البيع} = (\text{ت. م.} + \text{ت. غ. م.}) \times 1.075$$

$$1.075 \times (3.051.47 + 2.226.670,15) =$$

$$= 2.396.950,74 \text{ دج.}$$

• تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة حسب نظام (ABC) لسيارة TUCSON:

تكلفة غير المباشرة = مجموع (تكلفة النشاط الوحدوية X عدد مسببات التكلفة لكل نشاط)

$$+ (0 \times 123.529,16) + \left(\frac{1}{7} \times 20.000\right) + (0 \times 76.212,46) =$$

$$(1 \times 194,32) + (0 \times 7.464,66)$$

$$= 3.051,47 \text{ دج}$$

ومنه سعر البيع سيارة TUCSON مع العلم أن التكلفة المباشرة الخاصة بسيارة TUCSON تساوي 2.240.981,42 هو كالتالي:

$$\text{سعر البيع} = (\text{ت. م.} + \text{ت. غ. م.}) \times 1.075$$

$$1.075 \times (3.051.47 + 2.240.981,42) =$$

$$= 2.412.335,35 \text{ دج.}$$

المطلب الثالث: واقع تقييم وقياس مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة توات موتورز

أولاً: إعداد الميزانية المالي المختصرة

سنقوم باستخدام الميزانية المحاسبية المالية للمؤسسة في تقييم الاداء المالي*، دون اجراء أية تعديلات، لأنها معدة وفق النظام المحاسبي المالي؛ وفيما يلي سيتم عرض الميزانية المالية لسنة 2015 لمؤسسة توات موتورز.

الجدول رقم (05): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2015

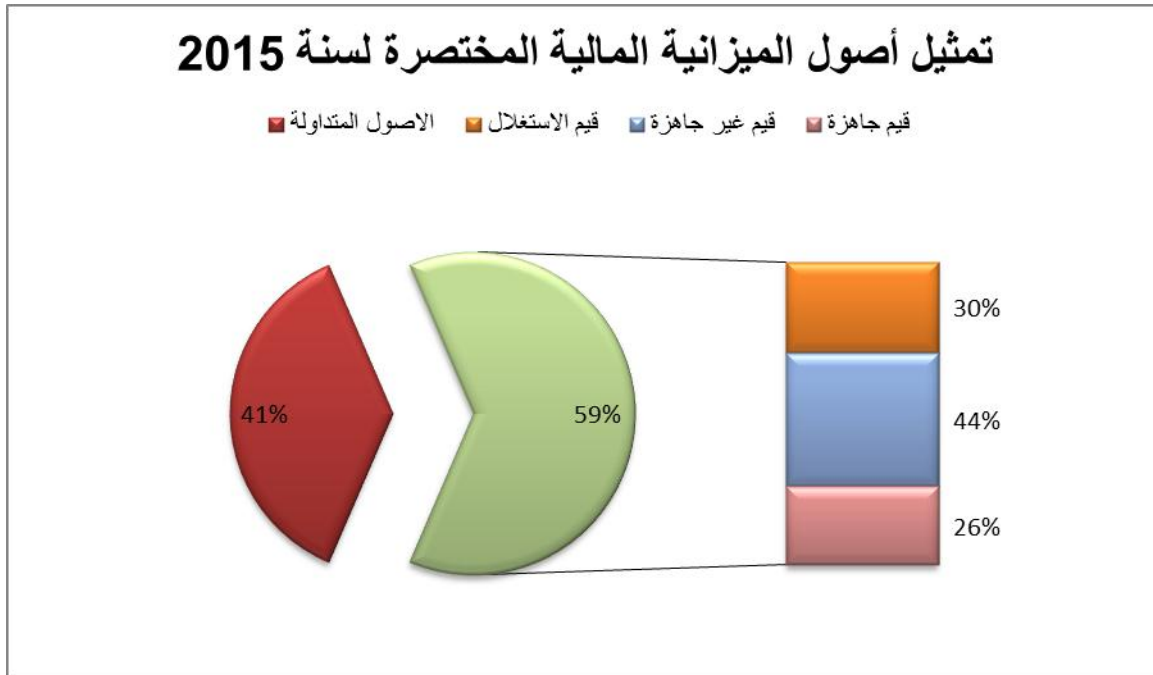
الأصول	المبالغ (دج)	الخصوم	المبالغ (دج)
الاصول الثابتة	5.319.268	الاصول الدائمة	4.071.846
الاصول المتداولة	7.790.344	الموال الخاصة	2941.846
قيم الاستغلال	2.348.205	ديون طويلة الاجل	1.130.000
قيم غير جاهزة	3.427.009	ديون قصيرة الاجل	9.037.767
قيم جاهزة	2.015.131		
المجموع	13.109.613	المجموع	13.109.613

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الكشوفات المالية للمؤسسة

لتسهيل عملية تحليل الميزانية المالية المختصرة سيتم التمثيل البياني لمختلف عناصر الميزانية كما هو موضح في الشكلين التاليين:

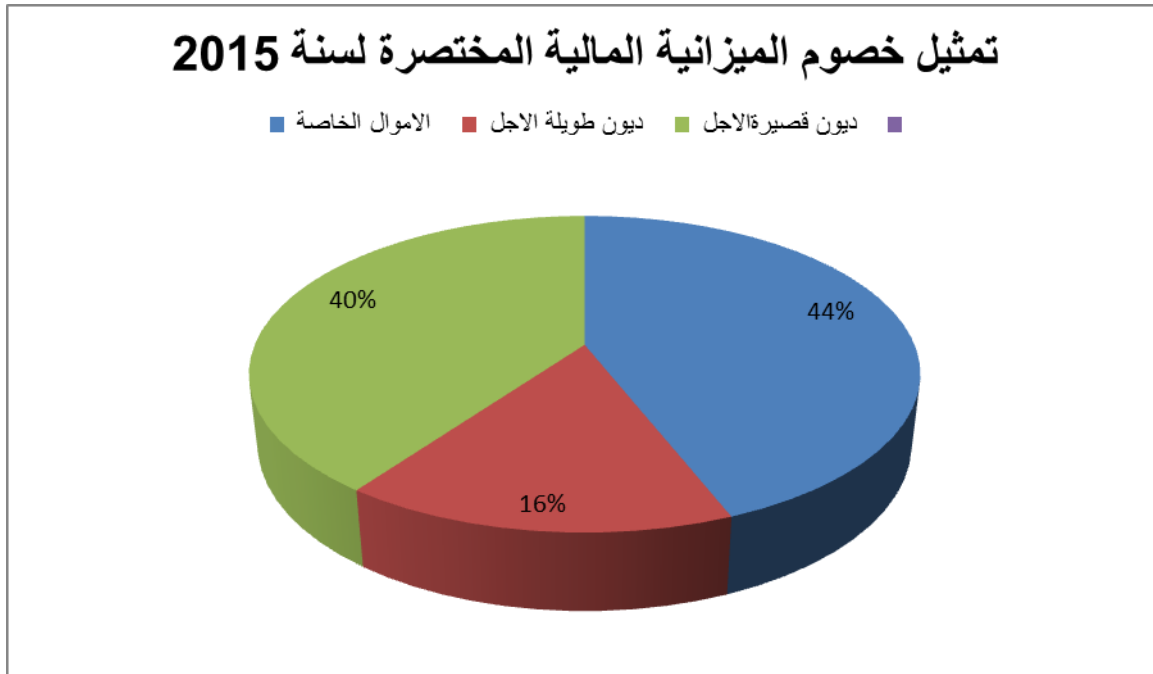
* أنظر الملحق رقم 02، الملحق رقم 03.

الشكل رقم (11) : تمثيل أصول الميزانية المالية المختصرة لسنة 2015



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

الشكل رقم (12): تمثيل خصوم الميزانية المختصرة لسنة 2015



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

من الشكليات اعلاه يمكن مقارنة عناصر الميزانية المالية لسنة 2015، حيث تسمح لنا بتسجيل بعض الملاحظات، ففي جانب الأصول هناك انخفاض في قيمة الأصول الثابتة وكذا ارتفاع الاصول المتداولة بما فيها قيم الاستغلال والقيم الجاهزة والقيم غير الجاهزة اما بجانب الخصوم فلاحظنا أن هناك ارتفاع في قيمة الاموال الخاصة والديون قصيرة الاجل ولاحظنا انخفاض كبير في الديون طويلة الاجل.

ثانياً: تقييم الاداء المالي بمؤشرات التوازن المالي

يوجد هناك عدة مقاييس لقياس التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية كما تطرقنا إليها في الجانب النظري، ويمكن توضيح أهم هذه المؤشرات من خلال الجدول التالي:

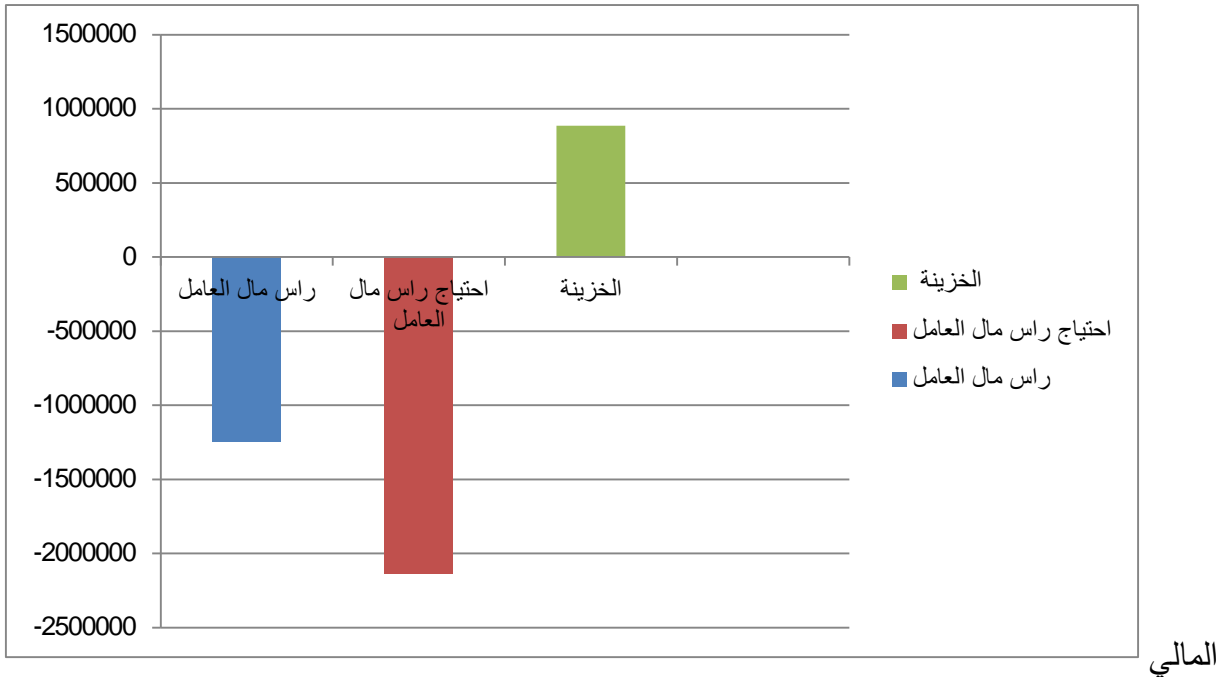
الجدول رقم (06): حساب مؤشرات التوازن المالي للمؤسسة توات موتورز لسنة 2015

الوحدة (دج)

المقياس	العلاقة	المبلغ (دج)
رأس المال العامل	الأموال الدائمة - الأصول الثابتة	-1.247.422
احتياج رأس المال العامل	(الأصول المتداولة - قيم جاهزة) - (ديون قصيرة الأجل - سلفات مصرفية)	-2.132.554
الخبزينة	القيم الجاهزة - سلفات مصرفية	885.131

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

وللتوضيح أكثر سيتم التمثيل البياني لجميع هذه المؤشرات خلال السنة محل الدراسة في الشكل التالي: شكل رقم (13): التوازن



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

من خلال مؤشرات التوازن المالي لميزانية المؤسسة واستنادا إلى الجدول والشكل نستنتج ما يلي:

- نلاحظ ان رأس المال العامل $0 >$ ، وهذا يعني أن الأموال الدائمة غير كافية لتمويل جميع الاحتياجات المالية المتبقية مما يستدعي البحث عن موارد مالية أخرى.
- احتياج رأس المال العامل $0 >$ سالب، وهنا يعاب على المسيرين ان هناك موارد مالية متاحة فائضة لم تستخدم في دورة الاستغلال لتوسع نشاط المؤسسة.
- الخزينة $0 <$ ، هذا يعني أن المؤسسة تحتفظ بسيولة جامدة غير مستخدمة في دورة الاستغلال وهي وضعية حسنة، في حالة وجود فائض في الخزينة.

ثالثاً: تقييم الأداء المالي بمؤشرات السيولة

يمكن توضيح هذه المؤشرات من خلال الجدول التالي:

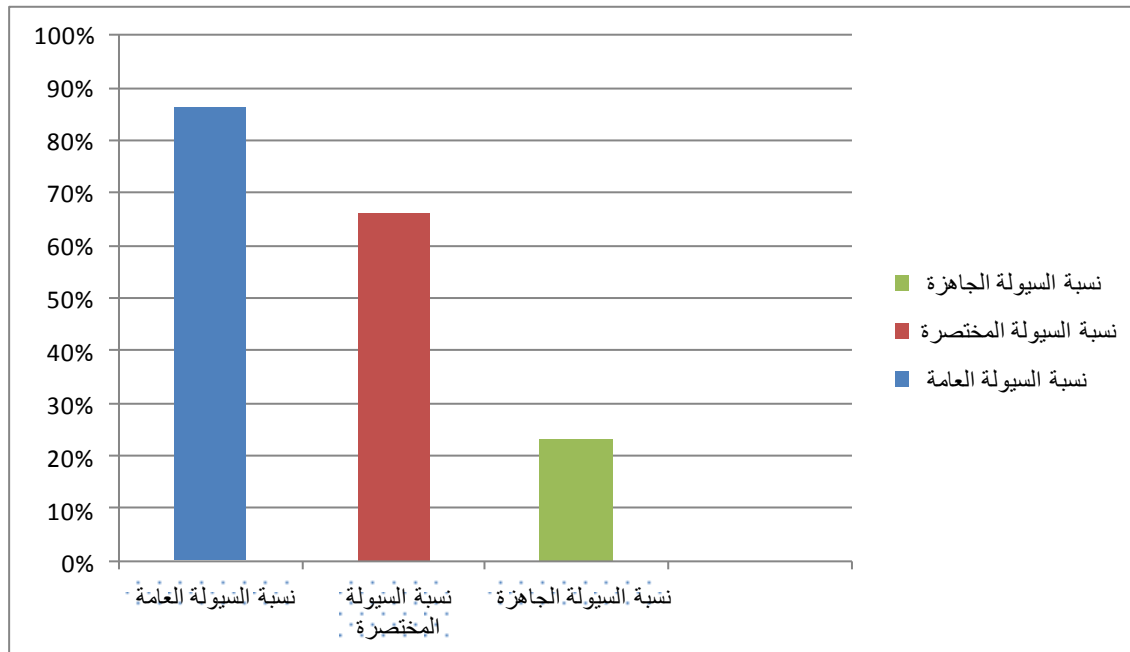
جدول رقم (07): حساب السيولة للمؤسسة توات موتورز لسنة 2015

النسب	العلاقة	المقياس
86.20 %	الأصول المتداولة / ديون قصيرة الاجل	نسبة السيولة العامة
66.21 %	قيم قابلة للتحقيق + قيم الجاهزة / ديون قصيرة الاجل	نسبة السيولة المختصرة
22.30 %	القيم الجاهزة / ديون قصيرة الاجل	نسبة السيولة الجاهزة

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

قبل قراءة هذه المقاييس وتحليلها سنحاول تمثيلها بيانيا في الشكل التالي للتوضيح أكثر:

شكل رقم (14): تمثيل البياني لنسب السيولة لسنة 2015



من خلال الجدول السابق والشكل التوضيحي يستنتج ما يلي:

- نسبة السيولة العامة > 1 ، هذا الحالة سيئة أو خطيرة وعليها أن تراجع هيكلها المالي بزيادة الديون طويلة الاجل او رأسمالها الخاص أو تخفيض ديونها القصيرة أو زيادة أموالها المتداولة.
- نسبة السيولة المختصرة لكي تكون مثالية لابد لها وان تكون محصورة 0.3 و 0.5، وفي هذه الحالة نلاحظ أنها أكبر من 0.5.

- نسبة السيولة الجاهزة تتراوح بين 0.2 و 0.3 اي ان المؤسسة تعتمد على قيمها الجاهزة المتوفرة لديها للوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل.

رابعاً: تقييم الاداء المالي بمؤشر المردودية

يمكن توضيح هذه المؤشرات من خلال الجدول التالي:

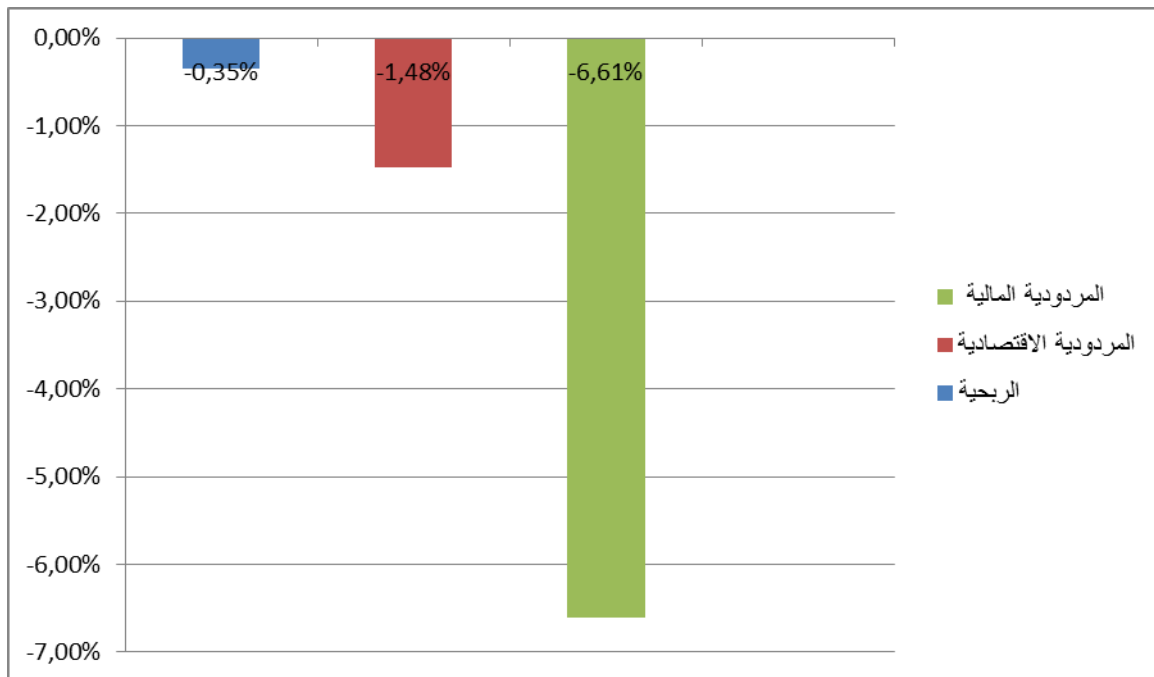
جدول رقم (08): حساب المردودية للمؤسسة توات موتورز لسنة 2015

النسب	العلاقة	المقياس
1.48 - %	النتيجة الصافية / الاصول الاقتصادية * 100	المردودية الاقتصادية
6.61 - %	النتيجة الصافية / الاموال الخاصة * 100	المردودية المالية
0.35 - %	النتيجة الصافية / رقم الاعمال * 100	المردودية التجارية (الربحية)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

ستترجم النتائج المتحصل عليها في هذا الجدول على شكل رسومات بيانية في الشكل التالي:

الشكل رقم(15): تمثيل البياني لمؤشر المردودية للمؤسسة توات موتورز لسنة 2015



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

بالنظر إلى أن انطلاق الفعلي لنشاط المؤسسة كان بداية في سنة 2014 فقط، فقد يفسر هذا النتائج السلبية لمختلف المؤشرات التي تم تقديمها، وهذا يعني ان المؤسسة لم تقم بعد بتغطية كل التكاليف التأسيسية للمشروع.

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي لمؤسسة توات موتورز بالإعتماد على طريقة ABC

سيتم في هذا المبحث عرض لمقارنة الطريقة التقليدية مع الطريقة الحديثة لمحاسبة التكاليف وتقييم الأداء المالي

المطلب الأول: إجراء مقارنة بين الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

بعد محاولة إسقاط طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على السيارات محل الدراسة، يمكن إجراء عملية مقارنة بينها وبين الطريقة المتبعة في المؤسسة.

• المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لسيارة Accent: نحاول إيضاح تكاليف كل سيارة Accent المحسوبة بطريقة المؤسسة وكذا المحسوبة بطريقة نظام (ABC)، وهذا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (09): يبين المقارنة بين الطريقة المطبقة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للسيارة Accent (النتائج مأخوذة بالوحدة)

البيان	الطريقة التقليدية	الطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الفرق
التكاليف المباشرة	861.667,02	861.667,02	0,00
التكاليف غير المباشرة	72.673,92	71.152,389	1.521,53
التكاليف الإجمالية	939.390,94	932.819,41	1.521,53
نسبة هامش الربح 7.5%	70.075,57	69.961,45	114,11
سعر البيع	1.004.416,50	1.002.780,86	1.635,64

المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على النتائج السابقة.

من خلال الجدول رقم (09) نلاحظ أن التكاليف الإجمالية منخفضة بمقدار 932.819,41 دج بتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة، وهذا ما يوضح للمؤسسة أنها المتاجرة في هذا النوع من السيارات يولد لها أرباح واستمرارية في النشاط.

- المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لسيارة I10: نحاول إيضاح تكاليف كل سيارة I10 المحسوبة بطريقة المؤسسة وكذا المحسوبة بطريقة نظام (ABC)، وهذا من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (10): يبين المقارنة بين الطريقة المطبقة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لسيارة I10: (النتائج مأخوذة بالوحدة)

البيان	الطريقة التقليدية	الطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الفرق
التكاليف المباشرة	741.060,92	741.060,92	0,00
التكاليف غير المباشرة	72.673,92	495.366,27	-422.692,35
التكاليف الإجمالية	813.734,84	1.236.427,19	-422.692,35
نسبة هامش الربح 7.5%	61.030,11	92.732,04	-31.701,93
سعر البيع	874.764,95	1.329.159,23	-454.394,28

المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على النتائج السابقة.

من خلال الجدول رقم(10): يلاحظ أن التكاليف الإجمالية مرتفعة بمقدار 1.236.427,19 بتطبيق طريقة أو نظام (ABC) مقارنة بالطريقة المطبقة من طرف المؤسسة، وهذا ما يوضح للمؤسسة أن المتاجرة في هذا النوع من السيارات يحملها تكاليف كبيرة وهذا ما ينتج عنه آثار مستقبلية سلبية للمؤسسة.

- المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لسيارة SANTAFE: نحاول إيضاح تكاليف كل سيارة SANTAFE المحسوبة بطريقة المؤسسة وكذا المحسوبة بطريقة نظام (ABC)، وهذا من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (11): يبين المقارنة بين الطريقة المطبقة وطريقة محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة لسيارة SANTAFE: (النتائج مأخوذة بالوحدة)

البيان	الطريقة التقليدية	الطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الفرق
التكاليف المباشرة	2.226.670,15	2.226.670,15	0,00
التكاليف غير المباشرة	72.673,92	3.051,47	69.622,45
التكاليف الإجمالية	2.299.344,06	2.229.721,61	69.622,45
نسبة هامش الربح 7.5%	172.450,80	167.229,12	5.221,68
سعر البيع	2.471.794,87	2.396.950,74	74.844,13

المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على النتائج السابقة.

من خلال الجدول رقم (11): يلاحظ أن التكاليف الإجمالية منخفضة بمقدار 2.229.721,616 بتطبيق طريقة أو نظام (ABC) مقارنة بالطريقة المطبقة من طرف المؤسسة وهذا ما يوضح للمؤسسة أن المتاجرة في هذا النوع من السيارات يولد لها أرباح واستمرارية لنشاط.

• المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لسيارة TUCSON: نحاول إيضاح تكاليف كل سيارة TUCSON المحسوبة بطريقة المؤسسة وكذا المحسوبة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (12): يبين المقارنة بين الطريقة المطبقة وطريقة محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة لسيارة TUCSON: (النتائج مأخوذة بالوحدة)

البيان	الطريقة التقليدية	الطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الفرق
التكاليف المباشرة	2.240.981,42	2.240.981,42	0,00
التكاليف غير المباشرة	72.673,92	3.051,47	69.622,45
التكاليف الإجمالية	2.313.655,34	2.244.032,89	69.622,45

5.221,69	168.302,46	173.524,15	نسبة هامش الربح 7.5%
74.844,14	2.412.335,35	2.487.179,49	سعر البيع

المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على النتائج السابقة.

من خلال الجدول رقم (12): يلاحظ أن التكاليف الإجمالية منخفضة بمقدار 2.244.032,89

بتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالطريقة المطبقة من طرف المؤسسة وهذا ما يوضح للمؤسسة أن المتاجرة في هذا النوع من السيارات يولد لها أرباح واستمرارية لنشاط.

المطلب الثاني: تفعيل استخدام طرق محاسبة التكاليف في تقييم الأداء المالي لمؤسسة

سيتم في هذا المطلب المساهمة في تطبيق طرق محاسبة التكاليف ومحاولة تبيان أثر تطبيقها في تقييم الأداء المالي من خلال مختلف مؤشرات، واختيار هذه طرق لم يأت بمحض الصدفة بل كانت نتيجة لعدة اعتبارات منها :

- حاولنا مسح جميع أنواع طرق المحاسبة التكاليف فأخذنا طريقة التقليدية وطريقة الحديثة (ABC)

- إن هذه الطرق المختارة تؤثر بشكل ملموس في جميع مؤشرات الأداء المالي، خاصة التي تم التطرق إليها في الجانب النظري.

أولاً: حساب المردودية التجارية: سنقوم بالتركيز على المردودية التجارية لأن النتيجة الصافية ورقم الأعمال تكون له علاقة بالتكاليف، وقد تم حساب هذه المردودية بطريقتين، ففي الأولى اعتمدنا على معطيات الطريقة التقليدية المنتهجة من طرف المؤسسة، وفي الثانية اعتمدنا على معطيات طريقة ABC.

1/ حساب المردودية التجارية بالاعتماد على معطيات الطريقة التقليدية المنتهجة من طرف المؤسسة

* سيارة ACCENT

الربح = سعر البيع الوحدوي - التكاليف

$$= 1.004.416,51 - 934.340,94$$

$$= 70.075,57 \text{ دج}$$

الأرباح = الربح x عدد سيارات

$$= 43 \times 70.075,57$$

$$= 3.013.249,51 \text{ دج}$$

رقم الأعمال = سعر البيع الوحدوي x عدد السيارات

$$43 \times 1.004.416,51 =$$

$$= 43.189.909,93 \text{ دج}$$

* سيارة i10

الربح = سعر البيع الوحدوي - التكاليف

$$813.734,84 - 874.764,95 =$$

$$= 61.030,11 \text{ دج}$$

الأرباح = الربح x عدد سيارات

$$4 \times 61.030,11 =$$

$$= 224.120,44 \text{ دج}$$

رقم الأعمال = سعر البيع الوحدوي x عدد سيارات

$$4 \times 874.764,95 =$$

$$= 3.499.059,80 \text{ دج}$$

* سيارة SANTFE

الربح = سعر البيع الوحدوي - التكاليف

$$2.299.344,06 - 2.471.794,87 =$$

$$= 172.450,81 \text{ دج}$$

الأرباح = الربح x عدد سيارات

$$1 \times 172.450,81 =$$

$$= 172.450,81 \text{ دج}$$

رقم الأعمال = سعر البيع الوحدوي x عدد سيارات

$$1 \times 2.471.794,87 =$$

$$2.471.794,87 \text{ دج} =$$

* سيارة TUCSON

الربح = سعر البيع الوحدوي - التكاليف

$$2.313.655,34 - 2.487.179,49 =$$

$$173.524,15 \text{ دج} =$$

الأرباح = الربح x عدد سيارات

$$1 \times 173.524,15 =$$

$$173.524,15 \text{ دج} =$$

رقم الأعمال = سعر البيع الوحدوي x عدد سيارات

$$1 \times 2.487.179,49 =$$

$$2.487.179,49 \text{ دج} =$$

حساب مؤشر المردودية بطريقة التقليدية: (مجموع الأرباح الكلي / مجموع رقم الأعمال) * 100

$$51.647.944,04 / 3.583.345,00334 =$$

$$0,06938020 * 100 = 6,93 \%$$

2/ حساب المردودية التجارية بالإعتماد على معطيات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

* سيارة ACCENT

الربح = سعر البيع الوحدوي - التكاليف

$$932.819,41 - 1.004.416,51 =$$

$$= 71.597,10 \text{ دج}$$

الأرباح = الربح x عدد سيارات

$$43 \times 71.597,10 =$$

$$= 3.078.675,3 \text{ دج}$$

رقم الأعمال = سعر البيع الوحدوي x عدد سيارات

$$43 \times 100.416,51 =$$

$$= 43.189.909,93 \text{ دج}$$

* سيارة i 10

الربح = سعر البيع الوحدوي - التكاليف

$$864.902,45 - 874.764,95 =$$

$$= 9.862,5031 \text{ دج}$$

الأرباح = الربح x عدد سيارات

$$4 \times 9.862,5031 =$$

$$= 39.450,0124 \text{ دج}$$

رقم الأعمال = سعر البيع الوحدوي x عدد سيارات

$$4 \times 874.764,95 =$$

$$= 3.499.059,80 \text{ دج}$$

* سيارة **SANTAFE**

الربح = سعر البيع الوحدوي - التكاليف

$$2.229.721,61 - 2.471.794,87 =$$

$$= 242.073,26 \text{ دج}$$

الأرباح = الربح x عدد سيارات

$$1 \times 242.073,26 =$$

$$= 242.073,26 \text{ دج}$$

رقم الأعمال = سعر البيع الوحدوي x عدد سيارات

$$1 \times 2.471.794,87 =$$

$$= 2.471.794,87 \text{ دج}$$

* سيارة **TUCSON**

الربح = سعر البيع الوحدوي - التكاليف

$$2.244.032,89 - 2.487.179,49 =$$

$$= 243.146,60 \text{ دج}$$

الأرباح = الربح x عدد سيارات

$$1 \times 243.146,60 =$$

$$= 243.146,60 \text{ دج}$$

رقم الأعمال = سعر البيع الوحدوي X عدد سيارات

$$1 \times 2.487.179,49 =$$

$$= 2.487.179,49 \text{ دج}$$

حساب مؤشر المردودية بطريق الحديثة = (مجموع الارباح الكلي / مجموع رقم الأعمال) * 100

$$= 5.164.794,11 / 3.603.345,1724$$

$$= 100 * 0,069767443$$

$$= 6.97 \%$$

ثانياً: حساب المردودية الإقتصادية:

1/ حساب المردودية الاقتصادية الاعتماد على معطيات الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة

المردودية الاقتصادية = النتيجة الإستغلال بعد الضريبة/ الأصول الإقتصادية * 100

$$= 13109612 / 3.583.345,0035$$

$$= 100 * 0,27333723$$

$$= 27.33 \%$$

والأصول الإقتصادية هي الأصول الثابتة + الأصول المتداولة

$$\text{أي: } 13109616 = 7.790.344 + 5.319.269 \text{ دج}$$

2/ حساب المردودية الاقتصادية بالاعتماد على معطيات طريقة الحديثة (ABC)

$$= 13109616 / 3.603.345,036$$

$$= 100 * 0,27486274 = 27.48 \%$$

ثالثا: حساب المردودية المالية بطريقتين كما يلي:

1/ حساب المردودية المالية الاعتماد على معطيات الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة

$$\text{المردودية المالية} = (\text{النتيجة الصافية} / \text{الأموال الخاصة}) * 100$$

$$= 2.941.846 / 3.583.345,0034$$

$$= 100 * 1,218$$

$$= \mathbf{121,80\%}$$

2/ حساب بالطريقة الحديثة (ABC)

$$\text{المردودية المالية} = 2.941.846 / 3.603.345,1724$$

$$= 100 * 1.2248$$

$$= \mathbf{121.48\%}$$

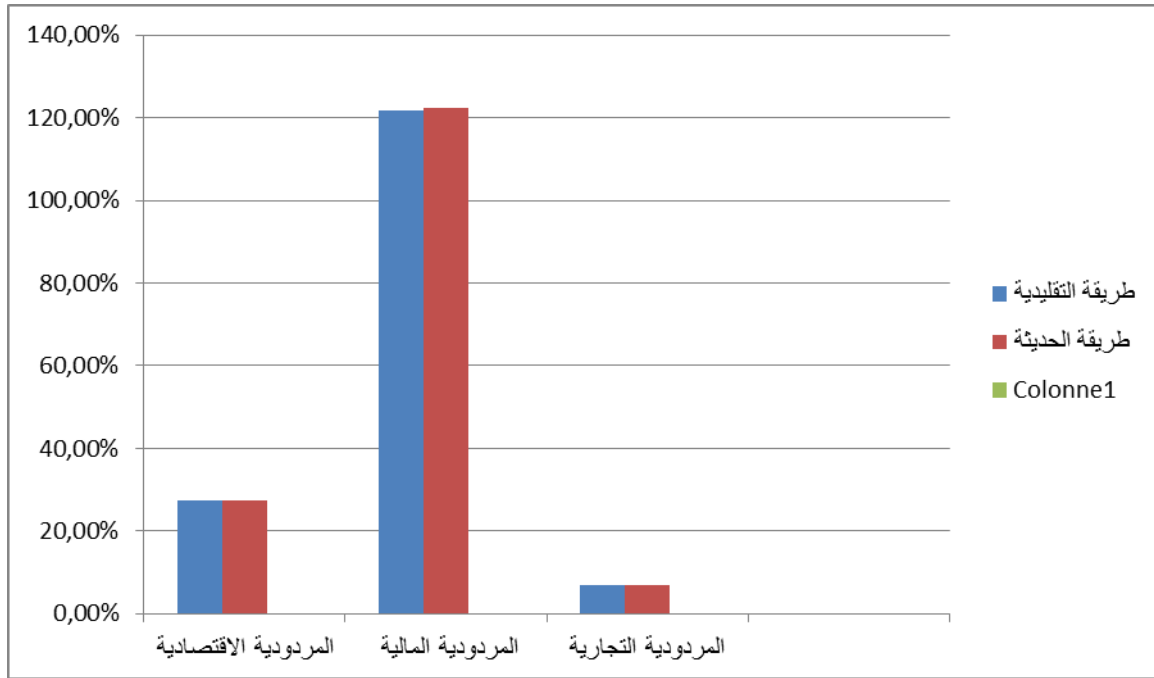
ولقد تم إستخلاص هذه النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم(13): مؤشر المردودية بالطريقة التقليدية والحديثة لسنة 2015

المقياس	العلاقة	طريقة التقليدية	طريقة الحديثة
المردودية الاقتصادية	النتيجة الاستغلال بعد الضريبة / الاصول الاقتصادية x 100	% 27.33	% 27.48
المردودية المالية	النتيجة الصافية / الاموال الخاصة x 100	%121.80	% 122.48
المردودية التجارية	النتيجة الصافية / رقم الاعمال x 100	% 6.93	% 6.97

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الميزانية المالية المختصرة والنتائج السابقة

الشكل رقم (16): التمثيل البياني لمؤشر المردودية بطريقة التقليدية والحديثة لسنة 2015



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على النتائج السابقة

من خلال الجدول والشكل يتضح بأن:

إن ارتفاع نسبة مؤشر المردودية الاقتصادية حسب طريقة (ABC) بالمقارنة مع الطريقة المنتهجة من 27.33% إلى 27.48% في سنة 2015 تدل على أن رؤوس الأموال المستثمرة في المؤسسة أعطت مردودا إيجابيا.

أما بالنسبة لمؤشر المردودية المالية ارتفاع من 121.80% إلى 122.48% في سنة 2015، وهذا الارتفاع كان بسبب انخفاض قيمة الأموال الخاصة مقارنة بارتفاع قيمة الديون طويلة وقصيرة الاجل.

كما أن نسبة مؤشر المردودية التجارية إرتفاعا من 6.93% إلى 6.97% في سنة 2015 وهذا الارتفاع كان بسبب النتيجة الصافية.

ما سبق يمكن ملاحظة أن انتقال المؤسسة من الطريقة المنتهجة (الطريقة التقليدية) إلى طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تكون نتائجها إيجابية وهذا ما يعود بالنفع على المسيرين والمساهمين على حد سواء، وهذا ما يدل على تقييم الأداء المالي الجيد لهذه المؤسسة.

المطلب الثالث: نتائج الدراسة الميدانية

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة توات موتورز تبين لنا أن هذه المؤسسة تتبع الطريقة التقليدية لحساب التكلفة كما تبين لنا أيضاً أنها لا تعتمد على أساس دقيق في توزيع التكاليف غير المباشرة وتواجه صعوبة كبيرة في تقييمها والفصل بينها وبين التكلفة المباشرة، وهي عادة تعتمد على النسب المحققة في فترات سابقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للفترة الحالية.

وقد قمنا بإسقاط نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسة إلا أننا وجدنا مجموعة من الصعوبات تحول دون تطبيقه، ومن بينها صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة المخصصة لكل نشاط، وكذا صعوبة تحديد مسبب التكلفة المناسب للنشاط المناسب، وفيما يلي سيرج أهم النتائج المتحصل عليها في هذه الدراسة التطبيقية:

- ✓ إن مؤسسة توات موتورز بأردار لا تقوم بقياس وتقييم الأداء المالي فهي تعتمد على النتائج السنوية لمصلحة مكتب المحاسبة فقط في الحكم على أدائها المالي.
- ✓ إن إدراج طريقة التكاليف التقليدية التي تتحملها المؤسسة غير دقيقة في تحديد التكاليف وذلك نتيجة لإستخدامها معدل تحميل واحد على كل الأنشطة في المؤسسة.
- ✓ أثناء إجراء عملية المقارنة في الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة تبين أنه طريقة (ABC) أكثر عدالة في توزيع التكاليف وأكثر دقة في تحديدها.
- ✓ يهدف تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة إلى التحميل الدقيق للتكاليف الفعلية للمنتج، وذلك دون تضخمها وتحميل المنتج فوق ما يتكلف وبالتالي إرتفاع الأسعار.

خلاصة:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة توات موتورز بأدرار والتي تطرقنا فيها إلى تقديم المؤسسة، بعرض نشأتها، تعريفها وهيكلها التنظيمي.

وكذلك تعرضنا إلى دراسة الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحديد مختلف التكاليف لسيارات محل الدراسة وما لاحظناه من خلال دراستنا لهذه الطريقة إنها غير علمية وغير واضحة في تحديد التكاليف.

وفي الأخير حاولنا تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فوجهتنا صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة وكذا صعوبة الحصول على معلومات دقيقة لكل نشاط بالمؤسسة.

فعندما قمنا بالمقارنة بين الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وجدنا أن هذه الأخيرة هي أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة ودقة في تحديد مختلف التكاليف للسيارات محل الدراسة.

الخاتمة العامة

تمحور موضوع دراستنا حول محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف والطرق المستخدمة في تحديد مختلف التكاليف التقليدية منها والحديثة، وكذا المفاهيم المتعلقة بالأداء المالي وتقييمه بالمؤسسة الاقتصادية.

وقد تم التركيز بصفة أساسية على إبراز واقع استخدام محاسبة التكاليف في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة والمتمثلة في مؤسسة توات موتورز بأدرار.

نتائج إختبار الفرضيات: بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية وإسقاطه على مؤسسة توات موتورز بأدرار، يمكننا إختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

الفرضية الأولى والتي تنص على أن محاسبة التكاليف تعتبر أداة هامة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية لكونها تساعد على تحديد مختلف التكاليف، فمن خلال الدراسة تبيننا لنا صحة هذه الفرضية رغم أن معظم المؤسسات الاقتصادية بالجزائر تستخدم الأدوات تقليدية لمحاسبة التكاليف بغية تحديد مختلف تكاليف منتجاتها.

الفرضية الثانية والتي تنص على أن مؤشرات تقييم الأداء المالي هي أهم أطرق المعتمدة في الحكم على أداء المؤسسة من الناحية المالية، فمن خلال الدراسة نجد أن مؤشرات (التوازن المالي، السيولة والمردودية) من أهم المؤشرات الأكثر استخداماً في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

الفرضية الثالثة والتي تنص على أن محاسبة التكاليف تساهم في إبراز وتحديد واقع الأداء المالي على مستوى مؤسسة توات موتورز، فمن خلال الدراسة نجد أن المؤسسة محل الدراسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة (كاستخدام نظام (ABC))، مما يؤدي إلى التحميل الخاطئ للتكلفة وبالتالي سوء تقييم الأداء المالي وسوء إتخاذ القرارات المالية (كالمعلقة بقرار التسعير)، وهذا ما يثبت عدم صحة الفرضية بالنسبة لحالة مؤسسة توات موتورز.

نتائج الدراسة: بعد قيامنا بهذه الدراسة إستنتجنا مجموعة من النتائج نوجزها في الآتي:

- ✓ إن لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن إعتبارها نظاماً داخلياً فرعياً للمعلومات الخاصة بجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها والتحكم فيها.
- ✓ بالرغم من الإنتشار الواسع الذي عرفته طرق إحتساب التكاليف التقليدية " طريقة التكاليف الكلية والجزئية والطريقة المعيارية"، إلا أن الطرق الحديثة (طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وغيرها) تعتبر أكثر موضوعية كونها توفر معلومات دقيقة حول التكاليف وبأكثر مصداقية يساعد الإدارة العليا في إتخاذ القرارات الرشيدة.

- ✓ الأداء المالي يمثل محوراً أساسياً وفعالاً للنمو والإستمرارية فهو آلية تمكن من نجاح المؤسسة في الإستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة " الكفاءة " من أجل تحقيق الأهداف المرسومة " الفعالية".
- ✓ يتضح تقييم الأداء من خلال مقارنة النتائج الفعلية أو المحققة مع النتائج المقدره.
- ✓ تقوم أدوات محاسبة التكاليف بالتأثير الإيجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية، فبعضها يساهم في عملية التقييم كالتحليل المالي والبعض الآخر يساهم في التحسين الفعلي لمؤشرات الأداء المالي كإستخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- ✓ تهدف كل مؤسسة إقتصادية إلى تحقيق النجاح من خلال تحقيق أهدافها المالية والتمثلة في زيادة الأرباح دون الأخذ بعين الإعتبار باقي المحاور بالرغم من تأثيرها الكبير على المحور المالي.

التوصيات: إنطلاقاً من هذه الدراسة وبناءً على النتائج السابقة يمكننا تقديم توصيات تطبيقية أكثر من كونها نظرية وهي كالتالي:

- ✓ تنمية الوعي لدى مسيري المؤسسات الإقتصادية بأهمية تطبيق أدوات محاسبة التكاليف لما تقدم من تحديد سليم للكلفة.
- ✓ تحسين وتطوير في الأنظمة المحاسبية بالمؤسسات الإقتصادية لتواكب التطور الحاصل في النظم المحاسبة الحديثة.
- ✓ من أجل تفادي التحميل الخاطئ للتكلفة لابد أن تتبع المؤسسة أسس علمية دقيقة في التحديد مما يساهم في اتخاذ قرارات مالية رشيدة.
- ✓ ضرورة مواكبة هذه المؤسسة " توات موتورز " للتطور التكنولوجي فيم يخص إجراءات قياس الأداء المالي ومحاسبة التكاليف.
- ✓ يستحسن أن تقوم المؤسسة بدراسة للسوق وذلك من أجل تحديد الفرص التنافسية والتسعير العقلاني لمنتجاتها.
- ✓ على المؤسسة إنشاء قسم خاص بالمحاسبة يعنى بتطبيق أدوات محاسبة التكاليف اللازمة وتفعيل دورها في تقييم وتحسين الأداء المالي من خلال مختلف مؤشرات.
- ✓ على المسيرين داخل المؤسسة الاختيار والإنتقاء الأمثل للمعايير والمؤشرات التي تعكس أداء المؤسسة من أجل التقييم الجيد للأداء.

قائمة المراجع

المراجع

أ. الكتب:

1. أحمد محمد أنوار، شحاته السيد شحاته، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003.
2. أحمد نور، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003.
3. اسماعيل عرجاجي، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001.
4. تشارلز هورنجرن وآخرون، وتعريب الدكتور أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف " مدخل إداري"، دار المريخ للنشر، ج1، المملكة العربية السعودية.
5. حسن جمعة الربيعي، وسعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
6. حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
7. حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
8. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010.
9. خضير كاظم حمود، ياسين كاسب الخرشة، إدارة الموارد البشرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 2، عمان، 2009.
10. خليل عواد أبو جيش، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، جامعة البيطرة، 2005.
11. خميس شيخة، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2010.
12. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات لأعمال التحديات الراهنة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
13. الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد السابع، الجزائر، 2009/2010.
14. عبد الحي عبد الحي مرعى، عبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المطبوعات الجامعية، كلية الحقوق، الإسكندرية، 2008.
15. عبد الغفار حنفي، أساسيات التمويل والإدارة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
16. فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل النشر والتوزيع، ط2، عمان، 2003.
17. قاسم نايف علوان، كتاب إدارة الجودة الشاملة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ليبيا، 2005.

18. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقي، محاسبة التكاليف الصناعية، إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة الأردن.
19. كمال خليفة أبو زيد، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، جامعة الإسكندرية، 2007.
20. مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
21. مجيد الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
22. محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 3، عمان الأردن، 2004، ص 07.
23. محمد تيسير عبد الحكيم الرحيبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة 3، جامعة الكويت، 2004.
24. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003.
25. محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
26. مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار أجنادين للنشر والتوزيع، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2006.
27. مكرم عبد المسيح باسيل، نظم التكاليف المعيارية، الناشر المكتبة العصرية، ط3، المنصورة، 2003.
28. منير محمود سالم، نظم التكاليف، دار النهضة العربية، جامعة القاهرة.
29. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط 2011، 2.
30. مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن، 2010.
31. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية الحامة، الجزء الأول، الجزائر، 1999.
32. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير تحليل مالي، الجزء الأول، الجزائر، 1990.
33. ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود حسن البابلي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2013.
34. ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة - مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، 2009.
35. ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2009.
36. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007.
37. نور الدين حاروش، ادارة الموارد البشرية، دار للطباعة والترجمة والتوزيع، ط 1، الجزائر، 2011.

ب. المذكرات والرسائل العلمية

1. اقسام عمر، التسيير المالي المعمق، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة السنة الثالثة، جامعة أدرار، 2015.
2. بوخلوة باديس، أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.
3. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة" المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA-Rouiba، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.
4. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
5. زليخة تفرقنيت، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2005.
6. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010.
7. سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
8. سناء نايف اليعقوب، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة، مذكرة مقدمة ضمن الحصول على درجة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
9. شأوي صباح، أثر التنظيم الإداري على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سطيف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010/2009.
10. شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة سونغاز، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير فرع مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2009/2008.
11. عادل عشي، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002 / 2000.
12. علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، 2010.

13. منصف ملوك، أثر إشهااء الجودة على أداء المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010.
14. مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.
15. نويلي نجلاء، إستخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2015/2014.
16. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة، مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2012.

ج. المقابلات

1. مقابلة شخصية مع مسير المؤسسة السيد حماوي محمد يوم 2017/01/12 على الساعة 09:30.
2. مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة خدمات ما بعد البيع حماوي بلغيت يوم 2017/01/13 على الساعة 10:00
3. مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة المبيعات السيد سليمان عبد القادر يوم 2017/01/13 على الساعة 11:00

الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

297701010004647

04647

Désignation de l'entreprise :

EURL TOUAT MOTORS

Activité : .COMMERCE DETAIL ALIME.VHUCLE

Adresse : ELHAI GHARBI N° 1 W. ADRAR

Exercice du

JANVIER 2015

au

DECEMBRE 2015

COMPTÉ DE RESULTAT

2015

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		51 639 401		
Production vendue	Produits fabriqués	2 810 700		
	Prestations de services			
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
CHIFFRE D'AI FAIRES NET DES RABAIS, REMISE, RISTOURNES		54 450 101		
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
II PRODUCTION DE L'EXERCICE		54 450 101		
Achats de marchandises vendues	49 133 400			
Matières premières	2 223 525			
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations			
	Entretien, réparations et maintenance	44 788		
	Primes d'assurances			
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires			
	Publicité			
Déplacements, missions et réceptions				
Autres services	9 522		1 463	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	51 411 236		1 463	
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		3 038 865	1 463	
Charges de personnel	1 143 187		372 378	
Impôts, taxes et versements assimilés	5 301 282			
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	3 405 803		373 839	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 207701010004647

04647

Désignation de l'entreprise :

EURL TOUAT MOTORS

Activité : .COMMERCE DETAIL..ALIME.VHUCLE

Adresse : ELHAI GHARBI N° 1 W. ADRAR

Exercice clos le 31 DECEMBRE 2015

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

ACTIF	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Batiments				
Autres immobilisations corporelles	5 615 060	295 792	5 319 268	2 065 560
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres Participations et créances rattachées				
Autres Titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	5 615 060	295 792	5 319 268	2 065 560
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	2 348 205		2 348 205	
Créances et emplois assimilés				
Clients	1 476 156		1 476 156	
Autres débiteurs	1 186 257		1 186 257	
Impôts	764 596		764 596	351 140
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2 015 131		2 015 131	764 430
TOTAL ACTIF COURANT	7 790 344		7 790 344	1 115 570
TOTAL GENERAL ACTIF	13 405 404	295 792	13 109 616	3 181 130

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 297701010004647

04647

Désignation de l'entreprise :

EURL TOUAT MOTORS

Activité : COMMERCE DETAIL ALIME.VHICULE

Adresse : ELHAI GHARBI N° 1 W, ADRAR

Exercice clos le 31 DECEMBRE 2015

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte d'exploitation)	3 136 161	3 515 000
Capital non appelé		
Primes et réserves		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net	-194 315	-373 831
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	2 941 846	3 141 169
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	1 130 000	
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIF NON COURANTS II	1 130 000	
PASSIF COURANT		
Fournisseurs et comptes rattachés	3 593 953	
Impôts	203 975	
Autres dettes	5 239 839	39 977
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIF COURANTS III	9 037 767	39 977
TOTAL GENERAL PASSIF	13 109 613	3 181 146