

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Khidher -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع

مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في
تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذة:

أ.د. بوسكار ربيعة

إعداد الطالبة:

جحيش يسرى

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	مؤسسة الانتماء
01	جودي محمد رمزي	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	جامعة بسكرة
02	بوسكار ربيعة	أستاذ التعليم العالي	مشرفا	جامعة بسكرة
03	بن رحمون سليم	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
04	غضاب رانيا	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
05	لوجاني عزيز	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة خنشلة
06	كويبي محمد	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة ورقلة

السنة الجامعية: 2024/2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Khidher -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في
تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذة:

أ.د. بوسكار ربيعة

إعداد الطالبة:

جحيش يسرى

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	مؤسسة الانتماء
01	جودي محمد رمزي	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	جامعة بسكرة
02	بوسكار ربيعة	أستاذ التعليم العالي	مشرفا	جامعة بسكرة
03	بن رحمون سليم	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
04	غضاب رانيا	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
05	لوجاني عزيز	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة خنشلة
06	كويبي محمد	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة ورقلة

السنة الجامعية: 2024/2023

سُبْحَانَكَ يَا رَبِّ الْعَالَمِينَ

شكر وعرافان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى اله وصحبه وسلم وبعد،

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى:

المشرفة الأستاذة الدكتورة "بوسكار ربيعة" التي كانت نعم الناصحة ولم تبخل عليا بإرشاداتها.

جميع الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على منحي شرف مناقشتهم لي.

الأستاذ الدكتور تومي ميلود الذي كان سندا لي بنصائحه القيمة

الدكتور عوادي عبد القادر

جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

كما لا أنسى موظفي مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة، وأخص بالذكر السيد

كمال عمارة

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد

الإهداء

أهدي عملي المتواضع

إلى أعر ما أملك في الوجود "أمي الغالية حفظها الله"

إلى الذي منحني الأمان واحاطني بالحنان وعلمني كيف اشق دربي

وأعتمد على نفسي للوصول إلى المبتغى "أبي العزيز حفظه الله"

إلى من اعانني على السير في درب العلم "عمي إبراهيم حفظه الله"

إلى الذين كبرت معهم وكبرت معهم أحلامي وأمالي إخوتي الأعرء

صدام - وهيبة - كريم - ياسمين

إلى زوجة أخي وإلى شموع بيتنا

"أريناس فاطمة الزهراء-أنس- محمد"

إلى صديقاتي وزميلاتي وزملائي

المُلخَص

الملخص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة، بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ومنهج دراسة حالة في الجانب التطبيق.

وقد توصلت الدراسة إلى أن طريقة المؤسسة محل الدراسة في تحديد سعر تكلفة منتجاتها تتنافى مع طريقة التكاليف الكلية، وبتطبيق طريقة التكاليف الكلية تم الحصول على سعر تكلفة أكبر من سعر التكلفة وفق الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة، إضافة أن تطبيق أسلوب التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة ساهم في التحكم في التكاليف (تخفيض) مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة في المنتج وزيادة الأرباح، مما انعكس إيجابيا على قيم الميزانية وجدول حساب النتائج والذي بدوره أثر على المؤشرات المالية بتحسينها، مما يمكن المؤسسة من القدرة على المنافسة وتحسين أدائها المالي، أما تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن فقد ساهم في تحديد مواطن القوة والانحرافات ومعرفة أسبابها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، من أجل تحسين أدائها المالي بشكل خاص وأدائها الشامل بشكل عام.

كما اقترحت الدراسة إعادة النظر في طريقة قياس المؤسسة لتكاليف منتجاتها، مع إعادة تأهيل الإطار في مجال المحاسبة، واستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، أساليب حديثة، أداء المالي، مؤشرات تحسين الأداء المالي، رقابة على التكاليف، تحكم في التكاليف.

Abstract :

This research study aims to highlight the contribution of using modern methods of cost accounting in improving the financial performance of the economic institution with a case study of the Textile and Equipment Institution (TIFIB) in Biskra, relying on the descriptive analytical approach in the theoretical part and a case study approach in the applied one.

Therefore, this research investigation concluded that the method of the institution under study in determining the cost price of its products is inconsistent with the total cost method, and by applying the total cost method, a cost price greater than the cost price was obtained according to the method approved by the institution, in addition to applying both cost and management methods on the basis of Activities and the target costing method contributed to controlling costs (reducing) while maintaining the required level of quality in the product and increasing profits, which reflected positively on the budget values and the results calculation table, which in turn affected the financial indicators by improving them, which enables the organization to be able to compete and improve its financial performance. As for applying the balanced scorecard method, it contributed to identifying strengths and deviations and knowing their causes in order to take the necessary corrective measures in order to improve its financial performance in particular and its comprehensive performance in general. Consequently, the current study suggested reconsidering the way the organization measures the costs of its products, rehabilitating frameworks in the field of accounting, and using modern methods of cost accounting.

Keywords: Cost Accounting, Modern Methods, Financial Performance, Indicators for Improving Financial Performance, Cost Control, Control Costs.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العناوين
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
ب-ز	مقدمة
الفصل الأول: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف
03	المطلب الأول: عموميات حول التكلفة
08	المطلب الثاني: ماهية محاسبة التكاليف
10	المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بفروع المحاسبة الأخرى
13	المبحث الثاني: تصميم نظام محاسبة التكاليف
13	المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف
15	المطلب الثاني: مكونات نظام محاسبة التكاليف، مقوماته ووظائفه
18	المطلب الثالث: خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف
21	المبحث الثالث: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف
22	المطلب الأول: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة
29	المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن
39	المطلب الثالث: الأساليب الحديثة الأخرى لمحاسبة التكاليف
48	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	
50	تمهيد
51	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للأداء المالي
51	المطلب الأول: عموميات حول الأداء
55	المطلب الثاني: ماهية الأداء المالي
58	المطلب الثالث: مقومات ومجالات الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه
61	المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي
61	المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء المالي

فهرس المحتويات

65	المطلب الثاني: أركان وقواعد ومراحل تقييم الأداء المالي
69	المطلب الثالث: معايير ومصادر المعلومات لتقييم الأداء المالي والجهات المستفيدة منه
72	المبحث الثالث: مؤشرات تحسين الأداء المالي
72	المطلب الأول: المؤشرات المالية التقليدية لتحسين الأداء المالي
82	المطلب الثاني: المؤشرات المالية الحديثة لتحسين الأداء المالي
93	المطلب الثالث: المؤشرات غير المالية لتحسين الأداء المالي
100	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف وتحسين الأداء المالي	
102	تمهيد
103	المبحث الأول: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف
103	المطلب الأول: استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة للرقابة على التكاليف
108	المطلب الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن للرقابة على التكاليف
111	المطلب الثالث: استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد للرقابة على التكاليف
113	المبحث الثاني: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للتحكم في التكاليف
113	المطلب الأول: استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة للتحكم في التكاليف
121	المطلب الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن للتحكم في التكاليف
126	المطلب الثالث: استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد للتحكم في التكاليف
131	المبحث الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين الأداء المالي
132	المطلب الأول: استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة لتحسين الأداء المالي
134	المطلب الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتحسين الأداء المالي

فهرس المحتويات

138	المطلب الثالث: استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لتحسين الأداء المالي
143	خلاصة الفصل
الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	
144	تمهيد
145	المبحث الأول: تقديم مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
145	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
148	المطلب الثاني: التعريف بمنتوج المؤسسة محل الدراسة
150	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
153	المبحث الثاني: واقع استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
154	المطلب الأول: عناصر التكاليف في مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
163	المطلب الثاني: الطريقة المعتمدة لحساب سعر تكلفة منتجات مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
166	المطلب الثالث: سلبيات الطريقة المعتمدة لحساب سعر تكلفة منتجات مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
167	المبحث الثاني: المساهمة في تحديد سعر تكلفة المنتجات وفق طريقة التكاليف الكلية في مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
167	المطلب الأول: تصنيف تكاليف مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
169	المطلب الثاني: المساهمة في تحميل التكاليف لمنتجات مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
177	المطلب الثالث: تحديد سعر تكلفة المنتجات وفق طريقة التكاليف الكلية في مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
180	المبحث الرابع: محاولة تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف
181	المطلب الأول: استخدام التكامل بين أسلوب (التكلفة والإدارة) لتحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

فهرس المحتويات

219	المطلب الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
241	المطلب الثالث: استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة
291	خلاصة الفصل
293	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	تبويبات التكاليف	08
02	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	10
03	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	11
04	التكامل بين أسلوب التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة	28
05	مؤشرات التوازن المالي	73
06	نسب الهيكل المالية	75
07	نسب السيولة	76
08	نسب النشاط	77
09	نسب المديونية	79
10	نسب المردودية	80
11	نسب الربحية	81
12	الحصة السوقية	82
13	عدد العمال في الأقسام	146
14	نوع القماش ونوع الخيط المستعمل فيه	148
15	دور المواد الكيميائية	149
16	تكاليف المؤسسة محل الدراسة (المباشرة وغير المباشرة) لسنة 2021	156
17	توزيع التكاليف غير المباشرة لسنة 2021 للمؤسسة محل الدراسة	158
18	دورة إنتاج القماش نوع HP280 و A15	164
19	قيمة تكاليف الإنتاج غير المباشرة للقماش نوع HP280 و A15	165
20	تحديد سعر تكلفة المتر الواحد للقماش نوع HP280 و A15 وفق الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة محل الدراسة	166
21	التكاليف المباشرة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021	168
22	التكاليف غير المباشرة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021	169
23	التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة لسنة 2021 للمؤسسة محل الدراسة	171
24	نسب التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة لسنة 2021 للمؤسسة محل الدراسة	173
25	توزيع التكاليف غير المباشرة لسنة 2021 للمؤسسة محل الدراسة	176
26	حساب تكلفة شراء المادة الأولية	177
27	حساب تكلفة إنتاج القماش نوع HP280 و A15	179

قائمة الجداول

180	حساب سعر التكلفة للقماش نوع HP280 و A15	28
182	تحديد وتحليل الأنشطة للقماش نوع HP280 و A15 لسنة 2021	29
183	تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2021	30
184	مصفوفة الارتباط بين أنشطة ومسببات التكلفة	31
186	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة لسنة 2021	32
187	تحديد تكلفة مسببات التكلفة لكل مركز لسنة 2021	33
188	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج القماش نوع HP280 و A15 لسنة 2021	34
189	حساب سعر التكلفة للقماش نوع HP280 و A15 وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) لسنة 2021	35
190	مقارنة سعر التكلفة بين طريقة المؤسسة والطريقة التقليدية وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) لسنة 2021	36
194	تحديد تكلفة وربحية القماش نوع HP280 و A15	37
196	الميزانية الوظيفية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021	38
198	الميزانية الوظيفية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABC)	39
199	جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة قبل وبعد تطبيق أسلوب (ABC)	40
201	نسب تحسن مؤشر السيولة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABC)	41
201	نسب تحسن مؤشر المردودية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABC)	42
202	نسب تحسن مؤشر الربحية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABC)	43
204	تحديد تكاليف الأنشطة ونسبها المئوية	44
205	الأنشطة المضيئة للقيمة	45
206	الأنشطة غير المضيئة للقيمة	46
207	تحديد تكلفة الأنشطة المستهلكة	47
208	الأنشطة المضيئة والأنشطة غير المضيئة للقيمة للقماش نوع HP280 و A15	48
208	اقتراح إجراءات لتخفيض تكلفة الأنشطة غير المضيئة للقيمة	49

قائمة الجداول

209	تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة قبل وبعد إقتراحات التخفيض للقماش نوع HP280	50
210	تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة قبل وبعد إقتراحات التخفيض للقماش نوع A15	51
211	تكلفة الأنشطة المستهلكة لكل من القماش نوع HP280 و A15 بعد التخفيض	52
212	تكلفة الأنشطة قبل وبعد إقتراحات التخفيض	53
213	تحديد سعر التكلفة وهامش الربح بعد إقتراحات التخفيض	54
213	الفرق بين ربحية القماش نوع HP280 و A15 وفق أسلوب أسلوب (ABC) وأسلوب (ABM)	55
215	الميزانية الوظيفية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABM)	56
216	نسب تحسن مؤشر السيولة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABM)	57
217	نسب تحسن مؤشر المردودية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABM)	58
218	نسب تحسن مؤشر الربحية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABM)	59
220	تحديد سعر البيع المستهدف	60
220	تحديد الربح المستهدف	61
221	تحديد التكلفة المستهدفة وتكلفة الإنتاج المستهدفة	62
222	المقارنة بين التكلفة الفعلية وتكلفة الإنتاج المستهدفة	63
224	الأهمية النسبية لمكونات سعر التكلفة للقماش نوع HP280 و A15	64
225	مقدار تخفيض تكلفة شراء المادة الأولية (الخيط) بالمؤسسة محل الدراسة	65
227	توضيح تكلفة الأجر قبل إعادة توزيع العمال وتغيير قيمة الأجر	66
228	توضيح تكلفة الأجر بعد إعادة توزيع العمال وتغيير قيمة الأجر	67
228	قيمة أجزر المستخدمين بعد تخفيضها بالمؤسسة محل الدراسة	68
230	توزيع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة محل الدراسة بعد إجراءات التخفيض لسنة 2021	69
231	مقدار تخفيض التكاليف غير المباشرة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021	70
232	حساب سعر تكلفة القماش نوع HP280 و A15 بعد التخفيض	71

قائمة الجداول

233	المقارنة بين التخفيض المحقق لسعر تكلفة القماش نوع HP280 و A15 والفجوة المحققة	72
234	تحديد الربح المحقق للقماش نوع HP280 و A15	73
236	الميزانية الوظيفية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	74
237	جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة قبل وبعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	75
238	نسب تحسن مؤشر السيولة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	76
239	نسب تحسن مؤشر المردودية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	77
240	نسب تحسن مؤشر الربحية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	78
242	تحليل SWOT لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة	79
246	الأهداف الاستراتيجية ومؤشرات الأداء لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة	80
249	معدل المردودية الاقتصادية للفترة 2019-2021	81
250	معدل المردودية المالية للفترة 2019-2021	82
251	معدل هامش الربح للفترة 2019-2021	83
253	نسب السيولة للفترة 2019-2021	84
256	تطور عدد الزبائن للفترة 2019-2021	85
258	إنتاجية العامل للفترة 2019-2021	86
259	الأداء اليومي للعامل للفترة 2019-2021	87
260	تطور القيمة المضافة للفترة 2019-2021	88
262	تطور تكاليف الصيانة للفترة 2019-2021	89
263	تطور عدد العمال للفترة 2019-2021	90
264	تطور عدد العمال المؤطرين للفترة 2019-2021	91
265	تطور تكاليف العاملين للفترة 2019-2021	92
267	تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني للفترة 2019-2021	93
268	تطور تكلفة استهلاك الكهرباء، الغاز، الماء للفترة 2019-2021	94

قائمة الجداول

271	تطور كمية النفايات للفترة 2019-2021	95
272	نصيب العامل من المكافآت التشجيعية للفترة 2019-2021	96
274	تطور تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي للفترة 2019-2021	97
275	تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية للفترة 2019-2021	98
281	النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة	99

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
04	العلاقة بين التكلفة والمصروف والخسارة	01
16	مكونات نظام محاسبة التكاليف	02
18	وظائف نظام محاسبة التكاليف	03
26	مراحل تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة	04
37	أبعاد بطاقة الأداء المتوازن	05
38	نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدام	06
40	مفهوم إدارة الجودة الشاملة	07
45	أهداف أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد	08
52	أبعاد الأداء	09
63	تقييم الأداء المالي	10
69	مرحلة عملية تقييم الأداء المالي	11
84	استخدامات القيمة الاقتصادية المضافة	12
93	المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي	13
110	مسارات أهداف التكلفة	14
123	العلاقة بين التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج	15
124	مراحل تقدير التكلفة المستهدفة	16
128	تكاليف الجودة	17
129	تخفيض تكاليف الإنتاج وفق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)	18
135	العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والأداء المالي	19
139	أهمية إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها بالربحية والتكلفة	20
151	الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة	21
243	القوى التنافسية الخمس المؤثرة في مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة	22
247	الخريطة الاستراتيجية لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة	23
250	المردودية الاقتصادية للفترة 2019-2021	24
251	المردودية المالية للفترة 2019-2021	25
252	معدل هامش الربح للفترة 2019-2021	26
255	نسب السيولة للفترة 2019-2021	27
257	تطور عدد الزبائن للفترة 2019-2021	28

قائمة الأشكال

258	إنتاجية العامل للفترة 2019-2021	29
260	الأداء اليومي للعامل للفترة 2019-2021	30
261	تطور القيمة المضافة للفترة 2019-2021	31
262	تطور تكاليف الصيانة للفترة 2019-2021	32
264	تطور عدد العمال للفترة 2019-2021	33
265	تطور عدد العمال المؤطرين للفترة 2019-2021	34
266	تطور تكاليف العاملين للفترة 2019-2021	35
267	تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني للفترة 2019-2021	36
269	تطور تكلفة استهلاك الكهرباء للفترة 2019-2021	37
270	تطور تكلفة استهلاك الغاز للفترة 2019-2021	38
270	تطور تكلفة استهلاك الماء للفترة 2019-2021	39
271	تطور كمية النفايات للفترة 2019-2021	40
273	نصيب العامل من المكافآت التشجيعية للفترة 2019-2021	41
274	تطور تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي للفترة 2019-2021	42
276	تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية للفترة 2019-2021	43

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	جدول تكاليف المؤسسة محل الدراسة لسنة 2021
02	البطاقة التقنية للقماش نوع HP280
03	البطاقة التقنية للقماش نوع A15
04	الميزانية المالية لسنة 2021
05	الميزانية المالية لسنة 2020
06	الميزانية المالية لسنة 2019
07	الميزانية التقديرية لسنة 2021
08	الميزانية التقديرية لسنة 2020
09	الميزانية التقديرية لسنة 2019
10	الميزانية التقديرية لسنة 2018
11	جدول حساب النتائج لسنة 2021
12	جدول حساب النتائج لسنة 2020
13	جدول حساب النتائج لسنة 2019
14	جدول حساب النتائج التقديري لسنة 2021
15	جدول حساب النتائج التقديري لسنة 2020
16	جدول حساب النتائج التقديري لسنة 2019
17	جدول حساب النتائج التقديري لسنة 2018
18	جدول برنامج إنتاج النسيج لسنة 2021
19	جدول برنامج إنتاج النسيج لسنة 2020
20	جدول برنامج إنتاج النسيج لسنة 2019

مقدمة

تواجه المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن العديد من الصعوبات نتيجة التحولات والتغيرات في بيئة الأعمال خاصة مع التطورات التكنولوجية المتسارعة وتزايد وتنوع احتياجات المستهلكين واشتداد حدة المنافسة. لذا وجب على المؤسسات الاقتصادية ضمان استمراريته وقدرتها على تحقيق استدامة ميزاتها التنافسية، بالاهتمام بوظائفها الإدارية من أجل توفير معلومات كافية ودقيقة تمكن مستخدميها سواء (الداخليين أو الخارجيين) من اتخاذ قراراتهم، ولتوفير هذه المعلومات أصبحت هناك ضرورة للتخلي عن الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بعدما ثبت قصورها في توفير معلومات إدارية دقيقة بسبب عدم قدرتها على مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية، كما أنها لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء المالي للمؤسسة لعدم قدرتها على توفير مؤشرات ومقاييس أداء دقيقة (مؤشرات مالية ومؤشرات غير مالية)، بعكس الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف (أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، أسلوب التكلفة المستهدفة ...). التي تهتم بتحديد التكلفة وحسابها بصورة دقيقة وموضوعية وتحقيق التطور الدائم والتحسين المستمر مما يساعد في توفير المعلومات الشاملة لجوانب التكلفة.

ولأن تحديد المعلومات عن تكاليف المنتجات والخدمات ومختلف الأنشطة داخل المؤسسة الاقتصادية بشكل دقيق يساعد في زيادة دقة المؤشرات التقليدية والحديثة التي تساهم في الوقوف على الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي الذي يعتبر انعكاس لقدرة وقابلية المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة، كما توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ قرارات سليمة ورشيدة، الأمر الذي ينعكس على حسن استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل.

هذا ما يعزز قدرة المؤسسة الاقتصادية على مجابهة الصعوبات والسعي نحو تحقيق جميع الأهداف المسطرة التي من أبرزها الاستمرارية والمنافسة.

إشكالية الدراسة: انطلاقاً مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة؟

وفي ظل هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل تعتبر الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف أداة ضرورية للمؤسسة الاقتصادية في الوقت الراهن؟
2. هل تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة منتجاتها؟

مقدمة

3. هل يساهم استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في التأثير إيجابيا على المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية للمؤسسة محل الدراسة؟

4. هل يساهم استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة؟

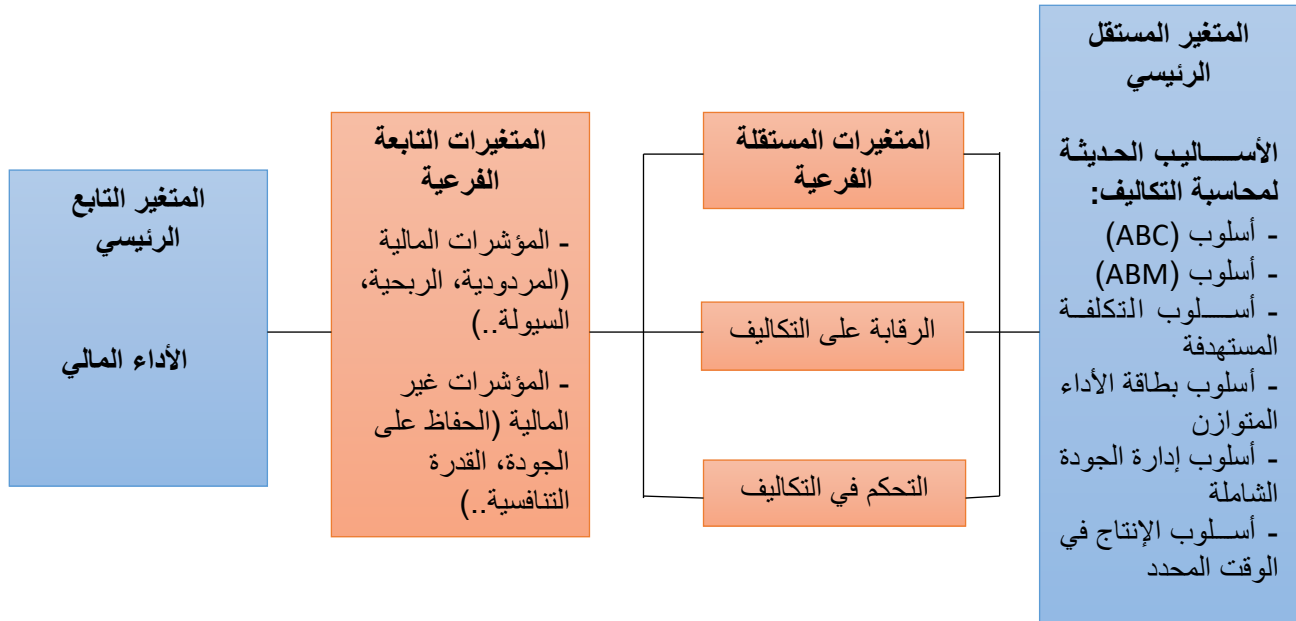
فرضيات الدراسة :

على ضوء إشكالية الدراسة المطروحة والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

1. تعتبر الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف أداة ضرورية للمؤسسة الاقتصادية في الوقت الراهن.
2. تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة منتجاتها.
3. يساهم استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في التأثير إيجابيا على المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية للمؤسسة محل الدراسة.
4. يساهم استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة.

نموذج الدراسة:

استكمالا لمعالجة الإشكالية والأسئلة الفرعية، تم بناء نموذج افتراضي للدراسة والذي يعكس علاقة المتغير المستقل (الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف) بالمتغير التابع (الأداء المالي).



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة.

أهمية الموضوع:

تلعب الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف دورا هاما في توفير معلومات دقيقة وأكثر تفصيلا تساعد المسيرين في الرقابة على التكاليف والتحكم فيها واتخاذ القرارات الصحيحة التي تخدم اهداف المؤسسة، أما الأداء المالي يعتبر حوصلة نهائية لأنشطة المؤسسة الاقتصادية والصورة التي تظهر مدى نجاح الأساليب التي تتبعها لتحقيق أهدافها، لهذا تسعى المؤسسات الاقتصادية لإيجاد وتطبيق الأساليب التي تمكنها من استغلال مواردها بكفاءة وفعالية وتساهم في تحسين أدائها المالي.

دوافع اختيار الموضوع: تعود دوافع اختيار الموضوع لعدة أسباب منها:

• دوافع ذاتية:

- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع والتوسع فيه.
- الاهتمام بالتكاليف والأساليب الحديثة لإدارتها.

• الدوافع الموضوعية:

- أهمية اللجوء إلى الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لما توفره من معلومات دقيقة تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات السليمة التي تنعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛
- كيف تساهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للتحكم في التكاليف مما يساعد المؤسسة في زيادة ربحيتها؛
- إن تكلفة شراء المادة الأولية تحتل نسبة كبيرة من تكاليف المؤسسة محل الدراسة وبالتالي فإن محاولة تخفيضها يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج؛
- ارتفاع الأهمية النسبية لبعض تكاليف المؤسسة منها تكاليف الأجور والصيانة بالرغم من عدم استغلال المؤسسة محل الدراسة لكل طاقتها الإنتاجية.

أهداف الدراسة: تتجلى أهداف الدراسة فيما يلي:

- إلقاء الضوء على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ومساهمتها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال توفير المعلومات الإدارية اللازمة لاتخاذ القرارات؛
- إثبات إمكانية استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف كأداة فعالة في الرقابة على تكاليف المؤسسة وتخفيضها، وتعزيز مكانتها في السوق وتمكينها من المنافسة؛
- معرفة واقع استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

مقدمة

- محاولة تطبيق بعض الأساليب لمحاسبة التكاليف داخل مؤسسة النسيج (TIFIB) بسكرة وذلك للوصول لنتائج تمكنها من تحسين أدائها المالي؛
- التوصل إلى نتائج وتوصيات تمكن المؤسسة محل الدراسة مستقبلا من استغلال مختلف مواردها بشكل أمثل والرقابة على تكاليفها وترشيدها إضافة إلى تحديد تكاليف منتجاتها بشكل دقيق.

منهج الدراسة:

بغرض الإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة والإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة تم استخدام مزيج من المناهج، حيث تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من خلال إلقاء الضوء على مختلف الجزئيات المتعلقة بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف والأداء المالي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف وتحسين الأداء المالي، إضافة إلى منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي بالاعتماد على الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة والاستعانة بالوثائق والمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة من أجل تطبيق الأساليب التي تمت دراستها نظريا واستخلاص نتائجها.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تضمن الجانب التطبيقي للبحث دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة.
- الحدود الزمنية: تمت دراسة الحالة سنة 2021 إضافة إلى الاعتماد على بيانات الفترة الممتدة من 2012 إلى 2021.

الدراسات السابقة:

يمكن إبراز أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع فيما يلي:

الدراسات السابقة باللغة العربية:

1. دراسة بورنسية مريم، 2019-2020، محاسبة التسيير ودورها في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية "دراسة ميدانية" (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور محاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية كأداة تسييرية لانتقاء أفضل البدائل الاستراتيجية المضيئة للقيمة، التي تبنى عليها قرارات مالية تسييرية تساعدها على رفع

مقدمة

القدرة التنافسية وتوسع أسواقها، إضافة إلى أهدافها التي تسعى دائما إلى الحفاظ عليها كضمان استمراريتها وتعظيم أرباحها التي تعد جوهر قيمتها.

ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها:

- فيما يخص كل من مؤسسة بيوفارم، صيدال ومؤسسة سوناطراك (مديرية الانتاج خاصة ومديرية الحفر) استنتج ان الديمومة على تطبيق محاسبة التسيير لأغراض تسييره محضة كان لها تأثير ايجابي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات السابق ذكرها فالنسبة لمؤسستي بيوفارم وصيدال، فإن هذه المحاسبة سمحت لها بتقليل تكاليفها إلى أقصى حد ممكن وتعظيم أرباحها من خلال الإبقاء فقط على المنتجات الصيدلانية الرئيسية المضيفة للقيمة واستبعاد المنتجات المكلفة، خاصة وان المواد الأولية لهذا النوع من المنتجات في غالب الأحيان تستورد، مما سيضعف من انتاجيتها فبعد التشخيص استطاعت أن تنتقي الأنشطة والتكاليف ذات أعلى ربحية وذات مردودية مالية معظمة الأمر الذي ساهم في تحسين الأداء المالي خلال السنوات الأخيرة .

- ان محاسبة التسيير تلعب دورا فعالا في عملية صنع القرار وهذا نظرا للتفاصيل الدقيقة التي تمنحها هذه المحاسبة للمسيرين فيما يخص التكاليف الوحودية وتزويدهم بكافة المعلومات المالية والتسييرية، التي تخص الدورة الإنتاجية والاستغلالية على حد سواء؛

- ان تطبيق محاسبة التسيير والزاميتها ساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المختارة من خلال تشخيص مواقع الخلل والتي تمكن من تقليل أو استبعاد التكاليف غير المضيفة للقيمة وتبيان انحراف أداء بعض مراكز الأقسام الإنتاجية وتصحيحها والسعي وراء تقليل سعر تكلفتها، حيث ساعدت المسيرين الماليين في تحديد جودة أرباحها وتعظيم وقياس مردوديتها وصولا إلى تحسين أدائها المالي.

2. دراسة اليزيد ساحري، 2017-2018، إدارة التكلفة من منظور استراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي دراسة حالة بعض المؤسسات (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية ودور أسلوب التكلفة والإدارة على أساس النشاط كمدخل استراتيجي حديث لإدارة التكلفة واتخاذ القرار ومن ثم تحسين الأداء المالي في هذه البيئة.

ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها:

- إدارة التكلفة الاستراتيجية تدعم اتخاذ القرار الاستراتيجي باستخدام بيانات التكلفة لتحديد وتطوير أفضل الاستراتيجيات التي تحقق ميزة تنافسية دائمة؛

مقدمة

- استخدام أسلوب ABC في مؤسسة SAMHA أعطى رؤية أكثر وضوحاً حول مردودية مختلف المنتجات وقنوات التوزيع؛

- تخفيض تشوه التكلفة باستخدام أسلوب ABC له أثر على تحسين الإدارة الاستراتيجية، فالمعرفة الاستراتيجية لتكاليف الإنتاج تسمح للمؤسسة بمعرفة ما إذا كانت قادرة على المنافسة، فعدم التأكد من فهم التكلفة لطرح المنتج إلى السوق قد يؤدي إلى خسارة الحصة السوقية؛

- إن المؤسسات محل الدراسة بمختلف أنواعها لا تولي أهمية لنظام المحاسبة الإدارية التقليدية أو الحديثة، ولا يوجد هناك تحليل استراتيجي للتكلفة.

3. دراسة زاية عبد النور، 2017-2018، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للصناعات الكهروكيميائية ENPEC بسكرة (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية محاسبة التكاليف والمكانة التي تحتلها ودورها في التخطيط والرقابة والتحكم في التكاليف وتحسين الأداء المالي.

ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها:

- أن محاسبة التكاليف تقنية ضرورية تسمح بمراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة والمسؤوليات على مستوى التنفيذ والإدارة؛

- عدم التزام المؤسسة محل الدراسة بالقواعد الأساسية لمحاسبة التكاليف واستخدام الطرق التقليدية؛

- لا تستخدم المؤسسة محل الدراسة المؤشرات المالية باستثناء مقارنة بسيطة بين السنة الحالية والسابقة؛

- استخدام المؤسسة محل الدراسة طريقة التكاليف الوسطية المرجحة في تقييم مخزوناتها.

4. دراسة نوبلي نجلاء، 2014-2015، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في المؤسسة لإبراز التحولات التي عرفت المحاسبة الإدارية، بالإضافة إلى توضيح أهمية تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة والفعالية والاكتشاف المبكر لنقاط الضعف وذلك ليتم معالجتها في الوقت المناسب، وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي.

ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها:

مقدمة

- أن المحاسبة الإدارية تهدف إلى توفير المعلومات المالية للإدارة من أجل المساعدة في ترشيد القرارات الاقتصادية مما ينعكس بالإيجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية؛
- أن محاسبة التكاليف تعد قاعدة البيانات التي توفر المعلومات اللازمة لكل من المحاسبة المالية لبناء الكشوف المالية للاستخدام الخارجي، والمحاسبة الإدارية لإنشاء التقارير الداخلية للإدارة؛
- أن بطاقة الأداء المتوازن تعكس قياس الأداء المالي الحالي والمستقبلي من خلال الفهم الكامل لمسببات الأداء المثالي لتحقيق الغايات الأساسية؛
- أن لتحقيق مستويات عالية لقيمة المؤسسة لابد أن تحقق مستويات مرتفعة لأدائها المالي ويتحقق ذلك من خلال تعظيم النتائج.

5. دراسة الكبجي مجدي وائل، 2012، قياس أثر استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة، مجلة البلقاء للبحوث والدراسات، المجلد 15، العدد 1.

هدفت هذه الدراسة إلى القاء الضوء على مدى استخدام أسلوب محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة والذي وصلت إليه الشركات الصناعية المساهمة العامة في البيئة الأردنية، كأحد أحدث التطورات المحاسبية والإدارية المستخدمة في الكثير من المؤسسات القوية والمؤثرة، كما هدفت إلى التوصل إذا ما كان لاستخدام أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تأثير على تحسين الأداء المالي للمؤسسة. ومن بين النتائج المتوصل إليها:

- وجود علاقة طردية دالة إحصائياً بين العناصر الأساسية لتطبيق أسلوب محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة ومتغيرات ظروف تمكين النجاح لدى المؤسسات الصناعية المساهمة العامة؛

عدم وجود أثر لتطبيق العناصر الأساسية لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مجتمعة على تحسين الأداء المالي لدى المؤسسات الصناعية المساهمة العامة.

6. دراسة سالمى ياسين، 2009-2010، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة: دراسة حالة نفضال فرع GPL البلدية (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير الأساليب التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج، وكذا تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث بالإضافة إلى المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير، مع إعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث.

ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها:

- أن محاسبة التكاليف تحتل أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وتقييم الأداء؛

- أن الأساليب الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال وهذا ما يساعد الإدارة العليا على اتخاذ القرارات الإدارية؛

- أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يعد أحد التطورات المهمة في محاسبة التكاليف، ويقوم على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد؛

- أن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) يعتبر أسلوب مرن لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، حيث يحقق بدوره نفس المزايا التي يحققها أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.

7. دراسة درويش مصطفى الجلب، 2007، دور الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي: دراسة تطبيقية حول عداد موازنات الجامعة الإسلامية وفقا للأسلوب (ABC) (رسالة ماجستير)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الإطار الفكري لأسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وارتباطه بتطوير الأداء المالي في المؤسسة الخدمية، وكذا دراسة وتحليل العناصر المكونة لهذا الأسلوب الحديث وتطبيقه على الجامعة والوقوف على آلية عملها واقتراح الأساليب الجديدة لتطويرها.

ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها:

- إن اعتماد أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة في إعداد الموازنة يساعد في القيام بعملية التخطيط للمستقبل بشكل علمي ويستند إلى الإحصائيات التاريخية مراعي المتغيرات المستجدة؛

- يوفر هذا الأسلوب ترشيد تكاليف الخدمات التعليمية والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتي تتصف بالندرة؛

- يعتبر هذا الأسلوب أساسا مناسب للجامعات في تسعير خدماتها المختلفة بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية.

الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

1. A A Malgwi, H. Dahiru, 2014, Balanced Scorecard Financial Measurement of Organizational Performance: A Review, IOSR Journal of Economics and Finance, Volume 4, Issue 6.

تهدف هذه الدراسة لإبراز أهمية بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم أداء المؤسسات بشكل عام من خلال استخدام

أربعة أبعاد وهي: المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يعرض أربعة ابعاد مختلفة وهي البعد المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو؛
- أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يمنح مديري المؤسسات المزايا التي يحتاجونها لتقييم أنفسهم بدقة؛
- أن الهدف الرئيسي للمؤسسات هو تحقيق الربح ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تبني بطاقة الأداء المتوازن لقياس الأداء الشامل للمؤسسات.

2. Salome N.Keli, 2005, The Effect of Quality Managment Programmes on Fncial Performance of Listed Manufacturing Firms in Kenya (Master note), School of Business, University of Nairobi, Kenya.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تأثير أسلوب إدارة الجودة الشاملة على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية في كينيا من خلال دراسة أشهر برامج إدارة الجودة الشاملة المستخدمة من قبل المؤسسات الصناعية. ومن بين أهم الأهداف المتوصل إليها:

- أن برامج إدارة الجودة الشاملة الأكثر شيوعا والمستخدمه من قبل معظم المؤسسات الصناعية هي: ISO 9000 والتحسين المستمر؛
- أن معظم المؤسسات الصناعية اعتمدت على أساليب إدارية متكاملة لتعزيز تبادل المعلومات، مما ساهم في تخفيض التكاليف وبالتالي تحسين أدائها المالي؛
- أن هناك ارتباط بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة والأداء المالي في المؤسسات الصناعية في كينيا.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت هذه الدراسة بعض الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة وهدفت إلى تطبيق مجموعة من الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في مؤسسة إنتاجية (مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة) التي كانت من المؤسسات الرائدة في مجال الصناعات النسيجية، لكن الآن تعاني من وضعية مالية حرجة، وبغية إيجاد حلول لمساعدتها في توفير معلومات دقيقة للتحكم في تكاليفها الإنتاجية من أجل الوصول إلى تحديد التكلفة الفعلية لمنتجاتها بما يساعدها في اتخاذ القرارات السليمة حول التسعير مما ينعكس على تعظيم ربحيتها وتوفير السيولة اللازمة لمواجهة الالتزامات التي على عاتقها إضافة إلى تمكينها من القدرة على المنافسة وتحسين أدائها المالي.

هيكل الدراسة:

للإجابة عن إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات، ولتحقيق أهداف الدراسة قسمنا العمل إلى أربعة فصول، وفق الخطة التالية:

الفصل الأول: المعنون بـ: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تضمن عموميات حول التكلفة وماهية محاسبة التكاليف، وعلاقتها بفروع المحاسبة الأخرى، وماهية نظام محاسبة التكاليف إضافة إلى مكوناته ومقوماته ووظائفه وتصميمه، ثم عرض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

الفصل الثاني: المعنون بـ: تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية تضمن عموميات حول الأداء وماهية الأداء المالي، مقوماته ومجالاته والعوامل المؤثرة عليه، إضافة إلى تقييم الأداء المالي، والأركان والقواعد الأساسية لتقييمه والمراحل التي يمر بها، ومعايير ومصادر المعلومات اللازمة لتقييمه والجهات المستفيدة منه، ثم عرض مؤشرات تحسين الأداء المالي.

الفصل الثالث: المعنون بـ: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف وتحسين الأداء المالي تضمن مساهمة كل من أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) وأسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الرقابة على التكاليف والتحكم في التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

الفصل الرابع: المعنون بـ: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تضمن تقديم المؤسسة محل الدراسة، وواقع استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة، ثم القيام بالمساهمة في تحديد سعر تكلفة منتجاتها وفق طريقة التكاليف الكلية، ومحاولة تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

وفي الأخير جاءت الخاتمة متضمنة اختبار صحة الفرضيات وأهم النتائج المتوصل إليها، مع تقديم توصيات نرى أنها ضرورية.

الفصل الأول:

الأساليب الحديثة لمحاسبة

التكاليف

تمهيد

تطورت المحاسبة حسب تطور الاحتياجات في بيئة الأعمال ونتيجة لهذه التطورات وجب على المؤسسات الحفاظ على استمراريته، ومن أهم العوامل التي تساهم في تحقيق الاستمرارية التحكم في التكاليف والذي يعتبر عملية صعبة ومعقدة نتيجة لعدة أسباب منها تداخل الوظائف والتبادلات الكثيرة بين الورشات وغيرها من الأسباب، مما جعل المؤسسات في حاجة إلى وسيلة أو طريقة تمكنهم من المتابعة والمراقبة الدائمة على جميع العمليات والنشاطات التي تتم داخلها، وهذا ما تقدمه محاسبة التكاليف التي تعتبر فرع من فروع المحاسبة ومجموعة من الأساليب والطرق الحديثة المستخدمة في تحديد تكلفة منتج معين أو خدمة معينة أو أي عملية من عمليات المؤسسة، وتوفر معلومات حول التكاليف وأسعار التكلفة وغيرها من المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة والمتابعة، مما يساعد الإدارة في ترشيد واستغلال الموارد المتاحة بشكل أمثل.

فما المقصود بمحاسبة التكاليف؟ وماهي خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف؟ وفيما تتمثل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف؟

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف

توفر محاسبة التكاليف معلومات تفصيلية عن التكلفة وعناصر الرقابة على التكاليف والتحكم فيها وبذلك أصبحت محاسبة التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار المؤسسات وقدرتها على المنافسة.

المطلب الأول: عموميات حول التكلفة

تعتبر التكلفة من بين المعلومات المهمة التي يجب أن يولى لها اهتماماً بالغاً ويتم تتبع مساراتها وذلك لما تحظى به من أهمية في اتخاذ القرارات والتي قد تكون سبباً في استمرارية المؤسسة أو زوالها.

أولاً: مفهوم التكلفة والمصروف والخسارة

1. التكلفة:

➤ تعرف **التكلفة** أنها: "التضحية مقابل الحصول على السلع والخدمات مقاسة بصيغة نقدية، من خلال انخفاض في الأصول أو تحقق مطلوبات وقت الحصول على المنافع، ففي وقت الحصول (الشراء) فإن التكلفة المحققة هي عن منافع حالية أو مستقبلية." (الربيعي و الساقى، 2008، صفحة 16)، و" يمكن من خلالها قياس تكاليف كل جزء من الإنتاج أو الخدمات، حيث تتبع جميع المؤسسات المنتجة منتجاتها من أجل كسب الدخل ويكون دخل كل منتج مباع هو فرق سعر البيع والتكاليف الإجمالية لإنتاج المنتج، لذلك تلعب التكلفة دوراً مهماً في تصميم المنتج وربحيته، لذلك يجب ألا يتم إنتاج المنتج فقط وفقاً للعمليات التي يتم تحديدها فحسب، ولكن أيضاً يجب أن يكون صنع المنتج ممكناً في إطار التكاليف المتوقعة في بداية المشروع من أجل تحقيق النجاح." (Eneisik Gogo, 2021, p. 5)

مما سبق يمكن القول أن **التكلفة** هي تحمل المؤسسة مجموعة من التكاليف والتضحية بمواردها من أجل الوصول إلى هدف محدد، أو الحصول على منتج معين، بحيث تشير التكلفة إلى السعر الذي دفعته المؤسسة من أجل الحصول على بضاعة أو مواد أولية أو غيرها أو الحصول على الخدمات التي تم استعمالها في نشاط المؤسسة من أجل بلوغ أهداف معينة مثل إنتاج منتج وبيعه من أجل تحقيق أرباح.

2. المصروف: "هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف

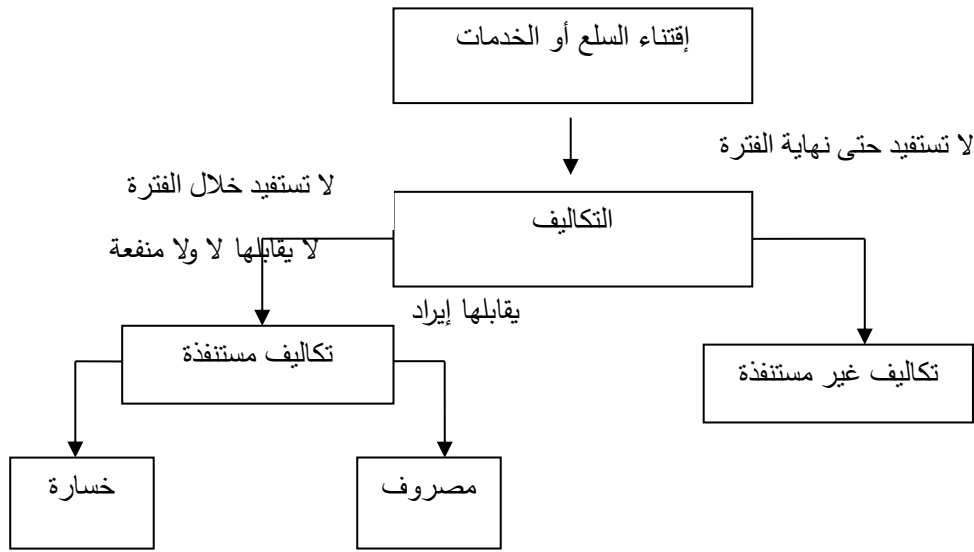
يقابل الإيراد الذي يعتبر تحصيلاً للنقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة إلا أن هذا ليس ممكناً إلا في مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى البعيد، نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي

للمؤسسة أي هناك تحمل لمصاريف نظرية قبل وبعد دفعها نقدا والعكس بالنسبة للإيرادات. " (عطوط، 2012-2013، صفحة 15)

3. الخسارة: هي " تضحية اضطرارية تتحملها المؤسسة دون الحصول على أي منفعة سواء حاضرة أو مستقبلية. " (ولد عباس ، 2010-2011، صفحة 18)

وتظهر العلاقة بين التكلفة والمصروف والخسارة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): العلاقة بين التكلفة والمصروف والخسارة



المصدر: (تومي و زعرور، 2013، صفحة 177)

وبناء على ما سبق يمكن تلخيص أركان التكلفة في: (تومي و زعرور، 2013، صفحة 178)

- **التضحية:** بما أن التكلفة تعتبر عبئا تتحمله الإدارة فلا شك أن الشعور المصاحب لها غالبا يكون الضيق وعدم الارتياح، كما أنه من ناحية أخرى يترتب عنه خروج النقدية وعادة ما ينتج عنها نقص في الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على أن التكلفة تضحية؛

- **مبلغ نقدي:** للاعتراف بالتضحية لابد أن تكون في صورة مبلغ نقدي معين؛

- **تحقيق المنفعة:** ليس من المتصور اعتبار أي تضحية نقدية مالم تتحقق من وراءها منفعة، وفي ذلك نميز الفرق بين التكلفة والخسارة، إذ أن التضحية النقدية التي لن تترتب عنها منفعة تعتبر خسارة.

➤ **الحاجة إلى تبويب التكاليف:** "يعتبر التبويب عملية تجميع منهجي للعناصر المتشابهة وفقا لخصائصها المشتركة ذلك ما يؤدي إلى تسهيل القياس المالي اللازم لخدمة الأغراض المختلفة." (عدس و الخلف، 2013، صفحة 43) وهناك عدة تبويات لعناصر التكاليف هي:

1. التبويب الأساسي (الطبيعي): تبويب التكاليف وفق هذا الأساس إلى:

❖ **تكلفة المواد الأولية:** وتشمل المواد الخام المستخدمة في عمليات الإنتاج التي تجرى عليها العمليات الصناعية لتحويل إلى منتج نهائي، كالخشب في صناعة الأثاث، وتشمل المواد الأخرى المستخدمة في العمليات الصناعية، واللازمة لإتمام الإنتاج، كالغراء والمسامير في صناعة الأثاث. (الربيعي و الساقى، 2008، الصفحات 32-33)

❖ **الأجور:** تشمل التكاليف التي تدفع مقابل اعمال لازمة لعملية تحويل المواد الخام إلى سلعة مقابل تقديم خدمة كأجور عمال الإنتاج أو عمال الصيانة وغيرها. (راضى ، 2003، صفحة 49)

❖ **المصاريف:** وتشمل كل ما تتحمله المؤسسة من تكاليف باستثناء المواد والأجور وهي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج وخدمات إدارة التسويق وخدمات الإدارة من تكاليف صيانة الآلات ومن إيجار معارض البيع ومن تكاليف الإدارة الأخرى. (التكريتي، 2006، صفحة 34)

2. **التبويب الوظيفي:** وفق هذه الطريقة يتم توزيع عناصر التكاليف على الوظائف الأساسية في المؤسسة (وظيفة الإنتاج، وظيفة التسويق، وظيفة الإدارة) بهدف التوصل إلى تكلفة كل وظيفة بشكل مستقل وبالتالي تحديد نصيب السلعة المنتجة من تكلفة كل وظيفة بهدف تحقيق مبدأ الرقابة على عناصر التكاليف والتخطيط المستقبلي، وبهذا يتم تقسيم عناصر التكاليف وفق هذه الطريقة إلى: (الأخرس، الهنيني، حمودة، و الجعبري، 2001، الصفحات 38-39)

❖ **التكاليف الإنتاجية:** وتشمل كافة التكاليف التي تتفق على السلعة في مرحلة الإنتاج سواء كانت استفادة السلعة منها بشكل مباشر أو غير مباشر، وتتكون مما يلي:

- تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج؛

- الأجور وتشمل أجور العاملين في الأقسام الإنتاجية بصفة مباشرة؛

- التكاليف الصناعية غير المباشرة وتشمل تكاليف الخدمات المتعلقة بالإنتاج في المصنع والتي لا يمكن ربطها بشكل مباشر بالسلعة المنتجة مثل تكاليف الصيانة المصنع، تأمين المصنع.

❖ **التكاليف التسويقية:** وتشمل كافة التكاليف التي تتعلق بوظيفة التسويق من تخزين السلع الجاهزة والإعلان والترويج والتوزيع والبيع والنقل كما تشمل جميع تكاليف المعارض من إيجار ومصاريف مختلفة، وتتكون هذه التكاليف من العناصر التالية:

- تكاليف المواد اللازمة لأداء وظيفة التسويق مثل مواد اللف والحزم والتغليف وأية مواد أخرى تحتاجها الوظيفة التسويقية وبشكل يتناسب مع طبيعة السلعة ومواصفاتها؛
- الأجور والرواتب الخاصة بكافة العاملين داخل الوظيفة التسويقية؛
- تكاليف أخرى تتطلبها وظيفة التسويق مثل تكاليف الإعلان وتكاليف الشحن، التخزين وأية تكاليف أخرى تنشأ داخل الوظيفة التسويقية.

❖ **التكاليف الإدارية والمالية:** وتشمل جميع تكاليف الإدارة، وهي غير مرتبطة لا بالإنتاج ولا بالتسويق، وتتكون من العناصر التالية: (الشيخ ، 2008 ، صفحة 17)

- مصلحة الحسابات والمالية؛
- الخدمات الخاصة بشؤون الموظفين والعاملين وغيرها؛
- المستلزمات الإدارية والمالية وأجورهم؛
- الأبنية والمعدات المستخدمة في الأقسام الإدارية والمالية.

3. **التبويب حسب العلاقة بالوحدة الإنتاجية:** تبويب التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية إلى:

❖ **التكاليف المباشرة:** وتشمل كافة التكاليف التي لا تصرف إلا خصيصاً لوحدة الإنتاج والتي يمكن تتبع التكلفة فيها لإيجاد علاقة سواء بالنظر أو المتابعة أو التخصيص بينها وبين وحدة الإنتاج وسهولة تحديد قيمتها. (الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 29)

❖ **التكاليف غير المباشرة:** وتشمل التكاليف التي لا ترتبط بشكل مباشر بوحدة المنتج، أي التكاليف التي يصعب تحميلها أو نسبها بسهولة إلى وحدة المنتج، حيث أنها لا تخص وجه التحديد منتج معين بشكل مباشر. (الفضل ، نور، و الراوي، 2006، صفحة 72)

4. **التبويب حسب العلاقة بحجم النشاط:** يقوم هذا التبويب بدراسة استجابة عناصر التكاليف للتغير في حجم النشاط فيتم تبويب التكاليف في ثلاث مجموعات هي: التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة، التكاليف المختلطة (التكلفة شبه الثابتة أو شبه المتغيرة). (الرجبي م.، 2007، الصفحات 49-50) وتعرف كالاتي:

❖ **التكاليف الثابتة (Fixed cost):** "هي تلك التكاليف التي لا تتأثر بالتغيرات في أحجام الإنتاج (معامل ارتباطها الإحصائي) خلال مدى إنتاجي معين في الأجل القصير، وأن مجموعها الكلي يظل ثابتاً

بينما نصيب وحدة المنتج منها يكون متغير وله علاقة عكسية مع التغير في حجم الإنتاج." (عبد اللطيف، 2009، صفحة 50)

❖ **التكاليف المتغيرة (Variable cost):** "هي تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغيرات في حجم النشاط في نفس الاتجاه وبنفس النسبة، فالتكاليف المتغيرة تزيد أو تنقص بنفس نسبة زيادة أو نقص حجم النشاط، مثل المواد المباشرة والأجور المباشرة وعمولات وكلاء البيع، كما تجدر الإشارة إلى عدم وجود علاقة بين التكاليف المتغيرة والزمن، بمعنى أن المؤسسة لا تتحمل التكاليف المتغيرة بمجرد مرور الزمن، بل الإنتاج هو الذي يخلق التكاليف المتغيرة، فإذا لم يكن هناك إنتاج فلن تكون هناك تكاليف متغيرة." (الزامل، 2000، صفحة 109)

❖ **التكاليف شبه المتغيرة (المختلطة) (Semi- Variable costs):** "هي تلك التكاليف التي لا تتغير تغيراً كاملاً مع التغيرات في الحجم طالما بقيت العوامل الأخرى على ما هي عليه، كما نجد أن هذه التكاليف تتغير في نفس اتجاه تغير حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج، ولكنها تزداد إذا زاد الإنتاج عن هذه الأحجام." (نور، عبيد، وشحاته، 2007، صفحة 15)

5. **التبويب لأغراض الرقابة:** وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من: (التكريري، 2010، الصفحات 42-43)

❖ **التكاليف الخاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المؤسسة وضمن مستوى إداري معين وخلال فترة زمنية معينة، ومن أمثلتها التكاليف الثابتة.

❖ **التكاليف غير الخاضعة للرقابة:** هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها وراقبتها ضمن مستوى إداري معين، ومنها التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة.

6. **التبويب لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:** حسب هذا المجال تصنف التكاليف إلى نوعين: (ظاهر و أبو نصار، 2013، الصفحات 50-51)

❖ **تكاليف ملائمة:** تصنف التكاليف على أنها ملائمة للقرار إذا توفر شرطان هما:

- أنها تكاليف يتوقع إنفاقها في المستقبل؛

- وجود اختلاف بين مبلغ التكلفة والبدائل المتاحة لتنفيذ القرار.

❖ التكاليف غير الملائمة: هي تلك التكاليف التي تم تحملها في الماضي بناء على قرار سابق وبالتالي فإن تلك التكاليف لن تتأثر بالقرار الذي سيتم اتخاذه، ويطلق على هذا النوع من التكاليف بالتكاليف الغارقة.

ويمكن تلخيص تبويبات عناصر التكاليف في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): تبويبات التكاليف

التبويبات	أنواع التكاليف حسب التبويب
التبويب الأساسي	✓ مواد أولية ✓ أجور ✓ مصاريف أخرى
التبويب الوظيفي	✓ التكاليف الإنتاجية ✓ التكاليف التسويقية ✓ التكاليف الإدارية والمالية
التبويب حسب العلاقة بالوحدة الإنتاجية	✓ التكاليف المباشرة ✓ التكاليف غير المباشرة
التبويب حسب العلاقة بحجم الإنتاج	✓ التكاليف الثابتة ✓ التكاليف المتغيرة ✓ التكاليف المختلطة
التبويب لأغراض الرقابة	✓ التكاليف غير الخاضعة للرقابة ✓ التكاليف الخاضعة للرقابة
التبويب لأغراض إتخاذ القرار	✓ التكاليف الملائمة ✓ التكاليف غير الملائمة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثاني: ماهية محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة التي تساعد المؤسسة في تحقيق أهم أهدافها المتمثلة في الاستمرارية وتحقيق الأرباح.

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف: بالنسبة لمحاسبة التكاليف فقد تعددت تعاريفها من بينها:

➤ عرفت محاسبة التكاليف بأنها: "أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية لتتبع عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات وتسجيلها وربطها بمراكز التكلفة بالإضافة إلى الرقابة عليها وتخفيضها ومساندة الإدارة في اتخاذ القرارات من بين البدائل المتاحة حتى تتوصل المؤسسة إلى أقصى

درجة من الكفاية." (زكي و عياصرة، 2019، صفحة 18)، و"وسيلة لتحديد وقياس وتجميع وتحليل واعداد وشرح المعلومات التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها التنظيمية، ولأن هذه الأخيرة كثيرة ومتنوعة ولا تقتصر على تحديد تكلفة السلع والخدمات اللازمة لإعداد التقارير المالية لذلك فإن على محاسبة التكاليف أن تطور نفسها باستمرار لتقديم البيانات التي تحتاجها الإدارة في أداء وظائفها الإدارية المختلفة." (الرجبي م.، 2013، صفحة 07)

مما سبق يمكن القول أن محاسبة التكاليف فرع من الفروع المحاسبية تركز على مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل وشرح المعلومات المتعلقة بعناصر تكاليف النشاط من أجل تقديم تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات. كما يتضح أن محاسبة التكاليف يتميز بمجموعة من الخصائص منها: (فروخي و العرابي ، 2019، صفحة 410)

- المرونة؛

- عملية الأسلوب؛

- الخدمات على المستويات المختلفة؛

- الكفاءة الرقابية والتخطيطية؛

- المحاسبة الكمية.

ثانيا: أهداف محاسبة التكاليف: تتمثل أهم أهداف محاسبة التكاليف في: (محي الدين، 2017، الصفحات 51-52)

- تقدير تكاليف الأنشطة والمنتجات خلال الفترة القادمة؛

- حصر وتسجيل التكاليف التاريخية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج المباع وتكلفة المخزون؛

- الرقابة على التكاليف من خلال المساعدة في اعداد المعايير وقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف التقديرية أو المعيارية لتحديد الانحرافات في تلك التكاليف وتحليلها بالشكل الذي يساعد على تحديد

مسببات تلك الانحرافات، ومن ثم اتخاذ الإجراءات الملائمة لمعالجة المسببات أو التقليل من آثارها؛

- توفير المعلومات عن التكاليف الملائمة في الوقت المناسب لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لحل المشاكل التي قد تواجهها أثناء تأديتها لمهامها المختلفة.

وأيضا من أهداف محاسبة التكاليف ما يلي: (النيل النور و آل الشيخ مبارك، 2018، صفحة 579)

- قياس تكلفة وحدة النشاط ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات؛
- إنتاج البيانات والمعلومات التي تتطلبها إدارة المؤسسة وتشمل هذه المعلومات على المعلومات اللازمة لتمكين إدارة المؤسسة من اتخاذ القرارات لحل مشاكل العمل اليومية؛
- قياس تكلفة الإنتاج لأغراض التسعير وإمكانية الرقابة والمتابعة لعناصر التكاليف؛
- إجراء مقارنات دورية لتكلفة المواد والأجور والمصروفات لكل منتج أو قسم، بحيث تساعد هذه المقارنات الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة بالاستمرار في إنتاج وحدات معينة وشرائها من الغير وكذلك في قرار إضافة منتج أو خط إنتاج جديد أو الاستغناء عنه؛
- كذلك تحديد المسؤوليات من خلال التقارير التي تعد عن المفقود من المواد ومخلفات التشغيل والوقت الضائع وكفاءة العاملين والطاقة غير المستغلة.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بفروع المحاسبة الأخرى

أولاً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية: يمكن توضيح العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية بالتطرق إلى أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبتين الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.
كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات.	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، مثال: تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل، مثال: الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.

المصدر: (سالمي، 2009-2010، الصفحات 36-37)

يظهر من الجدول أن المحاسبين يتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية عند إعداد الحسابات الختامية، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، والمحاسبة المالية تعد البيانات تمهيدية للحسابات والمركز المالي، بالإضافة أن كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات، فمحاسبة التكاليف تبين الإيرادات والتكاليف التفصيلية، أما المحاسبة المالية فتظهر الإيرادات والنفقات بشكل إجمالي في القوائم المالية.

الجدول رقم (03): أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

وجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
الهدف بين المحاسبين	- تهدف إلى تحديد نتيجة السنة للمؤسسة (السنوية أو الفصلية أو الشهرية) بصفة منفصلة لكل منتج على حدة. - تهتم بدورة الاستغلال.	- تهدف أساساً إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية. - تحديد الميزانية العامة لآخر السنة. - تهتم بدورة الاستغلال والوضعية المالية.
المدة الزمنية	- فترة التحليل العادية شهر وفي الحالات الخاصة الفصل أو السنة.	- خلال السنة المالية، وقد تحدد ميزانيات أو نتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية.
مصدر المعلومات	- تستعمل المعلومات الصادرة من المحاسبة المالية. - معلومات أخرى - كما تستعمل أساليب تحليل مختلفة مثل نقطة الصفر... إلخ.	- المعلومات التي تستغلها المحاسبة المالية تخضع للنظام المحاسبي المالي الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب.
الحسابات التي تستعملها	- المحاسبة التحليلية تستعمل الحسابات المنعكسة. Comptes Réfléchis.	- تستعمل المحاسبة المالية حسابات خاصة بها والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإيرادات وتختلف باختلاف البلاد والنظام.
مستعملي النوعين	- مسيرو المؤسسة.	- المدير، العمال، المتعاملين معها.

المصدر: (جاب الله، 2011-2012، صفحة 70)

يظهر من الجدول أن أوجه الاختلاف بين المحاسبين قائم على أساس الهدف المرجو تحقيقه من خلال تطبيق كل من محاسبة التكاليف أو المحاسبة المالية، كذلك المدة الزمنية، إضافة إلى مصدر المعلومات

المستعملة من قبل المحاسبين، ونوع الحسابات المستعملة، والأطراف المستخدمة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

ثانياً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: أدى التطور الكبير الذي حدث في علم الإدارة ونظرية القرارات إلى ضرورة التعمق في نظرية المحاسبة للاستفادة من البيانات المتاحة وخلق مجال أوسع في التحليل وعرض النتائج، وقد ساعد التقدم التكنولوجي في معالجة البيانات وتطور أجهزة الحاسوب، لذلك ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية والذي يعني الإدارة من خلال الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. (فخر و القطيش ، 2014، صفحة 24)

والمحاسبة الإدارية تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية ووضع أنظمة التخطيط والأداء، وتوفير الخبرة في إعداد التقارير المالية والرقابة، لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المؤسسة. (إسماعيل و بوغازي، 2021، صفحة 304)، أما محاسبة التكاليف تعتبر من الفروع المحاسبية المرتبطة بكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، فالعلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تركز على توفير البيانات حول التكلفة التي تساعد على إعداد القوائم المالية، وتوفير البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة أي أنها ترتبط أيضاً بالمحاسبة الإدارية. (مسلم، 2017، صفحة 64)

ثالثاً: علاقة محاسبة التكاليف بفروع محاسبية أخرى

1. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الضريبية: باعتبار أن المحاسبة الضريبية تهتم بحساب الدخل الخاضع للضريبة، اعتماداً على القوانين واللوائح الضريبية المطبقة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، فإن محاسبة التكاليف تساعد على حساب الضريبة المستحقة لتحديد التكاليف الفعلية للنشاط. (زعرور، 2014-2015، صفحة 13)

2. علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات: إن علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات مستمد من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية حيث يقوم مدقق الحسابات بتدقيق كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى النتيجة الحقيقية لأعمال المؤسسة. (نور و الشريف، 2002، صفحة 20)

المبحث الثاني: تصميم نظام محاسبة التكاليف

إن وجود نظام لمحاسبة التكاليف يلعب دوراً أساسياً في المؤسسة، مما استوجب عليها تصميم نظام محاسبة التكاليف لما له من أهمية بحيث يحدد تكلفة المنتج أو الخدمة المقدمة بناء على أسس علمية سليمة وبشكل أكثر دقة مما يساهم في اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة.

المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف

يعرض هذا المطلب نظام محاسبة التكاليف الذي احتل مكانة مهمة في المؤسسة وذلك بفضل الدور الذي يلعبه في توفير المعلومات الملائمة حول مختلف التكاليف، ويساهم في فهم كيفية تكوين العوائد، كما أن مجالاً استخدامه توسعت ولم تعد محصورة في نوع معين من الأنشطة.

أولاً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف

➤ يعرف نظام محاسبة التكاليف بأنه: "عبارة عن الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي، والتي تشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى." (جيجان العلكاوي، 2013، صفحة 217)، كما يعتبر "وسيلة منتظمة لتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة طبقاً لأسس ومبادئ علمية، وعرض هذه البيانات بطريقة منتظمة ومحددة وذلك لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف المتمثلة في تحديد تكلفة الإنتاج بغرض التسعير، التخطيط والرقابة." (فروخي، 2019-2020، صفحة 284)

مما سبق القول أن نظام محاسبة التكاليف هو نظام معلومات محاسبي كلفوي يقوم بتسجيل وتبويب وقياس البيانات المتعلقة بتكاليف المؤسسة وتقديم تقارير عنها، حيث تساعد هذه الأخيرة الإدارة في تحقيق أهدافها من رقابة وتخطيط واتخاذ القرارات وغيرها من الأهداف.

ثانياً: أهمية نظام محاسبة التكاليف: يمثل نظام محاسبة التكاليف "وسيلة يمكن من خلالها قياس وتحليل الخدمات والمنتجات، بالاعتماد على مجموعة من المبادئ والأسس التي تحكم محاسبة التكاليف من خلال تبويب وتسجيل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف الثلاثة من مواد وأجور وتكاليف"، وإن وجود نظام محاسبة التكاليف يحقق الآتي: (خلادي و درحمون، 2020، صفحة 381)

- قياس تكاليف المنتج (سلعة أو خدمة): يساعد نظام محاسبة التكاليف في توفير بيانات تفصيلية عن أنشطة المؤسسة الاقتصادية المختلفة التي تساعد في معرفة النتائج النهائية للمؤسسة الاقتصادية ومقدار ما تحققه من ربح أو خسارة؛

- تساعد محاسبة التكاليف في تحليل البيانات الإجمالية التي تقدمها المحاسبة المالية؛
- ضبط عناصر التكاليف وتحقيق الرقابة عليها: يؤدي نظام محاسبة التكاليف إلى ضبط التكاليف ورقابتها فهو أداة لتحقيق الرقابة الداخلية من خلال تحديد مراكز المسؤولية.

ثالثاً: تكلفة وعوائد نظام محاسبة التكاليف: إن عملية تصميم نظام محاسبة التكاليف من طرف المؤسسة يجعلها تتحمل تكاليف، وعند الاستخدام الأمثل والسليم لهذا النظام فإنه يرجع عليها بعوائد، ومن أهم هذه التكاليف والعوائد: (جمعة، 2011، الصفحات 39-40)

1. تكاليف النظام: وتتضمن:

- تكلفة تصميم النظام وتكوين إدارة التكاليف وتعيين الأفراد المؤهلين فيها وتكلفة تدريبهم وتنمية قدراتهم وامداد الإدارات والاقسام المختلفة للتكاليف بالتسهيلات الالكترونية؛
- تكلفة تشغيل النظام من طبع النماذج وأجور العاملين ونصيب إدارة التكاليف من التكاليف الإدارية خلال الفترة.

2. عوائد النظام: يمكن حصرها فيما يقدمه النظام من المزايا في المجالات التالية:

- خفض تكلفة الإنتاج أو الخدمة عن طريق فرصة تخطيط أفضل؛
- تدفق المعلومات بسرعة ودقة مما ينتج فرصة تخطيط أفضل؛
- تحضير معايير وموازنات دقيقة، وبالتالي تخطيط ورقابة أفضل؛
- إرساء المساءلة عن التكلفة؛
- التنسيق المستمر بين الإدارات والمسؤولين فيها.

ولعل هذه المزايا تساعد على تنمية الربحية وهو الهدف المنشود من العملية الإدارية، ويجب في ضوء تكاليف النظام وعوائده أن تكون تكلفة النظام أقل مما يحققه من مزايا وعوائد.

رابعاً: مجالات استخدام نظام محاسبة التكاليف: لم يعد استخدام نظام محاسبة التكاليف مقتصرًا على المؤسسات التي تمارس نشاط إنتاجي وصناعي فقط، بل توسع إلى أنشطة أخرى، ومن العوامل التي ساهمت في اتساع مجالات التطبيق ما يلي: (رحمة، 2019-2020، صفحة 13)

- تطور هدف محاسبة التكاليف، فلم يعد الهدف مقتصرًا على تحديد تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون وإنما امتد ليشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات لإعداد الموازنات التخطيطية وترشيد القرارات الإدارية؛

- أملت المنافسة الشديدة بين المؤسسات إلى أهمية البيانات التي تساعد الإدارة على خفض تكاليفها سواء الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية وبالتالي تخفيض سعر البيع؛
- أدت ضخامة وكبر المؤسسات الخدمية وتشعب وتشابك أنشطتها إلى صعوبة مراقبة أوجه النشاط المختلفة بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين، ولذلك دعت الحاجة إلى وجود نظام لمحاسبة التكاليف يقدم تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط؛
- إن محاسبة التكاليف لم يعد مجال تطبيقها منحصرًا في مجال واحد، وإنما شملت كل المجالات والأنشطة، فطالما أن هنالك نشاطًا فإن هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخطيطها.

المطلب الثاني: مكونات نظام محاسبة التكاليف، مقوماته ووظائفه

يهدف هذا المطلب لعرض مكونات ومقومات ووظائف نظام محاسبة التكاليف

أولاً: مكونات نظام محاسبة التكاليف: يشمل نظام محاسبة التكاليف مجموعة من المكونات التي تساهم في تزويد المؤسسة بالمعلومات التي على أساسها تتم عملية اتخاذ القرارات، ومن هذه المكونات: (جمعة ، خليل ، و الطراونة، 1999، الصفحات 7-10)

1. **المدخلات:** تتمثل مدخلات نظام محاسبة التكاليف في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل المؤسسة في سبيل التوصل إلى أهداف ونتائج مخططة، ومن ثم تعتبر مدخلات النظام مصدر رئيسي للمعلومات الخام التي يتم تنقيتها وتشغيلها وتبويبها، ولكي تكون مدخلات النظام مناسبة ينبغي أن تتوفر الخصائص التالية:

- قابلية القياس: أي تكون المعلومات خاضعة للقياس الكمي؛
- موضوعية البيانات التي تدخل النظام حتى تتصف مخرجاته بالموضوعية المناسبة (وتعني الموضوعية عدم التحيز أي الاعتماد على المستندات المؤيدة)؛
- صلاحية الغرض الذي من أجله تقدم البيانات للإدارة.
- ولا يغيب عن البال أهمية توفير الأفراد ذوي الخبرة المتخصصة في مجال تجميع البيانات بال نوعية والقدرة المطلوبين، وكذلك أهمية توفير القدرات الحاسوبية اللازمة للتوسع في تجميع تفاصيل البيانات.

2. تشغيل النظام: يتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات وإثباتها وتبويبها وتحليلها في الدفاتر والسجلات والكشوف التي تعتبر بدورها أساسا لتقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام ولذلك تخضع عمليات التشغيل لقواعد وإجراءات محددة متعارف عليها وتتصف بالثبات والتطبيق كما تخضع لتبويبات مختلفة كل منها يفيد غرضا معينا.

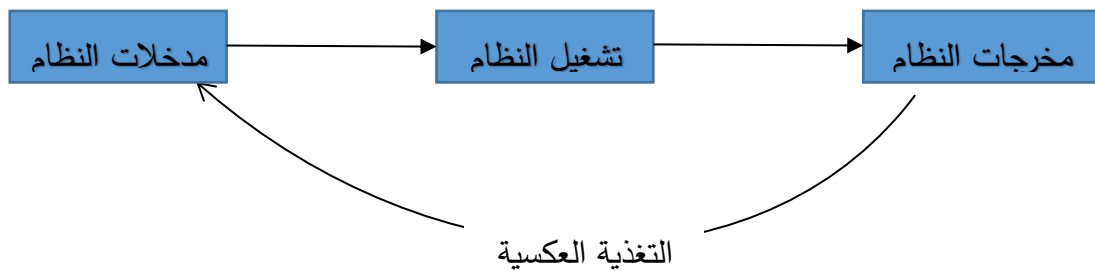
3. مخرجات النظام: تختلف المخرجات باختلاف الاحتياجات الإدارية من البيانات وطريقة استخدامها، فاستخدام البيانات لغرض قياس التكلفة فقط يختلف عن استخدام البيانات بهدف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فهناك بيانات مختلفة لأغراض مختلفة، والبيانات التي ترتبط بالتكلفة وقياس الأداء.

ولذلك تعتبر التقارير الدورية والتقارير الخاصة من أهم مخرجات النظام إذ عن طريقها يتم تبادل المعلومات والآراء بين المستويات الإدارية، وتعتبر تلك التقارير أساسا للحكم على الظواهر وأساسا للاستفادة من (التغذية العكسية) للبيانات، ومن ثم فتوقيت تقديم التقارير وسرعة عرضها من الأمور الهامة والواجب مراعاتها عند وضع النظام.

4. التغذية العكسية: تتمثل في الاستفادة من إفرزات النظام نفسه لغرض تطوير أو تعديل هذا النظام والتغذية العكسية تمثل عصب أي نظام للمعلومات، وبدونها يصعب على النظام إنجاز أهدافه بالصورة المثلى أو المرجوة، فهو انعكاس للمفهوم الرقابي باعتباره وظيفة وهدفا من أهداف التكاليف.

ويمكن تلخيص مكونات نظام محاسبة التكاليف في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): مكونات نظام محاسبة التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (جمعة ، خليل ، و الطراونة، 1999)

ثانيا: مقومات نظام محاسبة التكاليف: تتمثل مقومات نظام محاسبة التكاليف في: (حبيب م.، 2021، صفحة 6)

1. المجموعة المستندية: وتشمل مجموعة من النماذج والأدوات والإيصالات المنتشرة داخل المؤسسة لدورة مستندية محددة وطرق استخدام معينة والتي تعدها المؤسسة لتجميع البيانات؛

2. **المجموعة الدفترية:** تشمل مجموعة من الدفاتر والبطاقات التحليلية التي يتم فيها تسجيل البيانات من واقع المستندات لتبدأ منها مرحلة تشغيل البيانات وبهدف مد الإدارة بمختلف مستوياتها بالمعلومات عن طريق التقارير؛

3. **دليل وحدة التكلفة:** وحدة التكلفة هي الأساس الذي تنسب إليه التكاليف وقد يكون هذا الأساس كمية من الإنتاج أو أداء الخدمة التي تنسب إليها التكاليف التي تحققت؛

4. **دليل مراكز التكلفة:** عبارة عن دائرة نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين متجانس يشتمل على مجموعة متماثلة من عناصر الإنتاج المتميزة القابلة للقياس.

ثالثاً: وظائف نظام محاسبة التكاليف: يقوم نظام محاسبة التكاليف بعدة وظائف منها: (ولد عباس، 2010-2011، الصفحات 15-16)

1. **الوظيفة التسجيلية:** يقوم نظام محاسبة التكاليف بتسجيل عناصر التكاليف المختلفة على أساس المستندات والوثائق المختلفة في البطاقات والسجلات والدفاتر المحاسبية، وطريقة التسجيل تختلف بحسب طريقة محاسبة التكاليف المطبقة (على أساس الاندماج أو على أساس الانفصال)، وهناك طريقة ثالثة تطبق في بعض الدول تسمى طريقة شبه الاندماج.

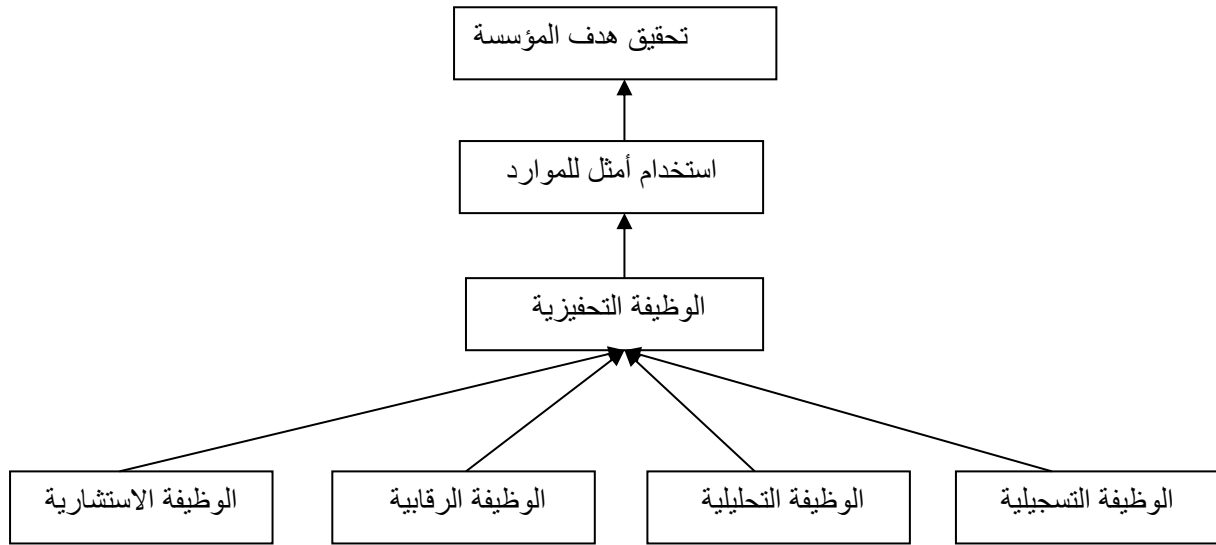
2. **الوظيفة التحليلية:** يقوم نظام محاسبة التكاليف بمسك سجلات تحليلية، مثل السجل التحليلي للمستلزمات السلعية، والسجل التحليلي للأجور، والسجل التحليلي لعناصر التكاليف الأخرى بهدف معرفة نصيب مراكز التكاليف والمنتجات المصنعة فيها من التكاليف، بالإضافة إلى ذلك تقوم بإعداد كشوف لبنود التكاليف المركبة مثل المصروفات الصناعية غير المباشرة، والمصاريف الإدارية والمالية، والتسويقية.

3. **الوظيفة الرقابية:** يعتبر نظام محاسبة التكاليف أداة تحليلية تقوم بتحقيق الرقابة على استخدام الموارد المادية والبشرية والمالية في المؤسسة وذلك بترشيد عملية التخطيط عند إعداد الموازنات التخطيطية ووضع معايير استخدام عوامل الإنتاج وعناصر التكاليف وإبراز انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية أثناء العملية الإنتاجية وعند انتهائها، وهذا ما يساعد الإدارة على تقييم الأداء وممارسة وظيفتها الرقابية بكفاءة عالية، وترشيد قراراتها التي يجب أن تتخذ في الوقت المناسب لمعالجة الانحرافات الحاصلة.

4. الوظيفة الاستشارية: من مهمات نظام محاسبة التكاليف الأساسية هي إعداد قوائم وتقارير، المتابعة الفورية والدورية وفقا لنماذج تحليلية مختلفة تتضمن عناصر النفقات، مبنية بحسب مؤشرات مختلفة بحيث تعطي تفسيرات ودلالات عن كفاءة استخدام عوامل الإنتاج من قوى عاملة وآلات ومستلزمات سلعية.

ويمكن توضيح وظائف نظام محاسبة التكاليف في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): وظائف نظام محاسبة التكاليف



المصدر: (التكريتي، 2010، صفحة 24)

المطلب الثالث: خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف

يتضمن هذا المطلب قواعد وضع نظام محاسبة التكاليف وخطوات تصميمه والعوامل المؤثرة في تصميمه. أولاً: قواعد وضع نظام محاسبة التكاليف: قبل تصميم نظام التكاليف المطلوب استخدامه داخل المؤسسة ولكي يكون هذا النظام قادراً على تحقيق أهدافه الرئيسية المتوقعة نتيجة استخدامه، وتزويد الإدارة بالبيانات اللازمة، ينبغي القيام ببعض الدراسات والخطوات تمهيداً لوضع نظام التكاليف: (محمد و حميد ، 2014، صفحة 362)

1. دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة: للتعرف على أقسام وإدارات المؤسسة والوظائف الرئيسية والفرعية لكل منها ومدى مساهمتها في مجمل نشاط المؤسسة، الأمر الذي يمكن معه تحديد إمكانية اعتبار هذه الوحدات الإدارية والتنظيمية بمثابة مراكز للنشاط تحدث فيها التكاليف وتستهلك فيها عناصر الإنفاق.

2. دراسة علاقة قسم التكاليف بالإدارات الأخرى: أي ما يحتاجه قسم التكاليف من الإدارات الأخرى من بيانات ومعلومات لكي يستطيع أن يحللها ويترجمها بالقوائم أو التقارير أو الكشوفات المقدمة للإدارات الأخرى.

3. طبيعة العمليات الصناعية داخل المؤسسة: تختلف طبيعة عمليات الإنتاج باختلاف الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة، وبالتالي يجب أن يصمم نظام محاسبة التكاليف ليلائم نشاطات المؤسسة وتنظيمها، وتعتبر هذه النشاطات العامل المحدد في اختيار طرق محاسبة التكاليف المستعملة، وخاصة أن هناك نظامان أساسيان يحكمان عملية تجميع التكاليف وهما نظام الأوامر ونظام المراحل.

4. طبيعة ونوعية تجميع التكاليف المطلوبة من قبل الإدارة: ترتبط نوعية بيانات التكاليف المطلوبة بوجهة نظر الإدارة وأهدافها المطلوب تحقيقها من نظام محاسبة التكاليف بحيث تكون نوعية البيانات متناسب وتلبي تحقيق هذه الأهداف، وبخصوص توقيت تقديم هذه البيانات والمعلومات فكما قصرت فترة التكاليف كلما ارتفع مستوى إلمام الإدارة بمجريات الاحداث التكاليفية داخل المؤسسة.

ثانياً: خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف: نتيجة لاختلاف ظروف المؤسسات واختلاف طبيعتها وحجمها وشكلها القانوني واختلاف أهدافها فإنه لا يوجد نظام محاسبة التكاليف واحد أو جاهز للتطبيق بل يجب أن يتم تصميم نظام محاسبة التكاليف الذي يناسب ظروف كل مؤسسة وأن يعاد تصميمه بعد فترات زمنية معينة بالمؤسسة الواحدة إذا ما تغيرت ظروفها وأحوالها.

وإذا ما اقتنعت إدارة المؤسسة بأهداف ومزايا وفوائد نظام محاسبة التكاليف وشعرت بأهميته فإنها تطلب من مصمم أو من خبراء التكاليف تصميم نظام محاسبة التكاليف الذي يناسب ظروفها واحتياجاتها من المعلومات، ولا شك في أن تصميم نظام محاسبة التكاليف يجب أن يراعي مجموعة من العوامل الإدارية والمالية والقانونية والتنظيمية والفنية التي تحيط بالمؤسسة قبل أن يحدد معالم وتفصيل ومقومات نظام محاسبة التكاليف. (العشمري، 2011، الصفحات 63-64)

حيث أن تصميم أي نظام جيد لمحاسبة التكاليف يجب أن يمر عبر العديد من الخطوات والتي يمكن تلخيصها في: (بابكر، 2015، الصفحات 56-57)

1. إعداد فريق عمل مناسب ومتخصص في مجال محاسبة التكاليف على أن يشترك في هذا الفريق أصحاب العلاقة وخاصة المسؤولين عن الأقسام الإنتاجية، ويكون لهذا الفريق الإلمام الكافي بما يحتاجه المنتج من عناصر التكاليف؛

2. دراسة طبيعة نشاط المؤسسة، ويعد من أهم خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف، لأن تصميمه يعتمد بدرجة كبيرة على طبيعة نشاط المؤسسة؛
3. تحديد وحدة التكلفة، وتقسيم المؤسسة لمراكز تكلفة، حيث تعتبر وحدة التكلفة هي المعبر عن الإنتاج وقياسه ووصفه وتختلف من مؤسسة لأخرى؛
4. تقسيم المؤسسة إلى مراكز تكلفة إنتاجية مهمتها تحويل المواد الخام إلى منتجات، ومراكز خدمات تساند المراكز الإنتاجية وتختص بتقديم الخدمات لها ويختلف عدد المراكز الإنتاجية والخدمية باختلاف نشاط المؤسسة؛
5. حصر وتقدير عناصر التكاليف، ويفضل أن تقدر هذه التكاليف قبل بدء الإنتاج، ويكون التقدير مبنياً على أسس علمية وفنية مما يسهل معرفة تكلفة الإنتاج قبل بدأه، كما يساعد الإدارة في فرض الرقابة الفاعلة على عناصر التكاليف.

ثالثاً: العوامل المؤثرة في تصميم نظام محاسبة التكاليف: توجد العديد من العوامل التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام محاسبة التكاليف لأي مؤسسة اقتصادية متمثلة في: (صبحت و علي، 2016، الصفحات 442-443)

1. **الهيكل التنظيمي:** إن نظام محاسبة التكاليف بحساباته التشغيلية يجب أن يطابق تقسيم مراكز المسؤولية في المؤسسة حتى يتمكن من محاسبة المشرفين ورؤساء الأقسام والمديرين عن التكاليف التي أنفقت ضمن أقسامهم، إن مفهوم السلطة مع المسؤولية لها علاقة مباشرة مع محاسبة المسؤولية التي تستعمل لقياس أداء المدير التنفيذي لمسؤولياته، ويتوجب على كل فرد في الهيكل التنظيمي تزويد قسم المحاسبة بالمعلومات التفصيلية لكي يتمكن من تصميم نظام محاسبة تكاليف ناجح.
2. **أهداف الإدارة:** إن بيانات التكاليف تساعد الإدارة على قياس تكلفة الإنتاج أو الخدمة وفي ترشيد قراراتها وتحقيق أغراض التخطيط والرقابة والتقييم، لهذا يجب أن يكيف نظام محاسبة التكاليف بحيث يتمكن في النهاية من إمداد الإدارة بالبيانات المناسبة لتحقيق هذه الأغراض، أي يجب مراعاة أهداف الإدارة التي ترمي إلى تحقيقها من تصميم نظام محاسبة التكاليف حتى يعد النظام ناجحاً ومحققاً للأهداف المرجوة.

3. **كفاءة محاسبي التكاليف:** يختص محاسب التكاليف بعملية تجميع البيانات وتحليلها وعرضها على الإدارة لذلك كان لابد أن يتمتع بدرجة من الكفاءة والخبرة والدراية العلمية المطلوبة للقيام بعمله حتى يتمكن من تقديم خدمة حقيقية.
4. **كفاءة النظام:** حتى يكون النظام سليماً يجب أن يكون تطبيقه في حدود تكلفة اقتصادية معينة، بحيث تزيد الفائدة التي تتحصل عليها المؤسسة عن التكاليف التي تكبدتها في سبيل ذلك، إذ أن كثيراً من المؤسسات تتعارض في إدخال الأنظمة الحديثة خوفاً من التكاليف التي تثقل كاهلها.
5. **الفترة الزمنية التي تغطيها معلومات التكاليف:** فقد تكون تقارير التكاليف أسبوعية أو نصف شهرية أو شهرية أو كل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية مع العلم أنه كلما قل طول الفاصل الزمني بين كل تقدير وآخر زادت أعباء الجهد والتكلفة.
6. **الدقة والسرعة:** يجب على محاسب التكاليف مراعاة عامل دقة البيانات المقدمة وعامل السرعة التي تقرضها الظروف في عرض هذا البيانات ويتم ذلك بملائمة بين عامل الوقت والدقة، حيث أن البيانات إذ عرضت بعد فوات الأوان تكون لا فائدة منها.
7. **الوضوح والسهولة:** لكي يخلق وعي محاسبي عند تشغيل النظام وتقبل لدى الإداريين للنظام مما يزيد من كفاءة تنفيذه يجب توضيح أسس النظام ومميزاته على شكل تعليمات واضحة وسهلة حتى يمكن فهمه وتنفيذه في كل المستويات الإدارية والتنفيذية.
8. **المرونة:** لكي يصبح النظام ذا فاعلية لأطول مدة ممكنة، يراعى عند تصميمه أن يكون قادراً على تلبية الاحتياجات خلال هذه المدة (أي تعديلات عند الحاجة) وذلك بقدرته على التكيف للمستجدات التي تطرأ على وقع عمل المؤسسة نتيجة لتطورها ونموها.

المبحث الثالث: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

تساهم الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف المختلفة والمتنوعة في توفير المعلومات اللازمة والملائمة لإدارة المؤسسة حيث تساهم بشكل فعال في عملية تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة المقدمة وتخفيض تكاليف الإنتاج بالإضافة إلى التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة وكذلك ترشيد الموارد المختلفة للمؤسسة.

المطلب الأول: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة
يتضمن هذا المطلب أهم المفاهيم المرتبطة بأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة.

أولاً: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

1. مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: إن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة الموارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة آخر) وبين الموارد. (بولعبايز و شلابي، 2020، صفحة 223)

➤ عرف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أنه: " طريقة تركز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استقادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة." (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 99)، كما يعتبر "نهج لحساب تكلفة المخرجات النهائية من خلال مراقبة الأنشطة وتتبع استهلاك الموارد للأنشطة، يتم تخصيص الموارد للأنشطة والأنشطة إلى عناصر التكلفة على أساس تقديرات الاستهلاك." (Tabitha & Ogungbade, 2016, p. 52)، و " نظام محاسبة يستخدم لقياس تكلفة وأداء الأنشطة والمنتجات بالإضافة إلى عناصر التكلفة الأخرى، كما أنه عندما تكون عمليات التصنيع معقدة أو يتم تصنيع المنتجات بكميات كبيرة، فإن بيانات التكلفة التي ينتجها أسلوب (ABC) تكون أكثر دقة." (ELHAMMA & YI FEI, 2013, p. 24)

استناداً على التعريفات السابقة يمكن القول أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة عبارة عن أسلوب لحساب التكاليف يقوم على أساس أن المنتجات تستهلك الأنشطة، وهذه الأنشطة تقوم باستهلاك موارد المؤسسة، بحيث يركز على الأنشطة التي هي عبارة عن عمليات وإجراءات متبعة لإتمام عملية الإنتاج.

2. خصائص أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة: لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) عدة خصائص منها: (قريرة و عمامرة ، 2018، الصفحات 48-49) و (رحمة، 2020، الصفحات 234-235)

- يساعد في تحديد الفرصة المتاحة أمام المؤسسة لتخفيض التكاليف بدقة ووضوح، وذلك بتبيان المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج أو الخدمة وكذا الأنشطة التي تساهم في تكوينه وتصنيفها، وأن تخفيض

- تكلفة أي نشاط أو توقيفه سيؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية ويعتبر ذلك هدف وسبب وجود هذا الأسلوب وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية؛
- يعتبر أداة فعالة لتقييم الأداء، حيث يبذل العاملون جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة أسلوب ABC يتم تحديد الأنشطة والمشرف على كل منها؛
- يساعد أسلوب ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة؛
- يساهم في تعظيم الإنتاج بالسيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم للأسلوب حيث يمكن ربطه مثلا بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكاليف، حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتها ويخفض كلفتها؛
- يمكن من تتبع التكاليف بالاعتماد على مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والأنشطة، ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة؛
- يعتمد هذا الأسلوب على أسس عديدة كتحميل التكاليف غير المباشرة بحيث تتلاءم مع طبيعة الأنشطة ومدى استهلاكها للموارد المخصصة وفق ما صرف في عملية الإنتاج من وقت وجهد، أو أسس أخرى ملائمة يتم تحديدها من منطلق لا يخرج عن إطار الأنشطة المسببة للتكاليف ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة؛
- حقق هذا الأسلوب المبدأ الأساسي لمحاكاة التكاليف فيما يخص تطابقه مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل الأساس لمجمل الأنشطة الضرورية للحصول على المخرجات، هذا التطابق يسمح بتتبع التكاليف واستهلاك الموارد ويرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنهم، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة.

3. أهداف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: يسعى الأسلوب إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها: (العشماوي، 2011، الصفحات 286-287)

- إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد؛

- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضا لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات؛
- تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنقاذها بأنشطة المؤسسة؛
- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظا على حصة المؤسسة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلا، فضلا عن خدمة قرارات الدخول تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محددة، وغير ذلك من القرارات الأخرى؛
- تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المؤسسة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.

4. مقومات نظام التكلفة على أساس الأنشطة: تتمثل أهم المقومات (العناصر) التي يقوم عليها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في: (محمد البشير، 2019، الصفحات 98-99)

- ❖ **الموارد:** عبارة عن العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وتعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، وتعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط؛
- ❖ **الأنشطة:** عبارة عن الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ومن أمثلتها شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الموبيليا؛
- ❖ **المخرجات:** تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة، وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات، ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة؛
- ❖ **مسببات تكلفة الأنشطة:** مسبب التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل السبب الأساسي لمستوى النشاط فتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة، ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات، بالتالي هو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط؛
- ❖ **مجمعات تكلفة النشاط:** عبارة عن مجموعة الأعمال التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد، وهي حلقة وصل بين موارد المؤسسة ومنتجاتها النهائية.

5. مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: تتمثل مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في: (محمد البشير، 2019، الصفحات 99-100)

المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة: يتم تحديد الأنشطة بتجميع الأعمال في شكل أنشطة، ثم تجميع الأعمال المتشابهة في نشاط واحد والتأكد من أنها متجانسة وذلك لتوفير إمكانية متابعة تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة.

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

المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة: وتعتبر عن ذلك الجزء من العملية الإنتاجية الذي ترغب الإدارة في الحصول على تقرير مفصل عن تكاليف الأنشطة التي تؤدي فيه.

المرحلة الرابعة: تحديد مسببات التكلفة: مسبب التكلفة هو العامل الذي يسبب حدوث تكلفة النشاط، ويتم تحديده من خلال تحديد مسببات تكلفة تتلاءم مع تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة ويتم ذلك بناء على العوامل التالية: تكلفة عملية القياس، معامل الارتباط بين محفزات التكلفة والاستهلاك الفعلي للأنشطة، الآثار السلوكية المترتبة على اختيار تلك المحفزات، فأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يقوم بتحليل سلوك التكاليف بناء على المسببات التي تمثل السبب وراء حدوث التكاليف.

المرحلة الخامسة: تحديد معدل التكلفة لكل نشاط: بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، تتم عملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة). (الفضيل، 2018، صفحة 273)

المرحلة السادسة: تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات: من خلال تخصيص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل، مثل ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء. (بوجرود، هرباجي، و سالم، 2020، صفحة 90)

ويمكن توضيح مراحل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

ثانيا: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

1. مفهوم أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة: تعددت تعاريف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة منها:

➤ عرف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة انه: "وصف لقرارات الإدارة التي تستخدم معلومات أسلوب تكاليف الأنشطة لإرضاء الزبائن وتحسين الأرباح، حيث أن طريقة تكاليف الأنشطة تستخدم مثل هذه القرارات الإدارية كالتسعير للمنتجات المختلفة، وتخفيض التكلفة، وتحسين العمليات للمنتج وإعادة التصميم والتخطيط وتسيير الأنشطة." (تقرارت، 2016، صفحة 140)، و"يرتكز هذا الأسلوب على إدارة الأنشطة والعمليات من أجل تعزيز القيمة المضافة وزيادة الأرباح وكسب الزبائن، ويحاول الجمع بين محفزات التكلفة، وتحليل الأنشطة والعمليات، وقياس الأداء والكفاءة والفعالية ضمن إطار متكامل يستخدم لصنع القرار." (Durgham, 2016, p. 03)

مما سبق يظهر أن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة عبارة عن منهج متكامل يسمح بمتابعة الأداء ويرتكز اهتمامه على إدارة الأنشطة والعمليات بكفاءة وفعالية وتوجيه وتحسين استخدام الموارد التي تضيف قيمة للزبون وتحسن الربح الناتج عن هذه القيمة المضافة، حيث أن استخدام المؤسسة لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة يطور أنشطتها وعملياتها ويخفض تكاليفها ويضيف قيمة للزبون وبالتالي زيادة الأرباح.

2. مبادئ أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة: ركز أسلوب (ABM) على مبادئ لابد من وجودها للوصول إلى الأهداف التي أعد من أجلها، وتتمثل في: (عزايبة، عامرة، و ملاح، 2019، الصفحات 97-98)

- التركيز على إدارة أنشطة العمليات لتحقيق أهداف المؤسسة التشغيلية والاستراتيجية؛
- التقليل من تكلفة الأداء وتقديم الخدمات وتوجيه الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة وصولاً إلى خلق قيمة اقتصادية للمؤسسة؛
- التركيز على العمليات والأنشطة التي تلبى احتياجات الزبائن مرتفعي الربحية والقادرين على الدفع؛
- خلق مقاييس الأداء عن التكلفة، الوقت، والجودة؛
- دعم مفاهيم تقييم الأداء الشامل على أساس بطاقة الأداء المتوازن وإيجاد المقاييس اللازمة لتطبيقه؛
- إعادة هندسة العمليات والأنشطة؛
- دعم مفاهيم المشاركة بالأرباح والمشاركة بالأهداف وروح الفريق في العمل.

3. أهداف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة: تتمثل الأهداف التي يحققها أسلوب (ABM) في: (بوريش، 2020، الصفحات 260-261)

- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المؤسسة؛
- تحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي تكاليف الأنشطة التي يمكن أن تحذف دون التأثير على جودة المنتج والأداء والقيمة المستخدمة؛
- تحديد كفاءة وفعالية جميع الأنشطة المنجزة في المؤسسة؛
- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي يمكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمؤسسة؛
- زيادة مستويات أرباح المؤسسة عن طريق استقطاب المستهلكين؛
- تلبية احتياجات زبائن المؤسسة من المنتجات والخدمات المقدمة لهم بالجودة ومستوى الخدمة المناسب؛
- تحقيق التحسين المستمر في جميع أوجه النشاط داخل المؤسسة من خلال تحديد أوجه نقاط الضعف والقوة لدى المؤسسة وكذا مختلف الفرص والتحديات التي تواجه المؤسسة خارجياً.

4. خطوات تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة: إن استخدام أسلوب (ABM) في اتخاذ القرارات يتطلب تطبيق مجموعة من الخطوات يمكن تحديدها في: (اليامور، 2010، صفحة 230)

- إعداد مخطط العمليات لتحديد الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة؛

- تحديد تكاليف كل نشاط؛
- تحديد فرص التحسين (إعادة الهندسة للتخلص من الحاجة للأنشطة غير المضيفة للقيمة والتحسين المستمر لتحسين أداء الأنشطة المضيفة للقيمة)؛
- وضع أولويات التحسين (حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو تحسين كفاءة الأداء للأنشطة المضيفة للقيمة ذات التكاليف المرتفعة)؛
- توفير المبررات المالية (الخطة المالية) لجهود إعادة الهندسة؛
- تحديد ماهي الاحتياجات لتخفيض تكاليف الأنشطة؛
- عمل التغييرات المطلوبة؛
- متابعة المنافع المحققة ومقارنتها بالتكاليف.

5. التكامل بين أسلوب التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة: يتضح مما سبق أن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة يحقق فوائد ومزايا من تطبيقه تتكامل مع الفوائد والمزايا المحققة من تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، حيث لكل منهما مجالاً يعمل فيه، ويمكننا إبراز ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): التكامل بين أسلوب التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة

أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة
التركيز على توزيع التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة بدقة.	التركيز على تخفيض التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة.
قياس التكلفة التي يتوجب على الإدارة دفعها من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لأداء الخدمة.	دراسة إجراءات إدارة تلك التكلفة وتقليلها إلى أقل درجة ممكنة دون التأثير على الجودة في الأداء.
التركيز على التكاليف الفعلية والتي حددت ضمن الميزانية.	التركيز على التكاليف التي سيتم دفعها على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء ممكن.
قياس التكلفة عمودياً عن طريق مركز التكلفة.	قياس التكلفة أفقياً من خلال عمليات البنك والتبادل فيما بينها.
تحديد تكلفة المنتج بما تم استهلاكه ومن قبل الأنشطة المستخدمة في الأداء وتطوير وتحسين القرارات التشغيلية	تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين قرارات التسعير والتطوير والتحسين المستمر للتخطيط الاستراتيجي

المصدر: (زاية، 2017-2018، صفحة 66)

المطلب الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن

يعرض هذا المطلب كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

أولاً: أسلوب التكلفة المستهدفة

1. مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة: تعد التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف، وقد تعددت تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة منها:

➤ عرف أسلوب التكلفة المستهدفة أنه: "عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل". (عبد السميع و طيبة، 2010، صفحة 76)، وهو "أسلوب منظم ومهيكل لتحديد التكلفة التي يجب على المؤسسة ألا تتخطاها لإنتاج المنتج الجديد بخصائص وظيفية وجودة تحقق الربحية المرغوب فيها خلال دورة حياة المنتج من خلال بيعه بالسعر السوقي". (عبد اللطيف، 2014، صفحة 312)، و"وسيلة لإدارة التكلفة تهدف إلى إدارة جميع تكاليف المنتج طوال مرحلة التصميم بالإضافة إلى الربح، وتقنية الإدارة التي تضمن أن المنتج الجديد مربح بدرجة كافية لتبرير إنتاجه". (Al-Qady & El-Helbawy, 2016, p. 41).

ويمكن القول أن التكلفة المستهدفة عبارة عن أسلوب لتحديد التكلفة المثلى للمنتج، كما أنها تمثل إدارة التكلفة التي تهتم بتخفيض تكاليف المنتج الذي سيققق ربحاً عند بيعه في المستقبل من خلال تحديد سعر البيع المتوقع وهامش الربح المرغوب تحقيقه.

2. خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة: تعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند مرحلة الإنتاج أمراً صعباً، لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أمراً أساسياً لتحقيق الربح وتكلفة أقل، وهذا ما يركز عليه أسلوب التكلفة المستهدفة، ويتميز هذا الأسلوب بالعديد من الخصائص أهمها: (مرغني و دموم، 2021، الصفحات 113-114)

- أنه يطبق في مرحلة التطوير والتصميم وهو يختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج؛

- أنه ليس مدخل إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنه مدخل يهدف إلى تخفيض التكاليف؛

- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل المؤسسة؛

- يشرح ويصف هيكل خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين؛
- يتطلب التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة استخدام أسلوب هندسة القيمة وبعض الأساليب الأخرى؛
- يعتمد على تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج في البيئتين الداخلية والخارجية.
- 3. مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة:** يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ منها: (Lansari, Bell, & Swenson, 2006, p. 21)
- تقدير التكلفة على أساس السعر: يستخدم سعر السوق لتقدير التكاليف المسموح بها أو ذات التكلفة المنخفضة؛
- التركيز على الزبائن: بدمج متطلبات الزبائن للجودة والتكلفة والوقت في وقت واحد في قرارات عملية إنتاج المنتج وتوجيه وتحليل التكلفة؛
- التركيز على التصميم: يتم التركيز على التحكم في التكاليف في مرحلة تصميم المنتج وعملية الإنتاج؛
- فريق متعدد الوظائف: أي وجود تفاعل بين أفراد الأقسام المسؤولة على التكلفة المستهدفة النهائية (التصميم، الإنتاج... إلخ)؛
- المشاركة في سلسلة القيمة: يتم إدماج جميع أعضاء سلسلة القيمة في عملية تحديد المنتج بداية بالموردين ومقدمي الخدمات وصولاً إلى الزبائن؛
- تخفيض تكلفة دورة الحياة المنتج: يتم تخفيض إجمالي تكاليف دورة حياة المنتج التي تتضمن: سعر الشراء، تكاليف التشغيل، الصيانة، تكاليف التوزيع.
- 4. مقومات أسلوب التكلفة المستهدفة:** لتحقيق النجاح لأسلوب التكلفة المستهدفة لا بد من توافر العناصر الأساسية التالية: (شليح، 2021، صفحة 288)
- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية؛
- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية؛
- الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المؤسسة بالكامل؛
- تشجيع وتطوير فرق العمل التي تحتوي على أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات؛

- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة للطرف الآخر؛

- مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها؛

- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم بين المؤسسة والموردين أو بين المؤسسة والزملاء أو بين

مختلف الإدارات والأقسام داخل المؤسسة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات؛

- اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع؛

- تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للمؤسسة.

5. مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة: يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالقيام بالمرحلة التالية:

المرحلة الأولى: تحديد التكلفة المستهدفة: يتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال تنفيذ الخطوات التالية: (بلعجوز و عريوة، 2019، الصفحات 109-110)

1. تحديد سعر البيع المستهدف: حيث يتم تحديده في ظل ظروف السوق الذي يتأثر بالعديد من العوامل المتمثلة في:

- الخصائص والمميزات الأساسية للمنتج من وجهة نظر الزبون؛

- السوق المستهدف لعرض السلعة والأسعار الخاصة بالسلع المنافسة؛

- إستراتيجية المنافسين؛

- الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة التي تقوم بإنتاج المنتج؛

- من خلال الدراسة التفصيلية لتلك العوامل يمكن تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج الذي ينتظر القيام بإنتاجه.

2. تحديد هامش الربح: يتم تحديد هامش الربح بناء على:

- الأرباح المتوقعة من قبل المؤسسة؛

- النتائج التاريخية؛

- تحليل المنافسة؛

- ويجب الأخذ بالإعتبار عند تحديد هامش الربح أن يكون واقعيًا وقابلًا للتحقيق.

3. تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج (التكلفة المسموح بها): تمثل الحد الأقصى من التكلفة التي يجب على المنتج بأي حال من الأحوال أن لا تتجاوزها، ولذلك سميت بالتكلفة المسموح بها. ويمكن حساب التكلفة المستهدفة (المسموح بها) بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة (المسموح بها)} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

حيث أن الربح المستهدف يتم تحديده من خلال المعادلة التالية: (بن البار و بوريش، 2021، صفحة 119) و (بوريش، 2020، صفحة 27) بتصريف:

$$\text{الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{هامش الربح المستهدف}$$

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة

في هذه المرحلة يأتي دور تحجيم التكلفة وهي مجموعة أساليب أو إجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج، ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أشهر هذه الأدوات: (الحريري، 2016، الصفحات 17-18)

- تحليل القيمة؛

- تحليل التكلفة الوظيفي؛

- جداول التكلفة؛

- الهندسة المتزامنة؛

- الهندسة العكسية؛

- هندسة العوامل البشرية.

ثانياً: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

1. مفهوم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: لقد وردت عدة تعاريف لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن منها:

➤ عرف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن أنه: "إطار متكامل لقياس الأداء الاستراتيجي يتكون من مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية والتي تتلاءم مع أهداف واستراتيجية المؤسسة وكذلك مع أهداف واستراتيجيات الوحدات الفرعية في المؤسسة (الأقسام) وترتبط هذه المقاييس بين بعضها البعض بعلاقة

السبب والنتيجة، وهذه العلاقة هي التي تعمل على تحسين النتائج المالية في الأجل الطويل، بدلا من الارتكاز على المقاييس المالية فقط والتي تعمل على تحسين النتائج المالية في الأجل القصير. " (بشير المغربي، 2020، صفحة 124)، وهو "نظام لقياس الأداء متعدد الأبعاد، الغرض الرئيسي منه هو تزويد المدراء بمعلومات أكثر وأفضل لاتخاذ القرارات الاستراتيجية". (Madsen & Stenheim, 2015, p. 25)

مما سبق يظهر أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن أداة إدارية الغرض منها قياس الأداء الاستراتيجي للمؤسسة، تركز بشكل أساسي على دمج مقاييس الأداء المالي وغير المالي وتوضيح علاقة السبب والنتيجة بين هذه المقاييس التي تقوم على أبعاد متعددة.

2. أهداف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: يهدف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن إلى: (عبد العزيز العاشق ، 2016، صفحة 28)

- تمكين الإدارة من فحص الأداء وإجراء تعديلات أثناء تنفيذ الاستراتيجية حتى وإن كانت جوهرية؛
- تفسير رؤية واستراتيجية المؤسسة من خلال وضعها في أهداف استراتيجية خاصة؛
- تمكين المؤسسة من ربط أهدافها الاستراتيجية بالمقاييس من خلال فهم العاملين لأهداف الإدارة العليا في المؤسسة؛
- مساعدة المؤسسة في التخطيط ووضع الأهداف وتوحيد أعمالها واستخدام عملياتها وأنشطتها عن طريق أهداف تقنية (BSC) أساسا لتخصيص الموارد وترتيب المبادرات الاستراتيجية؛
- تحفيز الإدارات في المستويات الدنيا بما فيها (المدراء والعاملون) للنظر في تفعيل وتحسين فاعلية المؤسسة.

كما أن بطاقة الأداء المتوازن تهدف إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية هي: (مزياني و بلاسكة ، 2013، الصفحات 246-247)

- ❖ إيصال الاستراتيجية: نشر الاستراتيجية الموضوعة من قبل الإدارة العليا، كما أنها تسمح بوضع عوامل النجاح الرئيسية للمؤسسة، وتسمح بتوجيه الأنشطة ومن ثم اقتناص الفرص واجتنب التهديدات، بالتالي فالبطاقة تعتبر لغة عملياتية واضحة، تقلص من مشكلات التفسير الخاطئ للاستراتيجية؛

❖ التوفيق بين الأنشطة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية: بطاقة الأداء المتوازن هي المسؤولة عن مختلف العوامل الخاصة بالمؤسسة، فهي تعمل على التنسيق فيما بينهم على مختلف المستويات بغرض تحقيق الأهداف الاستراتيجية؛

❖ قياس الأداء: تحت مقولة "ما يمكن قياسه يمكن إدارته"؛ فهذا يعتبر من أبرز الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها لأن قياس الأداء يمكن المؤسسة من معرفة حالتها ووضعيتها، بالتالي اتخاذ القرارات، فبطاقة الأداء المتوازن تعد أداة ونظام للتقييم، وكذلك أداة مفتاحية للقيادة والرقابة على الأداء.

3. مقومات أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: لتحقيق نجاح نموذج بطاقة الأداء المتوازن أثناء التطبيق لابد من توافر المقومات الأساسية التالية: (الداعور، 2013، الصفحات 113-114)

❖ التحديد الواضح للأهداف الاستراتيجية: لأن تحديد الأهداف الاستراتيجية يعد المحور الأساس في استخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن؛

❖ الأخذ بمنهج النظام: يتوقف نجاح تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن على الأخذ بمدخل النظام، على أن يستخدم ذلك المقياس نظام إدارة استراتيجي، وليس نظام قياس، وهذا يتطلب دمج كامل للجوانب الأربعة للنموذج في شكل منظومة متكاملة؛

❖ وجود الدافعية لاختيار مقاييس الأداء المتوازن: أي لا بد من الاستجابة للتغيرات البيئية والضغط التي تتعرض لها المؤسسات مثل شدة المنافسة والتركيز على الزبون، وظاهرة الاندماج الصناعي، وغيرها.

كما انه يشترط لنجاح تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن توافر العوامل التالية: (النجار، 2013، الصفحات 353-354)

- دعم الإدارة العليا، فعندما يدرك العاملون أن الإدارة العليا تدعم جهود تطبيق نموذج (BSC) بقوة، فإن ذلك يساعد في التزام هؤلاء العاملين بتنفيذ النظام والسرعة في عملية التطبيق؛

- الحوافز المادية والمعنوية، حيث ينبغي التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يساهم في تعميم هذا النموذج وتطبيقه؛

- فعالية الاتصال، ويتطلب ذلك من الإدارة إجراء عملية الاتصال بشكل سليم، فتنفيذ هذا النموذج يتطلب عقد اجتماعات، وإجراء اتصالات، ومناقشتها بين العاملين، وذلك لإقرار خطة العمل الواجبة التطبيق؛

- تكوين فريق العمل، فتطبيق النموذج يشمل المؤسسة ككل، فمن الضروري تشكيل فرق عمل تتمتع بروح الفريق والتماسك كمتطلب أساسي لإنجاح عملية التطبيق؛
 - القيام بمجموعة من التغييرات داخل المؤسسة ذات علاقة بالثقافة، أو المؤسسة، أو الافراد، لأن البيئة التي تعمل بها المؤسسة إضافة لأذواق الزبائن في عملية تغير مستمر؛
 - تحديد الأهداف بشكل واضح وتعريف المقاييس بشكل دقيق إلى جانب مراعاة الدقة والموضوعية أثناء تعريف المقاييس المرتبطة بالأهداف؛
 - دراسة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية، فالإجراءات التصحيحية يفترض أن تضع المؤسسة في وضع أفضل للاستفادة من نقاط القوة، واستغلال الفرص المتاحة، وتلافي التهديدات الخارجية.
- 4. مكونات بطاقة الأداء المتوازن:** تضم بطاقة الأداء المتوازن عناصر أساسية تتحقق من خلالها آلية عملها وتتمثل هذه العناصر في: (حجاج و بن رنو، 2015، صفحة 140) و (سوالم، 2021، صفحة 156)

- ❖ **الرؤية المستقبلية:** والتي تبين إلى أين تتجه المؤسسة وما هي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها؛
- ❖ **الاستراتيجية:** والتي تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو خطط تحقيق الأهداف التي قامت المؤسسة بتحديدتها؛
- ❖ **المنظور (المحور):** مكون يدفع باتجاه تبني استراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا المنظور أو المكون ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الاستراتيجية للوصول إلى المؤشرات الواردة في المنظور.
- ❖ **الأهداف:** إن الهدف هو بيان عرض الاستراتيجية ويبين كيفية القيام بتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الاستراتيجية.
- ❖ **المقاييس:** تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف، ويفترض أن يكون المقياس ذو طابع كمي، وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف ويصبح الكشف الممكن وضعه على شكل فعل لكيفية تحقيق الأهداف الاستراتيجية، فالمقاييس ما هي إلا تنبؤات عن الأداء المستقبلي وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف؛
- ❖ **المستهدفات:** تمثل البيانات والتصورات الكمية لمقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل؛

❖ ارتباطات السبب والنتيجة: تعبر عن علاقات الأهداف وارتباط كل منها بالآخر، وتكون مشابهة لعبارة (إذا- إذن) حيث تكون واضحة وجلية؛

❖ المبادرات الاستراتيجية: هي برامج عمل توجه الأداء الاستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والإنجاز على المستويات التنظيمية الدنيا.

5. أبعاد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: تتمثل في:

❖ البعد المالي: يعد المحور المالي أحد محاور وتقويم الأداء الرئيسية في بطاقة الأداء المتوازن، ويمثل مقاييس موجهة لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المالية، والتعرف على مستوى الأهداف المحققة لاستراتيجية المؤسسة، والعمل على تخفيض مستوى التكاليف وبالمقابل التركيز على هدف النمو، كما يركز هذا البعد على حجم ومستوى الدخل التشغيلي والعائد على راس المال الموظف والعائد من الاستثمار والعائد نتيجة لتخفيض مستوى التكاليف، والعائد من نمو حجم المبيعات والعائد من نمو حجم منتجات أو سلع جديدة والعائد على حقوق المالكين، كما يركز على معرفة مدى مساهمة استراتيجية المؤسسة بتحسين الخط الأدنى. (طيباوي و بودريالة ، 2020، صفحة 110)

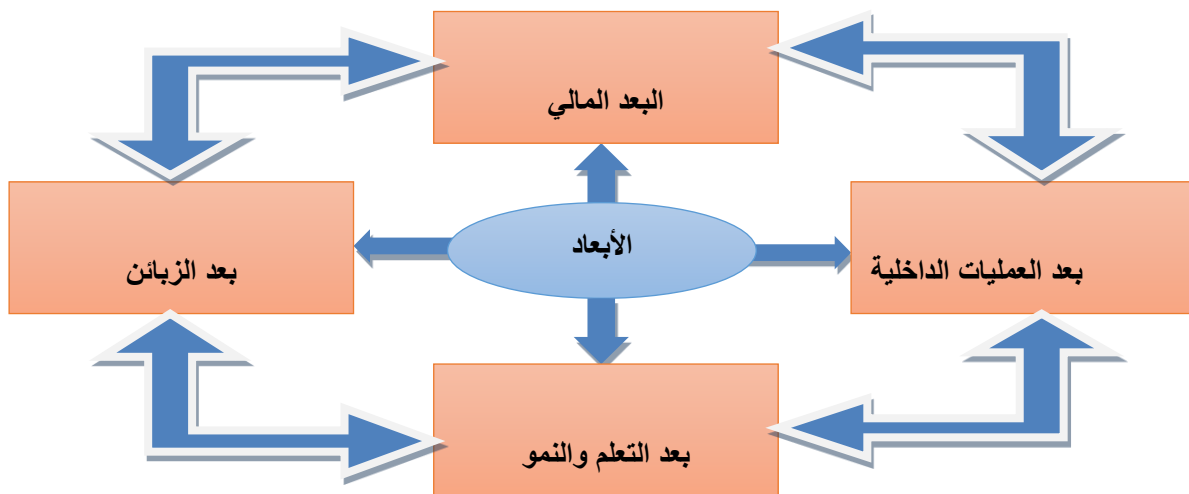
❖ بعد الزبائن: تقع اهتمامات الزبون في أربعة مجالات، أولها الوقت، وثانيها النوعية، وثالثها الأداء والخدمة، وأخيرا التكلفة، فالوقت المهم بالنسبة للزبون هو الوقت المطلوب من قبل المؤسسة لتلبية احتياجات الزبون، في حين تقيس النوعية المستوى المعاد من المنتجات مثلما تفهم وتقاس من قبل الزبائن، في حين تقيس تشكيلة الأداء والخدمة كيفية مساهمة سلع المؤسسة أو خدماتها في توليد القيمة للزبون، فضلا عن قياسات الوقت، النوعية، الأداء والخدمة لهذا يجب أن تبقى المؤسسات حساسة لتكلفة منتجاتها إذ ينظر الزبائن للسعر كأحد مكونات التكلفة التي يدفعونها عند تعاملهم مع تجهيزهم، وتتضمن وجهة نظر الزبون التقليدية عدة قياسات عامة لكل أنواع المؤسسات الاقتصادية مثل: رضا الزبون، المحافظة على الزبون، مشتريات الزبون الجديد، ربحية الزبون، حصة السوق في القطاعات المستهدفة، مع ذلك ينبغي تمييزها حسب مجاميع الزبائن وحصة السوق في القطاعات المستهدفة الذين تتوقع المؤسسة الحصول منهم على أكبر نمو وريحية. (بوخاري، 2019، صفحة 319)

❖ بعد العمليات الداخلية: العمليات الداخلية تمثل قابلية المؤسسة على تحويل المدخلات إلى المخرجات المطلوبة بأقل التكاليف وتعتمد على كل المدراء والمستخدمين في المؤسسة لتحقيق أهدافها إذ أن المديرين بحاجة لمعرفة كيفية إدارة عمليات وأنشطة المؤسسة بصورة جيدة، والمستخدمين يجب أن يتمتعوا

بالمهارات المطلوبة في عملهم ومساعدة الإدارة في تحديد العمليات والأنشطة غير الفاعلة (التي لا تضيف قيمة) لعمل التحسينات التي تلبى حاجات الزبون وتقليل التكاليف. (بن خليفة، 2017، صفحة 104)، كما يقيس هذا البعد قدرة العملية التشغيلية للمؤسسة على توفير المنتجات والخدمات التي تلبى احتياجات الزبائن ومن أمثلة التدابير التي يتم الأخذ بها في إطار هذا البعد عدد المنتجات، الخدمات الجديدة التي تم إنشاؤها، الأسواق الجديدة المحددة، معدل الإنتاجية ومعدل الخطأ الخدمة، صيانة الأصول المادية، الاستجابة للشكوى. (Baroma, 2021, p. 12)

❖ **بعد النمو والتعلم:** يمكن هذا البعد المؤسسة من تطوير عمليات التشغيل الداخلية من خلال رفع مستوى المهارات والكفاءات لدى المستخدمين بهدف رفع جودة ومستوى المنتجات والخدمات المقدمة، وتحقيق رضى الزبون بمساهمة جماعية داخل المؤسسة، ويسعى هذا البعد إلى تغطية الفجوة الموجودة بين الموارد المتاحة وتلك الضرورية لتحقيق الاستراتيجية بالارتقاء بالموارد الحالية لتستجيب للاستراتيجية الموضوعية، ويقصد بالتعلم التنظيمي والنمو تحديد وتشخيص البنية التحتية التي تحتاجها المؤسسة لتحقيق نمو وتحسن طويل الأجل. (بونار و خليفة، 2020، صفحة 76)، والهدف الأول من هذا البعد هو اشتقاق أهداف البنية التحتية للأبعاد الثلاثة الأخرى بالإضافة إلى تحقيق النمو والتحسين على المدى الطويل من خلال الأفراد والإجراءات والأنظمة التنظيمية، كما يركز هذا البعد على قياس أداء الموظفين مثل الاستمرارية والمهارات ورضا الموظفين والتدريب. (Sorooshian, 2014, pp. 4164-4165) وتتخلص أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في الشكل التالي:

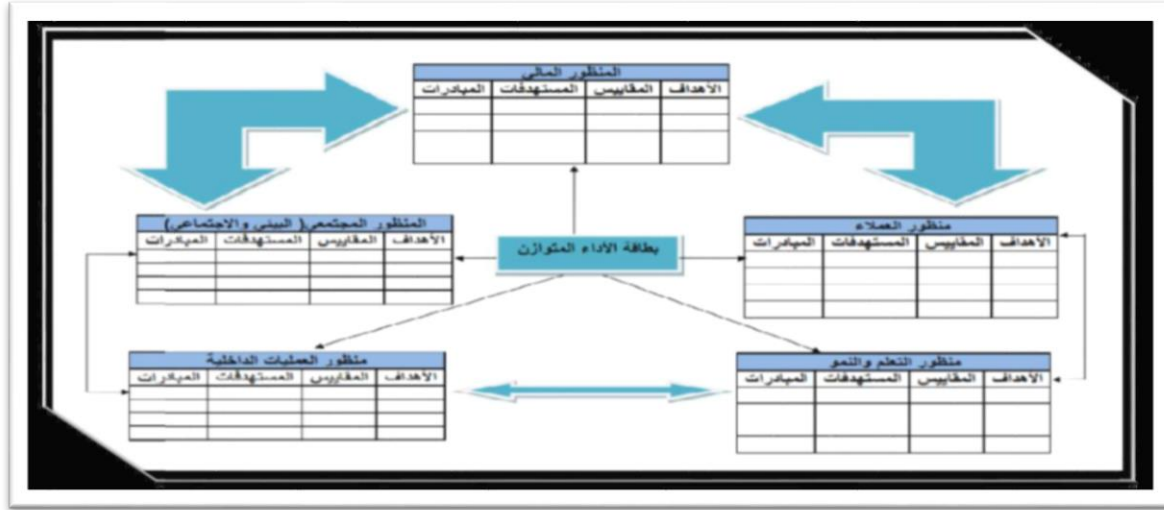
الشكل (05): أبعاد بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

وقد تم تطوير نموذج بطاقة الأداء المتوازن إلى بطاقة الأداء المتوازن المستدام التي تحتوي على البعد البيئي والاجتماعي إضافة إلى الأبعاد الأربعة سابقة الذكر، ويقصد بطاقة الأداء المتوازن المستدامة أنها: "أداة تسيير وقياس تسمح بالتحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية، من خلال الاهتمام بالجوانب الاجتماعية وهذا بالاهتمام بالموارد البشرية، مما يؤدي إلى التعلم والنمو وهذا ما ينعكس على الوضع المالي للمؤسسة، كما أن الاهتمام بالجوانب البيئية يدعم صورة المؤسسة ويساعد على تبني مفاهيم التنمية المستدامة وبالتالي إرضاء الأطراف ذات المصلحة والبقاء في البيئة التنافسية." (قرارية و دريس، 2018، صفحة 98)، ويمكن توضيح نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدام في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدام



المصدر: (الوافي و بوطورة، 2021، صفحة 187)

ويقصد بالبعد البيئي والاجتماعي ما يلي: (قراوي، 2020، الصفحات 278-279)

❖ **البعد البيئي:** يركز البعد البيئي على قياس التأثير الذي تسببه المؤسسة على البيئة المحيطة، كما يرتبط باستهلاك الطاقة، المواد الخام ومخلفاتها وانبعاثات الملوثات، كما أن البطاقة يمكن أن تكون أداة أفضل لدمج نظم الإدارة البيئية في العمليات التشغيلية الأساسية للمؤسسات، كما يمكن تطوير المهتمين بالبيئة بتحديد أربعة أطراف من ذوي العلاقة بالمؤسسة وهم الإدارة، العمال، الحكومة وكذا المجتمع.

❖ **البعد الاجتماعي:** فرضت الظروف الاقتصادية المعاصرة على المؤسسات إضافة البعد الاجتماعي الذي يدعم متطلبات أصحاب المصلحة، وقد تم استخدام تعريف عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على أنها الالتزام المستمر من جانب قطاع الاعمال بالتصرف أخلاقيا والمساهمة في التنمية الاقتصادية

مع تحسين نوعية الحياة للأيدي العاملة واسرهم، فضلا عن المجتمع المحلي والمجتمع ككل، كما أنها لا تقتصر على القيام ببعض الأنشطة اختياريًا ولكنها تشمل كل الأنشطة ذات الطابع الاجتماعي، بغض النظر عما إذا كانت ملزمة بها بحكم القوانين واللوائح أم لا، كما تم توسيع المسؤولية الاجتماعية وبشكل شمولي حيث تناولت أربع أبعاد رئيسية هي: المسؤولية الاقتصادية، المسؤولية القانونية، المسؤولية الأخلاقية، والمسؤولية الخيرية، وقد وظفت هذه الأبعاد بشكل هرمي متسلسل لتوضيح الترابط بينها من جانب ومن جانب آخر يمثل حالة واقعية.

المطلب الثالث: الأساليب الحديثة الأخرى لمحاسبة التكاليف

يتضمن هذا المطلب عرض لأسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد.

أولاً: أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

مفهوم إدارة الجودة الشاملة:

➤ عرف أسلوب إدارة الجودة الشاملة أنه: "الإسهام الفعال للنظام الإداري والتنظيمي بكافة عناصره في تحقيق الكفاءة الاستثمارية للموارد المتاحة من مادة أولية ومعدات ومكائن وقوى بشرية ومعلوماتية ومالية... إلخ، بحيث أنها تسهم جميعاً في السعي لتحقيق هدف المؤسسة الذي يتركز على تحقيق الإشباع الأمثل للمستهلك الأخير من خلال تقديم السلع والخدمات بالموصفات القياسية ذات النوعية الجيدة والسعر الذي يتلائم مع قدراته الشرائية وتوفير الضمانات الشاملة بالحصول على سلعة أو الخدمة في المكان والزمان المناسبين." (خضير و هایل، 2009، صفحة 349)، و"يهدف لتكامل جميع الوظائف والعمليات داخل المؤسسة من أجل تحقيق التحسين المستمر لجودة السلع والخدمات." (Shafiq, Lasrado, & Hafeez, 2019, p. 05)

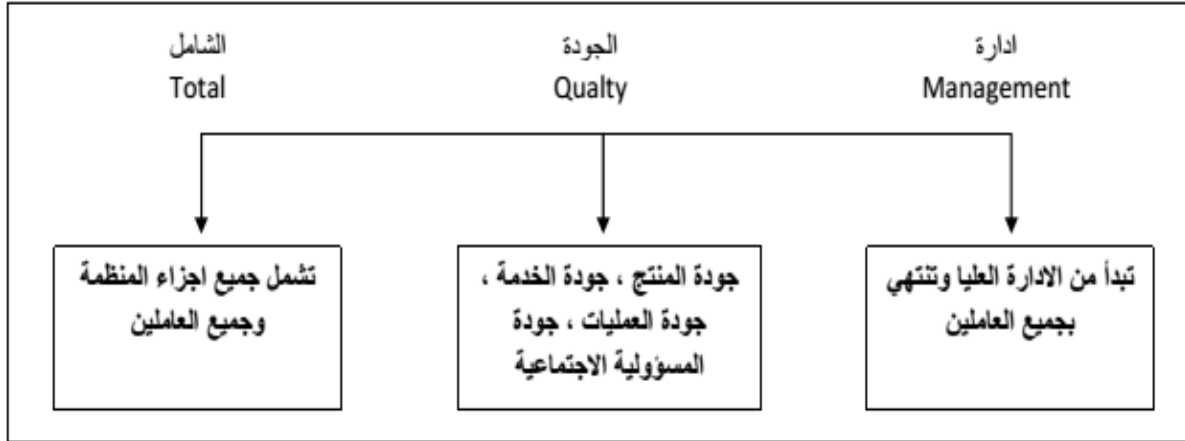
كما يتألف مفهوم إدارة الجودة الشاملة من العناصر التالية: (علي و مجيد، 2015، الصفحات 290-

291)

✓ الإدارة: يقصد بها التركيز المباشر على تطبيق العاملين للأنشطة بما يمكنهم من توفير الجودة المطلوبة للمستفيد، ويساعد المديرين على فهم العمليات التي يقومون بها وكيفية تحقيق التفاعل مع الآخرين من أجل تحقيق النجاح التام، فينبغي أن تحسن تلك العمليات عن طريق أدوات وتقنيات إدارة الجودة الشاملة بما يمكنها من تقديم السلع والخدمات الملبية لحاجات المستفيد ورغباته.

- ✓ **الجودة:** تحديد رضا المستفيد ومستوى الإشباع الذي تحققها لسلعة أو الخدمة مقابل مقياس متطلباته الخاصة والعامّة التي تمثل محرك المؤسسة في إحراز الميزة التنافسية.
- ✓ **الشاملة:** تشمل جميع الأفراد والأقسام في المؤسسة، مما يتطلب تحقيق التكيف للتحسين المستمر للعمليات بما يضمن تحقيق التسليم الجيد للقيمة إلى المستفيد.

الشكل رقم (07): مفهوم إدارة الجودة الشاملة



المصدر: (حسن هادي الساعاتي و عايد حسن المساري، 2015، صفحة 1316)

بالتالي يمكن النظر إلى إدارة الجودة الشاملة على أنها أسلوب يتم من خلاله التنسيق والتكامل بين مختلف الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة من أجل التحسين والتطوير المستمر في الخدمات والمنتجات المقدمة للمستهلك لكسب رضاه.

1. أهداف أسلوب إدارة الجودة الشاملة: هناك العديد من الأهداف التي يسعى إليها أسلوب إدارة الجودة الشاملة، ويمكن اختصار هذه الأهداف في: (أبو النصر، 2008، الصفحات 30-31)

- التركيز على احتياجات السوق، والعمل على ترجمة هذه الاحتياجات إلى مواصفة للتصميم قابلة للتنفيذ؛
- تحقيق أعلى أداء في كل المجالات؛
- وضع إجراءات بسيطة لأداء الجودة؛
- عمل مراجعة مستمرة للعمليات ولإزالة الهدر أو الفاقد؛
- ابتكار مقاييس للأداء؛
- إدراك المنافسة وتطوير استراتيجية المنافسة؛
- وضع أسلوب تطوير مستمر بلا نهاية؛

وبصفة عامة فإن أسلوب إدارة الجودة الشاملة يهدف إلى تحقيق الجودة في أربعة مكونات رئيسية هي:

- جودة الموارد البشرية (العاملين بالمؤسسة)؛

- جودة التكنولوجيا المستخدمة؛

- جودة البيئة الداخلية للمؤسسة؛

- جودة البيئة الخارجية للمؤسسة.

2. مبادئ أسلوب إدارة الجودة الشاملة: يستند أسلوب إدارة الجودة الشاملة إلى جملة من المبادئ

المتجانسة والمتمثلة أساساً في: (لطرش و العثماني، 2019، الصفحات 664-665)

❖ **التزام الإدارة العليا:** ويتمثل في:

- تحديد رؤية وأهداف واضحة المعالم؛

- تعزيز ثقافة الجودة؛

- تطوير إمكانيات الموظفين.

❖ **التركيز على الزبون:** يعد رضا الزبون في مقدمة الأهداف لدى أي مؤسسة.

❖ **مشاركة العاملين وتكوين فريق العمل:** يعني ذلك اشتراك جميع الأفراد في كل عمليات وأنشطة

المؤسسة، في اتخاذ القرارات، حل المشاكل، وتصميم المنتجات، واقتراح الحلول من أجل التطوير

والتحسين، وتحميلهم المسؤولية، الأمر الذي يؤدي إلى رفع الروح المعنوية للعاملين فيدركون مدى أهميتهم

في الإدارة ومدى احترام الإدارة لهم.

❖ **التركيز على العمليات والنتائج معاً:** يتطلب التركيز على العمليات الداخلية في المؤسسة، التصحيح

الفوري بعد كل عملية، بمقارنة الأداء المخطط له مع النتائج المتوصل إليها، يلي ذلك تحديد الانحراف

وتفادي الأسباب المؤدية إلى ذلك، خاصة إذا كان سلبياً بهدف الحصول على المنتج الخالي من العيوب

من أول مرة قدر الإمكان.

❖ **إتخاذ القرارات على أساس الحقائق:** تظهر أهمية هذا المبدأ في مشاركة جميع أفراد المؤسسة في

صنع القرارات، حيث تتيح إدارة الجودة الشاملة اتخاذ القرارات لجميع العاملين، بشرط ارتكاز هذه القرارات

على الحقائق الواقعية، ويعد القرار الأكثر فاعلية هو القرار الذي يتخذ بناء على موقف تعاوني وتشاوري

بين المديرين والعاملين.

- ❖ الاهتمام بالتغذية العكسية: تعتبر من أكثر العوامل الهادفة إلى تحقيق نجاح المؤسسة لاسيما وأن توفير المقاييس والمواصفات والمعايير الهامة للجودة ذات أثر بالغ في تحقيق الأهداف.
- ❖ التحسين المستمر: يعتبر فلسفة إدارية تهدف إلى العمل على تطوير العمليات والأنشطة المتعلقة بالآلات والمواد والأفراد وطرق الإنتاج بشكل مستمر، والهدف من عمليات التحسين المستمر هو الوصول إلى الجودة الكاملة عن طريق استمرار التحسين في العمليات الإنتاجية للمؤسسة.
- 3. متطلبات تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة: كثيرة هي المتطلبات التي تبنى عليها فلسفة إدارة الجودة الشاملة ومن أهمها: (الحسيني ، الوظيفي، و دبي الجبوري، 2013، صفحة 1321)
 - دعم القيادة الإدارية العليا للجودة الشاملة؛
 - التركيز على الأداء بصورة صحيحة منذ اللحظة الأولى؛
 - فهم متطلبات المستهلك وتحقيقها وتجاوزها؛
 - تعليم وتدريب الموظفين على مفاهيم إدارة الجودة الشاملة؛
 - تقييم المدير والموظفين من خلال قياس الأداء الخاص بالجودة ومن خلال استخدام أساليب المقارنة المرجعية؛
 - أن تنتظر المؤسسة إلى الجودة كسلاح تنافسي يؤثر في التصميم والعمليات والمخزون والجدولة والصيانة والتدريب على التصرف الصحيح؛
 - ينبغي معاملة المجهزين كشركاء يتحملون جزء من المسؤولية في الجودة؛
 - النظر إلى عملية التطوير والتحسين على أنها عملية مستمرة ولا تقف عند حد معين؛
 - ضرورة توفر نظام معلومات يمد المؤسسة بالمعلومات ويكون المرجع الأساسي لها في عملية التطوير وحل المشكلات واتخاذ القرارات؛
 - إبعاد كل مسببات الخوف من نفوس العاملين نتيجة الإقدام على تطبيق الجودة والخوف من الفشل أو الإخفاق؛
 - أن تسعى المؤسسة إلى ضبط التكاليف وبالأخص السلبية منها والناجمة عن الزمن المهدور أو إنتاج مواد فائضة عن الحاجة أو التلف والضياع؛
 - إشراك العاملين في عملية صنع القرار وحل المشكلات واتخاذ القرارات.

4. خطوات تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة: هناك مجموعة من الخطوات يمكن للإدارة إتباعها لتطبيق إدارة الجودة الشاملة، وهي: (الغريباوي، 2020، الصفحات 31-32)

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

- اتخاذ قرار تطبيق إدارة الجودة الشاملة من قبل الإدارة العليا والتزامها بالجودة الشاملة وإجراء التحسينات المستمرة؛

- تشكيل مجلس الجودة وإيجاد ثقافة تؤيد التغيير وتعزز مفهوم الجودة؛

- تنفيذ برامج تدريبية لفرق العمل المختلفة؛

- تصميم خطط التنفيذ.

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

❖ **مرحلة الرقابة والتقييم:** يتم بناؤها على أساس الرقابة المتزامنة والمتابعة الدقيقة أولاً بأول، بالإضافة إلى الرقابة اللاحقة والتي فيها يتم تقييم الجهود، وتتطلب هذه العملية التقييم الذاتي لكل عامل وتدريبهم على اكتشاف الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

❖ **المرحلة المتقدمة:** فيها قد تكون المؤسسة مثالا يقتدى به أمام المؤسسات الأخرى، وخلال هذه المرحلة تسعى المؤسسة إلى نشر تجاربها ونجاحاتها في إدارة الجودة الشاملة، وكذا تبادل خبراتها مع المؤسسات الأخرى بهدف الاستفادة.

ثانياً: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

1. مفهوم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:

➤ عرف أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد أنه: "إنتاج وتسليم المنتجات تامة الصنع في ذات لحظة بيعها، والانتهاى من التجميعات في ذات لحظة بدء تجميع المنتج التام، واتمام تصنيع الأجزاء في ذات لحظة بدء التجميعات الفرعية، واستلام المواد المشتركة في ذات لحظة بدء عمليات تحويلها إلى أجزاء مصنعة." (حسن سليمان، 2019، صفحة 15)، أي أن "عمليات التصنيع تتبع ما يسمى بأسلوب الجذب أو السحب، حيث يكون التحكم في تحرك المواد من نصيب المركز التالي، أو العملية التالية فكل إنتاج يسحب المخرجات من المركز السابق اليه مباشرة كما يتطلبه ويحتاجه، ولذلك فإن هذا الأسلوب يبدأ من

تسليم المنتجات التامة للزبون ثم الرجوع إلى عمليات إنتاج الوحدة ثم التي قبلها، حتى الوصول إلى أول عملية إنتاج، ثم الموردین الخارجيين. " (العشماوي، 2011، صفحة 387)

مما سبق يمكن القول أن أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد عبارة عن منهج لتخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة الربحية من خلال الإنتاج الفوري للمنتج بالجودة المناسبة بحيث لا تكون هناك عيوب مع استبعاد كافة الأنشطة التي لا تمثل قيمة مضافة للمنتج النهائي وبالتالي تخفيض تكلفة الإنتاج وبيع المنتج في نفس اللحظة.

2. خصائص أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد: يتميز أسلوب (JIT) بجملة من الخصائص وهي: (روازقي و عباس، 2017، الصفحات 318-319)

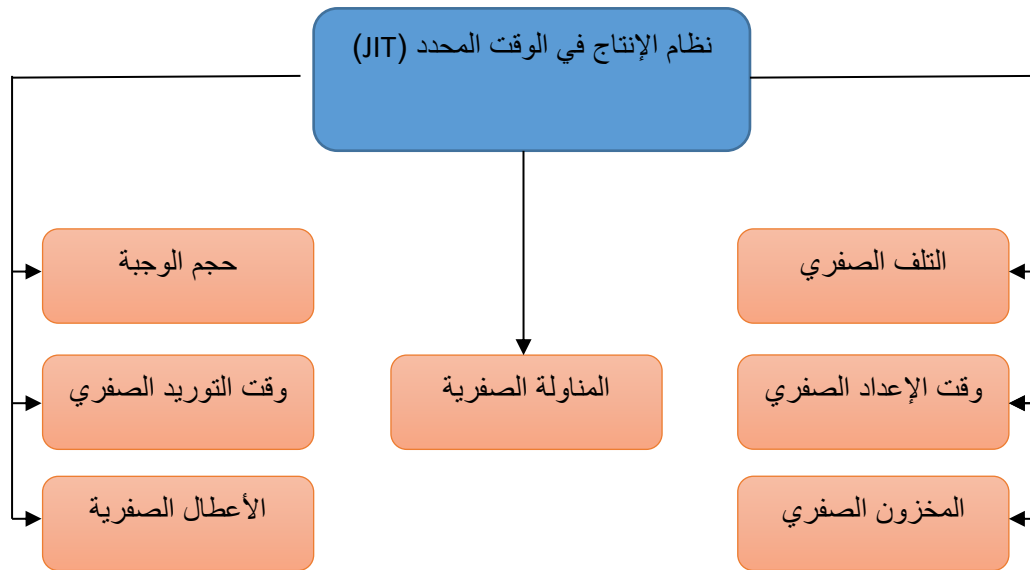
- الإنتاج بالكميات المحددة وفي الأوقات المحددة لمواجهة الطلب إذ يتميز الإنتاج في هذا الأسلوب بحجم الدفعات الصغيرة التي تلبي الطلب المستقر والمتنوع، هذا يؤدي إلى الاستجابة السريعة لطلبات الزبائن وكذلك التخفيض في تكاليف الإنتاج من خلال تخفيض تكاليف الاحتفاظ بالمخزون؛
- أسلوب دقيق للتحكم في المخزون ونظام معلومات فعال من حيث تحديد كمية ومواصفات وأوقات الحاجة للمواد والمستلزمات وفق التوقيت الدقيق، فدور نظام الرقابة على المخزون يتمثل في تأمين المستلزمات من مصادرها واستكمال جاهزيتها للمباشرة في الإنتاج؛
- يستخدم أسلوب الإنتاج وفق التوقيت الدقيق نظام معلومات يدعي (كانبان - Kanban) والفكرة الأساسية في هذا النظام هي عدم شراء أو إنتاج أي وحدة مالم تكن هناك حاجة حقيقية لها؛
- التنسيق التام بين العمليات الإنتاجية من جهة، وبين الموردین من جهة أخرى فزيادة الطلب على المنتجات النهائية يؤدي إلى زيادة طلب المادة الأولية ومستلزمات الإنتاج وهذا يتطلب إبلاغ المورد بالعمليات الإنتاجية المقررة وحتى إشراكه في ترتيب وتخطيط هذه العمليات لكي يتمكن من تلبية متطلبات العملية الإنتاجية في الوقت المناسب؛
- وصول المستلزمات بالكميات والمواصفات وفي الوقت المناسب، فطالما أن الإنتاج يتم بدفعات صغيرة وعدم وجود مخزون فيجب أن تصل الكميات المطلوبة في الوقت المحدد ومواصفاتها تكون مطابقة للمواصفات المطلوبة؛
- التركيز على عمليات التحسين المستمر من أجل تحسين فاعلية المؤسسة، والتأكيد على أن هناك دائماً طريقة جديدة من أجل استغلال الموارد بكفاءة أعلى ونتائج أفضل؛

- يتطلب أسلوب (JIT) بيئة عمل مستقرة تتسم بسيادة الإدارة الجماعية وتقوم على روح التعاون والإقناع والتنسيق بين الإدارة والعمال والموردين وإشراك الأفراد في حل المشكلات ودعمهم، لأنهم هم المنفذين ومصدر الأفكار، وحثهم على عدم إخفاء المشكلات.

3. أهداف أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد: سعى هذا الأسلوب إلى تحقيق أهداف عديدة منها: (أبو شنب، حرب، و أبو البصل ، 2012، صفحة 139)

- الوصول إلى حالة المخزون الصفري أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن؛
 - الحد من الهدر في الوقت والموارد في العملية الإنتاجية؛
 - تلبية احتياجات الزبائن من المنتجات في الوقت المناسب وبالكميات المطلوبة وبالجودة المناسبة؛
 - الاعتماد على عدد محدود من الموردين وتنمية علاقة المؤسسة مع مورديها من خلال وضع اهداف طويلة الأجل تهدف إلى زيادة الثقة المتبادلة بينهم.
- ويمكن توضيح الأهداف السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): اهداف أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد



المصدر: (نواره ، دليوح ، و بن موفق، 2018، صفحة 58)

4. المتطلبات الأساسية لتطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد: منها: (وليد عيد البرديني، 2014، صفحة 25)

- القضاء على الإسراف في أي نشاط لا يؤدي إلى خلق أي قيمة مضافة؛

- التعلم أثناء العمل، لابد من تجريب الأفكار والمقترحات أثناء العمل لتطويرها ولإدخال التحسينات الضرورية؛
- الاستعانة بأساليب الرقابة المرئية في موقع العمل بحيث يمكن للأفراد أن يستوعبوا ما يحدث بطريقة بسيطة وسريعة؛
- تنظيم موقع العمل، حيث يحتفظ فقط بما هو ضروري والاحتفاظ بالأشياء في الأماكن المخصصة لها وتنظيم جيد لمكان العمل لاكتشاف المشكلات ورؤيتها بطريقة مباشرة؛
- البدء بتحسين العمليات بالمعدات المتاحة ولا يتم الطلب أو الحصول على المعدات أو التحسينات إلا بعد ما يتم تحديد المطلوب بشكل دقيق وبالاعتماد على الخبرة؛
- تقليل الاختلافات والانحرافات بين وقت العملية الفعلي والوقت المطلوب أو المعياري وهذا يتم عن طريق:
 - التحسين المادي للعمليات لتقليل المعيب وتقليل التوقف؛
 - عدم السماح بتراكم الانحرافات والعمل على تعديل هذه الانحرافات في أقصر وقت ممكن؛
 - العمل على تدفق المواد الخام خلال شبكات وقنوات التوزيع بشكل منسق ودون حدوث أي تعارض أو تقاطع مما يؤدي إلى تقصير وقت الإنتاج أو أداء الخدمة.
- 5. **مراحل تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:** تتمثل مراحل تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في: (نواره، دليوح، و بن موفق، 2018، الصفحات 60-61)
- 1. **مرحلة التحضير:** تضم هذه المرحلة ما يلي:
 - اختيار مجموعة المنتجات التي تريد المؤسسة إدارتها بواسطة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد؛
 - تحديد حلقة التوافق انطلاقاً من: الطلبات التقديرية للزبائن، كمية المنتجات، مستويات المخزون، والمنتجات قيد التنفيذ التي نريد توفيرها؛
 - تزويد مراكز العمل بصناديق مزودة ببطاقات قابلة للنزع؛
 - إعداد البطاقات (Kanban)؛
 - إعداد ألواح لتعليق البطاقات المسترجعة من طرف الزبائن، فبعد استعمال الصناديق يقوم العامل بنزع البطاقة من الصندوق ويلصقها على هذا اللوح؛
 - تحديد عتبات الإنذار؛

- تعليق لكل وحدة في المخزون أو قيد التنفيذ بطاقة (Kanban)؛
- وضع البطاقات المتبقية في الألواح.
- 2. **مرحلة التنفيذ:** يستند أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في عمله على نظام البطاقات وأن التصنيع لا يتم إلا بها، وأن الجدولة تكون بواسطة الجدول المرئي؛
- 3. **مرحلة التقييم والمتابعة:** تتمثل في الوقت المتوسط الذي يمكن أن تشغله كل خلية لإنتاج وحدة من المنتج.

خلاصة الفصل:

تعتبر التكلفة عن التضحية بمبلغ نقدي مقابل تحقيق منفعة، وتكون هذه التضحية قابلة للقياس، باستخدام محاسبة التكاليف التي تعد فرع من فروع المحاسبة وأداة أساسية لتوفير وتقديم بيانات حول التكاليف، من خلال تصميم نظام جيد لمحاسبة التكاليف ويتم ذلك بإعداد فريق عمل مناسب ومتخصص في مجال محاسبة التكاليف، دراسة طبيعة نشاط المؤسسة وتحديد وحدة التكلفة وتقسيم المؤسسة إلى مراكز تكلفة ثم حصر وتقدير عناصر التكاليف، بالاعتماد على عدة أساليب حديثة منها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة وغيرها من الأساليب.

ولابد على المؤسسة اختيار إحدى الأساليب التي تتناسب وسياساتها المحاسبية، بالإضافة إلى أن هذه الأساليب تساهم في تحديد وقياس تكلفة المنتج أو الخدمة المقدمة، وذلك من أجل التحكم في التكاليف وبغرض توفير ما تحتاجه الإدارة من المعلومات اللازمة والتي تكون في شكل تقارير لكي تمارس عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالإضافة إلى ترشيد استخدام مواردها المتاحة بمختلف أنواعها.

الفصل الثاني:

تحسين الأداء المالي للمؤسسة
الاقتصادية

تمهيد

يعتبر الأداء المحور الأساسي الذي تنصب حوله جهود كافة المؤسسات، فهو نتاج النشاطات والعمليات التي تمارسها المؤسسة ويحدد مدى استغلالها للموارد المتاحة بطريقة مثلى في سبيل إنجاز أنشطتها، حيث أن بقائها واستمراريتها مرهون بكفاءة أدائها بصفة عامة وأدائها المالي بصفة خاصة. حيث يعتبر موضوع الوصول إلى أداء مالي أمثل هدف تسعى كل المؤسسات الاقتصادية لبلوغه لما له من دور هام في بقاء المؤسسات واستمراريتها وقدرتها على المنافسة، خاصة في ظل التنافس الكبير والمستمر بين المؤسسات إضافة إلى التغيرات المستمرة الحاصلة في بيئة الأعمال، ويحدد الأداء المالي مدى نجاح المؤسسات في تحقيق أهدافها واستغلال مواردها المتاحة بكفاءة وفعالية، مما يتطلب تحليلاً لكافة الأنشطة والعمليات لتقييم أداء المؤسسة ككل.

كما ان عملية تقييم الأداء المالي من أنجع الأساليب لتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية إذا كانت الوضعية متحسنة أم حرجية، وتحديد نقاط القوة والضعف الداخلية للمؤسسة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية، ويرتكز تحسين الأداء المالي على مجموعة من المؤشرات المالية التقليدية منها والحديثة والمؤشرات غير المالية، من أجل قياس أداء المؤسسة، والحكم على نتائج أعمالها ومعرفة مدى تحقيقها للأهداف المسطرة والتي من ضمنها رفع أدائها المالي وتحسينه.

فما المقصود بالأداء المالي؟ وما المقصود بتقييم الأداء المالي؟ وماهي المؤشرات المالية غير المالية التي تساهم في تحسين الأداء المالي؟

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للأداء المالي

الأداء المالي أكثر استعمالاً لما له من أهمية في تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة كالبقاء والاستمرارية وأهداف فرعية كالتخفيض في التكاليف، ويمكن الأداء من إعطاء صورة شاملة عن سير عمليات وأنشطة المؤسسة.

المطلب الأول: عموميات حول الأداء

يتضمن هذا المطلب المفاهيم المرتبطة بالأداء، مكوناته وأبعاده بالإضافة إلى أقطاب وأنواع الأداء.

أولاً: مفهوم الأداء:

➤ يعرف الأداء أنه: "انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والموارد البشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بطريقة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها". (Bougoffa & Korichi, 2020, pp. 193-194)، و" يشير إلى الحكم على النتيجة وكيف يتم تحقيق هذه النتيجة مع مراعاة أهداف وشروط الإنجاز." (Ait sahed & Ait mohammed, 2019, p. 296)، كما يشير إلى الارتباط بين الكفاءة الوظيفية والفعالية الاستراتيجية، الكفاءة الوظيفية تدور حول تحسين المنتجات، عمليات الشراء والإنتاج والوظيفة التسويقية والعلاقات الإنسانية داخل المؤسسة، تتمثل الفعالية الاستراتيجية في التقدم على المنافسين من خلال التمرکز في سوق متنامية أو الانسحاب من سوق متدهور". (Bensmain, Khaouani, & Bedjaoui, 2017, p. 119)

مما سبق يظهر أن الأداء يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، من خلال استغلال مختلف مواردها المتاحة بكفاءة وفعالية وبالتالي تمكنها من البقاء والاستمرارية.

ثانياً: مكونات وأبعاد الأداء

1. مكونات الأداء: يتكون مصطلح الأداء من مكونين رئيسيين هما الفعالية والكفاءة، أي أن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي التي تجمع بين عاملي الفعالية والكفاءة في تسييرها، ويقصد بـ: (الداوي، 2010، الصفحات 219-221)

1.1. الفعالية: أنها: "أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة، وهذا من منطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة، كما أن الفعالية ترتبط بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وتتجسد في قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية من نمو المبيعات وتعظيم حصتها السوقية مقارنة بالمنافسين".

وتقاس الفعالية عادة باستخدام طريقتين هما:

الطريقة الأولى: تعتمد في القياس على عنصرى النتائج المحققة والنتائج المتوقعة، ومن ثم:

$$\text{الفعالية (نسبة)} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{النتائج المتوقعة}}$$

الطريقة الثانية: تتبنى هذه الطريقة في القياس عاملي الإمكانيات المستخدمة والإمكانات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة، ومن ثم:

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{الإمكانات المستخدمة}}{\text{الإمكانات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة}}$$

2.1. الكفاءة: أنها: "قدرة مردودية المؤسسة، بمعنى مقياس للمردودية في المؤسسة، أي أنها تتعلق بالمرجات مقارنة بالمدخلات وهو ما يقترب من معنى الإنتاجية، كذلك تعبر عن القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات والنشاط الكفاء هو النشاط الأقل تكلفة".

وتقاس الكفاءة عادة باستخدام طريقتين هما:

الطريقة الأولى: تعتمد في القياس على عنصرى النتائج المحققة والموارد المستخدمة، ومن ثم:

$$\text{الكفاءة (نسبة)} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{الموارد المستخدمة}}$$

الطريقة الثانية: تعتمد على النتائج المتنبأ بها والموارد المتنبأ استخدامها لتحقيق النتائج المتنبأ بها، ومن ثم:

$$\text{الكفاءة (نسبة)} = \frac{\text{النتائج المتنبأ بها}}{\text{الموارد المتنبأ استخدامها لتحقيق النتائج المتنبأ بها}}$$

2. أبعاد الأداء: للأداء عدة أبعاد كل بعد يعكس هدفا معينا تسعى المؤسسة لتحقيقه، وحددت هذه الأبعاد

في: (قدور، 2018-2019، الصفحات 07-08)

1.2. البعد الاقتصادي: هو الذي تقوم من خلاله المؤسسة بإشباع رغبات المساهمين والزبائن والموردين واكتساب ثقتهم، ويتم قياسه بالاستعانة بالقوائم المالية.

2.2. البعد التنظيمي للأداء: يقصد به الطرق والكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي

بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية

الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء، كما أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكل التنظيمي وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية.

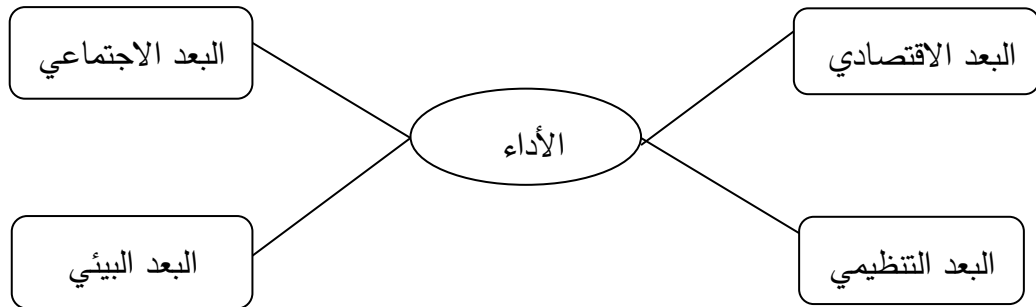
يتضح مما سبق أن للمعايير المعتمدة في قياس الفعالية التنظيمية دور هام في تقييم الأداء، حيث أنها تمكن المؤسسة من إدراك الصعوبات التنظيمية في الوقت المناسب.

3.2. البعد الاجتماعي للأداء: يشير إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشرا على وفاء الأفراد للمؤسسة، وتتجلى أهمية هذا الجانب في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا اقتصرَت المؤسسة على تحقيق الجانب الاقتصادي، وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية.

4.2. البعد البيئي: وهو البعد الذي يعكس ويركز على مدى مساهمة المؤسسة في تنمية وتطوير بيئتها (مرتبط بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة نحو بيئتها).

ويمكن توضيح أبعاد الأداء في الشكل التالي:

الشكل رقم (09): أبعاد الأداء



المصدر: (قدور، 2018-2019، صفحة 07)

ثالثا: أقطاب وأنواع الأداء

1. أقطاب الأداء: يقوم الأداء على مجموعة من الأقطاب متمثلة في: (زرنوخ، 2017، صفحة 29)

1.1. القطب الأول: يتعلق بالمتعامل (الزبون) الذي يفرض على المؤسسة تقديم أفضل ما يمكن أن توفره من سلع وخدمات من أجل إرضائه وكسب ثقته، أي يعني نوعية الخدمات والمنتجات التي تقدمها المؤسسة.

2.1. القطب الثاني: يتمثل في المسيرين الذين يلقي على عاتقهم مسؤولية تحقيق النتائج الجيدة بأفضل استخدام للموارد.

- 3.1. القطب الثالث: يتمثل في الموظفين فهم بحاجة إلى استمرارية العمل بدل التوقف.
- 4.1. القطب الرابع: يتمثل في الدولة التي تريد من المؤسسات مثلاً تحقيق نتائج جيدة للمساهمة في زيادة الدخل القومي.
2. أنواع الأداء: يتم تصنيف الأداء حسب المعايير التالية: (وهبي، 2015-2016، الصفحات 41-42)
- 1.2. حسب معيار الشمول: يصنف الأداء حسب هذا المعيار إلى الأداء الكلي والأداء الجزئي:
- ✓ الأداء الكلي: يتمثل في الإنجازات التي ساهمت في تحقيقها جميع عناصر المؤسسة أو وظائفها.
 - ✓ الأداء الجزئي: يتحقق على مستوى الوظائف والأنظمة الفرعية في المؤسسة.
- 2.2. حسب معيار المصدر: ينقسم الأداء وفقاً لهذا المعيار إلى نوعين وهما الأداء الداخلي والأداء الخارجي:
- ✓ الأداء الداخلي: هو الأداء الناتج عن كل الموارد البشرية، والمالية والتقنية الضرورية لتسيير نشاط المؤسسة، ويشمل الأداء الداخلي ما يلي:
 - الأداء البشري: هو أداء الأفراد داخل المؤسسة من خلال صنع القيمة المضافة وتحقيق الأفضلية باستخدام مهاراتهم وخبراتهم؛
 - الأداء التقني: يتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال؛
 - الأداء المالي: يكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة؛
 - ✓ الأداء الخارجي: هو الأداء الناتج عن التغيرات الحاصلة في المحيط الخارجي للمؤسسة، وهناك عدة متغيرات تنعكس على أداء المؤسسة.
- 3.2. حسب معيار الطبيعة: تبعاً لهذا المعيار يمكن تقسيم الأداء إلى أداء اقتصادي، اجتماعي، تكنولوجي، وأداء إداري:
- ✓ الأداء الاقتصادي: يعتبر المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة إلى بلوغها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة نتيجة تعظيم نواتجها، ويقاس الأداء الاقتصادي عادة باستخدام مقاييس الربحية بأنواعها المختلفة.

✓ الأداء الاجتماعي: ويعد أساسا لتحقيق المسؤولية الاجتماعية داخل المؤسسة، ويصعب قياس الأداء الاجتماعي بالمقاييس الكمية المتاحة، ولتحديد مدى مساهمة المسؤولية في المجالات الاجتماعية التي تربط بينها وبين الجهات التي تتأثر بها.

✓ الأداء التكنولوجي: يتمثل في تحديد أهدافها التكنولوجية أثناء عملية التخطيط، وفي اغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة اهداف استراتيجية نظرا لأهمية التكنولوجيا.

✓ الأداء الإداري: يتمثل في الخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاءة وفعالية، ولتقييم الأداء الإداري يمكن استخدام الأساليب المختلفة لبحوث العمليات.

4.2. حسب معيار الوظيفة: يصنف الأداء حسب معيار الوظيفة وفقا لوظائف المؤسسة والمتمثلة في كل من الوظيفة المالية، ووظيفة الإنتاج، ووظيفة التسويق، ووظيفة التموين، ووظيفة البحث والتطوير، أداء وظيفة الأفراد... إلخ.

✓ أداء الوظيفة المالية: يتمثل في مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية، كتحقيق التوازن المالي، توفير السيولة لتسديد التزاماتها، وتحقيق المردودية.

✓ أداء الوظيفة الإنتاجية: يتمثل في تحقيق معدلات إنتاج مرتفعة وجودة عالية مع تدنئة التكاليف.

✓ أداء وظيفة البحث والتطوير: يتم دراسة وظيفة البحث والتطوير بناء على مؤشرات عدة منها التنوع وقدرة المؤسسة على إنتاج منتجات جديدة، وكذلك قدرتها على الاختراع والابتكار.

✓ أداء وظيفة الأفراد: يتمثل في قيامه بالأنشطة والمهام التي يتكون منها عمله وتمكنه من إنجازه وأداء مهامه بنجاح.

المطلب الثاني: ماهية الأداء المالي

يتضمن هذا المطلب عرض لمفهوم الأداء المالي أهدافه وأهميته.

أولاً: مفهوم الأداء المالي: اختلفت وتعددت التعاريف والمفاهيم المرتبطة بالأداء المالي من طرف الكتاب والباحثين في مجالات التحليل المالي وذلك بسبب اختلاف وجهات النظر، ومن بينها:

➤ عرف الأداء المالي أنه: "مزيج من الصحة المالية للمؤسسة وقدرتها واستعدادها للوفاء بالتزاماتها المالية طويلة الأجل والتزامها بتقديم الخدمات في المستقبل المنظور، كما يشير إلى ممارسة نشاط مالي، بمعنى أوسع إلى مدى تحقيق الأهداف المالية". (Souames & Benikhelef, 2020, p. 11).

"ويتعامل مع القوة المالية للمؤسسة ونقاط الضعف، كما يقيس الصحة المالية الكاملة للمؤسسات خلال فترة زمنية محددة، ويعتبر انعكاس كمي للمركز المالي للمؤسسة من خلال قياس مجموعة من المؤشرات المالية واستنادا إلى المعلومات المستخرجة من البيانات المالية." (Beldi & Gaidi, 2021, pp. 866-867)، "كما يلخص الوضع المالي للمؤسسة، ويشمل الأرصدة المالية الرئيسية، ويقاس بمجموعة من المؤشرات والنسب". (Ayadi & Belguet, 2018, p. 196)

مما سبق يظهر أن الأداء المالي يتكون من مجموعة من المؤشرات والنسب المالية التي من خلالها يتم تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف الداخلية، كما يعبر عن الوضع المالي لها ومدى إنجازها للأهداف المخطط لها بأقل تكاليف ممكنة من أجل إنشاء قيمة مضافة ومجابهة المستقبل وذلك بالاعتماد على القوائم المالية.

من التعريفات السابقة يتضح ان الأداء المالي يتسم بالعديد من الخصائص منها: (عمروش و دواح، 2020، صفحة 429)

- أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي في المؤسسة؛
- يحفز الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من السابق؛
- أداة لإدراك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحديد مواطن القوة والضعف؛
- وسيلة لجذب المستثمرين للاستثمار في المؤسسة؛
- آلية أساسية وفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة.

ثانياً: أهداف الأداء المالي: هناك أهداف رئيسية للأداء المالي يتم السعي لتحقيقها في المؤسسات يمكن بيانها في: (هاتف و كريم شعلان، 2018، صفحة 351)

- قياس وتقييم مستوى نجاح المؤسسة من خلال السعي بمواصلة نشاطها من أجل تحقيق أهدافها وتوفير المعلومات للجهات والمستويات المختلفة خارج المؤسسة؛
- المساهمة في وضع السياسات والبرامج والدراسات المستقبلية والبحوث التي تعمل على تحسين مستويات الأداء ورفع كفاءته من خلال تقديم معلومات وقاعدة بيانات عن أداء المؤسسة؛
- تقدير مستوى تأثير أدوات الأداء المالي مثل الربحية والسيولة والمديونية والتوزيعات على الأسهم، مما يجعل بإمكان المستثمر أن يتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة ومتابعته، إضافة إلى إمكانية متابعة الظروف المحيطة بالمؤسسة؛

- يساعد المستثمر في اتخاذ القرارات الملائمة لوضع المؤسسة لأنه يساعد في اجراء عمليات التحليل والمقارنة وتفسير البيانات وفهم العلاقة والتفاعل بين البيانات المالية مما يمكن المستثمر من اتخاذ القرار السليم.

ثالثا: أهمية الأداء المالي: تكمن أهمية الأداء المالي في أنه يهدف إلى تقييم أداء المؤسسة من عدة جوانب وبطريقة تخدم مصالح مستخدمي البيانات ذات العلاقة بالمؤسسة، من خلال ما يوفره الأداء المالي من معلومات لترشيد قراراتهم المالية، بالإضافة لذلك أنه يمكن من متابعة أعمال المؤسسة ومراقبة أوضاعها ومستويات أدائها مقارنة بالموارد المتاحة والأهداف المسطرة، واكتشاف المعوقات واقتراح إجراءات تصحيحية وترشيد قرارات الاستثمار حسب الأهداف العامة للمؤسسة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة. (محصول و موصو، 2019، صفحة 123)

حيث أن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين اهداف منها: (بوزاغو و سنوسي، 2020، صفحة 326)

- يمكن المستثمر من متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط ومديونية وتوزيعات على سعر السهم؛

- يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسة.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء في الجوانب التالية: (الخطيب، 2010، الصفحات 47-48)

- تقييم ربحية المؤسسة؛
- تقييم سيولة المؤسسة؛
- تقييم تطور نشاط المؤسسة؛
- تقييم مديونية المؤسسة؛
- تقييم تطور توزيعات المؤسسة؛
- تقييم تطور حجم الشركة.

لذلك يتم تحديد المؤشرات التي توفر للمؤسسة أدوات وطرق تحليل الأداء المالي، حيث إن الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهم، والغرض من تقييم السيولة هو تحسين

قدرة المؤسسة في الوفاء بالالتزامات، أما الغرض من تقييم النشاط هو معرفة كيفية توزيع المؤسسة لمصادرهما المالية واستثمارها، والغرض من تقييم الرفع المالي هو معرفة مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي، والغرض من تقييم التوزيعات معرفة سياسة المؤسسة في توزيع الأرباح، أما الغرض من تقييم حجم المؤسسة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للمؤسسات.

المطلب الثالث: مقومات ومجالات الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه

يتضمن هذا المطلب عرض لمقومات الأداء المالي الجيد، مجالاته وأهم العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة فيه.

أولاً: مقومات الأداء المالي الجيد: يمكن الحكم على جودة الأداء المالي من خلال عناصر عديدة منها: (قبلي، 2017، الصفحات 74-75)

1. الإدارة الاستراتيجية: هي إطار عام مرشد للتفكير والتصرف تتخذه الإدارة العليا، يكون مستمدا من الأهداف العليا للمؤسسة، ليصبح وسيلة لتحقيق تلك الاهداف وموجها للقرارات المصيرية المستقبلية التي تتخذها تلك الإدارة في تعبئة مواردها حول التطوير المستمر لموقفها التنافسي ولمواطن قوتها من خلال إحداث المواءمة والتكيف مع البيئة الخارجية وصولاً إلى أداء رسالتها، وهي أيضاً بمثابة خطة بعيدة المدى تركز على تحليل وضع المؤسسة من حيث طبيعة العمل والموقف التنافسي والموقع بالسوق وتحديد أهدافها المستقبلية.

2. الشفافية: البيئة التي تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة وبشكل أكثر تحديد ومنهج توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتعلقة بالمجتمع معلومة من خلال النشر في الوقت المناسب والانفتاح لكل الأطراف ذوي العلاقة، وتعني تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث وأن يتصف المقيم أو المحلل بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، وألا يقوم عن علم بتقديم المعلومات على غير حقيقتها، كما ينبغي على المقيم أن لا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده أو يجعله يقع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية عمله.

3. إقرار مبدأ المساءلة الفعالة: تعني إمكان تقييم وتقدير أعمال الإدارة التنفيذية والتأكد من قيامها بتنفيذ المهمات التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل بقية الموظفين بالمؤسسة، وذلك بتقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال ومدى نجاعتهم في تنفيذها.

4. وجود النظم المحاسبية: النظام المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من العناصر المادية والمعنوية المستخدمة في تنفيذ العمل المحاسبي وتنظيم وإنجاز الدورة المحاسبية الكاملة، وهو نظام يختص بكافة أعمال جمع وتسجيل وتصنيف وتبويب ومعالجة وتخزين وتوصيل المعلومات القيمة، في شكل قوائم مالية إلى الأطراف الطالبة بغية اتخاذ القرارات المناسبة، حول الأحداث الاقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل، إلى الأطراف المستفيدة منها من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرار. (جهاز المطيري، 2010-2011، صفحة 17)

ثانياً: مجالات الأداء المالي: للأداء المالي ميادين عديدة يعكس كل منها هدفاً معيناً تسعى المؤسسة إلى تحقيقه، وتتمثل في: (العثماني، 2014-2015، الصفحات 77-78)

1. مجال الأداء المالي: يرتبط هذا الميدان بالجانب المالي ويشير للمفهوم الضيق للأداء في مؤسسات الأعمال لأنه يهتم بالمرجات المتحققة من الأهداف المالية.

2. مجال الأداء المالي والتشغيلي: يعبر عن المفهوم الواسع للأداء من خلال اهتمامه بأداء العمليات المالية والتشغيلية، إذ يستخدم في قياسه بالإضافة للمؤشرات المالية مؤشرات تشغيلية كالحصة السوقية ونوعية المنتج فضلاً عن فعالية التسويق وغيرها من المقاييس التي ترتبط بمستوى أداء عمليات المؤسسة ويبرز هذا في الأداء التي لا تستطيع المؤشرات المالية الإفصاح عنه بصورة دقيقة.

3. مجال الفاعلية التنظيمية: هو مفهوم أوسع وأشمل لميادين الأداء، ويدخل ضمنياً كل من الأداء المالي والتشغيلي، لذا فالفاعلية معيار يقيس مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها انسجاماً مع البيئة الاقتصادية الخارجية التي يعمل فيها من حيث استغلال الموارد المتاحة وقدرة المؤسسة على البقاء والتكيف والنمو بغض النظر عن تحقيق الأهداف التي تسعى إليها، فالمؤسسة التي تتسم بالفاعلية هي التي تستطيع تحقيق أهدافها.

ثالثاً: العوامل المؤثرة في الأداء المالي: تتمحور العوامل المؤثرة في الأداء المالي في:

1. العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي: يتأثر الأداء المالي للمؤسسة بمجموعة من العوامل الداخلية منها: (قطاع وحبش، 2020، صفحة 499)

1.1. الهيكل التنظيمي: يؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار للأفراد في المؤسسات والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة المؤسسة اتخاذ القرارات بأكثر فاعلية؛

2.1. المناخ التنظيمي: يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال المؤسسة؛

3.1. التكنولوجيا: على المؤسسات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها، وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لا بد لهذه المؤسسات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف المواءمة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنوع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية؛

4.1. حجم المؤسسة: يعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسات سلبا فقد يشكل الحجم عائقا لأداء المؤسسات حيث ان زيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيدا ومنه يصبح أداؤها أقل فعالية وإيجابا، حيث أنه كلما زاد حجم المؤسسة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالمؤسسة وأن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسات، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء المؤسسات وبينت أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية.

2. العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي: تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثر في الأداء المالي في: (شايب ، نيلي، و زرقون، 2021، صفحة 352)

1.2. السوق: يؤثر السوق في الأداء المالي من ناحية قانوني العرض والطلب فإن تميز السوق بالانتعاش وكثرة الطلب فان ذلك سيؤثر بإيجابية على الأداء المالي، أما في الحالة العكسية فسيلاحظ تراجع في الأداء المالي؛

2.2. المنافسة: تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فقد تعتبر المحفز لتعزيزه عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها

المالي عن طريق أدائها المالي لتواكب هذه التدايعات، أما من جهة أخرى فان لم تكن المؤسسة أهلا لهذه التدايعات ولا تستطيع مواجهة المنافسة فإن وضعها المالي يتدهور وبالتالي الأداء المالي يسوء؛

3.2. الأوضاع الاقتصادية: إن الأوضاع الاقتصادية العامة قد تؤثر على الأداء المالي سواء بطريقة سلبية أو على العكس، فنجدها مثلا في الأزمات الاقتصادية، أو حالات التضخم تؤثر بالسلب على الأداء المالي، أما في حالة ارتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما قد يؤثر بإيجابية على الأداء المالي.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي

يتطرق هذا المبحث إلى ماهية الأداء المالي، الأركان والقواعد الأساسية للتقييم والمراحل التي يمر بها، إضافة إلى معايير ومصادر المعلومات اللازمة للتقييم والجهات المستفيدة منه.

المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء المالي

أولاً: مفهوم تقييم الأداء المالي: تستند فكرة تقييم الأداء على أنه: "مقياس للأداء الفعلي ومقارنته مع النتائج المطلوب تحقيقها، أو يمكن الوصول إليها ليكون صورة حية لما حدث ويحدث بالفعل، وكذلك مدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة لضمان اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين الأداء." (Gaoual & Geryville, 2021, p. 214)

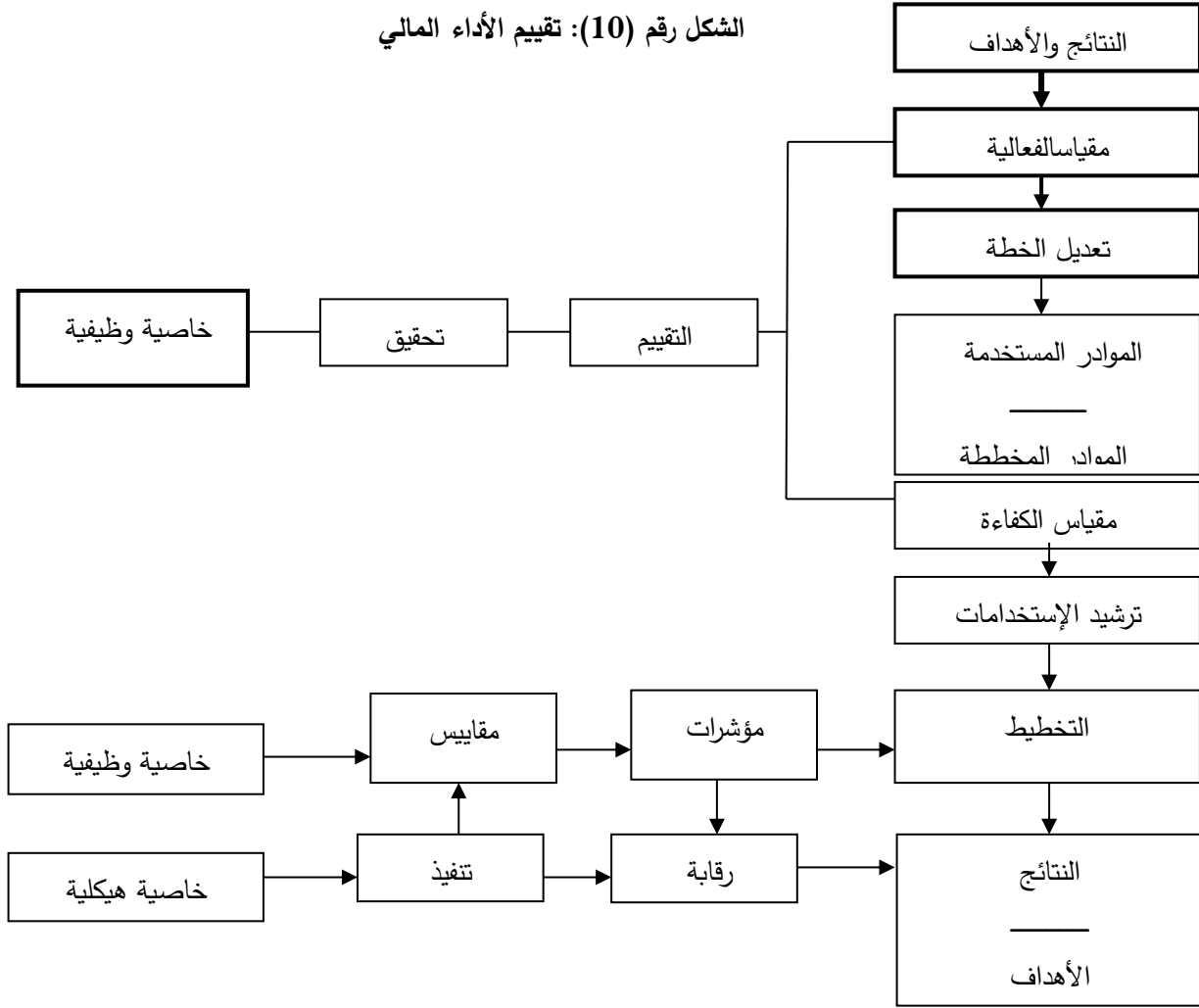
➤ ويعرف تقييم الأداء المالي أنه: "مجموعة الدراسات التي ترمي إلى التعرف على مدى قدرة وكفاءة المؤسسة من إدارة نشاطها في مختلف جوانبه الإدارية والإنتاجية والتقنية والتسويقية والتخطيطية... إلخ، خلال فترة زمنية محددة ومدى مهارتها في تحويل المدخلات أو الموارد إلى مخرجات بال نوعية والكمية والجودة المطلوبة، وبيان مدى قدرتها في تطوير كفاءتها سنة بعد أخرى، إضافة إلى تحسين درجة نجاحها في التقدم على الصناعات المثلية عن طريق تغلبها على الصعوبات، التي تعترضها وابتداع الأساليب الأكثر إنتاجاً وتطوراً في مجال عملها." (خنفري و بورنيسة، 2017، صفحة 58)، و "مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها مقارنة النتائج المحققة للمؤسسة مع أهدافه المحددة من أجل الإشارة إلى مدى توافق هذه النتائج مع الأهداف من أجل تقييم مستوى فعالية وأداء المؤسسة، كما يتم مقارنة مدخلات المؤسسة بمخرجاتها." (Beldi & Gaidi, 2021, p. 727)

من التعريفات السابقة يمكن القول أن تقييم الأداء المالي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تمر عبر عدة مراحل، يسعى من خلالها إلى مقارنة النتائج المتوصل إليها فعليا مع الأهداف المخطط لها سابقا ومعرفة مدى التوافق بينهما واكتشاف الانحرافات وتصحيحها وبالتالي معرفة مدى كفاءة وفعالية المؤسسة في تحقيق أهدافها.

تعتبر عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة عملية بالغة الأهمية، للأسباب التالية: (بن خروف، 2008-2009، صفحة 77)

- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج، مما يسمح بالحكم على الفعالية؛
 - تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة؛
 - حيث أن الفعالية هي تحقيق أهداف المؤسسة وفقا للموارد المتاحة، أما الكفاءة فهي تقوم على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة.
- كما تهدف المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة إلى تحقيق الربح، لذا فتقييم الأداء المالي يعتبر أداة رئيسية لازمة للإجراء الرقابي في المؤسسة، فهو يظهر عن طريق تصحيح وتعديل الاستراتيجية والخطة الموضوعية، وترشيد استخدامات الموارد المتاحة، وهذا يساهم في بقائها في بيئة تنافسية وهي تركز على المصادر التمويلية والاستثمارية لها.

ولتوضيح عملية تقييم الأداء المالي يمكن عرض الشكل التالي:



المصدر: (هميل الصبيحي و خليف رجا، 2020، صفحة 89)

يلاحظ من الشكل أن عملية تقييم الأداء المالي عملية رقابية حيث يعتبر الأداء المالي أداة رئيسية لإجراء الرقابة من خلال معرفة مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعايير المحددة سلفاً، مما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية، كما يحدد الوضعية المالية للمؤسسة.

ثانياً: أهداف تقييم الأداء المالي: يسمح تقييم الأداء المالي بقياس الفعالية المالية للمؤسسة من جهة، كما يسمح بالحكم على الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة من جهة ثانية، وعليه يمكن القول أن أهداف تقييم الأداء المالي تتمثل في: (شرفي و بوشلاغم، 2020، صفحة 188)

- السيولة من خلال قدرتها على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل؛
- كفاءة المؤسسة في استخدام رأس المال بحيث لا يكون أقل أو أكثر من اللازم؛

- قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح كافية وقادرة على تغطية فوائد الأموال المقترضة؛
 - قدرة المؤسسة على تحقيق فائض مالي يسمح لها بالتمويل الذاتي لإنجاز بعض المشاريع.
 كما أن الهدف الرئيسي من عملية التقييم هو تحسين الأداء، ويمكن لعملية التقييم أن تحقق هدفها الرئيسي من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية المتعلقة أساسا بالوظيفة التخطيطية والإشرافية بالبيانات والمعلومات اللازمة، وهذه الأهداف الفرعية تتمثل في: (ضويفي، 2014-2015، صفحة 124)

- إرساء مبدأ المساءلة حيث أن عملية تقييم الأداء المالي تعتبر الأساس الذي يبنى عليه مبدأ المساءلة؛
 - يساعد إدارة المؤسسة في رسم أهدافها وبالتالي إعداد الخطط السنوية اللازمة لمزاولة نشاطها الاقتصادي؛

- تمكين الإدارة من تصحيح الانحرافات حال حدوثها وذلك باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
 - تزويد الإدارة بالمعلومات الموضوعية عن النتائج التي حققتها الإدارة التنفيذية، وكذلك تزويدها بالمعلومات الضرورية لوضع السياسات المستقبلية المتعلقة بالتدريب والترقية وغيرها؛
 - تشخيص الحالة المالية للمؤسسة، وتحديد قدرتها على الاقتراض والوفاء بديونها؛
 - الحكم على مدى صلاحية السياسة المالية داخل المؤسسة؛
 - الحكم على مدى كفاءة إدارة المؤسسة؛
 - اكتشاف الفرص الاستثمارية الجديدة.

ثالثا: أهمية تقييم الأداء المالي: تعتبر عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة ذات أهمية بالغة، إذ تبرز أهميتها في توفير الكم الهائل من المعلومات التي تساعد على تشخيص الوضع الحالي والتمكن من تكوين نظرة دقيقة مستقبلية من خلال: (العثماني، 2014-2015، الصفحات 80-81)

- التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة (كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة)؛
 - مساعدة المسؤولين في اتخاذ مختلف القرارات الإدارية من خلال مد صانعي القرار بمؤشرات رئيسية للأداء في الوقت المناسب؛
 - يساعد في التحقق من مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، وهذا بمعرفة مدى تطابق الإنجاز الفعلي مع الخطط الموضوعية بالأساليب والأسس التي توفرها عملية تقييم الأداء؛

- التحقق من التزام الوحدات التنظيمية بتنفيذ مهامها من خلال التنسيق بين مختلف نشاطات المؤسسة، واتخاذ القياسات والإجراءات اللازمة من أجل تفادي الفوارق الناتجة عن سوء التوازن في التسيير والذي يظهر بالمقارنة بين النتائج الفعلية والمرتبقة؛
- تحقيق معايير الجودة على أساس المواصفات الموضوعية؛
- يساعد في حشد الكفاءات المتميزة والطاقات المتوفرة لإنجاح وظائف المؤسسة؛
- تطوير الأداء وتحسينه من خلال تحديد المعوقات وبيان الأسباب والحلول المقترحة والإجراءات التصحيحية.

كما ان لتقييم الاداء المالي اهمية بالغة في جميع المجتمعات والنظم المالية والمحاسبية بسبب ندرة الموارد وعدم كفايتها لمقابلة الاحتياجات الكبيرة المتنافس عنها لغرض الوصول الى اقصى عوائد من ندرة هذه الموارد، ويمكن تلخيص اهمية تقييم الاداء المالي في: (تركي و إبراهيم الحمداني، 2020، الصفحات 504-505)

- يبرز اسهام المؤسسة الاقتصادية في عملية النمو والتنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف؛
- يعد مقياساً لمدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها؛
- يعد خزان من المعلومات الضرورية لمختلف المستويات الادارية للمساعدة في التخطيط والتنظيم والرقابة التي تساعد في اتخاذ القرارات؛
- يعمل على ايجاد مراكز الضعف في المؤسسة بتشخيصها ومعالجتها، ونقاط القوة وتعزيزها؛
- يساعد في ايجاد نوع من المنافسة بين الاقسام والادارات والمؤسسات المختلفة، وكذلك تحقيق الاتساق والمواءمة بين الاهداف التي تسعى الشركة الى تحقيقها.

المطلب الثاني: أركان وقواعد ومراحل تقييم الأداء المالي

- يتطرق هذا المطلب إلى أركان عملية تقييم الأداء المالي والقواعد الأساسية التي تستند عليها العملية إضافة إلى المراحل الأساسية التي تمر بها العملية.
- أولاً: أركان عملية تقييم الأداء المالي: إن عملية تقييم الأداء المالي ترتكز على أركان أساسية منها: (بولحية و بوجميلة، 2016، الصفحات 03-04)

1. وجود أهداف محددة مسبقا (المعايير): فعلمية تقييم الأداء لا توجد إلا حيث توجد أهداف محددة مسبقا، وقد تكون في صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط، فاللوائح المالية وقوانين ربط الموازنة وما تتضمنه من قواعد وضوابط، وكذلك التكاليف النمطية ومعدلات الأداء المعيارية، أهداف محددة مسبقا يتم على أساسها عملية تقييم الأداء.

2. قياس الأداء الفعلي: يتم قياس الأداء الفعلي عادة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية من بيانات ومعلومات، ويجب توفر عاملين مدربين للقيام بهذه الأعمال مع استخدام الآلات المستحدثة متى كان ذلك مناسباً، لسرعة عرض نتائج القياس أو التقدير واتخاذ القرارات الخاصة بها.

3. مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير: يتم مقارنة الأداء المحقق بالمعايير لتحديد الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية، لتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية، وجعلها قادرة على مجابهة الأخطاء قبل وقوعها من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة التي تحول دون وقوعها.

4. اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات: إن اتخاذ القرار لتصحيح انحراف ما يتوقف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقا وقياس الأداء الفعلي، ومقارنة ذلك الأداء المحقق بالهدف المخطط، لذلك فإن تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير الموقف واتخاذ القرار المناسب الذي يجب أن يكون في الوقت المناسب، ومحددا بوضوح نوع التصحيح المطلوب، آخذا في الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار.

ثانيا: القواعد الأساسية لتقييم الأداء المالي: تستند عملية تقييم الأداء على عدة قواعد أساسية يمكن تلخيصها في: (الاعوات، 2014-2015، الصفحات 42-43)

1. تحديد الأهداف: إن إجراء تقييم أداء أية مؤسسة اقتصادية يقتضي التعرف على الأهداف التي تريد تحقيقها والتي يتعين تحديدها بشكل واضح ودقيق، مستعينين بالأرقام والنسب والتوصيف الملائم كالربحية والقيمة المضافة المطلوب تحقيقها وحجم ونوع السلع والخدمات التي تنتجها وغير ذلك، فالمؤسسة الاقتصادية لا يتوقف دورها حين رسم السياسات على الهدف العام لنشاطها بل يجب أن تتوسع لتشمل جميع الأهداف التفصيلية لها، والتي يمكن تصنيفها إلى أهداف قصيرة الأمد وبعيدة الأمد وأهداف رئيسية وأهداف فرعية لتغطي كل قسم أو معمل أو خط إنتاجي، ويجب الإشارة هنا إلى ضرورة

أن تكون هذه الأهداف معروفة ومفهومة للعاملين في المؤسسة الاقتصادية ولكل ذي شأن بنشاط المؤسسة.

2. **وضع الخطة الإنتاجية:** بعد استكمال تحديد أهداف المؤسسة لا بد من وضع خطة متكاملة لإنجاز تلك الأهداف توضح فيها الموارد المالية والبشرية المتاحة، وتحديد مصادرها وكيفية الحصول عليها والأساليب الفنية والإدارية والتنظيمية التي تتبعها في إدارة واستخدام هذه الموارد وطبيعة الإنتاج وكيفية التسويق ونوع التقنية المستخدمة وأساليب إعداد القوى العاملة وتدريبهم، وقد يتطلب ذلك وضع خطط مساندة للخطة العامة كل منها تمثل نشاط فرعي في المؤسسة على أن تجرى أهدافها في ضوء الأهداف العامة مع مراعاة درجة عالية من التنسيق والتكامل بينها وان يسهم العاملون في وضعها وأن تكون واضحة ومفهومة بالنسبة لهم لكونهم المكلفين بإنجازها وأن جهدهم هذا خاضع للمتابعة والرقابة والقياس، كما ينبغي أن تكون خطة العمل سواء على مستوى المؤسسة أو هياكلها المختلفة منسجمة مع الهيكل التنظيمي ومع الأهداف المرسومة.

3. **تحديد مراكز المسؤولية:** يقصد بمركز المسؤولية كل وحدة تنظيمية مختصة بأداء عمل معين ولها سلطة اتخاذ القرارات التي من شأنها إدارة جزء من نشاط المؤسسة الاقتصادية وتحديد النتائج التي سوف تحصل عليها، وعلى هذا الأساس يجب أن تحدد مسبقاً مسؤولية كل مركز من العملية الإنتاجية لأجل الوقوف على مستوى الأداء في كل مركز وعائدية الانحرافات التي وقعت خلال عملية التنفيذ سواء كانت في مركز معين أم مراكز عدة.

4. **تحديد معايير الأداء:** إن عملية تقييم الأداء تستوجب وضع مجموعة من المقاييس والنسب والأسس التي يقاس بها ما حققته المؤسسة، حيث تعرف بالمعايير والتي يتم وفقها متابعة تقييم الأداء سواء على مستوى المؤسسة ككل أو على مستوى الفروع والأقسام، ويجب عند اختيار المعايير مراعاة ما يلي: (مختاري، 2010-2011، صفحة 89)

➤ اختيار المعايير الأكثر وضوحاً وفهماً بالنسبة للعاملين حتى يتمكنوا من تطبيقها ببساطة والخروج بنتائج واقعية ومعبرة عن طبيعة الانحرافات؛

➤ اختيار المعايير الأكثر تناسباً مع طبيعة النشاط والأكثر انسجاماً مع الأهداف الموضوعية؛

➤ ترتيب النسب المختارة وفق أهميتها وهذا باعتبار أن أهداف كل المؤسسة تختلف عن الأخرى وهذا وفقاً لطبيعة نشاطها والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بها.

ثالثاً: مراحل تقييم الأداء المالي: إن عملية تقييم الأداء المالي تتم من خلال أربعة مراحل رئيسية وكل

مرحلة تتضمن عدة خطوات، ويمكن إبراز هذه المراحل في: (شباح، 2013-2014، صفحة 69)

1. مرحلة ما قبل التقييم: ويتم في هذه المرحلة تشخيص المحيط الخارجي للمؤسسة من حجم المنافسة ودرجة التعقيد التكنولوجي المستخدم بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية السائدة، كما يتم أيضاً دراسة مختلف وظائف المؤسسة من حيث الأهداف المسطرة على مستواها؛

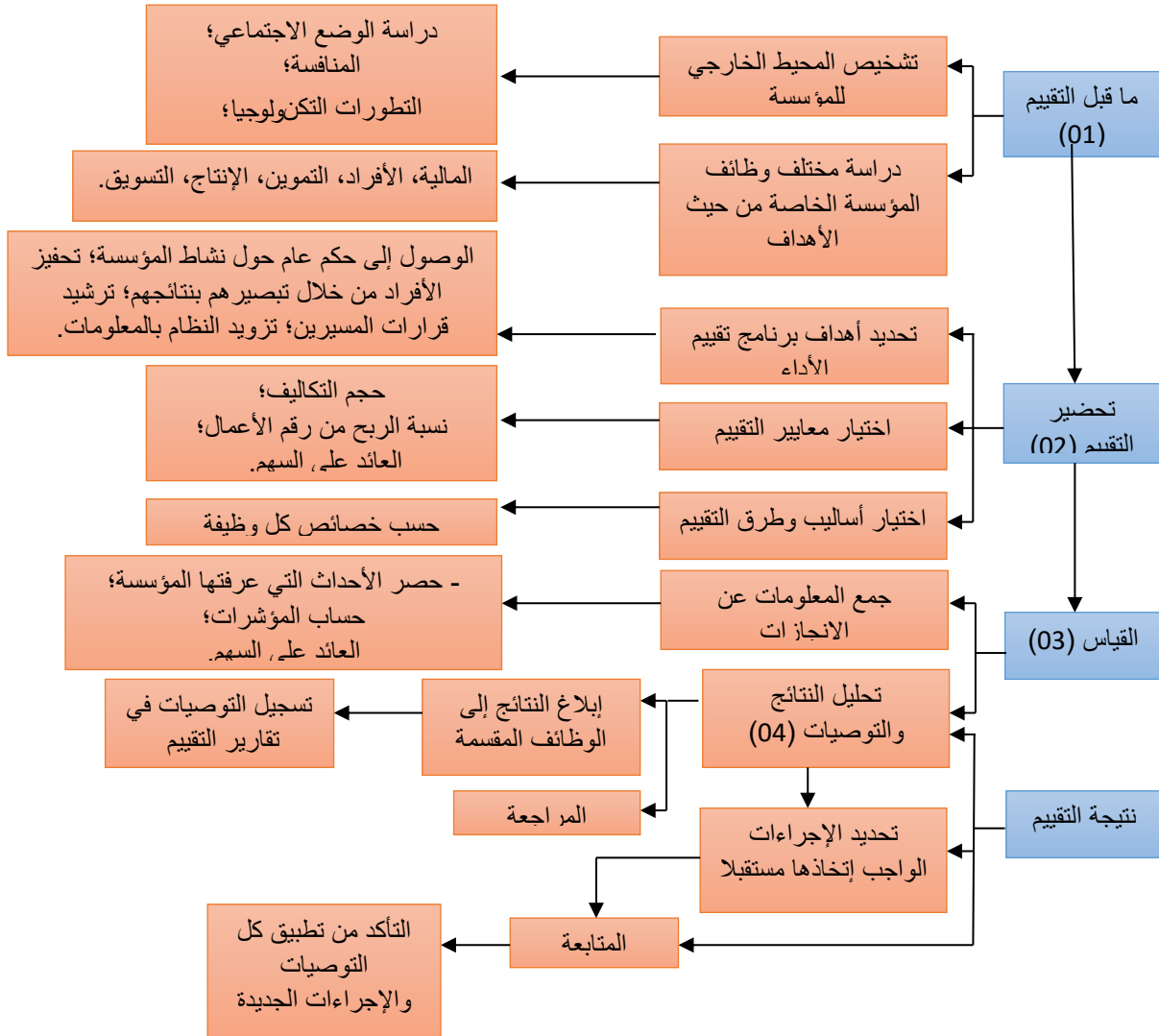
2. مرحلة تحضير التقييم: وهنا يتم تحديد الأهداف من عملية تقييم الأداء بالإضافة إلى جمع المعلومات عن المقيمين وتحديد نوعية المعايير المستخدمة في عملية تقييم الأداء، ومن ثم اختيار الأساليب والطرق المناسبة للتقييم؛

3. مرحلة القياس: في هذه المرحلة يتم جمع المعلومات عن الإنجازات المحققة من قبل العاملين أو الوحدات الوظيفية داخل المؤسسة وذلك لغرض حساب مختلف المؤشرات والنسب المساعدة على عملية التقييم، ومخرجات هذه المرحلة هي مدخلات المرحلة اللاحقة؛

4. مرحلة تحليل النتائج وتوجيه التوصيات: وهي المرحلة الأخيرة من عملية تقييم الأداء، يتم فيها تحليل مختلف النتائج التي توصلت إليها مرحلة القياس وإبلاغ النتائج إلى مختلف الوظائف المقيمة، كما تتضمن هذه المرحلة أيضاً تحديد الإجراءات والتوجيهات الضرورية لتفادي الأخطاء السابقة مع متابعة عملية تطبيقها من طرف الجهات المعنية.

وتوضح هذه المراحل في الشكل التالي:

الشكل رقم (11): مراحل عملية تقييم الأداء المالي



المصدر: (شطارة، 2013-2014، صفحة 75)

المطلب الثالث: معايير ومصادر معلومات تقييم الأداء المالي والجهات المستفيدة منه

يعرض هذا المطلب معايير تقييم الأداء المالي ومصادر المعلومات التي بالاستناد عليها تتم عملية التقييم والجهات المستفيدة من هذه العملية.

أولاً: معايير تقييم الأداء المالي: توجد عدة معايير تستخدم في تقييم الأداء المالي أهمها: (نوي، 2018-2019، الصفحات 122-123)

1. **المعايير المطلقة:** عبارة عن مجموعة من القيم والمعادلات التي درج استعمالها في التحليل المالي، ويقصد بالمعيار المطلق وجود خاصية متأصلة تأخذ هيئة قيمة ثابتة أو معدل ثابت لنسبة معينة تقاس

بها التقلبات الواقعية، وإن هذه المعايير تفترض وجود صفات مشتركة معدل مطلق لهذه النسبة، إلا أن هذا الافتراض لا يتحقق بهذه السهولة فمؤسسات القطاع الواحد تختلف فيما بينها من حيث نشاطها ونوعها وحجمها، إذ ليس من الضروري أن تنطبق هذه المعايير على جميع المؤسسات، الأمر الذي يقلل كثيرا من احتمال الاعتماد عليها كمؤشرات مقارنة، وبالتالي عدم لجوء المحلل المالي إليها في أغلب الأحيان.

2. **المعايير الصناعية:** وهو متوسط نسب مأخوذة لمجموعة كبيرة من المؤسسات التي تنتمي إلى صناعة واحدة عن فترة زمنية محددة ويفيد هذا المعيار عند مقارنة النسبة الخاصة بالمؤسسة موضع الدراسة معرفة المركز النسبي للمؤسسة ومقارنتها مع المؤسسات المنافسة والعاملة في نفس المجال، وعلى ضوء هذه المؤشرات يتم تحديد أداء المؤسسة، فهي إما أن تكون ضمن المعدل السائد أو أعلى من المعدل أو أقل من المعدل.

3. **المعايير الإدارية (معايير التخطيط):** وهي المعايير المصممة من قبل إدارة المؤسسة والمبنية على الميزانيات التقديرية المسبقة لأنشطة المؤسسة المختلفة، كالمبيعات والمشتريات والمواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية والإدارية، وكذلك المعايير التي تضعها الإدارة للإيرادات والأرباح (الدخل) وفقرات النشاط المختلفة.

4. **المعايير التاريخية:** حيث تعتمد على النتائج التي حققتها المؤسسة خلال فترة أو فترات زمنية ماضية (تاريخية)، حيث يعتمد المحلل المالي على مقارنة النتائج التي يتم التوصل إليها عن الفترة المالية المعنية بالنتائج التي تم تحقيقها خلال الفترة أو الفترات المالية السابقة، في سبيل تفسير النتائج وإعطاء الحكم على النتائج المحققة عن أي علاقة رياضية يمكن أن تنشأ بين البيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية.

5. **المعايير المستهدفة:** هي تلك المعايير التي تقوم بوضعها المؤسسة المعنية وتخطط للوصول إليها في ضوء إمكانياتها المادية والبشرية المتاحة، حيث يتوجب أن يكون تخطيط المؤسسة سليم ودقيق، حتى تكون عملية المقارنة مع النتائج المتحققة سليمة ودقيقة أيضا، ومن أمثلة المعايير المستهدفة التي يمكن أن تخطط لها المؤسسة الاقتصادية أساليب الموازنات والتكاليف المعيارية.

ثانيا: مصادر المعلومات اللازمة لتقييم الأداء المالي: يمكن تحديد مصادر البيانات والمعلومات والإحصاءات التي يعتمد عليها في عملية تقييم الأداء من خلال: (بشناق، 2011، الصفحات 23-24)

1. القوائم المالية والمرفقات: وتتضمن مجموعة معلومات متكاملة، تضم قائمة المركز المالي وقائمة الدخل والكشوفات التحليلية المساعدة لها؛
2. المؤشرات التاريخية للقوائم المالية والتي تحتاجها عملية تقييم الأداء لأغراض الدراسة والتحليل وعقد المقارنات؛
3. الموازنة التخطيطية: هي البرنامج والخطة الشاملة لنشاط المؤسسة الاقتصادية لفترة زمنية مقبلة؛
4. التقارير الدورية، سواء كانت تقارير داخلية أم خارجية، حيث تشكل البيانات الواردة فيها قاعدة معلوماتية مهمة في تقييم الأداء؛
5. الاستبيانات التي تجريها المؤسسة لغرض التعرف على جانب أو أكثر من جوانب نشاطها؛ سواء كانت هذه الاستبيانات تجرى داخل المؤسسة أو خارجها، حيث تتوفر بذلك معلومات مفيدة لأغراض تقييم الأداء؛
6. الزيارات الميدانية التي تقوم بها الإدارة العليا في المؤسسة أو مدراء الأقسام أو أي فريق آخر لأغراض الوقوف على حركة نشاط معين في المؤسسة والتعرف على المشاكل التي تواجهه وما إلى ذلك؛
7. البيانات والمعلومات الإحصائية عن نشاط المؤسسات الاقتصادية المشابهة.

ثالثاً: الجهات المستفيدة من تقييم الأداء المالي: هناك العديد من الجهات المستفيدة من تقييم الأداء المالي وهي: (عوادي، 2014-2015، الصفحات 68-69)

1. الإدارة: من الطبيعي أن يرغب المديرون بمقارنة أداءهم خلال السنوات الماضية مع أهداف الربحية والسوق المختارة ومع أداء منافسيهم، فالإدارة تقوم بتحديد أهداف المؤسسة من خلال الحصة السوقية والنمو في قيمة المبيعات أو الوحدات والعائد على الاستثمار، ويهتم بهذه المعلومات بشكل كبير المدراء ضمن المستوى الإداري الأعلى حيث يملكون مصادر عديدة للحصول على هذه المعلومات بشكل خاص من تقارير المؤسسة السنوية (الميزانية العامة وحساب الأرباح والخسائر)؛
2. حملة الأسهم العادية: وهم ثلاث فئات:
 - حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر قصيرة الأمد وهم يتطلعون إلى تعظيم الإيرادات الحالية وتوزيعه عليهم؛
 - حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر طويلة الأمد وهم يهتمون باحتجاز الربح لتحقيق النمو المستقبلي، في الإيرادات وتعظيم راس المال؛

- حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر مستقبلية وهم يختبرون قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، العوائد والمخاطر للبدائل الاستثمارية.
3. حملة الأسهم الممتازة: وهم يتطلعون إلى استقرار الأرباح بمستوى معين بحيث يوفر تغطية ملائمة لمقسوم الأرباح؛
4. حملة السندات: مثل الأفراد، المصارف أو المؤسسات المالية الذين يركزون على مستوى الأرباح الحالية والمستقبلية، مقسوم الأرباح، اقتراض المؤسسة وتقييمها للموجودات لتغطية ديونهم؛
5. مانحي الائتمان والمصرفيون: وهم يتحققون من التغيرات الرئيسية التي تطرأ على ممتلكات المؤسسة أي أنهم يتأكدون من مدى كفاية الموجودات المتاحة في توفير الضمانات لمطالبهم على المؤسسة؛
6. المحللون الماليون، الاستثماريون، المضاربون في سوق بورصة الأسهم: وهم جميعا ينصب اهتمامهم على مقارنة تقييم أسهم المؤسسة بموجب كشف المركز المالي وتقييمها في سوق الأوراق المالية؛
7. اتحادات التجارة: وهم يقارنون بين اتجاهات أرباح الإداريين وحملة الأسهم وبين ما يتقاضاه أعضاء النقابة من أجور.

المبحث الثالث: مؤشرات تحسين الأداء المالي

يقصد بتحسين الأداء استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى، وهي عملية يتم من خلالها الاستخدام الأمثل لكل الموارد المادية والبشرية الموجودة بالمؤسسة، والاستعانة بأحدث الوسائل والتقنيات الحديثة بقصد تحسين كافة العمليات التي تمارس بالمؤسسة لنيل رضا زبائنها الداخليين والخارجيين، وتقديم مخرج عالي الجودة. (سعد خليل ، 2015، صفحة 149)، وتسعى كل مؤسسة إلى رفع وتحسين أدائها المالي بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات المالية التقليدية منها والحديثة إضافة إلى مؤشرات غير مالية.

المطلب الأول: المؤشرات المالية التقليدية لتحسين الأداء المالي

تشمل المؤشرات المالية التقليدية لتحسين الأداء المالي على مجموعة من المؤشرات منها:

1. مؤشرات التوازن المالي:

➤ **تعريف التوازن المالي:** يمكن اعتباره معيار مهم لتقييم الأداء كونه يسعى لاستمرار الوظيفة المالية من أجل تحقيق الأمان للمؤسسة لأن العجز المالي يسلبها استقلالها المالي، تحت تأثير اللجوء إلى الاقتراض هذا من جهة وسحب ذوي الحقوق ثقتهم من المؤسسة لعدم وفائها بالتزاماتها من جهة أخرى. (سمروود و سحنون، 2020، صفحة 350)، ولكي تكون البنية المالية للمؤسسة في حالة توازن مالي يجب أن تمويل أصولها الثابتة بالموارد المالية الدائمة، وأصولها المتداولة عن طريق الديون قصيرة الأجل، بعبارة أخرى يجب أن يتساوى حجم الأصول الثابتة مع الأموال الدائمة وحجم الأصول المتداولة مع الديون قصيرة الأجل، وتعرف هذه القاعدة باسم قاعدة التوازن المالي. (شعشوع و بوسالم، 2019، صفحة 51)

هناك عدة مؤشرات يعتمد عليها لإبراز مدى توازن المؤسسة موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): مؤشرات التوازن المالي

المؤشر	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
رأس المال العامل (FR)	الأموال الدائمة - الأصول الثابتة	عبارة عن الهامش الذي تحتفظ به المؤسسة في شكل سيولة ويمكن اللجوء إليه لتغطية الاحتياجات الطارئة مما يسمح لها بمتابعة نشاطها بدون صعوبات أو ضغوطات مالية على مستوى الخزينة وضمان استمرار توازن هيكلها المالي.
	الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل	
رأس المال العامل الصافي (FRng)	الأموال الدائمة - الأصول المتداولة	عبارة جزء من الأصول المتداولة الممول بالأموال الدائمة. الحالات التي يأخذها رأس المال العامل الصافي: $FRng > 0$: أي تمكنت المؤسسة من تمويل احتياجاتها طويلة الأجل باستخدام موارد طويلة الأجل وحققت فائض مالي.

<p>$FRng < 0$: المؤسسة عاجزة عن تمويل استثماراتها وباقي الاحتياجات المالية باستخدام مواردها المالية الدائمة وبالتالي تقلص مستوى استثمارها إلى الحد الأدنى بما يتوافق مع مواردها المالية الدائمة.</p> <p>$FRng = 0$: تغطي الأموال الدائمة التثبيات فقط، اما الأصول فتغطي عن طريق القروض قصيرة الأجل، هذه الوضعية لا تتيح أي ضمان تمويلي في المستقبل.</p>	<p>الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة</p>	
<p>ينتج عن دورة الاستغلال تدفقات نقدية داخلية وأخرى خارجة بحيث لا تستطيع المؤسسة تغطية ديونها للاستغلال بواسطة الحقوق والمخزونات نتيجة وجود فوارق زمنية بين الاستغلال مما يولد الحاجة للحصول على أموال لتغطية احتياجاتها.</p>	<p>احتياجات الدورة - موارد الدورة (المخزونات + مدينو الاستغلال + مدينون خارج الاستغلال) - (ديون الاستغلال + ديون خارج الاستغلال)</p>	<p>الاحتياج في رأس المال العامل (BFR)</p>
<p>يمثل الأصول المتداولة خارج الاستغلال التي لا تستطيع المؤسسة تمويلها بموارد الاستغلال قصيرة الأجل.</p>	<p>الأصول المتداولة للاستغلال - ديون الاستغلال</p>	<p>احتياجات رأس المال العامل للاستغلال (BFR ex)</p>
<p>يمثل الأصول المتداولة خارج الاستغلال التي لا تستطيع المؤسسة تمويلها بالموارد المالية خارج الاستغلال في الأجل القصير.</p>	<p>الأصول المتداولة خارج الاستغلال - ديون خارج الاستغلال</p>	<p>احتياجات رأس المال العامل خارج الاستغلال (BFR hex)</p>
<p>الخزينة هي الأموال الجاهزة تحت تصرف المؤسسة في حالة سيولة التي يمكن التصرف فيها لمقابلة احتياجات دورة الاستغلال من خلال الخزينة يمكن تحديد التوازن المالي فإذا تمكنت من تغطية احتياجاتها، يكون رصيد الخزينة موجب وهي حالة فائض وفي العكس تكون الخزينة سالبة وهي عجز.</p>	<p>رأس المال العامل الصافي - احتياجات رأس المال العامل القيم الجاهزة - الديون البنكية قصيرة الأجل</p>	<p>الخزينة</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (سمروود و سحنون، 2020، الصفحات 351-354)

2. مؤشر الهيكل المالية: "يعتبر الهيكل المالي عبارة عن توليفة المصادر التمويلية التي تختارها المؤسسة لتغطية استثماراتها وهي تخص جانب الخصوم في الميزانية العامة." (أندراوس، 2006، صفحة 104) وتحدد بالاعتماد على نسب مالية.

• **تعتبر النسب المالية:** "من أشهر أدوات المؤسسة الاقتصادية، يستخدمها المحللون لتحديد ما إذا كان تم نصحهم لإقراض المؤسسة الاقتصادية أم لا، ومراقبة الأداء وتقييمه." (AL- Kassar, Kouachi, & Mohammed Sheet, 2016, p. 92) "وتعبر عن العلاقة بين مقدارين مميزين للحالة المالية وكذا إمكانيات ونشاط المؤسسة، يستطيع المحلل المالي بناء على النتائج المسجلة بواسطة النسب إعداد دراسة تشخيصية ونقدية للمؤسسة." (شيحة، 2010، صفحة 82)، "وتعد محاولة لإيجاد العلاقة بين معلومتين خاصتين إما بقائمة المركز المالي للمؤسسة أو بقائمة الدخل أو بهما معا، لذا فهي تزود الأطراف المعنية بعملية التحليل بفهم أفضل عن حقيقة وضع المؤسسة عما إذا اعتمدت على تحليل كل معلومة على حدى." (عقل، 2009، صفحة 311)

■ **نسب الهيكل المالية:** هي النسب التي تساعد على دراسة الهيكل المالي للمؤسسة والعناصر الموضوعية لكل جانب من جوانب قائمة المركز المالي مثل: نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول، وهذه النسب تظهر التوزيع النسبي لكل من عناصر جانب الأصول وجانب الخصوم وتعتبر هذه النسب الأكثر دلالة لأغراض دراسة الهيكل الشمولي للمؤسسة. (سعداوي، مختاري، و بوساحة، 2020، صفحة 45)

وهذه النسب موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): نسب الهيكل المالية

النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة ÷ الأصول الثابتة	تشير هذه النسبة إلى مستوى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الدائمة، فإذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد الصحيح، فإن رأس المال العامل يكون سالبا، وهذا ما يدل على أن جزء من الأصول الثابتة ممول عن طريق القروض القصيرة الأجل، أما إذا كانت هذه النسبة أكبر من الواحد فهذا يدل على أن الأصول الثابتة ممولة بالأموال الدائمة.

تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة، أي قدرة أموال المساهمين وما يلحق بها تغطية الأصول الثابتة، وكلما كانت هذه النسبة أكبر من الواحد كلما دل ذلك على أن المؤسسة استطاعت تمويل أصولها بواسطة أموالها الخاصة، وهذه الوضعية تسمح للمؤسسة بالحصول على قروض إضافية بسهولة والعكس صحيح.	الأموال الخاصة ÷ الأصول الثابتة	نسبة التمويل الخاص
---	---------------------------------	--------------------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (سعدوي، مختاري، و بوساحة، 2020، صفحة 45)

3. مؤشر السيولة: "يعبر عن مقدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها الجارية في تواريخ استحقاقها فتعبر السيولة عن مقدرة المؤسسة على تحويل قيمة أصولها المتداولة إلى نقود ولسيولة بعد ذلك، البعد الأول يتمثل في الوقت اللازم لتحويل الأصل إن نقود والبعد الثاني يتمثل في إمكانية تحقيق القيمة الفعلية من تحويل الأصل." (الصيرفي، 2014، صفحة 231)، ويتم تحديد درجة السيولة بالاعتماد على مجموعة نسب.

■ **نسب السيولة:** تقيس نسبة السيولة الملاءة المالية للمؤسسة ومدى مقدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية وديونها المستحقة الدفع طويلة وقصيرة الأجل في ميعاد سدادها، وكذلك تقيس مدى كفاءة صافي راس المال العامل في تغطية الديون والالتزامات للمؤسسة. (الكنزي، 2015، صفحة 103).

وهي موزعة لعدة نسب موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): نسب السيولة

النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
نسبة التداول	الأصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة	تسمى نسبة صافي رأس المال وتقيس عدد مرات تغطية الأصول المتداولة (المخزون، الزبائن النقدية، أوراق القبض، الاستثمارات، مدفوعات مقدمة) للالتزامات المتداولة (الموردون، أوراق الدفع، قروض قصيرة الأجل، المستحقات للدفع) ويجب أن تغطي الأصول المتداولة الديون المتداولة مرتين.

نسبة السيولة السريعة	(الأصول المتداولة - المخزون السلعي) ÷ الخصوم المتداولة	تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات دون اللجوء إلى بيع المخزون السلعي.
نسبة النقدية	(النقدية + الاستثمارات في الأوراق المالية) ÷ الخصوم المتداولة	توضح ما يتوفر من النقدية وماهوا حكمها كاستثمارات في الأوراق المالية لسداد الالتزامات المتداولة، ويجب تغطية الديون مرة واحدة، من جهة أخرى فإن تكديس الأموال السائلة بالمؤسسة يعطي مؤشرا على فشل هذه المؤسسة في عملية استغلال أموالها بصورة سليمة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (الكنزي، 2015، الصفحات 203-204)

4. مؤشر النشاط: "يعتبر من أهم المقاييس التي تستخدمها المؤسسة في معرفة مدى كفاءتها في استخدام المصادر المالية، ويستخدم لتقييم مدى نجاح إدارة المؤسسة في إدارة الموجودات والمطلوبات وقدرتها على الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة." (العثماني، 2014-2015، صفحة 90)، وتحدد مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها المالية بالاعتماد على نسب النشاط.

■ **نسب النشاط:** تقيس نسب النشاط سرعة تحويل عناصر الميزانية إلى مبيعات أو نقد، حيث يمكن من خلال ذلك معالجة القصور الناجم عن استخدام نسب السيولة باعتماد الحسابات المتداولة كأساس للقياس، في حين أن التغيرات التي تحدث في هذه الحسابات قد يكون لها تأثير كبير على السيولة الحقيقية للمؤسسة ومن هنا نجد أن نسب النشاط تهتم بمعدل الدوران، فهي تبدأ بالنقد وتنتهي بالنقد. (الدوري و سلامه، 2013، صفحة 111)

وهي موزعة لعدة نسب موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): نسب النشاط

النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
معدل دوران المخزون	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ÷ المخزون	تقيس هذه النسبة عدد المرات تدفق الأموال في شكل مخزون ثم بيعها خلال فترة زمنية معينة.
فترة البيع	360 ÷ معدل دوران المخزون	تقيس هذه النسبة عمر المخزون أي فترة بقاء البضاعة في المخازن إلى غاية البيع.

معدل دوران الذمم المدينة	صافي المبيعات (الأجلة) ÷ الذمم المدينة (الزبائن + أوراق القبض)	تقيس هذه النسبة مدى سرعة المؤسسة المؤسسة في تحصيل ديونها، أي عدد المرات التي تقوم فيها المؤسسة ببيع البضاعة (بالأجل) وتحصيل الديون خلال الفترة المالية الواحدة.
متوسط فترة التحصيل	360 ÷ معدل دوران الذمم المدينة	هذا المؤشر يساعد في تقييم سياسة منح الإئتمان والتحصيل في المؤسسة وقياس السرعة التي تقوم بها المؤسسة بتحصيل ديونها من الغير.
معدل دوران الذمم الدائنة	المشتريات (الأجلة) ÷ الذمم الدائنة	تقيس هذه النسبة عدد المرات التي تقوم بها المؤسسة بشراء البضاعة بالأجل ودفع الديون خلال الفترة المالية الواحدة.
متوسط فترة السداد	360 ÷ معدل دوران الذمم الدائنة	يعطي هذا المؤشر فكرة لمقرضي وموردي المؤسسة فكرة عن المواعيد أو الأوقات التي يمكن للمؤسسة دفع الكمبيالات المترتبة عليها
معدل دوران صافي رأس المال العامل	صافي المبيعات ÷ (الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة)	تقيس هذه النسبة مدى كفاءة الإدارة في استغلال الأصول السائلة التي تحتفظ بها، إذ أن انخفاض هذه النسبة يعكس ضعف الإدارة في استغلال الأصول السائلة التي تحتفظ بها، بينما ارتفاعه يعني زيادة درجة سيولة المؤسسة.
معدل دوران إجمالي الأصول	صافي المبيعات ÷ إجمالي الأصول	تشير هذه النسبة إلى مدى فعالية استخدام المؤسسة لأصولها في خلق المبيعات وكلما زادت هذه النسبة كلما زادت فعالية استخدام الأصول.
معدل دوران الأصول الثابتة	صافي المبيعات ÷ صافي الأصول الثابتة	تقيس هذه النسبة مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها الثابتة في تحقيق المبيعات حيث يدل انخفاض هذه النسبة إما على زيادة الاستثمار في الأصول أو وجود طاقة معطلة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (الدوري و سلامه، 2013، الصفحات 112-119) و (العطية، 2002،

صفحة 190)

5. مؤشر المديونية: "يعبر على مدى اعتماد المؤسسة على أموال الغير في تمويل احتياجاتها، ويهتم المالك والمقرضين بهذه النسب." (دوفي، 2019، صفحة 119)، وتحدد درجة اعتماد المؤسسة على أموال الغير بحساب نسب المديونية.

■ **نسب المديونية:** هي أكثر الأدوات سيطرة، فهي تساعد في تقييم الهيكل المالي للمؤسسة في تاريخ معين، من حيث درجة اعتمادها على مصادر التمويل الداخلية والخارجية. (Fellahi & Aggoun, 2019, p. 606)

وهذه النسب موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): نسب المديونية

النسب	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
نسبة الاقتراض	إجمالي الاقتراض ÷ إجمالي حقوق الملكية	يعبر انخفاض هذه النسبة عن انخفاض المخاطر التي يتعرض لها المقرضون والملاك، ألأما ارتفاعها فيشير إلى صعوبة الحصول على قروض إضافية.
نسبة تغطية الفوائد	الربح قبل الفائدة والضريبة ÷ الفوائد	تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تغطية ديونها من فوائد وأقساط، كما تبين إلى أي مدى يمكن لأرباح المؤسسة أن تتخفف ولا يزال باستطاعتها تغطية ديونها.
نسبة الخصوم المتداولة إلى حقوق الملكية	الخصوم المتداولة ÷ إجمالي حقوق الملكية	تعبر هذه النسبة عن العلاقة بين مقدار الأموال التي يقدمها أصحاب المؤسسة ومقدار الأموال التي تأتي عن طريق الالتزامات الجارية، إن ارتفاع هذه النسبة قد يكون مؤشر على اضطراب المؤسسة وزيادة الاعتماد على مصادر قصيرة الأجل، بسبب ضعف ثقة الدائنين بوضع المؤسسة على المدى الطويل.
نسبة الأصول الثابتة إلى حقوق الملكية	الأصول الثابتة ÷ حقوق الملكية	تساعد هذه النسبة المؤسسة على تحديد التمويل اللازم استخدامه في المستقبل، وكلما كانت هذه النسبة عالية دل ذلك أن المؤسسة في حاجة إلى زيادة رأس المال، أو احتجاز جزء من الأرباح وإضافتها إلى رأس المال.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (دوفي، 2019، الصفحات 119-120)

6. مؤشر المردودية: "تعتبر الأساس الرئيسي التي يقوم عليه الهدف الاقتصادي للمؤسسة، كما تعتبر ضمان للبقاء والنمو والاستمرارية، وتعد أهم المؤشرات التي تستخدم للحكم على أداء المؤسسة من جميع النواحي، وعليه فمراقبة تطور معدلات المردودية يمثل قاعدة أساسية للتشخيص المالي، وذلك عن طريق نسب المردودية." (الكايد، 2010، صفحة 38)

■ **نسب المردودية:** إن حساب المردودية يسمح بحساب الربح على رأس المال وكذا فاعلية استخدام الموارد المتاحة من طرف المؤسسة، فالمردودية تبين العلاقة الموجودة بين النتيجة التي تحصلت عليها المؤسسة ومختلف الوسائل والموارد المستعملة من أجل الحصول على هذه النتيجة. (لقليطي، 2019، صفحة 102)

وهذه النسب موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): نسب المردودية

النسب	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
المردودية المالية	النتيجة الصافية ÷ الأموال الخاصة	تقيس هذه العلاقة العائد المالي المحقق من استثمار أموال أصحاب المؤسسة.
المردودية الاقتصادية	الفائض الإجمالي للاستغلال ÷ القيمة الاقتصادية المضافة	تقيس هذه العلاقة مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بعيدا عن تأثير التمويل.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على (بورنيسة، 2019-2020، الصفحات 68-69)

7. مؤشر الربحية: "هي العنصر الأهم في المؤسسة، فمن خلالها يتم الحكم على أنشطة المؤسسة، لأن المالك يهتم بمدى إمكانية المؤسسة على تحقيق الأرباح، ومن ذلك يمكنه الحكم على المؤسسة إذا كان بإمكانها توزيع الأرباح أم لا." (بدروني، غربي، و قمان، 2020، صفحة 195)، ويتم تحديد درجة ربحية المؤسسة بالاعتماد على مجموعة نسب ممثلة في نسب الربحية.

■ **نسب الربحية:** تتناول هذه النسب ربحية المؤسسة، ويستعمل هذه النسب المستثمرون سواء الحاليون أو المتوقعون من أجل تحديد مسار استثماراتهم، وإذا ما استعملت هذه الطريقة في التحليل لأكثر من سنة يكون أكثر فائدة باعتبار أن ذلك سوف يحدد اتجاهات هوامش الربح ونسب التكاليف وهذا يؤدي إلى معرفة أداء المؤسسة وربحيتها. (العارض، 2012، صفحة 66)

وهذه النسب موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): نسب الربحية

النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
العائد على المبيعات (هامش الربح)	صافي الربح بعد الضريبة ÷ صافي المبيعات	تقيس هذه النسبة مدى الربحية التي تحققت على مبيعات المؤسسة، فإذا كانت هذه النسبة مرتفعة بالنسبة لمتوسط الصناعة أو عن السنوات السابقة فهذا يعبر عن أداء المؤسسة جيد، وإذا كانت النسبة منخفضة فهذا يعبر عن وجود تكاليف زائدة أو أن أسعار البيع كانت أقل من التكاليف.
العائد على إجمالي الموجودات	صافي الربح بعد الضريبة ÷ إجمالي الموجودات	تقيس هذه النسبة مدى ربحية الموجودات أو الإنتاجية النهائية للموجودات، وكلما كانت النسبة مرتفعة سواء بالنسبة لمتوسط الصناعة أو عن السنوات السابقة فهذا يعبر عن أداء المؤسسة جيد وأنخها تحقق أرباح جيدة.
العائد على حقوق الملكية	صافي الربح بعد الضريبة ÷ حقوق الملكية	تقيس هذه النسبة العائد المحقق على أموال الملاك المستثمرة في الأسهم العادية للمؤسسة، وإذا كانت هناك أسهم ممتازة فإنها تطرح إذ أن هذه النسبة تحسب فقط حقوق الملكية، وكلما كانت مرتفعة بالنسبة لمتوسط الصناعة أو السنوات السابق عبر ذلك على الحالة الإيجابية والجيدة لأداء المؤسسة، والعكس صحيح.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (العارضى، 2012، الصفحات 67-68)

8. مؤشر الحصة السوقية: هي "حجم المبيعات التي تحققها المؤسسة في السوق المستهدف، وما تشكله من نسبة مئوية إلى حجم السوق الإجمالي، فعندما نقول إن الحصة السوقية لمؤسسة معينة هي (3%)، فهذا يعني أن المبيعات السنوية تساوي (3%) من إجمالي مبيعات المنتجات والسلع جميعها في الأسواق التي تعمل بها المؤسسة والمؤسسات المنافسة جميعا." (باش، 2018، الصفحات 85-86) وتحسب الحصة السوقية وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (12): الحصة السوقية

النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
الحصة السوقية للمؤسسة	المبيعات السنوية للمؤسسة ÷ المبيعات الإجمالية للسوق	تمثل هذه النسبة مبيعات المؤسسة معبرا عنها كنسبة من المبيعات الإجمالية للسوق.
الحصة السوقية النسبية	المبيعات السنوية للمؤسسة ÷ المبيعات السنوية لأكبر المنافسين	تعبّر هذه النسبة عن المبيعات السنوية للمؤسسة نسبة لببيعات أكبر المنافسين في السوق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (علوان المحياوي، 2006، صفحة 369)

المطلب الثاني: المؤشرات المالية الحديثة لتحسين الأداء المالي

يعرض هذا المطلب المؤشرات المالية الحديثة لتحسين الأداء المالي المتمثلة في القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية بالإضافة إلى كل من مؤشر عائد التدفق النقدي على الاستثمار ونموذج Tobin's Q.

أولاً: مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)

تعتبر القيمة الاقتصادية المضافة مقياساً أفضل لحساب أرباح المؤسسة مقارنة بالطرق التقليدية، التي تحسب الأرباح بعد خصم جميع التكاليف باستثناء تكلفة رأس المال، بينما عند حساب القيمة الاقتصادية المضافة، تقوم المؤسسات بتغطية تكلفة رأس المال قبل حساب الربح، وقد ظهر هذا المؤشر امتداداً لمؤشر آخر يدعى الربح المتبقي، الذي ظهر لأول مرة في الميدان في سنوات العشرينات من القرن الماضي، حيث أكد Sloan في كتابه "سنواتي مع جنرال موتورز" أن هذه المؤسسة قد استعملت في تلك الفترة، مؤشراً جديداً يتمثل في الربح المتبقي، بحيث تم استعماله مع المؤشر المحاسبي الأكثر استعمالاً وشيوعاً في تلك الفترة، وهو العائد على الاستثمار، كما أن هدف التسيير ليس بالضرورة تحقيق عائد مرتفع على الاستثمار، إنما ضمان ربح يغطي على الأقل تكلفة الأموال المستعملة، كما حظي باهتمام من طرف مؤسسة General Electric في 1950 بالولايات المتحدة الأمريكية، لكن نظراً للقصور في استعمال مؤشر "الربح المتبقي"، ظهر مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة، ليستجيب لواقع آخر للمؤسسات تميز بالضغوط الممارسة من طرف الأسواق المالية، من خلال إيجاد وسائل اتصال تفيد بمعرفة أداء المؤسسات أمام المساهمين (مؤشر خارجي - داخلي)، وتعتبر المرجح الذي يعتمد عليه لتقييم القيمة

المحقة من قبل المؤسسات لمساهميها، وقد قدم هذا المؤشر المكتب الاستشاري الأمريكي Stern, Stewart and co وهو يأخذ بعين الاعتبار مجمل تكاليف الموارد الضرورية لأي نشاط. (الواحشي ، 2015-2016، الصفحات 32-33)

1. مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة: تعتبر القيمة الاقتصادية المضافة أنها: "مقياس للإنجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي، حيث ارتبطت بتعظيم ثروة المساهمين على مدى الوقت، وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المقترض والمملوك، وهي القيمة المضافة من قبل المؤسسة اثناء ممارسة النشاط براس مالها، أي أنها الربح الاقتصادي بعد سداد تكلفة رأس المال." (شنين و زرقون ، 2015، صفحة 245)

كما أنها معيار لقياس الأداء من خلال تحديد الأساليب التي تساهم في رفع قيمة المؤسسة، فهي تسمح بتحديد الأرباح المتبقية بعد طرح التكاليف الرأسمالية، وتقييم تكلفة الفرصة البديلة للمساهمين، والقيمة الاقتصادية المضافة تساوي بالضبط المبالغ التي تم الحصول عليها من خلال التدفقات النقدية المخصومة أو صافي القيمة الحالية، وممثل الصورة الحقيقية لخلق الثروة للمساهمين وتساعد المديرين على اتخاذ قرارات الاستثمار وتحديد الفرص المتاحة، وبعبارة أخرى القيمة الاقتصادية المضافة هي معيار فعال يدل على نوعية السياسات الإدارية ومؤشر موثوق به فيما يتعلق بتحديد نمو القيمة لكونها تعتمد على مبدئين أساسيين في صنع القرارات هما: (شعشوع ، بوسالم، و أودينة، 2021، صفحة 254)

- يجب أن يكون الهدف الأساسي لكل مؤسسة مالية تعظيم ثروة المساهمين ورفع القيمة؛

- قيمة كل مؤسسة تعتمد على حقيقة أن الأرباح المتوقعة في المستقبل ستكون أقل من تكلفة رأس المال.

2. أهمية احتساب القيمة الاقتصادية المضافة: تكمن أهمية القيمة الاقتصادية المضافة في: (عبد الله

يعقوب و حسين، 2014، صفحة 36)

- يوضح المؤشر التحسين المستمر والفعلي لثروة المساهمين؛

- مقياس حقيقي للأداء التشغيلي والإداري؛

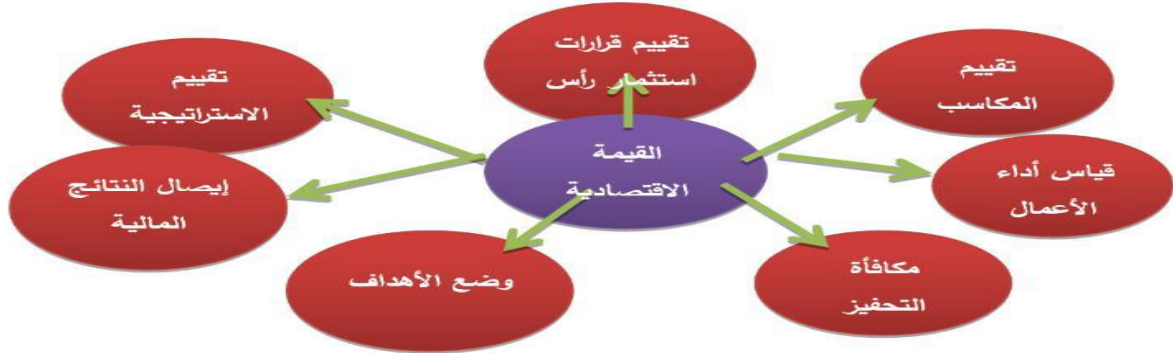
- مقياس لنظم الحوافز والتعويضات لمدرء المؤسسات؛

- معيار لقياس النمو الحقيقي لربحية المؤسسة في الأجل الطويل؛

- مؤشر حقيقي لتعظيم سعر السهم في السوق؛

مما سبق يمكن توضيح استخدامات القيمة الاقتصادية المضافة في الشكل التالي:

الشكل رقم (12): استخدامات القيمة الاقتصادية المضافة



المصدر: (خنفري و بورنيسة، 2017، صفحة 63)

3. حساب القيمة الاقتصادية المضافة: يتم احتساب القيمة الاقتصادية المضافة من خلال العلاقة

التالية: (بنية و مكيد ، 2016 ، الصفحات 453-454)

$$\text{القيمة الاقتصادية المضافة} = \text{صافي الأرباح الناتجة عن عملية التشغيل بعد الضريبة} - (\text{تكلفة رأس المال} \times \text{رأس المال المستثمر})$$

حيث أن:

- صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة NOPAT تقابلها نتيجة الاستغلال بعد الضريبة النظرية على الأرباح (قبل احتساب المصاريف المالية).

- معدل تكلفة رأس المال WACC وتمثل التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال والتي تحسب انطلاقاً من الهيكل المالي بين الديون ورأس المال، وعليه تكتب القيمة المضافة على الشكل التالي:

$$EVA = NOPAT - WACC \times I$$

من المعادلة يتضح أن جميع العناصر سهلة الحساب إلا التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال والتي لا تزال غامضة، وفي حقيقة الأمر هناك عدة طرق أو نماذج يمكن استخدامها لتحديد التكلفة المتوسطة المرجحة من بين هذه الطرق الأسلوب التالي: (عشي، 2001-2002، صفحة 93)

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة (ك)} = 1ع \left[\frac{\text{أخ}}{\text{أخ} + \text{د}} \right] + 2ع \left[\frac{\text{أخ} + \text{د}}{\text{د}} \right]$$

بحيث:

أخ: الأموال الخاصة؛

د: الديون المالية؛

ع1: تكلفة الأموال الخاصة؛

ع2: تكلفة القروض المالية.

وتحسب تكلفة الأموال الخاصة بالعلاقة التالية:

$$1ع = 11ع + 21ع$$

ع11: هو معدل المكافأة دون خطر، ويتمثل عموماً في سعر الفائدة السائد في اقتصاد الدولة؛

ع21: هو علاوة الخطر المأخوذة على الأموال الخاصة.

أما تكلفة القروض فتحسب بالعلاقة التالية:

$$2ع = ع \times (1 - \text{معدل الضريبة})$$

ع: هو معدل الفائدة للقرض الذي تم الحصول عليه، فتكلفة الاقتراض دوماً أقل من معدل الفائدة، وتفسير ذلك هو أن فوائد القروض هي من المصاريف التي يحتويها جدول حسابات النتائج فالمؤسسة تحقق من ورائها وفورات تتمثل في: الفائدة \times معدل الضريبة.

توفر القيمة الاقتصادية المضافة مقياساً عن مدى قدرة المؤسسة ومسيرتها على إنشاء القيمة لأصحاب رأس المال، فإذا كانت القيمة موجبة دل ذلك على إنشاء القيمة للمساهمين، وإذا كانت سالبة دل ذلك على نقص أو تدهور في القيمة.

4. مزايا القيمة الاقتصادية المضافة: هناك عدة مزايا للقيمة الاقتصادية المضافة يمكن تلخيص أهمها

في: (مغرم، 2021، الصفحات 189-190)

- احتساب الربح المتبقي يتم بعد طرح تكاليف رأس المال المملوك وتكاليف الاقتراض، فهو يمثل الربح الحقيقي لحملة الأسهم؛

- يساهم في التخلص من التناقضات التي تنشأ بسبب استخدام المؤسسات لمؤشرات أداء متعددة على غرار العائد على الاستثمار، ربحية السهم، والعائد على حقوق الملكية؛

- أثبتت مؤسسة Stern Stewart & Co من خلال الأبحاث التي أجرتها أن المؤسسات التي تعتمد مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة تحقق مردودية أحسن من نظيرتها التي لا تعتمد المؤشر؛
 - القيمة الاقتصادية المضافة تقيس العوائد الاقتصادية الحقيقية لإجمالي رأس المال المستثمر؛
 - يركز قياس القيمة الاقتصادية المضافة على مبدأ تعظيم الثروة للمساهم، فهو يوجه اهتمام الإدارة نحو الأداء الذي يحسن العائد على الأسهم؛
 - يرتبط بشكل وثيق بقيمة السهم في السوق المالية؛
 - يوفر بيئة مناسبة لنظام المساءلة ومحاسبة المسؤولين عن النتائج الاقتصادية المحققة.
- رغم المزايا السابقة الذكر إلا أن احتساب القيمة الاقتصادية المضافة يواجه بعض الصعوبات من حيث توفر المعلومات الدقيقة، خاصة بالنسبة لتقدير تكلفة الفرصة البديلة للأموال الخاصة (Cout d' opportunité capital) وهو المعدل المشروط من طرف المساهمين للحفاظ على حصصهم حيث هناك عدة طرق لتقديره.
- 5. حدود وانتقادات مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة:** على الرغم من المزايا والمنافع العديدة التي حققها مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة إلا أنه واجه عدة انتقادات فهو معقد في حسابه وليست سهلا كما يبدو للوهلة الأولى، كما تعرض لانتقادات أخرى، منها: (حبيب ك.، 2017-2018، صفحة 29)
- تستند (EVA) مثل باقي المؤشرات المالية الأخرى على البيانات التاريخية والمعطيات السابقة في قياس كفاءة الأداء، دون أن يكون لها دور بارز في رصد النتائج المتوقعة لاستراتيجيات الإدارة الحالية فهي لا تأخذ بعين الاعتبار مفهوم التدفقات النقدية المستقبلية وتعتمد فقط على نتيجة الدورة الحالية؛
 - يتطلب الوصول إلى القيمة الاقتصادية المضافة إجراء عدد كبير من التعديلات الضرورية على صافي الدخل المحاسبي قد تتجاوز 160 تعديلا، وأن بعض هذه التعديلات قد يخضع للتقديرات الذاتية أو قد يتم تكيفها لتنسجم مع أهداف معينة، ولا شك أن ذلك سيقبل من مصداقيتها ويضعف فاعليتها؛
 - إن نجاح استخدام مدخل (EVA) مرتبط بإعداد برنامج تحفيز على المدى الطويل، حيث قد يندفع المديرون في سعيهم للحصول على حوافز ومكافآت عالية إلى قبول مشروعات لها عوائد سريعة في الأجل القصير ورفض المشروعات التي تتطلب تدفقات نقدية سالبة في الوقت الحاضر ولكنها تحقق عوائد عالية في الأجل الطويل؛

- لا يأخذ المقياس الاختلافات في الحجم بالحسبان، لأنه قد يرجع السبب في انخفاض القيمة الاقتصادية المضافة لقسم في المؤسسة بالمقارنة بقسم آخر لاختلاف حجم الاستثمار المتاح لكليهما.

ثانيا: مؤشر القيمة السوقية المضافة (MVA):

عملت مؤسسة Stern & Stewart على صياغة مؤشر آخر للأداء يتمثل في القيمة السوقية المضافة (MVA)، كمؤشر لتقييم الأداء الخارجي للمؤسسة، وكمقياس لقدرة المؤسسة على تكوين الثروة من خلال زيادة القيمة السوقية لحقوق الملكية.

1. مفهوم القيمة السوقية المضافة: تعد القيمة السوقية المضافة المؤشر الثاني، إلى جانب القيمة الاقتصادية المضافة، والذي تم تسويقه من قبل مؤسسة Stern And Stewart كمؤشر لتقييم الأداء، وهي القيمة الناشئة عن تجاوز القيمة السوقية لرأس المال عن القيمة الدفترية.

تعرف القيمة السوقية المضافة بأنها: "زيادة ونمو القيمة الذي يترجم على أنه شهرة محل أو فائض قيمة عند الشراء، لا تعكس القيمة السوقية المضافة ثروة حملة الأسهم فقط بل تعكس تقويم السوق المالي لصافي القيمة الحالية للمؤسسة، فهي تعكس تقييم الأداء من وجهة نظر المستثمرين، فإذا كانت القيمة السوقية موجبة فإن المستثمرين يعتقدون أن قيمة رأس المال السوقي للمؤسسة أكبر من قيمة رأس المال المستثمر، الأمر الذي يعني أن المؤسسة خلقت ثروة لمساهميها، وعلى العكس من ذلك إذا كانت القيمة السوقية المضافة سلبية، فإن المستثمرين يعتقدون أن قيمة رأس المال السوقي للمؤسسة أقل من قيمة رأس المال المستثمر، مما يعني أن قيمة المؤسسة تعرضت للهدر في مدة من الزمن، والزيادة في القيمة السوقية المضافة تمثل زيادة أكثر في الثروة التي تخلقها المؤسسة وهو الهدف النهائي للمؤسسة." (باي، 2017-2018، صفحة 131)، و"تعبير عن الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأس المال المستثمر من قبل الملاك والمقرضين، ويعد مقياس القيمة السوقية معيارا عاليا لقياس الثروة وخلقها، وهو مقياس الكفاءة التشغيلية للمؤسسات حسب قدرتها وكفاءتها في ربط العوامل التي تؤدي إلى نجاح وفعالية المؤسسة." (Melikaoui, 2018, p. 603)، "كما أنها أفضل مقياس خارجي لأداء الإدارة، لأنه يشير إلى كيف يحكم السوق على الكفاءة التي استخدمت بها إدارة المؤسسة الموارد الموضوعة تحت سيطرتها." (Ali-belhadi & Benhabib, 2016, p. 104)

2. طرق حساب القيمة السوقية المضافة: من أهم الطرق وأكثرها شيوعا واستعمالا لحساب القيمة السوقية المضافة، متمثلة في: (سويسي و رمضان، 2017، الصفحات 804-805)

1.2. حساب MVA عن طريق تحيين EVA 20: يعد مؤشر EVA و MVA (القيمة السوقية المضافة) مؤشرا لقياس الأداء حيث يستخدم المؤشر الأول في تقييم الأداء الداخلي للمؤسسة، بينما يقوم مؤشر (MVA) بتقييم الأداء الخارجي أو السوقي للمؤسسة، حيث تحسب EVA لكل سنة بينما تحسب MVA لعدة سنوات وهذا يعني أن MVA تعكس صافي القيمة الحالية للمؤسسة وذلك بتحيين القيمة الاقتصادية المضافة لعدة سنوات، وتحسب وفق المعادلة التالية:

$$MVA = \sum_{t=1}^n \frac{EVA_t}{(1+K)^t} \blacksquare$$

MVA: القيمة السوقية المضافة؛

EVA: القيمة الاقتصادية المضافة؛

K: التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال.

2.2. طريقة الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للمؤسسة: لإيجاد MVA وفق هذه الطريقة يتم حسابها وفق العلاقة التالية:

$$\text{القيمة السوقية المضافة MVA} = \text{القيمة السوقية للمؤسسة} - \text{القيمة الدفترية}$$

تتمثل قيمة المؤسسة في قيمة الديون مضافا إليها قيمة حقوق الملكية، وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار لفرضية تكافؤ القيمة السوقية والدفترية للديون فإن عبارة القيمة السوقية المضافة يمكن تبسيطها إلى:

$$\text{القيمة السوقية المضافة MVA} = \text{القيمة السوقية لحقوق الملكية} - \text{القيمة الدفترية لحقوق}$$

وتعكس MVA موجبة على سوق متفائلة، وتعني قدرة المسيرين على خلق ثروة للمساهمين تفوق متطلبات الربحية، على عكس MVA سالبة والتي تعني سوق يوفر ربحية غير كافية لمواجهة تكلفة رأس المال ويتم التعبير عن MVA بشكل مبسط ضمن فرضية EVA على أنها التكلفة الوسطية المرجحة لرأس مال ثابت.

3.2. طريقة خصم القيمة الاقتصادية المضافة المتوقعة: إن المؤسسة التي لها قيمة اقتصادية مضافة موجبة، يكون لها قيمة سوقية مضافة موجبة والعكس صحيح، ووفقا لهذه العلاقة فإن القيمة السوقية المضافة هي القيمة الحالية للقيمة الاقتصادية المضافة للمؤسسة والمتوقعة مستقبلا، وبمعدل خصم

مساوي للتكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال، وتحسب وفق العلاقة التالية: (يخلف، 2020، الصفحات 163-164)

$$MVA = \frac{EVA1}{(1 + WACC)^1} + \frac{EVA2}{(1 + WACC)^2} + \frac{EVA3}{(1 + WACC)^3} + \dots$$

حيث أن:

MVA: القيمة السوقية المضافة؛

EVA1: القيمة الاقتصادية المضافة للسنة الأولى؛

WACC: المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال.

كما تجدر الإشارة هنا أن العلاقة بين القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة لها مضامين في تحديد القيمة السوقية للمؤسسة، وبإعادة ترتيب معادلة صافي حقوق الملكية مع طريقة خصم القيمة الاقتصادية المضافة، حيث تكون القيمة السوقية لحقوق الملكية تعتمد بشكل أساسي على القيمة الحالية للقيمة الاقتصادية المضافة، وأن المستثمرين يدفعون السعر لأسهم المؤسسة وفقا للعلاوة أو الخصم الذي تحققه القيمة الاقتصادية المضافة على القيمة الدفترية لحقوق الملكية وذلك وفقا للمعادلة التالية:

$$MVA = BVA + PVEVA$$

حيث أن:

MVA: القيمة السوقية المضافة؛

BVA: القيمة الدفترية لحقوق المالكين؛

PVEVA: القيمة الحالية للقيمة الاقتصادية المضافة.

3. العوامل المؤثرة في القيمة السوقية المضافة: تتأثر القيمة السوقية المضافة بعدة عوامل بعضها

يؤثر بالزيادة أو النقصان، منها: (بزقاري، 2010-2011، صفحة 44)

1.3 معدلات النمو: ويقصد بها النمو في الإيرادات وصافي الربح التشغيلي ورأس المال المستثمر في

المؤسسة، حيث يجب أن يكون هناك نموا في الإيرادات وصافي الربح التشغيلي يفوق كلفة رأس المال

المستثمر لكي تكون MVA موجبة؛

2.3. كثافة رأس المال المستثمر: ويقصد بكثافة رأس المال المستثمر مقدار رأس المال لتحقيق دينار من الإيرادات أي كلما قل رأس المال المستثمر لتحقيق ذلك زادت MVA نظراً لانخفاض كلفة رأس المال؛

3.3. قيمة هامش الربح: يقصد بها الحد الأدنى من هامش الربح اللازم لتحقيق وزيادة قيمة حقوق الملاك حيث كلما قل الحد الأدنى لهامش الربح كلما زادت MVA.

ثالثاً: مؤشر عائد التدفق النقدي على الاستثمار (CFROI):

يمثل عائد التدفقات النقدية على الاستثمار (CFROI) Cash Flow Return on Investment مقياساً لنجاح المؤسسة ومقياساً للقيمة المضافة ونوعاً آخرًا من مقياس معدل العائد الداخلي (IRR)، لكنه غير تقليدي، ويحسب على أساس سنوي، وتمثل العناصر التي يتم بموجبها حسابه مقياس مرتبطة بفترة طويلة لكنها تحسب سنويًا، كما يعد نموذجاً ينسجم مع مبادئ تعظيم القيمة، وقد طور من قبل مؤسسة Holt Value Braxton Associates (مؤسسة استشارية مقرها شيكاغو)، وتم تبنيه من قبل مجموعة بوسطن للاستشارات (BCG) Boston Consulting Group، ويستخدم حالياً من قبل العديد من الشركات الاستشارية، ولحساب عناصر نموذج (CFROI) من الضروري التأكد المسبق بتكامل العناصر التالية:

- التدفقات النقدية الإجمالية (GCF) Gross Cash Flow؛

- الاستثمار الإجمالي في تشغيل الأصول (GI) Gross Investment.

ومن وجهة النظر المنهجية، أحد الاحتياجات اللازمة لحساب (CFROI) هي اتساق التدفق النقدي مع التضخم فيما يتعلق بالاستثمار الإجمالي للأصول، ويتم حسابه من علاقة التدفقات النقدية وقيمة السيولة للأصول غير المستهلكة والمدة المتوقعة لاهتلاك الأصول وإظهار معدل العائد الداخلي IRR. (مهنا، 2017، صفحة 65)

1. مفهوم مؤشر عائد التدفق النقدي على الاستثمار: "يعتبر معدل العائد المتحقق من استثمارات المؤسسة وعند مقارنته مع التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال (WACC) نستطيع معرفة ما إذا شكلت قيمة أم لا، فالفارق بين عائد التدفق النقدي على الاستثمار والتكلفة مضروباً في مبلغ الاستثمار يعطينا إجمالي المردودية التي استطاعت المؤسسة تحقيقها." (دلول، 2017، صفحة 472)، و"يعتبر من أهم المؤشرات المستخدمة في تقييم المؤسسة ككل، أو اختيار وتقييم المشروع المراد تمويله، ويتم

مقارنة هذا المؤشر مع تكلفة رأس المال، فإذا كان هذا المؤشر أكبر من تكلفة التمويل فهناك إنشاء للقيمة، أما إذا كان العكس فنقول هناك تدمير للقيمة." (حجاج م.، 2018-2019، صفحة 37)

2. طريقة حساب مؤشر عائد التدفق النقدي على الاستثمار: يمكن حساب هذا المؤشر بالمعادلة التالية: (دلول، 2017، صفحة 472)

عائد التدفق النقدي على الاستثمار = التدفقات النقدية للاستغلال بعد الضريبة ÷ مجموع الأصول الاقتصادية الخاصة

3. الانتقادات التي تعرض لها مؤشر عائد التدفق النقدي على الاستثمار: تعرض (CFROI) إلى انتقادات عدّة في العديد من الأدبيات الأكاديمية هي: (مهنا، 2017، صفحة 66)

- التعقيد في أسلوب الحساب وبالتالي صعوبة تفسيره للمدراء: لا يقدم (CFROI) مؤشرا لقياس قيمة المساهمين، مثلا $CFROI = 11\%$ جيدة أم سيئة؟ ما مقدار قيمة المساهمين التي خلقتها المؤسسة أو دمرتها؟ من غير الممكن الإجابة عن هذه الأسئلة في ظل غياب الإشارة إلى تكلفة رأس المال الحقيقية للمؤسسة؛

- يتطلب حساب CFROI إجراء تعديلات على الأموال الحالية مما يقود إلى عائد على الاستثمار ذي حساسية لنوعية هذه التعديلات؛

- توجد العديد من التعديلات الممكن إجراؤها لتقدير CFROI، لجعل المقياس أكثر قابلية للفهم، على العكس من التعديلات المستخدمة لحساب EVA والتي تجعله أكثر دقة .

رابعاً: نموذج Tobin's Q

يعتبر نموذج Tobin's Q من المقاييس الحديثة لقياس القيمة السوقية للمؤسسة والتنبؤ بأدائها وربحياتها.

1. مفهوم نموذج Tobin's Q: يعتبر نموذج Tobin's Q: "نموذج يمكن عن طريقه تقييم القيمة السوقية للمؤسسات من خلال قسمة القيمة السوقية للسهم على القيمة الدفترية للسهم، إن الاعتماد على هذا المقياس يتمثل في قدرته على توقع ربحية وأداء المؤسسة، ونموذج (Tobin's Q) هو إحدى المقاييس المتطورة والجديدة التي لها المقدرّة على تقييم قيمة المؤسسة من خلال تقدير قيمتها السوقية مما عزز كفاءته بين المقاييس الأخرى، كما أن هذا المقياس هو واحد من مقاييس الربح المستقبلي للاستثمار، وهو عبارة عن نموذج يتولى قياس القيمة السوقية للمؤسسة نسبة إلى قيمتها الدفترية، ويتميز بسهولة

احتسابه وفقاً للبيانات المحاسبية والمالية المتوافرة في القوائم المالية، كما أن النموذج يطمح للاستحواذ على التدفقات النقدية من خلال قدرته على قياس الحالة التي تكون فيها قيمة المؤسسة كمشروع تشغيلي أعلى من تكلفة الأصول اللازمة." (الشواور، 2019، الصفحات 32-33)، "كما يمثل نسبة القيمة السوقية للمؤسسة إلى تكلفة الاستبدال أو الإحلال، وتستخدم تكلفة الاستبدال غالباً في مجال الاقتصاد والتمويل كمؤشر على أداء المؤسسات." (كامل حمد و عدنان محمد، 2019، صفحة 83)

2. طريقة قياس نموذج Tobin's Q: يتم قياس قيمة المؤسسة بالاعتماد على نموذج Tobin's Q والذي أوجده العالم James Tobin سنة 1969 وتم تطويره لاحقاً وفق المعادلة الآتية: (كرار، 2017، صفحة 387)

$$\text{Approximate Q} = (\text{MVE} + \text{PS} + \text{DBET}) \div \text{TA}$$

حيث أن:

MVE: القيمة السوقية الإجمالية لأسهم المؤسسة؛

PS: القيمة النقدية للأسهم الممتازة؛

DBET: المطلوبات (قصيرة الأجل + طويلة الأجل) مطروحا منها الأصول قصيرة الأجل؛

TA: إجمالي الأصول.

وكلما زادت قيمة Q عن الواحد الصحيح فإن ذلك يشير إلى زيادة قيمة المؤسسة، وعند انخفاض قيمتها عن الواحد الصحيح فإن ذلك يعني أن أصول المؤسسة مقيمة بأعلى من قيمتها السوقية. ويمكن تبسيط المعادلة إلى: (عابد، 2019، صفحة 227)

$$\text{Tobin's Q} = \text{القيمة السوقية} \div \text{إجمالي الموجودات}$$

تفترض النسبة أن القيمة السوقية المشتركة لجميع المؤسسات الاقتصادية في سوق الأوراق المالية يجب أن تكون مساوية لتكاليف استبدالها، ويتم حساب نسبة Q على أنها القيمة السوقية للمؤسسة مقسومة على قيمة استبدال موجودات المؤسسة، وهو مقياس يستخدم للتشجيع على الاستثمار. مما سبق يمكننا تلخيص المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم (13): المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثالث: المؤشرات غير المالية لتحسين الأداء المالي

يتضمن هذا المطلب أهم المؤشرات غير المالية التي تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، منها:

أولاً: الجودة:

1. تعرف الجودة أنها: "مجموع صفات وخصائص الخدمة أو المنتج التي تؤثر في قدرته على تلبية حاجات محددة أو ضمنية، وهي تعبير عن مقدار الخسارة التي يمكن تفاديها والتي قد يسببها المنتج

للمجتمع بعد تسليمه. " (محسن و النجار، 2014، صفحة 544)، كما أن جودة المنتج تنحصر في: (نخبة من الخبراء المتخصصين، 2014، الصفحات 85-86)

- الجودة هي مطابقة المنتج للمتطلبات أو المواصفات، الجودة هي قدرة المنتج على إرضاء الزبائن؛
- الجودة هي انخفاض نسبة العيوب؛
- الجودة هي انخفاض التالف والفاقد وإعادة التشغيل؛
- الجودة هي انخفاض معدلات الفشل؛
- الجودة هي انخفاض شكاوى الزبائن؛
- الجودة هي انخفاض الحاجة إلى الاختبارات والتفتيش؛
- الجودة هي الإسراع بتقديم الخدمات للزبائن؛
- الجودة هي تحسين الأداء؛
- الجودة هي النجاح في تنمية المبيعات؛
- الجودة هي النجاح في خفض التكاليف.

2. أبعاد الجودة: توجد ابعاد ومفردات لقياس الجودة منها: (الطائي، العجيلي، و الحكيم، 2008، الصفحات 77-78)

- الأداء: يشير هذا البعد إلى الخصائص الأساسية في المنتج؛
- الهيئة: هي الخصائص المكملة للخصائص الأساسية، والتي تضيف قيمة لجودة المنتج مثل توافر السيطرة للتحكم عن بعد في جهاز التلفزيون؛
- المعولية: تشير إلى الاتساق والثبات في الأداء ويجب أن تكون هناك درجة من الاعتمادية، والثقة في أداء المنتج وعدم تكرار الأعطال وأن يكون جاهزا وقت الطلب؛
- المطابقة: تمثل درجة تطابق المنتج مع مواصفات التصميم؛
- المتانة: تشير إلى معدل العمر الاقتصادي للمنتج قبل الاستهلاك أو الاستبدال؛
- الجمالية: تشير إلى الهيئة الخارجية للمنتج، والشعور الذي يثيره لدى المستهلك؛
- التقمص العاطفي: تعبر عن درجة تمكن المجهز من فهم الحاجات البشرية للزبون وتحديدتها، وتلبية الحاجات في المنتج؛

- الاحترافية: يقصد بها احتراف المهنة وقدرة المجهز على تقديم منتج خالي من العيوب، ودعم الزبون، (خدمات بعد البيع)؛
 - السلامة: تعني ضآلة مقدار الضرر أو الأذى الذي يمكن أن يسببه المنتج إلى الزبون في أثناء الاستخدام أو بعده، أو انعدام ذلك المقدار؛
 - إمكانية تقديم الخدمة: تعني سهولة التصليح وسرعته وحسن تصرف القائم بعملية التصليح وكفاءته؛
 - الإدراك: تعني قدرة الزبون على إدراك ما يراه في المنتج اعتماداً على خبراته السابقة وسمعة المؤسسة.
- إن تحسين المؤسسة لجودة منتجاتها وفق احتياجات ومتطلبات زبائنها أي تتميز بمنتجاتها مقارنة بالمؤسسات المنافسة يمكنها من كسب رضا ولاء الزبائن وهذا ما ينعكس على تحسين مستوى إنتاجيتها وزيادة حصتها السوقية وبالتالي تعظيم ربحيتها وتحسين أدائها المالي.

ثانياً: رضا الزبائن:

1. عرف رضا الزبون أنه: "درجة إدراك الزبون لمدى فاعلية المؤسسة في تقديم المنتجات التي تلبى حاجاته ورغباته، وهو ذلك الشعور الذي يوحى للزبون بالسرور أو عدم السرور الذي ينتج عند مقارنة أداء المنتج الملاحظ مع توقعات الزبون." (عبودي، 2018، صفحة 196)، فهو "عبارة عن حالة نفسية تجعل الزبون يشعر بولائه وانتمائه للمؤسسة وهي تعبر عن رد فعل نتيجة العلاقة والأداء الحسن والمرضي المتكرر من طرف المؤسسة، وشدة قوته تظهر من خلال سلوك الزبون اتجاه المؤسسة ومنتجاتها حيث يبني هذا الشعور على الثقة المطلقة ودرجة الاعتمادية العالية." (سامح، 2013، صفحة 69)
2. كيفية تحقيق رضا الزبائن: يوجد عدة نقاط يمكن من خلالها تحقيق رضا الزبون أهمها: (عبودي، 2018، الصفحات 197-198)

- زيارة الزبائن المهمين بين الحين والآخر للاستماع ميدانياً لأرائهم ومقترحاتهم؛
- دعوة الزبائن لزيارة المؤسسة وإطلاعهم على نشاطاتها والطلب منهم تقديم مقترحاتهم لتطويرها؛
- إشراك الزبون في مناقشة خطط الجودة وطرائق تطويرها، وتخصيص مكافأة مجزية لكل مقترح من مقترحاتهم الذي حقق نتائج إيجابية؛
- متابعة الزبائن الذين اشتروا منتج من المؤسسة لمرة واحدة، ولم يكرروا عملية الشراء ثانية للوقوف على السبب؛

- إشعار الزبائن بأهميتهم من خلال اعتماد العاملين بمجال التسويق والترويج للإعلانات، فيها تركيز واضح على أهمية الزبائن.

ويمكن القول أن كسب رضا الزبائن الذين يتعاملون دوماً مع المؤسسة له دور هام في التأثير على أرباحها، حيث أن رضا الزبائن على منتجات المؤسسة يجعلهم يتحملون أي زيادة في أسعار المنتجات للحصول عليها وبكميات كبيرة، وفي هذه الحالة تكون المؤسسة قد استطاعت الحفاظ على زبائنها، وخفضت التكاليف التي تتحملها لجذب زبائن جدد، إضافة إلى كسب السمعة الجيدة في السوق وزيادة قيمة علامتها التجارية، مما يمكنها من المنافسة والاستمرارية وهذا ينعكس على تحسين أدائها المالي.

ثالثاً: تحسين الإنتاجية:

1. تعرف الإنتاجية أنها: "مقياس يمثل النسبة أو العلاقة بين المخرجات (المنتج) وبين المدخلات (المستخدم) أي الموارد المستخدمة للإنتاج وكلاهما يعرفان بطريقة قابلة للمقارنة، كما لها شقين (شق كمي: ويعني أن الإنتاج الذي نحصل عليه باستخدام موارد محددة بصورة كمية) و(شق نوعي: ويتعلق هذا المؤشر بالجودة ودرجة الاتفاق في الإنتاج). (حمود و فاخوري، 2009، صفحة 45)

2. تحسين الإنتاجية: إن النشاط الهادف إلى تحسين الإنتاجية يجب أن يكون مستمرا ولا يتوقف عند تحقيق نتائج قد تبدو جيدة في المرحلة الحالية للمؤسسة، كما أن عملية تحسين الإنتاجية يجب أن تتم في إطار برامج وسياسات محددة، وتوصل إلى أهداف محددة، تشترك في تحقيقها جميع أقسام المؤسسة وبعض الأطراف الخارجية مثل الزبائن، الموردين وغيرهم، ويجب ألا ننسى أن وسائل تحسين الإنتاجية هي عديدة ومتنوعة، كما أن عملية التحسين للإنتاجية تتم من خلال مداخل متعددة تكون مشتقة عادة من القانون العام للإنتاجية الكلية وهو نسبة المخرجات إلى المدخلات: (إبديوي الحسين، 2004، الصفحات 126-127)

- زيادة المخرجات وزيادة المدخلات ولكن زيادة المخرجات تكون بصورة أكبر؛

- زيادة المخرجات مع ثبات كمية أو قيمة المدخلات؛

- زيادة المخرجات مع نقصان كمية أو قيمة المدخلات؛

- ثبات المخرجات مع نقصان كمية أو قيمة المدخلات؛

- انخفاض المخرجات وكذلك انخفاض المدخلات ولكن انخفاض المدخلات يكون بصورة أكبر.

3. مقومات تحسين الإنتاجية: يركز تحسين الإنتاجية على مجموعة مقومات منها: (إيديوي الحسين، 2004، صفحة 127)

- اقتناع الإدارة العليا بأهمية وإمكانية تحسين الإنتاجية؛
- إحداث قسم خاص لإدارة الإنتاج، أو تشكيل فريق عمل يرأسه أحد رجال الإدارة العليا ويفضل أن يكون المدير العام ذاته، ويمكن أن يضم هذا الفريق خبراء من داخل المؤسسة واستشاريين من الخارج، وأن يكون هناك تمثيل لمختلف الأقسام والوحدات في هذا الفريق حتى يصبح نشاط تحسين الإنتاجية نشاطا شاملا لمختلف نواحي النشاط والأقسام والوحدات في المؤسسة؛
- إعطاء أهمية خاصة للعنصر البشري في إنجاح عملية تحسين الإنتاجية، من خلال إشراك كافة العاملين في برامج التحسين ووضع نظم للحوافز بحسب مشاركتهم في تحسين الإنتاجية؛
- الرقابة والمتابعة المستمرة لتنفيذ برنامج تحسين الإنتاجية، عن طريق الاجتماعات المنتظمة، التقارير، وتحديد أسباب الانحرافات.

يؤدي تحسين المؤسسة لجودة منتجاتها أو ابتكار منتجات جديدة إلى جذب الزبائن وكسب رضاهم لتمييزها بمنتجاتها عن منافسيها مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجاتها وينعكس على زيادة نسبة المخرجات إلى المدخلات أي تحسين إنتاجيتها وزيادة حصتها السوقية وأرباحها مما يحسن من أدائها المالي.

رابعا: القدرة التنافسية والميزة التنافسية:

1. تعرف القدرة التنافسية أنها: الإطار الكيفي الذي يمكن المؤسسة من التميز، والتفوق على المنافسين ويتحدد هذا الإطار بأربعة عوامل هي: (بوعباية، 2022، صفحة 239)
- توفير عناصر الإنتاج كما وكيفا، ومدى توفر خدمات البنية التحتية؛
- الطلب من حيث حجمه، ونمطه الذي يرتبط بالعادات الاجتماعية السائدة؛
- درجة التشابك الاقتصادي، بين القطاعات الاقتصادية، وما يوفره التشابك القوي، من سرعة وتكلفة أقل في الحصول على مدخلات الإنتاج؛

- البيئة المحلية وتأثيرها على استراتيجية المؤسسات، وهيكلها وتنظيمها وتنافسيتها.

2. تعرف الميزة التنافسية أنها: " قدرة المؤسسة على خلق قيمة لزيائنها من خلال تبني استراتيجية تنافسية ذكية وفعالة تؤكد تميزها واختلافها عن منافسيها وبالتالي تحقيق أرباح تضمن لها البقاء والاستمرار." (مجانبي و طبول، 2017، صفحة 93)، وهي "كل ما تختص به المؤسسة دون غيرها من المؤسسات، وما

يعطي قيمة مضافة إلى الزبائن بشكل يزيد او يختلف عن ما يقدمه المنافسون في السوق، بحيث تستطيع المؤسسة تقديم مجموعة من المنافع أكثر من المنافسين، أو تقديم نفس المنافع بسعر أقل. " (بوعباية، 2022، صفحة 246)

3. استراتيجيات الميزة التنافسية: تتمثل استراتيجيات الميزة التنافسية في: (محمد م.، 2014، صفحة 160)

- استراتيجية قيادة التكلفة: هي الاستراتيجية التي تضع المؤسسة كأقل المنتجين تكلفة في قطاع الصناعة، من خلال الاستثمار الأمثل للموارد؛

- استراتيجية التمايز: استراتيجية البحث عن التميز أو الانفراد بخصائص استثنائية في ميدان الصناعة، وتكون ذات قيمة كبيرة للمشتري كالأسعار التشجيعية وخدمات ما بعد البيع؛

- استراتيجية التركيز: تستند على أساس اختبار مجال تنافسي محدود في داخل قطاع الصناعة، بحيث يتم التركيز على جزء معين من السوق وتكثيف نشاط المؤسسة التسويقي في هذا الجزء، والعمل على استبعاد الآخرين ومنعهم من التأثير على حصة المؤسسة.

4. مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة الاقتصادية: تسعى كل مؤسسة لمعرفة درجة تنافسيتها مقارنة بمنافسيها لضمان بقائها واستمرارها بالاعتماد على مؤشرات قياس هذه التنافسية والمتمثلة في: (بوريش، 2022، الصفحات 74-82)

- الربحية: تعتبر مؤشر هام لتنافسية المؤسسة، إذ ترتبط بالحصة السوقية التي تعتبر هي الأخرى مؤشر عن تنافسية المؤسسة، حيث أن المؤسسة قد تعمل على تعظيم أرباحها دون أن تعمل على تحقيق رفع حصتها السوقية، إذن هي بذلك تتنازل عن بعض أرباحها قصد تحقيق ذلك، فهي لن تكون متأكدة من ربحيتها المستقبلية، أما إذا كانت تعمل على البقاء والنمو في السوق فيجب أن تستند إلى الربحية على فترة طويلة، لذلك فإن القيمة الحالية لأرباح المؤسسة تكون مرتبطة بالقيمة السوقية لها، إذ تعتمد المنافع المستقبلية للمؤسسة على إنتاجيتها وتكلفة عوامل إنتاجها، وكذا مدى جاذبية منتجاتها في الفترة الطويلة، وعلى اهتمامها على الإنفاق الحالي في البحث والتطوير والبراءات والامتيازات التي تحصل عليها قصد النفاذ إلى الأسواق والمحافظة عليها، وهناك عاملين يمكن أن تحقق الربحية من خلالهما هما:

• مدى جاذبية الصناعة التي تعمل بها: أي ان البيئة الخارجية وعلى وجه التحديد بيئة الصناعة هي أحد العوامل المحددة للاختلافات في الربحية بين المؤسسات؛

• تحقيق ميزة تنافسية: وهي المحور الأول لربحية المؤسسة أي التأكيد على تركيز المؤسسات على المفاضلة بين مزايا التكلفة الأقل ومزايا التميز.

- تكلفة الإنتاج: إن تكلفة الإنتاج للمؤسسة تكون غير تنافسية إذا كان معدلها المتوسط يتجاوز سعر بيع منتجات منافسيها في السوق، ويعود ذلك لعدة عوامل من بينها:

• انخفاض إنتاجيتها بسبب الإدارة غير الفعالة أو أن المؤسسة تنتمي إلى قطاع نشاط ذو منتجات متنوعة؛

• عوامل إنتاج مكلفة جدا بسبب معدل التضخم المرتفع أو تكاليف استيراد بعض أو كل مكونات الإنتاج. إن الاجتهاد في تخفيض عناصر التكاليف بشكل عام يعد مطلباً أساسياً لتعزيز تنافسية المؤسسة، وهو ما يتطلب تصميم معايير إنفاق علمية وموضوعية لكل عنصر من عناصر التكلفة وتطويرها بما يتناسب والتغيير في تكنولوجيا العمليات ومستويات التكلفة لدى المنافسين، وتبقى التكلفة أحد أهم مؤشرات تنافسية المؤسسة، فالمؤسسات التي تنتج منتجاتها بأقل تكلفة مقارنة بمنافسيها تكون لها القدرة على بيع كميات أكبر وبالأخص في ظل تمتع منتجات المؤسسة بالجودة العالية.

- الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج: إن تنافسية المؤسسة تظهر من خلال قدرتها على التحكم في التكاليف، لذلك فإن الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج تعتبر أحسن مؤشر للدلالة على تنافسية المؤسسة، وتعد المؤسسة تنافسية إذا استطاعت أن ترفع من إنتاجية عوامل الإنتاج مقارنة بالمؤسسات الأخرى ذات الإنتاج المتجانس، فانخفاض إنتاجية مؤسسة ما بالنسبة لإنتاجية غيرها من المؤسسات تنتج السلعة أو الخدمة ذاتها، يعني أن هذه المؤسسة تنتج تلك السلعة أو الخدمة بتكاليف عالية ومع استمرار الارتفاع في تكلفة الإنتاج نجد أن تلك المؤسسة تفقد مبيعاتها حيث يتحول الزبائن إلى البائعين الأقل تكلفة وبذلك يلاحظ أنه توجد علاقة وثيقة بين الإنتاجية والحصة السوقية.

وعليه يمكن القول أن تحقيق المؤسسة لميزة تنافسية من خلال توفير منتجات ذات جودة عالية أو مبتكرة بأقل تكلفة واستهداف السوق الذي تستطيع فيه بمنتجاتها أن تتفوق على منافسيها من خلال جذب الزبائن وكسب رضاهم على منتجاتها يمكنها من كسب مكانة في السوق وزيادة حصتها السوقية وتعظيم أرباحها وحصولها على السيولة اللازمة لممارسة نشاطها وهذا ما ينعكس على تحسين أدائها المالي.

خلاصة الفصل:

يعتبر الأداء المالي ضروريا لأي مؤسسة باعتباره انعكاسا لمدى قدرتها على تحقيق أهدافها وتشخيص وضعيتها المالية بحيث يرتبط بالجانب المالي لها ويعكس مركزها المالي، كما تعتبر عملية تقييم الأداء المالي مقياس للأداء الفعلي ومقارنته مع النتائج المطلوب تحقيقها أو الوصول إليها بهدف استخراج نقاط القوة والضعف الداخلية للمؤسسة ذات الطبيعة المالية وذلك بغية تحسين أدائها المالي معتمدة في ذلك على مجموعة من المؤشرات المالية التقليدية منها مؤشر التوازن المالي، مؤشر الهيكل المالية، مؤشر النشاط والسيولة، ومؤشر المردودية ومؤشر الربحية، مؤشر الحصة السوقية، بالإضافة إلى المؤشرات المالية الحديثة منها مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة و مؤشر القيمة السوقية ومؤشر عائد التدفق النقدي على الاستثمار ومؤشر Tobin's Q، كذلك المؤشرات غير المالية المتمثلة في الجودة، رضا الزبائن، تحسين الإنتاجية والقدرة على المنافسة والميزة التنافسية.

حيث تسعى المؤسسة من خلال هذه المؤشرات إلى تحسين أدائها المالي، كما تستخدم أساليب أخرى لتحسينه منها الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، وتختلف هذه المؤشرات المالية باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة.

الفصل الثالث:

استخدام الأساليب الحديثة

لمحاسبة التكاليف للرقابة على

التكاليف وتحسين الأداء المالي

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

تمهيد:

تهدف أي مؤسسة إلى تحسين أدائها المالي بأفضل الطرق، وقد أثبتت الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف أن لها دورا فعالا في الرقابة على تكاليف المؤسسة، مما يمكنها من التحكم في تكاليفها مع الحفاظ على جودة منتوجاتها هذا ما يكسبها رضا زبائنها والقدرة على المنافسة ويعظم مردوديتها وأرباحها وتوفير السيولة وهذا يعني تحسين أدائها المالي، إضافة إلى المساهمة في قياس وتقييم المستوى الفعلي للأداء المالي كون هذا الأخير هو الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق نتائج إيجابية.

بعد التطرق للإطار النظري لكل من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف والتعرف على مختلف المفاهيم المرتبطة بها، إضافة إلى الأداء المالي الذي يعكس الوضعية المالية للمؤسسة، سيعرض هذا الفصل استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على تكاليف المؤسسة الاقتصادية، إضافة إلى استخدامها للتحكم في التكاليف وتحسين أدائها المالي.

فما المقصود بالرقابة على التكاليف؟ وما المقصود بالتحكم في التكاليف؟ وكيف يتم استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف وتحسين الأداء المالي

المبحث الأول: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

تعد الرقابة من بين أهم الوظائف الإدارية في المؤسسة، ومن ضمنها الرقابة على التكاليف وتطبق هذه العملية باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف التي تساهم في عملية الرقابة على التكاليف وبالتالي القدرة على التحكم في التكاليف وضمان تنافسية المؤسسة وتحقيق المردودية المالية وتوفير السيولة مما يمكن المؤسسة من الاستمرارية.

المطلب الأول: استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة واسلوب الإدارة على أساس الأنشطة للرقابة على التكاليف

يتطرق هذا المطلب إلى استخدام كل من أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة للرقابة على التكاليف وقبل ذلك نتعرف أولاً على الإطار النظري للرقابة على التكاليف.

أولاً: الرقابة على التكاليف

1. مفهوم الرقابة: تعددت المفاهيم المرتبطة بالرقابة منها:

➤ تعرف الرقابة على أنها: "اكتشاف ما إذا كان كل شيء تم ويتم وفقاً للخطط الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ السارية، وأنها تهدف إلى الوقوف على نواحي الضعف والأخطاء ومن ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها، وأن الرقابة تكون على كل شيء سواء كانت أعمالاً أو أشياء أو أفراد أو موقف. (عبد الله و الحياي، 2015، صفحة 35)، و" وظيفة إدارية وعملية مستمرة متجددة يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعية، وذلك بقياس درجة نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الأهداف والمعايير بغرض التقويم والتصحيح." (محمد ح.، 2008، صفحة 17)

مما سبق يمكن القول أن الرقابة عبارة عن عمليات يتم من خلالها اكتشاف أو التحقق أن ما هو مخطط له قد تم تنفيذه وفق الخطط الموضوعية واكتشاف نقاط الضعف أو الأخطاء والعمل على تصحيحها، كما تعبر الرقابة عن قياس الأداء الحالي ومقارنته مع المعايير الموضوعية مسبقاً، واتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا استلزم الأمر ذلك.

2. مفهوم الرقابة على التكاليف:

تعرف الرقابة على التكاليف أنها: "تلك الإجراءات التي تستهدف التأكد من نجاح اتخاذ قرار معين لتنفيذ خطة معينة، ونظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل مؤسسة معينة، وهذا يتحقق عند وجود نظام فعال

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

لمحاسبة التكاليف بالمؤسسة. (ابراهيم، الدغيم، و زروق، 2005، الصفحات 13-14)، و"عملية المقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية ومعرفة الانحرافات وأسبابها وسبل معالجتها واتخاذ القرارات المناسبة لمناقشة أهم المعوقات التي تؤدي إلى إيجاد الانحرافات." (القطار، 2020، صفحة 199) مما سبق يمكن القول أن الرقابة على التكاليف عبارة عن عملية مقارنة بين التكاليف المقدرة والتكاليف التي تحققت فعلا والتعرف على الانحرافات وأسباب حدوثها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة من خلال إمداد الإدارة بمختلف البيانات والمعلومات.

وحتى تكون عملية الرقابة فعالة لابد من مقارنة تكاليف كل مركز تكلفة حتى يتسنى للمؤسسة معرفة مراكز التكلفة ذات التكاليف المرتفعة، وبالتالي محاولة معرفة أسباب هذا الارتفاع ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة، وفي المقابل لابد من مقارنة إيرادات كل مركز لغرض تحليل أسباب ارتفاع وانخفاض الإيرادات، من التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن الرقابة على التكاليف تركز على الأسس التالية: (خطاب و زعبيط، 2020، صفحة 123)

- التخطيط المسبق للتكاليف ووضع أسس بناء هيكل التكلفة؛

- قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية وتحديد انحرافات التكلفة؛

- تصحيح الانحرافات عن طريق الإجراءات والأساليب الضرورية لذلك.

3. أهداف الرقابة على التكاليف: يعتبر هدف تحقيق الرقابة الفعالة على تكاليف مختلف أوجه نشاط المؤسسة سواء كان هذا النشاط صناعي أو خدمي أو تسويقي أو إداري من الأهداف الأساسية التي تحقق وظيفة هامة من وظائف الإدارة، والرقابة لا يقصد بها مجرد تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة إلى أدنى حد ممكن فقط، وإنما تحديد علاقة التكاليف بمنافعها والتأكد من أن هذه التكاليف لها ما يبررها. (الجمال و نور الدين، 2005، صفحة 301)

كما تسعى الرقابة على التكاليف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها: (محمد إبراهيم محمد و الخضر محمد، 2020، الصفحات 68-69)

- الحد من أو إزالة الضياع أو الإسراف في استخدام الموارد المتاحة؛

- العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين بأقسام الإنتاج أو الأقسام الفنية بالمؤسسة؛

- إيجاد نظام لحفاظ العاملين مرتبطاً بنظام الرقابة على التكاليف؛

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

- تخفيض تكاليف الإنتاج والتشغيل إلى المستوى الذي يحقق نفس الحجم المستهدف من الإنتاج؛
- تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها؛
- إجراء الدراسات التشخيصية؛
- تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإجراء التعديلات المراد إدخالها على أساليب الإنتاج أو مصادر المواد الخام أو منافذ البيع والتوزيع، أو تكوين هيكل العمالة بالمؤسسة.
- إضافة أن الهدف من الرقابة على التكاليف ليس الضغط من أجل تخفيض التكاليف ولكن تحقيق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة فالمواد الرخيصة الثمن وإن كانت ستؤدي إلى تخفيض التكاليف إلا أنها قد تؤثر في هدف الجودة لذا فإن مفهوم الرقابة على التكاليف لا يجب أن يطبق بدون أخذ مجمل أهداف المؤسسة في الحسبان. (عمر محمد عمر، 2011، الصفحات 112-113)
- 4. مقومات الرقابة على التكاليف:** يتبين أن الرقابة على التكاليف تركز على مجموعة من المقومات منها: (عثمان عبد الله حسين، 2017، الصفحات 46-47)
- وضع خطة للتكلفة؛
- تجميع البيانات الفعلية عن تكاليف التشغيل: ويتم ذلك في داخل المؤسسة الاقتصادية والتي تم وضع خطة التكلفة لها؛
- يقوم نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية بتنفيذ نظام الرقابة على التكاليف وخاصة:
 - أ. تبويب التكاليف الفعلية بالطريقة التي تساعد في تحديد البيانات الفعلية للإنتاج؛
 - ب. تحديد الفروقات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخططة بهدف تحليل الانحرافات؛
 - ت. التعرف على مسببات الانحراف وذلك بمساعدة وتعاون جميع المستويات الإدارية؛
 - ج. تقديم التقارير اللازمة بإدارة المؤسسة، لاتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بإجراءات تصحيح الانحرافات.
- 5. أساليب الرقابة على التكاليف:** إن تحديد الأسلوب الملائم لتحقيق الرقابة على التكاليف من أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة بمستوياتها الإدارية المختلفة، ويمكن تحديد أهم أساليب الرقابة على التكاليف في: (محمد البشير، 2019، الصفحات 101-102)
- أسلوب المقارنة التاريخية: يقوم هذا الأسلوب على مقارنة تكاليف الفترة الحالية بتكاليف الفترة الماضية، وقد تكون المقارنة على أساس متوسط عدة فترات ماضية بدلا من الاعتماد على فترة واحدة.

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

- الأساليب الفنية (الهندسية): عبارة عن أساليب وضعها المهندسون تهدف في نتائجها إلى محو الإسراف والضياع وتحفيز العمال وزيادة الإنتاجية، من أهم الأساليب الفنية التي تحقق الرقابة على التكاليف أسلوب الرقابة على عنصر العمل وأسلوب الرقابة على عنصر المواد.

- أسلوب التكاليف التقديرية: كان الهدف من تقدير التكاليف هو الدخول في المناقصات وتقدير الأسعار، لذا أطلق عليها تكلفة المقاييسات، وقد تم استخدام هذا الأسلوب في الصناعات التي تقوم على الأوامر الإنتاجية، يعتمد هذا الأسلوب على تقدير التكاليف بالاعتماد على بيانات وخبرة التجارب الماضية مع الأخذ في الحسبان التنبؤ عن الأحوال المستقبلية، فهي تقوم على وضع مقاييسة للتكاليف قبل الإقدام على التشغيل، بحيث تعبر على وجه التقريب عما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف خلال التشغيل.

- أسلوب التكاليف المعيارية: كان لا بد من تطوير الأساليب المستخدمة والبحث عن أسلوب يكون حكماً عادلاً عن مدى صحة أرقام التكاليف الفعلية، بحيث يتوافر الدقة والكفاية والفعالية وأن يتناسب مع مبادئ الرقابة، في بداية الأمر تدخل المهندسين الفنيين في البحث عن معدلات معيارية للأداء، ثم تدخل محاسبو التكاليف بعد ذلك بهدف التوصل إلى معدلات معيارية سليمة تتخذ كأساس للرقابة بهدف تخفيض التكاليف الفعلية، فظهرت التكاليف المعيارية كأسلوب لتحقيق رقابة أدق في سبيل التوصل إلى الكفاية الإنتاجية، وتعتبر التكاليف المعيارية الأسلوب العلمي للتكاليف المحددة مقدماً والذي يتيح فرصة تقويم الأداء والرقابة على التكاليف.

- أسلوب محاسبة المسؤولية: ظهر أسلوب محاسبة المسؤولية قديماً، فمنهم من أرجعه إلى سنوات بعيدة على الرغم من أنه يمثل أسلوب حديثاً في الفكر المحاسبي، كما أن البعض أرجعه إلى الحرب العالمية الثانية حيث تشكلت فكرة محاسبة المسؤولية بشكلها العلمي ووضعت نظم التقارير الخاصة بها، عرفت محاسبة المسؤولية بأنها: "تقوم على فرض رئيسي وهو أن الأفراد لا بد وأن يخضعوا للمحاسبة عن أداؤهم أيضاً عن أداء معاونيهم، ويهدف تطبيق ذلك المفهوم إلى التجميع والتقارير عن نتائج التشغيل وفقاً لمراكز المسؤولية"، ويتضح أن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل أداة لتحديد السلطات والمسؤولية وكيفية الرقابة. بعد التطرق للإطار النظري للرقابة على التكاليف يتم عرض استخدام كل من أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة للرقابة على التكاليف.

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

أولاً: استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة للرقابة على التكاليف:

إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة طور الرؤية والرقابة على التكاليف، فركز على العلاقة بين موجبات التكلفة والأنشطة خلال عمليات المؤسسة، ويمكن المدراء من الفهم والتأثير على مسببات التكلفة وليس على أغراضها، من خلال ما يوفره من معلومات مفصلة عن الأنشطة والموارد المطلوبة لتنفيذها تساعد المدراء في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل، ومن ثم تحديد أي المنتجات أو الخدمات تكون مكلفة أكثر، كما تشجع المعلومات الناتجة عن هذا الأسلوب إدارات المؤسسات على تقييم الأنشطة والعمل على تحسينها، فضلاً عن أن تحليل الأنشطة وربطها بمسبباتها من شأنه أن يؤدي إلى فهم إداري أفضل لكافة العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المؤسسة الأمر الذي يسمح برقابة أفضل على التكلفة. (إبراهيم أحمد وادي، 2016، صفحة 172)، حيث أنه من خلال ربط الموارد بالأنشطة والأنشطة بأهداف التكلفة باستخدام موجبات التكلفة، فإن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يمارس الرقابة على التكاليف على مستوى الأنشطة مع وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط مما يجعل قياس وتحليل الانحرافات ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل. (قدوري، 2016-2017، صفحة 125)، كما يساهم في الرقابة الجيدة على التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك لأن التكاليف سوف تتبع أثر الأنشطة المسببة لها، وهذا يمكن الإدارة من العناية بموجبات الأنشطة التي تزيد أو تقلل من التكلفة من خلال الرقابة الفعالة. (عبد الرحيم علي و محمد حسن جاسم العارضي، 2018، صفحة 221)

وبالتالي إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يساهم في تحديد أدق لتكلفة المنتجات، نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة، في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة ووضوحها، وأيضاً في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات (التكلفة، الحجم، الربح)، بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها. (حطاب، 2017-2018، الصفحات 179-180)، إضافة أن هذا الأسلوب يسمح بوجود نظام محاسبة تكاليف دقيق يعمل على توفير المعلومات الضرورية والدقيقة لمختلف احتياجات مهام المؤسسة من تخطيط ورقابة، كما يسمح برقابة فعالة على التكاليف وتحليل الانحرافات وبالتالي تقييم الأداء بشكل جيد. (حرمل و صالح، 2012، صفحة 94)

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

ثانياً: استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة للرقابة على التكاليف

يعتبر أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة أداة لإدارة ورقابة أداء المؤسسة باستخدام معلومات النشاط كوسيلة أساسية لدعم القرار. (حجازي و معاليم، 2012، صفحة 107)، كما أن استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة يتطلب من إدارة المؤسسة أن تقوم بمجموعة من الأفعال والتصرفات وتتخذ قرارات وتستخدم بعض الوسائل والأدوات لرقابة وتخطيط التكلفة بهدف تخفيضها، فالكثير من المؤسسات اتجهت نحو هذا الأسلوب والذي يتخذ دور شمولي وفعال في تخطيط ورقابة التكلفة من خلال الأهداف التي يحققها والتي يمكن تحديدها في: (اليامور، 2010، الصفحات 231-232)

- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المؤسسة؛

- تحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي تكاليف الأنشطة التي يمكن أن تحذف من دون التأثير على جودة المنتج والأداء والقيمة المستخدمة؛

- تحديد كفاءة وفاعلية جميع الأنشطة المنجزة في المؤسسة؛

- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي يمكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمؤسسة.

المطلب الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن للرقابة على التكاليف

يتضمن هذا المطلب استخدام كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن للرقابة على التكاليف.

أولاً: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة للرقابة على التكاليف

يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة جيدة للرقابة، ويتميز بكونه رقابة مانعة أو وقائية لأنه يتقاضي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج (الفضيل، 2021، صفحة 264)، كما يتمثل الدور الرقابي لأسلوب التكلفة المستهدفة في استقرار محاولات خفض التكلفة خلال المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج مع التركيز على أعلى مستوى من الجودة من خلال تبني كافة الأفكار المتعلقة بالبحث عن مواطن الإسراف أو الأفكار البديلة للتصميم والإنتاج والتي تحقق نفس مستوى الأداء بتكاليف أقل، حيث يركز مفهوم التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة والرقابة عليها خصوصاً أنه ألقى الضوء

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

على أفق جديدة تستحق الاهتمام والعناية من قبل المهتمين بشؤون تخفيض التكلفة، وهي النظر إلى تكلفة المنتجات من مفهومها المتكامل على مدى دورة حياة المنتج من بداية تصور المنتج كفكرة مطروحة للدراسة والتقييم وحتى سحبه من الأسواق والتوقف عن إنتاجه وليس في مرحلة التصنيع فقط، بمعنى أن تكلفة المنتج تبدأ من التفكير فيه وليس منذ تصنيعه، وبالتالي لا بد من أن تمتد جهود الرقابة وتخفيض التكاليف إلى هذه المرحلة، كما لا يتعارض أسلوب التكلفة المستهدفة مع مبدأ الرقابة على التكاليف في مرحلة التصنيع حيث من الممكن إعداد معايير التكلفة على أسس فنية داخلية، وفي ضوء التكلفة المستهدفة التي تعكس الأسعار السوقية المحيطة وذلك بالتفاوض بين الإدارة الهندسية وإدارة التكاليف والتصميم بالمؤسسة حتى تأتي معايير التكلفة على أسس مقبولة وتعكس المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية معا. (خير أحمد، 2018، الصفحات 194-195)

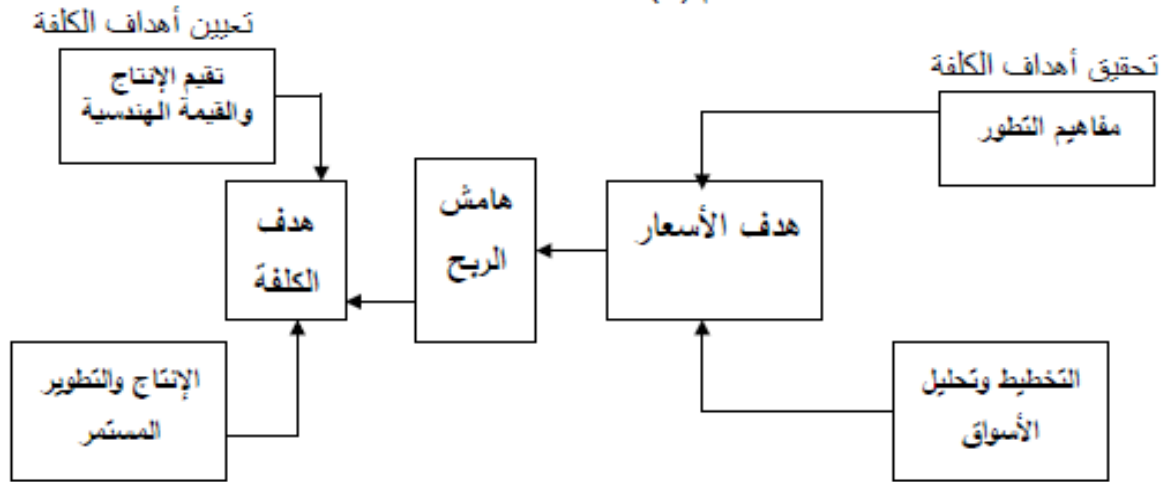
كما أن الرقابة على التكاليف تتأثر بمفهوم التكلفة المستهدفة، إذ أن الاتجاه العام الحديث في التكاليف هو تحديد تكاليف مستهدفة ومن ثم بناء الأسعار بموجبها إذ ان:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

وبناء هذه المعادلة يتطلب أولاً تخطيط وتحليل السوق ثم عملية التطوير للسلعة بالشكل الذي يتوافق مع ميول ورغبات المستهلك، وهذان الهدفان يقودان بالضرورة إلى السعر المستهدف، ثم يأتي تقييم المنتج والذي يضيف قيمة هندسية ومن ثم يكون الإنتاج والذي يواكب عملية التطوير. (ياسين، 2009، صفحة 234) بتصرف، وهذا يوضحه الشكل التالي:

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف وتحسين الأداء المالي

الشكل رقم (14): مسارات أهداف التكلفة



المصدر: (ياسين، 2009، صفحة 235)

كما يرتبط موضوع التكلفة المستهدفة بالرقابة على التكاليف ارتباطاً مباشراً على أساس أن مفهوم التكلفة المستهدفة مبني على أساس معياري حتماً، وهذا عائد إلى الأخذ بعين الاعتبار جملة من العوامل، لذا فإن الأمر يتطلب إتمام هذه المهمة من خلال رقابة التكاليف المستهدفة وعدم تجاوزها حتى يتم ضمان البيع بأسعار تحقق ربحية ملائمة للمؤسسة في ظل التكاليف الخاصة بها والعوامل الأخرى الخارجية المؤثرة في الأسعار وحسب طبيعة السوق الذي تعمل فيه المؤسسة وطبيعة إنتاجها ونشاطها. (ياسين، 2009، صفحة 235)

وبالتالي للتكلفة المستهدفة دور كبير في عملية الإنتاج ولما خطط له، وتعتبر عملية الرقابة من العوامل المؤثرة في ضبط تكاليف المنتج وجودته من خلال رقابة المنتج من مرحلة تصميمه ومروراً بكل مراحل الإنتاج حتى الوصول إلى المنتج النهائي ومعالجة الانحرافات في الوقت المناسب. (محمد زين عبد الله، 2018، صفحة 66)

ثانياً: استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن للرقابة على التكاليف

تعد بطاقة الأداء المتوازن أداة للقياس تبرز العلاقة بين الأهداف والمؤشرات وتسهل متابعة الإنجاز بطريقة شمولية ومتوازنة تغطي الجوانب المالية وغير المالية، وتمكن من تحليل الفجوات بين المحقق والمستهدف، وبالتالي تساعد على تصحيح هذه الفجوات في الوقت المناسب ومنه تقادي تكرارها مستقبلاً. (بلعجوز و عريوة، 2017، صفحة 138)، حيث تتمكن من خلال أبعادها من مراقبة النتائج المالية، وفي نفس الوقت

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

مراقبة التقدم ببناء القدرات واكتساب الموجودات غير الملموسة. (عريوة و خاوي، 2017، صفحة 138)، فهي أداة قيمة يمكن استخدامها لفهم حالة المؤسسة وتحقيق ديناميكيته لتكون تنافسية على المدى البعيد، كما إنها تزودها بتوثيق للتنمية المستمرة، وهذه المقاييس للرقابة لابد أن توجه المؤسسة باتجاه تحقيق أهدافها ورؤيتها. (شموط، 2011، صفحة 26)

كما أن استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق الفاعلية في تحقيق أهداف المؤسسة تضع معدلات مستهدفة، أو معايير أداء للنتائج التي يمكن أن تحققها، وحتى يتحقق ذلك يتم وضع برامج أو خطط قصيرة الأجل، وهذه المعايير الموضوعية مقارنة بالنتائج التي يتم الحصول عليها من قياس الأداء في الأبعاد المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن، تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات للتقويم والرقابة على التكلفة. (صالح إبراهيم، 2019، صفحة 788)

المطلب الثالث: استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد للرقابة على التكاليف

نتطرق في هذا المطلب لاستخدام كل من أسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد للرقابة على التكاليف

أولاً: استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة للرقابة على التكاليف

إن فكرة إدارة الجودة الشاملة تحتاج إلى جرأة وإقدام بعد التأني والدراسة، أي التخطيط الجيد والسليم، كذلك الرقابة الجيدة التي تكون شاملة من علاقات المورد إلى خدمة الزبون، ولا تكون الرقابة جيدة إلا بتحديد وحدات ومعايير القياس، والمقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط. (عثمان عمسيب محمد، 2007، صفحة 154)، كما أنه في ظل تطبيق هذا الأسلوب يتم تبني أسلوباً جديداً للرقابة يعتمد على الشمولية والاستمرارية لكشف أي انحرافات عن مستوى الجودة المقرر والتدخل الفوري والسريع لتصحيح الانحرافات لمنع وقوع الخفاء، وأن ينتقل أسلوب الرقابة من أسلوب تصيد الأخطاء ومحااسبة المسؤول عن الخفاء إلى التدخل السريع لحل ومعالجة الانحرافات، ومد يد العون استهدافاً للإصلاح والتطوير والتحسين. (اللوزي، 2012، الصفحات 116-117)، كما لا يقتصر هذا الأسلوب على جودة المنتجات ولكن يمتد إلى جودة كافة العمليات داخل المؤسسة ومن ثم الحاجة إلى إجراءات رقابية على العمليات المختلفة داخل

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

المؤسسة. (بلعجوز ، 2011، صفحة 204)، إضافة أن إدارة الجودة الشاملة تنظر إلى مسألة التكاليف على أنها مسألة عميقة فهي تنظر إليها من زاوية التكلفة والعائد فضلا عن زيادة قدرة المؤسسة على المنافسة، بحيث تعد الجودة إحدى الأسبقيات التنافسية للمؤسسة وما يرتبط بالجودة من مجاميع رئيسية وتصنيفات فرعية للتكاليف يشكل الجانب الأكثر أهمية فضلا عن أن الاستثمار في الجودة يقابله عوائد مستقبلية تتمثل بتخفيض تكاليف الجودة وأثر هذه التكاليف على تكاليف الإنتاج الكلية، وعليه يتوجب أن تولى تكاليف الجودة اهتمام في الرقابة عليها. (عبد السيد، 2010، صفحة 160)

ثانيا: استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد للرقابة على التكاليف

يركز أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد من منظور كلي على رقابة مجمل التكاليف الإنتاجية بدلا من التركيز على أحد عناصرها مثل الأجور الإنتاجية المباشرة بصورة منفردة. (الجمال و نور الدين، 2005، صفحة 176)، حيث يهدف أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد للرقابة على التكاليف الإنتاجية، وذلك يحتاج إلى إلغاء النشاطات غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتج مع التركيز على عملية التحسين المستمر للنظام الإنتاجي التشغيلي، ومن أجل تحقيق ذلك لا بد من الرقابة الفعالة على التكاليف والمتابعة المستمرة لتحقيق الأهداف الموضوعية بما يضمن سير العمل دون توقف حسب ما هو مخطط له، وما تم وضعه من برامج مسبقا مع متابعة الانحرافات عن الخطط الموضوعية وتحليلها والتركيز على أسباب حدوثها واتخاذ القرارات التي تكفل تصحيحها دون تأخير، وما إذا أتبع الأقسام الإدارية أسلوب الرقابة على التكاليف والتركيز عليه وجعله هدفا لا بد من الوصول اليه، فإن ذلك يحقق لها القيام بالنشاطات الإنتاجية بطريقة فعالة من حيث الكمية والنوعية، وإيصالها في الوقت المحدد للمستهلك، وبالتالي نصل إلى تحقيق أهداف هذا الأسلوب والتي هي (العيوب الصفرية، التخزين الصفري، وقت الإعداد الصفري، المَهَل الصفري، الأعمال الصفرية، المناولة الصفرية)، وإن السعي وراء تعظيم وتكامل وتطوير مراحل الإنتاج للحصول على منتج بجودة عالية، مع التركيز على المرونة في العمليات الإنتاجية والتعاون بين المؤسسات والموردين يقود إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وتنفيذها عند الطلب وزيادة الكفاءة الإنتاجية، غير أن ذلك يتطلب تكاليف عالية ويحتاج إلى جهد ووقت من قبل الإدارة للتطبيق والاستمرارية في تطبيقها. (سراج الدين محمد محمد، 2018، الصفحات 62-63)

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

وبالتالي يعتبر أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بمثابة ثروة هائلة في الرقابة على المخزون بأنواعه الثلاث (مواد خام، مواد نصف مصنعة، منتج تام)، من خلال الالتزام بالوقت المحدد أو تخفيض الوقت بصفة مستمرة أو عدم وجود فترة زمنية تفصل بين تاريخ إصدار أوامر الشراء وتاريخ استلام المواد المجهزين (مرحلة ما قبل الإنتاج) أو تسمى بفترة التجهيز، أو بين تخفيض الوقت بين تاريخ إتمام الإنتاج وتاريخ تسليم المنتجات التامة إلى الزبائن أو ما تسمى بفترة التسليم أي بمعنى آخر هو تقليل أو منع فترات الانتظار، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض التكاليف. (مشكور و جاسم، 2012، صفحة 10)

المبحث الثاني: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للتحكم في التكاليف

إن توجه المؤسسة نحو التحكم في التكاليف مع وجوب حفاظها على الجودة المطلوبة يعد من أهدافها الاستراتيجية التي تكفل استمراريتها وتطورها وقدرتها على المنافسة، من خلال بذل أقصى الجهود الإدارية والبحث عن أفضل الأساليب التي تساهم في التحكم في التكاليف ومن ضمنها الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

المطلب الأول: استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة للتحكم التكاليف

يتضمن هذا المطلب استخدام كل من أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والإدارة على أساس الأنشطة للتحكم في التكاليف وقبل ذلك يتم التعرف أولاً على المقصود بالتحكم في التكاليف.

التحكم في التكاليف:

يعرف التحكم في التكاليف أنه: "تطبيق إجراءات لمراقبة التكاليف والأداء ومقابلة التقدم في عمليات الإنتاج مع الإنجاز المتوقع لقياس الفروق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المدرجة في الميزانية، والسماح باتخاذ إجراءات فعالة لتحقيق تخفيض التكاليف." (A.segl, 1993, p. 03)

كما يمكن القول أن الغرض من التحكم في التكاليف ليس مقتصرًا فقط على تخفيض التكاليف بل يشمل أيضاً تثبيت التكاليف، ويقصد هنا بـ:

أولاً: تثبيت التكاليف: تطبيق إدارة المؤسسة لمجموعة إجراءات وتقنيات وأساليب لمراقبة التكاليف وتثبيتها عند مستوى أو حد معين لتفادي أي زيادة في التكاليف التي من شأنها أن تؤثر على نشاط المؤسسة.

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف وتحسين الأداء المالي

ثانياً: تخفيض التكاليف:

1. عرف **تخفيض التكاليف** أنه: "الأسلوب المخطط الذي يهدف إلى تحسين الكفاءة من خلال الاستخدام الأمثل لعناصر التكاليف، والسرعة في إنجاز العمليات أو زيادة الإنتاج بما يؤدي إلى خفض تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة دون أن يؤثر ذلك على جودتها ووظائفها، إذ يجب أن تتم عملية خفض التكلفة دون المساس بنوعية ومواصفات السلعة المنتجة أو المباعية أو الخدمة المؤداة فمثلاً استعمال مواد رديئة النوعية كونها ذات تكلفة أقل في صناعة سلعة معينة لا يعد تخفيضاً لتكاليف المواد الأولية المستعملة في صناعة السلعة." (فلاق، 2019، صفحة 281)

يظهر مما سبق أن **تخفيض التكاليف** عبارة عن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة مع دراسة الأنشطة التي تسعى لتخفيض تكلفة المنتج خلال مراحل إنتاجه مع الحفاظ على جودته وعدم تجاوز نوعيته.

2. **أهمية تخفيض التكاليف:** يمكن تلخيص أهميته تخفيض التكلفة في: (دلوم، 2014، صفحة 68)

- تتجلى أهمية تخفيض التكلفة من العلاقة القائمة بين التكلفة ومستوى الربح وأسعار المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة؛

- إن عملية تخفيض التكلفة يساعد على تعزيز الموقع التنافسي للمؤسسة إذ إن تقديم منتجات بأسعار معتدلة يمكن المؤسسة من منافسة المنتجات الأخرى في السوق وهذا يتوقف على مدى كفاءة الإنتاج ومدى إنعكاسه على تخفيض التكاليف؛

- إن تخفيض التكاليف يؤدي إلى الاقتصاد والحرص في عناصر الإنتاج لأنه الطريق السليم إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية؛

- إن عملية تخفيض التكاليف تساعد المؤسسة على زيادة أرباحها وتعزيز رأسمالها مما يمكنها من التوسع في نشاطها الإنتاجي.

3. **المبادئ العامة لاستراتيجية تخفيض التكاليف:** هناك مجموعة من المبادئ العامة لتطبيق استراتيجية تخفيض التكاليف منها: (جبار سرور و أحمد عبد الرضا، 2018، صفحة 662)

- البدء بمنتج أو خدمة تلبي حاجة حقيقية للزبائن أي يتم التأكد من إنتاج منتج أو خدمة تلبي تلك الحاجة حقاً، إذ أن المنتجات الرخيصة والمصنوعة من مواد رديئة توفر خدمة منخفضة الجودة للزبون سوف لن

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

تمكن المؤسسة الاقتصادية من النمو أو حتى البقاء في السوق على المدى طويل الأجل، فعليه يمكن ان تحقق المؤسسة تخفيضاً للتكاليف عن طريق تصنيع منتجات أو تقديم حاجات الزبائن الذين يشترونها؛
- الفهم والتحكم بموجبات التكلفة في قطاع الصناعة الذي تعمل فيه المؤسسة الاقتصادية فعلى سبيل المثال في قطاع توليد الطاقة الكهربائية تبلغ نسبة تكلفة الوقود 70% من التكلفة الإجمالية لذلك فإن السيطرة على تكلفة الوقود أمر ضروري للسيطرة على تكلفة الطاقة الكهربائية؛

- دراسة المنافسين إذ إن بعض المؤسسات تمتلك مصممي ومحاسبي تكاليف يعملون معاً لمقارنة تكلفة تصنيع الأجزاء المراد تصميمها بتكلفة أجزاء مماثلة ينتجها المنافسين بهدف ملاحظة كيف يدير المنافسين أعمالهم؛

- سحب ميزة تخفيض التكلفة من مصادر كثيرة وتشمل مصادر تخفيض التكلفة كل من مصادر التمويل، أسلوب البيع المتبع، إتباع مناهج عمل جديدة، وليس فقط التركيز على آلية التصنيع أو الكفاءة التشغيلية. كما أن القيام بعملية تخفيض التكاليف بنجاح وفعالية يرتكز على مبادئ وأسس أخرى هي: (محمد أبكر، 2014، صفحة 123)

- التركيز أولاً على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود مقارنة مع العناصر الأخرى؛

- يجب ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف؛
- يجب ألا يؤدي التخفيض في التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على إجمالي الإيرادات؛
- يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة كالاستغناء عن أصل ثابت قد تحتاجه المؤسسة في المستقبل القريب؛

- يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية.
4. عناصر تخفيض التكاليف: تتعدد العناصر التي يمكن إخضاعها لعملية تخفيض التكاليف، وهي ليست محددة فأي عنصر أو جزء أو قسم من أقسام المؤسسة أو مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية قد تعتبر عنصراً من عناصر التخفيض إذا ما تعرضت إلى الارتفاع في التكاليف، وأهم هذه العناصر هي: (المدهون، 2021، صفحة 94)

- الأصول الرأسمالية كالأراضي والمباني؛

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

- العمالة المباشرة وغير المباشرة؛

- مصاريف البيع والتسويق وما تشمله من مصاريف النقل والتغليف والتركيب والتشغيل والصيانة؛

- المصاريف الإدارية والعمومية وما تشمله من مصاريف البحث والتطوير والطاقة وصيانة الآلات والمعدات.

بعد التعرف على الإطار النظري للتحكم في التكاليف يتم عرض استخدام كل من أسلوب التكلفة على

أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة للتحكم في التكاليف، على النحو التالي:

أولاً: استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة للتحكم في التكاليف

يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أداة ناجعة تهدف إلى إدارة التكلفة في بيئة الأعمال سواء من

حيث تخطيط التكلفة وتقديرها، رقابتها، تجنبها واستيعابها إلى غير ذلك، وبغية تحقيق هذا الهدف بكفاءة

وفعالية وجب تقديم هذه الأداة التحليلية التي تحدد الأنشطة المضيئة للقيمة من غيرها، وذلك لاستبعاد

الأنشطة التي لا تضيف القيمة قصد التقليل منها بغرض ترشيد التكاليف وتدعيم الميزة التنافسية

للمؤسسة، وتجب الإشارة أيضاً إلى وجود أنشطة غير مضيئة للقيمة لكنها ضرورية لإتمام العمل، وهي

تلك الأنشطة التي لا يمكن العمل بدونها، بينما لا تمثل أي قيمة للمستفيد تجعله مستعد ليدفع مقابلها،

ويمكن للإدارة أن تخفض حجمها دون التأثير على كفاءتها كتكاليف إعداد الآلات وتكاليف الفحص

والمناولة. (شحتاني و غضاب، 2018، الصفحات 393-394)، كما تجدر الإشارة إلى أن استخدام

أسلوب (ABC) يحقق التفوق بالتصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات بمعنى إمكانية تدفق الإنتاج

بسهولة من دون أي إسراف في استخدام الموارد، وإن هذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف، كما أنه يوفر

المعلومات اللازمة لفهم سلوك التكلفة بشكل أفضل، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر

لتخفيضها، من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف

القيمة، وبالتالي إن تطبيق أسلوب (ABC) سيؤدي إلى خفض تكلفة الوحدة المنتجة من خلال تمكين

المؤسسات من تحديد مسببات التكلفة الحقيقية ومن ثم العمل على استبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي

لا تضيف قيمة والإبقاء على الأنشطة المجدية اقتصادياً فقط. (الشعباني، 2010، صفحة 19)

كما يوفر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة قواعد بيانات، قاعدة تتضمن الأنشطة المختلفة المتعلقة

بدورة حياة المنتج ومحركات التكلفة الخاصة بها، وقاعدة تشمل التكلفة والوقت والنوعية والكمية، وقاعدة

شاملة تقدم نوعين من المعلومات مالية (خاصة بتكلفة الأنشطة والمنتجات) وغير مالية (خاصة بتلك

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

الأنشطة) بالإضافة لقاعدة يقوم القائمون على تطبيق منظومة الإدارة الاستراتيجية للتكلفة داخل المؤسسة على تقييم مشتملاتها بهدف التركيز على الأنشطة التي تتصف بالإنتاجية واستبعاد أو تخفيض تلك التي لا تحقق قيمة مضافة مما يصب في نهاية المطاف في خانة تخفيض التكلفة والتطور المستمر. (سند، 2012، صفحة 53)

❖ **مجالات تخفيض التكاليف وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:** يساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكلفة من خلال النقاط التالية: (أبو رشيد و خليل الحسين، 2020، صفحة 472)

- اتخاذ قرارات إدارية أفضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المؤسسة؛
- المساهمة في توفير معلومات مالية ومعلومات غير مالية، فالناحية الأولى تتعلق بتقديم المعلومات المالية وتحديد التكلفة بشكل أكثر دقة، مما يساهم في خفض التكلفة عن طريق تخفيض استهلاك الموارد من خلال الربط بين الأنشطة وما تستهلكه من موارد، كما أن تقديم المعلومات غير المالية عن عمليات وأنشطة المؤسسة يساهم في خفض التكلفة عن طريق رفع كفاءة أداء الأنشطة واستبعاد الأنشطة غير الضرورية التي لا تحقق قيمة مضافة للمؤسسة؛
- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، ويقدم أسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، إذ أن أفضل وسيلة لتخفيض التكلفة هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.

❖ **طرق تخفيض التكاليف وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:** يمكن تخفيض التكاليف وفق أسلوب (ABC) من خلال الخطوات التالية: (سالم، بلمهدي، و هرياجي، 2018، صفحة 452)

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط؛
- إلغاء الأنشطة غير الضرورية: قد تكون هذه النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال، إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات أو الخدمات التي يطلبها المستهلك؛

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

- انتقاء الأنشطة ذات التكلفة الأصغر وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وبتكلفة أقل.

ثانياً: استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة للتحكم في التكاليف

تسعى كل المؤسسات إلى تخفيض التكاليف، وذلك بهدف زيادة الربحية وزيادة قوتها التنافسية، ولتحديد فرص تخفيض التكلفة وتحقيق أهداف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة يجب القيام بمجموعة من التحليلات التي تشكل الإطار العام لأسلوب (ABM) والتي تعد بمجموعها أداة قوية لإدارة التكلفة ويمكن تحديدها بالآتي: (سلامة، 2016، الصفحات 34-38)

1. تحليل الأنشطة: لغرض قيام المؤسسة بوظائفها تقسم إلى مجموعة من الأنشطة يمكن تمثيلها من خلال سلسلة القيمة تجزء أنشطة المؤسسة من خلالها بحيث تقسم المؤسسة إلى مجموعة مترابطة من الأنشطة المضيئة للقيمة التي تمتد من الحصول على المواد الخام الأساسية إلى التسليم النهائي للمنتج أو الخدمة وهي مجموعة من الأنشطة والوظائف الضرورية المستخدمة في تصميم المنتجات أو الخدمات وتسويقها وتسليمها ودعمها، ويتم تحليل هذه الأنشطة لغرض معرفة الطريقة التي تعمل من خلالها المؤسسة ومدى ملاءمة هذه الأنشطة مع استراتيجية المؤسسة وأهدافها المختلفة، والهدف من التحليل هو تقييم هذه الأنشطة وأدائها وتحديد أيها منها يضيف قيمة وأياً منها لا يضيف قيمة، فالأنشطة التي تضيف قيمة هي تلك الأنشطة التي تؤدي بكفاءة فالمؤسسة تحاول تحسين الأداء لهذه الأنشطة، أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فهي تلك الأنشطة التي تكون فيها فرص تخفيض التكلفة ممكنة، وبالشكل الذي لا يؤثر على المنتج أو الخدمة من وجهة نظر الزبون، مثل أنشطة التخزين والتعبئة والتغليف، فتكاليف هذه الأنشطة يمكن أن تخفض دون تخفيض قيمة المنتج أو الخدمة المقدمة للزبون، وهي الأنشطة التي لا يتوقع المستهلك أن يدفع ثمنها للحصول عليها، والتقارير عن تكاليف هذه الأنشطة يثير انتباه الإدارة إلى الكميات الضائعة التي يمكن أن تحدث في المؤسسة، وهي ترتب حسب إمكانية تخفيض التكلفة فيها فالنشاط الذي فيه إمكانية تخفيض التكلفة أكبر من غيره يرتب أولاً، ثم الذي يليه وهكذا، حيث يحذف هذا النشاط أو يتم تنفيذه بشكل أكثر كفاءة مثل تخفيض حركة المواد، تحسين تدفق الإنتاج، تخفيض المخزون، وهذا يجب أن يعطي أولوية قصوى، لأنه باتباع هذه الإجراءات تخفض المؤسسة التكلفة التي تحدث دون تخفيض قيمة المنتج أو الخدمة المقدمة للزبون.

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

2. تحليل مسببات التكلفة للأنشطة: إن مسببات التكلفة عبارة عن مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق وتكوين عنصر التكلفة داخل مجاميع التكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة، ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة، إن تحديد تكلفة كل نشاط يتطلب تخصيص الموارد على الأنشطة، مما يتعين وجود علاقة سببية بين كل من النشاط والموارد المستنفدة فيه التي تحدد عن طريق مسببات التكلفة، فالتكاليف التي تحدث في إنجاز كل نشاط من أنشطة المؤسسة يمكن أن تزيد أو تنقص اعتماداً على نوعين رئيسيين لمحركات التكلفة هي:

1.2. محركات التكلفة الهيكلية أو التسلسل الهرمي والطبقي لمحركات التكلفة: هي التي تحدد نوعية التكاليف والموارد المستنفدة في أداء أنشطة المؤسسة، وهي السبب الرئيس في تكوين التكاليف وهيكلها العام وفكرة التسلسل الهرمي أو الطبقي لمحركات التكلفة جاءت من ملاحظة أن مستويات مختلفة لمحركات التكلفة تؤثر في تكاليف مختلفة.

2.2. محركات التكلفة الإجرائية أو التنفيذية: هي التي تحدد كيفية أداء أو تنفيذ المؤسسة لأنشطتها وأعمالها وأسباب استهلاك الموارد في ذلك العمل، وهي مجموعة السياسات والطرأق والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لغرض إنجاز أعمالها، حيث أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في التكلفة منها كيفية تنفيذ العاملين لإجراءات التحسين المستمر، سلوك العاملين وإمكانيات المؤسسة لرفع جودة المنتجات، دورة كفاءة الوقت في تقديم منتجات جديدة وتطويرها، مدى كفاءة العمليات في التصميم والتنفيذ، كيفية العمل بكفاءة وفاعلية مع المجهزين أو المستهلكين لتخفيض التكلفة في إنجاز الأنشطة، وإدارة التكلفة إدارة فعالة يجب العمل على تحليل مسببات التكلفة ومعرفة السبب الرئيسي أو الأساسي لتكاليف هذه الأنشطة، حيث يتطلب الأمر فحص تأثيرات مسببات التكلفة وتحديداتها وتفسيرها، ونتائج هذا التحليل غالباً ما تستخدم من قبل الإدارة في برامج التحسين المستمرة، والمساعدة في خفض الوقت وتحسين الجودة وتخفيض التكلفة وهذا التحليل يعد كنقطة بداية، ثم البحث عن العوامل التي تسبب تغيير تكاليف هذه الأنشطة، وهي عبارة عن جهد منفق لتحديد العوامل التي تعد السبب الرئيس لتكاليف الأنشطة المختلفة في المؤسسة.

3. تحليل أداء الأنشطة: إن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة يركز على التحسين المستمر لكل نشاط، من خلال مجموعة من المؤشرات التي يمكن أن يؤخذ بها لقياس وتقييم أداء هذه الأنشطة والتي

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

يمكن أن تتضمنها مقاييس الأداء، ومن أهم هذه المؤشرات، الوقت اللازم لإتمام كل نشاط، جودة العمل المنجز بكل نشاط، تكلفة كل نشاط وكل مؤشر من هذه المؤشرات يمكن استخدامه كمقياس لمدى كفاءة النشاط في أداء المهام والوظائف المطلوبة منه، واستخدام هذه المؤشرات معاً يوفر صورة واضحة عن العمليات الداخلية في المؤسسة، وتوفر بيانات مهمة حول مدى انجاز برامج التحسين. (اليامور، 2010، صفحة 236)

4. تخفيض التكاليف : من خلال دراسة وتحليل الأنشطة والعوامل المسببة لها وتقييم أدائها، يتم في هذه المرحلة من المراحل استخدام أسلوب الإدارة على أساس النشاط للتحسين المستمر لها، للسعي نحو تطوير أدائها، بهدف تحسين جودة الخدمات. (الصقع، 2018، صفحة 324)

كما يساهم استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة مساهمة فعالة في تخفيض تكاليف المؤسسة وذلك من خلال تركيزه على تحديد العمليات والأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، حيث يعمل على استبعاد هذه الأخيرة والاستغناء عنها (لأنها سبب وجود التكاليف التي لا تضيف قيمة) بهدف تخفيض تكلفتها وتحسين عمليات أدائها وتطويرها باستمرار لزيادة تنافسية المؤسسة، بالإضافة إلى أن هذا الأسلوب يتكامل مع أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة باستخدام المعلومات التي يوفرها تحليل العمليات لتحديد فعالية الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة وبالشكل الذي ينعكس أثره على إدارة التكلفة بقصد تخفيضها من خلال إدارة الأنشطة المسببة لها. (بوريش، 2018-2019، صفحة 236)

❖ **طرق تخفيض التكلفة وفق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة:** حدد أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة أربعة طرق لتخفيض تكلفة أداء الخدمات والمنتجات، وذلك عن طريق: (البشتاوي، 2014، صفحة 1875)

- إلغاء الأنشطة المزدوجة في الأداء؛

- تبسيط العمليات المشتركة؛

- توحيد الأنشطة المستخدمة في أداء العمليات؛

فجاءت اتجاهات الإدارة على أساس الأنشطة ABM لتمثل ثلاثة اتجاهات وهي:

- اتجاهات استراتيجية وتشغيلية لتصميم الخدمات وتحديد الأنشطة الضرورية لأدائها؛

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

- اتجاهات استراتيجية وتشغيلية للزبائن والعلاقات معهم وتحليل ربحيتهم وتحديد أكثرهم ربحية؛
- اتجاهات استراتيجية وتشغيلية نحو التطوير والتحسين المستمرين.

المطلب الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن للتحكم في التكاليف يعرض هذا المطلب استخدام كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن للتحكم في التكاليف على النحو التالي:

أولاً: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة للتحكم في التكاليف

تعتبر التكاليف ذات أهمية بالغة باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تكاليفية تنافسية، وأساساً قويا لبقاء واستمرار المؤسسات في ظل بيئة تتصف بالتغير والتطور السريع وظروف المنافسة الشديدة، كما أصبحت رغبات المستهلك على السلع المطلوبة كثيرة ومتعددة، من بينها الجودة وتعدد الخصائص والسعر المنخفض، وإن تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف من منظور المستهلك، ويعد تخفيض التكاليف من أهم الأهداف التي يسعى مدخل التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها، وذلك مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل الزبون، ويتم تخفيض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة. (الكبيسي، 2014، صفحة 173)، بحيث تهتم هذه الأخيرة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج، وهي بذلك تتفادى حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة من مواد خام وعمالة وأجور ومساحة وغير ذلك، بإتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة، كما أنها تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائماً من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف.

وعليه يمكن القول أن تخفيض التكاليف الحقيقي والسليم لا يأتي عن طريق اتخاذ القرارات العشوائية بخفض مستوى الإنفاق أثناء العملية الإنتاجية، أو دون سابق تخطيط ودراسة لإمكانية تحقيق ذلك التخفيض ومدى تأثيره على كفاءة وفعالية العناصر التي يتم تخفيض تكاليفها، إنما يأتي عن طريق عمل دراسة تفصيلية تعتمد على الأساليب العلمية كأسلوب التكلفة المستهدفة والأساليب المعاونة له ليتم

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

التخفيض منذ مرحلة التخطيط للعملية الإنتاجية وللمؤسسة ككل، وعليه تتم معرفة احتياجات كل قسم من أقسام المؤسسة وكل مرحلة من مراحلها، بل أيضا كل عنصر من عناصر الموارد البشرية والمادية فيه مهما كان صغيرا، وبالتالي توضع خطة إنتاجية مدروسة وقابلة للتنفيذ، وقبل مرحلة التنفيذ وأثناءه يتم وضع خطة رقابية تضمن سير العملية الإنتاجية كما خطط لها وتتفادى الأخطاء قبل حدوثها، وتكشف عن مواطن الإسراف والتبذير والأنشطة التي لا تضيف قيمة للتخلص منها واستبدالها بالأفضل منها.

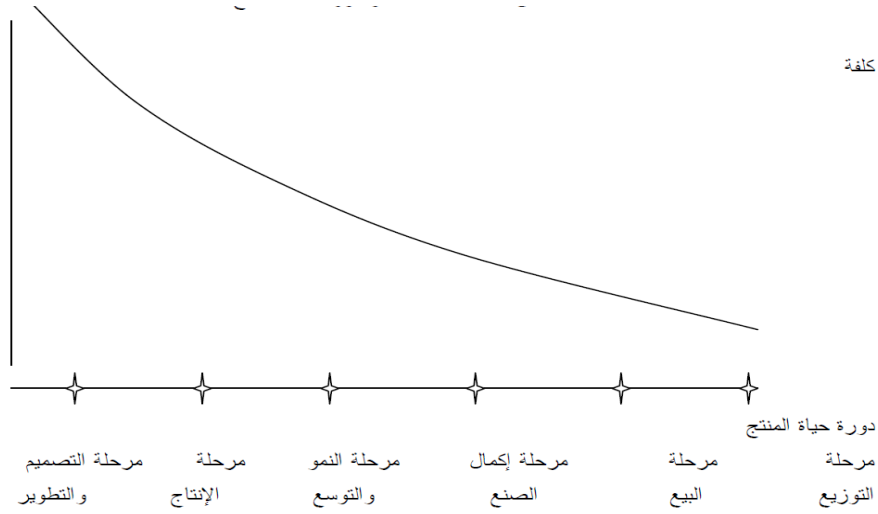
(محمود محمد راجحان، 2002، الصفحات 76-81)

كما تمثل التكلفة المستهدفة حل إداري يساعد على تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج من خلال تحسين الخصائص المادية للمنتج في مرحلة التصميم المبكرة، وتساهم في الحفاظ على الجودة والأداء الوظيفي وتخفيض وقت تطوير المنتجات من خلال التخطيط الاستراتيجي وإدارة التكاليف للمؤسسة مما يؤدي إلى زيادة ربحية المنتجات وزيادة قدرة المؤسسة على المنافسة وتعزيز مركزها التنافسي، حيث أن التكلفة المستهدفة تركز على الزبون وعلى السوق فإن المؤسسة لن تقوم بإنتاج منتج جديد حتى تتأكد من أنه سيولد ربحا كافيا، كما تركز التكلفة المستهدفة على الإدارة الاستراتيجية لمستوى التكاليف مع الاهتمام بوظائف المنتجات التي ستحدد بالتأكيد الحصول على منتجات أقل سعرا وأكثر جاذبية للزبائن وذلك من خلال الضغط المستمر في جميع مراحل تطبيقها للقضاء على التكاليف عديمة الفائدة. (رزق علي الجيوشي، سلامة، و عادل اميرهم، 2017، الصفحات 70-71)، نأخذ على سبيل المثال الإدارة اليابانية التي تسعى لاستخدام المعلومات الكلفوية الناتجة عن أسلوب التكلفة المستهدفة لغرض إدارة التكاليف والسيطرة عليها ومن ثم تخفيضها بدأ من مرحلة تصميم المنتج إذ وجد بأن تكاليف مرحلة التخطيط والتصميم تشكل حوالي 70% إلى 90% من تكلفة الإنتاج في بعض المؤسسات الاقتصادية، ومنه يتبين أن تخفيض التكاليف يتناسب طرديا مع دورة حياة المنتج حسب أسلوب التكلفة المستهدفة. (شايب الركابي، 2010، الصفحات 07-08)، ويوضح ذلك في الشكل التالي:

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للمراقبة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

الشكل رقم (15): العلاقة بين التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج



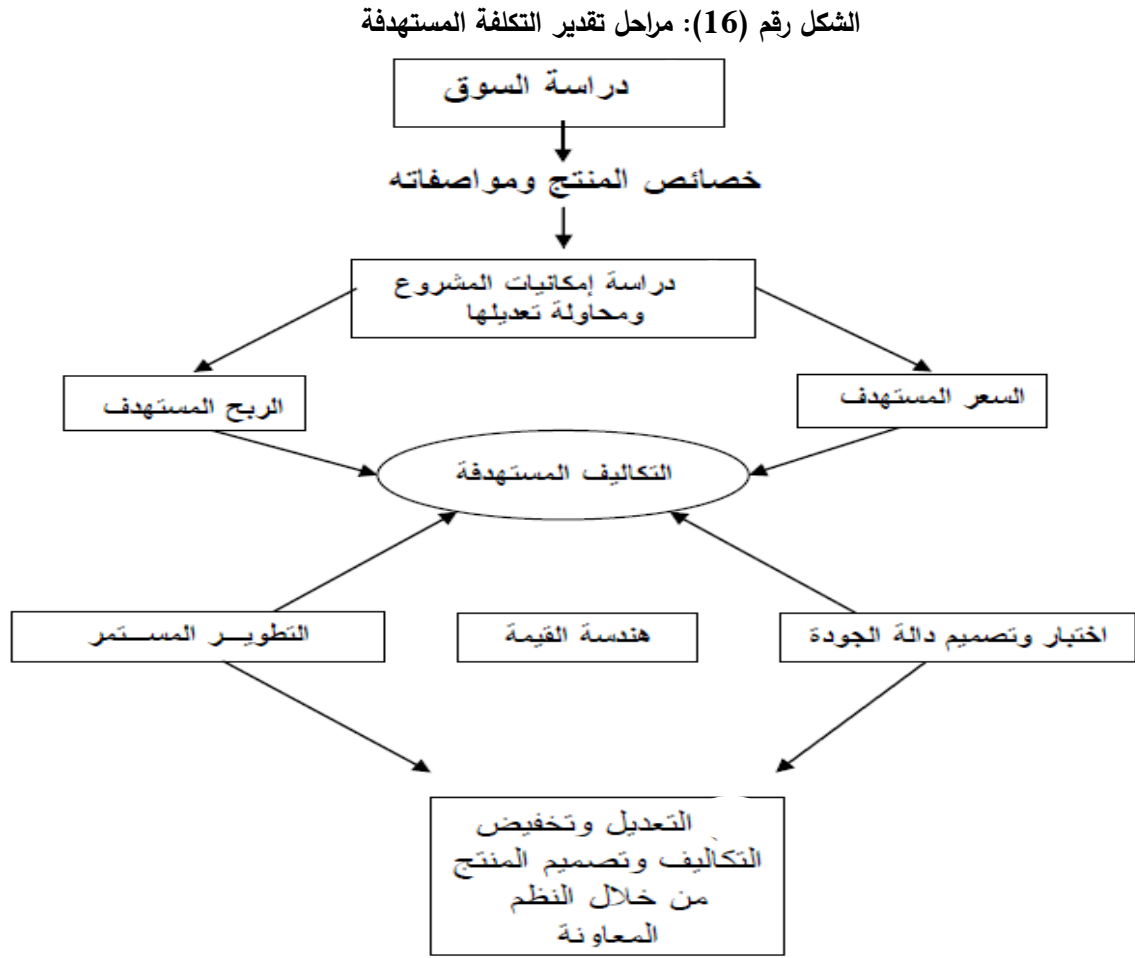
المصدر: (شايب الركابي، 2010، صفحة 08)

يتضح من الشكل أن تخفيض التكاليف يتناسب طردياً مع دورة حياة المنتج، إذ أن التخفيض الأكبر للتكاليف يكون في مرحلة التصميم، ومع ذلك فإن التكلفة المستهدفة لا تركز على مرحلة إنتاجية بعينها وتترك بقية مراحل دورة حياة المنتج، بل إنها أداة لإدارة التكاليف بهدف تخفيض جميع تكاليف المنتج عبر مراحل دورة حياة المنتج، فهذا الأسلوب ينظر بتوازن إلى الزبون والمؤسسة الاقتصادية معاً، فينظر إلى الزبون من ناحية تلبية متطلباته في ظل البيئة التنافسية الشديدة، وفي نفس الوقت ينظر إلى تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية في تحقيق ربحية معقولة، فهو أسلوب لاستمرار حياة المؤسسات الاقتصادية وليس لمجرد تخفيض التكاليف وخدمة الزبون، لذلك فإنه يوفق بين هدفين لا يكونان متوافقين فمن جهة الزبون وما يتطلبه من جودة عالية في المنتج وسعر منخفض وبين ما تريده المؤسسات الاقتصادية من أرباح كي تحافظ على ديمومتها وتطورها واستمرارها. (شايب الركابي، 2010، صفحة 08)

ويتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل الوصول إلى تخفيض التكاليف وتحقيق أهداف المؤسسة التي من بينها تحقيق الربحية والاستمرارية من خلال تطبيق مراحل تقدير التكلفة المستهدفة يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي



المصدر: (محمود محمد راجحان، 2002، صفحة 52)

- ❖ آليات تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة: تهتم المؤسسات بتحقيق الأرباح المستهدفة والعمل على تخفيض تكاليفها وذلك وصولاً للتكلفة المستهدفة باستخدام آليات مناسبة لخفض التكلفة منها: (حمدي جميل، 2020، الصفحات 520-521)
- تقنية تحليل الإنتاج: يقصد بهذه التقنية المقارنة الدقيقة للتأكد من تحقيق التكلفة المستهدفة لكل جزء من الأجزاء الفرعية سواء كانت هذه الأجزاء مصنعة داخلياً أو تم شراؤها من الخارج؛
- تقنية تحليل التصميم: تستخدم هذه الآلية عند تخفيض تكلفة المكونات الأساسية للمنتج حيث تقوم هذه الآلية على فكرة إيجاد عدة تصاميم بديلة لكل جزء من الأجزاء الأساسية للمنتج ثم يتم إختيار البديل الأمثل الذي يحقق أفضل جودة وأفضل وفر في التكلفة؛

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

- تقنية التحليل الوظيفي: تستخدم هذه الآلية عند تخفيض التكاليف الخاصة بالأجزاء الفرعية للمنتج الجديد وهذه الأجزاء تكون مصممة خارج المؤسسة (من المؤسسات الخارجية الموردة لها).

❖ **مراحل تخفيض التكلفة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة:** تمر عملية تخفيض التكاليف في ظل استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالمراحل التالية: (عثمان علي، 2017، الصفحات 212-214)

1. **تخطيط المنتج وتصميمه:** تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج وفقا لاحتياجات وتقضيات الزبون، ومراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج ومقارنتها مع دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة، وتحديد مدى الجدوى من إنتاجه، ويتم في هذه المرحلة العمل على أن تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج.

2. **تحليل التكاليف:** تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج، وإيجاد وسائل لتخفيضها دون التأثير على جودة أداء ووظائف المنتج، وتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج والعمل على تخفيض تكلفته إلى أدنى حد ممكن، والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة، وعملية تحليل التكاليف تتضمن:

- إعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج؛

- إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف؛

- تحليل الأهمية النسبية لمتطلبات الزبون؛

- إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج؛

- إعداد الترتيب النسبي (الأهمية النسبية) للوظائف.

3. **تطبيق هندسة وتحليل القيمة:** تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، لإنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة، دون المساس بجودة المنتج وأدائه، باستخدام هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج، واستخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم والتصنيع للمنتجات، عبر تحليل الأنشطة والتكاليف إلى أنشطة وتكاليف تضيف قيمة وأنشطة وتكاليف لا تضيف قيمة، والمحافظة على الأنشطة المضيئة للقيمة ومعالجة الأنشطة غير المضيئة للقيمة، للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

4. **الإنتاج (القرار النهائي):** اتخاذ القرار النهائي بالإنتاج، والذي يحتاج إلى الجهد الجماعي المشترك

من فرق العمل المختلفة داخل المؤسسة، لتمكينها من تحقيق التكلفة المستهدفة المتوقعة.

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

ثانياً: استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن للتحكم في التكاليف

تعد بطاقة الأداء المتوازن فلسفة إدارية ووسيلة لتحقيق استراتيجية المؤسسة كما تسعى لتخفيض التكلفة من خلال الاهتمام بكفاءة الإنتاج وبمؤشرات تكلفة المنتج وتقليل تكلفة المواد الخام وقلة الفاقد. (فوزي صالح، 2014، الصفحات 63-64)، ويوفر أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المعلومات اللازمة لتحقيق تخفيض التكاليف كهدف استراتيجي للمؤسسة ويبدأ هنا دور الأسلوب في ترجمة استراتيجية المؤسسة إلى مجموعة من الأهداف الاستراتيجية والتي يمثل هدف تخفيض التكاليف أحدها خاصة عند تبني المؤسسة لاستراتيجية قيادة التكلفة كآلية لتحقيق الميزة التنافسية والربحية. (غازي التمي و سالم حسين مرعي، 2013، صفحة 22)، كما أن استخدام هذا الأسلوب يعود على المؤسسة بعدد من الفوائد، وذلك لأن هذا الأسلوب يأخذ بعين الاعتبار الأبعاد المالية وغير المالية، كما أنه يوازن بين احتياجات الموظفين من خلال بعد التعليم والنمو وحاجات ورغبات الزبائن من خلال بعدي العمليات الداخلية والزبائن وحاجات ورغبات المؤسسة والتي تهدف إلى تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات وهذا ما يركز عليه البعد المالي. (المدني، 2008، الصفحات 60-61)، بحيث يركز هذا الأخير على زيادة أرباح المؤسسة بتخفيض تكاليفها وزيادة إيراداتها وغيرها من العوامل المؤثرة على زيادة الأرباح. (المدني، 2008، الصفحات 32-33)

المطلب الثالث: استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب والإنتاج في الوقت المحدد للتحكم في التكاليف

يعرض هذا المطلب استخدام كل من أسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد للتحكم في التكاليف على النحو التالي:

أولاً: استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة للتحكم في التكاليف

إن تطبيق أسس إدارة الجودة الشاملة ووضع البنى التحتية لتطبيقها مستفيدة من تخفيض الصعاب، ودعم وتقوية عناصر القوة لدى المؤسسة لكي تكون منافسة في السوق مما يدخل إدارة الجودة الشاملة ضمن المربع الاستراتيجي للمؤسسة، وتعتبر تكاليف الجودة من بين أهم الأفكار في إدارة الجودة الشاملة، فهي جزء هام وتكاملي لأي برنامج جودة في المؤسسات الإنتاجية، والمقصود بتكاليف الجودة أنها: "عبارة عن

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف للمراقبة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

المبالغ التي يتم إنفاقها من أجل تقديم منتجات خالية من العيوب أو منع حدوث منتجات معيبة أو إصلاح العيوب بعد حدوثها (تكلفة إعادة التصنيع)"، وتصنف تكاليف الجودة إلى مجموعتين: (إعديلي، 2014، صفحة 24)

1. تكاليف ضمان الجودة وهي التكاليف الناتجة عن رغبة المؤسسة في التأكد من أن الأعمال تنجز بشكل صحيح من المرة الأولى وتسمى بالتكلفة الوقائية أو تكاليف المطابقة وتقسّم إلى تكاليف المنع وتكاليف التقييم.

2. تكاليف ضعف الجودة (تكاليف الجودة الرديئة) وهي التكلفة المتعلقة بتصحيح الأخطاء بعد وقوعها وإعادة الأعمال التي يتم أدائها بشكل غير سليم أي تكاليف عدم التطابق وتسمى بتكاليف الفشل وتقسّم إلى كلف الفشل الداخلي وكلف الفشل الخارجي.

كما أن الاهتمام بالجودة يؤدي إلى تخفيض التكاليف الاجمالية من خلال إمكانية تخفيض تكاليف الفشل الداخلي والخارجي (تكاليف عدم المطابقة) وكذلك تقليل تكاليف المنع وتكاليف التقييم (تكاليف المطابقة) من إجمالي التكاليف، وإن التحسين في الأساس هو وسيلة لحل المشاكل، وإذا لم يكن هنالك مشكلة ظاهرة أو كامنة فلا حاجة إلى التحسين. (الحمداني و حسين عبد الحسين، 2013، صفحة 481)

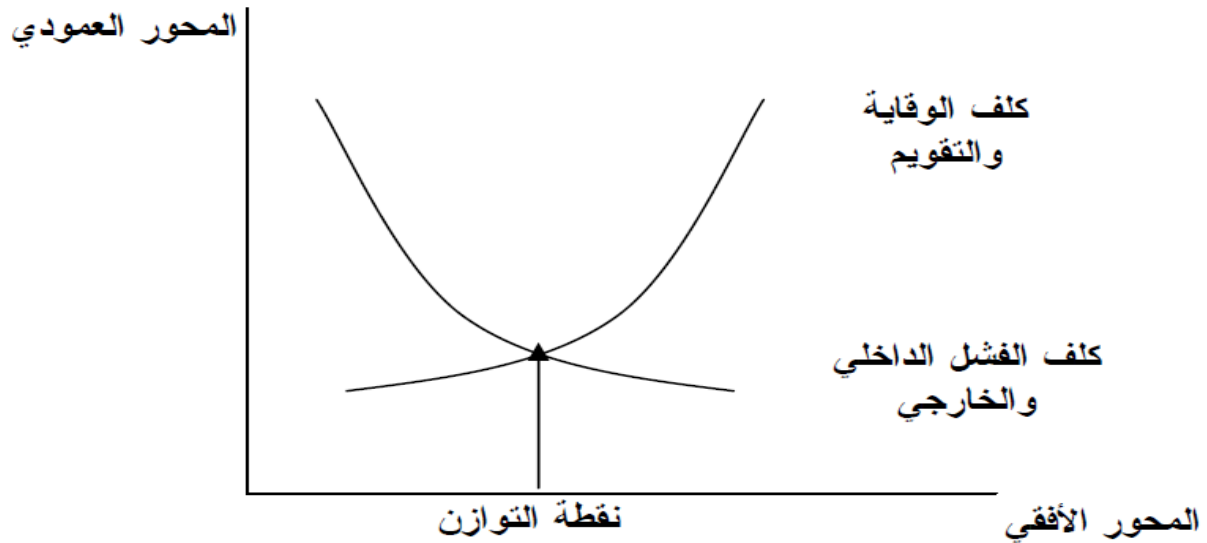
وبناء على ما سبق تم طرح السؤالين الآتيين: (الشعباني، 2010، الصفحات 24-25)

1. كيف تتم الموازنة بين جانبي التكاليف (الوقاية والفشل) من أجل تخفيض التكاليف؟

للإجابة على ذلك يتطلب الموازنة بين تكاليف الوقاية من جهة وتكاليف الفشل، من جهة أخرى، إذ عند زيادة تكاليف الوقاية للوصول إلى حالة اللافشل تؤدي إلى انخفاض تكاليف الفشل ولكن بالمقابل زيادة في تكاليف الوقاية، والعكس كذلك الزيادة في تكاليف الفشل تؤدي إلى تقليل تكاليف الوقاية ولغرض تحقيق أقل تكلفة يجب الموازنة بين شقي التكاليف النوعية، كما يوضح الشكل التالي:

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف للرقابة على التكاليف وتحسين الأداء المالي

الشكل رقم (17): تكاليف الجودة



المصدر: (الشعباني، 2010، صفحة 24)

2. نفترض أننا اكتشفنا أن تكاليف الجودة عالية لمؤسسة ما فكيف تتمكن الإدارة من تخفيض تلك التكلفة؟

والإجابة على ذلك تكون من خلال الموازنة بين شقي تكاليف الجودة للوصول إلى نقطة التوازن والوصول كذلك إلى المعيب الصفري.

مما تقدم يتضح أن جودة السلعة تعد ذات أهمية استراتيجية للمؤسسات الصناعية والدول على حد سواء، فجودة السلعة تؤثر على المؤسسة نظرا لأنها تزيد من حصتها السوقية، وتؤدي إلى تخفيض التكاليف على المدى الطويل، وتحسن سمعة المؤسسة وتكسيبها دعما تنافسيا مهما جدا في السوق العالمي.

مما سبق يتضح أن تخفيض تكاليف الجودة الشاملة تؤدي إلى تخفيض التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج، وتحسين المنتج يؤدي إلى الاستعمال الأفضل للموارد المتاحة وبالتالي تخفيض التكاليف ومن نتائجها إحداث الوفورات في مجمل أنشطة المؤسسة. (أبكر محمد، 2009، صفحة 51)

ثانيا: استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد للتحكم في التكاليف

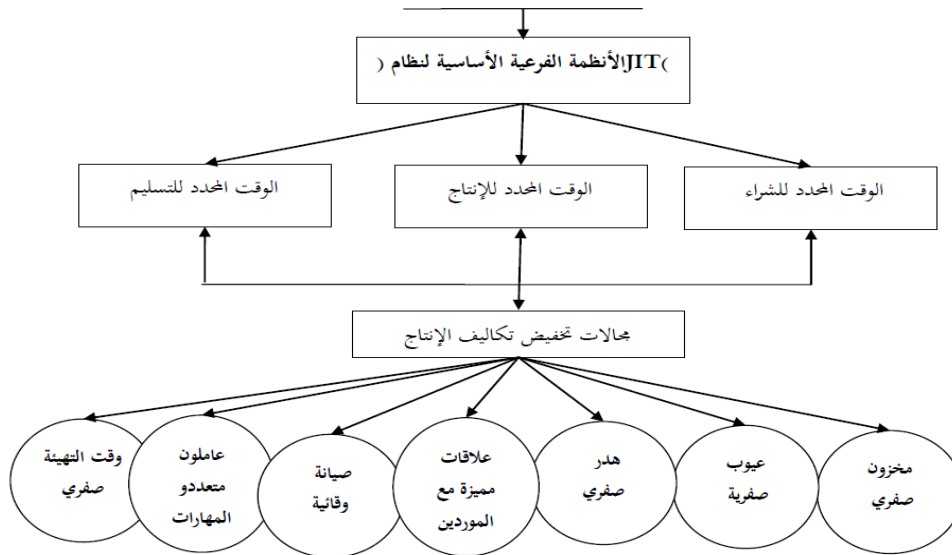
إن استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يعمل على تخفيض كل مصادر الضياع سواء ما تعلق بالمواد الأولية والتي تعتبر تكلفة إضافية في حالة ضياع كميات منها، كما يعمل الأسلوب على التخلص من كل الوظائف التي لا تضيف قيمة ومثال على ذلك وقت مراقبة المنتجات بعد الإنتاج، فيعتبر

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

الأسلوب أن عملية مراقبة الجودة تبدأ من دخول المواد الأولية حتى خروجها على شكل منتجات وهذا يكون تحت مسؤولية كل العمال وعليه لا توجد وظيفة للرقابة بعد الإنتاج، كما أن عملية أو وظيفة نقل المنتجات إلى غاية المخازن ثم جلبها من المخازن لبيعها لا توجد في أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد وكل هذا يعتبر وقت ضائع لا يضيف قيمة للمنتجات يجب التخلص منه، ومن أهداف أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد الوصول إلى مستوى تخزين صفري أو يقترب من ذلك بمعنى الوصول بالمخزون من المواد الأولية والمنتجات إلى أدنى مستوى لها وهذا لأنه يعتبر تخزين المواد الأولية والمنتجات كتكلفة ضائعة يمكن استغلال هذا المال واستثماره، كما أن الحيز المكاني الذي تخزن فيه هذه المواد والمنتجات تعتبر مساحة معطلة يمكن إستغلالها في مجال آخر، وإذا كانت مستأجرة يمكن الإستفادة من المبلغ الذي كان يدفع لذلك الغرض وهذا يتيح للمؤسسة المطبقة لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد إمكانية التميز بتكلفة إنتاج أقل من منافسيها لمنتجاتها وبالتالي سعر البيع يكون تنافسي. (نواره، دليوح، و بن موفق، 2018، الصفحات 61-62)، وتوضح طريقة تخفيض التكاليف الإنتاجية بإستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في الشكل التالي:

الشكل رقم (18): تخفيض تكاليف الإنتاج وفق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)



المصدر: (بن عامر، 2019-2020، صفحة 122)

إن أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يعد أسلوباً ذو نظرة إيجابية لما له من تأثير على تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية أمام منافسيها، فمن خلال الشكل يمكن القول أن أهداف

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد تتمثل في استغلال الموارد المتاحة بالطريقة المثلى والوصول إلى المخزون الصفري، إزالة الهدر، وخفض وقت الإنتاج ودورة الإنتاج وغيرها، بحيث إذا تم تنفيذ كل ماسبق بنجاح سوف يتم الوصول إلى تخفيض التكاليف الإنتاجية. (بن عامر، 2019-2020، صفحة 122)

❖ **آليات تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:** هناك علاقة إرتباط بين أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد وبنود عناصر تكاليف المؤسسات، حيث أن إستخدام هذا الأسلوب (JIT) يحقق مجموعة من قنوات تخفيض التكلفة أهمها: (الغنام، 2018، صفحة 12)

- **تخفيض تكاليف الاحتفاظ:** حيث يسعى أسلوب (JIT) إلى تخفيض المخزون بكل أنواعه مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الاحتفاظ بهذا المخزون؛

- **تخفيض تكلفة التوريد:** يسعى دائما أسلوب (JIT) إلى تقليل عدد الموردين، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض تكلفة التوريد؛

- **تخفيض تكاليف النقل والمناولة:** حيث أنه من أدوات نجاح (JIT) ترتيب آلات المصنع على شكل خلايا ما يوفر في تكلفة النقل والمناولة؛

- **تخفيض تكاليف التقادم:** في ظل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لا يتم الاحتفاظ بالمخزون ما يؤدي إلى تقليل تقادم المواد الخام والمنتجات لدى المؤسسة؛

- **قلة الحاجة إلى الفحص:** حيث يعمل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على تدريب العاملين لرفع قدرتهم على استخدام الآلات والقيام بأعمال صيانة الآلات بالشكل المطلوب؛

- **زيادة كفاءة استخدام المساحة المستعملة في المصنع:** وذلك باستخدام المكان المخصص للمخزون في توسعات خطوط الإنتاج؛

- **تخفيض عدد العاملين:** حيث أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يقتصر على عاملين ذوي خبرة وكفاءة عالية ويتم الاستغناء عن العاملين الذين لا يتوفر لديهم المقومات السابقة.

❖ **المنافع المالية لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:** يحقق استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد مجموعة من المنافع المالية منها: (علي م.، 2017، صفحة 138)

- تخفيض حجم الاستثمارات في المخزون؛

- تخفيض تكلفة نقل ومناولة المخزون؛

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

- تخفيض تكلفة تقادم الاصناف المخزنة؛
- تخفيض تكلفة الاستثمارات في مباني المصنع اللازمة للإنتاج والتخزين؛
- إنخفاض تكاليف الفاقد والتالف بتأثير تحسين الجودة؛
- إنخفاض تكلفة التحضير واجمالي تكلفة الإنتاج الصناعية؛
- زيادة إيرادات المبيعات كأثر لزيادة سرعة الاستجابة للزبائن؛
- تخفيض تكاليف الاعمال الكتابية.

وبالتالي يستخدم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لتخفيض مبلغ الاستثمار في المخزون، والهدف من وراء هذا الأسلوب هي أن المواد يجب أن تصل في الوقت المحدد التي تكون المؤسسة بحاجة إليها للقيام بعملية الإنتاج، وفي هذه الحالة فإن المؤسسة تحتفظ فقط بالبضاعة تحت التصنيع، ولأن هدف هذا الأسلوب تخفيض الاستثمار في المخزون فإنه يستخدم كمية قليلة جدا من مخزون الأمان (المخزون الإضافي)، كما يحتاج لتنسيق كبير بين موظفي المؤسسة والموردين ومؤسسات الشحن للتأكد من وصول المواد بالوقت المحدد، وعدم وصول المواد في الوقت المحدد سيؤدي إلى وقف الإنتاج لحين وصولها، وعند حصول مشكلة في نوعية المواد فيجب وقف عملية الإنتاج لحين حل هذه المشكلة. (حداد، 2010، صفحة 396)

كما أن تخفيض التكاليف يحتاج إلى رقابة مستمرة أثناء التنفيذ ومقارنة التكاليف الفعلية بصورة مستمرة بما هو مخطط لها مع التأكيد على أهمية التنفيذ بحسب ما هو مخطط دون تجاوز من اجل علاجها (الصيانة العلاجية)، والتركيز على عدم حدوثها مرة أخرى مستقبلا (الصيانة الوقائية) التي هي من مستلزمات تنفيذ هذا الأسلوب، وبذلك يمكن القول أن تخفيض التكاليف لا يمكن أن يتم دون رقابة، وإتباع أسلوب الإنتاج الوقت المحدد يحقق ذلك النجاح. (جاسم الأسدي، 2020، صفحة 20)

المبحث الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين الأداء المالي

يعد تحسين الأداء المالي من الأهداف العامة التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، من خلال تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف التي تعتبر وسيلة للرقابة على تكاليف المؤسسة ومن ثم التحكم فيها مما يساهم في تحسين أدائها المالي وقياس وضعيتها المالية بدقة.

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

المطلب الأول: استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة لتحسين الأداء المالي

يتناول هذا المطلب استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة لتحسين الأداء المالي.

أولاً: استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لتحسين الأداء المالي

يساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تدعيم القدرة التنافسية من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي تستطيع المؤسسة أن تتنافس كافة المؤسسات في السوق المحلية والعالمية، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على حصتها السوقية وبالتالي زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف والذي يؤثر مباشرة على زيادة الأرباح المحققة، وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وترتفع أسعار أسهمها في السوق وذلك للنمو المستمر في الأرباح والذي يتحقق بفضل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، كما يوفر هذا أسلوب معلومات دقيقة أكثر تفصيلاً عن التكلفة الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية التي تساعد كثيراً في الوقوف على الوضع المالية للمؤسسة، كما أن اتخاذ القرارات الإدارية السليمة هي التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتي تتصف بالندرة، أما القرارات غير السليمة فهي التي تؤدي إلى هدر الموارد وسوء استخدامها، لأجل ذلك فإن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وبما يوفره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات إدارية سليمة الأمر الذي ينعكس على حسن استغلال الموارد المتاحة. (الجلب، 2007، صفحة 37)، ونتيجة لاستخدام هذا الأسلوب فإن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج سيتم القضاء عليها بما يؤدي إلى زيادة عائد وربحية المؤسسة، كما أنه يسمح بتعزيز عملية صنع القرار، وإضافة لذلك أثبتت العديد من الدراسات المختلفة أن الفوائد المترتبة على تنفيذ هذا الأسلوب تتمثل في تحسين جودة المعلومات الواردة بما يؤثر على تحسين عملية صنع القرار، ورضاء مستخدمي المعلومات، وتحسين الأداء المالي. (رزق علي الجيوشي، سلامة، و عادل اميرهم، 2017، صفحة 66)

إن معرفة تكاليف الأنشطة يمكن من تحليل ودراسة للأنشطة المرتفعة التكاليف بأكثر دقة، لمعرفة ماهي الأنشطة التي تلغى أو تنفذ بأكثر كفاءة، وأفضل طريقة لتخفيض التكلفة هي تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة، فالأنشطة التي تضيف قيمة هي التي تقدم منافع للمنتج أو

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

الخدمة، أو هو النشاط الذي ينفذ بأقصى كفاءة، أما النشاط الذي لا يضيف قيمة هو النشاط الذي تكون فيه فرصة لتخفيض التكلفة بدون تخفيض قيمة المنتج بالنسبة للزبون، وتقارير تكاليف هذه الأنشطة تنبه الإدارة بحجم الموارد التي يمكن أن تضيع، فالتركيز يكون بتخفيض التكاليف بإلغاء هذه الأنشطة، لأنها تسمح لها بتنفيذ تخفيض التكلفة بشكل دائم بدون تخفيض القيمة المقدمة للزبون، فتحسين أداء هذه الأنشطة بالضرورة يؤدي إلى تخفيض التكلفة، ومن ثم تحسين الأداء المالي. (ساحري، 2017-2018، صفحة 173)

كما يعتبر المبدأ الأساسي لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة هو قياس تكلفة الموارد (عوامل الإنتاج) المستخدمة لأداء أنشطة المؤسسة وربط تكلفة الأنشطة بالمخرجات (منتجات، وخدمات، وزيائن، ومشاريع)، هذا التدفق من الموارد إلى الأنشطة إلى المخرجات يعني الاستغلال الأمثل للموارد (متابعة أكثر دقة للتكلفة)، بمعنى تحقيق كفاءة التخصيص للموارد وهذا يعني تحسين الأداء المالي. (ساحري، 2017-2018، الصفحات 148-149)

ثانياً: استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة لتحسين الأداء المالي

إن الهدف المرجو من كل الابتكارات التسييرية هو التحسين المستمر وبشكل مباشر وغير مباشر للأداء المالي أو العملي للمؤسسات، وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة يعتبر أحد الابتكارات التسييرية والعمود الفقري لعملية تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها للمسيرين، حيث أن هذا الأسلوب يسمح ب: (حجازي و معاليم، 2012، صفحة 109)

- تخفيض وتوجيه التكاليف وتحسين الأداء وذلك عن طريق تحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة وإزالتها؛

- يعد أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة العمود الفقري لعملية تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها للمسيرين؛

- تحسين الاستخدام للموارد المتاحة وذلك بتوضيح الاختيارات المتعلقة بالمناولة من الباطن والوصول إلى التنظيم الفعال للمهارات.

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

كما يركز هذا الأسلوب على إدارة المؤسسة من خلال إدارة الأنشطة التي تمارسها، باستخدام بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المؤسسة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية منها: (أحمد أبو هداف، 2013، صفحة 38)

- إعادة تسعير المنتجات؛

- استبدال المنتجات؛

- إعادة تصميم المنتجات؛

- استراتيجية تحسين العمليات والمراحل، استثمار التكنولوجيا... إلخ.

التي تستخدم في تخفيض إهدار أو إضاعة الموارد المتاحة وهذا يؤدي لتخفيض التكلفة، وتحسين القيمة لدى المستهلك أي زيادة رضا الزبون، بالتالي تحسين ربحية المؤسسة وتحسين الأداء.

ومما تقدم يمكن القول أن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة يستخدم بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المؤسسة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتحسين القيمة لدى المستهلك وتحسين الربحية. (اليامور، 2010، صفحة 231)

المطلب الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتحسين الأداء المالي

يتطرق هذا المطلب لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتحسين الأداء المالي.

أولاً: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحسين الأداء المالي

تمثل فلسفة التكلفة المستهدفة الطريقة المناسبة لتحديد تصميم المنتج في حدود التكاليف المسموحة، وهو ما يسمح للمؤسسة بالتحكم في المقدر الربحية للمنتج من خلال هامش الربح المحدد، وبالتالي ربحية المؤسسة وقيمتها، كذلك يساهم في زيادة المبيعات نظراً إلى تأثيره المباشر في قرارات التسعير وفق متطلبات الزبائن. (نوبلي، 2014-2015، صفحة 151)، كما أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقلل من التكاليف مما يزيد من إمكانية توفر السيولة وزيادة الأرباح، أي بمعنى آخر تحسين الأداء المالي للمؤسسات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة في نظامها المحاسبي، حيث أن تحسين الأداء المالي

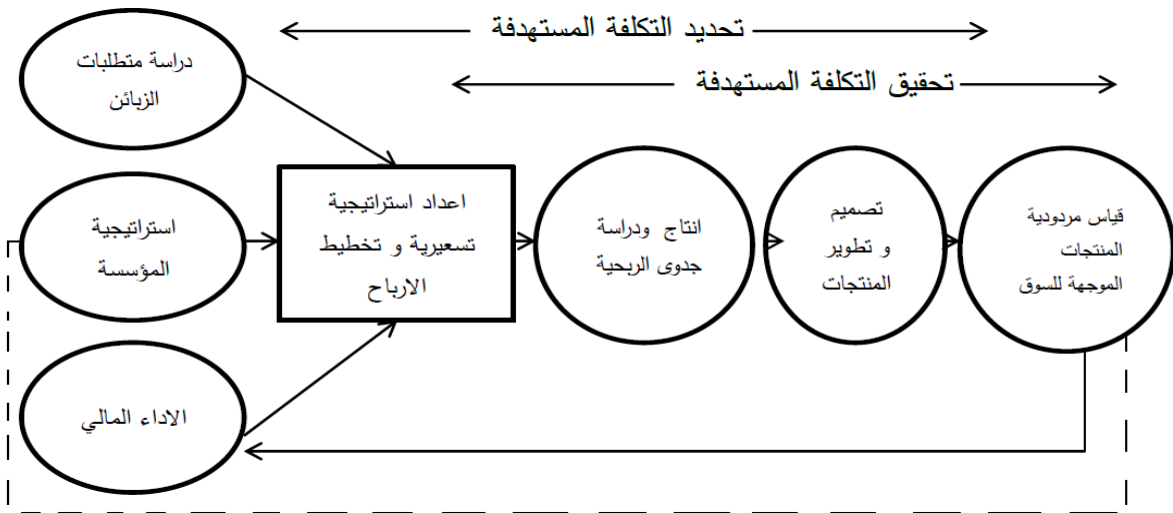
الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

يعتمد على تخفيض الحجم الكلي لتكاليف المنتجات، مع الحفاظ على جودتها، وبما أن مستوى الجودة الذي يحقق الربح المنشود للمؤسسة قد يحملها تكاليف إضافية فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على تخفيض التكاليف في مرحلة ما قبل الإنتاج أي في مراحل الشراء والتوريد والتصميم والهندسة، بحيث تصل المؤسسة إلى جودة مناسبة مع تقليص واضح في تكلفة الإنتاج، أي أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ينعكس بالإيجاب على الأداء المالي للمؤسسة، فهو يؤدي إلى تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية، إضافة لذلك رضا الزبائن، وهذه الأمور متفرقة كانت أم مجتمعة تحسن من الأداء المالي للمؤسسة وتمنحها ميزة تنافسية. (شلباية، 2014، الصفحات 53-54)

لتوضيح العلاقة الموجودة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والأداء المالي نعرض الشكل التالي:

الشكل رقم (19): العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والأداء المالي



المصدر: (بورنيسة، 2019-2020، صفحة 134).

يتضح من الشكل أن أهم ميزة لتبني التكلفة المستهدفة في أنها تُخصص أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وبذلك يمكن أن يكون لها تأثير كبير على تحديد مستوى التكاليف المرجوة ويعمل فريق التصميم على إيجاد تصميمات تكون تكلفتها المقدر مساوية أو أقل من التكلفة المستهدفة وتلبي المستوى المستهدف لوظيفة المنتج، كما يجعل مفهوم التكلفة المستهدفة من الزبون المحور الأساسي في تحديد سعر الخدمة، وذلك من خلال تعزيز مراكزها التنافسية في سوق الخدمات وصولاً لأهدافها المرجوة في

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

الاستمرار، وزيادة الحصة السوقية، وتعظيم الربحية، إضافة إلى كسب زبائن تلك المؤسسات من خلال تمكين تلك المؤسسات من تقديم خدمات متنوعة جيدة وبتكلفة مناسبة. (محمد بدران، 2014، صفحة 48)

ثانياً: استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتحسين الأداء المالي

يعمل أسلوب بطاقة الأداء المتوازن من خلال خلق مناخ ونظام تشغيل وفلسفة إدارة جديدة تبنى على نشر الوعي والتعلم داخل القاعدة العملية للموارد البشرية للمؤسسة بحيث إن هذا التعلم والنمو في المهارات والكفاءات سوف ينعكس على إحداث تحسين واضح في عمليات التشغيل الداخلية بالمؤسسة مما يعود بالنفع على تحقيق المنتج أو الخدمة بمستوى جودة متميزة وبأسعار مقبولة تحوز على رضا الزبائن، وينعكس أثر ذلك بشكل نهائي على الجانب المالي بتحسين مستويات الربحية والسيولة داخل المؤسسة، (يوسف، 2005، صفحة 127)، حيث لا شك أن تحقيق الربح وتحسين معدلات الأداء المالي مثل إيرادات المبيعات، هامش الربح على المبيعات أو معدل العائد على الاستثمار، كل هذه الأهداف تسعى إلى تحقيقها إدارة المؤسسة بافتراض أن هدفها الاقتصادي تحقيق الربح، ومن هنا كانت مؤشرات الأداء المالي بمثابة لغة مشتركة لتحليل ومقارنة أداء المؤسسات من وجهة نظر المستثمر والمالك، إضافة إلى بعد العمليات الداخلية المرتبط بالبعد المالي للأداء من حيث تركيزه على تحسين كفاءة عمليات التصنيع الداخلي، كما أنه مرتبط ببعد الزبائن من حيث اهتمامه بخلق القيمة في المنتج أو الخدمة المقدمة للزبائن، وترتبط عوامل نجاح بعد التعلم والنمو مع باقي الأبعاد حيث يوفر بيئة تحقق باقي الأهداف كما أنه يحقق استراتيجية المحافظة على القدرات اللازمة لإحداث التغييرات والتحسينات بصفة مستمرة. (راضي، 2014، الصفحات 436-438)

إضافة إلى أن التحسين في التعليم والنمو يؤدي إلى تطوير المهارات واكتساب الخبرات التي تعمل على تحسين كفاءة عمليات التشغيل الداخلي وتحسين العمليات الإنتاجية وبالتالي تؤدي إلى رضا الزبائن، وفي النهاية يؤدي إلى تحسين النتائج أو الأداء المالي. (سعود و سعود، 2014، صفحة 321)

يتضح مما سبق وجود علاقة سببية بين الأبعاد الأربعة التي تتفاعل وتتكامل مع بعضها البعض، وأن الأهداف المالية (مثل تحسين العائد على رأس المال المستثمر) ضمن البعد المالي يتطلب التوسع في المبيعات للزبائن الحاليين، وإن هذا التوسع يعتمد على مدى ولاء هؤلاء الزبائن (ضمن بعد الزبائن) الذي

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

من المتوقع أن يكون له تأثير كبير على العائد على رأس المال المستثمر، وعلى فرض أن هناك متغيرين أساسيين يلعبان دوراً رئيساً في الحصول على ولاء الزبائن وهما تسليم المنتجات في الوقت المناسب وجودتها العالية، لذا فإن تحسين هذين المتغيرين سوف يؤدي إلى زيادة ولاء الزبائن الأمر الذي يؤدي إلى التحسين المالي، ولتحسين وقت التسليم والجودة لا بد أن يكون زمن دورة التشغيل قصير، وأن تمتاز العمليات الداخلية بالجودة العالية (ضمن بعد العمليات الداخلية)، وتستطيع المؤسسة أن تقلل الفترة الزمنية للعملية التشغيلية من خلال تدريب وتعليم الموظفين وتحسين مهاراتهم (ضمن بعد التعليم والنمو)، لذلك فإن اختيار الأهداف الاستراتيجية لجانب العمليات الداخلية، يجب أن تتم في ضوء أهداف الزبائن والمساهمين، وكذلك فإن تحديد الأهداف في بعد النمو والتعليم، يجب أن تؤدي إلى تطوير وتحسين الأهداف في الجوانب الثلاثة الأخرى. (بلاسكة، 2011-2012، صفحة 38)

كما أن تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يعزز استراتيجية المؤسسة ويوائم الموارد مع الأهداف الاستراتيجية أي يساعد في تنسيق موارد المؤسسة والعمل نحو الأهداف الاستراتيجية المشتركة والمتمثلة في تحقيق التحسينات التشغيلية، التي بدورها تؤدي إلى تحسين النتائج المالية وزيادة ثروة المساهمين على المدى الطويل. (AA & H, 2014, p. 08)

❖ **العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة والأداء المالي:** يعد الأداء هو النتيجة النهائية لجميع أنشطة المؤسسة الاقتصادية فيما يتعلق بفعاليتها وكفاءتها ويجب أن تكون أداة القياس مناسبة ذات صلة بالأهداف الاستراتيجية ومسؤولة امام الأفراد المعنيين من أجل الوصول إلى مخرجات قابلة للقياس ويمكن التحقق منها، حيث أن بطاقة الأداء هي ذات الصلة في الوقت الحاضر في ظل المنافسة وعصر العولمة حيث تواجه المؤسسة الاقتصادية مطالب عديدة من قبل الزبائن والمساهمين في ظل المنافسة الشديدة بناء على القدرة على الاستثمار والقدرة على استغلال الأصول غير المادية مثل رأس المال البشري والفكري والبحث والتطوير، كانت الفكرة الأساسية وراء تقديم بطاقة الأداء المتوازن التقليدية التدابير المالية مثل العائد على الاستثمار .. إلخ، وحدها لا يمكن أن توفر صورة واضحة وشاملة لتقييم الأداء، كما تعد بطاقة الأداء المتوازن الإطار التنظيمي للتنفيذ حيث يتم تحديد الأهداف الاستراتيجية مع مؤشرات الأداء الرئيسية، والعمليات التجارية الداخلية، والنمو والتعلم ثم تتم عمليات قياس الأداء، وتكمن العلاقة بين مؤشرات الأداء

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

وبطاقة الأداء المتوازن في أن النتائج تكون على المدى الطويل. (ناجي خلف و إسماعيل، 2020،
صفحة 170)

المطلب الثالث: استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لتحسين الأداء المالي

يعرض هذا المطلب استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في تحسين الأداء المالي

أولاً: استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة لتحسين الأداء المالي

إن إدارة الجودة وفقاً لنظام الجودة العالمية (ISO) تقوم على حقيقة رئيسية مفادها أن الجودة مسؤولة عن كافة الأفراد العاملين في المؤسسة، لذا فإنها تسعى إلى الاهتمام بالعمل الجماعي وتشجيعه وتحقيق التحسين المستمر بالاتصالات، واشتراك أكبر للعمال في معالجة وحل المشاكل الإنتاجية وتحسين العلاقات الوظيفية والتنظيمية بينهم فعندما تدرك الإدارة أهمية الاتصال من الأعلى إلى الأسفل والعكس، عندها تدعو الإدارة لعقد اجتماعات دورية ومستمرة لعرض النتائج وتبادل المعلومات، كما أن معظم المؤسسات الكبيرة التي حققت نجاحاً هاماً وحققت رقم أعمال معتبر هي تلك التي بحثت وأدركت العلاقة بين الجودة والربحية والحصة السوقية فهذا يضمن الربحية، وسواء تم قياس الربحية بالنسبة للاستثمار أو المبيعات، فإن أداء المؤسسات التي تعمل بالجودة تفوق مثيلاتها، فالنظرة الحديثة الآن لرفع رقم المبيعات للمؤسسات وزيادة الحصة السوقية قائمة على مبدأ رضا الزبائن والذي هو أحد أبعاد إدارة الجودة، والتي تنتظر إلى مسألة الزبون من زاوية مفهوم قيمة المستهلك أو الزبون. (خميلي و دباش، 2015، صفحة 284)

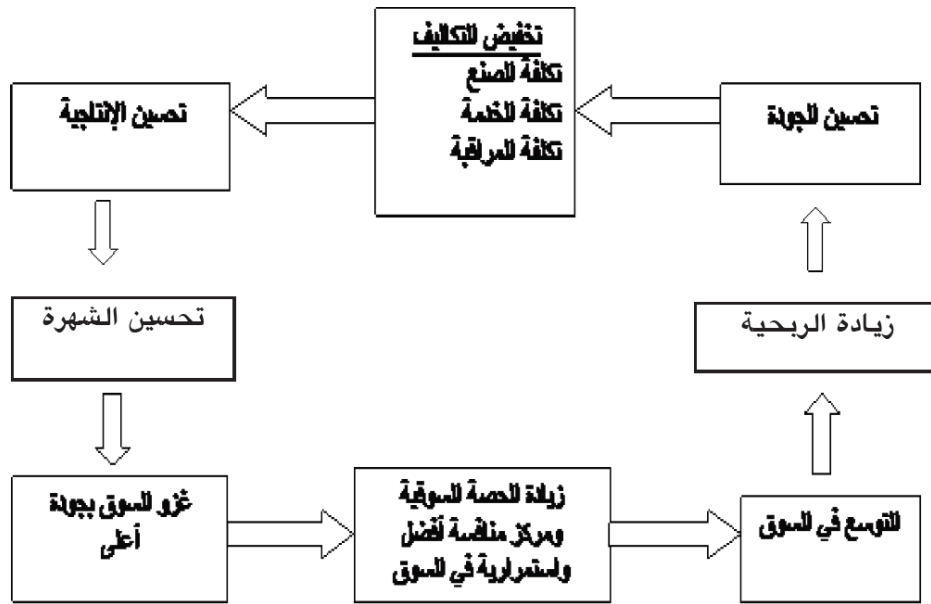
مما سبق يتضح وجود علاقة بين الجودة وأداء المؤسسات من خلال العلاقة بين الجودة والربحية والحصة السوقية، ولا شك في أن العلاقة بين الجودة والربحية قوية الصلة، فالربحية مقاسة بالعائد على الأصول والعائد على الاستثمار والعائد على حقوق الملكية والعائد على المبيعات، وأن المؤسسات تبحث عن الأساليب التي تمكنها من التميز عن بقية المؤسسات الأخرى، وأبرز هذه الأساليب تميز الخدمة أو المنتج المقدم وجودتهما، وكذلك خفض التكاليف نتيجة الكفاءة المتحققة في عملية الإنتاج والاحتفاظ (التمسك)

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

بالمستهلك وجذب مستهلكين جدد، ولذلك فحلقة الجودة المعبر عنها بالشكل الآتي أدناه تهدف إلى التحسين المستمر داخل المؤسسة وخارجها، والجودة لا تؤدي إلى تقليل التكاليف المرفوضة من المنتج فقط، وإنما تقود إلى النمو وتعزيز الحصة السوقية والربحية. (الكبيجي و أبو عواد، 2014، صفحة 379)، وتوضح العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة والربحية والتكلفة في الشكل التالي:

الشكل رقم (20): أهمية إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها بالربحية والتكلفة



المصدر: (الكبيجي و أبو عواد، 2014، صفحة 380)

كما أن اعتماد أسلوب إدارة الجودة الشاملة وتنفيذه داخل المؤسسة يتطلب توفير مستلزمات تسهل عملية التفاعل بين مبادئ إدارة الجودة الشاملة ومكوناتها مما يؤدي إلى نتائج ملموسة، وتبني إدارة المؤسسة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة وتطبيقها يساعد على الارتقاء بمستوى الأداء المالي من خلال التنفيذ الناجح لإدارة الجودة الشاملة وتتمثل برفع جودة الخدمة المقدمة في المؤسسة التي تسعى إلى إرضاء زبائنها وتحقيق الربحية لهم، واستخدام هذا الأسلوب يساهم في تخفيض التكاليف وتقديم الخدمة بصورة ملحوظة نتيجة قلة الأخطاء، وانخفاض احتمال إعادة نفس الخدمة ثانية إلى الزبون، ومن خلال الأداء المالي يتم التأكيد على الجودة وإدارتها التي تؤدي بدورها إلى زيادة الحصة السوقية وتحقيق أداء أفضل خدمة من خلال المحافظة على وضعها وزيادة كسب الزبائن، وإن التركيز على أفضل الخدمات وتخفيض التكاليف يوجه ذلك المسار باتجاه تحسين الأداء المالي، وتستخدم المؤسسة مقاييس تستجيب

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

لأهدافها للمدى البعيد، فالربحية مثلا تتولد عند الأهداف بعيدة المدى وعند التخطيط الاستراتيجي للجودة ومن ثم تكون أموالا إضافية، وتزود مقاييس الأداء المالي للمؤسسة بنظرة تراكمية شاملة عن أدائها، وأهم المقاييس التي تستخدمها المؤسسة هي الربحية والسيولة، ورضا الزبائن له تأثير أيضا على تحسين الأداء المالي حيث ان طلب الزبائن على جودة الخدمات غير الطرق التي تقوم بها المؤسسة بأعمالها، حيث أن تحسين الجودة يلبي احتياجات و رغبات الزبائن و تكون العلاقة وثيقة بين جودة الخدمة ورضا الزبون، بحيث أن تحسين الجودة يؤدي إلي زيادة رضا الزبون ورفع الحصة السوقية الذي بدوره يؤدي إلى زيادة العائد، وكذلك التعاون بين الموظفين على تطبيق إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى حسن سير الأعمال وقلّة الأخطاء وبالتالي قلة نسبة التكاليف للأمر الثانوية، والتخطيط الاستراتيجي يعني وضع اهداف تسعى المؤسسة إلى تحقيقها منها رفع حصتها السوقية من خلال استخدام المقاييس المالية بشكل سليم و المتابعة المستمرة من خلال مؤشرات التحليل المالي، وعلى هذا الأساس فإن جودة الخدمة يفترض أن يشكل أهمية مركزية في خطط و سياسات إدارة المؤسسة كقاعدة عامة، باعتبار الجودة العامل الأكثر أهمية في تحقيق قدرة مالية ناجحة لمؤسسة وخاصة اذا ما رافق ذلك مقاييس مالية متعددة تؤثر على القدرة المالية الناجحة و فترات الارتفاع والانخفاض فيها، حيث تمكن المؤسسة من القدرة على التنبؤ البعيد المدى في المجال المالي، وبالتالي يتضح وجود علاقة فعلية بين إدارة الجودة و تحسين الاداء المالي. (كاكه حمه و رؤوف محمود، 2016، الصفحات 139-140)

يمكن توضيح العلاقة بين الجودة والأداء المالي أساسا في تخفيض تكاليف الجودة بالمؤسسة وذلك من خلال دراسة كيفية حساب وتحليل عناصر هذه التكاليف المتمثلة في: (يحياوي، 2010، الصفحات 108-109)

- **تكاليف الوقاية:** تتمثل في الاستثمارات البشرية والمادية المرتبطة بالتحقق، الوقاية وتخفيض الاختلالات لتمويل الأنشطة التي تؤدي إلى أسباب الاختلالات، ويعطي مختصو الجودة أهمية كبيرة لهذه التكاليف باعتبارها تشمل كل التكاليف المرتبطة بالمجهودات الموجهة نحو التنبؤ بالعيوب انطلاقا من تصميم المنتج، تعريف الطرق وضمان الجودة من الوهلة الأولى.

- **تكاليف الكشف والاختبار (التقويم):** هي تكاليف مرتبطة بالتحقق من مطابقة المنتوجات لمتطلبات الجودة، أي البحث عن الاختلالات.

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

- تكاليف المعيب (الاختلالات): تتمثل في التكاليف التي يسببها حدوث معيب أو منتج لا يلبي متطلبات الجودة قبل وبعد خروجه من المؤسسة، وهي تنقسم إلى نوعين هما:

ا. تكاليف الاختلالات الداخلية: وهي عبارة عن التكاليف الموجودة بسبب عدم مطابقة المنتجات لمتطلبات الجودة قبل خروجه من المؤسسة؛

ب. تكاليف الاختلالات الخارجية: تمثل تلك التكاليف السارية عندما لا يلبي المنتج لمتطلبات الجودة بعد خروجه من المؤسسة.

فحساب هذه التكاليف ليس هدف في حد ذاته بل يتوقف الأمر على كيفية تخفيضها، حيث انها تمثل نسبة معتبرة من رقم الاعمال أو القيمة المضافة بالمؤسسة، إذ تنحصر بالمؤسسات الصناعية بين 10% و30% من رقم الأعمال وتقدر بالجزائر بـ 50% من قيمتها المضافة.

وبالتالي تنفيذ أسلوب إدارة الجودة الشاملة عنصر أساسي في مؤسسات التصنيع من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحسين الكفاءة وبالتالي تقديم سلع وخدمات ذات قيمة مضافة مما يؤدي إلى تحسين رضا الزبائن وهذا يساهم أيضا في تحسين الأداء. (N.KELI, 2015, p. 07)

ثانيا: استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لتحسين الأداء المالي

إن الهدف المنشود من تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في المؤسسات الصناعية خاصة هو الرقابة على التكاليف الإنتاجية وتخفيضها إلى أدنى حد بحيث تستطيع إنتاج السلع بالجودة المطلوبة وحسب الوقت المطلوب للتسليم وإنهاء وقت الانتظار في عمليات الإنتاج، وهذا يؤدي إلى ضمان استمرارية المؤسسات في السوق مع القدرة على تخفيض تكاليفها الإنتاجية وزيادة أرباحها. (العوادي و محمد، 2018، صفحة 115)، ويعد أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد المعتمد والمستوحى من المؤسسة العالمية لصناعة السيارات اليابانية (Toyota) نموذجا جيدا للتحكم في كل من الوقت والتكاليف وهذا لغرض التخلص من ضياع منتجاتها وفي نفس الوقت كقاعدة لتحقيق الجودة والإنتاجية، حيث أن الهدف من هذا الأسلوب يفرض التموين بكميات قليلة حسب الإنتاج مما يؤدي إلى تخفيض المساحات المخصصة للتخزين إلى أدنى مستوى ممكن وهذا ما يخفض التكاليف المرتبطة به وبالتالي تعظيم الأرباح. (بورنيسة، 2019-2020، صفحة 141)، كما وجدت بعض الدراسات أن المؤسسات التي تتبنى أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يميلون إلى تقليل الإنتاج المعيب وزيادة الكفاءة مما يدل على أداء تسليم

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف للرقابة على التكاليف

وتحسين الأداء المالي

أفضل، وتحسن معدل دوران التصنيع، ودوران المخزون، وانخفاض المخزون نسبة إلى إجمالي الأصول وعائدات أعلى على الأصول وعلى رأس المال المستثمر، بسبب إلغاء تكاليف الإنتاج التي لا تضيف قيمة، ومن المسلم به اليوم أن تنفيذ هذا الأسلوب يمكن من تحسين النتائج التشغيلية والمالية. (بن خيرة، 2021، صفحة 313)، إضافة إلى أن تحقيق أهداف هذا الأسلوب (القضاء على الإنتاج الفائض، التخلص تماما من الإنتاج المعيب، تخفيض المخزون إلى حده الأدنى... وغيرها) تؤدي إلى تخفيض التكاليف بكافة أنواعها كتكاليف التخزين والنقل والمناولة والتالف وغيره مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج بصورة كبيرة وتعظيم ربحية المؤسسة وزيادة العائد على الاستثمار. (سراج الدين محمد محمد، 2018، صفحة 63)

كما أن التطبيق الفعال لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد والمتمثل في تخفيض التكلفة سوف يؤدي إلى التحسين في كل من الأداء المالي وغير المالي، مثل التخفيض في تكلفة الإنتاج وارتفاع نسبة المبيعات، وتحسين جودة المنتجات وتزويد المنتجات للزبائن في الوقت المحدد الأمر الذي يؤدي إلى تحسين الربحية. (السميرات، 2011، الصفحات 39-40)

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف وتحسين الأداء المالي

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف وتحسين الأداء المالي، وتبين أن لكل أسلوب دور كبيراً في الرقابة على تكاليف المؤسسة الاقتصادية بحيث أن نجاحها واستمراريتها راجع لمدى الاستغلال الأمثل لمواردها، وذلك من خلال اختيار الأساليب المناسبة للقيام بعملية الرقابة على التكاليف والتي تتلاءم مع نشاط المؤسسة.

كما تبين أن استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساهم في التحكم في تكاليف المؤسسة بتبنيها عند مستوى معين لتفادي أي زيادة في التكاليف أو باستبعاد أو تخفيض الأنشطة غير المضيئة للقيمة مع الحفاظ على جودة المنتج وفق متطلبات الزبائن.

وبناء عليه يظهر أن الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال الرقابة على التكاليف والتحكم فيها مما يمكن من تحقيق المؤسسة لاستراتيجية الريادة في التكاليف مع الحفاظ على جودة منتجاتها مما يكسبها رضا زبائنها على جودة وسعر المنتج وهذا ما يحسن من إنتاجيتها ويعظم من حصتها السوقية ويزيد من أرباحها ويوفر لها سيولة وكل هذا ينعكس على تحسين أدائها المالي.

الفصل الرابع:

المساهمة في تحسين الأداء

المالي لمؤسسة النسيج

والتجهيز (TIFIB)

بسكرة باستخدام الأساليب

الحديثة لمحاسبة التكاليف

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري لأهم المفاهيم المرتبطة بكل من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وإبراز مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف للرقابة على التكاليف وتحسين الأداء المالي، سيتم في هذا الفصل تقديم دراسة تطبيقية من خلال تطبيق بعض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف التي تم عرضها في الجانب النظري، وإبراز مساهمتها في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة.

حيث يتم أولاً تقديم المؤسسة محل الدراسة، ثم التطرق لواقع استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة، بالإضافة للمساهمة في تحديد سعر تكلفة المنتجات وفق طريقة التكاليف الكلية، وفي الأخير محاولة تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

فكيف يتم تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة

لمحاسبة التكاليف؟

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

المبحث الأول: تقديم مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

في هذا المبحث يتم تقديم فكرة عامة حول مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة، بالتطرق إلى نشأتها وتعريفها إضافة إلى أهدافها وطبيعة نشاطها، كذلك أنواع منتجاتها، والتعرف على هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

أولاً: لمحة تاريخية عن مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة: تم إنجاز مؤسسة النسيج والتجهيز بعقد من نوع المنتج في اليد، أبرم بتاريخ 1976/12/07 بين المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية (SONITEXE) والمؤسسة الألمانية (FAMATEX)، بعدما تمت الدراسة الاجمالية لجدوى المشروع من قبل المكتب الوطني للدراسات الاقتصادية والتحقيقات الصناعية (SNERI)، وتتلخص المراحل التاريخية لإنجازها فيما يلي:

■ أبريل 1976: أنجزت الدراسة من قبل المكتب الوطني للدراسات الاقتصادية والتحقيقات الصناعية (SNERI)؛

■ ديسمبر 1976: إمضاء العقد بين المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية ومؤسسة النسيج الألمانية؛

■ ديسمبر 1977: انطلاق الأشغال بعد تحضير المستلزمات؛

■ ديسمبر 1978: بداية تركيب التجهيزات الخاصة بالمؤسسة؛

■ ديسمبر 1979: بداية التشغيل (الانطلاقة التجريبية)؛

■ ديسمبر 1980: وضع مخطط الإنتاج بمعدل تجريبي منتظم؛

■ 11 أبريل 1982: الإنطلاقة الفعلية والرسمية في الإنتاج (بداية الإستغلال الفعلي)؛

■ 3 ماي 1983: التدشين الرسمي من طرف رئيس الجمهورية الراحل السيد الشاذلي بن جديد.

ثانياً: التعريف بمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة: هي مؤسسة إنتاجية متخصصة في صناعة القماش الجاهز، تقع في المنطقة الصناعية التي تبعد بحوالي 4 كلم جنوب غرب مدينة بسكرة، يحدها شرقاً مؤسسة العموري للأجر، وغرباً مؤسسة الكوابل وشمالاً مؤسسة نفضال، وجنوباً مؤسسة الغزال للطحين حيث تتربع على مساحة (12 هكتار) منها 6 هكتار مغطاة، وقد كلف إنجازها 71.9 مليار سنتيم يقدر رأسمالها بـ 839.000.000 دج. كما تحتوي المؤسسة على 15 ورشة ويتم إنجازها فيما يلي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

A: مخزن الخيط، B: التحضير، C: النسيج، D: التصليح، E: مخزن قماش خام، F: التجهيز الرطب والجاف، G: مخزن القماش النهائي، H: الملحقات التقنية، I: ورشة المراقبة و مخزن قطع الغيار، K: التكوين و الإبداع، L: الإدارة، M: المطعم، N: عيادة العلاج، P: تكرير المياه، Q: مولد الكهرباء والغاز. ومن هذه الملاحق توجد 7 ورشات إنتاجية مجاورة لبعضها البعض على شكل حرف U وهي:

(A₁)، (B₂)، (C₃)، (D₄)، (E₅)، (F₆)، (G₇)

(A₁): ورشة مخزن الخيط: تتم فيها عملية تخزين كل أنواع الخيط التي تدخل في العملية الإنتاجية.

(B₂): ورشة التحضير: تتم فيها عملية تحضير الخيط الذي يدخل في عملية النسيج (القماش).

(C₃): ورشة النسيج: تتم فيها عملية نسيج القماش.

(D₄): ورشة التصليح: تتم فيها عملية تعديل وتصليح كل الأخطاء الموجودة في القماش.

(E₅): مخزن القماش الخام: يتم فيها عملية التخزين الأولي التي تدخل في عملية الغسل.

(F₆): التجهيز الرطب والجاف: وتتم في هذه الورشة عملية غسل وتجفيف كل أنواع القماش ومراقبته وتغليفه.

(G₇): مخزن القماش النهائي: تتم فيه عملية التخزين والتوزيع للقماش.

وتعتمد المؤسسة لممارسة نشاطها على مجموعة من العمال، يوزعون حسب التسلسل المهني، وفق ما

يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (13): عدد العمال في الأقسام سنة 2021

عدد العمال	إسم القسم (مديريات المؤسسة)
37	الحراس والأمن
32	الموارد البشرية والوسائل العامة
5	المحاسبة والمالية
18	التجارة والتمويل
62	الصيانة
27	التقنية
107	النسيج والتحضير والتطريز
40	التجهيز
328	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

ثالثاً: أهداف ونشاط مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة:

1. أهداف المؤسسة:

- ✓ تحقيق الربح: لا يمكن أن يستمر وجود المؤسسة مالم تستطع تحقيق الربح، والذي يمكنها من رفع رأسمالها وتوسيع نشاطها والصمود أمام المؤسسات الاقتصادية المنافسة؛
- ✓ عقلانية الإنتاج: بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج، ودفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع؛
- ✓ تحقيق الاستقلال الذاتي للمؤسسة الوطنية؛
- ✓ تقليص الواردات من المواد الأولية، وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات المحلية؛
- ✓ إنتاج سلع معتدلة السعر؛
- ✓ تلبية حاجيات الأسواق المحلية؛
- ✓ امتصاص الفائض من العمالة.

2. نشاط المؤسسة: يتمثل نشاط المؤسسة في 3 عناصر:

1.2. عملية الشراء: تتم عملية طلب الخيط مع تحديد الكمية والنوعية، وهناك أنواع من الخيط يتم شرائها من داخل الوطن، وهناك أنواع أخرى تطلب من الخارج مثل: تركيا والهند وكذلك قطع الغيار والمواد الكيماوية.

2.2. عملية الإنتاج: وهناك عدة مصالح تتمثل فيما يلي:

- ✓ مصلحة تسيير المخزونات: (مخزون الخيط) حيث هنا يقومون بوضع الخيط الذي تم شراؤه في المستودع، ويتم إعادة وزنه والتأكد من مطابقته للنوعية المطلوبة.
- ✓ مصلحة التحضير: يقومون بوضع الخيط في السداة وتجهيزه إلى مصلحة النسيج.
- ✓ مصلحة النسيج: حيث يقومون بنسج الخيط.
- ✓ مصلحة المراقبة: وهنا يتم مراقبة النسيج من حيث الكمية والصنع، وإذا كان به خطأ يتم إعادته إلى مصلحة النسيج لتصليح الخطأ.
- ✓ مصلحة التجهيز: هناك قسمين هما:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

• قسم التجهيز الجاف: حيث يقومون بغسل القماش مع إضافة بعض المواد الكيماوية حسب نوعية القماش وتجفيفه.

• قسم التجهيز الرطب: وهنا تتم عملية مراقبة القماش من أي خطأ، وتجفيفه ثم تغليفه بغلاف بلاستيكي مع كتابة الكمية ونوع القماش.

2.3. عملية البيع: بيع القماش حسب الطلبات.

المطلب الثاني: التعريف بمخزون المؤسسة محل الدراسة

أولاً: التعريف بمخزون المؤسسة محل الدراسة: بما أن مؤسسة النسيج والتجهيز مؤسسة إنتاجية فهي تتوفر على ثلاث مخازن.

➤ مخزون المواد الأولية: ويتمثل في الخيط بكل أنواعه.

➤ مخزون الإنتاج التام: ويتمثل هذا المخزون في القماش بكل أنواعه.

➤ المخزون المركزي: والذي يتضمن قطع غيار وتجهيزات مكتب ومواد ولوازم.

1. تعريف المنتج: هو عبارة على قماش جاهز وتركيبته الأساسية تتمثل في الخيط، وله أنواع عدة حسب الخيط المستعمل وهي كثيرة منها: 100% قطن، 100% بولستار والممزوج مثل كارمل (Kermel) وبولستار (Polyster).

2. أنواع الخيط: بولستار (Polyster)، بولستارلان (Polyster laine) (Viscose/ Polyster)، أكريليك (Acrylique)، 100% قطن، 100% صوف.

3. أنواع القماش: في المؤسسة يوجد أنواع عدة من القماش كل منهم يتركب من نوع خيط محدد، وعلى سبيل المثال، الجدول التالي الذي بين نوع القماش ونوع الخيط الذي يستخدم في صنعه.

الجدول رقم (14): نوع القماش ونوع الخيط المستعمل فيه

نوع القماش	نوع الخيط المستعمل
W 3355	Polyster/Laine 45/55
Atlantic	Polister/ Viscose 35/65
Cirta.Tiss	100% (acrylique)
Ter 190	100% قطن (Coton)

المصدر: مصلحة البرمجة

ثانياً: مراحل العملية الإنتاجية بالمؤسسة: تمر العملية الإنتاجية بالمؤسسة بمراحل أساسية متتالية هي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

1. **مرحلة التحضير:** تسلم هذه المصلحة بيان من مصلحة البرمجة ورقة السلسلة Billet.chain تحتوي على جميع المعلومات الخاصة بنوع القماش والمتمثلة في: طول الخيط وعرضه، لون الخيط، عدد الأمتار، الرسم الداخلي للقماش، رسم الجافة، وتقسم هذه المرحلة إلى أربعة مراحل جزئية:
- المرحلة الأولى:** دورها تقديم الخيط وجمعه في أسطوانة واحدة وفقا للنسخة المطلوبة.
- المرحل الثانية:** دورها ترتيب الخيوط وتنظيمها.
- المرحلة الثالثة:** دورها عملية فرز الخيوط وتسديها.
- المرحلة الرابعة:** تكون هذه المرحلة في حالة يكون فيها الخيط ذا قوة ضعيفة حيث تضاف له مواد لاصقة للتقوية ثم يرسل إلى مصلحة النسيج.
- مرحلة تصليح القماش: يتم تصليح بعض الأخطاء التي حددت من طرف المراقبة الأولى، مثال: نزع الخيوط الزائدة والعقد، تلوين الخيوط التي يكون لونها مغاير للون القماش.
- مرحلة تصليح القماش: وأيضا الذي يمون مصلحة التجهيز الرطب وتدخل في عملية الغسل على حساب الطالبة.
2. **مرحلة التجهيز:**

- 1.2. **التجهيز الرطب:** وتقوم فيه عملية الغسل لكل أنواع القماش وتجفيف وتدخل في عملية الغسل بعض المواد الكيميائية كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): دور المواد الكيميائية

دورها	المواد الكيميائية
صابون جاف	Dafpon
عدم ازالة اللون	Ammoniaque
يستعمل لغلغ ثقب المانع لمروور المادة	Patmor
ينزع الشموع	Raplidise
ينزع الزيت	Mayor
مرطب القماش	Fumon
يستعمل للصباعة	Aversin
مانع لدخول السوسة	Evlan-V33

المصدر: مصلحة التجهيز الرطب

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

2.2. مرحلة التجهيز الجاف: وتتم هذه المرحلة عبر الخطوات التالية:

- تجميع قطع القماش للحصول على طول واحد.
- قص الزوائد، ويتم أيضا تحديد الوجه العلوي والسفلي بالقماش.
- عملية كي القماش لينتج عنه تبريق القماش وتثبيت طول القماش.
- تثبيت القماش للمرة الثانية لكي ينقص طوله وكذلك تخفيف لمعان القماش المرتفع.
- عملية مشط القماش من أجل تجعيده لأنه يستعمل في خياطة البرانيس والجلاليب والمعاطف.
- ❖ ثم ينتقل ليتم مراقبته نوعيا لتحديد نوعية القماش.

3. مرحلة التغليف: تأخذ المواصفات الفنية لطريقة تغليف القماش لتلك العوامل التي يتأثر بها القماش والمواد المستعملة في عملية التغليف هي البلاستيك المعالج بالمواد الكيميائية لمنع التسوس في حالة التخزين الطويل.

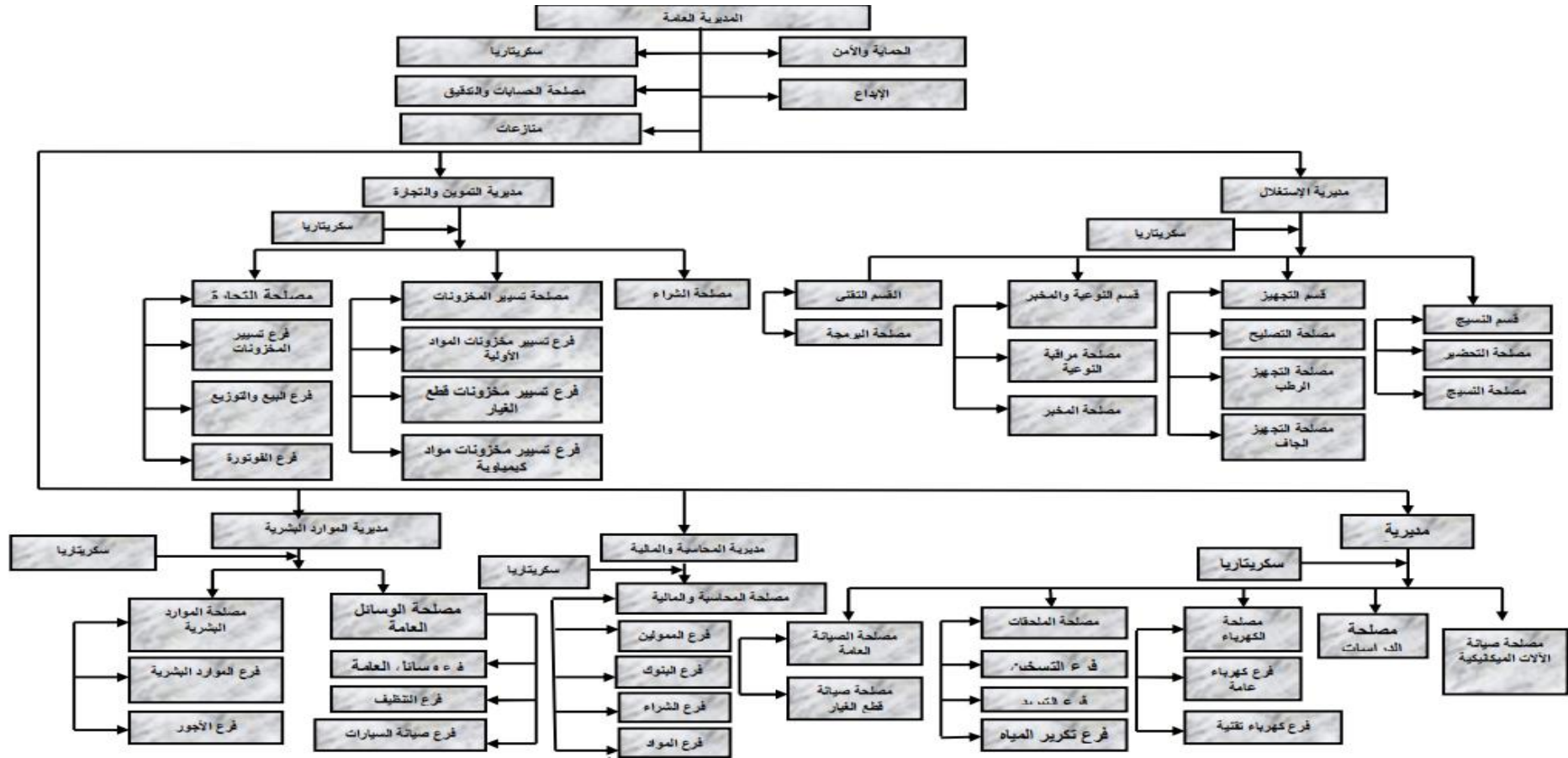
4. مرحلة التخزين النهائي: يتم تخزين القماش وفقا للطريقة المناسبة للمحافظة على نوعية القماش وتكون العملية بوصول الدخول حيث تحمل كل قطعة قماش المواصفات الخاصة بها، والتي يصف على أساسها كل نوع القماش.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز من ستة مديريات وتحتوي كل مديرية على مصالح وفروع مختلفة، كما يبينه الشكل التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الشكل رقم (21): الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة



المصدر: مصلحة تسير المخزون

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

- أولاً: المديرية العامة: يشرف عليها رئيس عام وهو المسؤول الأول ويسيرها داخليا وخارجيا:
- ✓ سيكريتاريا: ويشرف عليها كاتبة وهي التي تتسق كل الأعمال الإدارية الخاصة بتلك المديرية وتنظم العلاقات الخارجية والمواعيد الخاصة بالمدير.
 - ✓ الحماية والأمن: ويشرف عليها رئيس مصلحة وتنقسم الى خمس أفواج تسهر على سلامة وحماية المؤسسة.
 - ✓ قسم الحسابات والتدقيق: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بدراسة وتدقيق كل الحسابات الخاصة بالمؤسسة
 - ✓ قسم الإبداع: ويشرف عليها نائب مدير مكلف الابداع وهو الذي يخطط للإبداعات.
 - ✓ مصلحة المنازعات: وتشرف عليها مختصة مكلفة بالقضايا القانونية للمؤسسة.
- ثانيا: مديرية الموارد البشرية: يشرف عليها مدير مكلف بالموارد البشرية وهو الذي تربطه علاقة مع كل المصالح وكذلك المدير العام ويتمثل دور هذه المديرية في تسيير وتكوين العمال وهي مقسمة إلى مصلحتين:
- ✓ مصلحة الموارد البشرية: يشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير شؤون العمال وتنقسم إلى فرعين: فرع الموارد البشرية وفرع الأجور.
 - ✓ مصلحة الوسائل العامة: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير وسائل النقل ونظافة المؤسسة داخليا ولها ثلاث فروع هي: نظافة، صيانة، وسائل النقل.
- ثالثا: مديرية المحاسبة المالية: يشرف عليها مكلف بالمحاسبة والمالية وهو الذي يقوم بكل الأعمال المحاسبية للمؤسسة ويكون في مع اتصال دائم بالمدير العام وتحتوي على: مصلحة المحاسبة والمالية.
- رابعا: مديرية التجارة والتموين: يشرف عليها مكلف بالتموين والتجارة وهو المسؤول على العلاقات التي تربط بين الإدارة ومصالحها وتنقسم هذه المديرية إلى ثلاثة مصالح:
- ✓ مصلحة التجارة: يشرف عليها رئيس مصلحة ويقوم بكل عمليات البيع الخاصة بالقماش التام محليا (مدني، عسكري، شبه عسكري) ويقسم إلى ثلاث فروع هي: فرع البيع، فرع تسيير المحزونات، فرع الفوترة.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

- ✓ مصلحة تسيير المحزونات: يشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير كل المحزونات الخاصة بالمؤسسة ومثل: المواد الأولية، قطع الغيار... الخ. وتنقسم إلى ثلاث فروع هي: فرع تسيير المحزونات، فرع تسيير الموارد الأولية، فرع تسيير المواد الكيماوية.
- ✓ مصلحة الشراء: ويشرف عليها مدير مكلف بكل مشتريات المؤسسة واحتياجاتها.
- خامسا: مديرية الصيانة: يشرف عليها مدير مكلف بالصيانة وتنقسم إلى خمسة مصالح:
- ✓ مصلحة الصيانة العامة: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بصيانة الآلات الإنتاجية والآلات غير الإنتاجية.
- ✓ مصلحة الكهرباء: يشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير شؤون كهرباء الآلات وكهرباء العامة.
- ✓ مصلحة صيانة الآلات الميكانيكية: يشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتصليح كل أعطاب الآلات الصناعية الخاصة بعملية الإنتاج.
- ✓ مصلحة الدراسات: يشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بالقيام بدراسات حول قطع الغيار الداخلية في العملية الإنتاجية.
- سادسا: مديرية الاستغلال: يشرف عليها مدير مكلف بالاستغلال وتنقسم إلى أربع أقسام وهي:
- ✓ قسم التجهيز: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالتجهيز وتنقسم إلى ثلاث مصالح: مصلحة التصليح، مصلحة التجهيز الرطب، مصلحة التجهيز الجاف.
- ✓ قسم التقني: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالشؤون التقنية وتوجد بها مصلحة البرمجة.
- ✓ قسم النوعية والمخبر: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بمراقبة النوعية والتحليل المخبرية.

المبحث الثاني: واقع استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات المتمثلة في القماش حسب الطلب، ولأن عملية حساب سعر التكلفة هي نفسها لجميع المنتجات، تم التركيز على طريقة حساب المؤسسة محل الدراسة لسعر تكلفة نوعين من القماش اللذان يتم الطلب عليهما أكثر من باقي الأنواع، لتوضيح الطريقة المتبعة

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

من طرف المؤسسة لحساب سعر تكلفة منتجاتها والتأكد ما إذا كانت الطريقة المعتمدة تعتبر من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

المطلب الأول: عناصر التكاليف في مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

تقوم المؤسسة محل الدراسة بإنتاج تشكيلة من الأقمشة باستعمال مواد أولية متنوعة، موضحة في الجدول رقم (14)، ولإنتاج هذه المنتجات (الأقمشة) تتحمل مجموعة من التكاليف.

عناصر التكاليف: تتمثل في مختلف التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي تتحملها المؤسسة من أجل القيام بنشاطها للوصول إلى إنتاج المنتج النهائي وتتكون من:

1. مشتريات مستهلكة: وتشمل:

▪ مواد أولية مستهلكة: أي تكاليف شراء الخيط بمختلف أنواعه الذي يعتبر مادة أساسية في العملية الإنتاجية منها ما هو محلي ومنها ما هو أجنبي مستورد.

▪ تموينات أخرى مستهلكة: تشمل تكاليف مختلف المواد التي تستهلكها المؤسسة عند الحصول عنها مباشرة منها: الوقود، المزلقات والشحوم، مواد التغليف، مواد التنظيف... إلخ.

▪ مشتريات غير مخزنة: تشكل كل من تكاليف الماء والكهرباء ومواد أخرى غير القابلة للتخزين.

2. خدمات خارجية: وتشمل:

▪ تقاويل عام: يشمل التكاليف المترتبة عن تقديم المقاول لخدمة معينة نتيجة تعاقد المؤسسة معه.

▪ إيجارات: تتمثل في تكاليف إيجار السكنات والسيارات وإيجارات أخرى.

▪ أعباء إيجارية: تتمثل في التكاليف الإيجارية والتكاليف المتعلقة بالتسيير والإدارة للأطراف المشتركة مثل عمال الحراسة.

▪ صيانة وتصليلات: تشمل كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة لصيانة المعدات والمركبات وأجهزة الكمبيوتر والممتلكات... إلخ.

▪ أقساط التأمينات: وتشمل تكاليف تأمين مختلف أصول المؤسسة، منها: المركبات والأشخاص ونقل البضائع... إلخ.

▪ التوثيق والمستجدات.

▪ أجور الوسطاء والأتعاب: تشمل التكاليف المرتبطة بأتعاب المحامين والخبراء... وغيرهم.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

3. الخدمات الأخرى الخارجية: وتشمل:

- النقل (السلع والمستخدمين): تشمل كافة التكاليف المتعلقة بنقل المبيعات ونقل الموظفين ... وغيرها.
- التنقلات والمهمات والاستقبال: تتمثل في التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة تنقل موظفيها للقيام بورشات خارج المؤسسة أو استقبال أحد الأشخاص ليقوم لها بعمل ما.
- إضافة إلى الخدمات المصرفية.

4. أعباء المستخدمين: وتشمل ما يلي:

- أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي إضافة إلى المنح والعلاوات والتعويضات ... إلخ.
- الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية: وتتمثل في الاقطاعات الخاصة بالضمان الاجتماعي مثل: 26% بالنسبة لرب العمل.
- إضافة إلى أعباء اجتماعية أخرى مثل ما تتحمله المؤسسة للقيام بأعمال اجتماعية في شكل مساعدات لجهات مختلفة.

5. الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة: مثل الرسم على النشاط المهني (TAP) وضريبة قسيمات السيارات والضريبة البيئية.

6. أعباء عملياتية أخرى: تشمل الغرامات والعقوبات التي تتحملها المؤسسة إضافة إلى تكاليف إدارية إستثنائية أخرى.

7. الأعباء المالية: تشمل الفوائد على القروض الممنوحة للمؤسسة من طرف البنوك، وفوائد الودائع الإئتمانية والفوائد المصرفية والتمويلية... وغيرها، إضافة إلى خسائر الصرف.

8. مخصصات الإهلاكات والمؤونات: وتشمل أقساط الإهلاك للسنة المالية.

ويمكن توضيح مختلف عناصر التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة وقيمها لسنة 2021 في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (16): تكاليف المؤسسة محل الدراسة (المباشرة والتكاليف غير المباشرة) لسنة 2021

الحساب	البيان	المبلغ (دج)
601	المواد الأولية المستهلكة	268 509 305,32
602	التموينات الأخرى المستهلكة	9 244 575,30
607	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	19 169 052,47
60	المشتريات المستهلكة	296 922 933,09
611	التقاويل العام	646 300,00
613	الإيجارات	502 500,00
614	الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة	2 559 495,00
615	الصيانة والتصليلات والرعاية	3 350 490,90
616	أقساط التأمينات	3 488 574,80
618	التوثيق والمستجدات	182 122,93
61	الخدمات الخارجية	10 729 483,63
622	أجور الوسطاء والانتعاب	274 984,96
624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	7 182 300,00
625	التنقلات والمهمات والاستقبالات	3 753 623,04
626	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	521 129,95
627	الخدمات المصرفية وما يشابهها	406 025,23
62	الخدمات الخارجية الأخرى	12 138 063,18
631	أجور المستخدمين	166 305 784,21
635	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	30 553 659,46
637	الأعباء الاجتماعية الأخرى	2 392 006,82
63	أعباء المستخدمين	199 251 450,49
641	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور	3 036 752,27
642	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	11 018,00
645	الضرائب والرسوم الأخرى	101 470,00
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	3 149 240,27
656	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة	10 030 168,37

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

276 694,89	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657
10 306 863,26	الأعباء التشغيلية الأخرى	65
90 032 785,68	أعباء الفوائد	661
855 210,02	خسائر الصرف	666
90 887 995,70	الأعباء المالية	66
58 932 866,77	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	681
2 097 694,49	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية	685
18 294 412,19	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية	686
79 324 973,45	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68
702 711 033,07	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية.

كما تقوم المؤسسة محل الدراسة بتوزيع إجمالي تكاليفها على مختلف الأقسام والورشات بالاعتماد على جدول توزيع التكاليف غير المباشرة، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (17): توزيع التكاليف غير المباشرة لسنة 2021 للمؤسسة محل الدراسة

الحسابات	المجموع	الإدارة العامة 100	قسم التموين "ACHAT" 130	قسم التقنية 200	قسم الصيانة 300	قسم النوعية والمخبر 102
الخدمات الخارجية 61	100%	10,00%	1,00%	3,00%	20,00%	1,00%
	39 143 111,40	3 914 311,14	391 431,11	1 174 293,34	7 828 622,28	391 431,11
الخدمات الخارجية الأخرى 62	100%	11,27%	5,67%	3,34%	18,10%	0,74%
	12 138 063,18	1 367 959,72	688 228,18	405 411,31	2 196 989,44	89 821,67
أعباء المستخدمين 63	100%	24,70%	4,08%	4,08%	16,53%	0,50%
	199 251 450,49	49 215 108,27	8 129 459,18	8 129 459,18	32 936 264,77	996 257,25
الضرائب والرسوم 64	100%	83,27%	0,91%	0,91%	3,67%	0,11%
	3 149 240,27	2 622 320,11	28 550,26	28 550,26	115 670,52	3 498,81
الأعباء التشغيلية الأخرى 65	100%	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	10 306 863,26	10 306 863,26	0,00	0,00	0,00	0,00
الأعباء المالية 66	100%	25,92%	10,56%	0,93%	13,05%	1,86%
	90 887 995,70	23 554 532,97	9 596 863,47	846 167,24	11 859 065,68	1 692 334,48
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات 68	100%	3,68%	5,57%	1,33%	18,64%	2,66%
	79 324 973,45	2 919 159,02	4 418 401,02	1 055 022,15	14 786 175,05	2 110 044,29
التوزيع الأولي	434 201 697,76	93 900 254,49	23 252 933,22	11 638 903,48	69 722 787,74	5 283 387,61
توزيع تكاليف النسيج	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	127 808 041,45	-93 900 254,49	0,00	-11 638 903,48	-69 722 787,74	-5 283 387,61
توزيع تكاليف التجهيز	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	52 737 291,86	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
النسيج 400	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	809 950,84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
التجهيز 500	100%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	1 052 960,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
التوزيع الثاني	434 201 698,16	0,00	23 252 933,22	0,00	0,00	0,00
طباعة وحدة القياس	-	-	كلغ مادة مشتراة	-	-	-
عدد الوحدات	-	-	158 461,90	-	-	-
تكلفة الوحدة	-	-	146,74	-	-	-

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة

التكاليف

مصحة النسيج	التسدية	التدخيل	مخزن الخيط المنسوج	القياس	التدوير	قتل القماش	التبخير	التصبغ	التجميع
400	401	402	403	404	405	406	407	408	409
0,50%	2,00%	3,00%	18,00%	2,00%	1,00%	2,00%	1,00%	3,00%	0,50%
195 715,56	782 862,23	1 174 293,34	7 045 760,05	782 862,23	391 431,11	782 862,23	391 431,11	1 174 293,34	195 715,56
0,00%	3,18%	1,48%	29,25%	0,46%	0,21%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	385 990,41	179 643,34	3 550 383,48	55 835,09	25 489,93	0,00	0,00	0,00	0,00
0,25%	3,57%	3,57%	27,50%	1,01%	1,01%	0,76%	0,25%	0,50%	0,00%
498 128,63	7 113 276,78	7 113 276,78	54 794 148,88	2 012 439,65	2 012 439,65	1 514 311,02	498 128,63	996 257,25	0,00
0,06%	0,79%	0,79%	6,11%	0,22%	0,22%	0,17%	0,06%	0,11%	0,00%
1 749,40	24 981,47	24 981,47	192 434,34	7 067,59	7 067,59	5 318,18	1 749,40	3 498,81	0,00
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,06%	1,22%	1,44%	25,68%	0,11%	0,32%	0,83%	0,26%	1,03%	0,08%
50 897,28	1 107 015,79	1 310 604,90	23 336 401,78	101 794,56	286 297,19	750 734,84	235 399,91	935 237,48	76 345,92
0,08%	1,74%	2,06%	36,68%	0,16%	0,45%	1,18%	0,37%	1,47%	0,12%
63 459,98	1 380 254,54	1 634 094,45	29 096 400,26	126 919,96	356 962,38	936 034,69	293 502,40	1 166 077,11	95 189,97
809 950,84	10 794 381,22	11 436 894,28	118 015 528,80	3 086 919,07	3 079 687,85	3 989 260,96	1 420 211,45	4 275 363,99	367 251,44
0,00%	7,12%	7,44%	75,18%	2,03%	2,04%	2,48%	0,88%	2,61%	0,22%
0,00	9 099 932,55	9 508 918,28	96 086 085,57	2 594 503,24	2 607 284,43	3 169 639,43	1 124 710,76	3 335 789,88	281 177,69
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00%	11,25%	11,37%	65,16%	3,16%	2,49%	2,30%	1,02%	2,50%	0,75%
-809 950,84	91 119,47	92 091,41	527 763,97	25 594,45	20 167,78	18 628,87	8 261,50	20 248,77	6 074,63
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	19 985 433,24	21 037 903,98	214 629 378,33	5 707 016,76	5 707 140,06	7 177 529,26	2 553 183,72	7 631 402,64	654 503,76
-	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط
-	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00
-	10,57	11,13	113,56052	3,02	3,02	3,80	1,35	4,04	0,35

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

مصلحة التجهيز	مصلحة لقماش لخام	الإشعال	خياطة لفظن	غسالة حيمر	غسالة اومز	المنشفة	مثبت الحرارة	المغذف
500/510/520	501	502	503	504	505	506	507	508
0,50%	0,50%	0,50%	0,50%	1,00%	1,00%	1,00%	2,00%	2,00%
195 715,56	195 715,56	195 715,56	195 715,56	391 431,11	391 431,11	391 431,11	782 862,23	782 862,23
0,00%	1,60%	0,00%	0,00%	4,61%	3,80%	0,19%	0,00%	4,84%
0,00	194 209,01	0,00	0,00	559 564,71	461 246,40	23 062,32	0,00	587 482,26
0,25%	0,76%	0,00%	0,00%	0,50%	0,25%	0,25%	0,00%	0,50%
498 128,63	1 514 311,02	0,00	0,00	996 257,25	498 128,63	498 128,63	0,00	996 257,25
0,06%	0,17%	0,00%	0,00%	0,11%	0,06%	0,06%	0,00%	0,11%
1 749,40	5 318,18	0,00	0,00	3 498,81	1 749,40	1 749,40	0,00	3 498,81
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,18%	1,32%	0,25%	0,19%	3,09%	0,53%	0,34%	0,62%	3,13%
159 053,99	1 196 086,02	229 037,75	171 778,31	2 812 074,59	477 161,98	311 745,83	566 232,21	2 843 885,39
0,25%	1,88%	0,36%	0,27%	4,42%	0,75%	0,49%	0,89%	4,47%
198 312,43	1 491 309,50	285 569,90	214 177,43	3 506 163,83	594 937,30	388 692,37	705 992,26	3 545 826,31
1 052 960,01	4 596 949,30	710 323,21	581 671,30	8 268 990,30	2 424 654,82	1 614 809,66	2 055 086,70	8 759 812,24
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00%	7,04%	1,06%	0,84%	12,39%	3,95%	2,48%	2,99%	13,17%
0,00	3 712 705,35	559 015,29	442 993,25	6 534 150,46	2 083 123,03	1 307 884,84	1 576 845,03	6 945 501,34
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	5,12%	2,92%	1,12%	6,02%	4,12%	2,86%	2,51%	8,77%
-1 052 960,01	53 911,55	30 746,43	11 793,16	63 388,19	43 381,95	30 114,66	26 429,30	92 344,59
0,00	8 363 566,20	1 300 084,94	1 036 457,71	14 866 528,95	4 551 159,80	2 952 809,15	3 658 361,03	15 797 658,17
-	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط
-	1 890 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00
-	4,43	1,01	0,80	11,52	3,53	2,29	2,84	12,25

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الدرز	منحري آلي	القص	التلمس	تبخير القماش المستمر	تبخير القماش النهائي	تبخير ب KB	التغليف	قسم التجارة
509	521	522	523	524	525	526	527	140
1,00%	1,00%	3,00%	4,00%	2,00%	2,00%	2,00%	3,00%	5,00%
391 431,11	391 431,11	1 174 293,34	1 565 724,46	782 862,23	782 862,23	782 862,23	1 174 293,34	1 957 155,57
4,65%	0,00%	2,87%	1,64%	0,00%	0,90%	0,00%	1,20%	0,00%
564 419,94	0,00	348 362,41	199 064,24	0,00	109 242,57	0,00	145 656,76	0,00
4,86%	0,00%	0,50%	0,25%	0,00%	0,25%	0,00%	0,76%	2,56%
9 683 620,49	0,00	996 257,25	498 128,63	0,00	498 128,63	0,00	1 514 311,02	5 100 837,13
1,08%	0,00%	0,11%	0,06%	0,00%	0,06%	0,00%	0,17%	0,57%
34 008,39	0,00	3 498,81	1 749,40	0,00	1 749,40	0,00	5 318,18	17 913,88
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1,70%	0,15%	2,47%	0,65%	0,31%	0,41%	0,72%	0,60%	0,00%
1 546 004,81	139 967,51	2 245 842,37	591 680,85	279 935,03	375 367,42	655 302,45	547 145,73	0,00
2,43%	0,22%	3,53%	0,93%	0,44%	0,59%	1,03%	0,86%	0,00%
1 927 596,85	174 514,94	2 800 171,56	737 722,25	349 029,88	468 017,34	817 047,23	682 194,77	0,00
14 147 081,60	705 913,57	7 568 425,75	3 594 069,83	1 411 827,14	2 235 367,59	2 255 211,90	4 068 919,81	7 075 906,59
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
23,03%	1,07%	11,29%	5,52%	2,06%	3,41%	3,28%	6,42%	0,00%
12 145 398,32	564 289,02	5 954 040,25	2 911 098,51	1 086 388,21	1 798 341,65	1 729 783,17	3 385 734,14	0,00
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
31,59%	3,66%	5,93%	6,65%	1,82%	2,17%	3,48%	11,26%	0,00%
332 630,07	38 538,34	62 440,53	70 021,84	19 163,87	22 849,23	36 643,01	118 563,30	0,00
26 625 109,98	1 308 740,93	13 584 906,53	6 575 190,18	2 517 379,22	4 056 558,48	4 021 638,09	7 573 217,25	7 075 906,59
متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر من الخيط	متر مباع من القماش
1 890 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 290 000,00	1 890 000,00	1 890 000,00
14,09	1,01	10,53	5,10	1,95	3,14	3,12	4,01	3,74

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يوضح الجدول توزيع التكاليف الإجمالية التي تحملتها المؤسسة لممارسة نشاطها لسنة 2021، حيث أن التوزيع الأولي للتكاليف مُعد وفق طريقة التكاليف الكلية، وقد تم توزيع إجمالي التكاليف على الأقسام المساعدة والرئيسية.

وتجدر الإشارة أنه في السطر الأفقي الأول تم الجمع بين حساب 60 باستثناء (حساب المواد الأولية المستهلكة بقيمة 268 509 305,32 دج) وحساب 61 مما أعطي حساب 61 المبين في الجدول قيمة 39 143 111,40 دج لكن المؤسسة لم توضح في الجدول انا قيمة ذلك الحساب هي عبارة عن مجموع قيمة الحساب 60 وحساب 61.

أما بالنسبة للتوزيع الثانوي فقد تم توزيع إجمالي تكاليف التوزيع الأولي لكل من قسم الإدارة، التقنية، الصيانة، والنوعية والمخبر، بحيث تعني إشارة السالب التي تظهر في القيم الخاصة بقسم الإدارة، التقنية، الصيانة، والنوعية والمخبر المبينة في السطر الأفقي الخاص بـ (توزيع تكاليف النسيج) أن تلك القيم ستوزع على كل من مصلحة النسيج ومصلحة التجهيز، حيث يظهر الجدول في تقاطع السطر الأفقي الخاص بتوزيع تكاليف النسيج والسطرين العموديين الخاصين بمصلحة النسيج ومصلحة التجهيز أن القيمة السالبة لكل من مصلحة النسيج ومصلحة التجهيز سيتم توزيعها على الورشات التابعة لكل منهما. بالنسبة لطبيعة وحدة القياس المعتمدة فقد تم الاعتماد على (كلغ مادة مشتراة) كوحدة للقياس بالنسبة لقسم التموين، أما بالنسبة لمصلحة النسيج ومصلحة التجهيز والورشات التابعة لهما فقد تم الاعتماد على (متر من الخيط) كوحدة قياس، أما قسم التجارة فكانت وحدة قياسه (متر مباع من القماش)، وعبر عن وحدات القياس في كل من مصلحة النسيج ومصلحة التجهيز وقسم التجارة بالكميات المثلى المنتجة والمباعة.

وتجدر الإشارة أن المؤسسة قامت بتوزيع إجمالي التكاليف بدلا من توزيع التكاليف غير المباشرة، إضافة إلى أن طريقة التوزيع الثانوي لا تتطابق مع طريقة التكاليف الكلية (طريقة التوزيع المتبادل أو التنازلي) في التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة، كما أن الكميات المثلى المعتمدة كوحدة قياس لم تحققها المؤسسة خلال السنوات الأخيرة نهائيا، إضافة أن المؤسسة لا تأخذ بعين الاعتبار هذا الجدول عند تحديد تكلفة منتجاتها.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

المطلب الثاني: الطريقة المعتمدة لحساب سعر تكلفة منتجات مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة

حسب المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة محل الدراسة (TIFIB) فإن حساب مختلف التكاليف وتحديد سعر تكلفة المنتجات يتم وفق "طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)".

1. حساب تكلفة المنتج بالمؤسسة:

تقوم المؤسسة محل الدراسة بعملية الإنتاج حسب الطلب، ولإنتاج نوعين من القماش (HP280 و A15) قامت المؤسسة بـ:

شراء مادة أولية (الخيطة F1) بقيمة 274 058 372,88 دج وبوزن 158 461,90 كلغ، لإنتاج 232 584,20 متر من القماش نوع HP280 ، بحيث أن المتر الواحد من القماش يستلزم 0,455 كلغ من الخيط، وإنتاج 109 182,65 متر من القماش نوع A15 بحيث أن المتر الواحد من القماش يستلزم 0,347 كلغ من الخيط، هذا خلال سنة 2021.

أي أن:

$$\text{قيمة كلغ واحد من الخيط} = 274058372.88 \div 158461.90 = 1729.4906 \text{ دج/كلغ}$$

مع الإشارة أن:

- المؤسسة تقوم باستيراد المادة الأولية الأساسية (الخيطة F1) التي يتم الاعتماد عليها لإنتاج القماش HP280 و A15 من تركيا.

- يتم أخذ سعر المادة الأولية من الفاتورة (المرسلة من طرف المورد) التي تحتوي على الكميات المشتراة والسعر بالعملة الصعبة (الدولار)، ويتم الحصول على السعر بالدينار من خلال معرفة سعر الصرف في تاريخ الشراء.

- مصاريف الشراء المباشرة تتكون من: مصاريف النقل، مصاريف كراء الحاويات، مصاريف الجمارك، غرامات التأخير في الميناء.

كما يمر المنتجين HP280 و A15 في نفس خطوط الإنتاج ويوضح ذلك في الجدول الآتي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (18): دورة إنتاج للقماش نوع HP280 و A15

دورة التجهيز 500				دورة النسيج 400				
X	القص	522	X	الدرز	509	X	التسدية	401
X	التملس	523		منحري آلي	521	X	التدخيل	402
	تبخير القماش المستمر	524	X	مصلحة القماش الخام	501	X	مخزن الخيط المنسوج	403
	تبخير القماش النهائي	525		الإشعال	502	X	القياس	404
X	تبخير بـ KB	526		خياطة القطن	503		التدوير	405
X	التغليف	527	X	غسالة حيمر	504		فتل القماش	406
				غسالة اوماز	505		التجميع	409
			X	المنشفة	506			
			X	مثبت الحرارة	507			
			X	المقذف	508			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية.

يبين الجدول الأنشطة التي تمر بها عملية إنتاج القماش نوع (HP280 و A15) في مرحلتي النسيج والتجهيز.

وحسب المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية فإن المنتجين نوع HP280 و A15 يحملان بتكاليف إنتاج غير مباشرة تم تحديدها سنة 2012 ويتم العمل بها في حساب سعر التكلفة ولم تتغير لحد الآن، ويمكن توضيحها في الجدول التالي:

**الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف**

الجدول رقم (19): قيمة تكاليف الإنتاج غير المباشرة للقماش نوع HP280 وA15 الوحدة: دج/ للمتر

قسم التجهيز			قسم النسيج		
القماش A15	القماش HP280	رمز الورشة	القماش A15	القماش HP280	رمز الورشة
9.18	9.18	509	6.88	6.88	401
2.81	2.81	501	7.19	7.19	402
4.96	4.96	504	5.00	5.25	403
0.96	0.96	506	1.96	1.96	404
1.19	1.19	507			
5.25	5.25	508			
4.50	4.50	522			
2.20	2.20	523			
1.31	1.31	526			
2.56	2.56	527			
34.93	34.93	المجموع	21.03	21.28	المجموع

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية.

يعبر الجدول عن قيمة تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي يتم تحميلها للمتر الواحد من القماش المنتج للنوعين (HP280 وA15) خلال مرحلتي النسيج والتجهيز حيث يحمل كل منهما بتكاليف غير مباشرة في مرحلة النسيج بقيمة 21.08 دج و21.03 دج للمتر الواحد على التوالي، أما في مرحلة التجهيز بـ 34.93 دج للمتر الواحد لكلاهما.

1.1 طريقة حساب سعر تكلفة القماش HP280 وA15 المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية:

تبين الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة التحليلية طريقة حساب سعر تكلفة القماش HP280 وA15، والتي تتم كما يلي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (20): تحديد سعر التكلفة وفق الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة محل الدراسة الوحدة: كلغ/دج

البيان	القماش HP280 المبلغ (دج)	القماش A15 المبلغ (دج)
قيمة كلغ/ الواحد من الخيط	1729.4906	1729.4906
وزن المتر الواحد من القماش ب كلغ	0.455	0.347
قيمة الكمية المستعملة للمتر الواحد	786.92	600.13
المصاريف غير المباشر: خط النسيج	21.28	21.03
خط التجهيز	34.93	34.93
سعر التكلفة للمتر الواحد	843.13	656.09

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة التحليلية

يبين الجدول أن سعر تكلفة القماش نوع HP280 و A15 وفق الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة قدرت على الترتيب بـ 843.13 دج و 656.09 دج للمتر الواحد.

المطلب الثالث: سلبيات الطريقة المعتمدة لحساب سعر تكلفة منتجات مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

إن الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة محل الدراسة في تحديد سعر تكلفة منتجاتها غير مبنية على أسس علمية صحيحة ولا تتطابق مع طريقة التكاليف الكلية لأنها:

■ تعتمد في حساب سعر تكلفة منتجاتها على تكلفة شراء المادة الأولية (الخيط) مع إهمال باقي التكاليف المرتبطة بالمنتج و تحمل المؤسسة منتجاتها بتكاليف غير مباشرة قيمتها ثابتة منذ سنة 2012 (تكاليف الإنتاج غير المباشرة الموضحة في الجدول رقم (19))؛

- تهمل المؤسسة التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالمنتج التي تحملتها خلال سنة الإنتاج؛
- كما لا تأخذ في الحسبان جدول توزيع التكاليف غير المباشرة واستخدام معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة لتحديد قيمة التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالمنتج؛
- إضافة أن جدول توزيع التكاليف غير المباشرة لا يتطابق مع طريقة التكاليف الكلية؛

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

- عدم الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، بحيث أن جدول توزيع التكاليف غير المباشرة يحتوي على إجمالي التكاليف؛
- وجود أخطاء في حساب بعض قيم جدول توزيع التكاليف غير المباشرة (الجزء الخاص بالتوزيع الأولي)؛

مما سبق يمكن القول أن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في تحديد سعر تكلفة منتجاتها، لا تعطي المنتجات نصيبها الحقيقي من التكاليف، بحيث أن اعتمادها على تكلفة الكيلوغرام الواحد من المادة الأولية مضاف إليه التكاليف غير المباشرة الموضحة في الجدول رقم (19)، مع إهمال التكاليف (المباشرة وغير المباشرة) التي تحملتها خلال السنة المالية لإنتاج متر واحد من المنتج في شكله النهائي يؤدي إلى إظهار سعر تكلفة المنتج بقيمة أقل من قيمته الفعلية.

كما يتضح أن المؤسسة لا تطبق أي أسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف إضافة إلى أنها لا تطبق طريقة التكاليف الكلية بالشكل الصحيح، حيث أن طريقة حساب سعر التكلفة المعتمدة من طرف المؤسسة تتنافى مع طريقة التكاليف الكلية التي تقوم على أن التكاليف المباشرة تحمل مباشرة على المنتج، أما التكاليف غير المباشرة فيتم تحميلها في جدول توزيع التكاليف غير المباشرة لتوزيعها على أقسام المؤسسة من خلال مفاتيح التوزيع التي تراها ملائمة للحصول على معدل تحميل التكاليف غير المباشرة.

المبحث الثاني: المساهمة في تحديد سعر تكلفة المنتجات وفق طريقة التكاليف الكلية في مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

يتضمن هذا المبحث محاولة لتطبيق طريقة التكاليف الكلية بالشكل الصحيح من أجل تحديد سعر التكلفة بصورة أدق وذلك بالاعتماد على المعلومات السابقة المرتبطة بالتكاليف.

المطلب الأول: تصنيف تكاليف مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

من أجل وصول المؤسسة إلى المنتج النهائي تتحمل مجموعة من التكاليف وهي نوعين تكاليف تحمل مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

1. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج:

حسب المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية فإن:

1.1. التكاليف المباشرة: تشمل التكاليف المباشرة للمنتج العناصر التالية: المادة الأولية (الخيوط f1)، التموينات الأخرى (مواد التغليف)، أجور المستخدمين المباشرين (عمال الورشات)، المشتريات غير المخزنة المرتبطة بالإنتاج (ماء وكهرباء وغاز)، إهلاك الآلات الإنتاجية والمباني (الورشات) التي لها علاقة مباشرة بالمنتج، وتوضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (21): التكاليف المباشرة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021

المبالغ (دج)	إسم الحساب	الرقم	طبيعة التكاليف
267 994 645,88	المواد الأولية المستهلكة	601	التكاليف المباشرة
847 315,44	التموينات الأخرى (مواد التغليف)	602	
16 292 844,60	المشتريات غير المخزنة (ماء وكهرباء وغاز)	607	
285 134 805,92	مجموع المشتريات المستهلكة	60	
94 744 064,71	أعباء المستخدمين	63	
27 028 595,44	مخصصات الإهلاك والمؤونات وخ.ف للأصول غير الجارية (الورشات الإنتاجية)	6813	
21 739 043,87	مخصصات الإهلاك والمؤونات وخ.ف للأصول غير الجارية (الآلات الإنتاجية)	6815	
48 767 639,31	مجموع مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68	
428 646 509,94	مجموع التكاليف المباشرة		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية.

2.1. التكاليف غير المباشرة: تشمل العناصر التالية: المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية، إضافة إلى خدمات خارجية أخرى، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم، الأعباء العملياتية الأخرى، كذلك الأعباء المالية ومخصصات الإهلاكات والمؤونات، التي لها علاقة غير مباشرة بالمنتج، وتوضح في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (22): التكاليف غير المباشرة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021

المبالغ (دج)	إسم الحساب	الرقم	طبيعة التكاليف
11 788 127,17	المشتريات المستهلكة	60	التكاليف غير المباشرة
10 729 483,63	الخدمات الخارجية	61	
12 138 063,18	الخدمات الخارجية الأخرى	62	
104 507 385,78	أعباء المستخدمين	63	
3 149 240,27	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64	
10 306 863,26	الأعباء العملياتية الأخرى	65	
90 887 995,70	الأعباء المالية	66	
30 557 334,14	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68	
274 064 493,13	مجموع التكاليف غير المباشرة		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات والوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية.

المطلب الثاني: المساهمة في تحميل التكاليف لمنتجات مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

1. تحميل التكاليف المباشرة للمنتجات: تحمل التكاليف المباشرة الموضحة في الجدول رقم (21) على المنتج مباشرة عند حساب تكلفة الإنتاج.

2. تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات: بالنسبة للتكاليف غير المباشرة فإن طريقة التكاليف الكلية تعتمد على تحديد معدلات تحميل التكاليف من أجل تحديد قيمة التكلفة غير المباشرة التي يتحملها المنتج في كل من مرحلة تحديد تكاليف الشراء والإنتاج والتوزيع غير المباشرة بالاعتماد على جدول توزيع التكاليف غير المباشرة.

يتم إعداد هذا الجدول بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة المالية والتي تخص أعباء التسيير لسنة 2021، ويتضمن جدول توزيع التكاليف غير المباشرة ما يلي:

1.2 تحديد الأقسام المتجانسة: يتكون جدول توزيع الأعباء غير المباشرة للمؤسسة محل الدراسة من الأقسام التالية:

1.1.2 الأقسام المساعدة والأقسام الرئيسية: وتتمثل في:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

- 1.1.1.2. الأقسام المساعدة: وهي الأقسام الثانوية التي تقوم بتقديم خدمات للأقسام الرئيسية من أجل مساعدتها على القيام بمهامها، مكونة من ثلاث أقسام:
- قسم الإدارة العامة: يقوم بمختلف النشاطات التي تساهم في التنسيق بين مختلف الأقسام ومتابعة وتيرة العمل.
 - قسم التقنية: يقوم بنشاطات البرمجة في المؤسسة.
 - قسم الصيانة: يضم نشاط الصيانة بكافة أنواعها (كهربائية وميكانيكية) في المؤسسة.
- 2.1.1.2. الأقسام الرئيسية: وتتمثل في:
- قسم التموين: يشمل كافة عمليات شراء المواد الأولية للقيام بالعملية الإنتاجية إضافة إلى المواد الأخرى التي تحتاجها المؤسسة بصفة مستمرة.
 - قسم النوعية والمخبر: يقوم بفحص ومراقبة نوعية كل متر منتج من القماش والتأكد من مدى مطابقته للمواصفات المطلوبة.
 - قسم النسيج: يقوم بعملية إنتاج القماش (HP280 وA15) إضافة إلى أنواع أخرى من الأقمشة.
 - قسم التجهيز: يقوم بالتجهيز النهائي للأقمشة (معالجة المنتوجات).
 - قسم التجارة: يقوم بنشاط بيع منتجات المؤسسة حسب الطلب والتعامل مع الزبائن.
- 2.2. التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة: في التوزيع الأولي تم الاعتماد على نسب جدول التوزيع الأولي للمؤسسة محل الدراسة، والموضحة في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (23): التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة لسنة 2021 للمؤسسة محل الدراسة الوحدة: دج

رقم وإسم الحساب	المبلغ الإجمالي	الإدارة	التقنية	الصيانة	التموين	النوعية والمخبر	النسيج	التجهيز	التجارة
ح/ 60 المشتريات المستهلكة و ح/ 61 الخدمات الخارجية	100%	10,00%	3,00%	20,00%	1,00%	1,00%	33,00%	27,00%	5,00%
	22 517 610,80	2 251 761,08	675 528,32	4 503 522,16	225 176,11	225 176,11	7 430 811,56	6 079 754,92	1 125 880,54
ح/ 62 الخدمات الخارجية الأخرى	100%	11,27%	3,34%	18,10%	5,67%	0,74%	34,58%	26,30%	0,00%
	12 138 063,18	1 367 959,72	405 411,31	2 196 989,44	688 228,18	89 821,67	4 197 342,25	3 192 310,62	0,00
ح/ 63 أعباء المستخدمين	100%	24,70%	4,08%	16,53%	4,08%	0,50%	38,42%	9,13%	2,56%
	104 507 385,78	25 813 324,29	4 263 901,34	17 275 070,87	4 263 901,34	522 536,93	40 151 737,62	9 541 524,32	2 675 389,08
ح/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	100%	83,26834%	0,906576%	3,672966%	0,906576%	0,1111%	8,536924%	2,028687%	0,56883%
	3 149 240,27	2 622 320,10	28 550,24	115 670,52	28 550,26	3 498,81	268 848,25	63 888,23	17 913,82
ح/ 65 الأعباء التشغيلية الأخرى	100%	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	10 306 863,26	10 306 863,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ح/ 66 الأعباء المالية	100%	25,916%	0,931%	13,048%	10,559%	1,862%	31,017%	16,667%	0,00%
	90 887 995,70	23 554 532,97	846 167,24	11 859 065,68	9 596 863,47	1 692 334,48	28 190 729,63	15 148 302,24	0,00
ح/ 68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	100%	3,68%	1,33%	18,64%	5,57%	2,66%	44,31%	23,81%	0,00%
	30 557 334,14	1 124 509,90	406 412,54	5 695 887,08	1 702 043,51	812 825,09	13 539 954,76	7 275 701,26	0,00
مجموع التوزيع الأولي	274 064 493,13	67 041 271,32	6 625 971,00	41 646 205,75	16 504 762,87	3 346 193,09	93 779 424,07	41 301 481,59	3 819 183,44

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (17) و(22).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

1. التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة:

بعد إتمام التوزيع الأولي تأتي الخطوة الثانية وهي التوزيع الثانوي، وتعد عملية تحديد نصيب ما تحتاجه الأقسام الرئيسية من الأقسام المساعدة عملية صعبة، ولإجرائها تم الاعتماد على مساعدة كل من محاسب مصلحة المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية، وحددت هذه المفاتيح كما يلي:

■ **قسم الإدارة العامة:** يقدم مساعدات وخدمات لباقي الأقسام، وتم استخراج النسب بالاعتماد على عدد العمال وتكاليفهم (الأجور) في هذا القسم؛

■ **قسم التقنية:** يخدم الأقسام الأخرى بتقديم الخدمات المتعلقة بالبرمجة، وتم الاعتماد على عدد العمال في هذا القسم إضافة إلى تقدير قيمة الخدمات المقدمة من طرفه إلى الأقسام الأخرى؛

■ **قسم الصيانة:** يخدم الأقسام الأخرى بتقديم خدمات الصيانة والإصلاحات، وتم استخراج النسب بالاعتماد على عدد عمال الصيانة وعدد التدخلات في كل قسم.

كما حددت طبيعة وحدات العمل بالاعتماد على طبيعة نشاط كل قسم وفق مايلي:

■ **قسم التموين:** كيلوغرام مادة أولية مشتراة والوزن يعتبر العامل المشترك لكل المواد الأولية المشتركة.

■ **قسم النوعية والمخبر:** متر منتج من القماش نوع (HP280 و A15).

■ **قسم النسيج:** متر منتج من القماش نوع (HP280 و A15).

■ **قسم التجهيز:** متر منتج من القماش نوع (HP280 و A15).

■ **قسم التجارة:** متر مباع من القماش المنتج نوع (HP280 و A15).

وبعد تحديد نسب التوزيع الثانوي يصبح لدينا الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (24): نسب التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة لسنة 2021 للمؤسسة محل الدراسة

الأقسام	الإدارة	التقنية	الصيانة	التموين	النوعية والمخبر	النسيج	التجهيز	التجارة
الإدارة العامة	100,00%	4,08%	16,53%	4,08%	8,02%	38,42%	26,13%	2,74%
التقنية	4,08%	100,00%	7,60%	3,00%	5,01%	44,31%	23,81%	12,19%
الصيانة	11,27%	12,39%	100,00%	2,60%	5,67%	34,58%	26,30%	7,19%
مجموع التوزيع الثانوي	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
طبيعة وحدة القياس				كلغ مادة مشتراة	متر منتج	متر منتج	متر منتج	متر مباع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

يتبين من الجدول أن الأقسام المساعدة تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، كما تقوم بتبادل الخدمات فيما بينها، أي هناك علاقة تبادلية بينهم وهذا ما يطلق عليه بالتوزيع التبادلي، الذي من خلاله نتحصل على ثلاث معادلات من الدرجة الأولى وانطلاقاً من هذه المعادلات يمكن حساب قيمة الخدمات المتبادلة بين الأقسام، وكانت المعادلات كالتالي:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{الإدارة : } X = 67\,041\,271.32 + 0.0408 Y + 0.1127 Z \quad \dots\dots\dots (1) \\ \text{التقنية : } Y = 6\,625\,971.00 + 0.0408 X + 0.1239 Z \quad \dots\dots\dots (2) \\ \text{الصيانة : } Z = 41\,646\,205.75 + 0.1653 X + 0.076 Y \quad \dots\dots\dots (3) \end{array} \right.$$

نقوم بتعويض المعادلة رقم (1) في المعادلة رقم (2) نجد:

$$Y = 6\,625\,971.00 + 0.0408 (67\,041\,271.32 + 0.0408 Y + 0.1127 Z) + 0.1239Z$$

$$Y = 6\,625\,971.00 + 2\,735\,283.87 + 0.00166464 Y + 0.00459816 Z + 0.1239Z$$

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

$$Y = 9\,361\,254.87 + 0.00166464 Y + 0.12849816 Z$$

$$0.99833536Y = 9\,361\,254.87 + 0.12849816 Z$$

ومنه نجد:

$$Y = 9\,376\,863.97 + 0.12871241 Z \quad \dots\dots\dots (4)$$

بتعويض المعادلة رقم (4) في المعادلة رقم (1) نجد:

$$X = 67\,041\,271.32 + 0.0408 (9\,376\,863.97 + 0.12871241 Z) + 0.1127 Z$$

$$X = 67\,041\,271.32 + 382\,576.05 + 0.00525146 Z + 0.1127 Z$$

وبالتالي نحصل على:

$$X = 67\,423\,847.37 + 0.11795146 Z \quad \dots\dots\dots (5)$$

بتعويض المعادلتين رقم (4) و(5) في المعادلة رقم (3) نجد:

$$Z = 41\,646\,205.75 + 0.1653 (67\,423\,847.37 + 0.11795146 Z) + 0.076 (9\,376\,863.97 + 0.12871241 Z)$$

$$Z = 41\,646\,205.75 + 11\,145\,161.97 + 0.01949737 Z + 712\,641.66 + 0.00978214 Z$$

$$Z = 53\,504\,009.38 + 0.02927951 Z$$

$$0.97072049 Z = 53\,504\,009.38$$

وبالتالي نحصل على:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

$$Z = 55\ 117\ 832.51$$

وبتعويض قيمة Z في المعادلتين رقم (4) و(5) نجد:

$$Y = 9\ 376\ 863.97 + 0.12871241 (55\ 117\ 832.51)$$

$$Y = 16\ 471\ 213.02$$

أما بالتعويض في المعادلة رقم (5) نجد:

$$X = 67\ 423\ 847.37 + 0.11795146 (55\ 117\ 832.51)$$

$$X = 73\ 925\ 076.19$$

ومنه ينتج لنا:

(1)	الإدارة: X = 73 925 076.19 دج
(2)	التقنية: Y = 16 471 213.02 دج
(3)	الصيانة: Z = 55 117 832.51 دج

وبتعويض قيمة كل من قسم الإدارة والتقنية والصيانة في الجدول الذي يحتوي نسب التوزيع الثانوي،
نتحصل على الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (25): توزيع التكاليف غير المباشرة لسنة 2021 للمؤسسة محل الدراسة الوحدة: دج

رقم وإسم الحساب	المبلغ الإجمالي	الإدارة	التقنية	الصيانة	التموين	النوعية والمخبر	النسيج	التجهيز	التجارة
ح/ 60 المشتريات المستهلكة وح/ 61 الخدمات الخارجية	100%	10,00%	3,00%	20,00%	1,00%	1,00%	33,00%	27,00%	5,00%
	22 517 610,80	2 251 761,08	675 528,32	4 503 522,16	225 176,11	225 176,11	7 430 811,56	6 079 754,92	1 125 880,54
ح/ 62 الخدمات الخارجية الأخرى	100%	11,27%	3,34%	18,10%	5,67%	0,74%	34,58%	26,30%	0,00%
	12 138 063,18	1 367 959,72	405 411,31	2 196 989,44	688 228,18	89 821,67	4 197 342,25	3 192 310,62	0,00
ح/ 63 أعباء المستخدمين	100%	24,70%	4,08%	16,53%	4,08%	0,50%	38,42%	9,13%	2,56%
	104 507 385,78	25 813 324,29	4 263 901,34	17 275 070,87	4 263 901,34	522 536,93	40 151 737,62	9 541 524,32	2 675 389,08
ح/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	100%	83,26834%	0,906576%	3,672966%	0,906576%	0,1111%	8,536924%	2,028687%	0,56883%
	3 149 240,27	2 622 320,10	28 550,24	115 670,52	28 550,26	3 498,81	268 848,25	63 888,23	17 913,82
ح/ 65 الأعباء العملياتية الأخرى	100%	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	10 306 863,26	10 306 863,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ح/ 66 الأعباء المالية	100%	25,916%	0,931%	13,048%	10,559%	1,862%	31,017%	16,667%	0,00%
	90 887 995,70	23 554 532,97	846 167,24	11 859 065,68	9 596 863,47	1 692 334,48	28 190 729,63	15 148 302,24	0,00
ح/ 68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	100%	3,68%	1,33%	18,64%	5,57%	2,66%	44,31%	23,81%	0,00%
	30 557 334,14	1 124 509,90	406 412,54	5 695 887,08	1 702 043,51	812 825,09	13 539 954,76	7 275 701,26	0,00
مجموع التوزيع الأولي	274 064 493,13	67 041 271,32	6 625 971,00	41 646 205,75	16 504 762,87	3 346 193,09	93 779 424,07	41 301 481,59	3 819 183,44
التوزيع الثانوي									
الإدارة العامة	-100,00%		4,08%	16,53%	4,08%	8,02%	38,42%	26,13%	2,74%
	73 925 076,19	3 016 143,11	3 016 143,11	12 219 815,09	3 016 143,11	5 928 791,11	28 402 014,27	19 316 622,41	2 025 547,09
التقنية	4,08%		-100,00%	7,60%	3,00%	5,01%	44,31%	23,81%	12,19%
	672 025,49	16 471 213,02	1 251 812,19	494 136,39	825 207,77	7 298 394,49	3 921 795,82	2 007 840,87	3 921 795,82
الصيانة	11,27%		12,39%	-100,00%	2,60%	5,67%	34,58%	26,30%	7,19%
	6 211 779,72	6 829 099,45	55 117 832,51	1 433 063,65	3 125 181,10	14 495 989,95	19 059 746,48	3 962 972,16	3 962 972,16
مجموع التوزيع الثانوي	0,00	0,00	0,00	0,00	21 448 106,02	13 225 373,08	148 539 579,31	79 035 889,77	11 815 543,55
طبيعة وحدة القياس				كغ مادة مشتراة	متر منتج	متر منتج	متر منتج	متر منتج	متر مباع
عدد الواحدات				158 461,90	341 766,85	341 766,85	341 766,85	341 766,85	341 766,85
تكلفة الوحدة				135,35	38,70	434,62	231,26	34,57	34,57

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (23) و(24).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

المطلب الثالث: تحديد سعر تكلفة المنتجات وفق طريقة التكاليف الكلية في مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

يتم تحديد سعر تكلفة المنتجات وفق طريقة التكاليف الكلية وفق الخطوات التالية:

1. حساب تكلفة شراء المادة الأولية (الخيط):

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن شراء المواد الأولية} + \text{تكاليف الشراء المباشرة وغير المباشرة}$$

تتمثل المادة الأولية المشتراة من طرف المؤسسة محل الدراسة في مادة الخيط (F1) بقيمة 274 058 372,88 دج وبوزن 158 461,90 كلغ لسنة 2021، وتمثل تكلفة الشراء غير المباشرة للكيلوغرام الواحد 135,35 دج المستخرجة من جدول توزيع التكاليف غير المباشرة، ويتم حساب تكلفة الشراء على النحو التالي:

الجدول رقم (26): حساب تكلفة شراء المادة الأولية

المبلغ (دج)	البيان
274 058 372,88	سعر الشراء + مصاريف الشراء المباشرة: مصاريف الشراء غير المباشرة:
21 447 818,17	158 461,90 كلغ × 135,35 دج/كلغ
295 506 191,05	تكلفة شراء المادة الأولية
158 461,90	عدد الوحدات المشتراة (كلغ)
1 864,84	تكلفة الشراء للوحدة (كلغ)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية ومعطيات الجدول رقم (25).

يبين الجدول أن تكلفة شراء الكيلوغرام الواحد من المادة الأولية (الخيط) تبلغ 1 864,84 دج.

2. حساب تكلفة الإنتاج للقماش نوع HP280 و A15:

ت حسب تكلفة الإنتاج وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية} + (\text{تكاليف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة})$$

حيث أن:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

- المادة الأولية المباشرة: تتمثل في مادة الخيط (F1) وتكلفة استهلاك المادة الأولية لكل منتج (القماش) تحسب عن طريق تكلفة شراء الكيلوغرام الواحد من الخيط في كمية الخيط المستعملة للإنتاج.
- مصاريف الإنتاج المباشرة: تتمثل في كل من الأغلفة، الماء والكهرباء والغاز، المستعملة في العملية الإنتاجية وتوزع حسب الكمية المنتجة.
- اليد العاملة (الأجور): وتضم مجموع أجور العمال في الورشات الإنتاجية الـ 14 المبينة في الجدول رقم (18) التي تتم فيهم عملية إنتاج القماشين وقدرت بـ 285 134 805,92 دج وتقسم حسب الكمية المنتجة لكل من القماش HP280 وA15.
- إهلاك المباني (الورشات الإنتاجية) والآلات الإنتاجية: يمر كل من القماش HP280 وA15 بنفس الورشات المخصصة للعملية الإنتاجية والتي تقدر مساحتها بـ 70084 م²، وتقدر قيمة إهلاك المتر المربع الواحد بـ: 385,66 دج ومنه تقدر قيمة إهلاك الورشات الإنتاجية بـ: 27 028 595,44 دج.
- كما يمر المنتجين بنفس الآلات الإنتاجية التي قدرت قيمة إهلاكها بـ: 21 739 043,87 دج، وتقسم قيمة إهلاك كل من المباني والآلات الإنتاجية بالتساوي بين المنتجين.
- التكاليف غير المباشرة: ممثلة في معدلات تحميل التكاليف المستخرجة من جدول توزيع التكاليف غير المباشرة.
- يتم استعمال المادة الأولية (الخيط F1) لإنتاج قماش من نوع HP280 حيث أن كل متر واحد من قماش HP280 يحمل 0.455 كلغ من الخيط F1.
- لإنتاج 232 584,20 متر من قماش نوع HP280 يجب استعمال 105 825,81 كلغ من الخيط F1 أي:
- $$232\ 584,20 \text{ متر} \times 0.455 \text{ كلغ} = 105\ 825,81 \text{ كلغ}$$
- كما يتم استعمال نفس المادة الأولية (الخيط F1) لإنتاج قماش من نوع A15 حيث أن كل متر واحد من قماش A15 يحمل 0.347 كلغ من الخيط F1.
- ولإنتاج 109 182,65 متر من قماش A15 يجب استعمال 37 883,38 كلغ من الخيط F1 أي:
- $$109\ 182,65 \text{ متر} \times 0.347 \text{ كلغ} = 37\ 883,38 \text{ كلغ}$$
- ويتضح كيفية حساب تكلفة الإنتاج في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (27): حساب تكلفة إنتاج القماش نوع HP280 و A15 الوحدة: دج/متر

القماش A15	القماش HP280	البيان
المبلغ	المبلغ	
70 646 442,36	197 348 203,52	مادة أولية مستهلكة (الخيطة) مباشرة: القماش HP280: $1\ 864,84 \times 105\ 825,81$ القماش A15: $1\ 864,84 \times 37\ 883,38$
91 090 676,93	194 044 128,99	تكاليف الإنتاج المباشرة: اليد العاملة:
270 687,88	576 627,56	أغلقة التعبئة:
5 204 998,52	11 087 846,08	إستهلاك الكهرباء والغاز والماء:
13 514 297,72	13 514 297,72	إهلاك المباني (ورشات الإنتاج):
10 869 521,94	10 869 521,94	إهلاك الآلات الإنتاجية:
4 225 368,56	9 001 008,54	تكاليف الإنتاج غير المباشرة: قسم المراقبة والنوعية: القماش HP280: $38,70 \times 232\ 584,20$ القماش A15: $38,70 \times 109\ 182,65$
47 452 963,34	101 085 745,00	قسم النسيج: القماش HP280: $434,62 \times 232\ 584,20$ القماش A15: $434,62 \times 109\ 182,65$
25 249 579,64	53 787 422,09	قسم التجهيز: القماش HP280: $231,26 \times 232\ 584,20$ القماش A15: $231,26 \times 109\ 182,65$
268 524 536,89	591 314 801,44	تكلفة الإنتاج
109 182,65	232 584,20	عدد الوحدات المنتجة (متر)
2 459,41	2 542,37	تكلفة إنتاج المتر الواحد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة التحليلية ومعطيات الجدول رقم (25) و(26).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أن تكلفة إنتاج القماش نوع HP280 وA15 بلغت على الترتيب 2 542,37 دج و2 459,41 دج للمتر الواحد.

3. حساب سعر التكلفة للقماش نوع HP280 وA15:

يتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة إنتاج الوحدات المباعة} + \text{تكاليف التوزيع غير المباشرة}$$

ويتم توضيح كيفية حساب سعر التكلفة في الجدول التالي:

الجدول رقم (28): حساب سعر التكلفة للقماش نوع HP280 وA15

القماش A15	القماش HP280	البيان
المبلغ (دج)	المبلغ (دج)	
268 524 536,89	591 314 801,44	تكلفة إنتاج الوحدات المباعة:
		تكاليف التوزيع غير المباشرة:
	8 040 435,79	القماش HP280: $34,57 \times 232 584.20$
3 774 444,21		القماش A15: $34,57 \times 109 182.65$
272 298 981,10	599 355 237,23	سعر التكلفة
109 182.65	232 584.20	عدد الوحدات المباعة (متر)
2 493,98	2 576,94	سعر التكلفة للمتر الواحد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (25) و(27).

يبين الجدول أن سعر تكلفة القماش نوع HP280 وA15 وفق طريقة التكاليف الكلية للمؤسسة قدرت على الترتيب بـ 2 576,94 دج و2 493,98 دج للمتر الواحد.

المبحث الرابع: محاولة تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يعرض هذا المبحث محاولة لإبراز مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، ومن بين هذه الأساليب: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، وذلك نتيجة لتوفر المعلومات اللازمة التي تسمح بإمكانية تطبيقهم، أما بالنسبة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة وأسلوب

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الإنتاج في الوقت المحدد لم تتوفر المعلومات اللازمة لتطبيقهم خاصة أن أسلوب إدارة الشاملة يرتبط تطبيقه بالمؤسسات الحاصلة على شهادة الإيزو وهذا ما لم يتوفر بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: استخدام التكامل بين أسلوبي (التكلفة والإدارة) لتحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

يتضمن هذا المطلب محاولة لتطبيق أسلوب التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة، بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

أولاً: استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) لتحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

يهدف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) إلى تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم تحمل إلى المنتج، ولتطبيقه يتم اعتماد المراحل التي سبق تحديدها في الجانب النظري:

المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة:

في هذه المرحلة يتم اختيار وتحديد الأنشطة الأساسية للمؤسسة محل الدراسة، ونظراً لاعتماد المؤسسة على التنظيم الهيكلي حسب الأقسام والمراكز، المتمثلة في (التموين، الإنتاج، المبيعات، الإدارة، التقنية، الصيانة) والتي تم تصنيفها إلى مراكز رئيسية ومراكز ثانوية، وتم تحديد الأنشطة التي يقوم بها كل مركز وتكلفته في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (29): تحديد وتحليل الأنشطة للقماش نوع HP280 و A15 لسنة 2021

التكلفة (دج)	الأنشطة	مركز النشاط	
16 504 762,87	- ارسال الطلبات - شراء الخيط - التخزين	التمويل	المراكز الرئيسية
138 427 098,75	- نشاط التحضير - نشاط النسيج - نشاط مراقبة نوعية المنسوج - نشاط تصليح المنسوج - نشاط التجهيز الرطب - نشاط التجهيز الجاف - نشاط مراقبة نوعية القماش - نشاط التغليف - التخزين النهائي	الإنتاج	
3 819 183,44	- بيع المنتج	المبيعات	
67 041 271,32	- نشاط الإدارة العامة	الإدارة	المراكز الثانوية
6 625 971,00	- نشاط البرمجة	التقنية	
41 646 205,75	- نشاط الصيانة دورية (كهربائية، ميكانيكية)	الصيانة	
274 064 493,13		المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة المحاسبة التحليلية.

المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة:

في هذه المرحلة يتم تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط، أي العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات ثم حساب عدد كل مسبب.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (30): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2021

مركز النشاط	الأنشطة	مسبب التكلفة	عدد المسببات	التكلفة (دج)
التموين	- ارسال الطلبيات	عدد الطلبيات	07	330 095,25
	- شراء الخيط	عدد الطلبيات	07	15 679 524,73
	- التخزين الأولي	عدد ساعات التخزين	96	495 142,89
الإنتاج	- نشاط التحضير	كلغ خيط مستعمل	143 712,19	7 502 353,93
	- نشاط النسيج	متر منتج	341 766,85	76 899 127,74
	- نشاط المراقبة الأولية للمنسوج	متر منتج	341 766,85	2 175 025,51
	- نشاط تصليح المنسوج	متر منتج	341 766,85	9 377 942,40
	- نشاط التجهيز الرطب	متر منتج	341 766,85	21 239 377,69
	- نشاط التجهيز الجاف	متر منتج	341 766,85	17 377 672,66
	- نشاط المراقبة النهائية للقماش	متر منتج	341 766,85	1 171 167,58
	- نشاط التغليف	متر منتج	341 766,85	2 430 698,18
	- التخزين النهائي	عدد ساعات التخزين	168	253 733,06
	المبيعات	- بيع المنتج	عدد الطلبيات	90
الإدارة	- نشاط الإدارة العامة	عدد ساعات العمل	1 760	67 041 271,32
التقنية	- نشاط البرمجة	عدد ساعات العمل	1 760	6 625 971,00
الصيانة	- نشاط الصيانة الدورية (كهربائية، ميكانيكية)	عدد عمليات الصيانة	26	41 646 205,75
المجموع				274 064 493,13

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (29).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أنه تم تحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط، حيث أن كل مسبب للتكلفة يوافق نشاط من نشاطات المؤسسة محل الدراسة، بعد ذلك تم تحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط. ومن خلال البيانات الظاهرة في الجدول يلاحظ أن هناك أنشطة تشترك في المسببات، مثل عدد الطلبيات، متر منتج.

المرحلة الثالثة: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة: في هذه المرحلة تجميع الأنشطة التي لها مسببات مشتركة فيما يسمى بمصفوفة الارتباط بين الأنشطة التي لها مسبب تكلفة مشترك، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (31): مصفوفة الارتباط بين أنشطة ومسببات التكلفة

عدد عمليات الصيانة	عدد ساعات العمل	متر منتج	كلغ خيط مستعمل	عدد ساعات التخزين	عدد الطلبات	المسببات الأنشطة
					X	ارسال الطلبيات
					X	شراء الخيط
				X		التخزين الأولي
			X			نشاط التحضير
		X				نشاط النسيج
		X				نشاط المراقبة الأولية للمنسوج
		X				نشاط تصليح المنسوج
		X				نشاط التجهيز الرطب
		X				نشاط التجهيز الجاف
		X				نشاط المراقبة النهائية للقماش
		X				نشاط التغليف
				X		التخزين النهائي
					X	بيع المنتج
	X					نشاط الإدارة العامة
	X					نشاط البرمجة
X						نشاط الصيانة الدورية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (30)

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أن:

- مسبب عدد الطلبيات يمثل مسبب لثلاث أنشطة؛
 - مسبب عدد ساعات التخزين يمثل مسبب لنشاطين؛
 - مسبب كلغ خيط مستعمل يمثل مسبب لنشاط واحد؛
 - مسبب متر منتج يمثل مسبب لسبعة أنشطة؛
 - مسبب عدد ساعات العمل يمثل مسبب لنشاطين؛
 - مسبب عدد عمليات الصيانة يمثل مسبب لنشاط واحد.
- بعد التطرق لهذه النقطة يتم تحديد مجموعات الأنشطة المختلفة لمراكز التكلفة التي لها مسببات تكلفة مشتركة أو واحدة، كما هو موضح في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (32): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة لسنة 2021 الوحدة: دج

حجم مسبب كل مركز	نوع مسبب التكلفة	الأنشطة المجمعة	المراكز
19 828 803,42	عدد الطلبيات	- ارسال طلبيات الشراء	- ارسال الطلبيات
		- نشاط شراء الخيط	- شراء الخيط
		- نشاط البيع	- بيع المنتج
748 875,95	عدد ساعات التخزين	- نشاط تخزين الخيط	- التخزين الأولي
		- نشاط تخزين القماش	- التخزين النهائي
7 502 353,93	كلغ خيط مستعمل	- نشاط تحضير الخيط للنسيج	- نشاط التحضير
130 671 011,76	متر منتج	- نشاط نسج الخيط	- نشاط النسيج
		- نشاط مراقبة المنسوج	- نشاط المراقبة الأولية للمنسوج
		- نشاط تصليح الأخطاء في المنسوج	- نشاط تصليح المنسوج
		- نشاط غسل وتجفيف القماش	- نشاط التجهيز الرطب
		- نشاط جمع، قص القماش...	- نشاط التجهيز الجاف
		- نشاط مراقبة نوعية القماش	- نشاط المراقبة النهائية للقماش
		- نشاط تغليف القماش	- نشاط التغليف
73 667 242,32	عدد ساعات العمل	- نشاط الإدارة	- نشاط الإدارة العامة
		- نشاط البرمجة	- نشاط البرمجة
41 646 205,75	عدد عمليات الصيانة	- نشاط الصيانة	- صيانة دورية (كهربائية، ميكانيكية)
274 064 493,13		المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (30) و(31)

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

المرحلة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة:

بعد مرحلة تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة تأتي مرحلة تحميل تكاليف الأنشطة من أجل تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل مسبب تكلفة، والتي تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة} = \text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة} \div \text{حجم مسببات كل مركز تكلفة}$$

الجدول رقم (33): تحديد تكلفة مسببات التكلفة لكل مركز لسنة 2021

مركز التكلفة	تكلفة مركز التكلفة (دج)	عدد المسببات	تكلفة المسبب (دج)
عدد الطلبيات	19 828 803,42	104	109 661,57
عدد ساعات التخزين	748 875,95	264	2 836,65
كلغ خيط مستعمل	7 502 353,93	143 712,19	52,20
متر منتج	130 671 011,76	2 392 367,95	54,62
عدد ساعات العمل	73 667 242,32	3 520	20 928,19
عدد عمليات الصيانة	41 646 205,75	26	1 601 777,14
المجموع	274 064 493,13	2 539 994,14	1 735 310,37

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول (30) و(32)

المرحلة الخامسة: حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط الإنتاج

خلال هذه المرحلة يتم حساب حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخطي إنتاج القماش HP280 وA15، وحسب المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة فإن طاقة إنتاج خط القماش HP280 تمثل 58% والقماش A15 تمثل 27% على الترتيب.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (34): حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج القماش نوع HP280 و A15 لسنة 2021

البيان	عدد مسببات التكلفة	حجم مسبب كل مركز لـ القماش HP280 (%58)	حجم مسبب كل مركز لـ القماش A15 (%27)	حجم مسببات كل مركز
عدد الطلبيات	104	60,32	28,08	88,4
عدد ساعات التخزين	264	153,12	71,28	224,40
كلغ خيط مستعمل	143 712,19	83 353,07	38 802,29	122 155,35
متر منتج	2 392 367,95	1 387 573,41	645 939,35	2 033 512,76
عدد ساعات العمل	3 520	2 041,60	950,40	2 992
عدد عمليات الصيانة	26	15,08	7,02	22,10

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (33).

بعد تحديد حجم مسببات كل مركز، يتم حساب سعر التكلفة للمنتج HP280 و A15 وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وفق العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكاليف المباشرة للمنتج} + \text{مجموع التكاليف الوحودية لمسببات التكلفة}$$

وتوضح طريقة حساب سعر التكلفة للمنتجين (القماش HP280 و A15) في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (35): حساب سعر تكلفة القماش نوع HP280 و A15 وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

(ABC) لسنة 2021

تكلفة المركز ب (دج)	تكلفة مسبب كل مركز (دج)	حجم مسببات المركز	البيان
القماش HP280			
427 440 625,81			مجموع التكاليف المباشرة
6 614 785,90	109 661,57	60,32	عدد الطلبيات
434 347,85	2 836,65	153,12	عدد ساعات التخزين
4 351 030,25	52,20	83 353,07	كلغ خيط مستعمل
75 789 259,65	54,62	1 387 573,41	متر منتج
42 726 992,70	20 928,19	2 041,60	عدد ساعات العمل
24 154 799,27	1 601 777,14	15,08	عدد عمليات الصيانة
154 071 215,62	إجمالي التكاليف غير المباشرة		
581 511 841,43			مجموع التكاليف
232 584,20			عدد الأمتار المنتجة
2 500,22			سعر التكلفة
القماش A15			البيان
191 596 625,25			مجموع التكاليف المباشرة
3 079 296,89	109 661,57	28,08	عدد الطلبيات
202 196,41	2 836,65	71,28	عدد ساعات التخزين
2 025 479,54	52,20	38 802,29	كلغ خيط مستعمل
35 281 207,30	54,62	645 939,35	متر منتج
19 890 151,78	20 928,19	950,40	عدد ساعات العمل
11 244 475,52	1 601 777,14	7,02	عدد عمليات الصيانة
71 722 807,44	إجمالي التكاليف غير المباشرة		
263 319 432,69			مجموع التكاليف
109 182,65			عدد الأمتار المنتجة
2 411,73			سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول السابقة.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يتبين من الجدول أن سعر التكلفة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) للمتر الواحد من القماش HP280 تساوي 2 500,22 دج والقماش A15 تساوي 2 411,73 دج. وفيما يلي يتم إجراء مقارنة بين كل من سعر التكلفة وفق طريقة المؤسسة والطريقة التقليدية (التكاليف الكلية) مع أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

الجدول رقم (36): مقارنة سعر التكلفة بين طريقة المؤسسة والطريقة التقليدية وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

(ABC) لسنة 2021

البيان	القماش HP280	القماش A15
	سعر التكلفة (دج)	سعر التكلفة (دج)
حسب طريقة المؤسسة	843,13	656,09
حسب أسلوب (ABC)	2 500,22	2 411,73
الانحراف	-1 657,09	-1 755,64
حسب طريقة التقليدية	2 576,94	2 493,98
حسب أسلوب (ABC)	2 500,22	2 411,73
الانحراف	76,72	82,25

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (18) و(26) و(33).

التحليل:

من خلال تحليل بيانات الجدول يتضح وجود فرق بين سعر التكلفة للقماش نوع HP280 وA15 وفق الطريقة التي تتبعها المؤسسة وطريقة التكاليف الكلية وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).

بحيث عند المقارنة بين سعر التكلفة وفق طريقة المعتمدة من قبل المؤسسة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يلاحظ أن سعر تكلفة المتر المنتج من القماش HP280 غاب عنه ما يقدر بـ 1 657,09 دج والقماش A15 غاب عنه ما يقدر بـ 1 755,64 دج مما حقق إنحراف سلبى، بمعنى زيادة في سعر التكلفة عند تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وهذا راجع لإهمال المؤسسة لتكاليف كان يجب تحميلها للمنتجين.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

حيث أن إهمال التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة المرتبطة بالمنتجين وعدم تحميلها عند تحديد سعر التكلفة يعطي سعر تكلفة أقل عن الذي ينتج لو تم تحميل تلك التكاليف، حيث يلاحظ عند التطرق للطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في تحديد سعر تكلفة منتجاتها أنها تركز على تكلفة الكيلوغرام الواحد للمادة الأولية المشتراة وتكاليف الإنتاج غير المباشرة الموضحة في الجدول رقم (19) والتي تم اعتمادها ابتداء من سنة 2012 ولازالت معتمدة إلى حد الآن، مع إهمال باقي التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة الموضحة في الجدول رقم (21) و(22)، وهذا ما يتسبب في الحصول على سعر تكلفة غير صحيح وعند بيع المؤسسة لمنتجاتها يتم بيعها بأقل من سعر التكلفة الحقيقية وهذا ما يؤدي إلى تحقيق خسائر واضحة.

ويلاحظ أن كل هذه التفاصيل تتجاهلها المؤسسة عند تحديد سعر التكلفة وبالتالي لا يتم إعطاء المنتج نصيبه الحقيقي من التكاليف (المباشرة وغير المباشرة) ويظهرها بشكل منخفض مما يؤثر على مردودية وربحية المؤسسة إضافة إلى تراجع مكانتها وعدم قدرتها على المنافسة وهذا ما يؤثر على أدائها المالي.

مما سبق يمكن القول أن الطريقة التي تستخدمها المؤسسة في تحديد تكلفة منتجاتها تتنافى مع طريقة التكاليف الكلية التي تقوم على تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة تحمل مباشرة للمنتجين وتكاليف غير مباشرة توزع على أقسام المؤسسة بالاعتماد على جدول توزيع التكاليف غير المباشرة للحصول على معدل تحميل التكاليف لتحديد قيمة التكاليف غير المباشرة التي يتحملها كل منتج.

ومن خلال المساهمة في تحديد سعر تكلفة المنتجات وفق طريقة التكاليف الكلية للحصول على سعر التكلفة بقيمة أدق ومقارنته مع سعر التكلفة وفق أسلوب (ABC)، تبين أن سعر التكلفة للمتر الواحد وفق أسلوب (ABC) قد غاب عنه ما يقدر بـ 76,72 دج بالنسبة للقماش نوع HP280 و 82,25 دج بالنسبة للقماش نوع A15 ما حقق إنحراف موجب، وهذا راجع لتحميل المنتجين تكاليف إضافية لا ترتبط بها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر نتيجة الاعتماد على مفاتيح التوزيع التقليدية منها الكمية المشتراة، الكمية المنتجة والمباعة في تحميل التكاليف غير المباشرة، مما يحمل المنتجين تكاليف إضافية وقد حاولنا من تطبيق أسلوب (ABC) تصحيح بنية التكاليف المرتبطة بالمنتجين بما يتلاءم مع الواقع الفعلي لهما ومقدار ما يتم تخصيص من تكاليف خلال عملية إنتاجهما بشكل شبه أكيد أو قريب من واقع

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

موارد المؤسسة، فقد ساهم أسلوب (ABC) في إعادة تصميم بنية التكاليف المكونة للمنتجين، من خلال تحميل مجتمعات التكلفة على أساس الأنشطة بالاعتماد على مسببات الأنشطة ثم تخصيص توزيع التكاليف حسب الأنشطة التي يتطلبها المنتجين، وتحديد الأنشطة التي تساهم بشكل كبير في تحسين الأداء، بحيث يلاحظ أنه عند تطبيق أسلوب (ABC) كان هناك زيادة في التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل منتج مقارنة بالطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة أي أن المنتجين فيما بأقل من قيمتهما الحقيقية عند اعتماد طريقة المؤسسة، كما كان هناك تخفيض في التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل منتج مقارنة بطريقة التكاليف الكلية أي أن المنتجين فيما بأكبر من قيمتهما الحقيقية عند تطبيق طريقة التكاليف الكلية، مما يعني أن أسلوب (ABC) ساهم في توزيع التكاليف غير المباشرة وتحديد قيمة التكاليف التي يحتاجها كل نشاط مما أدى إلى التحكم في التكاليف وبالتالي زيادة ربحية المنتجين، وتحسين الأداء.

مما سبق يمكن القول ان المؤسسة لا تقوم بالتحليل الاستراتيجي لتكاليفها، مما يجعلها تهمل تكاليف كان يجب أن تتحملها، وكذلك تتحمل تكاليف كان يجب أن تتفادها مع العلم أنها قبل سنة 2018 كانت متعاقدة مع بنك يقوم هو بتسديد قيمة المادة الأولية المستوردة من الخارج لمدة 05 سنوات على أن يقوم البنك في آخر 05 السنوات أي ابتداء من سنة 2018 باقتطاع نسبة 50% من أموال المؤسسة لتسديد ما عليها من ديون اتجاهه وهذا ما زاد من تأزم وضعها المالي، وأصبحت من سنة 2018 هي من تتحمل تكلفة شراء المادة الأولية التي يتم استيرادها من الخارج بالعملة الصعبة مما يجعل تكلفة شرائها عرضة للتغير حسب تغير سعر الصرف، وهذه التغيرات تجعلها غير قادرة على تسديد قيمة المادة الأولية مما يؤدي بالزبائن إلى تقديم تسبيقات تقوم المؤسسة من خلالها بشراء المادة الأولية ورغم ذلك تتعرض بسبب نقص السيولة إلى تكاليف إضافية مثل غرامات التأخير التي سببها عدم إخراج المادة الأولية من الميناء، يمكن أن تعتبرها المؤسسة تكاليف بسيطة لكنها تساهم في زيادة الديون التي تقع على عاتقها، كما تجدر الإشارة إلى أن منتجاتها أصبحت مقتصرة على الصناعات العسكرية وعدم تنوع منتجاتها مما يخفض من مستوى إنتاجها الإجمالي، كل هذه المشاكل التي تواجهها سوف تؤدي بها في مدة ليست ببعيدة إلى الإفلاس مع بقاء الديون على عاتقها لو لم تستطع معالجة مشاكلها.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

❖ أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

إن تطبيق أسلوب (ABC) ساهم في تحديد سعر التكلفة للمنتجين مختلف عن سعر التكلفة المحدد وفق الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة وطريقة التكاليف الكلية، وهذا ما أثر على قيم بعض العناصر في قوائمها المالية منها الميزانية وجدول حساب النتائج، وينعكس هذا التأثير على مؤشراتها المالية، حيث تم الاعتماد على دراسة مؤشر السيولة ومؤشر المردودية ومؤشر الربحية، لتوضيح أثر تطبيق أسلوب (ABC) على قيم هذه المؤشرات المالية.

1. تحديد سعر بيع القماش نوع HP280 و A15:

تهدف المؤسسة محل الدراسة إلى تحقيق هامش ربح مختلفة وذلك حسب قدرة زبائننا على الدفع، وتبلغ نسب هامش الربح: 5%، 10%، 15%، 20%، 25%، 30% بمجموع 105%. ولتحديد سعر البيع نعتمد على متوسط هامش الربح:

$$\text{متوسط هامش الربح} = 105 \div 6 = 17,5\%$$

بعد تحديد متوسط هامش الربح الذي نسبته 17,5% نحسب سعر البيع بالاعتماد على طريقة معدل الهامش المقابل (الهامش المقابل لسعر التكلفة) بتطبيق العلاقة التالية: (تومي، 2017-2018)

$$\text{معدل الهامش المقابل} = \left[\frac{100}{100 - 17,5} - 1 \right] = 0,21$$

ومنه:

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + (\text{سعر التكلفة} \times 0,21)$$

أي سعر بيع المتر الواحد يحسب كما يلي:

الحالة 01: بالاعتماد على سعر التكلفة وفق الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة:

$$\text{سعر بيع (القماش HP280)} = 843,13 + (0,21 \times 843,13)$$

$$\text{سعر بيع (القماش HP280)} = 1\ 020,19 \text{ دج للمتر}$$

$$\text{و سعر بيع (القماش A15)} = 656,09 + (0,21 \times 656,09)$$

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

سعر بيع (القماش A15) = 793,87 دج للمتر

الحالة 02: بالاعتماد على سعر التكلفة وفق أسلوب (ABC):

سعر بيع (القماش HP280) = 2 500,22 + (0,21 × 2 500,22)

سعر بيع (القماش HP280) = 3 025,27 دج للمتر

و سعر بيع (القماش A15) = 2 411,73 + (0,21 × 2 411,73)

سعر بيع (القماش A15) = 2 918,19 دج للمتر

ويظهر سعر التكلفة وسعر البيع للقماش نوع HP280 وA15 والربح المحقق للمتر الواحد في الجدول التالي:

الجدول رقم (37): تحديد تكلفة وربحية القماش نوع HP280 وA15 الوحدة: دج

الحالة 02		الحالة 01		البيان
القماش نوع A15	القماش نوع HP280	القماش نوع A15	القماش نوع HP280	
2 918,19	3 025,27	793,87	1 020,19	سعر البيع
2 411,73	2 500,22	656,09	843,13	سعر التكلفة
506,46	525,05	137,78	177,06	ربحية المتر الواحد
109 182,65	232 584,20	109 182,65	232 584,20	متر منتج
55 296 644,92	122 118 334,21	15 043 185,52	41 181 358,45	إجمالي الربح
177 414 979,13		56 224 543,97		المجموع
121 190 435,16				الفرق (دج)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة

يلاحظ من الجدول أن سعر بيع المتر الواحد المحقق للمنتجين بالاعتماد على سعر التكلفة وفق أسلوب (ABC) أكبر من سعر البيع المحقق بالاعتماد على سعر التكلفة وفق طريقة المؤسسة، أي أن الربح الناتج عن تطبيق أسلوب (ABC) أكبر من الربح الناتج عن تطبيق المؤسسة لطريقتها، في هذه الحالة يمكن القول أنه باستطاعة المؤسسة تحقيق ربح إجمالي إضافي بقيمة 121 190 435,16 دج لو أنها تعتمد على أسلوب (ABC) في تحديد سعر تكلفة منتجاتها.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

✓ عرض أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على ميزانية وجدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021:

يمكن توضيح ذلك بعرض كل من ميزانية وجدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021، وعرض التغيرات التي طرأت على القيم نتيجة تطبيق أسلوب (ABC).

بافتراض أن المؤسسة حصلت قيمة مبيعاتها بواسطة شيك بنكي بالتالي:

■ إن تحقيق المؤسسة لربح إضافي إجمالي بقيمة 121 190 435,16 دج نتيجة بيع منتجاتها يؤثر

على رصيد حساب البنك (512) بالزيادة في الميزانية وبالتالي التأثير على قيمة النتيجة الصافية؛

■ كما يتأثر رصيد حساب (701) المبيعات من المنتجات التامة الصنع بالزيادة في جدول حساب النتائج

مما يؤثر على قيمة النتيجة الصافية.

أولاً: عرض الميزانية الوظيفية والتي تم إعدادها بالاعتماد على الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة،

وقد تم تحويلها لميزانية وظيفية لتسهيل حساب المؤشرات المالية، وتوضح في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (38): الميزانية الوظيفية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
2 463 635 381.74	الموارد الثابتة	2 348 820 159.89	الاستخدامات الثابتة
2 096 782 949.14	الأموال الخاصة	315 683.75	التثبيات المعنوية
-	رأس المال	613 912 500.00	الأراضي
-	الاحتياطات	954 821 748.91	المباني
432 245 500.00	فرق التقييم	538 381 705,89	تثبيات مادية أخرى
-	فرق التكافئ	241 388 521.34	الضرائب المؤجلة اصول
-269 633 426.20	النتيجة الصافية		
-	الترحيل من جديد		
832 207 709.30	الحسابات المجمع		
1 101 963 166.04	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وحق		
366 852 432.60	الديون مالية		
289 440 000.00	قروض بنكية		
35 754 941.24	ضرائب مؤجلة		
-	خصوم أخرى غير متداولة		
41 657 491.36	مؤونات الأعباء والأخطار		
564 384 514.40	الخصوم المتداولة	679 199 736.25	الأصول المتداولة
100 053 629.29	الخصوم المتداولة للاستغلال	637 339 926.33	الأصول المتداولة للاستغلال
71 387 092.89	الموردون والحسابات الملحق	498 023 099.10	المخزونات
28 666 536.40	الضرائب وما يماثلها	139 316 827.23	الزبائن
464 330 885.11	الخصوم المتداولة خارج الاستغلال	40 588 908.85	الأصول المتداولة خارج الاستغلال
464 330 885.11	دائنون آخرون	-	الديون والوظائف المماثلة
		40 588 908.85	مدينون آخرون
-	خزينة الخصوم	1 270 901.07	خزينة الأصول
-	خزينة الخصوم	1 270 901.07	الخزينة
3 028 019 896.14	مجموع الخصوم	3 028 019 896.14	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

وتجدر الإشارة أن مخزونات المؤسسة تتكون من:

- مخزون بضاعة (د/ 30) وهو عبارة عن ألبسة رجالية قامت المؤسسة بشرائها في سنة سابقة وبيع جزء منها وبقاء جزء في المخزن بقيمة 5 741 095,20 دج؛
 - مواد أولية ولوازم (د/ 31) بقيمة 64 588 650,49 دج؛
 - تموينات أخرى بقيمة (د/ 32) بقيمة 169 911 475,34 دج؛
 - إنتاج مخزن (د/ 35) بقيمة 257 781 878,07 دج ويتضمن:
 - منتجات نصف مصنعة (د/ 351) تخص المؤسسة محل الدراسة بقيمة 12 307 679,11 دج؛
 - منتجات تامة الصنع (حـ / 355) بقيمة 257 781 878,07 دج، تتمثل في مجموعة متنوعة من الأقمشة تخص مؤسسة (Unité Production Telemcen (Soitine Nedrouma)) لها عدة سنوات وهي في المخازن ولم تستطع المؤسسة بيعها مع قرب تاريخ انتهاء صلاحيتها، كما سجلت لها المؤسسة خسارة قيمة كلية وللتخلص منها تم تحويلها لمؤسسة (TIFIB) لبيعها، وهما مؤسستين من نفس المجموعة تابعين للمؤسسة الأم (مديرية TEXALG)، وتقوم مؤسسة (TIFIB) بالتسجيل المحاسبي عند دخول المنتجات إلى المخازن من د/ 35 إنتاج مخزن إلى د/ 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون (بتكلفة إنتاجها)، إضافة أنه في حالة بيع المنتجات تقوم مؤسسة (TIFIB) بتحديد سعر البيع وأخذ الأرباح الناتجة عن عملية البيع.
- ثانيا: عرض الميزانية الوظيفية وتوضيح التغيرات التي طرأت على القيم نتيجة تطبيق أسلوب (ABC)، في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (39): الميزانية الوظيفية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABC)

المبالغ (دج)	الخصوم	المبالغ (دج)	الأصول
2 584 824 816,90	الموارد الثابتة	2 348 820 159.89	الاستخدامات الثابتة
2 217 972 384,30	الأموال الخاصة	315 683.75	التثبيبات المعنوية
-	رأس المال	613 912 500.00	الأراضي
-	الاحتياطات	954 821 748.91	المباني
432 245 500.00	فرق التقييم	538 381 705,89	تثبيبات مادية أخرى
-	فرق التكافؤ	241 388 521.34	الضرائب المؤجلة أصول
-148 443 991,04	النتيجة الصافية		
-	الترحيل من جديد		
832 207 709.30	الحسابات المجمعة		
1 101 963 166.04	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخ.ق		
366 852 432.60	الديون مالية		
289 440 000.00	قروض بنكية		
35 754 941.24	ضرائب مؤجلة		
-	خصوم أخرى غير متداولة		
41 657 491.36	مؤونات الأعباء والأخطار		
564 384 514.40	الخصوم المتداولة	800 389 171,41	الأصول المتداولة
100 053 629.29	الخصوم المتداولة للاستغلال	637 339 926.33	الأصول المتداولة للاستغلال
71 387 092.89	الموردون والحسابات الملحقة	498 023 099.10	المخزونات
28 666 536.40	الضرائب وما يماثلها	139 316 827.23	الزبائن
464 330 885.11	الخصوم المتداولة خارج الاستغلال	40 588 908.85	الأصول المتداولة خارج الاستغلال
464 330 885.11	دائنون آخرون	-	الديون والوظائف المماثلة
		40 588 908.85	مدينون آخرون
-	خزينة الخصوم	122 461 336,23	خزينة الأصول
-	خزينة الخصوم	122 461 336,23	الخزينة
3 149 209 331,30	مجموع الخصوم	3 149 209 331,30	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (38).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من جدول الميزانية الوظيفية أن زيادة إجمالي أرباح المؤسسة بقيمة 121 190 435,16 دج ساهم في زيادة مجموع أصول المؤسسة، مما أدى إلى انخفاض قيمة النتيجة الصافية السالبة إلى 148 443 991,04- دج.

ثالثاً: عرض جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021، وعرض التغيرات التي طرأت في قيمه نتيجة تطبيق أسلوب (ABC)، في الجدول التالي:

الجدول رقم (40): جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة قبل وبعد تطبيق أسلوب (ABC)

القيم المقدمة من قبل المؤسسة	القيم بعد تطبيق أسلوب (ABC)	البيان
المبالغ (دج)	المبالغ (دج)	
442 265 642,19	563 456 007,35	مبيعات المنتجات
-10 436 459,00	-10 436 459,00	تغير المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
24 218 347,91	24 218 347,91	معدل الدوران بين الوحدات
-	-	الإنتاج المثبت
2 171 451,10	2 171 451,10	إعانات الاستغلال
458 218 982,20	579 409 417,36	1. إنتاج السنة المالية
296 922 933,09	296 922 933,09	المشتريات المستهلكة
22 867 546,81	22 867 546,81	الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى
31 792 430,50	31 792 430,50	المشتريات المستهلكة بين الوحدات
351 582 910,40	351 582 910,40	2. استهلاك السنة المالية
106 636 071,80	227 826 506,96	3. القيمة المضافة للإستغلال (2-1)
199 251 450,49	199 251 450,49	أعباء المستخدمين
3 149 240,27	3 149 240,27	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
-95 764 618,96	25 425 816,20	4. الفائض الإجمالي من الاستغلال
53,02	53,02	المنتجات العملية الأخرى
10 306 863,26	10 306 863,26	الأعباء العملية الأخرى
79 324 973,45	79 324 973,45	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخ.ق
5 657 374,82	5 657 374,82	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
-179 739 027,83	-58 548 592,67	5. النتيجة العملية
14 864,83	14 864,83	المنتجات المالية

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

90 887 995,70	90 887 995,70	الأعباء المالية
-90 873 130,87	-90 873 130,87	6. النتيجة المالية
-149 421 723,54	-270 612 158,70	7. النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
-	-	الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية
978 732,50	978 732,50	الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية
585 081 710,03	463 891 274,87	مجموع منتوجات الأنشطة العادية
733 524 701,07	733 524 701,07	مجموع أعباء الأنشطة العادية
-148 442 991,04	-269 633 426,20	8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	-	عناصر غير عادية منتوجات
-	-	عناصر غير عادية أعباء
-	-	9. النتيجة غير العادية
-148 442 991,04	-269 633 426,20	10. النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

تجدر الإشارة أن رقم الأعمال المحقق من قبل المؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بلغ 442 265 642,19 دج نتيجة بيع المنتجين القماش نوع HP280 و A15 إضافة إلى الألبسة الرجالية وأنواع أخرى من المنتجات تامة الصنع التي تم تحويلها من مؤسسة (Unité Production Telemcen) ((Soitine Nedrouma)) إلى مؤسسة (TIFIB).

ويلاحظ من الجدول أن زيادة أرباح المؤسسة نتيجة تطبيق أسلوب (ABC) بقيمة 121 190 435,16 دج ساهم في زيادة قيمة حساب المبيعات من البضاعة والمنتجات، وهذا ما أدى إلى انخفاض قيمة النتيجة الصافية السالبة إلى -148 442 991,04 دج.

ومما سبق يمكن القول أن تطبيق أسلوب (ABC) ساهم في زيادة الأرباح وتوفير سيولة للمؤسسة بقيمة 121 190 435,16 دج مما مكن من تخفيض قيمة النتيجة الصافية السالبة في الميزانية والتي سببها أن خصوم المؤسسة أكبر من أصولها ومن الممكن أن تساهم هذه السيولة في تسديد جزء من ديونها (قصيرة الأجل)، أما بالنسبة لجدول حساب النتائج فقد كانت النتيجة الصافية سالبة بسبب أن التكاليف التي تحملتها المؤسسة أكبر من إيراداتها، وقد ساهم تطبيق الأسلوب في توفير ربحية تغطي بها ولو جزء صغير من تكاليفها.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

✓ عرض أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على المؤشرات المالية:
أولاً: حساب مؤشر السيولة: يتم حساب مؤشر السيولة لتوضيح أثر تطبيق أسلوب (ABC) في تحسين سيولة المؤسسة محل الدراسة، في الجدول التالي:

الجدول رقم (41): نسب تحسن مؤشر السيولة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABC)

البيان	القانون	بعد تطبيق أسلوب (ABC)	قبل تطبيق أسلوب (ABC)	نسبة التحسن
نسب التداول	الاصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة	1,42	1,20	0,22
نسب السيولة السريعة	(الاصول المتداولة - المخزونات) ÷ الخصوم المتداولة	0,54	0,32	0,22
نسب النقدية	(النقدية + الاستثمارات في الاوراق المالية) ÷ الخصوم المتداولة	0,22	0,002	0,20

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (39).

يلاحظ من الجدول أن مؤشرات السيولة والمتمثلة في: نسب التداول نسب السيولة السريعة ونسب النقدية كانت نسبها تبلغ على الترتيب 1,20 و 0,32 و 0,002، وعند الاعتماد على المعطيات الناتجة عن تطبيق أسلوب (ABC) كانت نسبها على الترتيب 1,42 و 0,54 و 0,22، بحيث يلاحظ تحسن في هذه النسب ب: 0,22 و 0,22 و 0,20 على الترتيب هذا ما يدل أن تطبيق أسلوب (ABC) ساهم في تحسين مؤشر السيولة للمؤسسة محل الدراسة.

ثانياً: حساب مؤشر المردودية: يتم حساب مؤشر المردودية لتوضيح أثر تطبيق أسلوب (ABC) في تحسين مردودية المؤسسة محل الدراسة، في الجدول التالي:

الجدول رقم (42): نسب تحسن مؤشر المردودية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABC)

البيان	القانون	بعد تطبيق أسلوب (ABC)	قبل تطبيق أسلوب (ABC)	نسبة التحسن
المردودية الاقتصادية	إجمالي فائض الاستغلال ÷ الموارد الدائمة	0,01	-0,04	0,05
المردودية المالية	النتيجة الصافية ÷ الأموال الخاصة	-0,07	-0,13	0,06

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (39) و(40).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أن مؤشرات المردودية والمتمثلة في: المردودية الاقتصادية والمردودية المالية كانت نسبهم سالبة وبلغت $-0,04$ و $-0,13$ على الترتيب، وعند الاعتماد على المعطيات الناتجة عن تطبيق أسلوب (ABC) كانت نسبتهما على الترتيب $0,01$ و $-0,07$ ، بحيث يلاحظ تحسن في هذه النسب ب: $0,05$ و $0,06$ على الترتيب هذا يعني أن تطبيق أسلوب (ABC) ساهم في تحسين مؤشر المردودية للمؤسسة محل الدراسة ولو بشكل ضئيل.

ثالثاً: حساب مؤشر الربحية: يتم حساب مؤشر الربحية لتوضيح أثر تطبيق أسلوب (ABC) في تحسين ربحية المؤسسة محل الدراسة، في الجدول التالي:

الجدول رقم (43): نسب تحسن مؤشر الربحية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABC)

النسبة	قبل تطبيق أسلوب (ABC)	بعد تطبيق أسلوب (ABC)	القانون	البيان
0,35	-0,61	-0,26	النتيجة الصافية ÷ المبيعات (ر.ع)	هامش الربح
0,04	-0,09	-0,05	صافي الربح بعد الضريبة ÷ إجمالي الأصول	العائد على إجمالي الأصول
0,06	-0,13	-0,07	صافي الربح بعد الضريبة ÷ إجمالي حقوق الملكية	العائد على حقوق الملكية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول رقم (39) و(40).

يلاحظ من الجدول أن مؤشرات الربحية والمتمثلة في: هامش الربح والعائد الإجمالي على الأصول والعائد على حقوق الملكية كانت نسبهم سالبة ب: $-0,61$ و $-0,09$ و $-0,13$ على الترتيب، وبالاعتماد على المعطيات الناتجة عن تطبيق أسلوب (ABC) كانت نسبهم على الترتيب $-0,26$ و $-0,05$ و $-0,07$ ، بحيث يلاحظ تحسن في هذه النسب ب: $0,35$ و $0,04$ و $0,06$ على الترتيب هذا ما يدل أن تطبيق أسلوب (ABC) ساهم في تحسين مؤشر الربحية للمؤسسة محل الدراسة بنسب ضئيلة.

ومما سبق يمكن القول أن الدراسة التطبيقية أثبتت أن استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة بالتأثير إيجابياً على القيم التي تتضمنها كل من الميزانية وجدول حساب النتائج، وهذا التأثير انعكس على تحسين نسب المؤشرات المالية (مؤشر السيولة، مؤشر المردودية، مؤشر الربحية) ولو أن هذا التأثير كان بشكل طفيف، كما أن اعتماد المؤسسة على هذا الأسلوب يمكنها من التحكم في تكاليفها مع الحفاظ على نفس الجودة المطلوبة وتحديد تكلفة منتجاتها بشكل أدق، ما يمكنها مستقبلاً من تحسين وضعيتها المالية والقدرة على منافسة مؤسسات من نفس المجال.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

ثانيا: استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) لتحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

بعد تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) واستخراج كل من:

■ سعر تكلفة القماش نوع HP280 و A15 المقدر بـ: 2 500,22 دج و 2 411,73 دج للمتر الواحد على الترتيب؛

■ سعر بيع القماش نوع HP280 و A15 المقدر بـ: 3 025,27 دج و 2 918,19 دج للمتر الواحد على الترتيب؛

■ ربحية القماش نوع HP280 و A15 المقدر بـ: 525,05 دج و 506,46 دج للمتر الواحد على الترتيب.

يتم القيام بالخطوات التالية:

1. تحليل تكاليف الأنشطة: بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) توفرت معلومات حول الأنشطة المرتبطة بالقماش نوع HP280 و A15 وتكلفة كل نشاط وسعر التكلفة وفق أسلوب (ABC)، وبناء عليه يتم تحديد تكاليف الأنشطة مع تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة منها وغير المضيفة للقيمة، وتحديد تكلفة استهلاك كل منهما وتقديم اقتراحات تمكن من تخفيض تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة مما يساهم في تخفيض سعر تكلفة المنتجين من القماش.

2. تحديد تكاليف الأنشطة: في هذه الخطوة يتم عرض الأنشطة الأساسية للمؤسسة محل الدراسة وتكلفة كل نشاط إضافة إلى نسبته المئوية، في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (44): تحديد تكاليف الأنشطة ونسبها المئوية الوحدة: دج

النسبة	التكلفة	الأنشطة
0,12%	330 095,25	إرسال الطلبات
5,72%	15 679 524,73	شراء الخيط
0,18%	495 142,89	التخزين الأولي
2,74%	7 502 353,93	نشاط التحضير
28,06%	76 899 127,74	نشاط النسيج
0,79%	2 175 025,51	نشاط المراقبة الأولية للمنسوج
3,42%	9 377 942,40	نشاط تصليح المنسوج
7,75%	21 239 377,69	نشاط التجهيز الرطب
6,34%	17 377 672,66	نشاط التجهيز الجاف
0,43%	1 171 167,58	نشاط المراقبة النهائية للقماش
0,89%	2 430 698,18	نشاط التغليف
0,09%	253 733,06	التخزين النهائي
1,39%	3 819 183,44	بيع المنتج
24,46%	67 041 271,32	نشاط الإدارة العامة
2,42%	6 625 971,00	نشاط البرمجة
15,20%	41 646 205,75	نشاط الصيانة الدورية
100%	274 064 493,13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (30).

من الجدول تبين ان أنشطة المؤسسة محل الدراسة بلغت 16 نشاطا، وقد كانت أعلى الأنشطة تكلفة بحسب نسبها المئوية هي نشاط النسيج بنسبة 28,06%، نشاط الإدارة العامة بنسبة 24,46%، نشاط الصيانة الدورية بنسبة 15,20%، نشاط التجهيز الرطب بنسبة 7,75%، بينما نسب الأنشطة الأخرى متقاربة فيما بينها.

3. تحديد الأنشطة المضيئة وغير المضيئة للقيمة: خلال هذه الخطوة يتم تحديد الأنشطة المضيئة وغير المضيئة للقيمة بناء على معطيات الجدول السابق، حيث تعتبر الأنشطة المضيئة للقيمة هي

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الأنشطة التي يعد وجودها أساسيا للقيام بعملية الإنتاج منها الأنشطة المرتبطة بالإنتاج ونشاط الإدارة، كما تعتبر الأنشطة غير المضيفة للقيمة هي الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج رغم أهميتها بالمؤسسة.

الجدول (45): الأنشطة المضيفة للقيمة الوحدة: دج

الأنشطة	تكلفة النشاط	نسبة تكلفة النشاط	نسبة تكلفة النشاط المضية للقيمة
نشاط التحضير	7 502 353,93	%2,74	%3,54
نشاط النسيج	76 899 127,74	%28,06	%36,30
نشاط المراقبة الأولية للمنسوج	2 175 025,51	%0,79	%1,02
نشاط تصليح المنسوج	9 377 942,40	%3,42	%4,43
نشاط التجهيز الرطب	21 239 377,69	%7,75	10,03%
نشاط التجهيز الجاف	17 377 672,66	%6,34	%8,20
نشاط المراقبة النهائية للمنسوج	1 171 167,58	%0,43	%0,55
التغليف	2 430 698,18	%0,89	%1,15
نشاط الإدارة العامة	67 041 271,32	%24,46	%31,65
نشاط البرمجة	6 625 971,00	%2,42	%3,13
المجموع	211 840 608,01	%77,30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (44).

يبين الجدول الأنشطة المضيفة للقيمة التي يبلغ عددها 10 أنشطة بتكلفة إجمالية تقدر بـ: 211 840 608,01 دج بنسبة %77,30 من إجمالي تكاليف أنشطة المؤسسة.

كما يمكن توضيح الأنشطة غير المضيفة للقيمة في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الوحدة: دج

الجدول (46): الأنشطة غير المضيفة للقيمة

الأنشطة	تكلفة النشاط	نسبة تكلفة النشاط	نسبة تكلفة النشاط غير المضيف للقيمة
ارسال الطلبات	330 095,25	%0,12	0,53
شراء الخيط	15 679 524,73	%5,72	25,20
التخزين الأولي	495 142,89	%0,18	0,79
التخزين النهائي	253 733,06	%0,09	0,41
بيع المنتج	3 819 183,44	%1,39	6,14
صيانة دورية	41 646 205,75	%15,20	66,93
المجموع	62 223 885,12	22,70	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (44).

يبين الجدول الأنشطة غير المضيفة للقيمة التي يبلغ عددها 06 أنشطة بتكلفة إجمالية تقدر بـ: 62 223 885,12 دج بنسبة 22,70 % من إجمالي تكاليف أنشطة المؤسسة والتي يتم تقديم اقتراحات للتخفيض من تكلفتها لتخفيض سعر تكلفة القماش نوع HP280 و A15.

4. تحديد تكلفة الأنشطة المستهلكة: خلال هذه الخطوة يتم تحديد تكلفة الأنشطة المستهلكة المرتبطة بكل من القماش نوع HP280 و A15 حيث تبلغ نسبة القماش المنتج من نوع HP280 و A15 بـ: 68,05 % و 31,95 % على الترتيب، من الكمية المنتجة الإجمالية لهما (341 766,85 متر منتج)، كما هو موضح في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول (47): تحديد تكلفة الأنشطة المستهلكة الوحدة: دج

الأنشطة	القماش نوع HP280	القماش نوع A15
ارسال الطلبيات	224 629,82	105 465,43
شراء الخيط	10 668 916,58	5 009 608,15
التخزين الأولي	336 944,74	158 198,15
نشاط التحضير	5 105 351,85	2 397 002,08
نشاط النسيج	52 329 856,43	24 569 271,31
نشاط المراقبة الأولية للمنسوج	1 480 104,86	694 920,65
نشاط تصليح المنسوج	6 381 689,80	2 996 252,60
نشاط التجهيز الرطب	14 453 396,52	6 785 981,17
نشاط التجهيز الجاف	11 825 506,25	5 552 166,41
نشاط المراقبة النهائية للقماش	796 979,54	374 188,04
التغليف	1 654 090,11	776 608,07
التخزين النهائي	172 665,35	81 067,71
بيع المنتج	2 598 954,33	1 220 229,11
نشاط الإدارة العامة	45 621 585,13	21 419 686,19
نشاط البرمجة	4 508 973,27	2 116 997,73
صيانة دورية	28 340 243,01	13 305 962,74
المجموع	186 499 887,59	87 563 605,54

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (44).

يوضح الجدول تكلفة الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة المستهلكة لإنتاج القماش نوع HP280 و A15 التي قدرت بـ: 186 499 887,59 دج و 87 563 605,54 دج على الترتيب، وبما أن المنتجين يمران بنفس مراحل الإنتاج أي لهما نفس الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة.

ويتم توضيح عدد وتكلفة الأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة للقماش نوع HP280 و A15 في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول (48): الأنشطة المضيضة والأنشطة غير المضيضة للقيمة للقماش نوع HP280 و A15

البيان	القماش نوع HP280	القماش نوع A15
عدد الأنشطة المضيضة للقيمة	10	10
تكلفة الأنشطة المضيضة للقيمة (دج)	144 157 533,76	67 683 074,25
عدد الأنشطة غير المضيضة للقيمة	06	06
تكلفة الأنشطة غير المضيضة للقيمة (دج)	42 342 353,83	19 880 531,29

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (47).

يوضح الجدول أن عدد الأنشطة المضيضة للقيمة للقماش نوع HP280 و A15 بلغت 10 أنشطة لكل من النوعين بتكلفة تقدر على الترتيب على: 144 157 533,76 دج و 67 683 074,25 دج، أما الأنشطة غير المضيضة للقيمة فقد بلغت 06 أنشطة لكل من النوعين بتكلفة تقدر على الترتيب على: 42 342 353,83 دج و 19 880 531,29 دج، وهذه الأنشطة غير المضيضة للقيمة تحتاج إلى تعديل في إجراءات عملها بغية الوصول إلى تخفيض تكلفتها.

5. اقتراح إجراءات لتخفيض تكلفة الأنشطة غير المضيضة للقيمة: خلال هذه الخطوة يتم تقديم اقتراحات من شأنها جعل الأنشطة غير المضيضة للقيمة أكثر فاعلية وتساهم في تخفيض تكلفتها، وتوضح الإجراءات المقترحة لتخفيض تكلفة الأنشطة غير المضيضة للقيمة في الجدول التالي:

الجدول (49): اقتراح إجراءات لتخفيض تكلفة الأنشطة غير المضيضة للقيمة

الأنشطة	الإجراءات المقترحة لتخفيض تكلفة الأنشطة غير المضيضة للقيمة	نسبة التخفيض المقترحة
ارسال الطلبات	تخفيض وقت معالجة طلبات الشراء وخفض عدد الموظفين القائمين بالعملية.	تخفيض تكلفة ارسال الطلبات بـ: 5%
شراء الخيط	اعتماد طلبات الشراء الكبيرة مما يخفض من عدد مرات الشراء خلال السنة مما ينعكس على تخفيض تكلفة الشراء.	تخفيض تكلفة الشراء بـ: 2,58%
التخزين الأولي	تخفيض وقت بقاء المادة الأولية (الخيط) في المخزن، من خلال توفير كل المستلزمات للبدأ بالعملية الإنتاجية فور التموين بالمادة الأولية.	تخفيض تكلفة تخزين المادة الأولية بـ: 1,25%

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

التخزين النهائي	تخفيض وقت بقاء المنتج (القماش) في المخزن، بحيث يتم تسليمه للزبون فور تحضير الطلبية.	تخفيض تكلفة تخزين المنتج ب: 2%
بيع المنتج	التركيز على إعداد الطلبيات البيع الكبيرة للزبائن مع الحرص على تحصيل قيمة المبيعات في المدى القصير.	تخفيض تكلفة بيع المنتج ب: 5%
صيانة دورية	تعتبر تكاليف الصيانة هي الأكبر تكلفة لهذا نقترح القيام بإعادة توزيع عمال قسم الصيانة خاصة أن هناك بعض الوظائف لا تتطلب عدد عمال كبير، كما أن إعادة التوزيع ستساهم في سد النقص في بعض المصالح مع إعادة النظر في قيمة الأجور.	تخفيض تكلفة الصيانة الدورية ب: 0,95%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة ومعطيات الجدول رقم (47).

بعد القيام باقتراح إجراءات من شأنها أن تساهم في تخفيض تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة، نظهر أثر تطبيقها على الأنشطة غير المضيفة للقيمة لكل من القماش نوع HP280 و A15، ويتم توضيح قيمة تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة قبل وبعد تطبيق اقتراحات التخفيض في الجدولين التاليين:

الجدول(50): تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة قبل وبعد اقتراحات التخفيض للقماش نوع HP280

القماش نوع HP280		الأنشطة
بعد اقتراحات التخفيض	قبل اقتراحات التخفيض	
المبلغ (دج)	المبلغ (دج)	
213 398,33	224 629,82	ارسال الطلبيات
10 393 658,53	10 668 916,58	شراء الخيط
332 732,93	336 944,74	التخزين الأولي
169 212,04	172 665,35	التخزين النهائي
2 469 006,61	2 598 954,33	بيع المنتج
28 071 010,70	28 340 243,01	صيانة دورية
41 649 019,14	42 342 353,83	المجموع
693 334,69		الفرق (دج)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (47) و(49).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول وجود فارق بين تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة بالنسبة للقماش نوع HP280 قبل وبعد تطبيق اقتراحات التخفيض، حيث انخفضت تكلفتها من 42 342 353,83 دج إلى 41 649 019,14 دج أي بفارق بلغ 693 334,69 دج.

الجدول (51): تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة قبل وبعد اقتراحات التخفيض للقماش نوع A15

القماش نوع A15		الأنشطة
بعد اقتراحات التخفيض	قبل اقتراحات التخفيض	
المبلغ (دج)	المبلغ (دج)	
100 192,16	105 465,43	ارسال الطلبيات
4 880 360,26	5 009 608,15	شراء الخيط
156 220,67	158 198,15	التخزين الأولي
79 446,36	81 067,71	التخزين النهائي
1 159 217,65	1 220 229,11	بيع المنتج
13 179 556,09	13 305 962,74	صيانة دورية
19 554 993,19	19 880 531,29	المجموع
325 538,10		الفرق (دج)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (47) و(49).

يلاحظ من الجدول وجود فارق بين تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة بالنسبة للقماش نوع قبل A15 وبعد تطبيق اقتراحات التخفيض، حيث انخفضت تكلفتها من 19 880 531,29 دج إلى 19 554 993,19 دج أي بفارق بلغ 325 538,10 دج.

بعد تطبيق اقتراحات التخفيض لتكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة، يتم إعادة تحديد تكلفة الأنشطة المستهلكة لكل من القماش نوع HP280 وA15، ويوضح ذلك في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول (52): تكلفة الأنشطة المستهلكة لكل من القماش نوع HP280 و A15 بعد التخفيض

الأنشطة	القماش نوع HP280 المبلغ (دج)	القماش نوع A15 المبلغ (دج)
ارسال الطلبات	213 398,33	100 192,16
شراء الخيط	10 393 658,53	4 880 360,26
التخزين الأولي	332 732,93	156 220,67
نشاط التحضير	5 105 351,85	2 397 002,08
نشاط النسيج	52 329 856,43	24 569 271,31
نشاط المراقبة الأولية للمنسوج	1 480 104,86	694 920,65
نشاط تصليح المنسوج	6 381 689,80	2 996 252,60
نشاط التجهيز الرطب	14 453 396,52	6 785 981,17
نشاط التجهيز الجاف	11 825 506,25	5 552 166,41
نشاط المراقبة النهائية للقماش	796 979,54	374 188,04
التغليف	1 654 090,11	776 608,07
التخزين النهائي	169 212,04	79 446,36
بيع المنتج	2 469 006,61	1 159 217,65
نشاط الإدارة العامة	45 621 585,13	21 419 686,19
نشاط البرمجة	4 508 973,27	2 116 997,73
صيانة دورية	28 071 010,70	13 179 556,09
المجموع	185 806 552,90	87 238 067,44
إجمالي التكاليف (دج)	273 044 620,34	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (47) و(50) و(51).

يبين الجدول تكلفة الأنشطة المستهلكة المرتبطة بكل من القماش HP280 و A15 بعد تطبيق اقتراحات التخفيض على الأنشطة غير المضيفة للقيمة، حيث تكلفة أنشطة القماش نوع HP280 و A15 بلغت على الترتيب 185 806 552,90 دج و 87 238 067,44 دج.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

بعد تحديد تكلفة الأنشطة بعد إجراء اقتراحات التخفيض تتم مقارنتها مع قبل إجراء هذه الاقتراحات وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (53): تكلفة الأنشطة قبل وبعد اقتراحات التخفيض

البيان	القماش نوع HP280	القماش نوع A15
التكلفة قبل اقتراحات التخفيض (دج)	186 499 887,59	87 563 605,54
التكلفة بعد اقتراحات التخفيض (دج)	185 806 552,90	87 238 067,44
قيمة الفرق (دج)	693 334,68	325 538,10
نسبة الفرق	%0,37	%0,37

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (47) و(52).

يلاحظ من الجدول أن تطبيق الإجراءات المقترحة للتخفيض من تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة ساهم في تخفيض التكلفة الاجمالية للأنشطة لكل من القماش نوع HP280 و A15، حيث انخفضت تكلفت الأنشطة بالنسبة للقماش نوع HP280 بقيمة 693 334,68 دج أي بنسبة 0,37% والقماش نوع A15 بقيمة 325 538,10 دج أي بنسبة 0,37% مقارنة مع تكلفة الأنشطة قبل إجراء اقتراحات التخفيض.

7. تحديد سعر التكلفة والربحية بعد تطبيق اقتراحات التخفيض:

بعد تطبيق اقتراحات التخفيض وتحديد نسبة انخفاض تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة لكل من القماش نوع HP280 ونوع A15 انخفضت تكلفتها بنسبة 0,37%، وبالاعتماد على نسب التخفيض في التكلفة يتم تحديد سعر تكلفة المتر الواحد من القماش.

1.7 تحديد سعر تكلفة القماش نوع HP280:

$$\text{سعر التكلفة} = 2\,500,22 - (0,0037 \times 2\,500,22) = 2\,490,97 \text{ دج}$$

2.7 تحديد سعر تكلفة القماش نوع A15:

$$\text{سعر التكلفة} = 2\,411,73 - (0,0037 \times 2\,411,73) = 2\,402,81 \text{ دج}$$

ويوضح سعر التكلفة وربحية للقماش نوع HP280 و A15 بعد إجراء اقتراحات التخفيض في الجدول

التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول (54): تحديد سعر تكلفة وربحية القماش نوع HP280 و A15 بعد اقتراحات التخفيض

القماش نوع A15	القماش نوع HP280	البيان
المبلغ (دج)	المبلغ (دج)	
2 918,19	3 025,27	سعر البيع
2 402,81	2 490,97	سعر التكلفة
515,38	534,30	الربح بعد اقتراحات التخفيض للمتر الواحد
506,46	525,05	الربح قبل اقتراحات التخفيض للمتر الواحد
8,92	9,25	الفرق
109 182,65	232 584,20	عدد الأمتار المنتجة
56 270 554,16	124 269 738,06	الربح
180 540 292,22		إجمالي الربح (دج)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات السابقة.

يلاحظ من الجدول أن تطبيق اقتراحات التخفيض للأنشطة غير المضيفة للقيمة ساهم في تخفيض التكلفة الإجمالية للأنشطة مما انعكس على انخفاض سعر التكلفة وهذا أدى إلى زيادة ربحية كل من القماش نوع HP280 و A15 بقيمة بلغت على الترتيب 9,25 دج و 8,92 دج للمتر الواحد، هذا ما يساهم في تحسين ربحية المؤسسة.

الجدول رقم (55): الفرق بين ربحية القماش نوع HP280 و A15 وفق أسلوب (ABC) و أسلوب (ABM)

إجمالي الربح (دج)	القماش نوع A15	القماش نوع HP280	البيان
	المبلغ (دج)	المبلغ (دج)	
180 540 292,22	56 270 554,16	124 269 738,06	قيمة الربح وفق أسلوب (ABM)
177 414 979,13	55 296 644,92	122 118 334,21	قيمة الربح وفق أسلوب (ABC)
3 125 313,09	الفرق		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (54).

يلاحظ من الجدول أن تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) بالاعتماد على معطيات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ساهم في التحكم في التكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

(تخفيضها) وهذا ما نتج عنه سعر تكلفة أقل من سعر التكلفة وفق أسلوب (ABC)، بالتالي تحقيق ربحية للقماش نوع HP280 و A15 بقيمة 180 540 292,22 دج أي أن التكامل بين الأسلوبين ساهم في تحقيق ربحية زائدة بقيمة 3 125 313,09 دج.

ومما سبق يمكن القول أن الإجراءات المقترحة لتخفيض قيمة التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالأنشطة ساهمت في تخفيض القيمة الإجمالية للتكاليف التي تحملتها المؤسسة خلال السنة، لإنتاج نوعي القماش HP280 و A15 بالتالي تخفيض سعر التكلفة مع المحافظة على نفس سعر البيع ساهم في زيادة ربحية المؤسسة ومنه زيادة الإيرادات، وهذا ما يؤثر إيجابيا على ميزانية وجدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة، ومؤشراتها المالية التي بدورها تؤثر على أدائها المالي.

❖ أثر تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة:

✓ عرض أثر تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على ميزانية وجدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021:

أولا: عرض الميزانية الوظيفية وتوضيح التغيرات التي طرأت على القيم نتيجة تطبيق أسلوب (ABM):
إن تطبيق أسلوب (ABM) بالاعتماد على معطيات أسلوب (ABC) ساهم في:

- تخفيض قيمة التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالأنشطة غير المضافة للقيمة لكل من القماش نوع HP280 و A15، مما انعكس على تخفيض إجمالي التكاليف غير المباشرة للأنشطة من 274 064 493,13 دج إلى 273 044 620,34 دج أي بفارق 1 019 872,79 دج، أي أن إنفاق المؤسسة نقص بقيمة 1 019 872,79 دج، وهذا ما يؤثر على رصيد حساب (512) البنك (الخبزينة).
- زيادة ربحية القماش نوع HP280 و A15 بقيمة 3 125 313,09 دج مقارنة مع الربحية المحققة من تطبيق أسلوب (ABC)، بالتالي التأثير على رصيد حساب (512) البنك (الخبزينة) بالزيادة.

وتم توضيح التغيرات التي طرأت على الميزانية الوظيفية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 نتيجة تطبيق أسلوب (ABM) في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (56): الميزانية الوظيفية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABM)

المبالغ (دج)	الخصوم	المبالغ (دج)	الأصول
2 588 971 002,78	الموارد الثابتة	2 348 820 159.89	الاستخدامات الثابتة
2 222 118 570,18	الأموال الخاصة	315 683.75	التثبيبات المعنوية
-	رأس المال	613 912 500.00	الأراضي
-	الاحتياطات	954 821 748.91	المباني
432 245 500.00	فرق التقييم	538 381 705,89	تثبيبات مادية أخرى
-	فرق التكافئ	241 388 521.34	الضرائب المؤجلة اصول
-144 297 805,16	النتيجة الصافية		
-	الترحيل من جديد		
832 207 709.30	الحسابات المجمعة		
1 101 963 166.04	مخصصات الإهلاكات وم.خ.ق		
366 852 432.60	الديون مالية		
289 440 000.00	قروض بنكية		
35 754 941.24	ضرائب مؤجلة		
-	خصوم أخرى غير متداولة		
41 657 491.36	مؤونات الأعباء والأخطار		
564 384 514.40	الخصوم المتداولة	804 535 357,29	الأصول المتداولة
100 053 629.29	الخصوم المتداولة للاستغلال	637 339 926.33	الأصول المتداولة للاستغلال
71 387 092.89	الموردون والحسابات الملحقه	498 023 099.10	المخزونات
28 666 536.40	الضرائب وما يماثلها	139 316 827.23	الزبائن
464 330 885.11	الخصوم المتداولة خارج إ	40 588 908.85	الأصول المتداولة خارج إ
464 330 885.11	دائنون آخرون	-	الديون والوظائف المماثلة
		40 588 908.85	مدينون آخرون
-	خزينة الخصوم	126 606 522,11	خزينة الأصول
-	خزينة الخصوم	126 606 522,11	الخزينة
3 153 355 517,18	مجموع الخصوم	3 153 355 517,18	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (39).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من جدول الميزانية الوظيفية أن تخفيض إنفاق المؤسسة وزيادة إجمالي أرباحها ساهم في زيادة مجموع أصول المؤسسة، مما أدى إلى انخفاض قيمة النتيجة الصافية السالبة إلى 142 793 888,83 - د.ج.

ثانياً: توضيح التغيرات التي تطرأ على جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021: أثر تطبيق أسلوب (ABC) على قيم عناصر جدول حساب النتائج، وأصبحت قيمة مجموع منتوجات الأنشطة العادية 585 081 710,03 د.ج، وقيمة مجموع أعباء الأنشطة العادية 733 524 701,07 د.ج، بالتالي كانت النتيجة الصافية 148 442 991,04 - د.ج.

وبالاعتماد على المعطيات الناتجة عن تطبيق أسلوب (ABC) لتطبيق أسلوب (ABM) الذي ساهم في: - زيادة الأرباح الناتجة عن بيع المنتجين (القماش نوع HP280 و A15) بقيمة 3 125 313,09 د.ج، أي زيادة قيمة حساب (70) من 563 456 007,35 د.ج إلى 566 581 320,44 د.ج، هذا ما يؤدي إلى زيادة قيمة منتوجات الأنشطة العادية من 585 081 710,03 د.ج إلى 588 207 023,12 د.ج.

- تخفيض تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة المرتبطة بالمنتجين بالتالي تخفيض قيمة التكاليف غير المباشرة بقيمة 1 019 872,79 د.ج، هذا ما يؤدي إلى إنقاص قيمة مجموع أعباء الأنشطة العادية في جدول حساب النتائج من 733 524 701,07 إلى 732 504 828,28 د.ج، بالتالي تكون النتيجة الصافية في جدول حساب النتائج سالبة بقيمة 144 297 805,16 - د.ج.

✓ عرض أثر تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على المؤشرات المالية:

أولاً: حساب مؤشر السيولة: يتم حساب مؤشر السيولة لتوضيح أثر تطبيق أسلوب (ABM) في تحسين سيولة المؤسسة محل الدراسة، في الجدول التالي:

الجدول رقم (57): نسب تحسن مؤشر السيولة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABM)

البيان	القانون	بعد تطبيق أسلوب (ABM)	عند تطبيق أسلوب (ABC)	نسبة التحسن
نسب التداول	الأصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة	1,43	1,42	0,01
نسب السيولة السريعة	(الأصول المتداولة - المخزونات) ÷ الخصوم المتداولة	0,54	0,54	0
نسب النقدية	(النقدية + الاستثمارات في الأوراق المالية) ÷ الخصوم المتداولة	0,23	0,22	0,01

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (41) و(56).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أن مؤشرات السيولة والمتمثلة في: نسب التداول ونسب السيولة السريعة ونسب النقدية كانت نسبها عند تطبيق أسلوب (ABC) على الترتيب 1,42 و 0,54 و 0,22، وعند تطبيق أسلوب (ABM) بالاعتماد على المعطيات الناتجة عن أسلوب (ABC) كانت نسبها على الترتيب 1,43 و 0,54 و 0,23، بحيث يلاحظ تحسن في نسب التداول ونسب النقدية بـ 0,01، أما نسب السيولة السريعة فلم يسجل أي تحسن، هذا ما يدل أن تطبيق أسلوب (ABM) ساهم في تحسين مؤشر السيولة للمؤسسة محل الدراسة بنسب ضئيلة.

ثانياً: حساب مؤشر المردودية: يتم حساب مؤشر المردودية لتوضيح أثر تطبيق أسلوب (ABM) في تحسين مردودية المؤسسة محل الدراسة، في الجدول التالي:

الجدول رقم (58): نسب تحسن مؤشر المردودية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABM)

البيان	القانون	بعد تطبيق أسلوب (ABM)	عند تطبيق أسلوب (ABC)	نسبة التحسن
المردودية المالية	النتيجة الصافية ÷ الأموال الخاصة	-0,06	-0,07	0,01

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (42) و(56).

يلاحظ من الجدول أن مؤشر المردودية والمتمثلة في المردودية المالية كانت نسبها عند تطبيق أسلوب (ABC) -0,07، وعند تطبيق أسلوب (ABM) بالاعتماد على المعطيات الناتجة عن أسلوب (ABC) كانت نسبها -0,06، بحيث يلاحظ تحسن طفيف في هذه النسبة بـ 0,01، هذا ما يدل أن تطبيق أسلوب (ABM) ساهم في تحسين مؤشر المردودية للمؤسسة محل الدراسة ولو بشكل طفيف.

ثالثاً: حساب مؤشر الربحية: يتم حساب مؤشر الربحية لتوضيح أثر تطبيق أسلوب (ABM) في تحسين ربحية المؤسسة محل الدراسة، في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (59): نسب تحسن مؤشر الربحية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب (ABM)

البيان	القانون	بعد تطبيق أسلوب (ABM)	بعد تطبيق أسلوب (ABC)	نسب التحسن
هامش الربح	النتيجة الصافية ÷ المبيعات (ر.ع)	-0,25	-0,26	0,01
العائد على إجمالي الأصول	صافي الربح بعد الضريبة ÷ إجمالي الأصول	-0,05	-0,05	0
العائد على حقوق الملكية	صافي الربح بعد الضريبة ÷ إجمالي حقوق الملكية	-0,06	-0,07	0,01

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (43) و(56).

يلاحظ من الجدول أن مؤشرات الربحية والتمثلة في: هامش الربح والعائد الإجمالي على الأصول والعائد على حقوق الملكية كانت نسبهم عند تطبيق أسلوب (ABC) -0,26 و-0,05 و-0,07 على الترتيب، وعند تطبيق أسلوب (ABM) بالاعتماد على المعطيات الناتجة عن أسلوب (ABC) كانت نسبهم على الترتيب -0,25 و-0,05 و-0,06، بحيث يلاحظ تحسن في نسبة هامش الربح والعائد على حقوق الملكية بـ 0,01 أما نسبة العائد الإجمالي على الأصول بقيت نفسها، وهذا يدل أن تطبيق أسلوب (ABM) ساهم في تحسين مؤشر الربحية للمؤسسة محل الدراسة بنسب ضئيلة.

ومما سبق يمكن القول أن الدراسة التطبيقية أثبتت أن استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) انطلاقاً من المعلومات المستخرجة من تطبيق أسلوب (ABC) ساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة بالتأثير إيجابياً على بعض قيم عناصر الميزانية وجدول حساب النتائج، مما انعكس على تحسين المؤشرات المالية (مؤشر السيولة، مؤشر المردودية، مؤشر الربحية) ولو أن هذا التأثير كان بشكل ضئيل، يعني أن التكامل بين أسلوب التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة ساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة من خلال تحديد تكلفة الأنشطة بتطبيق أسلوب (ABC) ثم تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة والأنشطة غير المضيئة للقيمة، واقتراح إجراءات ساهمت في التحكم في تكلفة الأنشطة غير المضيئة للقيمة وتخفيضها، مما ساهم في تخفيض التكاليف وزيادة الربحية وهذا ما أثر إيجابياً على أدائها المالي.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

المطلب الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

تضمن هذا المطلب محاولة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجين (القماش HP280 والقماش A15)، ومحاولة التحكم في بعض التكاليف بتطبيق أسلوب تحليل القيمة للوصول إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة.

أولاً: تحديد سعر البيع المستهدف

يختلف سعر بيع منتجات المؤسسة محل الدراسة باختلاف نوع زبائنها واختلاف قدراتهم على الدفع، وزبائن المؤسسة أغلبهم مؤسسات تعمل في نفس المجال (قطاع النسيج) كما أن القماش نوع (HP280 و A15) من الأقمشة العسكرية التي لا يتم بيعها في السوق، لهذا يصعب تحديد قيمتها في السوق، وتطبق المؤسسة هامش ربح يتراوح بين 5% و 30%، ولتحديد سعر البيع المستهدف لمنتجاتها الذي يعبر عن السعر التنافسي نعتمد على معدل الهامش المقابل الذي نسبته 0,21.

وبالتالي:

$$\text{سعر البيع المستهدف} = \text{سعر التكلفة} + (\text{سعر التكلفة} \times 0.21)$$

في الحالة الأولى: يحسب سعر البيع المستهدف بالاعتماد على سعر تكلفة القماش نوع HP280 و A15 وفق الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة محل الدراسة.

أما الحالة الثانية: يحسب سعر البيع المستهدف بالاعتماد على سعر تكلفة القماش نوع HP280 و A15 المحدد وفق طريقة التكاليف الكلية.

وبتطبيق العلاقة يتم تحديد سعر البيع المستهدف للمنتجين HP280 و A15 في الحالتين من خلال الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الوحدة: دج/ المتر

الجدول رقم (60): تحديد سعر البيع المستهدف

الحالة الثانية		الحالة الأولى		البيان
سعر البيع المستهدف	العملية	سعر البيع المستهدف	العملية	
3 118,10	$1,21 \times 2 576,94$	1 020,19	$1,21 \times 843,13$	القماش HP280
3 017,72	$1,21 \times 2 493,98$	793,87	$1,21 \times 656,09$	القماش A15

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات السابقة.

يلاحظ من الجدول أن سعر البيع المستهدف لكل من القماش HP280 و A15 في الحالة الأولى قدر على الترتيب بـ: 1 020,19 دج و 793,87 دج للمتر الواحد، أما في الحالة الثانية قدر على الترتيب بـ: 3 118,10 دج و 3 017,72 دج للمتر الواحد، كما يلاحظ أن سعر البيع المستهدف المتحصل عليه في الحالة الأولى أقل من سعر البيع المستهدف في الحالة الثانية.

ثانيا: تحديد الربح المستهدف

من أجل تحديد قيمة الربح المستهدف يتم الاعتماد على متوسط هامش الربح الذي نسبته: 17,5% على أنه هامش الربح المستهدف (الربح المرغوب فيه) من قبل المؤسسة محل الدراسة.

$$\text{الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{هامش الربح المستهدف}$$

يحدد الربح المستهدف للمنتجين HP280 و A15 في الحالتين من خلال الجدول التالي:

الوحدة: دج/ المتر

الجدول رقم (61): تحديد الربح المستهدف

الحالة الثانية		الحالة الأولى		البيان
الربح المستهدف	العملية	الربح المستهدف	العملية	
545,67	$0,175 \times 3 118,10$	178,53	$0,175 \times 1 020,19$	القماش HP280
528,10	$0,175 \times 3 017,72$	138,93	$0,175 \times 793,87$	القماش A15

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (60).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أن الربح المستهدف لكل من القماش HP280 و A15 في الحالة الأولى قدر على الترتيب بـ: 178,53 دج و 138,93 دج للمتر الواحد، أما في الحالة الثانية قدر على الترتيب بـ: 545,67 دج و 528,10 دج للمتر الواحد، كما يلاحظ أن الربح المستهدف المتحصل عليه في الحالة الأولى أقل من الحالة الثانية.

ثالثاً: تحديد التكلفة المستهدفة

يتم حساب التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

إضافة لتكاليف التوزيع غير المباشرة للمنتجين HP280 و A15 المستخرجة من الجدول رقم (25) المتعلق بتوزيع التكاليف غير المباشر لسنة 2021 للمؤسسة محل الدراسة والمقدرة بـ: 34,57 دج للمتر الواحد، ومنه تكلفة الإنتاج المستهدفة تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج المستهدفة} = \text{التكلفة المستهدفة} - \text{تكاليف التوزيع غير المباشرة}$$

تحدد كل من التكلفة المستهدفة وتكلفة الإنتاج المستهدفة للمنتجين HP280 و A15 في الحالتين من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (62): تحديد التكلفة المستهدفة وتكلفة الإنتاج المستهدفة الوحدة: دج

الحالة الثانية		الحالة الأولى		البيان
القماش A15	القماش HP280	القماش A15	القماش HP280	
3 017,72	3 118,10	793,87	1 020,19	سعر البيع المستهدف
(528,10)	(545,67)	(138,93)	(178,53)	(الربح المستهدف)
2 489,62	2 572,43	654,94	841,66	التكلفة المستهدفة
(34,57)	(34,57)	-	-	(تكاليف التوزيع غ م)
2 455,05	2 537,86	654,94	841,66	تكلفة الإنتاج المستهدفة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (60) و(61).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أن التكلفة المستهدفة وتكلفة الإنتاج المستهدف المتحصل عليها في الحالة الأولى لكل من القماش HP280 و A15 قدرت على الترتيب بـ: 841,66 دج و 654,94 دج للمتر الواحد، أما في الحالة الثانية قدرت التكلفة المستهدفة على الترتيب بـ: 572,43 دج و 489,62 دج للمتر الواحد، كما بلغت تكلفة الإنتاج المستهدفة على الترتيب 537,86 دج و 455,05 دج للمتر الواحد.

رابعاً: المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة

يحدد الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة في الحاليتين من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (63): المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة الوحدة: دج

الحالة الثانية		الحالة الأولى		البيان
القماش A15	القماش HP280	القماش A15	القماش HP280	
2 493,98	2 576,94	656,09	843,13	التكلفة الفعلية
2 489,62	2 572,43	654,94	841,66	التكلفة المستهدفة
4,36	4,51	1,15	1,47	الفرق (الفجوة)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات السابقة.

التحليل:

الحالة الأولى: التكلفة المستهدفة للمتر الواحد من القماش HP280 و A15 والتي تضمن ربحية متوسطة تعادل 17,5% من المبيعات هي 841,66 دج للقماش HP280 و 654,94 دج للقماش A15، كما أن التكلفة الفعلية (وفق الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة محل الدراسة) لكل من القماش HP280 و A15 بلغت على الترتيب 843,13 دج و 656,09 دج للمتر الواحد، وهي أكبر من التكلفة المستهدفة بفارق بلغ على الترتيب 1,47 دج و 1,15 دج للمتر الواحد.

الحالة الثانية: التكلفة المستهدفة للمتر الواحد من القماش HP280 و A15 والتي تضمن ربحية متوسطة تعادل 17,5% من المبيعات هي 572,43 دج للقماش HP280 و 489,62 دج للقماش A15، كما أن التكلفة الفعلية (المحددة وفق طريقة التكاليف الكلية) لكل من القماش HP280 و A15 بلغت على الترتيب 576,94 دج و 493,98 دج للمتر الواحد، وهي أكبر من التكلفة المستهدفة بفارق قدر على الترتيب بـ: 4,51 دج و 4,36 دج للمتر الواحد.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

كما يلاحظ أن الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة للقماش نوع HP280 وA15 في الحالة الأولى أقل من الفرق بينهما في الحالة الثانية، حيث أنه لو كانت المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة التكاليف الكلية بشكل الصحيح يكون الفارق الفعلي المتحصل عليه هو 4,51 دج و4,36 دج للمتر الواحد على الترتيب.

ويصبح الهدف في هذه الحالة هو البحث عن طرق للتحكم في التكاليف دون المساس بجودة المنتجين. حيث أن المؤسسة يمكنها التحكم في بعض تكاليفها منها:

- تكلفة شراء المادة الأولية (الخيط): تستعمل المؤسسة في عملية الإنتاج مادة أولية مستوردة تتغير قيمتها بتغير سعر الصرف وتكلف المؤسسة مصاريف إضافية تؤدي إلى تضخيم تكلفة الشراء، فلو أن المؤسسة تعوض المادة الأولية المستوردة بمادة أولية منتجة محليا، أو تقلص عدد مرات شراء المادة الأولية، بالشراء بكميات كبيرة لتخفيض تكلفة الشراء.

- تكلفة استهلاك الماء والكهرباء: بالنسبة للماء يعتبر من المواد الأساسية التي تدخل بصفة مباشرة في العملية الإنتاجية (غسيل القماش) ويستهلك بكميات كبيرة، لذا يمكن للمؤسسة التخفيض من تكلفة استهلاك المياه بحفر بئر داخل المؤسسة، أما بالنسبة للكهرباء الذي يستهلك بشكل كبير في الورشات الإنتاجية، يمكن تخفيض تكلفة استهلاكه باستبدال الطاقة الكهربائية بالطاقة الشمسية بتركيب لوحات الطاقة الشمسية، التي تعتبر من أفضل الحلول البديلة خاصة لدى المؤسسات الصناعية لكن بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة من الصعب تطبيق هذا الحل لأنه يتطلب سيولة كبيرة بسبب السعر المرتفع للوحدات الطاقة الشمسية ووضعية المؤسسة المالية لا تسمح لها بتطبيق هذا النوع من الحلول.

- تكاليف الصيانة: تعتبر تكاليف الصيانة من أهم التكاليف التي تتحملها المؤسسة للقيام بنشاطها، ولتخفيضها نقترح على المؤسسة إعادة النظر في توزيع عمالها في مصالح قسم الصيانة لسد النقص في بعض المصالح مع إعادة النظر في الأجور الممنوحة.

إن قيام المؤسسة بمحاولة التحكم في تكاليفها لتصبح التكلفة الفعلية قريبة من التكلفة المستهدفة، يمكنها من إزالة الفرق بين التكاليفتين من خلال تطبيق أساليب أخرى من الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف، وهذا ما يمكنها من تحقيق هامش ربح أكبر مما ينعكس على زيادة ربحيتها.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

خامسا: تحقيق التخفيض المستهدف باستخدام تحليل القيمة: يعتبر أسلوب تحليل القيمة من الأساليب المساعدة التي يتم تطبيقها من خلال تقنية التحليل الوظيفي بهدف الوصول إلى المواضيع التي يمكن تخفيض تكلفتها للوصول إلى التكلفة المستهدفة التي سبق تحديدها، وذلك دون المساس بجودة ونوعية المنتجات، لذلك يجب الاعتماد على بيانات سعر التكلفة الفعلية للمنتجين (القماش نوع HP280 و A15) وفق الطريقة المطبقة بالشكل الصحيح (طريقة التكاليف الكلية) لما توفره من بيانات تفصيلية حول التكاليف المتعلقة بالمنتجات من أجل تحديد المكون الذي سيخضع للتخفيض، وذلك ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (64): الأهمية النسبية لمكونات سعر التكلفة للقماش نوع HP280 و A15

البيان	القماش HP280	القماش A15	الأهمية النسبية
	المبلغ (دج)	المبلغ (دج)	
مادة أولية مستهلكة (الخيط)	197 348 203,52	70 646 442,36	%32,93
اليد العاملة	194 044 128,99	91 090 676,93	%32,38
أغلفة التعبئة	576 627,56	270 687,88	%0,10
استهلاك الكهرباء والغاز والماء	11 087 846,08	5 204 998,52	%1,85
اهتلاك المباني (ورشات الإنتاج)	13 514 297,72	13 514 297,72	%2,25
اهتلاك الآلات الإنتاجية	10 869 521,94	10 869 521,94	%1,81
تكاليف الإنتاج غير المباشرة	163 874 175,63	76 927 911,54	%27,34
تكاليف التوزيع غير المباشرة	8 040 435,79	3 774 444,21	%1,34
سعر التكلفة	599 355 237,23	272 298 981,10	%100
عدد الوحدات المنتجة (متر)	232 584,20	109 182,65	
تكلفة إنتاج المتر الواحد (دج)	2 576,94	2 493,98	

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (27) و(28).

يلاحظ من الجدول أن تكاليف اليد العاملة تحتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لكل من نوعي القماش HP280 و A15 بنسبة %32,38 و %33,45 على الترتيب، وتكلفة المادة الأولية

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

المستهلكة للمنتجين بنسبة 33,93% و 25,94% على الترتيب، ثم تليه تكاليف الإنتاج غير المباشرة للمنتجين على الترتيب بنسبة 27,34% و 28,25%، ثم جاءت مصاريف استهلاك الكهرباء والغاز والماء واهتلاك كل من الآلات والورشات الإنتاجية إضافة إلى مصاريف التوزيع غير المباشرة بنسب متقاربة وفي الأخير أغلفة التعبئة بنسبة متساوية للمنتجين.

ومن أجل تخفيض تكاليف المؤسسة تم الاعتماد على بعض الاقتراحات المذكورة سابقا (الجدول رقم 49).

بما أن المنتجين يعتمدان بالدرجة الأساسية على المادة الأولية (الخيطة) المستوردة من تركيا التي بلغت تكلفتها 274 058 372,88 دج بوزن 158 461,90 كلغ، حيث تمت عملية الشراء 07 مرات خلال سنة 2021، لأن نوع المادة الأولية (الخيطة F1) لا يتوفر محليا، لهذا يجب تخفيض تكلفة الشراء بتقليص عدد مرات الشراء لتخفيض جزء من تكاليف الشراء منها: مصاريف الجمارك والنقل والشحن البحري وكراء الحاويات... إلخ، بالاعتماد على طلبيات الشراء الكبيرة، وبما أن المؤسسة لا تمتلك السيولة الكافية للقيام بعملية الشراء بكميات كبيرة نقترح عليها إدخال شريك (مؤسسة خاصة أو عامة) في عملية إنتاج الطلبيات، أي أن الشريك الجديد يتكفل بتمويل عملية شراء المادة الأولية أو تمويل المؤسسة بالمادة الأولية، وعند القيام بعملية الإنتاج وبيع المنتج، يتم اقتسام ما نتج عن عملية البيع بنسب متفق عنها مسبقا، إن هذا الاقتراح الأخير يساهم في تخفيض تكلفة شراء المادة الأولية بقيمة 7 070 706,00 دج أي بنسبة 2,58%، هذا ما ينعكس على انخفاض تكلفة استهلاكها أثناء القيام بالعملية الإنتاجية، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (65): مقدار تخفيض تكلفة شراء المادة الأولية (الخيطة) بالمؤسسة محل الدراسة الوحدة: دج/كلغ

البيان	المبلغ (دج)	الكمية المشتراة	تكلفة الشراء للوحدة
تكلفة المادة الأولية قبل تقليص عدد مرات الشراء	274 058 372,88	158 461,90	1 839,19
تكلفة المادة الأولية بعد تقليص عدد مرات الشراء	266 987 666,88	158 461,90	1684,80
مقدار التخفيض	7 070 706,00	-	154,39

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

يلاحظ من الجدول أنه تم تخفيض تكلفة شراء المادة الأولية بقيمة 7 070 706,00 دج، وبالتالي انخفاض تكلفة شراء الكلغ الواحد بقيمة 154,39 دج.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

كما يمكن للمؤسسة التخلص من تكاليف استهلاك الماء التي قدرت بـ: 6 728 176,00 دج، بحيث يعتبر الماء من المواد الأساسية والهامة في العملية الإنتاجية التي تحمل مباشرة للمنتج، بحفر بئر في المؤسسة، عن طريق التعاقد مع مقاول أو مؤسسة مختصة في حفر الآبار، مما يمكن المؤسسة من التخلص من تكلفة استهلاك المياه المستعملة في العملية الإنتاجية، واعتمادها على مياهها الجوفية، بالتالي يتم تخفيض تكلفة استهلاك المياه من إجمالي تكاليف استهلاك الكهرباء والغاز والماء والتي قدرت بـ: 16 292 844,60 دج إلى 9 564 668,60 دج حيث تعتبر التكلفة الخاصة باستهلاك الكهرباء والغاز وتقسّم على المنتجين وفق الكمية المنتجة.

تخفيض تكاليف الأجور (أجور عمال الصيانة): بعد القيام بزيارة لقسم الصيانة لوحظ أن عماله يعملون في فوجين الفوج A يعمل في الفترة الصباحية والفوج B يعمل في الفترة المسائية، وعند الاطلاع على مصالح هذا القسم المبينة في الهيكل التنظيمي الشكل رقم (21)، ومعرفة وظيفة كل مصلحة وعدد عمالها لوحظ وجود نقص في بعض مصالح القسم منه (مصلحة الكهرباء) حيث يحتوي على عاملين للصيانة الكهربائية من 4 عمال، عامل يعمل في الفوج الأول لفترة الصباحية، وعامل في الفوج الثاني للفترة المسائية، بأجر مرتفع مقارنة مع أجور العمال في المصالح الأخرى يقدر بـ: 35 000,00 دج شهريا وذلك بسبب قيامهم بصيانة الكهربائية اليومية لكل المؤسسة.

إضافة إلى وجود نقص في عدد عمال التشحيم الذي بلغ عددهم 4 من 6 عمال في مصلحة الصيانة، ويتقاضون أجر يقدر بـ: 25 000,00 دج شهريا.

كما لوحظ وجود عامل ميكانيكي إضافي في مصلحة صيانة الملحقات أي 3 من 2 عمال ويتقاضون أجر يقدر بـ: 28 000,00 دج شهريا.

أيضا وجود 9 من 6 عمال في مصلحة إنتاج وتجهيز الملحقات أي وجود 3 عمال إضافيين يقومون بتسيير الآلات في هذه المصلحة ويتقاضون أجر يقدر بـ: 26 000,00 دج شهريا.

لهذا يقترح أن تقوم المؤسسة بإعادة توزيع هؤلاء العمال الإضافيين الأربعة لسد النقص في مصلحتي الكهرباء والصيانة مع إعادة تحديد أجرهم بما يتناسب مع وظائفهم الجديدة، وينتج عن ذلك:

- 4 عمال من 4 في مصلحة الكهرباء مع تخفيض قيمة الأجر إلى 28 000,00 دج شهريا بسبب نقص ضغط العمل على العاملين السابقين.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

- 6 عمال من 6 في مصلحة الصيانة يقومون بتشحيم الآلات بأجر يقدر بـ: 25 000,00 دج شهريا.
ويمكن توضيح تكلفة إجمالي أجور العمال المذكورين سابقا قبل إعادة التوزيع وتغيير قيمة الأجر في
الجدول التالي:

الجدول رقم (66): توضيح تكلفة الأجور قبل إعادة توزيع العمال وتغيير قيمة الأجر الوحدة: دج

تكلفة الأجور قبل إعادة توزيع العمال وتغيير قيمة الأجر						البيان
تكلفة الأجر السنوي لإجمالي العمال	تكلفة الأجر السنوي للعامل	تكلفة الأجر الشهري للعامل	الوظيفة	عدد العمال الإجمالي	المصالح	
840 000,00	420 000,00	35 000,00	صيانة كهربائية	2 عمال	مصلحة الكهرباء	المصالح التي تعاني من
1 200 000,00	300 000,00	25 000,00	تشحيم الآلات	4 عمال	مصلحة الصيانة	نقص
1 008 000,00	336 000,00	28 000,00	صيانة الآلات	3 عمال	مصلحة صيانة الملحقات	مصالح تحتوي على
2 916 000,00	324 000,00	27 000,00	تسيير الآلات	9 عمال	مصلحة إوت الملحقات	إضافيين
5 964 000,00	المجموع					

المصدر: المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف قسم الصيانة.

كما يمكن توضيح تكلفة إجمالي أجور العمال المذكورين سابقا بعد القيام بإعادة التوزيع والتغيير
الطفيف الذي طرأ على قيمة الأجر في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (67): توضيح تكلفة الأجر بعد إعادة توزيع العمال وتغيير قيمة الأجر الوحدة: دج

تكلفة الأجر بعد إعادة توزيع العمال وتغيير قيمة الأجر					البيان
تكلفة الأجر السنوي لإجمالي العمال	تكلفة الأجر السنوي للعامل	تكلفة الأجر الشهري للعامل	الوظيفة	عدد العمال الإجمالي	
1 344 000,00	336 000,00	28 000,00	صيانة كهربائية	4 عمال	مصلحة الكهرباء
1 800 000,00	300 000,00	25 000,00	تشحيم الآلات	6 عمال	مصلحة الصيانة
672 000,00	336 000,00	28 000,00	صيانة الآلات	2 عمال	مصلحة صيانة الملحقات
1 944 000,00	324 000,00	27 000,00	تسيير الآلات	6 عمال	مصلحة إوت الملحقات
5 760 000,00	المجموع				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (66).

يبين الجدول رقم (66) أن إجمالي تكلفة أجور العمال السنوية قبل إجراء إعادة التوزيع بلغت 5 964 000,00 دج، أما في الجدول رقم (67) تبين أنه بعد القيام بإعادة توزيع العمال مع إجراء تغيير طفيف في قيمة أجورهم بلغت تكلفة أجورهم السنوية 5 760 000,00 دج، وهنا يلاحظ انخفاض في تكلفة الأجور بقيمة 204 000,00 دج.

في هذه الحالة يتم تخفيض تكلفة إجمالي أجور المستخدمين بقيمة 204 000,00 دج، ويتم توضيح التخفيض في الجدول التالي:

الجدول رقم (68): قيمة أجور المستخدمين بعد تخفيضها بالمؤسسة محل الدراسة

المبلغ (دج)	البيان
104 507 385,78	قيمة أجور المستخدمين قبل التخفيض
(204 000,00)	مقدار التخفيض
104 303 385,78	قيمة أجور المستخدمين بعد التخفيض

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أنه تم تخفيض قيمة تكاليف أجور العاملين بمقدار 204 000,00 دج، وبالتالي انخفاض في مجموع قيمة حساب أعباء المستخدمين الذي كانت قيمته 104 507 385,78 دج وبعد التخفيض أصبحت قيمته 104 303 385,78 دج.

وبعد القيام بإعادة توزيع قيمة حساب أعباء المستخدمين الجديدة على الأقسام في جدول توزيع التكاليف غير المباشرة سيؤدي ذلك إلى تغير معدلات تحميل التكاليف الخاصة بكل من قسم التموين، مراقبة النوعية والمخبر، النسيج والتجهيز والتجارة، والتي انخفضت بنسب ضئيلة جدا وذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (69): جدول توزيع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة محل الدراسة بعد إجراءات التخفيض لسنة 2021 الوحدة: دج

رقم وإسم الحساب	المبلغ الإجمالي	الإدارة	التقنية	الصيانة	التموين	النوعية والمخبر	النسيج	التجهيز	التجارة
ح/ 60 المشتريات المستهلكة وح/ 61 الخدمات الخارجية	100%	10,00%	3,00%	20,00%	1,00%	1,00%	33,00%	27,00%	5,00%
	22 517 610,80	2 251 761,08	675 528,32	4 503 522,16	225 176,11	225 176,11	7 430 811,56	6 079 754,92	1 125 880,54
ح/ 62 الخدمات الخارجية الأخرى	100%	11,27%	3,34%	18,10%	5,67%	0,74%	34,58%	26,30%	0,00%
	12 138 063,18	1 367 959,72	405 411,31	2 196 989,44	688 228,18	89 821,67	4 197 342,25	3 192 310,62	0,00
ح/ 63 أعباء المستخدمين	100%	24,70%	4,08%	16,53%	4,08%	0,50%	38,42%	9,13%	2,56%
	104 303 385,78	25 762 936,29	4 255 578,14	17 241 349,67	4 255 578,14	521 516,93	40 073 360,82	9 522 899,12	2 670 166,68
ح/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	100%	83,26834%	0,906576%	3,672966%	0,906576%	0,1111%	8,536924%	2,028687%	0,56883%
	3 149 240,27	2 622 320,10	28 550,24	115 670,52	28 550,26	3 498,81	268 848,25	63 888,23	17 913,82
ح/ 65 الأعباء التشغيلية الأخرى	100%	100%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	10 306 863,26	10 306 863,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ح/ 66 الأعباء المالية	100%	25,916%	0,931%	13,048%	10,559%	1,862%	31,017%	16,667%	0,00%
	90 887 995,70	23 554 532,97	846 167,24	11 859 065,68	9 596 863,47	1 692 334,48	28 190 729,63	15 148 302,24	0,00
ح/ 68 مخصصات الاهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة	100%	3,68%	1,33%	18,64%	5,57%	2,66%	44,31%	23,81%	0,00%
	30 557 334,14	1 124 509,90	406 412,54	5 695 887,08	1 702 043,51	812 825,09	13 539 954,76	7 275 701,26	0,00
مجموع التوزيع الأولي	273 860 493,13	66 990 883,32	6 617 647,80	41 612 484,55	16 496 439,67	3 345 173,09	93 701 047,27	41 282 856,39	3 813 961,04
التوزيع الثانوي									
الإدارة العامة	-100,00%		4,08%	16,53%	4,08%	8,02%	38,42%	26,13%	2,74%
	73 869 049,99		3 013 857,24	12 210 553,96	3 013 857,24	5 924 297,81	28 380 489,01	19 301 982,76	2 024 011,97
التقنية	4,08%		-100,00%	7,60%	3,00%	5,01%	44,31%	23,81%	12,19%
	671 369,18		16 455 126,98	1 250 589,65	493 653,81	824 401,86	7 291 266,76	3 917 965,73	2 005 879,98
الصيانة	11,27%		12,39%	-100,00%	2,60%	5,67%	34,58%	26,30%	7,19%
	6 206 797,84		6 823 622,46	55 073 627,64	1 431 914,32	3 122 674,69	19 044 460,44	14 484 364,07	3 959 793,83
مجموع التوزيع الثانوي	0,00	0,00	0,00	0,00	21 435 865,04	13 216 547,45	148 417 263,48	78 987 168,96	11 803 646,81
طبيعة وحدة القياس					كلغ مادة مشتراة	متر منتج	متر منتج	متر منتج	متر مباع
عدد الواحدات					158 461,90	341 766,85	341 766,85	341 766,85	341 766,85
تكلفة الوحدة					135,27	38,67	434,26	231,11	34,54

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (25).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أن معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة بالنسبة لكل من قسم التموين، مراقبة النوعية والمخبر، النسيج والتجهيز والتجارة انخفضت بنسب ضئيلة مقارنة مع معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة الموضحة في الجدول رقم (25)، هذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالمنتجين.

إن انخفاض معدل تحميل التكاليف غير المباشرة في قسم التموين يؤدي إلى انخفاض تكاليف الشراء غير المباشرة والتي بإضافة تكلفة شراء المادة الأولية بعد التخفيض تنعكس على انخفاض تكلفة استهلاكها، كذلك انخفاض كل من التكاليف غير المباشرة للإنتاج (قسم مراقبة النوعية والمخبر، قسم النسيج والتجهيز) إضافة إلى تكاليف التوزيع غير المباشرة (قسم التجارة)، ويوضح كل ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم (70): مقدار تخفيض التكاليف غير المباشرة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021

المبلغ (دج)		البيان
21 447 818,17		تكاليف الشراء غير المباشرة قبل التخفيض
21 435 141,21		تكاليف الشراء غير المباشرة بعد التخفيض
12 676,96		مقدار التخفيض
A15 القماش	HP280 القماش	
76 927 911,54	163 874 175,63	تكاليف الإنتاج غير المباشرة قبل التخفيض
76 868 952,91	163 748 580,17	تكاليف الإنتاج غير المباشرة بعد التخفيض
58 958,63	125 595,46	مقدار التخفيض
3 774 444,21	8 040 435,79	تكاليف التوزيع غير المباشرة قبل التخفيض
3 771 168,73	8 033 458,27	تكاليف التوزيع غير المباشرة بعد التخفيض
3 275,48	6 977,52	مقدار التخفيض

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (69).

يلاحظ من الجدول أن تخفيض قيمة أعباء المستخدمين ساهم في تخفيض التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالمنتجين، إضافة إلى تخفيض تكلفة شراء المادة الأولية والتخلص من التكلفة المباشرة المرتبطة

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

باستهلاك الماء من خلال تطبيق إجراءات التخفيض المقترحة، مما انعكس على انخفاض سعر التكلفة لكل من القماش HP280 و A15، وذلك ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (71): حساب سعر تكلفة القماش نوع HP280 و A15 بعد التخفيض

المبلغ (دج)		البيان
266 987 666,88		سعر شراء المادة الأولية (الخيطة)
21 435 141,21		تكاليف الشراء غير المباشرة: 135,27 × 158 461,90
288 422 808,09		تكلفة شراء المادة الأولية
158 461,90		عدد الوحدات المشتراة (كلغ)
1 820,14		تكلفة شراء للوحدة (كلغ)
القماش A15	القماش HP280	البيان
المبلغ (دج)	المبلغ (دج)	
68 958 515,69	192 617 789,81	المادة الأولية المستهلكة (الخيطة): القماش HP280: 1 820,14 × 105 825,81 القماش A15: 1 820,14 × 37 886,38
118 800 764,21	225 513 665,07	تكاليف الإنتاج المباشرة
76 868 952,91	163 748 580,17	تكاليف الإنتاج غير المباشرة
3 235 081,92	6 891 469,85	تكاليف التوزيع غير المباشرة
267 863 314,73	588 771 504,90	سعر التكلفة
109 182,65	232 584,20	عدد الوحدات المنتجة (متر)
2 453,35	2 531,43	سعر التكلفة للمتر الواحد بعد التخفيض

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (65) و(70).

يلاحظ من الجدول انخفاض سعر تكلفة كل من القماش نوع HP280 و A15 إلى 2 531,43 دج و 2 453,35 دج للمتر الواحد على الترتيب، بعدما كانت تكلفتها مقدرة بـ: 2 576,94 دج و 2 493,98 دج للمتر الواحد على الترتيب، أي انخفضت تكلفتها بقيمة 45,51 دج و 40,63 دج

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

للمتر الواحد على الترتيب، وهذا أدى إلى معالجة الفجوة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة، ويوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (72): المقارنة بين التخفيض المحقق للقماش نوع HP280 و A15 والفجوة المحققة

البيان	القماش HP280	القماش A15
	المبلغ (دج)	المبلغ (دج)
التخفيض المحقق في التكلفة الفعلية (سعر التكلفة)	45,51	40,63
الفجوة (الفرق)	4,51	4,36
الفرق بعد التخفيض	41,00	36,27

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (63) و(71).

يلاحظ من الجدول أنه تم معالجة الفجوة بين التكلفة الفعلية وتكلفة المستهدفة للقماش HP280 و A15 حيث تم تحقيق تكلفة فعلية أقل من التكلفة المستهدفة، أي تجاوزت قيمة التخفيض المحقق لكل من القماش HP280 و A15 والتي قدرت بـ: 45,51 دج و 40,63 دج للمتر الواحد على الترتيب الفجوة التي كانت قيمتها 4,51 دج و 4,36 دج للمتر الواحد على الترتيب، مما أدى إلى تحقيق فجوة إيجابية قدرت بـ: 41,00 دج و 36,27 دج على الترتيب، وهذا ما يؤدي إلى تحقيق ربح أكبر من الربح المحقق انطلاقاً من سعر تكلفة المنتجين وفق الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة، لو حافظت المؤسسة على نفس سعر البيع المستهدف، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (73): تحديد الربح المحقق للقماش نوع HP280 و A15 الوحدة: دج

الحالة الثانية		الحالة الأولى		البيان
القماش A15	القماش HP280	القماش A15	القماش HP280	
3 017,72	3 118,10	793,87	1 020,19	سعر البيع المستهدف
2 453,35	2 531,43	656,09	843,13	التكلفة الفعلية
564,37	586,67	137,78	177,06	ربحية المتر الواحد
109 182,65	232 584,20	109 182,65	232 584,20	عدد الأمتار المنتجة
61 619 412,18	136 450 172,61	15 043 185,52	41 181 358,45	الربح الإجمالي
198 069 584,79		56 224 543,97		المجموع
141 845 040,82				الفرق (دج)

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات السابقة.

التحليل:

في الحالة الأولى: تم تحديد الربح الإجمالي للقماش نوع HP280 و A15 باستخراج الفرق بين سعر التكلفة وفق الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة وسعر البيع المستهدف، وقدر بـ 56 224 543,97 دج. أما الحالة الثانية: فقد تم تحديد الربح الإجمالي للقماش نوع HP280 و A15 باستخراج الفرق بين سعر التكلفة وفق طريقة التكاليف الكلية بعد التخفيض وسعر البيع المستهدف، وقدر بـ 198 069 584,79 دج.

يلاحظ أن قيمة الربح الإجمالي في الحالة الثانية أكبر من الحالة الأولى بفارق قدر بـ 141 845 040,82 دج.

❖ أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة:

✓ عرض أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على ميزانية وجدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021:

مما سبق يلاحظ أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ساهم في التأثير على بعض قيم الميزانية وجدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة من خلال:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

- تخفيض تكلفة شراء المادة الأولية بقيمة 7 070 706,00 دج هذا ما يؤثر على رصيد حساب البنك (512) في الميزانية بافتراض أن عملية التسديد تمت بواسطة شيك بنكي، في هذه الحالة يتأثر كذلك رصيد حساب (601) وحساب (31) (تكلفة خروج المواد الأولية من المخازن) بنفس القيمة.
- تخفيض تكلفة أجور العمال بقيمة 204 000,00 دج هذا ما يؤثر على رصيد حساب (512) في الميزانية وانخفاض قيمة الحساب (63) أعباء المستخدمين في جدول حساب النتائج؛
- زيادة أرباح المؤسسة محل الدراسة نتيجة بيع منتجاتها بافتراض أن عملية البيع تمت مقابل شيك بنكي بقيمة 141 845 040,82 دج أي زيادة رصيد كل من حساب (512) البنك في الميزانية وحساب (70) المبيعات من البضائع والمنتجات في جدول حساب النتائج.
- التخلص من تكلفة المياه المستعملة في العملية الإنتاجية بقيمة 6 728 176,00 دج، مما يؤثر على رصيد حساب (512) البنك في الميزانية وانخفاض قيمة الحساب (60) المشتريات المستهلكة في جدول حساب النتائج؛
- في هذه الحالة يصبح رصيد البنك بقيمة 157 118 823,89 دج، وعند تطبيق اقتراح حفر بئر داخل المؤسسة للتخلص من تكلفة استهلاك المياه، وحسب المعلومات المتحصل عليها فإن عملية حفر المتر الواحد بقيمة 20 000,00 دج، وحسب نوعية الأرض في تلك المنطقة من الممكن أن تصل عملية الحفر إلى 60 متر أي تكلف عملية حفر البئر تقريبا 1 200 000,00 دج، مع افتراض أن عملية تسديد المقاول تمت بواسطة شيك بنكي، في هذه الحالة يتأثر كل من رصيد حساب البنك (512) بالنقصان ورصيد حساب الخدمات الخارجية (61) بالزيادة.
- وهذا ما يؤدي إلى التأثير على بعض قيم عناصر الميزانية و جدول حساب النتائج، والمؤشرات المالية (مؤشر السيولة، مؤشر المردودية، مؤشر الربحية) وهذا التأثير ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة.
- أولا: عرض الميزانية الوظيفية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021، وتوضيح التغيرات التي طرأت على قيم عناصرها نتيجة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (74): الميزانية الوظيفية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

الأصول	المبالغ (دج)	الخصوم	المبالغ (دج)
الاستخدامات الثابتة	2 348 820 159.89	الموارد الثابتة	2 611 212 598,56
التثبيات المعنوية	315 683.75	الأموال الخاصة	2 244 360 165,96
الأراضي	613 912 500.00	رأس المال	-
المباني	954 821 748.91	الاحتياطات	-
تثبيات مادية أخرى	538 381 705,89	فرق التقييم	432 245 500.00
الضرائب المؤجلة اصول	241 388 521.34	فرق التكافئ	-
		النتيجة الصافية	-122 056 209,38
		الترحيل من جديد	-
		الحسابات المجمعة	832 207 709.30
		مخصصات الإهلاكات و.م خ	1 101 963 166.04
		الديون مالية	366 852 432.60
		قروض بنكية	289 440 000.00
		ضرائب مؤجلة	35 754 941.24
		خصوم أخرى غير متداولة	-
		مؤونات الأعباء والأخطار	41 657 491.36
الأصول المتداولة	826 776 953,07	الخصوم المتداولة	564 384 514.40
الأصول المتداولة للاستغلال	630 269 220,33	الخصوم المتداولة للاستغلال	100 053 629.29
المخزونات	490 952 393,10	الموردون والحسابات الملحقة	71 387 092.89
الزبائن	139 316 827.23	الضرائب وما يماثلها	28 666 536.40
الأصول المتداولة خارج إ	40 588 908.85	الخصوم المتداولة خارج إ	464 330 885.11
الديون والوظائف المماثلة	-	دائنون آخرون	464 330 885.11
مدينون آخرون	40 588 908.85		
خزينة الأصول	155 918 823,89	خزينة الخصوم	-
الخزينة	155 918 823,89	خزينة الخصوم	-
مجموع الأصول	3 175 597 122,96	مجموع الخصوم	3 175 597 112,96

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات السابقة والجدول رقم (38).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من جدول الميزانية الوظيفية أن زيادة إجمالي الأصول المؤسسة بقيمة 147 577 226,82 دج (مقارنة مع مجموع الأصول في الميزانية الوظيفية للمؤسسة محل الدراسة) أدى إلى انخفاض قيمة النتيجة الصافية السالبة إلى 122 056 199,38 - دج.

ثالثاً: عرض جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021، والتغيرات التي طرأت على قيمه نتيجة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، في الجدول التالي:

الجدول رقم (75): جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة قبل وبعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

البيان	القيم المقدمة من قبل المؤسسة	القيم بعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
	المبالغ (دج)	المبالغ (دج)
مبيعات المنتجات	442 265 642,19	584 110 683,01
تغير المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	-10 436 459,00	-10 436 459,00
معدل الدوران بين الوحدات	24 218 347,91	24 218 347,91
الإنتاج المثبت	-	-
إعانات الاستغلال	2 171 451,10	2 171 451,10
1. إنتاج السنة المالية	458 218 982,20	600 064 023,02
المشتريات المستهلكة	296 922 933,09	290 194 757,09
الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى	22 867 546,81	24 067 546,81
المشتريات المستهلكة بين الوحدات	31 792 430,50	31 792 430,50
2. استهلاك السنة المالية	351 582 910,40	346 054 734,40
3. القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	106 636 071,80	254 009 288,62
أعباء المستخدمين	199 251 450,49	199 047 450,49
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	3 149 240,27	3 149 240,27
4. الفائض الإجمالي من الاستغلال	-95 764 618,96	51 812 597,86
المنتجات العملياتية الأخرى	53,02	53,02
الأعباء العملياتية الأخرى	10 306 863,26	10 306 863,26
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخ.ق	79 324 973,45	79 324 973,45
الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	5 657 374,82	5 657 374,82
5. النتيجة العملياتية	-179 739 027,83	-32 161 811,01
المنتجات المالية	14 864,83	14 864,83

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

90 887 995,70	90 887 995,70	الأعباء المالية
-90 873 130,87	-90 873 130,87	6.النتيجة المالية
-123 034 941,88	-270 612 158,70	7.النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
-	-	الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية
978 732,50	978 732,50	الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية
605 736 315,69	463 891 274,87	مجموع منتوجات الأنشطة العادية
727 792 525 ,07	733 524 701,07	مجموع أعباء الأنشطة العادية
-122 056 209,38	-269 633 426,20	8.النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	-	عناصر غير عادية منتوجات
-	-	عناصر غير عادية أعباء
-	-	9.النتيجة غير العادية
-122 056 209,38	-269 633 426,20	10..النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات السابقة والجدول رقم (40).

يلاحظ من الجدول أن زيادة قيمة المبيعات وتخفيض قيمة كل من حساب المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية وأعباء المستخدمين ساهم في الوصول لنتيجة صافية سالبة بقيمة 122 056 209,38 - دج.

✓ عرض أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المؤشرات المالية:

أولاً: حساب مؤشر السيولة: يتم حساب مؤشر السيولة لتوضيح أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في

تحسين سيولة المؤسسة محل الدراسة، ويوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (76): نسب تحسن مؤشر السيولة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب التكلفة

المستهدفة

البيان	القانون	بعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	قبل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	نسبة التحسن
نسب التداول	الاصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة	1,46	1,20	0,26
نسب السيولة السريعة	(الاصول المتداولة - المخزونات) ÷ الخصوم المتداولة	0,60	0,32	0,28
نسب النقدية	(النقدية+ الاستثمارات في الاوراق المالية) ÷ الخصوم المتداولة	0,28	0,002	0,278

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (41) و(74).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أن مؤشرات السيولة والمتمثلة في: نسب التداول نسب السيولة السريعة ونسب النقدية كانت نسبها تبلغ على الترتيب 1,20 و 0,32 و 0,002، وعند الاعتماد على المعطيات الناتجة عن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كانت نسبها على الترتيب 1,46 و 0,60 و 0,28، بحيث يلاحظ تحسن في هذه النسب ب: 0,26 و 0,28 و 0,278 على الترتيب، ويمكن القول أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ساهم في تحسين مؤشر السيولة للمؤسسة محل الدراسة.

ثانياً: حساب مؤشر المردودية: يتم حساب مؤشر المردودية لتوضيح أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين مردودية المؤسسة محل الدراسة، ويوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (77): نسب تحسن مؤشر المردودية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب التكلفة

المستهدفة

البيان	القانون	بعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	قبل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	نسبة التحسن
المردودية الاقتصادية	إجمالي فائض الاستغلال ÷ الموارد الدائمة	0,02	-0,04	0,06
المردودية المالية	النتيجة الصافية ÷ الأموال الخاصة	-0,05	-0,13	0,08

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (42) و(74) و(75).

يلاحظ من الجدول أن مؤشرات المردودية والمتمثلة في: المردودية الاقتصادية والمردودية المالية كانت نسبهم سالبة وبلغت -0,04 و -0,13 على الترتيب، وعند الاعتماد على المعطيات الناتجة عن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كانت نسبتهما على الترتيب 0,02 و -0,05، بحيث يلاحظ تحسن في هذه النسب ب: 0,06 و 0,08 على الترتيب، هذا ما يعني أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ساهم في تحسين مؤشر المردودية للمؤسسة محل الدراسة.

ثالثاً: حساب مؤشر الربحية: يتم حساب مؤشر الربحية لتوضيح أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين ربحية المؤسسة محل الدراسة، ويوضح ذلك في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (78): نسب تحسن مؤشر الربحية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021 بعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

البيان	القانون	بعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	قبل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	نسب التحسن
هامش الربح	النتيجة الصافية ÷ المبيعات (ر.ع)	-0,21	-0,61	0,4
العائد على إجمالي الأصول	صافي الربح بعد الضريبة ÷ إجمالي الأصول	-0,04	-0,09	0,05
العائد على حقوق الملكية	صافي الربح بعد الضريبة ÷ إجمالي حقوق الملكية	-0,05	-0,13	0,08

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (43) و(74) و(75).

يلاحظ من الجدول أن مؤشرات الربحية والتمثلة في: هامش الربح والعائد الإجمالي على الأصول والعائد على حقوق الملكية كانت نسبهم سالبة ب: -0,61 و -0,09 و -0,13 على الترتيب، وبالاعتماد على المعطيات الناتجة عن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كانت نسبهم على الترتيب -0,21 و -0,04 و -0,05، بحيث يلاحظ تحسن في هذه النسب ب: 0,4 و 0,05 و 0,08 على الترتيب هذا ما يدل أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ساهم في تحسين مؤشر ربحية المؤسسة محل الدراسة بنسب ضئيلة. مما سبق يمكن القول أن الدراسة التطبيقية أثبتت أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، حيث سمح تطبيق الأسلوب من تقليل التكاليف دون المساس بجودة المنتجين مما أدى إلى توفير سيولة معتبرة وزيادة أرباح المنتجين، هذا ما أثر على قيم الميزانية وجدول حساب النتائج وانعكس على التأثير إيجابيا على المؤشرات المالية وساهم في تحسينها مما يؤدي إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، هذا ما يمكنها من القدرة على المنافسة إضافة إلى الاحتفاظ بزبائنها.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

المطلب الثالث: استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

يعرض هذا المطلب محاولة لتطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتوضيح المساهمة التي يقدمها استخدام هذا الأسلوب لتحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة من خلال التكامل بين أبعاده الخمسة، حيث تقدم هذه الأبعاد صورة واضحة لمختلف المؤشرات الداعمة للأداء المالي، ويتم تطبيق هذا الأسلوب باقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة محل الدراسة. وتصميم نموذج لبطاقة الأداء المتوازن يتم وفق الخطوات التالية:

1. تحديد رؤية ورسالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة:

إن تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يتطلب تحديد رؤية ورسالة المؤسسة، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على بعض النماذج مثل نموذج SWOT الذي يقف عند أهم نقاط القوة والضعف للمؤسسة، إضافة إلى تحديد الفرص المتاحة والتهديدات التي تواجهها، كذلك نموذج PORTER الذي يستلزم تحليل عميق للقوى الخمس التي تواجهها المؤسسة في السوق.

1.1. تحليل SWOT لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة:

يقتضي نموذج SWOT إلى ضرورة تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، فمن خلال تحليل البيئة الداخلية يمكن تحديد كل من نقاط القوة التي يمكن التركيز عليها وتعزيزها ونقاط الضعف التي يجب معالجتها وتحسينها.

أما بالنسبة للبيئة الخارجية فتمكن المؤسسة من تحديد الفرص المتاحة واستغلالها، كذلك تحديد التهديدات التي من الممكن أن تواجهها مستقبلاً لتفاديها.

ويوضح تحليل البيئة الداخلية والخارجية لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة في الجدول

التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (79): تحليل SWOT لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

نقاط القوة	نقاط الضعف
<ul style="list-style-type: none"> ✓ خبرة المؤسسة في مجال الصناعات النسيجية تعطيها مصداقية أكبر بالنسبة لزيائنها؛ ✓ كفاءات عالية من الموارد البشرية؛ ✓ قوة عمل ماهرة؛ ✓ جودة المنتجات؛ ✓ التمكن من تدابير الصحة والسلامة؛ ✓ امتلاك المؤسسة آلات إنتاجية جديدة. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ استيراد المادة الأولية؛ ✓ تقادم التكنولوجيا المستخدمة؛ ✓ ضعف القدرة على متابعة التكنولوجيا في مجال الصناعات النسيجية؛ ✓ عدم قدرتها على تشغيل كل طاقتها الإنتاجية؛ ✓ ضعف علامتها التجارية؛ ✓ عدم التحكم في التكاليف؛ ✓ نقص السيولة.
الفرص	التحديات
<ul style="list-style-type: none"> ✓ دعم الدولة لقطاع الصناعات النسيجية؛ ✓ فتح باب التصدير للأقمشة. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ اعتماد المؤسسة في صناعاتها على المادة الأولية المستوردة؛ ✓ كثرة المنافسين المحليين؛ ✓ التطور التكنولوجي؛ ✓ المنتجات البديلة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة

من خلال تحليل نموذج SWOT يمكن القول أن على المؤسسة محل الدراسة دعم نقاط قوتها الداخلية باستغلالها بالشكل أمثل وإلى أقصى حد من أجل مواجهة التحديات الخارجية، كما يجب عليها تحسين نقاط ضعفها بإعادة النظر بخصوص استيراد المواد الأولية وإيجاد بديل محلي لتشغيل كل طاقتها الإنتاجية، إضافة إلى تطوير التكنولوجيا المستخدمة وتحسين باقي نقاط الضعف، مع اغتنام الفرص المتاحة خاصة وأن الدولة تدعم المؤسسات التي تعاني من الإفلاس في هذا القطاع من أجل النهوض بالصناعة النسيجية لسد احتياجات السوق وفتح باب التصدير للخارج، فإذا دعمت المؤسسة نقاط قوتها وحسنت نقاط ضعفها إضافة إلى اغتنام الفرص المتاحة، كل ذلك يؤدي إلى تقليل التحديات التي تواجهها.

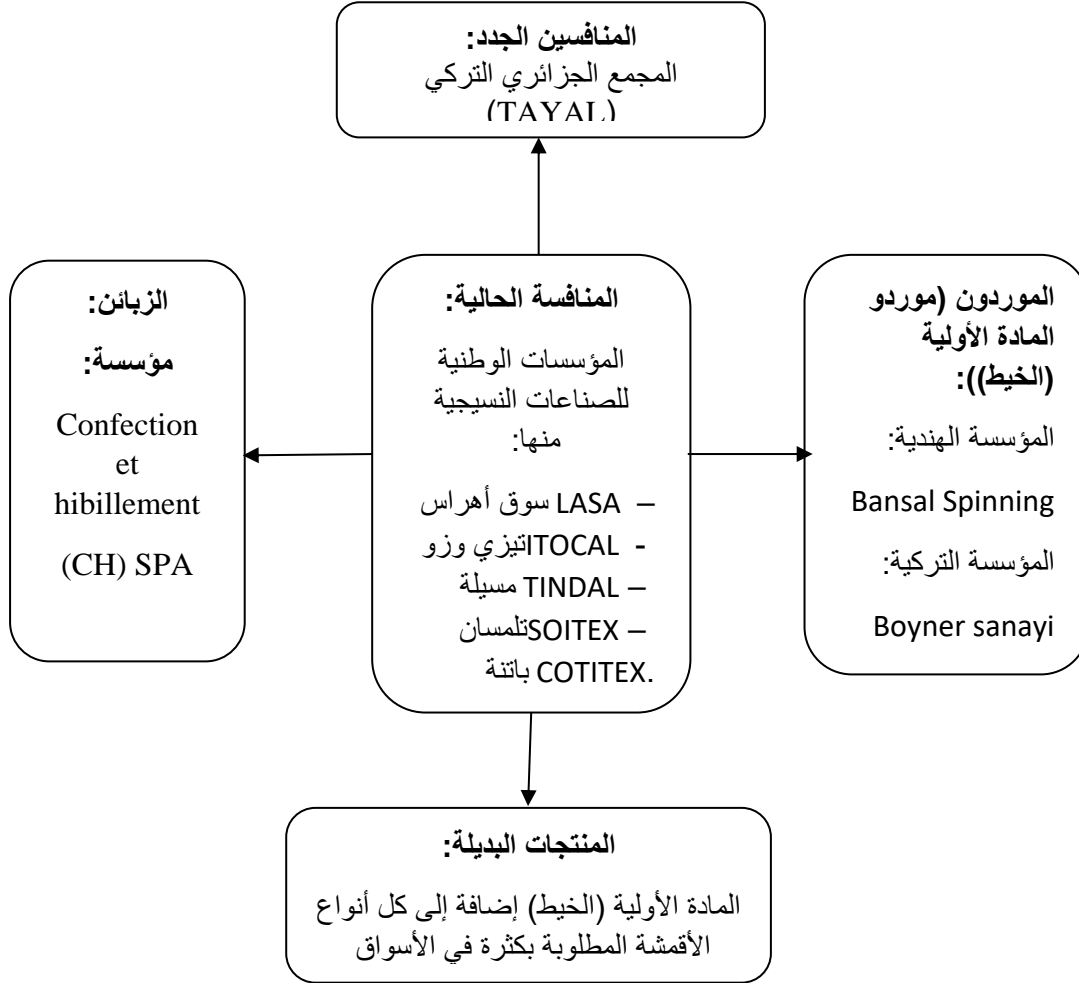
الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

2.1. تحليل القوى التنافسية لـ PORTER:

يقتضي نموذج بورتر تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة من أجل التحليل العميق للقوى الخمس التي

تواجهها مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (22): القوى التنافسية الخمس المؤثرة على مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة

من الشكل يمكن قراءة ما يلي:

✓ تعتبر المؤسسات الوطنية للصناعات النسيجية (COTITEX-SOITEX-TINDAL-LASA ...) من بين المؤسسات المنافسة حالياً خاصة (في مجال صناعة الأقمشة والألبسة العسكرية) للمؤسسة محل الدراسة؛

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

- ✓ تتزود المؤسسة محل الدراسة بالمادة الأولية (الخيط) المستعمل في العمليات الإنتاجية من المؤسسة الهندية Bansal Spinning والمؤسسة التركية Boyner Sanayi؛
 - ✓ تعتبر مؤسسة (Confection et habillement (CH) SPA) أحد المؤسسات الوطنية التي تعمل في مجال صناعة الألبسة وتعد أهم الزبائن المؤسسة محل الدراسة حيث أن معظم الطلبات شراء الأقمشة تكون من طرفها؛
 - ✓ توجه المؤسسة أغلب منتجاتها (الأقمشة) إلى مجموعة من المؤسسات التابعة لمجال الصناعات النسيجية وترتبطهم عقود متوسطة وطويلة الأجل حيث تقوم المؤسسة بإنتاج المنتجات وفق النوعية والكمية المطلوبة من طرف المؤسسات المتعاقدة معها؛
 - ✓ بعد الاطلاع على المعلومات المرتبطة بمجموعة المؤسسات في مجال الصناعة النسيجية يتوقع أن المجمع الجزائري التركي (TAYAL) سيكون من أقوى المنافسين في مجال الصناعات النسيجية، ذلك بعد إثبات جدارته في أول عملية تصدير منتجات نصف مصنعة إلى تركيا، كما شهد هذا المجمع عمليات تصدير لأسواق 11 دولة بأوروبا وأمريكا اللاتينية ودول أخرى؛
 - ✓ يعتبر (الخيط) بمختلف أنواعه من أهم المنتجات البديلة لمنتجات المؤسسة التي أغلبها موجهة لصناعة الألبسة العسكرية.
- بعدما تم تحديد نقاط قوة وضعف المؤسسة محل الدراسة كذلك الفرص المتاحة والتحديات، إضافة إلى تحليل القوة التنافسية الخمس التي تواجهها، يمكن صياغة رؤية ورسالة المؤسسة واستراتيجياتها.
- ### 3.1. تحديد رؤية ورسالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة:
- بالاعتماد على المقابلة وتحليل البيئة الداخلية والخارجية وتحليل القوى التنافسية الخمس للمؤسسة أصبح بالإمكان صياغة رؤيتها، حيث تمثلت رؤية المؤسسة في أن:
- "تكون رائدة في الصناعة النسيجية من خلال التنوع في المنتجات وتغطية احتياجات السوق".
- وتتجسد رسالة المؤسسة في:
- ✓ التحكم في تكاليف الإنتاج مما يمكنها من منافسة المؤسسات المحلية الأخرى؛
 - ✓ السعي لإنتاج المنتجات النسيجية بمواصفات ذات جودة عالية لكسب رضا زبائنها؛
 - ✓ تحقيق الربحية بأقل التكاليف؛

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

✓ تطوير شبكة التوزيع وتوسيعها.

2. تحديد الاستراتيجية العامة لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة:

من أجل بلوغ المؤسسة رؤيتها: "تكون رائدة في الصناعة النسيجية من خلال التنوع في المنتجات وتغطية احتياجات السوق" فهي تحاول أن تسطر استراتيجية تتعلق بـ: التحكم في تكاليف الإنتاج والرفع من مستوى منتجاتها.

ويمكن تحديد هذه الاستراتيجيات في النقاط التالية:

✓ تخفيض التكاليف الإنتاج وتحسين الإنتاجية

✓ توفير منتجات وفق متطلبات زبائن المؤسسة؛

✓ تحقيق الأرباح والعوائد بصفة مستمرة؛

✓ تحسين الأداء المالي للمؤسسة من أجل الاستمرارية وكسب مكانة في السوق والقدرة على المنافسة.

1.2. تحديد الأهداف الاستراتيجية لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة:

بعد ما حددت الاستراتيجية العامة للمؤسسة، يتم تحديد أهم أهدافها الاستراتيجية حسب كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الخمس حيث اتضح وجود أهداف كثيرة مترابطة فيما بينها، يمكن قياسها من خلال العديد من المؤشرات، والتي تمت صياغتها في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (80): الأهداف الاستراتيجية ومؤشرات الأداء لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

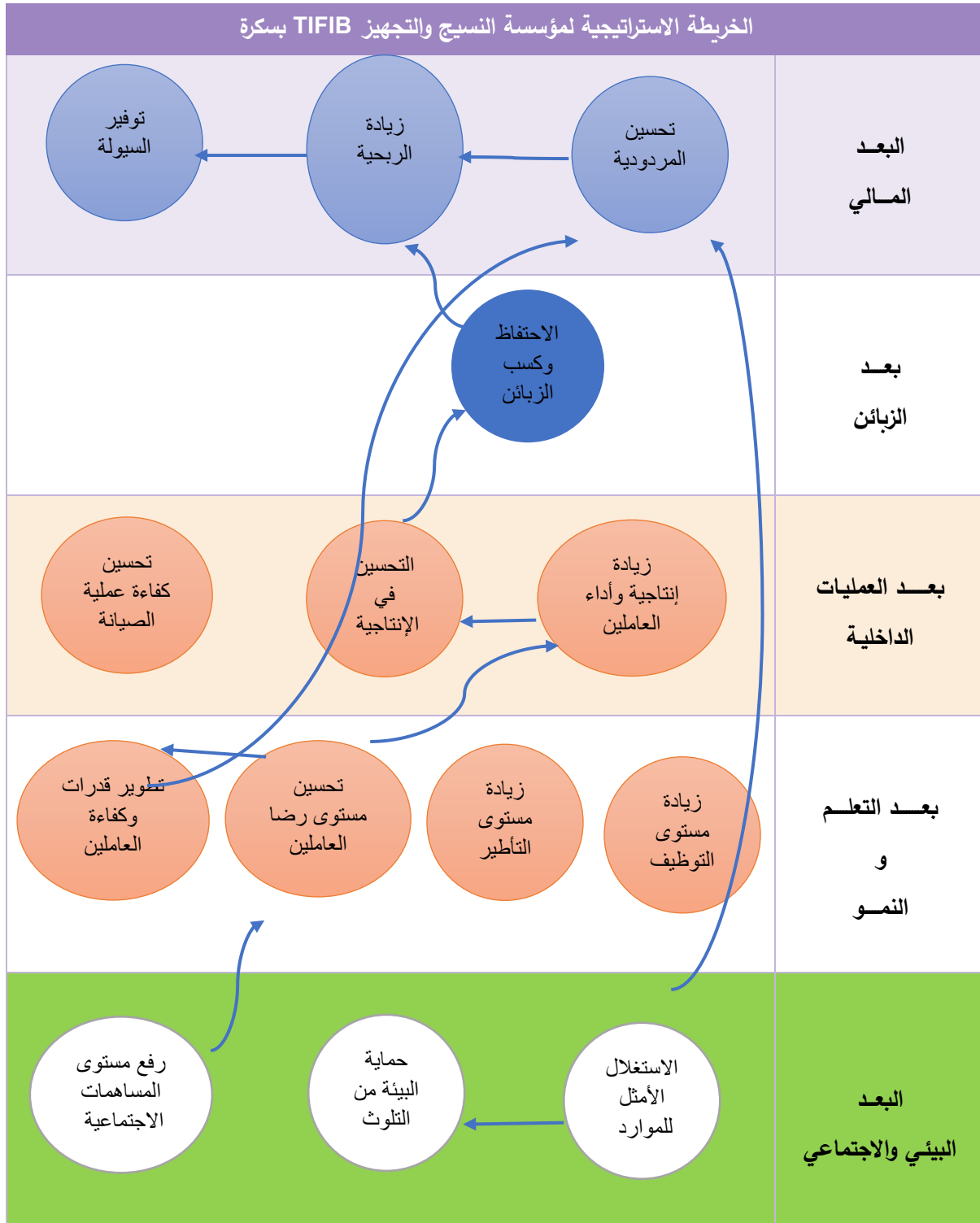
المؤشرات	الأهداف الاستراتيجية	الأبعاد
<ul style="list-style-type: none"> ● معدل المردودية الاقتصادية، ● معدل المردودية المالية؛ ● معدل هامش الربح؛ ● السيولة المتداولة، السيولة السريعة، السيولة النقدية. 	<ul style="list-style-type: none"> ● تحسين المردودية؛ ● زيادة الربحية؛ ● توفير السيولة. 	البعد المالي
<ul style="list-style-type: none"> ● تطور عدد الزبائن؛ 	<ul style="list-style-type: none"> ● الاحتفاظ وكسب الزبائن؛ 	بعد الزبائن
<ul style="list-style-type: none"> ● تطور إنتاجية العامل، تطور الأداء اليومي للعامل؛ ● تطور القيمة المضافة؛ ● تطور تكاليف الصيانة. 	<ul style="list-style-type: none"> ● زيادة إنتاجية وأداء العاملين، ● التحسين في الإنتاجية؛ ● تحسين كفاءة عملية الصيانة. 	بعد العمليات الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> ● تطور التوظيف؛ ● تطور التأطير؛ ● تطور تكاليف العاملين؛ ● تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتدريب المهني. 	<ul style="list-style-type: none"> ● زيادة مستوى التوظيف؛ ● زيادة مستوى التأطير؛ ● تحسين مستوى رضا العاملين؛ ● تطوير قدرات وكفاءة العاملين. 	بعد التعلم والنمو
<ul style="list-style-type: none"> ● تطور تكلفة استهلاك الكهرباء، الغاز، الماء؛ ● تطور كمية طرح النفايات؛ ● تطور المكافآت التشجيعية، تطور المساهمة في الضمان الاجتماعي، تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية. 	<ul style="list-style-type: none"> ● الاستغلال الأمثل للموارد الطبيعية؛ ● حماية البيئة من التلوث؛ ● رفع مستوى المساهمات الاجتماعية. 	البعد البيئي والاجتماعي

المصدر: من إعداد الطالبة

وبناء على الأهداف الاستراتيجية لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة، يمكن تصميم الخريطة الاستراتيجية لهذه المؤسسة كما يلي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الشكل رقم (23): الخريطة الاستراتيجية لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (62).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

إن قراءة الخريطة الاستراتيجية لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة يسمح بتحديد مختلف علاقات السبب والنتيجة بين الأبعاد الخمس وذلك كما يلي:

إن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وعدم هدرها يساهم في التحكم في التكاليف وينعكس على تحسين مردودية المؤسسة، إضافة أن الاهتمام برفع مستوى المساهمات الاجتماعية يساهم في تحسين مستوى رضا العاملين بالتالي رفع إنتاجيتهم وأدائهم كما يساهم أيضا في زيادة رغبتهم في التطوير من قدراتهم وكفاءتهم في العمل مما ينعكس على تحسين الإنتاجية، كما أن الزيادة في إنتاجية وأداء العاملين يساهم في تحسين الإنتاجية وزيادة الحصة السوقية، وزيادة هذه الأخيرة مرتبطة بالاحتفاظ وكسب الزبائن، بالإضافة إلى تحسين المردودية وزيادة الأرباح وتوفير السيولة اللازمة للمؤسسة لتستطيع البقاء ومزاولة نشاطها وبالتالي تحسين أدائها المالي.

3. تحديد مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن: بعد تحديد الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة محل الدراسة وربطها معا بعلاقة السبب والنتيجة ضمن الخريطة الاستراتيجية، ينبغي في هذه المرحلة تحديد المؤشرات الملائمة لكل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة.

وتتم عملية تحديد المؤشرات لكل بعد من الأبعاد الخمس عن طريق التعبير عن كل هدف استراتيجي بمؤشر كمي واحد على الأقل يعكس مدى تقدم المؤسسة نحو تحقيق ذلك الهدف.

كما يتم تحديد قيمة مستهدفة كمعيار للتقييم لكل مؤشر مختار، حيث تم الحصول على هذه القيم المستهدفة بالاطلاع على الموازنات التقديرية للمؤسسة لسنة 2021 وبعض وثائقها التي تحتوي على قيم تقديرية إضافة إلى إجراء مقابلات مع بعض المسيرين.

1.3. البعد المالي: يعتبر من الأبعاد المهمة في المؤسسة باعتباره يعكس الصورة الفعلية لوضعيتها المالية وتطورها، لذلك يعد تحسين الأداء المالي من أهم أهداف المؤسسة لأنه يعكس النجاح الحاصل في الأبعاد الأربعة الأخرى، ومن أهم الأهداف الاستراتيجية المالية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها: تحسين مردوديتها وزيادة أرباحها مما يوفر لها السيولة اللازمة لمزاولة نشاطها.

ولمعرفة مدى تحكم المؤسسة في هذا البعد والاعتماد على معطيات المؤسسة الخاصة بـ 3 سنوات الماضية ابتداء من سنة 2019 إلى سنة 2021 مع الاعتماد على معطيات 2018 لتحديد معدل التطور لسنة 2019، وبالمقارنة مع القيم المستهدفة من طرف المؤسسة نتج ما يلي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

الهدف الأول: تحسين المردودية: بغية التحقق من درجة بلوغ المؤسسة لهذا الهدف، يتم الاعتماد على دراسة المؤشرات التالية:

1. المردودية الاقتصادية: يعبر هذا المؤشر عن كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها الدائمة لتكوين إجمالي فائض الاستغلال، ويحسب هذا المؤشر وفق العلاقة التالية:

$$\text{المردودية الاقتصادية} = (\text{إجمالي فائض الاستغلال} \div \text{الموارد الدائمة}) \times 100$$

الجدول رقم (81): معدل المردودية الاقتصادية للفترة 2019-2021 الوحدة: دج

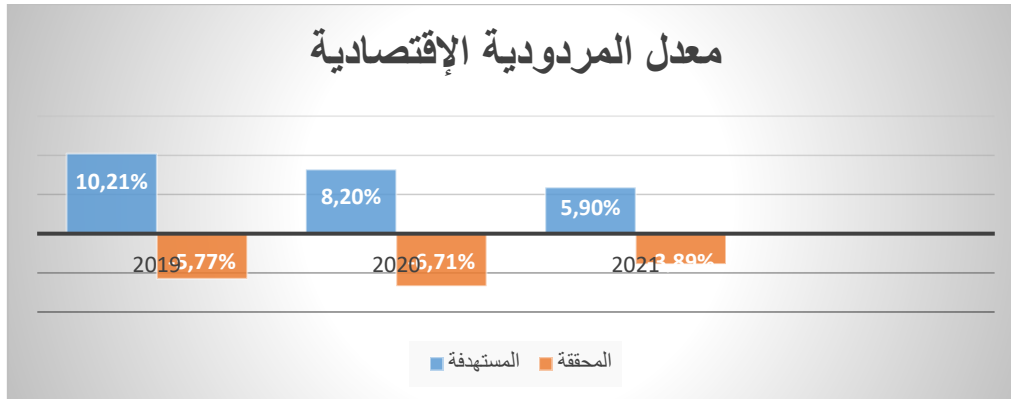
2020		2019		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
-175 752 458.17	200 794 000.00	-161 256 745.42	266 907 000.00	إجمالي فائض الاستغلال
2 621 173 068.32	2 449 261 000.00	2 794 088 882.90	2 613 995 000.00	الموارد الدائمة
-6.71%	8.20%	-5.77%	10.21%	معدل المردودية الاقتصادية
2021				السنة البيان
المحقة		المستهدفة		
-95 764 618.96		149 365 000.00		إجمالي فائض الاستغلال
2 463 635 381.74		2 531 722 000.00		الموارد الدائمة
-3.89%		5.90%		معدل المردودية الاقتصادية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يبين الجدول عدم كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها الدائمة في تكوين فائض الاستغلال بحيث حققت مردودية اقتصادية سالبة خلال السنوات الدراسة الثلاث وبلغت على الترتيب -5.77% و -6.71% و -3.89%، ولم تصل إلى المستوى المطلوب، وللتحليل أكثر نصيغ الشكل التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الشكل رقم (24): المردودية الاقتصادية للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول (81).

2. المردودية المالية: تعتبر المردودية المالية مؤشر لقياس مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، وهي تعبر عن مردودية الأموال الخاصة للمؤسسة، ويمكن تحديد هذا المؤشر من خلال العلاقة التالية:

$$\text{المردودية المالية} = (\text{النتيجة الصافية} \div \text{الأموال الخاصة}) \times 100$$

الوحدة: دج

الجدول رقم (82): معدل المردودية المالية للفترة 2019-2021

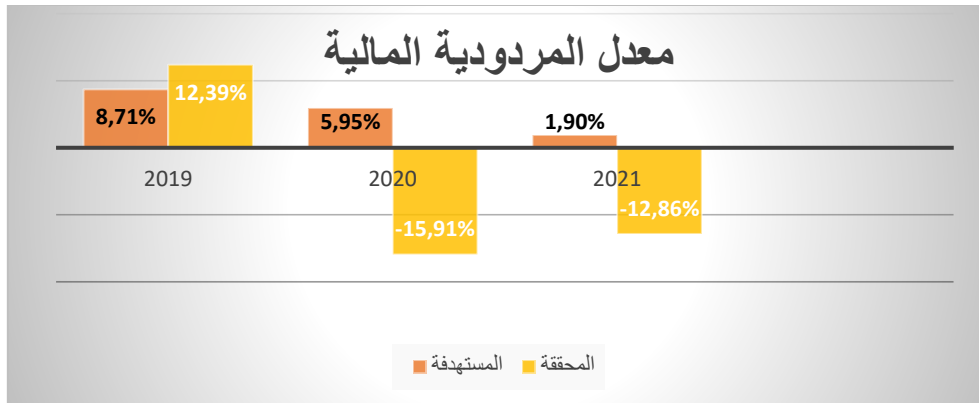
2020		2019		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
-361 110 544.08	94 888 000	302 004 082.48	153 298 000	النتيجة الصافية
2 269 405 941.65	1 596 041 000	2 438 307 035.42	1 760 775 000	الأموال الخاصة
-15.91%	5.95%	12.39%	8.71%	معدل المردودية المالية
2021				السنة البيان
المحقة		المستهدفة		
-269 633 426.20		42 706 000		النتيجة الصافية
2 096 782 949.14		2 242 282 000		الأموال الخاصة
-12.86%		1.90%		معدل المردودية المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يبين الجدول أن المؤسسة حققت مردودية مقبولة خلال سنة 2019 التي انخفضت سنتي 2020 و2021 وحققت مردودية سالبة نتيجة عدم كفاءة المؤسسة في تحقيق الأرباح من استغلال أموالها الخاصة، كما أن المؤسسة لم تصل إلى المستوى المطلوب خلال سنتي 2020 و2021، ويمكن تمثيل ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (25): المردودية المالية للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (82).

الهدف الثاني: زيادة الربحية: بغية التحقق من درجة بلوغ المؤسسة لهذا الهدف، يتم الاعتماد على دراسة مؤشر هامش الربح، ويعبر هذا المؤشر عن فعالية المؤسسة في تحقيق الأرباح ومعرفة الربح المحقق عن كل وحدة نقدية من المبيعات، ويحسب هذا المؤشر وفق العلاقة التالية:

$$\text{هامش الربح} = (\text{النتيجة الصافية} \div \text{رقم الأعمال}) \times 100$$

الجدول رقم (83): معدل هامش الربح للفترة 2019-2021

2020		2019		السنة البيان
المحققة	المستهدفة	المحققة	المستهدفة	
-361 110 544.08	94 888 000	302 004 082.48	153 298 000	النتيجة الصافية
204 738 813.90	1 516 977 000	490 679 859.38	1 549 718 000	رقم الأعمال
-176.38%	6.26%	61.55%	9.89%	معدل هامش الربح

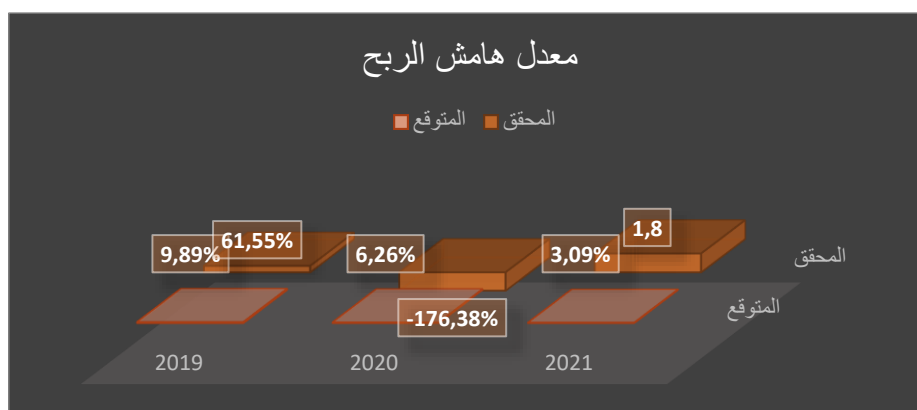
**الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف**

2021		السنة البيان
المستهدفة	المحققة	
42 706 000	-269 633 426.20	النتيجة الصافية
1 380 851 000	442 265 642.19	رقم الأعمال
3.09%	-60.97 %	معدل هامش الربح

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يلاحظ من الجدول تحقيق المؤسسة هامش ربح مرتفع خلال سنة 2019 يقدر بـ: % 61.55 أما بالنسبة لسنتي 2020 و2021 فقد كان هامش الربح سالبا ويقدر بـ: % -176.38 و % -60.97 على الترتيب، حيث أن المؤسسة لم تقترب من المستوى المطلوب نتيجة انخفاض رقم الأعمال وتحمل تكاليف أكبر من الإيرادات المحققة، كذلك توقف نشاط المؤسسة بسبب وباء كورونا كل هذا أدى إلى تحقيق نتيجة صافية سالبة وبالتالي هامش الربح سالب، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (26): معدل هامش الربح للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (83).

الهدف الثالث: توفير السيولة: بغية التحقق من درجة بلوغ المؤسسة لهذا الهدف، يتم الاعتماد على دراسة المؤشرات التالية:

نسبة السيولة المتداولة: وتحسب وفق العلاقة التالية:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

$$\text{نسبة السيولة المتداولة} = (\text{الأصول المتداولة} \div \text{الخصوم المتداولة}) \times 100$$

نسبة السيولة المتداولة: وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = ((\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزونات}) \div \text{الخصوم المتداولة}) \times 100$$

نسبة السيولة المتداولة: وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة النقدية} = ((\text{النقدية} + \text{الاستثمارات في الأوراق المالية المتداولة}) \div \text{الخصوم المتداولة}) \times 100$$

وتم حسابها في الجدول التالي:

الجدول رقم (84): نسب السيولة للفترة 2019-2021 الوحدة: دج

2020		2019		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
599 590 303.15	489 568 000.00	717 660 315.14	597 760 000.00	الأصول المتداولة
326 063 704.26	88 873 000.00	274 614 915.64	14 604 000.00	الخصوم المتداولة
183.89%	550.86%	261.33%	4 093,13%	نسبة السيولة المتداولة
2021				السنة البيان
المحقة		المستهدفة		
679 199 736.25		454 845 000.00		الأصول المتداولة
564 384 514.40		396 552 000.00		الخصوم المتداولة
120.34%		114.70%		نسبة السيولة المتداولة
2020		2019		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
94 813 095.13	258 155 000.00	242 708 548.10	392 276 000.00	الأصول المتداولة - المخزونات
326 063 704.26	88 873 000.00	274 614 915.64	14 604 000.00	الخصوم المتداولة

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

29.09%		290.48%		88.38%		2 686.09%		نسبة السيولة السريعة
2021								السنة البيان
المحقة				المستهدفة				
181 176 637.15		164 487 000.00		396 552 000.00		564 384 514.40		الأصول المتداولة - المخزونات
564 384 514.40		396 552 000.00		32.10%		41.48%		الخصوم المتداولة
32.10%		41.48%		نسبة السيولة السريعة				
2020				2019				السنة البيان
المحقة		المستهدفة		المحقة		المستهدفة		
3 788 040.60		37 442 000.00		997 578.58		85 165 000.00		النقدية + الاستثمارات في أ.م.م
326 063 704.26		88 873 000.00		274 614 915.64		14 604 000.00		الخصوم المتداولة
1.16%		42.13%		0.36%		583.16%		نسبة السيولة النقدية
2021								السنة البيان
المحقة				المستهدفة				
1 270 901.07		83 327 000.00		396 552 000.00		564 384 514.40		النقدية + الاستثمارات في أ.م.م
564 384 514.40		396 552 000.00		21.01%		0.23%		الخصوم المتداولة
0.23%		21.01%		نسبة السيولة النقدية				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من الجدول أن:

- نسب السيولة المتداولة: كانت نسبتها خلال سنوات الدراسة الثلاث مقدرة بـ: 261.33% و 183.89% و 120.34% على الترتيب، وهي أكبر من الواحد وتدل أن أصولها الجارية كافية لمقابلة التزاماتها قصيرة الأجل، وقد تجاوزت المستوى المطلوب سنة 2021.

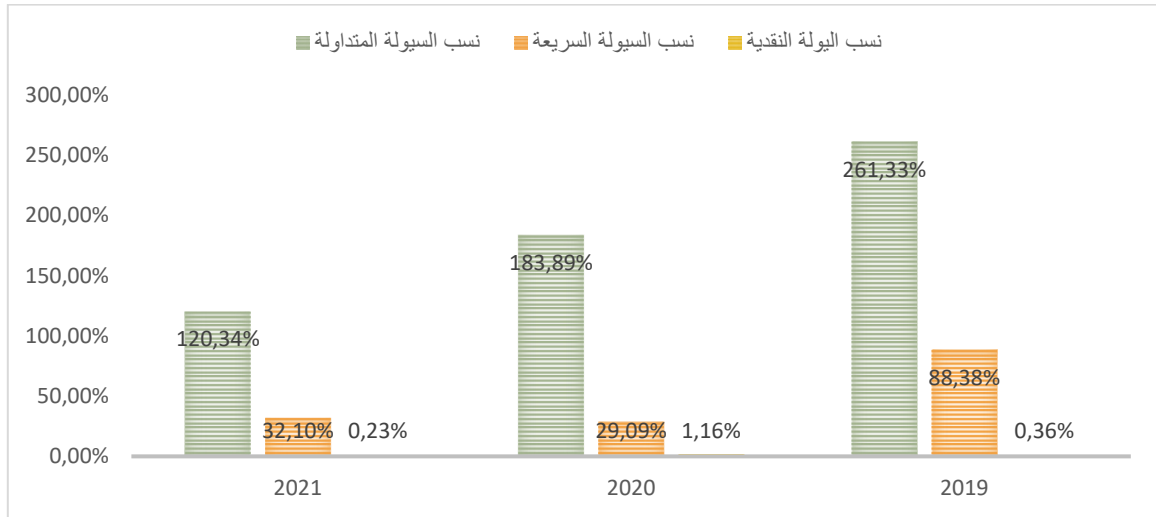
الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

■ نسب السيولة السريعة: كانت نسبها خلال سنوات الدراسة الثلاث مقدرة بـ: 88.38% و 29.09% و 32.10% على الترتيب، وهي أقل من الواحد وهذا يدل أن الأصول الجارية للمؤسسة باستثناء المخزونات غير كافية لمقابلة التزاماتها قصيرة الأجل، ولم تصل المستوى المطلوب خلال سنوات الدراسة الثلاث.

■ نسب السيولة النقدية: كانت نسبتها خلال سنوات الدراسة الثلاث مقدرة بـ: 0.36% و 1.16% و 0.23% على الترتيب، وهي أقل من الواحد، وتدل أن السيولة النقدية التي بحوزة المؤسسة غير كافية لتسديد التزاماتها قصيرة الأجل، ولم تصل المستوى المطلوب خلال سنوات الدراسة الثلاث.

ويمكن تمثيل ما سبق في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (27): نسب السيولة للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (84).

2.3. بعد الزبائن: يعتبر هذا البعد من الأبعاد المهمة ولا يقل أهمية عن الأبعاد الأخرى بحيث يمثل المركز الأساسي للعمل، وآلية لتحقيق الإيرادات التي تركز على حجم التعاملات وأعداد الزبائن، بحيث لو كانت الوضعية المالية للمؤسسة جيدة فإن تراجع المعاملات مع الزبائن يؤثر سلبا على البعد المالي، ومن أهم الأهداف الاستراتيجية لهذا البعد الاحتفاظ وكسب الزبائن.

ولمعرفة مدى اهتمام المؤسسة بهذا البعد، وبالاعتماد على معطيات المؤسسة المتوفرة من سنة 2019 إلى سنة 2021 مع الاعتماد على معطيات 2018 لتحديد معدل التطور لسنة 2019، وبالمقارنة مع القيم المستهدفة من طرف المؤسسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الهدف الأول: الاحتفاظ وكسب الزبائن: يعتبر الزبائن المركز الأساسي للعمل وآلية لتحقيق الإيرادات، وبغية تحديد قدرة المؤسسة على الاحتفاظ بزبائنهم وكسب زبائن جدد، يتم الاعتماد على مؤشر تطور عدد زبائن المؤسسة، ويحسب وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور عدد الزبائن} = \left[\frac{\text{عدد زبائن السنة الحالية} - \text{عدد زبائن السنة السابقة}}{\text{عدد زبائن السنة السابقة}} \right] \times 100$$

الجدول رقم (85): تطور عدد الزبائن للفترة 2019-2021

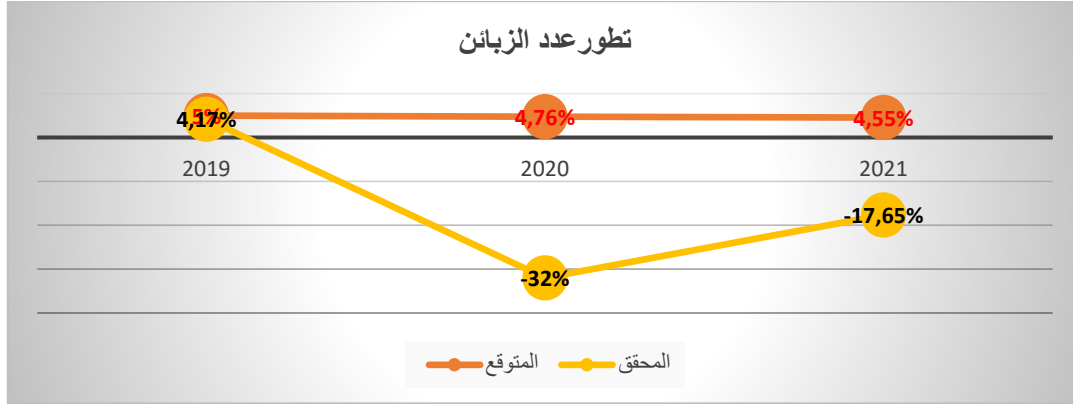
2019		2018		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
25	21	24	20	عدد الزبائن
4.17%	5.00%	/	/	معدل تطور عدد الزبائن
2021		2020		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
14	23	17	22	عدد الزبائن
-17.65%	4.55%	-32%	4.76%	معدل تطور عدد الزبائن

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

يلاحظ من الجدول انخفاض عدد الزبائن سنتي 2020 و2021 إلى 17 زبون ثم 14 زبون بعدما كان عددهم 25 زبون سنة 2019، وهذا راجع لانتهاج العقود المبرمة معهم وعدم تجديدها إضافة إلى عدم كسب زبائن جدد، ولم تحقق المؤسسة العدد المرغوب من الزبائن، ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الشكل رقم (28): تطور عدد الزبائن للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (85)

2.3. بعد العمليات الداخلية: يعتمد هذا البعد على المراحل والعمليات التي تتم داخل المؤسسة والتي تدعم كلا من بعد الزبائن من خلال خلق قيمة للزبائن والبعد المالي من خلال زيادة الأرباح، حيث يركز هذا البعد على تطوير المؤسسة من الداخل والمحافظة على مستوى أدائها، ومن أهم الأهداف الاستراتيجية لهذا البعد زيادة إنتاجية وأداء العاملين، التحسين في الإنتاجية، كفاءة عملية الصيانة. وبالاعتماد على معطيات المؤسسة المتوفرة من سنة 2019 إلى سنة 2021 مع الاعتماد على معطيات سنة 2018 لتحديد معدل التطور لسنة 2019، وبالمقارنة مع القيم المستهدفة من طرف المؤسسة تم الحصول على النتائج التالية:

الهدف الأول: زيادة إنتاجية وأداء العاملين: بهدف التأكد من مدى تحقيق المؤسسة لهذا الهدف، تم الاعتماد على مؤشر إنتاجية العامل والأداء اليومي للعامل.

1. زيادة إنتاجية العاملين: يعتمد على هذا المؤشر لتحديد إنتاجية العامل، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{إنتاجية العامل (المتر/العامل)} = (\text{حجم الإنتاج} \div \text{عدد العمال})$$

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

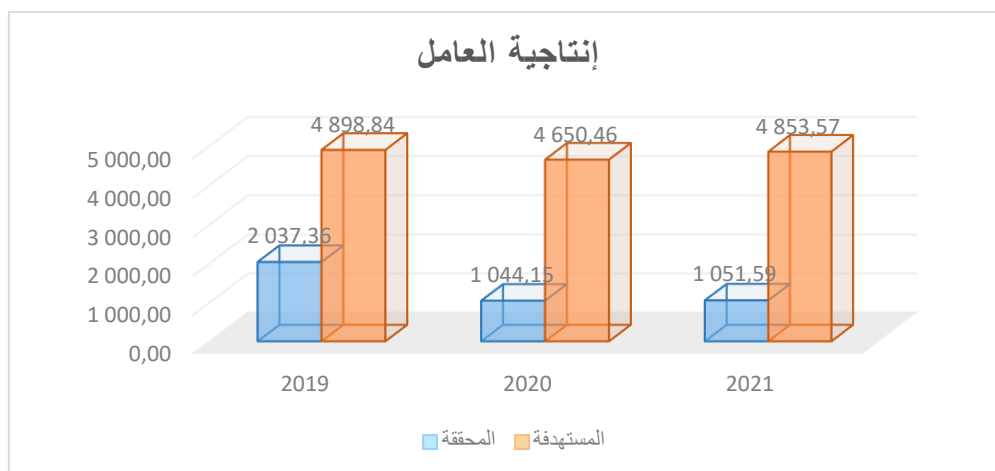
الجدول رقم (86): إنتاجية العامل للفترة 2019-2021

2020		2019		السنة	البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة		
345 616.35	1 530 000	690 665.10	1 641 112		حجم الإنتاج (المتر)
331	329	339	335		عدد العمال
1 044.15	4 650.46	2 037.36	4 898.84		إنتاجية العامل (المتر/العامل)
2021				السنة	البيان
المحقة		المستهدفة			
341 766.85		1 553 142			حجم الإنتاج (المتر)
325		320			عدد العمال
1 051.59		4 853.57			إنتاجية العامل (المتر/العامل)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يلاحظ من الجدول أن إنتاجية العامل متذبذبة، حيث كانت مرتفعة سنة 2019 تقدر بـ: 2 037.36 متر ثم انخفضت سنة 2020 إلى 1 044.15 متر بعد ذلك عادت للارتفاع بمقدار ضئيل سنة 2021 لتصل إلى 1 051.59 متر وهذا التذبذب راجع للتذبذب في حجم الإنتاج وعدد العمال، كما يلاحظ ان المؤسسة لم تصل إلى حجم الإنتاج المستهدف، ويمكن تمثيل النتائج في الشكل التالي:

الشكل رقم (29): إنتاجية العامل للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (86).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

2. زيادة الأداء اليومي للعامل: يعتمد على هذا المؤشر لتحديد الأداء اليومي للعامل، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{الأداء اليومي للعامل (المتر/اليوم)} = (\text{حجم الإنتاج} \div \text{عدد أيام العمل})$$

حيث أن: عدد أيام السنة 365 يوم وعدد أيام عطلة الأسبوع 96 يوم وعدد أيام العطلة السنوية 40 يوم إضافة 10 أيام تخص المنطقة وعدد أيام العطلة الإلزامية 40 يوم ومنه يكون عدد أيام العمل في المؤسسة محل الدراسة 179 يوم.

الجدول رقم (87): الأداء اليومي للعامل للفترة 2019-2021

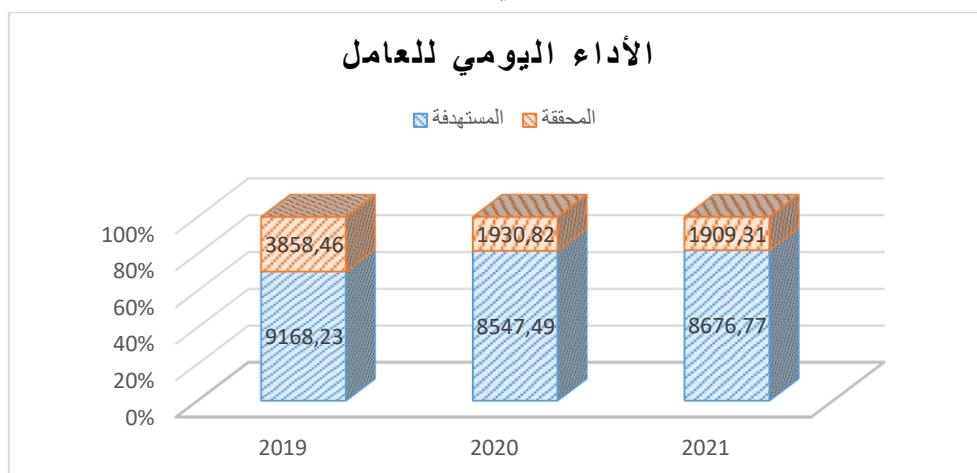
2020		2019		السنة	البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة		
345 616.35	1 530 000	690 665.10	1 641 112		حجم الإنتاج (المتر)
179	179	179	179		عدد أيام العمل
1 930.82	8 547.49	3 858.46	9 168.23		الأداء اليومي للعامل (المتر/اليوم)
2021				السنة	البيان
المحقة		المستهدفة			
341 766.85		1 553 142			حجم الإنتاج (المتر)
179		179			عدد أيام العمل
1 909.31		8 676.77			الأداء اليومي للعامل (المتر/اليوم)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

يتبين من الجدول تغير في الأداء اليومي للعامل بين السنوات حيث كان مرتفعا سنة 2019 ثم انخفض سنتي 2020 و2021 وهذا راجع للتغير في حجم الإنتاج المرتبطة بحجم الطلبات، حيث أن المؤسسة تقوم بالإنتاج حسب الطلب، إضافة إلى أنها لم تصل إلى حجم الإنتاج المستهدف وبالتالي لم تحقق المستوى المطلوب من الأداء اليومي للعامل، ويمكن توضيح ذلك بصياغة الشكل التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الشكل رقم (30): الأداء اليومي للعامل للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (87)

الهدف الثاني: التحسين في الإنتاجية: لأجل التأكد من مدى اقتراب المؤسسة من هذا الهدف، يتم الاعتماد على مؤشر تطور القيمة المضافة، وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور القيمة المضافة} = \left[\frac{\text{القيمة المضافة السنة الحالية} - \text{القيمة المضافة السنة السابقة}}{\text{القيمة المضافة السنة السابقة}} \right] \times 100$$

الوحدة: دج

الجدول رقم (88): تطور القيمة المضافة للفترة 2019-2021

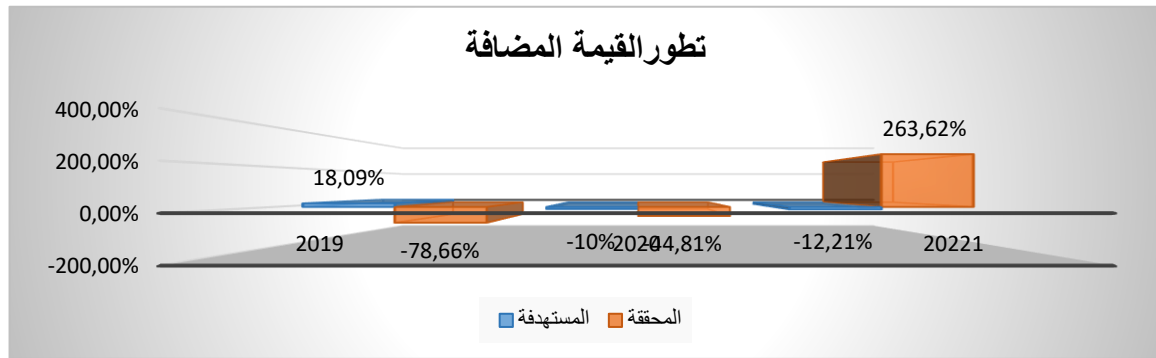
2019		2018		السنة البيان
المحققة	المستهدفة	المحققة	المستهدفة	
53 138 511.63	477 589 000	249 025 082.00	404 413 000	القيمة المضافة
-78.66%	18.09 %	/	/	معدل تطور القيمة المضافة
2021		2020		السنة البيان
المحققة	المستهدفة	المحققة	المستهدفة	
106 636 071.80	377 318 000	29 325 974.42	429 788 000	القيمة المضافة
263.62%	-12.21%	-44.81%	-10.01 %	معدل تطور القيمة المضافة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أن معدل تطور القيمة المضافة للمؤسسة سالب خلال سنتي 2019 و2020 وذلك بسبب أن استهلاكات وتكاليف المؤسسة من مواد أولية وخدمات خارجية وغيرها أكبر من إنتاجها أو إيراداتها، بالتالي المؤسسة لم تحقق أي تحسن في إنتاجيتها أو أي نمو أو وزن اقتصادي خلال هذه الفترة، أما في سنة 2021 فقد حققت ارتفاع يقدر بـ: % 263.62 وهذا المقدار يعتبر مقدار التحسين في الإنتاجية ونموها ووزنها الاقتصادي خلال هذه السنة، كما يلاحظ أنها لم تبلغ المستوى المطلوب خلال سنوات الدراسة الثلاث، ويمثل تطور القيمة المضافة بياناً كما يلي:

الشكل رقم (31): تطور القيمة المضافة للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (88)

الهدف الثالث: تحسين كفاءة عملية الصيانة: تعتبر عمليات الصيانة التي تقوم بها المؤسسة مهمة جدا لضمان استمرارية العمليات الإنتاجية بحيث تقوم المؤسسة بالصيانة الكهربائية والميكانيكية نهاية كل شهر وتقوم بصيانة شاملة نهاية كل سنة، وذلك لتجنب مشاكل الأعطاب والتوقف المفاجئ الذي يحمل المؤسسة تكاليف إضافية، ومن أجل التأكد من مدى تحقيق المؤسسة لهذا الهدف، يتم الاعتماد على مؤشر تطور تكاليف الصيانة، وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور تكاليف الصيانة} = \frac{[\text{تكاليف الصيانة للسنة الحالية} - \text{تكاليف الصيانة للسنة السابقة}]}{\text{تكاليف الصيانة للسنة السابقة}} \times 100$$

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

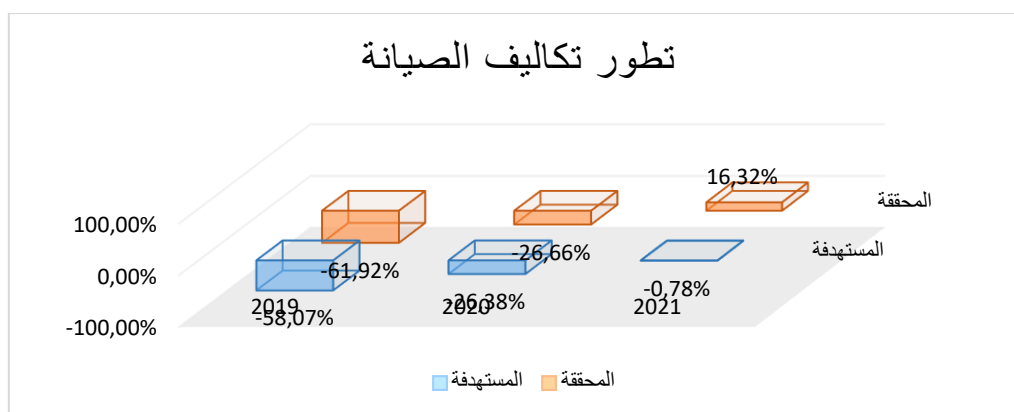
الجدول رقم (89): تطور تكاليف الصيانة للفترة 2019-2021 الوحدة: دج

2019		2018		السنة	البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة		
3 930 662.03	4 110 000.00	10 323 020.16	9 802 330.00		تكاليف الصيانة
-61.92%	-58.07%	/	/		م.ت. التكاليف الصيانة
2021		2020		السنة	البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة		
3 350 490.90	3 002 210.00	2 882 570.00	3 025 662.00		تكاليف الصيانة
16.32%	-0.78%	-26.66%	-26.38%		م.ت. التكاليف الصيانة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتضح من الجدول أن المؤسسة استطاعت التحكم في تكاليف الصيانة خلال سنتي 2019 و2020 حيث سجلت انخفاض في تكاليف الصيانة ثم عادت للارتفاع سنة 2021 يرجع ذلك إلى كثرة أعطاب الآلات الإنتاجية بسبب التقادم، كما أنها بلغت المستوى المطلوب خلال سنتي 2019 و2020 حيث كانت تكاليف الصيانة أقل مما كان مستهدفاً، ويمكن توضيح هذه النتائج بيانياً كما يلي:

الشكل رقم (32): تطور تكاليف الصيانة للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (89).

4.3. بعد التعلم والنمو: إن التركيز على مهارات العاملين يعد أهم مرتكزات نجاح المؤسسة في البيئة الحالية، بحيث يحدد هذا البعد القدرات التي يجب على المؤسسة امتلاكها، ومن أهم الأهداف الاستراتيجية

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

لهذا البعد زيادة مستوى التوظيف، زيادة مستوى التأطير، تحسين رضا العاملين، تطوير قدرات وكفاءات العاملين.

الهدف الأول: زيادة مستوى التوظيف: يتم تتبع درجة تحقق هذا الهدف بالاعتماد على مؤشر تطور مستوى التوظيف في المؤسسة محل الدراسة، وذلك وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور عدد العمال} = \left[\frac{\text{عدد العمال للسنة الحالية} - \text{عدد العمال للسنة السابقة}}{\text{عدد العمال للسنة السابقة}} \right] \times 100$$

الجدول رقم (90): تطور عدد العمال للفترة 2019-2021

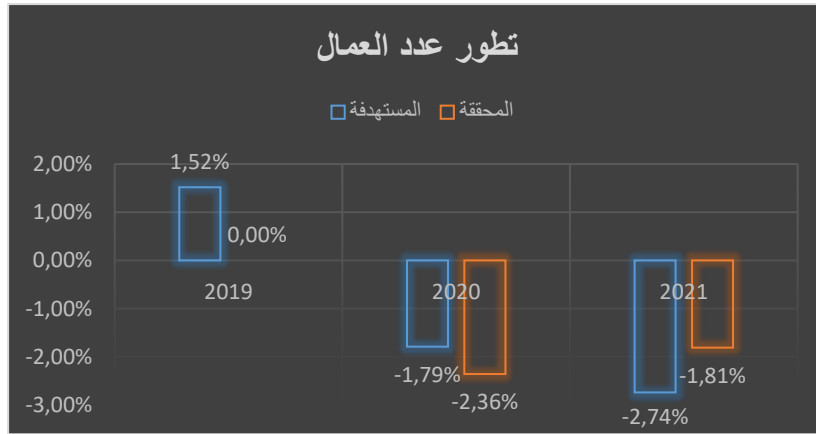
2019		2018		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
339	335	399	330	عدد العمال
00.00%	1.52%	/	/	معدل تطور عدد العمال
2021		2020		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
325	320	331	329	عدد العمال
-1.81%	-2.74%	-2.36%	-1.79%	معدل تطور عدد العمال

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات المؤسسة.

يلاحظ الجدول أن عدد العمال ينخفض باستمرار خلال سنوات الدراسة الثلاث، وخاصة سنتي 2020 و2021 بسبب استقالة بعض العمال أو تخلي المؤسسة عنهم نتيجة انخفاض حجم الإنتاج والأزمة المالية التي تمر بها، بالتالي ليس هناك زيادة في مستوى التوظيف، ويمكن توضيح ذلك بيانيا كما يلي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (33): تطور عدد العمال للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (90)

الهدف الثاني: زيادة مستوى التأطير: من أجل تتبع درجة تحقيق المؤسسة لهذا الهدف، يتم الاعتماد على مؤشر تطور عدد العمال المؤطرين، وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور عدد العمال المؤطرين} = \left[\frac{\text{عدد العمال المؤطرين للسنة الحالية} - \text{عدد العمال المؤطرين للسنة السابقة}}{\text{عدد العمال المؤطرين للسنة السابقة}} \right] \times 100$$

الجدول رقم (91): تطور عدد العمال المؤطرين للفترة 2019-2021

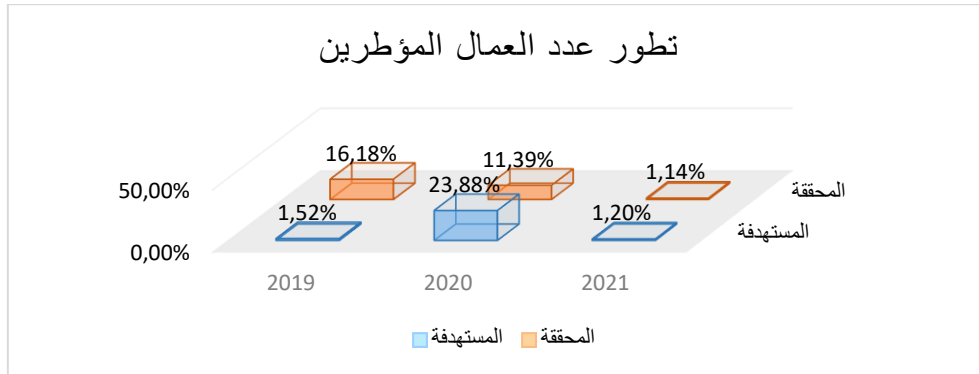
2019		2018		السنة	البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة		
79	67	68	66		عدد العمال المؤطرين
16.18%	1.52%	/	/		معدل تطور عدد العمال المؤطرين
2021		2020		السنة	البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة		
89	84	88	83		عدد العمال المؤطرين
1.14 %	1.20 %	11.39 %	23.88%		معدل تطور عدد العمال المؤطرين

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات المؤسسة.

يلاحظ من الجدول أن معدل تطور التأطير في المؤسسة يرتفع بوتيرة متباطئة، بسبب عدم توفر مناصب كثيرة في المؤسسة، كما يلاحظ انخفاض العدد الإجمالي لعمال المؤسسة إلا أنها تسعى لزيادة عدد إدارتها، ويمكن توضيح هذه النتائج ببيانها كما يلي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الشكل رقم (34): تطور عدد العمال المؤطرين للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (91).

الهدف الثالث: تحسين رضا العاملين: بغية التحقق من مدى اقتراب المؤسسة من هذا الهدف، تم الاعتماد على مؤشر تطور تكاليف العاملين، وهذا وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور تكاليف العاملين} = \left[\frac{\text{تكاليف العاملين للسنة الحالية} - \text{تكاليف العاملين للسنة السابقة}}{\text{تكاليف العاملين للسنة السابقة}} \right] \times 100$$

الوحدة: دج

الجدول (92): تطور تكاليف العاملين للفترة 2019-2021

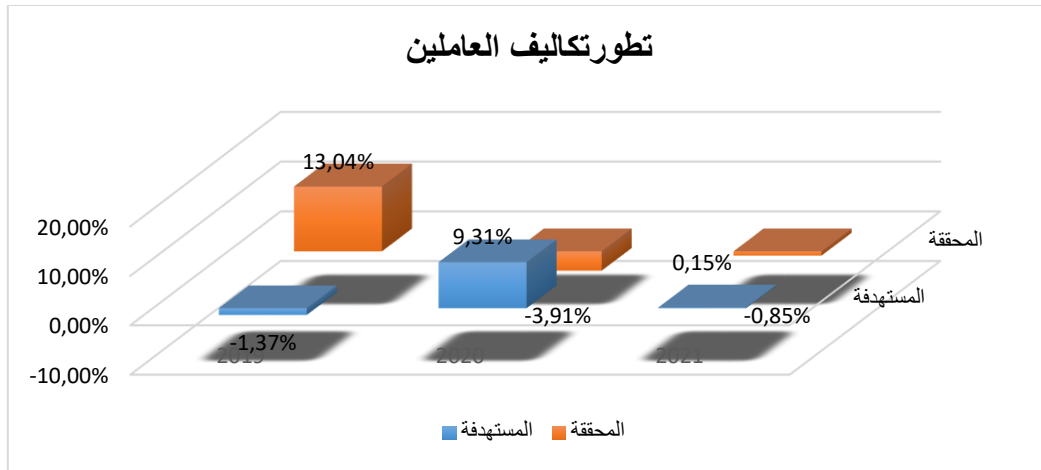
2019		2018		السنة البيان
المحققة	المستهدفة	المحققة	المستهدفة	
209 121 469.42	193 514 000.00	184 999 884.84	196 211 000.00	تكاليف العاملين
13.04%	- 1.37%	/	/	معدل تطور تكاليف العاملين
2021		2020		السنة البيان
المحققة	المستهدفة	المحققة	المستهدفة	
199 251 450.49	211 843 000.00	200 941 286.90	211 523 000.00	تكاليف العاملين
-0.85%	0.15%	-3.91%	9.31%	معدل تطور تكاليف العاملين

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أن معدل تطور تكاليف العاملين كان مرتفعا خلال سنة 2019 بـ: 13.04% ثم انخفض سنتي 2020 و 2021 بـ: -3.91% و -0.85% على التوالي، وذلك بسبب انخفاض العدد الإجمالي للعمال وبالتالي انخفاض تكاليفهم، كما يلاحظ أن المؤسسة لم تبلغ المستوى المطلوب، ويمكن تمثيل ذلك بيانيا كما يلي:

الشكل رقم (35): تطور تكاليف العاملين للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (35).

الهدف الرابع: تطوير قدرات وكفاءة العاملين: من أجل تقييم مدى اقتراب المؤسسة من تحقيق هذا الهدف، تم الاعتماد على مؤشر تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني، وذلك وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني} = \left[\frac{\text{تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني للسنة الحالية} - \text{تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني للسنة السابقة}}{\text{تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني للسنة السابقة}} \right] \times 100$$

وبتطبيق العلاقة نتحصل على الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

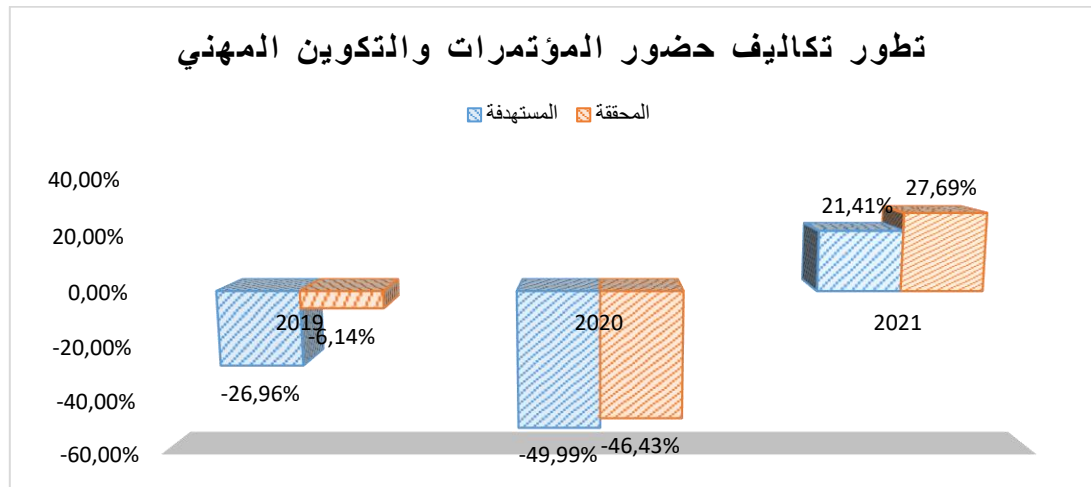
الجدول رقم (93): تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني للفترة 2019-2021 الوحدة: دج

2019		2018		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
5 505 845,85	4 200 000.00	5 866 056,94	5 750 000.00	تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني
-6.14 %	-26.96%	/	/	معدل تطور
2021		2020		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
3 766 123.04	2 550 000.00	2 949 381,83	2 100 400.00	تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني
27.69 %	21.41 %	-46.43 %	-49.99%	معدل التطور

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يتضح من الجدول أن معدل تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني التي تتحملها المؤسسة متذبذبة خلال سنوات الدراسة الثلاث، ورغم ذلك يمكن القول أن المؤسسة تهتم بتكوين وتطوير قدرات مواردها البشرية، كما يمكن تمثيل ذلك بيانيا كما يلي:

الشكل رقم (36): تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (93).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

5.3. البعد البيئي والاجتماعي: من أجل رفع كفاءة العمليات التشغيلية داخل المؤسسة، يجب استعمال وتسيير الموارد المتاحة بطريقة مثلى وتجنب إلحاق الضرر بالبيئة، إضافة إلى الاهتمام بالعمل الاجتماعي لذلك فإن اختيار المؤشرات المرتبطة بالبعد البيئي والاجتماعي يدخل ضمن الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

1.5.3. البعد البيئي: من أهم الأهداف الاستراتيجية لهذا البعد:

الهدف الأول: الاستغلال الأمثل للموارد الطبيعية: يمكن تتبع درجة اقتراب المؤسسة من تحقيق هذا الهدف، بالاعتماد على معدل تطور تكلفة استهلاك الكهرباء، الغاز، الماء، وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور تكلفة استهلاك الكهرباء، الغاز، الماء} = \left[\frac{\text{تكلفة استهلاك الكهرباء، الغاز، الماء للسنة الحالية} - \text{تكلفة استهلاك الكهرباء، الغاز، الماء للسنة السابقة}}{\text{تكلفة استهلاك الكهرباء، الغاز، الماء للسنة السابقة}} \right] \times 100$$

الجدول رقم (94): تطور تكلفة استهلاك الكهرباء، الغاز، الماء للفترة 2019-2021 الوحدة: دج

2019		2018		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
14 207 151.44	14 350 440.00	14 425 018.38	14 554 327.00	تكلفة استهلاك الكهرباء
-1.51%	-1.40%	/	/	معدل التطور %
4 084 512.37	3 989 257.00	3 373 418.23	3 547 224.00	تكلفة استهلاك الغاز
21.08%	12.46%	/	/	معدل التطور %
5 371 496.00	5 122 314.00	3 360 188.00	3 484 244.00	تكلفة استهلاك الماء
59.86%	47.01%	/	/	معدل التطور %

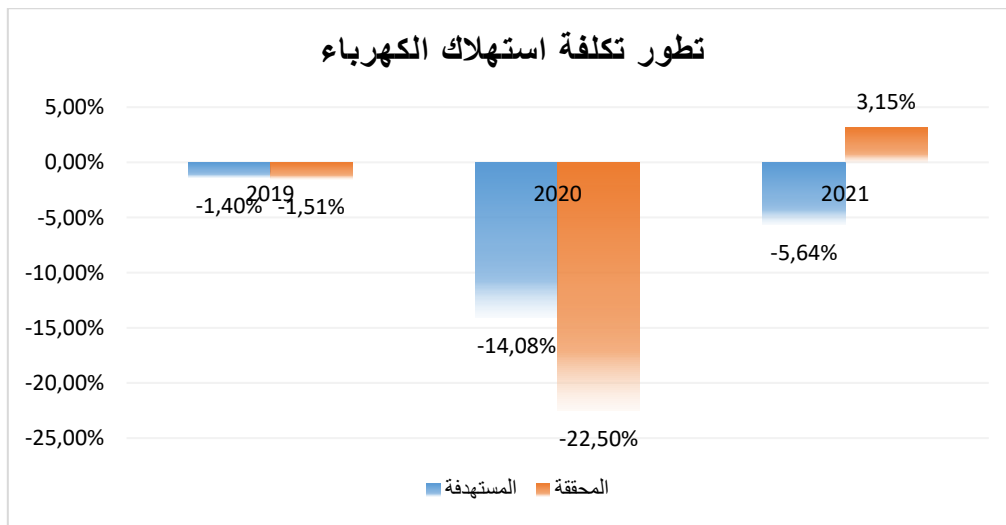
الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

2021		2020		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
11 356 874.76	11 634 788.00	11 009 842.03	12 330 220.00	تكلفة استهلاك الكهرباء
3.15%	-5.64%	-22.50%	-14.08%	معدل التطور %
4 290 600,52	3 154 535.00	2 782 555.86	3 007 254.00	تكلفة استهلاك الغاز
54.20%	4,90%	-31.88%	-24.62%	معدل التطور %
6 728 176.00	6 347 562.00	4 822 948.00	4 514 258.00	تكلفة استهلاك الماء
39.50%	40.61%	-10.21%	-11.87%	معدل التطور %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

■ يلاحظ من الجدول أن معدل تطور تكلفة استهلاك الكهرباء انخفض خلال سنتي 2019 و 2020 ثم ارتفع بشكل نسبي سنة 2021 بسبب التذبذب في حجم الإنتاج، كما أنها لم تبلغ المستوى المطلوب خلال سنوات الدراسة الثلاث، ويمكن تمثيل ذلك بيانيا كما يلي:

الشكل رقم (37): تطور تكلفة استهلاك الكهرباء للفترة 2019-2021

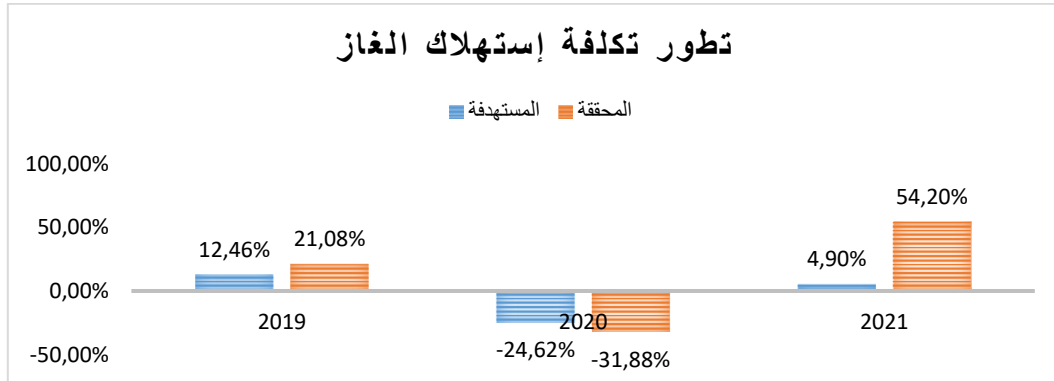


المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (94).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

■ يتضح من الجدول أن معدل تطور تكلفة استهلاك الغاز متذبذب، حيث كان مرتقعا سنة 2019 ثم انخفض سنة 2020 وعاد للارتفاع سنة 2021، إضافة أن تكلفة الاستهلاك المحققة أقل مما كان مستهدفا خلال سنتي 2020 و2021، ويمكن تمثيل ذلك بيانيا كما يلي:

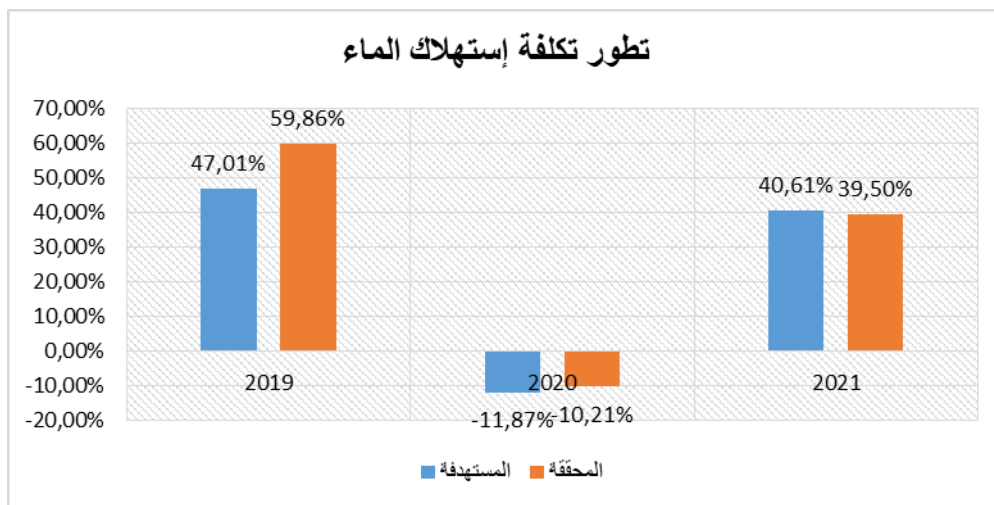
الشكل رقم (38): تطور تكلفة استهلاك الغاز للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (94).

■ يتبين من الجدول أن معدل تطور تكلفة استهلاك الماء متذبذب، حيث كان مرتقعا سنة 2019 ثم انخفض بشكل طفيف سنة 2020 ثم عاد للارتفاع سنة 2021، ويعتبر الماء من المواد الأساسية المستهلكة بكثرة في العملية الإنتاجية، ويرتبط زيادة أو نقصان استهلاكه بزيادة أو نقصان حجم الإنتاج، إضافة إلى أن المؤسسة لم تبلغ المستوى المطلوب بل تجاوزته، ويمكن تمثيل ذلك بيانيا كما يلي:

الشكل رقم (39): تطور تكلفة استهلاك الماء للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (94)

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الهدف الثاني: حماية البيئة من التلوث: بغية التأكد من مدى اقتراب المؤسسة من تحقيق هذا الهدف،
تم الاعتماد على مؤشر تطور كمية النفايات، وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور كمية النفايات (طن)} = \frac{[\text{كمية النفايات للسنة الحالية} - \text{كمية النفايات للسنة السابقة}]}{\text{كمية النفايات للسنة السابقة}} \times 100$$

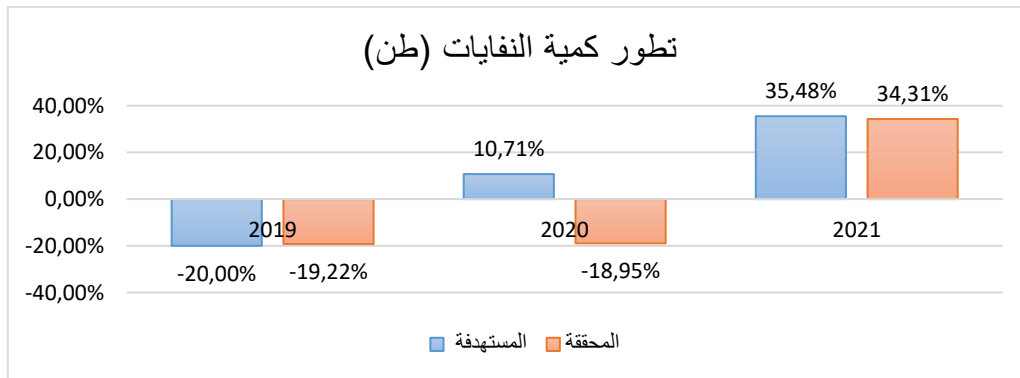
الجدول رقم (95): تطور كمية النفايات للفترة 2019-2021

2019		2018		السنة البيان
المستهدفة	المحققة	المستهدفة	المحققة	
28	38.40	35	47.54	كمية النفايات (طن)
%-20.00	%-19.22	/	/	معدل تطور كمية النفايات (طن)
2021		2020		السنة البيان
المستهدفة	المحققة	المستهدفة	المحققة	
42	41.8	13	31.12	كمية النفايات (طن)
%35.48	34.31%	%10.71	-18.95 %	معدل تطور كمية النفايات (طن)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

نلاحظ من الجدول أن معدل تطور كمية النفايات متذبذب، حيث كان منخفض سنتي 2019 و2020 ثم ارتفع سنة 2021 وهذا التذبذب راجع للتغير في حجم الإنتاج ومخلفات العملية الإنتاجية، إضافة إلى ان المؤسسة تجاوزت المستوى المستهدف، ويمكن تمثيل ذلك بيانيا كما يلي:

الشكل رقم (40): تطور كمية النفايات (طن) للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (95).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

2.5.3. البعد الاجتماعي: يعتبر البعد الاجتماعي بعدا أساسيا من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن حيث تساهم المؤسسة بتقديم خدمات اجتماعية لعمالها على شكل مكافآت تشجيعية والمساهمة في الضمان الاجتماعي إضافة إلى القيام بأعمال اجتماعية أخرى.

الهدف الأول: رفع مستوى المساهمات الاجتماعي: لمعرفة مدى اقتراب المؤسسة من هذا الهدف تم الاعتماد على المؤشرات التالية:

1. المكافآت التشجيعية : تعتبر المكافآت التشجيعية من الحوافز التي تمنحها المؤسسة للعامل نتيجة لمجهوداته المبذولة أثناء تأدية أعماله ولتشجيعه على تأدية مهامه على أكمل وجه وبذل المجهود اللازم لتأديتها، لهذا تم الاعتماد على مؤشر نصيب العامل من المكافآت التشجيعية للمؤسسة محل الدراسة، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نصيب العامل من المكافآت التشجيعية} = \text{تكلفة المكافآت التشجيعية} \div \text{عدد العمال}$$

الجدول رقم (96): نصيب العامل من المكافآت التشجيعية للفترة 2019-2021 الوحدة: دج

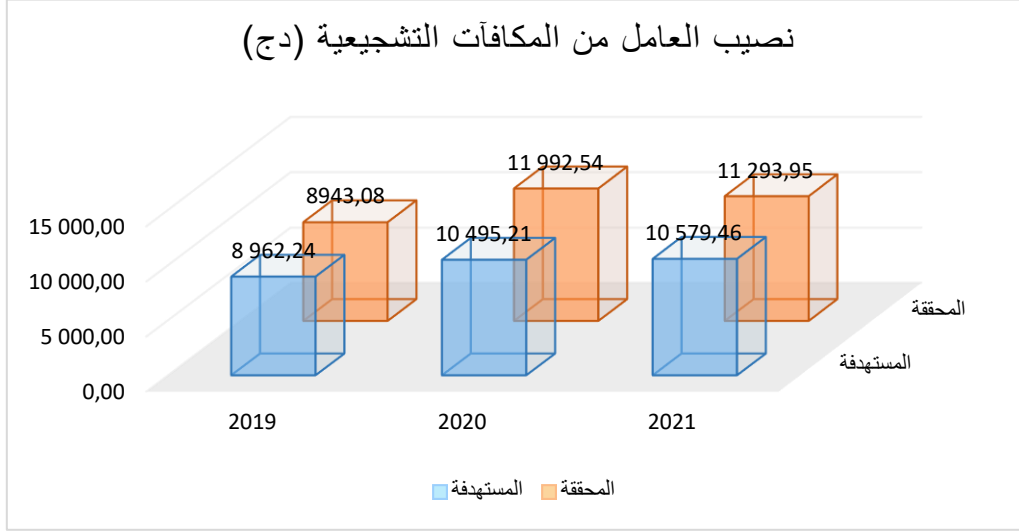
2020		2019		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
3 969 530.00	3 452 895.00	3 031 703.00	3 002 352.00	مكافآت تشجيعية
331	329	339	335	عدد العمال
11 992.54	10 495.21	8 943.08	8 962.24	نصيب العامل
2021				السنة البيان
المحقة		المستهدفة		
3 670 534.00		3 385 427.00		مكافآت تشجيعية
325		320		عدد العمال
11 293.95		10 579.46		نصيب العامل

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يلاحظ من الجدول تذبذب في نصيب العامل من المكافآت التشجيعية حيث كان منخفضا سنة 2019 ثم ارتفع سنة 2020 نتيجة ارتفاع تكلفة المكافآت التشجيعية الذي قابله إخفاض في عدد العمال،

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

ثم انخفض بشكل طفيف سنة 2021 بسبب انخفاض تكلفة المكافآت التشجيعية وانخفاض عدد العمال، كما يلاحظ أن المؤسسة تهتم بالجانب التحفيزي لعمالها، ويمكن توضيح ذلك بيانيا كما يلي:
الشكل رقم (41): نصيب العامل من المكافآت التشجيعية (دج) للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (80)

3. تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي: تم الاعتماد على هذا المؤشر لتحديد تطور تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي، وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي} = \left[\frac{\text{تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي للسنة الحالية} - \text{تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي للسنة السابقة}}{\text{تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي للسنة السابقة}} \right] \times 100$$

وبتطبيق العلاقة نتحصل على الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)
بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

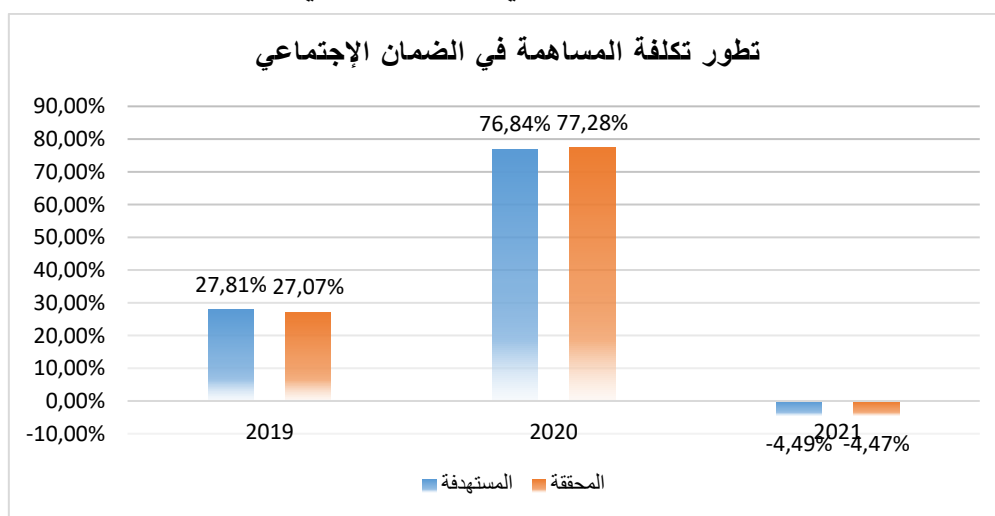
الجدول رقم (97): تطور تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي للفترة 2019-2021 الوحدة: دج

2019		2018		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
18 040 637.53	17 958 545.00	14 197 307.11	14 051 428.00	تكلفة م.ض.إ.
27.07%	27.81%	/	/	معدل تطور م.ض.إ.
2021		2020		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
30 553 659,46	30 332 542.00	31 981 890.87	31 758 245.00	تكلفة م.ض.إ.
-4.47%	- 4.49%	77.28%	76.84%	معدل تطور م.ض.إ.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتضح من الجدول أن معدل تطور تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي كان مرتفعا سنتي 2019 و2020 وذلك بسبب ارتفاع عدد عمال المؤسسة الخاضعين للضمان الاجتماعي، ثم انخفضت سنة 2021 بشكل نسبي بسبب انخفاض عدد العمال الخاضعين للضمان الاجتماعي، ويمكن توضيح ذلك بيانيا كما يلي:

الشكل رقم (42): تطور تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات الجدول رقم (97).

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

3. الأعمال الاجتماعية: تم الاعتماد على هذا المؤشر لتحديد معدل تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية للمؤسسة محل دراسة، وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية} = \left[\frac{\text{تكلفة الأعمال الاجتماعية للسنة الحالية}}{\text{تكلفة الأعمال الاجتماعية للسنة السابقة}} \right] \times 100$$

الجدول رقم (98): تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية للفترة 2019-2021 الوحدة: دج

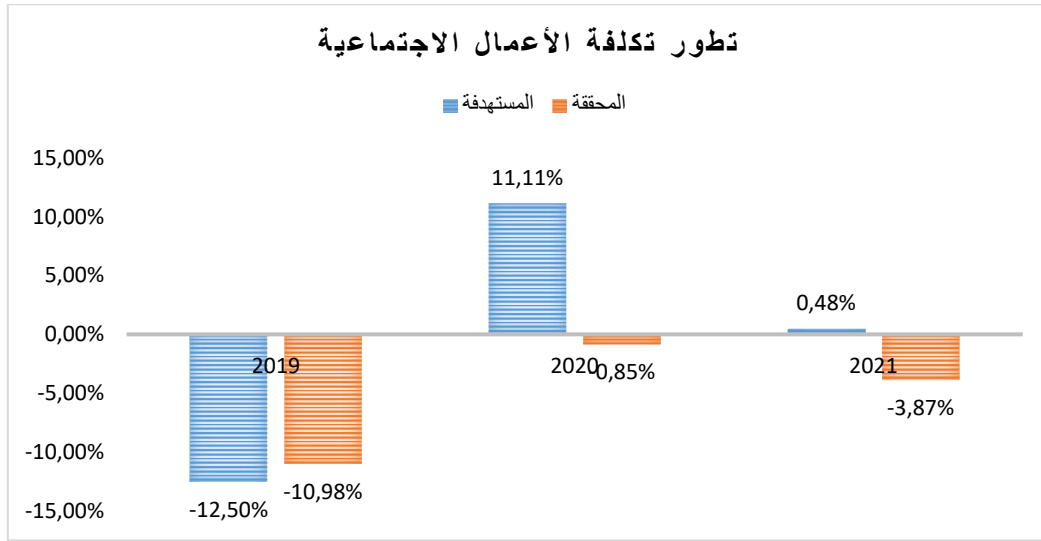
2019		2018		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
2 509 768.16	2 800 000.00	2 819 288.83	3 200 000.00	تكلفة الأعمال الاجتماعية
-10.98%	- 12.50%	/	/	معدل تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية
2021		2020		السنة البيان
المحقة	المستهدفة	المحقة	المستهدفة	
2 392 006.82	2 532 110.00	2 488 342.07	2 520 000.00	تكلفة الأعمال الاجتماعية
-3.87%	0.48%	-0.85%	11.11 %	معدل تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من الجدول انخفاض مستمر لتكلفة الأعمال الاجتماعية خلال سنوات الدراسة الثلاث، ويرجع ذلك للأزمة المالية التي تمر بها المؤسسة، رغم ذلك يمكن القول أن المؤسسة تهتم بالجانب الاجتماعي، ويمكن توضيح ذلك بيانيا كما يلي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الشكل رقم (43): تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية للفترة 2019-2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات الجدول رقم (98).

4. النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة:

بعد التطرق للمراحل اللازمة لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة محل الدراسة، وبعد الوصول إلى هذه المرحلة من الدراسة يجب إعطاء الأبعاد الخمس أوزاناً، تقسم هذه الأوزان على المؤشرات التي يحتويها كل بعد، حسب أهميتها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وكانت هذه الأوزان مقسمة كما يلي:

➤ **البعد المالي:** بما أن تحسين المردودية الاقتصادية والمالية إضافة إلى زيادة ربحية المؤسسة وتوفير السيولة للمؤسسة هو الأهم لأجل ضمان استمراريتها، فإن الوزن الممنوح لهذا البعد هو 33% وهي أكبر نسبة في البطاقة ومقسمة على المؤشرات كالتالي:

- المردودية الاقتصادية بوزن: 6%؛
- المردودية المالية بوزن: 6%؛
- هامش الربح بوزن: 6%؛
- السيولة المتداولة: 5%؛
- السيولة السريعة: 5%؛
- السيولة النقدية: 5%.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

- **بعد الزبائن:** لا تقل أهمية هذا البعد عن أهمية البعد المالي، بسبب أن الزبائن لهم تأثير على مردودية وأرباح المؤسسة بالزيادة أو بالنقصان، وعليه تم إعطاء هذا البعد وزن بنسبة 6% كالتالي:
 - تطور عدد الزبائن بوزن: 6%؛
- **بعد العمليات الداخلية:** يعبر هذا البعد عن مدى قدرة المؤسسة على إدارة عملياتها التشغيلية بكفاءة وفعالية من أجل زيادة إنتاجية وأداء العاملين لكسب الزبائن، من أجل دعم البعد المالي، وبناء عليه تم إعطاء هذا البعد وزن 24% وتوزيعها على المؤشرات التالية:
 - إنتاجية العامل بوزن: 6%؛
 - الأداء اليومي للعامل بوزن: 6%؛
 - تطور القيمة المضافة بوزن: 7%؛
 - تطور تكاليف الصيانة بوزن: 5%.
- **بعد التعلم والنمو:** يعتمد هذا البعد على المورد البشري (العمال) باعتباره المحرك الأساسي لنشاطات المؤسسة، وتم إعطاء هذا البعد وزن 20% وزعت على المؤشرات كالتالي:
 - تطور عدد العمال بوزن: 5%؛
 - تطور عدد العمال المؤطرين بوزن: 5%؛
 - تطور تكاليف العاملين بوزن: 5%؛
 - تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني بوزن: 5%.
- **البعد البيئي والاجتماعي:** يركز هذا البعد على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والحفاظ على البيئة من التلوث، إضافة إلى التركيز على الجانب الاجتماعي للعمال، وتم إعطاء كل من البعد البيئي والاجتماعي الأوزان التالية:
 - ✓ **البعد البيئي:** تم إعطاء هذا البعد وزن 11% موزعة على المؤشرات كالتالي:
 - تطور تكلفة استهلاك الكهرباء بوزن: 3%؛
 - تطور تكلفة استهلاك الغاز بوزن: 3%؛
 - تطور تكلفة استهلاك الماء بوزن: 3%؛
 - تطور طرح النفايات بوزن: 2%.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

✓ **البعد الاجتماعي:** تم إعطاء هذا البعد وزن 6% وزعت على المؤشرات كالتالي:

• نصيب العامل من المكافآت التشجيعية بوزن: 2%؛

• نصيب العامل من مساهمات الضمان الاجتماعي بوزن: 2%؛

• تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية بوزن: 2%.

وبناء على ما سبق فإن النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة يكون كما هو موضح في الجدول رقم (99) ويتضمن المعلومات التوضيحية التالية:

➤ **الأبعاد:** تم وضع الأبعاد الأربعة الأصلية التي جاءت بها بطاقة الأداء المتوازن بالإضافة إلى البعد البيئي والاجتماعي؛

➤ **المؤشرات:** هي عبارة عن ترجمة للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة التي يحتويها كل بعد من الأبعاد الخمسة حتى يتم تقييمها؛

➤ **الوزن:** تم إعطاء كل بعد من الأبعاد الخمس أوزان مختلفة وذلك حسب أهمية الأهداف الاستراتيجية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، بحيث أن مجموع الأوزان يكون بنسبة 100% والتي تمثل الأداء الشامل للمؤسسة؛

➤ **القيم المستهدفة:** تمثل الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة والتي تسعى لتحقيقها؛

➤ **النتائج المحققة (المنجزة):** تعبر عما حققته المؤسسة فعليا؛

➤ **النتائج النهائية:** وتتمثل في المقارنة بين النتائج المحققة والقيم المستهدفة، وتحسب وفقا لحالتين كما يلي:

✓ **الحالة الأولى:** القيم المستهدفة التي لها تأثير تصاعدي على نشاط المؤسسة: مثل مؤشر المردودية الاقتصادية والمالية وهامش الربح والسيولة وغيرهم، حيث أن ارتفاع قيمة هذه المؤشرات يكون لصالح المؤسسة، والعكس صحيح حيث أن انخفاضها يعتبر انحرافا من شأنه أن يسبب عدة مشاكل للمؤسسة لذلك يجب معالجته، وفي هذه الحالة نتحصل على النتيجة النهائية وفق العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة النهائية} = (\text{النتيجة المحققة "المنجزة"} \div \text{القيمة المستهدفة "الأهداف"}) \times \text{الوزن}$$

وعليه فإن هذه العلاقة تطبق على المؤشرات التالية:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

- المردودية الاقتصادية؛
 - المردودية المالية؛
 - هامش الربح؛
 - السيولة المتداولة؛
 - السيولة السريعة؛
 - السيولة النقدية؛
 - تطور عدد الزبائن؛
 - إنتاجية العامل؛
 - الأداء اليومي للعامل؛
 - تطور القيمة المضافة؛
 - تطور عدد العمال؛
 - تطور عدد العمال المؤطرين؛
 - تطور تكاليف العاملين؛
 - تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني؛
 - نصيب العامل من المكافآت التشجيعية؛
 - نصيب العامل من مساهمات الضمان الاجتماعي؛
 - تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية.
- ✓ الحالة الثانية: القيم المستهدفة التي لها تأثير تنازلي على نشاط المؤسسة: مثل مؤشر تكلفة استهلاك الكهرباء والماء وغيرهم، حيث أن انخفاض قيمة هذه المؤشرات يكون لصالح المؤسسة، والعكس صحيح حيث أن ارتفاعها يعتبر انحرافاً من شأنه أن يسبب عدة مشاكل للمؤسسة لذلك يجب معالجته، وفي هذه الحالة نتحصل على النتيجة النهائية وفق العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة النهائية} = (\text{القيمة المستهدفة "الأهداف"} \div \text{النتيجة المحققة "المنجزة"}) \times \text{الوزن}$$

وعليه فإن هذه العلاقة تطبق على المؤشرات التالية

- تطور تكلفة استهلاك الكهرباء؛

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

• تطور تكلفة استهلاك الغاز؛

• تطور تكلفة استهلاك الماء؛

• تطور كمية النفايات.

وبتطبيق العلاقتين تم تحديد النتائج النهائية لكل المؤشرات ضمن الأبعاد الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن، كما تم تمييزها بألوان مختلفة لإعطاء فكرة سريعة عن وضع كل مؤشر ودرجة اقترابه أو ابتعاده عن القيمة المستهدفة، موضحة كالاتي:

■ اللون **الأحمر** يعبر عن أداء خطير للمؤسسة محل الدراسة؛

■ اللون **الأصفر** يعبر عن أداء ضعيف للمؤسسة محل الدراسة؛

■ اللون **الأخضر** يعبر عن أداء مقبول للمؤسسة محل الدراسة؛

■ اللون **الأزرق** يعبر عن أداء جيد للمؤسسة محل الدراسة.

وعليه فإن النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة موضح

في الجدول التالي:

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (99): النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة

النتائج النهائية			النتائج المحققة (المنجزة)			النتائج المستهدفة (الأهداف)			الوزن	المؤشرات	الأبعاد
2021	2020	2019	2021	2020	2019	2021	2020	2019			
-3,96%	-4,91%	-3,39%	-3,89%	-6,71%	-5,77%	5,90%	8,20 %	10,21%	6%	المردودية الاقتصادية	البعد المالي
-40,61%	-16,04%	8,54%	-12,86%	-15,91%	12,39%	1,90%	5,95%	8,71%	6%	المردود المالية	
-118,39%	-169,05%	37,34%	-60,97%	-176,38%	61,55%	3,09%	6,26%	9,89%	6%	هامش الربح	
5,25%	1,67%	0,32%	120,34%	183,89%	261,33%	114,70%	550,86%	4 093,13%	5%	السيولة المتداولة	
3,87%	0,50%	0,16%	32,10%	29,09%	88,38%	41,48%	290,48%	2 686,09%	5%	السيولة السريعة	
0,05%	0,14%	0,00%	0,23%	1,16%	0,36%	21,01%	42,13%	583,16%	5%	السيولة النقدية	
-153,78 %	-187,70%	42,97%	أداء البعد المالي						33%	النسبة الإجمالية	
-23,27%	-40,34%	5,00%	-17,65%	-32%	4,17%	4,55%	4,76%	5,00%	6%	تطور عدد الزبائن	بعد
-23,27%	-40,34%	5,00%	أداء بعد الزبائن						6%	النسبة الإجمالية	الزبائن
1,30%	1,35%	2,50%	1051,59	1044,15	2037,36	4853,57	4650,46	4898,84	6%	إنتاجية العامل (المتر/العامل)	بعد
1,32%	1,36%	2,53%	1909,31	1930,82	3858,46	8676,77	8547,49	9168,23	6%	الأداء اليومي للعامل (المتر/اليوم)	العمليات الداخلية
-151,13%	31,34%	-30,44%	263,62%	-44,81%	-78,66%	-12,21%	-10,01%	18,09%	7%	تطور القيمة المضافة	

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

0,24%	4,95%	4,69%	-16,32%	-26,66%	-61,92%	-0,78%	-26,38%	-58,07%	5%	تطور تكاليف الصيانة	
-148,27%	38,99 %	-20,73%	أداء بعد العمليات الداخلية						24%	النسبة الإجمالية	
3,30%	6,59%	0,00%	-1,81%	-2,36%	0,00%	-2,74%	-1,79%	1,52%	5%	تطور عدد العمال	بعد التعلم والنمو
4,75%	2,38%	53,22%	1,14%	11,39%	16,18%	1,20%	23,88%	1,52%	5%	تطور عدد العمال المؤطرين	
-28,33%	-2,10%	-47,59%	-0,85%	-3,91%	13,04%	0,15%	9,31%	-1,37%	5%	تطور تكاليف العاملين	
6,47%	4,64%	1,14%	27,69%	-46,43%	-6,14%	21,41 %	-49,99%	-26,96%	5%	تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني	
-13,81%	11,52%	6,77%	أداء بعد التعلم والنمو						20%	النسبة الإجمالية	
-5,37%	-0,88%	2,78%	3,15%	-22,50%	-1,51%	-5,64%	-14,08%	-1,40%	3%	تطور تكلفة استهلاك الكهرباء	البعد البيئي
0,27%	2,32%	1,77%	54,20%	-31,88%	21,08%	4,90%	-24,62%	12,46%	3%	تطور تكلفة استهلاك الغاز	

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

3,08%	3,49%	2,36%	39,50%	-10,21%	59,86%	40,61%	-11,87%	47,01%	3%	تطور تكلفة استهلاك الماء	و الاجتماعي
2,07%	-1,13%	2,08%	34,31%	-18,95%	-19,22%	35,48%	10,71%	-20,00%	2%	تطور كمية النفايات	
0,05%	3,80%	8,99%	أداء البعد البيئي						11%	النسبة الإجمالية	
2,14%	2,29%	2,00%	11293,95	11992,54	8943,08	10579,46	10495,21	8962,24	2%	نصيب العامل من المكافآت التشجيعية (دج)	
1,99%	0,70%	1,95%	-4,47%	77,28%	27,07%	-4,49%	76,84%	27,81%	2%	تطور المساهمة في الضمان الاجتماعي	
-16,13%	-0,15%	1,76%	-3,87 %	-0,85%	-10,98%	0,48%	11,11%	-12,50%	2%	تطور تكلفة الأعمال الاجتماعية	
-12,00%	2,84%	5,71 %	أداء البعد الاجتماعي						6%	النسبة الإجمالية	
-351,09 %	-170,8 9%	48,71%	الأداء الشامل						100 %	النسبة الإجمالية	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

5. تحليل مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة:

1.5. البعد المالي: يتلخص تحليل نتائج مؤشرات في الآتي:

■ **المردودية الاقتصادية:** فيما يتعلق بهذا المؤشر، يلاحظ انخفاض مستمر خلال سنوات الدراسة الثلاث للنتائج المحققة مقارنة بالقيم المستهدفة فقد سجلت نتائج سالبة قدرت على الترتيب بـ: $-3,39\%$ و $-4,91\%$ و $-3,96\%$ من 6% وهي نتيجة خطيرة بسبب عدم كفاءة المؤسسة في استغلال مواردها الدائمة لتكوين فائض استغلال.

■ **المردودية المالية:** بالنسبة لهذا المؤشر فقد كانت النتيجة المحققة أكبر من القيمة المستهدفة خلال سنة 2019 وسجلت نتيجة قدرت بـ: $8,54\%$ وهي نتيجة جيدة، بسبب تحقيق نتيجة صافية موجبة وأكبر من النتيجة الصافية المستهدفة حيث استطاعت المؤسسة خلال هذه السنة من زيادة حجم مبيعاتها بسبب ارتفاع طلبيات الشراء نتيجة ارتفاع عدد الزبائن خلال هذه السنة إلى 25 زبون، أما خلال سنتي 2020 و 2021 فقد سجلت نتيجة سالبة قدرت على الترتيب بـ: $-16,04\%$ و $-40,61\%$ ، وهي نتيجة خطيرة جدا وذلك بسبب تحقيق نتيجة صافية سالبة نتيجة تراجع رقم الأعمال بسبب نقص عدد الزبائن وتراجع طلبيات الشراء، إضافة إلى تأثير أزمة وباء COVID-19 الذي تسبب في توقف نشاط المؤسسة إضافة إلى العديد من المؤسسات مما تسبب في خسارة بعض الزبائن وهذا ما أثر على رقم الأعمال وبالتالي التأثير على النتيجة الصافية.

■ **هامش الربح:** يلاحظ من المؤشر أن المؤسسة حققت نتيجة جيدة سنة 2019 قدرت بـ: $37,34\%$ من 6% وذلك نتيجة تحقيق المؤسسة لرقم أعمال مرتفع وهذا الإرتفاع مرتبط بزيادة طلبيات الشراء بسبب زيادة عدد الزبائن بالتالي الحصول على نتيجة صافية موجبة، أما خلال سنتي 2020 و 2021 كانت النتيجة سالبة و قدرت على الترتيب بـ: $-169,05\%$ و $-118,39\%$ ، وهذا يعتبر إنحراف خطير نتيجة تحقيق المؤسسة نتيجة صافية سالبة خلال سنتين متتاليتين نتيجة نقص حجم الإنتاج بسبب نقص طلبيات الشراء نتيجة تراجع عدد الزبائن مما أدى لانخفاض رقم الأعمال مقابل ارتفاع تكاليف العمليات التشغيلية، إضافة إلى سبب آخر وهو تأثير الأزمة الصحية (وباء COVID-19) على نشاط المؤسسة وتوقفها بسبب انتشار الوباء إضافة إلى توقف العديد من المؤسسات وبالتالي توقف الاقتصاد الوطني أدى إلى خسارة الزبائن ونقص طلبيات الشراء.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)

بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

■ **السيولة المتداولة:** يلاحظ من المؤشر أن المؤسسة حققت نتيجة خلال سنتي 2019 و2020 قدرت على الترتيب بـ: 0,32% و1,67% من 5% وهي نتيجة ضعيفة أي ليس لديها أصول متداولة كافية لمقابلة خصومها المتداولة، اما خلال سنة كانت النتيجة مقدرة بـ: 5,25% من وزن 5% وهي نتيجة جيدة.

■ **السيولة السريعة:** يلاحظ من المؤشر أن المؤسسة حققت نتيجة ضعيفة خلال سنتي 2019 و2020 قدرت على الترتيب بـ: 0,16% و0,50% من وزن 5%، أما سنة 2021 فقد كانت النتيجة مقبولة بلغت 3,87% من 5%، ويدل هذا المؤشر على إمكانية المؤسسة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل وبما أن المؤسسة لم تبلغ المستوى المطلوب هذا يعني عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها.

■ **السيولة النقدية:** يلاحظ من المؤشر أن المؤسسة حققت نتائج ضعيفة خلال سنوات الدراسة الثلاث و قدرت على الترتيب بـ: 0,00% و0,14% و0,05% من وزن 5%، وتدل على عدم توافر السيولة اللازمة لدى المؤسسة لمواجهة التزاماتها.

✓ وكخلاصة لهذا البعد فقد حققت المؤسسة تراجع في الأداء المالي للمؤسسة خلال سنوات الدراسة، حيث سجلت نتائج جيدة سنة 2019 قدرت بـ: 42,97% من وزن 33% وهذا راجع لتحقيق إيرادات أكبر من التكاليف، اما خلال سنتي 2020 و2021 حققت نتيجة سالبة قدرت على الترتيب بـ: 187,70% و-153,78% من 33% وهذا إنحراف خطير جدا نتيجة تراجع إيرادات المؤسسة (تراجع حجم المبيعات) مقابل ارتفاع تكاليفها وعدم قدرتها على التحكم في تكاليفها وتخفيضها.

➤ ولتحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة يجب عليها أن:

- تتحكم في تكاليفها وتخفيض تكاليف الأنشطة غير المضافة للقيمة؛

- الرفع من كفاءة استخدام أصولها واستغلال مواردها الدائمة وأموالها الخاصة.

2.5. بعد الزبائن: تمثل تحليل مؤشريه فيما يلي:

■ **تطور عدد الزبائن:** بالنسبة لهذا المؤشر فقد حققت المؤسسة سنة 2019 نتيجة تقدر بـ: 5,00% من 6%، وهي نتيجة مقبولة نتيجة ارتفاع عدد الزبائن مقارنة بالسنة الماضية، أما سنتي 2020 و2021 فقد انخفض عدد الزبائن وسجلت نتيجة قدرت بـ: 40,34% و-23,27% على الترتيب، نتيجة انتهاء العقود المبرمة مع الزبائن وعدم تجديدها إضافة إلى تأثير الأزمة الصحية سواء بالنسبة لنشاط المؤسسة محل الدراسة أو نشاط زبائنها الذي أدى إلى خسارة بعضهم.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)

بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

✓ يلاحظ أن هذا البعد حقق أداء متذبذب خلال سنوات الدراسة الثلاث حيث كانت النتيجة %5,00 من %6 وهي نتيجة جيدة، أما خلال سنتي 2020 و2021 كانت النتيجة سالبة وقدرت على الترتيب بـ: %40,34- و%23,27- من %6 وهي نتيجة خطيرة، إن هذا التذبذب الحاصل مرتبط بانخفاض عدد الزبائن نتيجة لانقضاء مدة العقود وعدم تجديدها.

➤ وحتى يكون أداء هذا البعد جيدا يجب على المؤسسة محل الدراسة أن تكون قادرة على كسب زبائن جدد والاحتفاظ بالزبائن القدامى، من خلال القيام باستراتيجية تسويق واسعة لمنتجاتها والترويج للمنتجات من خلال المواقع الإلكترونية، مع التنوع في المنتجات مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة مع البحث عن أسواق جديدة، مما يمكنها من القدرة على المنافسة وزيادة المردودية وتحقيق الأرباح وبالتالي التحسين في أدائها المالي.

3.5. بعد العمليات الداخلية: تلخص تحليل مؤشرات في التالي:

■ **إنتاجية العامل:** يلاحظ من المؤشر أن النتيجة المحققة لم تصل المستوى المطلوب حيث سجلت خلال سنوات الدراسة الثلاث نتائج متذبذبة قدرت على الترتيب بـ: %2,50 و%1,35 و%1,30 من %6، وهي نتيجة ضعيفة بسبب التذبذب في حجم الإنتاج المرتبط بحجم طلبيات الشراء إضافة إلى نقص عدد العمال.

■ **الأداء اليومي للعامل:** يلاحظ تغير في الأداء اليومي للعامل، حيث سجلت نتائج مذبذبة خلال سنوات الدراسة الثلاث قدرت على الترتيب بـ: %2,53 و%1,36 و%1,32 من %6، وهي نتيجة ضعيفة بسبب التذبذب في حجم الإنتاج نتيجة تغير حجم طلبيات الشراء بسبب نقص عدد الزبائن.

■ **تطور القيمة المضافة:** فيما يتعلق بهذا المؤشر يلاحظ الانخفاض المستمر للقيمة المضافة المحققة والتي لم تصل إلى المستوى المطلوب، حيث سجلت نتائج متذبذبة خلال سنوات الدراسة الثلاث 2019، 2020 و2021 قدرت على الترتيب بـ: %30,44- و%31,34 و%151,13- من %7، حيث كانت النتيجة خسارة خلال سنتي 2019 و2021، وسنة 2020 كانت النتيجة جيدة، يرجع سبب هذا التذبذب لعدم كفاءة العمليات التشغيلية وتراجع الإنتاجية بسبب تراجع طلبيات الشراء نتيجة نقص عدد الزبائن مما تسبب في انخفاض رقم الأعمال مقابل ارتفاع التكاليف.

■ **تطور تكاليف الصيانة:** فيما يخص هذا المؤشر يلاحظ أن المؤسسة سجلت خلال سنتي 2019 و2020 نتيجة قدرت على الترتيب بـ: %4,69 و%4,95 من %5، وهي نتيجة مقبولة فقد خفضت

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

تكاليف الصيانة خلال سنتين بقيمة كبيرة مقارنة مع ما كانت عليه سنة 2018، وسجلت سنة 2021 نتيجة قدرت بـ: 0,24% من 5% وهي نتيجة ضعيفة، إن انخفاض تكاليف الصيانة مرتبط كذلك بنقص عمليات الإنتاج حسب الطلب، حيث أن هذه الأخيرة أدت إلى التشغيل الجزئي للقوى الإنتاجية، وبالتالي تكون الصيانة على الجزء المشغل فقط.

✓ أما فيما يخص أداء هذا البعد فقد حقق تذبذب في النتائج خلال سنوات الدراسة الثلاث حيث كانت النتيجة سنة 2019 سالبة قدرت بـ: -20,73% من 24% وهي نتيجة خطيرة، وسجلت سنة 2020 نتيجة قدرت بـ: 38,99% وهي نتيجة جيدة، ثم انخفضت النتيجة سنة 2021 إلى -148,27% وهي نتيجة خطيرة، يرجع تذبذب نتائج أداء هذا البعد إلى التراجع الحاصل في القيمة المضافة بسبب التغيير الحاصل في الإنتاجية مقابل ارتفاع التكاليف، وهذا يدل على عدم كفاءة المؤسسة في التحكم في عملياتها التشغيلية.

➤ ولتحسين أداء هذا البعد يستلزم على المؤسسة أن يكون تسييرها فعال لتتمكن من التحكم في عملياتها التشغيلية من أجل التحسين في إنتاجيتها وبالتالي زيادة رقم أعمالها مما يرفع مردوديتها ويزيد أرباحها ويوفر لها السيولة اللازمة لمواجهة التزاماتها ويمكنها من الاستمرارية في مزاولتها نشاطها.

4.5. بعد التعلم والنمو: تمثل تحليل مؤشرات فيما يلي:

■ **تطور عدد العمال:** يلاحظ من المؤشر أنه سنة 2019 لم يتغير إجمالي العمال مقارنة مع سنة 2018 حيث كان معدل التوظيف خلال هذه السنة مقدر بـ: 0,00% ، أما خلال سنة 2020 و 2021 فقد كانت النتيجة على الترتيب 6,59% و 3,30% من وزن 5%، لهذا يلاحظ أن هناك تذبذب في نتائج هذا المؤشر طيلة سنوات الدراسة الثلاث مقارنة مع المستوى المطلوب بسبب تراجع العمليات الإنتاجية المرتبطة بحجم طلبات الشراء وعدد الزبائن إضافة إلى الأوضاع المالية التي تمر بها المؤسسة مما أدى إلى تقديم البعض استقالتهم أو تخلي المؤسسة عنهم.

■ **تطور عدد العمال المؤطرين:** يلاحظ أن هناك تذبذب خلال سنوات الدراسة الثلاث للعمال المؤطرين في المؤسسة، فقد سجلت سنة 2019 نتيجة قدرت بـ: 53,22% من 5% وهي نتيجة جيدة، مع تسجيل تراجع في النتيجة سنتي 2020 و 2021 قدر بـ: 2,38% و 4,75% وهي نتيجة مقبولة، بسبب زيادة عدد العمال المؤطرين بوتيرة متباطئة.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)

بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

■ **تطور تكاليف العاملين:** يلاحظ من المؤشر انخفاض مستمر في إجمالي تكاليف العاملين وهذا مرتبط بانخفاض عدد العمال خلال سنوات الدراسة الثلاث، حيث سجلت نتائج سالبة على مدار السنوات الثلاث قدر بـ: $-47,59\%$ و $-2,10\%$ و $-28,33\%$ وهي نتائج خطيرة راجعة لانخفاض تكاليف العاملين بسبب نقص عددهم نتيجة تخلي المؤسسة عنهم أو استقالتهم بسبب نقص حجم الإنتاج المرتبط بنقص طلبيات الشراء بسبب نقص الزبائن، مما خفض من أرباح المؤسسة وهذا أدى إلى حصول أزمة مالية للمؤسسة مما جعلها غير قادرة على دفع مستحقات عمالها في الآجال المحددة.

■ **تطور تكاليف حضور المؤتمرات والتكوين المهني:** فيما يتعلق بهذا المؤشر يلاحظ أن المؤسسة حققت مستوى ضعيف سنة 2019 مقدرة بـ: $1,14\%$ من 5% ، أما سنة 2020 فقدرت بـ: $4,64\%$ وهي نتيجة مقبولة، وفي سنة 2021 كانت النتيجة جيدة وقدرت بـ: $6,47\%$ من 5% ، وهي تعكس مدى اهتمام المؤسسة بتطوير قدرات مواردها البشرية رغم الظروف التي تمر بها.

فيما يخص أداء هذا البعد فقد حققت المؤسسة نتائج متذبذبة خلال سنوات الدراسة الثلاث قدرت سنة 2019 و 2020 بـ: $6,77\%$ و $11,52\%$ من 20% وهي نتيجة مقبولة، وسنة 2021 كانت تقدر بـ: $-13,81\%$ من 20% ، سبب هذا التذبذب راجع للتغير الحاصل في العدد الإجمالي للعمال إضافة إلى تكاليفهم سواء التكاليف المتعلقة بالأجور أو بتكاليف التدريب والتكوين المهني.

➤ إن تحسين مستوى أداء هذا البعد مرتبط ارتباطا وثيقا بزيادة معدلات التأطير وتحسين رضا العاملين من خلال الزيادة في الأجور والمنح والعلاوات الممنوحة، إضافة إلى تطوير قدراتهم من خلال دورات التكوين المهني، مما يؤدي إلى تحفيزهم وهذا يساهم في زيادة مستوى أدائهم اليومي وبالتالي زيادة الإنتاجية وتحسينها.

5.5. البعد البيئي والاجتماعي: تخلص تحليل مؤشرات في التالي:

بالنسبة للبعد البيئي فقد حققت المؤسسة نتائج إجمالية متغير خلال سنوات الدراسة الثلاث، حيث أن نتيجة سنة 2019 قدرت بـ: $8,99\%$ من وزن 11% وهي نتيجة مقبولة وحققت سنتي 2020 و 2020 نتيجة قدرت بـ: $3,80\%$ و $0,05\%$ على الترتيب من وزن 11% وهي نتيجة ضعيفة، ويرجع سبب تحقق هذه النتائج المتغيرة إلى ارتباط التذبذب في استهلاك كل من الكهرباء والغاز والماء بحجم الإنتاج المتغير خلال السنوات الثلاث، حيث أن زيادة حجم الإنتاج يزيد من استهلاك الكهرباء والغاز والماء وانخفاضه يخفض من الاستهلاك.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB)

بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

أما فيما يتعلق بتطور كمية النفايات فهي متغيرة حيث ترتفع كلما ارتفع حجم الإنتاج وتخفض بانخفاضه، كما تجدر الإشارة إلى أن النفايات التي تطرحها المؤسسة عبارة عن مخلفات العمليات الإنتاجية والنفايات اليومية العادية مع الحشائش الضارة التي تنمو في المساحات غير المغطاة في المؤسسة، وتتخلص منها برميتها في الحظيرة مخصصة برمي النفايات بناءً على عقد سنوي مبرم مع البلدية، وتدفع المؤسسة مقابل التخلص منها مبلغ 700 دج مقابل كل 7 طن من النفايات إضافة إلى تحملها ضريبة بيئية ويتم إدراجها ضمن تكاليف النشاط.

بالنسبة للبعد الاجتماعي فقد حققت المؤسسة نتائج إجمالية مقبولة خلال سنتي 2019 و2020، قدرت بـ: 5,71% و2,84% من وزن 6%، أما سنة 2021 كانت النتيجة متراجعة وقدرت بـ: -12,00% من وزن 6% وهي نتيجة خطيرة، ويدل هذا التراجع المستمر على تراجع اهتمام المؤسسة بالجانب الاجتماعي نتيجة الأزمة المالية التي تمر بها.

➤ ولتحسين المؤسسة أدائها البيئي والاجتماعي يجب عليها السعي للاستغلال الأمثل لمواردها الطاقوية والمائية لتجنب الهدر وعدم التخلص من النفايات مهما كان نوعها في الطبيعة، أما الأداء الاجتماعي فيجب عليها رفع مساهماتها المتعلقة بالأنشطة والأعمال الاجتماعية.

❖ تحليل الأداء الشامل لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة:

مما سبق يمكن القول أن لبطاقة الأداء المتوازن دور فعال في قياس الأداء الشامل للمؤسسة محل الدراسة، بحيث كان أدائها الشامل خلال سنة 2019 موجبا حيث قدر بـ: 48,71% وهي نتيجة ضعيفة أما خلال سنتي 2020 و2021 كان أدائها سالبا وقدر بـ: -170,89% و -351,09% على الترتيب، وهذا يدل أن المؤسسة في وضعية خطيرة جدا، نتيجة للأداء السيئ والمتراجع لأداء كل من الأبعاد الخمس المؤثرة على بعضها البعض.

حيث نجد أن كل من أداء البعد البيئي والاجتماعي متذبذب رغم الجهود المبذولة من طرف المؤسسة للتحكم في تكاليف مواردها الطاقوية والمائية إضافة إلى تقديم الخدمات الاجتماعية لعمالها، وهذا ما يؤثر بدوره على كل من البعد المالي (المردودية) وبعد التعلم والنمو (تراجع مستوى رضا العاملين)، كما حقق بعد التعلم والنمو أداء متذبذب، نتيجة تراجع عدد العمال وبالتالي تراجع مستوى رضا العاملين، مما أثر على بعد العمليات الداخلية بتراجع مستوى إنتاجية العمال نتيجة تراجع حجم الإنتاج المرتبط بتلخص

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

طلبيات الشراء على منتجات المؤسسة بسبب نقص عدد الزبائن مما أدى إلى انخفاض رقم الأعمال مقابل زيادة التكاليف.

ونتيجة لكل ما سبق تراجع الأداء المالي للمؤسسة حيث حققت أداء ذو قيم سالبة خلال سنتي 2020 و2021، أي أن وضعيتها المالية حرجة نتيجة عدم قدرتها على التحكم في وتخفيضها (تكاليف المادة الأولية، تكاليف العمال، تكاليف الكهرباء ... وغيرها)، إضافة إلى نقص عدد الزبائن وبالتالي نقص حجم المبيعات مما أدى إلى انخفاض أرباحها وبالتالي انخفاض مستوى أدائها المالي.

❖ أثر تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة:

لأن الدراسة جاءت لمحاولة معرفة المساهمة التي يقدمها أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة فقد أثبتت الدراسة التطبيقية أن:

تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بالاعتماد على المعلومات والوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة وضح أن الأسلوب يعتمد على التكامل بين أبعاده الخمس لتحسين الأداء الشامل بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة بالاعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية الخاصة بالأبعاد الخمس، والتي منها من كانت انحرافات سالبة ويجب معرفة أسبابها وإيجاد سبل لمعالجتها، وأخرى انحرافات موجبة ويجب تدعيمها، حيث أن إنحراف أي مؤشر سواء بالسالب أو بالموجب يؤثر على البعد الذي يليه، وفي الأخير يؤثر كل من الأبعاد الأربعة على البعد المالي، لهذا فإن عمل المؤسسة على تحسين مؤشرا كل من البعد البيئي والاجتماعي وبعد التعلم والنمو وبعد العمليات الداخلية إضافة إلى بعد الزبائن، يؤدي إلى تحسين الأداء المالي، كما يجب على المؤسسة التنبؤ بقيم مستهدفة ممكنة التحقق وليست بعيدة عن قدرة المؤسسة لتسهيل عملية استخدام بطاقة الأداء المتوازن.

الفصل الرابع: المساهمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

خلاصة الفصل:

تطرقنا في الدراسة التطبيقية إلى دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة، من خلال تقديم المؤسسة محل الدراسة وعرض نشأتها والتعريف بمنتجاتها ومراحل الإنتاج إضافة إلى هيكلها التنظيمي.

كما تم التعرض إلى واقع استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال التعرف على طريقة المؤسسة في حساب سعر تكلفة منتجاتها، وحسب ما قدمته المؤسسة فإنها تعتمد على طريقة التكاليف الكلية لكن بعد اطلاعنا على الطريقة لاحظنا أنها تتنافى مع طريقة التكاليف الكلية، لهذا قمنا بمساهمة لتحديد سعر تكلفة المنتجات وفق طريقة التكاليف الكلية والتي كانت قيمتها أكبر من سعر تكلفتها وفق طريقة المؤسسة.

وفي الأخير قمنا بمساهمة متمثلة في محاولة تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، ومن بين هذه الأساليب تم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، أسلوب التكلفة المستهدفة، وقد كان لهذه الأساليب أثر في التحكم في تكاليف (تخفيض) المنتجين مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة وزيادة أرباحها، هذا ما انعكس إيجابيا على قيم الميزانية وجدول حساب النتائج، والذي بدوره أثر على المؤشرات المالية (المردودية، الربحية، السيولة) بتحسينها مما يمكنها مستقبلا من قدرتها على المنافسة تحسين الأداء المالي، أما أسلوب بطاقة الأداء المتوازن فيقوم على التكامل بين مؤشرات المالية وغير المالية، بحيث تؤثر على بعضها البعض، حيث أن الانحرافات السالبة في مؤشرات الأبعاد الأخرى أدت إلى تراجع الأداء المالي للمؤسسة، بحيث أن هذا الأسلوب يحدد مواضع الانحرافات السالبة لمعالجتها، والانحرافات الموجبة لدعمها، من أجل تحسين الأداء الشامل للمؤسسة بشكل عام والأداء المالي بشكل خاص.

ومما سبق يمكن القول أن على المؤسسة إعادة النظر في طريقة تحديد تكاليف منتجاتها من خلال تطبيق أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، يوفر لها معلومات دقيقة تمكنها من التحكم في تكاليفها وتحسين أدائها.

الخطاتمة

الخاتمة:

تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى الحفاظ على استمراريته ومكانتها بين المؤسسات المنافسة، بإتباع استراتيجيات وخطط مستقبلية توصلها إلى تحقيق أهدافها، لذلك تسعى المؤسسة دائما لمواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة في البيئة المحيطة، من خلال إدخال تحسينات وتطويرات في أنظمتها الداخلية التي من بينها نظام محاسبة التكاليف واتباع طرق وأساليب حديثة تمكنها من الرقابة على تكاليفها والتحكم فيها وهذا ما ينعكس إيجابيا على أدائها المالي الذي يعبر عن وضعية المؤسسة المالية ويتم قياسه بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية، حيث أن تحسين قيمة هذه المؤشرات تنعكس على تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

ومن خلال الدراسة التي قمنا بها تم إبراز مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) وقد أظهرت الدراسة الأهمية البالغة التي تلعبها هذه الأساليب في تمكين المؤسسة من الاستمرارية وتحقيق القدرة على المنافسة وتعظيم أرباحها مما ينعكس على تحسين أدائها المالي وذلك من خلال تمكينها من الرقابة على تكاليفها والتحكم فيها لتخفيضها إلى الحد الأدنى لها مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوب، هذا ما يمكنها من عرض منتجات تتوافق مع قدرة الزبائن الشرائية وتتناسب مع أسعار الأسواق.

اختبار صحة الفرضيات:

■ أثبتت الدراسة النظرية صحة الفرضية الثانية: "تعتبر الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف أداة ضرورية للمؤسسة الاقتصادية في الوقت الراهن" لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف التي تتحملها المؤسسة لمزاولة نشاطها مما يمكنها من الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة واتخاذ القرارات المناسبة بغرض الرقابة والتسعير.

■ أثبتت الدراسة التطبيقية عدم صحة الفرضية الثانية: "تعتمد المؤسسة على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة منتجاتها" فمن خلال الاطلاع على طريقة تحديد المؤسسة لتكاليف منتجاتها تبين أنها لا تعتمد أي أسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، إضافة إلى تطبيق الأسلوب التقليدي (طريقة التكاليف الكلية) بشكل يتنافى مع هذه الطريقة.

الخاتمة

■ أثبتت الدراسة التطبيقية صحة الفرضية الثالثة: "يساهم استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في التأثير إيجابيا على المؤشرات المالية وغير المالية للمؤسسة محل الدراسة" لأن تطبيق كل من أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والإدارة على أساس الأنشطة إضافة للتكلفة المستهدفة مكن من التحكم في التكاليف الخاصة بالمنتجين (تخفيضها) مع الحفاظ على الجودة المطلوبة مما ساهم في زيادة الأرباح الناتجة عن بيع المنتجين وهذا ما أدى إلى زيادة أصول المؤسسة مقارنة بخصومها بالنسبة للميزانية المالية، وزيادة إيرادات المؤسسة مقارنة بأعبائها بالنسبة لجدول حساب النتائج، وهذا ما انعكس على تحسن كل من مؤشر السيولة والمردودية والربحية، مما يمكنها من مواجهة بعض التزاماتها قصيرة الأجل ومزاولة نشاطها والقدرة على المنافسة مستقبلا، أما أسلوب بطاقة الأداء المتوازن فقد مكن من تحديد الانحرافات السلبية التي يجب معالجتها والانحرافات إيجابية التي يجب دعمها المتعلقة بالمؤشرات المالية وغير المالية الخاصة بالأبعاد الخمس.

- أثبتت الدراسة التطبيقية صحة الفرضية الرابعة: "يساهم استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة" لأن تطبيق التكامل بين أسلوب التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة إضافة إلى أسلوب التكلفة المستهدفة ساهم في التحكم في التكاليف المرتبطة بالمنتجين دون المساس بالجودة مما أدى إلى زيادة ربحية المنتجين، وانعكس إيجابيا على قيم عناصر كل من الميزانية وجدول حساب النتائج، والذي بدوره أدى إلى تحسين المؤشرات المالية بنسب طفيفة، وبالتالي تحسين أدائها المالي، أما بالنسبة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن فقد تم الاعتماد على العلاقة التكاملية بين المؤشرات المالية غير المالية بحيث تقوم بالجمع بين القيم الكمية والنوعية والعوامل الداخلية والخارجية ذات الأجل القصير والطويل، مما يمكن من تحديد الاختلالات والانحرافات ومعرفة أسبابها، كما لوحظ أن كل بعد يؤثر في الأبعاد الأخرى خاصة البعد المالي، حيث أن انخفاض أو ارتفاع مستوى الأبعاد الأربعة الأخرى يؤدي إلى انخفاض أو ارتفاع (تحسين) مستوى الأداء المالي (البعد المالي).

نتائج الدراسة: من خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

✓ نتائج نظرية: تتمثل في:

■ الأهمية البالغة لاستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية لما توفره من معلومات دقيقة تمكن إدارة المؤسسة من اتخاذ قرارات مستقبلية سليمة.

الخاتمة

- أن الأداء المالي يعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة التي يتم قياسها بالاعتماد على مقاييس ومؤشرات مالية تقليدية مثل (مؤشر السيولة، مؤشر المردودية، مؤشر الربحية ...) وحديثة مثل (مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية ...) ومؤشرات غير مالية مثل (الجودة، رضا الزبائن ...).
- تساعد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف إدارة المؤسسة في الرقابة على التكاليف مما يمكنها من ضبط التكاليف والتحكم فيها.
- ✓ نتائج تطبيقية: تتمثل في:
 - المؤسسة محل الدراسة لا تطبق أي أسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكاليف منتجاتها.
 - كما أن المؤسسة لا تتبع طريقة قائمة على أساس عملي في تحديد تكلفة منتجاتها مما أدى إلى عدم إعطاء المنتجات نصيبها الفعلي من التكاليف المباشرة وغير المباشرة وهذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة خاصة فيما يتعلق بالتسعير.
 - ساهمت طريقة التكاليف الكلية التي قمنا بتطبيقها باستخراج سعر التكلفة للمنتجات أكبر من سعر التكلفة وفق طريقة المؤسسة، وذلك نتيجة ل:
 - تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة؛
 - تحميل التكاليف المباشرة للمنتج بصفة مباشرة وإعادة تصميم جدول توزيع التكاليف غير المباشرة الخاص بالمؤسسة وفق طريقة التكاليف الكلية والحصول على معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات.
 - لكن تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالمنتجات بالاعتماد على معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة من خلال توزيع التكاليف على الأقسام غير مبني على معايير علمية بل على معايير تقديرية مما ساهم في تحميل المنتجات بتكاليف إضافية، وعند إضافة هامش الربح لسعر التكلفة للحصول على سعر البيع من الممكن أن يكون سعر البيع المتحصل عليه أعلى من سعر السوق وهذا ليس في صالح المؤسسة.
 - ساهم تطبيق التكامل بين اسلوبي التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة من خلال:

الخاتمة

- تطبيق أسلوب (ABC) الذي أدى لفهم الدقيق للتكاليف المرتبطة بالمنتج وتحديد نصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة، مما أدى إلى التحكم في التكاليف غير المباشرة وتخفيض سعر تكلفة المنتجات، وهذا ما زاد من ربحية المنتجات.

- كما ساهم تطبيق أسلوب (ABM) من خلال توظيف البيانات الناتجة عن أسلوب (ABC) من تحديد الأنشطة المضيئة والأنشطة غير المضيئة للقيمة ومنح طرق لتجنب التكاليف غير الضرورية مما انعكس على انخفاض تكلفة المنتجات مع الحفاظ على الجودة المطلوبة، وهذا ما طور من القيمة المحصلة من الزبون وزاد من أرباح المؤسسة وأثر بشكل إيجابي على قيم بعض العناصر في الميزانية وجدول حساب النتائج وانعكس هذا التأثير على تحسين المؤشرات المالية (المردودية، الربحية، السيولة)، مما يمكنها مستقبلاً من القدرة على المنافسة ويحسن أدائها المالي.

■ كما أدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى:

- معالجة القصور الناتج عن تطبيق طريقة التكاليف الكلية في تحديد سعر البيع حيث تقوم طريقة التكاليف الكلية على تحديد سعر التكلفة وإضافة هامش الربح للحصول على سعر بيع المنتج، وفي حالة كان سعر بيع أعلى من سعر السوق هنا المؤسسة لن تستطيع جذب الزبائن وبيع منتجاتها بحيث لم تراعي القدرة الشرائية لزبائنهم وهذا الأمر يؤدي بها إلى تخفيض سعر البيع وبالتالي تخفيض قيمة الأرباح المراد تحقيقها؛

- تخفيض تكلفة المنتجات من خلال توفير المعلومات الضرورية للوصول إلى تكلفة الإنتاج المستهدفة مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة، من أجل بيع المنتج بسعر بيع يتوافق مع سعر السوق وإشباع احتياجات الزبائن مع تحقيق هامش الربح المستهدف والذي بدوره يؤدي إلى زيادة إرباح المؤسسة وتوفير السيولة اللازمة، بالتالي تحسن في قيم المؤشرات المالية وتحسين أدائها المالي.

■ ساهم تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في معرفة مراكز الخلل أو الانحرافات في الأداء بالاعتماد على التكامل بين المؤشرات المالية وغير المالية، مع اقتراح اتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة حيث أن أدائها الشامل يعاني من:

- عدم التحكم بالتكاليف وإيجاد حلول لتخفيضها؛

- عدم قدرتها على الاحتفاظ بزبائنهم وكسب زبائن جدد؛

- عدم قدرتها على تعظيم أرباحها لرفع رقم أعمالها؛

الخاتمة

- التراجع المستمر في مستوى التوظيف؛
- إن نقص السيولة لدى المؤسسة يشكل عائق أمامها خاصة من ناحية توفير المادة الأولية المستوردة في الوقت المناسب وهذا ما يزيد من تفاقم الأسباب السابقة، وتأثيرها على الأداء المالي بشكل خاص والأداء الشامل بشكل عام.
- إن عدم مراقبة المؤسسة محل الدراسة لتكاليفها والتحكم فيها يهددها بالإفلاس.
- على الرغم أن المؤسسة محل الدراسة مؤسسة إنتاجية لكن معظم رقم أعمالها محقق من النشاط التجاري.
- إن قيم الموازنات التقديرية للمؤسسة محل الدراسة والتي يتم إعدادها من قبل مديرية TEXALG بعيدة كل البعد عما تحققه المؤسسة.
- من بين الأساليب التي تم تطبيقها نرى أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو الأسلوب الأفضل بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة بحيث يساعدها على التحديد المسبق لسعر البيع وهامش الربح المستهدف، بحيث لا يفوق سعر البيع المحدد السعر السائد في السوق، مع القيام بالتخطيط للعملية الإنتاجية في حدود تكلفة مستهدفة محددة، ومن هنا تستطيع المؤسسة التحكم في تكاليفها مع طرح منتجات في السوق وفق القدرة الشرائية للزبائن.
- التوصيات:** لقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي من شأنها أن تكون حلاً لبعض المشاكل التي تعاني منها المؤسسة محل الدراسة منها:
 - نوصي المؤسسة بأهمية تطبيقها للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف نظراً للدور الذي تلعبه في الرقابة على تكاليف العملية الإنتاجية والتحكم فيها؛
 - ضرورة قيام المؤسسة بإعادة النظر في طريقة تحديد تكاليف منتجاتها والاعتماد على معايير علمية في تحديدها؛
 - ضرورة قيام المؤسسة بالإجراءات الوقائية التي تمكنها من التحكم في تكاليفها خاصة ذات الأهمية النسبية المرتفعة؛
 - ضرورة الاهتمام بمتابعة التكاليف مهما كانت قيمتها للحد من الهدر في مواردها؛
 - ضرورة القضاء على الأسباب التي تؤدي إلى خلق عيوب أو أخطاء في المنتج، مع تخفيض قيمة أي نشاط لا يضيف قيمة من أجل الوصول إلى تخفيض في التكاليف؛

الختامة

- قيام المؤسسة بتركيب عدادات كهربائية في الورشات الإنتاجية وذلك لتحديد قيمة ما تستهلكه كل ورشة وتحديد أكثر الورشات استهلاكاً للكهرباء ومحاولة التخفيض من الاستهلاك؛
- ضرورة حفر بئر داخل المؤسسة للتخلص من تكلفة استهلاك الماء خاصة أنه من المكونات الأساسية في العملية الإنتاجية ويستهلك بكميات كبيرة؛
- قيام المؤسسة بتقييم أدائها المالي بصفة دورية بالاعتماد على المؤشرات المالية (التقليدية والحديثة) لمعرفة مستوى تحسن أدائها المالي؛
- إعادة تأهيل الإطارات في مجال المحاسبة وتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

أفاق الدراسة:

- دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في خلق قيمة اقتصادية مضافة للمؤسسة.
- دور التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

1. إيديوي الحسين م. (2004). مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات . عمان، الأردن : دار المنهاج للنشر والتوزيع.
2. ابراهيم باش. (2018). تأسيس وإدارة المشروع الصغير . بيروت، لبنان: دار بيروني للنشر والتوزيع.
3. أبو شنب، ع.، حرب، بي. & أبو النصل، و. (2012). الخدمات الإلكترونية . عمان، الأردن : دار الكتاب الثقافي للنشر والتوزيع.
4. أحمد حلمي جمعة ، عطا الله خليل ، و خالد ابراهيم الطراونة. (1999). محاسبة التكاليف المتقدمة. عمان، الاردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
5. أحمد حلمي جمعة. (2011). محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم-الرقابة) محاسبة المسؤولية). عمان، الاردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
6. أحمد ظاهر، و محمد أبو نصار. (2013). المحاسبة الإدارية. القاهرة، مصر: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
7. أحمد محمد الزامل. (2000). المحاسبة الإدارية -مع تطبيقات بالحاسب الآلي-. الرياض: الإدارة العامة للطباعة والنشر.
8. أحمد محمد نور، حسين عبيد، و شحاته السيد شحاته. (2007). مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الاعمال المعاصرة. الإسكندرية: الدار الجامعية.
9. الاخضر لقيطي. (2019). دراسات في المالية والمحاسبة. القاهرة، مصر: دار حميثرا للنشر.
10. إسماعيل حجازي، و سعاد معالم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة. الاردن: دار أسامة للنشر والتوزيع.
11. إسماعيل يحي التكريتي. (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق. عمان، الاردن: دار الحاد للنشر والتوزيع.
12. إسماعيل يحي التكريتي. (2010). محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق. عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
13. باديس مجاني، و ريمة طبول. (2017). تأثير الموارد البشرية والميزة التنافسية في البنوك الجزائرية بنك الفلاحة والتنمية الريفية نونجا. قسنطينة، الجزائر: ألفا للنشر.
14. جليل كاظم مدلول العارضي. (2012). الإدارة المالية المتقدمة -مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية-. عمان، الأردن: دار الصغار للنشر والتوزيع.
15. حسان بوبعاية. (2022). نظم المعلومات الاستراتيجية (القرارات الاستراتيجية - المزاي التنافسية). الجزائر ومصر: الدار الجزائرية للكتاب زموري و دار حميثرا للنشر.
16. حسن أحمد محمد. (2008). الإدارة بنجاح. عمان، الأردن: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.
17. حسن سليمان زكي، و أحمد يحي عياصرة. (2019). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان، الاردن: دار الاعصار للنشر والتوزيع.
18. حسين بلعجوز، و محاد عريوة. (2019). المحاسبة الإدارية الاستراتيجية -تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة-. القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
19. خضير كاظم حمود، وهايل يعقوب فاخوري. (2009). إدارة الإنتاج والعمليات. عمان، الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.

قائمة المراجع

20. خليل أحمد الكايد. (2010). الإدارة المالية الدولية والعالمية (التحليل المالي والاقتصادي). عمان، الأردن: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.
21. خميسي شيخة. (2010). التسيير المالي للمؤسسة -دروس ومسائل محلولة-. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
22. رشيد الجمال، و ناصر نور الدين. (2005). إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة. مصر، الإسكندرية: الدار الجامعية.
23. زكي حسن سليمان. (2019). مشكلات معاصرة في محاسبة التكاليف الصناعية. عمان، الأردن: دار الاعصار العلمي.
24. زيد منير عبودي. (2018). إدارة المكاتب الأمامية الفندقية. عمان، الاردن: دار المعتر للنشر والتوزيع.
25. شهدان عادل عبد اللطيف الغرباوي. (2020). إدارة الجودة الشاملة وفقا للمعايير الدولية. الاسكندرية، مصر: دار الفكر الجامعي.
26. صابر تاج السر محمد عبد الرحمن الكنزي. (2015). التحليل المالي -الأصول العلمية والعملية-. جدة: خوارزم العلمية للنشر والتوزيع.
27. الصيرفي م. (2014). التحليل المالي من وجهة نظر محاسبية إدارية. القاهرة، مصر: دار الفجر للنشر والتوزيع.
28. عاطف الأخرس، إيمان الهنيدي، سمير حمودة، و أحمد الجعبري. (2001). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: دار البركة للنشر والتوزيع.
29. عامر سامح. (2013). التميز الإداري في القرن الحادي والعشرين. القاهرة، مصر: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع.
30. عبد الرزاق حمزة محي الدين. (2017). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان، الاردن: دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع.
31. عبد الكريم محسن، و صباح مجيد النجار. (2014). إدارة الإنتاج والعمليات. عمان، الأردن: الذاكرة للنشر والتوزيع.
32. عبد الناصر نور، و عليان الشريف. (2002). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان، الاردن: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة.
33. علي خلف عبد الله، و وليد ناجي الحياي. (2015). التحليل المالي للرقابة على الأداء والكشف عن الإنحرافات. عمان، الأردن: مركز الكتاب الأكاديمي.
34. عماد يوسف الشيخ. (2008). محاسبة التكاليف. الأردن: إثراء للنشر والتوزيع.
35. عيسى بدروني، حمزة غربي، و مصطفى قمان. (2020). سياسة توزيع الأرباح. القاهرة، مصر: دار حميثرا للنشر.
36. فايز سليم حداد. (2010). الإدارة المالية (الإصدار 03). الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
37. قاسم نايف علوان المحياوي. (2006). إدارة الجودة في الخدمات مفاهيم وعمليات وتطبيقات. نصر، مصر: دار الشروق للنشر والتوزيع.
38. كاظم محمود خضير، و يعقوب فاخوري هایل. (2009). إدارة الإنتاج والعمليات. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
39. كمال حسن جمعة الربيعي، و سعدون مهدي الساقى. (2008). محاسبة التكاليف الصناعية (منهاج علمي وعملي). عمان، الاردن: إثراء للنشر والتوزيع.
40. ماجدة العطية. (2002). إدارة المشروعات الصغيرة. عمان، الأردن: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة.

قائمة المراجع

41. محمد العشماوي. (2011). *محاسبة التكاليف (المنظور التقليدي والحديث)*. عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
42. محمد الفاتح محمود بشير المغربي. (2020). *التخطيط الإداري*. القاهرة، مصر: الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي.
43. محمد تسسير عبد الحكيم الرجبي. (2007). *المحاسبة الادارية (الإصدار 4)*. عمان، الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
44. محمد تيسير الرجبي. (2013). *محاسبة التكاليف*. القاهرة، مصر: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
45. محمد سامي راضي . (2003). *مبادئ محاسبة التكاليف*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
46. محمد سامي راضي. (2014). *المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية*. الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.
47. محمد سرور الحريري. (2016). *المحاسبة الإدارية المتقدمة*. عمان، الاردن: الدار المنهجية للنشر والتوزيع.
48. محمد عبد السمیع، و أحمد طيبة. (2010). *الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية*. عمان، الاردن: دار جليس الزمان.
49. محمد عبد الفتاح العشماوي. (2011). *محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث*. عمان، الاردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع.
50. محمد فلاق. (2019). *المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الاعمال*. عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
51. محمد محمود الخطيب. (2010). *الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات*. عمان ، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
52. محمد محمود يوسف. (2005). *البعد الإستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن*. القاهرة، مصر: المنظمة العربية للتممية الإدارية.
53. محمد مؤيد الفضل ، عبد الناصر إبراهيم نور، و عبد الخالق مطلق الراوي. (2006). *المحاسبة الإدارية*. عمان، الاردن: دار المسيرة.
54. محمد هاني محمد. (2014). *الإدارة الإستراتيجية الحديثة*. عمان، الأردن: دار المعزز للنشر والتوزيع.
55. محمود احمد ابراهيم، عبد العزيز الدغيم، و ساطع زروق. (2005). *أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما /نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية)*. عمان، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
56. محمود علي الجبالي، و قصي السامرائي. (2000). *محاسبة التكاليف*. عمان: دار وائل للنشر .
57. مدحت محمد أبو النصر. (2008). *إدارة الجودة الشاملة في مجال الخدمات (الخدمات الاجتماعية والتعليمية والصحية)*. القاهرة، مصر: مجموعة النيل العربية.
58. مفلح محمد عقل. (2009). *الإدارة المالية وتحليل المالي*. عمان، الأردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
59. مهني بوريش. (2020). *سياسات تخفيض تكاليف المؤسسات الاقتصادية*. القاهرة، مصر: دار حميثرا للنشر .
60. مهني بوريش. (2022). *تحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية من خلال التحكم في وظيفة التموين*. الجزائر ومصر: الدار الجزائرية للكتاب زموري ودار حميثرا للنشر .
61. مؤيد عبد الرحمن الدوري، و حسين محمد سلامه. (2013). *أساسيات الإدارة المالية*. عمان، الأردن: دار الراية للنشر والتوزيع.
62. ناصر نور الدين عبد اللطيف. (2009). *مبادئ محاسبة التكاليف*. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

قائمة المراجع

63. ناصر نور الدين عبد اللطيف. (2014). *دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
64. نائل عدس، و نضال الخلف. (2013). *محاسبة التكاليف مدخل حديث*. عمان، الاردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
65. نبيل سعد خليل . (2015). *مداخل حديثة في إدارة المؤسسات التعليمية*. القاهرة، مصر: دار الفجر للنشر والتوزيع.
66. نخبة من الخبراء المتخصصين. (2014). *الإدارة والجودة الشاملة*. الاسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.
67. نواف محمد فخر، و عطا الله محمد القطيش . (2014). *محاسبة التكاليف الصناعية*. عمان، الاردن: دار اسامة للنشر والتوزيع.
68. وليم عاطف أندراوس. (2006). *التمويل والإدارة المالية للمؤسسات*. الإسكندرية، مصر: دار الفكر الجامعي.
69. يزيد تفرات. (2016). *محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الأداء*. عمان، الأردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
70. يوسف حجيم الطائي، محمد عاصي العجيلي، و ليث علي الحكيم. (2008). *نظم إدارة الجودة الشاملة في المنظمات الإنتاجية والخدمية*. عمان، الاردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

الأطروحات والرسائل:

71. إبتهاج عمر محمد عمر. (2011). *دور محاسبة التكاليف في تسعير خدمات المياه -دراسة ميدانية تطبيقية على هيئة مياه ولاية البحر الأحمر - (رسالة ماجستير)*. كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة أم درمان الإسلامية.
72. إدريس الصديق عثمان علي. (2017). *تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية -دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان - (أطروحة دكتوراه)*. كلية الدراسات العليا، السودان : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
73. إبراهيم محمد الحاج دلدوم. (جانفي، 2014). *أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول -دراسة حالة شركة قابكو سودان المحدودة - (رسالة ماجستير)*. كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
74. إيمان عثمان عبد الله حسين. (2017). *نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية -دراسة ميدانية على شركة ميكا للصناعات الغذائية - (رسالة ماجستير)*. كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة النيلين.
75. اليزيد ساحري. (2017-2018). *إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي -دراسة حالة بعض المؤسسات - (أطروحة دكتوراه)*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة فرحات عباس.
76. أمل إبراهيم أحمد وادي. (2016). *فاعلية التكامل بين الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال -دراسة ميدانية تطبيقية على منشآت الصناعة التحويلية - (أطروحة دكتوراه)*. كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

قائمة المراجع

77. بلال رباح طاهر شموط. (2011). أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على الأداء الإستراتيجي والمالي في شركات التأمين المدرجة في بورصة عمان (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن: جامعة العلوم المالية والمصرفية.
78. بلال عدنان مهنا. (2017). استخدام مقياس القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) لتفسير خلق القيمة للمساهمين مقارنة بالمقاييس المالية التقليدية -دراسة تجريبية على عينة من الشركات المالية المدرجة في الأسواق المالية العربية- (أطروحة ماجستير). سوريا، كلية الاقتصاد، الأذقية: جامعة تشرين.
79. بلال يوسف السميرات. (2011). قياس أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد بالتزامن مع تطبيق نظرية القيود على تحسين الأداء المالي (أطروحة دكتوراه). كلية الأعمال، عمان: جامعة عمان العربية.
80. توفيق سميح محمد الاغوات. (2014-2015). دور المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي لشركة البوتاس العربية (رسالة ماجستير). كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن: جامعة الإسراء.
81. حامد علي أكبر محمد. (2009). الإتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف ودورها في خفض تكلفة التشغيل - بالتطبيق على شركة سكر كنانة المحدودة دراسة تحليلية تطبيقية- (رسالة ماجستير). كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة أم درمان الإسلامية.
82. جلييلة بن خروف. (2008-2009). دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة وإتخاذ القرارات -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات KANAGHAZ- (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بومرداس: جامعة أمحمد بوقرة.
83. خلود وليد عيد البرديني. (2014). نظام تخطيط الموارد (ERP)، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، في تحقيق الأسبقيات التنافسية -دراسة تطبيقية في شركات صناعة الادوية عمان- (أطروحة ماجستير). كلية الاعمال، عمان: جامعة الشرق الأوسط.
84. حنان عثمان عمسيب محمد. (2007). استراتيجية التغيير التنظيمي المخطط في إطار مدخل إدارة الجودة الشاملة بالتطبيق على المنشآت الصناعية في السودان -قطاع الصناعات الغذائية 200-2006م- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإدارية، السودان: جامعة أم درمان الإسلامية.
85. حياة بزقاري. (2010-2011). دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى (رسالة ماجستير) للجنوب -بسكرة-. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
86. زهرة مختاري. (2010-2011). التشخيص المالي ودوره في تقييم الأداء في شركة التأمين -دراسة حالة الشركة الجزائرية للتأمين وإعادة التأمين خلال الفترة 2005-2007- (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بومرداس: جامعة أحمد بوقرة.
87. زاهر صبحي بشناق. (2011). تقييم الأداء المالي للبنوك الإسلامية والتقليدية باستخدام المؤشرات المالية -دراسة مقارنة للبنوك الوطنية العاملة في فلسطين- (رسالة ماجستير). كلية التجارة، غزة: الجامعة الإسلامية.
88. دلال حطاب. (2017-2018). أثر أنظمة التكاليف على الأداء التكاليفي والمالي -دراسة حالة مؤسسة إقتصادية- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة: جامعة عبد الحميد مهري.
89. درويش مصطفى الجخلب. (2007). دور اساليب المحاسبة الإدارية في تطوير الأداء المالي -دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب ABC- (رسالة ماجستير). كلية التجارة، غزة: الجامعة الإسلامية.

قائمة المراجع

90. دفع الله ارباب محمد زين عبد الله. (2018). دور نظام التكلفة المستهدفة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرار -دراسة ميدانية على مجموعة شركات دال الصناعية- (رسالة ماجستير). كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة النيلين.
91. عادل عشي. (2001-2002). الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية: قياس وتقييم -دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة (2000-2002) (رسالة ماجستير). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
92. صديق آدم محمد أكبر. (2014). الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية (دراسة ميدانية على عينة من مصانع السكر في السودان) (أطروحة دكتوراه). كلية الدراسات العليا والبحث العلمي ، السودان : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
93. صفية يخلف. (2020). التدقيق المالي والمحاسبي كآلية لإرساء مبادئ الحوكمة من أجل تحسين الأداء المالي للشركات في الجزائر -دراسة حالة عينة من الشركات- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي.
94. صالح بلاسكة. (2011-2012). قابلية تطبيق بطاقة الأداء لمتوازن كاداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية -دراسة حالة بعض المؤسسات- (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة فرحات عباس.
95. صباح فوزي صالح. (2014). الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة -دراسة ميدانية- (رسالة ماجستير). كلية التجارة، غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.
96. صافية بن عامر. (2019-2020). مساهمة نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في تحسين أداء المؤسسات الصناعية -دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
97. سماح نوي. (2018-2019). دور نظام المعلومات المحاسبي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة -بسكرة- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
98. سميرة أحمد أبو هدايف. (2013). المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية -دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين- (رسالة ماجستير). كلية التجارة، غزة: الجامعة الإسلامية.
99. سيدي محمد ولد عباس . (2010-2011). دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله -دراسة حالة الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (SNIM) (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
100. سيدي محمد ولد عباس. (2010-2011). دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله -دراسة حالة الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (SNIM) (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
101. سكيبة رحمة. (2019-2020). متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية -دراسة حالة المؤسسة العمومية لطب العيون بسكرة- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

قائمة المراجع

102. عبد الحق عطوط. (2012-2013). دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية BCR-سطيّف- (رسالة ماجستير). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
103. عبد النور زاية. (2017-2018). محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات الكهروكيميائية ENPEC سطيّف- (رسالة ماجستير). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
104. عبد الله مصطفى خالد سلامة. (2016). اثر التكامل بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة ونظام الإدارة المبني على الأنشطة في تعظيم الربحية -دراسة تطبيقية -شركات المطاعم في مدينة عمان -- (رسالة ماجستير). كلية الدراسات العليا، الأردن: جامعة الزرقاء.
105. عبير محمد بدران. (2014). أثر التكلفة المستهدفة على تعظيم ارباح الشركات الصناعية (رسالة ماجستير). كلية الأعمال، عمان: جامعة عمان العربية.
106. علي قبلان عبد ربه الشواور. (2019). أثر إدارة الأرباح على الأداء المالي مقاسا في معدل العائد على الأصول والقيمة الاقتصادية المضافة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان (رسالة ماجستير). كلية الأعمال، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
107. علي أحمد صالح اللوزي. (2012). تقويم تطبيق مرتكزات إدارة الجودة الشاملة -دراسة حالة وزارة الداخلية الأردنية- (رسالة ماجستير). معهد وبحوث دراسات العالم الإسلامي، السودان: جامعة أم درمان الإسلامية.
108. فادي حسن حسين إعديلي. (2014). إمكانية تطبيق اسلوب sigma 6 ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية -دراسة تطبيقية في شركة التقنيات المتطورة لإعادة تصنيع المواد المستهلكة- (رسالة ماجستير). عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، الأردن: جامعة الزرقاء.
109. كريمة حبيب. (2017-2018). تأثيرات آليات الحوكمة على الأداء المالي للجهاز المصرفي في ضوء مقررات لجنة بازل للرقابة المصرفية -دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2008-2015)- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
110. ليندة وهبي. (2015-2016). دور الحوكمة المالية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة NCA رويبة- (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
111. محمد خير عثمان محمد خير أحمد. (2018). نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف - دراسة حالة عينة من مطاحن الغلال بالسودان- (أطروحة دكتوراه). كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، السودان: جامعة شندى.
112. محمد بخيت محمد علي. (2017). أنظمة التكاليف الحديثة ودورها في تحديد اساليب قياس تكلفة انتاج الطاقة الكهرومائية بالسودان -دراسة ميدانية- (أطروحة دكتوراه). كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
113. منير عوادي. (2014-2015). دور سوق الأوراق المالية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مجمع صيدال للفترة: (2010 إلى 2013)- (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

قائمة المراجع

114. مريم باي. (2017-2018). أثر القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية تحليلية بشركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة: جامعة عبد الحميد مهري.
115. مريم بورنيسة. (2019-2020). محاسبة التسيير ودورها في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بومرداس: جامعة أحمد بوقرة.
116. مشعل جهز المطيري. (2010-2011). تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية (رسالة ماجستير). كلية الأعمال، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
117. مصطفى العثماني. (2014-2015). نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مجمع صيدال خلال 2010-2014- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
118. مراد حجاج. (2018-2019). دراسة قدرة المؤشرات المالية على تفسير الكفاءة النسبية للأداء المالي لمؤسسات الإسمنت الجزائرية -دراسة تطبيقية لمؤسسات المجمع الصناعي لاسمنت الجزائر خلال الفترة (2011-2016)- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غرداية: جامعة غرداية.
119. ياسين سالمى. (2009-2010). الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة -دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
120. وردة الواحشي . (2015-2016). محاولة بناء نظام متوازن لتعزيز الأداء المالي في البنوك الإسلامية -دراسة تطبيقية على بنك البركة الجزائر- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
121. هدى جاب الله. (2011-2012). دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر .
122. هدى سراج الدين محمد محمد. (2018). إستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في ظل تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة وأثره على تكاليف بعض المنشآت الصناعية في السودان (أطروحة دكتوراه). كلية الدراسات العليا، السودان : جامعة السودان.
123. هودة سلطان قدوري. (2016-2017). إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: دراسة تحليلية للمقومات والمعوقات -حالة المؤسسات الاقتصادية بولاية سيدي بلعباس- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سيدي بلعباس: جامعة جيلالي اليابس.
124. هيثم مروان صالح المدني. (2008). مدى اهتمام المؤسسات الإعلامية العاملة في الأردن في تطبيق نظام بطاقات العلامات المتوازنة في تقييم أدائها (رسالة ماجستير). كلية الدراسات الإدارية والمالية، الأردن: جامعة عمان العربية للدراسات العليا.
125. وافية فروخي. (2019-2020). محاسبة التكاليف ودورها في تسعير وحدة المكالمات الهاتفية في مؤسسات الاتصالات -دراسة حالة في شركة الاتصالات موبيليس- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البلدية: جامعة البلدية 02.

قائمة المراجع

126. نعيمة زعرور . (2014-2015). أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة -دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر -وكالة بسكرة- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، بسكرة: جامعة محمد خيضر .
127. نضال جبر محمود شلباية. (2014). أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على الأداء المالي -دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة- (رسالة ماجستير). كلية الأعمال، عمان: جامعة عمان العربية.
128. نبيل قبلي. (2017). دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين -دراسة حالة- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي.
129. نبيلة شطارة. (2013-2014). فعالية تقييم الأداء المالي للمؤسسة العمومية الاقتصادية حسب مقارنة المفتشية العامة للمالية (IGF) (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
130. نبيلة قدور. (2018-2019). تقييم الأداء المالي في البنوك التجارية بإستخدام آلية المقارنة المرجعية -دراسة عينة من البنوك التجارية الجزائرية- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البويرة: جامعة أكلي محند أولحاج.
131. نجلاء نولي. (2014-2015). إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر .
132. ناصر أحمد محمد سند. (2012). الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة (رسالة ماجستير). كلية التجارة، مصر: جامعة بنها.
133. ميساء محمود محمد راجحان. (2002). دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات -دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة- (رسالة ماجستير). كلية الاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية: جامعة الملك عبد العزيز.
134. موسى عيسى محمد بابكر. (أكتوبر، 2015). الإتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ودورها في تحديد أسعار الصادرات السودانية (دراسة ميدانية) (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السودان : جامعة غرب كردفان.
135. مهني بوريش. (2018-2019). سياسات تخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، باتنة: جامعة الحاج لخضر .
136. حمزة شباح. (2013-2014). تطبيق مبدأ التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية- (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جيجل: جامعة محمد الصديق بن يحي.
137. حمزة ضويفي. (2014-2015). فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي -مع دراسة ميدانية: لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
- المقالات:**
138. إبراهيم أحمد محمد البشير. (2019). أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف -دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية-. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 04(01).

قائمة المراجع

139. إبراهيم مسلم. (2017). قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة. مجلة البديل الاقتصادي (08).
140. احلام قراوي. (مارس، 2020). دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المستدام للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة شركة الإسمنت لعين الكبيرة -سطيف-. مجلة التكامل الاقتصادي، 08(01).
141. أحمد خليل الحسيني، كامل شكير الوطيفي، و عبد الخالق دبي الجبوري. (2013). إدارة الجودة الشاملة واثرها في تحقيق الميزة التنافسية -دراسة ميدانية في مصنع المحاقن الطبية في بابل. مجلة جامعة بابل، 21(4).
142. أحمد بن البار، و مهني بوريش. (2021). مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات -دراسة حالة شركة شين حليب ببجاية. الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، 13(02).
143. أحمد زرنوخ. (2017). الأداء في المنظمة. مجلة سوسولوجيا، 01(03).
144. أحمد شعشوع، أبو بكر بوسالم، و عبد الخالق أودينة. (مارس، 2021). دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء والرفع من القيمة السوقية للمؤسسة -دراسة تحليلية مقارنة بين القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) والمؤشرات المالية التقليدية (ROE,ROI)-. مجلة التكامل الاقتصادي، 09(01).
145. أحمد شعشوع، و أبو بكر بوسالم. (2019). قرارات الاستثمار المبنية على التحليل المالي وعلاقتها بتقييم أداء الشركات -دراسة تحليلية لمجمع صيدال خلال الفترة (2002-2017)-. مجلة مجاميع المعرفة، 05(01).
146. أحمد طه حمد النيل النور، و إبراهيم بن أحمد آل الشيخ مبارك. (2018). واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 24(103).
147. أحمد مكصد العوادي، و أحمد منشد محمد. (2018). أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على تخفيض تكاليف الإنتاج بما يحقق الجودة الشاملة. مجلة كلية الإدارة والإقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، 10(02).
148. إسلام سعيد صالح إبراهيم. (2019). التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن وأثره على إدارة التكلفة. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 10(03).
149. أسماء بوزاغو، و بن عומר سنوسي. (افريل، 2020). تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في اتخاذ القرارات المالية -دراسة حالة لشركة توزيع الكهرباء والغاز -معسكر-. مجلة مجاميع المعرفة، 6(1).
150. إسماعيل حجازي، و سعاد معاليم. (نوفمبر، 2012). دور التسيير على اساس الأنشطة ABM تحسين أداء المؤسسة. مجلة العلوم الإنسانية، 12(04).
151. إلهام يحيوي. (2010). أثر تطبيق مدخل الجودة على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة ميدانية- . حوليات جامعة قلمة للعلوم الإجتماعية والإنسانية، 04(01).
152. أميمة رزق علي الجبوشي، نبيل فهمي سلامة، و جيهان عادل اميرهم. (2017). دراسة إنتقادية للأساليب المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية. مجلة المحاسبة والإدارية، 07(01).
153. أمينة طيباوي، و حدة سارة بودريالة . (2020). تأثير بطاقة الأداء المتوازن على اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة-. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 06(1).
154. إيمان شايب، صفاء نيلي، و محمد زرقون. (2021). تقييم كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية باستخدام تحليل مغلف البيانات (DEA) -دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2010-2016)- . مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، 07(01).

قائمة المراجع

155. بتول عطية خلف. (2015). الإطار متكامل لتقنيات تخفيض التكاليف وإعادة الهندسة العمليات لتطوير إستراتيجيات الشركة -دراسة تطبيقية في بعض الشركات التابعة لوزارة النفط-. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 21(87)*.
156. بهاء حسين الحمداني، و رؤى حسين عبد الحسين. (31 مارس، 2013). دور أدوات الجودة الشاملة في تخفيض التكاليف وتحسين النوعية. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 19(70)*.
157. بهاء حسين محمد، و محمد كريم حميد . (2014). تصميم نظام التكاليف لمحطات تصفية المياه في أمانة بغداد. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 20(77)*.
158. بولرباح بوخاري. (جانفي، 2019). بطاقة الأداء المتوازن كنظام معلومات لرسم الخريطة الإستراتيجية للمؤسسة. *مجلة أفاق للعلوم، 4(14)*.
159. جبر إبراهيم الداور. (جوان، 2013). اثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح -دراسة ميدانية- . *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 21(02)*.
160. جميل حسن النجار. (فيفري، 2013). اثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على تعزيز المركز التنافسي الإستراتيجي دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة. *مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات(29)*.
161. حسين بلعجوز . (2011). تطور بيئة الأعمال الحديثة وتأثيرها على محاسبة التسيير. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 04(05)*.
162. حسين بلعجوز، و محاد عريوة. (2017). تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات الاقتصادية بالجزائر. *المجلة العربية للإدارة، 37(02)*.
163. حفصة محمد إبراهيم محمد، و الخضر عبد اللطيف الخضر محمد. (2020). دراسة تطبيقية تحليلية عن مدى تطبيق الأساليب الحديثة في تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف -دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية-. *المجلة العربية للنشر العلمي(25)*.
164. حمزة بن خليفة. (2017). دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية(10)*.
165. حنان صبحت، و محمد تحسين علي. (2016). تصميم نظام محاسبة التكاليف الإلكتروني لشركة الخطوط الجوية العراقية. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 22(91)*.
166. حيدر عباس العطار. (2020). التكامل بين أساليب المحاسبة الابتكارية ونظم توزيع التكاليف الحديثة ودورها في تخفيض تكلفة المنتج في الشركات الصناعية العراقية. *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارة والمالية، 12(01)*.
167. حيزية بنية، و علي مكيد . (2016). دراسة تحليلية للأساليب الحديثة لقياس الاداء المالي -دراسة حالة مؤسسة الإسمنت السعودية-. *مجلة أبعاد اقتصادية، 06(02)*.
168. خالد غازي التمي، و منى سالم حسين مرعي. (2013). تطوير نموذج قياي الأداء وفقا لـ(SSS) ودوره في ترشيد قرارات تخفيض التكاليف. *مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الثاني حول التميز والريادة في تفوق منظمات الاعمال. عمان، الأردن: جامعة العلوم الإسلامية العالمية.*
169. خالد محمد المدهون. (30 سبتمبر، 2021). أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية -دراسة تطبيقية على البنوك التجارية في فلسطين-. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، 05(18)*.

قائمة المراجع

170. خانم نوري كاكه حمه، و به ناز رؤوف محمود. (2016). إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي - دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية في محافظة السليمانية 2014-2015. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصاد، 12(34).
171. خيضر خنفر، و مريم بورنيسة. (2017). دور النسب والمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية. دراسات اقتصادية، 17(27).
172. دلال حطاب ، و نور الدين زعبيط. (جوان، 2020). دراسة وتقييم انظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للحديد والصلب سيدار عنابة الجزائر. - مجلة دراسات اقتصادية، 07(01).
173. راضي عبد الله علي، و رافد عبد الجليل مجيد. (2015). دور مبادئ إدارة الجودة الشاملة في تحسين الأداء المؤسسي في مستشفيات دائرة صحة البصرة -دراسة ميدانية في مستشفى الموانئ العام-. مجلة دراسات إدارية، 8(15).
174. رباب حمدي جميل. (2020). دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج -دراسة ميدانية-. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، 02(02).
175. ربيع ياسين سعود، و زيد ياسين سعود. (2014). بطاقة الأداء المتوازن مدخل لقيم الأداء الإستراتيجي. مجلة دراسات الاقتصاد والادارة، 05(05).
176. رشيد قريرة، و أسامة عامرة . (جوان، 2018). دور طريقة التكلفة المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية -دراسة حالة إستشرافية-. مجلة العلوم الإدارية والمالية، 02(01).
177. ريمة قرارية ، و ناريمان دريس. (سبتمبر، 2018). تقييم الاداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية الملتزمة اجتماعيا باستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام ولوحة القيادة الاجتماعية. مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، 31(06).
178. زبيدة سمرود، و جمال الدين سحنون. (جانفي، 2020). دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات التوازن -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسكك الحديدية ANESRIF لفترة 2017-2018-. مجلة الريادة لإقتصاديات الأعمال، 06(03).
179. زهير خضر ياسين. (2009). الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة (22).
180. زوليخة خلادي، و هلال درحمون. (2020). إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات الجزائرية -دراسة إستطلاعية على مستوى المؤسسات الإستشفائية-. مجلة الإقتصاد الجديد، 11(02).
181. زينة جهاد جاسم الأسدي. (2020). الإنتاج في الوقت المحدد واثره على تخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتج. مجلة البحوث والدراسات النفطية، 03(26).
182. سارة عزابيزة، ياسمينة عامرة ، و وئام ملاح. (جوان، 2019). نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتميز المؤسسة الجزائرية -دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات-. مجلة المنهل الإقتصادي، 02(01).
183. سحر ناجي خلف، و خليل ابراهيم إسماعيل. (2020). تأثير بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في تقييم الأداء المالي والمحاسبي -دراسة تطبيقية في مصرف الاستثمار العراقي-. مجلة الإدارة والاقتصاد، 124(1).
184. سعود جايد مشكور ، و علي نعيم جاسم. (2012). اهمية تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الشركات العامة. مجلة المثلى للعلوم الادارية، 02(02).
185. سكيبة رحمة. (2020). مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة. مراجعة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، 14(01).

قائمة المراجع

186. سليم عبد الزهره كرار . (2017). ممارسات التحفظ المحاسبي وتأثيرها في تحسين كفاءة القرارات الاستثمارية وتعزيز قيمة الشركة. *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية*، 04(03).
187. سليمان البشتاوي. (2014). الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC)&(ABM)، نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها. *مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)*، 08.
188. سليمة حرمل، و الياس صالح. (أفريل، 2012). نظام محاسبة التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسيير. *مجلة العلوم الاقتصادية*، 07(07).
189. الشيخ الداوي. (2010). تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء. *مجلة الباحث*، 07(07).
190. صابر حسن محمود الغنام. (2018). دراسة وتحليل نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وأثره على خفض التكاليف -بالتطبيق على الشركات الصناعية المصرية-. *مجلة البحوث المالية والتجارية* (03).
191. صالح إبراهيم يونس الشعباني. (2010). التغيير في إستراتيجيات خفض الكلف وآثارها. *مجلة تنمية الرافدين*، 32(98).
192. صبرينة عمروش، و بلقاسم دواح. (ديسمبر، 2020). أثر الإفصاح الاختياري على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر - دراسة ميدانية-. *مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية*، 7(2).
193. صلاح الدين سولم. (مارس، 2021). أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين كفاءة نظام المعلومات المحاسبي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس. *مجلة التكامل الإقتصادي*، 09(01).
194. طلال جيجان العلكاوي. (2013). دور نظام محاسبة التكاليف في تطوير الصناعة السياحية في مملكة البحرين - دراسة نظرية وتطبيقية-. *مجلة تنمية الرافدين*، 35(111).
195. الطيب بولحية، و عمر بوجمعة. (2016). تقييم الأداء المالي للبنوك الإسلامية -دراسة تطبيقية على مجموعة من البنوك الإسلامية للفترة (2009-2013)-. *مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا* (04).
196. عبد الرؤوف حجاج، و أحلام بن رنو. (ديسمبر، 2015). دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات النفطية -دراسة حالة مؤسسة نפטال - مقاطعة الوقود حاسي مسعود (2011-2014)-. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، 03.
197. عبد العالي شحتاني، و رانية غضاب. (2018). تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة. *مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية*، 07(01).
198. عبد الكريم عبد الرحيم علي، و مروة محمد حسن جاسم العارضي. (2018). استخدام نظام ال(ABC) في قياس كلف المنتجات والرقابة على التكاليف لمعمل الألبسة الرجالية في النجف. *دراسات إدارية*، 10(20).
199. عبد النور شنين، و محمد زرقون . (2015). دراسة قدرة المؤشرات التقليدية والحديثة على تفسير الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية المسعرة في البورصة -دراسة حالة بورصة الجزائر للفترة (2000-2013)-. *مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية* (01).
200. عفاف حسن هادي الساعاتي، و محمود عايد حسن المساري. (2015). أثر سمات القيادة التحويلية في تطبيق إدارة الجودة الشاملة -بحث تطبيقي في الشركة العامة لمنوجات الألبان-. *مجلة جامعة بابل*، 23(3).
201. علاء الدين الوافي، و فضيلة بوطورة. (ديسمبر، 2021). دور بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في تفعيل الإنتاج الأنظف بالمؤسسات الصناعية. *مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية*، 05(02).

قائمة المراجع

202. علي حازم يونس اليامور . (2010). إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص 202. تخفيض التكاليف -دراسة حالة في معمل ألبن الموصل- . مجلة تنمية الرافدين، 32(98).
203. عماد عبد الحسين دلول. (2017). تقييم الأداء المالي بإستخدام مؤشرات خلق القيمة -دراسة تحليلية لعينة مختارة من المصارف العراقية- . مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، 99(23).
204. عمر بونار ، و إسلام خليفة. (جون، 2020). أثر تبني ممارسات المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمؤسسات - دراسة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية- . مجلة نماء للإقتصاد والتجارة، 4(1).
205. فائز هميل الصبيحي، و ثامر خليف رجا. (2020). اثر هيكل رأس المال على الاداء المالي للمصارف العراقية الخاصة للمدة 2011-2017. مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، 12(29).
206. فتيحة بوحروود، حمزة هرباجي، و ياسمينه سالم. (2020). تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) بالتطبيق على ملينة التل مزلق بولاية سطيف. مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، 05(01).
207. فريد خميلي، و أميرة دباش. (2015). إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة CABAM بأم البواقي- . مجلة ابعاد اقتصادية، 05(01).
208. فؤاد محمد محمود شلح. (2021). أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير إعداد الموازنات التخطيطية التشغيلية -دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية في قطاع غزة- . مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 29(03).
209. فيحاء عبد الله يعقوب ، و عماد عامر حسين. (2014). تفعيل مقاييس الأداء المالي على أساس القيمة وانعكاسها على أداء الشركات في ظل الحوكمة -دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية- . مجلة دراسات محاسبية ومالية، 09(26).
210. قومية دوفي. (2019). أثر الخصوصية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية -حالة فندق الأوراسي- . مجلة إقتصاديات الأعمال والتجارة، 04(02).
211. مجدي وائل الكبيجي. (2014). مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية. مجلة دراسات، العلوم الإدارية، 41(02).
211. مجدي وائل الكبيجي، و بهاء أبو عواد. (شباط، 2014). قياس أثر استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة على تحسين الاداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات(32).
212. مجيد عبد الحسين هاتف، و حميدة كريم شعلان. (2018). دورالمقارنة المرجعية في تحسين الأداء المالي للشركات الإنتاجية -دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة- . مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، 15(04).
213. محاد عريوة ، و محمد خاوي. (2017). أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة -دراسة حالة بتطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة حضنة حليب بالمسيلة- . مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 02(04).
214. محمد الصديق الفضيل. (2021). أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة. مجلة الإمتياز لبحوث الإقتصاد والإدارة، 05(01).
215. محمد الصديق الفضيل. (جون، 2018). نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، 13.

قائمة المراجع

216. محمد روازقي، و نجمة عباس. (2017). محاولة بناء نموذج لتطبيق نظام الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الجزائرية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، 10(17).
217. محمد سالم الصقع. (22 ديسمبر، 2018). دور تكامل نظامي التكلفة والإدارة على أساس النشاط (ABM) & (ABC) في تفعيل الإدارة الاستراتيجية لتكاليف الخدمات المصرفية -دراسة ميدانية على المصارف التجارية العاملة في مدينة زليتن-. *مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال*، 07(عدد خاص).
218. محمد مغنم. (2021). تقييم الأداء المالي باستخدام طريقة القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) -حالة مؤسسة SOFTALCONSTRUCTION للفترة المالية 2014-2011-. *مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية*، 05(02).
219. محمد نورة، سمير دليوح، و رقية بن موفق. (جون، 2018). دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في خلق مصادر الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية. *مجلة البناء الاقتصادي* (01).
220. محمد نواف عابد. (2019). أثر الإفصاح غير المالي على مؤشرات القيمة السوقية -دراسة تطبيقية على قطاعي البنوك والتأمين في بورصة فلسطين-. *مجلة الاقتصاد والمالية*، 05(01).
221. مراد إسماعيل، و إسماعيل بوغازي. (أفريل، 2021). دور وسائل المحاسبة الإدارية في دعم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عين تموشنت. *مجلة مجاميع المعرفة*، 7(1).
222. مراد مسعود سعداوي، فتيحة مختاري، و محمد لخضر بوساحة. (2020). مدى مساهمة التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة سونلغاز الأغواط 2017-2018-. *مجلة المعيار*، 11(04).
223. معتصم عباس تركي، و رافعة إبراهيم الحمداني. (2020). المؤشرات الاقتصادية والتنوعية وأثرها في الأداء المالي لعينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمدة (2010-2017). *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 16.
224. منال جبار سرور، و دعاء أحمد عبد الرضا. (2018). التكامل بين تقنية التحليل المفكك وإدارة الجودة الشاملة لتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، 24(107).
225. منصف شرفي، و عميروش بوشلاغم. (جون، 2020). دور تحليل القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات -دراسة حالة مؤسسة الصيانة للشرق-. *مجلة العلوم الإنسانية*، 31(01).
226. منى كامل حمد، و مروة عدنان محمد. (ديسمبر، 2019). دور حوكمة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية للمصارف العراقية -دراسة تطبيقية-. *مجلة التنمية والإستشراف للبحوث والدراسات*، 07(04).
227. مهند جعفر حسن حبيب. (2021). دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية السودانية -دراسة ميدانية-. *مجلة دراسات إقتصادية*، 19(2).
228. مهني بوريش. (2020). أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات تسعير المنتجات دراسة تطبيقية بالمركب الصناعي ببجاية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، 13(03).
229. ميلود بن خيرة. (أفريل، 2021). الاطار النظري للإنتاج في الوقت المحدد كمدخل لتخفيض التكاليف ودوره في تحسين الأداء المالي. *مجلة مفاهيم للدراسات الفلسفية والانسانية المعقدة*، 02(01).
230. ميلود تومي، و نعيمة زعرور. (ديسمبر، 2013). دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف. *مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية* (14).
231. ناجي شايب الركابي. (2010). أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركات الصناعات الالكترونية -بغداد-. *مجلة التقنيات*، 23(06).

قائمة المراجع

232. ناظم حسن عبد السيد. (2010). دور التدقيق الداخلي وفقا للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها -دراسة ميدانية في معمل طاسلوجة-. *مجلة العلوم الاقتصادية، 07(26)*.
233. نسرین قطاع، و علي حبش. (2020). أثر نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية لشركة آل بي فيت-. *مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، 16(22)*.
234. نعمان محصول، و سراح موصو. (ديسمبر، 2019). تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية -دراسة حالة بنك المؤسسة العربية المصرفية خلال الفترة 2013-2018-. *مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، 3(2)*.
235. نور الدين مزياني، و صلاح بلاسكة. (2013). أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في القيادة الإستراتيجية للمؤسسة. *مجلة الباحث الاقتصادي(01)*.
236. هائل أبو رشيد، و إسماعيل خليل الحسين. (2020). نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC) واثره في تخفيض تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الحكومية السورية -دراسة تطبيقية على جامعة حلب-. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة(62)*.
238. الهواري سويسي، و حميدة رمضان. (2017). قياس أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من منظور خلق القيمة باستخدام مؤشرات الأداء الحديثة -دراسة حالة مجمع صيدال للفترة 2010-2015-. *مجلة الواحات للبحوث والدراسات، 10(02)*.
239. وافية فروخي، و حمزة العرابي. (أوت، 2019). أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي وأثر تطبيقه على نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية الاقتصادية للتزويد بالمواد الكيماوية وتوزيعها DIPROCHIM. *مجلة البشائر الاقتصادية، 05(02)*.
240. وسيلة عبد العزيز العاشق. (يونيو، 2016). التخطيط الإستراتيجي (بطاقة الأداء المتوازن). *المجلة الدولية المحكمة للعلوم الهندسية وتقنية المعلومات، 02(02)*.
241. وفاء بولعبايز، و عمار شلابي. (نوفمبر، 2020). نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة ولاية سكيكدة. *مجلة الاستراتيجية والتنمية، 10(06)*.
242. وليد لطرش، و مصطفى العثماني. (2019). أثر إدارة الجودة الشاملة على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة شركة "NCA" روية). *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 10(03)*.
243. وليد مرغني، و زكرياء دمدوم. (2021). التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعيرية بين الإطار النظري والواقع العملي -دراسة ميدانية-. *مجلة الاقتصاديات المالية البنكية و إدارة الأعمال، 10(1)*.
244. يسمينة سالم، رندة بلمهدي، و حمزة هرياجي. (2018). مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف -دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخوري) -العلمة- الجزائر-. *المجلة العلمية للاقتصاد والأعمال، 05(03)*.

محاضرات:

245. ميلود تومي. (2017-2018). محاضرة بعنوان: المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون مقدمة في مقياس معايير المحاسبة الدولية (غير منشورة). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.

المراجع باللغة الأجنبية:

246. A.segl, R. (1993). *Hazardous Waste Cost Control*. New York : Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.

247. AA, M., & H, D. (2014). Balanced Scorecard financial measurement of organizational performance: A review. *IOSR Journal of Economics and Finance*, 04(06).
248. Ait sahed, I., & Ait mohammed, M. (2019). Le business plan comme outil d'évaluation de la performance globale de l'entreprise. *REVUE NOUVELLE ECONOMIE*, 10(02).
249. AL- Kassar, T., Kouachi, M., & Mohammed Sheet, A. (2016, Juin). The role of financial analysis in evaluating the performance of industrial enterprises to predict financial failure. *Revue Des Sciences Humaines*, 27(45).
250. Ali-belhadi, Y., & Benhabib, A. (2016, Juin). TECHNIQUES D'EVALUATION DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE. *les cahiers du mecas*, 12(01).
251. Al-Qady, M., & El-Helbawy, S. (2016). Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(01).
252. Ayadi, A., & Belguet, Y. (2018, April). Étude Empirique De L'impact De La RSE Sur La Performance Financière De La Firme Algérienne. *Revue d'études comptables et financières avancées*, 02(01).
253. Baroma, B. (2021, January). The Effect of Using Nonfinancial Performance Measures in Improving Hotel Performance: Using Balanced- Scorecard Perspectives Empirical Evidence From Egypt. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 05(01).
254. Beldi, M., & Gaidi, K. (2021, August). Evaluating Bank's Performance Using Financial Ratios: A Study of a Sample of Active Banks in Algeria During the Period (2012-2019). *Journal Al-Bashaer Economic*, 07(02).
255. Beldi, M., & Gaidi, K. (2021). Evaluating financial performance of some Arab Banks: A static Panel Data Approach (2012-2019). *Abaad Iktissadia Review*, 11(02).
256. Bensmain, I., Khaouani, L., & Bedjaoui, Z. (2017, Mai). Vison sur la performance des entreprises algériennes Etude de cas : Entreprises de la wilaya de Tlemcen. *AL-MOASHEER Journal of Economic Studies*, 01(02).
257. Bougoffa, M., & Korichi, K. (2020). An Analytical Study of the financial performance of a luxury hotel startup in Southern Algeria The Case of the Golden Gazelle Hotel – Eloued, Algeria. *Administrative And Financial Sciences Review*, 04(03).
258. Durgham, M. (2016). Relationship between the Application of Activity-Based Costing System, and Activity-Based Management System in Palestinian Banks Profit Maximization - Field Stud-. *IUG Journal of Economics and Business Peer-reviewed*, 24(02).
259. ELHAMMA, A., & YI FEI, Z. (2013). THE RELATIONSHIP BETWEEN ACTIVITY BASED COSTING, BUSINESS STRATEGY AND PERFORMANCE IN MOROCCAN ENTERPRISES. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 12(1).
260. Eneisik Gogo, E. (2021). Cost Management Practice and Financial Performance of Listed Deposit Money Banks in Nigeria. *Journal of Accounting and Financial Management*, 7.
261. Fellahi, L., & Aggoun, A. (2019). Indicators of The Organization's Financial Situation Assessment Using the Factor Analysis. *El-Bahith Review*, 19(01).
262. Gaoual, Z., & Geryville, Z. (2021). The CAMELS Banking Rating System As An Effective Model for Evaluating the Performance of Algerian Public Banks A Case Study of the Algerian National Bank BNA. *Revue de l'innovation et marketing*, 08(01).
263. Lansari, S., Bell, J., & Swenson, D. (2006). A Template for Implementing Target Costing. *Journal of cost management*, 20(05).
264. Madsen, D., & Stenheim, T. (2015). The Balanced Scorecard: A Review of Five Research Areas. *American Journal of Management*, 15(02).
265. Melikaoui, M. (2018). The Impact of Economic Value Added and the Market Value Added on Earning per Share; Case Study of the Industrial Companies Listed in Kuwait Stock Exchange During the Period 2012-2016. *El-Bahith Review*, 18(01).

266. N.KELI, S. (2015, NOVEMBER). THE EFFFECT OF TOTAL QUALITY MANAGEMENT PROGRAMMES ON FINANCIAL PERFORMANCE OF LISTED MANUFACTURING FIRMS IN KENYA (MASTER'S THESIS). SCHOOL OF BUSINESS, NAIROBI: UNIVERSITY OF NAIROBI.
267. Shafiq, M., Lasrado, F., & Hafeez, K. (2019). The effect of TQM on organisational performance: empirical evidence from the textile sector of a developing country using SEM. *Journal Total Quality Management & Business Excellence*, 30(1-2).
268. Sorooshian, S. (2014). Study on Unbalanceness of the Balanced Scorecard. *Journal Applied Mathematical Sciences*, 08(84).
269. Souames, C., & Benikhelef, F. (2020). L'impact du Système d'Information Comptable sur la performance financière des entreprises algériennes. *Revue d'économie et de développement humain*, 11(02).
270. Tabitha, N., & Ogungbade, O. (2016). Cost Accounting Techniques Adopted by Manufacturing and Service Industry within the Last Decade. *International Journal of Advances in Management and Economics*, 5(1).

الملاحق

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:

BALANCE GENERALE

COMPT E	LIBELLE	SOLDE AU 31/12/21	
		DEBIT	CREDI T
601206	Filé mélange L/P ou P/L	268 509 305,30	0,00
602101	Carburant	85 632,48	0,00
602102	Lubrifiants & graisses	268 600,86	0,00
602180	Autres matières consommable	1 533 628,90	0,00
602212	PDR pour matériel de production tissage	1 331 390,98	0,00
602214	PDR pour matériel de production finissage	495 509,80	0,00
602221	PDR pour chaudière & matériel de vapeur	272 160,57	0,00
602222	PDR pour matériel et outillage de laboratoire	26,75	0,00
602224	PDR pour matériel de sécurité	289 000,00	0,00
602225	PDR pour matériel & outillage de travaux publics	929,00	0,00
602226	PDR pour matériel & outillage de manutention	856,29	0,00
602228	PDR pour autre matériel & outillage industriel	499,30	0,00
602231	PDR pour Véhicules poids lourd	485 027,16	0,00
602232	PDR pour Véhicules de transport de personnel	4 500,00	0,00
602233	PDR pour Véhicules utilitaires	33 000,00	0,00
602234	PDR pour Véhicules légers touristiques	999 195,77	0,00
602242	Fourniture pour atelier d'électromécanique & d'électricité	665 666,02	0,00
602243	Fourniture pour atelier de menuiserie	1 330,00	0,00
602244	Fourniture pour atelier de maintenance mécanique	87 848,50	0,00
602248	Autres fournitures pour ateliers	64 085,36	0,00
602281	Fournitures de bureaux	546 883,40	0,00
602282	Fournitures et produits d'entretien	113 578,75	0,00
602288	Autres fournitures diverses	1 573 865,41	0,00
602680	Autres emballages	391 360,00	0,00
607100	Fourniture non stockables (eau, énergie)	19 168 052,47	0,00
607800	Autres matières et fournitures non stockables	1 000,00	0,00
60*****	Achats consommés	296 922 933,09	0,00
611800	Autres sous-traitance générale	646 300,00	0,00
613160	Locations d'habitation	480 000,00	0,00
613220	Locations de véhicules	8 000,00	0,00
613800	Autres locations	14 500,00	0,00
614200	Charges de copropriété	2 559 495,00	0,00
615180	Autres entretien de biens immobiliers	157 965,00	0,00
615210	Réparation & maintenance des équipements de production	462 660,00	0,00
615220	Réparation & maintenance des véhicules	1 170 565,90	0,00

الملاحق

615230	Réparation & maintenance de matériel informatique	24 200,00	0,00
615280	Autres réparation & maintenance de biens mobiliers	1 535 100,00	0,00
616100	Assurances véhicules	226 535,52	0,00
616200	Assurances responsabilité civil	1 982 241,87	0,00
616500	Assurances transport et marchandises	291 159,86	0,00
616800	Autres primes d'assurances	988 637,55	0,00
618180	Autres documentations générales	12 344,00	0,00
618310	Documentation techniques	157 278,93	0,00
618500	Frais de colloques, séminaires, conférences	12 500,00	0,00
61*****	Services extérieurs	10 729 483,63	0,00
622200	Honoraires d'avocats	99 580,00	0,00
622400	Honoraires d'experts	4 240,00	0,00
622800	Autres rémunérations et honoraires	171 164,96	0,00
624100	Transports sur ventes	207 000,00	0,00
624300	Transports collectifs du personnel	6 930 100,00	0,00
624800	Divers	45 200,00	0,00
625100	Frais de missions en Algérie	3 528 766,89	0,00
625300	Frais de réception	224 856,15	0,00
626100	Frais postaux	4 025,00	0,00
626200	Frais de téléphone fixe	46 735,36	0,00
626300	Frais de mobile	416 369,59	0,00
626400	Abonnement internet	54 000,00	0,00
627300	Commission bancaires de gestion	99 248,00	0,00
627500	Commissions bancaires sur dossiers importation	306 777,23	0,00
62*****	Autres services extérieurs	12 138 063,18	0,00
631110	Traitements et salaires	62 794 613,49	0,00
631120	Salaires variable	2 341 440,00	0,00
631130	Salaires occasionnels	1 064 454,54	0,00
631140	Heures supplémentaires	857 668,97	0,00
631150	Congés payes	17 540 333,55	0,00
631210	Indemnité d'expérience professionnelle, IEP	12 315 679,45	0,00
631220	Indemnité de frais d'utilisations de véhicule IFUV	99 000,00	0,00
631230	Indemnité de téléphone	138 000,00	0,00
631250	Indemnité de départ retraite	2 084 696,00	0,00
631260	Indemnité de nuisance	5 163 759,19	0,00
631270	Indemnité de travail posté	2 870 109,03	0,00
631275	Indemnité d'intérim	132 060,68	0,00
631330	Primes de paniers	30 768 924,00	0,00
631350	Prime de Transport	1 563 050,00	0,00
631360	Prime de responsabilité	3 169 317,22	0,00
631370	Prime de caisse	22 000,00	0,00
631810	Indemnité forfaitaire de service permanent I.F.S.P	30 000,00	0,00
631815	Indemnité de sujuctions spéciales	1 599 174,60	0,00
631820	Indemnité de risque et d'astreinte	1 303 870,19	0,00
631830	Indemnité de zone	14 703 899,30	0,00
631835	Prime honorifique	209 934,00	0,00
631840	Salaires Unique	3 460 600,00	0,00
631845	Indemnité Complémentaire Allocation Familiale	1 302 600,00	0,00
631850	Prime de scolarité	570 000,00	0,00
631855	Prime d'inventaire	66 000,00	0,00
631860	Prime de bilan	104 600,00	0,00
631880	Autres primes & indemnités	30 000,00	0,00

الملاحق


635100	Cotisations CNAS	30 553 659,46	0,00
637100	Versements aux œuvres sociales	2 392 006,82	0,00
63*****	Charges de personnel	199 251 450,49	0,00
641200	Participation de employeurs à la formation professionnelle	3 012 528,27	0,00
641800	Autres impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	24 224,00	0,00
642100	Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)	11 018,00	0,00
645400	Vignettes automobiles	23 500,00	0,00
645600	Taxe écologique	77 970,00	0,00
64*****	Impôts, taxes et versements assimilés	3 149 240,27	0,00
656100	Amendes et pénalités	10 030 168,37	0,00
657800	Autres charges exceptionnelles de gestion courante	276 694,89	0,00
65*****	Autres charges opérationnelles	10 306 863,26	0,00
661100	Intérêts des emprunts et dettes	84 430 168,53	0,00
661200	Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs	95 708,52	0,00
661300	Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte,,)	5 402 028,72	0,00
661700	Intérêts des cautions sur marchés	104 879,91	0,00
666000	Pertes de change	855 210,02	0,00
66*****	Charges financières	90 887 995,70	0,00
681104	Logiciels informatiques & assimilés	12 706,63	0,00
681131	Bâtiments	29 119 596,96	0,00
681135	Installations générales -agencements-aménagements des constructions	3 561 418,93	0,00
681151	Matériel de production textile	23 267 240,01	0,00
681152	Matériel & outillage industriel	2 308 105,72	0,00
681181	Matériel de transport	568 000,11	0,00
681182	Matériel de bureau et informatique	88 533,42	0,00
681183	Matériel et autres équipements	7 264,99	0,00
685300	Dotations aux pertes de valeur sur stocks	2 097 694,49	0,00
686800	Autres dotations	18 294 412,19	0,00
68*****	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	79 324 973,45	0,00
692000	Imposition différée actif	0,00	978 732,50
69*****	Impôts sur les résultats et assimilés	0,00	978 732,50

TOTAL GENERAL


702 711 003,07	978 732,50
-----------------------	-------------------

COMPLEXE TIFIBISKRA

FICHE DE VALORISATION


III - SERVICE COMPTABILITE		TISSU 215	
PRIX D'ACHAT : _____			
FRAIS D'APPROCHE : _____			
P.U : _____			
COUT MATIERE : _____			
POIDS DIVISEUR : _____			
VALEUR MATIERE : _____			
FRAIS DE FABRICATION			
TISSAGE		FINISSAGE	
CFI	VALEUR	CFI	VALEUR
401	6,88	509	9,18
402	7,19	501	2,81
403	5,00	504	4,96
404	1,96	506	0,96
		507	1,19
		508	5,25
		522	4,50
		523	2,20
		526	1,31
		527	2,56
S/TOTAL	21,03	S/TOTAL	34,93
RECAPITULATION			
- COÛT MATIERE : _____			
- COÛT TISSAGE : _____			
- COUT FINISSAGE : _____			
TOTAL COÛT DE PRODUCTION : _____			
 VISA DU S/D.F.C C/S			

IV - SERVICE COMMERCIAL						
MARGE BENEFICIAIRE	5%	10%	15%	20%	25%	30%
PRIX DE VENTE (H.T)						
PRIX DE VENTE (T.T.C)						


V - TARIF A L'EXPLOITATION (Selon le cours du jour)
VISA DU S/D. COMMERCIAL 

COMPLEXE TIFIBISKRA

FICHE DE VALORISATION

III - SERVICE COMPTABILITE		TISSU 215	
PRIX D'ACHAT : _____			
FRAIS D'APPROCHE : _____			
P.U : _____			
COUT MATIERE : _____			
POIDS DIVISEUR : _____			
VALEUR MATIERE : _____			
FRAIS DE FABRICATION			
TISSAGE		FINISSAGE	
CFI	VALEUR	CFI	VALEUR
401	6,88	509	9,18
402	7,19	501	2,81
403	5,00	504	4,96
404	1,96	506	0,96
		507	1,19
		508	5,25
		522	4,50
		523	2,20
		526	1,31
		527	2,56
S/TOTAL	21,03	S/TOTAL	34,93
RECAPITULATION			
- COÛT MATIERE : _____			
- COÛT TISSAGE : _____			
- COUT FINISSAGE : _____			
TOTAL COÛT DE PRODUCTION : _____			
 VISA DU S/D.F.C C/S			

IV - SERVICE COMMERCIAL						
MARGE BENEFICIAIRE	5%	10%	15%	20%	25%	30%
PRIX DE VENTE (H.T)	820,70	859,78	898,86	937,94	977,02	1016,11
PRIX DE VENTE (T.T.C)						

V - TARIF A L'EXPLOITATION (Selon le cours du jour)
VISA DU S/D. COMMERCIAL 

COMPLEXE TIFIBISKRA**FICHE TECHNIQUE****I CREATION****FICHE TECHNIQUE****1 CARACTERISTIQUE DE L'ARTICLE**

- Appellation de l'article : TISSU 215 g/m² BLEU DGSN (Q)
 - Armure : TOILE
 - Composition Chaîne : 55/45 p/l Trame : 55/45 p/l
 - N.M : Chaîne : 2/40 Trame : 2/40
 - Densité : Chaîne : 21,60 Fils/Cm Trame : 20 Fils/Cm
 - Poids Diviseur : 347 Gr / ML Poids fini : 325 Gr/ML
 - Fils lisières : _____ Taux de Foulage : _____ %

VISA DU S/D CREATION
II PRODUCTION**A - Cycle de Tissage****B - Cycle de Finissage**

CFI	Désignations		CFI	Désignations		CFI	Désignations	
401	Ourdissage	X	509	Piquage	X	522	Tondage	X
402	Rentrage	X	521	Noppage		523	Calandrage	X
403	Tissage	X	501	M.Tissu Ecrû	X	524	Décatissage C.	
404	Mesurage	X	502	Flambage		525	Décatissage F.	
405	Bobinage		503	Couture Pièce		526	Décatissage K.B.	X
406	Retordage		504	Lavage En B.	X	527	Emballage	X
407	Vaporisage		555	Laveuse F.		541	Vaporisage	
408	Encollage		///	Temps de Lavage		542	Engalissage	
409	Assemblage		505	Lavage En Large		543	Laineuse K.B.	
			506	Ouvreuse	X	544	Laineuse K.B.	
			507	Fixage	X	545	Strikeuse	
			508	Rameuse	X	546	Brosseuse	

VISA DU S/D. TISAGE**VISA DU S/D. FINISSAGE**

الملحق رقم: 04

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2020
ACTIFS NON COURANTS					
Ecarts d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		315 683,75	137 990,42	177 693,33	87 999,96
Immobilisations corporelles		2 106 965 954,80	894 695 732,81	1 212 270 221,99	1 270 995 424,17
Terrains		913 912 500,00		913 912 500,00	913 912 500,00
Bâtiments		609 517 748,91		609 517 748,91	609 517 748,91
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières		241 388 521,34		241 388 521,34	240 409 788,84
Titres mis en équivalence-entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actifs					
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 413 866 521,34		2 413 866 521,34	2 404 009 788,84
ACTIF COURANT		2 348 820 159,09	894 833 723,23	1 453 986 436,66	1 511 745 612,97
Stocks et encours		179 905 736,08	36 770 558,33	143 135 067,75	54 254 386,20
Créances et emplois assimilés		498 023 099,10	170 358 774,48	327 664 324,62	334 067 859,47
Clients		179 905 736,08	36 770 558,33	143 135 067,75	54 254 386,20
Autres débiteurs		139 316 627,23	36 770 558,33	102 546 068,90	49 924 853,04
Impôts et assimilés		40 388 906,89		40 388 906,89	4 329 533,16
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		1 270 901,07		1 270 901,07	3 788 040,60
Placements et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		1 270 901,07		1 270 901,07	3 788 040,60
TOTAL ACTIF COURANT		679 199 736,25	207 128 442,81	472 071 293,44	392 110 286,27
TOTAL GENERAL ACTIF		3 028 019 896,14	1 101 963 166,04	1 926 056 730,10	1 903 855 899,24

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation		432 245 500,00	432 245 500,00
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-269 633 426,20	-361 110 544,08
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Comptes de liaison		832 207 709,30	1 154 890 112,39
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		994 819 783,10	1 226 025 068,31
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		289 440 000,00	289 440 000,00
Impôts (différés et provisionnés)		35 754 941,24	35 754 941,24
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		41 657 491,36	26 572 185,43
TOTAL II		366 852 432,60	351 767 126,67
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		71 387 092,89	76 300 797,73
Impôts		28 666 536,40	28 267 992,34
Autres dettes		464 330 885,11	221 494 914,19
Trésorerie passif			
TOTAL III		564 384 514,40	326 063 704,26
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 926 056 730,10	1 903 855 899,24

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2019
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				87 999,96	99 000,00
Immobilisations incorporelles				1 270 995 424,17	1 330 277 166,02
Immobilisations corporelles				613 912 500,00	613 912 500,00
Terrains		2 106 770 996,84	835 775 572,67	285 394 018,55	318 068 774,17
Bâtiments		613 912 500,00	669 232 772,40	371 688 905,62	398 295 891,85
Autres immobilisations corporelles		954 626 790,95	166 542 800,27		
Autres immobilisations en concession		538 231 705,89			
Immobilisations encours				252 400,00	102 400,00
Immobilisations financières				240 409 788,84	244 484 869,60
Titres mis en équivalence-entreprise associées		252 400,00			
Autres participations et créances rattachées		240 409 788,84			
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		240 409 788,84		240 409 788,84	244 484 869,60
Impôts différés actif		2 347 646 469,43	835 900 856,46	1 511 745 612,97	1 574 963 435,62
TOTAL ACTIF NON COURANT		91 025 054,53	36 770 668,33	54 254 386,20	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		504 777 208,02	170 709 348,55	334 067 859,47	359 482 737,08
Créances et emplois assimilés		91 025 054,53	36 770 668,33	54 254 386,20	204 940 301,19
Clients		86 695 521,37	36 770 668,33	49 924 853,04	204 040 927,34
Autres débiteurs		4 329 533,16		4 329 533,16	847 693,85
Impôts et assimilés					51 680,00
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		3 788 040,60		3 788 040,60	997 578,58
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		3 788 040,60		3 788 040,60	997 578,58
TOTAL ACTIF COURANT		599 590 303,15	207 480 016,88	392 110 286,27	565 420 616,85
TOTAL GENERAL ACTIF		2 947 236 772,58	1 043 380 873,34	1 903 855 899,24	2 140 384 052,47

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation		432 245 500,00	432 245 500,00
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-269 633 426,20	-361 110 544,08
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Comptes de liaison		832 207 709,30	1 154 890 112,39
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		994 819 783,10	1 226 025 068,31
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		289 440 000,00	289 440 000,00
Impôts (différés et provisionnés)		35 754 941,24	35 754 941,24
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		41 657 491,36	26 572 185,43
TOTAL II		366 852 432,60	351 767 126,67
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		71 387 092,89	76 300 797,73
Impôts		28 666 536,40	28 267 992,34
Autres dettes		464 330 885,11	221 494 914,19
Trésorerie passif			
TOTAL III		564 384 514,40	326 063 704,26
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 926 056 730,10	1 903 855 899,24

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA

BILAN ACTIF					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2018
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		213 283,75	114 283,75	99 000,00	110 000,00
Immobilisations corporelles		2 106 242 930,05	775 965 764,03	1 330 277 166,02	957 216 450,81
Terrains		613 912 500,00		613 912 500,00	181 667 000,00
Bâtiments		954 626 790,95	636 558 016,78	318 068 774,17	350 763 760,42
Autres immobilisations corporelles		537 703 639,10	139 407 747,25	398 295 891,85	424 785 690,39
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		102 400,00		102 400,00	
Immobilisations financières		244 484 869,60		244 484 869,60	242 598 225,41
Titres mis en équivalence-entreprise associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		244 484 869,60		244 484 869,60	242 598 225,41
Impôts différés actif		2 351 043 483,40	776 080 047,78	1 574 963 435,62	1 199 924 676,22
TOTAL ACTIF NON COURANT					
		474 951 767,04	115 469 029,96	359 482 737,08	447 706 566,03
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		241 710 969,52	36 770 668,33	204 940 301,19	389 482 968,67
Créances et emplois assimilés		240 811 595,67	36 770 668,33	204 040 927,34	388 215 352,78
Clients		847 693,85		847 693,85	1 267 615,89
Autres débiteurs		51 680,00		51 680,00	
Impôts et assimilés					
Autres actifs courants		997 578,58		997 578,58	17 830 747,68
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		997 578,58		997 578,58	17 830 747,68
Trésorerie		717 660 315,14	152 239 698,29	565 420 616,85	855 020 282,38
TOTAL ACTIF COURANT		3 068 703 798,54	928 319 746,07	2 140 384 052,47	2 054 944 958,60
TOTAL GENERAL ACTIF					

TEX ALG UNITE-TIFIB
BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA

BILAN PASSIF

LIBELLE	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation		432 245 500,00	
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		302 004 082,48	-6 283 168,77
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Comptes de liaison		775 737 706,87	967 303 148,03
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 509 987 289,35	961 019 979,26
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		289 440 000,00	853 220 000,00
Impôts (différés et provisionnés)		40 354 941,24	10 479 405,53
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		25 986 906,24	23 637 654,69
TOTAL II		355 781 847,48	887 337 060,22
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		57 551 268,15	27 539 322,06
Impôts		32 779 191,59	50 286 435,03
Autres dettes		184 284 455,90	128 762 162,03
Trésorerie passif			
TOTAL III		274 614 915,64	206 587 919,12
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2 140 384 052,47	2 054 944 958,60

Canevas de Budget d'exploitation exercice 2021

GRUPE : GETEX
ENTREPRISE : TEXALG SPA
UNITE : TIFIB BISKRA

BILAN PREVISIONNEL EXERCICE 2021

		En = KDA		
ACTIF	Montant Brut	Amortissements & provisions	Prevision NET 2021	Bilan d cloture 2020
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 473 429	906 474	1 566 955	1 515 578
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours dont ;	290 358	-	290 358	389 313
stocks de matières et fournitures	74 795	-	74 795	108 499
stocks produits finis	215 563	-	215 563	280 814
Créances et emplois assimilés dont :	247 814	-	247 814	66 967
Clients	247 814	-	247 814	66 967
Impôts et assimilés (taxe récupérable)	-	-	-	-
Disponibilité	83 327	-	83 327	3 788
Trésorerie	83 327	-	83 327	3 788
TOTAL ACTIF COURANT	454 845	-	454 845	460 068
TOTAL GENERAL ACTIF	2 928 274	906 474	2 021 800	1 975 646
PASSIF				
CAPITAUX PROPRES DONT :			bilan prevision 2021	Bilan d cloture 2020
Capital émis			1 335 808	1 575 817
Primes et réserves - Réserves consolidées et autres comptes			-	-
Résultat net - Résultat net par du groupe (1)			42 706	282 715
Autres capitaux propres (Report à nouveau)			1 293 102	1 575 817
TOTAL CAPITAUX PROPRES			1 335 808	1 293 102
PASSIFS NON COURANTS DONT :			289 440	66 342
Emprunts et dettes financières			289 440	289 440
TOTAL PASSIFS NON COURANTS			289 440	355 782
PASSIFS COURANTS dont ;			396 552	326 762
Fournisseurs et comptes rattachés			56 310	76 301
Dettes IBS et autres dettes			-	-
Trésorerie Passif			340 242	-
Autres dettes à détailler			396 552	326 762
TOTAL PASSIFS COURANTS			2 021 800	1 975 646
TOTAL GENERAL PASSIF			2 021 800	1 975 646
		contrôle Actif (-) Passif		

Carnavaux de Budget d'exploitation exercice 2020

GRUPE : GFEX
ENTREPRISE : TENALG SPA
UNITE : TIFIB BISKRA

BILAN PREVISIONNEL EXERCICE 2020

		En : KDA		
ACTIF	Montant Brut	Amortissements & provisions	Prevision NET 2020	Bilan d cloture 2019
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 048 566	845 636	1 202 930	1 140 729
ACTIF COURANT				
Clients			295 597	143 729
Impôts et assimilés (taxe récupérable)			295 597	143 729
Disponibilité	37 442		37 442	18 309
Tirés-à-ordre	37 442		37 442	18 309
TOTAL ACTIF COURANT	489 568		489 568	589 419
TOTAL GENERAL ACTIF	2 538 134	845 636	1 692 498	1 730 148
PASSIF				
CAPITAUX PROPRES DONT :			bilan prevision 2019	Bilan d cloture 2018
Capital émis			750 405	655 517
Premières et réserves - Réserves consolidées et autres comptes				
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)			94 888	114 883
Autres capitaux propres (Report à nouveau)			655 517	770 400
TOTAL CAPITAUX PROPRES			750 405	655 517
PASSIFS NON COURANTS DONT :			853 220	34 118
Emprunts et dettes financières			853 220	853 220
TOTAL PASSIFS NON COURANTS			853 220	867 338
PASSIFS COURANTS dont :			88 873	187 293
Fournisseurs et comptes rattachés			20 457	27 720
Dettes IB5 et autres dettes				
Trésorerie Passif			48 415	
Autres dettes à décaisser			88 873	187 293
TOTAL PASSIFS COURANTS			1 672 498	1 730 148
TOTAL GENERAL PASSIF				0
			contrôle Actif (-) Passif	

Comptes de l'Etat d'exploitation exercice 2019

GROUPE : GETEX
ENTREPRISE : FINALE G.S.P.A
UNITE : TIBER BISKARA

BILAN PREVISIONNEL EXERCICE 2019

		En - KDA	
ACTIF	Montant Brut	Amortissements & provisions	Bilan d cloture 2018
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)			
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 030 839	897 193	1 133 646
ACTIF COURANT			
Primes et réserves - Réserves consolidées et autres comptes	5 464	-	205 484
Autres capitaux propres (Report à nouveau)	15 519	-	35 519
Emprunts et dettes financières	431 603	-	241 603
Autres passifs courants	307 112	-	307 112
Clients	307 112	-	307 112
Impôts et assimilés (taxe récupérable)			
Disponibilité	85 165	-	85 165
Troisième	85 165	-	85 165
TOTAL ACTIF COURANT	597 760	-	597 760
TOTAL GENERAL ACTIF	2 628 599	897 193	1 731 406
PASSIF			
CAPITAUX PROPRES DONT :			bilan prevision 2019
Capital émis			843 582
Primes et réserves - Réserves consolidées et autres comptes			-
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)			153 298
Autres capitaux propres (Report à nouveau)			710 284
TOTAL CAPITAUX PROPRES			843 582
PASSIFS NON COURANTS DONT :			853 220
Emprunts et dettes financières			853 220
TOTAL PASSIFS NON COURANTS			853 220
PASSIFS COURANTS dont :			14 604
Fournisseurs et comptes rattachés			22 978
Dettes IS et autres dettes			-
Troisième Passif			-
Autres dettes à décaisser			8 374
TOTAL PASSIFS COURANTS			14 604
TOTAL GENERAL PASSIF			1 731 406
contrôle Actif (-) Passif			0

Groupe GETEX SpA

Canevas de Budget d'exploitation exercice 2018

GRUPE : GETEX
ENTREPRISE : TEXALG SPA
UNITE : TIFIB BISKRA

BILAN PREVISIONNEL EXERCICE 2018

		En - KDA	
A C T I F		Montant Brut	Bilan d cloture 2017
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)	Amortissements & provisions	Prevision NET 2018	Bilan d cloture 2017
ACTIF NON COURANT	813 458	1 065 507	1 143 987
ACTIF COURANT			
Stocks et fournitures		363 091	459 634
Stocks et fournitures		159 199	134 920
Stocks et fournitures		178 092	270 340
Stocks et fournitures		219 382	235 976
Clients		218 382	235 976
Impôts et assimilés (taxe récupérable)		-	-
Disponibilité	51 311	51 311	40 120
Trésorerie	51 311	51 311	40 120
TOTAL ACTIF COURANT	637 784	637 784	735 730
TOTAL GENERAL ACTIF	813 458	1 703 291	1 879 717
PASSIF			
CAPITAUX PROPRES DONT :		bilan prevision 2018	Bilan d cloture 2017
Capital émis		854 213	818 628
Primes et réserves - Réserves consolidées et autres comptes		-	-
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		35 585	74 824
Autres capitaux propres (Report à nouveau)		818 628	743 804
TOTAL CAPITAUX PROPRES		854 213	818 628
PASSIFS NON COURANTS DONT :		853 220	29 540
Emprunts et dettes financières		853 220	853 220
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		853 220	882 760
PASSIFS COURANTS dont :		4 142	178 329
Fournisseurs et comptes rattachés		23 225	31 470
Dettes IBS et autres dettes		-	-
Trésorerie Passif		27 367	178 329
Autres dettes à décaisser		4 142	-
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 703 291	1 879 717
TOTAL GENERAL PASSIF			
contrôle Actif (-) Passif			

الملحق رقم: 11

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKRA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2021	2020
Ventes et produits annexes		442 265 642,19	204 738 813,90
Variation stocks produits finis et en cours		-10 436 459,00	38 660 434,60
Chiffre d'affaires inter unités		24 218 347,91	36 069 199,52
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		2 171 451,10	5 735 370,99
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		458 218 982,20	285 203 819,01
Achats consommés		-296 922 933,09	-190 511 027,61
Services extérieurs et autres consommations		-22 867 546,81	-21 281 708,31
Achats consommés inter unités		-31 792 430,50	-44 085 108,67
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-351 582 910,40	-255 877 844,59
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		106 636 071,80	29 325 974,42
Charges de personnel		-199 251 450,49	-200 941 286,90
Impôts, taxes et versements assimilés		-3 149 240,27	-4 137 145,69
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-95 764 618,96	-175 752 458,17
Autres produits opérationnels		53,02	462 401,65
Autres charges opérationnelles		-10 306 863,26	-218 564,15
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de va		-79 324 973,45	-129 327 055,39
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 657 374,82	18 280 648,93
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-179 739 027,83	-286 555 027,13
Produits financiers		14 864,83	161 333,52
Charges financières		-90 887 995,70	-70 641 769,71
VI-RESULTAT FINANCIER		-90 873 130,87	-70 480 436,19
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-270 612 158,70	-357 035 463,32
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		978 732,50	-4 075 080,76
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIR		463 891 274,87	304 108 203,11
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIR		-733 524 701,07	-665 218 747,19
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIR		-269 633 426,20	-361 110 544,08
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-269 633 426,20	-361 110 544,08

الملحق رقم: 12

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKRA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2020	2019
Ventes et produits annexes		204 738 813,90	490 679 859,38
Variation stocks produits finis et en cours		38 660 434,60	-86 777 004,11
Chiffre d'affaires inter unités		36 069 199,52	40 446 838,25
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		5 735 370,99	5 302 793,25
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		285 203 819,01	449 652 486,77
Achats consommés		-190 511 027,61	-277 313 614,61
Services extérieurs et autres consommations		-21 281 708,31	-31 791 697,43
Achats consommés inter unités		-44 085 108,67	-87 408 663,10
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-255 877 844,59	-396 513 975,14
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		29 325 974,42	53 138 511,63
Charges de personnel		-200 941 286,90	-209 121 469,42
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 137 145,69	-5 273 787,63
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-175 752 458,17	-161 256 745,42
Autres produits opérationnels		462 401,65	3 038 356,82
Autres charges opérationnelles		-218 564,15	-16 316 922,73
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-129 327 055,39	-94 054 444,94
Reprise sur pertes de valeur et provisions		18 280 648,93	568 891 042,26
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-286 555 027,13	300 301 285,99
Produits financiers		161 333,52	478 631,46
Charges financières		-70 641 769,71	-662 479,16
VI-RESULTAT FINANCIER		-70 480 436,19	-183 847,70
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-357 035 463,32	300 117 438,29
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-4 075 080,76	1 886 644,19
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		304 108 203,11	1 022 060 517,31
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-665 218 747,19	-720 056 434,83
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-361 110 544,08	302 004 082,48
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-361 110 544,08	302 004 082,48

الملحق رقم: 13

TEX ALG UNITE-TIFIB
BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKRA BISKRA

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2019	2018
Ventes et produits annexes		490 679 859,38	705 502 390,17
Variation stocks produits finis et en cours		-86 777 004,11	-43 129 813,06
Chiffre d'affaires inter unités		40 446 838,25	52 308 195,49
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		5 302 793,25	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		449 652 486,77	714 680 772,60
Achats consommés		-277 313 614,61	-317 214 642,29
Services extérieurs et autres consommations		-31 791 697,43	-37 627 005,04
Achats consommés inter unités		-87 408 663,10	-110 814 043,27
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-396 513 975,14	-465 655 690,60
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		53 138 511,63	249 025 082,00
Charges de personnel		-209 121 469,42	-184 999 884,84
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 273 787,63	-7 638 426,06
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-161 256 745,42	56 386 771,10
Autres produits opérationnels		3 038 356,82	2 748 635,76
Autres charges opérationnelles		-16 316 922,73	-2 582 003,63
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de v		-94 054 444,94	-68 675 939,83
Reprise sur pertes de valeur et provisions		568 891 042,26	6 226 653,25
V- RESULTAT OPERATIONNEL		300 301 285,99	-5 895 883,35
Produits financiers		478 631,46	
Charges financières		-662 479,16	-387 285,42
VI-RESULTAT FINANCIER		-183 847,70	-387 285,42
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		300 117 438,29	-6 283 168,77
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 886 644,19	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE		1 022 060 517,31	723 656 061,61
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE		-720 056 434,83	-729 939 230,38
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE		302 004 082,48	-6 283 168,77
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		302 004 082,48	-6 283 168,77

الملحق رقم: 14

Compte GCTEX/Spa

GROUPE : GETEX
ENTREPRISE : TEXALG SPA
UNITE : UNITE : THIB BISKRA

Canvas de Budget d'exploitation exercice 2021

115 000

72% 72% 70% 70% 70% 71% 72% #DIV/0! 72% 70% 72% 72% 71% -23%

TABLEAU DE COMPTE DE RESULTATS 2021

U=10⁶ DA

Compte	Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Jun	Juillet	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	TOTAL 2021	verification et contrôle
70	Chiffre d'Affaires	118 263	115 842	136 572	133 369	133 991	129 514	116 567	33 068	116 619	126 022	109 500	111 925	1 380 851	1 380 851
72	Variation stocks produits finis et en-cours	10 801	9 442	853	1 769	1 381	2 494	6 367	33 068	661	3 678	2 489	1 253	65 251	65 251
73	Production immobilisable	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8907	Cessions inter-unités	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
I	PRODUCTION DE L'EXERCICE	129 064	125 284	137 425	135 139	135 372	132 014	122 931	66 136	117 280	129 700	107 016	110 692	1 315 600	1 315 600
60	Actifs consommés	25 580	24 776	32 074	89 844	90 004	86 942	77 018	-	81 788	58 529	75 140	27 308	958 254	958 254
61 & 62	Services extérieurs et autres consommations	2 371	2 341	3 602	2 895	2 939	3 131	2 424	-	2 702	2 833	2 354	2 495	30 078	30 078
8906	Cessions inter-unités	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
II	CONSOMMATION DE L'EXERCICE	27 951	27 117	35 676	92 739	92 943	90 074	79 442	-	84 490	61 362	77 494	29 803	1 028 332	1 028 332
III	VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (II-I)	101 113	98 167	101 749	42 400	42 429	41 940	43 489	66 136	32 790	68 318	29 522	80 889	277 318	277 318
63	Charges de personnel	29 812	29 283	40 043	39 061	39 296	38 947	39 759	-	33 363	38 324	17 654	17 654	211 843	211 843
64	Impôts, taxes et versements assimilés 19%	17 654	17 654	17 654	17 654	17 654	17 654	17 654	-	17 654	17 654	17 654	17 654	16 110	16 110
IV	EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 198	1 173	3 410	1 389	1 357	1 314	1 185	331	1 186	1 315	1 116	1 138	149 345	149 345
75	Autres produits opérationnels	10 900	10 456	18 900	20 019	20 287	17 979	11 919	17 924	14 543	19 355	10 725	12 097	149 345	149 345
65	Autres charges opérationnelles	754	745	930	921	925	809	771	-	821	905	749	775	9 209	9 209
48	Dotation aux amortissements et aux provisions	5 881	5 881	5 881	5 881	5 881	5 881	5 881	5 881	5 881	5 881	5 881	5 881	70 573	70 573
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	49 583	49 583
V	RESULTAT OPERATIONNEL	4 325	3 830	12 148	13 216	13 481	11 209	5 247	23 865	7 841	12 546	4 125	5 442	67 583	67 583
76	Produits financiers	736	581	6 770	445	348	4 347	184	92	5 832	-	-	5 522	26 877	26 877
66	Charges financières	736	581	6 770	445	348	4 347	184	92	5 832	-	-	5 522	26 877	26 877
VI	RESULTAT FINANCIER	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
VII	RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	3 589	3 249	5 378	12 771	13 113	4 862	5 063	23 957	2 009	12 546	4 125	80	42 704	42 704
68 & 69	Impôts exigibles sur résultat ordinaires	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
72 & 69	Impôts différés (transferts) sur résultat ordinaires	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
VIII	RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	104 173	103 151	130 348	118 829	119 018	122 159	106 117	23 957	115 291	117 154	102 892	110 772	1 272 894	1 272 894
77	Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
67	Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IX	RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
X	RESULTAT NET DE L'EXERCICE	3 589	3 249	5 378	12 771	13 113	4 862	5 063	23 957	2 009	12 546	4 125	80	42 704	42 704
12	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
XI	RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)	3 589	3 249	5 378	12 771	13 113	4 862	5 063	23 957	2 009	12 546	4 125	80	42 704	42 704
	Dont : part des minoritaires (1)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Part du groupe (1)	3 589	3 249	5 378	12 771	13 113	4 862	5 063	23 957	2 009	12 546	4 125	80	42 704	42 704

Comptes de Bilan et de Profits et Pertes exercice 2020

GRUPE: GETEX
ENTREPRISE: TEXALG SPA
UNITE: UNITE: THIB BISKRA

TABLEAU DE COMPTE DE RESULTATS 2020

Comptes	Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	TOTAL	verification et contrôle
70	Chiffre d'Affaires	162 079	169 470	193 422	120 338	125 628	134 286	115 716	34 339	116 844	107 013	115 608	118 264	1 516 977	1 516 977
72	Variation stocks produits finis et encours	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
73	Production immobilisée	1 379	1 330	9 078	16 938	12 128	7 089	12 016	36 339	3 644	5 113	2 006	764	86 377	86 377
8902	Cessions inter-entités	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	160 700	170 800	202 500	103 400	113 500	127 700	103 700	34 339	116 844	103 700	113 600	117 500	1 430 600	1 430 600
60	Achats consommés	108 865	111 381	129 512	72 736	78 524	86 323	72 910	-	78 474	73 024	78 581	80 816	968 091	968 091
61 & 62	Services extérieurs et autres consommations	3 535	3 758	5 187	2 275	2 497	3 124	2 281	-	2 634	2 264	2 499	2 645	32 721	32 721
8906	Cessions inter-entités	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	112 400	115 139	134 699	75 013	81 021	89 447	75 191	-	81 108	75 284	81 081	83 461	1 000 812	1 000 812
63	Amortissements et provisions	51 670	55 941	67 801	29 387	32 479	37 703	28 509	-	32 470	28 590	32 519	34 039	429 708	429 708
64	Dotations aux amortissements et aux provisions	17 273	17 434	17 656	17 656	17 656	17 656	17 656	17 686	17 686	17 686	17 686	17 686	211 522	211 522
65	Autres produits opérationnels	1 644	1 710	3 978	1 258	1 277	1 362	1 176	363	1 188	1 145	1 175	1 202	17 471	17 471
66	Charges financières	33 661	35 548	46 167	5 444	13 516	18 655	9 447	18 049	13 996	9 739	13 659	15 152	200 794	200 794
67	Autres charges opérationnelles	1 125	1 176	1 418	724	795	890	726	-	797	727	795	823	10 014	10 014
68	Reprises sur pertes de valeur et provisions	5 467	5 467	5 467	5 467	5 467	5 467	5 467	5 467	5 464	5 464	5 444	5 444	67 999	67 999
76	Produits financiers	25 889	29 465	39 103	3 053	7 054	12 078	3 254	23 716	7 134	3 364	7 197	8 444	122 781	122 781
66	Charges financières	-	-	7 324	-	-	7 126	-	-	6 881	-	-	6 502	27 693	27 693
	VI - RESULTAT FINANCIER	25 889	29 465	31 779	3 053	7 054	4 972	3 254	23 716	253	3 364	7 197	2 102	94 688	94 688
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	25 889	29 465	31 779	3 053	7 054	4 972	3 254	23 716	253	3 364	7 197	2 102	94 688	94 688
95 & 68	Impôts exigibles sur résultat ordinaires	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
92 & 68	Impôts différés (passifs) sur résultat ordinaires	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	160 700	170 800	202 500	103 400	113 500	127 700	103 700	34 339	116 844	103 700	113 600	117 500	1 430 600	1 430 600
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	134 811	141 115	170 721	100 347	108 444	122 228	109 444	23 716	113 947	100 534	104 403	115 396	1 335 712	1 335 712
	VII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	25 889	29 685	31 779	3 053	7 054	4 972	3 254	23 716	253	3 364	7 197	2 102	94 688	94 688
77	Éléments extraordinaires (produit) (à préciser)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
67	Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
12	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	25 889	29 685	31 779	3 053	7 054	4 972	3 254	23 716	253	3 364	7 197	2 102	94 688	94 688
	Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	25 889	29 685	31 779	3 053	7 054	4 972	3 254	23 716	253	3 364	7 197	2 102	94 688	94 688
	Dont : part des minoritaires (1)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Parti du groupe (1)	25 889	29 685	31 779	3 053	7 054	4 972	3 254	23 716	253	3 364	7 197	2 102	94 688	94 688

Canevas de Budget d'exploitation exercice 2018

Groupa GEFEX S.p.a
 GROUPE : GETEX
 ENTREPRISE : TEXALG SPA
 UNITE : UNITE : THIB BISKRA

64% 64% 65% 64% 65% 65% 67% #DIV/0! 68% 68% 68% 68% 65%

TABLEAU DE COMPTE DE RESULTATS 2018

Comptes	Désignation	U=10 ⁷ DA												TOTAL 2018	verification et contrôle		
		Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Jun	Juillet	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.				
70	Chiffre d'Affaires	145 146	137 239	138 779	138 588	123 801	123 007	92 109	31 994	85 904	84 793	80 642	80 151	1 262 154	1 262 154	65%	
72	Variation stocks produits fins et en-cours	322	- 2 371	- 1 436	- 1 245	- 5 953	- 5 159	- 14 541	- 31 994	- 8 538	- 7 225	- 7 324	- 6 185	- 91 448	- 91 448	65%	
73	Provision arrabattage														1 170 766	1 170 766	65%
75	Autres produits opérationnels	1 018	944	961	961	825	825	543	543	543	543	513	518	8 195	8 195	68%	
65	Autres charges opérationnels	12 511	12 511	12 511	12 511	12 511	12 511	12 511	12 511	12 511	12 511	12 511	12 511	150 130	150 130	68%	
66	Dotations aux amortissements et aux provisions							4 206	- 29 345	- 5 912	- 5 912	- 7 150	- 8 299	35 585	35 585	68%	
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	21 795	18 160	16 618	16 618	10 600	10 368	-	-	-	-	-	-	-	-	68%	
76	Produits financiers															68%	
66	Charges financières															68%	
	VI - RESULTAT FINANCIER	21 795	18 160	16 618	16 618	10 600	10 368	- 4 206	- 29 345	- 5 912	- 5 912	- 7 150	- 8 299	35 585	35 585	68%	
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS (V+VI)															68%	
95 & 69	Impôts exigibles sur résultat ordinaires															68%	
92 & 68	Impôts différés (variations) sur résultat ordinaires	145 468	134 868	137 343	137 343	117 848	117 848	77 568	77 568	77 568	77 568	73 318	73 946	1 170 706	1 170 706	65%	
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	123 673	116 708	120 725	118 862	107 248	107 480	81 774	29 345	83 480	83 091	80 488	82 265	1 135 121	1 135 121	65%	
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	21 795	18 160	16 618	16 618	10 600	10 368	- 4 206	- 29 345	- 5 912	- 5 912	- 7 150	- 8 299	35 585	35 585	65%	
	VII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES															65%	
77	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)															65%	
67	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)															65%	
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE															65%	
12	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	21 795	18 160	16 618	16 618	10 600	10 368	- 4 206	- 29 345	- 5 912	- 5 912	- 7 150	- 8 299	35 585	35 585	65%	
	Port dont les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)															65%	
	XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	21 795	18 160	16 618	16 618	10 600	10 368	- 4 206	- 29 345	- 5 912	- 5 912	- 7 150	- 8 299	35 585	35 585	65%	
	Dont : port des minoritaires (1)															65%	
	Part du groupe (1)															65%	

EPE TEXALG COMPLEXE INDUSTRIEL: TIFIB -BISKRA

PROGRAMME DE PRODUCTION TISSAGE ANNEE 2021

Equipement de tissage
Nbre de jour/an : 223
Nbre d'équipe : 2

Article	Caractéristiques												Consommation (kg)					
	Laize cm	Poids Gr/MI	Composition Matière			Numéro			Densité F/Cm	Nbre de Machine	Vitesse C/min	Ctu %	Capacité Installées		Capacité Pratique			
			CH	TR		CH	TR						Duit. 10 ³	Mét	Duit. 10 ³	Mét	CH	TR
Anciens équipements																		
215gr BP	150	325	55/45 P/L		2/40	2/40	2/40	21,60	20	30 M A T	250	85			232 270	116 135	20 850	19 670
280gr BP	150	420	55/45 P/L		2/40	2/40	32	21	21	30 M A T	250	85			471 962	224 744	61 810	39 900
Satin 270	150	405	67/33 C/P		2/60	1/20	44	23	23	50 M A T	250	80			833 246	362 281	90 130	72 890
210 VF	150	315	55/45 P/L		2/60	1/30	31,60	27	27	08 M A T	250	85			59 400	22 000	3 848	3 466
CIVIL 180 P/L	150	270	65/35 P/L		2/70	2/70	23	21	21	16 M A T	250	85			315 000	150 000	24 750	19 800
CIVIL 180 P/V	150	270	65/35 P/V		2/70	2/70	23	21	21	16 M A T	250	90			205 762	97 982	16 167	12 933
S/TOTAL (1)										140					973 142	217 555	168 659	
Nouveaux Equipements																		
215gr BP	150	325	55/45 P/L		2/40	2/40	21,6	20	20	20 Méters à tiss	400	85			290 000	140 000	25 570	24 130
280gr BP	150	420	55/45 P/L		2/40	2/40	32	21	21		400	85			714 000	340 000	95 687	61 313
Satin 270	150	405	67/33 C/P		2/60	1/20	44	23	23		400	80			230 000	100 000	24 967	20 123
S/TOTAL (2)															580 000	146 224	105 566	
S/TOTAL (1)+(2)															1 553 142	363 779	274 225	

الملاحق رقم: 19

EPE TEXALG COMPLEXE INDUSTRIEL: TIFIB -BISKRA

PROGRAMME DE PRODUCTION TISSAGE ANNEE 2020

Equipement de tissage
Nbre de jour/an : 225
Nbre d'équipe : 2

Article	Caractéristiques												Capacité Pratique		Consommation (kg)			
	Laize cm	Poids Gr/Ml	Composition Matière		Numéro		Densité F/Cm		Nbre de Machine	Vitesse C/mn	Ctu %	Capacité Installées		Duit. 10 ³	Mét	CH	TR	
			CH	TR	CH	TR	CH	TR				Mét	TR					
Anciens équipements																		
215gr BP	150	325	55/45 P/L		2/40	2/40	21,6	20	30 M A T	250	85			400 000	200 000	36 014	33 986	
280gr BP	150	420	55/45 P/L		2/40	2/40	32	21	30 M A T	250	85			630 000	300 000	84 108	53 892	
Satin 270	150	405	67/33 C/P		2/60	1/20	44	23	80 M A T	250	80			1 035 000	450 000	112 125	90 375	
S/TOTAL (1)									140					950 000	232 247	178 253		
Nouveaux Equipements																		
215gr BP	150	325	55/45 P/L		2/40	2/40	21,6	20	20 Mètres à tiss	400	85			280 000	140 000	25 570	24 130	
280gr BP	150	420	55/45 P/L		2/40	2/40	32	21			85			714 000	340 000	95 687	61 313	
Satin 270	150	405	67/33 C/P		2/60	1/20	44	23			80			230 000	100 000	24 967	20 123	
S/TOTAL (2)														580 000	146 224	105 566		
S/TOTAL (1)+(2)														1 530 000	378 471	283 819		

EPE TEXALG COMPLEXE INDUSTRIEL: TIFIB -BISKRA

PROGRAMME DE PRODUCTION TISSAGE ANNEE 2019

Equipement de tissage
Nbre de jour/an : 230
Nbre d'équipe : 2

Article	Caractéristiques												Capacité Installée		Capacité Pratique		Consommation (kg)	
	Laize cm	Poids Gr/Mil	Composition Matière		Numéro		Densité P/Cm		Nbre de Machine	Vitesse C/min	Ctu %	Duit. 10 ³		Duit. 10 ³		CH	TR	
			CH	TR	CH	TR	CH	TR				CH	TR					
Anciens Equipements																		
215gr BP	150	325	55/45 P/L	55/45 P/L	2/40	2/40	2/40	21,6	20		80		300 000	150 000	26 925	25 404		
215gr BM	150	325	55/45 P/L	55/45 P/L	2/40	2/40	2/40	21,6	20	30 M A T	80		50 000	25 000	4 488	4 234		
215gr BC	150	325	55/45 P/L	55/45 P/L	2/40	2/40	2/40	21,6	20		80		8 000	4 000	718	677		
280gr BP	150	420	55/45 P/L	55/45 P/L	2/40	2/40	2/40	32	21	30 M A T	80		315 000	150 000	41 272	26 532		
280gr BC	150	420	55/45 P/L	55/45 P/L	2/40	2/40	2/40	32	21		80		4 200	2 000	551	367		
P/L 200gr	150	300	55/45 P/L	55/45 P/L	2/40	2/40	2/40	21,6	19		80		123 500	65 000	11 668	11 008		
GT 240 BM	150	360	55/45 P/L	55/45 P/L	2/40	2/40	2/40	21,74	22	20 M A T	80		33 972	15 442	3 060	2 702		
Satin 270 T B.N	150	405	67/33 C/P	67/33 C/P	2/60	1/20	44	44	23	60 M A T	80		1 229 741	534 670	133 354	107 486		
POPLINE (Chemiserie)30	150	195	65/35 P/C	65/35 P/C	2/100	2/100	37	37	23		80		115 000	50 000	6 569	4 000		
CIVIL PV200	150	300	65/35 P/V	65/35 P/V	2/45	2/45	21,6	20		30 M A T	80		130 000	65 000	11 668	11 008		
S/TOTAL (1)										170				1 061 112	240 273	193 418		
Nouveaux Equipements																		
215gr BP	150	325	55/45 P/L	55/45 P/L	2/40	2/40	21,6	20			80		360 000	180 000	32 310	30 485		
280gr BP	150	420	55/45 P/L	55/45 P/L	2/40	2/40	32	21			80		378 000	180 000	49 588	31 878		
P/L 200gr	150	300	55/45 P/L	55/45 P/L	2/40	2/40	21,6	19		20 Mètres à tisser	80	400	66 500	35 000	6 283	5 928		
Satin 270 T B.N	150	405	67/33 C/P	67/33 C/P	2/60	1/20	44	23			80		230 000	100 000	24 877	20 118		
POPLINE (Chemiserie)30	150	195	65/35 P/C	65/35 P/C	2/100	2/100	37	23			80		115 000	50 000	6 569	4 000		
CIVIL PV200	150	300	65/35 P/V	65/35 P/V	2/45	2/45	21,6	20			80		70 000	35 000	6 283	5 928		
S/TOTAL (2)														580 000	125 910	98 337		
S/TOTAL (1)+(2)														1 641 112	366 183	291 755		

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
بَدَأَ خَلْقَ الْإِنسَانِ مِنْ
تَلْحُمٍ فَارِثِ الْيَسْمِينِ
فَلْيَعْبُدْهُ وَشَكَرْ لَهُ
يَوْمَ الْقِيَامِ إِنَّهُ
كَانَ الْعَاذِرُ الْكَافِرِينَ