

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

التحكم في التكاليف ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

- دراسة حالة مديرية الصيانة بالأغواط MNL -

الأستاذ المشرف: بن ثابت علال

من إعداد الطالبتين:

- بن عزوزي أميرة

- تونسي وداد نوال

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ	- أ.د. بودريالة سارة
مقررا	أستاذ	- أ.د. بن ثابت علال
ممتحنا	أستاذ محاضر ب	- د. بوهالي فاطمة

السنة الجامعية 2022/2021



شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا
الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل
نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من
بعيد على اجتياز هذا العمل وفي تذليل ما واجهنا من صعوبات، ونخص
بالذكر الأستاذ المشرف "بن ثابت علال" الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته
ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث
ولا يفوتنا أن نشكر كل موظفي "مديرية الصيانة بالأغواط

MNL."

والى كل الأساتذة والدكاترة الكرام



Graduation

إهداء

إلى من بها أكبر وعليها أعتمد إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب
ومعنى الحنان إلى بسمه الحياة وسر الوجود إلى من دعائها سر نجاحي
وحنانها بلسم جراحي أمي الغالية
إلى من جرع الكأس فارغا ليسقني قطرة حب إلى من كلت أنامله ليقدّم
لنا لحظة سعادة إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم
إلى القلب الكبير أبي حفظه الله.

إلى اخوتي وأخواتي سندي في الدنيا ولا أحصى له
وإلى كل أقاربي..... عمي بلقاسم رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه، وإلى
كل الأصدقاء والأحباب

واخص بالذكر صديقتي ورفيقة دربي تونسي وداد

وكل رفقاء الدراسة

وفي الأخيرة أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعا يستفيد منه

جميع

اهديهم جميعا عملي المتواضع

أميرة



Graduation

إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

اهدي ثمرة عملي هذا الى

روح أخي الغالي "زيان" الطاهرة رحمه الله واسكنه فسيح جنانه

الى من ساندتني بدعائها وصلاتها وسهرت الليالي لإنارة دربي

وتشاركني افراحي واحزاني

الى نبع العطف والحنان , الى اروع امرأة في الوجود "امي الغالية"

الى من علمني ان الدنيا كفاح , الى الذي لم ييخل عني بشيء , الى

من سعى من اجل راحتي ونجاحي , الى أعظم رجل في الكون "ابي

الغالي "

الى من ظفرت بهم في الدنيا أجمل اخوة:

أحمد , ابو بكر , الى اخوتي العزيزات , فتيحة , سعيدة , نخلة

الى من شاركتني هذا العمل زميلتي ورفيقتي " بن عزوزي أميرة "

الى جميع أصدقائي وخاصة تونسي طاهر , بن مسعود سارة , بريشي

أمال , طيفوري شهرزاد.....

الى كل من كان خير عون في هذا العمل ولو بكلمة طيبة.

وداد نوال



ملخص الدراسة

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على التكاليف كوسيلة لتحسين الاداء المالي , وذلك عن طريق القوائم والتقارير المالية التي ترتبط جودتها بالخصائص النوعية للتكاليف ومؤشرات الاداء المالي والتي لها دور كبير في اتخاذ القرارات المالية.

وقد تم من خلال هذه الدراسة اجراء دراسة تطبيقية على مديرية الصيانة سونطراك بولاية الاغواط , من أجل محاولة اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي , توصلنا الى ان التكاليف احدى الادوات الاساسية لمراقبة التسيير اذ تقوم بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الادارة ويساعدها على تقييم ادائها المالي.

الكلمات المفتاحية:

تكاليف , أداء مالي , تقييم الاداء المالي , محاسبة التكاليف , نسب المردودية. مؤسسة سونطراك.

Abstract:

This study aimed to shed light on costs as a means to improve financial performance through financial statements and reports whose quality is related to qualitative characteristics of cost and financial performance indicators, which have a considerable role in making financial decisions.

Through this study, an applied study was conducted on the sonatrach maintenance directorate in laghouat, in order to try to drop the theoretical side on the practical side. we concluded that costs are one of the basic tools for management control, collecting informations and it is used for the benefit of management ie; to evaluating its financial performance.

key words:

Costs ,Financial performance ,financial performance appraisal, Cost accounting, yield ratios ,

Sonatrach .

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	الإهداء 01
	الإهداء 02
	الشكر والتقدير
	ملخص الدراسة
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الرموز والاختصارات
أ	مقدمة
الفصل الأول: دراسة نظرية حول الأداء المالي والتكاليف في المؤسسة الاقتصادية	
1	تمهيد الفصل
2	المبحث الأول: أساسيات حول الاداء المالي
2	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي
5	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي
9	المطلب الثالث: مؤشرات ونسب تقييم الأداء المالي
14	المبحث الثاني: أساسيات حول التكاليف
14	المطلب الأول: ماهية التكاليف وتحليل عناصرها
20	المطلب الثاني: طرق حساب التكلفة
27	المطلب الثالث: التحكم في التكاليف كآلية لرفع الأداء المالي
30	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة تطبيقية (لحالة في مديرية الصيانة لسوناطراك بولاية الأغواط (MNL))	
32	تمهيد الفصل
33	المبحث الأول: تقديم " مديرية الصيانة لسوناطراك بالأغواط (MNL)
33	المطلب الأول: تعريف " مديرية الصيانة لسوناطراك بالأغواط (MNL) ونشأتها

34	المطلب الثاني: مهام مديرية الصيانة لولاية الاغواط (MNL)
35	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة لولاية الاغواط (MNL)
41	المبحث الثاني: دراسة تطبيقية على التكاليف والاداء المالي على مستوى مديرية الصيانة لولاية الاغواط (MNL)
41	المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
42	المطلب الثاني: دراسة التكاليف في مؤسسة سونطراك (MNL)
46	المطلب الثالث: دراسة تطور الأداء المالي في مؤسسة MNL
49	المطلب الرابع: العلاقة بين التكاليف والأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
55	خلاصة الفصل
56	الخاتمة
60	قائمة المراجع
66	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
9	نسب السيولة	(01-01)
42	مجموع أعباء الأنشطة العادية	(01-02)
44	مجموع أعباء الأنشطة العادية	(02-02)
46	تطور النشاط	(03-02)
47	تطور المردودية التجارية	(04-02)
48	تطور المردودية الاقتصادية	(05-02)
49	العلاقة بين تطور الأعباء وتطور المردودية الاقتصادية	(06-02)
53	العلاقة بين تطور الأعباء وتطور المردودية التجارية	(07-02)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة	(01-01)
19	التكاليف الثابتة	(02-01)
19	التكاليف المتغيرة الاجمالية	(03-01)
35	الهيكل التنظيمي ل(MNL)	(01-02)
36	الهيكل التنظيمي ل(MNL)	(02-02)
44	منحنى تطور الأعباء	(03-02)
47	منحنى تطور المردودية التجارية	(04-02)
48	منحنى تطور المردودية الاقتصادية	(05-02)
50	منحنى العلاقة بين تطور الأعباء و تطور المردودية الاقتصادية	(06-02)
51	منحنى العلاقة بين تطور الأعباء و تطور المردودية التجارية	(07-02)

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	جدول حسابات النتائج لمديرية الصيانة لسوناطراك (MNL) 2018-2017
02	جدول حسابات النتائج لمديرية الصيانة لسوناطراك (MNL) 2020-2019
03	الميزانية المحاسبية لمديرية الصيانة لسوناطراك (MNL) 2018-2017
04	الميزانية المحاسبية لمديرية الصيانة لسوناطراك (MNL) 2020-2019

قائمة الرموز والاختصارات

الدلالة باللغة العربية	الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية
مديرية الصيانة بالأغواط	MNL	Maintenance Laghouat
مؤسسة النقل بالأنابيب	TRC	Transport par canalisation

مقدمة

تمهيد:

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الأساس الذي يدور حوله أي اقتصاد، فهي تؤثر و تتأثر به حيث تسعى إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية مثل تحقيق الربح، التوازن، التطور والبقاء، فاستمرار أي مؤسسة مرهون بكفاءة أدائها وتوازنها المالي لذلك على المؤسسة سواء كانت تعاني من مشاكل أم لا أن تتحكم في قواعد التسيير وتحسين وضعيتها المالية خاصة في ظل التحولات النوعية والحركية الدائمة التي تشهدها بيئة المؤسسة الاقتصادية التي أصبحت تتميز بالتسارع والتعقيد وذلك من خلال تحقيق الأهداف المسطرة بأقل التكاليف الممكنة، لكن يجب أن يكون في ذهن المسير قناعة بأن ليس كل تخفيض للتكاليف إيجابي وليس كل رفع سلمي للمؤسسة، فعلى الصعيد العالمي أصبحت المؤسسات العالمية الكبيرة تتحكم في تكاليفها بصورة جيدة مما مكنها للوصول إلى مستوى الأداء الجيد والفعال.

ويعتبر الاداء المالي من المقومات الرئيسية للمؤسسة حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة الموثوق بها لمقارنة الاداء الفعلي لأنشطة المؤسسة من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الاهداف المحددة سابقا , كما انه يهتم باستخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز المشروع , كما ان له اهداف من بينها التعبير عن اداء المؤسسة والذي يعتبر الداعم الاساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة.

تعتبر عملية تخفيض التكاليف في بيئة الأعمال التنافسية في كثير من الأحيان من أهم الأساليب التي تختارها المؤسسة الاقتصادية لزيادة ربحيتها، وذلك لكونها طريقة سلمية وبسيطة تعتمد على جدية المؤسسة وعملها الدائم والمستمر دون أن تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق، على عكس العناصر الأخرى التي يمكن أن ترفع من ربحية المؤسسة كزيادة أسعار المنتجات وتحسين جودة والتي غالبا ما تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق والطاقة الإنتاجية وبالتالي يتعذر على المؤسسة رفع أسعارها أو زيادة حجم مبيعاتها، لذلك نجد أن المنفذ الوحيد الذي يمكنها من زيادة أرباحها هو التحكم في التكاليف والعمل على تخفيضها باستمرار إلى أدنى حد ممكن.

أولا: طرح الاشكالية

ومما سبق ذكره يمكننا صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

- كيف يمكن التحكم في مؤشرات التكاليف من اجل تحسين الاداء المالي في مؤسسة سونطراك؟ ولإحاطة الكاملة بالموضوع لابد من طرح الاسئلة الفرعية التالية:

☞ ما المقصود بالأداء المالي؟ وفيما تتجلى أهم مؤشراتته؟

☞ ما المقصود بالتكاليف وفيما تتجلى اهم مقوماته؟

☞ هل يمكن التحكم في التكاليف لضمان سيرورة المؤسسة (MNL)؟

ثانيا: الفرضيات

من خلال الإشكاليات السابقة يمكن طرح الفرضيات على النحو التالي:

✓ محاسبة التكاليف تعتبر أداة هامة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية كونها تساعد على حساب مختلف التكاليف؛

✓ الأداء المالي أحد المقومات الرئيسية لتدارك الثغرات الموجودة في المؤسسة؛

✓ تساهم التكاليف على إبراز وتحديد واقع الأداء المالي على مستوى مؤسسة؛

✓ يمكن التحكم في التكاليف لضمان سيرورة المؤسسة؛

ثالثا: أسباب اختيار الموضوع:

من بين الأسباب التي أدت إلى اختيارنا هذا الموضوع هي:

✓ أهمية وطبيعة الموضوع ذو صلة بتخصصنا في الدراسة (محاسبة وجباية معمقة)؛

✓ محاولة لفت انتباه مسيري المؤسسات إلى تأثير التكاليف على الأداء المالي للمؤسسة؛

✓ إثراء المكتبة الجامعية بدراسات إضافية في مجال محاسبة التكاليف؛

✓ الرغبة الشخصية في إعداد البحث والتخصص أكثر في هذا المجال؛

✓ حداثة الموضوع على مستوى الدراسات العلمية.

رابعا: أهمية الدراسة

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

أولاً: محاسبة التكاليف وهي تعد ذات أهمية كبيرة في توفير البيانات التي تساعد المؤسسة على اتخاذ

القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة ذات الشفافية العالية .

ثانياً: الأداء المالي وهو يعتبر من بين المواضيع التي تلقى اهتمامات وأبحاث كثيرة من طرف المسيرين

خاصة في ظل التحولات الاقتصادية الجديدة حيث أصبح اهتمام المسيرين منصب على كيفية إيجاد طرق

وأساليب حديثة لتقييمه.

خامسا: اهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى ما يلي:

- من الناحية النظرية:

- تحديد ماهية الاداء المالي؛
- تحديد أهمية التحكم في التكاليف؛
- بيان أهمية تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة والفعالية؛
- تحديد مدى تأثير التكاليف في الاداء المالي.

- من الناحية التطبيقية:

- إلقاء الضوء على أهم المؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛
- التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق التكاليف وقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

سادسا: حدود الدراسة

بناء على موضوع بحثنا تم تحديد الإطار الزمني والمكاني على النحو التالي:

الإطار الزمني:

إن مضمون الدراسة وحدود إشكالياتها ونتائجها مرتبط بالزمن الذي تمت عليه الدراسة، أي الميزانية وجدول النتائج ل 4 سنوات التي بنيت عليها الدراسة.

الإطار المكاني: تمركزت دراستنا في مؤسسة سوناطراك لمديرية الصيانة(MNL).

سابعا: المنهج المتبع

من أجل الإجابة على الإشكال المطروح والأسئلة الفرعية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والدراسات والرسائل العلمية وغيرها من المراجع ذات الاهتمام بموضوع البحث بغرض استخراج المفاهيم المتعلقة بعناصر موضوع البحث، كما تم استخدام منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من هذه الدراسة وذلك من خلال إجراء مقابلة في تربص تطبيقي لدى مديرية الصيانة لسوناطراك بالأغواط (MNL).

ثامنا: الدراسات السابقة

■ دراسة هادفي خالد والتي عنونت " بدور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة"، حيث كانت هذه الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، بجامعة محمد خيضر بسكرة سنة 2013، تناول فيها الباحث الدور الأساسي لنظام المحاسبة التحليلية في مراقبة تسيير بالمؤسسة الاقتصادية، وترشيد سياسات التسعير في حالة ارتفاع التكاليف وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة التحليلية أداة إستراتيجية هامة للمؤسسة الاقتصادية.

تاسعا: هيكل البحث

المقدمة العامة وذلك تماشيا مع أسس البحث العلمي الأكاديمي محاولة في إعطاء صورة عن الموضوع بصفة عامة وتبيان خلفياته العلمية.

وقصد معالجة الموضوع، قمنا بتقسيم هذا البحث الى فصلين.

تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للأداء المالي والتكاليف وقمنا بتقسيمه الى مبحثين كما يلي: تضمن مبحث أول كل ما يتعلق بالأداء المالي، وذلك من خلال أساسيات حول الاداء المالي وتقييم الاداء ومؤشرات ونسب تقييمه. وفي المبحث الثاني تناولنا اساسيات حول التكاليف وطرق حساب التكلفة , وكذا التحكم في التكاليف.

اما الفصل الثاني فتضمن دراسة تطبيقية للتكاليف والاداء المالي في شركة سوناطراك مديرية الصيانة لولاية الاغواط، حيث أدرجنا في اول مبحث تقديم مؤسسة محل التربص , وفي المبحث الثاني تناولنا دراسة تطبيقية على التكاليف والاداء المالي ودراسة تطور التكاليف.

الفصل الاول:

دراسة نظرية حول الأداء المالي

والتكاليف في المؤسسة

تمهيد :

إن الأداء المالي يعتبر مؤشرا أساسيا لمعرفة مدى استمرارية المؤسسة في تحقيق أهدافها، ولكي تقوم الإدارة بمعرفة نقاط القوة والضعف فيها وكذا التحكم في التكاليف لابد من تقييم أدائها المالي وذلك من خلال الاستعانة بمؤشرات كمية يسهل حسابها، وهي في مجملها مؤشرات مالية أو نقدية تساعد في التعرف على المركز المالي للمؤسسة ثم محاولة تقديم نتائج واقتراحات لتحسين وضعيتها، ليس هذا فقط بل يجب التركيز كذلك على تخفيض التكاليف ومحاولة التحكم فيها من اجل رفع الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وزيادة ربحيتها.

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال أهم العناصر التي تبرز دور التحكم في التكاليف لتحسين الأداء المالي.

حيث تم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: تناولنا فيه كل ما يتعلق بالأداء المالي؛

وفي **المبحث الثاني:** تناولنا فيه كل ما يتعلق بالتكاليف.

المبحث الأول: أساسيات حول الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي أحد المقومات الرئيسية لتدارك الثغرات التي قد تحدث للمؤسسة وإظهار المخاطر المالية التي من المحتمل أن تتعرض لها وبالتالي هو أداة إنذار للإدارة المؤسسة لمعالجة وتصحيح الانحرافات, لذا تلجأ المؤسسة لتقييمه.

بناء على مما سبق سوف يتم في هذا المبحث التعرف على الأداء المالي ,أهميته وكذا التعرف لخطوات انجازه والصعوبات التي تعيق تنفيذه.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

أولاً: مفهوم الأداء

يقصد بمفهوم الأداء المخرجات والأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها ولذا فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل المرغوب في إيجاد حلا لواقعها فعليا والتي ترتبط بين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها داخليا.¹

الأداء هو مخرجات ذات قيمة التي ينتجها النظام في شكل سلع وخدمات ,ويمكن تحديد مفهوم الاداء بانه عبارة عن محصلة تفاعل القدرة مع الرغبة مع البيئة.²

$$\text{الأداء} = (\text{القدرة}) \times (\text{الرغبة}) \times (\text{البيئة})$$

أم بعض الدراسات فقد أضفت على مفهوم الأداء البعد الاستراتيجي حيث يتجسد الأداء في قدرة المؤسسة على تنفيذ استراتيجيتها وتمكنها من مواجهة القوة التنافسية.³

ثانياً: تعريف الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف, ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث انه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة, ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافها.

¹ الذرة عبد الباري إبراهيم "تكنولوجيا أداء بشري في منظمات (منظمة العربية للتنمية الإدارية)", القاهرة, مصر, 2003, ص15

² مدحت ابو النصر, الأداء الإداري المتميز, المجموعة العربية للنشر, القاهرة, 2008, ص74.

³ عبد الباري إبراهيم ذرة, مرجع سبق ذكره. ص16.

وهو أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها.

أداة لتدراك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت الشركة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنذر إدارتها للعمل على معالجة الخلل.¹

ومما سبق فان الأداء المالي واحد من المؤشرات المستخدمة في قياس مدى انجاز الأهداف , واتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه الشركات الناجحة , وتحقيق هدف البقاء والاستمرارية.

ثالثا: أهمية الأداء المالي

تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في انه يهدف إلى تقييم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة وللاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين.²

وتتبع أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال الشركات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها الصحيحة وترشيد الاستخدامات العامة للشركات واستثمارها وفقا للأهداف العامة للشركات ومساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء.³

رابعا: العوامل المؤثرة في الأداء المالي

تصنف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية تتعلق بالمحيط الاقتصادي الخارجي.⁴

01-العوامل الداخلية:

تتلخص أهم العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء المالي في:

¹ محمد محمود أحمد الخطيب , أثر الاداء المالي على عوائد أسهم الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان , رسالة ماجستير, كلية إدارة المال والأعمال , عمان , 2007, ص45

² دونالد ووترز, 101 "طريقة لتطوير أداء الشركات " الطبعة الأولى , دار الفاروق للنشر والتوزيع, مصر, 2002, ص17

³ محمد محمود خطيب , مرجع سبق ذكره , ص48

⁴ السعيد بريش , نعيمة بجاوي , أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها , الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات , الطبعة الثانية , ورقة , 22-23 نوفمبر 2011, ص298

الهيكل التنظيمي: يؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المالي من خلال تقسيم المهام والمسؤوليات المتعلقة بالوظيفة المالية ومن ثم تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد اللازمة لها، فضلا عن تأثير طبيعة الهيكل التنظيمي على اتخاذ القرارات المالية ومدى ملاءمتها للأهداف المالية المسطرة، ومدى تصحيحها لطبيعة الانحرافات الموجودة.

المناخ التنظيمي: ويقصد به مدى وضوح التنظيم في المؤسسة، وإدراك العاملين لعلاقة أهداف المؤسسة وعملياتها وأنشطتها بالأداء المالي حيث إذا كان المناخ التنظيمي مستقر فإنه منطقيا يضمن سلامة الأداء المالي بصورة ملحوظة وإيجابية كذلك جودة المعلومات المالية وسهولة سريتها بين مختلف الفروع والمصالح وهذا ما يضفي الصورة الجيدة للنشاط المالي وبالتالي الأداء المالي.

التكنولوجيا: يقصد بها تلك الأساليب والمهارات الحديثة التي تخدم الأهداف المرجوة، كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، وتكنولوجيا التحسين المستمر الخ، لذا وجب على المؤسسة الاقتصادية أن تولي اهتمامها الكبير بتكنولوجيا المستخدمة والتي يجب أن تتسجم مع الأهداف الرئيسية لها، وذلك عن طريق التكيف والاستيعاب لمستجداتها بهدف الملائمة بين التقنية والأداء المالي، مما يضعها أمام حتمية تطوير هذا الأخير بما يلاءم التكنولوجيا المستخدمة.

حجم المؤسسة: قد يؤثر حجم المؤسسة وتصنيفها على الأداء المالي بشكل سلبي، فكل حجم المؤسسة يشكل عائقا للأداء المالي، لأن في هذه الحالة تصبح الإدارة أكثر تعقيدا وتشابكا، وقد يؤثر ايجابيا من ناحية ان كبر حجم المؤسسة يتطلب عدد كبير من المحليين الماليين مما يساهم في رفع جودة الأداء المالي لها وهذه الحالة هي الأكثر واقعية.

02-العوامل الخارجية:

يؤثر في الأداء المالي مجموعة من العوامل الخارجية التي تخرج عن نطاق تحكمه كالأوضاع الاقتصادية العامة والسياسات الاقتصادية الخ، وعموما تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي في:¹

السوق: يوجد العديد من الأشكال التي يمكن أن تأخذها أسواق السلع الاقتصادية، حيث يعتمد ذلك على هيكل السوق والسلوك الذي تقوم المؤسسة بإتباعه من أجل تحقيق هدفها الأساسي وهو تعظيم الأرباح، ويؤثر السوق في الأداء المالي من الناحية القانونية العرض والطلب فان تميز السوق بالانتعاش وكثرة الطلب فان ذلك سيؤثر بإيجابية على الأداء المالي، اما في الحالة العكسية فسنلاحظ تراجع في الأداء المالي.

المنافسة: تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فنراها قد تعتبر المحفز لتعزيزه عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي عن

¹ ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة -مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، 2009، ص131.

طريق أداءها المالي لتواكب هذه التداعيات ,أما من جهة أخرى فان لم تكن المؤسسة أهلا لهذه التداعيات ولا تستطيع مواجهة المنافسة فان وضعها المالي يتدهور وبالتالي الأداء المالي يسوء.

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

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي.

يعتبر تقييم الأداء المالي جزء من العمل الإداري المتواصل والذي يشمل مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتأكد من الموارد المتاحة التي تستخدم بكفاءة وفعالية وفيما يلي أهم ما قدم لتقييم الأداء المالي.

أولاً: تعريف تقييم الأداء المالي

الأداء المالي هو إحدى الحلقات المهمة في العملية الإدارية الشاملة يعتمد على استخدام مجموعة من المقاييس والمؤشرات لفحص مدى تحقيق المنظمة لأهدافها الموضوعية وتحديد الانحرافات الايجابية والسلبية ومعرفة أسبابها , واقتراح المعالجة المناسبة له.¹

ويعرف التقييم على انه النشاط الذي يهدف لقياس أو الحكم على القيمة المساهمة النسبية للعامل في المؤسسة ويعني تقييم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية , أي أن تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على معايير محددة سابقا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية , وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة.²

واستنادا على مما سبق يمكن تعريف عملية تقييم الأداء المالي على أنها: «عملية قياس, تشخيص وتقييم للوضع المالي للمؤسسة خلال مدة الزمنية معينة لاكتشاف الانحرافات المسببة للنتائج السلبية ,ومحاولة معالجة هذه النتائج بطرق معينة وتجنب الانحرافات مستقبلا ,كل هذا يبين لنا بأن عملية تقييم الأداء المالي هي عملية توجه أداة المؤسسة إلى تحسين المستمر وإلى الأفضل دائما.

ثانياً: أهمية تقييم الأداء المالي

¹ حميد مظلوم كاظم "تقييم أداء المشاريع الصغيرة على وفق مدخل بطاقة الأداء المتوازن «في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية المجلد (22) العدد 89 لسنة 2016.

² بهلول نور الدين " تحليل وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية للدهن (ENAP) وحدة سوق أهراس "في المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية العدد 03 ديسمبر لسنة 2016.

تكمن أهمية الأداء المالي بشكل عام على انه يهدف إلى تقييم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين.

وتتبع أيضا أهمية تقييم الأداء المالي وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال المؤسسة وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة واستثمارها وفقا للأهداف العامة للمؤسسة والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرارية وبقاء المؤسسة.¹

ثالثا: الأطراف المستفيدة من تقييم الأداء المالي

هناك مجموعة من الأطراف تقوم أو تطلب بتقييم الأداء المالي وذلك لاستعماله في أغراض وقرارات مختلفة مبنية على تلك المعلومات ومن بين الأطراف نذكر: ²

-**المستثمرون:** يهتم المساهم أو صاحب المؤسسة الفردية كثيرا بالعائد على رأس المال المستثمر، والقيمة المضافة والمخاطر المتعلقة بالاستثمار في المؤسسة ومن خلال تقييم تلك الجوانب يتخذ قراره بشأن الاحتفاظ أو التخلي على الأسهم التي يمتلكها

إدارة المؤسسة: يعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الوسائل التي يتم بموجبها تحميل نشاط المؤسسة والتوصل لنتائج الأعمال، وهذا التقييم يتم عرضه على أصحاب حقوق الملكية والجمعيات العامة، حيث يظهر هذا التقييم مدى كفاءة الإدارة في انجاز وظيفتها.

الدائنون: وهم الأشخاص المكتتبون في سندات المؤسسة أو المحتمل شراؤه للسندات المصدرة أو الاكتتاب في القرض الجديد أو بصدد إقراض المؤسسة، وقد يكون الدائن بنك أو مؤسسة مالية، وتختلف وجهة نظر الدائنين باختلاف مدة القرض.

من هنا فإن اهتمامهم بتقييم الأداء المالي سيركز على معرفة القيمة الحالية للأصول الثابتة، الربحية، كفايتها في تغطية الفوائد السنوية، أي أن اهتمامهم بالأداء المالي سيركز على رأس المال العامل والمركز النقدي والسيولة في المؤسسة.

الموردون: يمنح الموردون آجال لاستقاء حقوقهم من زبائنهم، ولكن قبل ذلك يتم التأكد من استقرار الأوضاع المالية وسلامة المركز المالي عندهم، ويتم اتخاذ قرار المنح من عدمه أو التخفيض فيه على ضوء ذلك،

¹ تواتي مريم، لوحة القيادة كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE، مداخل للشاركة في المؤتمر الوطني الأول حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع جامعة البليدة 2، يوم 2017/04/25، مخبر البحث حول الإبداع وتغيير المنظمات والمؤسسات، جامعة البليدة ص07.

² سميحة سعادة، تقييم الأداء المالي لمؤسسات الصغيرة والمتوسطة باستخدام جدول تدفقات الخزينة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في عموم التسيير، تخصص مالية، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012-2013 ص7-8.

ويستفيد الموردون من البيانات التي ينشرها الزبائن في التحقق ما إذا كانت الآجال التي يمنحها لزيائنه مماثلة لتلك التي يمنحها المنافسون الآخرون.

-**الزبائن:** يتطلع الزبائن للحصول على أفضل الشروط لأداء التزاماتهم اتجاه الموردين، ومن خلال المعلومات التي ينشرها المورد يمكن للعميل معرفة ما إذا كانت الآجال التي يحصل عليها مماثلة أو أفضل مما يحصل عليها الآخرون ، ويتم معرفة ذلك من خلال متوسط آجال الموردين باستخدام القوائم المالية.

الهيئات الحكومية: تقوم الهيئات الحكومية المتمثلة في إدارة الضرائب والمصالح الأخرى في مراقبة النشاط الاقتصادي وتحصيل الضرائب المفروضة من المؤسسات الاقتصادية، لذلك يمكن القول أن اهتمام الهيئات الحكومية بتقييم الأداء المالي ذو دواعي رقابية وضريبية بالإضافة إلى الأهداف أخرى مثل مراقبة الأسعار، إحصاء النشاطات.....

جهات أخرى: هناك جهات أخرى مهتمة بتقييم الأداء المالي للمؤسسة مثل الأفراد والجهات المتعاملة في سوق الأوراق المالية حيث تقوم بدراسة وتحليل التغيرات السريعة في الأسعار من أجل متابعة توظيفاتها في الأسواق المالية.

رابعاً: معايير تقييم الأداء المالي

تتم عملية تقييم الأداء المالي من خلال التحميل والمقارنة وفقاً لمجموعة من المعايير تمثل مؤشرات معيارية تقارن مع النسب الفعلية لإيجاد مقدار الانحرافات عنها وأنواع هذه المعايير هي:¹

المعايير المطلقة: هي قيم ومعادلات ثابتة يتم انتقائها من تجارب ودراسات ميدانية، ويكون متعارف عليها بين مختلف الشركات والعديد من الكتاب والباحثين يقومون باستخدامها في دراسة حالة معينة.

المعايير التاريخية: تعتمد على حساب النسب من الكشوفات المالية لسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية من خلال المقارنات بين النسب المالية لنفس المؤسسة.

-**المعايير الصناعية:** تشير إلى معدل أداء مجموعة من المؤسسات في قطاع واحد، أي مقارنة النسب المالية المساوية لها في الحجم وفي طبيعة تقديم الخدمة، ويستفاد منها بدرجة كبيرة في عملية التحليل المالي لأنها مستمدة من القطاع ذاته الذي تنتمي له نفس المؤسسة

¹ عبد الستار صياح، سعود العامري، الإدارة المالية أثر نظرية وحالات عملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان الأردن، 2007، ص53.

-المعايير الإدارية: معايير مصممة من قبل إدارات الشركات تشتق من بيانات التي توضع في الخطة، لتستخدم للمقارنة بين ما كان مخطط لو وما تم تحقيقه فعليا.

خامسا: خطوات تقييم الأداء المالي

إن تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية يعد وسيلة ضرورية لتحسينه، من خلال مختلف المعلومات التي يقوم بتوفيرها حول تحميل الأداء والانحرافات المنبثقة منه وكيفية تصحيحها وتجنبها مستقبلا، حيث تمر عملية تقييم الأداء المالي بالمراحل التالية:¹

الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية قائمة الدخل ، ومن خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة.

احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط والتوزيعات وتتم بإعادة واختيار الإدارات المالية التي ستستخدم من عملية تقييم الأداء.

دراسة وتقييم النسب: بعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات ونقاط الضعف عن الأداء المالي الفعلي عن طريق مقارنته بأداء المتوقع أو مقارنته بأداء الشركات التي تعمل في نفس القطاع.

وضع توصيات الملائمة معتمدين على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب ، بعد معرفة أسباب هذه العراقيل وأثرها على الشركات للتعامل معها ومعالجتها.

سادسا: الصعوبات التي تواجه عملية تقييم الأداء المالي

بالرغم من أن التحليل المالي باستخدام النسب المالية يمكن أن يوفر معلومات هامة بشأن العمليات التشغيلية للمؤسسة ووضع المالي للمؤسسة، إلى أن عملية تقييم الأداء المالي تواجه كثيرا من الصعوبات وبالتالي ثمة قيود أو عيوب يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند الاحتكام بهذا الأسلوب في تقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات ومن أهمها:²

-أن النسب المالية تعطي صورة للأداء المالي لمؤسسة عند نقطة زمنية محددة وبالتالي يأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة خلال الفترة المحاسبية لإعداد القوائم المالية، الأمر الذي يؤثر على مصداقية هذه النسب كأداة للتنبؤ وقراءة المستقبل؛

¹ صافية بومصباح "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية" في مجلة أبحاث ودراسات التنمية ، المجلد (08) / العدد (02) ، ديسمبر 2021 ، ص219-233.
² <https://mawdoo3.com>

- صعوبة عمل المقارنة بسبب إتباع المؤسسات المختلفة الأساليب المتعددة في حساب النسب المالية؛
- الصعوبة في تحديد نموذج متكامل واضح على درجة من الدقة والموضوعية لتقييم الأداء المالي؛
- النقص في الإطارات البشرية المدربة لمقياس بقياس الأداء المالي وتقييمه حيث تتطلب هذه العملية درجة عالية من الخبرات والكفاءات والمهارات اللازمة.

المطلب الثالث: مؤشرات ونسب تقييم الأداء المالي

يتم تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات المالية والنسب التي تسمح بالتعرف على مختلف المحاور الأساسية للأداء ويتم ذلك من خلال قياس أداء المؤسسة خلال فترة معينة باستخدام المؤشرات والنسب المالية المناسبة، وذلك بالاعتماد بشكل أساسي على القوائم المالية للمؤسسة بالإضافة إلى المعلومات المحاسبية والمالية الأخرى المتعلقة بالنشاط.

اولا: نسب الأداء المالي

1-نسب السيولة

هي أحد أنواع النسب المالية المستخدمة لتحديد قدرة الشركة على سداد التزاماتها أو ديونها قصيرة الأجل ، تساعد نسبة السيولة الشركة على تحديد مدى قدرتها على استخدام أصولها الحالية للوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل¹.

جدول رقم (01-01) نسب السيولة

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسير النسبة
نسبة السيولة العامة أو نسبة التداول	الأصول الجارية/الخصوم الجارية	ظهر هذه النسبة درجة تغطية الأصول الجارية للخصوم الجارية .كلما زادت هذه النسبة عن الواحد كلما ذل ذلك على قدرة المؤسسة على تسديد ديونها قصيرة الأجل، كما يدل أيضا على أن رأس المال العامل موجب $FR>0$
نسبة السيولة السريعة	الأصول الجارية المخزونات /الخصوم الجارية	تبين هذه النسبة قدرة المؤسسة على مواجهة الخصوم الجارية بالأصول الجارية دون اللجوء إلى المخزون عندما يكون بطيء الدوران.
نسبة السيولة الجاهزة أو نسبة النقدية	الموجودات وما يماثلها /الخصوم الجارية	تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تسديد ديونها قصيرة الأجل بالاعتماد على النقدية وما يماثلها.

المصدر : _h21 :28min .seen at 12-07-2022 .<https://www.meemapps.com> Article <

¹ Article < <https://www.meemapps.com> ,Seen at 12-07-2022, h21 :28minute

2-نسب المردودية:

تعرف المردودية بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح نتيجة استخدام رأس مالها في نشاطها الاستغلالي.

كما تعرف على أنها الربحية المؤسسة التي تمثل في المردودية المتأتية في استخدام عنصر من العناصر المحركة لنشاط المؤسسة وهي معيار مهم لتقييم الأداء الاقتصادي لها، فقياسها يسمح للمديرين بمعرفة كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها¹.

تتمثل نسب مردودية النشاط فيما يلي:

نسبة هامش الاستغلال =نتيجة الاستغلال / رقم الأعمال بدون رسوم

تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على التحكم في عناصر التي لها علاقة بتكاليف المبيعات.

نسبة الهامش الصافي = الربح الصافي /رقم الأعمال بدون رسوم

وتظهر هذه النسبة مدى تحكم المؤسسة في النفقات التي لها علاقة بالنشاط , كما تبين قدرة المؤسسة على التحكم في السوق من خلال فرض أسعار البيع , وهذا على أساس حجم مبيعاتها كما تبين كذلك القدرة على التحكم في نفقات الإنتاج.

نسبة رأس المال العام المتداول = رقم الأعمال الصافي / رأس المال العام

نسبة رأس المال العام الخاص = رقم الأعمال الصافي / رأس المال الخاص

حيث تقيس هذه النسبة مساهمة المؤسسة في الاقتصاد الوطني.

¹ أقاسم عمر، التسيير المالي المعقق، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة السنة الثالثة، علوم تجارية تخصص مالية، السنة أولى ماستر تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2015، ص 29

المردودية الاقتصادية:

تهتم بالنشاطات الرئيسية للمؤسسة وتستبعد النشاطات الثانوية وذات الطابع استثنائي، لتقيس مدى مساهمة الأصول الاقتصادية في تحقيق النتيجة الاستغلال.

وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{الاقتصادية نسبة المردودية الاقتصادية} = \text{نتيجة الاستغلال بعد الضريبة} / \text{الأصول}$$

المردودية المالية:

هي عبارة عن مساهمة كل وحدة نقدية مستثمرة من الأموال الخاصة في تحقيق النتيجة الصافية.

وتحسب وفق العلاقة التالية :

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

المردودية التجارية:

تهتم بتقييم نشاط المؤسسة وذلك بمقارنة رقم الأعمال والنتيجة المحققة، إذ يتطلب على المؤسسة الحصول على الربح.

وتحسب وفق العلاقة التالية:

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

ثانيا: مؤشرات التوازن المالي

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

$$1-\text{رأس المال العامل}^1 \text{FRng} :$$

¹ مبارك لسلوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص.31.

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

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

يحسب وفق العلاقة التالية :

رأس المال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

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

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

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

- إذا كان رأس المال العامل (موجب): هذا مؤشر لوضع مالي جيد من حيث التوازن المالي، وتعد الحالة العادية لرأس المال العامل والذي يجب تحقيقه، وهذا يعتبر بمثابة تجميد للأموال مما يحملها تكلفة الفرصة البديلة، لذا يتوجب على المؤسسة أن تحدد القيمة المثلى لرأس المال العامل بحيث تضمن تحقيق التوازن المالي وفي المقابل لا تؤثر سلباً على مردوديتها.

-إذا كان رأس المال العامل (معدوما): وهي حالة نادرة الحدوث فهي تعد الحالة المثالية لكن هذا لا يعني أنها مناسبة، فهي حالة غير مناسبة لدنوها من خطر عدم القدرة على تسديد الديون قصيرة الأجل، لأنها لا تملك مصدر تمويلي مستقبلي .

-إذا كان رأس المال العامل (سالبا): على المؤسسة تفادي هذه الوضعية فالأموال الدائمة تعد غير كافية لتمويل الأصول الثابتة، لذا يتوجب على المؤسسة البحث عن موارد أخرى لتغطية العجز في التمويل وبالتالي مواجهة الصعوبات وضمان التوازن المال.

2-احتياج رأس المال العامل¹ BFRng:

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

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

¹ احمد بعافية , عبد اللطيف ,حماسة,عبد الغني , زربيط , تحليل دورة الاستغلال باستخدام احتاج في راس المال العامل المعياري ,دراسة حالة بمؤسسة الكهرباء والغاز الوادي , جامعة الوادي 2021.

ويحسب وفق العلاقات التالية:

احتياج رأس مال العامل = احتياجات الدورة - موارد الدورة

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

ومن ضمن الحالات نجد:

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

- إذا كان $BFRng < 0$ (موجبة) يعني وجود احتياج في التمويل فيجب البحث على موارد مالية مادام ضمان التسديد موجود والمتمثل في كبر بعض المخزونات والحقوق، خاصة وأن بعض موارد المالية منخفض أو منعدم التكلفة ويساهم بشكل بارز في زيادة حركية وسرعة نشاط دورة الاستغلال.

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

3- الخزينة¹: (T)

تعد الخزينة من أهم المقاييس التي يتم بها قياس السيولة المالية في المؤسسة الاقتصادية، إذ تعبر الخزينة عن القيم المالية السائلة التي يمكن أن تصرف فيها المؤسسة لمواجهة احتياجاتها اليومية، فهي تنتج إما عن احتياجات رأس المال العامل، أي صافي القيم الجاهزة باستثناء السلفات المصرفية أو الفرق بين رأس المال والقيمة السائلة التي تبقى فعال تحت تصرف المؤسسة بطرح احتياجات رأس المال العامل من الهامش.

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

ويتم حساب الخزينة كما يلي:

الخزينة = خزينة الأصول - خزينة الخصوم

الخزينة = القيم الجاهزة - السلفات المصرفية

الخزينة = رأس مال العامل - احتياجات رأس مال العامل

ومن ضمن الحالات نجد :

¹ دادي عدون ناصر، نواصر فتحي محمد، دراسة الحالات المالية، الجزائر، دار الافاق 1997 ص 25.

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

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

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

المبحث الثاني: أساسيات حول التكاليف

من خلال هذا البحث نستعرض مفاهيم حول تكاليف والطرق التقليدية والحديثة لاحتساب التكاليف.

المطلب الأول: ماهية التكاليف وتحليل عناصرها

أولاً: مفاهيم حول التكاليف.

1- تعريف التكلفة

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

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

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

وتعرف كذلك التكاليف بأنها جميع النفقات التي لها علاقة مباشرة بمخرجات المؤسسة من السلع والخدمات، وهي بذلك عبارة عن كافة نفقات المرتبطة مباشرة بالإيرادات المحققة، كنتيجة للعلاقة السببية بينها وبين تلك الإيرادات المترتب عنها³.

إن وتماشياً مع المفاهيم المذكورة، يمكننا القول بأن التكلفة هي مقدار التضحية بالموارد الاقتصادية المتاحة والقابلة للقياس بقيم نقدية، والتي تتحملها أي مؤسسة اقتصادية في سبيل الحصول على قيمة استعماله وقيمة تبادلية على شكل منتجات أو خدمات، بمواصفات وخصائص تتوافق في الغالب مع رغبة المستهلكين في السوق أو في سبيل تحقيق هدف معين.

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود حسن البابلي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الاسكندرية 2013 ص292

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الاسكندرية 2003 ص 18

³ محمد العشماوي، محاسبة التكاليف: المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الاردن 2013، ص1

2- تعريف محاسبة التكاليف:

تعددت تعاريف محاسبة التكاليف بتعدد كتابها ووجهات نظرها، في هذا الصدد سنحاول عرض أهم التعاريف كما يلي:

-هي أحد فروع المحاسبة المالية كأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد المؤسسة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية، وهي طرق وأساليب تحقيق من التكاليف والسيطرة عليها ومراقبتها، وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لغرض اتخاذ القرارات الإدارية¹.

محاسبة التكاليف هي التي تقوم بإعداد تقارير الخاصة بتحديد تكاليف الإنتاج والخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المؤسسة².

محاسبة التكاليف هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوئها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم مؤسسة³.

3- مقومات محاسبة التكاليف

-وحدة التكلفة: هي وحدة قياس قد تتمثل بكمية منتج أو خدمة أو وقت انجاز والتي بالإمكان تخصيص النفقات إليها بسهولة ولا يستلزم أن تكون وحدة التكلفة مطابقة لوحدة الإنتاج.

-وحدة الإنتاج: هي وحدة القياس التي تستخدم للتعبير عن المنتج النهائي سواء كان سلعة أو خدمة.

-الفترة التكاليفية: هي الفترة الزمنية التي تقفل في نهايتها حسابات التكاليف وتستخلص عنها النتائج والتقارير الكفوية وينبغي أن تعطى على الأقل الفترة الزمنية لدورة إنتاج كاملة.

-عنصر التكاليف: هو أحد أنواع الاستخدامات التي تتكون منها كلفة المنتج كالرواتب والأجور والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وغيرها سواء كانت نقدية أو غير نقدية.

-مراكز التكاليف: هو دائرة أداء نشاط اقتصادي متجانس ويحتوي على مجموعة متماثلة من عوامل الإنتاج وينتج عنه منتج أو خدمة متميزة قابلة للقياس وينبغي ان يكون المركز ممثلا لوحدة مسؤولة محددة طبقا للهيكل

¹ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008 ص 13.

² محمد تيسير، مبادئ المحاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة عمان الاردن 2004 ص 7.

³ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار البعث، قسنطينة، الجزائر، 1988 ص 8

التنظيمي في الوحدة الاقتصادية، ويسترشد في تحديد مراكز التكلفة بطبيعة العمليات التي تجريها الوحدة والخصائص الفنية للمنتجات والخدمات المنتجة.

-الإطار العام لدليل مراكز التكاليف: دليل مراكز التكاليف هو دليل رقمي للتعرف ولتحديد مراكز النشاط في الوحدة الاقتصادية من خلال تبويبها في مجاميع ذات طبيعة واحدة ومن ثم تحليلها بشكل يتلاءم مع الطبيعة الفنية والهندسية والمحاسبية والكفوية.

-الدورة المستندية: تعد المستندات وسيلة المحاسبية في تجميع البيانات وتسجيلها والتحقق من صحتها ويتأثر تصميم الدورات المستندية بالتنظيم الإداري المتبع في الوحدة الاقتصادية والوسيلة المتبعة في تشغيل النظام سواء كان يدوي أو نظامي¹.

وعند تصميم نماذج المستندات يتم مراعاة الآتي:

- الغرض من إعداد المستند
- الجهات الفنية التي يتبعها المستند
- البساطة، والاقتصاد في النفقات

-المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية: لكل نظام تكاليف مجموعة من الدفاتر والسجلات ويتوقف تحديد هذه المجموعة على شكل العلاقة بين نظام التكاليف بنظام الحسابات المالية هل هي علاقة اندماج ام علاقة انفصال

ثانيا: أنواع وتبويب التكاليف

يتم تصنيف التكاليف عادة انطلاقا من الهدف المراد استخدام هذا التصنيف من اجله لذلك فان لكل تصنيف معين هدف خاص به يراد تجسيده يعرف بغرض التكلفة حيث نجد في هذا الصدد أن إدارة المؤسسة تستخدم وتعتمد على العديد من التصنيفات لتلبية مختلف الأغراض، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة عند جميع المستويات².

بحيث سنقوم في هذا التبويب بالتركيز على أشهرها وأهمها في المؤسسات كما يلي:

¹ فيحاء عبد الله يعقوب، امتثال رشيد بجاي، تصميم نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، في مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة العراق – بغداد 2017 ص 4.

² مزهود هشام، ادارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل اعادة الهندسة، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراة، جامعة فرحات عباس، سطيف 1 ص 85.

1-التكاليف حسب طبيعتها:

نميز في هذا التبويب ثلاثة أنواع من عناصر التكاليف وهي:

-عنصر تكلفة المواد: أن تكلفة المواد تشتمل على كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض الحصول على المواد والتجهيزات والمستلزمات المادية اللازمة والضرورية لتوفير الشروط التي تمكن المؤسسة من نشاطها الذي من اجله تم إنشائها.

-عنصر تكلفة العمل: إن تكلفة العمل هو العنصر الثاني اللازم لكي يمكن المؤسسة من ممارسة نشاطها ويعبر عن هذه التكلفة بالأجور والرواتب التي تدفع للعاملين والموظفين في المؤسسة.

-عنصر تكلفة المستلزمات الأخرى: ويمثل هذا العنصر المبالغ التي تتحملها المؤسسة للحصول على المستلزمات الضرورية الأخرى من غير المواد والعمل لكي تمارس المؤسسة نشاطها¹.

2-تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج "مركز التكلفة":

تقسم عناصر التكاليف على حسب علاقة العنصر بوحدة المنتج الى عناصر تكاليف مباشرة وعناصر تكاليف غير مباشرة وذلك كما يلي²:

أ- التكاليف المباشرة: وهي جميع النفقات التي تصرف خصيصا ومباشرة من اجل إنتاج وحدة المنتج النهائية وتتكون من:

أ-1) المواد المباشرة: وهي جميع المواد المستخدمة بشكل مباشر في إنتاج السلعة مثل مواد الخام.

أ-2) تكلفة العمل المباشر: وهي أجور العاملين في المصنع من عمال والقائمين على الإنتاج

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

ب-1) مصاريف صناعية غير مباشرة: تشمل تكلفة المواد والعمالة والخدمات الأخرى اللازمة لتأدية عمليات الإنتاج بشكل عام، دون أن ترتبط ارتباطا مباشر بمنتج معين بالذات.

ب-2) مصاريف البيع والتوزيع الغير مباشرة: وتشمل عناصر التكاليف التي تستلزمها عمليات تسويق وتصريف المنتجات النهائية.

¹خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية ط2، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010 ص 88.

² نائل عدس، نزال خلف، محاسبة التكاليف، دار جبهة النشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2007، ص 51

ب-3) المصروفات الإدارية والتمويلية: وهي عبارة عن المصروفات المتعلقة بالنشاط التمويلي والإداري.

3-تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج:

يقوم هذا التبويب بتقسيم عناصر التكاليف حسب استجابتها للتغيير بحجم النشاط إلى ثلاثة مجموعات وهي:

أ- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير بصورة طردية مع تغيير حجم النشاط، فتزداد بازدياده، وتنقص بنقصانه كما تتعدم في حالة التوقف عن الإنتاج¹.

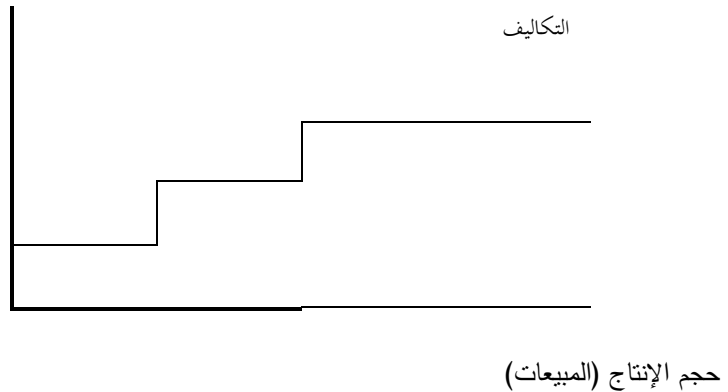
من أمثلة هذه التكاليف المتغيرة: تكلفة المواد الأولية المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة.

ب-التكاليف الثابتة: تعرف التكاليف الثابتة على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغيير في حجم النشاط طالما كان التغيير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا ازداد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها².

ج- التكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة: وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، ولكن ليس بنفس النسبة التي يغير بها حجم الإنتاج، أي بنسبة تقل عن نسبة التغيير في التكاليف المتغيرة فهي تجمع بين صفتي التغير والثبات في آن واحد، حيث أن هناك أعمال صيانة دورية يتم إجراؤها ضمن توقيتات معينة، تكون تكاليفها ثابتة، وهناك أعمال صيانة فجائية لمعالجة التوقفات أو الحالات الأخرى الضرورية، فهي تعتبر تكاليف متغيرة ويطلق على هذه التكاليف بالتكاليف شبه المتغيرة إذا كان الجزء الأكبر منها تكاليف ثابتة³.

ويمكن تمثيل التكاليف ببيان كالاتي:

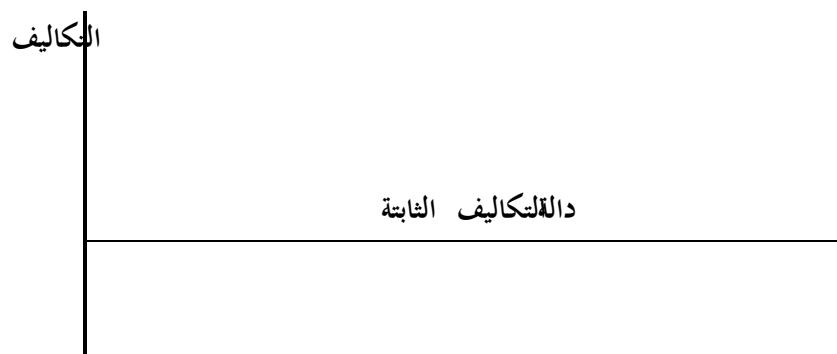
شكل رقم (01-01): التكاليف شبه متغيرة او شبه ثابتة



¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الادارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان (الاردن) 2010 ص 79
² محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة عمان (الاردن) 2004 ص 52
³ كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، اثناء للنشر والتوزيع، الشارقة (الاردن) ص 41

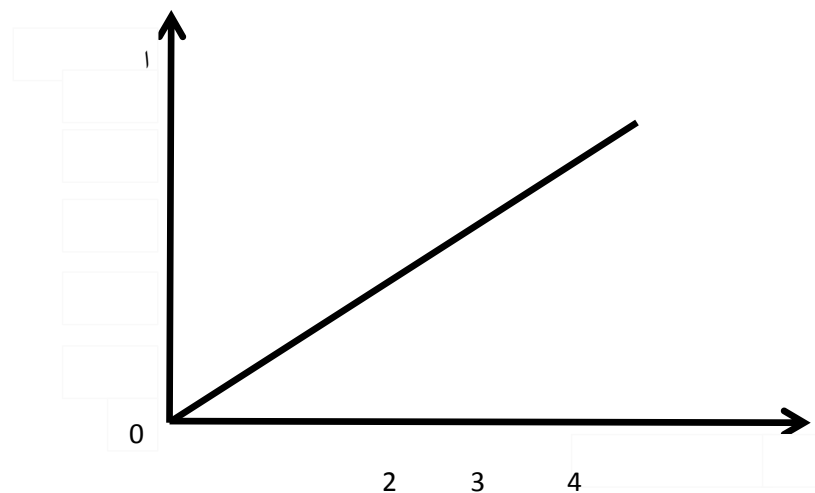
المصدر: كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقي , محاسبة التكاليف الصناعية , مرجع سبق ذكره , ص 41

شكل رقم (01-02): التكاليف الثابتة



المصدر: محمد تسير, مبادئ محاسبة التكاليف , مرجع سبق ذكره , ص 52

شكل رقم (01-03): التكاليف المتغيرة الاجمالية



المصدر: مؤيد محمد الفضل واخرون , المحاسبة الإدارية , مرجع سبق ذكره , ص 79

المطلب الثاني: طرق حساب التكلفة

سنتناول في هذا المطلب أهم الطرق التقليدية والحديثة والتي تختلف من مؤسسة لأخرى باختلاف حجمها وطبيعة نشاطها

اولا: طريقة التكاليف الكلية:

1- مفهوم الطريقة:

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة منتج بدون غموض في حين أن الثانية توزع في مراكز التحميل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة وتقوم أيضا بتقسيم المؤسسة إلى مراكز أو أقسام تسمى بمراكز العمل أو مراكز التحميل التي من خلالها يتم تحميل الأعباء إذا لم يتم حسابها مباشرة في التكاليف اي يجب الفصل بين الأعباء المباشرة وغير مباشرة¹.

2- مبدأ الطريقة:

تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس و المبادئ و تنطلق من ادراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة و ذلك من خلال تقسيم المؤسسة الى أقسام متجانسة (مراكز تحليل) ثم التمييز بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة الى مختلف المنتجات أو الطلبات بينما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف و سعر التكلفة و النتيجة التحليلية ، بمختلف المنتجات ، و للوصول الى تطبيق طريقة التكاليف الكلية يجب المرور بمجموعة من المراحل² :

أ- تحديد الأقسام: ويتم من خلال دراسة ميدانية لكافة المصالح الموجودة داخل المؤسسة وفق الهيكل التنظيمي وهذا لتقسيم المؤسسة بطريقة تناسب العمل المحاسبي ويوجد نوعين من الأقسام:

¹ ناصر دادي عدون، دراسة الحالات محاسبية ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة الجزائر 2008 ص 36
² د رحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ قرار في المؤسسة اطروحة الدكتوراة، جامعة الجزائر 2004 ص 42

أ.1) الأقسام الرئيسية: تسمى الأقسام الفعلية وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس وتتمثل أساسا من:

❖ قسم التموين: داخل المؤسسة وهو قسم رئيسي متجانس وناشط اقتصادي يمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة وهو نشاط قابل للقياس.

❖ قسم الإنتاج: ويسمى أيضا قسم الصنع ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات: عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات العمل الآلة.

❖ قسم التوزيع: قسم رئيسي، ونشاط متجانس متمثل في البيع أساسا يمكن قياسه مثلا بعدد الوحدات المباعة.

أ.2) الأقسام الثانوية: ذو نشاط يصعب قياسه وتكمن مهمتها الأساسية في تقدير خدمات الأقسام الرئيسية حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط على أحسن وجه ومن هذه الأقسام، قسم الصيانة، قسم الإدارة.

3- مزايا طريقة التكلفة الكلية:

تتمثل في¹:

- ❖ تعتبر هذه الطريقة سهلة نسبيا ويمكن استخدامها في تسعير كل المنتجات اي تحديد نسبة الأسعار وتفويضها الى رؤساء الأقسام ومندوبي المبيعات.
- ❖ قد يؤدي استخدامها الى استقرار التسعير في الصناعة.

4- عيوب طريقة التكلفة الكلية:

تتمثل في:

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

ثانيا: طريقة التكاليف الجزئية

ان هذه الطريقة تعتمد على التحميل الجزئي للتكاليف تبعا لارتباطها بمستوى نشاط وفقا لعدة أسس كما يلي:

- طريقة التحميل العقلاني.

¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرحيبو المحاسبة الادارية، الطبعة الثالثة جامعة الكويت 2004 ص37.

- طريقة التكلفة المتغيرة.
- طريقة التكلفة المباشرة.
- طريقة التكلفة الهامشية.

1- طريقة التكاليف الجزئية على أساس التحميل العقلاني:

هي الطريقة التي فيها حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع، الخ) تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة قيمة التكاليف الحقيقية مضروبة في معامل التحميل¹.

2- طريقة التكاليف الجزئية على أساس التكلفة المتغيرة:

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف المتغيرة و المصاريف الثابتة و تهتم بدراسة المردودية ، أكثر مما تهتم بمستوى التكلفة ، ومن الممكن ان نتكلم على مردودية مع تهميش سعر التكلفة حيث قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحمل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظرا لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية و بالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها و توزيعها و تعد هذه الطريقة مناسبة أكثر من طريقة التكاليف الكلية و هذا من فائدها في التحليل ، التسيير الاقتصادي للمؤسسة ، وكذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة و التخطيط و الرقابة على وجه الخصوص و لأنها تفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة فهي تساهم في التحليل و اتخاذ القرار في المدى القصير فيما يخص فترة النشاط و مراقبة فعالية التسيير عن طريق إمكانية متابعة مسلك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط و دراسة من كل الجوانب².

3- طريقة التكاليف الجزئية على أساس التكلفة المباشرة:

هذه الطريقة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط ، أما عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط ، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير المباشرة سواء تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ، ولكن تعمل على حساب الأرباح و الخسائر في نهاية الفترة و

¹هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ص53، 2012، 2013

²مسعودان سعيد ، دراسة دور محاسبة التحليلية في ضبط التكاليف الفعلية لإعمال الصيانة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ، العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثلجي، الاغواط ، 2019 ، 2020 ص24

ذلك من منطلق ان الوحدات المنتجة و المبيعة مسؤولة عن تحقيق التكاليف المباشرة فقط، و تستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات ، وذلك لان طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة و يمكن تحقيقها بسهولة¹.

4- طريقة التكاليف الجزئية على أساس التكلفة الهامشية:

تتمثل هذه الطريقة في الفرق بين مجموع أعباء الاستغلال للإنتاج وبيع حجم منتج معين أو مجموع أعباء الاستغلال لهذا الحجم مضاف إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة، وتنقسم التكلفة الهامشية إلى:

❖ التكلفة الهامشية الاجمالية او سعر التكلفة الهامشية وهي عادة توزع الى تكاليف ثابتة ومتغيرة للاستعمال في التحليل.

❖ تكلفة انتاج هامشية: وهي التي تمثل التكاليف الاضافية للإنتاج التي استلزمها انتاج وحدة اضافية.

❖ تكلفة توزيع هامشية: وهي التي تمثل التكاليف الاضافية للتوزيع عند بيع وحدة اضافية وغالبا تكون في المؤسسات التجارية².

ثالثا: طريقة التكاليف المعيارية

1- تعريف:

ان المنشأة تقوم بالرقابة على عناصر التكاليف عن طريق وضع معايير لهذه التكلفة وذلك لمقارنة التكلفة الفعلية بهذه المعايير، حيث ان التكلفة الفعلية التي تحدث في فترة معينة ليس لها أي قيمة دون مقارنتها بأساس معياري، ولذلك فان الإدارة العليا لا تهتم فقط بمعرفة التكلفة الفعلية، ولكن أيضا تقوم بتحديد أو معرفة إذا ما وصلت هذه التكاليف الى مستوى مرضي بالنسبة للمعايير الموضوعية لها أم لا³.

2- مبدأ الطريقة:

❖ تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الانتاجية، اليد العاملة.....) والمناسبة له، وينبغي ان يكون كل ذلك موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات

¹ جمعة الربيعي كمال حسن ، سعدوني مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، 2008 ص 78
² مولاي زين فاطمة ، نقيلو كلثوم ، محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الاداء المالي للمؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ، علوم التدبير ، جامعة احمد دراية، ادرار، ص 17
³ المرجع السابق، ص 18

الانتاجية وماهي بحاجة اليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.

❖ القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعالية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.

❖ العمل على تعديل المعايير بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة¹.

❖ تحديد وتحليل الفروقات المعيارية:
يمكن للانحرافات ان تنشأ من ثلاثة مصادر²:

- انحرافات المواد الأولية.

- انحرافات اليد العاملة.

- انحرافات المصاريف.

ويمكن شرح هذه الانحرافات أو تجزئتها الى ثلاثة انحرافات بسيطة:

- انحراف الأسعار.

- انحراف المردودية.

- انحراف الحجم (بالنسبة للنشاط).

أ- انحرافات المواد الأولية:

تعد تكلفة المواد ناتج الكمية في السعر الوحدوي وبالتالي فان الانحراف الذي يمكن ملاحظة بين التكلفة

الحقيقية والتكلفة المعيارية قد يكون من مصدرين:

- تغير الكميات المستهلكة (فوارق الاستهلاك).

- تغير الأسعار الوحدوية (فوارق القيمة).

ويمكن التعبير عن هذه التغيرات على شكل قوانين كما يلي:

انحراف الاستهلاك = الاستهلاك - الاستهلاك المعياري

انحراف السعر = السعر الوحدوي الحقيقي - السعر

¹وليد بلقاسم , حليم اوسماعيل , تحليل التكاليف لدعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية , مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر , علوم تجارية , جامعة ألكلي محند أولحاج , بويرة , 2015, 2016 ص39

²مسعودان سعيد , مرجع سبق ذكره , ص31

ب- انحرافات اليد العاملة:

❖ تعد تكلفة اليد العاملة ناتج الكمية اعداد الساعات في سعر الوحدوي للساعة وبالتالي فان الانحراف الذي يمكن ملاحظته بين التكلفة الحقيقية والتكلفة المعيارية قد يكون مصدرين:

- تغير الزمن.
- تغير سعر ساعة العمل.
- ويمكن التعبير عن هذه التغيرات على شكل قوانين كما يلي:

انحراف السعر = الزمن الحقيقي × (سعر ساعة العمل الحقيقي - سعر ساعة العمل

انحراف الزمن = سعر ساعة العمل المعياري × (الزمن الحقيقي - الزمن

ج- انحراف المصاريف أو النفقات:

- ويتم التحليل على مستوى مراكز النفقات والتي تشمل تكاليف سيره أيضا وعادة تكاليف اليد العاملة المباشرة، ويمكن تجزئة انحرافات المصاريف الى:

- ج.1) انحراف الموازنة.
- ج.2) انحراف النشاط.

رابعا: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC(الحديثة):

1- تعريفها:

تعرف على أنه نظام يسعى الى تحقيق المستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا الاسلوب على مبدا رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد المؤسسة على تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الارباح.

أي انه يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في أوعية للتكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات او مواجهات مبنية على العلاقة السببية¹.

2- مبدأ عمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

ضمن الطرق التقليدية فان الاعتبار الذي يتم الاعتماد عليه هو وجود علاقة سببية مباشرة بين المنتجات والموارد ، فالمنتجات تستهلك الموارد والاستهلاك هو سبب وجود التكاليف ، اما من خلال طريقة التكاليف على اساس الأنشطة ABC فان العلاقة السببية هي مختلفة، حيث يتم اعتبار ان هناك مجموعة من الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وبالتالي تؤثر على التكلفة ، والمنتجات هي نفسها تستهلك الموارد عن طريق استهلاك الأنشطة يمكن لهذه الطريقة الرد على المشاكل التي تترتب عن عدم مصداقية مفاتيح توزيع التكاليف في الطرق التقليدية ، وبالتالي تعتبر هذه الطريقة كنموذج جديد يتيح للمنظمات الانتقال من النظر الى المؤسسة كإطار موحد الى نظرة مختلفة للمؤسسة باعتبارها كمجموعة من الأنشطة والموارد².

3- مزايا تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

- ❖ خفض التكاليف وذلك من خلال اول مراحل تطبيق النظام وهي تحديد أنشطة الوحدة وتصنيفها وفق منهج تحليل القيمة، وهنا بمجرد ظهور أنشطة لا نضيف قيمة للمنتج فيتم الغاءها او تخفيضها قدر المستطاع.
- ❖ يمكن خفض أزمدة تلك الأنشطة وذلك من خلال ملاحظة ورقابة الأزمدة اللازمة لتأدية الأنشطة.
- ❖ عندما تفهم الإدارة أن التكاليف لا يتم فقط تحملها بل هناك ما يسببها وحينما تتخذ قرار لخفض ما يسبب الأنشطة التي تستهلك الموارد فان هذا الخفض سيكون مستمر.

4- عيوب تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

على الرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف الأنشطة المتمثلة في توفير المعلومات تتصف بالدقة و تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها و تخطيط و رقابة التكاليف ، إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى النظام ،

¹ زكريا مدموم، بوقفة عبد الحق <إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة -دراسة ميدانية -> في مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية ، المجلد (05) العدد 01 لسنة 2022.

² زكريا مدموم، بوقفة عبد الحق ، مرجع سبق ذكره ، ص183.

³ جمعة حميدات ، حسام خداس «محاسب عربي قانوني معتمد (acpa) المحاسبة» ص652-653.

حيث ينظر إليه على أنه تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها و التي تعتمد في تحميل و تخصيص تكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة سبب و النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة، و ان كافة استخدامه تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة ، و ذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط و دراسة الآثار السلوكية له ، و ان تطبيقه يتطلب تكلفة مرتفعة و جهدا كثيرا و هذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه .

المطلب الثالث: التحكم في التكاليف كآلية لرفع الأداء المالي

لا يمكن ان نتحكم في التكاليف بصفة آلية، ولكن تبعا لعمل جاد ودائم، فللمؤسسات قدرات متغيرة على تخفيض التكاليف، حتى وان كانت تملك نفس حجم الإنتاج المتراكم، أو أنها تتابع نفس السياسة¹. ولمعرفة العلاقة بين التكلفة والأداء المالي يجب معرفة أهداف والنتائج المراد الوصول إليها من محاسبة التكاليف ومن بينها ما يلي²:

- ❖ قياس التكلفة لغرض تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة المخزون وذلك من خلال تصميم نظام محاسبة التكاليف على حسب طبيعة الصناعة التي يطبق فيها، بحيث يتم تتبع عناصر التكلفة من مواد وأجور وأعباء صناعية وتحميلها للمنتجات أما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على حسب طبيعة الصناعة.
- ❖ توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التقيد في آخر الفترة المالية، وذلك لأغراض التقويم الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية.
- ❖ توفير بيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.
- ❖ المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف مستويات المنشأة.
- ❖ المساعدة في تخطيط.
- ❖ المساعدة في فرض الرقابة.
- ❖ المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات المقدمة:

¹عثمان بودحوش , تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية , في المؤسسات الصناعية الجزائرية , مذكرة ماجستير , تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة , جامعة 20 اوت 1995, سكيكدة 2007, 2008, ص11

²مولاي زين فاطمة مرجع سبق ذكره ص 12

ومن هذه الأهداف نرى أن التكلفة تساعد الادارة على تحديد تكلفة الوحدات المنتجة، ومنه الاستفادة من بيانات التكاليف في تحسين مستوى كفاية التشغيل في المنشأة والمساهمة في اعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير وهذا ما يؤدي الى تحسين الأداء.

ومن اجل الحصول على ميزة التكلفة الأقل يتم استناد الى مراقبة عوامل تطور التكاليف وتكون المراقبة كما يلي¹:

أ- مراقبة الحجم:

يمكن كل من التوسيع في تشكيلة المنتجات، الحيازة على وسائل انتاج جديدة، التوسع في السوق او نشاط تسويقه مكثف من تخفيض التكاليف، غير أن الحجم الذي يحكم التكاليف يختلف من نشاط الى اخر ، ومن منطقة الى اخرى ، فمثلا الرفع من حجم منتج معين على المستوى المحلي او الجهوي ، قد يؤدي الى تخفيض تكاليف قوة البيع او تكاليف التوزيع المادي للمنتج ، و تجدر الاشارة الى أن البحث عن اقتصاديات الحجم يجب الا يحدث تدهورا في الانشطة الاخرى و منه توخي التوازن في عملية البحث هذه .

ب-مراقبة التعلم:

التعلم هو نتيجة لجهود المتواصلة والمبذولة، من قبل الاطارات والمستخدمين على حد سواء لذلك يجب الا يتم التركيز على تكاليف اليد العاملة فحسب، بل يجب ان يتعدى الى تكاليف نفايات والانشطة الاخرى المنتجة للقيمة، فالمسيرون مطالبون بتحسين تعلم وتحديد أهدافه، وليتم ذلك يستند الى مقارنة التعلم بين التجهيزات والمناطق ثم مقابلتها بالمعايير المعمول بها في القطاع.

ت-مراقبة الروابط:

تحسن المؤسسة موقعها في ميدان التكاليف اذا تمكنت من التعرف على الروابط الموجودة بين الانشطة المنتجة للقيمة من جهة، و استغلالها من جهة أخرى، فمثلا التكلفة الناجمة عن الاختيار الدقيق لمكونات المنتج، يؤدي الى تخفيض تكلفة تفتيش المنتجات تامة الصنع، و قد تلجأ المؤسسة الى التنسيق مع الموردين و قنوات التوزيع لاستغلال الروابط الموجودة شريطة ان تقبل اقتسام الارباح الناجمة عن الروابط معه.

¹عمار بوشناف , الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية , مصادرها , تنميتها , تطويرها , مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير , جامعة الجزائر ,

ث-مراقبة اللاحق:

يتم هنا اما تجميع بعض الأنشطة المهمة والمنتجة للقيمة، وذلك قصد استغلال الامكانيات المشتركة، أو تحويل معرفة كيفية العمل في تسيير نشاط منتج للقيمة الى وحدات استراتيجية تمارس أنشطة مماثلة.

ج-مراقبة الرزنامة:

عادة ما تستفيد المؤسسات السابقة الى بعض القطاعات من ميزة التكلفة الأقل بشكل متواصل ، و يرجع ذلك الى كونها تتموقع بأحسن المواقع ، و توظف أفضل المستخدمين ، و تتعامل مع موردين ذوي الخبرة و دراية ، أما في بعض القطاعات الأخرى فان التريث و الانتظار يكون أفضل ، اما لكون التكنولوجيا المستخدمة سريعة التغير ، فيدخل المنتظرون الى القطاع بتكنولوجيا جديدة ينافسون بها السباقون ، و اما بغرض دراسة سلوكيات المنافسين و اكتشاف نقاط القوة و الضعف لديهم ، و بعدها الدخول الى القطاع بأكثر معرفة للأوضاع التنافسية السائدة.

ح-مراقبة التموضع:

ان التموضع لمختلف الأنشطة، سواء كان ذلك بالنسبة للأنشطة فيما بينها او بالنسبة الى الزبائن والموردين له تأثير على عناصر عدة من بينها: مستوى الأجور، فعالية الامداد وسهولة الوصول الى الموردين.

خلاصة الفصل:

أصبح لابد على كل مؤسسة اقتصادية ان تحظى بالمحاسبة وذلك لأهميتها ولكونها احدى العوامل الأساسية التي تحدد نجاح المؤسسات.

في هذا الفصل حاولنا تقديم صورة عن الأداء المالي والتكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية من اجل تحليل التكاليف والمساعدة في اتخاذ القرارات وتدعيم تنافسيتها في مجال نشاطها , وتقديم التكاليف ومختلف عناصرها وتصنيفها , والتي تعتبر عنصر هام, وكذا الأداء المالي واهم العوامل المؤثرة فيه , وتقييم أدائها عن طريق مؤشرات ونسب مالية يتم من خلالها تشخيص الوضعية المالية في المؤسسة.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية

(لحالة في مديرية الصيانة

لسونا طراك بولاية الاغواط

(MNL

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية للتكاليف والاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية سيكون هذا الفصل تطبيق لما تطرقنا اليه في الفصل النظري، وذلك من خلال اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي على مستوى مديرية الصيانة لسونطراك الاغواط ، ولقد ارتأينا ان نقدم في البداية لمحة عن المؤسسة من خلال تسليط الضوء على وظائف الوحدة وهيكلها التنظيمي ثم نقوم بدراسة التكاليف ودورها في تحسين الاداء المالي في المؤسسة.

ومن خلال هذا العرض تم تقسيم الفصل الى مبحثين.

المبحث الاول: تقديم مديرية الصيانة لولاية الأغواط بسونطراك (MNL) ؛

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية على التكاليف والاداء المالي على مستوى مديرية الصيانة (MNL).

المبحث الأول: تقديم "مديرية الصيانة لولاية الأغواط" (MNL)

ان شركة سونطراك هي شركة عمومية جزائرية شكلت لاستغلال الموارد البترولية في الجزائر هي الآن متنوعة الأنشطة تشمل جميع جوانب الإنتاج، الاستكشاف والاستخراج والنقل والتكرير وقد نوعت في أنشطتها البتروكيمياويات وتحلية مياه البحر في بني صاف وأرزويو، وهي الشركة الوحيدة في الجزائر المسؤولة عن استغلال المصادر النفطية والغازية الهائلة في البلاد وكذا بيعها.

ومن بين الوحدات التابعة لهذه المؤسسة النفطية سنحاول تقديم مديرية الصيانة لولاية الأغواط (MNL)

المطلب الأول: تعريف مديرية الصيانة لولاية الأغواط (MNL) ونشأتها

أولاً: نشأة المديرية (MNL)

كانت (MNL) مجرد قاعدة للصيانة منذ 1963 وتم تطويرها سنة 1981 إلى قسم الصيانة بولاية الأغواط والذي كان تابعا للمديرية الجهوية الغربية بوهران، وقد كان قسم الصيانة يسير من طرف العمال الجزائريين الذين اكتسبوا خبرة من الأجانب فقد كان هذا القسم يقوم بتنفيذ أوامر وإجراءات وقوانين المديرية الجهوية بوهران، التي تخصص له ميزانية.

وفي سنة 1989 أسندت لها مهمة مديرية الصيانة وأصبحت مستقلة وتسير من طرف عمالها بحيث قسمت إلى مصالح وأقسام، وتقع مديرية الصيانة بالمنطقة الحضرية لحي الصادقية في الجهة الجنوبية لولاية الأغواط.

ثانياً: تعريف المديرية (MNL)

تتتمي مديرية الصيانة بالأغواط الى فرع النقل بالأنابيب (TRC)، والذي يقوم بمختلف الأنشطة التي من شأنها ضمان نقل وإيصال منتجات الشركة الى العملاء، والذين يكونون عادة دول اجنبية، وتختص المديرية في صيانة عتاد وقنوات النقل على مستوى محطات الضخ (SP1-SP6) بالنسبة للبترول والغاز الطبيعي.

تشغل مديرية الصيانة بالأغواط حوالي 319 عامل موزعين كالتالي:

112 إطار، 141 عامل تحكم، 66 عامل تنفيذ، مقسمين في ذلك الى صنفين: الصنف الأول هم العمال

التقنيون ب عدد 206 عامل، وعمال اداريين بعدد 113 عامل.¹

¹ من الوثائق المأخوذة من المؤسسة محل الدراسة

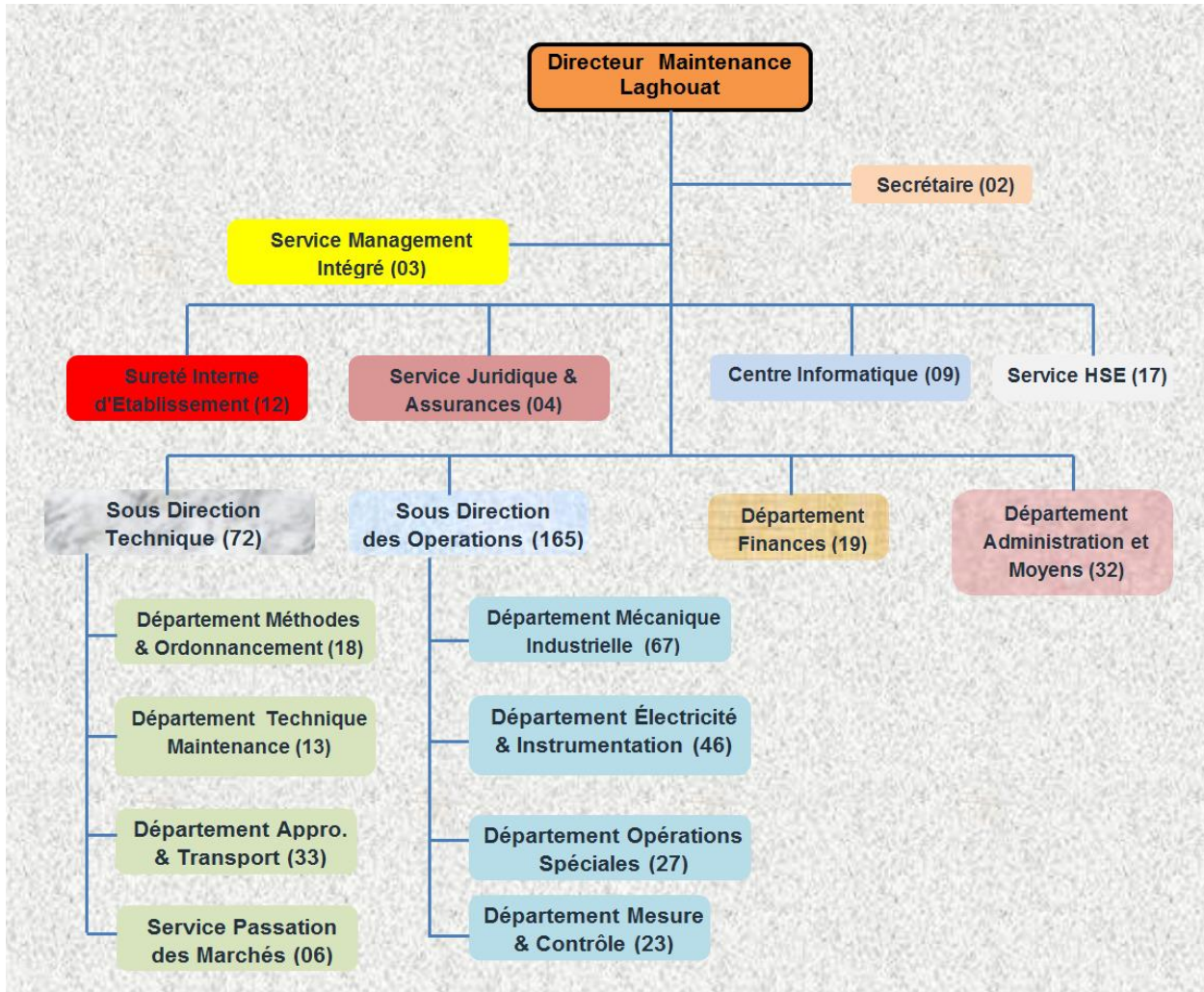
المطلب الثاني: مهام مديرية الصيانة لولاية الأغواط (MNL)

تقوم مديرية الصيانة بالمهام التالية:

- ☞ التكفل بصيانة العتاد والأجهزة بصفة دورية لفرع النقل بالأنابيب لشركة سونطراك على المستويات التالية:
- المستوى الثالث: يمثل المراجعة الجزئية للآليات؛
- المستوى الرابع: يمثل المراجعة العامة للآليات؛
- المستوى الخامس: يمثل تجديد الأجهزة.
- ☞ الصيانة الوقائية: وهي مراجعة منتظمة تتبع حسب المخطط السنوي، والتي تشمل أساسا المضخات، آلات الضغط، مولدات الكهرباء.
- ☞ الصيانة الاستعجالية: وهي التي تكون في الحالات الغير متوقعة، أي الحوادث المفاجئة (صيانة غير منتظمة).
- ☞ كما تهتم المديرية كذلك بـ
- تصليح قطاع الغيار، وتجديد مركبات الآلات البترولية الكبيرة؛
- وضع السياسات العامة والمتعلقة بالصيانة؛
- تطوير وتصميم قطع الغيار لسد الاحتياجات؛
- تعتبر وحدة العمليات الخاصة بهذه المديرية الوحيدة على المستوى الوطني والافريقي، وهذا من شأنه إعطاء هذه الوحدة ميزة تنافسية مقارنة مع المديرية الأخرى.

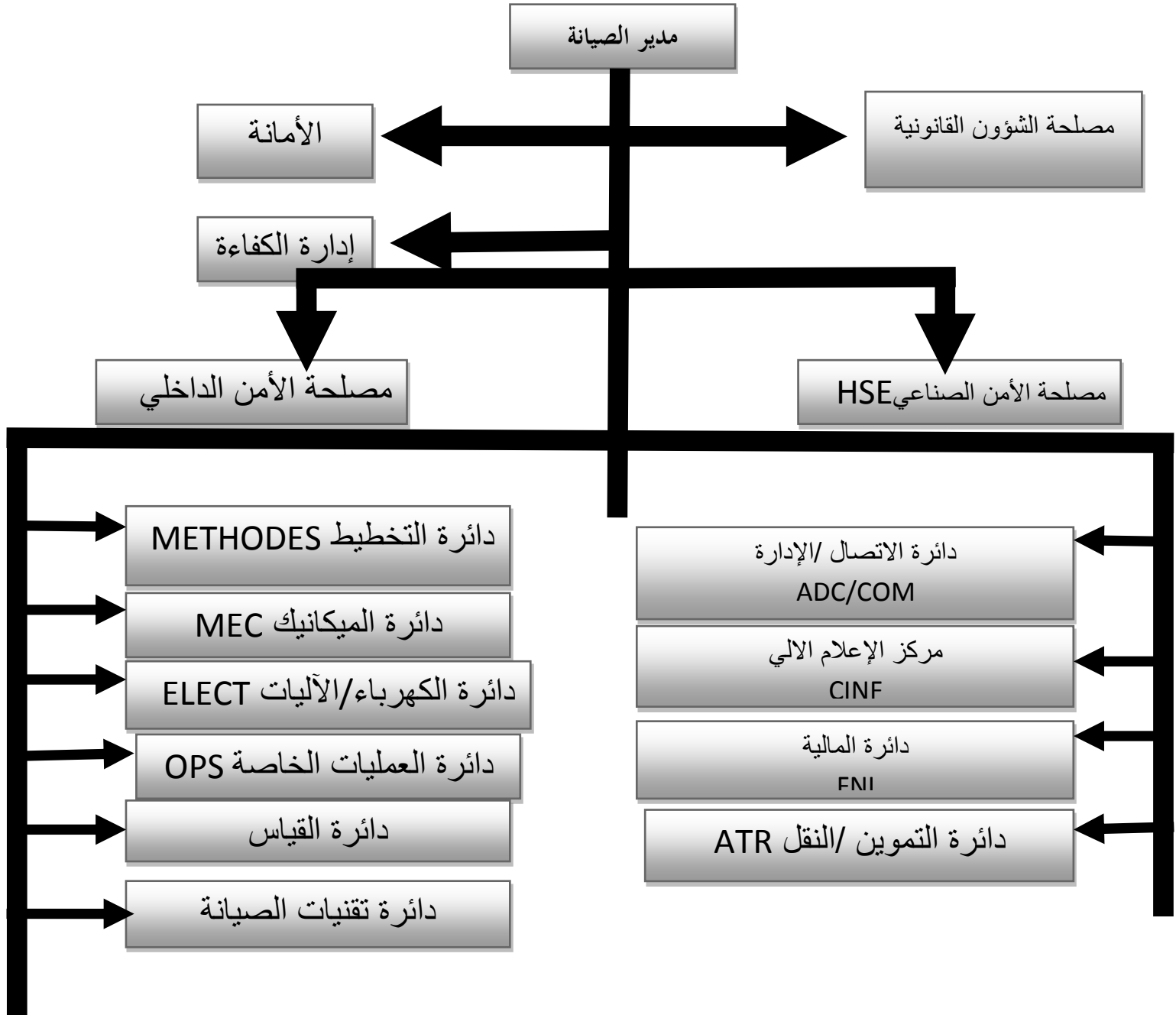
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة بالأغواط MNL

الشكل: (01-02)



المصدر: مصلحة التوثيق، -مديرية الصيانة الأغواط

الشكل: (02-02) الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة بالأغواط (MNL)



المصدر: من اعداد الطالبتين انطلاقا من الهيكل المعطى في مصلحة المحاسبة في (MNL)

- من خلال الشكل أعلاه (2-2) سنتطرق الى مهام وانشطة كل قسم في المديرية:

• مديرية صيانة الاغواط:

تهتم مديرية الصيانة ب:

- ✓ ضمان صيانة المستويات 3 و 4 و 5 من المعدات الرئيسية للنشاط مراقبة صيانة المستويين 1 و 2 من معدات النشاط بالتعاون مع الإدارات التشغيلية التابعة لقسم الاستغلال؛
- ✓ ضمان إصلاح قطع الغيار، وكذلك تجديد مكونات المعدات، التأكد من الفحص الدوري لصمامات الأمان الخاصة بمنشآت المتعلقة بالنشاط؛
- ✓ اعداد وتنفيذ العمليات الخاصة؛
- ✓ تطبيق نظام الإدارة المتكاملة في مجال الصيانة؛
- ✓ وضع الخطط السنوية والشهرية للمديرية؛
- ✓ رصد وتنسيق نظام المشتريات، وضمان الامتثال الصارم للإطار التنظيمي.

• الدائرة المالية:

تهتم الادارة المالية بما يلي:

- ✓ وضع الخطط السنوية والدورية للهيكل؛
- ✓ مراقبة وتوحيد خطط المديرية؛
- ✓ تغطية ومراقبة تنفيذ الخطط السنوية وتفعيل الإجراءات التصحيحية لتحقيق أهداف المديرية؛
- ✓ تغطية الرقابة الإدارية واقتراح الإجراءات التصحيحية؛
- ✓ ضمان التسيير المالي والمحاسبي للمديرية في إطار الميزانية المعتمدة ووفقا للإجراءات والنصوص التنظيمية المعمول بها؛
- ✓ مسك الحسابات العامة للمديرية وفقا للأنظمة المعمول بها؛
- ✓ إعداد الميزانيات العمومية المحاسبية والضريبية للمديرية؛

• قسم الشؤون القانونية والتأمين:

يهتم قسم الشؤون القانونية والتأمين بما يلي:

- ✓ ضمان معالجة الامتثال القانوني للملفات؛
- ✓ المشاركة في تطوير العقود؛
- ✓ ضمان معالجة ملفات التأمين؛
- ✓ تمثيل المديرية أمام الجهات القضائية.

• قسم الصحة والسلامة والبيئة:

- ✓ ضمان تطبيق مبادئ سياسة الصحة والسلامة والبيئة للمجموعة في الموقع؛

✓ منع الحوادث والوقائع من خلال عمليات التفتيش للكشف عن أساليب العمل غير الآمنة والتوصية بالإجراءات التصحيحية؛

✓ حماية وصون التراث البشري والمادي من خلال برامج الوقاية وتوجيه الاستجابة للحوادث؛

✓ تنفيذ ومراقبة البرامج التي تساهم في الحفاظ على البيئة ومهام مسؤوليات الشركة؛

• مركز الاعلام الالي:

✓ تنفيذ سياسة تكنولوجيا المعلومات المنشورة من قبل الشركة؛

✓ ضمان توفير معدات الكمبيوتر وملحقاتها اللازمة لتشغيل هياكل المديرية؛

✓ التأكد من تحديث الملف المتعلق بمراقبة شاشة الكمبيوتر؛

✓ إدارة وتشغيل نظام المعلومات (البريد الإلكتروني وشبكة الكمبيوتر)؛

✓ ضمان التنظيم الإداري لموظفيها.

• دائرة الشؤون الإدارية والموارد البشرية:

✓ ضمان التنظيم الإداري للموظفين ومتابعة الوظائف؛

✓ ضمان حسن سير عمل مختلف اللجان المشتركة؛

✓ ضمان تطبيق النصوص التنظيمية المتعلقة بعلاقات العمل والامتثال لها؛

✓ مراقبة الإشراف على البنية التحتية ورعايتها وصيانتها؛

✓ توفير دعم الموظفين للإقامة وتقديم الطعام؛

✓ إدارة وصيانة أرشيف المديرية.

• مصلحة الامن الداخلي:

✓ وضع خطط الأمن الداخلي ولوائح السلامة الداخلية للمديرية؛

✓ وضع تدابير الحماية المنصوص عليها في المؤسسة لضمان ادارتها؛

✓ حفظ وتحديث ملفات النقاط الحساسة بالمديرية؛

✓ إدارة موظفي قسم القطاع الخاص؛

• المديرية الفرعية التقنية:

✓ ضمان تحسين وظيفة الصيانة وضمان المراقبة التكنولوجية؛

✓ ضمان توفر المعدات من خلال التوصية بقطع الغيار والخدمات الفنية وتوريدها؛

✓ التأكد من إنجاز العمليات الخاصة بالمعدات والضوابط التنظيمية لمرافق المديرية؛

✓ إجراء دراسات لحل مشاكل الصيانة المعقدة.

تتفرع هذه المديرية الى ما يلي:

1. دائرة الطرق والعمليات:

✓ تلقي طلبات التدخل ومعالجتها وجدولتها؛

✓ مراقبة وتنفيذ خطط الصيانة؛

✓ تحسين تكاليف الصيانة؛

✓ إدارة الوثائق المرجعية الفنية للمنشآت الصناعية.

2. دائرة الصيانة الفنية:

✓ تنفيذ برنامج التدقيق التشخيصي والفني للمنشآت الصناعية للنشاط ومراقبة الصيانة بالتعاون مع الهياكل المعنية؛

✓ إجراء الدراسات في مجال الصيانة؛

✓ ضمان المراقبة التكنولوجية للصيانة والمعدات الرئيسية التي تقع في نطاق عمل الإدارة؛

3. دائرة التوريدات والنقل:

✓ التأكد من تزويد المديرية بالمواد والمعدات والأدوات وقطع الغيار اللازمة لأنشطتها؛

✓ إدارة المخزون والمخزونات المادية للمديرية وفقا للإجراءات والأنظمة المعمول بها؛

✓ إدارة المواد والمعدات القابلة للاستهلاك؛

✓ تحقيق ترميز موحد لقطع الغيار.

4. دائرة التموين:

✓ تنسيق الأعمال المتعلقة بعمليات دعوات المناقصات والمشاورات والاتفاق المتبادل بين هيكل إصدار القضية ولجان السوق المختصة؛

✓ ضمان الإبلاغ الدوري عن عمليات الشراء؛

✓ ضمان تطبيق لوائح الشراء القائمة.

• المديرية الفرعية للعمليات:

✓ ضمان إنشاء العمليات اللازمة لنظام الرصد الدولي وضمان تنفيذها؛

✓ ضمان جودة الوثائق المتعلقة بالإدارة؛

✓ مراقبة تنفيذ الإجراءات التصحيحية الصادرة كجزء من عمليات التدقيق؛

✓ تمثيل المديرية أمام المنظمات الخارجية في مجال الجودة؛

تتفرع هذه المديرية الى:

1. قسم ميكانيك الصناعية:

✓ تنفيذ عمليات الصيانة للمستويات 3 و 4 و 5 من المعدات الرئيسية للنشاط الميكانيكي؛

✓ إجراء الصيانة للتوربينات والمضخات والضغوط والتجميعات الفرعية؛

✓ المشاركة في عمليات مراقبة الصيانة والتفتيش من المستوى 1 و 2 وأعمال الخبرة؛

✓ ضمان إصلاح أجزاء ومكونات الآلات الدوارة.

المصدر: من الوثائق المأخوذة من المؤسسة محل الدراسة

2. دائرة الكهرباء والأجهزة:

- ✓ إجراء صيانة المستويات 3 و 4 و 5 من المعدات الرئيسية للأجزاء الكهربائية والأجهزة؛
- ✓ القيام بصيانة التركيبات والمعدات الكهربائية؛
- ✓ إجراء صيانة أنظمة التحكم في الآلات الدوارة ومحطات أنظمة التحكم؛
- ✓ صيانة الهواتف والشبكات ومعدات الاتصالات السلكية واللاسلكية التابعة للمديرية؛

3. قسم العمليات الخاصة:

- ✓ تنفيذ العمليات الخاصة على الأنابيب؛
- ✓ التوصية بالتركيبات والمعدات للعمليات الخاصة؛
- ✓ تطوير الخطط السنوية وخطط LMP للهيكل.

4. قسم القياس والتحكم:

- ✓ القيام بأعمال وضع صمامات الأمان الخاصة بالنشاط؛
- ✓ إجراء إصلاحات لصمامات الأمان في الورشة؛
- ✓ إجراء اختبارات تسرب الصمام.

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية على التكاليف والاداء المالي على مستوى مديرية الصيانة (MNL)

سيتم التطرق في هذا المبحث الى واقع استخدام التكاليف من خلال تحليل الميزانيات وجدول النتائج وواقع تحسين الاداء المالي فيها.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض منهج الدراسة والأداة المستعملة في اعداد بحثنا.

أولا: منهجية الدراسة

من اجل انجاز هذه الدراسة التطبيقية وبلوغ أهدافها تم الاعتماد على منهجية تتلخص في نقطتين:

- فترة الدراسة: تم إنجازها خلال الفترة الممتدة من 2022/03/06 الى 2022/03/21.
- طريقة جمع المعلومات: اعتمدنا على أسلوب المقابلة.

ثانيا: أداة الدراسة المستعملة

- **المقابلة الشخصية:** هي تقنية من التقنيات المباشرة لجمع المعطيات ميدانيا والحصول على المعلومات من مصادرها، وهي طريقة يعتمد عليها معظم الباحثين لأنها منهجية تسعى لتسهيل التعبير على المستجوب بتوجيهه نحو مواضيع محور الدراسة بشيء من الإستقلالية، وتساعد على اخذ المعلومات الكافية من خلال حوار مبوب ومسير و منظم وحديث هادف بين الباحث ورئيس المصلحة.¹

أ- **الأطراف المعنيون:** تم اجراء المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة "السيد عصمان.م" و "مسؤولة قسم الموازنات التقديرية" السيد هبول.س" بمديرية الصيانة لسونطراك بولاية الاغواط (MNL).

ب- **سيرورة المقابلة:** تم اجراء مجموعة من المقابلات مع "السيدة هبول.س" و مقابلة واحدة مع "السيد عصمان.م"، حيث تمت الإجابة على كل الأسئلة.

¹ - اميرة منصور، رؤية منهجية في بحوث تعليم اللغة العربية، مجلة الأثر، جامعة أبو القاسم سعد الله، الجزائر، الطبعة الثانية، 2016، ص 125

المطلب الثاني : دراسة التكاليف في مؤسسة السونطراك (MNL)

أولا : تطور الأعباء من 2017-2020

نلاحظ ان التكاليف المؤسسة تطورت كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم(01-02) تطور الأعباء من 2017 الى 2020

السنة/رقم ح	2017	2018	2019	2020
60	835 083 819,06	1 268 568 437,82	672420546.89	641659209.04
61	423 903 897,51	576 461 650,51	199506800.44	153821315.61
62	146 438 752,03	186 776 738,81	299900830.53	632787452.94
63	754 067 731,11	872 427 698,67	1000520068.72	1044000034.31
64	12 415 740,17	8 435 123,32	11620748.21	29779300.41
65	14 506 458,06	21 453 611,29	22425297.14	4852126.32
68	115 829 006,39	79 441 493,17	132470094.60	140745730.48
66	17 467 045,67	26 203 035,08	27668169.04	36446023.93
695	/	/	/	/
692	24 276 863,66	- 8 166 740,00	12951793.84	-3713007.09

المصدر : من جدول حسابات النتائج الملحق رقم(03) ورقم (04)

التحليل :

ح/60: المشتريات المستهلكة

- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 63493500357.11 لسنة 2020 مقارنة ب2019.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 65973486251.18 لسنة 2019 مقارنة ب2018.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 433484618.76 لسنة 2018 مقارنة ب2017.

ح/61: الخدمات الخارجية

- ◀ نلاحظ انخفاض بمعدل 45685484.83 لسنة 2020 مقارنة بسنة 2019.
- ◀ نلاحظ انخفاض بمعدل 376954850.07 لسنة 2019 مقارنة بسنة 2018.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 152557753 لسنة 2018 مقارنة بسنة 2017.

ح/62: الاستهلاكات الأخرى

- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 332886622.41 لسنة 2020 مقارنة بسنة 2019.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 113124091.72 لسنة 2019 مقارنة بسنة 2018.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 40337986.78 لسنة 2018 مقارنة بسنة 2017.

ح/63: أعباء المستخدمين

- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 43479965.59 لسنة 2020 مقارنة بسنة 2019.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 128092370.05 لسنة 2019 مقارنة بسنة 2018.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 118359967.56 لسنة 2018 مقارنة بسنة 2017.

ح/64: الضرائب والرسوم

- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 18158552.2 لسنة 2020 مقارنة بسنة 2019.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 3185624.89 لسنة 2019 مقارنة بسنة 2018.
- ◀ نلاحظ انخفاض بمعدل 3980616.85- لسنة 2018 مقارنة بسنة 2017.

ح/65: الأعباء التشغيلية الأخرى

- ◀ نلاحظ انخفاض بمعدل 17573170.82- لسنة 2020 مقارنة بسنة 2019.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 971685.85 لسنة 2019 مقارنة بسنة 2018.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 6947153.23 لسنة 2018 مقارنة بسنة 2017.

ح/68 : مخصصات الاهتلاكات والمؤونات

- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 8275635.88 لسنة 2020 مقارنة بسنة 2019.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 53028601.43 لسنة 2019 مقارنة بسنة 2018.
- ◀ نلاحظ انخفاض بمعدل 36387513.22- لسنة 2018 مقارنة بسنة 2017.

ح/66: الأعباء المالية

- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 8777854.89 لسنة 2020 مقارنة بسنة 2019.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 1465133.96 لسنة 2019 مقارنة بسنة 2018.
- ◀ نلاحظ زيادة بمعدل 875989.41 لسنة 2018 مقارنة بسنة 2017.

ح/695: الضرائب المستحقة على النتائج العادية: لا يوجد

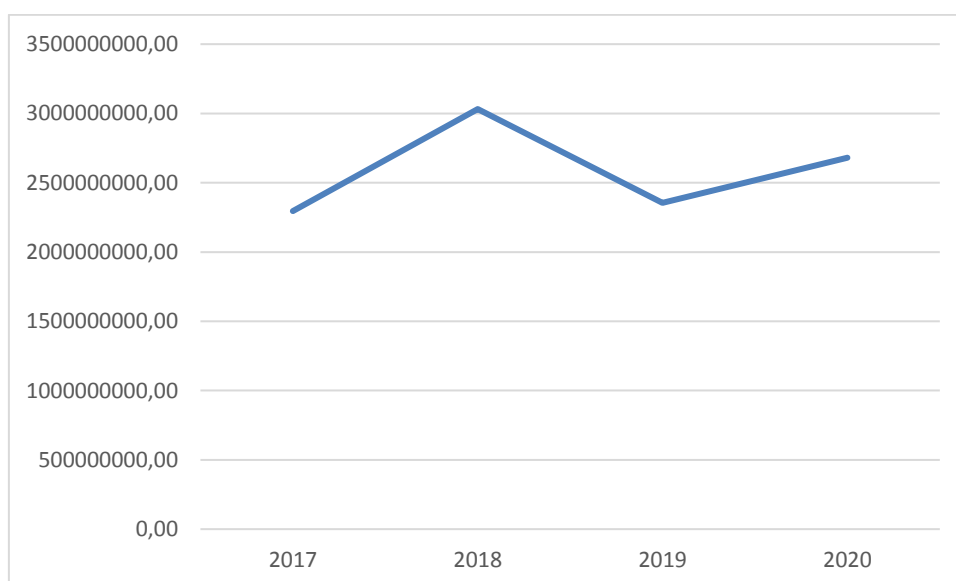
ح/692: الضرائب المؤجلة على النسبة العادية

- ◀ نلاحظ انخفاض بمعدل 16664800.93 - لسنة 2020 مقارنة بسنة 2019.
- ◀ نلاحظ انخفاض بمعدل 4785053.84 - لسنة 2019 مقارنة بسنة 2018.
- ◀ نلاحظ انخفاض بمعدل 32443603.66 - لسنة 2018 مقارنة بسنة 2017.

الجدول رقم: (02-02) تطور مجموع أعباء الأنشطة العادية

السنوات	2017	2018	2019	2020
الاعباء	2295435586.34	3031601048.67	2353580761.73	2680378185.95
نسبة التغير	/	32%	-22%	-13%

الشكل رقم (03-02): منحنى تطور الاعباء



المصدر: من اعداد الطالبتين بلاعتماد على الملحق رقم (03) ورقم (04)

التحليل :

- ◀ نلاحظ ان الاعباء زادت من سنة 2017 الى سنة 2018 ب: 736165462,33 DA.
- ◀ نلاحظ ان الاعباء انخفضت من سنة 2018 الى سنة 2019 ب: -286,94 020 678.
- ◀ نلاحظ ان الاعباء انخفضت من سنة 2019 الى سنة 2020 ب: -326797424 DA.

بالنسبة لسنة 2018:

$$-2017-2017/2018=2295435586.34/3031601048.67-2295435586.34=0.32.$$

نلاحظ زيادة التكاليف بنسبة 32%

بالنسبة لسنة 2019:

$$-2018-2018/2019=3031601048.67/2353580761.73-3031601048.67=0.22.$$

نلاحظ انخفاض التكاليف بنسبة 22%

بالنسبة لسنة 2020:

$$-2019-2019/2020=2353580761.73/2680378185.95-2353580761.73=0.13.$$

نلاحظ انخفاض التكاليف بمعدل 13%

المطلب الثاني : دراسة تطور الاداء المالي في مؤسسة (MNL)

اولا : أهم النسب المستخرجة من جدول حسابات النتائج

1-تطور النشاط :

الجدول رقم : (02-03) تطور النشاط

السنوات	2018	2019	2020
النسب	-13%	-08%	-53%

-تطور النشاط : رقم الاعمال للسنة (n+1)-رقم الاعمال للسنة (n) / رقم الاعمال للسنة (n)

$$\leftarrow 2018/2017 : 149168177.19 - 1733009623.87 / 1733009623.87 = -0.13$$

$$\leftarrow 2019/2018 : 1369746262.43 - 1491681177.19 / 1491681177.19 = -0.08$$

$$\leftarrow 2020/2019 : 635035034.29 - 1369746262.43 / 1369746262.43 = -0.53$$

التحليل :

توضح هذه النسبة مدى نشاط الأصول ومدى قدرتها على توليد المبيعات.

نلاحظ من الجدول ان هناك تغيرات في معدل تطور النشاط خلال فترة الدراسة بحيث ان معدلات في انخفاض خلال السنوات الأربع , ويرجع سبب الانخفاض الى انخفاض المبيعات وانخفاض مجموع الأصول .

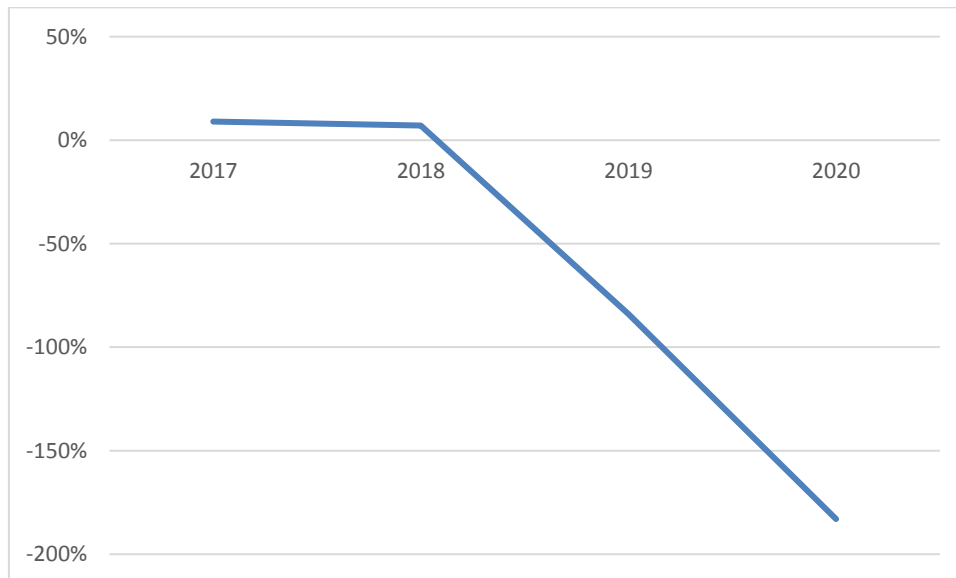
2- تطور المردودية التجارية :

الجدول رقم : (02-04) تطور المردودية التجارية

السنوات	2017	2018	2019	2020
النتيجة الصافية	168735792.61	108500438.70	-1152255826.50	-1167912549.89
رقم الاعمال خارج الرسم	1733009623.87	1491681177.19	1369746262.43	635035034.29
النسب	09%	07%	-84%	-183%

-تطور المردودية التجارية : النتيجة الصافية / رقم الاعمال خارج الرسم

الشكل رقم (02-04): منحنى تطور المردودية التجارية



المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق رقم (03) ورقم (04)

التحليل :

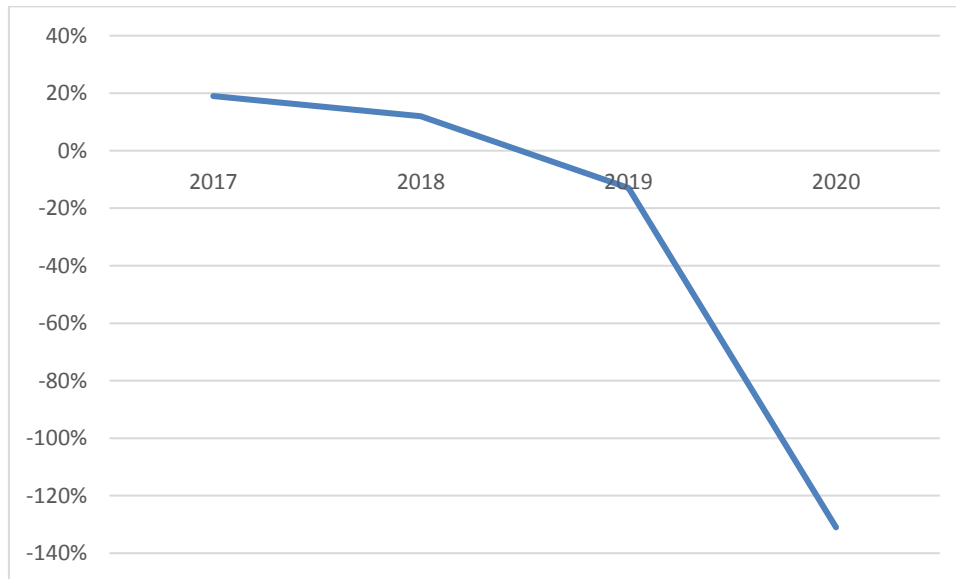
نلاحظ من خلال الجدول ان نسبة الهامش الصافي للربح بلغت 0.09 سنة 2017 ولكن انخفضت سنة 2018 حيث بلغت 0.07 وهذا الانخفاض راجع الى انخفاض نسبة الأرباح لهذه السنة كما هو الحال بالنسبة للمبيعات , اما عن سنة 2019 فقط انخفضت بمعدل 0.84 وكذا في سنة 2020 بنسبة 1.83 , وهذا راجع الى جائحة كوفيد-19 والذي أثر على الاقتصاد العالمي ككل.

3-تطور المردودية الاقتصادية :

الجدول رقم : (02-05) تطور المردودية الاقتصادية

السنوات	2017	2018	2019	2020
المردودية الاقتصادية	19%	12%	-13%	-131%

الشكل رقم(02-05) :منحنى تطور المردودية الاقتصادية



المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق رقم(03) ورقم (04)

-المردودية الاقتصادية : النتيجة العملياتية / مجموع الاصول

$$0.019=820727113.91/158308786.30=2017 \quad \checkmark$$

$$0.012=9487008018.79/120276497.54=2018 \quad \checkmark$$

$$-0.013=86370007000.66/-1160611749.27=2019 \quad \checkmark$$

$$-0.131=8748551533.48/-1151377616.10=2020 \quad \checkmark$$

التحليل :

نلاحظ ان المردودية الاقتصادية لسنة 2017 بلغت 0.019 ولكن انخفضت سنة 2018 بمعدل 0.012, و وانخفضت سنتي 2019 و 2020 ب 0.013 و -0.131. وراجع لتوقف الاعمال لسنة 2020/2019 بسبب الجائحة .
يمكننا القول بأن المؤسسة لم تقم بتغطية التكاليف.

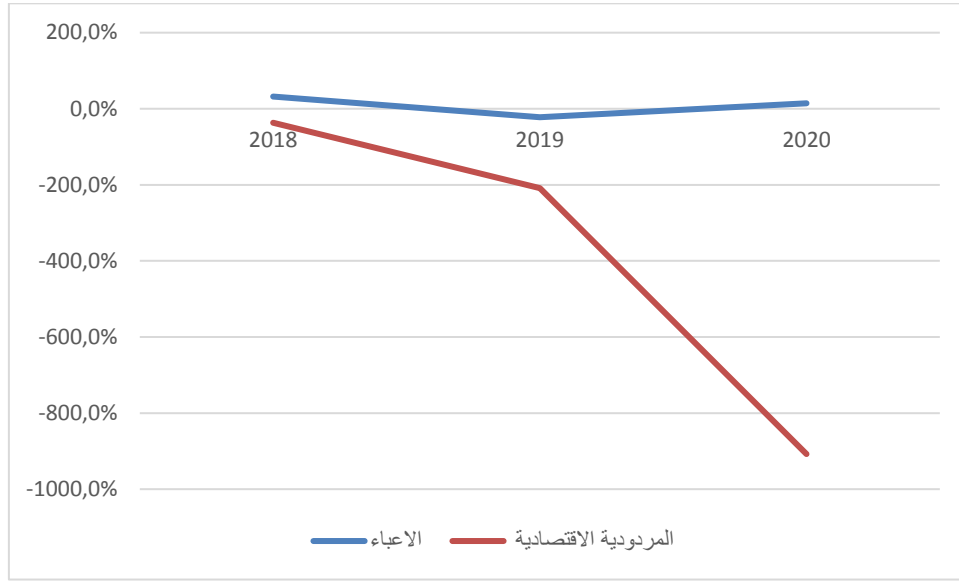
المطلب الرابع : العلاقة بين التكاليف والاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

اولا : العلاقة بين تطور الاعباء و تطور المردودية الاقتصادية

الجدول رقم (06-02): العلاقة بين تطور الاعباء و تطور المردودية الاقتصادية

السنوات	2019	2019	2020
الاعباء	31,1%	-22%	14%
المردودية الاقتصادية	-36,80%	-208,30%	-907,70%

الشكل رقم (06-02): منحنى العلاقة بين تطور الاعباء و تطور المردودية الاقتصادية



المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق رقم(03) ورقم (04)

التحليل :

نلاحظ من خلال منحنى " العلاقة بين تطور الأعباء وتطور المردودية الاقتصادية " أن المردودية الاقتصادية انخفضت ونسبة $-36,80\%$ مقارنة بلاعباء والتي تعتبر جيدة بمعدل $31,1\%$ لسنة 2018.

وفي سنة 2019 نلاحظ ان هناك انخفاض في كل من الاعباء والمردودية الاقتصادية بنسبة 22% و $-208,30\%$ على التوالي لسنة 2019.

اما في سنة 2020 فنلاحظ ان الاعباء زادت بنسبة 14% مقارنة بالمردودية الاقتصادية والتي انخفضت وبشكل ملحوظ بنسبة $-907,70\%$.

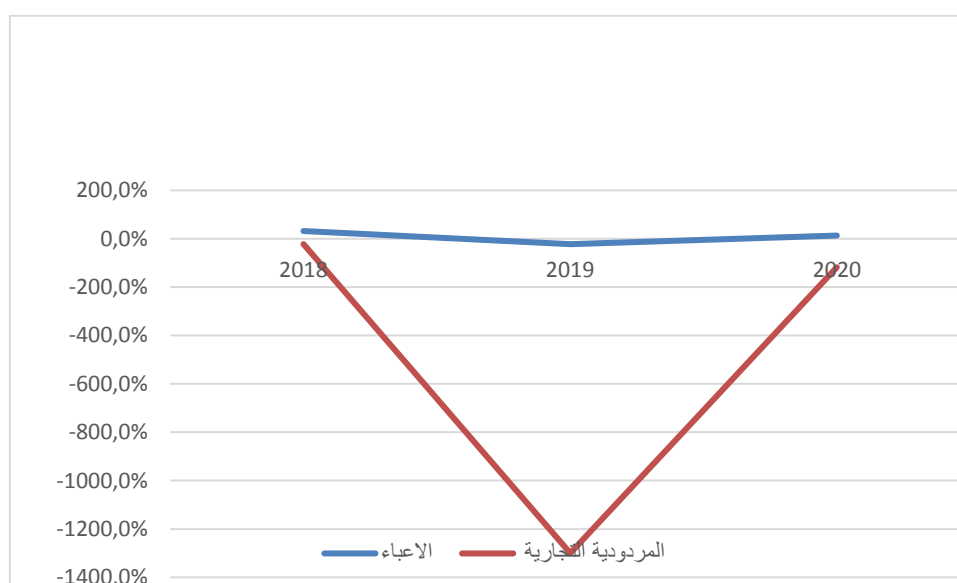
اذا يمكننا القول أن المؤسسة لم تتحكم في التكاليف اذا انعكس سلبيا على المردودية الاقتصادية.

ثانيا : العلاقة بين تطور الأعباء و تطور المردودية التجارية

الجدول رقم (02-07): العلاقة بين تطور الأعباء و تطور المردودية التجارية

السنوات	2018	2019	2020
الاعباء	31,1%	-22%	14%
المردودية التجارية	-22,00%	-1300%	-118%

الشكل رقم (02-07): منحنى العلاقة بين تطور الأعباء و تطور المردودية التجارية



المصدر : من اعداد الطالبتين بلاعتماد على الملاحق (03) و(04)

التحليل :

نلاحظ ان المردودية التجارية في انخفاض ملحوظ مقارنة بالاعباء فبالنسبة لسنة 2018 فمعدل تطورها -22,00% , وبالنسبة لسنة 2019 فمعدل -1300% , اما لسنة 2020 ف بنسبة -118%.

ثالثا : دراسة تحليلية لمقابلة في مديرية الصيانة

1- عرض نتائج المقابلة :

من خلال بحثنا هذا ارتتبنا الى اجراء هذه المقابلة وكانت النتائج كالتالي:

س1: ماهو مفهومكم للاداء المالي ؟

ج1: هو أداة انذار لادارة المؤسسة لمعالجة وتصحيح الانحرافات .

س2: ماهي اهم العوامل التي تؤثر على الأداء المالي ؟

ج2: تحكمها عدة عوامل منها التكنولوجيا وحجم المؤسسة والسوق والمنافسة وعدة عوامل أخرى .

س3: كيف تتم عملية تقييم الأداء ؟

ج3: تتم عملية تقييم الأداء المالي من خلال تحميل والمقارنة وفق مجموعة من المعايير .

س4: فيما تتمثل هاته المعايير؟

ج4: في مؤشرات معيارية تقارن مع النسب الفعلية لايجاد مقدار الانحرافات .

س5: ماهي أهم خطوات تقييم الأداء ؟

ج5: اعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركة .

س6: ماهي أهم القوائم المالية التي تتبع في اعداد الموازنات ؟

ج6: قائمة الدخل , الميزانية , جدول حساب النتائج.

س7: فيما تتجلى أهم النسب المتبعة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ؟

ج7: في نسب المردودية .

س8: لم لا يتم الاعتماد على نسب السيولة؟

ج8: لأنه ليس لدينا رأس مال وذلك لكون المؤسسة فرع من الشركة الام.

س9: ما هو مفهومكم لمحاسبة التكاليف؟

ج9: هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة.

س10: هل لديكم تكاليف الإنتاج؟

ج10: لا ذلك لكون المؤسسة مؤسسة خدمية.

س11: ماهي طرق حساب التكاليف المتبعة في مؤسسة سونطراك؟

ج11: طريقة التكاليف المعيارية.

س12: كيف يتم حساب الانحرافات؟

ج12: عن طريق المقارنة بين التكاليف المعيارية والفعالية.

س13: ماهي مصادر الانحرافات؟

ج13: هي انحراف الاسعار , انحراف المردودية , انحراف الحجم بالنسبة للنشاط.

س14: هل تطبق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة؟

ج14: لا.

س15: هل يمكن التحكم في تكاليف المؤسسة؟

ج15: بصفة آلية لا يمكن التحكم في التكاليف.

س16: كيف يتم الحصول على ميزة تكلفة الاقل؟

ج16: يتم استنادا الى مراقبة عوامل تطور التكاليف.

من خلال هذه المقابلة نستنتج ما يلي:

-يعتبر الاداء المالي الركيزة الاساسية في المؤسسة لكونه أداة انذار لمعالجة وتصحيح الانحرافات.

-تعتمد المؤسسة اعتمادا كبيرا على المحاسبة العامة لمعالجة المعلومات.

-تتبع المؤسسة طريق التكاليف المعيارية لحساب تكاليف المؤسسة.

-القوائم المالية في المؤسسة هي قوائم مقبولة لدى جميع مستخدميها الداخليين منها والخارجيين.

خامسا: حوصلة نتائج الدراسة الميدانية

بعد الدراسة التطبيقية التي أجريناها بمديرية الصيانة لولاية الأغواط على بحثنا توصلنا الى عدة نقاط نبرزها في ما يلي:

- مؤسسة MNL مؤسسة خدمية وبالتالي لا يمكن حساب تكاليف الانتاج والبيع.
- لا توجد علاقة بين التحكم في التكاليف والاداء المالي في المؤسسة وذلك لخصوصية المؤسسة كونها فرع من الشركة الام .
- إذا استطاعت المؤسسة تخفيض التكاليف يمكننا القول حينها انها تحكمت في التكاليف .
- المؤسسة لم تتحكم في تكاليفها مما ادى الى زيادة الاعباء وانعكس ذلك على المردودية الاقتصادية.
- هناك انخفاض ملحوظ في اداء المؤسسة , وهذا يدل على انها لا تقوم باستغلال اصولها المالية والثابتة .
- نسبة المردودية الاقتصادية انخفضت, في حال توجب عليها الزيادة.
- لم تحقق المؤسسة مردودية كافية خلال السنوات الاربعة وهذا يعني انها لم تحقق عائد جيد.
- المؤسسة لم تقم بتغطية تكاليفها .
- تطور المردودية الاقتصادية انخفض من سنة 2019 ويعود السبب للازمة الاقتصادية التي شهدها العالم .
- زيادة في الاعباء المالية خلال الاربع سنوات .
- انخفاض مخصصات الاهتلاكات والمؤونات مقارنة بالسنوات الماضية .
- زيادة الاعباء العملياتية الخرى .
- أثبتت نتائج تطور الاعباء بأنه لا توجد علاقة بين التكاليف والاداء المالي في المؤسسة .
- لم يتحسن الاداء المالي .

خلاصة الفصل :

في هذا الفصل أسقطنا الجانب النظري على الجانب التطبيقي ليتبين لنا أثر التكاليف على الاداء المالي من خلال دراسة القوائم المالية المعدة داخل المؤسسة , فقمنا بتقديم مؤسسة محل التريض وكذا نشأتها وهيكلها التنظيمي.

وقد توصلنا الى ان التكاليف تعتبر من الالهم الاسباب التي تتحكم في الاداء المالي , وقد حاولنا تسليط الضوء على بعض مؤشرات ونسب المالية والتي تقيس مدى ربحية المؤسسة .

الغائمة

الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة والتي حاولنا فيها تسليط الضوء على التكاليف ودورها في تحسين الاداء المالي والذي يعتبر من الوظائف الرئيسية للمؤسسة , حاولنا قدر الامكان الالامام بهذا الموضوع من مختلف جوانبه الكثيرة والمتشعبة , كما ركزنا على اهمية مؤشرات والنسب المالية ودورها في قياس مدى صحة الصحة المالية للمؤسسة وأهميتها في زيادة ربحية مؤسسة.

ويمكننا تلخيص اهم النتائج والتوصيات لبحثنا في هذه النقاط:

اختبار الفرضيات:

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية واسقاطها في مؤسسة سونطراك بالأغواط , يمكننا اختبار الفرضيات الدراسة على النحو التالي:

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

-الفرضية الثانية والتي تنص على ان الأداء المالي أحد المقومات الرئيسية لتدارك الثغرات الموجودة في المؤسسة , فمن خلال الدراسة تبيننا لنا صحة هذه الفرضية.

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

-الفرضية الرابعة والتي تنص على انه يمكن التحكم في التكاليف لضمان سيرورة المؤسسة , فمن خلال الدراسة نجد أن المؤسسة محل الدراسة لم تتحكم في تكاليفها , وهذا ما يثبت عدم صحة الفرضية بالنسبة لحالة المؤسسة.

١. النتائج العامة للدراسة:

-ان لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات الخاصة بجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها والتحكم فيها إن استخدام التكنولوجيا يؤدي إلى الرفع من أداء نظام المعلومات المحاسبي؛

✓ بالرغم من الانتشار الواسع الذي شهدته طرق حساب التكاليف التقليدية "طريقة التكاليف الكلية والجزئية والمعيارية" إلى أن الطرق الحديثة "طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وغيرها" تعتبر أكثر موضوعية كونها توفر معلومات دقيقة حول التكاليف وبأكثر مصداقية تساعد الإدارة العليا في اتخاذ قرارات الرشيدة؛

✓ تهدف كل مؤسسة اقتصادية إلى تحقيق الأرباح من خلال تحقيق أهدافها المالية والمتمثلة في زيادة الأرباح دون الأخذ بعين الاعتبار باقي المحاور بالرغم من تأثيرها الكبير على المحور المالي؛

✓ لاحظنا نقص تدعيم الإدارة العليا لفكرة وجود نظام لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC؛

٢. توصيات واقتراحات الدراسة:

على ضوء النتائج السابقة واستنادا على ما تم التعرض إليه مسبقا، سنحاول أن نقدم بعض التوصيات والمقترحات:

- تحسين وتطوير في الأنظمة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية لتواكب التطور الحاصل للنظم المحاسبية الحديثة؛
- ضرورة الاهتمام بجانب التكاليف في المؤسسة وذلك من خلال وعي المسؤولين والمسيرين في أهمية المعلومة الناتجة عنها وأدرك دورها الحقيقي في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة؛
- وضع نظام محاسبي فعال يضمن الرقابة على التكاليف ومختلف الأنشطة المنشأة للتكلفة ومحاسبة المسؤولية؛
- العمل على ضبط وترشيد التكاليف وتخفيضها من خلال ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات.

٣. آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا التي عالجت التحكم في التكاليف ودوره في تحسين الأداء المالي، ما يسعنا سوى أن نتقدم لمن أراد دراسة الموضوع أو له ميول تجاهه، الاهتمام بالجوانب التالية:

- دراسة نفس الموضوع مع التوسع في الدراسة الميدانية؛
- أساليب ترشيد التكاليف في المؤسسات الاقتصادية؛

- محاسبة التكاليف كأداة لاتخاذ القرار؛
- دور المحاسبة التحليلية في ضبط التكاليف؛
- تحليل وتقييم الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

وفي الأخير نأمل ان نكون قد وفقنا في اختيار ومعالجة هذا الموضوع والاحاطة بالجوانب المهمة فيه.

قائمة

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1-الكتب:

- 1-جمعة الربيعي كمال حسن , سعدوني مهدي الساقى , محاسبة التكاليف المتقدمة , دار وائل للنشر والتوزيع , عمان الاردن , 2008.
- 2-دادى عدون ناصر, نواصر فتحي محمد, دراسة الحالات المالية , الجزائر , دار الافاق 1997.
- 3-الذرة عبد البارى إبراهيم "تكنولوجيا أداء بشري في منظمات (منظمة العربية للتنمية الإدارية)", القاهرة.
- 4-عبد الستار صياح, سعود العامري, الإدارة المالية أثر نظرية وحالات عملية, دار وائل للنشر.
- 5-عماد يوسف الشيخ, محاسبة التكاليف, دار اثراء للنشر والتوزيع, عمان , 2008 .
- 6-كمال حسن جمعة الربيعي, سعدون مهدي الساقى, محاسبة التكاليف الصناعية, اثراء للنشر والتوزيع, الشارقة (الاردن) .
- 7-محمد العثماوي, محاسبة التكاليف: المنظورين التقليدي والحديث, دار اليازوري للنشر والتوزيع, الاردن 2013.
- 8-محمد تسيير, مبادئ المحاسبة التكاليف, دار وائل للنشر والتوزيع, الطبعة الثالثة عمان الاردن 2004 .
- 9-محمد تسيير, مبادئ محاسبة التكاليف, دار وائل للنشر والتوزيع, الطبعة الثالثة عمان (الاردن) 2004 .
- 10-محمد سامي راضي, مبادئ محاسبة التكاليف, دار الجامعية للنشر والتوزيع, الاسكندرية 2003 ص 18مصر, 2003.
- 11-مؤيد محمد الفضل وآخرون, المحاسبة الادارية, دار المسيرة للنشر والتوزيع, عمان (الاردن) 2010 .
- 12-ناصر دادى عدون, دراسة الحالات محاسبة ومالية المؤسسة, دار المحمدية العامة الجزائر 2008 .
- 13-ناصر دادى عدون, تقنيات مراقبة التسيير, دار البعث, قسنطينة, الجزائر, 1988.
- 14-ناصر نور الدين عبد اللطيف, محمد محمود حسن البابلي, مبادئ محاسبة التكاليف, دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع , الاسكندرية 2013 ص292
- 15-ناظم حسن عبد السيد, محاسبة الجودة -مدخل تحليلي, دار الثقافة , عمان , 2009, ص131.
- 16-نائل عدس ,نظال خلف , محاسبة التكاليف ,دار جبهة للنشر والتوزيع, عمان (الاردن) , 2007, ص51
الاطروحات والرسائل الجامعية:

- 1-خالص صافي صالح, رقابة تسيير المؤسسات, ديوان المطبوعات الجامعية ط2, جامعة سعد دحلب, البليدة, 2010 ص 88.
- 2-رحمون هلال, المحاسبة التحليلية, نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ قرار في المؤسسة اطروحة الدكتوراة, جامعة الجزائر 2004 .

- 3-سميحة سعادة، تقييم الأداء المالي لمؤسسات الصغيرة والمتوسطة باستخدام جدول تدفقات الخزينة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في عموم التسيير، تخصص مالية، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012-2013.
 - 4-عثمان بودحوش ، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية ، في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، مذكرة ماجستير ، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة ، جامعة 20 اوت 1995، سكيكدة 2007,2008.
 - 5-عمار بوشناف ، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مصادرها ، تنميتها ، تطويرها ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2002.
 - 6-مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
 - 7-محمد تيسير عبد الحكيم الرحيبو المحاسبة الادارية، الطبعة الثالثة جامعة الكويت 2004 .
 - 8-محمد محمود أحمد الخطيب ،أثر الأداء المالي على عوائد أسهم الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان ، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، عمان، 2007.
 - 9-مزهود هشام، ادارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل اعادة الهندسة، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراة، جامعة فرحات عباس، سطيف 1 .
 - 10-مسعودان سعيد ، دراسة دور محاسبة التحليلية في ضبط التكاليف الفعلية لإعمال الصيانة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ، العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عمار تليجي، الاغواط ، 2019 , 2020.
 - 11-مولاي زين فاطمة ، نقيلو كلثوم ، محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الاداء المالي للمؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ، علوم التسيير ، جامعة احمد دراية، ادرار.
 - 12-هادفي خالد ،دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2012,2013
 - 13-وليد بلقاسم ، حليم اوسماعيل ، تحليل التكاليف لدعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر ، علوم تجارية ، جامعة أكلي محند أولحاج ، بويرة ، 2015, 2016 .
- المقالات العلمية:**
- 01- بهلول نور الدين " تحليل وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية للدهن (ENAP) وحدة سوق أهراس "في المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية العدد 03 ديسمبر لسنة 2016
 - 02-تواتي مريم ،لوحدة القيادة كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE،مداخلة للمشاركة في المؤتمر الوطني الأول حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة

المؤسسات وتفعيل الإبداع جامعة البليدة 2 , يوم 2017/04/25 , مخبر البحث حول الإبداع وتغيير المنظمات والمؤسسات , جامعة البليدة ص07

03-حميد مظلوم كاظم "تقييم أداء المشاريع الصغيرة على وفق مدخل بطاقة الأداء المتوازن «في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية المجلد (22) العدد 89 لسنة 2016.

04-زكريا مدموم, بوقفة عبد الحق >إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة -دراسة ميدانية -< في مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية , المجلد (05) العدد 01 لسنة 2022.

05-السعيد بريش ,نعيمة يحيوي ,أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها ,الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ,الطبعة الثانية ,ورقلة ,22-23نوفمبر 2011,ص298

06-صافية بومصباح "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية "في مجلة أبحاث ودراسات التنمية , المجلد (08) / العدد (02) , ديسمبر 2021 , ص219-233.

07-فيحاء عبد الله يعقوب, امتثال رشيد بجاي, تصميم نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير, في مجلة دراسات محاسبية ومالية, جامعة العراق - بغداد 2017 ص 4.

المطبوعات البيداغوجية:

01-اقاسم عمر, التسيير المالي المعمق, مطبوعة دروس مقدمة لطلبة السنة الثالثة, علوم تجارية تخصص مالية, السنة أولى ماستر تخصص مالية المؤسسة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة أدرار, 2015.

02-مبارك لسوس, التسيير المالي, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2004.

خالص صافي صالح, رقابة تسيير المؤسسات, ديوان المطبوعات الجامعية ط2, جامعة سعد دحلب, البليدة, 2010 .

03-محمد تيسير عبد الحكيم الرحيبو المحاسبة الادارية, الطبعة الثالثة جامعة الكويت 2004.

5.المواقع الالكترونية

-<https://mawdoo3.com>

الملاحق

Édité le : 20/03/2019 16:26
Par : Direction Finances TRC

TRANSPORT MAINTENANCE LAGHOAT (7012)

BILAN

Exercice 2018 (Edition provisoire)

ACTIF						PASSIF			
REF	RUBRIQUE	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N -1 Net	REF	RUBRIQUE	N Net	N-1 Net
ACTIF NON COURANT						CAPITAUX PROPRES			
20	Immobilisations incorporelles	19 287 448,85	19 287 448,85			10	Capital, réserves et assimilés		
21	Immobilisations corporelles	2 307 893 731,15	1 976 452 627,26	331 441 103,89	258 458 404,75	11	Report à nouveau		
22	Immobilisations en concession					12	Résultat de l'exercice	108 500 438,70	168 735 792,61
24	Equip.Fixes & Complexes/Production	9 481 982,60		9 481 982,60	1 631 658,00	18	Comptes de liaison	8 898 965 348,56	7 606 839 943,80
23	Immobilisations en-cours					TOTAL CAPITAUX PROPRES			
26	Participations et créances rattachées à des participations					PASSIF NON COURANT			
27	Autres immobilisations financières	87 471 774,18		87 471 774,18	52 589 085,10	13	IDP.SUB. Recus.Prod & Charges DIFF		
Total Immobilisations						14	Provisions réglementées		
Impôts différés actifs						15	Provisions pour charges		
TOTAL ACTIF NON COURANT						16	Emprunts et dettes assimilées		
ACTIF COURANT						17	Dettes rattachées à des participations	125 834 831,60	122 264 516,56
Stock et en-cours						229	Droits du concédant		
30	Stocks de marchandises	8 983 830 294,60	56 513 013,41	8 927 317 281,19	7 785 850 766,47	269	Versement restant à effectuer S/Titres		
31	Matières premières et fournitures					279	Versement restant à effectuer sur titre immobilisé		
32	Autres approvisionnements	7 263 921 963,22	56 513 013,41	7 207 408 949,81	7 073 846 108,89	TOTAL PASSIF NON COURANT			
33	En cours de production de biens					Dettes et emplois assimilés			
34	En cours de production de services	1 665 363 035,00		1 665 363 035,00	712 004 657,58	40	Fournisseurs et comptes rattachés	353 707 399,84	309 433 860,94
35	Stocks de produits					41	Clients et comptes rattachés	149 571 843,64	151 175 403,27
36	Stocks provenant d'immobilisations					42	Personnel et comptes rattachés	97 206 083,77	67 693 889,91
37	Stocks à l'extérieur	54 545 296,38		54 545 296,38		43	Organismes sociaux et comptes rattachés	38 162 929,17	33 473 280,29
38	Achats stockés					44	Etat collectivités publiques	68 766 543,26	57 091 287,47
Créances et emplois assimilés						Organismes internationaux et comptes rattachés			
409	Fournisseurs et comptes rattachés	69 648 887,92		69 648 887,92	65 188 130,67	45	Groupe et Associés		
41	Clients et comptes rattachés	23 096 932,00		23 096 932,00	20 319 856,82	46	Créditeurs divers		
42	Personnel et comptes rattachés	42 459 800,36		42 459 800,36	39 639 151,79	47	Comptes Transitoires/Attente		
Organismes sociaux et comptes rattachés						48	Charges ou produits constatés d'avances et provisions		
43	Organismes sociaux et comptes rattachés	90 000,00		90 000,00	290 000,00	Disponibilités et assimilés			
44	Etats collectivités publiques					50	Valeurs mobilières de placement		
Organismes internationaux et comptes rattachés						51	Banques, Etab. Financiers. & assimilés		
45	Groupe et associés					52	Instruments financiers dérivés		
46	Débiteurs divers	120 000,00		120 000,00		53	Caisses		
Comptes Transitoires/ Attente						54	Regie d'avances et accreditifs		
47	Charges ou produits constatés d'avance et provisions	3 882 155,56		3 882 155,56	4 939 122,06	58	Virements internes		
Disponibilités et assimilés						TOTAL PASSIF COURANT			
50	Valeurs mobilières de placement					TOTAL PASSIF			
51	Banques, Etab. financiers & assimilés	9 932 958,85		9 932 958,85	8 778,85	TOTAL ACTIF			
52	Instruments financiers dérivés					Contrôle équilibre Actif = Passif >>>			
53	Caisses	0,00							
54	Regie d'avances et accreditifs								
Virements internes									
TOTAL ACTIF COURANT									
TOTAL ACTIF									

الملحق رقم 03



Direction Finances TRC

(Edition Provisoire)

EDITE LE: 20/03/19 16:28:10

SONATRACH s.p.a		TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS					EN DINARS	
UNITE	TRANSPORT MAINTENANCE LAGHOUAT	7012	31 DECEMBRE 2018					
COTE	DESIGNATION	N		N-1				
		EXTERNES	INTERNES	TOTAL	EXTERNES	INTERNES	TOTAL	
70	Ventes et produits annexes	46 097 749,58	1 445 583 427,61	1 491 681 177,19	51 441 795,74	1 681 567 828,13	1 733 009 623,87	
72	Production stockée ou destockée	953 358 377,42		953 358 377,42	613 292 764,38		613 292 764,38	
73	Production immobilisée	11 754 623,06		11 754 623,06	63 897 206,94		63 897 206,94	
74	Subventions d'exploitation							
	I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 011 210 750,06	1 445 583 427,61	2 456 794 177,67	728 631 762,06	1 681 567 828,13	2 410 199 595,19	
60	Achats consommés	1 248 267 722,42	20 300 715,39	1 268 568 437,81	816 182 991,87	18 900 827,19	835 083 819,06	
61	Services extérieurs	564 640 372,20	11 821 278,31	576 461 650,51	416 164 869,99	7 739 027,52	423 903 897,51	
62	Autres services extérieurs	182 589 585,84	4 187 153,08	186 776 738,92	139 358 812,05	7 079 940,00	146 438 752,03	
	II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 995 497 680,44	36 309 146,78	2 031 806 827,22	1 371 706 673,89	33 719 794,71	1 405 426 468,60	
	III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	- 984 286 930,44	1 409 274 280,91	424 987 350,47	- 643 074 906,83	1 647 848 033,42	1 004 773 126,59	
63	Charges de personnel	872 427 698,67		872 427 698,67	754 067 731,11		754 067 731,11	
64	Impôts, taxes et versements assimilés	8 435 123,32		8 435 123,32	12 415 740,17		12 415 740,17	
	IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	- 1 865 149 752,43	1 409 274 280,91	- 455 875 471,52	- 1 409 558 378,11	1 647 848 033,42	238 289 655,31	
75	Autres produits opérationnels	61 498 586,55	603 601 135,68	665 099 722,23	18 142 897,38	12 228 781,09	30 371 678,47	
65	Autres charges opérationnels	12 181 698,98	9 271 912,31	21 453 611,29	13 000 733,40	1 305 724,66	14 506 458,06	
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	79 441 493,17		79 441 493,17	115 829 006,39		115 829 006,39	
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	11 947 351,37		11 947 351,37	19 982 916,97		19 982 916,97	
	V. RESULTAT OPERATIONNEL	- 1 883 327 006,66	2 003 603 504,26	120 276 497,59	- 1 500 262 303,55	1 658 571 089,85	158 308 786,30	
76	Produits financiers	6 260 236,24		6 260 236,24	3 617 188,32		3 617 188,32	
66	Charges financières	26 203 035,08		26 203 035,08	17 467 045,67		17 467 045,67	
	VI. RESULTAT FINANCIER	- 19 942 798,84		- 19 942 798,84	- 13 849 857,35		- 13 849 857,35	
	VII. RESULTAT ORDINAIRES AVANT IMPOT (V+VI)	- 1 903 269 805,50	2 003 603 504,26	100 333 698,76	- 1 514 112 160,90	1 658 571 089,85	144 458 928,95	
695/8	Impôts exigibles sur résultats ordinaires							
692/3	Impôts différés (variations) sur résultat ordinaires	- 8 166 740,00		- 8 166 740,00	24 276 863,66		24 276 863,66	
	- TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES (c)	1 090 916 924,16	2 049 184 563,21	3 140 101 487,37	770 374 769,73	1 693 796 609,22	2 464 171 378,95	
	- TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES (d)	2 986 019 985,66	45 581 059,01	3 031 601 044,67	2 260 210 066,97	35 225 519,37	2 295 435 586,34	
	VIII. RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (c-d)	- 1 895 103 061,50	2 003 603 504,26	108 500 438,70	- 1 489 835 297,24	1 658 571 089,85	168 735 792,61	
77	Eléments extraordinaire (produits)							
67	Eléments extraordinaire (charges)							
	IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE							
	X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	- 1 895 103 061,50	2 003 603 504,26	108 500 438,70	- 1 489 835 297,24	1 658 571 089,85	168 735 792,61	

SONATRACH s.p.a		TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS				EN DINARS	
UNITE		31 DECEMBRE 2020					
TRANSPORT MAINTENANCE LAGHOUAT		N					
C/PTE	DESIGNATION	N		TOTAL	N-1		TOTAL
		EXTERNES	INTERNES		EXTERNES	INTERNES	
70	Ventes et produits annexes	26 860 503,72	608 174 530,27	635 035 034,29	67 083 193,50	1 302 663 068,93	1 369 746 262,43
72	Production stockée ou destockée	461 842 368,35		461 842 368,35	- 1 032 833 478,01		- 1 032 833 478,01
73	Production immobilisée	2 940 743,54		2 940 743,54	43 165 071,90		43 165 071,90
74	Subventions d'exploitation						
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		491 643 615,61	608 174 530,27	1 099 818 146,18	- 922 585 212,61	1 302 663 068,93	300 077 856,32
60	Achats consommés	530 107 069,31	121 552 139,73	641 659 209,04	653 987 293,99	18 433 252,90	672 420 546,89
61	Services extérieurs	147 106 767,54	6 714 548,07	153 821 315,61	191 977 574,85	7 529 225,59	199 506 800,44
62	Autres services extérieurs	629 822 482,94	2 964 970,00	632 787 452,94	289 178 679,53	10 722 151,00	299 900 830,53
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		1 297 036 319,79	131 231 657,80	1 428 267 977,59	1 135 143 548,37	36 684 629,49	1 171 828 177,86
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 805 392 704,18	476 942 872,77	- 328 450 831,41	- 2 057 738 760,98	1 265 978 439,44	- 791 750 321,54
63	Charges de personnel	1 044 000 034,31		1 044 000 034,31	1 000 520 068,72		1 000 520 068,72
64	Impôts, taxes et versements assimilés	29 779 300,41		29 779 300,41	11 620 748,21		11 620 748,21
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 1 879 172 038,90	476 942 872,77	- 1 402 229 166,13	- 3 069 869 577,91	1 265 978 439,44	- 1 803 891 138,47
75	Autres produits opérationnels	24 667 361,03	311 218 201,13	335 885 562,16	20 748 449,62	757 461 828,52	778 210 278,14
65	Autres charges opérationnels	2 655 321,32	2 196 805,00	4 852 126,32	18 366 185,64	4 039 111,50	22 425 297,14
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	140 745 730,48		140 745 730,48	132 470 094,60		132 470 094,60
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	60 563 844,67		60 563 844,67	19 964 902,80		19 964 502,80
V. RESULTAT OPERATIONNEL		- 1 937 341 885,00	785 964 268,90	- 1 151 377 616,10	- 3 180 012 905,73	2 019 401 156,46	- 1 160 611 749,27
76	Produits financiers	18 350 843,05		18 350 843,05	23 072 297,97		23 072 297,97
66	Charges financières	36 446 023,93		36 446 023,93	27 668 169,04		27 668 169,04
VI. RESULTAT FINANCIER		- 18 095 180,88		- 18 095 180,88	- 4 595 871,07		- 4 595 871,07
VII. RESULTAT ORDINAIRES AVANT IMPOT (V+VI)		- 1 955 437 065,88	785 964 268,90	- 1 169 472 796,98	- 3 184 608 776,80	2 019 401 156,46	- 1 165 207 620,34
69/5/8	Impôts exigibles sur résultats ordinaires *						
69/2/3	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	- 3 713 007,09		- 3 713 007,09	12 951 793,84		12 951 793,84
- TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES (c)		595 225 664,36	919 292 731,70	1 514 618 396,06	- 858 799 962,22	2 060 124 897,45	1 201 324 935,23
- TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES (d)		2 546 949 723,15	133 428 462,80	2 680 378 185,95	2 312 857 020,74	40 723 740,99	2 353 580 761,73
VIII. RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (c-d)		- 1 951 724 058,79	785 964 268,90	- 1 165 759 789,89	- 3 171 656 982,96	2 019 401 156,46	- 1 152 255 826,50
77	Eléments extraordinaires (produits)						
67	Eléments extraordinaires (charges)	2 152 760,00		2 152 760,00			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE		- 2 152 760,00		- 2 152 760,00			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 953 876 818,79	785 964 268,90	- 1 167 912 549,89	- 3 171 656 982,96	2 019 401 156,46	- 1 152 255 826,50



DIRECTION ADMINISTRATION ET FINANCES SEGE EDV

(Edition Prescrite)

DATE DE: 25/02/21 11:37:14

