



## وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة-

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي: ...../2025

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

فرع: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة ومالية

المذكرة موسومة بـ:

دور تحليل الانحرافات القائم على أساس التكاليف المعيارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة الحالة مؤسسة الأسمنت تبسة.

إشراف الأستاذ:

أ.د. زرفاوي عبد الكريم

إعداد الطالبة:

بوسهلة إسراء

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	أستاذ	د. قتال عبد العزيز
مشرفا ومقررا	أستاذ	د. زرفاوي عبد الكريم
عضوا مناقشا	أستاذ محاضر ب	د. بن عبود شادية

السنة الجامعية: 2025/2024



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## شكر ومحرفان:

{ وأخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين }

نحمد الله عز وجل الذي وفقني لإتمام هذا العمل  
المتواضع ونصلي على سيدنا محمد وعلى آله  
وصحبه أجمعين أما بعد

بداية نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الدكتور  
المشرف زرفاوي عبد الكريم بمواففته على تحمل  
عبء الإشراف على هذا البحث وعلى ما قدمه لي من  
توجيهات ومعلومات التي ساهمت في إثراء الموضوع  
في جوانبه المختلفة.

كما أقدم جزيل الشكر إلى كل من له بصمة في  
تعليمنا حرفا بداية من معلمينا في المرحلة الإبتدائية  
إلى أساتذتنا في المرحلة الجامعية، كما لا ننسى أن  
نقدم الشكر لكل من ساهم وساعد في إتمام هذه  
المذكرة من قريب أو من بعيد بعون من الله وحفظه.  
وأخيرا أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة على  
قبول تقييم وتصويب هذا البحث.

## الإهداء

من قال أنا لها "تالها" وأنا لها إن أبت رغما عنها أتيتُ بها. لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق كان محفوفا بالتسهيلات لكنني فعلتها ونلتها.

إلى الذي زين أسمى بأجمل الألقاب، من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة، إلى من غرس في روحي مكارم الأخلاق داعمي الأول في مسيرتي إلى فخري واعتزازي (والدي)

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واحتضني قلبها قبل يدها وسهلت لي الشدائد بدعائها إلى القلب الحنون والشمعة التي كانت لي في الليالي المظلمة

سر قوتي ونجاحي ومصباح دربي الى ونهج حياتي (والدي)

إلى الجنود المجهولة واليد الخفية وأمان أيامي الذين كانوا داعمين منذ الطفولة إلى من انتظروا هذه اللحظات ليفتخروا بي إلى ضلعي الثابت إلى ملهمي نجاحي إلى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع ارتوي منها

إلى أختي وإخوتي (سندس، إسلام، أيمن، نوح)

إلى صديقات الدرب إلى كل من كان سبب في سعادتي

وأخيراً أشكر نفسي على الصبر، ها أنا اختم كل ما مررت به الحمد لله من قبل ومن بعد راجية من الله تعالى أن ينفعني بما علمني وأن يعلمني ما أجهل ويجعله حجة لي لا علي.



قائمة المحتويات

/..... شكر وعرفان

/..... الإهداء

III-I..... قائمة المحتويات

V-IV..... قائمة الجداول والأشكال

VI..... قائمة الملاحق والمختصرات

أ-د..... مقدمة عامة

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

22..... مقدمة الفصل

23..... المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف

23..... المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

26..... المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف

32..... المطلب الثالث: طرق حساب التكلفة

43..... المبحث الثاني: التأسيس النظري للتكاليف المعيارية

43..... المطلب الأول: ماهية التكاليف المعيارية.

47..... المطلب الثاني: الافتراضات الواقعية لنظام التكاليف المعيارية.

47..... المطلب الثالث: الموازنات التقديرية وعلاقتها بتكاليف المعيارية

50..... المطلب الرابع: معايرة التكاليف وتحليل انحرافاتهما

66.....	المبمء الءالمء: الأءاء المالم فف المؤسسه والأءاساء السابقه
66.....	المطلب الأول: مفاهفم ءقففم الأءاء المالم
71.....	المطلب الءالمء: مؤشراء ءقففم الأءاء المالم
81.....	المطلب الءالمء: علاقه الأءاء المالم بمءاسبه الءكالفف المعفارفه
84.....	المطلب الرابع: ءراساء السابقه
99.....	ءلاصه الفصء

## الفصء الءالمء: الأءاسه المفءائفه

101.....	مءءمه الفصء
103.....	المبمء الأول: نبءه عامه عن مؤسسه الإسمنء ءبسه.
103.....	المطلب الأول: عرض مؤسسه الإسمنء ءبسه
106.....	المطلب الءالمء: الهفكل الءنظفمف لمصنع الإسمنء ءبسه
107.....	المطلب الءالمء: المعملفه الإنءاففه لمصنع الإسمنء ءبسه
109.....	المبمء الءالمء: منهجه وأءواء الأءاسه
109.....	المطلب الأول: منهجه الأءاسه
110.....	المطلب الءالمء: عفنه الأءاسه
112.....	المطلب الءالمء: الأءواء المسءءمه فف الأءاسه
113.....	المبمء الءالمء: ءللل الأءاسه ومناقشءها
113.....	المطلب الأول: ءللل انءرافاء الءكالفف المباشره لمصنع الإسمنء ءبسه

المطلب الثاني: تحليل انحرافات التكاليف الغير المباشرة لمصنع الإسمنت تبسة .....	127
المطلب الثالث: تحليل انحراف مؤشرات الأداء المالي وتبين علاقته مع انحراف التكاليف المعيارية...130	130
خاتمة .....	141
الملاحق .....	146
المراجع المعتمدة .....	168
الملخص .....	173

فهرس الجداول

الصفحة	تسمية الجدول	الرقم
38	مراحل حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة.....	01
75	نسب السيولة.....	02
76	نسب الربحية.....	03
77	نسب المردودية.....	04
80	مقارنة بين المؤشرات التقليدية والحديثة لعملية تقييم الأداء المالي.....	05
92-83	الدراسات السابقة باللغة العربية.....	06
96-93	الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.....	07
114	رقم الأعمال ونتيجة السنة المالية تقديري.....	08
115	رقم الأعمال ونتيجة السنة المالية الفعلية.....	09
117	التكاليف من استخراج المواد الأولية إلى المنتج النهائي لسنة 2024.....	10
119	حساب انحرافات التكاليف المواد الأولية لسنة 2024.....	11
121	الفرق بين أسعار المصنع والمصلحة التجارية لسنة 2024.....	12
123	مواقيت التوقف عن العمل لسنة 2024.....	13
124	قيم الإنتاج لسنة 2024.....	14
124	القيم المتراكمة لإنتاج لسنة 2024.....	15
126	حساب انحراف أجرة العامل في قطاع الإنتاج لسنة 2024.....	16
128	التكاليف الغير مباشرة لسنة 2024.....	17
129	حساب انحراف التكاليف الغير مباشرة لسنة 2024.....	18
131	مؤشرات الأداء المالي "مؤشرات الإنتاجية التقديرية".....	19
133	مؤشرات الأداء المالي "مؤشرات الإنتاجية الفعلية".....	20
134	حساب انحرافات الأداء المالي.....	21
136	انحرافات التكاليف المباشرة والغير مباشرة لسنة 2024.....	22

قائمة الأشكال

الصفحة	تسمية شكل	الرقم
28	تصنيف التكلفة حسب الوظيفة.....	01
54	معايرة التكاليف المباشرة.....	02
65	انحرافات التكاليف الغير مباشرة.....	03
82	نموذج دراسة العلاقة بين التكاليف والأداء المالي.....	04
104	مراحل مشروع مصنع الإسمنت.....	05
106	الهيكل التنظيمي لمصنع الإسمنت تبسة.....	06
108	مخطط مبدأ تصنيع الإسمنت.....	07
110	خطوات الدراسة الميدانية.....	08
114	منحى رقم الأعمال ونتيجة السنة المالية التقديرية.....	09
115	منحى رقم الأعمال ونتيجة السنة المالية الفعلية.....	10
125	منحى كمية الإنتاج المتراكمة.....	11
125	منحى تكاليف الإنتاج المتراكمة.....	12
135	التمثيل البياني لانحرافات مؤشرات الأداء المالي.....	13
136	التمثيل البياني لانحرافات التكاليف.....	14
135	العلاقية بين متغيرات دراسة.....	15

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة
ر ع ن	رقم الأعمال عتبة المردودية.....
FR	صافي رأس المال الصافي.....
BFR	الاحتياج في رأس المال العامل.....
TN	الخزينة الصافية.....
EVA	القيمة المضافة الاقتصادية.....
MVA	القيمة السوقية المضافة.....
CVA	القيمة النقدية المضافة.....
OCF	الدفق النقدي من العمليات التشغيل.....
EBIT	الأرباح قبل الفوائد والضرائب.....



## مقدمة



نظراً لما تفرضه بيئة الأعمال الحديثة من تحديات متسارعة وتعقيدات متزايدة في محيط المؤسسات الاقتصادية، أصبحت هذه الأخيرة مطالبة أكثر من أي وقت مضى بتبني أساليب تسيير محكمة وأدوات رقابية فعالة تمكّنها من مواجهة المنافسة وإدارة مواردها بكفاءة وفاعلية، وكذا ضمان استمراريته في السوق. من هنا تبرز محاسبة التكاليف التي تساهم في تقديم معلومات أكثر صحة والدقة تساعد الإدارة في التخطيط، والرقابة واتخاذ القرارات.

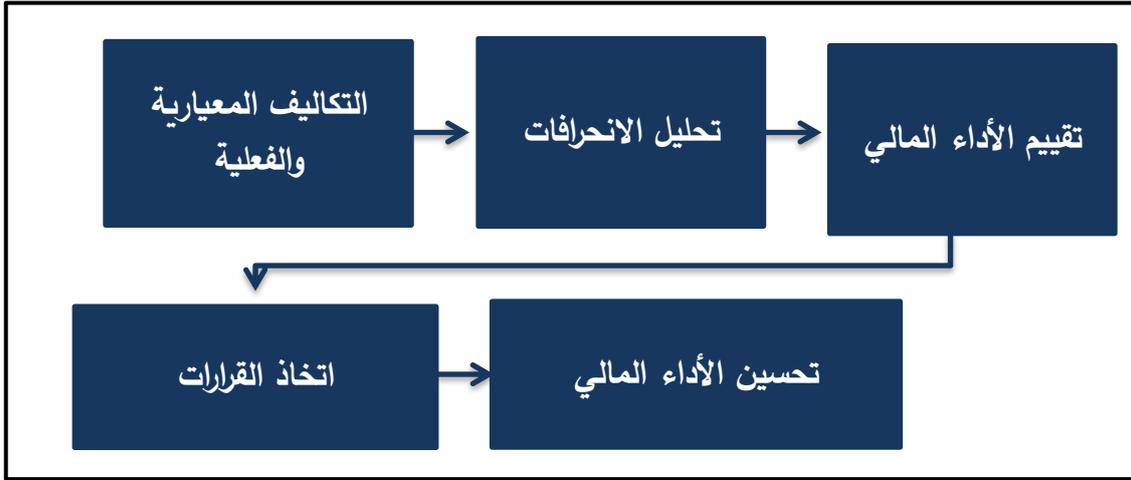
من بين الأساليب المحاسبية التي أثبتت فعاليتها في محيط المؤسسات الإنتاجية نظام التكاليف المعيارية الذي يقوم على تحديد التكاليف المتوقعة للعناصر المختلفة للإنتاج بناءً على معايير فنية مدروسة مسبقاً. هذا النظام لا يهدف فقط إلى تقديم صورة واضحة عن التكاليف "المثالية" بل يُستخدم كأداة مرجعية تُقارن بها النتائج الفعلية كذلك مراقبة وتقييم الأداء المالي بشكل دوري وتحديد مدى الالتزام بالأهداف المخططة وذلك عن طريق تحليل الانحرافات.

يمثل تحليل الانحرافات جوهر هذا النظام، حيث تتم مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية لتحديد الفروقات وتحليل أسبابها، سواء كانت ناتجة عن تغيرات في الأسعار أو الكميات أو الكفاءة الإنتاجية. هذا التحليل لا يقتصر على الكشف عن الانحرافات فحسب بل يشكل أداة رقابية فعالة تُوجّه المؤسسة نحو اتخاذ قرارات اللازمة المتعلقة بالإنتاج وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد والسير المنتظم للمؤسسة.

وفي هذا السياق يُعد الأداء المالي من أبرز المؤشرات التي تعكس فعالية المؤسسة في تحقيق أهدافها، سواء من حيث تحقيق الأرباح، الحفاظ على التوازن المالي، أو تعزيز القدرة التنافسية. وكلما كان التحكم في التكاليف أكثر دقة وواقعية زادت فرص المؤسسة في تحقيق أداء مالي قوي ومستقر.

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور تحليل الانحرافات في إطار نظام التكاليف المعيارية لتحسين الأداء المالي، من خلال استكشاف مدى مساهمة هذا التحليل في تزويد المؤسسات بمعلومات محاسبية دقيقة تدعم عمليات الرقابة والتخطيط، وتلبي متطلبات الإدارة المالية الرشيدة، بالإضافة إلى تقييم الأثر الفعلي لهذه التقنية على فعالية أداء المؤسسة موضوع الدراسة.

شكل عام يترجم التصور المبدئي لمتغيرات الدراسة:



المصدر: (من إعداد الطالبة)

استنادًا إلى ما سبق تستنتج الطالبة أن الإطار النظري للموضوع يركز على آليتين تُعتبران من العناصر الأساسية لقيام المؤسسة واستمرارها في الوقت الراهن. لذا يمكن التعبير عن عنوان الدراسة المقترحة لمذكرة الماستر من خلال متغيرين يحملان صفتي التأثير والتأثر (تابع ومستقل)، حيث يتم تطبيقهما وفقًا لواقع دراسة الحالة وفق متطلبات التخصص العلمي والتقني الذي تنتمي إليه الطالبة. ومنه فعنوان المذكرة كالتالي: " تحليل الانحرافات القائم على أساس التكاليف المعيارية في تحسين الأداء المالي دراسة حالة مؤسسة الإسمنت تبسة "

الإشكالية المقترحة للموضوع:

للإحاطة بالموضوع أكثر ومعرفة طبيعة المشكلة البحثية، يمكن طرح الإشكالية الآتية:

إلى أي مدى يساهم تحليل الانحرافات المبني على أساس التكاليف المعيارية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة إسمنت تبسة بصفة خاصة، والمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة خلال الفترة الزمنية 2020-2024؟

ويندرج ضمن هذه الاشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

الأسئلة الفرعية:

- ما هو أثر تحليل الانحرافات على اتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة؟

- كيف يساهم تحليل الانحرافات القائم على اساس التكاليف المعيارية في اتخاذ قرار زيادة الانتاج في مؤسسة الإسمنت تبسة ؟
- كيف يساهم تحليل الانحرافات القائم على اساس التكاليف المعيارية في تحسين القيمة المضافة في مؤسسة الإسمنت تبسة ؟
- كيف يساهم تحليل الانحرافات القائم على اساس التكاليف المعيارية في زيادة رقم الأعمال في مؤسسة الإسمنت تبسة ؟
- كيف يساهم تحليل الانحرافات القائم على اساس التكاليف المعيارية في قرار زيادة القوى العاملة في مؤسسة الإسمنت تبسة ؟

### الفرضية الرئيسية:

في ظل التحديات الاقتصادية المتزايدة واشتداد المنافسة في الأسواق، أصبح تحقيق الكفاءة المالية وتحسين الأداء المالي أحد أهم الأولويات للمنظمات. تُعد نظام التكاليف المعيارية من الأدوات المحاسبية الفعالة التي تساعد في تقييم الأداء وقياس الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمعيارية، مما يوفر معلومات قيمة لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة. من هنا تبرز أهمية تحليل انحرافات التكاليف كآلية للكشف عن نقاط القوة والضعف في الأداء المالي، وكمحرك لتحسين الكفاءة وتقليل الهدر. بناءً على ذلك يمكن صياغة الفرضية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو التالي:

" يساهم تحليل الانحرافات المبنية على أساس التكاليف المعيارية بشكل فعال في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإسمنت تبسة بصفة خاصة وفي المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة "

هذه الفرضية ستخضع للاختبار عبر تحليل بيانات مالية وحسابية، بهدف تحديد مدى مساهمة تحليل الانحرافات في تحقيق أهداف الأداء المالي.

### الفرضيات الفرعية:

- يساهم تحليل الانحرافات في تحسين جودة اتخاذ القرارات المالية من خلال توفير معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة؛
- يساهم تحليل الانحرافات على أساس التكاليف المعيارية في زيادة الإنتاج لمؤسسة الإسمنت تبسة؛

- يساهم تحليل الانحرافات على أساس التكاليف المعيارية في زيادة القيمة المضافة لمؤسسة الإسمنت  
تنسبة؛
- يساهم تحليل الانحرافات القائم على أساس التكاليف المعيارية في زيادة رقم الأعمال في مؤسسة  
الإسمنت تنسبة؛
- يساهم تحليل الانحرافات على أساس التكاليف المعيارية في زيادة عدد العمال لتحسين الأداء.

### أهداف دراسة الموضوع:

تسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف، وتتمحور في العناصر التالية:

- العمل على توضيح ماهية التكاليف المعيارية ومبادئها النظرية وآليات تطبيقها العملية، بالإضافة إلى شرح الإطار المفاهيمي لتحليل الانحرافات المالية، وأهميته في بيئة المؤسسات الاقتصادية؛
- محاولة إبراز دور تحليل الانحرافات الناتجة عن مقارنة التكاليف الفعلية بالمخططة (المعيارية)، في خدمة عملية اتخاذ القرار المالي والإداري داخل المؤسسات؛
- تقييم مدى فعالية هذا النوع من التحليل (الانحرافات المعيارية) في تشخيص الانحرافات السلبية والإيجابية، مع تقديم مقترحات لتقويمها وتوظيفها بشكل إيجابي لتحسين النتائج المالية؛
- توضيح واقع اعتماد المؤسسة الإسمنت تنسبة على نظم التكاليف المعيارية، وطرح رؤية نقدية حول مدى فعاليتها في سياق الممارسة المالية والإدارية.

### أهمية الموضوع:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تقديم رؤية تحليلية حول العلاقة بين تحليل الانحرافات والأداء المالي، مع التركيز على التأثيرات العملية لتطبيق نظام التكاليف المعيارية.

- **مكانة التكاليف المعيارية:** يعد هذه النظام من الأدوات الأساسية لضبط الأداء المالي، مما يعزز فاعلية إدارة المؤسسات؛
- **دور تحليل الانحرافات:** يوفر هذا التحليل أدوات تقييمية تساهم في تحسين كفاءة الأداء وتكوين استراتيجيات مالية فعالة؛
- **إطار عملي للمؤسسات:** يساعد في اتخاذ قرارات قائمة على أسس محاسبية دقيقة، مما يساهم في ترشيد الموارد وتحسين النتائج؛

- رؤية واقعية للأداء المالي: يعكس الواقع المالي للمؤسسات ويساعد على ضبط التكاليف، مما يدعم تحقيق الأهداف الاستراتيجية؛
- مرجع للطلبة والباحثين: تمثل هذه الدراسة قاعدة معرفية مهمة للطلاب في مجال المحاسبة والمالية، مما يوفر لهم أدوات تحليلية تفيدهم في مسيرتهم الأكاديمية والمهنية.

### دوافع اختيار الموضوع:

يكمن إبراز جملة من الدوافع التي كانت سبب في اختيار الموضوع ومن بينها ما يلي:

#### 1. الدوافع الموضوعية:

- المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بمرجع جديد حول موضوع يُعد قليل التداول؛
- محاولة فهم وتحليل الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المعيارية، حيث يُعتقد أنه لم يعد يتلاءم مع التغيرات الاقتصادية الحديثة؛
- ضعف تطبيق أنظمة التكاليف داخل المؤسسات الجزائرية، مما يجعل الدراسة ذات قيمة تطبيقية.

#### 2. الدوافع الذاتية:

- التخصص في مجال المحاسبة كان المحفز الأول، إذ يمثل الموضوع امتدادًا طبيعيًا للمعرفة الأكاديمية؛
- الرغبة في استثمار المعارف المكتسبة سواء في السنوات الدراسية السابقة أو من خلال التخصص الحالي؛
- الطموح في التعمق أكثر في هذا المجال وفهم مختلف جوانبه النظرية والتطبيقية.

### المنهج المستخدم في الدراسة:

انطلاقًا من دراسة الفرضيات من أجل بلوغ أهداف البحث وتحقيق نتائج دقيقة وملموسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كونه الأنسب لطبيعة الموضوع، حيث يسمح بوصف المفاهيم المرتبطة بالتكاليف المعيارية وتحليل دورها في تحسين الأداء. ولإعطاء طابع عملي للدراسة تم تبني أسلوب دراسة الحالة وذلك من خلال اختيار مؤسسة اقتصادية وتحليل نظام التكاليف المعتمد بها، مع التركيز على حساب انحرافات التكاليف المعيارية وقياس أثرها على مؤشرات الأداء المالي.

### حدود الدراسة:

تعلقت هذه دراسة البحثية بحدود وأبعاد مكانية وزمانية وهي كما يلي:

- **الحدود المكانية (الجغرافية):** تمحورت الدراسة الميدانية في مؤسسة الإسمنت تبسة على مستوى مصلحة المالية والمحاسبة؛
- **الحدود الزمنية:** التركيب النظري والتطبيقي للموضوع يبرز من خلال تحليل البيانات المتعلقة بالمؤسسة وذلك خلال الفترة الزمنية الممتدة من 2020 إلى غاية 2024 واستخلاص أثر تحليل انحرافات التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة من خلال استخدام جملة من الأدوات في إطار دراسة الموضوع.

### متغيرات الدراسة:

ترتكز هذه الدراسة على متغيرين أساسيين تم من خلالهما تحليل العلاقة السببية لقياس مدى تأثير نظام التكاليف المعيارية على الأداء المالي للمؤسسة، وهما:

- **المتغير المستقل:** يتمثل في الانحرافات في التكاليف المعيارية أي الفروقات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية، والتي تعكس درجة كفاءة استخدام الموارد ومدى التحكم في التكاليف داخل المؤسسة؛
- **المتغير التابع:** يتمثل في الأداء المالي للمؤسسة، ويشمل مؤشرات مالية مختلفة التي يمكن قياسها كمياً لتحليل تأثير نظام التكاليف المعيارية عليها.

### مميزات الموضوع المدروس وبعده العلمي:

تُعد هذه الدراسة من البحوث التي يمكن تعميم نتائجها، خصوصاً على المؤسسات الصناعية أو الإنتاجية ذات الحجم المتوسط والكبير، والتي تعتمد أو تسعى لاعتماد نظام التكاليف المعيارية، نظراً لكونها ترتكز على تحليل واقعي مبني على بيانات فعلية وأدوات قياس محاسبية دقيقة، مما يعزز من صلاحية النتائج لتوجيه الممارسات المحاسبية في بيئات مشابهة.

كما يُعتبر هذا الموضوع ملائماً تماماً لتخصص الطالب حيث ينسجم مع المعارف المحاسبية المكتسبة خلال التكوين الجامعي، ويساهم في دعم الفهم التطبيقي للمفاهيم كالتكاليف المعيارية، تحليل الانحرافات، وربطها بمؤشرات الأداء المالي. ومن جهة أخرى فإن الدراسة تدعم الوعي بأهمية المعلومات المحاسبية في

تحسين جودة القرارات داخل المؤسسة، وتمنح الباحث فرصة للاحتكاك بالميدان واكتساب تجربة واقعية في تحليل وتفسير الأرقام المالية في سياقها العملي.

### المنهجية العامة المعتمدة في الدراسة:

تم إعداد هذه المذكرة بطريقة منظمة وواضحة، تعتمد أسلوب **IMRAD** الشهير الذي يُسهّل على القارئ تصفح المحتوى بسلاسة وفعالية. هذا الأسلوب يُقسّم العمل إلى أجزاء مترابطة مما يضمن تنظيم الأفكار وتركيز المناقشة على النقاط الجوهرية.

حيث أُعدت هذه المذكرة تماشيًا مع القرار الوزاري رقم 362 المؤرخ في 9 جوان 2014 وخاصة المادتين 2 و 3 اللتين تنظمان شروط ومنهجية إعداد مذكرات الماستر، مما يضمن التزامًا أكاديميًا دقيقًا وموثوقية البحث.

### هيكل الدراسة:

حتى يتسنى لنا الإلمام بالجوانب المختلفة لموضوع الدراسة، والإجابة على الإشكالية المطروحة ومحاولة التحقق من الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى فصلين مسبوقين بمقدمة ومتبوعة بخاتمة، يمكن أن نجمع محتواها فيما يلي:

### الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

يتناول هذا الفصل الجوانب النظرية لمحاسبة التكاليف والتكاليف المعيارية وكذا الأداء المالي، من خلال ثلاثة مباحث رئيسية. خصصنا المبحث الأول لدراسة الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف حيث تطرقنا إلى ماهية محاسبة التكاليف، تصنيفاتها، وطرق حسابها. أما المبحث الثاني فقد تطرقنا فيه إلى التأصيل النظري للتكاليف المعيارية حيث تم التطرق إلى المفاهيم الأساسية، الافتراضات الواقعية للنظام، العلاقة مع الموازنات التقديرية، إضافة إلى معايرة التكاليف وتحليل انحرافاتهما. وفي المبحث الثالث تناولنا الأداء المالي في المؤسسة من خلال مفاهيمه، مؤشرات تقييمه، وعلاقته بالتكاليف المعيارية، إضافة إلى عرض مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة.

### الفصل الثاني: دراسة ميدانية

يحتوي هذا الفصل على دراسة تطبيقية لمؤسسة الإسمنت تبسة، وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث. في المبحث الأول قدمنا نبذة عامة عن المؤسسة حيث عرضنا معلومات تعريفية عن مؤسسة الإسمنت تبسة، هيكلها التنظيمي وعملية الإنتاج بها. أما المبحث الثاني فخصص لدراسة المنهجية والأدوات المعتمدة في البحث، حيث تطرقنا إلى منهجية الدراسة، العينة المختارة والأدوات المستخدمة في جمع وتحليل البيانات. وفي المبحث الثالث قمنا بتحليل ومناقشة نتائج الدراسة من خلال تحليل انحرافات التكاليف المباشرة وغير المباشرة بالمؤسسة، بالإضافة إلى تحليل مؤشرات الأداء المالي وعلاقته بانحراف التكاليف المعيارية.

وفي ختام هذا البحث تم تقديم خاتمة تتضمن النتائج المتوصل إليها من الجانبين النظري والتطبيقي، إلى جانب مجموعة من التوصيات التي قد تساهم في تحسين الأداء المالي عبر الاستغلال الأمثل لنظام التكاليف المعيارية في المؤسسة الاقتصادية.

### صعوبات الدراسة:

- ندرة المراجع والمصادر وخاصة الكتب التي تتحدث عن الموضوع؛
- تعقيد المتغيرات وتداخلها مما يجعل عملية تحليلها أكثر تعقيدا وكذا يصعب الربط بينها بشكل دقيق؛
- صعوبة قياس المتغيرات؛
- صعوبة جمع المعلومات من المؤسسة قيد الدراسة وذلك لعدم الفهم الكافي لبعض المصطلحات المتعلقة بها.



الفصل الاول: الإطار النظري لمتغيرات

الدراسة



تُعد إدارة التكاليف من الركائز الأساسية في نظام المحاسبة، حيث تساهم في توفير المعلومات التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات اللازمة، ومن هنا تبرز أهمية التكاليف المعيارية كأداة تحليلية تستخدم كمعيار للمقارنة مع التكاليف الفعلية.

لقد تطور نظام التكاليف المعيارية ليأخذ مكانة مرموقة في النظم المحاسبية حيث يتيح للإدارة فهماً أعمق للعوامل المؤثرة في تكاليف الإنتاج، كما يساهم في توجيه الموارد بكفاءة نحو الأهداف المحددة مسبقاً. ويُعد تحليل الانحرافات كأحد المكونات الجوهرية لهذا النظام إذ يعمل على مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحديد الفروق بينهما وتحليل الأسباب التي أدت إلى هذه النتائج سواء كانت ناتجة عن عوامل داخلية تتعلق بالإدارة والإنتاج أو عن عوامل خارج سيطرة المؤسسة.

يُمثل الأداء المالي أحد الأسس المهمة التي تعتمد عليها المؤسسات في تقييم أدائها. ويُعد تحسين الأداء في المؤسسات هدفاً استراتيجياً تسعى إلى تحقيقه من خلال الكفاءة والاستدامة المالية وكذلك التنافس مع المحيط الخارجي. أصبح من الضروري تبني أدوات ومؤشرات لتحليل البيانات للحصول على الأهداف المرغوبة. ومن بين أبرز هذه الأدوات نظام التكاليف المعيارية كأداة محاسبية تساعد في تخطيط وتقييم الأداء من خلال تحديد الانحرافات وقياسها، كذلك محاولة التحكم فيها وضبطها لتحسين أداء المؤسسة.

وفي هذا السياق يسعى هذا الفصل إلى تسليط الضوء على الإطار النظري للتكاليف المعيارية، ومعرفة مدى مساهمته في تحسين الأداء المالي للمؤسسات. كما يتناول الفصل:

**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف.**

**المبحث الثاني: التأصيل النظري للتكاليف المعيارية.**

**المبحث الثالث: الأداء المالي في المؤسسة.**

## المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف

عرفت المحاسبة تطوراً مستمراً يتماشى مع تغير احتياجات البيئة، مما فرض على المؤسسات ضرورة الحفاظ على استمراريته. ومن بين العوامل الأساسية لتحقيق ذلك نجد التحكم في التكاليف وهي عملية معقدة نتيجة لتداخل المهام وكثرة التبادلات بين مختلف الأقسام والورشات. لذلك أصبحت المؤسسات بحاجة إلى آليات فعالة لمتابعة ومراقبة العمليات والنشاطات التي تتم داخلها بشكل مستمر.

في هذا السياق تبرز محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة الحديثة، حيث تعتمد على مجموعة من الأساليب والمناهج التي تهدف إلى تحديد تكاليف المنتجات أو الخدمات بدقة، بالإضافة إلى توفير بيانات دقيقة حول التكاليف وأسعار التكلفة حيث تساهم هذه المعلومات في تحسين عمليات التخطيط والرقابة، مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات واستغلال الموارد المتاحة بأفضل شكل ممكن.

### المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

توفر محاسبة التكاليف معلومات دقيقة حول التكاليف وعناصر الرقابة عليها، مما يساعد في التحكم فيها بشكل فعال. وبفضل هذه المعلومات تتمكن المؤسسات من متابعة نفقاتها وتحسين كفاءة استخدامها للموارد المتاحة. حيث أصبح اعتماد محاسبة التكاليف أمراً ضرورياً لضمان استقرار المؤسسات واستمراريته في بيئة الأعمال التنافسية. كما تساهم بشكل كبير في تعزيز قدرتها على اتخاذ قرارات مالية وإدارية أكثر دقة وفعالية. سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهم التعاريف المتعلقة بمحاسبة التكاليف، وكذلك إبراز أهداف محاسبة التكاليف.

### الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

هنالك عدة تعريفات لمحاسبة التكاليف نذكر منها:

عرفها معهد محاسبي التكاليف في لندن بأنها: "عملية المحاسبة على التكلفة بدءاً من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة". وفي معناها الأوسع تتضمن إعداد البيانات الاحصائية وتطبيق طرق الرقابة على التكاليف وتحديد ربحية الأنشطة سواء كانت منفذة أو مخططة (الرزق و عطا الله، 2013، صفحة 29) .

تعرف محاسبة التكاليف على أنها فرع من فروع علم المحاسبة، وتطبيقاً لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها أو تحميلها على مراكز التكاليف وأوامر التشغيل والعمليات المختلفة من أجل حساب تكلفة المنتجات وأصنافها ووحداتها، وإعداد قوائم وتقارير لتقويم الأداء لتستطيع الإدارة من خلالها ممارسة وظائفها. (احمد، 2018/2017، صفحة 48)

وتُشير أيضًا إلى كونها نظام معلومات محاسبي داخلي مصمم خصيصًا ليتناسب مع طبيعة المؤسسة وهيكلها، مما يتيح للمسيرين متابعة تطور التكاليف وأسعار التكلفة، إضافةً إلى دعمهم في عملية اتخاذ القرارات الإدارية. (مراوي، 2022/2023، صفحة 3)

كما تعد محاسبة التكاليف أداة عملية لتحقيق غايات وأهداف محددة، حيث تمكن أهميتها في كونها نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية والتي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب لتتمكن من مساعدة الإدارة من اتخاذ القرارات وتحديد سياستها بكفاءة وفعالية. (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 19)

من التعاريف السابقة نستنتج أن محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة، وهي طرق وأساليب وتقنيات تستخدم من أجل تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها، كما أنها تساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات لتحقيق الأهداف المراد الوصول إليها بكفاءة وفعالية وأقل تكلفة.

## الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

وتتلخص في النقاط التالية:

### 1. تقديم التقارير الداخلية للإدارة بهدف:

- التخطيط للتكلفة والرقابة عليها حيث تهدف محاسبة التكاليف خلال مرحلة التخطيط إلى التركيز على المستقبل، مما يساعد الإدارة في إعداد موازنة مستقبلية أو تحديد معايير للتكاليف. أما في مرحلة الرقابة فتتصب اهتماماتها على الوضع الحالي، حيث تتم مقارنة النتائج الحالية بالمعايير المحددة مسبقًا وكذلك بالموازنات التخطيطية، مما يجعل عملية الرقابة أكثر فاعلية. ويعتمد هذا الجانب بشكل كبير على التخطيط المناسب لتكلفة كل نشاط. كما تهتم محاسبة التكاليف بكلف الماضي لأغراض تحديد الربح؛

- محاسبة التكاليف تساهم أيضًا في تقييم الأداء والأقسام والعناصر المختلفة من خلال توفير معلومات علمية تساعد الإدارة في وضع إستراتيجياتها وقراراتها المستقبلية. (التكريتي، 2006، صفحة 26)

## 2. قياس النتائج التحليلية:

من خلال معرفة التكاليف وسعر التكلفة يمكن قياس مردودية المنتجات أو مجموعة المنتجات والخدمات. يتم تحديد سعر البيع استنادًا على سعر التكلفة، بينما يتم تحديد المردودية بناءً على الربح الذي تحققه المؤسسة؛ (النور، 2017/2018، صفحة 10)

## 3. خفض تكلفة الوحدات المنتجة:

بعد دراسة البيانات التي تحصلت عليها الإدارة من قسم الإنتاج والتكاليف، تسعى الإدارة لتقليص التكاليف دون التأثير على جودة المنتج. يتم ذلك من خلال اتخاذ قرارات إدارية مثل تغيير المواد الأولية المستخدمة، تعديل تصميم المنتج أو شكله، مراقبة أداء العمال للحد من الوقت الضائع والمنتجات التالفة، أو حتى استبدال الآلات لزيادة الكفاءة الإنتاجية. بالإضافة إلى ذلك فإن تطوير نظام التكاليف المعيارية المقدر أو الميزانيات التقديرية له تأثير كبير في تحسين الرقابة على الأداء وضبط التكاليف، مما يساعد في تحسين زيادة الإنتاج؛ (النور، 2017/2018، صفحة 10)

## 4. توفير المعلومات أو البيانات التي تتعلق بتقييم المخزون:

يتم من خلال البيانات تقييم المخزون وإعداد القوائم المالية التي ستقدم للأطراف ذات المصلحة؛ (التكريتي، 2006، صفحة 26)

## 5. ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في وضع الخطط ورسم السياسات:

تواجه الإدارة العديد من المشكلات التي تتطلب حلولًا وإجراءات تعتمد على قرارات دقيقة وفعّالة. لذلك تحتاج الإدارة إلى بيانات تفصيلية التي تساعد من خلالها محاسبة التكاليف على تزويد الإدارة بالمعلومات التحليلية التي تمكنها من المفاضلة بين البدائل التي تواجه متخذي القرارات. (احمد، 2018/2017، صفحة 56)

تلعب محاسبة التكاليف دوراً أساسياً في تحديد وتقدير تكاليف الإنتاج والخدمات، تساهم في تحليل الأداء المالي بدقة، مما يمكنها من تحديد نقاط القوة والضعف في عملياتها. حيث تعمل على وضع استراتيجيات فعالة لتحسين الكفاءة والتحكم في النفقات والموارد المتاحة. وبهذا توفر المعلومات الضرورية التي تدعم اتخاذ القرارات الإدارية التي تضمن استقرار المؤسسة وقدرتها على المنافسة. ومن أهم الوظائف التي تمارسها محاسبة التكاليف ما يلي:

- **الوظيفة التسجيلية:** وتتمثل في الإثبات الفعلي والتاريخي للأحداث التكلفة التي يتم استخراجها من الوثائق والمستندات وتتم من خلالها عملية الإثبات في الدفاتر والسجلات التكلفة؛
- **الوظيفة التحليلية:** تعكس هذه الوظيفة التعامل مع المعلومات والبيانات ذات الطابع التكلفة لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث فهي تتولى متابعة وفحص كل عنصر للإتفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف الإنتاج أو المبيعات؛
- **الوظيفة التفسيرية و الإخبارية:** أثناء التسجيل و التحليل و الرقابة تقوم هذه الوظيفة بصياغة نتائج على شكل تقارير وقوائم تمنح للإدارة حيث تفسر لها علمياً مدلول الوقائع التكلفة ؛ (الرزق و عطا الله، 2013، صفحة 32 و 33 )
- **الوظيفة الرقابية:** تعتبر من أهم الوظائف حيث تهتم بالتحكم في عناصر التكاليف واخضاعها لأداء مخطط. وذلك لتقليل التكلفة ورفع الكفاءة الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان وتحديد الانحرافات. (احمد، 2018/2017، صفحة 63)

#### المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف

تُعد تصنيفات التكاليف من الركائز الأساسية في نظام محاسبة التكاليف حيث تساهم في تحديد وتوزيع النفقات بين الأنشطة المختلفة داخل المؤسسة. كما يُمكن من تحليل الأداء المالي بدقة وتوفير المعلومات ذات قيمة لتقييم جدوى المشاريع وتحديد الأسعار التنافسية للمنتجات والخدمات. ولهذا تُعتبر تصنيفات التكاليف استراتيجية لتحسين عمليات التخطيط والرقابة وضمان الاستدامة المالية للمؤسسة. كما يتم تقسيم عناصر التكلفة تبعاً لطبيعة عوامل الإنتاج بغرض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات، وهناك عدة تصنيفات نذكرها:

الفرع الأول: تصنيف التكاليف حسب نوعها

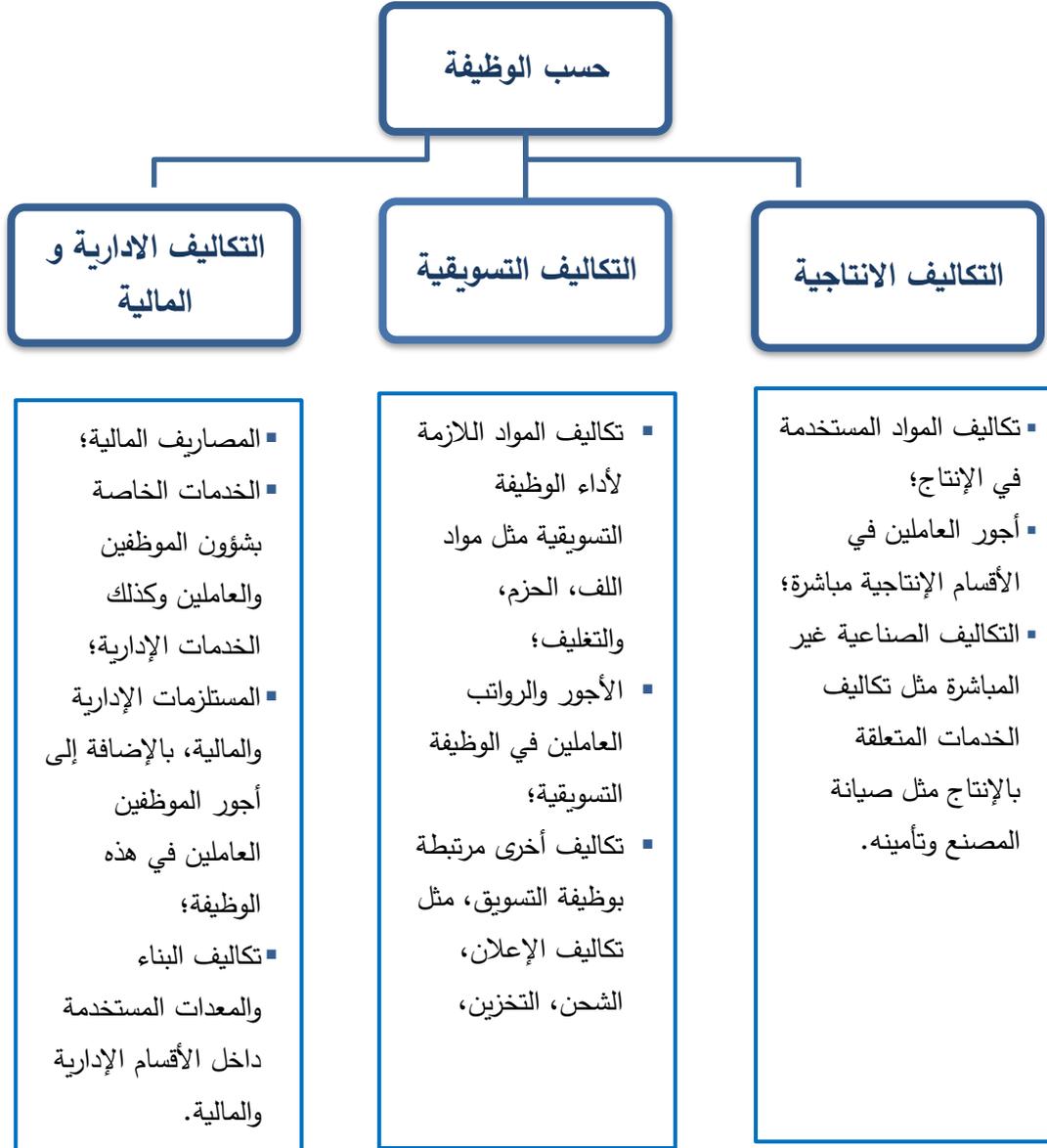
تتضمن ثلاثة عناصر رئيسية كالآتي:

- 1. المواد:** وهي كل ما تستخدمه المنشأة من مواد لأداء نشاطها بالصورة المطلوبة، كما أنها تعتبر أهم عناصر التكاليف، وتستخدم في العمليات الصناعية لتحويلها من شكل إلى آخر، وتكون في أغلب الصناعات مواد أولية أو خام، وقد تكون مواد مصنعة أو نصف مصنعة؛
- 2. الأجور:** هي كلفة العمل والجهد البشري المبذول لإنتاج المنتج، ولا يقتصر هذا على الإنتاج بشكل مباشر أو غير مباشر. وسواء كان يدوياً أو آلياً. حيث تظهر أهميته في أنه يساعد في تحويل المواد إلى منتجات نهائية. ويشمل كل من الأجور النقدية والمزايا العينية وكذلك التأمينات الاجتماعية؛
- 3. الخدمات أو المصاريف:** وهو ما تقدمه المنشأة لإتمام العملية الإنتاجية، ولا تقتصر فقط على الخدمات التي تقدمها إلى الوظيفة الإنتاجية بل تشمل خدمات تحتاجها مثل (الكهرباء، مصاريف الصيانة، التخزين، الإعلان، الإيجار، مصاريف الأبحاث العملية والتجارب ...). (عيناء، 2023، صفحة 35 و36 و37)

الفرع الثاني: تصنيف التكلفة حسب الوظيفة

وفقاً لهذا الصنف يتم توزيع عناصر التكاليف على الوظائف الأساسية داخل المؤسسة، والتي تشمل: وظيفة الإنتاج، وظيفة التسويق، ووظيفة الإدارة، بهدف تحديد تكلفة كل وظيفة بشكل مستقل. يساعد هذا الأسلوب في حساب نصيب كل سلعة منتجة من تكلفة كل وظيفة، مما يساهم في تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف وتسهيل عمليات التخطيط المستقبلي. بناءً على ذلك يتم تصنيف عناصر التكاليف كما يلي: (حجيش، 2023/2024، صفحة 5 و6)

شكل رقم (01): تصنيف التكلفة حسب الوظيفة



المصدر : (من إعداد الطالبة بالاعتماد على حجي)

يوضح شكل ثلاثة فئات رئيسية تتمثل في تكاليف الانتاج، التكاليف التسويقية، التكاليف الادارية والمالية، مع ذكر أمثلة تفصيلية على كل نوع.

## الفرع الثالث: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج

يتم تصنيف التكاليف كما يلي:

1. **الأعباء المباشرة:** وهي تلك المصاريف يتم تخصيصها مباشرة لوحدة الإنتاج وتتعلق هذه التكاليف بتكلفة الإنتاج والتكلفة النهائية مثل المواد الأولية واليد العاملة المباشرة؛ (خالد، 2013، صفحة 36)
2. **الأعباء غير مباشرة:** هي النفقات التي تُستهلك في النشاط العام للمؤسسة دون أن تُخصص لمنتج محدد أو مرحلة معينة في عملية الإنتاج، أي يتشارك فيها أكثر من منتج، وتطرح هذه الظاهرة إشكالية تحميلها على سعر التكلفة، مما يستدعي استخدام مقاييس وأدوات رياضية لتوزيعها على المنتجات المختلفة. ويمكن تصنيف هذه التكاليف إلى الأنواع التالية:
  - أ- **تكاليف المواد غير المباشر:** تشمل المواد التي تُستخدم في عملية الإنتاج ولكنها ليست جزءاً مباشراً من تكوين المنتج النهائي. ومن أمثلتها: الزيوت، مواد الصيانة، والوقود؛
  - ب- **تكاليف ساعات العمل غير المباشرة:** تتعلق برواتب وأجور الموظفين الذين لا يشاركون مباشرة في الإنتاج مثل مدير المصنع، المراقبين، وموظفين الإدارة؛
  - ت- **تكاليف الإنتاج غير المباشرة:** تشمل مجموعة من النفقات مثل تكلفة المياه، تكلفة الطاقة الكهربائية، نفقات نقل وتخزين المواد واللوازم، نفقات الإعداد والصيانة الخاصة. (خالد، 2013، صفحة 37)

## الفرع الرابع: حسب علاقتها بحجم النشاط

وتنقسم إلى ثلاثة أنواع وهما:

1. **المصاريف المتغيرة:** تُعرف المصاريف المتغيرة بأنها تلك التي ترتبط مباشرة بحجم نشاط المؤسسة؛ إذ كلما زاد النشاط ازداد حجم هذه المصاريف، وكلما تقلص النشاط انخفضت أي علاقة طرية بينهما. ومن أمثلتها مصروفات المواد الأولية وتكاليف اليد العاملة، حيث يظل نصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف ثابتاً؛
2. **المصاريف الثابتة:** تبقى المصاريف الثابتة مستقرة ولا تتأثر بتغير حجم النشاط. تشمل هذه المصاريف البنود مثل الإيجارات والإهلاكات.... الخ، ويختلف نصيب كل وحدة منتجة منها تبعاً لتغير مستوى النشاط. وتُعرف أيضاً بالمصاريف الهيكلية ولأنها مرتبطة بهيكل وقدرة معينة للمؤسسة؛
3. **المصاريف النصف متغيرة ونصف ثابتة:** تتألف هذه المصاريف من جزئين، جزء ثابت لا يتغير مع حجم النشاط، وجزء متغير يتأثر بتغير النشاط. مثال على ذلك هو فاتورة الهاتف، التي تتضمن رسم

اشترك ثابت بالإضافة إلى رسوم تُحسب حسب عدد وحدات المكالمات، مما يجعلها تجمع بين الطابع الثابت والمتغير في آن واحد. (زعيبط، 2007، صفحة 83)

### الفرع الخامس: تصنيف حسب أغراض الرقابة

وفقاً لهذا التصنيف تُقسم عناصر التكاليف إلى ما يلي:

1. **التكاليف القابلة للرقابة:** وهي تلك التكاليف التي يمكن إدارتها والتحكم فيها من خلال تحديدها وتقديرها بشكل واضح. يكون ضمن مستوى إداري معين يشرف عليها خلال فترة زمنية محددة. من أمثلة ذلك التكاليف الثابتة؛
2. **التكاليف الغير خاضعة للرقابة:** وهي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها من قبل المسؤول وتكون رقابة هذا النوع ضمن مستوى إداري معين، ومن أمثلتها التكاليف المتغيرة التي قد تخصص لكل مركز إنتاجي. (التكريتي، 2006، صفحة 42 و43)

### الفرع السادس: تصنيف حسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات

تعددت تصنيفات وقسمت إلى ما يلي:

1. **تكلفة الفرصة الضائعة:** يُعد مفهوم تكلفة الفرصة الضائعة أحد العناصر الأساسية في النظرية الاقتصادية، ويكتسب أهمية خاصة عند اتخاذ قرارات تخص استخدام الموارد النادرة. يمكن تعريفها بأنها الإيراد الذي يأتي من خلال استغلال البديل الأمثل لتلك الموارد، والتي تتخلى عنها المؤسسة لصالح استخدام آخر. ومن الجدير بالذكر أن هذا النوع من التكاليف لا يظهر في السجلات المحاسبية لأنه لا يمثل نفقات مالية مباشرة؛ (هلال، 2004/2005، صفحة 42 و43)
2. **التكاليف الغارقة:** وهي تكلفة العناصر التي تم شراءها في الفترات السابقة وتبقى ثابتة مهما كان البديل الذي سيتبع، كما أنها تشير إلى التكاليف المستمرة التي من الأصول الإنتاجية الملموسة أو الحقوق غير الملموسة، والتي لا يمكن استرداد قيمتها إلا من خلال استخدامها طوال فترة عملها الإنتاجي أو من خلال التخلص منها قبل انتهاء هذه الفترة، كما أنها الفرق بين القيمة الدفترية للأصل في أي وقت وقيمة النفاية في نفس الوقت؛ (حشيش، 2005، صفحة 57)
3. **التكاليف التي يمكن تجنبها:** التكاليف التي تختفي أو تُلغى فور اتخاذ قرار بإلغاء نشاط المرتبط بها؛

4. التكاليف التي لا يمكن تجنبها: التكاليف التي تظل مستمرة بغض النظر عن اتخاذ قرار إلغاء نشاط الذي تتعلق به؛ (العايشي، 2009، صفحة 32)
5. التكاليف التفاضلية: وهي الفرق بين تكاليف بديلين ويعبر هذا الفرق الجوهرى في اتخاذ القرارات وعندما يكون التكاليف البديلين متساوي في هذه الحالة لا تؤثر على اتخاذ القرارات؛ (التكريتي، 2006، صفحة 44)
6. التكاليف العامة: هي تكاليف عنصر أو عملية واحدة تستفيد منها عدة أهداف أو مراكز تكلفة. مثلاً تكاليف الصيانة والإصلاح، تكاليف الآلة؛
7. التكاليف المشتركة: حيث تنشأ عن إنتاج منتجين أو أكثر من نفس العنصر حتى نقطة معينة، تُعرف بنقطة الانفصال؛
8. التكاليف الضمنية: هي تكاليف غير مباشرة لا تتطلب نفقات نقدية مباشرة ولكن يتم احتسابها لغرض الوصول إلى رقم تكلفة أكثر دقة وشمولية، مما يساعد في إجراء مقارنات واتخاذ قرارات. والتكلفة الضمنية هي القيمة المعطاة لاستخدام خدمة إنتاجية إذا لم تخضع الخدمة الإنتاجية لعملية تبادل تجاري بين موارد واستعمالات، ولا يتم تسجيلها كالتزام أو دفع نقدي بدل يتم استنتاجها أو تقديرها من أوضاع منشأة أخرى. مثال الفائدة على رأس مال الشركاء. (حشيش، 2005، صفحة 57)

### الفرع السابع: حسب عامل الزمن

ينقسم عنصر الزمن على نوعين هما:

1. التكاليف الفعلية: تعتبر التكاليف الفعلية بمثابة المرآة التي تعكس التكاليف الحقيقية التي تقدمها المنشأة لإنتاج سلعتها وخدماتها فهي تعكس الأداء الفعلي بما يضمنه من كفاءة أو عدم كفاءة؛
2. التكاليف المعيارية: هي خطة طريق تحدد التكاليف المتوقعة التي يجب أن تتكبدها المنشأة خلال فترة زمنية محددة في المستقبل. فهي لم تحدث بعد لكنها تعكس التكاليف التي يتوقع حدوثها إذ تم العمل وفق الخطة التي وضعتها الإدارة من خلال جدول الموازنة التخطيطية. (تيسير، 2004، صفحة 57)

المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف

يتم حساب وقياس التكاليف في المؤسسة بناءً على الغرض الذي تم إعدادها من أجله، وذلك وفقاً لمنهج قياس التكلفة. ويشمل ذلك تحديد النتائج من خلال حساب تكاليف المنتجات عبر المراحل المتعددة التي تشكل نشاط المؤسسة. ويتم تنفيذ هذه العملية باستخدام مجموعة من الأساليب التي تختلف في عدة نقاط، وهو ما سيتناوله هذا المطلب.

الفرع الأول: طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة)

تختلف طرق محاسبة التكاليف باختلاف طبيعة النشاط، ومن بين أهم هذه الطرق نجد طريقة التكاليف الكلية وتتمثل:

أولاً: تعريف الطريقة

ظهرت هذه الطريقة في فرنسا خلال ثلاثينيات القرن الماضي، وأطلق عليها لاحقاً اسم "مراكز التحليل". وقد لقيت انتشاراً واسعاً في التطبيق حيث اعتُبرت بمثابة نظام محاسبي يعكس بدقة سير المؤسسة من خلال تقسيمها إلى وظائف وأقسام وفقاً لهيكلها التنظيمي. كما تأخذ هذه الطريقة في الحسبان مختلف المراحل التي يمر بها المنتج بدءاً من تكلفة الشراء مروراً بالتخزين والإنتاج، وصولاً إلى التوزيع، مما يسمح بتحميل الأعباء على المنتجات بشكل شامل. (ياسين، 2009/2010، صفحة 48)

كما تُعرّف هذه الطريقة على أنها مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى توزيع إجمالي التكاليف، بجميع أنواعها، على المنتجات والأنشطة التي يتم تحديد تكلفتها. والغاية من ذلك هي تحقيق تحميل شامل لكافة الأعباء على المنتجات، مما يسمح بتصحيح بعض التقديرات المحاسبية. (النور، 2017/2018، صفحة 34)

ثانياً: مبادئ طريقة التكاليف الكلية

تعتمد طريقة التكاليف الكلية على الأسس التالية:

- تخصيص الأعباء المباشرة: يتم تحميل التكاليف المباشرة مباشرة على المنتجات المعنية؛
- توزيع الأعباء غير المباشرة: يتم توزيع التكاليف غير المباشرة بين مختلف مراكز التحليل وفقاً لمعايير محددة؛

- معالجة تبادل الخدمات: يتم الأخذ بعين الاعتبار عمليات تبادل الخدمات بين مراكز التحليل المختلفة لضمان توزيع دقيق لتكاليف؛
- تحميل أعباء مراكز التحليل: يتم تحميل تكاليف مراكز التحليل على المنتجات أو الطلبات المستهدفة لتحديد التكلفة الحقيقية لكل وحدة إنتاج. (النور، 2017/2018، صفحة 34)

### ثالثاً: الخطوات المتبعة في حساب التكاليف باستخدام طريقة التكاليف الكلية

لحساب التكلفة النهائية للمنتجات والخدمات وفق هذه الطريقة، يتم إتباع المراحل التالية:

1. تخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات: تخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات يتم بسهولة لأنها تُنسب مباشرة إلى منتج أو نشاط معين دون الحاجة إلى حسابات الوسيطة. يُعتمد في تحديدها على وثائق مثل فواتير الشراء وكشوفات العمال ووصول المواد المستهلكة. قبل تخصيصها يجب التمييز بينها وبين الأعباء غير المباشرة، لأن كل نوع يُعالج بطريقة مختلفة؛ (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 61)؛
2. تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة: إن تقسيم المؤسسة إلى مراكز أو أقسام ليست ثابتة بل تتغير وفقاً لعمليات الإنتاج، التسويق، أو هيكل المؤسسة. وتُستخدم مراكز التحليل لجمع التكاليف غير المباشرة قبل توزيعها على التكاليف المعنية أو أسعار التكلفة.

وقد عرفها **M. Gervais** بأنها "قسم ضمن النظام المحاسبي يتم فيه تحميل الأعباء غير المباشرة لحساب تكاليف المنتجات." ووفقاً للمخطط المحاسبي لسنة 1982 الفرنسي، يمكن تصنيف الأقسام إلى نوعين رئيسيين:

- أ- المراكز التشغيلية: تُحدد وحدات العمل المادية مثل ساعات العمل، عدد الوحدات المنتجة، أو ساعات تشغيل الآلات. كما أن المخطط المحاسبي قسم المراكز التشغيلية إلى قسمين هما:
  - الأقسام الرئيسية (أقسام الاستغلال): وهي الأقسام المسؤولة عن العمليات الأساسية للمؤسسة، مثل الإنتاج والبيع. وتشمل مراكز التموين والورشات الإنتاجية ومراكز تخزين المنتجات النهائية؛
  - الأقسام المساعدة (مراكز التسيير): وهي الأقسام التي تدعم عمليات الإنتاج والتوزيع من خلال الإشراف والتنسيق الداخلي مما يساهم في تحسين كفاءة العمل. ومن بينها إدارة الموارد والإدارة المالية.

ب- مراكز البنية: تضم وحدات العمل النقدية. (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 62 و64)

### 3. توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل و تحويلها للمنتجات: بعد تصنيف الأعباء إلى

مباشرة وغير مباشرة، يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل وفق مرحلتين:

أ- **التوزيع الأولي:** يتم توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها ووظيفتها، وذلك باستخدام مفاتيح التوزيع أو نسب مئوية محددة. يوجه هذا التوزيع إلى مراكز التحليل سواء كانت مراكز رئيسية (مثل أقسام الإنتاج والاستغلال) أو مراكز فرعية (مثل الأقسام الخدمائية وأقسام التسيير) وفقاً لأسس معينة ومن ثم يتم توزيع مختلف الأعباء على المراكز بالطريقة التالية:

- الأعباء شبه المباشرة يتم تخصيصها مباشرة للمراكز باستخدام وسائل قياس متاحة؛
- الأعباء غير المباشرة الأخرى توزع بين المراكز المستهلكة عبر مفاتيح التوزيع الأولي، التي تحدد نصيب كل مركز بناءً على نشاطه ومخرجاته. بعد التوزيع يكون مجموع كل عمود هو التكلفة الجزئية لمركز التحليل.

ب- **التوزيع الثانوي:** في هذه المرحلة يتم إعادة توزيع المصاريف غير المباشرة من المراكز الفرعية إلى المراكز الرئيسية، وفقاً للخدمات التي تقدمها هذه المراكز. يتم ذلك من خلال طريقتين:

- **التوزيع التنازلي:** حيث يتم توزيع تكلفة مراكز المساعدة وفق نسبة معينة دون العودة إليه؛
- **التوزيع التبادلي:** الذي يشمل تبادل الخدمات بين المراكز الفرعية قبل تحميلها على المراكز الرئيسية. (النور، 2017/2018، صفحة 36 و 37)

4. **اختيار وحدات العمل:** يتم اختيار وحدات العمل لربط الأعباء غير المباشرة بأنشطة المراكز الإنتاجية، مما يسهل توزيع التكاليف على المنتجات بدقة. تُعرف وحدة العمل كمقياس لإنتاج المركز وأداة لتحميل المصاريف على المنتجات بإنصاف. لكل مركز إنتاجي وحدة عمل خاصة به وتنقسم إلى نوعين: وحدات مادية (مثل ساعات تشغيل الآلات) ووحدات نقدية (كنسبة المصاريف). يعتمد اختيارها على أسس مثل وحدات الإنتاج، المواد المباشرة والأجور المباشرة لضمان تحديد تكلفة المنتج بدقة؛

5. **حساب تكلفة وحدة العمل لكل مركز:** وتحسب كما يلي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{الأعباء الإجمالية للمركز}}{\text{عدد وحدات العمل الملائمة للمركز}}$$

تحسب تكلفة وحدة العمل إذا كانت عبارة تكلفة متوسطة بقسمة إجمالي الأعباء غير المباشرة لمركز معين على عدد وحدات هذه المراكز مما يعكس تجانس الأنشطة داخله. يساهم استخدام وحدات عمل لكل مركز على حدة في تحقيق الدقة والتجانس في بيانات التكلفة، حيث يساعد ذلك في حساب متوسط تكلفة وحدة العمل بشكل أكثر إنصافاً خاصة عند إنتاج المؤسسة لأكثر من منتج؛

6. تحميل تكاليف وحدات العمل المستهلكة للمنتجات: يتم تحميل كل منتج بنصيبه من الأعباء غير المباشرة عن طريق معرفة تكلفة وحدة العمل لكل مركز رئيسي وتحديد عدد الوحدات المستهلكة في إنتاجه. تُحسب التكلفة بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد الوحدات المستهلكة لكل مركز. تعتمد دقة التكلفة على مدى تجانس المركز، وبهذه الخطوة تكتمل إجراءات تحديد التكلفة الكلية باستخدام طريقة مراكز التحليل، مما يضمن توزيعاً عادلاً ودقيقاً لتكاليف الغير المباشرة على المنتجات. (حجازي و معاليم، 2013، صفحة من 68 الى 71)
7. حساب التكاليف والنتيجة التحليلية: يتم حساب التكاليف وفق الصيغ التالية (النور، 2017/2018، صفحة 38):

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء غير المباشرة .

تكلفة الإنتاج = تكلفة الإنتاج الجاري أول الفترة + تكلفة شراء المواد الأولية + لوازم الإنتاج + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة + الفضلات والمهملات - الإنتاج المشتق - تكلفة الإنتاج الجاري آخر الفترة.

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال الصافي - سعر التكلفة.

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية - أعباء غير معتبرة.

رابعاً: تقييم طريقة التكاليف الكلية

إن لهذه الطريقة عدة مزايا، كما أنها لا تخلو من بعض العيوب.

1. المزايا: تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة إحدى الأساليب المحاسبية التي تهدف إلى توزيع التكاليف على المنتجات بطريقة أكثر دقة، حيث تتميز بعدة مزايا، منها:
  - تُمكن من حساب نصيب كل وحدة منتجة من جميع عناصر التكاليف بشكل متكامل باعتبار أن التكاليف موجهة أساساً لخدمة تلك المنتجات، مما يوفر صورة واضحة عن مستوى التكاليف ويتيح إمكانية مقارنتها بالإرادات؛
  - تسهّل تحليل تكلفة الوحدة المنتجة ومقارنتها بسعر البيع مما يساعد في وضع استراتيجيات تسعير مناسبة واتخاذ قرارات تضمن عدم بيع المنتجات بأقل من تكلفتها الكلية؛
  - تتماشى مع الأصول المحاسبية في تحديد نتائج المحاسبة العامة، مما يسهل استخدامها في تقييم المخزون السلعي.
2. العيوب: رغم مزاياها إلا أن هذه الطريقة تواجه بعض التحديات والانتقادات، من أبرزها:
  - تُعرف هذه الطريقة بالتكاليف الكلية مما يجعل طريقتها معقدة تتطلب موارد بشرية وتقنية كبيرة، خاصة عند معالجة الخدمات المتبادلة وتوزيع التكاليف عبر مفاتيح التوزيع المختلفة؛
  - تقسم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية وثانوية مما قد يؤدي إلى جمود تنظيمي، حيث يتطلب أي تغيير في الهيكل التنظيمي خلال الدورة المحاسبية وإعادة ضبط نظام التكاليف بالكامل؛
  - لا تأخذ هذه الطريقة في الاعتبار تأثير حجم النشاط وزيادة عدد الوحدات المنتجة قد يؤدي إلى تحميل بعض المنتجات بتكاليف أعلى على حساب غيرها، دون أن تتغير المصاريف غير المباشرة، مما قد يحدّ من قدرة المؤسسة على تنويع منتجاتها؛
  - مع تطور البيئة الصناعية والاعتماد على تقنيات إنتاج حديثة، أصبحت مفاتيح التوزيع التقليدية لهذه الطريقة غير دقيقة، مما قد يؤدي إلى انحرافات في تحميل التكاليف على المنتجات، ما يستدعي البحث عن آليات توزيع جديدة تتماشى مع هذه التغيرات. (الله، 2011/2012، صفحة 20 و21)

الفرع الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة

يقصد بطريقة التكلفة المتغيرة ما يلي:

أولاً: تعريف الطريقة

ترتكز هذه الطريقة على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، حيث تعتمد على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف على وحدات الإنتاج. في هذا السياق يتم تحميل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، بينما تؤول التكاليف الثابتة ليطم خصمها في نهاية الفترة عند تحديد النتيجة الصافية. ويتم ذلك عبر طرح التكاليف الثابتة من هامش التكلفة المتغيرة، مع احتساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج. (النور، 2017/2018، صفحة 42)

ثانياً: مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

تعتمد طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ الأساسية، من بينها:

- التمييز بين التكاليف وفقاً لعلاقتها بحجم الإنتاج حيث تُقسم إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة؛
- اعتبار التكاليف المتغيرة جزءاً من تكلفة الإنتاج مما يستوجب تحميلها على كل وحدة منتجة؛
- تصنيف التكاليف الثابتة ضمن أعباء الدورة المحاسبية؛
- حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج بشكل منفصل؛
- تحديد النتيجة من خلال طرح الأعباء الثابتة من هامش التكلفة المتغيرة؛
- دراسة العلاقة بين التكاليف المختلفة و حجم النشاط والربح؛
- تقييم المنتجات الجاهزة أو قيد الإنجاز بناءً على تكلفتها المتغيرة، بهدف تسوية الحسابات في نهاية السنة. (نمر، 2006، صفحة 43)

جدول رقم (01): مراحل حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة

المنتجات				
العناصر	المنتج A	المنتج B	المنتج C	الإجمالي
رقم الأعمال HT	XXX	XXX	XXX	XXXX
- التكاليف المتغيرة	XX	XX	XX	XXX
= الهامش على	XX	XX	XX	XXX
التكاليف المتغيرة	XX	XX	XX	XXX
- التكاليف				
= النتيجة التحليلية	XX	XX	XX	XXX

المصدر: (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 76)

يوضح الجدول مراحل حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة حيث يتم احتساب رقم الأعمال لكل منتج، ثم خصم التكاليف المتغيرة لاستخراج الهامش على التكاليف المتغيرة، وبعد ذلك يتم خصم التكاليف الثابتة للوصول إلى النتيجة التحليلية. تساعد هذه الطريقة في تقييم الأداء المالي لكل منتج بشكل منفصل وتحديد مدى مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق الربح.

ثالثاً: نقطة التعادل

يعد تحليل نقطة التعادل أداة أساسية في الرقابة والتحليل المالي حيث تمثل النقطة التي تتساوى فيها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية، مما يعني عدم تحقيق ربح أو خسارة. بعد تجاوز هذه النقطة تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح، إذ تتوزع التكاليف الثابتة على عدد أكبر من الوحدات مما يقلل نصيب الوحدة منها. وتعتمد نقطة التعادل على عناصر رئيسية، مثل الإيرادات الكلية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة، والتكاليف الكلية، مما يجعلها مؤشراً مهماً لتقييم الأداء واتخاذ القرارات المالية.

1. حساب عتبة المردودية جبرياً:

$$\text{رقم أعمال عتبة المردودية (رع ن)} = (\text{رقم الأعمال الصافي} \times \text{التكاليف الثابتة}) / \text{الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

حيث أن:

رع ن = التكاليف الثابتة/ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

حجم المبيعات الأدنى (رع ن وحدات) = التكاليف الثابتة/ الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة.

رع ن وحدات = رع ن/سعر البيع.

رع ن زمنيا (بالشهور) = (رع ن × 12 شهرا)/رقم الأعمال الصافي.

أو: رع ن زمنيا (بالأيام) = (رع ن × 360 يوم)/رقم الأعمال الصافي.

2. هامش الأمان: هو فرق بين المبيعات الإجمالية ومبيعات نقطة التعادل هامش كما يلي:

$$\text{الأمان} = \text{رع ص} - \text{رع ن}.$$

حيث: معدل الأمان = (هامش الأمان/رع ص) × 100%.

النتيجة = هامش الأمان × نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

النتيجة = معدل الأمان × هامش على التكلفة المتغيرة.

3. التوقعات: يمكن توقع النتيجة كما يلي (ياسين، 2009/2010، صفحة 69 و 70):

$$\text{النتيجة المتوقعة} = (\text{رع ص المتوقع} \times \text{نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة}) - \text{التكاليف الثابتة}.$$

حيث: رع ص المتوقع = هامش التكلفة المتغيرة الضروري/ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

هامش التكلفة المتغيرة الضروري = النتيجة المتوقعة + التكاليف الثابتة.

#### رابعاً: تقييم طريقة التكلفة المتغيرة

تتميز طريقة التكلفة المتغيرة بتقديم مدخل جديدة في تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، مما يسهل عملية التخطيط والمراقبة. كما تعتمد على مؤشر مهم وهو عتبة المردودية، الذي يساعد في تحديد الحد الأدنى للإنتاج لتحقيق التعادل بين الإيرادات والتكاليف، مما يساهم في تحسين اتخاذ القرارات. ورغم هذه المزايا، تواجه هذه الطريقة بعض النقائص والانتقادات، مثل إستبعاد التكاليف الثابتة في تحديد تكلفة المنتج، مما قد يؤثر على دقة التسعير ويحد من شمولية التحليل المالي للمؤسسة.

## 1. مزايا:

وتشمل ما يلي:

- توفر معلومات دقيقة للمسيرين من خلال الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة مما يساعد في فهم الوضعية المالية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات؛
- تبسط مراحل حساب التكاليف حيث تعتمد أولاً على تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة، مما يسمح بالحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم يتم معالجة التكاليف الثابتة لاحقاً؛
- تعزيز أدوات الرقابة والتدقيق على سلوك التكاليف مما يساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية؛
- تمكن من قياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (مثل استهلاك المواد والطاقة والإنتاجية) عبر استبعاد الأعباء الثابتة في المرحلة الأولى من حساب التكاليف؛
- تسهل مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء لفترة واحدة أو لعدة فترات باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة دون تأثير التكاليف الثابتة. (طوابية، 2002/2003، صفحة 118)

## 2. عيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

وقد تتمثل في النقاط التالية:

- صعوبة تصنيف بعض التكاليف: قد يكون من الصعب تحديد ما إذا كانت بعض العناصر تعتبر تكاليف ثابتة أو متغيرة، مما قد يؤثر على دقة التحليل؛
- الاعتماد على التكاليف المتغيرة فقط في التسعير: يؤدي إلى احتمال تحديد أسعار غير كافية لتغطية التكاليف الثابتة، لكن مؤيدو الطريقة يروون بأن التسعير يعتمد على الحد الأدنى المتمثل في التكلفة المتغيرة للوحدة بينما تبقى تغطية التكاليف الثابتة مرتبطة بظروف السوق العرض والطلب؛
- افتراض أن التكاليف المتغيرة تتغير بنفس نسبة تغير رقم الأعمال: وهو فرض غير واقعي لأنه لا يعكس الطبيعة الفعلية للنشاط الاقتصادي، حيث يمكن أن تتغير التكاليف المتغيرة بمعدلات مختلفة عن تغير الإيرادات. (الله، 2011/2012، صفحة 33)

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

أما طريقة التكاليف المعيارية فهي:

أولاً: نشأة التكاليف المعيارية

ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في عشرينيات القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث كانت تركز في بدايتها على إدارة تكلفة اليد العاملة. ومع مرور الوقت توسع نطاقها ليشمل مختلف عناصر التكلفة الأخرى، مثل المواد الأولية ومصاريف التصنيع الإضافية. وقد ازداد الاهتمام بالتكاليف المعيارية بشكل ملحوظ خلال فترة الكساد الكبير في ثلاثينيات القرن الماضي حيث سعت الدول الصناعية إلى تحسين كفاءة الإنتاج وضبط النفقات لمواجهة الأزمة الاقتصادية. (النور، 2017/2018، صفحة 48)

ثانياً: تعريف طريقة التكاليف المعيارية

وهي الطريقة التي تقوم بتقدير التكاليف مسبقاً من حيث الكمية والقيمة ثم مقارنة هذه التقديرات بالتكاليف الفعلية لاستخراج الفروقات ودراستها وتحليل أسبابها. يساعد هذا التحليل في تحديد المسؤوليات وتحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة. تُعرف هذه الطريقة أيضاً باسم "التكاليف النموذجية". (رابح، 2006/2007، صفحة 46)

ثالثاً: المبادئ الأساسية لطريقة التكاليف المعيارية

تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ والأسس التي تهدف إلى تحسين كفاءة المؤسسة وضبط نفقاتها، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1. تحديد المستويات المعيارية مسبقاً: يتم تحديد معايير دقيقة لمستوى النشاط والعناصر المكونة له مثل الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، واليد العاملة، بحيث تتناسب مع هيكل المؤسسة وطبيعة عملياتها الإنتاجية. يتم ذلك بناءً على دراسات تقنية، اقتصادية، ومحاسبية، أو وفق معايير صادرة عن جهات مختصة؛
2. إجراء دراسات مقارنة وتحليل الانحرافات: يتم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لمعرفة مدى التطابق أو الاختلاف بينهما، مع تحديد مصادر الانحرافات والمسؤولين عنها، بهدف تصحيحها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين الأداء؛

3. التحديث المستمر للمعايير: تخضع المعايير المعيارية للتعديل المستمر وفقًا للمتغيرات الجديدة سواء المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة أو التغيرات السوقية أو التطورات التكنولوجية ومعايير الجودة، مما يضمن مواكبة المؤسسة لمستجدات بيئتها التشغيلية. (طوايبيبة، 2002/2003، صفحة 124)

#### رابعاً: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

من خلال عرض طريقة التكاليف المعيارية يمكن استخلاص ما يلي:

1. المزايا: يمكن استخلاص مجموعة من المزايا التي توفرها هذه الطريقة للمؤسسات، والتي تتمثل في الآتي:

- تساعد في مراقبة نشاط المؤسسة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية مما يسهل اكتشاف الانحرافات وتحليلها؛
- تمكّن من تفسير الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية مما يساعد المؤسسة على مراجعة تكاليفها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
- تحديد أسباب الانحراف والمسؤولين عنه؛
- تساعد في تقليل التكاليف عن طريق تقليص الفجوة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية مما يعزز كفاءة المؤسسة؛
- إمكانية استخدامها كأساس لتحديد أسعار البيع.

2. العيوب: تواجه طريقة التكاليف المعيارية عدة عيوب، يمكن تلخيصها فيما يلي:

- حتى لو تم وضع المعايير بطريقة صحيحة فقد تكون النتائج المستهدفة صعبة التحقيق في الواقع؛
  - بمجرد تحديد التكلفة المعيارية وبدء التطبيق يصبح من الصعب تعديلها أو التأثير عليها، حتى عند حدوث تغييرات تستوجب ذلك؛
  - قد تتم مراجعة المعايير دون وجود حاجة فعلية لذلك بسبب أحداث استثنائية لا تبرر تعديلها؛
  - تطبيق هذه الطريقة يكون معقدًا في المؤسسات التي تعتمد على الإنتاج النمطي أو في بعض الأنشطة الخدمية؛
  - عدم دقة المعلومات أو تسجيل انحرافات قد يؤدي إلى قرارات غير سليمة تؤثر سلبيًا على المؤسسة.
- (ياسين، 2009/2010، صفحة 86 و87 )

## المبحث الثاني : التأسيس النظري للتكاليف المعيارية

يُعد نظام التكاليف المعيارية وسيلة تربط بين محاسبة التكاليف والموازنات التقديرية حيث تعتمد بياناته على تقديرات التكاليف بدلاً من القيم الفعلية. ويؤثر إعداد هذه التقديرات على وضع المعايير المستخدمة، إذ تمثل هذه المعايير أهدافاً تسعى المؤسسة لتحقيقه. كما يتيح النظام إمكانية تحديد الفروقات بين التكاليف الفعلية والتقديرية وتحليل هذه الفروقات لتقييم الأداء المالي للمؤسسة.

### المطلب الأول: ماهية التكاليف المعيارية

التكاليف المعيارية هي تقديرات محاسبية تحدد مسبقاً لتكاليف المواد، العمالة، والمصاريف الصناعية بناءً على معايير محددة. تهدف إلى تقييم الأداء من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بتلك المقررة مسبقاً، مما يساعد في تحديد الانحرافات واتخاذ القرارات اللازمة. تُستخدم بشكل واسع في التخطيط والرقابة وتحديد الأسعار. كما تساهم في تحسين الكفاءة وتقليل الهدر داخل المؤسسة. يتناول هذا المطلب تعريف التكاليف المعيارية وأهميتها كما يتطرق إلى المقومات التي يقوم عليها نظام التكاليف المعيارية و الافتراضات.

### الفرع الأول: تعريف التكاليف المعيارية

وردت عدة تعريفات للتكاليف المعيارية نذكر منها ما يلي:

**حسب المعيار التاريخي** تعرف التكاليف المعيارية على أنها: "كلفة مثلية يتم تلخيصها في رقم تستخلصه المنشأة من خبرات وتجارب السابقة. يفترض في العادة أن يكون رقم تكلفة السلعة أو الخدمة خلال الفترة التكلفة المثلوية بغض النظر عن ما تحققه المنشأة في الواقع". (كحالة و رضوان، 1998، صفحة 27)

التكاليف المعيارية هي تقديرات محسوبة استناداً إلى معايير اقتصادية وتقنية لنشاط عادي. يتم تحديد هذه المعايير من قبل خبراء متخصصين وفق أسس علمية بهدف استخدامها كأداة رقابية على تكاليف المنتجات والخدمات. (هلال، 2004/2005، صفحة 249)

تعرف التكاليف المعيارية بأنها: "تلك التكاليف التي تحدد وتقدم لإنتاج المنتجات والخدمات حيث تكون بمثابة علامة تقارن بها التكاليف الفعلية". (الزركاني)

التكاليف المعيارية هي "تقديرات للتكاليف محسوبة مسبقاً على أساس معايير اقتصادية وتقنية للنشاط في الظروف العادية. يتم وضع هذه المعايير قبل البدء في النشاط وفقاً لأسس علمية وعملية. تستخدم التكاليف المعيارية كمرجع لقياس وضبط التكاليف الفعلية للمنتجات أو الخدمات الناتجة عن النشاط وذلك من خلال حساب الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية المخطط لها". (عمار و صالح، 2013، صفحة 161).

مما سبق يمكن تعريف **التكاليف المعيارية** على أنها: تكاليف مقدرة و محددة مسبقاً في ظل ظروف معينة لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، وتعتبر مرجع أساسياً في قياس وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية واستنتاج الفروقات سواء كانت بالموجب أو بالسالب، ومن هنا يتم البحث عن أسباب تلك النتيجة إذ كانت تتعلق بالكميات أو بالقيم من أجل اتخاذ القرارات.

كما يمكننا القول أن **نظام التكاليف المعيارية** هو أسلوب محاسبي الذي يتم فيه تحديد التكاليف المتوقعة واحتساب التكلفة على أساس معياري بناءً على دراسات تحليلية، بهدف مقارنتها مع التكلفة الفعلية، مما يساعد في تحديد انحرافات و تحليل أسبابها لاتخاذ القرار الصحيح.

### الفرع الثاني: أهداف التكاليف المعيارية

تسعى التكاليف المعيارية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف. ومن بينها ما يلي:

- **دورها في التخطيط:** تساعد التكاليف المعيارية في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة مسبقاً مما يساهم في تقدير عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى حجم معين. وهذا ضروري عند إعداد الموازنات التخطيطية، حيث تعتمد على تقدير المتطلبات الإنتاجية والتسويقية والبيانات الأخرى الضرورية لنظام التكاليف المعيارية؛
- **تعزيز الرقابة الفعالة:** من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية يمكن اكتشاف الانحرافات سواء كانت طفيفة أو جوهرية، مما يسهل على الإدارة العليا اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها؛
- **المساعدة في اتخاذ قرارات الكفاءة:** توفر التكاليف المعيارية وسيلة لاكتشاف نقاط الضعف وتحليل أسبابها، مما يتيح إمكانية تحسين الأداء وخفض التكاليف التشغيلية؛
- **تحديد أسعار المنتجات والخدمات:** تساعد التكاليف المعيارية في وضع أسعار دقيقة للمنتجات والخدمات من خلال احتساب التكاليف المتوقعة وإضافة هامش الربح وهو أمر حيوي خاصة في المنشآت الربحية؛

- تحفيز أقسام المؤسسة على تحسين الأداء: تساهم التكاليف المعيارية في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة مما يعزز كفاءة العمليات ويحقق الأهداف الاقتصادية للمنشأة؛ (التكريتي، اسماعيل يحي، 2007، صفحة 217 و218)
- السرعة في الوصول إلى بيانات التكاليف لأغراض المختلفة: يتيح نظام التكاليف المعيارية الحصول على بيانات التكاليف بسرعة دون الحاجة إلى الانتظار حتى نهاية الدورة المالية. فبدلاً من الاعتماد على التكاليف الفعلية التي يتم تجميعها لاحقاً، تعتمد المؤسسات على التكاليف المعيارية المحددة مسبقاً وفق أسس علمية، مما يوفر قاعدة بيانات (Data Bank) جاهزة لدعم الإدارة في اتخاذ القرارات بسرعة وفعالية؛
- المساعدة في تقويم المخزون السلعي: تعتمد التكاليف المعيارية على معايير علمية موحدة مما يجعلها أساساً اقتصادياً وعملياً لتقييم المخزون. كما أنها تعكس التكاليف المثلى من حيث الأداء والكفاءة، مما يساعد في استبعاد الهدر والإسراف. ومع ذلك هناك تحفظات من بعض المحاسبين حول استخدام هذه الطريقة لأنها تبتعد عن التكلفة الفعلية، مما قد يؤدي إلى إظهار قيمة المخزون في الميزانية بأقل من تكلفته الفعلية. (كحالة و رضوان، 1998، صفحة 31)

### الفرع الثالث: مقومات التكاليف المعيارية

تعكس التكاليف المعيارية التكاليف المثالية لعمليات الإنتاج في ظل ظروف تشغيلية متاحة، حيث تستخدم كأداة رقابية لمتابعة عناصر التكاليف. يعتمد تحديد التكلفة المعيارية على وجود معايير والتي تُعد بمثابة مرجع لقياس كفاءة الأداء. تهدف هذه المعايير إلى تقييم كفاءة الأداء ومراقبة التكاليف وتحديد المسؤوليات، إضافةً إلى تحفيز العاملين عند ربطها بمستوى تحقيق الأهداف الموضوعية. لضمان فعالية المعايير، يجب أن تتوافر فيها الشروط التالية:

- **الملاءمة:** أن يكون المعيار مناسباً للغرض المستخدم من أجله؛
- **الموثوقية:** إمكانية الاعتماد على المعيار بحيث تكون محل ثقة عند التطبيق؛
- **الموضوعية:** أن يكون قابلاً للتحقق وخالياً من التحيز، مما يجعله قابلاً للدفاع عنه ؛
- **القابلية للتغيير:** أن يكون مرناً ليتماشى مع التغيرات المستمرة؛
- **الشمولية:** أن يغطي جميع الجوانب المالية ولا يقتصر على عنصر واحد فقط ؛

- المرونة: أن يشمل جميع عناصر التكاليف والإيرادات، بحيث يمكن تطبيقه على مختلف مستويات النشاط. (saleh, 2024, p. 89)

### الفرع الرابع: أنواع التكاليف المعيارية

تصنيف التكاليف المعيارية إلى ما يلي:

1. **التكلفة النظرية (المثالية):** تُحدد هذه التكلفة على أساس الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج دون الأخذ بالاعتبار المشكلات الإنتاجية مثل التعطيلات، التوقفات أو صيانة الآلات. وتمثل الحالة المثالية التي تسعى الإدارة دائماً إلى تحقيقها أو الاقتراب منها، رغم أنها تبقى في إطار نظري يصعب الوصول إليه تماماً؛
2. **التكلفة المعيارية التاريخية:** تُستمد هذه التكلفة من البيانات الفعلية لفترات سابقة مع تعديلها لتكون بالقيمة الحالية. إلا أنها تعتمد على الخبرات السابقة بدلاً من الدراسة العلمية الدقيقة، مما قد يؤدي إلى تكرار الأخطاء التي ظهرت في الفترات السابقة؛
3. **التكلفة المعيارية المقارنة:** تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة لتحديد التكلفة، لكنها لا تحدد بدقة مستوى فعالية التقنية المطلوب تحقيقه، خاصة في ظل غياب المنافسة القوية؛
4. **التكلفة المعيارية العادية:** تُحسب هذه التكلفة وفق الظروف الحالية الراهنة ومستوى النشاط العادي الناتج عن الاستخدام العادي. وبذلك فهي أكثر واقعية مقارنة بالتكلفة المثالية، إذ تأخذ بالاعتبار المشاكل الإنتاجية مثل التوقفات والتعطيلات الناتجة عن الصيانة. كما تُحدد التكلفة المعيارية لأي سلعة من خلال ثلاثة عناصر رئيسية:
  - أ- تكلفة المادة الأولية المعيارية؛
  - ب- تكلفة اليد العاملة المعيارية؛
  - ت- تكلفة الأعباء غير المباشرة المعيارية. (نمر، 2006، صفحة 47 و 48)

## المطلب الثاني: الافتراضات الواقعية لنظام التكاليف المعيارية

يمكن تحديد مجموعة من الافتراضات الأساسية التي ينبغي أن يستند إليها نظام التكاليف المعيارية الفعال لضمان تحقيق الرقابة وتقييم الأداء، وهي كما يلي:

- العلاقة بين المدخلات والمخرجات ليست خطية، حيث تتأثر بالعديد من العوامل الديناميكية مثل تعقيد المواصفات الفنية والهندسية للمنتج النهائي والعمليات الصناعية المطلوبة، حجم الإنتاج المخطط والمُنْفَذ، مستوى الطاقة المتاحة والمستخدم، وطول الدورة التشغيلية. كل هذه العوامل تجعل العلاقة بين المدخلات والمخرجات أكثر تعقيداً؛
- عندما تكون هناك إمكانية استبدال بعض عناصر الإنتاج مثل المواد الأولية أو اليد العاملة فإن هذا الإحلال يتم بمعدلات متناقصة وفقاً لمبدأ تناقص الغلة في الاقتصاد. وهذا يعني أن التقلبات في الأسعار النسبية للمدخلات تؤثر بشكل كبير على تحديد تشكيلية الاحتياجات التي تحقيق الإنتاج المستهدف بأقل تكلفة ممكنة؛
- انحراف في التكاليف قد يكون ناتجاً عن عدم دقة التخطيط أو التنبؤ بالتكاليف الفعلية للأداء خلال فترة معينة؛
- من الضروري تحليل هذه الانحرافات بدقة لتحديد أسبابها الحقيقية والمسؤولين عنها، مما يساعد في تحسين الأداء مستقبلاً واتخاذ قرارات أكثر كفاءة. (فتاح، 2003، صفحة 120 و121)

## المطلب الثالث: الموازنات التقديرية وعلاقتها بالنظام التكاليف المعيارية

تعدّ الموازنة التقديرية أداة مهمة تساعد الإدارة في أداء مهامها الأساسية مثل التخطيط والتنسيق والرقابة. كما تساهم في تحقيق التوازن بين الأهداف، بالإضافة إلى معرفة المشكلات المحتملة التي قد تعيق تحقيق هذه الأهداف. وبهذا تتيح الموازنة التقديرية إمكانية تبني أفضل الحلول لمواجهة تلك التحديات لتقليل عنصر المفاجأة ويعزز القدرة على اتخاذ قرارات لاستغلال الموارد بفعالية.

الفرع الأول: تعريف الموازنات التقديرية

تعرف الموازنة بعدة تسميات منها الموازنة التقديرية، الموازنة التخطيطية والموازنة الرقابية، ولهذه الموازنة أهمية كبيرة لدى المؤسسات التي تعتمد عليها. ومن بين التعريفات التي تعرف بيها نذكر ما يلي:

عرّفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين في إنجلترا بأنها: "خطة مالية رقمية يتم إعدادها واعتمادها مسبقاً لفترة زمنية محددة. وتوضح هذه الخطة الإيرادات المتوقعة، والنفقات التي يُتوقع إنفاقها، بالإضافة إلى الأموال التي سيتم استخدامها لتحقيق أهداف معينة." (حجال و هزلة، 21/22 أكتوبر 2014، صفحة 6)

يعرّف الدليل الفرنسي للمحاسبة للموازنات التقديرية بأنها: "أسلوب للتقدير يهدف إلى تحويل القرارات المتخذة من طرف الإدارة بمشاركة المسؤولين إلى برامج وخطط تُعرف بالموازنات." (فتاح، 2003، صفحة 123)

عرّف (Keller & Ferr) الموازنات التقديرية بأنها: "خطة شاملة تنظم جميع أنشطة المؤسسة خلال فترة معينة، حيث تساعد في تقدير الأرباح الإجمالية والأرباح المحققة بكل قسم على حدة. ويتم ذلك من خلال دمج بيانات المبيعات والمصاريف الصناعية، المصاريف البيعية والإدارية، مع الأخذ بالاعتبار كافة الإيرادات والمصروفات المدرجة في الموازنات الفرعية." (ماضي، 2016، صفحة 22 و23)

ومما سبق يمكن تعريف الموازنة التقديرية على أنها: "خطة تقديرية مالية تشمل جميع نشاطات المؤسسة لفترات مستقبلية ويعبر عنها كمياً أو مالياً بمشاركة جميع مستويات الإدارة لتحقيق الأهداف من خلال استخدام الأفضل للطرق والأساليب المتاحة".

الفرع الثاني: أهداف الموازنة التقديرية

تلعب الموازنة التقديرية دوراً أساسياً في مساعدة الإدارة على أداء وظائفها الرئيسية، مثل التخطيط والتنسيق، التوجيه، الرقابة. وتتمثل الهدف الأساسي من إعدادها هو فرض رقابة فعالة على مختلف الأنشطة داخل المؤسسة، ويتم ذلك عبر مقارنة البيانات الفعلية بالتقديرات، حيث تُستخدم هذه التقديرات كمؤشر لقياس كفاءة التنفيذ. بالإضافة إلى ذلك لها أهداف فرعية أخرى وهي:

- أداة للتنسيق: يتم التنسيق بين الأهداف المرجوة والقرارات الحالية وكذلك بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية داخل المؤسسة، مما يساهم في تحقيق انسجام وظيفي وتنظيمي؛
- أداة للتخطيط: حيث تساعد في وضع استراتيجيات واضحة لأعمال المؤسسة؛
- أداة لتحفيز المسؤولين: فارتباط الموازنات بالهيكل التنظيمي يمنح كل مسؤول مركز معين وميزانية خاصة به، مع موارد تحت تصرفه مما يدفعه لتحقيق الأهداف المحددة له؛
- أداة للحوار والتفاوض: إذ تعزز التواصل داخل المؤسسة وتعمل على تنسيق و تلائم الاتصالات بين الأفراد داخل المؤسسة. (سعدية و صالح، 2019، صفحة 295)

### الفرع الثالث: علاقة بين الموازنة التقديرية ونظام التكاليف المعيارية

تتفق التكاليف المعيارية والموازنات في كونهما أدوات معدة لمقارنة التكاليف الفعلية، كما أنهما يمثلان تقديرات لما ينبغي أن تكون عليه التكاليف. ومع ذلك يختلف كل منهما في نطاق التركيز، حيث تُركز التكاليف المعيارية على الوحدة المنتج، في حين تركز الموازنة على حجم النشاط الكلي. وتعتمد الموازنة في إعدادها على الخبرة الشخصية وتحليل البيانات التاريخية، مما قد يقلل من دقتها مقارنةً بالتكاليف المعيارية، التي تستند إلى تحليل علمي للمدخلات والمخرجات. ومع ذلك فإن معايرة العديد من عناصر التكاليف، وخاصة التكاليف غير المباشرة قد لا تخضع لتحليل المدخلات والمخرجات، مما يستدعي الاعتماد على الخبرة وتحليل البيانات التاريخية في تحديدها. (الرجبي، 2009، صفحة 201)

تعد الموازنة إما لمواجهة الحجم فإنها تُعرف بالموازنة الساكنة (**Static Budget**). أما إذا صُممت لتشمل عدة مستويات من النشاط، فإنها تُسمى بالموازنة المرنة (**Flexible Budget**) ولإعداد هذا النوع من الموازنات يجب تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة. تظل التكاليف الثابتة دون تغيير في مجموعها، بغض النظر عن التغيير في حجم النشاط، طالما بقي النشاط ضمن المدى المناسب. في المقابل تتغير التكاليف المتغيرة طردياً مع حجم النشاط، حيث يكون نصيب الوحدة الواحدة منها ثابتاً، ويُحسب إجماليها من خلال ضرب عدد وحدات النشاط في التكلفة المعيارية لكل وحدة. (الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، 2004، صفحة 243)

يمكن دور نظام التكاليف المعيارية خلال مراحل إعداد الموازنات، حيث يساهم بشكل كبير في تحديد المعايير المناسبة لتقدير التكاليف المتوقعة. هذه المعايير تشكل أساساً مهماً لنظام الموازنات التقديرية، الذي تعتمد عليها في إعداد موازنات الاستغلال، مثل موازنة الاستهلاكات، موازنة المشتريات، موازنة الخزينة،

والميزانية التقديرية. تتضمن هذه الأخيرة النتيجة التقديرية التي تُحسب بناءً على الفرق بين الإيرادات المتوقعة والتكاليف المعيارية المتوقعة. (فتاح، 2003، صفحة 127)

نستنتج مما سبق أن نظام الموازنات التقديرية يساهم في دعم نظام التكاليف المعيارية من خلال تقييم الأداء باستخدام الموازنة المرنة، ويساعد هذا النظام في تحليل انحراف الموازنة، والذي يشمل أيضًا انحراف المردود وانحراف النشاط، مما يساهم في تقييم دقيق لانحراف التكاليف غير المباشرة.

#### المطلب الرابع: معايير التكاليف وتحليل انحرافاتهما

معايرة التكاليف هي عملية تحديد التكاليف المعيارية بناءً على دراسات دقيقة لمعدلات الأداء والاستهلاك، مما يساعد في وضع توقعات دقيقة للتكاليف المستقبلية. تهدف هذه العملية إلى تحسين التخطيط والرقابة على التكاليف داخل المؤسسة. أما تحليل انحرافات التكاليف فيتمثل في مقارنة التكاليف الفعلية بالمخططة، لتحديد الفروقات (الانحرافات) ومعرفة أسبابها سواء كانت إيجابية أو سلبية. يساعد هذا التحليل في اتخاذ قرارات تصحيحية وتحسين كفاءة استخدام الموارد.

#### الفرع الأول: معايير التكاليف المباشرة

وقد تتمثل المعايير التي تعتمد في التكاليف المباشرة في ما يلي:

##### أولاً: معايير المواد الأولية

وتتضمن معايرة المواد تحديد الكمية المعيارية لمستلزمات الوحدة الواحدة من المواد الخام وتحديد السعر المعياري للمواد وذلك كالآتي:

1. **معايير كمية المواد:** تشمل كل من المواد التي يتم من خلالها الحصول على المنتج النهائي سواء كانت المواد الأولية واللوازم، مواد نصف المصنعة، حيث يظهر فيها المنتج بشكل مميز ومحدد. يتطلب تحديد الكمية المعيارية من المواد الأولية لكل وحدة من المنتجات الصناعية كما يلي (احمد، 2018/2017، صفحة 138):

- تحديد نوع المواد من حيث المواصفات الفيزيائية والكيميائية المناسبة؛
- تحديد مواصفات كمية المواد الداخلة في تشكيل المنتج؛

- تحديد شكل المنتج النهائي؛
- مواصفات التجميع وقوائم المواد عند استخدام تجميعات فرعية مشتركة؛
- يجب الأخذ بالاعتبار الخسائر والتلف العادي (سواء كان عند التخزين أو عند المناولة أو عند التشغيل) أي اعداد معايير الخسائر والتلف.
- كما يجب قبل وضع أي معيار للمواد التأكد من أن هناك رقابة على عمليات (ال شراء والتخزين، الصرف من المخازن) حتى تتكامل إجراءات الرقابة على المواد الاولية قبل وبعد استعمالها. ومما سبق

فإن:

$$\text{الكمية المعيارية للمواد} = \text{الكمية المعيارية الداخلة في المنتج} + \text{الكمية المعيارية للفاقد والتالف الطبيعي.}$$

2. معايير سعر المواد: عند تحديد الأسعار المعيارية للمواد الأولية واللوازم يتم الرجوع إلى قوائم الأسعار، الفواتير وعقود المشتريات طويلة الأجل. دون أن ننسى التغيرات الموسمية في الأسعار. وتعتبر الأسعار المتفق عليها في عقود المشتريات طويلة الأجل أكثر دقة ويمكن اعتبارها أسعارا معيارية يعتمد عليها في إعداد التكلفة المعيارية، أما في غياب هذا النوع من العقود فمن الضروري إجراء تعديلات للأسعار الجارية وفق الاتجاهات السعرية المتوقعة في المستقبل. ومن هنا يمكن القول أن الفترة الزمنية تتحكم في معيارية الأسعار ومدى دقتها، فنجدها في المدى الطويل أكثر دقة من المدى القصير وذلك لثباتها مدة طويلة، على عكس الأزمنة القصيرة التي تتغير فيها الأسعار وفقا للاتفاقات والتقديرات. (احمد، 2017/2018، صفحة 139)

ويجب الإشارة إلى أن السعر المعياري هو سعر الشراء (بعد الخصم التجاري) مضاف إليه كل المصاريف اللازمة إلى غاية وصول المادة الخام إلى قسم الإنتاج. حيث يتكون السعر المعياري من جزئين هما من الشراء أو من تكاليف الشحن والنقل والتأمين وعمولات الشراء وغيرها.

وتقع مسؤولية تحديد السعر المعياري على إدارة المشتريات والتكاليف أو كليهما معا وتحدد تطبقا ل:

- الأسعار المتفق عليها في العقود الطويلة الأجل؛
- التقديرات الإحصائية للأسعار خلال الفترات المقبلة؛
- التقديرات الشخصية للأسعار من خلال الخبرة ودراسة السوق؛
- المتوسط الإحصائي للأسعار من خلال طلبات الشراء. (احمد، 2017/2018، صفحة 140)

وأخيرا يمكن وضع القواعد التالية:

السعر المعياري = سعر الشراء + الخصم التجاري + جميع المصروفات اللازمة حتى وصول المادة  
الأولية إلى قسم الإنتاج

التكلفة المعيارية للمواد الأولية = الكمية المعيارية × السعر المعياري الوحدوي

ثانيا: معايير الأجور المباشرة

إن معايرة تكلفة الأجر المباشر تعني معايرة كل من زمن العمل ومعدل الأجر لهذا الزمن إلا أن إعداد معيار طريقة تنفيذ العملية الإنتاجية ومعايير احتياجات هذه الطريقة من المتغيرات المادية والبشرية يعتبر إجراء ضروريا يبقى معايرة تكلفة الأجر اللازم لإنجاز هذه العملية. تشمل معايرة تكلفة الأجور المباشرة ما يلي:

1. معايرة الزمن المعياري للعمل: وهو الزمن اللازم لإنتاج منتج بمواصفات محددة، عند تحديد الزمن المعياري يجب (فتاح، 2003):

- أخذ الوحدات المنتجة بعين الاعتبار؛
- استخدام الزمن اللازم لإنجاز الوحدات بناءً على متوسط الأداء خلال فترات سابقة أو باستخدام دراسة الزمن والحركة؛
- إضافة الوقت الضائع الطبيعي المسموح به.

وتتم معايرة الزمن المعياري باستخدام طرق مختلفة منها (جمعة، 2011، صفحة 101):

- أ- البيانات التاريخية: مع تعديلها في ضوء الظروف المتوقعة؛
- ب- الخبرة أو الحكم الشخصي: في حالة ما إذا كان الإنتاج يقوم على مواصفات يطلبها العملاء وفقا لأذواقهم يحتاج الإنتاج في هذه الحالة إلى تقديرات كمقياس للوقت، يضعها أشخاص اعتمادا على خبرتهم المهنية؛
- ت- متوسط الأداء في الماضي: مع استبعاد أي تطرف في أرقام الماضي ووفقا للظروف المتوقع حدوثها في المستقبل؛
- ث- دراسة الزمن والحركة: تتضمن هذه الدراسة اعداد قائمة بالتفصيل أو الحركات اللازمة لإنجاز كل عملية، وحساب متوسط الزمن الذي يستغرقه إنجاز كل حركة عند تنفيذ العامل للعملية، ويتحدد

الزمن المعياري للعملية بعد عمل تسوية حيث تستبعد القيم الزمنية المتطرفة، مع الأخذ بعين الاعتبار حاجات العامل الشخصية، كذلك العناية بالأدوات والمناولة والنقل عند قيام العامل الانتاجي بها ولإنتاج المعيب الذي لا يكون العامل ذاته سببا فيه، ولذلك تركز هذه الدراسة على استخدام العمالة الجيدة لما تميله طبيعة وظروف الإنتاج ومستوى الأداء الذي يفترض أن المعيار سيمثله؛

ج- **منحنى التعلم**: يشير منحنى التعلم إلى زيادة مستوى الخبرات والمهارات المكتسبة على مر الزمن مما يؤدي إلى انخفاض متوسط احتياجات الإنتاج المتراكم من خدمات العمل المباشر، وهذا يجعل دوال التعلم افتراض مستوى الخبرات يتزايد بمعدل ثابت كلما تضاعف حجم الإنتاج المتراكم على مر الزمن.

أما بالنسبة للتكاليف يشير منحنى التعلم إلى العلاقة العكسية بين التكاليف وكمية الإنتاج المتراكمة عبر الزمن مع تكرار الإنتاج، تنخفض تكلفة الوحدة بسبب زيادة تعلم العمال وتراكم الخبرات، مما يؤدي إلى تقليل ساعات العمل والوقت المستغرق لإتمام العمليات.

ويمكن التعبير عنها بهذه بالعلاقة الرياضية التالية (فتاح، 2003، صفحة 138):

$$س = أ \times ص^ب$$

حيث:

س: متوسط الزمن للوحدة عند كمية الإنتاج التراكمية ص؛

ص: كمية الإنتاج المتراكم عبر الزمن؛

أ: الزمن الفعلي للوحدة الأولى؛

ب: معامل التعلم والذي يحدد كما يلي:

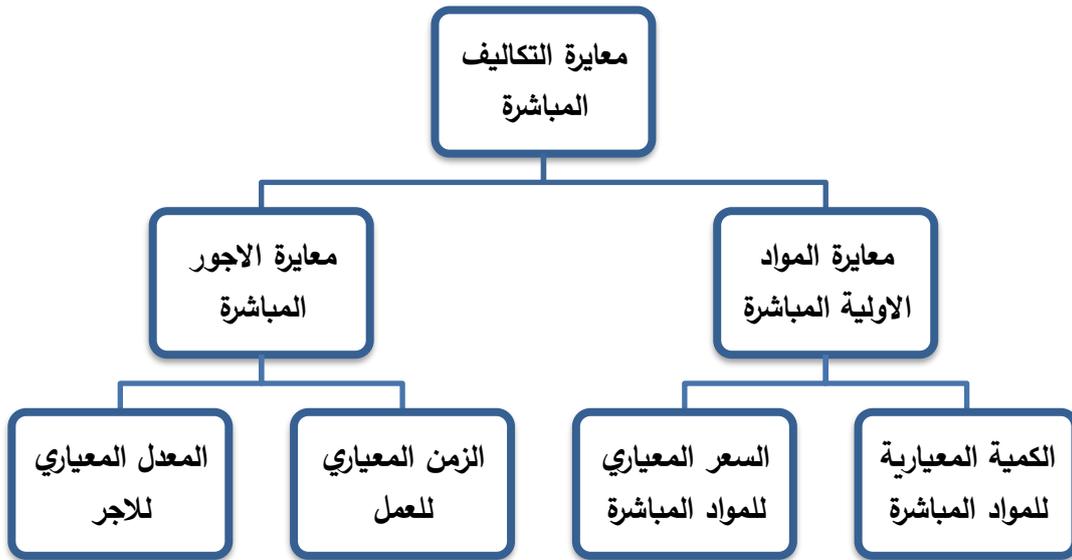
$$\text{لوغاريتم نسبة التعلم} \div \text{لوغاريتم العدد} = 2$$

2. معايير معدل أجر العامل: تتم عملية معايرة معدل الأجر للعامل من خلال تقسيم العمل إلى فئات إنتاجية مختلفة وتحديد الأجر المناسبة لكل فئة. يتم تحديد معدل الأجر بناءً على طبيعة العمل، التأهيل العلمي على ضوء عدد سنوات الخبرة يتم تحديد الأجر للعمل المباشر بناءً على معيارين رئيسيين:

- قيمة العمل التي تستلزمها كل عملية تشغيل؛
- الأجر الذي يدفع لهذه القيمة؛

تحديد الأجر وفقاً لقوانين وسياسات تعتمد على مسؤوليات الأجر العادلة. الهدف الأساسي من معايرة الأجر هو تحويل معايير الزمن إلى قيم مالية، ويجب أن يكون الأجر مرتبطاً بالمؤهلات العلمية والخصائص الشخصية اللازمة لكل وظيفة، مع إتباع نهج تصنيفي دقيق لتحديد المهام (احمد، 2018/2017، صفحة 141 و142).

شكل رقم (02): معايرة التكاليف المباشرة



المصدر: (من إعداد الطالبة)

شكل يوضح تقسيم معايير التكاليف المباشرة حيث يتفرع إلى قسمين معايرة المواد الأولية التي تتضمن تحديد الكمية المعيارية من المواد الخام وتحديد سعر المعياري، أما القسم الثاني يكمل في معايرة الأجر المباشرة وقد تتم معايرة الأجر من خلال معايرة الزمن المعياري للعمل وكذلك تحديد المعدل المعياري للأجر.

عند إنتاج منتج معين قد تعتمد المؤسسة على مادة أولية أو مجموعة أصناف مختلفة. هذا التنوع يضيف تعقيداً لتحليل انحرافات تكاليف المواد الأولية لذا يتم حساب الانحرافات لمعرفة معالجتها.

### أولاً: تحليل الانحرافات الإجمالية للمواد الأولية

قبل التطرق إلى تحليل انحرافات الإجمالية للمواد الأولية يجب معرفة أسباب هذه الانحرافات والتي تتمثل كما يلي:

#### 1. أسباب انحراف الكمية:

تنتج انحرافات الكمية أثناء الإنتاج عن عدة أسباب رئيسية منها:

- عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج وهذا ما يؤدي إلى ظهور انحرافات موجبة تعطي انطباعاً خاطئاً عن تحسين الأداء، وكذلك عند استخدام معايير متشددة يصعب أو يستحيل تحقيقها الأمر الذي يظهر انحرافات سالبة حتى لو بذل العمال جهد؛
- عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل ؛
- استخدام مواد بديلة أو مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة مما يؤثر سلباً على واقعية المعايير؛
- تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته، مما يجعل النتيجة النهائية كذلك تتغير من خلال كمية المواد الداخلة في هذا المنتج؛
- عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدام المواد؛
- التلف عند تشغيل المواد أو الفحص أكثر مما ينبغي؛
- عطل أو عطب في الآلات بسبب عدم الصيانة؛
- الخطأ في تحليل المعيار.

#### 2. أسباب انحراف السعر :

ومن الأسباب التي تسبب انحراف في الأسعار المواد الأولية نذكر منها:

- عدم الدقة في معايرة سعر المواد الأولية المباشرة؛
- تغير أسعار المواد في السوق؛

- الشراء بكميات أكبر أو أقل مما يؤثر على السعر الوحدة؛
- دفع مبالغ إضافية من أجل العناية بالمواد أو عملية توصيلها إلى المؤسسة في وقت أسرع؛
- الخطأ في تسليم المواد من المخازن بسعر تختلف عن الموجود أو مختلف عن أسعار المواد المطلوبة؛
- الشراء من موردين غير الموردين السابق تعامل معهم قد يتطلب أحيان دفع مبالغ أكثر لنفس المواد؛
- عدم الحصول أحيان على الخصومات التجارية التي كان من المقرر الحصول عليها. (احمد، 2018/2017، صفحة 139 و140 )

مما سبق بعد معرفة بسبب الانحراف يمكن تحليله لمعرفة نتائجه وتحكم فيه، الانحراف الإجمالي هو الذي يفيد أكثر في معرفة كفاءة استهلاك المواد. تحسب قيمة الانحراف الإجمالي للمواد الأولية كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{التكلفة الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}) - (\text{الكمية المعيارية للمواد الأولية الضرورية لإنتاج الفعلي} \times \text{السعر المعياري})$$

حيث أن (فتاح، 2003، صفحة 142):

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}.$$

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية}.$$

ومنه يمكن القول أن:

$$\text{الانحراف المزدوج} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية})$$

1. تحليل انحراف الكمية: وقد يتمثل هذا الانحراف في انحراف المزج وانحراف الغلة وهما كالتالي:

1.1. انحراف المزيج: من بين الأسباب التي تتجم على الانحراف المزيج ما يلي:

- عدم قدرة المؤسسة على توفير بعض المواد الأولية بمخازن المؤسسة نتيجة لظروف خارجية مما يؤدي إلى زيادة استهلاك بعض المواد وإن كان سعرها مرتفعا على حساب بعض المواد الأخرى النادرة؛
- ارتفاع أسعار بعض المواد يجعل إدارة المشتريات تصرف النظر عنها وتشتري مواد أخرى بديلة لها بأسعار منخفضة، مما يعبر في نسبة مواد المكونة للمنتج. ويتم تعبير عن الانحراف المزيج بالعلاقة يلي:

$$\text{انحراف المزيج} = \left[ \frac{\text{الكمية الفعلية لمجموع المواد الأولية المستخدمة} \times \text{نسبة المزيج}}{\text{المعيارية للصنف}} - \left( \frac{\text{الكمية الفعلية المستخدمة من الصنف}}{\text{السعر المعياري للصنف}} \right) \right]$$

ملاحظة: إذا كانت نتيجة انحراف المزيج سالبة هذا يعني أن الانحراف غير ملائم.

- 2.1. انحراف الغلة (المردود): إن انحراف الغلة يقيس التكلفة الغير طبيعية للتساقط، التبخر أو الجفاف ..... الخ، والتي تحصل في كمية المواد الأولية نتيجة استخدامها في العملية الانتاجية وتحسب كما يلي:

$$\text{انحراف الغلة} = \left( \frac{\text{كمية الإنتاج المعيارية للمدخلات الفعلية} - \text{كمية الإنتاج الفعلية}}{\text{متوسط السعر}} \right)$$

حيث أن:

متوسط السعر المعياري = مجموع التكلفة المعيارية للمواد / الكمية المعيارية للمواد.

كمية الإنتاج المعياري للمدخلات الفعلية = الاستهلاك الفعلي من المواد / نسبة المخرجات للمزيج.

ملاحظة: إذا كانت نتيجة الانحراف الغلة موجبة فإن الانحراف غير ملائم.

2. تحليل انحراف السعر: يعتبر السعر عامل خارجي صعب التحكم فيه ومراقبته على عكس الكمية التي تم اقتنائها، ويتم التفضيل تحليل انحرافات الأسعار إلى انحرافات جزئية مثل انحراف التضخم والانحراف الناجم عن أثر المنافسة. (فتاح، 2003، صفحة 145)

## ثانياً: تحليل الانحراف الإجمالي لتكاليف اليد العاملة

يعود انحراف تكاليف اليد العاملة إلى عدة أسباب من بينها ما يلي:

### 1. أسباب انحرافات معدلات الأجور:

- تكليف العمال بمهام أو أدوار لا تتناسب مع مهاراتهم أو خبرتهم؛
- تقديم رواتب أعلى أو أقل من متوسط العادي في ظروف العمليات الموسمية أو العاجلة؛
- منح أجور للعمال الجدد زيادة على حاجة الإنتاج؛
- ترقية العمال إلى درجة أعلى أو مكافئتهم بمبالغ لا ينسجم مع زيادة الانتاجية.

### 2. أسباب انحراف وقت العمل:

- حدوث تغييرات في عمليات الإنتاج أو إدخال معدات جديدة؛
- تعطل الآلات القديمة وعدم توفير قطع الغيار اللازمة للإصلاح؛
- تأخر استلام المواد اللازمة للإنتاج أو نقص في الوحدات المطلوبة؛
- انخفاض مستوى الجهود المبذولة من قبل العمال؛
- انخفاض جودة المواد المستخدمة مما يتطلب وقتاً أكثر أو عناية بالآلات؛
- عدم كفاءة الإشراف على العمال بشكل مناسب. (احمد، 2018/2017، صفحة 143)

يتم تحليل انحراف تكلفة العمل المباشر بنفس الطريقة تحليل الانحرافات في تكلفة المواد الأولية المباشرة فقط، نستبدل الكمية بالزمن والسعر بمعدل الأجر كما يلي (فتاح، 2003، صفحة 146) :

الانحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي .

حيث أن:

التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج = الفعلي معدل الاجر المعياري × الزمن المعياري للإنتاج الفعلي.

يعبر الزمن المعياري للإنتاج الفعلي على الموازنة المرنة بمستوى النشاط، يمكن تحليل الانحراف الإجمالي إلى تحليل انحراف ثلاثي وثنائي تماماً مثل تحليل انحراف المواد المباشرة. والطريقة المعمولة غالباً هي:

انحراف الوقت (الزمن) = (الزمن الفعلي - الزمن المعياري للإنتاج الفعلي) × معدل الأجر المعياري.

انحراف معدل الأجر = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × الزمن الفعلي .

1. انحراف الكفاءة (الوقت): ويتم تقسيمه إلى انحراف المزيج العمل وانحراف انتاجية التقسيم يكون حساب المهارات ونوع اليد العاملة ويحسب كما يلي:

1.1. انحراف المزيج العمل: ويحسب بالعلاقة التالية:

انحراف المزيج = [(النسبة الفعلية لنوع العمل - النسبة المعيارية لنوع العمل) × الزمن الفعلي الإجمالي] × معدل أجر المزيج المعياري.

حيث أن:

النسبة المعيارية لنوع العمل = زمن نوع العمل الداخل في إنتاج وحدة واحدة / مجموع الزمن الكلي لليد العاملة لإنتاج نفس الوحدة.

معدل أجر المزيج المعياري = مجموع التكلفة المعيارية لمزيج اليد العاملة المعيارية / العدد المعياري للعمال.

ملاحظة: إذا كانت نتيجة الانحراف المزيج موجبة فإن الانحراف غير ملائم لانحراف مزيج اليد العاملة لنوع العمالة المعين.

2.1. انحراف الانتاجية: ويحسب من خلال المعادلة التالية (فتاح، 2003، صفحة 147) :

انحراف الإنتاجية لنوع العمل = [(العمل الإجمالي لكل أنواع العمالة × النسبة المعيارية لنوع العمل) - (الزمن المعياري لنوع العمل)] × معدل أجر المزيج المعياري .

ملاحظة: إذا كانت النتيجة موجبة فإن الانحراف يكون غير ملائم لأن الزمن الفعلي لنوع العمل يكون أطول من زمنه المعياري.

أولاً: معايير التكاليف الغير المباشرة

عادة ما يتم تقدير التكاليف غير المباشرة (الثابتة والمتغيرة) بناء على النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة للتكيف مع الظروف الجديدة. قبل تطرق إلى معايير التكاليف غير المباشرة، يستحسن التعرف على أنواع التكاليف غير المباشرة (فتاح، 2003، صفحة 148):

1. الأجر غير المباشرة: تشمل الأجر بنفس الكيفية التي تُقدر بها الأجر المباشرة؛
  2. العمولات الممنوحة: تقدر كنسبة من قيمة المبيعات التقديرية مع الأخذ بالاعتبار الفترات السابقة وزيادتها بما يناسب حجم المبيعات؛
  3. الإشهار: يقدر بناءً على ما تراه المؤسسة مناسباً لتحقيق أهداف معينة كتعزيز سمعة المؤسسة أو الترويج لمنتجاتها. يجب أن يكون المبلغ متناسباً مع النتائج المرجوة لتفادي الأثر السلبي على الميزانية المؤسسة، يتم تحديد المبلغ على أساس المبالغ التي تستطيع المؤسسة تحملها خلال سنة واحدة وكذلك المبالغ اللازمة لإنجاح البرنامج؛
  4. تكاليف الإدارة: تعد من تكاليف ثابتة غالباً إلا أن نتائجها قد تكون صعبة التحديد عند محاولة تحقيق توازن بين الجهد والأداء، لذلك يتم الاستعانة بتقنيات مثل المراجعة الوقتية للتكاليف أو الموازنة على الأساس الصفري تسمح بمعالجة هذا المشكل؛
  5. تكاليف الطاقة: حيث تشمل تكاليف الطاقة استهلاك (الكهرباء، الوقود...) التي تستهلكها المباني أو الآلات في الظروف العادية؛
  6. تكاليف الصيانة: جزء منها ثابت و جزء متغير الأول يتمثل في التشحيم اليومي والأخير المتسبب عادة في الانحراف؛
  7. أعباء الإهلاك: ويتم حساب قسط الإهلاك وفق الطريقة تعتمدها المؤسسة سوى كانت تصاعدية أو تنازلية أو ثابتة؛
  8. تكاليف التأمين والإيجار: تكاليف ثابتة تشمل المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة، على المحاسب أن ينتبه على مبدأ استقلالية الدورات في تحميل هذا النوع من التكاليف.
- تتمثل معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة كالتالي (احمد، 2018/2017، صفحة 144) :

- تقسيم المصنع إلى مراكز تكلفة كافية مع تحديد مراكز الإنتاج ومراكز التكلفة؛

- تخطيط مستوي نشاط كل مركز؛
- إعداد التكاليف الصناعية غير المباشرة المعيارية لكل مركز وفقا لمستوي نشاط معين؛
- توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي مراكز الإنتاج؛
- استخدام معدل التحميل المعياري الذي بمقتضاه تحمل وحدات الإنتاج التي تمر بالمركز بنصيب من تكلفته؛
- حساب النصيب المعياري لوحدة الإنتاج.

لحساب انحرافات التكاليف الغير مباشر يجب التعرف على معدل التحميل المعياري كما يلي:

**معدل التحميل المعياري:** يتم تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف غير المباشرة باستخدام معدلات تحميل تستند على أساس تحميل مناسب مثل (وحدة القياس). في نظام التكاليف المعياري، تُقسم التكاليف غير المباشرة على أساس معدل التحميل المعياري، بحيث توزع التكاليف على المنتجات وفق لهذا المعدل. على سبيل المثال، إذا كان الأساس هو ساعات دوان آلة معينة فإن (فتاح، 2003، صفحة 149):

$$\text{معدل التحميل المعياري} = \text{التكاليف غير المباشرة المعيارية} \div \text{عدد ساعات دوران الآلة المعياري}$$

يمكن حساب معامل التحميل للتكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة كما يلي (فتاح، 2003، صفحة 150) :

$$\text{معامل التحميل للتكاليف المتغيرة} = \text{التكاليف غير المباشرة المتغيرة المعيارية} \div \text{ساعات دوران الآلة المعياري} .$$

$$\text{معامل التحميل للتكاليف الثابتة} = \text{التكاليف غير المباشرة الثابتة المعيارية} \div \text{عدد ساعات دوران الآلة المعياري} .$$

#### الفرع الرابع: تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة

قبل التطرق إلى تحليل انحرافات التكاليف الغير المباشرة يجب معرفة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات ومن بين هذه الأسباب نذكر ما يلي:

- إمكانية حدوث تغيرات في أسعار عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة، مثل تقلبات أسعار المواد غير المباشرة؛

- صعوبة ربط كل عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة بمقياس موحد لمستوى النشاط، مما قد يؤدي إلى أخطاء عند وضع المعاملات؛
- من المستحسن على محاسب التكاليف أن لا يكتفي بحساب الانحراف الانفاق الاجمالي فقط بل عليه يحلله لكل عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة. (احمد، 2018/2017، صفحة 144)

يحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة كما يلي (فتاح، 2003، صفحة 150 و151):

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{التكاليف المحملة معياريا} .$$

حيث أن :

التكاليف المحملة معياريا = مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري.

مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي = حجم الإنتاج الفعلي × الزمن المعياري لإنتاج وحدة واحدة.

ملاحظة: إذا كانت نتيجة الانحراف الإجمالي موجبة هذا يعني أن الانحراف غير ملائم.

يتم في العادة تقسيم انحرافات التكاليف غير مباشرة إلى:

**1.1. انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة:** يجب في الرقابة عن طريق الموازنات المرنة أن تكون العلاقة بين المصاريف المتغيرة والنشاط علاقة مباشرة للمدى القصير ويمكن قياس النشاط. ويتم تحليل انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال ما يلي:

**1.1.1. انحراف الإنفاق:** ويبين هذا الانحراف مدى الاختلاف بين معدل التحميل المعياري للتكاليف

غير المباشرة المتغيرة ومعدل التحميل الفعلي، ويتم حسابه من خلال المعادلة التالية:

$$\text{انحراف الإنفاق} = \text{التكلفة المتغيرة الفعلية} - \text{التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي} .$$

حيث:

التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × مستوى النشاط الفعلي.

ويحسب كذلك كما يلي:

انحراف الانفاق = (معدل التحميل المعياري - معدل التحميل الفعلي) × عدد الساعات الفعلية المستخدمة في الإنتاج.

2.1.1. انحراف الكفاءة: يقيس هذا الانحراف الفرق بين ساعات العمل الفعلية وساعات العمل المعيارية التي كان من المتوقع استخدامها مضروباً في معدل التحميل التكاليف غير المباشرة المتغيرة لكل ساعة ويتم حسابه كما يلي (فتاح، 2003، صفحة 151 و152):

انحراف الكفاءة = ( عدد الساعات المعيارية اللازمة للإنتاج - عدد ساعات الفعلية المستخدمة ) × معدل تحميل الساعة المعياري.

2.1. انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة: التكاليف الثابتة تنقسم إلى نوعين ثابتة ملزمة لا يمكن إعادة النظر فيها إلا بعد انتهاء الفترة اللازمة لتنفيذ الخطة، وثابتة غير ملزمة يمكن إعادة النظر في الخطة المتعلقة بها. وهذا يؤدي إلى احتمال ارتفاع أو انخفاض التكلفة. ويحسب الانحراف الاجمالي للتكاليف الثابتة وفق المعادلة التالية:

الانحراف الاجمالي = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المحملة معيارياً.

حيث أن:

التكاليف المحملة معيارياً = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة × مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي.

ويتم تحليل الانحراف الاجمالي إلى انحراف خطة وانحراف طاقة كما يلي:

1.2.1. انحراف الخطة: ويحسب كما يلي:

انحراف الخطة = التكاليف الفعلية - التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي.

بحيث:

التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة × مستوى النشاط الفعلي.

2.2.1. انحراف الطاقة: ويحسب وفق المعادلة التالية:

انحراف الطاقة = التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي - التكاليف الثابتة المحملة معياريا.

3.1. انحراف المردود، النشاط والموازنة: ينقسم إلى ثلاثة أنواع وهي:

1.3.1. انحراف الموازنة: وتحسب كما يلي :

انحراف الموازنة = التكاليف غير المباشرة الفعلية - موازنة النشاط الفعلي.

حيث أن:

موازنة النشاط الفعلي = (مستوى النشاط الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة المبرمجة.

ملاحظة: إذا كانت نتيجة انحراف الموازنة سالبة معناه أن انحراف ملائم والعكس صحيح.

2.3.1. انحراف المردود: ويحسب وفق العلاقة التالية:

انحراف المردود = موازنة النشاط الفعلي - موازنة الانتاج الفعلي.

ملاحظة: إذا كانت النتيجة انحراف المردود موجبة هذا يعني أن الانحراف غير ملائم وإذا كانت سالبة فهم ملائم.

3.3.1. انحراف النشاط: ويحسب انحراف النشاط وفق طريقتين هما:

الطريقة الأولى:

انحراف النشاط = موازنة الانتاج الفعلي - التكاليف الثابتة المحملة معياريا.

ملاحظة: إذا كانت النتيجة موجبة الانحراف غير ملائم.

الطريقة الثانية:

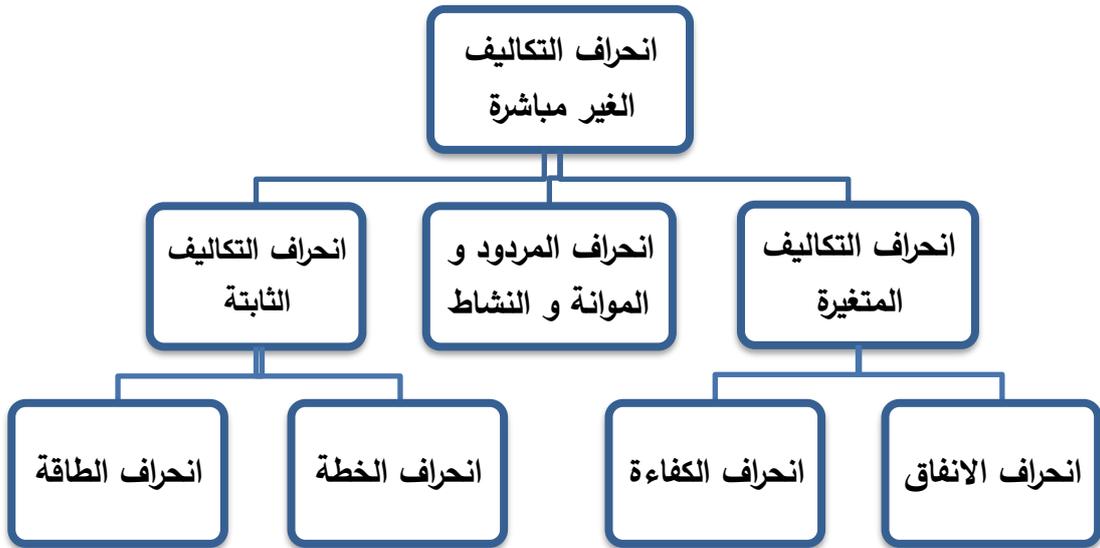
انحراف النشاط = التكاليف الثابتة المبرمجة - التكاليف الثابتة المحملة معياريا

بحيث:

التكاليف الثابتة المحملة معيارياً = التكاليف الثابتة المبرمجة × (مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي ÷ مستوى النشاط المعياري). (فتاح، 2003، صفحة 152)

ومن خلال ما سبق يمكن عرض الشكل التالي الذي يعرض أنواع الانحرافات للتكاليف الغير مباشرة كما يلي:

شكل رقم (03): انحرافات التكاليف الغير مباشرة



المصدر: (من إعداد الطالبة)

يوضح شكل أنواع انحرافات التكاليف غير المباشرة حيث تنقسم إلى انحراف التكاليف المتغيرة والثابتة، بالإضافة إلى انحراف المردود والموازنة والنشاط. ثم يتم تصنيف الانحرافات الفرعية مثل انحراف الانفاق، انحراف الكفاءة، انحراف الطاقة، وانحراف الخطة. وقد تساعد هذه أنواع في تحليل أسباب انحرافات في التكاليف غير المباشرة وكذلك تساعد في اتخاذ القرارات في تحسين الكفاءة وتقليل التكاليف.

## المبحث الثالث: الأداء المالي في المؤسسة والدراسات السابقة

يُعد تحقيق الغايات التي تأسست المؤسسة من أجلها، مع ضمان تحقيقها بأعلى درجات الكفاءة والفعالية، الهدف الأسمى الذي تسعى إليه كل منظمة أو مؤسسة بغض النظر عن مستوى إمكانياتها. كما تُعتبر معايير الأداء مؤشرات رئيسية لقياس فاعلية الأفراد والمؤسسات فهي تُظهر نقاط القوة والضعف في أداء الأفراد والفرق. وبالإضافة إلى ذلك يمكن أن تُستخدم تقييمات الأداء كأساس لتطبيق أنظمة الحوافز والعقوبات، وتحفيز عمليات التغيير والتطوير، وكذلك لاتخاذ قرارات بشأن إعادة هيكلة المؤسسة وتصميم الوظائف. هذا المبحث يسلط الضوء على تعريف الأداء المالي والعوامل التي تؤثر فيه مع استعراض تقييم الأداء والمؤشرات التي تعتمد عليها وكذلك العلاقة بين الأداء المالي والتكاليف المعيارية.

### المطلب الأول: مفاهيم تقييم الأداء المالي

يُعد الأداء المالي من العناصر الأساسية والحيوية في المؤسسات الاقتصادية، إذ يُستخدم كمؤشر لتقييم مدى تنظيمها وكفاءتها في إدارة الموارد. وقد حظي هذا الجانب باهتمام واسع في الدراسات الاقتصادية نظراً لدوره في تحديد قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المالية.

### الفرع الأول: تعريف الأداء المالي وأهدافه

الأداء المالي هو مؤشر يعكس كفاءة المؤسسة في إدارة مواردها وتحقيق أهدافها الاقتصادية ويعرف كما يلي:

#### أولاً: تعريف الأداء المالي

لقد تعددت تعاريف الأداء المالي وكثرت ومن بين هذه التعاريف نذكر ما يلي:

يقصد بالأداء المالي مدى قدرة المؤسسة على استغلال الموارد المتاحة بكفاءة لتحقيق أهدافها المالية بأقل تكلفة ممكنة. ويتجلى ذلك في تحقيق التوازن المالي، وضمان توفر السيولة الكافية للوفاء بالالتزامات، إضافةً إلى تحقيق معدل مردودية مع تقليل التكاليف قدر الإمكان (عمار و فرحات، 2022، صفحة 31).

كما يمكن تعريفه على أنه عملية تقييم الصحة المالية للمؤسسة، تهدف إلى قياس قدرتها على خلق القيمة المضافة والتكيف مع التحديات المستقبلية. ويتم ذلك بالاعتماد على القوائم المالية، مثل الميزانية العامة وجدول حسابات النتائج، إلى جانب تحليل باقي المؤشرات المالية. غير أن فعالية هذا التحليل تبقى

مرتبطة بأخذ الظروف الاقتصادية العامة وطبيعة القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة بعين الاعتبار. (حمادي و بوطالبي )

يمكن القول أن الأداء المالي هو عبارة عن أداة لتحقيق الأهداف المالية في المؤسسة بالاعتماد على مؤشرات مالية تكمن من استغلال الأمثل للموارد وتحقيق هامش أمان لمواجهة المستقبل والتصدي للمخاطر والصعوبات المالية.

### ثانياً: أهداف الأداء المالي

تتمثل أهداف الأداء المالي في النقاط التالية:

- يهدف الأداء المالي إلى تحقيق مؤشرات التوازن المالي، المردودية، تحقيق نمو المؤسسة، السيولة، توازن الهيكل المالي؛
- تمكين المستثمر من متابعة وفهم نشاط المؤسسة وطبيعتها، بالإضافة إلى تقييم الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة مما يساعد في تقدير تأثير على مؤشرات الأداء المالي مثل الربحية والسيولة والنشاط والديون على سعر السهم؛
- مساعدة المستثمر في تحليل البيانات المالية وإجراء المقارنات وتفسير المعطيات المالية، مما يسهل اتخاذ قرارات استثمارية مناسبة وفقاً لأوضاع المؤسسة.

وبناءً على ذلك فإن جوهر الأداء المالي توفير المعلومات الضرورية التي تُستخدم لأغراض التحليل المناسبة وضع القرارات الرشيدة وصيغها بطريقة مختلفة. (الدين و شمالل ، 2017/04/25، صفحة 8)

### ثالثاً: العوامل المؤثرة في الأداء المالي

تتأثر المؤسسة الاقتصادية بمجموعة من العوامل التي تحدد مدى كفاءتها في تحقيق أهدافها المالية، وأهمها ما يلي:

- **الهيكل التنظيمي:** يمثل الهيكل التنظيمي الإطار الذي تنظم فيه أنشطة المؤسسة، حيث يحدد آليات الاتصال وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات، وأساليب تبادل المعلومات. يشمل ذلك الكثافة الإدارية التي تتعلق بعدد الوظائف الإدارية، والتمايز الرأسي الذي يشير إلى عدد المستويات الإدارية، بالإضافة إلى التمايز الأفقي الذي يعكس مدى تقسيم المهام، وأخيراً الانتشار الجغرافي من حيث عدد الفروع

والموظفين. يساهم الهيكل التنظيمي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال تسهيل تنفيذ الخطط، وتحديد المسؤوليات والموارد بوضوح، كذلك تحقيق فعالية في اتخاذ القرارات؛

• **المناخ التنظيمي:** يعكس المناخ التنظيمي مدى وضوح الهيكل الداخلية للمؤسسة، وآليات اتخاذ القرار، وأسلوب الإدارة في توجيه الأداء وتنمية الموارد البشرية. يشمل ذلك وضوح الأهداف والمهام للعاملين، واتخاذ القرارات بأسلوب عقلائي يعتمد على تقييم المعلومات، إضافةً إلى توجيه الأداء لتحقيق مستويات عليا من الكفاءة. يؤثر المناخ التنظيمي على الأداء المالي للمؤسسة من خلال تعزيز الشفافية، تحسين كفاءة العمليات الإدارية والمالية، وتوفير المعلومات اللازمة لصناع القرار لضمان الاستخدام الأمثل للموارد المالية؛

• **التكنولوجيا:** تتعلق التكنولوجيا بالأساليب والمهارات والوسائل التقنية التي تعتمدها المؤسسة لتحقيق أهدافها. يمكن تصنيفها إلى عدة أنواع مثل تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب التي تتكيف مع احتياجات المستهلك، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي تعتمد على التدفق المستمر للعملية الإنتاجية، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة التي تتناسب مع الإنتاج على نطاق واسع. تلعب التكنولوجيا دورًا محوريًا في تحسين الأداء المالي من خلال خفض التكاليف، تقليل المخاطر، تحسين القدرة التنافسية، وزيادة الأرباح والحصة السوقية. كما تفرض التكنولوجيا تحديات على المؤسسات ما يتطلب تكيفها المستمر معها لضمان تحسين أدائها المالي؛

• **حجم المؤسسة:** يشير حجم المؤسسة إلى تصنيفها ضمن الفئات الصغيرة، المتوسطة، أو الكبيرة، وفقًا لمعايير مثل إجمالي الأصول، الودائع، المبيعات، أو القيمة الدفترية. قد يكون للحجم تأثير سلبي على الأداء المالي بحيث تزداد تعقيدات الإدارة كلما كبر حجم المؤسسة، مما قد ينعكس على فعاليتها. ومع ذلك تشير بعض الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين الحجم والأداء، حيث تتيح المؤسسات الكبيرة موارد أكثر لتحليل البيانات المالية واتخاذ قرارات استراتيجية مستنيرة، مما يساهم في تحسين أدائها المالي. (الدين و شمال ، 2017/04/25، صفحة 9 و 10 )

### الفرع الثاني: مفاهيم تقييم الأداء المالي

يُعتبر تقييم الأداء المالي أحد الركائز الأساسية في الإدارة الحديثة حيث يشكّل عنصرًا محوريًا في العملية الرقابية التي تهدف إلى تحقيق الأهداف بفاعلية وكفاءة. ويهدف هذا التقييم إلى قياس مدى كفاءة الأداء التشغيلي سواء على مستوى المؤسسة ككل أو على مستوى أنشطتها الداخلية.

## أولاً: تعريف تقييم الأداء المالي

لقد عدت التعاريف تقييم الأداء المالي ومن بين هذه التعاريف نذكر منها:

يُعد تقييم الأداء المالي عملية تهدف إلى تحليل واستخلاص مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية التي تعكس نشاط أي مشروع اقتصادي، مما يساعد في تحديد مدى أهمية وفعالية الأنشطة التشغيلية والمالية للمؤسسة. ويتم ذلك من خلال جمع المعلومات من القوائم المالية ومصادر أخرى، ليتم استخدامها في قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسات بدقة وموضوعية. (يونس و وريا احمد، 2022، صفحة 29)

يُعرف الأداء المالي بأنه العلاقة بين المكونات الأساسية للمركز المالي للمؤسسة والتي تشمل الأصول والخصوم، حقوق المساهمين، وذلك بهدف تقييم مدى التوازن بين هذه العناصر. ويساعد هذا التقييم في تحديد قوة وضعف المركز المالي للمؤسسة، مما يتيح إمكانية التنبؤ بالمخاطر المالية المحتملة بما في ذلك احتمالية الفشل المالي. (بومصباح، 2021، صفحة 222)

يرى بعض الباحثين أن تقييم الأداء المالي هو عملية تقييم نشاط المؤسسة الاقتصادية استناداً إلى النتائج المحققة في نهاية فترة مالية معينة، مع التركيز على مدى كفاءتها في استخدام مواردها المتاحة سواء كانت بشرية أو رأسمالية. (مرورة، 2023/2024، صفحة 19)

ومما سبق يمكن تعريف تقييم الأداء المالي على أنه: عملية التشخيص المالي للمؤسسة باعتماد على مؤشرات للقياس النتائج الفعلية أو من خلال مقارنة الأداء لحالي مع السابق لمعرفة مدى قدرة المؤسسة على إنشاء القيمة أو مواجهة المستقبل والتغيرات التي قد تحدث لها.

## ثانياً: أهداف التقييم الأداء المالي

يمكن تحديد أهداف التقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية والتي تتلخص فيما يلي:

1. توجيه القرارات الاستثمارية: يُعد تقييم الأداء المالي أداة فعالة لتحفيز القرارات الاستثمارية وتوجيهها نحو المؤسسات الناجحة، حيث يساعد المستثمرين على اختيار المؤسسات أو الأسهم التي تعكس معاييرها المالية مؤشرات إيجابية للنمو والنجاح؛
2. تحفيز العاملين والإدارة: يشجع الأداء المالي الإدارة والموظفين على بذل مجهودات إضافية لتحسين النتائج المالية وتحقيق معايير أداء أفضل مقارنة بالفترات السابقة؛

3. **تقييم الوضع المالي:** يساعد التقييم في تحديد الوضع المالي الحالي للمؤسسة سواء بشكل شامل أو في جانب معين من أدائها، كما يتيح متابعة أداء أسهمها في السوق خلال فترات محددة؛
4. **تحليل جوانب القوة والضعف:** يهدف إلى دراسة أداء المؤسسات من زوايا متعددة، ما يمكّن أصحاب المصالح المالية من التعرف على نقاط القوة والضعف، والاستفادة من البيانات المالية لاتخاذ قرارات مالية أكثر دقة وفعالية؛
5. **تحسين استغلال الموارد:** يُستخدم كوسيلة لتقييم مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة داخل المؤسسة وفق الأهداف المحددة مسبقاً؛
6. **الحد من الاختلالات المستقبلية:** يساعد التقييم المالي في التنبؤ بالفوارق الناتجة عن سوء التوازن في التسيير من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع التوقعات، ما يتيح اتخاذ إجراءات وقائية وتصحيحية في الوقت المناسب؛
7. **الكشف عن المشكلات وتصحيحها:** يُمكن من تحديد مواطن الخلل والضعف في أداء المؤسسة، وإجراء تحليل شامل للأسباب لوضع الحلول المناسبة ومعالجتها بفعالية؛
8. **تحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين:** يساعد في تشخيص القطاعات التي تتطلب تدخلات تصحيحية والعمل على تحسينها لتعزيز الكفاءة والفعالية التشغيلية. (حمادي و بوطالبي )

### ثالثاً: مراحل تقييم الأداء المالي

تمر عملية تقييم الأداء بعدة خطوات متسلسلة ينبغي اتباعها لتحقيق نتائج دقيقة وموضوعية، وتتمثل هذه المراحل فيما يلي؛

1. **جمع البيانات والمعلومات الإحصائية:** تعتمد عملية تقييم الأداء المالي على توفر البيانات والتقارير اللازمة لحساب المؤشرات والمعايير الخاصة بنشاط المنشأة. يمكن الحصول على هذه المعلومات من مصادر مثل حسابات الإنتاج، الأرباح والخسائر، الميزانية العمومية، إضافة إلى بيانات الطاقات الإنتاجية، رأس المال، عدد العاملين، وأجورهم. كما يتم الاستفادة من المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة و البيانات عن مقارنة الأداء مع منشآت مشابهة سواء في نفس القطاع أو على المستوى الوطني والدولي؛
2. **تحليل ودراسة البيانات والمعلومات :** لضمان دقة وصلاحيّة البيانات المستخدمة في تقييم الأداء، يجب إخضاعها للتحليل والدراسة للتأكد من مدى موثوقيتها وقابليتها لحساب المعايير المطلوبة. يمكن

الاستعانة بأساليب إحصائية متخصصة لتقدير مدى مصداقية البيانات وضمان اعتماديتها في عملية التقييم؛ (مجيد، 2017، صفحة 39)

3. إجراء عملية التقييم: في هذه المرحلة يتم تطبيق المعايير والنسب الملائمة لطبيعة نشاط المؤسسة. يشمل التقييم جميع أنشطة المؤسسة وفروعها وأقسامها، لضمان تقديم صورة شاملة ودقيقة عن الأداء العام لتتمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛

4. اتخاذ القرار المناسب: يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المخططة لتحديد أي انحرافات أو فروقات. بعد ذلك يتم تحليل أسباب هذه الانحرافات واتخاذ القرارات المناسبة لتصحيحها، إلى جانب اقتراح خطط مستقبلية لتحسين الأداء وتجنب تكرار الأخطاء؛

5. تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات: تتضمن هذه المرحلة تحديد الأطراف المسؤولة عن الانحرافات ومحاسبتها عند الحاجة. كما يتم تزويد الإدارات المعنية بالمعلومات المستخلصة من التقييم لدعم عمليات التخطيط المستقبلي وتعزيز فعالية المتابعة والرقابة. (مختاري، 2010/2011، صفحة 89 و90)

### المطلب الثاني: مؤشرات التقييم الأداء المالي

تعتبر مؤشرات الأداء المالي من الأدوات مهمة لقياس أداء المؤسسة، وتعتمد على البيانات المالية والمحاسبية لتحديد نتائج الأعمال. تتمثل هذه المؤشرات في نسب تقليدية الربحية (العائد على حقوق المساهمين والعائد على الأصول) ونسب السيولة (نسبة التداول ونسبة السيولة السريعة) وكذلك المردودية. ومع تغيرات ظهرت لنا النسب الحديثة من بينها القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة وكذلك القيمة النقدية المضافة. تُستخدم النسب المالية لتقييم الأداء المالي من خلال مقارنة عناصر القوائم المالية، وتوفر مؤشرات متنوعة لتحليل السيولة، الربحية، الكفاءة، وإدارة الأصول والخصوم.

### الفرع الأول: مؤشرات التقييم الأداء المالي التقليدية

يعد اختيار مؤشرات قياس الأداء المالي من المراحل الأساسية في عملية التقييم، حيث يتطلب ذلك تحديداً دقيقاً لمفاهيم هذه المؤشرات وفهم تركيبها وطرق حسابها، بالإضافة إلى البيانات المستخدمة في تكوينها. كما يستلزم الأمر دراسة العلاقة بين المؤشرات المختلفة ومدى تأثير كل منها على الآخر. ونظراً للتطور المستمر في مجال المؤسسات، فقد تعددت واختلفت وجهات النظر حول المؤشرات الأنسب لقياس الأداء المالي. وفيما يلي سيتم أبرز المؤشرات المالية التقليدية المستخدمة في هذا المجال.

أولاً: مؤشرات التوازن المالي

تعكس مؤشرات التوازن المالي قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المالية وسداد ديونها قصيرة الأجل في مواعيد استحقاقها، مما يساعدها على تجنب الأزمات المالية التي قد تؤدي إلى التعثر أو الإفلاس. ويتم قياس مؤشرات التوازن المالي من خلال الطرق التالية:

1. صافي رأس المال العامل (FR):

الذي يعرف كالتالي:

أ- تعريف رأس المال العامل: وهو الجزء المتبقي من تمويل الاستخدامات الثابتة من خلال الاعتماد على الموارد الدائمة، مما يجعله عنصراً أساسياً في تعزيز الاستقرار المالي للمؤسسة. وتكمن أهميته في كونه هامش أمان يساعد المؤسسة على مواجهة المخاطر المحتملة التي قد تنشأ عن بعض عناصر الميزانية قصيرة الأجل، وتشمل هذه المخاطر:

- تباطؤ دوران بعض عناصر الأصول المتداولة؛
- الخسائر المحتملة التي قد تؤثر على بعض عناصر الأصول المتداولة؛
- تسارع دوران بعض عناصر الأصول المتداولة، مما قد يؤثر على التوازن المالي. (مرورة،

(2023/2024، صفحة 24)

ب- طرق حساب رأس المال العامل: ويمكن حسابه وفق طريقتين هما:

- من أسفل الميزانية:

رأس المال العامل = أموال دائمة - أصول ثابتة.

- من أعلى الميزانية:

رأس المال العامل = أصول متداولة - ديون قصيرة الأجل.

ملاحظة: يعكس رأس المال العامل الصافي الإجمالي الحالة المالية للمؤسسة على المدى الطويل، حيث يمكن تفسيره وفقاً للقيم التالية:

- رأس المال العامل الصافي الإجمالي موجب: يشير إلى أن المؤسسة في وضع مالي متوازن على المدى الطويل، حيث تمكنت من تمويل احتياجاتها طويلة الأجل باستخدام موارد مالية طويلة الأجل وتحقيق فائضًا ماليًا يمكن استغلاله لتغطية الاحتياجات المالية المتبقية؛
- رأس المال العامل الصافي الإجمالي معدوم: يعني أن المؤسسة في حالة توازن مالي مثالي على المدى الطويل، حيث تمكنت من تمويل احتياجاتها طويلة الأجل بالكامل دون تحقيق فائض أو عجز أي أن الموارد الدائمة تكفي فقط لتمويل الأصول الثابتة؛
- رأس المال العامل الصافي الإجمالي سالب: يدل على أن المؤسسة غير قادرة على تمويل استثماراتها واحتياجاتها الثابتة باستخدام مواردها المالية الدائمة، مما يؤدي إلى عجز مالي يستوجب البحث عن مصادر تمويل إضافية لتغطية هذا النقص.

## 2. الاحتياج في رأس المال العامل (BFR):

يعرف كما يلي:

- أ- تعريف احتياجات رأس المال العامل: تعرف احتياجات رأس المال العامل على أنها الفارق بين الموارد والاحتياجات المالية المرتبطة بدورة الاستغلال، حيث يعتمد حجمها على طبيعة نشاط المؤسسة وشروط إدارتها. وتحدد هذه الاحتياجات قدرة المؤسسة على تمويل عملياتها التشغيلية اليومية وضمن استمرارية نشاطها دون التعرض لمشكلات السيولة.
- ب- حساب احتياجات رأس المال العامل : ويحسب وفق للعلاقة التالية:

لدينا :  $\text{احتياجات رأس مال العامل} = \text{احتياجات الدورة} - \text{موارد الدورة}$

أو :  $\text{احتياجات رأس مال العامل} = (\text{الأصول المتداولة} - \text{قيم الجاهزة}) - \text{الخصوم}$

أو :  $\text{احتياجات رأس مال العامل} = (\text{مخزونات} + \text{قيم جاهزة} + \text{قيم أخرى للاستغلال}) - (\text{الديون الجبائية والاجتماعية} + \text{ديون الموردين} - \text{تسبيقات مصرفية})$

ملاحظة : عند حساب احتياجات رأس المال العامل، يمكن التمييز بين ثلاث حالات رئيسية:

- احتياجات رأس المال العامل موجبة: تعني أن احتياجات دورة التشغيل تفوق الموارد المتاحة، مما يشير إلى عجز في تمويل الأنشطة التشغيلية، وبالتالي قد تحتاج المؤسسة إلى مصادر تمويل إضافية؛
- احتياجات رأس المال العامل معدومة: حالة نادرة الحدوث حيث تتساوى فيها الاحتياجات مع الموارد التمويلية، مما يعني أن المؤسسة تعمل عند نقطة التوازن المالي دون فائض أو عجز؛
- احتياجات رأس المال العامل سالبة: تدل على أن الموارد التمويلية تفوق الاحتياجات مما يشير إلى أن المؤسسة تمكنت من تغطية احتياجاتها بالكامل من مواردها الخاصة، وبالتالي ليست بحاجة إلى تمويل إضافي. (النور، 2017/2018، صفحة 91)

### 3. الخزينة الصافية (TN):

وتعرف كما يلي:

- أ- تعريف الخزينة الصافية: تعرف بأنها "مجموع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى المؤسسة في أي فترة زمنية محددة". (بوطورة و لندة، 2021، صفحة 284)
- ب- حساب الخزينة الصافية: وتحسب وفق العلاقة الرياضية التالية:

$$\text{الخزينة الصافية} = \text{رأس المال العامل} - \text{الاحتياج في رأس المال العامل}$$

أو:

$$\text{الخزينة} = \text{القيم الجاهزة} - \text{تسبيقات بنكية}$$

ملاحظة: يمكن تحديد وضعية الخزينة من خلال مقارنة رأس المال العامل مع احتياجات رأس المال العامل، حيث تنقسم إلى ثلاث حالات رئيسية:

- الخزينة موجبة: تحدث عندما يكون رأس المال العامل أكبر من احتياجات رأس المال العامل، مما يعني أن المؤسسة تحتفظ بجزء من أموالها دون استثمارها، مما قد يؤثر على مستوى الربحية نتيجة تجميد السيولة؛
- الخزينة سالبة: تحدث عندما يكون رأس المال العامل أقل من احتياجات رأس المال العامل، مما يشير إلى عدم كفاية الموارد المالية لتغطية الاحتياجات التشغيلية، مما يضع المؤسسة في وضعية عجز مالي قد يتطلب البحث عن تمويل إضافي؛

- الخزينة الصفريّة (المثلي): تعني توازن رأس المال العامل مع احتياجات رأس المال العامل، مما يعكس استقراراً مالياً مثاليًا، إلا أن الوصول إلى هذه الحالة يعد تحديًا صعب التحقيق، خاصة على المدى القصير.

ثانيا: نسب السيولة

نسب السيولة تُستخدم لقياس قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل من خلال أصولها المتداولة

وهي كما يلي:

جدول رقم (02): نسب السيولة

النسبة :	طريقة الحساب :	مدلولها :
نسبة السيولة العامة	الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل	تقيس إلى أي مدى تستطيع الأصول المتداولة تغطية الديون قصيرة الأجل، فإذا تجاوزت قيمتها الواحد، يكون رأس المال العامل إيجابياً.
نسبة السيولة المختصرة	القيم القابلة للتحقيق + القيم الجاهزة / الديون قصيرة الأجل	تعكس قدرة القيم القابلة للتحصيل والسيولة الجاهزة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل.
نسبة السيولة الجاهزة	القيم الجاهزة / الديون قصيرة الأجل	توضح مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها قصيرة الأجل باستخدام السيولة المتوفرة لديها حالياً.

المصدر: (محمد، 2017/2018، صفحة 147)

الجدول يعرض نسب السيولة المختلفة التي تقيس قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل. تشمل هذه النسب السيولة العامة والسيولة المختصرة والجاهزة، حيث تعكس كل نسبة مستوى مختلفاً من الأصول المتاحة لمواجهة الديون قصيرة الأجل. كلما ارتفعت هذه النسب زادت قدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها المالية دون الحاجة إلى تصفية أصول طويلة الأجل.

ثالثاً: نسب الربحية

نسب الربحية تُستخدم لتقييم كفاءة المؤسسة في تحقيق الأرباح من أنشطتها المختلفة خلال فترة زمنية معينة. ويعرض في الجدول التالي:

جدول رقم (03): نسب الربحية

النسبة:	طريقة الحساب:	المدلول:
نسبة هامش الربح الصافي	النتيجة الصافية / رقم الاعمال	تُستخدم هذه النسبة لقياس مقدار الأرباح الصافية بعد خصم الفوائد والضرائب مقابل كل دينار من صافي المبيعات، مما يُعدّ مؤشراً على مدى كفاءة.
نسبة العائد على الاصول	النتيجة الصافية / مجموع الاصول	ترمي هذه النسبة إلى تقييم كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح من الموارد المالية التي تتحكم فيها، مما يعكس تأثير العمليات التشغيلية والاستثمارية داخل المؤسسة.
العائد على حقوق الملكية	صافي الربح بعد الضريبة / متوسط حقوق الملكية	تسعى هذه النسبة إلى قياس العائد المحقق لحملة الأسهم العادية والممتازة. وكلما ارتفعت هذه النسبة مقارنةً بمتوسط الصناعة أو بأداء المؤسسة في السنوات السابقة دلّ ذلك على كفاءة الأداء وتحقيق أرباح جيدة. أما انخفاضها فيشير إلى الحاجة لمراجعة الإدارة لسياساتها وخططها في هذا المجال والعمل على تصحيحها.

المصدر: (خضير و بورنيسة، صفحة 61)

الجدول يعرض نسب الربحية التي تقيس كفاءة المؤسسة في تحقيق الأرباح من المبيعات والأصول وحقوق الملكية، مما يساعد في تقييم الأداء المالي والاستثماري.

رابعاً: نسب المردودية

يتم استخدام نسب المردودية لقياس فعالية وربحية المؤسسة وقد تتعلق المردودية بقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح مقارنة بالتكاليف والموارد التي تستعملها. وهناك نوعين من المردودية وهما:

جدول رقم (04): نسب المردودية

النسبة:	طريق الحساب:
المردودية الاقتصادية	نسبة المردودية الاقتصادية = النتيجة الإجمالية / إجمالي الأصول
المردودية المالية	نسبة المردودية المالية = الربح الصافي / الأموال الخاصة

المصدر: (من اعداد الطالبة بالاعتماد على عدة مصادر)

يعرض الجدول طريقتين لحساب المردودية (الاقتصادية والمالية). حيث يوضح أهمية قياس الأداء من خلال مصادر مخلفة لتحقيق تقييم شامل.

الفرع الثاني: مؤشرات التقييم الأداء المالي الحديثة

أولاً: القيمة المضافة الاقتصادية (EVA)

تم تطوير هذا المفهوم في الثمانينيات من قبل المكتب الاستشاري الأمريكي **Stern Stiwart** ، ويُعتبر أحد أهم المؤشرات المستخدمة في اتخاذ القرارات ومتابعة وتقييم الأداء المالي. يُحسب هذا المؤشر باستخدام العلاقة:

$$\text{القيمة المضافة الاقتصادية} = \text{الأصول الصافية (معدل العائد لهذه الأصول - تكلفة رأس المال)}$$

يمتاز هذا المؤشر بدمجه بين البساطة والتعقيد، فسهولة استخدامه تكمن في مقارنة العائد المحقق بتكلفة الموارد، بينما يكمن تعقيد في التعديلات المحاسبية المتكررة التي تتطلب مراجعة دقيقة للأصول الصافية. وفقاً لمبتكريه، قد تتطلب هذه العملية إجراء ما يقارب 150 تعديلاً على البيانات المحاسبية لضمان دقة التقييم.

تُواجه طرق حساب تكلفة رأس المال لمناقشات واسعة، مما يجعل حساب القيمة المضافة الصافية عملية معقدة وليست سهلة التطبيق. ووفقاً لدراسة أجريت على 153 مؤسسة في أمريكا الشمالية فإن ربع هذه المؤسسات تقريباً يعتمد على هذا المؤشر لتقييم أدائها. وبين أحد الكتاب فإن EVA يُعد أحد أفضل المؤشرات

لقياس تدفق الأرباح، إلا أنه ليس الحل المثالي عند البحث عن أداة شاملة لقياس الأداء. فهو يُستخدم كوسيلة لتحديد الأهداف أكثر من كونه أداة لتحديد الاستراتيجيات المثلى. (بريش و يحيوي ، 2011/2012، صفحة 31 و32 )

كما يمكن حسابه كما يلي :  $EVA=(ROI- CMPC) - CI$

حيث:

**CMPC**: تكلفة رأس المال.

**ROI**: العائد على الاستثمار.

**CI**: رأس المال.

ملاحظة : تعكس نتائج القيمة الاقتصادية المضافة ثلاثة احتمالات رئيسية:

- القيمة الاقتصادية المضافة موجبة: يشير ذلك إلى أن المؤسسة تحقق عائداً يفوق تكلفة رأس المال، مما يعني أنها تغطي رأس المال بقيمة أعلى من عائد على الاستثمار في الفرصة البديلة؛
- القيمة الاقتصادية المضافة سالبة: يدل ذلك على أن العائد المحقق أقل من تكلفة رأس المال؛
- القيمة الاقتصادية المضافة تساوي صفراً: يعني ذلك أن أرباح المؤسسة تغطي فقط تكاليف رأس المال دون تحقيق أي قيمة مضافة للمساهمين، حيث تقتصر الأرباح على تلبية متطلبات الدائنين دون خلق ثروة جديدة. (مروة، 2023/2024، صفحة 36)

ثانياً: القيمة السوقية المضافة (MVA)

هي الفرق بين القيمة السوقية لأسهم المؤسسة والقيمة الدفترية لحقوق المساهمين. تعبر عن مقدار الثروة التي تمكنت المؤسسة من تحقيقها من خلال رأس المال المستثمر، حيث تعكس ما يحصل عليه المساهمون عند بيع أسهمهم وفقاً للأسعار السوقية مقارنةً بما استثمروه في الأصل. يتم حساب القيمة السوقية المضافة باستخدام المعادلة التالية (النور، 2017/2018، صفحة 96):

$MVA = \text{القيمة السوقية لأسهم المؤسسة} - \text{القيمة الدفترية لحقوق المالكين}$

كما أنها تحسب بطريقة أخرى كما يلي (صيفي، 2015/2016، صفحة 15):

$$MVA = \sum_{t=1}^n \frac{EVA_t}{1+k}$$

حيث:

**EVA**: تمثل القيمة الاقتصادية المضافة للسنة t ؛

**K**: تمثل المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال في السنة t؛

**T**: الفترة أو المدة.

ثالثاً: القيمة النقدية المضافة (CVA)

تُبنى على مفهوم بسيط يقتصر على العناصر النقدية الأساسية، وهي الأرباح قبل الفوائد والضرائب (EBIT)، وحركة رأس المال العامل، والاستثمارات غير الإستراتيجية. مجموع هذه العناصر الثلاثة يُمثل التدفق النقدي من العمليات التشغيلية (OCF)، والذي تتم مقارنته مع الطلب على التدفق النقدي من العمليات التشغيلية (OCFD) هذا الأخير يعكس التدفقات النقدية المطلوبة لتغطية المتطلبات المالية للمستثمر، خاصة فيما يتعلق بالاستثمارات الاستراتيجية للمؤسسة أي تكلفة رأس المال. ويحسب كما يلي (صيفي، 2015/2016، صفحة 18 و19):

+المبيعات
-التكاليف
= الفائض التشغيلي
+/- حركة رأس المال العامل
-الاستثمارات غير الاستراتيجية
= التدقيق النقدي التشغيلي (OCF)
-الطلب على التدقيق النقدي التشغيلي (OCFD)
=القيم النقدية المضافة (CVA)

الفرع الثالث: مقارنة بين المؤشرات التقليدية والحديثة

تتلخص المقارنة بين المؤشرات في الجدول التالي:

جدول رقم (05): مقارنة بين المؤشرات التقليدية والحديثة لعملية تقييم الأداء المالي

المؤشرات الحديثة:	المؤشرات التقليدية:
<p>1. على مستوى الأهداف:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تحكم مسبق في الاستراتيجية وأهداف نوعية؛</li> <li>- تنفيذ مرن مع استجابة سريعة؛</li> <li>- تحليل يعتمد على معطيات خارجية ونوعية؛</li> <li>- تركيز على التكوين والتدريب؛</li> <li>- مشاركة تفاعلية وتحقيق أهداف شاملة.</li> </ul>	<p>1. على مستوى الأهداف:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التأكد من توافق الاستراتيجية مع العمليات التقليدية؛</li> <li>- تنفيذ المخططات ومتابعتها باستجابة بطيئة؛</li> <li>- تحليل النتائج بناءً على معطيات داخلية وكمية؛</li> <li>- الاعتماد على أنظمة الجزاء والعقاب؛</li> <li>- محدودية مشاركة الأفراد وتحقيق أهداف جزئية.</li> </ul>
<p>2. على مستوى الوسائل والأدوات:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- نظام مرن يعالج المعلومات كمادة أولية.</li> <li>- تبادل شفاف للمعلومات بشكل صاعد، نازل، ومشارك؛</li> <li>- نظام معلومات داعم للاتصال بين الوظائف؛</li> <li>- تحليل أفقي يركز على الأنشطة والعمليات؛</li> <li>- تقييم مستمر باستخدام مؤشرات التقدم والتفاعل بين الوسائل والعوامل.</li> </ul>	<p>2. على مستوى الوسائل والأدوات:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبية والمعلومات الكمية؛</li> <li>- تحليل مالي ورقابة تطابق باستخدام مؤشرات الانحراف؛</li> <li>- تقييم يعتمد على مراكز المسؤولية بمنطق معياري؛</li> <li>- دورة الرقابة والتقييم شهرية.</li> </ul>

المصدر: (بريش و يحيوي ، 2011/2012، صفحة 39 و 40).

الجدول يقارن بين المؤشرات التقليدية والحديثة في تقييم الأداء المالي، حيث تركز المؤشرات التقليدية على الرقابة الداخلية والتحليل الاستراتيجي، بينما تعتمد المؤشرات الحديثة على التكنولوجيا والمعلومات لدعم اتخاذ القرار وتحقيق الأهداف بفعالية أكبر.

المطلب الثالث: علاقة التكاليف المعيارية بتقييم الأداء

نظام التكاليف المعيارية هو أداة فعالة لمراقبة الأداء داخل المؤسسات، حيث يتم تقييم أداء المراكز على أساس التكاليف. يعتمد نجاح هذا النظام على اختيار المعايير الفنية والمالية التي تتناسب مع طبيعة نشاط المؤسسة، مع مراعاة هيكله التكاليف والظروف المحيطة بها. عند تطبيق محاسبة المسؤولية بشكل جيد، يمكن استخدام هذه المعايير لتحقيق هدفين رئيسيين قياس الأداء عبر مقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة واستخراج الفروقات أو الانحرافات لتحسين الأداء المالي.

تعتمد فعالية أي نظام رقابي على قدرته على منع الانحرافات القابلة للتجنب قبل حدوثها، أو اكتشافها ومعالجتها فور وقوعها. وفي هذا السياق تساعد معايير التكاليف في تقييم الأداء على ثلاثة مستويات:

- **تقييم أداء الأفراد:** من خلال تحديد نقاط الضعف وأسباب القصور في تنفيذ المهام الموكلة إليهم، مما يساهم في تحسين جودة العمل؛
- **تقييم أداء مراكز المسؤولية:** يتم ذلك من قبل المستويات الإدارية العليا، وفي حال استمرار الأداء السلبي للمركز، يمكن النظر في إلغاءه أو إعادة هيكلته؛
- **التقييم الذاتي للأداء:** عندما يكتسب العمال وعياً بأهمية أدوارهم، يصبحون قادرين على تقييم أخطائهم وتصحيحها بأنفسهم، مما يعزز الكفاءة العامة للمؤسسة.

تتم عملية تقييم الأداء في نظام التكاليف المعيارية عبر دراسة الانحرافات وتحديد المسؤوليات عنها، مما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة. وتنقسم الانحرافات إلى نوعين:

- **انحرافات داخلية:** تنتج عن ضعف تنفيذ الخطط أو عدم الكفاءة، وتعتبر خاضعة للرقابة؛
- **انحرافات خارجية:** تنجم عن عوامل بيئية أو سوقية غير خاضعة للرقابة.

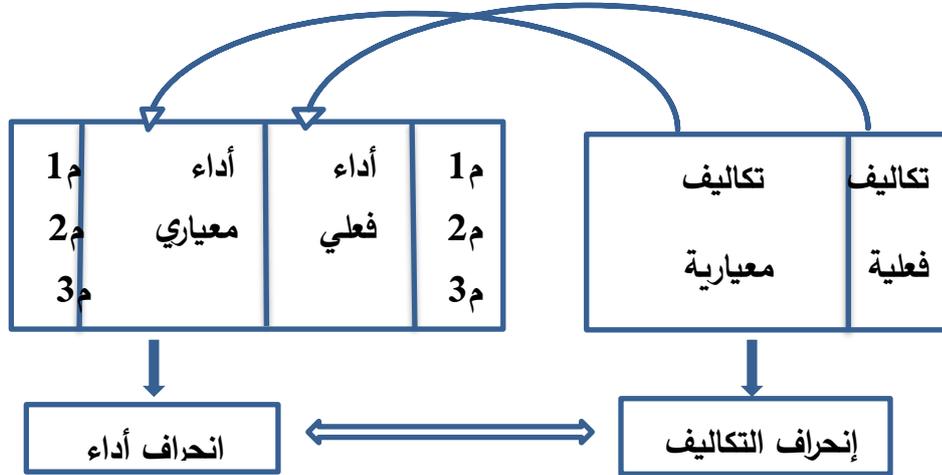
عند تحليل الانحرافات يجب التركيز على الانحرافات غير العادية، أي الحالات التي يكون فيها الفرق بين الأداء الفعلي والمعيارى كبيراً، سواء كان ذلك ملائماً أو غير ملائم. يعتمد تحليل الانحرافات على مبدأ تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة. بافتراض أن السعر والكمية هما لعنصران فقط يتم حساب الانحراف الكلي وفق الصيغة التالية:

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

أو التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية.

ولا يعتمد تصنيف الانحراف على الإشارة الحسابية فحسب، بل يكون: ملائمًا إذا كانت التكلفة الفعلية أقل من المعيارية و غير ملائم إذا كانت التكلفة الفعلية أعلى من المعيارية. (فتاح، 2003، صفحة 132 و 133).

شكل رقم (04): نموذج دراسة العلاقة بين التكاليف والأداء المالي



المصدر: (من إعداد الطالبة)

شكل يوضح العلاقة بين التكاليف والأداء المالي، حيث يبرز الفرق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية وتأثيرها على الأداء. كما يوضح كيفية حساب انحراف الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمعيارية.

المطلب الرابع: عرض وتقييم الدراسات السابقة

وفقاً لمبدأ التواتر في البحث العلمي، فإن دراسة موضوع التكاليف المعيارية وتحليل انحرافاتهما لم تأت من فراغ، بل تأسست انطلاقاً من تقييم جملة من الدراسات السابقة التي تناولت هذه المتغيرات بصفة مباشرة أو غير مباشرة، مما أتاحت للطالبة إمكانية الاستناد إليها والتعمق فيها عبر زوايا متعددة، بهدف الإحاطة بمختلف الأبعاد المرتبطة بها وتجنب التكرار.

وانطلاقاً من الدوافع العلمية والموضوعية، وكذا الأهمية التطبيقية التي يفرضها التعمق في موضوع التكاليف المعيارية وتحليل انحرافاتهما، تبرز الحاجة إلى استكشاف مدى تأثير هذه الأخيرة على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، باعتبارها أداة رقابية وتقييمية فعالة تساهم في اتخاذ قرارات مالية رشيدة. ومن هذا المنطلق يأتي هذا المطلب كمقدمة تمهيدية للدراسة التطبيقية، حيث يسلط الضوء على أهم الدراسات التطبيقية السابقة التي سعت إلى تحليل هذه المتغيرات، مما يمكن الطالبة من بناء رؤية واضحة حول العلاقات المحتملة بينها، وذلك في إطار محاولة قياس مدى تأثير انحرافات التكاليف المعيارية على الأداء المالي. ومن أهم الدراسات التطبيقية التي تناولت هذه المتغيرات هي:

الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

وبين أهم الدراسات السابقة العربية التي تعرضت لها الطالبة لمعرفة واستكشاف الثغرات لمحاولة إلمام الموضوع ما يلي:

جدول رقم (06): الدراسات السابقة باللغة العربية

دراسة: محمد خير عثمان محمد خير احمد	
تسمية الدراسة	"نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف، دراسة حالة عينة من مطاحن الغلال - بالسودان"
إشكالية الدراسة	هل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يبين كفاءة الرقابة على التكاليف في مطاحن الغلال بالسودان؟
الفرضية الأساسية للدراسة	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وكفاءة الرقابة على التكاليف في مطاحن الغلال بالسودان.

<p>أبرزت هذه الدراسة عدّة نتائج :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لجودة الرقابة في التكاليف؛</li> <li>2. مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد المعايير، يؤدي هذا إلى تحقيق الأهداف دون هدر للموارد الاقتصادية المتاحة؛</li> <li>3. يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة في توجيهها إلى القصور الناتج عن الانحراف ومعرفة أسبابه كما يحدد الجهة أو الشخص المسئول عن حدوثه؛</li> <li>4. وضع نظام رقابي سليم في مطاحن الغلال يساعد في تحقيق هدف الربحية وازدياد نسبتها من عام لآخر؛</li> <li>5. تحديد دقيق لتكلفة المنتج، يعمل على نمو المبيعات للمنشأة من خلال وضع أسعار تنافسية؛</li> <li>6. عدم استخدام البرامج الرقمية في نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلى صعوبة اكتشاف الانحراف لحظة حدوثه.</li> </ol>	<p><b>أبرز النتائج المتوصل إليها</b></p>
<p>كما توصلت الدراسة لعدة توصيات منها:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. إنشاء قسم منفصل للتكاليف عن القسم المالي ودعمه بكوادر متخصصة في التكاليف، مع الاستمرار في نهج التدريب لزيادة القدرات العلمية في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية؛</li> <li>2. يستحسن التركيز على وضع معايير كمية ونقدية لكل عنصر من عناصر التكلفة في مختلف مراحل الإنتاج ( مراكز التكلفة) سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة لمعرفة أسباب الانحراف هل كانت كمية أم نقدية؛</li> <li>3. يُفضل استخدام البرامج الرقمية الحديثة المختصة بالتكاليف المعيارية لما لها من أثر في سرعة اكتشاف الانحراف سواء كان سلبياً أم إيجابياً الأمر الذي يدعم الإدارة في السيطرة والرقابة علي التكاليف؛</li> </ol>	<p><b>أهم التوصيات</b></p>

<p>4. ضرورة تطوير نظم التكاليف في مطاحن الغلال المستخدمة لحساب تكلفة الوحدة الواحدة، لتتلاءم مع البيئة الصناعية الحديثة، ويُفضل استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط للمزايا التي يتمتع بها مع وجود بعض عيوب الطرق التقليدية.</p>	
<p>تركز الدراسة على نظام التكاليف المعيارية لأنه يعتبر أداة رقابية تُستخدم لتقييم الأداء المالي في المؤسسات مثل مطاحن الغلال. كما يتمثل دور هذا النظام في تحسين كفاءة استخدام الموارد وتقليل الانحرافات، وهو ما يعزز الأداء العام للمؤسسات الصناعية.</p>	<p><b>تقييم الدراسة</b></p>
<p><b>دراسة: درويش عمار، صالح إلياس</b></p>	
<p>فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الأداء،(دراسة حالة مؤسسة لصناعة النسيج بتلمسان "MANTAL").</p>	<p><b>تسمية الدراسة</b></p>
<p>ما واقع تطبيق نظام التكاليف المعيارية في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟</p>	<p><b>إشكالية الدراسة</b></p>
<p>طرحت هذه الدراسة فرضيتين أساسيتين هما: 1. تتمتع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بنظام فعال لتحليل التكاليف؛ 2. تطبق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير واتخاذ القرار.</p>	<p><b>فرضيات الدراسة</b></p>
<p>تتمثل نتائج هذه الدراسة في النقاط التالية: 1. عدم القدرة على التمييز بين نظام المحاسبة التحليلية وطريقة تحليل التكاليف لأن مؤسسة (MANTAL) تعتمد فقط على طريقة تحليل التكاليف وليس على نظام محاسبة تحليلية متكامل. ويمكن الغرض من هذا النظام الحالي معرفة تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة الوحدوي؛ 2. محدودية استخدام معلومات التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير. لا تأخذ البيانات المستخرجة من تحليل التكاليف بعين الاعتبار في قرارات التسعير. كما أن قرار التسعير يرجع بالدرجة الأولى إلى المدير العام بناءً على رؤيته التسويقية، وليس على أسس محاسبية دقيقة؛</p>	<p><b>أبرز النتائج المتوصل إليها</b></p>

<p>3. عدم الاعتماد على المقارنات بين التكاليف التاريخية والمعيارية، المؤسسة لا تستغل المقارنة بين التكاليف الفعلية والمخطط لها لاتخاذ قرارات تسييرية ؛</p> <p>4. رغم اعتماد المؤسسة على طريقة التكلفة الكلية، إلا أن الفوارق في التكاليف لم تؤدي إلى قرارات تصحيحية لتخفيضها؛</p> <p>5. استقرار نسبي في التكاليف عبر سنوات الدراسة دون تحسن ملحوظ لأن التكاليف الإجمالية للمنتجات بين سنوات (2011-2013) كانت متقاربة، مما يشير إلى غياب جهود فعلية في تخفيضها؛</p> <p>6. تتمتع المؤسسة بوضعية استراتيجية قوية في السوق لارتباطها بقطاعات متعددة (الفندقة، الاستشفاء، الجامعات، والقطاع العسكري). وكذلك من حيث موقعها الجغرافي في وسط المدينة وتوفر وسائل النقل وهذا يمنحها مزايا تنافسية.</p>	
<p>تتمثل في النقاط التالية:</p> <p>1. استغلال البنايات الصناعية غير المستغلة؛</p> <p>2. فتح نقاط بيع بالتجزئة لعرض المنتجات مباشرة للمستهلكين؛</p> <p>3. إعادة هيكلة المؤسسة بهدف تحسين الأداء التنظيمي، واستبدال المعدات القديمة بأخرى حديثة يعتمد على التكنولوجيا المتطورة، ما يساعد على رفع الإنتاجية وجودة المنتج؛</p> <p>4. التوجه نحو الأسواق الخارجية لتسويق المنتجات، لاستغلال الموقع الجغرافي القريب من مطار زناتة وميناء مرسى العربي بلمهدي، مما يقلل من تكاليف الشحن ويزيد من القدرة التنافسية؛</p> <p>5. تقليص عدد العمال، قصد تخفيض كتلة الأجور وتحسين الفعالية الإنتاجية؛</p> <p>6. الاعتماد على دراسات سوق دقيقة عند التعاقد مع الموردين، مع الاستعانة بالخبراء لاختيار أفضل عروض تموين وتقادي التسرع، خاصة أن المؤسسة تستورد معظم المواد الأولية من الخارج؛</p>	<p>أهم التوصيات</p>

<p>7. تنوع مصادر التمويل مع التركيز على الموردين المحليين أو القريبين جغرافياً لتقليل تكاليف النقل وتسريع عملية التوريد؛</p> <p>8. تنوع وسائل الدفع والعملات كالدفع بالدولار أو الين، عوض الالتزام بعملة واحدة، للاستفادة من فروقات أسعار الصرف في تقدير تكاليف التمويل وتحقيق وفرات مالية.</p>	
<p>الدراسة تُسلط الضوء على الإمكانيات الرقابية لنظام التكاليف المعيارية في البيئة الصناعية الجزائرية. تعكس واقع التطبيق العملي، وتدعو لتعزيز التكوين المحاسبي وتحديث الأدوات لضمان الفعالية، كما تُعد مرجعاً جيداً.</p>	<p>تقييم الدراسة</p>
<p>دراسة: زلية عبد النور</p>	
<p>"محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة، دراسة جالة المؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC - سطيف"</p>	<p>تسمية الدراسة</p>
<p>ما هو دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC - سطيف؟</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>ومن بين الفرضيات الرئيسية نذكر ما يلي:</p> <p>1. تعد محاسبة التكاليف من أهم التقنيات المستعملة في المؤسسة؛</p> <p>2. تقوم المؤسسة باستعمال مؤشرات مالية وذلك بهدف معرفة تطور المؤسسة؛</p> <p>3. تستعمل المحاسبة التكاليف تقنيات حديثة للسيطرة على التكاليف ومنه تحسين الأداء المالي.</p>	<p>فرضيات الدراسة</p>
<p>قسمت هذه الدراسة النتائج إلى ما يلي:</p> <p>▪ <b>النتائج النظرية:</b></p> <p>1. محاسبة التكاليف أداة ضرورية لمراقبة المردودية وتحديد فعالية التنظيم والمسؤوليات؛</p> <p>2. تهدف محاسبة التكاليف إلى تزويد مختلف وظائف المؤسسة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات؛</p> <p>3. تقييم الأداء المالي يساعد على معرفة نقاط القوة والضعف ومعالجتها.</p> <p>▪ <b>النتائج التطبيقية:</b></p>	<p>أبرز النتائج المتوصل إليها</p>

<p>1. المؤسسة تعتمد على طرق بسيطة وتقريبية في تحديد التكاليف؛</p> <p>2. إدراج التكاليف غير المباشرة يتم بطريقة غير علمية وغير دقيقة؛</p> <p>3. تحديد سعر التكلفة وسعر البيع يتم بنسب تقريبية لا تعكس الواقع؛</p> <p>4. لا توجد أقسام رئيسية وثانوية لتوزيع التكاليف غير المباشرة؛</p> <p>5. المؤسسة لا تلتزم بقواعد محاسبة التكاليف وتعتمد فقط على الطرق التقليدية؛</p> <p>6. لا يتم تقييم الأداء المالي في المؤسسة؛</p> <p>7. تستخدم طريقة "التكلفة الوسطية المرجحة" لتقييم المخزون؛</p> <p>8. ارتفاع أسعار الصرف يزيد من تكلفة المواد الأولية رغم إمكانية تصنيع بعضها محلياً وعدم استغلال البقايا والمهملات يؤدي إلى زيادة في تكاليف الإنتاج.</p>	
<p>1. منح التسيير لأهل الاختصاص والاعتماد على الكفاءات المؤهلة؛</p> <p>2. اعتماد طرق حديثة في محاسبة التكاليف لتجاوز نقائص الطرق التقليدية؛</p> <p>3. إعادة النظر في توزيع التكاليف غير المباشرة على أسس علمية؛</p> <p>4. ضغط التكاليف وترشيد النفقات مع تحسين جودة المنتجات؛</p> <p>5. حساب سعر تكلفة المنتجات بشكل شهري لتحديد أسباب التغيرات بسرعة.</p>	<p>أهم التوصيات</p>
<p>تركز الدراسة على دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، حيث تُعتبر أداة حيوية لإدارة التكاليف وتحليلها بشكل يساهم في اتخاذ قرارات إدارية أكثر دقة. تُبرز الدراسة أهمية المحاسبة في الكشف عن نقاط الضعف في الهيكل المالي للمؤسسة مما يُعد أمراً جوهرياً لتحسين الكفاءة والربحية.</p>	<p>تقييم الدراسة</p>
<p>دراسة : مروة جمعة طعنه الزركاني</p>	
<p>دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف، جامعة بغداد.</p>	<p>تسمية الدراسة</p>

<p>هل التكلفة المعيارية والكلف المستهدفة تساعد في تخفيض التكاليف؟ وهل يوجد توافق بين الأساليب المتبعة في تحقيقهما.</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>يساعد التوافق بالأساليب المتبعة لتحقيق التكلفة المعيارية والكلف المستهدفة على تخفيض التكاليف.</p>	<p>الفرضية الأساسية للدراسة</p>
<p>1. رغم أن نظام التكاليف المعيارية يُعد من الأنظمة القديمة وقد وُجّهت إليه العديد من الانتقادات، إلا أنه ما يزال مستخدمًا من قبل عدد من المؤسسات الصناعية، لا سيما في الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة، مما يدل على استمرار فاعليته في بعض السياقات؛</p> <p>2. تُعد المعايير أدوات حيوية تُستخدم في التخطيط وتقييم الأداء والرقابة، إذ تمثل الكلفة المثالية التي ينبغي الوصول إليها. وتُساهم هذه المعايير في تعزيز كفاءة الإدارة وتحسين استغلال الموارد؛</p> <p>3. أما فيما يخص التقنيات الإدارية الحديثة، فإن تقنية التكلفة المستهدفة تُعد من الأدوات الفعالة في تحقيق نجاح الوحدات الاقتصادية، نظراً لتركيزها على تلبية رغبات الزبائن وتعزيز رضاهم، وهو ما يُعد من العوامل الأساسية في تحسين الأداء العام؛</p> <p>4. إن الهدف الأساسي من تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة هو تخفيض تكاليف المنتج، ويتم ذلك خلال مرحلتي التصميم والتطوير ضمن دورة حياة المنتج، مما يساهم بشكل مباشر في تقليل الكلفة الكلية للمنتج منذ بدايته؛</p> <p>5. من جهة أخرى تُعاني المؤسسة من عدم استخدام نظام التكاليف المعيارية، ما ينعكس سلباً على مستوى الرقابة والتخطيط ويؤدي إلى سوء استغلال الموارد المتاحة؛</p> <p>6. كما أن الخسائر المتكررة التي تواجهها المؤسسة تعود إلى عدة أسباب، من بينها: ارتفاع تكاليف الإنتاج، زيادة عدد العاملين دون إنتاجية مقابلة، ضعف الطلب على منتجاتها، وعدم وجود استراتيجية فعالة لخفض التكاليف؛</p>	<p>أبرز النتائج المتوصل إليها</p>

<p>7. وأخيراً تعتمد المؤسسة في تسعير منتجاتها على الأسلوب التقليدي (التكلفة + هامش الربح)، وهو أسلوب غير مناسب في بيئة تنافسية، خصوصاً أن الأسعار الفعلية للمنتجات غالباً ما تتجاوز أسعار السوق، ما يفقد المؤسسة قدرتها التنافسية.</p>	
<p>استناداً إلى ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج خلال هذا البحث، تُقدّم التوصيات التالية:</p> <p>1. ضرورة تحديد التكاليف المعيارية بدقة، ويستلزم ذلك من المؤسسة تحديد أهداف المشروع بشكل واضح، واختيار أنسب أساليب الإنتاج مع العمل على تبسيطه وتنميته لتحقيق كفاءة أعلى؛</p> <p>2. أهمية اعتماد تقنية التكلفة المستهدفة، نظراً لما توفره من مزايا في تعزيز العلاقة بين الوحدات الاقتصادية والزيائن، من خلال تحسين جودة المنتجات وتخفيض تكاليفها بما يتماشى مع رغبات المستهلكين؛</p> <p>3. الاستغلال الأمثل للطاقة العاطلة داخل المؤسسة، لما له من دور فاعل في تقليل التكاليف الثابتة كرواتب العاملين، حيث يساهم ذلك في خفض كلفة الوحدة المنتجة عن طريق زيادة حجم الإنتاج.</p>	<p><b>أهم التوصيات</b></p>
<p>تُبرز الدراسة أهمية تطبيق أنظمة التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة كأدوات فعّالة لتحسين الرقابة الإدارية وتخفيض التكاليف التشغيلية، مما يساهم في تعزيز الكفاءة والربحية بالمؤسسات.</p>	<p><b>تقييم الدراسة</b></p>
<p><b>دراسة حسين علي بن عثمان</b></p>	
<p>دور التكاليف المعيارية في تقييم الأداء المالي (دراسة ميدانية لقطاع صناعة تعليب الأسماك بمحافظة حضرموت_ اليمن).</p>	<p><b>تسمية الدراسة</b></p>
<p>ما هو دور نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء المالي للمنشآت الصناعية لتعليب الأسماك بمحافظة حضرموت ؟</p>	<p><b>إشكالية الدراسة</b></p>
<p>اعتماد الباحث هذه الدراسة على أربع فرضيات أساسية وهي:</p> <p>1. هناك إدراك بأهمية تطبيق نظم التكاليف المعيارية بمصانع تعليب الأسماك</p>	<p><b>فرضيات الدراسة</b></p>

<p>2. يساهم نظام التكاليف المعيارية من خلال معايرة عناصر التكاليف من تمكين إدارة مصانع تعليب الأسماك من تحقيق التوازن المالي مما يحسن أدائها المالي؛</p> <p>3. يساهم نظام التكاليف المعيارية من خلال تحديد وتحليل انحرافات عناصر الإنتاج من تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المصنع وتحسين أدائها المالي؛</p> <p>4. تعتمد إدارة مصانع تعليب الأسماك تقارير نظام التكاليف المعيارية لتحليل الانحرافات للمساهمة في تقويم الأداء المالي وفقا لمؤشرات الجودة.</p>	
<p>توصل الباحث على عدة نتائج أهمها ما يلي:</p> <p>1. ساهمت المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المعيارية في تمكين الإدارة من تحقيق أرباح مرتفعة مع تقليل التكاليف إلى أدنى حد ممكن؛</p> <p>2. تساعد بطاقة التكلفة المعيارية في تحديد التكاليف والكميات المعيارية لكل عنصر من عناصر التكلفة المرتبطة بمستوى معين من الإنتاج، مما يساهم في تقليل الهدر والإسراف، والوقت الضائع، وبالتالي تقليص التكاليف؛</p> <p>3. يتيح نظام التكاليف المعيارية إمكانية تحديد مواقع وفرص تخفيض التكاليف من خلال تتبع الانحرافات غير المرغوب فيها، ما يؤدي إلى تعزيز الربحية؛</p> <p>4. ساعدت تقارير النظام المعياري الإدارة في تحديد المسؤولين عن الانحرافات، مما مكنها من توفير التدريب اللازم لهم وتحسين جودة أدائهم؛</p> <p>5. دعمت تقارير نظام التكاليف المعيارية الإدارة في وضع استراتيجيات تسعير فعالة وتحسين جودة المنتجات، مما يساهم في تعزيز القدرة التنافسية للمصنع؛</p>	<p>أبرز النتائج المتوصل إليها</p>

<p>6. أدى اعتماد الإدارة على هذه التقارير إلى رفع ثقة العملاء بالمنتجات، من خلال تقديم سلع ذات جودة عالية وبأسعار مناسبة، وهو ما انعكس إيجاباً على كفاءة وفعالية الأداء المالي للمصنع.</p>	
<p>بناءً على النتائج المتوصل إليها، يُوصي الباحث بما يلي:</p> <p>1. العمل على تطوير نظام التكاليف المعيارية في مصانع تعليب الأسماك بما يتوافق مع التغيرات والتطورات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة؛</p> <p>2. تنظيم دورات تدريبية منتظمة للعاملين في مصانع تعليب الأسماك، بهدف تنمية مهاراتهم وتحسين كفاءتهم الإنتاجية والإدارية؛</p> <p>3. إدخال الأنظمة المحوسبة وأجهزة الاتصال الحديثة، بما يسهل عمليات نقل واستلام المعلومات المحاسبية، ويُعزز من سرعة وكفاءة العمل المحاسبي؛</p> <p>4. تحديث معايير عناصر التكاليف بشكل دوري، بما يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الجمهورية اليمنية؛</p> <p>5. الاستفادة من تقارير نظام التكاليف المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية؛</p> <p>6. تحليل الانحرافات المحاسبية بعمق لتحديد الأسباب الحقيقية وراءها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لتجنب تكرارها في المستقبل؛</p> <p>7. تجنّب استخدام نتائج تحليل الانحرافات كأداة للعقاب، لما لذلك من آثار سلبية على نفسية المسؤولين وأدائهم الوظيفي. ويُفضل أن يُستخدم هذا التحليل كوسيلة تطوير وتحسين.</p>	<p><b>أهم التوصيات</b></p>
<p>تركز الدراسة على تطبيق نظام التكاليف المعيارية كأداة فعّالة لتقييم الأداء المالي في قطاع صناعة تعليب الأسماك، وهو مجال يعاني من تحديات تنافسية وضرورة دقة الرقابة على النفقات. تُظهر الدراسة أهمية هذا النظام في تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال تقييم الأداء المالي باستمرار.</p>	<p><b>تقييم الدراسة</b></p>

الفرع الثاني: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

تُعد الدراسات الأجنبية مصدرًا غنيًا وموثوقًا للمعلومات، لما تتسم به من عمق في التحليل ودقة في المنهجية، إضافةً إلى مواكبتها لأحدث التطورات العلمية والتطبيقية في المجال المحاسبة . لذا من الضروري الرجوع إليها لاستقاء رؤية أوسع وفهم أعمق لدور تحليل انحرافات التكاليف المعيارية في تأثير على الأداء المالي ومن بين هذه الدراسات نذكر ما يلي:

جدول رقم (07): دراسات السابقة باللغة الأجنبية

دراسة: Zaid Dannoun	
تسمية الدراسة	أثر نظام التكاليف المعيارية على أداء المؤسسات الصناعية في الأردن.
إشكالية الدراسة	ما مدى تأثير نظام التكاليف المعيارية على الأداء ؟
فرضيات الدراسة	—
أبرز النتائج المتوصل إليها	توصلت هذه الدراسة إلى: 1. وجود علاقة إيجابية بين التكلفة المعيارية والأداء، تدعم الفرضية H1 التي تفيد بأن هناك علاقة إيجابية بين استخدام التكلفة المعيارية وتحسين أداء المؤسسات الصناعية الأردنية؛ 2. فعالية النموذج الهيكلي المقترح: النموذج الذي تم تطويره بناءً على نظرية التكلفة والبيانات الثانوية أظهر فعاليته في تفسير أداء المؤسسات؛ 3. اعتماد الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية له تأثير على الأداء ما تشير إلى الدراسة أن استخدام أدوات المحاسبة الحديثة مثل التكلفة المعيارية، يساهم في تحسين الأداء وزيادة الربحية؛ 4. تأكيد نتائج دراسات سابقة: نتائج الدراسة تتماشى مع ما توصلت إليه أبحاث سابقة في نفس المجال.
أهم التوصيات	كما توصي هذه الدراسة الى ما يلي: 1. تشجيع المؤسسات على تطبيق التكلفة المعيارية كأداة لتحسين الأداء المؤسسي والربحية؛

<p>2. ضرورة تدريب المساهمين والإدارة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لفهم وتوجيه الأداء بشكل فعال؛</p> <p>3. إجراء دراسات مستقبلية في دول وقطاعات مختلفة لتوسيع قاعدة المعرفة وتعميم النتائج؛</p> <p>4. استخدام متغيرات وسيطة في الأبحاث المستقبلية لفهم تأثير العوامل المختلفة على الأداء.</p>	
<p>تستعرض الدراسة أثر نظام التكاليف المعيارية على الأداء الصناعي في الأردن، حيث يساهم النظام في الكشف المبكر عن الانحرافات وتحسين الرقابة الإدارية والمالية، مما يدعم اتخاذ القرارات التصحيحية الفعالة. وتعتمد الدراسة على جمع بيانات ميدانية وتحليل وصفي لتبيان الفروق بين التكاليف الفعلية والمعيارية.</p>	<p><b>تقييم الدراسة</b></p>
<p><b>دراسة: Jaya Kumar Shanmugam</b></p>	
<p>أهمية التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات في الصناعات العالمية اليوم.</p>	<p><b>تسمية الدراسة</b></p>
<p>ماهي طريقة التكاليف المعيارية بالإضافة التي تحليل التباين وأهمية طرق التكلفة المعيارية التي يجب تطبيقها في أعمال اليوم؟</p>	<p><b>إشكالية الدراسة</b></p>
<p>—</p>	<p><b>الفرضيات الأساسية</b></p>
<p>تتمثل نتائج هذه الدراسة في النقاط التالية:</p> <p>1. التكاليف المعيارية ما زالت تُستخدم على نطاق واسع وتُعتبر أداة فعالة في المحاسبة الإدارية؛</p> <p>2. تُساعد على مراجعة التكاليف وتحليل الانحرافات، مما يُسهل إعداد الميزانيات واتخاذ القرارات؛</p> <p>3. فعالة في الصناعات التحويلية، لكنها تواجه تحديات في الأعمال ذات المنتجات غير الموحدة أو المؤسسات الصغيرة؛</p> <p>4. الانتقادات تشير إلى الحاجة إلى موارد كبيرة وبيانات دقيقة لتطبيقها بفعالية.</p>	<p><b>أبرز النتائج المتواصل اليها</b></p>
<p>تتمثل في:</p> <p>1. إجراء تحديثات دورية على البيانات (ربع سنوية أو سنوية) لضمان دقتها وملاءمتها؛</p>	<p><b>أهم التوصيات</b></p>

<p>2. ضرورة تقييم مدى ملاءمة نظام التكاليف المعيارية قبل تطبيقه في كل مؤسسة؛</p> <p>3. تعليم وتوعية الموظفين ورواد الأعمال بأهمية وفائدة المحاسبة الإدارية؛</p> <p>4. عدم تقليد المنافسين بل اختيار الأنسب لطبيعة المؤسسة؛</p> <p>5. اقتراح دمج نظام التكلفة المعيارية مع نظام التكلفة القائمة على النشاط كابتكار مستقبلي؛</p> <p>6. تشجيع الباحثين على تطوير نموذج تكاليف متطور يتماشى مع التغيرات التكنولوجية.</p>	
<p>تؤكد على أن استخدام التكاليف المعيارية يُعد أداة أساسية لقياس الأداء ومراقبة التكاليف في بيئات اقتصادية تنافسية. تُبرز الدراسة كيف يمكن لتحليل الانحرافات أن يكشف عن الفروقات بين التكاليف الفعلية والمعتمدة، مما يتيح للإدارات اتخاذ إجراءات تصحيحية سريعة وفعالة. كما تُشير إلى أن التطبيق الناجح لهذه الأنظمة يسهم في تعزيز الشفافية والكفاءة التشغيلية، ويعدّ أمراً حيوياً لضمان استمرارية الابتكار والتطوير في ظل التغيرات السريعة التي يشهدها السوق العالمي.</p>	<p><b>تقييم الدراسة</b></p>
<p><b>دراسة: SAHEL Fateh</b></p>	
<p>دور نظام إدارة التكاليف المتكامل في قياس أداء الأعمال واتخاذ القرارات.</p>	<p><b>تسمية الدراسة</b></p>
<p>هل يُعد نظام إدارة التكاليف المتكامل نظاماً فعالاً لقياس أداء الأعمال واتخاذ القرارات ؟</p>	<p><b>إشكالية الدراسة</b></p>
<p>عرضت هذه الدراسة عدة فرضيات نذكر منها:</p> <p>1. سيساعد استخدام المحاسبة الإدارية المديرين على خفض تكاليف المنتج أكثر من استخدام نظام محاسبة التكاليف القديم؛</p> <p>2. نظام SIGC هو نظام محاسبة إدارية متطور وإنه فعالاً جداً لقياس أداء المؤسسة؛</p> <p>3. يؤدي نظام SIGC إلى زيادة وضوح القرارات والاجراءات وقابليتها للتطبيق؛</p> <p>4. يعد تطبيق نظام SIGC أمراً صعباً للغاية في مؤسسات الجزائرية.</p>	<p><b>الفرضيات الأساسية</b></p>

<p>تواصل الباحث إلى:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. الشراكة مع شركاء أجنب مثل ستاروود، ساعدت في نقل ثقافة فندقية دولية وتطوير مهارات الطاقم الجزائري؛</li> <li>2. تكوين الموظفين والمديرين على أنظمة إدارة حديثة ومعايير دولية؛</li> <li>3. الحفاظ على جودة الفنادق من خلال عمليات تجديد دورية؛</li> <li>4. اعتماد نهج شامل لإدارة الأداء يربط الاستراتيجية بالعمليات اليومية؛</li> <li>5. نظام SIGC أثبت فعاليته في تحسين الأداء وتقليل التكاليف مقارنة بالمحاسبة التقليدية؛</li> <li>6. تطبيق هذه الأنظمة في الجزائر صعب بسبب نقص المعلومات، ويتطلب مشاركة فعلية من المديرين.</li> </ol>	<p><b>أبرز النتائج المتواصل اليها</b></p>
<p>تتمثل في:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. تعميم ثقافة المحاسبة الإدارية في المؤسسات الجزائرية؛</li> <li>2. تدريب المدربين والمهنيين في المجال (أساتذة، محاسبين...)</li> <li>3. إدماج أدوات إدارة الأداء في المؤسسات الجزائرية بشكل إلزامي؛</li> <li>4. تشجيع البحث التطبيقي حول أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية، خاصة في قطاعات عديدة كالأدوية والمنسوجات والأشغال العامة؛</li> <li>5. دعم من القوانين والتشريعات لتحفيز تطبيق هذه الأنظمة.</li> </ol>	<p><b>أهم التوصيات</b></p>
<p>وتوضح الدراسة كيف يمكن للبيانات الدقيقة والتحليل المتكامل للتكاليف أن يساهم في الكشف عن الانحرافات بشكل مبكر، مما يُتيح للإدارة اتخاذ قرارات تصحيحية استراتيجية وفعالة. كما تُبرز أهمية تطوير النظم المعلوماتية وتدريب العمال لاستخدام هذا النظام بشكل سلس ومثمر، لتحقيق تكامل أفضل بين الأداء المالي والتشغيلي. وفي نهاية المطاف تُعد الدراسة مرجعاً مهماً للمؤسسات التي تسعى إلى تحسين الأداء العام من خلال منهجية شاملة لإدارة التكاليف.</p>	<p><b>تقييم الدراسة</b></p>

**ثالثاً: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة**

جاءت هذه الدراسة بعنوان "دور تحليل الانحرافات القائم على أساس التكاليف المعيارية في تحسين الأداء المالي" كاستجابة للحاجة العلمية والعملية لفهم العلاقة بين أدوات الرقابة المحاسبية وتحقيق الكفاءة المالية

في المؤسسات الصناعية الجزائرية خاصة في ظل التحديات المالية والاقتصادية التي تواجهها. وقد تميزت الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات السابقة في العديد من الجوانب المتعلقة بالمتن العلمي والمنهجية والطابع التطبيقي، كما يلي:

### 1. مميزات المتن العلمي للدراسة:

وهي كما يلي:

- ما يميز هذه الدراسة هو تطبيقها في مصنع الإسمنت تبسة، وهو من بين المؤسسات الصناعية الكبرى في الشرق الجزائري، مما أتاح للباحثة الاطلاع المباشر على كيفية تطبيق نظام التكاليف المعيارية، وتحليل الانحرافات، وربطها بشكل ملموس بمؤشرات الأداء المالي؛
- قامت دراسات سابقة بتناول الموضوع نظريًا أو اكتفت بدراسة أحد المتغيرين فقط، قامت هذه الدراسة بالربط المباشر والعملية بين الانحرافات المعيارية وبين تحسين الأداء المؤسسة، من خلال مؤشرات دقيقة تستخدمها المؤسسة؛
- اختيار قطاع الإسمنت الذي يتميز بارتفاع تكاليف الإنتاج والتأثر الكبير بالانحرافات المعيارية، منح الدراسة بعدًا تطبيقيًا وواقعيًا يختلف عن الدراسات التي تم إنجازها في مؤسسات خدمية أو غير إنتاجية، حيث يصعب فيها قياس تأثير الانحرافات بدقة؛
- لم تكتفي الدراسة بعرض المعطيات بل سعت إلى تحليل جذور الانحرافات وتفسيرها وربطها بأسباب إنتاجية داخل المؤسسة، مما يمنح قيمة مضافة في الجانب التحليلي لأن الدراسة السابقة تناولت فقط الموضوع في شكل استبيان وتحليله لكن هذه الدراسة هي دراسة حالة مؤسسة والقيام بحساب وتحليل الانحرافات ومعرفة مدى تأثيرها على الأداء المالي؛
- التزام واضح بالأمانة العلمية والمنهجية من خلال اعتماد مصادر حديثة ومتخصصة، والاعتماد على أدوات إحصائية دقيقة والابتعاد عن الأحكام الذاتية، حرصت الدراسة على تقديم نتائج موضوعية قابلة للتعميم والقياس.

### 2. مميزات الجوانب المنهجية وشكلية للدراسة:

وقد تتمثل مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث المنهجية فيما يلي:

- وضوح العنوان ومحدداته يبرز بشكل دقيق المتغير المستقل (تحليل انحرافات التكاليف المعيارية) والمتغير التابع (تحسين الأداء المالي) دون غموض، مما يعكس نضجًا في تحديد موضوع الدراسة؛

- ترابط منطقي بين الفصول والمباحث، جاءت الدراسة منسجمة من حيث البناء الداخلي، إذ تم الانتقال من المفاهيم النظرية إلى التحليل الميداني بسلاسة، مع احترام تسلسل الأفكار وتدرجها بما يحقق فهما تدريجيا للموضوع؛
- الأسلوب العلمي والحياد في الطرح، اعتمدت الدراسة على الكتابة الموضوعية واللغة السليمة، دون اللجوء إلى ضمير المتكلم أو عبارات الجزم، مع استخدام المصطلحات الفنية الخاصة بميدان المحاسبة والتحليل المالي؛
- اعتمدت الدراسة على تحليل الجداول والبيانات المالية الفعلية لمصنع الإسمنت بتبسة، باستخدام أدوات التحليل المالي ومؤشرات الأداء، مما أضفى طابعًا علميًا على النتائج المتوصل إليها؛
- ركزت الدراسة على زاوية لم يتم التطرق لها سابقا بشكل الكافي في البيئة الجزائرية، وهي الربط بين التكاليف المعيارية والانحرافات من جهة، والأداء المالي كمؤشر نهائي من جهة أخرى، وهو ما يجعلها دراسة رائدة في هذا المجال داخل قطاع الصناعة.

من خلال ما سبق يمكن القول إن الدراسة الحالية تمثل قيمة علمية مضافة من خلال التركيز على أداة محاسبية دقيقة (التكاليف المعيارية) وتطبيقها ميدانيًا في قطاع صناعي حيوي، لتقديم بدائل وحلول قابلة للتطبيق في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية. وقد سعت الدراسة لتجسيد التكامل بين الجانب النظري والتحليل التطبيقي في بيئة إنتاجية معقدة كمصنع الإسمنت بتبسة.

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن محاسبة التكاليف تُعدّ عنصراً أساسياً ومحورياً في المؤسسة الاقتصادية، فهي المنطلق الذي يتم من خلاله تحديد أسعار المنتجات على أسس علمية، كما تعتبر أداة فعالة تُساهم في دعم اتخاذ القرارات المثلى. إذ تُعرّف التكلفة على أنها تضحية مادية تُبذل من أجل الحصول على سلعة أو خدمة، مما يجعل من الضروري التحكم فيها وتوجيهها بطريقة تخدم أهداف المؤسسة. كما تطرقنا خلال هذا الفصل إلى طرق حساب التكاليف من خلال تعريفها وشرح المبادئ التي تقوم عليها، مع عرض مزايا وعيوب كل طريقة، باعتبار أن هذه الأساليب تُستخدم لمعرفة مختلف أنواع التكاليف وتحديد نصيب كل وحدة منتجة من مجموع التكاليف، حسب المنهجية المعتمدة.

وقد فصلنا بشكل خاص في طريقة التكاليف المعيارية نظراً لأهميتها الكبيرة في محاسبة التكاليف فهي لا تقتصر فقط على قياس الأداء، بل تمثل أداة رقابية فعالة تُساهم في تحسين الأداء العام للمؤسسة. لتطبيق هذه الطريقة يتطلب وجود نظام تخطيط محكم يُحدّد أهداف المؤسسة والوسائل المستخدمة لتحقيقها، مما يُمكن من وضع معايير مرجعية واقعية قابلة للتطبيق، وهي بذلك تتكامل مع نظام الموازنات التقديرية وتُساهم في تحسين عملية اتخاذ القرارات المالية. ومن خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية، تظهر الانحرافات التي تُعدّ من أهم أدوات الرقابة، حيث يتم تحليلها في كل مركز لمعرفة أسبابها وظروف حدوثها، وما إذا كانت هذه الانحرافات ناتجة عن ضعف في الكفاءة أو تغييرات في الأسعار أو مشكلات في الإنتاج أو التسيير.

ويُعتبر تحليل هذه الانحرافات خطوة جوهرية لفهم الفروقات بين المخطّط والمنفّذ، وهو ما يعكس بدوره الأداء المالي للمؤسسة، فكلما كانت الانحرافات منخفضة أو ضمن الحدود المقبولة دلّ ذلك على كفاءة في استخدام الموارد والتحكم في المصاريف، مما ينعكس إيجابياً على النتائج المالية. أما في حال وجود انحرافات كبيرة وسلبية، فإن ذلك يستدعي تدخلاً سريعاً من طرف الإدارة لاتخاذ قرارات تصحيحية في الوقت المناسب، لتحسين كفاءة الورشات الإنتاجية والرفع من الإنتاجية والتحكم في المعايير المحددة مسبقاً، ما يُساعد على محاربة مظاهر التبذير والهدر لتحسين الأداء المالي العام وضمان تحقيق الأهداف الاقتصادية بكفاءة واستدامة.



## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية



بعد تناول الجانب النظري في الفصل الأول يأتي هذا الفصل ليجسد الربط بين المفاهيم النظرية والتطبيق العملي، حيث تم في الفصل السابق شرح الإطار النظري لكل من التكاليف، التكاليف المعيارية، الأداء المالي، وكذا مختلف أساليب ومؤشرات التقييم الحديثة والتقليدية.

أما هذا الفصل فقد تم تخصيصه للدراسة الميدانية التي أُجريت على مؤسسة الإسمنت بتبسة، نظرًا لأهميتها الكبيرة في السوق الوطنية، خاصةً في ولاية تبسة باعتبارها من أبرز المؤسسات الناشطة في قطاع صناعة الإسمنت. ويهدف هذا الفصل إلى إبراز دور تحليل الانحرافات القائم على التكاليف المعيارية في تحسين الأداء المالي. وقد تم تقسيم محتوى الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية:

**المبحث الأول: نبذة عامة عن مؤسسة الإسمنت بتبسة.**

**المبحث الثاني: منهجية وأدوات الدراسة.**

**المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.**

## المبحث الأول: نبذة عامة عن مؤسسة الإسمنت تبسة

تعد صناعة الإسمنت من بين الصناعات الحيوية في الاقتصاد الوطني، خاصة في الدول النامية كونها تشكل دعامة أساسية لإنجاز المشاريع التنموية وبناء الهياكل التحتية. وتبرز مؤسسة إسمنت تبسة كواحدة من أهم المؤسسات على المستوى الجهوي، حيث تساهم بشكل فعال في تلبية احتياجات المنطقة من مادة الإسمنت بجودة عالية. ومن أجل التعرف بشكل أعمق على هذه المؤسسة، تم تناولها من خلال المطالب التالية:

## المطلب الأول: عرف مصنع الإسمنت.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمصنع الإسمنت تبسة.

المطلب الثالث: العملية الانتاجية لمصنع الإسمنت تبسة.

## المطلب الأول: عرض مصنع الإسمنت

تأسس مصنع الإسمنت ضمن المخطط الرباعي الرابع للتنمية في الجزائر للفترة (1976-1980)، والذي انطلق فعليًا في سنة 1985 تحت إشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء. حيث تأسس مصنع بموجب الأمر رقم 280/76 بتاريخ 20 ديسمبر 1967 وتم تقسيمها إلى أربعة مؤسسات جهوية تشمل المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته في الوسط، الغرب، الشرق، وبالشفل. في سنة 1988 تم نقل ملف مصنع الإسمنت ومشتقاته للشرق إلى ولاية قسنطينة نظرًا لقربها من تبسة، مما أدى إلى إنشاء مصنع الإسمنت للشرق ومشروع إنشاء مؤسسة الإسمنت بتبسة من خلال عقد موثق بتاريخ 29 نوفمبر 1993 برأسمال إجمالي قدره 800,000,000 دج موزع على 8000 سهم بقيمة 100,000 دج. ومع مرور السنوات شهدت المؤسسة تغييرات كبيرة في هيكلها و رأس مالها في 1997 أصبحت مؤسسة الإسمنت للشرق المساهم الوحيد في مؤسسة الإسمنت بتبسة بعد شراءها بقية الأسهم من المؤسستين الأخيرين. وفي عام 1998، ارتفع رأس مال المؤسسة إلى 1,200,000,000 دج، ليصل إلى 2,700,000,000 دج في عام 2003. وفي نوفمبر 2009 تم تعديل الهيكل والذي بموجبه تأسس المجمع الصناعي المتخصص في إنتاج الإسمنت ومواد البناء (**Groupe GICA**) بهدف تعزيز الإنتاج الوطني للإسمنت وتطوير شبكة توزيع ومراقبة فعالة، وبذلك أصبحت مؤسسة الإسمنت **GICA** تمتلك جميع مصانع الإسمنت بتبسة

بعد إجراء المشروع على مدى أربع سنوات تقريباً، تم الانطلاق بالأشغال في 11 أبريل 1994، وتحقيق الحصول على أول كلنكر (المنتج نصف المصنع) في 14 أكتوبر 1994، بينما كان إنتاج أول كمية من الإسمنت في يناير 1995، وتم توزيعها للمرة الأولى في 12 مارس 1995. يقع المصنع في دائرة الماء الأبيض جنوب ولاية تبسة، على بعد حوالي 26 كيلومتراً بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16، ويضم سلسلة إنتاجية تبلغ حوالي 1600 طن يوميًا من مادة الكلنكر، مع طاقة إنتاجية سنوية تقدر بحوالي 525,500 طن من الإسمنت البوزلاندي. (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة .)

### الفرع الأول: تعريف خاص بمصنع إسمنت تبسة

إسمنت تبسة المعروفة بمصنع إسمنت الملاعب، هي مؤسسة اقتصادية عامة تقع على بعد 26 كيلومترًا جنوب وسط ولاية تبسة. تأسس المصنع برأسمال قدره 800,000,000 دج ويعمل بتكنولوجيا متطورة، خاصة في نظام القيادة ونظام جمع الغبار. يوفر المصنع أكثر من 525,000 طن سنويًا من الإسمنت الرمادي CPJ45، ويستخدم موارد الأولية تكون طبيعية التي تقع ضمن دائرة نصف قطرها 10 كيلومترات من المصنع كما تضمن استمرارية التشغيل لأكثر من 100 عام. كما تتواجد المواد الأولية الأخرى ببلديات مجاورة فالحديد الثلاثي يتم استخراجها من جبال الوزنة وجبل العنق ببئر الكاهنة، والجبس من دائرة بئر العاتر ( جبل العنق ). يوظف المصنع حاليًا أكثر من 400 عامل، ويتطلع لإنهاء مشروع خط الإنتاج الثاني وخط السكة الحديد، مما يمكنه من تحقيق قدرة إنتاجية تصل إلى مليون طن سنويًا. حصل المصنع على شهادات آيزو 9001 و9002 في عام 2000، كما حازت المؤسسة في سنة 2004 على شهادة TEJD من المعهد الوطني للقياس و تحصلت كذلك على IOS 14001 الخاصة بالبيئة في سنة 2006 و2009 و2015 و2018 و2020 وخلال سنة 2021 استلمت المؤسسة شهادة TEJD الجديدة التي منحها المعهد الوطني للتقييس اعرفا بأعلى مستوى مطابقة للسلع الجزائرية ، وحافظت المؤسسة على هذه الشهادة إلى غاية 2024. (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة .)

**ملاحظة:** تجب الإشارة إلى أن مدة إنشاء المصنع هي حوالي 67 شهرا أي خمس سنوات و7 أشهر من يوم البناء 1990/02/25 إلى غاية 1995/02/11 تاريخ نهاية الأشغال وكانت مراحل المشروع ما يلي:

شكل رقم(05):مراحل مشروع مصنع الإسمنت



المصدر: (من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة)

الفرع الثاني: أهداف مؤسسة إسمنت تبسة

وتنقسم الأهداف إلى ما يلي:

1. الأهداف الاقتصادية:

- زيادة الإنتاج: تهدف المؤسسة إلى زيادة إنتاج الإسمنت ومواد البناء لتلبية الطلب المحلي والدولي، مما يساهم في تعزيز الاقتصاد الوطني؛
- توسيع نطاق التسويق: العمل على توسيع شبكة تسويق المنتج ليس فقط في السوق المحلية ولكن أيضاً في الأسواق الخارجية؛
- تعزيز التنافسية: إنتاج منتج يتوافق مع المواصفات الدولية لتعزيز القدرة التنافسية في السوق العالمية.

2. الأهداف الاجتماعية:

- تدعيم الجهود الوطني في التشغيل: توفير فرص العمل للمساهمة في تقليل البطالة وتعزيز الاستقرار الاجتماعي؛
- إعادة التوازن الجهوي: العمل على تصحيح انحرافات الجهود التنموية عبر تحسين التوزيع الإقليمي للفرص الاقتصادية.

3. الأهداف البيئية: تبني ممارسات إنتاج صديقة للبيئة وتقليل الانبعاثات الضارة للحفاظ على البيئة من

خلال تجهيز المصنع بمجموعة من المواصفات لمنع وصول المواد و الغازات المضرة من المداخل إلى

المحيط البيئية الخارجية. (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة .)

الفرع الثالث: التجهيزات المصنع الإسمنت في تبسة

1. تجهيزات مادية: يمتاز المصنع بتوافر مقالع المواد الأولية والتجهيزات اللازمة، والتي تشمل ثلاثة مقالع تعتبر مصادر رئيسية للمواد الأساسية لصناعة الإسمنت، باستثناء الجبس والحديد الخام. ويتوافر المصنع على المقالع الموالية:

- **مقلع الحجر الكلسي:** يقع شرق المصنع على بعد 15 كيلومتر، بمساحة 230 هكتار، ويحتوي على احتياطي يقدر بـ 90 مليون طن من الحجر الكلسي؛
- **مقلع الرمل الكوارتزي:** يتواجد شمال شرق المصنع، على بعد 6 كلم، ويبلغ مساحته 21 هكتار مع احتياطي يقدر بـ 9 مليون طن من الرمل؛
- **المقلع الطيني:** يقع شمال المصنع على بعد 10 كيلومتر، بمساحة حوالي 700 هكتار، ويحتوي على احتياطي يقدر بـ 32 مليون طن من الطين.

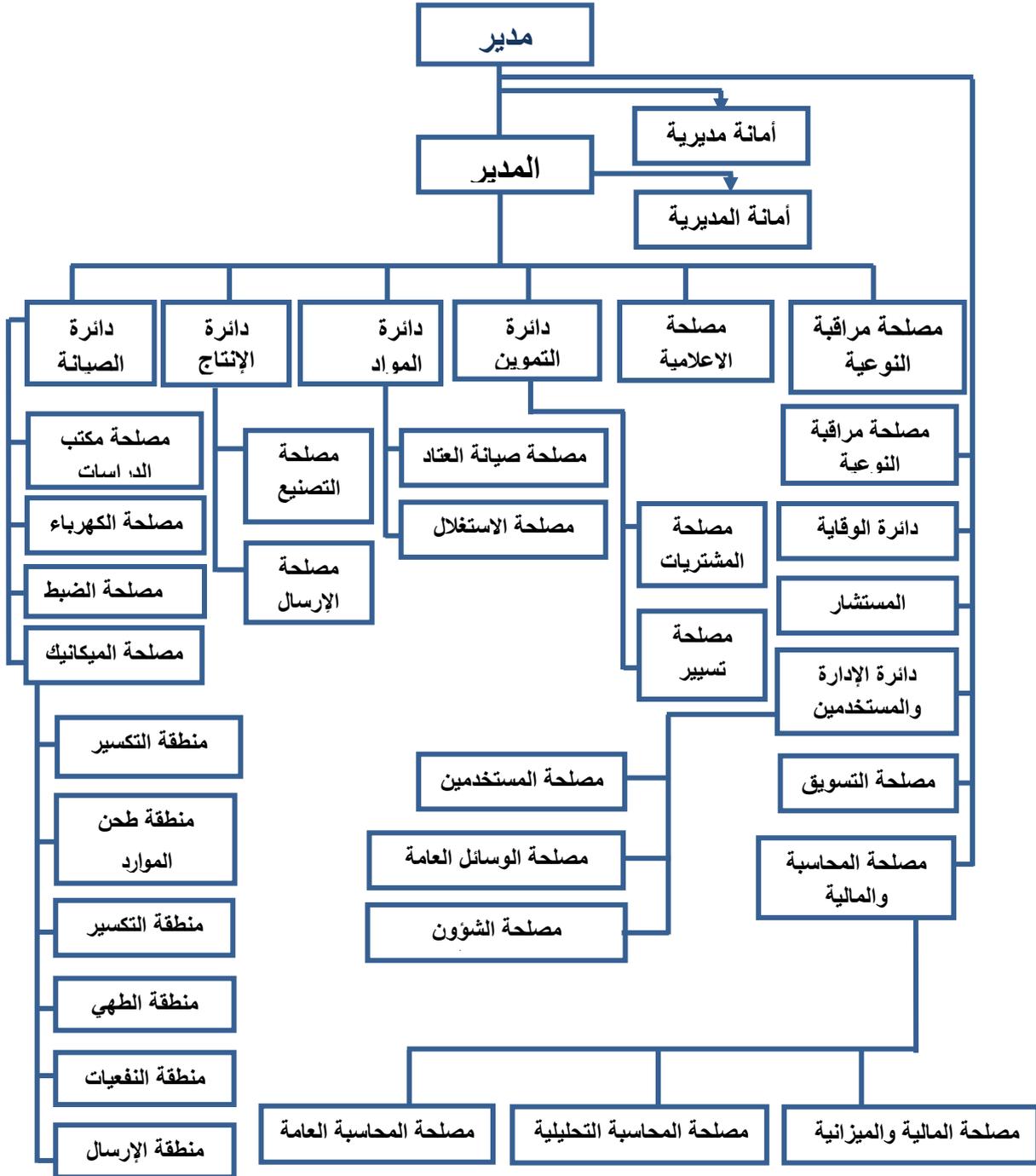
2. تجهيزات المصنع: يتميز مصنع الإسمنت بتبسة بتوافر مجموعة من التجهيزات، منها:

- **مراكز التكسير والتنقيب:** يحتوي المصنع على ثلاثة كسارات بقدرات إنتاجية متفاوتة، حيث الكسارة الأولى مخصصة لمادة الكلس بطاقة 500 طن في الساعة، والثانية لمادة الطين بطاقة 350 طن في الساعة، والثالثة لمادتي الحديد والجبس بطاقة 100 طن في الساعة؛
- **الفرن:** يتميز بطاقته الإنتاجية المقدر بـ 1600 طن في الساعة لطهي المواد الأولية؛
- **خلاط المسحوق:** يعمل بطاقة 50 طن في الساعة لدمج وخلط المواد؛
- **خلاط الكلنكر:** تبلغ طاقته الإنتاجية 160 طن في الساعة؛
- **مركز التوزيع:** يتضمن المصنع ثلاثة حاويات لتعبئة الإسمنت بالإضافة إلى خط مخصص لشحن المنتجات غير المغلفة بقدرة إجمالية تصل إلى 200 طن في اليوم، حيث تمثل نسبة الإسمنت المغلف حوالي 65% و 35% الساكب. (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة .)

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمصنع الإسمنت تبسة

وللتعرف على الهيكل الإداري العام للمصنع الإسمنت تبسة، وحرصاً على فهم البنية التنظيمية لهذا المصنع الذي يشمل ما يلي:

شكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمصنع الإسمنت تبسة



المصدر: (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة .)

سيتم توضيح مصلحة المحاسبة و المالية فقط. تتكلف مصلحة المحاسبة بتسيير النشاط المالي والحاسبي للمصنع كما انها تشمل المحاسبة العامة والتحليلية، مصلحة المالية والميزانية لضمان رقابة مالية دقيقة.

### المطلب الثالث: العملية الانتاجية لمصنع الإسمنت تبسة

تُعدّ العملية الإنتاجية في مصنع الإسمنت بتبسة من أهم المراحل الصناعية في المنطقة، حيث تعتمد على تحويل المواد الأولية مثل الحجر الجيري والطين إلى إسمنت عالي الجودة. تمر هذه العملية بعدة مراحل رئيسية تشمل التكسير، الطحن، الحرق في الأفران، ثم الطحن النهائي والتعبئة. يساهم المصنع بشكل كبير في تلبية حاجيات السوق المحلية من هذه المادة الحيوية في قطاع البناء.

### الفرع الأول: المواد المستخدمة في عملية الانتاج

تعتبر المواد الخام المستخرجة من المحاجر جزءاً أساسياً من صناعة الإسمنت، وتنقسم إلى خمسة أنواع رئيسية:

- 1. الحجر الجيري:** يتم استخراجها من المنجم وتخزينه حول الكسارة. بعد التحكم في حجم الكومة ومنع الزيادة الكبيرة (القطع أكبر من 2 متر)، يتم نقل الحجر الجيري بواسطة شاحنات سعتها 35 طنًا إلى قادوس تغذية الكسارة. توجد ساحة تغذية معدنية أسفل القادوس، والتي تعمل على إمداد الكسارة بالحجر. يُستخدم نوع من كسارات المطرقة المزودة بأسطوانتين لمعالجة المواد، مع تركيب قفل تعشيق بين المحرك والمئزر المعدني لضمان عدم التحميل الزائد. يتوجب أن يكون حجم جزيئات الحجر الجيري المسحوق  $\leq 25$  مم، ويتم تخزينها في قاعة تخزين تحتوي على كومتين، كل منهما بسعة 14000 طن؛
- 2. الطين:** يتم استخراجها من كومة تم تشكيلها داخل المحجر ويخضع لتحليل كيميائي قبل نقله بالشاحنات إلى قادوس تغذية كسارة الطين. يتم التركيب أيضًا ساحة معدنية في أسفل القادوس لتغذية الكسارة الأسطوانية. يخزن الطين المسحوق في قاعة تخزين على شكل أكوام، حيث تصل سعة كل منها إلى 7000 طن؛
- 3. الرمال:** تُستخرج بواسطة اللودر حيث يتم تحليل خماسي الرمال الموجودة في المحجر كيميائيًا قبل نقلها إلى كسارة الإضافات، حيث تُعالج إلى جانب المواد الأخرى مثل خام الحديد والجبس. تُخزن الرمال على شكل أكوام في قاعة تخزين سعتها 3000 طن؛
- 4. خام الحديد:** يُستخرج من منجمي الونزة وبوخضرة بواسطة الشاحنات؛

5. الجبس: يتم نقله بالشاحنات من محاجر BIR'LATERE و L'AOUINET . (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة .)

بهذه الطريقة تشكل المواد الخام الأساس المتين لصناعة الإسمنت، مما يضمن جودة المنتج النهائي.

### الفرع الثاني: العملية الإنتاجية بمصنع الإسمنت تبسة

تمر العملية الإنتاجية في مصنع الإسمنت بعدة مراحل و تتمثل في شكل التالي:

شكل رقم (07): مخطط مبدأ تصنيع الإسمنت



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

يمثل شكل مخططاً مبسطاً لمرحل تصنيع الإسمنت في مصنع تبسة حيث يوضح تسلسل العملية الإنتاجية بدءاً من استخراج المواد الأولية الحجر الجيري، الطين، الرمل، الحديد والجبس، إلى غاية الحصول على الإسمنت النهائي. تمر العملية بعدة مراحل أساسية تشمل التخزين، السحق، الخلط بنسب دقيقة (70% حجر جيري، 20% طين، 5% حديد، 5% رمل)، ثم تجانس الخليط وتحويله إلى كلنكر عن طريق الحرق في أفران خاصة. بعد ذلك يتم طحن 77% من الكلنكر مع 5% الجبس و 15% من أجو للحصول على الإسمنت الذي يُعبأ لاحقاً في أكياس.

دعماً لما تم تناوله في الإطار النظري من دراستي، سأستعرض الآن الطرق والأدوات التي اعتمدت عليها لجمع البيانات والمعلومات، حيث تم استخدام الملاحظة و المقابلات كأدوات رئيسية. يتضمن هذا المبحث توضيح منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع وتحليل البيانات ومناقشتها، مما يساعد في تأكيد أو رفض الفرضيات المطروحة، وبالتالي الوصول إلى النتائج النهائية للدراسة، وذلك من خلال المطالب التالية:

#### المطلب الأول: منهجية الدراسة.

#### المطلب الثاني: عينة الدراسة و دوافع اختيار المؤسسة.

#### المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة.

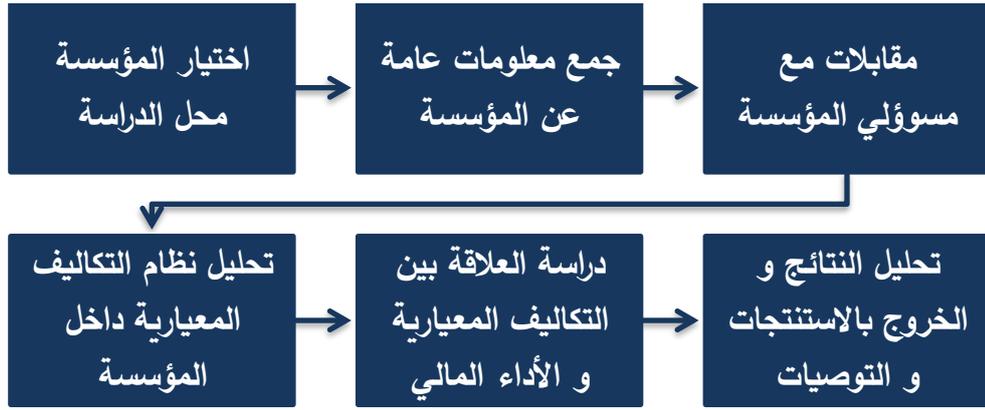
#### المطلب الأول: منهجية الدراسة

يتناول هذا المطلب الأسلوب المعتمد في منهجية الدراسة، حيث تتبنى هذه الدراسة طابعاً وصفيًا تحليليًا، مع التركيز في الدراسة الميدانية لفهم واقع المتغيرات وعلاقتها وتأثيراتها، من خلال استخدام أسلوب دراسة الحالة (Case Study) حيث يعتمد هذا الأسلوب في معظم الأبحاث المرتبطة بالمجالين المالي والاقتصادي على منهجية خاصة تميزه عن باقي المجالات. يتم ذلك من خلال تحليل البيانات وتفسيرها بطريقة منهجية، مع استخدام أدوات وتقنيات متنوعة لجمع المعلومات. الهدف الأساسي من هذا الأسلوب هو ربط الأطر النظرية بالواقع العملي، عبر إسقاط هذه النظريات على مؤسسة معينة تمثل موضوع الدراسة، وذلك بالنظر إلى خصائصها ومدى انطباق المتغيرات المدروسة عليها. هذا النوع من الدراسات يسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها فهم أعمق للإشكالية المطروحة من خلال المعاينة الميدانية، وكذا اختبار مدى صلاحية النظريات عند تطبيقها على الواقع. ويُعد من بين أكثر أساليب البحث العلمي شمولاً في الوقت الحالي، كونه يسمح برصد المتغيرات المدروسة بواقعية وصدق، عبر ملاحظتها مباشرة في بيئتها المهنية، ما يتيح فهماً دقيقاً لمختلف أبعادها، وإيجاد حلول عملية للإشكاليات المطروحة، إما بتأكيد الفرضيات أو نفيها.

استناداً إلى ما تم تقديمه تم اختيار هذا الأسلوب لأنه الأنسب لاختبار نتائج الدراسة واستكشاف الواقع العملي بشكل دقيق، ومناقشة نتائج الدراسة من خلال معرفة تأثير تحليل انحرافات التكاليف المعيارية على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة. وبهذا سيتم الانطلاق من جمع البيانات والوثائق والمستندات، بالإضافة

إلى المقابلات مع بعض العاملين في المؤسسة. إضافة إلى الإشارة أيضًا إلى حدود الدراسة، حيث تم تنفيذها ضمن إطار اتفاقية تربص محددة المدة، والتي تضمنت دراسة وتحليل عينة من الوثائق الإدارية والمالية عن الفترة ما بين 2020 و2024 المتعلقة بمؤسسة الإسمنت تبسة. وفي الأخير يتم اختبار الفرضيات والتحقق من صحتها أثناء الإجابة عن الإشكالية المطروحة، للوصول إلى أهداف البحث وتقديم النتائج النهائية. ومن خلال هذا شكل يمكن توضيح أكثر كيف ستتم عملية الدراسة الميدانية.

شكل رقم(08): خطوات الدراسة الميدانية



المصدر: (من إعداد الطالبة)

يوضح شكل أعلاه تسلسل منطقي و منظم لمراحل الدراسة الميدانية المتعلقة بتحليل انحرافات التكاليف المعيارية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة وللخروج بنتائج وتوصيات للدراسة.

المطلب الثاني: عينة الدراسة و دوافع اختيار المؤسسة

يُعتبر تحديد عينة الدراسة من الخطوات الأساسية في منهجية دراسة الحالة. حيث تبنى عليها تحليل النتائج للوصول إلى الأهداف المطلوبة ولإختيار عينة الدراسة يجب أن تتناسب مع متغيرات الدراسة لذا يتم اختيارها بدقة مراعاة عدة من بينها الدوافع اختيار المؤسسة.

الفرع الأول: عينة الدراسة

في إطار الدراسة الميدانية المتعلقة بموضوع "دور تحليل الانحرافات القائم على أساس التكاليف المعيارية في تحسين الأداء المالي" تهدف هذه الدراسة إلى ربط المعلومات والمفاهيم التي تم تناولها في الجانب النظري للدراسة التي تتمثل في معايرة التكاليف المعيارية، وأثرهما على الأداء المالي للمؤسسة. تم اختيار مؤسسة الإسمنت تبسة كعينة للدراسة نظرًا لتمييزها بجملة من الخصائص التي تتناسب مع المتغيرات

المدرسة. لكي يتم تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية بشكل فعال، فإن هذا يتطلب بيئة صناعية تعتمد على دلائل مادية ملموسة مثل البيانات المالية وكشوف الرواتب والقوائم المحاسبية.

توفر هذه الوثائق معلومات دقيقة حول الهيكل التنظيمي وسير العمل داخل المؤسسة، مما يُسهل فهم تكاليف الإنتاج وسلاسل الأنشطة. بعد تحليل هذه العوامل يتضح أن مؤسسة إسمنت تبسة تمثل الخيار الأنسب لتكون كعينة لدراستي، حيث توفر كافة المتطلبات اللازمة لدراسة متغيرات البحث بشكل فعلي وعملي.

### الفرع الأول: دافع اختيار مؤسسة الإسمنت تبسة

وقد تم اختيار هذه المؤسسة اعتماداً على عدد من الدوافع والتي تتمثل في:

- **طبيعة نشاط المؤسسة:** تتمتع مؤسسة الإسمنت تبسة بنشاط صناعي انتاجي يعتمد هذا النشاط بدرجة كبيرة على التكاليف، كما أن طبيعة نشاط المؤسسة قائم على الانتاج المتكرر المتواصل والمنتجات المتجانسة. مما يجعل تطبيق التكاليف المعيارية عنصراً أساسياً في تحسين نتائجها والتأثير على عملية اتخاذ القرار؛
- **وجود نظام محاسبي جيد:** تتميز مؤسسة الإسمنت تبسة بوجود أنظمة محاسبية فعالة ومتطورة. وهذا يوفر البيئة المناسبة لتطبيق ادوات الدراسة. وتحليل الانحرافات القائمة بين التكاليف الفعلية والمعيارية؛
- **امكانية الحصول على المعلومات:** اختيار هذه المؤسسة يرتكز على سهولة الحصول على البيانات المالية، حيث أبدت المؤسسة تعاوناً واضحاً من خلال تسهيل إجراء المقابلات وتوفير التقارير المالية اللازمة لإنجاز هذه الدراسة؛
- **مكانة المؤسسة:** تتمتع مؤسسة الإسمنت تبسة بقيمة على الصعيد المحلي والوطني و هذا ما جعلها تتميز باقتصاد جيد في المنطقة، مما يمنح نتائج الدراسة قابلية للتعميم على مؤسسات تنشط في نفس البيئة.

وبناءً على ما سبق فإن اختيار هذه المؤسسة لا يتوقف فقط على مكانتها ومميزاتها، بل يضمن كذلك تحقيق الأهداف العملية للدراسة والمتمثلة في تحليل الانحرافات للتكاليف المعيارية لمعرفة كيفية تحسين الأداء المالي للمؤسسة. وهذا يوضح أن مؤسسة الإسمنت تبسة تمثل الخيار الأنسب لتكون كعينة لدراستي، حيث توفر كافة المتطلبات اللازمة لدراسة متغيرات البحث بشكل فعلي وعملي.

المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة

لإجراء هذه الدراسة الأكاديمية قمت بجمع معلومات شاملة باستخدام مجموعة متنوعة من الأدوات، بما في ذلك:

الفرع الأول: الملاحظة

تعتبر وسيلة فعالة لدراسة الأنماط السلوكية للأفراد في سياقات معينة، بهدف الحصول على معلومات دقيقة حول معرفة معلومات الخاصة بموضوع دراستي. تُقسم الملاحظات عادة إلى نوعين:

- **الملاحظة المباشرة:** هي التي تتعلق بمراقبة سلوك معين من خلال تفاعل مباشر مع موضوع الدراسة، سواء كان أشخاصاً أو فرقاً أو مؤسسات؛
- **الملاحظة غير المباشرة:** وهي التي تتضمن تحليل الوثائق مثل السجلات والتقارير والمذكرات التي أعدها باحثون آخرون.

في هذه الدراسة تم استخدام كلا النوعين من الملاحظة حيث تم رصد الواقع الفعلي لجودة وأداء مؤسسة الإسمنت تبسة. كما تم الاعتماد على الملاحظة غير المباشرة من خلال مراجعة الوثائق الرسمية الصادرة عن الهيئات الدولية وكذلك البيانات التي تم جمعها سابقاً من طرف الطلاب في مذكراتهم، فلا يتم اعتبارها كمعطيات مستقلة للدراسة، بل تُدمج مع التحليلات الناتجة عن المقابلات، مما يساهم في تعزيز الارتباط بين النتائج والتطبيقات العملية، وتبريرها بشكل متكامل.

الفرع الثاني: المقابلات

تُعتبر المقابلات الأداة الأساسية لجمع المعلومات والبيانات المستخدمة في دراسة الحالة، من خلال استجواب الفئة المستهدفة من الوظيفة المحاسبة المتمثلة في جهة مصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة الإسمنت. يتم طرح مجموعة من الأسئلة للتعرف على علاقة المتغيرات المدروسة ومدى تأثيرها بشكل موضوعي، مما يضمن حصول إجابات مباشرة تُساعد في فحص الفرضيات وتأكيداتها.

لذا قد تم استخدام هذه الأداة للتأكد من مجموعة النقاط المتعلقة بإشكالية الدراسة. وقد تم إجراء المقابلات مع موظفي مؤسسة الإسمنت تبسة. لقد ساعدتني هذه المقابلات في طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية المرتبطة بالدراسة، بشكل مباشر وبمعاني واضحة، معتمدة على أسلوب لغوي دقيق لتوضيح الفكرة المراد

الوصول إليها. ولمعرفة المعلومات المتعلقة بالتكاليف وصولاً إلى الإنتاج والمبيعات والخدمات المختلفة، وكذلك الحصول على الوضع المالي الخاص بالمؤسسة.

بناءً على ما سبق يمكن القول أن هذه المقابلات تمثل تقنية فعالة لجمع المعلومات والحقائق، سواء النوعية أو الكمية، حول المتغيرات المدروسة، وتهدف للإجابة عن الإشكالية المطروحة من خلال جمع المواقف والتوجهات من الفئة المستجوبة ممثلةً في مصلحة المحاسبة والمالية لمصنع الإسمنت تبسة.

### المبحث الثالث: تحليل الدراسة ومناقشتها

من خلال المخطط السابق الذي تم التطرق إليه في المبحث الثاني، سيتم في هذا المبحث تناول الدراسة الميدانية المنجزة على مستوى مصنع إسمنت تبسة. حيث سيتم إسقاط الأطر النظرية المتعلقة بمتغيرات البحث على واقع المؤسسة. ويعتمد هذا المبحث على ما تم جمعه من معطيات ميدانية ووثائق رسمية أثناء الزيارة، بهدف تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها، وذلك ضمن مطالب منظمة تسمح بفهم أعمق للواقع العملي مقارنة بالإطار النظري.

**المطلب الأول: تحليل انحرافات التكاليف المباشرة لمصنع الإسمنت تبسة.**

**المطلب الثاني: تحليل انحرافات التكاليف الغير المباشرة لمصنع الإسمنت تبسة.**

**المطلب الثالث: تحليل انحراف مؤشرات الأداء المالي وتبين علاقته مع انحراف التكاليف المعيارية.**

**المطلب الأول: تحليل انحراف التكاليف المباشرة لمصنع الإسمنت تبسة**

يُعد تحليل انحراف التكاليف المباشرة أداة محاسبية لتقييم كفاءة الأداء المالي بمصنع الإسمنت تبسة. يهدف هذا التحليل إلى مقارنة التكاليف المباشرة الفعلية مع التكاليف المباشرة المعيارية لتحديد الانحرافات. ومن خلال هذا الأخير يمكن للإدارة اتخاذ قرارات لتحسين الأداء وتقليل الهدر.

**الفرع الأول: المعلومات المالية**

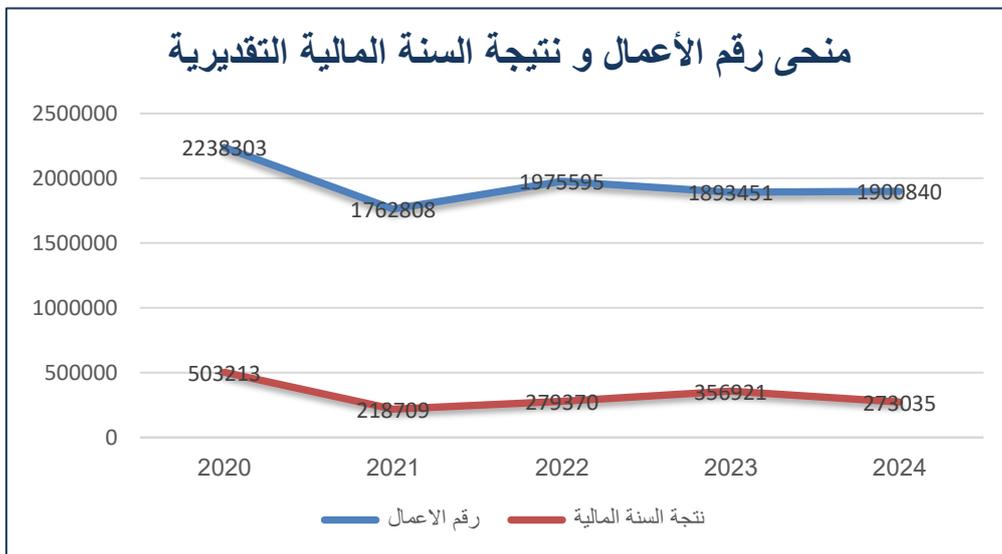
تُمثل المعلومات المالية مؤشراً أساسياً على الأداء الاقتصادي خلال السنة المالية. كما يُعد رقم الأعمال إجمالي مداخل المصنع الناتجة عن نشاطه الأساسي، ما يعكس حجم الإنتاج والمبيعات. أما نتيجة السنة المالية فهي تبين الفارق بين الإيرادات والمصاريف، وتُظهر ما إذا كان المصنع قد حقق ربحاً أو تكبد خسارة. لخص الجدول التالي البيانات المالية:

جدول رقم (08): رقم الأعمال ونتيجة السنة المالية " التقديرية " الوحدة: 10<sup>3</sup>

السنوات					العناصر
2024	2023	2022	2021	2020	
1900840	1893451	1975595	1762808	2238303	رقم الأعمال
273035	356921	279370	218709	503213	نتيجة السنة المالية

المصدر: (من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة)

شكل رقم(09): منحى رقم الأعمال ونتيجة السنة المالية التقديرية



المصدر: (من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج EXCEL)

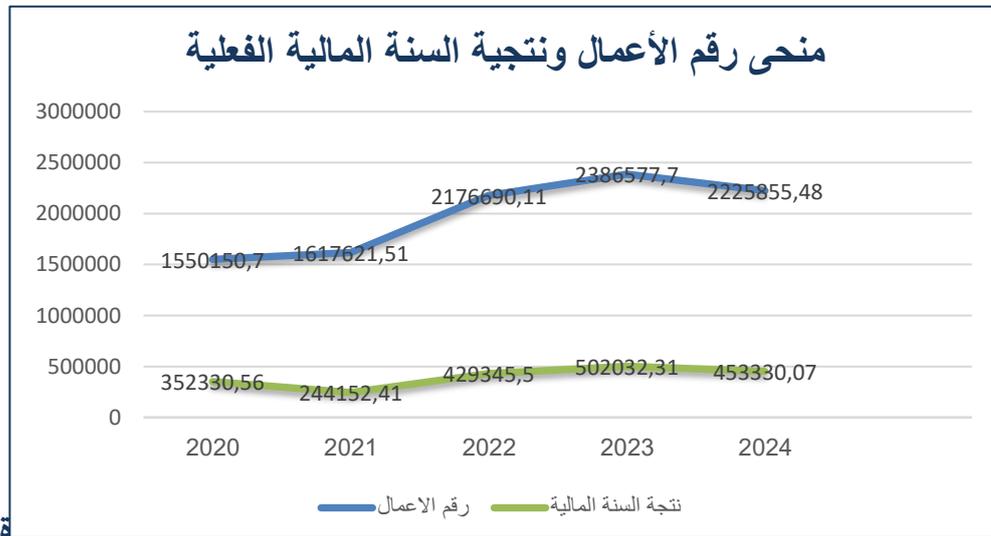
يظهر المنحنى أن التخطيط الاستراتيجي في المؤسسة والتنبؤات لسنة 2021 أقل من سنة 2020 بسبب تراجع الأرباح في هذه الأخيرة مما أدى إلى أن يصل رقم الأعمال لـ **1762808**، ثم شهد صعوداً تدريجياً حتى سنة 2024. أما بالنسبة إلى نتيجة السنة المالية شهدت انخفاضاً حاداً كذلك في سنة 2021، ثم ارتفعت بقوة في سنة 2022 و 2023، وشهدت انخفاضاً في 2024 وسبب هذا الانخفاض هو أن المؤسسة عند وضع التقديرات في السنوات السابقة لم تحقق الأرباح المطلوبة لذا يتم خفض التقديرات في السنوات الموالية و العكس صحيح بالنسبة لارتفاع الأرباح.

جدول رقم (09): رقم الأعمال ونتيجة السنة المالية الفعلية الوحدة:  $10^3$

العناصر	السنوات				
	2024	2023	2022	2021	2020
رقم الأعمال	2225855,48	2386577,70	2176690,11	1617621,51	1550150,70
نتيجة السنة المالية	453330,07	502032,31	429345,50	244152,41	352330,56

المصدر: (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة، اظرا الملحق رقم (01) و(02) و(03))

شكل رقم (10): منحى رقم الأعمال ونتيجة السنة المالية الفعلية



المصدر: (من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج EXCEL)

يوضح المنحنى التطور الفعلي للمؤسسة خلال الفترة من 2020 إلى 2024. شهد رقم الأعمال ارتفاعاً ملحوظاً حيث ارتفع من حوالي 1550450,7 إلى 2386577,70. هذا يشير إلى نمو قوي في حجم المبيعات وسبب هذا النمو هو أن المؤسسة أصبحت تقوم ببيع الكلنكر والرمل في سنة 2023. أما في سنة 2024 يبدو أن هناك انخفاضاً طفيفاً في رقم الأعمال ليصل إلى 2222855,48 وهذا يرجع إلى الظروف السوقية.

نتيجة السنة المالية بدأت منخفضة في سنة 2020 عند حوالي 352330,56، ثم انخفضت بشكل أكبر في سنة 2021 لتصل إلى 244152,41 هذا راجع إلى مخلفات جائحة "كوفيد-19" الذي قلل

من المبيعات، هذا يعني أن المؤسسة في هذه الظروف لم تتبع الكميات المعتادة. شهدت تحسناً كبيراً بين عامي 2022 و 2023، حيث ارتفعت بشكل ملحوظ وهذا يدل على تحسن في المبيعات، ثم انخفاض طفيف في سنة 2024 وكذلك بسبب المنافسة في السوق.

### الفرع الأول: حساب وتحليل انحراف المواد الأولية

ينتج عن انحراف المواد الأولية وجود فرق بين ما تم توقعه وما تم استخدامه فعلياً في الإنتاج. يُحسب هذا الانحراف لمقارنة الكميات أو التكاليف الفعلية بالمخططة وتحديد الفروقات.

#### 1. انحراف المواد الأولية:

قبل التطرق إلى انحراف المواد الأولية، لا بد من الإشارة أولاً إلى وجود جزء من المواد الأولية يُقَدَّ أثناء عملية الإنتاج ويُعرف باسم المواد التالفة وقد تتمثل المواد التالفة في مصنع الإسمنت في الزيوت التي يتم منحها مجاناً إلى مؤسسة نفضال لإعادة تدويرها، كذلك البطاريات تمنح لمؤسسة في ولاية سطيف بسعر رمزي، مواد كيميائية (مادة HP) التي كانت ستخدم سابقاً لا يتم استعمالها الآن، المواد التالفة هي عنصر يجب أخذه بعين الاعتبار عند تقييم كفاءة استخدام المواد.

أما فيما يخص انحراف المواد الأولية فهو يُعَبَّر عن الفرق بين الكمية التي تم استخدامها فعلياً في عملية الإنتاج، والكمية التي كان من المفترض استخدامها وفقاً للمعايير المحددة مسبقاً. ويُحسب هذا الانحراف وفقاً للقانون التالي:

$$\text{الانحراف الإجمالي للمواد الأولية} = \text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}.$$

إذا كان الانحراف سالباً فهذا يعني أن الكمية المستخدمة فعلياً أقل من الكمية المعيارية ويُعد هذا الأمر ملائماً. أما إذا كان الانحراف موجباً فهذا يعني وجود استخدام مفرط للمواد مما يُعد غير ملائم. ويتم حساب الانحراف وفق للجداول التالية:

جدول رقم (10): التكاليف من استخراج المواد الأولية إلى المنتج النهائي لسنة 2024 الوحدة:  $10^3$

جوان		ماي		افريل		مارس		فيفري		جانفي		العناصر
تقديري	فعلي											
50000	3868,80	50000	4428,22	50000	5521,15	50000	4598,35	50000	4567,37	50000	3868,81	استخراج الكلنكر
30000	5307,66	30000	33,57	30000	33,15	0	2188,90	0	5094,49	0	5307,66	استخراج الطين
4000	1079,72	4000	952,49	4000	1019,23	4000	1362,65	4000	1322,91	4000	1079,72	استخراج الرمل
27400	3453,37	52140	3859,69	52140	2843,23	29730	3546,08	49180	3741,76	52740	3453,37	كسارة الكلنكر
8550	1293,97	16280	1057,44	16280	1293,22	9280	1258,82	15350	1315,24	16280	1293,97	كسارة الطين
395	881,68	790	962,14	760	1071,48	430	979,21	715	1019,55	760	881,683	معالجة الرمل
22000	12892,98	42000	11427,54	42000	11522,37	24000	12569,63	93000	15728,10	42000	12892,98	قبل الطهي
35200	21048,99	67000	11802,42	67000	14514,93	38200	15574,35	63200	1467,89	67000	21048,99	الطهي
27400	11444,30	52140	15524,18	52140	10264,49	29730	10419,13	49180	25935,14	52140	11444,302	كلنكر
1560	1053	1560	1908	1560	0	1560	1151	1560	22580	1560	704	جبس

الفصل الثاني: الدراسة ميدانية

560	1071	1065	746	1065	408	600	652	10056	1912	1065	979	حديد
3295	1957	3295	1847	3295	1754	3295	1034	3295	2767	3425	0	أجو "مواد اخرى"
210360	65352,47	320270	54548,69	320240	50245,25	190825	55334,12	339536	87451,45	290970	62954,49	مجموع

المصدر: (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة، اظر امن المحلق رقم (04) إلى (09) )

جدول رقم (11): حساب انحرافات تكاليف المواد الأولية لسنة 2024 الوحدة: 10<sup>3</sup>

الأشهر						العناصر
جان	ماي	افريل	مارس	فيفري	جانفي	
(46131,2)	(45571,8)	(44478,9)	(45401,7)	(45432,6)	(46131,2)	استخراج الكلنكر
(24692,3)	(29966,4)	(29966,9)	2188,9	5094,49	5307,66	استخراج الطين
(2920,28)	(3047,51)	(2980,77)	(2637,35)	(2677,09)	(2920,28)	استخراج الرمل
(23946,6)	(48280,3)	(49296,8)	(26183,9)	(45438,2)	(49286,6)	كسارة الكلنكر
(7256,03)	(15222,6)	(14986,8)	(8021,18)	(14034,8)	(14986)	كسارة الطين
486,68	172,14	311,48	549,21	304,55	121,683	معالجة الرمل
(9107,02)	(30572,5)	(30477,6)	(11430,4)	(77271,9)	(29107)	قبل الطهي
(14151)	(55197,6)	(52485,1)	(22625,7)	(61732,1)	(45951)	الطهي
(15955,7)	(36615,8)	(41875,5)	(19310,9)	(23244,9)	(40695,7)	كلنكر
(507)	348	(1560)	(409)	21020	(856)	جبس
511	(319)	(657)	52	(8144)	(86)	حديد
(1338)	(1448)	(1541)	(2261)	(528)	(3425)	أجود مواد اخرى
(145008)	(265721)	(269995)	(135491)	(252085)	(228016)	مجموع

المصدر: (من إعداد الطالبة)

يتضح من الجدول ما يلي:

- استخراج الكلنكر: أظهر انحرافاً ملائماً مستمراً في جميع الأشهر، مما يدل على ضبط دقيق للتكاليف أو أسعار مُرضية لهذا المكون؛
- استخراج الطين: سجل انحرافات جيداً خلال الأشهر الستة بسبب تحسين في عمليات الحفر أو تقليل الهدر؛
- استخراج الرمل: في عملية الاستخراج نجد المؤسسة متحكمة في تكاليف الاستخراج؛
- كسارة الكلنكر: سجل انحرافات ملائم في معظم الأشهر لأنها تستخدم قطع غيار ذات جودة عالية تقلل من تكاليف الصيانة؛
- كسارة الطين: لوحظ انحرافاً ملائماً ملحوظاً في جميع الأشهر، مما قد يشير إلى تحسين إعدادات الكسارة لزيادة الإنتاجية؛
- معالجة الرمل: تبين أنه يوجد انحراف غير ملائم واضح في مختلف الأشهر بسبب زيادة في استهلاك مواد الطاقة أثناء المعالجة؛
- قبل وبعد الطهي: سجل انحرافات سالبة ملائمة مما يدل على تحكم في عملية الطهي سواء قبلها أو بعدها؛
- الكلنكر: حيث سجلت انحرافات ملائمة هذا يعني أن المصنع مسيطر على تكاليف إنتاج الكلنكر وهو منتج نصف مصنع؛
- الجبس: كانت انحرافاته سالبة في معظم الأشهر، باستثناء انحراف غير ملائم ملحوظ في فيفري وماي بسبب استهلاك الجبس لأن التقديري في شهر افريل كان صفر لذا عند تقدير لشهر ماي كانت تتوقع أن الجبس كافي لكنها استهلكت أكثر من المتوقع؛
- الحديد: حيث ظلت انحرافاته بين الموجب و السالب؛
- مواد أخرى: سجلت انحرافات ملائمة ومسيطر عليها.

نستنتج مما سبق أن هناك ثبات في الانحرافات الملائمة لعدة عناصر على مدار الأشهر. على سبيل المثال من "عصر استخراج الكلنكر إلى كسارة الطين" تُظهر انحرافات ملائمة في جميع الأشهر، حيث بدأ اختلاف وعدم تحكم في معالجة الرمل وفي عصر الجبس خلال شهر ماي، الحديد في مارس و افريل ظهر الانحراف غير ملائم بنتيجة موجبة لأن التكاليف الفعلية أكثر من ما تتوقعه المؤسسة دليل على عدم التحكم في بعض الأحيان.

2. انحراف الأسعار:

في حالة الأسعار الفعلية ناقص الأسعار التقديرية للانحراف فإن النتيجة تساوي صفر لأن الأسعار ثابتة من الجهة المختصة ولا تتغير في المصنع.

لكن الفرق الوحيد هو أن الأسعار في المصنع ليست نفس الأسعار في المصلحة التجارية. حسب القانون التجاري على المصنع أن يمنح للمصلحة التجارية المنتجات بسعر التكلفة مع سند تحويل وتقوم المصلحة التجارية ببيع المنتج بسعر التكلفة مضاف إليه مصاريف النقل وأتعاب العاملين. ويبين الجدول التالي الفرق بينهما:

جدول رقم (12): الفرق بين أسعار المصنع والمصلحة التجارية لسنة 2024 الوحدة: 10<sup>3</sup>

الفرق	المصلحة التجارية UC	المصنع SCT	أنواع الإسمنت
(420,17)	6 068,89	5 648,72	VRAC 42.5
(420,17)	5 517,56	5 097,39	VRAC 32.5
(420,17)	9 320,17	8 900,00	VRAC CRS
(504,00)	6 832,20	6 328,20	SAC 42.5
(81,80)	5 723,80	5 642,00	SAC 32.5
(300,00)	9 600,00	9 300,00	SAC CRS
(598,00)	7 391,80	6 793,8	SAC42.5 PALETTISE25Kg
(369,60)	6 283,40	5 913,8	SAC32.5 PALETTISE 25Kg
(598,00)	7 040,00	6 442,0	SAC42.5 PALETTISE 50Kg

(175,800)	5 931,60	5755,8	SAC32.5 PALETTISE 50Kg
(394,00)	9 807,80	9 413,8	Sac CRS PALETTISE 50Kg

المصدر: (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة، اطرا الملحق رقم(10))

نلاحظ تفاوت في قيمة الأسعار بالنسبة لأنواع الإسمنت وهذا راجع لتكلفة إنتاج الإسمنت مثل أسمنت 42.5 يستخدم في عملية البناء، أما بالنسبة إلى أسمنت 32.5 يستعمل في اللمسات الأخيرة في البناء وهو أقل تكلفة، أسمنت CRS هو أسمنت مضاد للأملاح ويعتبر أكثر تكلفة.

ظهرت جميع الفروقات سلبية يشير هذا إلى أن أسعار المصلحة التجارية (UC) أعلى دائماً من أسعار المصنع (SCT) لجميع أنواع الإسمنت. من المنطق أن تضيف المصلحة التجارية هامش ربح لتغطية تكاليفها وتحقيق الربح وهذا الربح يعود إلى المصنع.

كما يقوم المصنع ببيع الكلنكر إلى الدول المجاورة (تونس وليبيا) بسعر 3598,70 دج لطن، أما بالنسبة للرمال يتم بيعه لمؤسسات الإسمنت فقط في الجزائر بسعر 900,00 دج لطن. تباع هذه المنتجات (الكلنكر، رمل) في المصنع فقط لا يتم بيعها في المصلحة التجارية.

#### ثانياً: حساب انحراف الأجر المباشرة

يعتبر عنصر الأجر المباشرة من التكاليف الأساسية التي تساعد مصنع الإسمنت تبسة في تنفيذ العملية الإنتاجية لأنها ترتبط بشكل مباشر بالمنتج.

1. وقت العمل المباشر:

يعد تنظيم الوقت عنصراً مهماً لتحقيق الكفاءة. ومن بين الأوقات التي يتم تتبعها هو وقت العمل المباشر الذي يقضيه العامل في تنفيذ المهام المتعلقة بالعملية الانتاجية.

يتم في المصنع تحديد مواقيت التوقف عن العمل وفقاً للجدول الموالي:

جدول رقم(13): مواقيت التوقف عن العمل لسنة 2024

الأشهر						سبب التوقف
جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	
0	0	7	0	0	7	التكسير
0	0	15	0	0	15	محطات الفرن ومطاحن المواد الخام
0	0	10	0	0	10	محطات توقف مصانع الإسمنت
03	03	0	02	03	0	توقفات غير مخطط لها

المصدر: (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة، اظرا الملحق رقم(11))

الجدول يُوضح فترات التوقف المبرمجة للآلات والفرن بمصنع الإسمنت تبسة، إلى جانب التوقفات غير المتوقعة. نلاحظ أن فترات التوقف المبرمجة تتركز في شهري مارس وجوان، خاصة في وحدات التكسير (7 أيام)، ومحطات الفرن ومطاحن المواد الخام (15 يوماً)، ما يدل على عمليات صيانة دورية مخطط لها لضمان استمرارية الأداء. أما توقف محطات مصنع الإسمنت فقد شهدت أيضاً توقفاً مبرمجاً بنفس الشهرين، ما يُشير إلى تنسيق جيد في توقيت الصيانة. بالمقابل التوقفات غير المتوقعة التي ظهرت بشكل طفيف في جانفي وفيفري، أفريل، ماي، تُعتبر غير متوقعة مما يعكس عملية الوقائية لتفادي الأعطال المفاجئة مستقبلاً.

يتم تحديد قيم الإنتاج العادي بشكل منتظم في جدول قيم الإنتاج. تشمل هذه القيم كميات الإنتاج التي تم تحقيقها في فترة زمنية محددة. وهي موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم(14): قيم الإنتاج لسنة 2024

الأشهر						العناصر
جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	
26.79	29.26	22,60	16,74	25,47	25,30	كمية الإنتاج (طن)
80632,16	93514,43	65005,51	49551,19	84926,86	79015,02	تكاليف الإنتاج (KDA)
534.2	498.15	348.15	406.75	276.95	426.7	الزمن (س)

المصدر: (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة، اظرا من الملحق رقم(11) إلى (16))

يقدم هذا الجدول نظرة شاملة على الإنتاجية في فترة زمنية محددة، ويمكن أيضاً استخدامه لتحليل الاتجاهات والتوجهات المستقبلية.

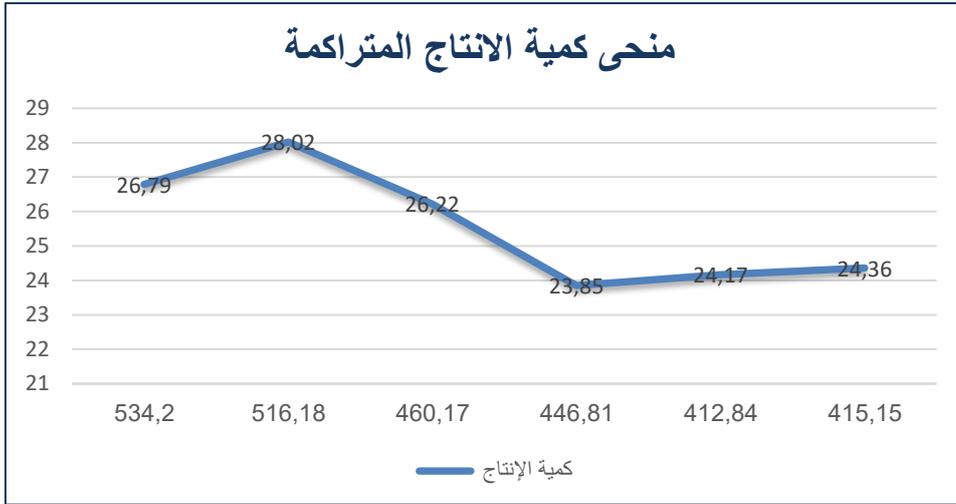
أما بالنسبة للنتائج المترامك يُظهر جدول قيم الإنتاج تطور الإنتاجية على مر الزمن. يجمع الناتج المترامك بين القيم الإنتاجية العادية التي تم تحقيقها خلال فترات زمنية متعددة. يمكن استخدام الناتج المترامك لتحليل نتائج الإنتاجية على مدى فترة زمنية طويلة وتقدير الأداء العام للعمليات الإنتاجية والأهداف التي تم تحقيقها. كالتالي:

جدول رقم(15): القيم المترامكة للإنتاج لسنة 2024

الأشهر						العناصر
جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	
26,79	28,02	26,22	23,85	24,17	24,36	كمية الإنتاج (طن)
80632,16	87073,3	79717,37	72175,82	74726,03	75440,86	تكاليف الإنتاج (KDA)
534.2	516.18	460.17	446.81	412.84	415.15	الزمن (س)

المصدر: (من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة)

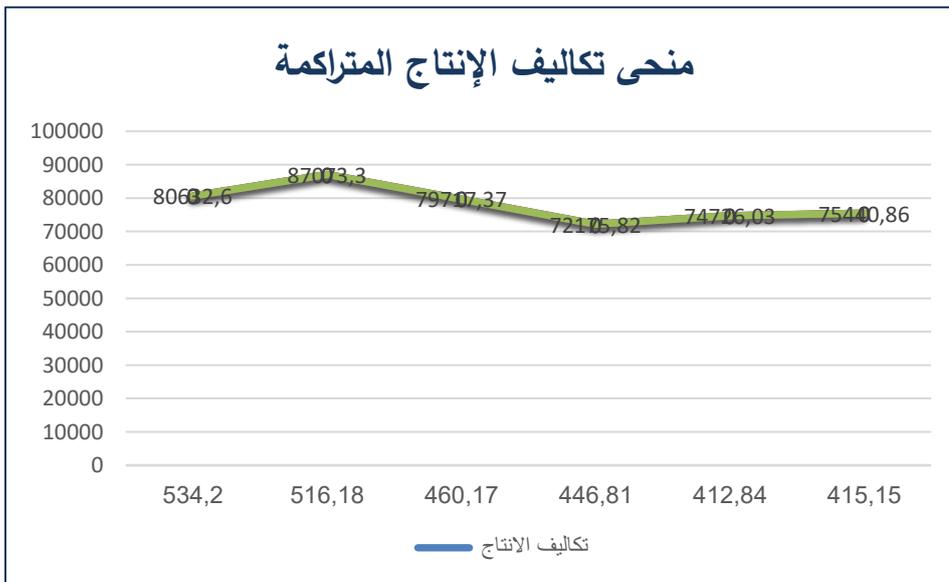
شكل رقم (11): منحى كمية الإنتاج المتراكمة:



المصدر: (من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج EXCEL)

يُظهر المنحنى تغيرًا في كمية الإنتاج عبر المراحل. يبدأ الإنتاج عند 26.79 ثم يرتفع إلى الذروة عند 28.02 ثم ينخفض تدريجيًا إلى 23.85 وبعدها يعود للارتفاع ليصل إلى 24.36. هذا يدل على أن هناك تذبذبًا في الأداء الإنتاجي وسببه هو أن المؤسسة تنتج كميات أقل عندما يكون لديها مخزون كافي في المخازن، وإذا كانت المخازن لا تكفي تقوم بإنتاج كميات أكثر.

شكل رقم (12): منحى تكاليف الإنتاج المتراكمة



المصدر: (من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج EXCEL)

يبدأ من 80632,16 ك دج ثم يرتفع إلى 87073,3 ك دج وتتمثل أسباب الارتفاع في التكاليف إلى زيادة ساعات العمل أو عدد العمال ما يؤدي إلى ارتفاع في كتلة الأجور. ارتفاع أسعار المواد الأولية أو مستلزمات الإنتاج ما يجعل التكلفة لكل وحدة مرتفعة، كما ينخفض إلى 72175,82 ك دج بسبب تحسين الإنتاجية وتقليص عدد ساعات العمل خلال تلك الفترة. ويعود للارتفاع تدريجاً مع بقاء تقليص ساعات العمل.

نستنتج مما سبق أن هناك علاقة طردية مبدئية بين الإنتاج والتكلفة، لكن لاحقاً نلاحظ أن الإنتاج ينخفض دون انخفاض في التكاليف، مما قد يشير إلى وجود كمية مخزنة في المخازن.

2. أجره العامل في قطاع الإنتاج: يحسب انحراف أجره العامل الخاصة بقطاع الإنتاج كما يلي:

جدول رقم(16): حساب انحراف أجره العامل في قطاع الإنتاج لسنة 2024 الوحدة: 10<sup>3</sup>

الأشهر	أجره العامل	
	تقديري	فعلي
جانفي	11320	11648,69
فيفري	11000	11297,25
مارس	11320	10307,19
أفريل	10020	9709,76
ماي	11520	10883,38
جوان	10500	10729,74

المصدر: (من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة)

بشكل عام نلاحظ وجود انحرافات في أجور العمال لكل شهر مقارنة بالأجر التقديري. والجدير بالذكر أن جميع الانحرافات المسجلة هي انحرافات ملائمة، مما يعني أن الأجور الفعلية المدفوعة كانت أقل من الأجور المقدره في كل هذه الأشهر والسبب هو أن تكاليف العمل الإضافي أقل من المتوقع ربما كانت هناك حاجة إلى عمل إضافي أقل مما تم تقديره في الميزانية الأولية، كذلك تعيين موظفين جدد بسلم رواتب أقل فقد تكون رواتبهم الأولية أقل من المتوسط المفترض في الأجر التقديري.

المطلب الثاني: تحليل انحراف التكاليف الغير مباشرة

حساب انحرافات التكاليف الغير مباشرة يعد أمراً ضرورياً لفهم الأداء المالي الشامل في مصنع الإسمنت تبسة. فبينما تكون التكاليف المباشرة واضحة وتتعلق بتكاليف الإنتاج والمواد المستخدمة، فإن التكاليف الغير المباشرة تشمل مجموعة واسعة من التكاليف التي ليست واضحة دائماً وتحتاج إلى تقدير وتحليل. من خلال حساب انحرافات هذه التكاليف يمكن للمصنع تقييم كفاءة إدارة الموارد وكشف أي تباينات غير متوقعة بين التكاليف المعيارية والفعلية. وبذلك يتمكن المصنع من اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين الأداء المالي وتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً. إن حساب انحرافات التكاليف الغير مباشرة يعتبر أداة هامة في عملية اتخاذ القرارات وتحسين العمليات الداخلية للمصنع وحسابها كما يلي:

**الجدول رقم (17): التكاليف الغير مباشرة لسنة 2024 الوحدة  $10^3$**

جون		ماي		افريل		مارس		فيفري		جانفي		العناصر
تقديري	فعلي	تقديري	فعلي	تقديري	فعلي	تقديري	فعلي	تقديري	فعلي	تقديري	فعلي	
5000	4182,09	5100	4961,08	5000	4897,08	5100	4886,22	5700	5822,54	5000	4912,29	الأجور
9800	8754,8	9800	7000	9590	9466,9	9680	9664,32	9780	10308,7	980	78,93	الكهرباء
4810	8378,72	9180	3000	9180	8090,84	5250	7797,73	8530	8318,72	9180	7891,52	الغاز
1250	2788,94	1250	1404,51	1250	1404,51	1250	1469,9	1250	1343,8	1250	1471,2	نقل العامل
6500	416,77	600	7	600	132,2	71040	20	600	20	600	20	الصيانة
2750	325,13	2750	281,21	2750	325,13	2750	281,21	2750	237	2750	327	التأمين
150	48,88	150	49,79	150	93,09	150	49,79	150	93,85	150	93,85	الهاتف
10	210,09	10	0	10	0	10	210,9	10	210,09	10	210,09	الإيجار
1000	478,33	1000	478,33	1000	478,333	1000	596,76	1000	596,76	1000	812,76	الدراسات والأبحاث
2800	2803,08	2800	2769,64	2800	1456,1	2800	403,2	2800	2758,76	2800	2697,85	الطعام
41003	28544,33	41925	20109,06	41615	26501,68	106182	25537,5	42467	29867,7	33005	18673	المجموع

المصدر: (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة، اظرامن المحلق رقم(04) إلى (09) و(17) و(18))

جدول رقم(18): حساب انحرافات التكاليف الغير مباشرة لسنة 2024 الوحدة 10<sup>3</sup>

الاشهر						العناصر
جوان	ماي	افريل	مارس	فيفري	جانفي	
(817,91)	(138,92)	(102,92)	(213,78)	122,54	(87,71)	الأجور
(1045,2)	(2800)	(123,1)	(15,68)	528,67	(901,07)	الكهرباء
3568,72	(6180)	(1089,16)	2547,73	(211,28)	(1288,5)	الغاز
1538,94	154,511	154,51	219,9	93,8	221,2	نقل العمال
(6083,23)	(593)	(467,8)	(71020)	(580)	(580)	الصيانة
(2424,87)	(2468,79)	(2424,87)	(2468,79)	(2513)	(2423)	التأمين
(101,12)	(100,21)	(56,91)	(100,21)	(56,15)	(56,15)	الهاتف
200,09	(10)	(10)	200,9	200,09	200,09	الإيجار
						الدراسات والأبحاث
(521,67)	(521,67)	(521,667)	(403,24)	(403,24)	(187,24)	
3,08	(30,36)	(1343,9)	(2396,8)	(41,24)	(102,15)	الطعام
(12458,7)	(21815,9)	(15113,3)	(80644,5)	(12599)	(14332)	المجموع

المصدر: (من إعداد الطالبة)

نلاحظ من الجدول أن:

- **الأجور:** يُظهر هذا العنصر استمرار وجود الانحرافات الملائمة مع وجود قيمة غير ملائمة (قيم موجبة) في شهر فيفري. يشير هذا إلى عدة عوامل مثل العمل الإضافي، أو زيادة عدد الموظفين أو ارتفاع معدلات الأجور عن المتوقع؛
- **الكهرباء:** تتنوع انحرافات تكاليف الكهرباء حيث يُظهر في أشهر جانفي ومارس، ماي انحرافات ملائمة مما يشير إلى تحسن في التكاليف مقارنة بتكاليف الميزانية التقديرية. ومع ذلك يُظهر شهر فيفري انحراف غير ملائم، مما يوحي بارتفاع استهلاك الكهرباء؛
- **الغاز:** يبين هذا العنصر اتجاهًا غير ملائم في شهري مارس وجوان. كما يوجد انحرافات ملائمة يشير هذا إلى انخفاض استهلاك الغاز أو انخفاض الأسعار عن المقدرة في معظم الفترات؛
- **نقل العمال:** يبين هذا العنصر انحرافًا غير ملائم في جميع الأشهر هذا يعني أن المؤسسة لم تتحكم في تكاليف نقل الموظفين؛

- **الصيانة:** تُظهر تكاليف الصيانة انحرافات ملائمة في جميع الأشهر، مع انحراف كبير بشكل خاص في شهر مارس. يشير هذا إلى أن نفقات الصيانة الفعلية لم تتجاوز التقديري؛
- **التأمين:** يُبين بند التأمين انحرافاً ملائماً عبر جميع الأشهر، مما يوحي بأن أقساط التأمين المقدرة كانت أعلى من الفعلية؛
- **الهاتف:** تبدو تكاليف الهاتف ملائمة في جميع الأشهر، مما يشير إلى تحقيق السيطرة في التكاليف؛
- **الإيجار:** يظهر انحرافاً ملائماً في شهري أبريل وماي بحجم صغير نسبياً، بينما تُظهر الأشهر الأخرى انحرافات غير ملائمة لعدم قدرتها على التحكم فيها؛
- **الدراسات والأبحاث:** يتضح من هذا العنصر أن الانحرافات ملائمة تشير إلى التحكم الجيد في الدراسات؛
- **الطعام:** تُظهر تكاليف الطعام مزيجاً من الانحرافات الملائمة وغير الملائمة، مع أكبر انحراف غير ملائم في شهر مارس بسبب شهر رمضان تقل تكاليف الطعام.

### المطلب الثالث: تحليل انحراف مؤشرات الأداء المالي وتبيين علاقته مع انحراف التكاليف المعيارية

تحليل انحراف مؤشرات الأداء المالي وعلاقتها بانحراف التكاليف المعيارية هو أمر حيوي لفهم الوضع المالي لأي مؤسسة. يشير انحراف مؤشرات الأداء المالي إلى الفروقات بين النتائج الفعلية والمتوقعة لعمليات المؤسسة. من ناحية أخرى يشير انحراف التكاليف المعيارية إلى الفروقات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية المتوقعة.

عندما يكون انحراف مؤشرات الأداء المالي إيجابياً يعني ذلك أن المؤسسة قد حققت نتائج أفضل من المتوقع، مما يعكس أدائها القوي. وعلى العكس من ذلك إذا كان الانحراف سلبياً فإن ذلك يشير إلى عدم تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية المحددة. بالنسبة لانحراف التكاليف المعيارية فإن الانحراف الإيجابي يعني زيادة التكاليف فوق المعدل المتوقع، بينما يدل الانحراف السلبي على تقليل التكاليف دون المستوى المتوقع.

الفرع الأول: حساب انحراف مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة

حساب انحرافات الأداء المالي يعد أداة قوية للتحليل والتقييم. يسمح هذا التحليل بتحديد نقاط القوة والضعف في الأداء المالي لمصنع الإسمنت تبسة، وبالتالي يمكن للمصنع أن يتخذ الإجراءات اللازمة لتحقيق النجاح والاستمرارية في عملياته المالية.

أولاً: مؤشرات الأداء المالي تقديري

وتتمثل في الجدول التالي:

جدول رقم (19): مؤشرات الأداء المالي "مؤشرات الإنتاجية التقديرية"

العناصر					السنوات
2024	2023	2022	2021	2020	
6532	6552	6697	6142	7799	رقم الاعمال/ القوى العاملة (KDA)
3718	2	3697	3455	4555	القيمة المضافة / القوى العاملة (KDA)
1237	1384	1356	1394	1568	كمية انتاج الإسمنت/ القوى العاملة (طن)
43	40	45	50	38	تكاليف التوظيف / القيمة المضافة (%)

المصدر: (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة، اظرا من الملحق رقم (19) ألى (22) )

نلاحظ من الجدول المؤشر ال شهد انخفاضاً تدريجياً من 7799 ك دج في سنة 2020 إلى 6532 ك دج في سنة 2024 وكذلك في كمية الإنتاج من 4555 ك دج لسنة 2020 إلى 3718 ك دج في سنة 2024 و كما ذكرنا سابقاً بسبب وجود كميات كافية في المخازن.

نلاحظ كذلك بقاء عدد العمال ثابتاً عند طول الفترة الزمنية، مما يدل على ثبات في الهيكل البشري وعدم اعتماد على التوسع في الموارد البشرية. كذلك نلاحظ ارتفاع في المؤشر الاخير 38% إلى 43% أي التحكم في نفقات التوظيف.

ثانيا: طريقة حساب مؤشرات الأداء المالي "مؤشرات الإنتاجية الفعلية"

ويتم حساب المؤشرات كالتالي:

**1. حساب رقم الأعمال على القوى العاملة لسنة 2020:**

من المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية من جدول النتائج (نظرا الملحق رقم(01)) نستخرج رقم الأعمال الذي يبلغ **1550150,70** ك دج. أما بالنسبة إلى القوى العاملة فهي **291** و يطبق القانون كما يلي:

$$5326,98 = 291 / 1550150,70 \text{ ك دج.}$$

**2. القيمة المضافة على القوى العاملة لسنة 2020:**

من جدول حساب النتائج تساوي القيمة المضافة **1166206,46** ك دج وتحسب القيمة المضافة على القوى العاملة كما يلي:

$$4007,58 = 291 / 1166206,46 \text{ ك دج.}$$

**3. كمية إنتاج الإسمنت على القوى العاملة لسنة 2020:**

تتمثل الكمية المنتجة في **1166206,46** طن، بتطبيق القانون فإن:

$$1213,13 = 291 / 1166206,46 \text{ ك دج.}$$

**4. تكاليف التوظيف على القيمة المضافة لسنة 2020:**

تتمثل تكاليف التوظيف في حساب النتائج المقدرة **418686,60** ك دج، فإن:

$$35,90\% = 1166206,46 / 418686,60$$

أما بالنسبة إلى السنوات الأخرى لخصت في الجدول التالي:

جدول رقم (20): مؤشرات الأداء المالي "مؤشرات الإنتاجية الفعلية"

السنوات					العناصر
2024	2023	2022	2021	2020	
7648,99	8201,30	7480,03	5558,84	5326,98	رقم الاعمال/ القوى العاملة (KDA)
4910,76	4773,80	4335,25	2949,61	4007,58	القيمة المضافة /القوى العاملة(KDA)
1192,52	1146,82	1105,54	1063,30	1213,13	كمية انتاج الإسمنت/ القوى العاملة(طن)
45,58	42,38	51,31	42,87	35,90	تكاليف التوظيف/ القيمة المضافة(%)

المصدر: (معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة، اظرا الملحق رقم (01) و(02) و(03))

يشير الجدول إلى:

- **المؤشر الأول:** القوى العاملة ثابتة على مر هذه السنوات لم يؤثر على ربحية المصنع بل ازداد رقم الاعمال حتى سنة 2023، ثم انخفض قليلاً في 2024. يشير هذا تحسن الكفاءة مع بقاء العمالة ثابتة؛
- **المؤشر الثاني:** شهد هذا المؤشر تقلباً ملحوظاً كان **4007.58** ك دج في سنة 2020، ثم انخفض إلى **2949.61** ك دج في سنة 2021، ثم عاد للارتفاع إلى **4910.76** ك دج في سنة 2024. ارتفاع القيمة المضافة لكل عامل في سنة 2024 يدل على تحسن في الإنتاجية الفردية؛
- **المؤشر الثالث:** هذا المؤشر بقي مستقراً نسبياً، مع تحسن تدريجي من **1063.30** ك دج في سنة 2021 إلى **1192.52** ك دج في 2024. يعكس تحسناً في كفاءة الإنتاج بالنسبة لكل عامل؛

- المؤشر الرابع: نلاحظ ارتفاعاً واضحاً في هذا المؤشر من 35.90% في سنة 2020 إلى 51.31% في سنة 2022، ثم انخفض مرة أخرى في سنة 2024 ليصل إلى 45.58%.

ثالثاً: حساب انحرافات الأداء المالي للمؤسسة

يمكن حساب انحرافات الأداء المالي للمؤسسة في الجدول التالي:

جدول رقم (21): حساب انحرافات الأداء المالي

السنوات					العناصر
2024	2023	2022	2021	2020	
1116,99	1649,3	783,03	(583,16)	(2427,02)	رقم الاعمال/ القوى العاملة (KDA)
1192,76	4771,8	638,25	(505,39)	(547,42)	القيمة المضافة /القوى العاملة(KDA)
(44,48)	(237,18)	(250,46)	(330,7)	(354,87)	كمية إنتاج الإسمنت/ القوى العاملة(طن)
2,58	2,38	6,31	(7,13)	(2.1)	تكاليف التوظيف/ القيمة المضافة(%)

المصدر: (من إعداد الطالبة)

من الجدول نلاحظ:

- المؤشر الأول: يظهر تحسن ملحوظ في سنة 2020 ( 2427.02ك دج) إلى ربح في سنة 2024 ب 1116.99 ك دج هذا يدل على نمو مستمر وتحسن إيجابي، خاصة بعد سنة 2022؛

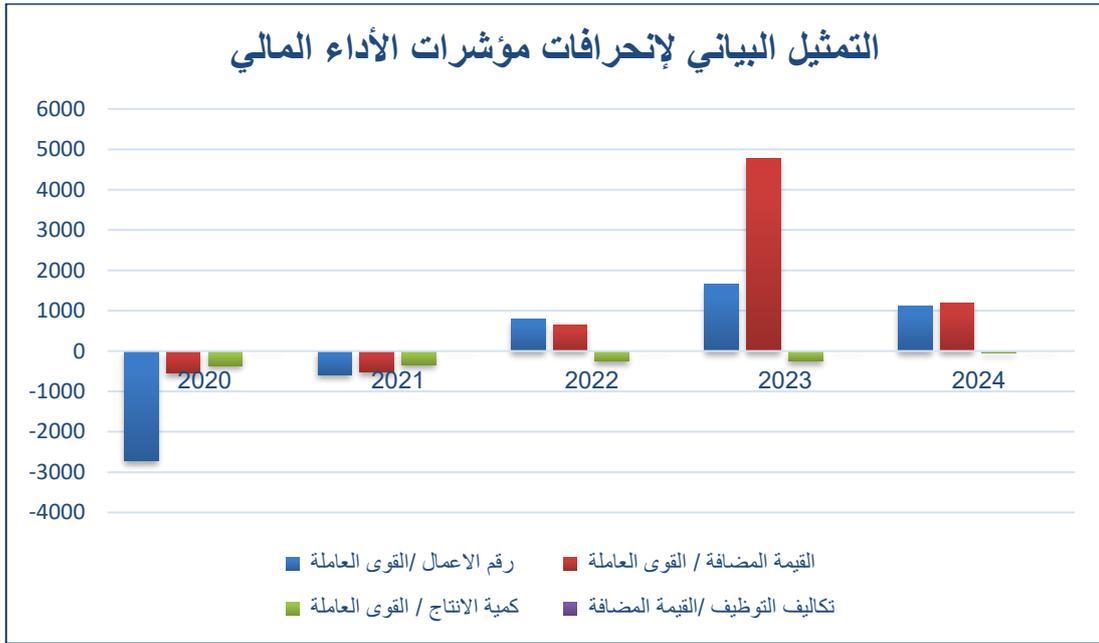
- المؤشر الثاني: تحسن تدريجي واضح، حيث انتقل من عجز كبير سنة 2020 ( 547.42 ك دج ) إلى فائض في سنة 2024 بمبلغ 1192.76 ك دج يشير ذلك إلى وتحقيق أرباح؛
- المؤشر الثالث: رغم بقاء القيم سالبة إلا أن هناك تحسن طفيف ونقص في القيم السالبة. هذا يشير إلى كفاءة إنتاجية آخذة في التحسن، لكنها لا تزال تحتاج إلى تحسن؛
- المؤشر الرابع: انتقلت من نسبة سالبة سنة 2020 (2.1%) إلى موجب في السنوات الأخيرة بلغت % 2.58 في سنة 2024 هذا يعكس تحسناً في استغلال الموارد.

#### الفرع الثاني: العلاقة بين انحرافات مؤشرات الأداء المالي وانحرافات التكاليف المعيارية

بالاعتماد على الجدول السابق رقم(21) حساب انحرافات الأداء المالي، يتمثل منحى انحراف الأداء

المالي كما يلي:

#### شكل رقم (13): التمثيل البياني لانحرافات مؤشرات الأداء المالي



المصدر: (من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج EXCEL)

من خلال التمثيل البياني يتضح أن الاتجاه العام للمؤشرات يدل على تحسن كبير من سنة 2020 إلى 2024، خاصة في رقم الأعمال، مما يدل على أداء مالي أكثر كفاءة وربحية. ومع ذلك فإن بعض المؤشرات لا تزال بحاجة إلى مزيد من التحسين في كلفة الإنتاج.

أما جدول الانحرافات الإجمالية لتكاليف المباشرة والغير مباشر فهي:

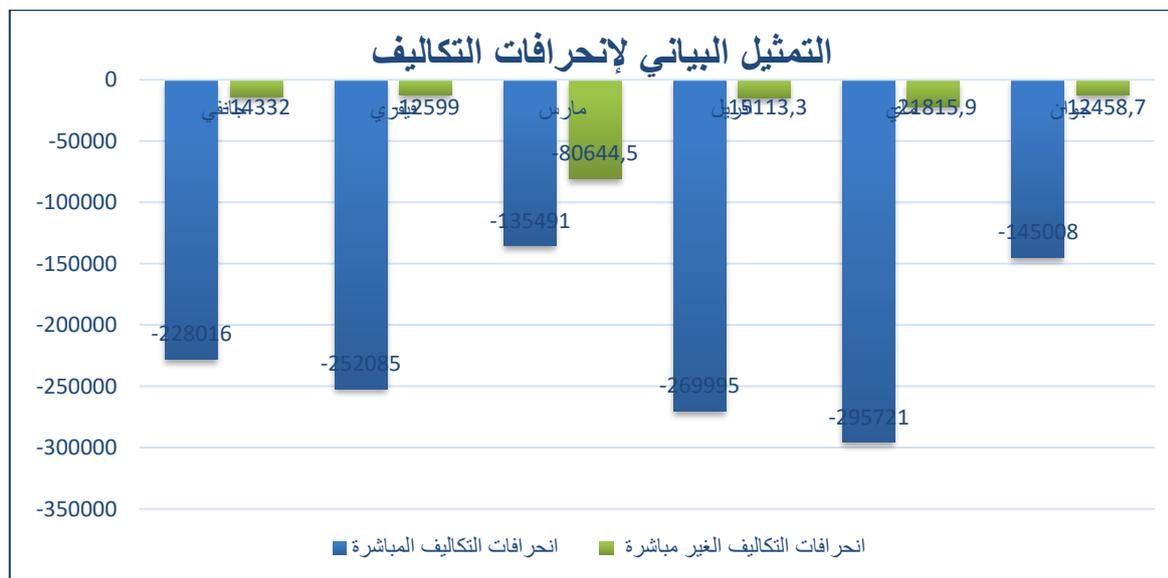
جدول رقم(22): انحرافات التكاليف المباشرة والغير مباشرة سنة 2024

العناصر		الاشهر
انحرافات التكاليف الغير مباشرة	انحرافات التكاليف المباشرة	
(14332)	(228016)	جانفي
(12599)	(252085)	فيفري
(80644,5)	(135491)	مارس
(15113,3)	(269995)	افريل
(21815,9)	(265721)	ماي
(12458,7)	(145008)	جوان

المصدر: (من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة)

من خلال الجدول السابق يتم رسم التمثيل البياني كما يلي:

شكل رقم (14): التمثيل البياني لانحرافات التكاليف



المصدر: (من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج EXCEL)

التمثيل البياني يُظهر جميع انحرافات التكاليف المباشرة (الزرقاء) سالبة، مما يعني أن التكاليف الفعلية كانت أقل من التكاليف المعيارية، وهو أمر إيجابي وملائم. يُشير ذلك إلى وجود كفاءة في استخدام الموارد المباشرة (مثل المواد الخام ، اليد العاملة) ويدل ذلك على تحسين الإنتاج.

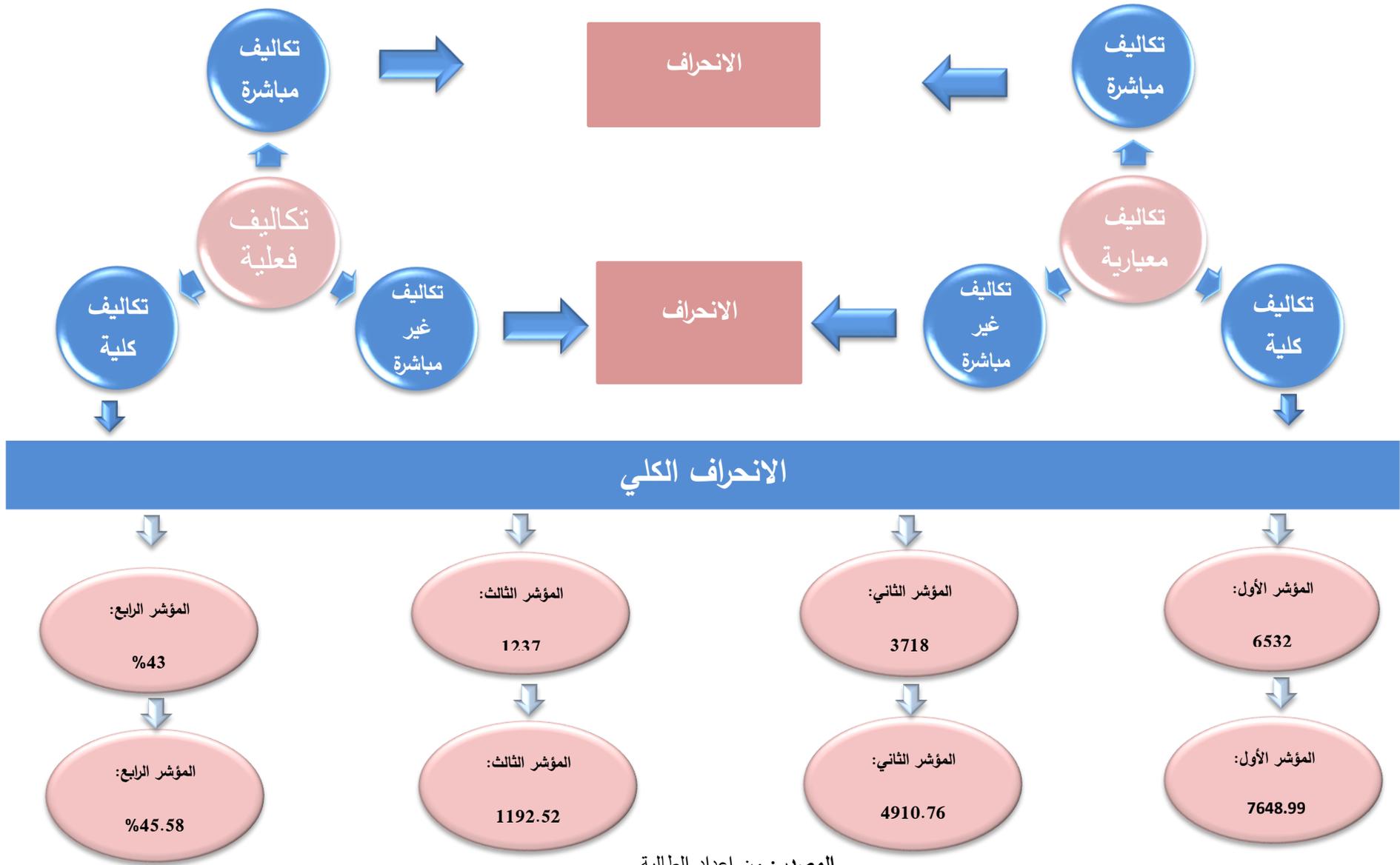
كذلك انحرافات التكاليف غير المباشرة (الخضراء) كلها سالبة، ما يُشير إلى أن التكاليف غير المباشرة تم التحكم فيها بشكل جيد وكانت أقل من المتوقع، مما يعكس التحسن في إدارة المصاريف التشغيلية (كالكهرباء، الإيجار، الصيانة...).

ومما سبق فإنه كلما زادت التكاليف الفعلية عن المعيارية دون أن تتحسن المؤشرات المالية، فهذا يدل على ضعف في الكفاءة أو سوء الإدارة. أما إذا ارتفعت التكاليف المعيارية عن الفعلية مع ارتفاع المؤشرات المالية بشكل أكبر، فهذا يدل على أن الاستثمار ناجح مما أدى إلى الحصول على عائد مالي جيد.

ومن خلال ما سبق يمكن عرض الشكل الذي يوضح العلاقة بين انحرافات التكاليف والأداء المالي، حيث يبيّن كيف تؤدي التكاليف الفعلية (مباشرة وغير مباشرة) عند مقارنتها بالتكاليف المعيارية إلى ظهور انحرافات. تُجمع هذه الانحرافات لتحديد الانحراف الكلي حيث يؤثر هذا الأخير بشكل مباشر على مؤشرات الأداء المالي مثل رقم الأعمال والقيمة المضافة وهذا يدل على أن التحكم في التكاليف والحد من الانحرافات كما يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، وهو كما يلي:

الوحدة:  $10^3$

شكل رقم (15): العلاقة بين متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

رَكَزَت الدراسة على تحليل دور نظام التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات في تحسين الأداء المالي لمؤسسة إسمنت تبسة، حيث كشفت النتائج أن هذا النظام يُمَثِّل أداة محاسبية استراتيجية فعالة لا تقتصر على قياس التكاليف فحسب، بل تمتد إلى إدارة الأداء المالي بشكل شامل.

من خلال تحديد تكاليف معيارية لكل منتج، تمكنت المؤسسة من إجراء مقارنات دقيقة مع التكاليف الفعلية، مما أتاح لها رصد الانحرافات بكفاءة سواء كانت إيجابية أو سلبية. ولم يكتف النظام برصد هذه الانحرافات كمياً، بل ساهم في تشخيص أسبابها النوعية بدقة وقد مَكَّن هذا التحليل الشامل الإدارة من اتخاذ قرارات تصحيحية مستنيرة، أسهمت في خفض التكاليف غير الضرورية ورفع إنتاجية الموارد وتحسين الهوامش الربحية.

كما أثبت النظام كفاءته كآلية رقابية عززت الشفافية المالية، وساهم في تحسين عمليات التخطيط والموازنة، ورفع جودة القرارات الإدارية على المستويين التشغيلي والاستراتيجي. وعلى المدى المتوسط والطويل، أدى تطبيق هذا النظام إلى تحسين مؤشرات الأداء المالي الأساسية، مثل رقم الأعمال على القوى العاملة، وكمية الانتاج على القوى العاملة وصافي الربح، مما عزز القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق. وتؤكد الدراسة أن تحليل الانحرافات القائم على التكاليف المعيارية ليس مجرد أسلوب محاسبي تقليدي، بل هو نظام متكامل لإدارة وتحسين الأداء المالي الذي يساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسات الصناعية.



## خاتمة



يُعد موضوع التكاليف المعيارية وتحليل انحرافاتهما من المواضيع الرائدة في مجال المحاسبة الإدارية، لما لها من أهمية بالغة في تحقيق الرقابة على التكاليف، والتخطيط الجيد واتخاذ القرارات الرشيدة، خاصة في ظل بيئة الأعمال المتغيرة وتزايد حدة المنافسة. وقد تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى مساهمة تحليل الانحرافات المتعلقة بنظام التكاليف المعيارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، من خلال دراسة حالة مؤسسة الإسمنت تبسة كنموذج تطبيقي.

أبرزت الدراسة في شقها النظري الأهمية البالغة لنظام التكاليف المعيارية كأداة للتخطيط والرقابة، وكوسيلة فعالة لمقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة مسبقاً، مما يساعد في الكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها. ويُعد تحليل الانحرافات خطوة أساسية، إذ يساهم في تحديد نقاط الضعف والخلل في الأداء المالي، سواء كانت ناتجة عن سوء تقدير التكاليف، ضعف في الأداء الإنتاجي، أو اختلال في التسيير المالي. كما تناولت الدراسة الأداء المالي الذي لا يمكن تقييمه بدقة إلا من خلال نظام فعال يدمج بين محاسبة التكاليف وتحليل الأداء، وهو ما توفره التكاليف المعيارية من خلال المؤشرات المالية التي تُستخدم في قياس النتائج وتحديد مدى التزام المؤسسة بالميزانية التقديرية.

أما في الجانب التطبيقي فقد تم إسقاط المفاهيم النظرية على واقع مؤسسة الإسمنت تبسة، بهدف دراسة مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات المسجلة في التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وربطها بمؤشرات الأداء المالي. وقد لخصت الدراسة مجموعة من النتائج، نذكر منها:

تُعد محاسبة التكاليف من الأدوات الجوهرية في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية إذ يساعد في تحديد جمع التكاليف، يتفق هذا التصور مع ما ورد في الدراسات السابقة مثل دراسة زاية عبد النور التي أوضحت بأن محاسبة التكاليف تمثل أداة ضرورية لمراقبة المردودية، كما تدعم اتخاذ القرارات في مختلف مستويات المؤسسة. كما أشار SAHEL Fateh إلى أن تطبيق المحاسبة الإدارية يساهم في خفض تكاليف المنتج؛

أظهرت الدراسة أن تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساهم بشكل كبير في تعزيز الرقابة على عناصر التكاليف، من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية وتحليل الانحرافات بينهما. هذا النظام يسمح للمؤسسة باكتشاف الاختلالات في الوقت المناسب، مما يمنح الإدارة فرصة التدخل السريع لتصحيح المسار. وقد أشارت دراسة محمد خير أحمد إلى أن هذا النظام يمثل مؤشراً فعالاً لجودة الرقابة، كما بينت دراسة حسين علي بن عثمان دوره الكبير في تقليص الهدر؛

تبين من خلال هذه الدراسة أن نظام التكاليف المعيارية يتبع مبدأ التغذية العكسية، إذ يتم استخدام نتائج مقارنة التكاليف المعيارية مع الفعلية لتقييم الأداء واتخاذ القرارات اللازمة، هذا النهج يعزز من مرونة المؤسسة في التكيف مع المتغيرات ومواجهة الانحرافات بالطريقة المطلوبة، هذا ما يعكس فعالية النظام الرقابي. وقد أيدت الدراسة السابقة Zaid Dannoun التي أثبتت وجود علاقة إيجابية بين استخدام نظام التكاليف المعيارية وتحسين الأداء العام للمؤسسة؛

كشفت نتائج هذه الدراسة أن هناك علاقة طردية بين مستوى الانحرافات في التكاليف وتدهور بعض مؤشرات الأداء المالي، مما يدل على أن عدم التحكم في الانحرافات يؤدي إلى نتائج مالية سلبية. هذه النتيجة تعزز أهمية تحليل الانحرافات كوسيلة فعالة لتحسين الأداء المالي. وقد توصلت دراسة مروة جمعة إلى نتائج مشابهة حيث أوضحت أن غياب نظام التكاليف المعيارية يساهم في سوء استغلال الموارد وارتفاع الخسائر، في حين أظهرت دراسة Zaid Dannoun أن التحليل الفعال للانحرافات يساهم في تعزيز الربحية؛

أشارت الدراسة إلى أن تقييم الأداء المالي يسمح بتحديد نقاط القوة والضعف لمؤسسة الإسمنت تبسة، حيث يمكنها من تدارك الأخطاء وتصحيحها وتعزيز فعالية الأداء. هذا ما أكدته دراسة زاية عبد النور التي أبرزت أن تقييم الأداء المالي يساعد في اكتشاف النقاط الضعف ومعالجتها؛

توصلت الدراسة إلى أن تحليل الانحرافات من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية لا يكفي بدوره الرقابي، بل هو أداة تساعد مؤسسة الأسمنت تبسة في اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة الإنتاج أو تحسين رقم الأعمال. من خلال هذا التحليل تستطيع مؤسسة الإسمنت تبسة التفاعل مع ظروف السوق، وهو ما يتماشى مع ما توصلت إليه دراسة حسين علي التي أشارت إلى أن النظام يدعم تطوير استراتيجيات تسعير فعالة ويحسن القدرة التنافسية، كما أوضحت دراسة مروة جمعة أهمية التحليل في دفع المؤسسة لاتخاذ قرارات تشغيلية دقيقة؛

يتضح من نتائج الدراسة أن تحديد الانحرافات يساعد إدارة مؤسسة الإسمنت تبسة في السيطرة على التكاليف، هذا الأمر ينعكس مباشرة على كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة. في حين أظهرت دراسة حسين علي أن تقارير النظام المعياري تمكن الإدارة من تحسين الأداء والاستخدام الأمثل للموارد؛

توصلت الدراسة إلى أن أسباب الانحرافات داخل مؤسسة الإسمنت تبسة لا تركز على جانب معين، بل تتنوع لتشمل أسبابًا فنية مثل الأعطال المفاجئة، وأسبابًا بشرية كتدني كفاءة بعض العمال وكثرتهم، بالإضافة

إلى صعوبة التحكم في التكاليف المسبقة لبعض المواد مثل الرمل. هذا التنوع يُبرز طبيعة البيئة الإنتاجية المعقدة التي تتطلب نظامًا رقابيًا مرناً وقادراً على التعامل مع عوامل متعددة. وقد أكدت دراسة مروة جمعة أن مثل هذه التحديات تؤثر سلباً على مستوى الأداء العام، بينما أوضح SAHEL Fateh أن تطبيق بعض الأنظمة في المؤسسات الجزائرية يواجه صعوبات عملية حقيقية، مما يتطلب تكيفاً أكبر مع الواقع الميداني.

### اختبار صحة الفرضيات:

من خلال ما سبق بعد الإحاطة بجميع جوانب الموضوع تم التوصل إلى:

- **الفرضية الأولى:** يساهم تحليل الانحرافات في تحسين جودة اتخاذ القرارات المالية من خلال توفير معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة ، تبين أن هذه الفرضية **صحيحة** لأن تحليل الانحرافات يوفر معلومات مالية دقيقة وموضوعية، تُمكن الإدارة من اتخاذ قرارات مالية أكثر فاعلية بناءً على الأداء الفعلي مقارنة بالتقديري؛
- **الفرضية الثانية:** يساهم تحليل الانحرافات على أساس التكاليف المعيارية في زيادة الإنتاج لمؤسسة الإسمنت تبسة ، يتضح أن الفرضية **صحيحة**، إذ أن نتائج تحليل الانحرافات تساعد الإدارة على تقييم فعالية عمليات الإنتاج، مما يدعم اتخاذ القرار بخصوص زيادة الإنتاج عند الحاجة؛
- **الفرضية الثالثة:** يساهم تحليل الانحرافات على أساس التكاليف المعيارية في زيادة القيمة المضافة لمؤسسة الإسمنت تبسة ، يتضح أن الفرضية **صحيحة**، كون تحليل الانحرافات يساهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية من خلال تقليص التكاليف غير الضرورية مما يؤدي إلى تحسين القيمة المضافة للمؤسسة؛
- **الفرضية الرابعة:** يساهم تحليل الانحرافات القائم على أساس التكاليف المعيارية في زيادة رقم الأعمال في مؤسسة الإسمنت تبسة، من خلال ما سبق فإن الفرضية **صحيحة** لأن التحكم الأفضل في التكاليف الناتج عن تحليل الانحرافات يساعد على رفع هامش الربح وبالتالي يساهم في زيادة رقم أعمال المؤسسة؛
- **الفرضية الخامسة:** يساهم تحليل الانحرافات على أساس التكاليف المعيارية في زيادة عدد العمال لتحسين الأداء، من خلال التعمق في موضوع الدراسة تحليلها يتبين أن الفرضية **خاطئة** لأن تحليل الانحرافات يهدف أساساً إلى تحسين الأداء وتقليل التكاليف، وليس بالضرورة أن يؤدي إلى قرار زيادة اليد العاملة، والذي يتطلب عوامل أخرى مثل زيادة الطلب أو التوسع في النشاط.

على العموم وبالرجوع للدراسات السابقة (محمد خير عثمان، درويش عمار، زاية عبد النور، مروة جمعة، حسين علي عثمان ، JAYA KUMAR، SAHEL FATEH،ZAID DANNOUNK ) نجدتها تتوافق بنسبة كبيرة في نتائجها مع ما تم التوصل من إليه نتائج في هذه الدراسة بداية من الفرضيات التي أثبتت صحة توجه الطالبة من حيث الصحة والخطأ.

### التوصيات:

بناءً على ما سبق تم اقتراح جملة من التوصيات ومن أبرزها:

- تخصيص قسم للحساب والكشف عن الانحرافات بشكل دوري مع تفعيل آلية تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها لمعالجتها والحد منها مع إعداد التقارير الاستثنائية بصفة يومية لمناقشة الأمر قبل فوات الأوان أو نسيان الظروف السائدة التي أدت إلى حصول الانحراف؛
- إدماج نتائج تحليل الانحرافات في نظام اتخاذ القرار المالي والتشغيلي، لضمان الاستجابة الفورية للاختلالات وتصحيح المسار؛
- تكوين فرق عمل متخصصة في محاسبة التكاليف وتحليل الأداء المالي لضمان الفعالية في تطبيق النظام؛
- استخدام برامج رقمية حديثة مختصة بالتكاليف المعيارية لما لها من اثر في سرعة استكشاف الانحرافات؛
- على مؤسسة الإسمنت تقليل من التكاليف التي ليس لها دور على جودة المنتج مثل لاستغلال هذه المبالغ في صنع منتج جديد مثل الرمل لتصبح المؤسسة بيع الإسمنت والرمل؛
- إلزامية تقييم الأداء المالي للمؤسسة بصفة دورية باستعمال المؤشرات المالية وذلك لمعرفة مدى تطور المؤسسة.

وفي الختام يمكن القول إن تحليل الانحرافات القائم على أساس التكاليف المعيارية يُمثل أداة فاعلة لتحسين الأداء المالي، ليس فقط من خلال تقليص التكاليف والتحكم فيها، بل أيضًا عبر تحقيق الانسجام بين الأهداف المتوقعة والنتائج المحققة. وإنّ اعتماد هذا النظام بشكل متكامل ومنهجي من شأنه أن يرفع من قدرة المؤسسة التنافسية، ويُمكنها من التكيّف مع المتغيرات الاقتصادية وتحقيق الاستدامة المالية



الملاحق



**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA**  
**CIMENTERIE ELMALABIOD**  
 Exercice 2020

DATE: 22/02/2022

HEURE: 14:13

PAGE: 1

المحلق رقم (01):

## Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture &lt; Etat Définitif &gt;

Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		1 550 150 697,05	2 256 003 483,58
Variation stocks produits finis et en cours		679 553 158,09	346 764 290,60
Production immobilisée		183 894,37	3 838 299,35
Subventions d'exploitation			
<b>I. PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>2 229 887 749,51</b>	<b>2 606 606 073,53</b>
Achats consommés		642 686 122,09	813 670 796,84
Services extérieurs et autres consommations		420 995 164,80	488 688 887,27
<b>II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 063 681 286,89</b>	<b>1 302 359 684,11</b>
<b>III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>1 166 206 462,62</b>	<b>1 304 246 389,42</b>
Charges de personnel		418 686 604,67	428 562 186,23
Impôts, taxes et versements assimilés		44 743 496,96	55 040 423,95
<b>IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>702 776 360,99</b>	<b>820 643 779,24</b>
Autres produits opérationnels		106 534 022,63	99 448 048,75
Autres charges opérationnelles		35 582 226,84	50 122 347,98
Dotations aux amortissements et provisions		385 434 148,12	357 517 760,76
Reprise sur pertes de valeur et provisions		832 000,00	40 333 198,19
<b>V RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>389 126 008,66</b>	<b>552 784 917,44</b>
Produits financiers		96 862,64	110 630,32
Charges financières		1 024 828,60	700 380,88
<b>VI RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-927 965,96</b>	<b>-589 750,56</b>
<b>VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>388 198 042,70</b>	<b>552 195 166,88</b>
Intéressement des travailleurs au résultat		40 000 000,00	40 000 000,00
Impôts sur le bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires		6 912 494,00	24 608 643,00
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires		-11 045 015,62	11 965 544,21
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>2 337 350 634,78</b>	<b>2 746 497 950,79</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 985 020 070,46</b>	<b>2 270 876 971,12</b>
<b>VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>352 330 564,32</b>	<b>475 620 979,67</b>
Elements extraordinaires(produits) a preciser			
Elements extraordinaires(charges) a preciser			
<b>IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>352 330 564,32</b>	<b>475 620 979,67</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
<b>XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>			
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA**  
**CIMENTERIE ELMALABIOD**  
 Exercice 2022

الملحق رقم (02):

DATE: 09/01/2023  
 HEURE: 13:11  
 PAGE: 1

## Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >  
 Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<b>Chiffre d'affaires</b>		<b>2 176 690 108,15</b>	<b>1 617 621 506,69</b>
Variation stocks produits finis et en cours		168 056 206,73	291 239 467,24
Production immobilisée		977 645,20	379 630,27
Subventions d'exploitation			
<b>I. PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>2 345 723 960,08</b>	<b>1 909 240 604,20</b>
Achats consommés		686 637 064,03	609 520 729,06
Services extérieurs et autres consommations		397 529 763,77	441 383 451,86
<b>II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 084 166 827,80</b>	<b>1 050 904 180,92</b>
<b>III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>1 261 557 132,28</b>	<b>858 336 423,28</b>
Charges de personnel		556 326 788,97	367 968 278,83
Impôts, taxes et versements assimilés		33 322 654,28	33 405 701,06
<b>IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>671 907 689,03</b>	<b>456 962 443,39</b>
Autres produits opérationnels		76 475 751,92	62 144 291,03
Autres charges opérationnelles		28 461 337,47	24 558 078,52
Dotations aux amortissements et provisions		293 520 935,11	295 942 147,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		41 787 728,71	70 993 437,16
<b>V RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>468 188 897,08</b>	<b>269 599 946,06</b>
Produits financiers		58 470,88	2 079 342,97
Charges financières		458 836,05	65 755,72
<b>VI RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-400 365,17</b>	<b>2 013 587,25</b>
<b>VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>467 788 531,91</b>	<b>271 613 533,31</b>
Intéressement des travailleurs au résultat		40 000 000,00	17 000 000,00
Impôts sur le bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires			1 545 776,00
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires		-1 556 965,92	8 915 347,93
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>2 464 045 911,59</b>	<b>2 044 457 675,36</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>2 034 700 413,76</b>	<b>1 800 305 265,98</b>
<b>VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>429 345 497,83</b>	<b>244 152 409,38</b>
Elements extraordinaires(produits) a preciser			
Elements extraordinaires(charges) a preciser			
<b>IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>429 345 497,83</b>	<b>244 152 409,38</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
<b>XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>			
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA**  
**CIMENTERIE ELMALABIOD**  
 Exercice 2024

:الملحق رقم (03)

DATE: 16/04/2025  
 HEURE: 10:44  
 PAGE: 1

## Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<b>Chiffre d'affaires</b>		<b>2 225 855 478,41</b>	<b>2 386 577 703,65</b>
Variation stocks produits finis et en cours		457 856 450,41	236 226 892,55
Production immobilisée		1 118 040,00	968 184,64
Subventions d'exploitation			
<b>I. PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>2 684 829 968,82</b>	<b>2 623 772 780,84</b>
Achats consommés		863 960 750,14	868 544 049,70
Services extérieurs et autres consommations		391 837 085,52	366 051 752,68
<b>II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 255 797 835,66</b>	<b>1 234 595 802,38</b>
<b>III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>1 429 032 133,16</b>	<b>1 389 176 978,46</b>
Charges de personnel		651 392 756,93	588 810 652,58
Impôts, taxes et versements assimilés		27 386 089,48	14 409 833,44
<b>IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>750 253 286,75</b>	<b>785 956 492,44</b>
Autres produits opérationnels		77 492 669,96	95 554 670,88
Autres charges opérationnelles		33 622 252,81	51 885 551,65
Dotations aux amortissements et provisions		378 870 210,10	366 869 602,27
Reprise sur pertes de valeur et provisions		20 563 622,75	1 148 758,28
<b>V RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>435 817 116,55</b>	<b>463 904 767,68</b>
Produits financiers		3 164 707,72	3 552 192,81
Charges financières		8 273 456,41	6 157 881,67
<b>VI RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-5 108 748,69</b>	<b>-2 605 688,86</b>
<b>VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>430 708 367,86</b>	<b>461 299 078,82</b>
Intéressement des travailleurs au résultat			
Impôts sur le bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires			
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires		-22 621 697,20	-40 733 230,05
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>2 786 050 969,25</b>	<b>2 724 028 402,81</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>2 332 720 904,19</b>	<b>2 221 996 093,94</b>
<b>VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>453 330 065,06</b>	<b>502 032 308,87</b>
Eléments extraordinaires(produits) à préciser			
Eléments extraordinaires(charges) à préciser			
<b>IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>453 330 065,06</b>	<b>502 032 308,87</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
<b>XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>			
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			



SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'Exploitation  
Tableau de Repartition des Charges

Fevrier 2024

Lib	Montant	ADM	Appro	Comm	Prod	Mat P	Maint	Ab Cal	Ex Ar	Ex Sab	Con Cal	Con Ar	Tr Sa	Br Cru	Cuis	Br Clink	EX Vrac	Ex Sac
00	67106627.66	466886.30	33797.70	0.00	622261.60	21077.36	7507.62	2981916.50	0.00	437627.70	1461196.50	234517.20	176266.80	6276364.20	1087147.36	2159403.77	119825.70	108027.60.20
01	34615537.20	11337726.40	277286.71	188986.10	2617428.20	602613.60	3372024.71	158026.30	4924216.41	154006.20	564274.60	803066.50	446202.36	2086044.10	606421.80	630430.20	161426.80	3229960.10
02	2596254.48	1718271.20	132518.30	61446.80	264320.80	142664.20	418637.10	15000.00	13608.60	6256.40	80000.00	15000.00	13000.00	27200.00	15000.00	6612.00	10943.80	6294.60
03	42186027.81	10664802.24	282344.41	1464637.80	11596627.24	1631116.60	8027764.64	547771.40	538944.60	32094.10	1188864.20	341467.60	103144.00	4812827.4	338676.00	287276.40	218172.00	1129360.20
04	7500.00	2800.00	0.00	0.00	4200.00	600.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
05	1874183.48	1674783.48	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
06	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
08	20233366.70	1258326.70	42000.20	635002.50	5084021.40	1884677.14	647336.50	42000.20	7716.10	425000.20	425000.20	211854.60	211854.60	2326747.00	204205.70	2753680.20	42000.20	635002.50
Tot	188818776.20	2862424.44	3796746.80	2388674.80	20812794.40	4263867.80	12748216.60	4861733.66	805664.60	1322914.66	2471766.70	1131266.10	1078666.80	1972916.20	14617862.80	2851814.20	835866.80	23446676.20
Adm	2684234.48	0.00	4267080.60	262337.10	5027199.80	1541118.00	1960216.00	5423008.00	5023963.70	862298.54	4824726.10	1460863.60	1178103.20	1683376.40	1920447.20	2617962.20	1124264.00	2676000.10
App	4297048.62	0.00	0.00	0.00	5027199.80	1541118.00	1960216.00	5423008.00	5023963.70	862298.54	4824726.10	1460863.60	1178103.20	1683376.40	1920447.20	2617962.20	1124264.00	2676000.10
Com	3023371.10	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Prod	30218698.82	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
M.P	5941818.88	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Maint	1960216.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Totale	188818776.20	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
NUO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CUO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00



الملحق رقم (06):

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'Exploitation  
Tableau de Répartition des Charges

Mars 2024

Lib	Montant	ADM	Appro	Comm	Prod	Mat P	Maint	Ab Cal	Ex Ar	Ex Sab	Con Cal	Con Ar	Tr Sa	Br Cru	Cuiss	Br Clink	EX Vrac	Ex Sac
60	6102918.30	381304.75	33337.12	0.00	402291.86	21107.26	75075.62	293402.51	0.00	501.54	140032.91	221761.10	103401.20	6423004.80	16837108.57	6317942.86	1134417.80	13375015.20
61	20704444.56	10641700.40	115400.71	130225.70	23291704.30	1435003.66	2807264.71	700001.00	1744142.40	90104.00	400726.00	441547.50	4112600.00	2032044.16	8719003.00	967031.00	197227.70	42194712.00
62	3061752.44	3330033.34	142731.13	56204.80	3044422.00	114017.80	411324.16	22500.00	12400.00	11737.40	80000.00	27500.00	15000.00	22500.00	15000.00	90711.00	6000.00	27000.00
63	4310244.33	1290032.64	290500.04	142320.20	1722207.40	2120000.70	7833341.30	60000.00	42441.20	30229.91	115000.00	24077.80	171377.20	610001.64	300007.00	222000.00	20000.00	941222.20
64	8000.00	4200.00	0.00	0.00	4200.00	600.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
65	2047402.90	2218000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	115000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
66	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
68	1900000.40	1220000.00	420000.00	630000.00	300000.00	100000.00	647200.00	420000.00	712.10	1111.00	420000.00	211000.00	211000.00	210000.00	210000.00	210000.00	210000.00	420000.00
701	18072300.00	29822304.00	339811.00	228000.00	1982211.00	8371343.60	11903904.00	4800000.00	2189000.00	480000.00	3440000.00	1388000.00	819000.00	1402000.00	2600000.00	1541912.00	4417000.00	19822304.00
Adm	29822304.00	0.00	5025178.70	300000.00	300000.00	7434400.00	19030422.00	3200000.00	2000000.00	440000.00	4070000.00	1600000.00	1141000.00	1402000.00	2600000.00	1541912.00	4417000.00	2000000.00
App	5025178.70	0.00	0.00	300000.00	300000.00	7434400.00	19030422.00	3200000.00	2000000.00	440000.00	4070000.00	1600000.00	1141000.00	1402000.00	2600000.00	1541912.00	4417000.00	2000000.00
Com	300000.00	0.00	0.00	0.00	300000.00	7434400.00	19030422.00	3200000.00	2000000.00	440000.00	4070000.00	1600000.00	1141000.00	1402000.00	2600000.00	1541912.00	4417000.00	2000000.00
Prod	2000000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	7434400.00	19030422.00	3200000.00	2000000.00	440000.00	4070000.00	1600000.00	1141000.00	1402000.00	2600000.00	1541912.00	4417000.00	2000000.00
Mat P	1400000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	115000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Maint	1900000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
TOIC	18072300.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
NUO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CUO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00



الملحق رقم (07):

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD

Comptabilite Analytique d'Exploitation  
Tableau de Répartition des Charges

Avril 2024

Lib	Montant	ADM	Appro	Comm	Prod	Mat P	Maint	Ab Cal	Ex Ar	Ex Sab	Con Cal	Con Ar	Tr Sa	Br Cru	Cuiss	Br Clink	EX Vrac	EX Sac
60	4275041.26	123021.09	24421.77	38193.24	784414.24	202913.75	146763.74	2320274.43	4302	207596.71	724136.02	112633.33	142482.13	6499233.29	12718131.88	4324613.92	107262.31	11870433.03
61	2724000.64	11102728.33	294867.29	1165002.13	25443748.33	3644231.88	2998674.71	382233.54	292503.03	66718.33	488284.42	46224.57	441644.33	2042004.74	855243.27	3427162.07	23282.44	4210323.88
62	2330004.51	1918107.23	94821.82	24223.97	618274.52	82025.09	227153.31	31243.59	0.00	12716.47	28283.18	11527.74	12500.23	9275.72	4021.53	8811.84	421.13	25941.57
63	4118004.28	9575448.33	2942027.52	1348111.74	12264112.02	2252317.72	8624248.41	828233.54	0.00	29219.42	114202.42	441820.37	252868.33	614223.44	290227.03	26277.42	234227.26	88627.42
64	1982.02	200.02	0.02	0.02	1020.02	682.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02
65	542246.14	3681286.14	20221.02	1462.24	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02
66	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.02	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
68	2022027.86	1244142.86	42202.25	123223.33	308421.42	192467.14	847236.52	423962.28	7714.84	423283.29	423926.28	211324.64	211324.64	222222.22	244222.22	272222.22	42222.22	124222.22
Tot	14822314.41	3227844.47	348287.29	275682.24	198242.42	444744.24	1282812.74	822144.24	2384.14	618222.42	244222.42	124222.42	142482.13	118222.42	290227.03	142482.13	112422.22	124222.22
Adm	3027844.47	0.00	642392.51	324222.22	222222.22	664411.52	212422.22	442422.22	2222.22	22222.22	22222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22
App	442392.51	0.00	0.00	212422.22	222222.22	674222.22	212422.22	22222.22	2222.22	22222.22	22222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22
Com	202202.87	0.00	0.00	0.00	0.00	674222.22	212422.22	22222.22	2222.22	22222.22	22222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22
Prod	3022147.11	0.00	0.00	0.00	0.00	674222.22	212422.22	22222.22	2222.22	22222.22	22222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22	12222.22
M.P	674222.22	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Maint	212422.22	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Tot	14822314.41	8.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22
NLO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CUO	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22	6.22







الملحق رقم (10):

PRIX DE VENTE CIMENT SCT - DAIT -									
CIMENTERIE					UNITE COMMERCIALE				
	VRAC	SAC	PALETTISE 50KG	PALETTISE 25KG	VRAC	SAC	PALETTISE 50KG	PALETTISE 25KG	
CEMII A 42,5	5 648,72	6 328,20	6 442,00	6 793,80	6 068,89	6 832,20	7 040,00	7 391,80	
CEMII B 32,5	5 097,39	5 642,00	5 755,80	5 913,80	5 517,56	5 723,80	5 931,60	6 283,40	
CEMI SR5	8 900,00	9 300,00	9 413,80	.	9 320,17	9 600,00	9 807,80	.	

Groupe CICA  
Filière : SCT

Budget 2 024

Programme de Production

Désignation	Janv.	Févr.	Mars	Avr.	Mai	Juin	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	Total
Abandonne Colcote	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000	1 000 000
Hygiène Angles	-	-	-	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000	23 000	-	-	-	173 000
Extraction Solvite	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	48 000
Forner pour CEM I & A 42.5	41 800	39 040	34 040	42 840	42 840	31 040	42 840	42 840	31 040	42 840	42 840	34 000	428 000
Forner pour CEM II & B 32.5	5 200	4 160	4 160	4 160	4 160	4 160	4 160	4 160	4 160	4 160	4 160	5 200	43 000
<b>Total Forner Forne</b>	<b>47 000</b>	<b>43 200</b>	<b>38 200</b>	<b>47 000</b>	<b>47 000</b>	<b>35 200</b>	<b>47 000</b>	<b>47 000</b>	<b>35 200</b>	<b>47 000</b>	<b>47 000</b>	<b>39 200</b>	<b>480 000</b>
Chariot pour CEM I & A 42.5	28 750	26 400	21 400	29 400	29 400	19 400	29 400	29 400	19 400	29 400	29 400	20 750	342 800
Chariot pour CEM II & B 32.5	3 250	2 600	2 600	2 600	2 600	2 600	2 600	2 600	2 600	2 600	2 600	3 250	33 500
<b>Total Chariots Chariot</b>	<b>42 000</b>	<b>29 000</b>	<b>24 000</b>	<b>42 000</b>	<b>42 000</b>	<b>22 000</b>	<b>42 000</b>	<b>42 000</b>	<b>22 000</b>	<b>42 000</b>	<b>42 000</b>	<b>24 000</b>	<b>423 000</b>
Ciment CEM I 585 42.5	1 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	1 000	22 000
Ciment CEM II A 42.5	24 000	24 000	24 000	24 000	24 000	24 000	24 000	24 000	24 000	24 000	24 000	24 000	288 000
Ciment CEM II B 32.5	5 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	5 000	50 000
<b>Total Production Ciments</b>	<b>30 000</b>	<b>340 000</b>											

Programme des arrêts

Nature des arrêts	Janv.	Févr.	Mars	Avr.	Mai	Juin	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	Total
Concréments	-	-	07	-	-	07	-	-	07	-	-	07	28
Arrêts Four et broyeur Ciu	-	-	15	-	-	15	-	-	15	-	-	15	40
Arrêts broyeur ciment	-	-	10	-	-	10	-	-	10	-	-	10	40
<b>Arrêts Imprévus</b>	<b>03</b>	<b>03</b>	<b>-</b>	<b>02</b>	<b>03</b>	<b>-</b>	<b>03</b>	<b>03</b>	<b>-</b>	<b>03</b>	<b>02</b>	<b>-</b>	<b>33</b>

الملحق رقم (11):

الملحق رقم (12):



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
**GRUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE**  
**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA « S.C.T. »**  
 الجزائر - طريق تيبازة الوطني : 2201 800 800 D.A



EXPLICATION DE COMPTE 72 EXE 2020

355140 724514 CIMENT SILO

MOIS	Stock Initial		Productions		Consumations		Stock Final	
	Quant	PU	Quant	PU	Quant	PU	Quant	PU
JANV	14 301,00	2 914,66	26 627,00	2 759,23	24 938,13	2 843,56	14 989,87	2 843,56
FEV	14 989,87	2 843,56	35 343,00	2 904,17	31 306,43	2 886,09	18 927,44	2 886,09
MARS	18 927,44	2 886,09	28 207,00	2 875,13	25 906,04	2 879,53	21 228,40	2 879,53
AVRIL	21 228,40	2 879,53	23 922,00	2 840,43	22 519,33	2 858,82	19 631,07	2 858,82
MAI	19 631,07	2 858,82	12 173,00	2 880,05	13 526,99	2 866,94	18 277,08	2 866,94
JUN	18 277,08	2 866,94	37 109,00	2 836,58	33 971,82	2 846,30	21 414,26	2 846,30
JUIL	21 414,26	2 846,30	32 240,00	2 899,58	31 211,52	2 878,52	22 442,74	2 878,52
AOÛT	22 442,74	2 878,52	21 751,00	2 786,57	29 590,92	2 833,26	14 602,82	2 833,26
SEPT	14 602,82	2 833,26	35 984,00	2 778,68	32 232,58	2 794,44	18 354,24	2 794,44
OCT	18 354,24	2 794,44	29 397,00	2 795,23	32 325,99	2 794,93	19 396,33	2 794,93
NOV	15 425,25	2 794,93	35 799,00	2 833,10	34 710,93	2 838,57	20 293,40	2 838,57
DEC	19 396,33	2 838,57	35 608,00	3 772,69	34 710,93	3 442,23	3 442,23	3 442,23
CMP	218 990,50	2 838,87	353 030,00	2 832,01	347 027,00	2 904,75	69 854 514,97	833 003 518,10

Handwritten signature and date: 2020/12/31

الملحق رقم (13):



الجميع الصناعي لمنتجات البورتلاند  
**GRUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE**  
**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA « S.C.T. »**  
 S.P.A. au capital social de : 2 700 000 000 D.A : رأس مالها الاجتماعي : 2 700 000 000 د.أ  
 N° Identification Fiscale : 099812068209320 - N° Article d'imposition : 12 200 101 077 - N° Registre de Commerce : 98 805 82 093 00/12



DEPARTEMENT DE FINANCES ET COMPTABILITE  
 SERVICE DE COMPTABILITE ANALYTIQUE

EXPLICATION DE COMPTE 72 EXE 2021

355140 724514 CIMENT SILO

MOIS	Stock initial		Productions		Consumations		Stock final		
	Quant	Valueur	Quant	Valueur	Quant	Valueur	Quant	Valueur	
JANV	20 297,00	3 442,23	69 849 731,16	16 151,00	3 672,75	59 318 555,72	19 441,59	3 544,39	60 259 665,88
FEV	17 901,41	3 544,39	60 259 665,88	28 195,00	3 176,96	89 574 407,78	27 544,80	3 315,18	58 518 102,15
MARS	17 651,58	3 315,18	58 518 102,15	28 539,00	3 146,37	89 794 182,63	29 749,79	3 210,88	52 789 259,38
AVRIL	16 440,79	3 210,88	52 789 259,38	24 040,00	3 170,17	76 210 795,41	23 245,70	3 186,70	54 923 070,37
MAI	17 235,09	3 186,70	54 923 070,37	12 687,00	3 160,76	40 100 591,13	18 446,18	3 175,70	36 444 078,17
JUN	11 475,91	3 175,70	36 444 078,17	30 164,00	3 003,59	93 013 267,40	26 184,53	3 108,97	48 050 355,28
JUL	15 455,38	3 108,97	48 050 355,28	28 073,00	3 107,00	87 278 956,44	21 457,78	3 108,99	68 617 281,58
AOÛT	22 070,60	3 108,99	68 617 281,58	23 806,00	3 105,45	74 176 894,27	27 821,75	3 107,15	56 347 748,97
SEPT	18 134,85	3 107,15	56 347 748,97	39 011,00	2 935,84	114 530 052,87	31 206,16	2 990,20	77 265 968,18
OCT	25 839,69	2 990,20	77 265 968,18	17 345,00	3 656,06	63 414 308,30	27 638,68	3 257,64	50 643 369,88
NOV	15 546,01	3 257,64	50 643 369,88	34 017,00	3 851,87	131 028 956,76	29 594,45	3 665,48	73 194 399,51
DEC	19 968,56	3 665,48	73 194 399,51	27 313,00	4 343,90	118 648 068,91	25 572,01	4 057,38	88 083 991,16
			COMP	209 421,00		1 027 008 117,52	308 003,43		1 010 801 807,52

335170

3307,92



الملحق رقم (15):



**GRUPE INDUSTRIEL DES CEMENTS D'ALGERIE**  
**SOCIETE DES CEMENTS DE TEBESSA « S.C.T. »**  
 شركة أسمنت تيبسة  
 S.P.A. au capital social de : 2 700 000 000 D.A. :  
 N° Identification Fiscale : 0981120420320 - N° Article d'imposition : 12 200 101 077 - N° Registre de Commerce : 08 008 02 073 00712

DEPARTEMENT DE FINANCES ET COMPTABILITE  
 SERVICE DE COMPTABILITE ANALYTIQUE

**EXPLICATION DE COMPTE 72 EXE 2023**

255140 724514 CEMENT SILD

MOIS	Stock Initial		Productions		Consommations		Stock Final								
	Qté	PU	Qté	PU	Qté	PU	Qté	PU							
JANV	12 306,69	3 170,43	29 206 014,63	24 017,00	2 980,13	71 573 788,43	19 054,62	3 047,60	58 070 816,40	5 273,61	3 047,60	16 070 013,24	12 045,06	3 047,60	36 738 973,34
FEV	12 045,06	3 047,60	26 738 973,34	24 017,00	3 316,78	83 004 904,93	17 403,81	3 200,95	66 544 337,60	5 933,44	3 200,95	19 277 524,28	12 504,81	3 200,95	43 974 090,89
MARS	13 044,81	3 200,96	43 974 090,89	29 191,00	3 475,04	101 439 871,04	18 795,83	3 403,42	63 970 141,41	6 636,91	3 403,42	22 508 200,64	17 203,07	3 403,42	58 805 614,98
AVRIL	17 293,07	3 403,42	58 805 614,98	12 461,00	3 461,72	43 136 400,62	12 278,24	3 427,84	42 087 805,99	3 786,93	3 427,84	12 878 140,80	13 718,90	3 427,84	47 026 153,76
MAI	13 718,90	3 427,84	47 026 153,76	28 092,00	3 232,36	90 803 500,33	19 440,89	3 296,60	64 182 506,40	10 649,42	3 296,60	26 107 139,29	11 091,19	3 296,60	28 540 016,20
JUN	11 091,19	3 296,60	28 540 016,20	31 340,00	3 113,68	97 673 176,92	19 735,92	3 163,32	64 182 506,40	10 167,83	3 163,32	23 164 107,78	13 182,44	3 163,32	41 605 286,41
JUL	13 182,44	3 163,32	41 605 286,41	28 312,00	3 207,79	90 875 099,44	23 389,93	3 195,05	74 732 067,47	8 389,20	3 195,05	26 004 238,65	9 605,21	3 195,05	28 944 795,93
AOÛT	9 605,21	3 195,05	28 944 795,93	33 730,00	3 072,24	100 584 237,95	25 233,22	3 100,28	78 509 276,90	7 925,96	3 100,28	24 004 238,65	11 091,19	3 100,28	28 944 795,93
SEPT	9 161,83	3 100,28	28 944 795,93	30 681,00	3 547,84	108 801 194,24	20 911,49	3 444,92	72 038 428,05	6 913,63	3 444,92	23 818 563,89	12 045,06	3 444,92	41 605 286,41
OCT	12 017,91	3 444,92	41 605 286,41	20 782,00	3 547,84	109 209 046,24	21 083,23	3 518,93	74 190 265,10	8 762,34	3 518,93	20 834 042,20	12 904,34	3 518,93	41 605 286,41
NOV	12 904,34	3 518,93	41 605 286,41	27 090,00	3 031,29	83 230 032,07	20 981,48	3 187,48	64 782 269,00	7 918,83	3 187,48	25 240 071,68	11 091,19	3 187,48	28 944 795,93
DEC	11 091,19	3 187,48	28 944 795,93	33 782,00	3 196,74	107 992 287,07	19 310,40	3 194,28	61 684 682,07	7 782,55	3 194,28	24 764 861,41	10 203,40	3 194,28	28 944 795,93
C.M.P	149 204,90	3 270,21	409 274 672,42	333 734,00	3 261,67	1 008 436 295,18	237 712,16	3 261,24	770 236 086,27	90 084,11	3 260,98	294 129 726,32	158 132,61	3 277,23	608 004 600,10



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
**GRUPE INDUSTRIEL DES CEMENTS D'ALGERIE**  
**SOCIETE DES CEMENTS DE TEBESSA « S.C.T. »**  
 رقم السجل التجاري: 2700 000 000 D.A : 2700 000 000 D.A  
 رقم الترخيص: 059825020320 - رقم الترخيص: 12 200 101 077 - رقم الترخيص: 08 002 02 013 0072



DEPARTEMENT DE FINANCES ET COMPTABILITE  
 SERVICE DE COMPTABILITE ANALYTIQUE

EXPLICATION DE COMPTE 72 EXE 2024

355140 724514 CEMENT SELO

MOIS	Stock initial			Productions			M.T			Consommations			M.T			Stock final			
	Qté	P.U	Valeur	Qté	P.U	Valeur	Qté	P.U	Valeur	Qté	P.U	Valeur	Qté	P.U	Valeur	Qté	P.U	Valeur	
JANV	19 100,00	3 194,28	61 012 580,62	26 790,70	3 095,71	80 623 160,77	21 148,56	3 080,47	64 578 680,58	7 715,94	3 080,47	23 810 770,73	17 026,20	3 080,47	52 552 517,50				
FEV	17 026,20	3 080,47	52 552 517,50	29 290,76	3 198,01	93 514 634,21	20 190,04	3 105,70	63 574 192,83	8 223,61	3 105,70	25 520 017,11	17 760,31	3 105,70	54 607 742,40				
MARS	17 760,31	3 155,70	56 007 742,40	22 600,17	2 875,90	65 000 514,00	17 197,29	2 999,00	51 070 772,04	6 990,82	2 999,00	20 981 811,20	16 170,27	2 999,00	48 495 973,29				
AVRIL	16 170,27	2 999,00	48 495 973,29	16 737,20	2 960,54	49 551 180,19	12 537,05	2 979,47	37 204 681,04	6 978,20	2 979,47	17 811 075,16	14 291,42	2 979,47	42 878 822,40				
MAI	14 291,42	2 979,47	42 878 822,40	28 473,41	3 115,94	88 924 806,94	20 300,47	3 200,00	65 364 940,99	8 503,22	3 200,00	27 421 016,10	10 920,14	3 200,00	35 019 222,26				
JUN	10 920,14	3 200,00	35 019 222,26	20 200,10	3 122,49	79 018 018,10	10 534,24	3 147,66	33 129 406,93	6 909,64	3 147,66	21 928 037,40	10 724,41	3 147,66	33 794 796,90				
JUIL	10 724,41	3 147,66	33 794 796,90	22 040,92	2 921,11	92 095 094,29	21 003,53	2 977,92	62 147 403,43	10 256,93	2 977,92	30 574 134,54	10 414,87	2 977,92	31 410 273,30				
AOÛT	10 414,87	2 977,92	31 410 273,30	21 253,00	3 214,06	102 930 711,81	21 097,41	3 225,64	69 751 793,96	10 533,00	3 225,64	34 027 067,64	9 834,00	3 225,64	31 762 122,21				
SEPT	9 834,00	3 225,64	31 762 122,21	23 541,00	3 032,04	102 368 609,81	23 678,40	3 092,21	73 221 071,16	10 531,17	3 092,21	32 505 626,04	9 160,90	3 092,21	28 343 976,62				
OCT	9 160,90	3 092,21	28 343 976,62	23 896,71	2 695,21	91 208 019,23	22 240,23	2 779,72	64 619 870,70	12 413,60	2 779,72	34 006 680,40	7 403,70	2 779,72	29 500 543,64				
NOV	7 403,70	2 779,72	20 500 543,64	24 204,47	3 043,40	104 097 590,93	22 914,43	2 990,49	68 663 063,91	11 018,40	2 990,49	34 510 201,00	7 178,16	2 990,49	21 600 260,10				
DEC	7 178,16	2 990,49	21 600 260,10	20 819,55	3 103,70	113 222 361,21	20 987,87	3 133,00	66 811 160,71	14 012,40	3 133,00	43 900 117,64	7 990,21	3 133,00	25 071 246,07				
CAMP				347 025,04	3 090,33	1 061 318 097,20	244 209,57	3 000,29	749 079 402,31	113 820,26	3 000,29	340 300 475,70							

الملحق رقم (17):

Désignation	Unité	Janv.	Févr.	Mars	Avr.	Mai	Jun	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	Total
Clinker pour Ciment CEM I	KDA	3 800	8 640	8 640	8 640	8 640	8 640	8 640	8 640	8 640	8 640	8 640	4 900	95 000
Minera de fer	KDA	2 700	2 680	2 680	2 680	2 680	2 680	2 680	2 680	2 680	2 680	2 680	2 700	32 200
Gypse	KDA	2 750	2 890	2 890	2 890	2 890	2 890	2 890	2 890	2 890	2 890	2 890	2 755	34 400
<b>S/Total Matières Premières</b>		<b>9 250</b>	<b>14 210</b>	<b>10 255</b>	<b>161 400</b>									
Explosif	KDA	3 450	3 450	3 450	3 450	3 450	3 450	3 450	3 450	3 450	3 450	3 450	3 450	41 400
Socherie 02 Pils	KDA	19 000	19 000	19 000	19 000	19 000	19 000	19 000	19 000	19 000	19 000	19 000	19 000	228 000
Films plastique	KDA	4 000	4 050	4 050	4 050	4 050	4 050	4 050	4 050	4 050	4 050	4 050	4 000	48 800
<b>S/Total Fournitures consommables</b>		<b>26 450</b>	<b>26 500</b>	<b>26 450</b>	<b>317 900</b>									
Électricité	KDA	9 800	9 780	9 680	9 590	9 800	9 800	9 800	9 800	9 800	9 800	9 800	9 800	117 200
Gas naturel	KDA	9 180	8 530	5 250	9 180	9 180	4 810	9 180	9 180	4 810	9 180	9 180	5 250	92 918
Gas oil	KDA	758	758	682	758	758	682	758	758	682	758	758	682	8 792
Eau	KDA	330	320	255	330	330	246	330	330	245	330	330	255	3 628
Gas industriel	KDA	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	1 805
<b>S/Total Energie</b>		<b>20 218</b>	<b>19 838</b>	<b>14 817</b>	<b>20 008</b>	<b>20 218</b>	<b>18 688</b>	<b>20 218</b>	<b>20 218</b>	<b>18 687</b>	<b>20 218</b>	<b>20 218</b>	<b>14 137</b>	<b>224 385</b>
Huiles	KDA	470	470	470	470	470	470	470	470	470	470	470	470	5 638
Pneumatique	KDA	335	335	335	335	335	335	335	335	335	335	335	335	4 034
Accumulateurs Batteries	KDA	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	819
Produits chimiques	KDA	295	295	295	295	295	295	295	295	295	295	295	295	3 540
Autres Consommables	KDA	985	985	985	985	985	985	985	985	985	985	985	985	11 820
<b>S/Total Autres Matières et Fournitures</b>		<b>2 458</b>	<b>29 437</b>											
PDR Electrique	KDA	250	250	400	250	250	250	250	250	250	250	250	500	3 400
PDR Automatismes & Informatique	KDA	700	700	900	700	700	900	700	700	900	700	700	900	9 200
PDR Mat roulant et engins	KDA	2 715	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 740	32 980
PDR Mécaniques	KDA	1 650	1 650	1 650	1 650	1 650	1 650	1 650	1 650	1 650	1 650	1 650	1 650	24 100
Autres PDR	KDA	485	485	985	485	485	835	485	485	835	485	485	985	7 820
<b>S/Total Pièces de rechanges</b>		<b>5 800</b>	<b>5 838</b>	<b>10 685</b>	<b>5 838</b>	<b>5 838</b>	<b>10 585</b>	<b>5 838</b>	<b>5 838</b>	<b>10 585</b>	<b>5 838</b>	<b>5 838</b>	<b>11 128</b>	<b>87 220</b>
<b>Total Achats local</b>		<b>44 174</b>	<b>48 537</b>	<b>47 847</b>	<b>49 008</b>	<b>49 218</b>	<b>47 238</b>	<b>49 218</b>	<b>49 218</b>	<b>47 238</b>	<b>49 218</b>	<b>49 218</b>	<b>44 402</b>	<b>522 543</b>
<b>Total Décaissements</b>		<b>76 345</b>	<b>81 841</b>	<b>83 148</b>	<b>82 119</b>	<b>82 347</b>	<b>82 374</b>	<b>82 347</b>	<b>82 347</b>	<b>82 374</b>	<b>82 347</b>	<b>82 347</b>	<b>79 817</b>	<b>978 828</b>

A l'Étranger

Désignation	Unité	Janv.	Févr.	Mars	Avr.	Mai	Jun	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	Total
Béton réfractaire	KDA	-	-	2 785	-	-	2 785	-	-	-	-	-	-	5 570
PDR Automatismes & Informatique	KDA	400	500	950	400	500	1 100	400	500	1 250	400	500	700	7 400
PDR Mécaniques	KDA	1 440	1 790	3 790	1 440	1 790	3 790	1 290	1 290	4 440	1 440	1 790	2 290	26 400
<b>Total Achats à l'Étranger</b>		<b>1 840</b>	<b>2 290</b>	<b>7 525</b>	<b>1 840</b>	<b>2 290</b>	<b>7 675</b>	<b>1 690</b>	<b>1 790</b>	<b>6 690</b>	<b>1 840</b>	<b>2 290</b>	<b>2 990</b>	<b>39 770</b>
<b>Total Décaissements</b>		<b>2 218</b>	<b>2 728</b>	<b>8 958</b>	<b>3 190</b>	<b>2 728</b>	<b>9 138</b>	<b>3 010</b>	<b>3 130</b>	<b>4 770</b>	<b>3 190</b>	<b>2 728</b>	<b>3 840</b>	<b>47 130</b>

Budget des frais sur achats

En Algérie

Désignation	Unité	Janv.	Févr.	Mars	Avr.	Mai	Jun	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	Total
Transport terrestre	KDA	60	60	70	60	60	70	60	60	70	60	60	70	740
<b>Total En Algérie</b>		<b>60</b>	<b>60</b>	<b>70</b>	<b>60</b>	<b>60</b>	<b>70</b>	<b>60</b>	<b>60</b>	<b>70</b>	<b>60</b>	<b>60</b>	<b>70</b>	<b>740</b>
Assurance	KDA	93	117	381	92	117	392	82	92	287	92	117	152	2 010
Transport maritime	KDA	72	92	301	74	92	312	68	72	228	74	90	130	1 952
Transport aérien	KDA	93	115	381	92	115	291	85	90	285	92	115	150	1 910
Dédouanement	KDA	54	72	228	58	72	234	54	55	171	53	69	83	1 203
Transport terrestre	KDA	19	23	74	18	23	78	17	18	57	18	23	30	400
Transit	KDA	11	14	44	11	14	47	10	11	34	11	14	18	240
Manutention	KDA	19	23	74	18	23	78	17	18	57	18	23	30	400
Autres frais	KDA	37	46	142	37	46	145	34	34	123	37	46	89	857
<b>Total A l'Étranger</b>		<b>398</b>	<b>502</b>	<b>1 648</b>	<b>400</b>	<b>500</b>	<b>1 974</b>	<b>348</b>	<b>390</b>	<b>1 240</b>	<b>398</b>	<b>502</b>	<b>670</b>	<b>8 400</b>
<b>Total frais sur achats</b>		<b>458</b>	<b>562</b>	<b>1 718</b>	<b>460</b>	<b>560</b>	<b>1 644</b>	<b>408</b>	<b>490</b>	<b>1 310</b>	<b>458</b>	<b>552</b>	<b>740</b>	<b>9 340</b>
<b>Décaissements</b>		<b>843</b>	<b>847</b>	<b>2 044</b>	<b>850</b>	<b>848</b>	<b>1 988</b>	<b>808</b>	<b>838</b>	<b>1 840</b>	<b>840</b>	<b>840</b>	<b>840</b>	<b>11 134</b>

Budget des Services Exterieurs

Unité: KDA

Désignation	Janv.	Févr.	Mars	Avr.	Mai	Jun	JuL	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	Total
<b>Sous-balance Générale</b>	<b>22 710</b>	<b>22 710</b>	<b>25 210</b>	<b>22 710</b>	<b>22 710</b>	<b>25 210</b>	<b>22 710</b>	<b>22 710</b>	<b>25 210</b>	<b>22 710</b>	<b>22 710</b>	<b>25 210</b>	<b>282 520</b>
- Biquettage Four	-	-	2 500	-	-	2 500	-	-	2 500	-	-	2 500	10 000
- Arimage	5 015	5 015	5 015	5 015	5 015	5 015	5 015	5 015	5 015	5 015	5 015	5 015	40 180
- Nettoyage	5 100	5 100	5 100	5 100	5 100	5 100	5 100	5 100	5 100	5 100	5 100	5 100	41 200
- Gardiennage	9 490	9 490	9 490	9 490	9 490	9 490	9 490	9 490	9 490	9 490	9 490	9 490	114 280
- Restauration (Cantine)	2 800	2 800	2 800	2 800	2 800	2 800	2 800	2 800	2 800	2 800	2 800	2 800	33 600
- Autres sous-traitance (confection PDR)	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	1 260
Locations	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250	3 000
Charges locatives et de copropriété	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	120
Entretien Réparation & Maintenance	600	600	7 140	600	600	6 500	600	600	4 100	600	600	3 600	24 140
Primes d'Assurances	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	2 750	33 000
Etudes et Recherches	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	12 000
Documentations	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	240
<b>Total</b>	<b>27 340</b>	<b>27 340</b>	<b>34 280</b>	<b>27 340</b>	<b>27 340</b>	<b>35 740</b>	<b>27 340</b>	<b>27 340</b>	<b>32 340</b>	<b>27 340</b>	<b>27 340</b>	<b>32 840</b>	<b>357 020</b>
<b>Décaissements</b>	<b>32 537</b>	<b>32 537</b>	<b>43 273</b>	<b>32 537</b>	<b>32 537</b>	<b>42 830</b>	<b>32 537</b>	<b>32 537</b>	<b>39 477</b>	<b>32 537</b>	<b>32 537</b>	<b>39 080</b>	<b>424 653</b>

Budget des Autres Services Exterieurs

Unité: KDA

Désignation	Janv.	Févr.	Mars	Avr.	Mai	Jun	JuL	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	Total
Rémunérations des intermédiaires et Honoraires	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250	3 000
Transports de personnel	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	15 000
Déplacement, missions et réceptions	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	5 700
Frais postaux et telecommunications	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	1 800
Services Bancaires et assimilés	10	10	110	10	10	110	10	10	110	10	10	110	820
Collations et dîners	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	240
<b>Total</b>	<b>3 155</b>	<b>3 155</b>	<b>2 255</b>	<b>3 155</b>	<b>3 155</b>	<b>3 254</b>	<b>3 155</b>	<b>3 155</b>	<b>2 255</b>	<b>3 155</b>	<b>3 155</b>	<b>2 255</b>	<b>24 210</b>
<b>Décaissements</b>	<b>2 844</b>	<b>2 844</b>	<b>2 484</b>	<b>2 844</b>	<b>2 844</b>	<b>2 682</b>	<b>2 844</b>	<b>2 844</b>	<b>2 484</b>	<b>2 844</b>	<b>2 844</b>	<b>2 484</b>	<b>21 251</b>

Budget des Impôts, Taxes et Versements Assimilés

Unité: KDA

Désignation	Janv.	Févr.	Mars	Avr.	Mai	Jun	JuL	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	Total
T.A.P	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Droits d'Extraction	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	12 000
Taxe foncière	195	195	195	195	195	195	195	195	195	195	195	205	2 380
Taxe de Pollution	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	4 800
Autres Impôts et taxes	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	480
<b>Total</b>	<b>1 635</b>	<b>1 645</b>	<b>19 630</b>										
<b>Décaissements</b>	<b>1 635</b>	<b>1 645</b>	<b>19 630</b>										

Budget des Charges opérationnelles

Unité: KDA

Désignation	Janv.	Févr.	Mars	Avr.	Mai	Jun	JuL	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	Total
Jetons de présence	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Pertes sur Créances irrécouvrables	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Autres Charges de Gestion Courante	850	850	850	850	850	850	850	850	850	850	850	850	10 200
<b>Total</b>	<b>850</b>	<b>10 200</b>											
<b>Décaissements</b>	<b>850</b>	<b>10 200</b>											

Budget des Charges Financières

Unité: KDA

Désignation	Janv.	Févr.	Mars	Avr.	Mai	Jun	JuL	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	Total
Charges d'intérêts	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Pertes de Change	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Autres Charges Financières	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>-</b>												
<b>Décaissements</b>	<b>-</b>												

Groupe GICA  
Filiale : S.C.T  
Cimenterie

الملحق رقم (19):

## Principaux Ratios

### AGREGATS FINANCIERS

DESIGNATIONS	U:KDA Montant
Valeur Ajoutée	991,671
Achats Consommés	638,892
Services Extérieurs et Autres Services Extérieurs	407,145
Charges de Personnel	493,954
Impôts, Taxes et Versements Assimilés	35,421
Dotations aux Amortissements et Provisions	339,087
<b>Total des Charges</b>	<b>1,914,499</b>
Consommation de l'Exercice	1,046,037
Production de l'Exercice	2,037,708
Excedent Brut d'Exploitation	462,296
Résultat Operationnel	126,209
Résultat Ordinaire Avant Impôts	218,709
Cash Flow	557,796

### RATIOS

Par rapport aux Chiffre d'affaires	Taux
Valeur Ajoutée	56%
Achats Consommés	36%
Services Extérieurs et Autres Services Extérieurs	23%
Charges de Personnel	28%
Impôts, Taxes et Versements Assimilés	2%
Dotations aux Amortissements et Provisions	19%
<b>Total des Charges</b>	<b>109%</b>
Consommation de l'Exercice	59%
Production de l'Exercice	116%
Excedent Brut d'Exploitation	26%
Résultat Operationnel	7%
Résultat Ordinaire Avant Impôts	12%
Cash Flow	32%

### Consommations Spécifiques

Explosifs / Calcaire abattu	Gr / Tonne	140	
Gaz / Clinker	Kcal / Kg KK	929.42	
Réfractaires / Clinker	Kg / Tonne KK	2.17	
Electricité / Ciment	Kwh / Tonne	120	
Boulets / Ciment	Gr / Tonne	75	
Eau / Ciment	M <sup>3</sup> / Tonne	0.15	
Gaz oil / Ciment	Lit / Tonne	0.68	
Huiles et Graisses / Ciment	Lit / Tonne	0.047	
Pièces détachées / Ciment	DA / Tonne	0.188	
Sacherie 02 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne	575.87	
" 03 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne	0	
" 04 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne	0	
Sable normalisé	Kg / Tonne	0.00325	

### Agrégats physiques

	U:TONNE
Production Ciment	400,000
Production Clinker	300,000
Production Farine	453,600
Expéditions	400,000
Vente	300,000

### Ratios de Productivité

Chiffre d'Affaires / Effectif (KDA)	6,142
Valeur Ajoutée / Effectif (KDA)	3,455
Production Ciment / Effectif (TONNE)	1,394
Coût de production " Ciment " (KDA)	5
Frais d'Emploi / Valeur Ajoutée (%)	50%
Frais de Formation / Frais d'emploi (%)	0%

### Composants du Ciment

Calcaire Ajout / Ciment	12%
Tuff / Ciment	5%
Laitier / Ciment	0%
Pouzolane / Ciment	0%
Gypse / Ciment	5%
Clinker / Ciment	77%
<b>Total</b>	<b>100%</b>

### Tableau des Effectifs

Effectif Global	287
Dont : Permanents	226
Temporaires	61

Ciment CEM II A-M/ (P-L) 42.5 N	CPJ
Ciment CEM I 42.5 NSRS	CRS

CA	1,762,808
CLINKER	300000
CIMENT	400000

Groupe GICA  
Filiale : S.C.T  
Cimenterie

الملحق رقم (20):

## Principaux Ratios

### AGREGATS FINANCIERS

DESIGNATIONS	U:KDA	
	Montant	
Valeur Ajoutée	1 183 674	
Achats Consommés	936 803	
Services Extérieurs et Autres Services Extérieurs	405 266	
Charges de Personnel	477 777	
Impôts, Taxes et Versements Assimilés	25 115	
Dotations aux Amortissements et Provisions	326 622	
<b>Total des Charges</b>	<b>2 174 228</b>	
Consommation de l'Exercice	1 342 071	
Production de l'Exercice	2 525 742	
Excedent Brut d'Exploitation	680 782	
Résultat Operationnel	354 637	
Résultat Ordinaire Avant Impôts	356 911	
Cash Flow	683 543	

### RATIOS

Par rapport aux Chiffre d'affaires		Taux
Valeur Ajoutée		63%
Achats Consommés		49%
Services Extérieurs et Autres Services Extérieurs		21%
Charges de Personnel		25%
Impôts, Taxes et Versements Assimilés		1%
Dotations aux Amortissements et Provisions		17%
<b>Total des Charges</b>		<b>115%</b>
Consommation de l'Exercice		71%
Production de l'Exercice		133%
Excedent Brut d'Exploitation		36%
Résultat Operationnel		19%
Résultat Ordinaire Avant Impôts		19%
Cash Flow		36%

### Consommations Spécifiques

Explosifs / Calcaire abattu	Gr / Tonne	180
Gaz / Clinker	Kcal / Kg KK	950
Réfractaires / Clinker	Kg / Tonne KK	3,48
Electricité / Ciment	Kwh / Tonne	115
Boulets / Ciment	Gr / Tonne	125
Eau / Ciment	M <sup>3</sup> / Tonne	0,22
Gaz oil / Ciment	Lit / Tonne	0,88
Huiles et Graisses / Ciment	Lit / Tonne	0,080
Pièces détachées / Ciment	DA / Tonne	0,074
Sacherie 02 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne	3985,88
" 03 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne	0
" 04 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne	0
Sable normalisé	Kg / Tonne	0,00325

### Agrégats physiques

U: TONNE	
Production Farine	716 285
Production Clinker	425 000
Production Ciment	400 000
Expéditions Clinker	50 000
Expéditions Ciment	380 000

### Ratios de Productivité

Chiffre d'Affaires / Effectif (KDA)	6 552
Valeur Ajoutée / Effectif (KDA)	2
Production Ciment / Effectif (TONNE)	1 384
Coût de production " Ciment " (KDA)	5
Frais d'Emploi / Valeur Ajoutée (%)	40%
Frais de Formation / Frais d'emploi (%)	0%

### Composants du Ciment

Calcaire Ajout / Ciment	7%
Tuff / Ciment	6%
Laitier / Ciment	0%
Pouzolane / Ciment	0%
Gypse / Ciment	5%
Clinker / Ciment	82%
<b>Total</b>	<b>101%</b>

### Tableau des Effectifs

Effectif Global	289
Dont : Permanents	274
Temporaires	15

Ciment CEM II A-M/ (P-L) 42.5 N	CPJ
Ciment CEM I 42.5 NSRS	CRS

<b>CA</b>	<b>1 893 451</b>
CLINKER	162 500
CIMENT	1 628 960
SABLE	42 000

3 sur 28

Groupe GICA  
Filiale : S.C.T  
Cimenterie

:الملحق رقم (21)

## Principaux Ratios

### AGREGATS FINANCIERS

U:KDA

DESIGNATIONS	Montant
Valeur Ajoutée	1 307 389
Achats Consommés	837 830
Services Extérieurs et Autres Services Extérieurs	430 592
Charges de Personnel	497 039
Impôts, Taxes et Versements Assimilés	38 842
Dotations aux Amortissements et Provisions	363 795
<b>Total des Charges</b>	<b>2 168 099</b>
Consommation de l'Exercice	1 268 422
Production de l'Exercice	2 575 812
Excedent Brut d'Exploitation	771 508
Résultat Operationnel	410 713
Résultat Ordinaire Avant Impôts	503 213
Cash Flow	867 008

### RATIOS

Par rapport aux Chiffre d'affaires	Taux
Valeur Ajoutée	58%
Achats Consommés	37%
Services Extérieurs et Autres Services Extérieurs	19%
Charges de Personnel	22%
Impôts, Taxes et Versements Assimilés	2%
Dotations aux Amortissements et Provisions	16%
<b>Total des Charges</b>	<b>97%</b>
Consommation de l'Exercice	57%
Production de l'Exercice	115%
Excedent Brut d'Exploitation	34%
Résultat Operationnel	18%
Résultat Ordinaire Avant Impôts	22%
Cash Flow	39%

### Consommations Spécifiques

Explosifs / Calcaire abattu	Gr / Tonne	120	
Gaz / Clinker	Kcal / Kg KK	902,50	
Réfractaires / Clinker	Kg / Tonne KK	1,05	
Electricité / Ciment	Kwh / Tonne	120	
Boulets / Ciment	Gr / Tonne	68	
Eau / Ciment	M <sup>3</sup> / Tonne	0,15	
Gaz oil / Ciment	Lit / Tonne	0,31	
Huiles et Graisses / Ciment	Lit / Tonne	0,026	
Pièces détachées / Ciment	DA / Tonne	0,223	
Sacherie 02 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne	576,28	
" 03 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne	0	
" 04 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne	0	
Sable normalisé	Kg / Tonne	0,00325	

### Agrégats physiques

U:TONNE

Production Ciment	450 000
Production Clinker	430 000
Production Farine	627 095
Expéditions	360 000

### Ratios de Productivité

Chiffre d'Affaires / Effectif (KDA)	7 799
Valeur Ajoutée / Effectif (KDA)	4 555
Production Ciment / Effectif (TONNE)	1 568
Coût de production " Ciment " (KDA)	5
Frais d'Emploi / Valeur Ajoutée (%)	38%
Frais de Formation / Frais d'emploi (%)	0%

### Composants du Ciment

Calcaire Ajout / Ciment	3%
Tuff / Ciment	0%
Laitier / Ciment	5%
Pouzolane / Ciment	5%
Gypse / Ciment	5%
Clinker / Ciment	89%
<b>Total</b>	<b>107%</b>

### Tableau des Effectifs

Effectif Global	287
Dont : Permanents	226
Temporaires	61

Ciment CEM II A-M/ (P-L) 42.5 N	CPJ
Ciment CEM I 42.5 NSR5	CRS

<b>CA</b>	<b>2 238 303</b>
CLINKER	430000
CIMENT	450000

الملاحق رقم (22):

Groupe GICA  
Filiale : S.C.T  
Cimenterie

## Principaux Ratios

### AGREGATS FINANCIERS

U:KDA

DESIGNATIONS	Montant
Valeur Ajoutée	1 090 509
Achats Consommés	707 068
Services Extérieurs et Autres Services Extérieurs	443 128
Charges de Personnel	486 710
Impôts, Taxes et Versements Assimilés	42 935
Dotations aux Amortissements et Provisions	371 794
<b>Total des Charges</b>	<b>2 056 835</b>
Consommation de l'Exercice	1 150 196
Production de l'Exercice	2 240 706
Excedent Brut d'Exploitation	560 864
Résultat Operationnel	186 870
Résultat Ordinaire Avant Impôts	279 370
Cash Flow	651 164

### RATIOS

Par rapport aux Chiffre d'affaires	Taux
Valeur Ajoutée	55%
Achats Consommés	36%
Services Extérieurs et Autres Services Extérieurs	22%
Charges de Personnel	25%
Impôts, Taxes et Versements Assimilés	2%
Dotations aux Amortissements et Provisions	19%
<b>Total des Charges</b>	<b>104%</b>
Consommation de l'Exercice	58%
Production de l'Exercice	113%
Excedent Brut d'Exploitation	28%
Résultat Operationnel	9%
Résultat Ordinaire Avant Impôts	14%
Cash Flow	33%

### Consommations Spécifiques

Explosifs / Calcaire abattu	Gr / Tonne		140
Gaz / Clinker	Kcal / Kg KK		950
Réfractaires / Clinker	Kg / Tonne KK		1,63
Electricité / Ciment	Kwh / Tonne		120
Boulets / Ciment	Gr / Tonne		150
Eau / Ciment	M <sup>3</sup> / Tonne		0,20
Gaz oil / Ciment	Lit / Tonne		0,73
Huiles et Graisses / Ciment	Lit / Tonne		0,069
Pièces détachées / Ciment	DA / Tonne		0,170
Sacherie 02 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne		547,37
* 03 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne		0
* 04 Plis / Distrib. Sac	DA / Tonne		0
Sable normalisé	Kg / Tonne		0,00325

### Agrégats physiques

U:TONNE

Production Ciment	400 000
Production Clinker	300 000
Production Farine	450 000
Expéditions	400 000

### Ratios de Productivité

Chiffre d'Affaires / Effectif (KDA)	6 697
Valeur Ajoutée / Effectif (KDA)	3 697
Production Ciment / Effectif (TONNE)	1 356
Coût de production " Ciment " (KDA)	5
Frais d'Emploi / Valeur Ajoutée (%)	45%
Frais de Formation / Frais d'emploi (%)	0%

### Composants du Ciment

Calcaire Ajout / Ciment	13%
Tuff / Ciment	5%
Laitier / Ciment	0%
Pouzolane / Ciment	0%
Gypse / Ciment	5%
Clinker / Ciment	77%
<b>Total</b>	<b>100%</b>

### Tableau des Effectifs

Effectif Global	295
Dont : Permanents	295
Temporaires	0

Ciment CEM II A-M/ (P-L) 42.5 N	CPJ
Ciment CEM I 42.5 NSRS	CRS

<b>CA</b>	<b>1 975 595</b>
CLINKER	300000
CIMENT	400000

3 sur 34



## المصادر والمراجع



أولاً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية، دار النشر صفاء، عمان، 2011.
2. إسماعيل حجازي، وسعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار اسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
3. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الراية عمان، الأردن، 2007.
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظري والتطبيق، الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
5. الكرخي مجيد، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
6. جبرائيل جوزيف كحالة، وحلوة حنان رضوان. محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، دار الثقافة عمان، 1998.
7. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2005.
8. صالح الرزق، و خليل بن وراذ عطا الله، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية: الاطار النظري والعملي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
9. عبد السلام محمد مهدي عيناء، محاسبة التكاليف، دار بصنعاء، اليمن، 2023.
10. محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن، 2004.
11. محمد تيسير الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار وائل ،الأردن، 2004.
12. محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، المؤسسة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، 2009.

ثانياً: المجلات

13. أحمد علي يونس، وزاهر وريا أحمد، تقييم الأداء المالي لعينة من المصارف العاملة في إقليم كودستان العراق، مجلة التنمية البشرية، 20 شباط 2022.
14. السعيد بريش، ونعيمة يحيوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها (دراسة حالة : ملبنة الاوراس)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 2011/2012.

15. بن أحمد سعدية، وإلياس صالح، واقع تطبيق نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة عينة من المؤسسات، مجلة المالية والأسواق، المجلد 5، 2019.
16. خنفري خيضر، ومريم بورنيسة، دور النسب والمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة دراسات اقتصادية.
17. صافية بومصباح، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر للهاتف النقال (موبيليس)، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 08 المجلد، العدد 233، 2019.
18. فاطمة الزهراء بوطورة، ورقام لندة، دور بطاقة المتوازن في تقييم الأداء المتوازن في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، 10 المجلد، 1 جانفي 2021.
19. قصي علي عمار، ومنى خالد فرحات، أثر قرار الهيكل الاستثماري في الأداء المالي للمصارف التجارية (دراسة تطبيقية في سوق دمشق للأوراق المالية)، مجلة التنوع الاقتصادي، 31 ديسمبر 2022.
20. نور الدين زعبيط، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، مجلة الأبحاث إقتصادية وإدارية جوان 2007.
21. بلعباس حمادي، وهشام بوطالبي، الأداء المالي وطرق قياسه، خلق القيمة والأداء، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر.
22. درويش عمار، وإلياس صالح، فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الأداء، مجلة المالية والأسواق، 2013.

### ثالثا: المدخلات

23. سعيد حجال، وأسامة هزلة، أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على تحسين فعالية وكفاءة الموازنات التقديرية كأداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية الجزائرية دراسة ميدانية على بعض بلدية المسيلة، محور المداخلة : تجارب بعض المؤسسات الجزائرية والأجنبية في تطبيق أداة من أدوات مراقبة التسيير، جامعة البليدة 2، 21/22 أكتوبر 2014.
24. بن نذير نصر الدين، وأيوب شمالل، مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع

، مداخلة للمشاركة في المؤتمر الوطني الأول حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع ، جامعة البليدة 2. 2017/04/25.

#### رابعاً: الأطروحات والرسائل الجامعية

25. أحمد طوايبي، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2002/2003.

26. بلكرشة رايح، محاسبة التكاليف كمصدر للمعلومات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن

متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ابن خلدون ، تيارت، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، 2006/2007.

27. بوهالي محمد، أثر القرارات المالية على الأداء المالي للمؤسسة، (دراسة مجموعة من المؤسسات

الجزائرية)، رسالة دكتوراه ، الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017/2018.

28. حسنية صيفي، قياس الأداء المالي باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA دراسة حالة

المؤسسات المدرجة في مؤشر CAC40 من خلال الفترة 2008\_2013 ( رسالة دكتوراه)، جامعة

قاصدي مرباح بورقلة ، كلية العلوم الاقتصادي علوم تجارية وعلوم التسيير ، 2015/2016.

29. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة

الاقتصادية (أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،

2004/2005.

30. رشيدة مراوي، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية

، دراسة حالة: مؤسسة بيسكو فروي BISCO FRUITS بسكرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه

الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير ، 2022/2023.

31. زاية عبد النور، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة (مذكرة ماجستير )، جامعة محمد

خيضر، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017/2018.

32. زهرة مختاري، التشخيص المالي ودوره في تقييم الأداء في مؤسسة التامين دراسة حالة المؤسسة

الجزائرية للتامين وإعادة التامين خلال الفترة 2005\_2007، جامعة أحمد بوقرة بومرداس ، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010/2011.

33. ساحل فتاح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية (رسالة ماجستير )، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2002/2003.
34. سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2009/2010.
35. عباس عبد الله، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (abc) على قرارات التسعير دراسة حالة المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة 2011، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، 2011/2012.
36. مبركي مروة، مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع صيدال (رسالة دكتوراه) ، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2023/2024.
37. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة (مذكرة الماجستير) ، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، 2006.
38. محمد خير عثمان خير أحمد، نظام التكاليف المعياري ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف (أطروحة دكتوراه )، جامعة شندي السودان، 2018/2017.
39. محمد عنتر عبد الرحمن ماضي، إعداد الموازنة التخطيطية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط بالتطبيق على مؤسسة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية(مذكرة ماجستير)، جامعة شندي السودان ،كلية الاقتصاد والتجارة و إدارة الأعمال 2016.
40. مروة جمعة طعمه الزركاني، دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف (ماجستير)، جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد.
41. موزاوي العياشي، إعداد نظام محاسبة التكاليف ودوره في اتخاذ القرار على مستوى وكالة بنكية (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2009.

42. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (مذكرة ماجيستر)، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013.
43. يسرى حجيش، مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادي والتجارية وعلوم التسيير، 2023/2024.

#### خامسا: المراجع الأجنبية

44. saleh, H. a, **The impact of standard costs on profitability industrial companies A case study in thé Iraq industrial sector**. Journal accounting and financial studies ( JAFS), 19(67), pp.P\_ISSN:1818\_9431,E\_ISSN:2617\_9849. 2024.
45. Zaid dannoun, **the impact of the standard costing system on the performance of industrial companies in Jordan**, academy of strategic management journal, volume20, Issue1, 2021.
46. Jaya Kumar Shanmugam, **the relevance of standard costing and Variance Analysis in global Industries today**, east Asian journal of multidisciplinary (eajmr) vol2, no2,2023:525\_542.



## المخلص



تسعى هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق نظام التكاليف المعيارية ودور تحليل الانحرافات في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، وتم اختيار مؤسسة الإسمنت تبسة لدراسة الحالة، وإبراز فعالية النظام في الرقابة وتوجيه الأداء واتخاذ القرارات لتحقيق أهداف المؤسسة .

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، مع استخدام أسلوب دراسة الحالة لمؤسسة الإسمنت تبسة. تم الاعتماد على جمع البيانات من تقارير مالية داخل المؤسسة، بالإضافة إلى إجراء مقابلات بهدف فهم آليات تطبيق التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات.

أظهرت النتائج أن تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات يُعد أداة فعالة في كشف الانحرافات وتفسير أسبابها، مما يُمكن من اتخاذ القرارات التي تساهم في تحسين الأداء المالي وضبط التكاليف.

**المصطلحات المفتاحية:** التكاليف المعيارية، تحليل الانحرافات، الأداء المالي.

#### **Abstract:**

This study seeks to determine the impact of implementing a standard costing system and the role of variance analysis in enhancing the financial performance of economic institutions. The Tebessa Cement Company was selected as a case study to highlight the effectiveness of the system in monitoring, guiding performance, and supporting decision-making to achieve the institution's objectives.

The study adopted a descriptive and analytical approach, using the case study method of the Tebessa Cement Company. Data was collected from internal financial reports, in addition to conducting interviews, in order to understand the mechanisms of implementing standard costing and variance analysis.

The results revealed that the implementation of a standard costing system and variance analysis is an effective tool for detecting and interpreting deviations, thereby enabling decision-making that contributes to improving financial performance and controlling costs.

**Key words:** Standard costing, variance analysis, financial performance.