



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سطيف 1 فرحات عباس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



القسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الموضوع:

دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL سطيف

تحت إشراف:

جودي إيمان

إعداد الطالب (ة):

مسهل إيمان

حاج صحراوي نريمان

تاريخ المناقشة: 2025/06/30

لجنة المناقشة		
الرئيس	سايح نوال	أستاذ محاضر – أ –
المشرف	جودي إيمان	أستاذ محاضر – أ –
المناقش	فالي نبيلة	أستاذ



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سطيف 1 فرحات عباس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



القسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الموضوع:

دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL سطيف

تحت إشراف:

جودي إيمان

إعداد الطالب (ة):

مساهل إيمان

حاج صحراوي نريمان

تاريخ المناقشة: 2025/06/30

لجنة المناقشة		
الرئيس	سايح نوال	أستاذ محاضر – أ –
المشرف	جودي إيمان	أستاذ محاضر – أ –
المناقش	فالي نبيلة	أستاذ

الشكر:

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

ما سلكنا البدايات إلا بتيسيره وما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه وما حققنا الغايات إلا بفضلته فالحمد لله والشكر له حين البدء وحين الختام.

الوفاء يقتضي أن يرد الفضل لأهله لذلك نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى من كان له الفضل بعد الله في إخراج هذا البحث وعلى رأسهم الأستاذة الفاضلة جودي إيمان لعطاءها الدائم وجهودها التي بذلتها طيلة مدة إنجاز هذا البحث، شكرا بحجم عطائك، بحجم أثرك العظيم علينا، دمتي منارة للعلم ومشعلا يضيء دروب الخير جزاك الله عنا خير الجزاء.

شكرا لكل العائلة لكل الأصدقاء وإلى كل يد رافقتنا في هذا العمل.

الإهداء

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على البدء والختام. فما تناهى درب، ولا ختم جهد، ولا تم سعي إلا بفضلته
إلى نفسي التي قالت أنا لها سأنالها وأخيرا ها أنا اليوم أقف على عتبة تخرجني أقطف ثمار تعبي
وأرفع قبعتي بكل فخر

إلى العزيز الذي حملت اسمه فخرا، وإلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من حصد الأشواك عن دربي وزرع
لي الراحة بدل منها إلى أبي... لم يحزن ظهري ما كان يحمله، لكن ليحملني من أجلي انحدا، وكنت أحجب
عن نفسي مطالبيها، فكان يكشف عما أشتبه الحجب... فشكرا لكونك أبي.

إلى اليد الخفية والقلب الحنون وصاحبة الدعاء الصادق أمي الغالية.

إلى ضلعي الثابت وأماني أيامي إلى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع ارتوي منها، إلى خيرة أيامي وصفوتها
إلى قرة عيني... إخوتي الغاليين رانية & مينة وإلى سندي ومسندي أخي محمد وأحبي (إياد، ميرال، أسيد)
حاج صحراوي نريمان

الحمد لله على التمام وحسن الختام، اليوم نلت الحلم وهان الأمل وأتعبه

إلى الذي علمني أن الحياة صبر وكفاح إلى الذي زرع في حب النجاح، إلى رمز الأبوة ومفخر عزتي والذي تعب
لأرتاح إلى "أبي الغالي"

إلى كل ما أملك، إلى العمود الثابت في عثرات أيامي، إلى من هي في الحياة حياة، إلى من بذلت جهد السنين من
أجلي "أمي الغالية"

إلى من كانت سندي ورفيقتي في كل مراحل حياتي، إلى أختي الحبيبة التي وقفت بجاني وقدمت لي الدعم
والتشجيع "هدى" أنت النور الذي يضيء أيامي

إلى صديقة الروح، إلى من كانت دائما حاضرة بابتسامتها وكلماتها المشجعة أختي العزيزة "سناء" شكرا لك
من القلب

إلى كل الأشخاص الذين أحمل لهم كل المحبة والتقدير "غيث، منة، درة، سارة، عبلة"

ولكل روح عانقتني بالحب والدعوات، شكرا لكل من كان في طريقي

مساهل إيمان

فهرس المحتويات

الصفحة	العناوين
/	الشكر
/	الإهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	فهرس الملاحق
أولا- الإطار العام للدراسة	
02	1- تمهيد
02	2- مشكلة الدراسة وأسئلتها
02	3- فرضيات الدراسة
02	4- أهداف الدراسة
03	5- أهمية الدراسة
03	6- حدود الدراسة
03	7- صعوبات الدراسة
04	8- نموذج الدراسة
04	9- التعريفات الإجرائية
ثانيا: أدبيات الدراسة	
06	1- تمهيد
06	2- محاسبة التكاليف
06	1-2- تعريف محاسبة التكاليف
06	2-2- وظائف وأهداف محاسبة التكاليف
07	2-3- تصنيفات محاسبة التكاليف
09	2-4- الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف
16	3- الأداء المالي
16	1-3- مفهوم وأهمية الأداء المالي
17	2-3- مؤشرات تقييم الأداء المالي
21	3-3- مصادر تقييم الأداء المالي
21	4- الدراسات السابقة
21	1-4- الدراسات باللغة العربية

23	4-2-الدراسات باللغة الأجنبية
24	5- الفجوة البحثية
ثالثا: الطريقة والإجراءات	
27	1- تمهيد
27	2- منهج الدراسة
27	3- مصادر جمع البيانات
28	4- مجتمع وعينة الدراسة
28	4- 1- تقديم مؤسسة نفطال
29	4- 2- وظائف مؤسسة نفطال
30	4- 3- الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال
33	5- أدوات الدراسة
33	6- خطوات الدراسة الميدانية
رابعا: نتائج الدراسة	
35	1- تمهيد
35	2- وصف متغيرات الدراسة
35	2-1- حساب تكلفة التدعيم
38	2-2- حساب تكلفة التعبئة
39	2-3- توزيع تكاليف منتجات الغاز المعبئة حسب طريقة ABC
46	2-4- تطبيق محاسبة التكاليف بالطريقة التقليدية
49	2-5- تحليل الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة
52	3- اختبار فرضيات الدراسة
خامسا: مناقشة النتائج والتوصيات	
54	1- النتائج
54	2- المقترحات
55	3- آفاق الدراسة
56	قائمة المراجع
62	الملاحق
/	الملخص

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والطريقة التقليدية	15
02	مؤشرات التوازن المالي	17
03	نسب الهيكلية المالية	18
04	نسب السيولة	19
05	نسب النشاط	29
06	نسب المديونية	20
07	نسب المردودية	20
08	نسب الربحية	20
09	تكلفة نشاط التدعيم (COUT DE RAVITAILLEMENT) بمركز العلمة	37
10	توزيع تكلفة اليد العاملة	39
11	تكلفة نشاط التعبئة (Coût d'emplissage) بمركز العلمة	41
12	توزيع مصاريف المقاطعة	42
13	توزيع مصاريف الفرع	43
14	توزيع مصاريف المديرية	43
15	تكلفة المنتجات والنتيجة التحليلية بمركز العلمة	45
16	حساب تكلفة الإنتاج	47
17	حساب سعر التكلفة	48
18	حساب النتيجة التحليلية	48
19	الميزانية المختصرة - جانب الأصول - للسنوات (2024 - 2022)	49
20	الميزانية المختصرة - جانب الخصوم - للسنوات (2024 - 2022)	49
21	رأس المال العامل الصافي FRNg للمؤسسة خلال السنوات (2024 - 2022)	50
22	احتياج رأس المال العامل للمؤسسة خلال السنوات (2024 - 2022)	50
23	الخزينة الصافية للمؤسسة خلال السنوات (2024 - 2022)	51
24	نسب السيولة ونسب التمويل للمؤسسة للسنوات (2024 - 2022)	51
25	نسب المردودية للمؤسسة للسنوات (2024 - 2022)	51

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
28	تقسيم مؤسسة نطال سنة 2000	01
30	مكونات الهيكل التنظيمي لمؤسسة نطال	02
31	مكونات الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية للمؤسسة	03

فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
63	تكلفة المنتجات والنتيجة التحليلية	01
64	تكلفة التعبئة	02
65	تكلفة التدعيم	03
66	رقم الأعمال	04
67	ميزانية المؤسسة لسنة 2023	05
68	ميزانية المؤسسة لسنة 2024	06

أولاً:

الإطار العام للدراسة

1- تمهيد:

إن نجاح أي مؤسسة يكون مرهوناً بمدى نجاحها في تحقيق أهدافها المخططة، وذلك يرجع بشكل مباشر إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لديها (مادية، بشرية، مالية...)، ومن بين أهم التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية لتحقيق النجاح ومواجهة التحديات محاسبة التكاليف التي تعتبر من الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، إذ تقوم على جمع وتحليل وتفسير المعلومات بما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة. من جهة أخرى يعد الأداء المالي من المقومات والركائز الأساسية للمؤسسات الاقتصادية، فقد ازداد الاهتمام به في ظل الظروف والمستجدات الحالية بغية التغلب على الرهانات التي تواجهها، كون أن النتائج التي تظهرها القوائم المالية للمؤسسة لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة لتقييم النشاط دون تعزيزها بتقييم الأداء المالي الذي يقوم على حساب مؤشرات ونسب معينة، بحيث يجب على كل مؤسسة تسعى إلى الاستمرارية في نشاطها أن تسعى للعمل أكثر على تحسين هذه المؤشرات والنسب المالية من أجل تحسين أدائها المالي.

2- مشكلة الدراسة وأسئلتها:

انطلاقاً مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة نفطال فرع GPL بسطيف؟

تتفرع في ظل هذه الإشكالية الأساسية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية ولعل أهمها ما يلي:

1. إلى أي مدى يتم استخدام تقنيات محاسبة التكاليف من طرف مؤسسة نفطال - فرع GPL بسطيف؟

2. كيف كان الأداء المالي لمؤسسة نفطال - فرع GPL خلال فترة الدراسة؟

3. ما مدى اعتماد مؤسسة نفطال على نظم محاسبة التكاليف من أجل الرفع من أدائها المالي؟

3- فرضيات الدراسة:

من أجل بلوغ أهداف البحث والإجابة على مختلف الأسئلة المطروحة، تم وضع الفرضيات التالية:

1. تستخدم مؤسسة نفطال فرع GPL بسطيف تقنيات محاسبة التكاليف بدرجة محدودة.

2. الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة في تحسن مستمر بالاعتماد على أهم المؤشرات والنسب المالية خلال فترة الدراسة.

3. لا يعتمد تحسين الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة بدرجة كبيرة على المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف.

4- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي

وذلك من خلال الأهداف التالية:

- ✓ دراسة محاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث.
- ✓ تشخيص نظام محاسبة التكاليف المعتمد في المؤسسة وتحليل مدى فعاليته في توفير البيانات الدقيقة التي تساعد في اتخاذ القرارات.
- ✓ تحليل العلاقة بين محاسبة التكاليف والأداء المالي في مؤسسة نפטال فرع GPL من خلال دراسة تأثير المعلومات المستخرجة من نظام التكاليف على المؤشرات المالية.

5- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة فيما يلي:

- ✓ تمثل محاسبة التكاليف انشغالا مهما ودائما لكل مؤسسة وعليه من الأهمية دراستها بمزيد من التعمق.
- ✓ دراسة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بأساليب أكثر واقعية وبصفة دقيقة.
- ✓ يعتبر الأداء المالي من أهم المواضيع التي نالت اهتمام المسيرين وذلك من خلال إيجاد أساليب وأدوات تحسن من المؤشرات المالية للمؤسسة.

6- حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم حصر الدراسة ضمن حدود موضوعية، زمانية ومكانية؛ وذلك على النحو التالي:

- الحدود الموضوعية: تستهدف هذه الدراسة بشكل أساسي المتغيرين (محاسبة التكاليف، الأداء المالي)، مع الإشارة إلى أن كل متغير يتضمن أبعاده وعناصره الخاصة التي سيتم تناولها بشكل مفصل في كل من الجانبين النظري والتطبيقي.
- الحدود المكانية: تم تطبيق الدراسة على مستوى مؤسسة نפטال فرع GPL بولاية سطيف.
- الحدود الزمانية: تناولت هذه الدراسة القوائم المالية والوثائق المحاسبية في المؤسسة خلال الفترة 2022-2024.

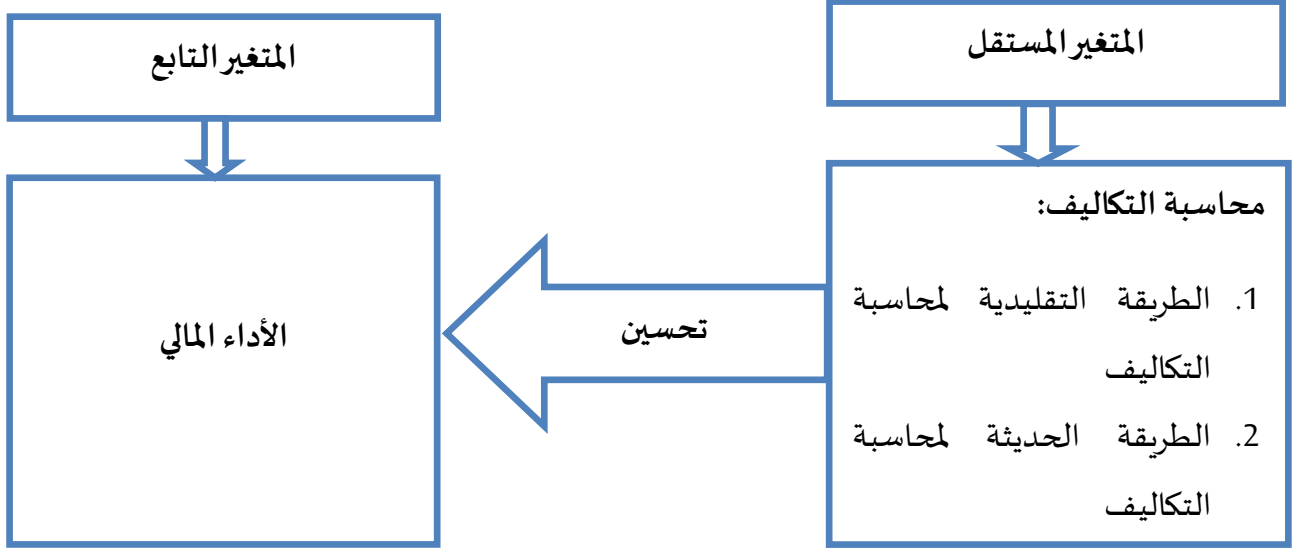
7- صعوبات الدراسة:

يمكن تلخيص أهم صعوبات الدراسة فيما يلي:

- صعوبة العثور على مؤسسة تقبل إجراء دراسة حالة بها في هذا الموضوع نظرا لأن المؤسسات ترفض منح معلومات تخص تكاليفها.
- الصعوبة في الحصول على معلومات كافية.
- ضيق المدة الزمنية المخصصة للدراسة الميدانية.

8- نموذج الدراسة:

يتضمن نموذج الدراسة متغيرات الدراسة والتي تتمثل في المتغير المستقل (محاسبة التكاليف) والمتغير التابع (الأداء المالي).



9- التعريفات الإجرائية:

- محاسبة التكاليف: هي نظام محاسبي يهتم بتحليل وتوزيع التكاليف بدقة عبر مختلف أنشطة المؤسسة، من خلال استخدام أنظمة وتقنيات معينة بهدف تزويد الإدارة بمعلومات مفصلة ودقيقة.
- الأداء المالي: هو مقياس كمي لمدى كفاءة وفعالية المؤسسة في تحقيق أهدافها عن طريق الاستغلال الأمثل لمواردها المالية، ويقاس في هذه الدراسة باستخدام مؤشرات مثل: رأس المال العامل، نسب السيولة.

ثانياً:

أدبيات الدراسة

1- تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف واحدة من أهم فروع المحاسبة التي تلعب دوراً حيوياً في إدارة المؤسسات وهي من الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها المالية، ومع التطورات الراهنة وزيادة حجم الاحتياجات في بيئة الأعمال وجب على المؤسسات الحفاظ على استمراريته وذلك عن طريق التحكم في تكاليفها وتوفير المعلومات الدقيقة التي يحتاجها المسؤولون لتحليل الأداء واتخاذ قرارات رشيدة تعزز من كفاءة العمليات وزيادة الربحية.

2- محاسبة التكاليف:

1-2- تعريف محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف بأنها تجميع وتسجيل وتبويب بيانات التكلفة بهدف توفير معلومات للإدارة بغرض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وكذا تحديد تكلفة المنتج أو النشاط، كما تساعد في إعداد القوائم المالية للجهات الخارجية. (منصور، مارديني، و اللحياني، 2021، صفحة 30)

محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة، فهي تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية، وهي أداة هادفة، فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة. فهي تعمل على مدّ الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام. كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المؤسسة يوماً بعد يوم. (بويعقوب، 2015، صفحة 10)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن محاسبة التكاليف هي: فرع من فروع المحاسبة تقوم على تقنيات تهتم بقياس، تحليل وتسجيل التكاليف المرتبطة بإنتاج السلع أو تقديم الخدمات في المؤسسات بغرض تحديد التكلفة.

2-2- وظائف وأهداف محاسبة التكاليف:

1-2-2 وظائف محاسبة التكاليف

تمارس محاسبة التكاليف عدداً من الوظائف التي تساعد إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها، ويمكن ذكر هذه الوظائف على النحو التالي:

- الوظيفة التسجيلية: القيام بتسجيل العمليات ذات الطابع المتعلق بتكلفة الإنتاج في سجلات خاصة مع مراعاة معايير الدقة والموضوعية واستخدام سجلات مناسبة يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة. (نور و عليان، 2011، صفحة 20)

- الوظيفة التحليلية: تقوم محاسبة التكاليف بتحليل بيانات التكاليف التي وقعت في المؤسسة فعلاً وتصنيفها وربطها بقسم معين. (بربري، 2018، صفحة 18)

- الوظيفة الرقابية: مقارنة ما تم صرفه فعلا لكل عنصر من عناصر التكاليف بالمعايير التي تم تحديدها لكل عنصر من هذه العناصر، ولكل مركز من مراكز التكلفة، بحسب ما تحتاجه الوحدة المنتجة.
- الوظيفة الإخبارية: تقوم هذه الوظيفة على رفع المعلومات إلى الإدارة مثل: أسباب الانحرافات سواء كانت انحرافات سلبية أو إيجابية، وغيرها من المعلومات الخاصة بعناصر التكاليف كي تتخذ الإدارة القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات إذا كانت سلبية وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة، أو تحديد سعر البيع، أو تحديد سياسة التسعير وغيرها من القرارات. (عيناء، 2023، صفحة 12)
- الوظيفة التحفيزية: تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا تقوم إدارة المؤسسة بإعطاء تحفيزات للأقسام نتيجة استخدام مواردها بشكل كفاء. (بربري، 2018، صفحة 18)

2-2-2- أهداف محاسبة التكاليف

يمكن لمحاسبة التكاليف تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد تكاليف الإنتاج ومن ثم تحديد تكلفة التخزين وتكلفة الإنتاج المباع. (الرجبي، 2013، صفحة 8)
- توفير معلومات تساعد في الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة واحدة أو عدة فترات سابقة.
- تقييم أداء الوحدات الفرعية في المؤسسة لتحديد كفاءتها في أداء المهام المختلفة.
- مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات بما توفره من معلومات وبيانات. (حمزة، 2017، صفحة 38)

2-3- تصنيفات محاسبة التكاليف:

- 2-3-1- حسب الوظائف: يقصد بالتصنيف الوظيفي تقسيم التكاليف طبقا للوظائف التي تستفيد منها، وذلك بهدف قياس تكاليف كل وظيفة على حدة مما يسهل تحديد المسؤوليات، ويمكن تصنيفها كما يلي:
 - تكاليف إنتاجية: وتشمل كافة التكاليف التي تنفق على السلعة في مرحلة الإنتاج سواء كانت استفادة السلعة منها بشكل مباشر أو غير مباشر.
 - تكاليف تسويقية: وتشمل كافة التكاليف التي تتعلق بوظيفة التسويق من تخزين السلع الجاهزة والإعلان والترويج والتوزيع والبيع والنقل، كما تشمل جميع تكاليف المعارض من إيجار ومصاريف مختلفة.

- التكاليف الإدارية والمالية: وتشمل جميع تكاليف الإدارة، وهي غير مرتبطة لا بالإنتاج ولا بالتسويق؛ وتتكون من مصلحة الحسابات والمالية، مصلحة الخدمات الخاصة بشؤون الموظفين والعاملين وغيرها. (ججيش، 2024/2023، صفحة 5)

2-3-2- حسب علاقتها بوحدة المنتج: وتنقسم هذه التكاليف إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة:

- التكاليف المباشرة: هي المصاريف التي تخصص مباشرة لإنتاج سلعة معينة وتتكون من:
 - ✓ تكلفة المواد المباشرة: وتشمل جميع المواد المستخدمة بشكل مباشر في إنتاج السلعة وهي المواد الخام؛
 - ✓ تكلفة العمل المباشر: وتتمثل في أجور العاملين في المصنع من عمال فنيين وغير فنيين والذين يعملون على تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة.
- التكاليف غير المباشرة: وهي المصاريف التي تدفعها المؤسسة لخدمة الوحدة الإنتاجية، وليس بينها وبين الوحدة ارتباط مباشر، ولكنها ضرورية لإتمام عملية التصنيع وهذه النفقات لا تخص سلعة معينة ومنها:
 - ✓ التكاليف الصناعية غير المباشرة: وتستخدم في إنتاج عدة سلع ومنها المواد الصناعية غير المباشرة كالوقود وزيوت التشحيم وكذلك الأجور؛
 - ✓ التكاليف التسويقية غير المباشرة: هي المصاريف التي يدفعها المشروع بعد الانتهاء من مرحلة الإنتاج مثل البيع والتوزيع وكافة الخدمات المستخدمة في البيع والتسويق؛
 - ✓ التكاليف الإدارية: هي تكاليف الإدارات المختلفة مثل تكاليف التمويل والتسويق والخدمات، وتستبعد التكاليف غير المباشرة من مجمل الربح عادة.

2-3-3- حسب علاقتها بحجم الإنتاج: تنقسم التكاليف حسب علاقتها بالتغير في حجم الإنتاج إلى ما يلي:

- التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتميز بتغيرها مع تغير حجم الإنتاج أي أن تغيرها طردي مع الكمية المنتجة، فكلما زاد حجم الإنتاج زاد مقدار التكاليف المتغيرة والعكس صحيح مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة. وعناصر التكاليف المتغيرة هي:
 - ✓ المواد الأولية: والتي تستخدم في الإنتاج بشكل مباشر سواء كانت مواد خام أو نصف مصنعة حيث أن تكلفة المواد الأولية تتناسب طردياً مع حجم الإنتاج؛
 - ✓ تكلفة الأجور المباشرة: التي تدفع للعاملين في الإنتاج سواء كانت على شكل أجور أو رواتب أو مكافآت؛
 - ✓ تكلفة الخدمات الصناعية غير المباشرة المتغيرة: ومنها القوى المحركة والوقود وصيانة الآلات وغيرها؛
 - ✓ تكاليف التسويق غير المباشرة: وتشمل تكلفة التغليف واللف والأجور.

- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط في المؤسسة وإنما ترتبط بفترة زمنية معينة. (مغني، 2018/ 2019، صفحة 15) ويمكن تصنيف التكاليف الثابتة إلى ثلاثة أنواع:

✓ التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة: مثل التأمين على المصنع، رواتب موظفي المصنع، الصيانة العادية لأصول المصنع الثابتة؛

✓ التكاليف التسويقية الثابتة: ومنها راتب مدير قسم المبيعات ومدير قسم الدعاية والمخازن؛

✓ التكاليف الإدارية الثابتة: وهي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج أو البيع، ومنها رواتب الإدارة والإدارة والتدفئة وغيرها؛

- التكاليف شبه المتغيرة أو الثابتة: هناك بعض التكاليف التي تتميز بالمرونة حيث يكون جزء منها ثابتا والآخر يكون متغيرا حيث يتغير تبعا لحجم الإنتاج:

✓ التكاليف شبه الثابتة: مثلا أجور العاملين في قسم التصنيع هي تكاليف ثابتة، وفي حالة زيادة الإنتاج قد يتم الاستعانة بعمال آخرين فيتم دفع أجور لهم وبالتالي تزداد التكلفة التي هي في الأساس ثابتة فتصبح شبه ثابتة.

✓ التكاليف شبه المتغيرة: هي تكاليف متغيرة في أساسها لكن نسبة تغيرها تكون أقل من نسبة التغير في حجم الإنتاج، مثلا صيانة الآلات هي تكاليف متغيرة وعند زيادة حجم الإنتاج تزداد هذه التكلفة، ولكن بنسبة أقل من نسبة الزيادة في حجم الإنتاج. وتبقى الصيانة ضرورية حتى في حالة توقف الإنتاج، ولكن التكلفة تكون قليلة. (نور و عليان، 2011، صفحة 30)

4-2- الطرق التقليدية والحديثة لمحاكاة التكاليف:

4-2-1- الطريقة التقليدية:

• طريقة التكاليف الكلية:

- مفهوم طريقة التكاليف الكلية:

التكلفة الكلية هي تكلفة إنتاج أو تصنيع وحدة واحدة من المنتج، وتعد من العناصر الأساسية لقيادة المؤسسة ومراقبة إدارتها وتحدد بأسلوب التكاليف الكلية الذي يقسم التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة. (قمازي، 2017/ 2018، صفحة 38)

حيث تعرف طريقة التكاليف الكلية على أنها: "الطريقة التي تصل إلى تكلفة متضمنة جميع الأعباء التي يمكن بلوغها من خلال المعالجة التحليلية المناسبة: تخصيص، توزيع وتحميل". (Melyon, 2004, p. 24)

- مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية :

تحدد التكلفة النهائية للمنتج باستخدام هذه الطريقة من خلال أسس تقنية :

- ✓ تحديد الأقسام: تعبر هذه الأقسام أو المراكز عن أجزاء ذات طابع محاسبي أين يتم تجميع عناصر الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لهذه الحسابات قبل تحميلها إلى الحسابات المعنية للتكاليف. (بوعرار، 2016، صفحة 74) وبالاعتماد على الهيكل التنظيمي يتم تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام رئيسية وأخرى ثانوية.
- أقسام رئيسية: وهي الأقسام التي تشرف على الوظائف الأساسية لنشاط المؤسسة كالموئين، الإنتاج والتوزيع. (مغني، 2018/ 2019، صفحة 31)
 - أقسام ثانوية (مساعدة): وهي الأقسام التي تؤدي وظائف مساعدة للأنشطة الرئيسية للمؤسسة كالإدارة والصيانة.
- ✓ تحديد وحدة القياس (وحدة العمل): تجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط نشاط المركز بوحدة قياس، واختيار وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل التكاليف على مختلف المنتجات. (قمازي، 2017/ 2018، صفحة 39)
- ✓ توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل (الأقسام): توزيع التكاليف غير المباشرة عبر مرحلتين:
- التوزيع الأولي: توزيع الأعباء غير المباشرة على أقسام داخل جدول معين يسمى "جدول توزيع الأعباء غير المباشرة" ويتكون هذا الجدول من عدة خانات تمثل أقسام المؤسسة، وأسطر أفقية بعدد الأعباء المرتبة حسب طبيعتها. تصنف في هذا الجدول التكاليف غير المباشرة وتوزع حسب طبيعتها على المراكز المستخدمة لها ووفقا لمفاتيح توزيع محددة. (Melyon, 2004, p. 36)
 - التوزيع الثانوي: توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية بواسطة مفاتيح التوزيع وهذا لتحديد قيمة التكاليف لكل قسم من الأقسام الرئيسية، لتسهيل تحميلها على المنتجات بصفة نهائية. (قمازي، 2017/ 2018، صفحة 40)
- ✓ تحميل تكاليف مراكز التحليل على المنتجات: في هذه المرحلة توزع تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات نسبة لعدد وحدات القياس المستخدمة.
- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية :
- تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي: (عرقابي، 2017/ 2018، صفحة 77)
- ✓ تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموئين، إنتاج، توزيع).
 - ✓ فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.

✓ تقييم المخزون السلعي من المنتجات تامة الصنع بتكلفة الصنع الكلية.

✓ معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

• طريقة التكاليف الجزئية:

- طريقة التكاليف المتغيرة:

تعتمد هذه الطريقة على الفصل بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة، وحساب سعر التكلفة يتم فقط بالتكاليف المتغيرة. حيث تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المباشرة (مواد، أجور) وغير المباشرة والمتغيرة فقط (الرجبي م،، 2010، صفحة 286) والتي ترتبط بحجم الإنتاج وحجم المبيعات وتستبعد عناصر التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف دورية (ثابتة). (عدس و الخلف، 2013، صفحة 82) وتقوم طريقة التكاليف المتغيرة على عدة مبادئ وهي: (حابي، 2010/ 2011، صفحة 53)

✓ الفكرة الأساسية تتمحور في التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة؛

✓ لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة؛

✓ التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة ويجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.

- طريقة التحميل العقلاني

تقوم طريقة التحميل العقلاني في حساب التكلفة على التمييز بين الأعباء المتغيرة، أي يتم حساب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني، والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة.

ويحسب معامل التحميل العقلاني وفق العلاقة التالية:

معامل التحميل العقلاني = حجم النشاط الفعلي / حجم النشاط العادي

ويجب أن يكون كل من النشاط الفعلي والنشاط العادي لهما نفس وحدة التقييم (ساعة عمل، كلغ مادة

أولية، وحدات مباع، وحدات منتجة ...) (بويعقوب، 2015، صفحة 211)

وتحسب التكاليف الثابتة المحملة عقلايا كالتالي:

التكاليف الثابتة المحملة عقلايا = التكاليف الثابتة الفعلية * معامل التحميل العقلاني

وبتحديد حجم النشاط العادي تنتج ثلاث حالات من تحميل التكاليف الثابتة: (قريشي و شربي،

2014/2015، صفحة 28)

■ معامل التحميل > 1 (النشاط الحقيقي > النشاط العادي): هذا يعني أن المؤسسة لم تستغل طاقتها

الإنتاجية بشكل عادي، وعليه فإن الفرق يعتبر كتكاليف نقص النشاط أو الفاعلية؛

- معامل التحميل = 1 (النشاط الحقيقي = النشاط الفعلي): معناه أن التكاليف الثابتة تم تحميلها فعلياً وعليه فإن الفرق يكون معدوماً.
- معامل التحميل < 1 (النشاط الحقيقي < النشاط العادي): المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية وبالتالي فالمؤسسة حملت تكاليف ثابتة أكثر من التكاليف الثابتة الفعلية.

2-4-2- الطريقة الحديثة:

- أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC :

- مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

تعتمد كثير من المؤسسات في تحسين نظمها الحالية لحساب التكاليف ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing) والذي يرمز له باختصار (ABC). وتعد طريقة أو نظام التكلفة على أساس الأنشطة مدخلاً لتطوير وتحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكلفة الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل. كما يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف، إذ يمكنها أن تتفاد عيوب المدخل التقليدي وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة. (حجازي و معالي، 2013، صفحة 97)

وهذه الطريقة تسمح بالتحليل الدقيق للتكاليف غير المباشرة المستهلكة في العملية الإنتاجية للمنتجات والخدمات. (زاية، 2017/2018، صفحة 54)

- أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

- ✓ تحقيق عدالة أكبر في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- ✓ يساعد المؤسسة على إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- ✓ يساعد نظام ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام المؤسسة لتخفيض التكاليف بدقة ووضوح. (عطوط، 2012/2013، صفحة 53)
- ✓ يساعد الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم بها توليد الأرباح وكذلك توفير تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة وتحديد علاقة التكاليف بالأفراد، وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم. (حبيب، 2021، صفحة 41)

- مقومات نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

تتمثل أهم المقومات التي يقوم عليها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في:

✓ **الموارد:** عبارة عن العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وتعتبر مصدرا للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، وتعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط.

✓ **الأنشطة:** أي طلب تأخذه المؤسسة لصنع منتج أو تأدية خدمة يمكن تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة. (التكريتي، 2007، صفحة 162)

✓ **المخرجات:** تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال استخدام مسببات تكاليف النشاط. (جحيش، 2024/2023، صفحة 24)

✓ **مسببات تكلفة النشاط:** هي العوامل التي تتسبب في الإنفاق والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند الاتفاق على نطاق ومدى الاستثمار، ويعتمد الاهتمام بنوعية مسبب التكلفة على أهداف التحليل. (مابرلي، 2004، صفحة 195)

✓ **مجمعات تكلفة النشاط:** عبارة عن مجموعة الأعمال التي تؤدي داخل كل وحدة نشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة وصل بين موارد المؤسسة ومنتجاتها النهائية.

- مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

1. تقسيم المؤسسة إلى أنشطة: في هذه المرحلة يتم حصر الأعباء غير المباشرة وإعداد قائمة الأنشطة عن طريق تحليل مراكز المسؤولية إلى عدة أنشطة، ثم توزيع الأعباء غير المباشرة على الأنشطة التي سببتها، باعتبار أن الأنشطة هي السبب في خلق هذه التكاليف.
2. اختيار مسببات التكلفة.
3. تجميع الأنشطة حسب مسببات التكلفة: حيث يتم تجميع الأنشطة التي لها نفس المخرجات وذلك على أساس عامل التكلفة أو مسبب التكلفة.
4. حساب تكلفة مسبب التكلفة: وذلك عن طريق قسمة مجموع الموارد المستهلكة من طرف النشاطات المجمعة على حجم عوامل التكلفة الخاصة بها.
5. تحميل الأعباء غير المباشرة إلى تكلفة المنتج على أساس عامل التكلفة. (سترة، 2024، صفحة 1)

• أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM:

- تعريف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة:

تعرف إدارة التكاليف حسب الأنشطة (Activity-Based Management - ABM) على أنها: مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها، مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، ومعتمدة على المعلومات المحصل عليها من نظام ABC، تقوم ABM على رؤية استراتيجية، أي أن القرارات المتخذة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد وكذلك التغيرات المتوقعة. (بولجبال، 2024/2025، صفحة 2)

- مبادئ أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة:

- ✓ ركز نظام ABM على سبع مبادئ لا بد من وجودها للوصول إلى الأهداف التي أعد من أجلها وهي:
- ✓ التركيز على إدارة أنشطة العمليات لتحقيق أهداف المؤسسة التشغيلية والاستراتيجية.
- ✓ التقليل من تكلفة الأداء وتقديم الخدمات وتوجيه الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة وصولاً إلى خلق قيمة اقتصادية للمؤسسة.
- ✓ التركيز على العمليات والأنشطة التي تلبي احتياجات الزبائن مرتفعي الربحية والقادرين على الدفع.
- ✓ خلق مقاييس الأداء عن التكلفة، الوقت والجودة.
- ✓ دعم مفاهيم تقييم الأداء الشامل على أساس بطاقة الأداء المتوازن وإيجاد المقاييس اللازمة لتطبيقه؛
- ✓ إعادة هندسة العمليات والأنشطة.
- ✓ دعم مفاهيم المشاركة بالأرباح والمشاركة بالأهداف وروح الفرق في العمل. (عزازية، عمامرة، و ملاح، 2019، صفحة 97)

• أسلوب التكلفة المستهدفة:

- تعريف التكلفة المستهدفة:

أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة في المراحل المبكرة عبر اعتماده على سعر البيع المستهدف ويركز على العملاء أثناء عملية تصميم المنتج:

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف (عبد القادر، 2021/2022، صفحة 169)

- مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة:

- ✓ يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ نذكر أهمها:
- ✓ السعر يقود التكلفة: تتحدد التكلفة المستهدفة بالاعتماد على السعر المستهدف الذي من الممكن أن يقبله الزبون مع مراعاة المستوى المقبول من الجودة، ثم يطرح منه هامش الربح المستهدف من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

✓ التركيز على الزبون: لغرض تحديد التكلفة المستهدفة بنجاح فلا بد من التركيز على الزبون من خلال الإصغاء إلى آراء الزبائن حول منتجات المؤسسة الاقتصادية فيما يتعلق بالجودة أو السعر أو المزايا الأخرى.

✓ التركيز على تصميم المنتج: يركز مهندسو التصميم على المراحل الأولى لتصميم المنتج من أجل تقديم تصميم للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة.

✓ التركيز على تصميم العملية الإنتاجية: يتم فحص كل جانب من جوانب العملية الإنتاجية والتركيز على التكنولوجيا المتاحة والمصادر الموثوقة للحصول على المواد الأولية بهدف الوصول للتكلفة المستهدفة.

✓ تكاليف دورة حياة المنتج: لتحديد التكلفة المستهدفة فإن الأمر يتطلب تحديد كل التكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة البحث والتطوير حتى خدمة الزبائن مروراً بالتصميم، والإنتاج، والتسويق، والتوزيع. (مراوي، 2023 / 2022، صفحة 82)

2-4-3- المقارنة بين طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والطريقة التقليدية:

الجدول رقم (1): أوجه الاختلاف بين طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والطريقة التقليدية

التكاليف حسب الطريقة التقليدية	التكاليف على أساس الأنشطة
تقديم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	تقديم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة.	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساسي.
استخدام معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.	استخدام مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط.
استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة.	تعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.

تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عالي).	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف).
في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.
تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكلفة الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.

المصدر: (التكريتي، 2007، صفحة 166)

3- الأداء المالي

3-1- مفهوم وأهمية الأداء المالي

3-1-1- مفهوم الأداء المالي:

يعرف الأداء المالي على أنه قدرة الشركة على تحقيق عوائد من أنشطتها من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها المالية والذي يحقق الأهداف المنشودة ويبيدها عن دائرة العسر المالي والإفلاس. (صيد، 2023/ 2024، صفحة 39)

يمثل الأداء المالي أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة، فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة أو الأسهم التي تشير معاييرها إلى التقدم والنجاح. (الخطيب، 2010، صفحة 45)

يعبر الأداء المالي عن الكفاءة والفعالية للنشاط المالي المتعلق بالمؤسسة أي القدرة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة للاستغلال الأمثل للموارد. (بلعباس و بوطالبي، 2023، صفحة 1)

من خلال ما سبق يمكن تعريف الأداء المالي على أنه الكفاءة والفعالية معا، أي مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية على تحقيق أهدافها المالية من خلال إدارة مواردها، حيث يتضمن ذلك تحليل المؤشرات والنسب المالية...

3-1-2- أهمية الأداء المالي

تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقييم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد قرارات المستخدمين.

وتنبع أهمية الأداء المالي بشكل خاص من عملية متابعة أعمال المؤسسة وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيهه نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة واستثماراتها وفقاً للأهداف العامة والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرارية وبناء المؤسسة. (كردودي و بوسلمة، 2018، صفحة 132)

3-2- مؤشرات تقييم الأداء المالي

إن تقييم الأداء المالي هو عبارة عن عملية قياس إنجازات المؤسسة المحققة فعلاً ولن يتم ذلك إلا باستخدام مؤشرات مالية تساعد في تحسين الأداء المالي:

3-2-1- مؤشرات التوازن المالي:

جاءت فكرة التوازن المالي استناداً لقاعدة التوازن المالي الأدنى التي تعني بالضرورة تمويل كل الاستخدامات المستقرة بالموارد الدائمة. (عميروش، 2022، صفحة 164)

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

الجدول رقم (2): مؤشرات التوازن المالي

المؤشر	التعريف	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
رأس المال العامل الصافي (FRNg)	هو مقياس لسيولة الشركة وقدرتها على تلبية التزاماتها قصيرة الأجل.	الأموال الدائمة – الأصول الثابتة الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة.	عبارة جزء من الأصول الثابتة الممول بالأموال الدائمة. ويمكن أن يكون: موجباً: ويعني تمكن المؤسسة من تمويل احتياجاتها طويلة الأجل باستخدام موارد طويلة الأجل وتحقيقها فائضاً مالياً. سالباً: المؤسسة عاجزة عن تمويل استثماراتها وباقي الاحتياجات المالية باستخدام مواردها المالية الدائمة.

			معدوما: الأموال الدائمة تغطي التثبيتات فقط أما الأصول الجارية فتغطي عن طريق القروض قصيرة الأجل. وهذه الوضعية لا تتيح أي ضمان تمويلي في المستقبل.
الاحتياج في رأس المال العامل BFR	إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة من خلال دورة الاستغلال	احتياجات الدورة - موارد الدورة (الأصول الجارية - النقدية) - (الخصوم الجارية - السلفات المصرفية).	نميز ثلاث حالات لمؤشر BFR: احتياج موجب: يعني أن المؤسسة في حاجة إلى موارد مالية لتغطية احتياجات الدورة. احتياج سالب: يعني أن المؤسسة قد غطت كافة احتياجاتها التمويلية وبقي فائض. احتياج معدوم: هناك توازن بين الاحتياجات والموارد.
الخزينة TN	هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة خلال دورة الاستغلال.	رأس مال العامل الصافي - احتياجات رأس المال العامل القيم الجاهزة - الديون البنكية قصيرة الأجل	إذا تمكنت المؤسسة من تغطية احتياجاتها فرصيد الخزينة موجب (فائض). وفي حالة عدم تغطية الاحتياجات يكون الرصيد سالب (عجز).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: (بخيت، 2023/ 2022، صفحة 40) (بن ساسي و قريشي، 2006، صفحة 83)

2-2-3- النسب المالية

- نسب الهيكلية المالية: هي النسب التي تساعد على دراسة الهيكل المالي للمؤسسة والعناصر الموضوعية لكل جانب من جوانب قائمة المركز المالي. (حسين، 2021/ 2022، صفحة 99)
- الجدول رقم (3): نسب الهيكلية المالية

النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة / الأصول الثابتة	تبين قدرة المؤسسة على تمويل الأصول غير الجارية بواسطة مواردها الدائمة.
نسبة التمويل الخاص	الأموال الخاصة / الأصول الثابتة	تبين قدرة المؤسسة على تمويل الأصول غير الجارية بواسطة الأموال الخاصة.

- نسب السيولة: وهي النسب التي تقيس القدرة على أداء الالتزامات قصيرة الأجل. (حنفي، 2007، صفحة 80)

الجدول رقم (4): نسب السيولة

النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
نسبة التداول	الأصول المتداولة / الالتزامات المتداولة	تقيس عدد مرات تغطية الأصول المتداولة للالتزامات المتداولة، ويجب أن تغطي الأصول المتداولة الديون المتداولة على الأقل مرتين.
نسبة السيولة السريعة	(الأصول المتداولة - المخزون السلي) / الالتزامات المتداولة	تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل من أصولها المتداولة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: (عبد الهادي، 2008، صفحة 158) (خنفر و المطارنة، 2011، صفحة 130)

- نسب النشاط: تستخدم هذه النسب كمؤشر لتقييم الكفاءة والفعالية في استثمار الموارد المتاحة (بشناق، 2011، صفحة 37) حيث تقيس نسب النشاط سرعة تحويل عناصر الميزانية إلى مبيعات أو نقد. (ججيش، 2024/2023، صفحة 77)

الجدول رقم (5): نسب النشاط

النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
معدل دوران المخزون	تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون	تقيس هذه النسبة عدد مرات تدفق الأموال في شكل مخزون ثم بيعها خلال فترة زمنية معينة.
متوسط فترة التحصيل	360 / معدل دوران الذمم المدينة	يساعد هذا المؤشر في تقييم سياسة منح الائتمان والتحصيل في المؤسسة.
متوسط فترة السداد	360 / معدل دوران الذمم الدائنة	تشير إلى مدة الائتمان الذي تحصل عليه المؤسسة من مورديها.
معدل دوران إجمالي الأصول	صافي المبيعات / إجمالي الأصول	تشير هذه النسبة إلى مدى فعالية استخدام المؤسسة لأصولها في تحقيق المبيعات.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: (شعابنية، 2021/2022، صفحة 77)

- نسب المديونية: تسمح هذه النسب بمعرفة الخطر الذي قد يتعرض له دائنو المؤسسة بصفة عامة، حيث أن المؤسسات الأكثر مديونية تجد صعوبة كبيرة في اجتياز الأزمات الاقتصادية. (خميسي، 2013، صفحة 96).

الجدول رقم (6): نسب المديونية

النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
نسبة الاقتراض	إجمالي القروض / إجمالي حقوق الملكية	يعبر انخفاض هذه النسبة عن انخفاض المخاطر التي يتعرض لها المقرضون والملاك، أما ارتفاعها فيشير إلى صعوبة الحصول على قروض إضافية.
نسبة تغطية الفوائد	الربح قبل الفائدة والضريبة / الفوائد	تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تغطية مدفوعات الفوائد.

المصدر: (خنفر و المطارنة، 2011، صفحة 137)

- نسب المردودية: تعرف المردودية بأنها مفهوم يطبق على كل نشاط اقتصادي عند استخدام كل الإمكانيات المادية والبشرية والمالية.

الجدول رقم (7): نسب المردودية

النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
المردودية المالية	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	تقيس هذه العلاقة العائد المالي المحقق من استثمار أموال ملاك المؤسسة.
المردودية الاقتصادية	إجمالي فائض الاستغلال / مجموع الأصول	تقيس هذه النسبة مدى كفاءة استخدام ممتلكات المؤسسة لتحقيق أرباح بغض النظر عن طريقة التمويل.

المصدر: (شرشافة، 2022 / 2023، صفحة 8)

- نسب الربحية: تستخدم نسب الربحية لتقييم قدرة الشركة على توليد الأرباح من أنشطتها التشغيلية مقارنة بالنفقات وغيرها من التكاليف التي تتكبدها خلال فترة محددة من الزمن. (الشيخ، 2008، صفحة 41)

الجدول رقم (8): نسب الربحية

النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
العائد على المبيعات (هامش الربح)	صافي الربح بعد الضريبة / صافي المبيعات	تقيس هذه النسبة مدى الربحية التي تحققت من المبيعات.

العائد على إجمالي الأصول	صافي الربح بعد الضريبة / إجمالي الأصول	تقيس مدى ربحية الأصول، فكلما كانت النسبة مرتفعة عن متوسط الصناعة فهذا يدل على أداء جيد للمؤسسة.
العائد على حقوق الملكية	صافي الربح بعد الضريبة / حقوق الملكية	تقيس هذه النسبة العائد المحقق على أموال الملاك المستثمرة في الأسهم العادية للمؤسسة.

المصدر: (الشيخ، 2008، صفحة 42)

3-3- مصادر تقييم الأداء المالي:

- يمكن تحديد مصادر البيانات والمعلومات والإحصاءات التي يعتمد عليها في عملية تقييم الأداء من خلال:
1. القوائم المالية والمرفقات: وتتضمن مجموعة معلومات متكاملة، وتتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج وقائمة التدفقات النقدية والملاحق.
 2. المؤشرات التاريخية للقوائم المالية والتي تحتاجها عملية تقييم الأداء لأغراض الدراسة والتحليل وعقد المقارنات.
 3. الموازنة التخطيطية: هي البرنامج والخطة الشاملة لنشاط المؤسسة الاقتصادية لفترة زمنية مقبلة.
- (ججيش، 2024 / 2023، صفحة 71)

4- الدراسات السابقة:

من المراحل المنهجية المهمة في البحث العلمي الاطلاع على الدراسات السابقة والاستفادة منها من أجل بناء إشكالية تنتهي بما توصلت إليه هذه الدراسات، وقد تم الاطلاع على عدة دراسات لها صلة بموضوع الدراسة الحالية، ونذكر منها:

1-4- الدراسات باللغة العربية:

- دراسة: بلعيسة إيمان (2023/2022)، دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة – دراسة حالة بمؤسسة توزيع الغاز والكهرباء بالمدينة – مذكرة ماستر، تخصص المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس بالمدينة.
- هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهم التقنيات التي تستعملها محاسبة التكاليف خاصة الحديثة التي تتماشى مع تطور المؤسسات، لأنها تساعد على تعزيز مكانة المؤسسة وإعطاء صورة واضحة لها. من خلال المقابلة وتحليل مختلف الميزانيات باستعمال مؤشرات الأداء المالي تم التوصل إلى مجموعة من النتائج من بينها:
- ✓ إن لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة.

- ✓ إن التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة توزيعها على المنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام.
- ✓ من أجل تفادي التحميل الخاطئ للتكلفة لابد أن تتبع المؤسسة أسسا علمية دقيقة في التحديد مما يساهم في اتخاذ قرارات مالية رشيدة.
- دراسة: زغودو شروق، بن الواد إلهام (2020-2021)، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء قالم (2020) والمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها (2019)، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالم.

هدفت هذه الدراسة إلى عرض ما هو متوفر من معلومات حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأداء المالي، حيث تم تحليل مختلف المعطيات مما أدى إلى التوصل إلى العديد من النتائج أهمها:

- ✓ أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة جاء ليطور من الأنظمة التقليدية؛
- ✓ يقدم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة رؤية شاملة تهتم بالأنشطة من خلال المعلومات التي يقدمها بشأن محركات التكاليف في مختلف الأنشطة، والذي يمكن أن يعزز قدرة المؤسسات في إدارة تلك الأنشطة لغاية تطوير منتجاتها وتعزيز تنافسيتها؛
- ✓ في أنظمة محاسبة التكاليف لا يوجد نظام أفضل من الآخر فلكل مؤسسة وضعية اقتصادية يليق بها نظام ما ويتماشى مع متطلباتها دون غيره؛
- ✓ الأداء المالي هو أداة تعكس قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المالية وتخفيض نفقاتها لزيادة مردوديتها ويمكن تحسينه من خلال بيان أسباب الانحراف بين ما خطط له وبين ما تحقق فعليا واتخاذ الإجراءات المناسبة.
- دراسة: كميليا بلرهمي، نور الهدى عموري (2019/2020)، دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة شركة الزيبان لصناعة الأجر الأحمر - سيدي غزال بسكرة -، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح ضرورة استخدام محاسبة التكاليف في القطاع الإنتاجي نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في نجاح المؤسسة وذلك من خلال تقييم أدائها المالي، ومن خلال الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

✓ تعتبر طرق محاسبة التكاليف (التقليدية، الحديثة) من أهم الطرق المستخدمة في توفير المعلومات الملائمة لإدارة المؤسسة لتمكينها من القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات بشكل فعال وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية.

✓ يساهم الأداء المالي في إتاحة الموارد المالية وغيرها ويزود المؤسسة بفرص الاستثمار في ميادين الأداء المختلفة.

✓ إن لطرق محاسبة التكاليف الحديثة أهمية كبيرة كونها من المداخل المتطورة والحديثة التي تساعد المؤسسة على أداء مهامها.

■ دراسة: بظاهر محمد بن عيسى (2018/2017)، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تفعيل مراقبة التسيير في المؤسسة-دراسة تطبيقية في مؤسسة نفطال GPL -سعيدة-، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وهذا من خلال الاعتماد على الاستبيان، من أجل عرض ما هو متوفر من معلومات حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومراقبة التسيير وتحليل مختلف المعطيات، حيث توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

✓ الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة تساعد على توفير معلومات أكثر مصداقية حول التكاليف؛

✓ الأنظمة الحديثة تساعد الإدارة في تفعيل مراقبة التسيير؛

✓ إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

2-4-الدراسات باللغة الأجنبية:

■ Aidli Thiziri et Mouhoubi Bahia (2012/2013), **La Comptabilité Analytique : Rôles et Objectifs - Cas : CEVITAL**, mémoire de Master en Sciences de Gestion, spécialité : Finance et Comptabilité- , Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Abderrahmane Mira, Bejaia.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الطريقة المستخدمة داخل المؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى نظام حساب التكلفة المستخدم، مما يسمح باتخاذ أفضل القرارات المالية للمؤسسة، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

✓ وجود صعوبة في التمييز بين المنتجات المربحة وغير المربحة بسبب استخدام طريقة الأقسام المتجانسة؛

✓ عدم تطبيق طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة ABC داخل المؤسسة.

- Su, Chao (2013), **A Study of Cost Accounting Practices, through Germany, Japan, and the United States**, Accounting and Management Control Master Thesis, Department of Business Administration, Lund University, Sweden

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء مناقشات حول ممارسات محاسبة التكاليف بشكل عام. وتم التوصل إلى

مجموعة من النتائج أهمها:

- ✓ أن محاسبة التكاليف تهدف إلى تصنيف التكاليف وتسجيلها وتخصيصها وتلخيصها والإبلاغ عنها؛
- ✓ تظهر ممارسات محاسبة التكاليف سمات مختلفة في البلدان التي تختلف في تكوينها؛
- ✓ طالما أن النشاط التجاري موجود فهناك حاجة إلى تسجيل التكاليف المتكبدة من إنتاج السلع والخدمات بشكل صريح.

- Bouzelmat Abdelghani et Brifouche Farid (2018-2019), **Analyse du système de calcul de cout de revient au sein de l'entreprise CO.G.B (La Belle)**, mémoire de Master en Science de Gestion, spécialité: Finance et Comptabilité, Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion et des Sciences Commerciales, Université Abderrahmane Mira, Bejaia.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم أهمية محاسبة التكاليف، بناء على وصف وتحليل نظام حساب التكلفة داخل

شركة (CO.G.B, La Belle). ومن النتائج المتحصل عليها في هذه الدراسة:

- ✓ زيادة تكاليف شركة (لابيل) بسبب استخدام أسلوب التكلفة الكاملة (طريقة التكاليف الكلية).
- ✓ إتقان المحاسبة التحليلية وإنشاء أسعار التكلفة الصناعية التي تعتبر مرجعا لتحديد أسعار المبيعات.
- ✓ لا يمكن معالجة جميع التكاليف واستكمال حسابات أسعار التكلفة الحقيقية لجميع المنتجات بسبب نظام المحاسبة الإدارية غير المتقدم.

5- الفجوة البحثية:

من خلال استعراض بعض الدراسات السابقة والنتائج التي توصلت لها، يمكن الخروج بعدة أوجه للتشابه

وأوجه للاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية:

- أوجه التشابه:

- ✓ تشابه الدراسة الحالية مع أغلب الدراسات السابقة في التطرق إلى المتغير المستقل وهو محاسبة التكاليف والمتغير التابع وهو الأداء المالي.
- ✓ اعتماد نفس الهدف والمتعلق بالتعرف على مدى استخدام محاسبة التكاليف في العديد من المؤسسات وأثرها في تحسين الأداء المالي.
- ✓ اعتماد معظم الدراسات على المنهج الوصفي التحليلي.

■ أوجه الاختلاف:

- تختلف الدراسة الحالية في الحدود المكانية حيث تمت ميدانيا على مستوى مؤسسة نفطال فرع GPL بولاية سطيف.
- على خلاف أغلب الدراسات السابقة التي تناولت دور محاسبة التكاليف من منظور عام، دون التعمق في قياس الأداء المالي بمؤشرات دقيقة، تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في اعتمادها على حساب مختلف مؤشرات الأداء المالي (السيولة والمردودية... إلخ) وربطها بمتغير محاسبة التكاليف، في حين أن بعض الدراسات تجاهلت المؤشرات المالية كليا وأخرى اكتفت بإشارات نظرية دون تحليل عددي، في حين أن هذه الدراسة سدت هذه الفجوة وذلك من خلال الربط التحليلي بين نظام محاسبة التكاليف والأداء المالي لمؤسسة نفطال فرع GPL سطيف.

ثالثاً:

الطريقة والإجراءات

1- تمهيد:

تتطلب هذه الدراسة عرضا دقيقا للمنهجية المتبعة، وهذا راجع لدورها المحوري في ضمان حيادية الدراسة ومصداقية نتائجها. وبما أن هذه الدراسة تهدف إلى تحليل دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لقدرته على وصف الظاهرة المدروسة وتحليل أبعادها. وتم دعم ذلك من خلال دراسة ميدانية أجريت بمؤسسة نفطال فرع GPL سطيف اعتمادا على مجموعة من الإجراءات والأدوات الميدانية لجمع المعلومات وتحليلها بشكل يعكس الواقع بدقة.

2- منهج الدراسة:

المنهج المستخدم في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي وكذا منهج دراسة حالة الذي تم اعتماده من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة والتي كانت كالتالي: ما دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة نفطال فرع GPL بسطيف، وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة في بداية الدراسة من خلال جمع المعلومات والبيانات اللازمة واستخدام الأدوات المناسبة. تم اعتماد هذا المنهج باعتباره المنهج الأنسب لدراسة موضوع دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي ووصف وتفسير الظاهرة المتعلقة بدراسة العلاقة بين المتغيرين محاسبة التكاليف والأداء المالي بالإضافة إلى تطبيق ذلك من خلال دراسة ميدانية في مؤسسة نفطال بولاية سطيف للفترة 2022-2024.

فمن خلال تطبيق هذا المنهج على وصف هذه الظاهرة سيكون من السهل الوصول إلى أسبابها والعوامل التي تتحكم فيها، واستخلاص وتفسير النتائج التي يتم الحصول عليها بكل عناية لتعميمها. وتشمل هذه الدراسة دراسة حالة واحدة متعمقة متعلقة بمؤسسة اقتصادية مع تحليل كل عامل من العوامل المؤثرة والاهتمام بالجوانب الضرورية عن الحالة المدروسة بما في ذلك مدى الاعتماد على تقنيات محاسبة التكاليف ومدى الاعتماد على مخرجات هذه المحاسبة في تحسين الأداء المالي.

3- مصادر جمع البيانات:

- المصادر الرئيسية: تم الاعتماد على عدة مصادر من أجل إعداد هذه الدراسة أهمها الكتب والمذكرات والأطروحات والمقالات العلمية سواء العربية أو الأجنبية، بالإضافة إلى الاعتماد على التقارير والوثائق التي تم الحصول عليها من المؤسسة محل الدراسة -شركة نفطال فرع GPL سطيف.
- المصادر الثانوية: تم الاعتماد بشكل أساسي من أجل إنجاز هذه الدراسة على مقابلة إطارات في شركة نفطال وبالتحديد من دائرة المحاسبة والمالية من أجل الحصول على المعلومات الضرورية وطرح الأسئلة التي تخدم هذه الدراسة، بالإضافة إلى تحليل محتوى الوثائق والمستندات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة وأهمها بطاقات المخزون والقوائم المالية.

4- مجتمع وعينة الدراسة:

4-1- تقديم مؤسسة نفطال:

4-1-1- التعريف:

مؤسسة متفرعة عن سوناطراك، وقد نشأت بموجب المرسوم 101/80 الصادر في 1981/04/06 وهي مسؤولة عن تكرير وتوزيع المنتجات البترولية تحت علامة NAFTAL. كما أنها عدلت وقسمت بموجب المرسوم رقم 187/87 إلى مؤسستين:

✓ مؤسسة مختصة في تصفية البترول فرع التكرير NAFTEC

✓ مؤسسة مختصة في التسويق وتوزيع المواد البترولية فرع التوزيع NAFTAL

وتنقسم كلمة نفطال إلى قسمين:

✓ مصطلح عالمي يقصد به البترول: NAFT

✓ الحرفين الأخيرين AL مشتقة من الكلمة: ALGERIE

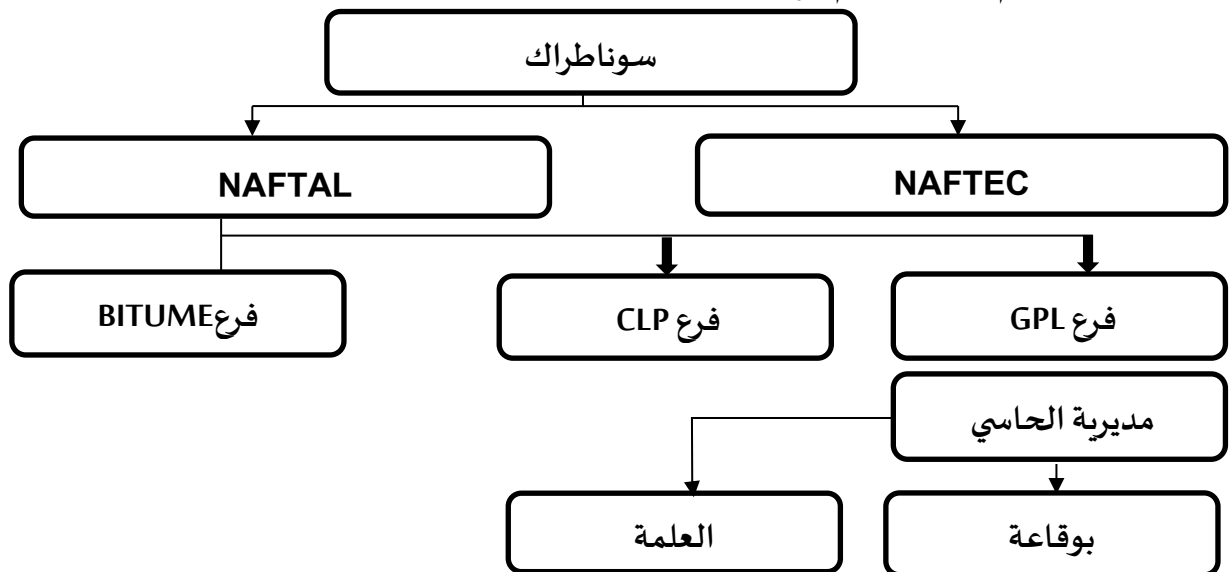
وفي عام 1987 تغيرت المؤسسة إلى مؤسسة ذات أسهم تابعة لمجموعة سوناطراك برأسمال اجتماعي يقدر ب: 1.565.000.000.0 دج، وكانت وحداتها في السابق تنتج كل من الغاز والمحروقات. نظرا لاختلاف إنتاج الغاز والمحروقات وبسبب المشاكل التي واجهتها قسمت سنة 2000 إلى ثلاثة فروع:

✓ فرع مختص بالغاز (Gaz de Pétrole Liquéfiés) (Branche GPL)

✓ فرع مختص بالمحروقات (Carburants, Lubrifiants, Pneumatique) (Branche CLP)

✓ فرع مختص بالزفت (Branche Bitume)

الشكل رقم (01): تقسيم مؤسسة نفطال سنة 2000



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مصلحة المستخدمين في المؤسسة

تقوم هذه المؤسسة بعدة أنشطة منها:

- ✓ توزيع وتخزين وتسويق الوقود والمنتجات وغاز البترول المميع وزيوت التشحيم؛
- ✓ استيراد وتصدير الزيوت والزفت والشحوم؛
- ✓ نقل المواد البترولية ومشتقاتها من مراكز التكرير والتصنيع إلى المراكز الرئيسية وإلى الزبائن عبر وسائل النقل المتاحة والمتمثلة في الأنابيب، الشاحنات، النقل البحري وكذا النقل عبر السكك الحديدية.

2-1-4 - فرع GPL سطيف:

مؤسسة نفطال فرع GPL سطيف هي عبارة عن مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم مختصة في توزيع وتسويق المنتجات النفطية أي التجارة بالجملة لكل من غاز البوتان والبروبان وخليطيهما. تقع في الحاسي بولاية سطيف، ومقرها المركزي متواجد في الشارقة ولاية الجزائر وهي مؤسسة تابعة 100% لشركة سوناطراك حيث أنشأت بموجب تقسيم سنة 2000. يقتصر نشاط وحدة نفطال GPL سطيف في تعبئة القارورات بغاز البروبان والبوتان بغرض بيعهما، وإنتاج السيرغاز عن طريق ضغط 20% بوتان و80% بروبان، وهذا في فصل الصيف و100% بروبان في فصل الشتاء.

3-1-4 - أهداف مؤسسة نفطال:

- تمويل السفن من المؤسسات العامة بالوقود السائل للنقل (SNTR)
- تحقيق سياسة نوعية من خلال تشجيع استعمال وقود السير غاز GPL الذي يعتبر نظيفا مقارنة مع غيره حيث يحافظ على البيئة ويقلل التلوث.
- زيادة القدرات في مجال النقل عبر خط الأنابيب.

2-4 - وظائف مؤسسة نفطال:

المهمة الرئيسية لمؤسسة نفطال هي العملية الإنتاجية ووظائفها الرئيسية هي:

أ. وظيفة التموين: تكون بمادتين البوتان والبروبان كمادتين أساسيتين بالإضافة إلى مواد أخرى؛

ب. وظيفة الإنتاج: يتمثل في إنتاج السير غاز عن طريق مزج البوتان والبروبان؛

ج. وظيفة التسويق: يتم بيع البروبان والبوتان في شكل قوارير وكذلك بيع السير غاز.

من منتجات شركة نفطال GPL أنواع مختلفة من الغاز حيث نذكر أنواعه كل على حدة ومجالات استعمال كل نوع من منتجات هذه الشركة:

- غاز البوتان BUTANE أو B ومن أنواع هذا الغاز:
- ✓ B3 أي قارورة غاز البوتان حمولة 3 كغ
- ✓ B6 أي قارورة غاز البوتان حمولة 6 كغ

✓ B13 أي قارورة غاز البوتان حمولة 13 كغ

• غاز البروبان Propane أو P ومن منتجات هذا الغاز:

✓ P11 أي قارورة بروبان حمولة 11 كغ

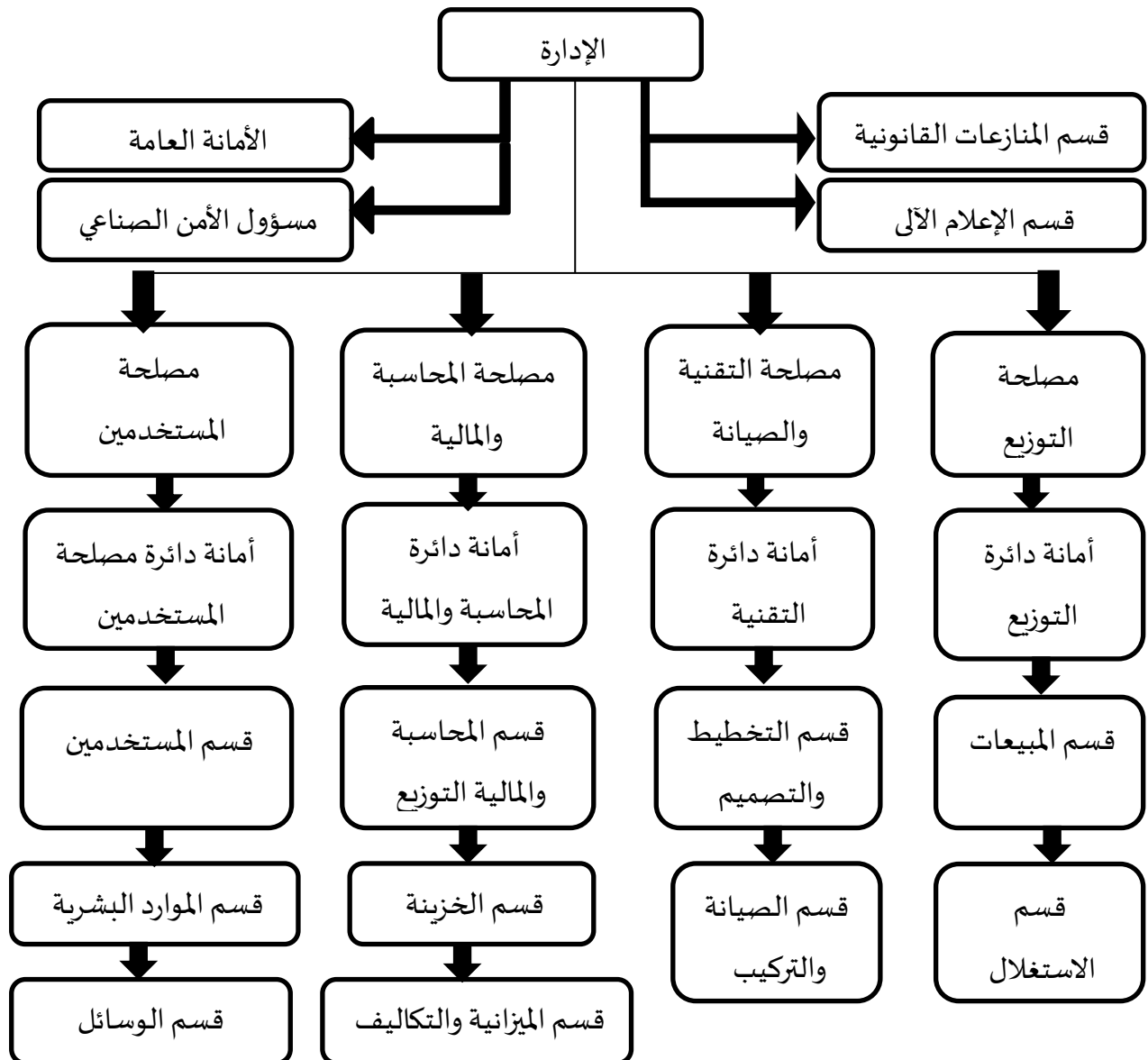
✓ P35 أي قارورة بروبان حمولة 35 كغ

• سير غاز GPL/ C ويعتبر هذا المنتج مختلفاً عن المنتجات الأخرى لشركة نفطال حيث يختلف من حيث تركيبته، باعتبار أن هذا الغاز مخصص للسيارات.

4-3- الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال:

4-3-1- تقديم الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال

الشكل رقم (02): مكونات الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال

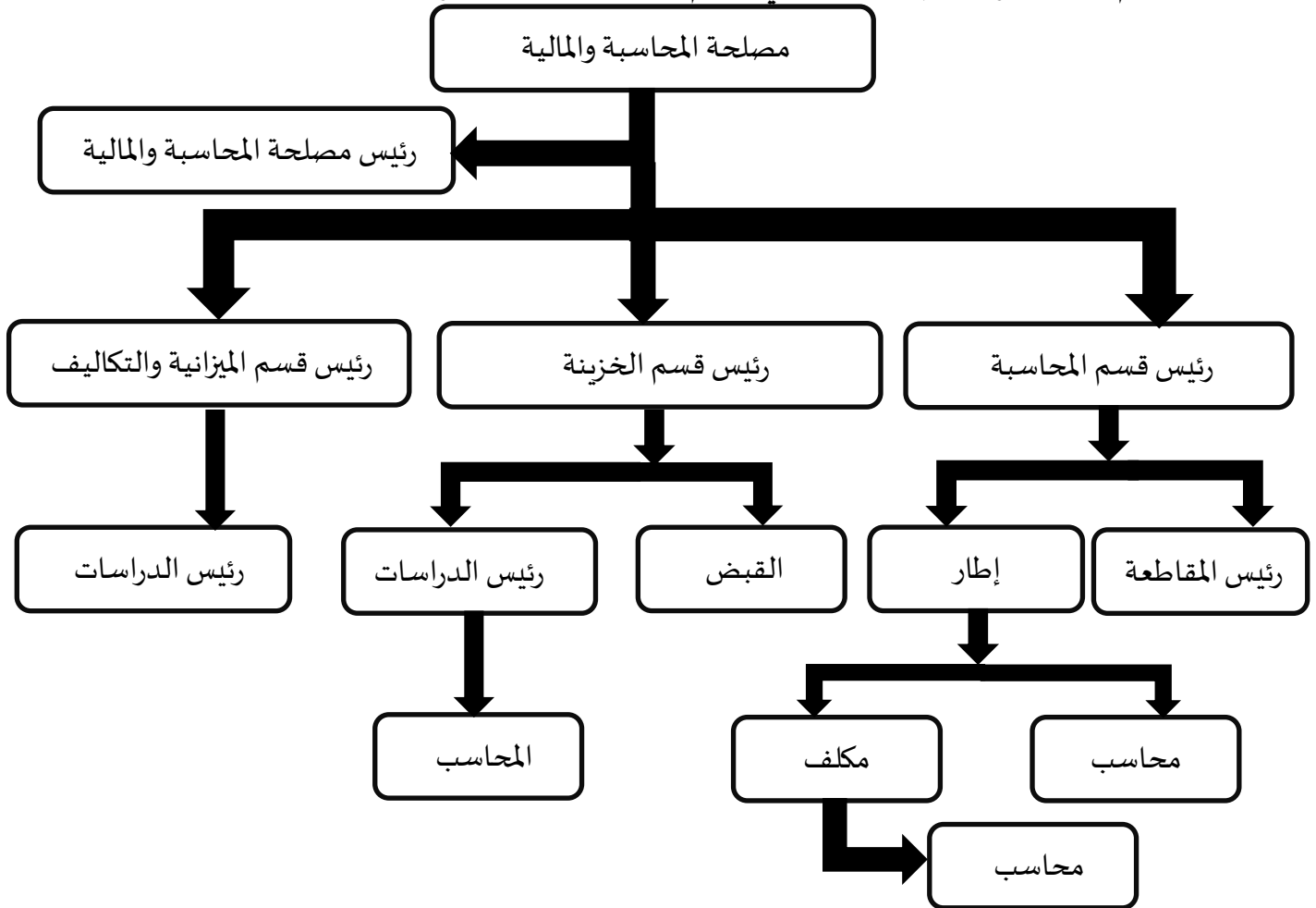


المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مصلحة المستخدمين في المؤسسة

يعتمد الهيكل التنظيمي لفرع نفطال (GPL) سطييف على تنظيم العلاقات بين مختلف الوحدات لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. كما يساعد هذا التنظيم في تحديد المسؤوليات بدقة وتفادي التداخل في المهام بين الأفراد والمصالح.

4- 3- 2- الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية لمؤسسة نفطال فرع (GPL) سطييف:

الشكل رقم (03): مكونات الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسة.

• تقديم مصلحة المحاسبة والمالية

تقوم هذه المصلحة بتسجيل كل العمليات المحاسبية، ولتسهيل القيام بمهامها تساعدها ثلاث مصالح هي:

أ. مصلحة المحاسبة العامة: حيث تقوم هذه المصلحة يوميا بتسجيل وتقييد كل العمليات المحاسبية للمؤسسة في عدة برامج تسهل عملية التسجيل والمتابعة، ومنها برنامج آلي للاستهلاك، وآخر لتسيير الاستثمارات.

ب. مصلحة الخزينة: تتمثل مهامها في تقييم كل مصاريف وإيرادات المؤسسة، وذلك بتثبيتها عن طريق وثائق مبررة، ومن بين مهامها تسوية وضعية المدفوعات والنفقات، تسديد الضريبة على المنتجات البترولية

للمؤسسة، وكذلك تسديد الأتعاب الخاصة بالمتعاملين مع الشركة. وهذه المصلحة تكون لها علاقات خارجية خاصة مع البنوك لتسهيل القيام بدورها.

ج. مصلحة الميزانية والتكاليف: تقوم هذه المصلحة بتحديد تكاليف البيع للمواد البترولية، الذي يبين وضعية المؤسسة من خلال الوثائق الإدارية مثل: الميزانية التقديرية، كشف التكاليف، بطاقات المخزون....، كما تقوم بالاعتماد على الميزانية السنوية ووضع تكاليف الإنتاج والنفقات.

- مهام مصلحة المالية والمحاسبة:

✓ التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية.

✓ متابعة جميع المهام الخاصة بخطط توزيع المنتجات البترولية.

✓ مراقبة الفواتير وتحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين.

- الأنظمة والبرامج المستعملة في مصلحة المالية والمحاسبة:

لمؤسسة نפטال فرع (GPL) سطيف مجموعة من البرمجيات التي تعتمد عليها في تسيير أنشطتها ووظائفها،

ومن بين هذه البرمجيات:

أ. برنامج (NAFT COM):

حيث يقوم بتسيير وتنظيم الأنشطة المتعلقة بالشراء والبيع والمخزون حيث يشمل هذا البرنامج على:

✓ المبيعات (VENTE).

✓ تفاصيل عمليات وصول السلع (DÉTAIL RÉCEPTION).

ب. برنامج (NAFT COMPTA): نظام خاص بالمحاسبة في المؤسسة.

ج. برنامج (Immosys): نظام خاص بتسيير الاستثمارات (الأصول).

د. برنامج (NAFT IP): نظام خاص بتسيير الرواتب والأجور.

هـ. برنامج (WIN CANAL): نظام خاص بالمحاسبة التحليلية.

يعد نظام WIN-CANAL أداة محورية تعتمد عليها شركة نפטال في إدارة وتحليل التكاليف بدقة أكبر، حيث

يوفر هذا النظام إمكانيات متقدمة لمراقبة وتحليل جميع عناصر التكلفة، مما يساهم في:

✓ تحسين عملية اتخاذ القرار عبر تقديم بيانات دقيقة وفورية حول مختلف التكاليف التشغيلية.

✓ تعزيز الشفافية والكفاءة في تحديد مصادر الإنفاق وتوزيع الموارد المالية بفعالية.

✓ دعم التخطيط المالي طويل المدى من خلال توفير تحليلات دقيقة حول تطور التكاليف والربحية.

5- أدوات الدراسة:

تم التركيز في هذه الدراسة على الأداة الرئيسية في جمع البيانات وهي دراسة الحالة التي تتكون من عدة عناصر أهمها: المقابلة، الملاحظة، تحليل الوثائق والبيانات وتحليل القوائم المالية.

وقد كانت أسئلة المقابلة مع محاسب مؤسسة نفطال فرع GPL سطيف كالتالي:

1- ماهي الأنظمة والبرامج المستعملة حالياً في المحاسبة بالمؤسسة؟

المؤسسة تعتمد على برنامج Win-Canal في تسيير محاسبة التكاليف حيث يعد أداة محورية تعتمد عليها الشركة في تحليل التكاليف بدقة.

2- أي طريقة تستخدمون في توزيع التكاليف غير المباشرة هل طريقة التكاليف الكلية أم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC؟

مؤسسة نفطال لا تطبق بشكل رسمي نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC رغم أهمية هذه الطريقة في تحسين دقة احتساب التكاليف وتوزيعها على الأنشطة، إلا أن التطبيق لا يزال محدوداً في بعض الحالات بسبب الاعتماد على برنامج Win-Canal الذي لا يدعم بشكل مباشر طريقة ABC مع نقص التكوين المتخصص في هذا النظام داخل المؤسسة.

3- هل هناك فرص لتحسين نظم محاسبة التكاليف الحالية داخل المؤسسة؟

تمتلك مؤسسة نفطال فرصاً لتحسين نظام محاسبة التكاليف عن طريق تطوير النظام المعلوماتي المحاسبي.

6- خطوات الدراسة الميدانية:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات سيتم القيام بدراسة تطبيقية من خلال جمع المعطيات عن طريق إجراء مقابلة شخصية مع متخصصين في قسم المحاسبة والمالية وجمع بطاقات الجرد والوثائق والبيانات المتعلقة بمحاسبة التكاليف المستخدمة في الشركة بالإضافة إلى القوائم المالية المتمثلة في الميزانيات لشركة نفطال فرع GPL سطيف خلال الفترة 2022-2024، وستكون الدراسة الميدانية وفق الخطوات التالية:

✓ حساب التكاليف الخاصة بمختلف منتجات المؤسسة وفق طريقة ABC؛

✓ إعادة حساب التكاليف وفق الطريقة التقليدية؛

✓ حساب المؤشرات والنسب المالية للمؤسسة خلال فترة الدراسة؛

✓ محاولة ربط بين محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي لشركة نفطال فرع GPL سطيف.

رابعاً: نتائج الدراسة

1-تمهيد:

بعد أن تم التطرق في الجانب النظري إلى الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف والأداء المالي وكذا إلى مجموعة من الدراسات السابقة والتي لها صلة بالموضوع، تم في الجانب التطبيقي تحديد وإبراز مدى مطابقة موضوع هذا البحث للواقع المعاش داخل شركة نفطال فرع GPL سطيف، حيث كانت هناك محاولة في هذا الجانب إلى إعطاء نظرة تكاملية عن مجريات الدراسة الميدانية تفيد في تحقيق الهدف العلمي الذي انطلقت منه هذه الدراسة.

2-وصف متغيرات الدراسة

وسيتيم في البداية حساب تكاليف الشركة وتحليلها بداية بحساب تكلفة التدعيم ثم تكلفة التعبئة:

1-2- حساب تكلفة التدعيم Coût de ravitaillement

تمثل تكلفة التدعيم المرحلة الأولى في سلسلة حساب التكاليف حسب النشاط، وتعد من أهم عناصر التكاليف المباشرة نظرا لارتباطها المباشر بتوفير المواد الأولية الضرورية للإنتاج، حيث يخزن غاز البوتان في خزانات كروية (Sphère)، وغاز البوتان في صهاريج أفقية (Cigare)، بينما تخزن المنتجات المعبأة (قارورات الغاز) في فضاءات مفتوحة. تشمل هذه التكلفة مجموعة من المصاريف التي يتم تحميلها مباشرة على كل منتج وفقا للكمية المخزنة (المدعمة) فعليا، سواء كان المنتج في حالته الخام أو بعد التعبئة.

• أهمية تكلفة التدعيم:

تكتسي تكلفة التدعيم أهمية بالغة في هيكل التكاليف للأسباب التالية:

- ✓ الارتباط المباشر بسلسلة التوريد: حيث تؤثر تكاليف التخزين والنقل على الكفاءة التشغيلية.
- ✓ تأثيرها على التكلفة النهائية: إذ تساهم في تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج.
- ✓ دورها في تحليل الربحية: تساعد في تقييم الجدوى الاقتصادية لكل مرحلة إنتاجية.

• مكونات تكلفة التدعيم:

1. المصاريف والخدمات المقدمة في مراكز التخزين الأولي les centres vrac :

وهي خدمات الإمداد المقدمة في مراكز تخزين الغاز الخام قبل نقلها إلى مراكز تعبئة GPL

2. مصاريف النقل:

تتمثل في نقل مواد غاز البترول المميع عبر وسائل النقل التابعة للمؤسسة أو عن طريق كراء شاحنات تابعة

للخواص وتشمل:

- ✓ وسائل نقل الخواص (عقود كراء شاحنات)
- ✓ وسائل النقل التابعة للشركة (مثل الشاحنات، صهاريج النقل...إلخ)

3. الأعباء المشتركة للمركز:

تتمثل في التكاليف المرتبطة بين أقسام الإمداد والتخزين مثل مصاريف التخزين، أجور العمال (السائقين)، قطع غيار شبكة الربط والضخ، مصاريف أخرى، كهرباء، ماء...

- تحميل التكاليف حسب نشاط كل منتج خام أو معبئ:

يتم تحميل تكلفة التدعيم على المنتجات وفقاً لنشاط كل منها، سواء كانت في حالتها الخام أو بعد التعبئة.
على سبيل المثال:

✓ المنتجات الخام تتحمل تكاليف التخزين الأولي والنقل والخدمات اللوجستية الأخرى؛

✓ المنتجات المعبأة تتحمل مصاريف النقل والتخزين المتعلقة بتدعيم المخزونات من المنتجات المعبأة.

الجدول رقم (09): تكلفة نشاط التدعيم (COUT DE RAVITAILLEMENT) بمركز العلمة

البيان/المنتجات	مادة البوتان 201	مادة البروبان 202	سيرغاز-GPL C203	منتج 206 B03	منتج 207 B13	منتج 208 P11	منتج 209 P35	المبلغ الإجمالي
م- نقل وسائل (نפטال)	59 970 089.69	86 773 708.52	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	146 743 798.2
م- نقل خواص (كراء)	29 349 700.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	29 349 700.00
م- الخدمات المقدمة للمركز	168 234 803.0	193 150 355.6	0.00	12 462.06	1 174 078.37	0.00	37062.96	362 608 762.1
أعباء إدارية مشتركة	35 745 226.75	24 770 966.21	0.00	113.09	28 326.48	0.00	2073.41	60 546 705.94
التكلفة الإجمالية لتدعيم المخزونات	293 299 819.4	304 695 030.4	0.00	12 575.15	1 202 404.85	0.00	39136.36	599 248 966.2
الكمية الإجمالية	66 373.48	45 995.94	0.00	70.00	4 046.00	0.00	110.00	/
التكلفة الوحيدة	4 418.93	6 624.39	0.00	179.65	279.18	0.00	355.79	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

مثال: حساب تكلفة التدعيم الإجمالية للبوتان وزن 3 kg:

✓ مصاريف الخدمات المقدمة للمركز: 12462,06

✓ مصاريف النقل- وسائل (نفطال): 0

✓ مصاريف النقل- خواص (كراء): 0

✓ أعباء إدارية مشتركة: 113.09

تكلفة تدعيم المنتج = $12462,06 + 0 + 0 + 113,09 = 12575,15$

تكلفة التدعيم الوحديّة = $179.65 = 70 / 12575.15$

2-2- حساب تكلفة التعبئة Coût d'emplissage:

تعد تكلفة التعبئة أحد العناصر الأساسية في محاسبة التكاليف، حيث تصنف ضمن التكاليف المباشرة المرتبطة بعملية إنتاج الوحدات المعبئة. تعكس هذه التكلفة الموارد المستهلكة خلال مرحلة التعبئة مثل: المواد الخام، الأجور المباشرة، تكاليف التشغيل والمصاريف الإدارية المشتركة (المصاريف غير المباشرة). سيتم من خلال هذه الدراسة تحليل مكونات تكلفة التعبئة، وشرح آلية احتسابها باستخدام نظام ABC، مع تسليط الضوء على فوائد التطبيق العملي لهذا النظام.

مكونات تكلفة التعبئة:

تنقسم تكلفة التعبئة إلى أربع مكونات رئيسية:

- ✓ المواد المستعملة: وتشمل المواد المستخدمة أو الكميات الفعلية المستهلكة في التعبئة (مثل غاز البوتان أو غاز البروبان في حالة تعبئة الغاز).
- ✓ الأجور المباشرة: تتضمن أجور العمال المشاركين مباشرة في عملية التعبئة (مشغلي الآلات، عمال خط سلسلة التعبئة).
- ✓ مصاريف الإنتاج التشغيلية: تشمل صيانة المعدات (إصلاح آلات التعبئة)، الأغلفة المتداولة مثل (القارورات)، بالإضافة إلى بعض اللواحق، والمواد اللاصقة، الطاقة مثل الكهرباء، إهلاك الآلات.
- ✓ التكاليف الإدارية المشتركة: وهي مصاريف غير مباشرة (مثل الرواتب الإدارية، الإيجار، الخدمات اللوجستية) يتم توزيعها على وحدات الإنتاج باستخدام أسس توزيع مثل حجم الإنتاج أو ساعات التشغيل.

يتم توزيع مادة البوتان المستهلكة على المنتوجات B06 / B03 / B13 / GPL-C

يتم توزيع مادة البروبان المستهلكة على المنتوجات P11 / P35 / GPL-C

2-3- توزيع تكاليف منتجات الغاز المعبئة حسب طريقة ABC:

■ توزيع مصاريف اليد العاملة المباشرة:

نقوم أولاً بتحويل عدد الوحدات من الكمية المنتجة إلى الطن باستخدام العلاقة التالية:

$$\text{الوزن بالطن} = \text{عدد القارورات} \times \text{وزن القارورة (كغ)} \div 1000$$

يتم احتساب تكلفة اليد العاملة المباشرة المخصصة لكل منتج عبر الخطوات التالية:

✓ أولاً، يتم تجميع الكميات المنتجة من كل منتج بوحدة الطن؛

✓ ثانياً، تقسم التكلفة الإجمالية لليد العاملة على الكمية الإجمالية المنتجة (بالطن) للحصول على تكلفة

اليد العاملة لكل طن؛

✓ أخيراً، تضرب هذه القيمة في الكمية الخاصة بكل منتج للحصول على نصيبه من تكلفة اليد العاملة.

ملاحظة:

✓ يجب تحويل الوحدات إلى نفس وحدة القياس وهي الطن

✓ يجب توزيع جميع المصاريف على الكمية المنتجة

✓ لا يمكن حساب تكلفة منتج خام لأنه يتم بيعها على الحالة

تحويل من الوحدة إلى الطن:

$$\checkmark \text{ المنتج "بوتان وزن 6 كلغ"} \quad 222 \times 06 / 1000 = 1.33$$

$$\checkmark \text{ المنتج "بوتان وزن 3 كلغ"} \quad 7543 \times 03 / 1000 = 22.62$$

$$\checkmark \text{ المنتج "بوتان وزن 13 كلغ"} \quad 2116513 \times 13 / 1000 = 27514.67$$

$$\checkmark \text{ المنتج "بروبان وزن 11 كلغ"} \quad 18557 \times 11 / 1000 = 204.13$$

$$\checkmark \text{ المنتج "بروبان وزن 35 كلغ"} \quad 6414 \times 35 / 1000 = 224.49$$

الجدول رقم (10): توزيع تكلفة اليد العاملة:

المنتج	الوحدات	الوحدات المحولة	المجموع
B06	222	1.33	2016.52
B03	7543	22.62	34258.17
B13	2116513	27514.67	41654611.65
P11	18557	204.13	309029.01
P35	6414	224.49	339856.67
إجمالي		27967.24	42339772.02

مثال: المنتج B06 : $42339772.02/27967.24 \times 1.33 = 2016.52$

■ توزيع مصاريف الإنتاج على المنتجات:

المبلغ الإجمالي لمصاريف الإنتاج: 28170321.07

إجمالي كمية المنتجات بالطن: 27967.24

المنتجات	B06	B03	B13	P11	P35
مصاريف الإنتاج	1341.67	22793.31	27714456.84	205609.19	226120.05

مثال: المنتج B06 : $28170321.07 / 27967.24 \times 1.33 = 1341.67$

■ توزيع الأعباء الإدارية المشتركة:

المبلغ الإجمالي للأعباء الإدارية المشتركة: 15061671.32

إجمالي الكمية المنتجة بالطن: 27967.24

المنتجات	B06	B03	B13	P11	P35
الأعباء الإدارية المشتركة	717.34	12186.78	14817936.89	109931.94	120898.37

مثال: المنتج B06 : $15061671.32 / 27967.24 \times 1.33 = 717.34$

■ حساب تكلفة التعبئة الإجمالية:

لحساب تكلفة التعبئة الإجمالية يلزم جمع كل من مادة غاز البروبان والبيوتان المستهلك، اليد العاملة

المباشرة، مصاريف الإنتاج والأعباء الإدارية مشتركة.

■ حساب تكلفة التعبئة لكل وحدة:

نأخذ تكلفة التعبئة الإجمالية ونقوم بتقسيمها على كمية المنتجات بالنسبة للمنتجات المعبئة B06, B03,

P35, P11, B13، وبالطن للمنتج سيرغاز GPL-C،

مثلاً تكلفة التعبئة الإجمالية للمنتج B06 تكون كما يلي:

مصاريف غاز البيوتان المستهلكة = 5920.28

مصاريف اليد العاملة = 2016.52

مصاريف الإنتاج = 1341.67

الأعباء الإدارية المشتركة = 717.34

تكلفة التعبئة الإجمالية للمنتج B06 :

$$5920.28 + 2016.52 + 1341.67 + 717.34 = 9995.82$$

حساب تكلفة التعبئة للوحدة للمنتج B06 : $9995.82 / 222 = 45.03$

الجدول رقم (11): تكلفة نشاط التعبئة (Coût d'emplissage) بمركز العلمة

المبلغ الإجمالي	GPL-C سيرغاز	المنتج-P35	المنتج-P11	المنتج-B13	المنتج-B03	المنتج-B06	البيان / المنتجات
297 830 938.08	175 431 285.36	0.00	0.00	122 293 154.39	100 578.05	5 920.28	مادة غاز البوتان مستهلكة
276 956 351.69	274 070 662.38	1 511 392.21	1 374 297.10	0.00	0.00	0.00	مادة غاز البروبان مستهلكة
42 339 772.02	0.00	339 856.67	309 029.01	41 654 611.65	34 258.17	2 016.52	يد العاملة المباشرة
28 170 321.07	0.00	226 120.05	205 609.19	27 714 456.84	22 793.31	1 341.67	مصاريف الإنتاج
15 061 671.32	0.00	120 898.37	109 931.94	14 817 936.89	12 186.78	717.34	أعباء إدارية مشتركة
660 359 054.18	449 501 947.74	2 198 267.30	1 998 867.25	206 480 159.76	169 816.31	9 995.82	تكلفة التعبئة الإجمالية
2 224 006.6	74 757.60	6 414.00	18 557.00	2 116 513.00	7 543.00	222.00	عدد الوحدات المنتجة
6 628.33	6 012.79	342.73	107.71	97.56	22.51	45.03	التكلفة الوحيدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

■ تفصيل مكونات التكاليف الكلية

تنقسم التكاليف الكلية إلى المكونات التالية:

1. تكلفة المواد الأولية المستخدمة:

✓ غاز البوتان

✓ غاز البروبان

2. المصاريف المباشرة:

✓ تكلفة التدعيم.

✓ تكلفة التعبئة.

✓ تكلفة التخزين (مصاريف تخزين المواد أو المنتجات)

✓ تكلفة التوزيع (مصاريف نقل المنتجات إلى نقاط البيع)

3. المصاريف غير المباشرة: يتم توزيعها باستخدام مفاتيح تحميل (Clés de Répartition) عادلة:

✓ المصاريف الإدارية المشتركة للمقاطعة.

✓ المصاريف الإدارية المشتركة للفرع.

✓ المصاريف الإدارية المشتركة للمديرية العامة

الجدول رقم (12): توزيع مصاريف المقاطعة

منتوج	وحدات	وحدات المحولة	المبلغ
B06	161	0.966	1061.90
B03	4930	14.79	16258.36
B13	956400	12433.2	13667573.58
P11	15272	167.992	184670.32
P35	5753	201.355	221345.61
البوتان	1547.69		1701346.45
البروبان	3874.11		4258731.15
GPL-C	73413.52		80702051.06
المجموع		91653.613	100753038.43

مثال: $B6 = 100753038.43 / 91653.623 * 0.966 = 1061.90$

الجدول رقم (13): توزيع مصاريف الفرع

المنتوجات	الوحدات	الوحدات المحولة	المبلغ
B06	161	0.966	488.78
B03	4930	14.79	7483.48
B13	956400	12433.2	6290981.07
P11	15272	167.992	85001
P35	5753	201.355	101882.10
البوتان	1547.69		783104.49
البروبان	3874.11		1960230.68
GPL-C	73413.52		80702051.06
المجموع		91653.613	46375126.74

مثال: $B06 = 46375126.74 / 91653.623 * 0.966 = 488.78$

الجدول رقم (14): توزيع مصاريف المديرية

المنتوجات	وحدات	وحدات محولة	المبلغ
B06	161	0.966	684.85
B03	4930	14.79	10485.40
B13	956400	12433.2	8814544.14
P11	15272	167.992	119098.29
P35	5753	201.355	142751.06
البوتان	1547.69		1097238.90
البروبان	3874.11		2746557.28
GPL-C	73413.52		2746557.28
المجموع		91653.613	64978037.21

مثال: $B06 = 6497803721 / 91653.623 * 0.966 = 684.85$

■ النتيجة التحليلية:

لحساب النتيجة التحليلية نتبع ما يلي:

النتيجة التحليلية = الهامش الصافي – التكاليف الإجمالية

الهامش الصافي = رقم الأعمال – المواد المستعملة + فائض المواد

مثال: لحساب النتيجة التحليلية للمنتوج سير غاز نحسب ما يلي:

رقم الأعمال = 735670777.83

المواد المستعملة = 237447793.42

فائض المواد = 2817327.36

التكاليف الإجمالية = 734383686.38

الهامش الصافي = 2817327.36 + 237447793.42 - 735670777.83

= 501040311.06

النتيجة التحليلية = 501040311.06 - 734383686.38

= -233343375.3

الجدول رقم (15): تكلفة المنتجات والنتيجة التحليلية بمركز العلمة

البيان/ المنتجات-ر-النشاط	البوتان خام	البروبان خام	GPL-سيرغاز	المنتج-B06	المنتج-B03	المنتج-B13	المنتج-P11	المنتج-P35	المبلغ الإجمالي
رقم الأعمال الإجمالي	12230693.57	29815379.14	735670777.83	19202.47	389609.74	150504358.72	3502785.92	2148687.97	1934 281 495.36
المواد المستعملة	2 761 080.78	6 911 408.76	237447793.4	2 482.62	38010.30	31943760	470 683.04	564 196.71	194930219.35
فائض المواد	0.00	0.00	2817327.36	24.06	320.65	191767.82	648.44	830.29	3010918.62
الهامش الصافي	9 469 612.79	22 903 970.38	501040311.06	16 743.91	351920.09	118752366.5	3 032 751.32	1 585 321.55	1739351276
م. التدعيم	6 670 098.14	25 552 337.48	0.00	0.00	7 936.95	539 911.16	0.00	34 124.20	32 804 407.94
م. التخزين	208 851.21	530 323.82	0.00	835 932.98	1 195 553.35	47 630 491.28	358 025.67	1 158 048.49	51 917 226.80
مخرجات اللواحق الأخرى	0.00	0.00	441 420 332.88	4 293.53	63 480.96	54 912 818.26	1 121 707.30	1 317 829.55	498 840 462.49
م. التعبئة	0.00	0.00	0.00	2 955.68	43 700.50	37 802 162.76	509 776.88	598 907.61	38 957 503.44
م. التوزيع	3 604 906.21	9 411 671.52	123 068 670.02	520.24	76 379.20	47 202 435.57	90 471.55	108 439.09	183 563 493.40
م. غير مباشرة للمقاطعة	1 701 346.45	4 258 731.15	80 702 051.06	1 061.90	16 258.36	13 667 573.58	184 670.32	221 345.61	100 753 038.43
م. غير مباشرة للفرع	783 104.49	1 960 230.68	37 145 955.14	488.78	7 483.48	6 290 981.07	85 001.00	101 882.10	46 375 126.74
م. غير مباشرة للمديرية	1 097 238.90	2 746 557.28	52 046 677.28	684.85	10 485.40	8 814 544.14	119 098.29	142 751.06	64 978 037.21
ت. إ. الإجمالية	14 065 545.39	44 459 851.93	734 383 686.38	845 937.96	1 421 278.20	216 860 917.82	2 468 751.03	3 683 327.72	1 018 189 296.44
النتيجة التحليلية	-4 595 932.60	-21 555 881.55	-233 343 375.32	-829 194.05	-1 069 358.11	-98 108 551.28	564 000.29	-2 098 006.17	-358 484 993.80
الكمية	1 547.69	3 874.11	73 413.52	161.00	4 930.00	956 400.00	15 272.00	5 753.00	91 653.63
تكلفة الوحدة	9088.08	11476.15	10003.38	525427	288.29	226.75	161.65	640.24	557311.54

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

4-2- تطبيق محاسبة التكاليف بالطريقة التقليدية:

نظراً لتطبيق المؤسسة محل الدراسة لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كطريقة للإدارة والتحكم في التكلفة سنحاول تطبيق محاسبة التكاليف التقليدية بناء على المعلومات الموجودة، من خلال حساب أهم التكاليف دون التطرق للمراحل التفصيلية لحساب النتيجة التحليلية والتكلفة النهائية للمنتوج أي دون التطرق لكل الأعباء غير المباشرة. ونظراً لصعوبة الحصول على عناصر تكلفة الشراء (ثمن الشراء) تم الاعتماد فقط على المشتريات المستهلكة كتكلفة الشراء المباشرة من أجل تسهيل حساب تكلفة الإنتاج وذلك بالاعتماد على المعلومات المالية المتحصل عليها من برنامج "Win -Canal" الخاص بمحاسبة التكاليف لمؤسسة نفطال في سنة 2024.

■ تكلفة الشراء:

تكلفة الشراء = المشتريات المستهلكة

تكلفة الشراء = 280139415.48

■ تكلفة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + المصاريف المباشرة + المصاريف غير المباشرة

حيث: المصاريف المباشرة = مصاريف التخزين والتعبئة

المصاريف غير المباشرة = مصاريف الإدارة (المديرية وفروعها)

الجدول رقم (16): حساب تكلفة الإنتاج

منتجات	بوتان	بروبان	سيرغاز	B 06	B 03	B 13	P 11	P 35
تكلفة الشراء	2761080.78	6911408.76	237447793.42	2482.62	38010.30	31943760	470683.04	564196.71
مصاريف مباشرة	208851.21	530323.82	441420332.88	843182.19	1302734.81	140345472.3	1989509.85	3074785.65
مصاريف غ مباشرة	3581688.84	8965519.11	169894683.5	2235.53	34227.24	28773098.79	388769.61	465978.77
تكلفة الإنتاج	6551620.83	16407251.69	848762809.8	847900.34	1374972.35	201062331.09	2848962.5	4104961.13
عدد الوحدات المنتجة	1547.691	3874.11	74757.601	222	7543	2116513	18557	6414
تكلفة الوحدة المنتجة	4233.16	4235.10	11353.532	3819.37	182.30	95	153.52	640

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

■ حساب سعر التكلفة:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + المصاريف المباشرة وغير المباشرة

المصاريف المباشرة = مصاريف التوزيع

المصاريف غير المباشرة = مصاريف التدعيم

الجدول رقم (17): حساب سعر التكلفة

منتجات	بوتان	بروبان	سيرغاز	B 06	B 03	B 13	P 11	P 35
تكلفة الإنتاج المباع	6551619.40	16407243.261	833502748.56	614918.57	898739	90858000	2344557.44	3681920
مصاريف مباشرة	3604906.21	9411671.52	123068670.02	520.24	76379.20	47202435.57	90471.55	108439.09
مصاريف غ مباشرة	6670098.14	25552337.48	0	0	7936.95	539911.16	0	34124.20
سعر التكلفة	16826623.75	51371252.261	956571418.58	615438.81	983055.15	138600346.73	2435028.99	3824483.29

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

■ حساب النتيجة التحليلية:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

الجدول رقم (18): حساب النتيجة التحليلية

البيان	بوتان	بروبان	سيرغاز	B 06	B 03	B 13	P 13	P 35
رقم الأعمال	12230693.57	29815379.14	735670777.83	19202.47	389609.74	150504358.72	3502785.92	2148687.97
سعر التكلفة	16826623.75	51371252.261	956571418.58	615438.81	983055.15	138600346.73	2435028.99	3824483.29
ن التحليلية	-4595930.18	-21555873.121	-220900640.75	-596236.34	-593.445.41	11904011.9	1067756.93	-1675795.32

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

5-2- تحليل الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة:

▪ عرض ميزانيات مؤسسة نفطال فرع GPL سطيف للسنوات (2022 - 2024)

سيتم تقديم الميزانية المختصرة للسنوات المدروسة من جانب الأصول وجانب الخصوم.

الجدول رقم (19): الميزانية المختصرة - جانب الأصول - للسنوات (2022 - 2024)

الأصول	2022	2023	2024
الأصول الثابتة الملموسة	399894376.99	391178018.59	491281346.83
الأصول المالية الثابتة	4190399.19	9997899.19	13226899.19
الأصول غير الجارية	404084776.18	401175917.78	504508246.02
المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	63110205.46	60644249.87	87384556.06
الزبائن	12091184.60	1680808.64	1453966.25
المدينون الآخرون	2813194.90	2980609.86	3063245.62
الضرائب	2068972.60	1835542.18	1013456.10
الخزينة	38531637.87	59124287.54	46226550.99
الأصول الجارية	118615195.43	126265498.09	139141775.02
مجموع الأصول	522699971.61	527441415.87	643650021.04

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة للسنوات (2022 - 2024)

الجدول رقم (20): الميزانية المختصرة - جانب الخصوم - للسنوات (2022 - 2024)

الخصوم	2022	2023	2024
النتيجة الصافية	-190111916.13	-317178061.32	-481409846.13
مجموع الأموال الخاصة	-190111916.13	-317178061.32	-481409846.13
ديون أخرى غير متداولة	1302225	760025	462525
المخصصات والإيرادات المقيدة في	3574266.39	4474266.39	--
إجمالي الخصوم غير جارية	4876491.39	5234291.39	462525
موردون	11703408.04	19325295.79	68113890.56
ديون أخرى	696231988.31	820059890.01	1056483451.61
إجمالي خصوم الجارية	707935396.35	839385185.80	1124597342.17
إجمالي الخصوم	522699971.61	527441415.87	643650021.04

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة للسنوات (2022 - 2024)

■ تحليل مؤشرات التوازن المالي:

سيتم باستخدام مؤشرات التوازن المالي وبالاعتماد على الميزانيات الخاصة بالسنوات الثلاثة الأخيرة (2022-2024) تحليل الوضعية المالية للمؤسسة.

✓ تحليل الميزانية بواسطة رأس المال العامل الصافي

رأس المال العامل الصافي = الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة

الجدول رقم (21): رأس المال العامل الصافي FRNg للمؤسسة خلال السنوات (2022 - 2024)

البيانات	2022	2023	2024
الأصول المتداولة	118615195.43	126265498.09	139141775.02
الخصوم المتداولة	707935396.35	839385185.80	1124597342.17
رأس المال العامل الصافي	-589320200.92	-713119687.71	-985455567.15

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة للسنوات (2022 - 2024)

من الجدول نلاحظ أن FRNg سالب خلال السنوات الثلاث وهذا يشير إلى أن المؤسسة عاجزة عن تمويل استثماراتها الإجمالية باستخدام مواردها الدائمة وبالتالي فإن المؤسسة قد قامت بتغطية هذا العجز بالديون قصيرة الأجل.

✓ الاحتياج في رأس المال العامل BFR:

يمكن حسابه عن طريق العلاقة التالية:

الاحتياج في رأس المال العامل = (الأصول الجارية - النقدية) - (الخصوم المتداولة - السلفات المصرفية)

الجدول رقم (22): احتياج رأس المال العامل للمؤسسة خلال السنوات (2022 - 2024)

البيانات	2022	2023	2024
الأصول الجارية عدا نقدية	80083557.56	67141210.55	92915224.03
الخصوم الجارية عدا السلفات المصرفية	707935396.35	839385185.80	1124597342.17
الاحتياج من رأس المال العامل	-627851838.79	-772243975.25	-1031682118.14

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة للسنوات (2022 - 2024)

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة BFR سالبة خلال سنوات الدراسة الثلاث وهذا يعني أن المؤسسة قد غطت كافة احتياجاتها التمويلية وبقي فائض.

✓ الخزينة

الخزينة TN = القيم الجاهزة - التسبيقات البنكية

الخزينة TN = رأس المال العامل الصافي - احتياج في رأس المال العامل

الجدول رقم (23): الخزينة الصافية للمؤسسة خلال السنوات (2022 - 2024)

البيانات	2022	2023	2024
رأس مال العامل الصافي	589320200.92-	713119687.71-	985455567.15-
الاحتياج في رأس المال العامل	627851838.79-	772243975.25-	1031682118.14-
الخزينة الصافية TN	38531637.87	59124287.54	46226550.99

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة للسنوات (2022 - 2024)

من خلال الجدول نجد أن الخزينة الصافية موجبة (فائض) وهذا يعني أن الشركة تملك سيولة كافية لتغطية التزاماتها قصيرة الأجل.

■ تحليل الوضعية المالية للمؤسسة باستخدام النسب المالية

✓ نسب السيولة والتمويل:

الجدول رقم (24): نسب السيولة ونسب التمويل للمؤسسة للسنوات (2022 - 2024)

البيانات	طريقة الحساب	2022	2023	2024
نسبة السيولة العامة (التداول)	الأصول الجارية / الخصوم الجارية	0.17	0.15	0.12
نسبة السيولة السريعة	(الأصول الجارية - المخزون) / الخصوم الجارية	0.07	0.09	0.046
نسبة التمويل الدائم	الأموال دائمة / الأصول ثابتة	-0.46	-0.777	-9.69
نسبة التمويل الخاص	الأموال الخاصة / الأصول الثابتة	-4.74	-0.07	-0.95

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة للسنوات (2022 - 2024)

تشير النتائج إلى تدهور الوضع المالي للمؤسسة بين 2022 و2024، حيث أن نسب السيولة العامة أقل من 1 ما يعني صعوبة في تغطية التزاماتها قصيرة الأجل، وكذلك انخفاض السيولة الفورية خاصة في 2024 دليل على أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على المخزون. كما أن نسب التمويل تشير إلى اعتماد مفرط على الديون وانخفاض في الأموال الخاصة ما يعكس وضعاً مالياً غير مستقر.

✓ نسب المردودية

الجدول رقم (25): نسب المردودية للمؤسسة للسنوات (2022 - 2024)

البيانات	طريقة الحساب	2022	2023	2024
المردودية المالية	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	1	1	1
المردودية الاقتصادية	النتيجة الصافية / مجموع الأصول	-0.363	-0.60	-0.747

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة للسنوات (2022 - 2024)

خلال السنوات الثلاث نجد أن النتائج تشير إلى ثبات المردودية المالية عند مستوى (1) وهي نظرياً تعتبر نسبة ممتازة من حيث العائد، لكن بما أن النتيجة سالبة والأموال الخاصة لا تحتوي سوى على النتيجة (لا وجود لرأس المال) فهذا يعني أن المؤسسة في وضعية سيئة بسبب النتيجة السالبة وهذا يعكس عدم استقرار في استخدام الأموال الخاصة، ما يؤدي إلى وجود هيكل مالي عالي المخاطر. كما أن هناك تراجعاً في المردودية الاقتصادية بشكل مستمر وسلبى متزايد وهذا ما يدل على ضعف في كفاءة استغلال الأصول.

■ مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة:

من خلال الدراسة الميدانية بشركة نفطال فرع GPL سطيف تبين أنها لا تطبق بشكل كبير لتقنيات محاسبة التكاليف من أجل تحليل تكاليفها وتحديد أسعار منتجاتها وخاصة طريق التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وهذا راجع بالدرجة الأولى إلى أنها فرع تابع لشركة أكبر مملوكة للدولة، وبالتالي فإن الأسعار تكون مدعومة ومحددة ولا يتم اللجوء بشكل كبير في مثل هذا النوع من المؤسسات إلى محاسبة التكاليف، وبسبب ذلك فإن هذه المؤسسة خلال فترة الدراسة كانت تعاني من أداء مالي متدهور بسبب النتيجة السالبة بالدرجة الأولى وهذا يرجع لعدة أسباب أهمها عدم التحكم في تكاليفها نتيجة عدم تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف من أجل تحليل وقياس التكاليف بهدف تحسين أدائها المالي من خلال التوزيع الصحيح والعادل للتكاليف واتخاذ إجراءات سليمة فيما يخص تحسين وضعيتها المالية. فالدقة في تحديد تكاليف المنتجات تمكن الإدارة من تسعيرها بكفاءة، مما يساهم في تجنب الخسائر وتحقيق الأرباح.

3- اختبار فرضيات الدراسة:

- أثبتت الدراسة صحة الفرضية الأولى وذلك لأن المؤسسة محل الدراسة لا تعتمد بشكل فعال على تقنيات محاسبة التكاليف بشكل كبير وخاصة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، وبالتالي فإن محاسبة التكاليف في هذه المؤسسة لا تعتبر أداة مهمة في توفير معلومات دقيقة حول التكاليف التي تتحملها المؤسسة من خلال مزاولتها لنشاطها.
- أثبتت الدراسة عدم صحة الفرضية الثانية فمن خلال نتائج مؤشرات التوازن المالي وبعض النسب المالية التي تم حسابها بالاعتماد على معلومات المؤسسة تبين أن المؤسسة في تراجع مستمر خلال سنوات الدراسة (2022 - 2023 - 2024) وخاصة فيما يتعلق بالمردودية المالية والاقتصادية.
- أثبتت الدراسة التطبيقية صحة الفرضية الثالثة وذلك لأن نظام محاسبة التكاليف لا يشكل أداة محورية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة نفطال وذلك بسبب محدودية المعلومات المتعلقة بالتكاليف التي يوفرها إذ أن تطبيق محاسبة التكاليف هو اختياري، ولذلك فإن المؤسسة لا تعطيها الأهمية اللازمة ولا تطبق تقنيات محاسبة التكاليف بالشكل الصحيح والمطلوب ولذلك لا يتم استخدام معلوماتها في تحسين الأداء المالي.

خامسا:
مناقشة النتائج
والتوصيات

1- النتائج:

ومن خلال الدراسة التي تم القيام بها يمكن القول بأن محاسبة التكاليف تعتبر وسيلة مهمة وضرورية وتقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها للمساعدة في التسيير وتحديد التكاليف وحساب التكلفة النهائية لكل وحدة من وحدات الإنتاج ومنه اتخاذ القرار المناسب لتحسين تسيير المؤسسة والرفع من مردوديتها. ومن خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ تتعدد الطرق المستخدمة في محاسبة التكاليف حيث يتم اختيار الطريقة حسب طبيعة النشاط الإنتاجي للمؤسسة أو حسب تعقد عملياتها.
- ✓ تساعد طريقة تكاليف على أساس الأنشطة على تحديد مراكز التكلفة بدقة مما يساعد المؤسسة على تقييم كل قسم أو نشاط وبذلك تحقيق الشفافية في استخدام الموارد.
- ✓ التقارير المستخرجة عن طريق محاسبة التكاليف تساعد إدارة المؤسسة على دعم قرارات التخطيط والتحكم في المصاريف وهذا ما ينعكس بالإيجاب على الأداء المالي.
- ✓ نظام ABC أكثر موثوقية من النظم التقليدية لقدرته على تتبع التكاليف غير المباشرة بشكل موثوق؛ وهو أداة فعالة تعمل على تخفيض التكاليف غير مضيفة القيمة ورفع تكاليف الأنشطة التي تعطي قيمة مضافة.
- ✓ شركة نفطال فرع GPL بسطيف لا تطبق تقنيات محاسبة التكاليف بشكل كبير وخاصة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والتي تعتبرها أداة مهمة في تحليل التكاليف والتسعير، باعتبار أنها شركة عمومية وبالتالي فأسعارها وتكاليفها تكون مدعومة ومحددة.
- ✓ تعاني شركة نفطال فرع GPL بسطيف من أداء مالي ضعيف ومتدهور خلال سنوات الدراسة (2022 - 2023).
- ✓ عدم تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة وعدم إيلائها الأهمية المطلوبة ساهم في تدهور أداء المؤسسة المالي وعدم قدرتها على تحسين كفاءتها وتحقيق أهدافها المالية المرجوة.

2- المقترحات:

- من خلال النتائج المتوصل إليها خلال هذه الدراسة لهذا الموضوع يمكن اقتراح بعض التوصيات والمقترحات المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة:
- اعتماد نظام متطور لتحسين توزيع التكاليف مما يُمكن من تقييم الأداء المالي بشكل أكثر واقعية ويعزز من فعالية اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

- إجراء تقييمات دورية لنظام محاسبة التكاليف المعتمد، بهدف التأكد من مدى فعاليته وملاءمته لطبيعة نشاط المؤسسة.
- تُعد التكاليف المباشرة من أبرز عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة، لذا فإن متابعتها وضبطها يعد أمراً ضرورياً لتحقيق رقابة فعالة على الأداء المالي.

3- آفاق الدراسة:

لا شك أنه رغم الجهود المبذولة في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسراً يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوثاً مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكن أن تكون إشكالية لبحوث أخرى نذكر منها:

- الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات.
- آثار تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قرارات التسعير في المؤسسة الاقتصادية.
- أثر استخدام محاسبة التكاليف الحديثة في بناء المزايا التنافسية.

قائمة المراجع

■ الكتب:

1. Melyon, G. (2004). Comptabilité analytique. Paris: Editions Bréal.
2. أسامة عبد اللطيف منصور، غسان هاني مارديني، و فتحية العش اللحياني. (2021). محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. قطر: جامعة قطر.
3. إسماعيل حجازي، و سعاد معاليم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة. عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
4. إسماعيل يحيى التكريتي. (2007). محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة. عمان: دار الحامد.
5. إلياس بن ساسي، و يوسف قريشي. (2006). التسيير المالي : الإدارة المالية. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
6. جمعة هوام. (2008). تقنيات المحاسبة المعمقة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
7. جولي مابرلي. (2004). تحديد التكلفة على اساس النشاط في المؤسسات المالية: كيف تدعم الإدارة على أساس النشاط وتدير مواردك بفعالية. (أحمد محمد زامل، المترجمون) الرياض: معهد الإدارة العامة، مركز البحوث.
8. دادي عدون ناصر. (2000). تقنيات مراقبة التسيير : محاسبة تحليلية. الجزائر: دار المحمدية العامة.
9. شيخة خميسي. (2013). التسيير المالي للمؤسسة: دروس ومسائل محلولة. الجزائر: دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع.
10. عبد السلام محمد مهدي عيناء. (2023). محاسبة التكاليف. صنعاء: مكتبة آفاق للطباعة والنشر.
11. عبد الغفار حنفي. (2007). الإدارة المالية - مدخل اتخاذ القرارات. الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
12. عبد الكريم بويعقوب. (2015). المحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
13. عبد الناصر ابراهيم نور، و عليان الشريف. (2002). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: دار المسيرة للطباعة والنشر.
14. عبد الناصر نور، و عليان الشريف. (2011). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
15. فهد مصطفى الشيخ. (2008). التحليل المالي. رام الله: SME Financial Inc.
16. قاسم نايف علوان المحياوي. (2006). إدارة الجودة في الخدمات: مفاهيم وعمليات وتطبيقات. عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع.

17. محمد أمين بربري. (2018). محاسبة تحليلية. عمان: دار اليازوري العلمية.
 18. محمد تيسير الرجي. (2013). محاسبة التكاليف. القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
 19. محمد تيسير عبد الحكيم الرجي. (2010). مبادئ محاسبة التكاليف. عمان: دار وائل للطباعة والنشر.
 20. محمد سعيد عبد الهادي. (2008). الإدارة المالية: الاستثمار والتمويل، التحليل المالي والأسواق المالية الدولية. عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
 21. محمد محمود الخطيب. (2010). الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات. عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
 22. معي الدين عبد الرزاق حمزة. (2017). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: دار الإعصار العلمي.
 23. مؤيد راضي خنفر، و غسان فلاح المطارنة. (2011). تحليل القوائم المالية - مدخل نظري وتطبيقي. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
 24. نائل عدس، و نضال الخلف. (2013). محاسبة التكاليف - مدخل حديث. عمان: دار اليازوري العلمية.
- الأطروحات ومذكرات التخرج
25. أحمد حابي. (2010/ 2011). دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعات الكوابل الكهربائية - بسكرة، مذكرة ماجستير في تخصص محاسبة وتدقيق. الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03.
 26. أحمد شمس الدين بوعرار. (2016). أهمية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة عينة من كبريات المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية، أطروحة دكتوراه في تخصص المحاسبة. الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03.
 27. حليلة سالم عبد القادر. (2021/ 2022). أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة، أطروحة دكتوراه في تخصص محاسبة وجباية. الشلف: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي.

28. رشيدة مراوي. (2022 / 2023). استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية- دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي -بسكرة، أطروحة دكتوراه في تخصص تدقيق محاسبي. بسكرة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر.
29. زاهر صبحي بشناق. (2011). تقييم الأداء المالي للبنوك الإسلامية والتقليدية باستخدام المؤشرات المالية- دراسة مقارنة للبنوك الوطنية العاملة في فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل. غزة: كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.
30. سيد علي حسين. (2021 / 2022). أثر الاهتلاك بالمركبات على الاداء المالي للمؤسسات الجزائرية: دراسة حالة مؤسسة النقل البحري للمحروقات هيبروك شيبينق كومباني، أطروحة دكتوراه في الإدارة المالية والمحاسبة. الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03.
31. عبد الحق عطوط. (2012 / 2013). دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإقتصادية- دراسة حالة المؤسسة الوطنية BCR - سطيف، مذكرة ماجستير في تخصص المحاسبة. بسكرة: جامعة محمد خيضر.
32. عبد النور زاية. (2017 / 2018). محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC - سطيف، مذكرة ماجستير في تخصص المحاسبة. بسكرة: جامعة محمد خيضر.
33. مريم صيد. (2023 / 2024). تقييم الأداء المالي في شركات التأمين الجزائرية في ظل الملاعة 2، أطروحة دكتوراه في تخصص مالية ومحاسبة. سكيكدة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1945.
34. نجوم قمازي. (2017 / 2018). مساهمة الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه في تخصص محاسبة، مالية وتدقيق. سطيف: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1-.
35. يسرى جحيش. (2023 / 2024). مساهمة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء للمؤسسة الإقتصادية - دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TIFIB) بسكرة، أطروحة دكتوراه في تخصص محاسبة وتدقيق. بسكرة: قسم العلوم التجارية- جامعة محمد خيضر.

■ المقالات العلمية والمذكرات

36. بوبكر عميروش. (30 جوان، 2022). أهمية تحقيق التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية-دراسة تحليلية لعينة من المجمعات البترولية للفترة (2020/2019). مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 07(01)، الصفحات 162 - 190.
37. حمادي بلعباس، و هشام بوطالبي. (2023). الأداء المالي وطرق قياسه. الملتقى الوطني الافتراضي الأول حول: إدارة الأداء في المؤسسات الجزائرية: واقع ومجال للتحسين. تلمسان: المدرسة العليا لإدارة الأعمال، جامعة أبي بكر بلقايد.
38. سارة عزازية، ياسمينه عمامرة، و وئام ملاح. (30 جوان، 2019). نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتمييز المؤسسة الجزائرية -دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات-. مجلة المنهل الاقتصادي، 02(01)، الصفحات 95 - 110.
39. سهام كردودي، و حكيمة بوسلمة. (15 ديسمبر، 2018). مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة. مجلة الاقتصاد الصناعي، 08(04)، الصفحات 126 - 139.
40. مهند جعفر حسن حبيب. (31 ديسمبر، 2021). إستخدام منهج قياس التكاليف على أساس الأنشطة لضبط تكلفة إنتاج الاسمنت في السودان - دراسة ميدانية على مصانع الإسمنت. مجلة المالية والمحاسبية والإدارية، 08(03)، الصفحات 33 - 51.

■ المطبوعات الجامعية والمحاضرات

41. العليجة سترة. (2024). مطبوعة محاضرات في طريقة التكاليف على أساس الأنشطة. كلية العلوم لاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس -سطيف -.
42. إلياس شرشافة. (2023/2022). محاضرات في السياسات المالية للمؤسسة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف -1-.
43. حسان بخيت. (2023/ 2022). مطبوعة في التحليل المالي: محاضرات وتمارين. الشلف: كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي.
44. سعاد شعابنية. (2022/ 2021). مطبوعة في التحليل المالي. قالم: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945.
45. عادل عرقابي. (2018/ 2017). محاضرات في المحاسبة التحليلية. باتنة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر.

46. علي بن قطيب. (2020/2019). محاضرات في المحاسبة المالية 1. تيارت: كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون.
47. فريد بولحبال. (2025 /2024). محاضرات في إدارة التكاليف على أساس الأنشطة. أم البواقي: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي.
48. محمد الجموعي قريشي، و محمد الأمين شربي. (2015/2014). مطبوعة في المحاسبة التحليلية. ورقلة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح .
49. نادية مغني. (2019/ 2018). محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية. الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03.

الملاحق

الملحق رقم (01): تكلفة المنتجات والنتيجة التحليلية

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2024 / 01:13

EDITE LE 23/04/2025 09:46:53

719 DISTRICT GPL SETIF

COUTS ET RESULTAT (UM: VRAC DATM, COND DA/UNITE)

CRG: 724 / 3191 CENTRE ENFUTEUR EL EULMA

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	GPLC	B06	B03	B13	PROMO	P11	P35	AUTRE	TOTAL
01	CHIFFRE D'AFFAIRE	8 534 123.01	21 562 218.90	492 038 258.66	19 202.47	58 896.56	118 489 216.08	0.00	3 502 785.92	2 148 887.97	2 616 365.55	648 779 757.12
02	PRESTITRANSPORT	3 696 570.56	8 453 160.24	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	12 149 730.80
03	ACHAT CONSOMME	2 761 080.78	6 911 408.76	158 807 677.90	2 482.62	5 312.19	25 342 316.80	0.00	470 683.04	564 196.71	65 060.55	194 930 219.35
04	MARGE TIERS	9 469 612.79	22 903 970.38	333 230 580.76	16 718.85	53 584.37	93 156 801.28	0.00	3 032 102.88	1 584 491.26	2 551 305.00	465 999 268.57
05	MARGE GD	0.00	0.00	164 982 402.94	0.00	298 015.07	25 403 697.44	0.00	0.00	0.00	0.00	190 694 115.45
06	MARGES BRUTE	9 469 612.79	22 903 970.38	498 222 983.70	16 718.85	351 559.44	118 560 586.72	0.00	3 032 102.88	1 584 491.26	2 551 305.00	656 693 384.02
07	COULAGE ET EXCEDENT	0.00	0.00	2 817 327.36	24.06	320.65	191 767.82	0.00	648.44	830.29	0.00	3 010 918.62
08	MARGE NETTE	9 469 612.79	22 903 970.38	501 040 311.06	16 743.91	351 920.09	118 752 356.53	0.00	3 032 751.32	1 585 321.55	2 551 305.00	659 704 302.64
10	FRAIS D'APPROV	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
11	FRAIS RAVTALLEMENT	6 670 098.14	25 552 337.48	0.00	0.00	7 936.95	539 911.16	0.00	0.00	34 124.20	0.00	32 804 407.94
12	FRAIS STOCKAGE	208 851.21	530 323.82	0.00	835 932.98	1 195 553.35	47 630 491.28	0.00	358 025.67	1 158 046.49	0.00	51 917 226.80
13	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
14	SORTIE VRAC	0.00	0.00	441 420 332.88	2 955.68	63 480.96	54 912 818.26	0.00	1 121 707.30	1 317 829.55	0.00	498 840 462.49
15	FRAIS EMPLOI	3 604 906.21	9 411 671.52	123 088 670.02	520.24	43 700.50	37 802 162.76	0.00	509 776.88	598 507.61	0.00	183 563 483.40
16	FRAIS DISTRIBUTION	1 701 345.45	4 258 731.15	80 702 051.66	1 061.90	16 259.36	47 202 435.57	0.00	90 471.55	108 439.09	0.00	100 753 038.43
17	CHARGES IND DISTRICT	783 104.49	1 960 230.68	37 145 955.14	488.78	7 483.48	13 667 573.58	0.00	184 670.32	221 345.81	0.00	48 375 126.74
18	CHARGES IND BRANCHE	1 097 238.90	2 746 557.28	52 046 677.28	684.85	10 485.40	8 814 544.14	0.00	119 098.29	142 751.06	0.00	64 978 037.21
19	CHARGES IND SIEGE	14 065 545.39	44 459 851.93	734 383 686.38	845 597.96	1 421 278.20	216 860 917.82	0.00	2 468 751.03	3 683 327.72	0.00	1 018 199 236.44
20	TOTAL CHARGES	4 595 932.60	21 555 881.55	233 343 375.32	829 194.05	1 069 358.11	98 108 551.28	0.00	564 000.29	2 098 006.17	2 551 305.00	358 484 993.80
21	RESULTAT ANALYTIQUE	1 547.69	3 874.11	73 413.52	161.00	4 930.00	956 400.00	0.00	15 272.00	5 753.00	0.00	91 653.63
23	QUANTITE VENDUE (UM:)	6 118.54	5 912.06	6 786.53	103.85	71.32	123.97	0.00	198.54	275.42	0.00	0.00
25	MARGES BRUTE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.07	0.20	0.00	0.04	0.14	0.00	0.00
26	COULAGE ET EXCEDENT	6 118.54	5 912.06	6 824.90	104.00	71.38	124.17	0.00	198.58	275.56	0.00	0.00
27	MARGE NETTE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
29	FRAIS D'APPROV	4 309.71	6 595.67	0.00	0.00	1.61	0.66	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
30	FRAIS RAVTALLEMENT	134.94	136.89	0.00	5 192.13	242.51	49.80	0.00	23.44	201.29	0.00	0.00
31	FRAIS STOCKAGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
32	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
33	COUT SORTIE VRAC	0.00	0.00	0.00	6 012.79	26.67	57.42	0.00	73.45	229.07	0.00	0.00
34	FRAIS EMPLOI	2 329.22	2 429.38	1 676.38	3.23	15.49	49.35	0.00	5.92	18.85	0.00	0.00
35	FRAIS DISTRIBUTION	1 099.28	1 099.28	1 099.28	6.60	3.30	14.29	0.00	12.09	38.47	0.00	0.00
36	CHARGE IND DISTRICT	505.98	505.98	505.98	3.04	1.52	6.58	0.00	5.57	17.71	0.00	0.00
37	CHARGE IND BRANCHE	708.95	708.95	708.95	4.25	2.13	9.22	0.00	7.80	24.81	0.00	0.00
38	CHARGE IND SIEGE	9 088.08	11 476.15	10 003.38	5 254.27	288.20	226.75	0.00	161.65	640.24	0.00	0.00
39	TOTAL CHARGE	2 969.54	5 564.09	3 178.49	5 150.27	216.91	102.58	0.00	36.93	364.68	0.00	0.00
40	RESULTAT ANALYTIQUE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 15/02/2025
 Concept le 20/02/2025

REF 01 C

DEF

NAFTAL SPA
BRANCHE
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2024 / 01:13
EDITE LE 23/04/2025 09:40:55

719 DISTRICT GPL SETIF
COUT D'EMPLISSAGE
CRG: 724 / 3191 CENTRE ENFUTEUR EL EULMA

RUB	ELEMENTS	B06	B03	B13	P11	P35	SIRGHAZ	TOTAL	
01	FRAIS BUTANE VRAC	5 920.28	100 578.05	122 293 154.39	0.00	0.00	175 431 285.36	297 830 938.08	
02	FRAIS PROPANE VRAC	0.00	0.00	0.00	1 374 297.10	1 511 392.21	274 070 662.38	276 956 351.69	
03	MAIN D'OUVRES DIRECTS	2 016.52	34 258.17	41 654 611.65	309 029.01	339 856.67	0.00	42 339 772.02	
04	FRAIS DE PRODUCTION	1 341.67	22 793.31	27 714 456.84	205 609.19	226 120.05	0.00	28 170 321.07	
05	CHARGES COMMUNES CDS	717.34	12 186.78	14 817 936.89	109 931.94	120 898.37	0.00	15 061 671.32	
06	COUT D'EMPLISSAGE	9 995.82	169 816.31	206 480 159.76	1 998 867.25	2 198 267.30	449 501 947.74	660 359 054.18	0
08	QUANTITE CONDITIONNEE (UM: GPL/C TM,	222.00	7 543.00	2 116 513.00	18 557.00	6 414.00	74 757.60	0.00	0
10	FRAIS DE DISTOCKAGE BUTANE VRAC	26.67	13.33	57.78	0.00	0.00	2 346.67	0.00	
11	FRAIS DE DISTOCKAGE PROPANE VRAC	0.00	0.00	0.00	74.06	235.64	3 666.12	0.00	
12	MAIN D'OUVRES DIRECTS	9.08	4.54	19.68	16.65	52.99	0.00	0.00	
13	FRAIS DE PRODUCTION	6.04	3.02	13.09	11.08	35.25	0.00	0.00	
14	CHARGES COMMUNES CDS	3.23	1.62	7.00	5.92	18.85	0.00	0.00	
15	COUT D'EMPLISSAGE UNITAIRE	45.03	22.51	97.56	107.71	342.73	6 012.79	0.00	

الملحق رقم (03): تكلفة التدعيم

NAFTAL SPA
BRANCHE
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2024 / 01:13
EDITE LE 01/06/2025 13:49:15

719 DISTRICT GPL SETIF
COUT DE RAVITAILLEMENT
CRG: 724 / 3191 CENTRE ENFUTEUR EL EULMA

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
01	PRIX DE CESSION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
02	PRESTATION RECUE	168 234 803.0	193 150 355.6	0.00	0.00	12 462.06	1 174 078.37	0.00	37 062.96	362 608 762.1
03	TRANSPORT TIERS	29 349 700.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	29 349 700.00
04	CANALISATION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
05	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	59 970 089.69	86 773 708.52	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	146 743 798.2
06	CHARGES COMMUNES CDS	35 745 226.75	24 770 966.21	0.00	0.00	113.09	28 326.48	0.00	2 073.41	60 546 705.94
07	COUT RAVITAILLEMENT	293 299 819.4	304 695 030.4	0.00	0.00	12 575.15	1 202 404.85	0.00	39 136.36	599 248 966.2
09	QUANTITE RAVITAILLEMENT	66 373.48	45 995.94	0.00	0.00	70.00	4 046.00	0.00	110.00	0.00
11	PRIX DE CESSION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
12	PRESTATION RECUE	2 534.67	4 199.29	0.00	0.00	178.03	290.18	0.00	336.94	0.00
13	TRANSPORT TIERS	442.19	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
14	CANALISATION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
15	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	903.52	1 886.55	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
16	CHARGES COMMUNES CDS	538.55	538.55	0.00	0.00	1.62	7.00	0.00	18.85	0.00
17	COUT RAVITAILLEMENT	4 418.93	6 624.39	0.00	0.00	179.65	297.18	0.00	355.79	0.00

الملحق رقم (04): رقم الأعمال

NAFTAL SPA
BRANCHE
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2024 / 01:13
EDITE LE 01/06/2025 14:01:04
PAGE 01

UC 719 / DISTRICT GPL SETIF
:

AGREGAT MARGES DES PRODUITS GPL

VALEUR

CRG:724 CENTRE ENFUTEUR EL EULMA

RU #	Nom	C1	C9	C2	C4	C5	C6	C7	C8
CO DE PR OD	PRODUITS	TIERS							
		CHIFFRE D'AFFAI	PRES/TRANSP	RISTOURNE	ACHAT CONSO	MARGE NET	CHIFF D'AFF	ACHAT CONS	MARGE NET
01	BUTANE	8 534 123.01	3 696 570.56	-	2 761 080.73	-	-	-	-
02	PROPANE	21 362 218.90	8 453 160.24	-	6 911 408.66	-	-	-	-
03	SIRGHAZ	492 038 258.66	-	-	158 807 677.39	-	243 632 519.17	78 640 116.03	-
05	B06	19 202.47	-	-	2 482.62	-	-	-	-
06	B03	58 896.56	-	-	5 312.19	-	330 713.18	32 698.11	-
07	B13	119 562 683.15	-	1 063 465.07	25 342 316.80	-	32 005 140.64	6 601 443.20	-
08	P11	3 502 785.92	-	-	470 683.04	-	-	-	-
09	P35	2 148 687.97	-	-	564 196.71	-	-	-	-
10	B13_PROMO	-	-	-	-	-	-	-	-
98	ACCESSOIRES GPL	32 724.40	-	-	19 484.55	-	81 156.00	45 576.00	-
		647 259 581.04	12 149 730.80	1 063 465.07	194 884 642.69	-	276 049 528.99	85 319 833.34	-

Edité par logiciel WINCANAL "Comptabilité analytique"

REF : 11

DEF

NAFTAL SPA
BRANCHE
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2024 / 01:13
EDITE LE 01/06/2025 14:01:04
PAGE 02

UC 719 / DISTRICT GPL SETIF
:

AGREGAT MARGES DES PRODUITS GPL

VALEUR

CRG:788 DEPOT RELAIS BOUGAA SETIF

RU #	Nom	C1	C9	C2	C4	C5	C6	C7	C8
CO DE PR OD	PRODUITS	TIERS							
		CHIFFRE D'AFFAI	PRES/TRANSP	RISTOURNE	ACHAT CONSO	MARGE NET	CHIFF D'AFF	ACHAT CONS	MARGE NET
01	BUTANE	-	-	-	-	-	-	-	-
02	PROPANE	-	-	-	-	-	-	-	-
03	SIRGHAZ	-	-	-	-	-	-	-	-
05	B06	-	-	-	-	-	5 181.00	771.00	-
06	B03	22 752.60	-	-	2 127.96	-	204 151.64	20 184.78	-
07	B13	119 797 862.63	-	-	24 707 817.00	-	29 574 571.34	6 100 109.20	-
08	P11	37 156.32	-	-	4 992.64	-	-	-	-
09	P35	75 071.49	-	-	19 712.07	-	-	-	-
10	B13_PROMO	-	-	-	-	-	-	-	-
98	ACCESSOIRES GPL	129 297.60	-	-	68 364.00	-	57 465.60	33 575.40	-
		120 062 140.64	-	-	24 803 013.87	-	29 841 369.58	6 154 640.38	-

Edité par logiciel WINCANAL "Comptabilité analytique"

REF : 11

DEF

Page 1

Période 13/2023

[illegible]

Unité : 719 DISTRICT GPL SETIF
999 STRUCTURE CONSOLIDANTENIST-Compila V 2.46.645

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي، حيث تناولت هذه الدراسة إضافة إلى الجوانب النظرية لمحاسبة التكاليف والأداء المالي، مدى تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف في شركة نفطال فرع GPL سطيف ودورها في تحسين الأداء المالي من خلال إجراء دراسة ميدانية بهذه المؤسسة. توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج مهمة يمكن أن تعزز من فعالية محاسبة التكاليف داخل المؤسسة، حيث أصبح استخدامها أمراً ضرورياً لتحقيق تقييم دقيق للتكاليف وذلك من خلال المعلومات والبيانات المستخلصة منها مما يمكن من التحكم في التكاليف، لكن على مستوى المؤسسة محل الدراسة تبين أنها لا تطبق تقنيات محاسبة التكاليف بشكل كبير خاصة الحديثة منها، ما أدى إلى تدهور الأداء المالي الذي تم تقييمه من خلال حساب مؤشرات التوازن المالي وأهم النسب المالية خلال سنوات الدراسة (2022-2024)، وهذا ما يؤكد أهمية وفاعلية محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، الأداء المالي، المؤشرات المالية، تحسين الأداء المالي، المؤسسة الاقتصادية، شركة نفطال.

Abstract:

This study aims to highlight the importance of cost accounting in improving financial performance. In addition to the theoretical aspects of cost accounting and financial performance, this study also addresses the extent of the application of cost accounting techniques in the Naftal Company, GPL Branch of Setif, and the extent of its contribution to improving financial performance through conducting a field study in this company.

This study achieved several important results that can enhance the effectiveness of cost accounting within the entity, as its use has become necessary to achieve an accurate assessment of costs through the information and data extracted from it, which enables cost control. However, at the level of the company under study, it was found that it does not apply cost accounting techniques to a large extent, especially modern ones, which led to a deterioration in financial performance that was evaluated by calculating financial indicators and the most important financial ratios during the study years (2022-2024), which confirms the importance and effectiveness of cost accounting in improving the financial performance of the economic entity.

Keywords: Cost accounting, financial performance, financial indicators, Improving financial performance, economic entity, Naftal Company.